



OULUN YLIOPISTO  
UNIVERSITY of OULU

OULUN YLIOPISTON KAUPPAKORKEAKOULU

**Johanna Rytälä**

**LASKENTATOIMI STRATEGIAN TOTEUTTAMISEN TUKENA**

Pro gradu -tutkielma

Laskentatoimi

Elokuu 2017

Yksikkö Laskentatoimen yksikkö			
Tekijä Rytilä Johanna		Työn valvoja Kantola, H., Tutkijatohtori	
Työn nimi Laskentatoimi strategian toteuttamisen tukena			
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu	Aika Elokuu 2017	Sivumäärä 60 + 1
Tiivistelmä			
<p>Tutkielman tavoitteena on kerätä sekä teoreettista että empiiristä tietoa strategian toteuttamisen tukemisesta johdon laskentatoimen keinoin. Kirjallisuuden perusteella muodostetaan ensin kattava yleiskuva strategisen johdon laskentatoimen käsitteestä ja sen eri menetelmistä, minkä jälkeen tehdään empiirinen multicase-tutkimus teoreettisen viitekehyksen puitteissa. Tutkimuksen avulla pyritään selvittämään, miten strateginen johdon laskentatoimi näkyy kohdeyrityksissä sekä miten laskentatoimen eri työkaluja sovelletaan strategian tukemiseksi ja mikä on johtanut juuri kyseisten työkalujen käyttöönottoon. Tutkimuksen kohteena on kaksi erilaista yritystä, joiden avulla pyritään vastaamaan tutkimusongelmaan sekä konsernin emoyhtiön että tytäryhtiön näkökulmista.</p> <p>Tutkimus on luonteeltaan laadullinen ja se toteutetaan temahaastattelulla eli puolistrukturoidulla haastattelulla, jossa tutkimusongelmasta nostetaan esille keskeiset aiheet tai teemat. Tutkimus toteutetaan laadullisena, sillä tarkoituksena ei ole testata tarkkoja hypoteeseja tai tehdä etukäteen oletuksia tuloksista, vaan siinä halutaan antaa tilaa tutkimuksen kohteena olevien henkilöiden omille tulkinnoille ja näkökulmille. Tavoitteena on pyrkiä muodostamaan kattava yleiskuva kohdeyritysten tilanteesta, eikä muodostaa yleistyksiä.</p> <p>Kummallakaan kohdeyrityksistä ei ole käytössään erillistä strategisen johdon laskentatoimen osaluuetta. Tutkimuksen myötä voidaan kuitenkin todeta, että strategian ja laskentatoimen välinen vuoropuhelu on yrityksissä jatkuvaa ja strategia ohjaa molempien yritysten toimintaa koko ajan. Erityisesti emoyhtiön roolissa toimivassa yrityksessä laskentatoimen tuki strategian toteuttamiselle näkyy selvästi ja johdon laskentatoimi antaa monipuolista informaatiota strategisen päätöksenteon tueksi. Tytäryhtiössä laskentatoimen merkitys strategian toteuttamiselle ei näytä olevan ihan niin suuri, minkä lisäksi yrityksessä näkyy selvästi ajattelutapa, jonka mukaan suuret strategiset asiat hoidetaan konsernin ylemmillä tasoilla ja tytäryhtiö itse keskittyy lähinnä oman operatiivisen toiminnan pyörittämiseen. Kuitenkin myös tytäryhtiöstä löytyy jonkin verran laskentaa, joka tukee strategian toteuttamista.</p> <p>Kyseessä on ainutlaatuinen, tapauskohtainen tutkimus, jonka tulokset eivät ole yleistettävissä. Mikäli yleistyksiä haluttaisiin tehdä, tulisi case-tutkimuksia aiheeseen liittyen suorittaa systemaattisesti lisää. Myös aineiston määrä rajoittaa tutkimuksen yleistettävyyttä ja hyödynnettävyyttä. Tutkimuksessa aineistoa kerätessä haastateltiin ainoastaan kohdeyritysten talousjohtajia. Laajempien ja monipuolisempien tulosten saamiseksi haastateltavien määrää voisi lisätä koskemaan myös muita talousosaston henkilöitä.</p> <p>Tutkimus siis määrittelee strategisen johdon laskentatoimen käsitettä ja kokoaa yhteen sen eri menetelmiä monipuolisesti. Lisäksi se tarjoaa informaatiota siitä, miten strateginen johdon laskentatoimi, tai strategian ja johdon laskentatoimen välinen vuorovaikutus ylipäättään, näkyy yrityksissä käytännössä. Tällainen informaatio, erityisesti jos tutkimusta vielä jatketaan ja syvennetään, voi auttaa parantamaan laskentatoimen ja strategian välistä yhteyttä yrityksissä ja siten tehostamaan johdon laskentatoimea ja sen antamaa tukea strategiselle päätöksenteolle.</p>			
Asiasanat strateginen johdon laskentatoimi, johdon laskentatoimi, strateginen laskenta, multicase			
Muita tietoja			

## SISÄLLYS

<b>1</b>	<b>JOHDANTO</b> .....	<b>5</b>
1.1	Johdatus aiheeseen .....	5
1.2	Aiempiä tutkimuksia.....	6
1.3	Tutkielman tavoite ja rakenne.....	8
<b>2</b>	<b>STRATEGINEN JOHDON LASKENTATOIMI KÄSITTEENÄ</b> .....	<b>10</b>
2.1	Strategia .....	10
2.2	Johdon laskentatoimi .....	12
2.3	Strateginen johdon laskentatoimi.....	13
<b>3</b>	<b>STRATEGISEN JOHDON LASKENTATOIMEN MENETELMIÄ</b> .....	<b>15</b>
3.1	Kustannuslaskenta .....	15
3.1.1	Tuoteominaisuuksien kustannuslaskenta .....	15
3.1.2	Elinkaarikustannuslaskenta.....	16
3.1.3	Tavoitekustannuslaskenta .....	17
3.1.4	Arvoketjuanalyysi .....	18
3.1.5	Toimintolaskenta.....	19
3.2	Suunnittelu, ohjaus ja suorituskyvyn mittaus .....	21
3.2.1	Benchmarking .....	21
3.2.2	Balanced Scorecard.....	22
3.3	Strateginen päätöksenteko .....	24
3.3.1	Strateginen kustannuslaskenta ja strateginen hinnoittelu .....	24
3.3.2	Brändin arvonmäärittäminen.....	25
3.4	Kilpailijalaskenta .....	26
3.4.1	Kilpailijoiden kustannusten analysointi.....	26
3.4.2	Kilpailuaseman seuranta .....	27
3.4.3	Kilpailijoiden taloudellisen aseman seuranta.....	27

3.5	Asiakaslaskenta .....	28
4	TUTKIMUSMENETELMÄ JA AINEISTO.....	30
4.1	Laadullinen tutkimus.....	30
4.2	Teemahaastattelu .....	31
4.3	Kohdeyritysten esittely .....	33
4.4	Aineisto ja sen analyysi.....	34
5	TUTKIMUSTULOKSET .....	36
5.1	Strategia kohdeyrityksissä.....	36
5.2	Suorituskyvyn mittaaminen ja strateginen johdon laskentatoimi kohdeyrityksissä .....	39
5.3	Strategisen johdon laskentatoimen menetelmät kohdeyrityksissä .....	42
5.4	Laskentamenetelmien soveltaminen strategian toteuttamiseksi.....	45
5.5	Haasteita strategisen laskennan toteuttamisessa.....	47
5.6	Yhteenveto tutkimustuloksista.....	48
5.6.1	Strategisen johdon laskentatoimen ilmeneminen kohdeyrityksissä	49
5.6.2	Laskentatoimen työkalujen soveltaminen strategian tukemiseksi sekä syyt kyseisten työkalujen käyttöönottoon .....	50
5.6.3	Tulosten suhde aiempaan tutkimukseen .....	51
6	JOHTOPÄÄTÖKSET .....	53
6.1	Yhteenveto .....	53
6.2	Tutkimuksen arviointi .....	55
6.3	Jatkotutkimusehdotuksia .....	57
	LÄHTEET .....	58
	LIITTEET	
	Liite 1 Teemahaastattelurunko.....	61

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Johdatus aiheeseen

Laskentatoimi koostuu useista eri osa-alueista, joista johdon laskentatoimen tehtävänä on tukea yritysjohdon päätöksentekoa. Viime vuosikymmenten aikana yritysten toimintaympäristö sekä teknologia ovat muuttuneet nopeasti, minkä vuoksi perinteisillä johdon laskentatoimen työkaluilla ei kyetä enää tuottamaan yritysjohdon tarpeisiin nähden riittävää informaatiota. Suurimpana ongelmana on perinteisen johdon laskentatoimen ja yrityksen strategian väliltä puuttuva yhteys. 1980- ja 1990-luvuilla julkaistiin runsaasti kritiikkiä perinteistä johdon laskentatoimea kohtaan, mikä nosti kiinnostusta uutta strategista johdon laskentatoimea (Strategic Management Accounting, SMA) kohtaan. Strateginen johdon laskentatoimi pyrkii yhdistämään johdon laskentatoimen, strategian sekä yrityksen strategisen aseman. (Järvenpää 1998: 103–104.) Johdon päätöksentekoa tukeva laskentatoimi onkin nykyään tiukasti kytköksissä yrityksen strategiaan, strategiseen suunnitteluun, johtamiseen ja valvontaan, mihin myös käsite strateginen johdon laskentatoimi viittaa. Raja strategian ja johdon laskentatoimen välillä on osittain hämärtynyt ja monet nykyään yleisesti käytössä olevat johtamisjärjestelmät, kuten Balanced Scorecard (BSC), kuuluvatkin sekä laskentatoimen että strategian alaan. (Näsi 2006.)

Strategisen johdon laskentatoimen käsitteen kirjallisuuteen toi ensimmäisenä Simmonds (1981). Simmondsin mukaan strateginen johdon laskentatoimi on yleinen lähestymistapa, joka pyrkii yhdistämään johdon laskentatoimen, strategian sekä yrityksen strategisen asemoinnin. Tarkemmin määriteltynä se on liiketoimintaa ja kilpailijoita koskevan tiedon keräämistä ja analysoimista käytettäväksi liiketoimintastrategian kehittämiseen ja valvomiseen. Myöhemmin strategisen johdon laskentatoimen käsitettä on kehitetty useisiin eri suuntiin ja vielä tänä päivänäkin ei ole olemassa yhtä tiettyä määritelmää sille, mitä strateginen johdon laskentatoimi käsitteenä tarkoittaa. (Juras 2014.)

Strateginen johdon laskentatoimi on käsitteenä hyvin mielenkiintoinen juuri sen monitulkintaisuuden vuoksi. Tämän tutkimuksen avulla selvitetään, miten strateginen johdon laskentatoimi yrityksissä ilmenee, minkä vuoksi nyt käytössä olevat

laskentamenetelmät on alun perin otettu käyttöön ja miten menetelmien soveltaminen tukee yrityksen strategiaa. Aiemmat tutkimukset perustuvat hyvin pitkälti emoyhtiön näkemyksiin strategisesta johdon laskentatoimesta, mutta tässä tutkimuksessa mukaan otetaan myös tytäryhtiön näkökulma aiheeseen. Näin saadaan muodostettua laajempi käsitys aiheesta ja nähdään, miten strategiset asiat ilmenevät eri tasoilla.

## 1.2 Aiempia tutkimuksia

Johnson ja Kaplan (1987) kritisoivat voimakkaasti perinteistä johdon laskentatoimea. Heidän mukaansa johdon laskentatoimi tuottaa informaatiota liian myöhään johtajien tarpeisiin nähden. Tämän lisäksi tarjottu informaatio on vääristynyttä, joten se ei ole relevanttia johtajien suunnittelua ja päätöksentekoa varten. Perinteisen johdon laskentatoimen menetelmät myös ohjaavat johtajia keskittymään liikaa lyhyen ajan tavoitteisiin pitkän ajan tavoitteiden kustannuksella.

Järvenpää (1998) käsittelee lisensiaatintutkimuksessaan strategista johdon laskentatoimea sekä talousjohdon muuttuvaa roolia. Tutkimuksessa perehdytään strategiseen johdon laskentatoimeen, talousjohdon rooliin ja näiden väliseen suhteeseen sekä olemassa olevien teorioiden pohjalta että kohdeyrityksessä tehdyn empiirisen tutkimuksen avulla. Tutkimuksesta käy ilmi, miten strateginen johdon laskentatoimi näyttäytyy hyvin laajana joukkona erilaisia näkemyksiä ja ajattelutapoja, eikä sille voida esittää yhtä tiettyä määritelmää. Järvenpää kuitenkin toteaa, että yleisimmin strategisen johdon laskentatoimen katsotaan eroavan perinteisestä johdon laskentatoimesta siten, että se suuntautuu tulevaisuuteen, sen aikahorisontti on yleensä pitkä ja se kohdistuu yrityksen ulkopuolelle, kuten asiakkaisiin ja kilpailijoihin. Tutkimus osoittaa myös, että strategisen johdon laskentatoimen teorioita ja niiden soveltamista ei käytännössä taloushallinnon puolelta juurikaan löydy niiden varsinaisessa muodossaan.

Myös Lord (1996) tutkii strategisen johdon laskentatoimen käyttöä yrityksissä. Hän toteaa, että vaikka strategiseen johdon laskentatoimeen liittyen on tehty paljon tutkimusta, on varsinaisesta strategisen johdon laskentatoimen käytöstä hyvin vähän esimerkkejä. Monissa tapauksissa yrityksistä kyllä löytyy strategiselle johdon laskentatoimelle tyypillisiä piirteitä ja laskentatekniikoita, mutta informaatiota ei

välttämättä mitata laskentatoimen luvuilla tai tiedon kerääminen ja käyttäminen eivät kuulu talousjohdolle. Sen sijaan kilpailullisessa ympäristössä tarvittavan tiedon kerääminen ja käyttäminen ovat usein osa operatiivisen johdon tehtäviä. Näiden tulosten myötä Lord lopuksi kyseenalaistaakin koko strategisen johdon laskentatoimen olemassaolon; ehkä laajasti kehuttu strateginen johdon laskentatoimi onkin vain akateemista mielikuvitusta.

Tillmann ja Goddard (2008) puolestaan perehtyivät tutkimuksessaan strategisen johdon laskentatoimen käyttöön monikansallisessa yrityksessä Saksassa. He keskittyvät nimenomaan siihen, miten strateginen johdon laskentatoimi ymmärretään yrityksessä sekä miten sitä sovelletaan käytännössä. Tutkimuksesta käy ilmi, että strategisen johdon laskentatoimen ymmärtämiseksi tapa, jolla johdon laskentahenkilöt hyödyntävät saamaansa informaatiota strategisten tilanteiden ymmärtämiseen, on vähintään yhtä tärkeässä roolissa kuin itse laskentamenetelmä. Lisäksi tutkimus osoittaa, miten jopa organisaation sisällä eri toimijat hahmottavat käsitteen strategia eri tavoin sekoittaen samalla myös strategisen johdon laskentatoimen ymmärtämistä. Käsitteiden strategia ja strateginen johdon laskentatoimi määritelmät näyttävätkin riippuvan hyvin paljon organisatorisesta toimintaympäristöstä. Tutkimus korostaa myös johdon laskentahenkilön laajan ammattitaidon tärkeyttä. Nykypäivänä pelkkä tietämys laskentatoimen tai johdon laskentatoimen menetelmistä ei enää riitä, vaan tarvitaan laaja-alaisempaa ymmärrystä asioista.

CIMA:n (Chartered Institute of Management Accountants) teettämä tutkimus, johdon laskentatoimi strategisen johtamisprosessin tukena, edustaa hieman tuoreempaa näkökulmaa strategiseen johdon laskentatoimeen. Tutkimus osoittaa, että vaikka ei käytettäisikään termiä strateginen johdon laskentatoimi, taloushallinnon laskentahenkilöt voivat osallistua, ja todella osallistuvatkin, strategiseen johtamisprosessiin. Käytettyjen laskentatekniikoiden kirjo ei kuitenkaan ole niin laaja kuin aiemmissa strategista johdon laskentatoimea koskevissa tutkimuksissa esitetään. Lisäksi se, missä määrin taloushallinnon henkilöt voivat osallistua tähän prosessiin, riippuu organisatorisista tekijöistä, henkilöiden ominaisuuksista ja taidoista sekä muista käytettävissä olevista resursseista. Tutkimuksessa todetaan myös, että käytännössä termi strateginen johdon laskentatoimi on edelleen talousjohdolle vieras, ja käsitteen alle kuuluvia laskentatekniikoita käytetään edelleen hyvin vähän.

Käytettyjä laskentatekniikoita ovat pääasiassa benchmarking, asiakaslaskenta sekä investointien arviointi. Esimerkiksi kehittyneempiä kustannuslaskentatekniikoita ei juurikaan käytetä. (Pitcher 2015.)

### 1.3 Tutkielman tavoite ja rakenne

Tutkielman tavoitteena on kerätä sekä teoreettista että empiiristä tietoa strategian toteuttamisen tukemisesta johdon laskentatoimen keinoin. Kirjallisuuden perusteella muodostetaan ensin kattava yleiskuva strategisen johdon laskentatoimen käsitteestä ja sen eri menetelmistä, minkä jälkeen tehdään empiirinen multicase-tutkimus teoreettisen viitekehyksen puitteissa. Multicase-tutkimuksen avulla pyritään selvittämään, miten johdon laskentatoimen työkaluja hyödynnetään strategian toteuttamisen tukena käytännössä. Tutkimuksen kohteena on kaksi eri yritystä, joista ensimmäinen toimii konsernin emoyhtiönä ja toinen puolestaan suuren kansainvälisen konsernin tytäryhtiönä. Aiemmat aiheesta tehdyt tutkimukset keskittyvät aiheen tarkasteluun lähinnä emoyhtiön näkökulmasta, mutta tässä tutkimuksessa vertailukohdaksi otetaan myös tytäryhtiön näkökulma aiheeseen. Tarkoituksena on siis vertailla emoyhtiön ja tytäryhtiön näkökulmia strategian ja laskentatoimen vuoropuhelusta. Tutkimusongelma voidaan kiteyttää kahteen tutkimuskysymykseen:

- Miten strateginen johdon laskentatoimi näkyy kohdeyrityksissä?
- Miten laskentatoimen eri työkaluja sovelletaan strategian tukemiseksi ja mikä on johtanut juuri kyseisten työkalujen käyttöönottoon?

Tutkielman empiirinen osio toteutetaan kvalitatiivisen eli laadullisen tutkimusmenetelmän keinoin. Tarkoituksena on kerätä tarvittava aineisto yritysten talousjohdon haastattelujen kautta ja muodostaa niiden avulla kokonaiskuva strategisen johdon laskentatoimen tilanteesta kohdeyrityksissä. Kohdeyritysten tarkkoja tunnuslukuja ja toimialoja ei tulla tässä tutkielmassa esittämään anonymiteetin säilyttämiseksi.

Tutkielman kahdessa seuraavassa luvussa perehdytään tutkielman teoreettiseen viitekehykseen. Luku kaksi keskittyy strategisen johdon laskentatoimen käsitteeseen,



jota pohjustetaan sekä strategian että johdon laskentatoimen käsitteiden kautta. Kolmannessa luvussa tarkastellaan puolestaan tarkemmin strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä. Sen jälkeen, luvussa neljä, esitellään tutkimusmenetelmä ja aineisto. Viides luku keskittyy tutkimustuloksiin ja luku kuusi muodostuu johtopäätöksistä ja tutkimuksen arvioinnista sekä jatkotutkimusehdotuksista.

## 2 STRATEGINEN JOHDON LASKENTATOIMI KÄSITTEENÄ

### 2.1 Strategia

Alun perin sana strategia tulee kreikan kielestä ja tarkoittaa sodan johtamisen taitoa. Sodankäyntiteoriat ovatkin tärkeä pohja käsiteltäessä strategiaa liiketoiminnassa, mutta ne eivät kuitenkaan ole riittäviä tämän päivän strategisen johtamisen teorioiksi. 1960-luvulta lähtien onkin kehitetty useita strategiaoppeja kilpailullista toimintaympäristöä varten. (Kamensky 2004: 19.)

Yleisesti jonkin asian ajatellaan olevan strateginen, jos sillä on olennainen merkitys yrityksen menestymiselle ja se koskee koko yritystä. Strategian voi kuitenkin ymmärtää hyvin eri tavoin: jotkut ajattelevat sen olevan konkreettinen toimintaohjelma, kun taas toisille se voi olla yleinen tulevaisuuden visioon perustuva toimintamalli, jolla pyritään saavuttamaan yrityksen tavoitteita. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 331.)

Strategia voidaan siis määritellä monella eri tavalla riippuen tilanteesta. Chandlerin (1962: 13) määritelmän mukaan strategia on liiketoiminnan pitkäaikaisten tavoitteiden määrittämistä sekä sellaista toimintatapojen käyttöönottamista ja resurssien järjestelemistä, mikä on tarpeellisia näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Esimerkiksi toiminnan laajentaminen ja uusien toimitilojen hankkiminen voivat olla uusia pitkän ajan tavoitteita. Tällöin tulee suunnitella ja hyväksyä uusia toimintatapoja sekä järjestellä resursseja, jotta nämä uudet tavoitteet voidaan saavuttaa. Tämä Chandlerin muotoilema määritelmä on perustana myös Puolamäen ja Ruususen (2009: 16–17) käyttämälle strategian määritelmälle. Heidän mukaansa strategian avulla on tarkoitus pyrkiä kilpailuedun saavuttamiseen, mahdollisuuksien mukaan pitkäaikaisesti. Sen voidaankin ajatella olevan valinta, jonka yritys tekee määritellessään tulevaisuuden toiminnan peruslinjauksia.

Mintzberg (2000: 23–27) puolestaan määrittelee strategialle neljä erilaista tulkintaa. Strategia voidaan nähdä esimerkiksi suunnitelmana, jolloin organisaatio kehittää ohjeita ja toimintaperiaatteita tulevaisuutta varten. Strategiat voivat olla suunniteltujen lisäksi myös toteutuneita, jolloin puhutaan strategiasta joukkona toteutuneita

toimenpiteitä. Toteutunut strategia voi olla joko alun perin suunniteltu tai itsestään käytännön toiminnan kautta syntynyt. Kolmas Mintzbergin strategialle antama tulkinta on asemointi, jonka mukaan yritys määrittelee strategiansa eli valitsee asemansa toimintaympäristössään tuote- ja markkinapäätösten sekä kilpailijoista erottumisen kautta. Lisäksi strategia voidaan nähdä myös näköalana, jolloin strategiaksi määritellään yrityksessä vallitseva tapa tehdä asioita.

Kamenskyn (2004: 20–22) määritelmä strategialle on hyvin pitkälti samankaltainen Mintzbergin määritelmän kanssa. Kamenskyn mukaan ”strategia on yrityksen tietoinen keskeisten tavoitteiden ja toiminnan suuntaviivojen valinta muuttuvassa maailmassa” ja ”strategian avulla yritys hallitsee ympäristöä”. Muuttuvalla maailmalla tarkoitetaan yrityksen toimintaympäristöä, jota pidetäänkin tässä strategian lähtökohtana. Ympäristön hallintaan puolestaan kuuluu yrityksen sopeutuminen ympäristössä tapahtuviin muutoksiin, yrityksen vaikutus ympäristöönsä sekä toimintaympäristön valinta. Kamensky toteaaakin, että onnistuneen strategian avulla yritys siis muuttuvaan maailmaan sopeutumisen lisäksi myös muokkaa ympäristöään aktiivisesti sekä valitsee toimintaympäristönsä, kuten markkina-alueensa, huolellisesti.

Strateginen ajattelu voidaan Hannuksen, Lindroosin ja Seppäsen (1999: 11–12) mukaan jakaa kahteen eri ryhmään. Ensimmäinen ryhmä koostuu suunnitelluista, suorituskykypohjaisista strategioista. Tällöin määritellään ensin strateginen tahtotila, johon perustuen valitaan tuotteet tai markkinat sekä kilpailustrategia. Tavoitteiden saavuttamiseksi hyödynnetään ja vahvistetaan yrityksestä löytyviä strategisia kyvykkyyksiä, joiden avulla sitten pyritään valloittamaan uusia tuote- tai markkina-alueita tai jopa luomaan kokonaan uusia markkinoita. Toiseen ryhmään kuuluvat puolestaan ideologia- ja oppimispohjaiset strategiat. Näiden perustana ovat yrityksen missio, arvot sekä yhteinen näkemys yrityksen tahtotilasta. Tällöin yrityksen strategiset valinnat syntyvät ilman etukäteen tehtyjä suunnitelmia, ja ne muotoutuvat käytännön kokeilujen, kyseenalaistamisen ja oppimisen kautta. Nykyaikana molemmat näistä ajattelutavoista ovat tärkeitä. Perinteisten, suunniteltujen ja suorituskykypohjaisten strategioiden rinnalle tulleiden ideologia- ja oppimispohjaisten strategioiden merkitys kasvaa koko ajan, ja määrämuotoisen strategiaproessin sijaan olisikin tärkeämpää tehdä tilaa strategisille innovaatioille.

## 2.2 Johdon laskentatoimi

Johdon laskentatoimi on laskentatoimen osa-alue, jonka tarkoituksena on tukea johdon päätöksentekoa. Sitä voidaan kutsua myös operatiiviseksi laskentatoimeksi tai sisäiseksi laskentatoimeksi. Johdon päätöksenteon tueksi talousjohto laatii sekä suunnittelu- että tarkkailulaskelmia. Suunnittelua tuetaan esimerkiksi investointi- ja tavoitelaskelmilla, kun taas tarkkailulaskelmien avulla tarkkaillaan ja analysoidaan yrityksen tavoitteiden toteutumista esimerkiksi kannattavuuteen ja rahoitukseen liittyen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 14.) Wegmannin (2009) mukaan johdon laskentatoimen tarkoituksena voidaan pitää myös konfliktien vähentämistä ja ohjauksen tarjoamista sekä yrityksen sisäisen yhtenäisyyden johtamista. Lisäksi hän katsoo johdon laskentatoimen myös liittävän yhteen yrityksen strategian ja resurssien jakamisen.

Ulkoisen laskentatoimi on yleensä pääasiassa rahaprosessien kuvaamista viiveellä. Yrityksen johto tarvitsee kuitenkin päätöksenteon tueksi reaaliaikaista ja tulevaisuuteen suuntaavaa informaatioita ja ennusteita. Johdon laskentatoimen avulla pyritäänkin kuvaamaan yrityksen tulevaa tilaa. Koska yrityksen johtohenkilöt eivät välttämättä ole laskentatoimen ammattilaisia, tulee johdon laskentatoimen tarjoama informaatio esittää helposti ymmärrettävässä muodossa, toisin kuin ulkoisen laskentatoimen informaatio, joka on pitkälti sidottu kirjanpito- ja verolain käsitteistöön. (Puolamäki 2007: 58–59.)

Johdon laskentatoimea kohtaan on viime vuosikymmeninä esitetty paljon kritiikkiä. Muun muassa Johnson ja Kaplan (1987) toteavat, että johdon laskentatoimi ei ole kehittynyt riittävästi pystyäkseen vastaamaan teknologian nopeaan kehitykseen, minkä vuoksi käytetyt mittarit eivät ole relevantteja ja informaatio saadaan johtajien käyttöön liian myöhään. Lisäksi heidän mukaansa johdon laskentatoimella on hyvin alisteinen asema verrattuna ulkoiseen laskentatoimeen, minkä vuoksi yrityksissä keskitytään liikaa lyhyen aikavälin laskentaan. Puolamäki (1998: 38) puolestaan mainitsee yhtenä johdon laskentatoimen epäkohtana taloudellisiin tunnuslukuihin liittyvät puutteet, joita ovat muun muassa rahan aika-arvon, arvonmuutosten ja riskin huomiotta jättäminen, vaihtelevat laskentaperiaatteet sekä menneeseen keskittyminen. Nämä kaikki voivat johtaa vääristyneeseen käyttäytymiseen ja pelaamiseen, jotka

aiheuttavat negatiivisia vaikutuksia. Esimerkiksi lyhyen aikavälin tulokseen keskittyminen pitkän aikavälin kustannuksella katsotaan vääristyneeksi käyttäytymiseksi, kun taas pelaamisella tarkoitetaan muun muassa taloudellisten tunnuslukujen muokkaamista siten, että niiden avulla talous saadaan näyttämään paremmalta kuin se todellisuudessa on.

### **2.3 Strateginen johdon laskentatoimi**

Alun perin käsite strateginen johdon laskentatoimi sai alkunsa 1980-luvulla, kun Simmonds (1981) julkaisi tutkimuksensa aiheeseen liittyen. Monet ammatti- ja tieteelliset julkaisut jatkoivat teemaa, joka kulminoitui Bromwichin (1990) vaikutusvaltaiseen artikkeliin. Uusia menetelmiä ja lähestymistapoja luotiin palauttamaan kadotettu johdon laskentatoimen merkitys. Aihetta alettiin tutkia laajemminkin ja sen myötä hyväksyttiin yleisesti, että strateginen näkökulma tulee ottaa huomioon johdon laskentatoimessa. Silti varsinaisen strategisen johdon laskentatoimen käyttöönotto oli hidasta. (Langfield-Smith 2008.)

Strategisen johdon laskentatoimen keksijänä pidetään siis englantilaista Simmondsia, joka pyrki yhdistämään strategia-ajattelua ja johdon laskentatoimea. Hänen mukaansa laskentatoimen olisi pitänyt suuntautua enemmän ulospäin ja keskittyä kilpailuaseman ja kilpailijoiden arvioimiseen. Simmondsin määritelmä strategiselle johdon laskentatoimelle oli, että se on liiketoimintaa ja kilpailijoita koskevan tiedon keräämistä ja analysoimista käytettäväksi liiketoimintastrategian kehittämiseen ja valvomiseen. (Järvenpää 1998: 115.)

Eri tutkijat ovat sittemmin käsitelleet strategisen johdon laskentatoimen käsitettä hieman eri näkökulmista, minkä vuoksi käsite on hajautunut eri suuntiin ja jokaisella tutkijalla onkin siitä omanlaisensa käsitys. Vielä nykyäänkin strateginen johdon laskentatoimi on käsitteenä hyvin monitulkinnallinen, eikä sille ole yhtä tarkkaa, yleisesti hyväksyttyä määritelmää. Määritelmät vaihtelevat kirjallisuudessa tutkijoiden ja kirjoittajien mukaan. Roslenderin ja Hartin (2002) mukaan kirjallisuudesta, jossa termiä strateginen johdon laskentatoimi on käytetty, on tunnistettavissa kuitenkin kolme yleisesti käytettyä määritelmää. Ensinnäkin, termiä strateginen johdon laskentatoimi käytetään synonyymina strategisen asemoinnin

laskentatoimelle, eli viittaamaan kokonaisuuteen, johon kuuluvat ”uuteen” johdon laskentatoimeen liittyvät kehitykset. Toinen, ehkä yleisimmin käytetty määritelmä strategiselle johdon laskentatoimelle, on strategisen kirjallisuuden ja johdon laskentatoimen yhdistäminen strategiseksi johdon laskentatoimeksi. Lisäksi monet kirjailijat viittaavat termillä Simmondsin (1981), ja myöhemmin myös Bromwichin (1990), liikkeelle laskeman kirjallisuuden määritelmiin strategisesta johdon laskentatoimesta. Tällöin strategisen johdon laskentatoimen katsotaan olevan erityinen muoto tai lähestymistapa, jolla tarjotaan laskentatoimen tietoja johdolle.

Riippumatta siitä, miten käsite strateginen johdon laskentatoimi ymmärretään, voidaan todeta, että yleisesti strategisen johdon laskentatoimen keskeisenä tavoitteena on strategisten päätösten tekemisen, toteuttamisen ja valvomisen auttaminen yrityksessä. Strategian ottaminen mukaan johdon laskentatoimeen laajentaa johdon laskentatoimen käsitettä pyrkien integroimaan kustannuksia strategiaan strategisia kustannusanalyysjä käyttäen sekä tunnistamaan kilpailijoiden kustannusrakennetta ja arvioimaan niissä tapahtuvia muutoksia. Suurin ero strategisella johdon laskentatoimella perinteiseen laskentatoimeen verrattuna onkin sen suuntautuminen yrityksen ulkopuolelle. (Järvenpää 1998: 116–117.)

### **3 STRATEGISEN JOHDON LASKENTATOIMEN MENETELMIÄ**

Tässä tutkielmassa strategisen johdon laskentatoimen menetelmät on jaoteltu viiteen osa-alueeseen noudattaen Cadezin ja Guildingin (2008) tekemää jaottelua. Nämä osa-alueet ovat:

- (1) Kustannuslaskenta
- (2) Suunnittelu, ohjaus ja suorituskyvyn mittaus
- (3) Strateginen päätöksenteko
- (4) Kilpailijalaskenta sekä
- (5) Asiakaslaskenta.

Kuhunkin osa-alueeseen kuuluu useampia laskentamenetelmiä, jotka esitellään seuraavaksi osa-alueittain.

#### **3.1 Kustannuslaskenta**

##### **3.1.1 Tuoteominaisuuksien kustannuslaskenta**

Tuoteominaisuuksien kustannuslaskenta perustuu Lancasterin 1960-luvulla kehittämään teoriaan, jonka mukaan tuotteet koostuvat joukosta ominaisuuksia, jotka muodostavat yhdessä asiakkaaseen vetoavan hyödykkeen. 1990-luvulta lähtien näitä tuotteiden ominaisuuksia on käsitelty kustannuskohteina. (Puolamäki 2007: 181.) Guildingin, Cravensin ja Taylesin (2000) mukaan ominaisuuksilla voidaan tarkoittaa esimerkiksi teknisiä toimintoja tai palveluun liittyviä kilpailutekijöitä, kuten takuu- tai huoltopalveluita. Tuotteet eroavat toisistaan näiden ominaisuuksien perusteella ja yrityksen markkinaosuuden määritteleekin se, miten tuotteen ominaisuudet kohtaavat asiakkaiden mieltymykset.

Roslender ja Hart (2003) toteavat, että tuoteominaisuuksien kustannuslaskenta eroaa sen taustalla olevasta toimintolaskennasta merkittävästi, sillä kustannukset lasketaan perustuen hyötyihin, joita asiakkaat tuotteesta saavat. Toimintolaskennassa puolestaan kustannusajureiksi katsotaan toiminnot, joita tuote kuluttaa. Jotta ymmärretään, mitä hyötyjä asiakkaat etsivät ja odottavat tuotteilta, tulee yrityksen suunnata katseensa

liiketoiminnan ulkopuolelle. Strategisen kustannusanalyysimatriisin avulla saadaan selville, millaisia hyötykokonaisuuksia asiakkaat tuotteelta odottavat ja mitä kustannuksia näiden hyötyjen tarjoamiseen liittyy. Kyseisiä hyötyjä on tärkeä tarjota mahdollisimman kustannustehokkaasti.

### 3.1.2 Elinkaarikustannuslaskenta

Perinteisesti laskentajärjestelmät on kehitetty siten, että ne tarjoavat raportteja esimerkiksi kuukausien tai vuosien tapahtumien perusteella. Järvenpään, Tuomelan, Partasen ja Tuomelan (2001: 130) mukaan elinkaarilaskennassa tarkastellaan kuitenkin kustannuksia koko tuotteen elinkaaren ajalta lähtien tutkimuksesta ja tuotekehityksestä aina asiakaspalveluun saakka. Tällainen kustannuslaskenta tarjoaa tärkeää informaatiota esimerkiksi hinnoittelua varten erityisesti silloin, kun tuotteen tutkimus- ja tuotekehitysvaihe on pitkä tai kallis. Lisäksi elinkaarilaskenta ottaa huomioon myös elinkaaren loppuvaiheessa aiheutuvat yllättävätkin kustannukset, kuten korjaus- tai takuukustannukset. Järvenpää (1998: 176) toteaa elinkaarikustannuslaskennan osoittavan sen tosiasian, että kaikkien tuotteiden kaikissa eri vaiheissa aiheutuvat kustannukset on pystyttävä kattamaan. Puolamäen (2007: 159–160) mukaan elinkaarilaskenta soveltuu hyvin pitkän aikavälin hinnoittelun avuksi, jolloin hinta pyritään pitämään vakaana koko elinkaaren kustannusten perusteella. Tällöin laskelmiin otetaan mukaan myös muita strategisia tekijöitä, kuten hintajousto, kilpailutilanne ja markkinakasvu.

Järvenpää ym. (2001: 131) osoittavat, että elinkaarikustannukset voidaan arvioida kokonaisuudessaan vasta sitten, kun niitä on tarkasteltu myös asiakkaan näkökulmasta. Tällöin tulee tarkastella, kuinka paljon tuotteesta tulee aiheutumaan asiakkaalle kustannuksia ja hyötyä koko sen elinkaaren aikana. Tämän näkökulman mukaan yrityksen menestyminen pitkällä aikavälillä johtuu sen valmistaman tuotteen alemmista elinkaarikustannuksista kuin korvaavilla tuotteilla nimenomaan asiakkaan näkökulmasta tarkasteltuna. Näitä kustannuksia ovat ostokustannusten lisäksi esimerkiksi myöhästyneiden toimitusten, asennusten, käytön, säilyttämisen ja päivitysten kustannukset.



Valmistajan näkökulmasta elinkaarikustannuksia aiheuttavat tuotekehitys, muotoilu, tuotanto, logistiikka, markkinointi, palvelut sekä takuut. Lisäksi myös investointimenot, eli pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden kustannukset, tulisi kohdistaa tuotteille erityisesti silloin, kun kiinteiden kustannusten osuus on suuri. Elinkaarikustannuslaskennan avulla pystytään siis havainnollistamaan tuotteen kaikkia kustannuksia koko sen elinkaaren ajalta sekä tarkastelemaan näitä kustannuksia pitkän aikavälin ja tulevaisuuden näkökulmasta. (Järvenpää 1998: 177.)

Nopea teknologian muutos ja lyhentyneet tuotteiden elinkaaret ovat tehneet elinkaarikustannuslaskennasta yritykselle yhä tärkeämmän työkalun ja on osoitettu, että sen käyttöönotosta on yrityksillä laajaa hyötyä, toteaa Dunk (2004). Jopa 80 prosenttia tuotteen elinkaaren kustannuksista voi aiheutua ennen tuotantoprosessin aloitusta, joten jo näiden elinkaaren alkupään kustannusten huomioiminen on resurssienkulutuksen näkökulmasta hyvin keskeistä. Dunkin mukaan elinkaarilaskennan on myös todettu lisäävän ymmärrystä tuotteen ympäristövaikutuksista aina kehitysvaiheesta tuotantoon, jakeluun, asiakkaan käyttöön sekä mahdolliseen kierrätykseen saakka.

### 3.1.3 Tavoitekustannuslaskenta

Guindingin ym. (2000) mukaan tavoitekustannuslaskenta viittaa prosessiin, jossa tuote suunnitellaan asiakkaan tarpeiden tyydyttämiseksi ja tuotteelle määritellään tavoitekustannus. Tällä tavoitekustannuksella pyritään saavuttamaan tuotteelle asetettu tavoitetuotto. Järvenpää ym. (2001: 134–135) puolestaan toteavat, että tavoitekustannuslaskennan perustana on se tosiasia, että tuotekustannuksiin voidaan vaikuttaa parhaiten jo tuotekehitys- ja muotoiluvaiheessa. Tällöin ideana on siis se, että kustannusten muodostumiseen vaikutetaan siten, ettei asiakkaalle tarjottava lisäarvo pienene. Erityisesti nykyään tavoitekustannuslaskenta on erinomainen työkalu, sillä hinnat määräytyvät markkinoilta ja katetta ansaitakseen yrityksen tulee hallita omia kustannuksiaan. Tavoitekustannuslaskennan avulla laadultaan ja ominaisuuksiltaan tietynlaiselle tuotteelle voidaan määritellä kustannukset siten, että ennakoidulla myyntihinnalla saavutetaan tavoiteltu kannattavuus.

Cooper ja Slagmulder (1999) määrittelevät tavoitekustannuslaskennan olevan tekniikka, jolla johdetaan strategisesti yrityksen tulevia tuottoja. Sen avulla määritellään tuotteelle elinkaarikustannukset, joilla yrityksen täytyy pystyä tuottamaan määritellyt toiminnot sekä laatutason omaava tuote, jotta tuote on kannattava ennakoidulla myyntihinnalla. Tavoitekustannuslaskenta tekee kustannuksista siten osan tuotekehitysprosessia, eikä sen tuotosta. Heidän mukaansa tavoitteena on kehittää tuote siten, että se paitsi tyydyttää asiakkaiden tarpeet, se myös pystytään tuottamaan tavoitekustannuksilla.

Erittäin kilpailullisessa ympäristössä pärjätäkseen yritysten tulee siis hallita kustannuksiaan aggressiivisesti. Kustannusten johtamisen tulee lähteä jo tuotteen elinkaaren aikaisista vaiheista, sillä tällöin on suurimmat mahdollisuudet vaikuttaa tuotteeseen ja siten vähentää myös myöhemmin aiheutuvia kustannuksia. Tavoitekustannuslaskennan avulla tällainen kustannusten hallinta on mahdollista toteuttaa tehokkaasti. (Cooper & Slagmulder 1999.)

#### 3.1.4 Arvoketjuanalyysi

Arvoketjuanalyysissä tuotteen tai palvelun arvoketju jaotellaan strategisesti oleellisiin toimintoihin, toteaa Puolamäki (2007: 168). Näiden toimintojen avulla tarkastellaan sitten kustannusten käyttäytymistä sekä arvon lähteitä. Puolamäen mukaan arvoketjulla tarkoitetaan tuotteen tai palvelun arvoa tuottavien toimintojen ketjua, joka ulottuu raaka-aineista aina loppukäyttäjälle saakka. Lopullinen asiakas toimii ketjun viimeisenä lenkinä ja maksaa koko ketjun kustannukset.

Arvoketjuanalyysi pohjautuu Porterin 1980-luvulla esittämään näkemykseen siitä, että kilpailuetuasema markkinoilla syntyy, kun pystytään tarjoamaan parempaa asiakasarvoa samoilla kustannuksilla tai samanarvoista asiakasarvoa pienemmillä kustannuksilla. Hän näkee eri toiminnot tuotteen suunnittelusta jakeluun eräänlaisina lenkkeinä ketjussa. Arvoketjuanalyysin avulla voidaan havainnollistaa, missä kohtaa ketjua asiakasarvoa voidaan parantaa tai kustannuksia pienentää. (Guilding ym. 2000.)

Käytännössä yritys siis muodostaa ensin käsityksen arvoketjustaan ja analysoi toimintoihin vaikuttavat kustannusajurit, minkä jälkeen kilpailukykyä pyritään

parantamaan. Tällöin jokaisen toiminnon osalta selvitetään, pystytäänkö kustannuksia laskemaan niin, että asiakasarvo pysyy ennallaan, tai asiakasarvoa parantamaan ilman kustannusten lisäystä. Näiden pohjalta pyritään sitten erilaisten toimenpiteiden avulla nostamaan kustannustehokkuutta. Toimenpiteet aloitetaan niistä arvoketjun osista, joissa on suurin kehityspotentiaali. (Puolamäki 2007: 169–170.)

Chivaka (2007) määrittelee arvoketjun joukoksi arvoa tuottavia toimintoja lähtien perusraaka-ainelähteistä ja komponenttien toimittajista aina lopullisten kuluttajien käsiin toimitettuun lopputuotteeseen saakka. Arvoketjuanalyysin peruslogiikka on, että yrityksen tulee keskittää painopisteensä sekä organisaation sisäisten että organisaatioiden välisten kustannusten ymmärtämiseen ja analysointiin. Arvoketjuanalyysin avulla yritykset voivat pyrkiä kilpailuedun saavuttamiseen. Yritys siis jaetaan strategisesti merkityksellisiin toimintoihin siten, että voidaan selvittää kustannusten käyttäytymistä. Chivaka toteaaakin, että yritys saavuttaa kilpailuedun, kun se kykenee suoriutumaan arvoa tuottavista toiminnoista kilpailijoita kustannustehokkaammin.

### 3.1.5 Toimintolaskenta

Toimintolaskenta on 1980-luvulla syntynyt laskentamenetelmä, jossa erilaiset toiminnot katsotaan resurssien käyttäjiksi eli kustannusten aiheuttajiksi, ja kustannukset kohdistetaan näiden toimintojen avulla lopullisille tuotteille. Toiminnot määritellään toimintoanalyysin avulla, ja näiden toimintojen kustannukset kohdistetaan tuotteille, palveluille tai asiakkaille niiden todellisen resurssien käytön suhteen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 145.) Mariana (2013) toteaaakin, että toimintolaskennan yleisenä periaatteena pidetään sitä, että toiminnot kuluttavat resursseja ja tuotteet puolestaan kuluttavat toimintoja.

Toimintolaskenta perustuu siis ajatukseen, että kaikki kustannukset tulee kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaan. Resurssit eli yrityksen tuotannontekijät, kuten henkilöstö, toimitilat, koneet ja laitteet, aiheuttavat kustannuksia ja niiden perusteella voidaan tarkastella, kuinka paljon ja mihin tarkoitukseen yrityksen rahoja on käytetty. Nämä kustannukset kohdistetaan resurssiajuriin avulla eri toiminnoille sen mukaan, kuinka paljon kyseiset toiminnot käyttävät resursseja. Toiminnot

määrittellään aina yrityskohtaisesti ja niitä voivat olla esimerkiksi tarjousten laadinta, ostotilausten vastaanotto, valmistus, pakkaaminen ja lähetys. Kun kustannukset on kohdistettu toiminnoille, kohdistetaan ne edelleen laskentakohteille, kuten tuotteille tai palveluille, toimintoajurien avulla. Kohdistaminen tehdään sen mukaan, kuinka paljon laskentakohde käyttää kyseisiä toimintoja. Näin saadaan selville hyvin yksityiskohtainen näkemys siitä, kuinka paljon esimerkiksi tuote tai palvelu käyttää todellisuudessa resursseja. (Alhola 2016: 43–55.)

Toimintolaskennan tavoitteena on siis esittää yrityksen toiminnot niin suoraan kuin mahdollista, jotta voidaan määrittää tuotteen tai palvelun todellinen arvo, toteaa Mariana (2013). Hänen mukaansa toimintoja pyritään myös analysoimaan selvittämällä muun muassa toimintojen luonne sekä perusteet sille, mikä aiheuttaa toimintojen käyttämisen ja määrittää kulutettujen resurssien eli kustannuksien kasvun. Näin pystytään tehokkaasti ja yksityiskohtaisesti määrittelemään kustannusten aiheuttajat kullekin tuotteelle tai palvelulle. Järvenpään ym. (2001: 151) mukaan toimintolaskennasta onkin erityisesti hyötyä esimerkiksi hinnoittelun parantamisessa ja tuotevalikoimapäätösten teossa, sillä se auttaa ymmärtämään kustannusten muodostumista monimutkaisessakin liiketoimintaympäristössä. Yleensä monimutkaiset, pienivolyymiset, räätälöidyt tuotteet, joita valmistetaan pienissä erissä, ovat luultua kannattamattompia, kun taas päinvastaiset tuotteet saattavat vastaavasti olla luultua kannattavampia.

Wegmannin (2009) tutkimuksesta käy ilmi, kuinka toimintolaskentaa kohtaan on esitetty vuosien saatossa myös paljon kritiikkiä. Toimintolaskentajärjestelmien on esitetty olevan kalliita ottaa käyttöön, aikaakuluttavia sekä vaikeita sopeuttaa yrityksen tarpeisiin sopivaksi. Erityisesti palvelualoilla on esiintynyt paljon toimintolaskennan epäonnistumisia. Lisäksi monet ajattelevat, että toimintolaskentajärjestelmä on liian monimutkainen, jolloin sen avulla ei pystytä selkeyttämään päätöksentekoprosessia ja yrityksen strategiaa. Kritiikin pohjalta on kuitenkin kehitetty useita toimintolaskennan sovelluksia. Näitä ovat muun muassa asiakas- ja markkinaperusteinen toimintolaskenta sekä toimintoperusteinen budjetointi.

## 3.2 Suunnittelu, ohjaus ja suorituskyvyn mittaus

### 3.2.1 Benchmarking

Benchmarkingilla tarkoitetaan yrityksen oman tuottavuuden, laadun ja työprosessien tehokkuuden systemaattista vertaamista parhaiden yritysten tai organisaatioiden tehokkuuteen. Se on siis parhaiden menetelmien ja toimintatapojen tunnistamista, ymmärtämistä sekä soveltamista, ja sen tarkoituksena onkin parantaa oman yrityksen suorituskykyä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 328.) Alholan (2016: 120) mukaan benchmarking on hyvä apuväline resurssien käytön tehostamiseen ja oman toiminnan parantamiseen. Käytännössä benchmarkingia voi toteuttaa monella eri tavalla. Kuitenkin, sekä Camp (1993) että Elnathan, Lin ja Young (1996) esittävät benchmarkingprosessin samankaltaisesti neljän vaiheen avulla, ja tällaista prosessia voidaankin pitää yleisenä pohjana benchmarkingille. Ensimmäinen vaihe koostuu suunnittelusta, eli tällöin päätetään, mitä toimintoja aletaan vertailla sekä määritellään myös vertailukohteet eli kilpailevat yritykset. Lisäksi määritetään tiedonkeräämistapa ja kerätään tarvittavat tiedot. Toisessa vaiheessa analysoidaan kerättyä tietoa ja vertaillaan omaa suorituskykyä kilpailijoiden suorituskykyyn. Tämän jälkeen asetetaan yritykselle uudet, toiminnalliset tavoitteet ja kehitetään toimintasuunnitelma. Viimeisessä vaiheessa yritys ryhtyy toimintasuunnitelman mukaisiin toimiin ja tarkkailee edistymistä.

Benchmarkingin avulla yritykset saavat selville, miten ne sijoittuvat suhteessa muihin yrityksiin. Sen lisäksi ne voivat ottaa oppeja menestyneiden yritysten toiminnasta sekä näkevät, mitä tasoa esimerkiksi toimintojen tehokkuudessa on mahdollista tavoitella. Benchmarkingilla yritykset pyrkivät parantamaan sekä operatiivista että strategista tehokkuutta, eli se kohdistuu toimintaan. Pyrkimyksenä on oppia menestyneiltä kilpailijoilta uusia näkökulmia ja soveltaa niitä omaan toimintaan. Esimerkiksi resurssien käytön tehostamisessa benchmarkingista on paljon apua. Tällöin voidaan nähdä ensin omasta yrityksestä ne valmistus- ja työprosessit, joissa on tehostamisen varaa ja sen jälkeen etsitään sellaisia yrityksiä, jotka suoriutuvat kyseisistä prosesseista todella tehokkaasti ja laadukkaasti. Sitten pyritään mittaamaan näiden prosessien suoritusta ja kehitetään sen perusteella omaa toimintaa paremmaksi. (Alhola 2016: 119–121.)

Chenhall ja Langfield-Smith (1998) toteavat, että erityisen hyödyllinen benchmarking on korkean suorituskyvyn omaaville yrityksille, jotka korostavat tuotedifferentointistrategioita. Se voi auttaa johtajia keskittämään huomionsa laajoihin liiketoimintaperiaatteisiin ja oletuksiin, joista muodostuu erilaisia asiakaspalvelu-, kuljetus- ja jakelustrategioita ylläpitäviä menettelytapoja. Benchmarking edistää myös työntekijöiden sitoutumista asettamalla tarkkoja ja perusteltuja odotuksia, jotka perustuvat muiden kokemuksiin. Tämän avulla päästään siis eroon epäselvistä ja sitouttamattomista muutoksista yrityksissä.

Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005: 329) mukaan vertailuprosessi voidaan toteuttaa kolmella eri tavalla. Sisäisessä benchmarkingissa vertailu tapahtuu tytäryhtiörakenteen sisällä, jolloin toiminta vertailukohteissa on hyvin samankaltaista ja vertailu on helppo toteuttaa. Ulkoinen benchmarking keskittyy puolestaan yrityksen toiminnan vertailemiseen suhteessa ulkopuoliseen, mutta samankaltaiseen toimintaan. Vertailukohteena on tällöin yleensä samoilla markkinoilla toimivat kilpailijat, ja toiminnot ovat myös helposti vertailtavissa. Toiminnallisessa benchmarkingissa omia tuotteita, palveluja tai työskentelyprosesseja verrataan erinomaisiin yrityksiin toimialasta riippumatta. Tällöin pyritään löytämään erinomaista toimintaa mistä tahansa ja vertailu toteutetaan sellaisen toiminnan osalta, jolla on looginen vastine myös muilla aloilla. Vertailua laajennetaan siis oman toimialan ulkopuolelle.

### 3.2.2 Balanced Scorecard

Kaplan ja Norton kehittivät 1990-luvulla Balanced scorecardin (BSC) eli strategialähtöisen menestystekijämittariston, josta käytetään myös nimityksiä tuloskortti, tasapainotettu tuloskortti ja tasapainotettu mittaristo. Balanced scorecardin avulla fyysisiä ja operatiivisia tunnuslukuja johdetaan yrityksen vision ja strategian pohjalta. Se yhdistää neljä eri näkökulmaa yhteen mittaristoon. Näitä näkökulmia ovat taloudellinen näkökulma, asiakkaan näkökulma, sisäinen liiketoimintaprosessin näkökulma sekä oppimisen ja kasvun näkökulma. (Järvenpää 1998: 207–208.) Balanced scorecardin avulla pyritään siis tasapainottamaan sekä rahamääräisiä ja eirahamääräisiä mittareita että pitkän ja lyhyen aikavälin mittareita.

Alun perin Balanced scorecard oli vain rahamääräisiä ja ei-rahamääräisiä mittareita sisältävä suorituskykymittaristo, mutta sen käsitettä on ajan mittaan laajennettu (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 306). Nykyään Balanced scorecard toimiikin strategisen johtamisen välineenä ja sen avulla koko organisaatio voidaan sitouttaa yhteiseen strategiaan. Järvenpään ym. (2001: 198) mukaan Balanced scorecardin lähtökohtana ovat tarkkaan määritellyt tavoitteet ja yksiselitteinen strategia, jonka avulla pyritään yrityksen tavoitteiden saavuttamiseen. Strategian pohjalta määritellään kriittiset menestystekijät, joiden avulla strategian tehokas toteutuminen voidaan varmistaa.

Balanced scorecardin taloudellinen näkökulma keskittyy strategian seurauksiin eli tavoiteltujen tulosten seuraamiseen. Taloudellinen menestyminen perustuu pitkälti asiakastyytyvyyteen ja asiakasnäkökulmassa pyritäänkin mittaamaan suoritusta asiakkaan silmin katsottuna. Asiakkaan tarpeita ja mieltymyksiä pyritään tyydyttämään yrityksen sisäisten prosessien avulla, ja sisäisen liiketoimintaprosessin näkökulma keskittyykin siihen, miten hyvin sisäisten toimenpiteiden avulla pystytään luomaan lisäarvoa asiakkaalle. Sisäisten prosessien tehokkuuden parantaminen vaikuttaa toisaalta myös taloudelliseen tulokseen, eli se linkittyy välittömästi myös taloudelliseen näkökulmaan. Yrityksen oppimis- ja kasvukyky on pitkällä aikavälillä oleellinen tekijä yrityksen menestymisessä. Se onkin Balanced scorecardin näkökulmista pitkävaikutteisin ja sillä on vaikutusta myös kaikkiin muihin näkökulmiin. Oppimisen avulla voidaan tehostaa ja parantaa sisäisiä prosesseja sekä tyydyttää asiakkaan tarpeita paremmin tulevaisuudessa. Nämä puolestaan johtavat lopulta myös parempaan taloudelliseen tulokseen. Kun taloudellinen kannattavuus mahdollistaa myös oppimisen ja kasvun lisäämisen, voidaan tästä kokonaisuutena muodostaa yrityksen menestyksen kehä. (Järvenpää ym. 2001: 198–199.) Näiden eri näkökulmien välille syntyvien syy-seuraussuhteiden avulla voidaan muodostaa yritykselle strategiakartta, joka havainnollistaa yrityksen strategiaa visuaalisesti. Strategiakarttaa hyödyntäen yrityksen johto pystyy kuvailemaan ja hallitsemaan strategioita tehokkaasti. (Puolamäki 2007: 252.)

Parhaimmillaan Balanced scorecard on siis paljon enemmän kuin kokoelma kriittisiä mittareita tai menestyksen avaintekijöitä, jotka on jaettu eri näkökulmiin. Kaplanin ja Nortonin (1996) mukaan asianmukaisesti rakennettu mittaristo koostuu tavoitteista ja

mittareista, jotka ovat sekä johdonmukaisia että toisiaan tukevia. Sen tulisi sisältää kriittisten muuttujien syy-seuraussuhteita, jotka kuvaavat strategiaa. Strategian voidaankin ajatella olevan kokoelma olettamuksia syy-seuraussuhteista ja mittausjärjestelmän tulisi esittää tavoitteiden ja mittareiden väliset suhteet selkeästi ja täsmällisesti siten, että niitä voidaan johtaa ja arvioida. Kaplan ja Norton toteavatkin, että Balanced scorecard ilmaisee onnistuessaan liiketoimintayksikön strategian mittaristona, joka määrittelee niin pitkän aikavälin strategiset tavoitteet, kuin myös järjestelmät, joiden avulla näitä tavoitteita pyritään saavuttamaan ja arvioimaan.

### **3.3 Strateginen päätöksenteko**

#### **3.3.1 Strateginen kustannuslaskenta ja strateginen hinnoittelu**

Strateginen kustannuslaskenta on syntynyt hyvin pitkälle sekä Shankin ja Govindarajanin että Porterin 1980-luvun loppupuolella esittämien ajatusten pohjalta. Heidän mukaansa kustannusanalyysin tulee nimenomaan keskittyä strategisiin asioihin, jotta se tukee kilpailuedun saavuttamista. Strategisessa analyysissä määritellään ensin yrityksen arvoketju ja etsitään kustannusajurit, jonka jälkeen pyritään näiden pohjalta muotoilemaan yritykselle kilpailuetu. Strategisessa kustannuslaskennassa yhdistetäänkin siis strategiaa, markkinointia ja laskentatoimea. (Järvenpää 1998: 164.) Guilding ym. (2000) määrittelevät strategisen kustannuslaskennan olevan strategia- ja markkinointi-informaatioon perustuvan kustannusdatan käyttöä parempien, kilpailuetua ylläpitävien strategioiden kehittämiseen ja tunnistamiseen.

Yksi vaikeimmista päätöksistä yrityksissä on tuotteiden hinnoittelu markkinoilla. Yksinkertaisen kustannuksiin perustuvan hinnoittelun rinnalle on tullut näkökulmia, joiden mukaan hinnoittelussa tulisi ottaa huomioon markkinanäkökulma, jättämättä kuitenkaan huomioimatta taloudellista tarkastelua. Tällainen sekä markkinaperusteisen että yrityksen sisäisen informaation huomioon ottaminen vaatii hinnoittelupäätösten tekemisen strategisemmasta näkökulmasta ja tarkastelemaan niiden vaikutuksia ennemmin pitkällä aikavälillä kuin lyhytaikaisena aseena kilpailuedun saavuttamiseksi. (Indounas 2015.)



Perinteisen laskentatoimen analyysit hinnoittelupäätöksiä varten perustuvat sisäisesti suuntautuneeseen, historiaan perustuvaan informaatioon. Tällainen analyysiin pohjautuva hinnoittelupäätöksenteko voi johtaa kuitenkin ei-optimaalisiin tuloksiin. Strateginen hinnoittelu, joka perustuu kilpailukykyisesti suuntautuneeseen analyysiin, johtaakin yleensä pidemmällä aikavälillä parempiin hinnoittelupäätöksiin. Tällaiseen analyysiin voivat sisältyä esimerkiksi kilpailijoiden hintareaktio, hintajousto, ennustettu markkinakasvu, mittakaavaedut sekä kokemus. (Guilding 1999.)

### 3.3.2 Brändin arvonmääritys

Brändin arvonmääritys -laskentaa suoritetaan nimensä mukaisesti vain sellaisissa yrityksissä, jotka tarjoavat merkkituotteita tai -palveluita. Cravens ja Guilding (1999) toteavatkin, että erityisesti sellaisissa yrityksissä, joissa kilpailuetua pyritään saavuttamaan nimenomaan brändin avulla, on välttämätöntä kerätä tietoa brändijohtamisen tueksi. Guildingin ym. (2000) mukaan brändin arvonmäärityksellä onkin vahvasti brändätyissä yrityksissä suuri merkitys markkinointisaavutusten mittarina, kun siihen otetaan mukaan myös johdon laskentatoimen näkökulma. Brändin arvonmäärityksen strateginen vaikutus riippuu kuitenkin hyvin paljon muun muassa arvostusmenetelmän valinnasta. Strateginen merkitys on hyvin ilmeinen silloin, kun arvostusmenetelmässä yhdistetään sekä markkinoinnin että laskentatoimen toimintoja.

Brändipääoma muodostuu muun muassa brändin luotettavuudesta, nimen tunnettavuudesta, havaitusta laadusta sekä sen luomasta kilpailuedusta. Brändin arvonmääritys määrittää tämän brändipääoman arvon brändin omistajalle. Brändin arvonmääritys on työkaluna perinteistä kustannuslaskentaa kattavampi, sillä se liittyy tuloksiin ja sisältää ennusteita tulevaisuuden tuotoista ja kassavirroista. Tällainen ennustava informaatio on elintärkeä apu yrityksen strategiselle brändijohtamiselle. Lisäksi brändin arvonmäärityksen avulla brändiä voidaan arvioida suhteessa muihin yrityksen pääomiin. Brändin arvonmäärityksen onnistuminen riippuu kuitenkin hyvin paljon siitä, kuinka hyvin yritys pystyy käyttämään mittarista saatavia tietoja taloudellisen suorituskyvyn parantamiseen. (Cravens & Guilding 1999.)

### 3.4 Kilpailijalaskenta

Informaation saaminen kilpailijoista on tärkeää, sillä yrityksen kilpailevat asiakkaista keskenään ja sen vuoksi myös vertailevat itseään suhteessa muihin yrityksiin. Strateginen johdon laskentatoimi painottuukin perinteistä laskentatoimea enemmän juuri suhteellisen informaation hankkimiseen ja tuottamiseen. (Järvenpää 1998: 189.) Tietoa kilpailijoista voidaan kerätä hyvin monen kanavan kautta, muun muassa muilta kilpailijoilta, tilinpäätöstiedoista, yhteisiltä rahoittajilta ja asiakkailta, entisiltä työntekijöiltä sekä muista julkisista lähteistä. Nykyään pystytään luomaan todella pitkällekin meneviä strategisia analyysejä pelkästään julkisten lähteiden tarjoamien tietojen perusteella. (Järvenpää ym. 2001: 267.)

Kilpailijalaskennan avulla pyritään saamaan käsitys kilpailijan strategioista sekä strategisesta asemasta, jolloin pystytään muun muassa ennakoimaan kilpailijan reaktioita omiin strategisiin toimenpiteisiin esimerkiksi hinnoitteluun tai investointeihin liittyen. Mitään tiettyä, vakiintunutta muotoa kilpailijalaskennalla ei ole, vaan se jaetaan yleensä kolmeen osa-alueeseen, joita ovat kilpailijoiden kustannusten arviointi, kilpailuaseman seuranta sekä kilpailijoiden suorituskyvyn seuranta. Kilpailijalaskenta voi myös vaihdella paljonkin eri yritysten välillä ja siihen vaikuttavat muun muassa toimialalla vallitseva kilpailutilanne sekä markkinoiden kypsyys. (Puolamäki 2007: 163.)

#### 3.4.1 Kilpailijoiden kustannusten analysointi

Kilpailijoiden kustannusten arviointi on ehkä laajimmin käytetty kilpailijalaskennan muoto ja se onkin tärkeä strategisen johdon laskentatoimen työkalu. Esimerkiksi muuttuvien ja kiinteiden kustannusten suhteellinen jakautuminen kertoo hyvin paljon siitä, millaiset mahdollisuudet kilpailijoilla on sopeuttaa toimintaansa lyhyellä ja pitkällä aikavälillä (Järvenpää ym. 2001: 272). Guilding ym. (2000) mainitsevat kilpailijoiden kustannusten analysoinnin pitävän sisällään muun muassa kilpailijoiden tuotantokoneiston, mittakaavaetujen sekä teknologisen kehityksen arvioimista ja seuranta. Puolamäki (2007: 166–167) puolestaan toteaa, että kilpailijoiden kustannusten arviointi edellyttää julkisten tiedonlähteiden lisäksi systemaattista ja laajaa kilpailijatiedon hallintaa. Tällöin tietoa hankitaan esimerkiksi entisten

työntekijöiden haastattelulla ja rekrytoinnilla, kilpailijoiden toimitilojen tarkkailulla sekä yhteisten asiakkaiden ja toimittajien kautta.

Guildingin (1999) mukaan yksi tärkeimmistä syistä kilpailijoiden kustannusten arvioimisen yleisyyteen on teknisesti kehittyneiden investointien yleistyminen. Pitkäaikaisen sitoutumisen tällaisiin investointeihin sekä parantuneen kilpailuaseman tavoittelun on todettu korostavan tarvetta tiedostaa myös kilpailijoiden kustannuksia. Kilpailijoiden kustannuksia voidaan arvioida joko suoraan julkisia tiedonlähteitä apuna käyttäen tai epäsuorasti esimerkiksi yhteisten toimittajien tai asiakkaiden kautta.

### 3.4.2 Kilpailuaseman seuranta

Kilpailuaseman seuranta on kokonaisvaltaisempi kilpailijalaskennan muoto kuin kilpailijoiden kustannusten analysointi, toteaa Guilding (1999). Se sisältää muun muassa pääkilpailijoiden myynnin, markkinaosuuden, tuotantovolyymien sekä yksikkökustannusten analysointia. Tällaisten laskentatoimen mittareiden avulla saadaan perusteellisempi näkemys kilpailijasta kuin pelkkään markkinaosuuteen perustuvasta arviosta, ja ne tarjoavat myös perustan kilpailijan strategian arvioimiselle.

Esimerkiksi muuttuvien ja kiinteiden kustannusten välinen suhde on nykyään markkinoilla tärkeä tieto, sillä kilpailuasemaa voidaan muuttaa huomattavasti joustavammaksi vain muuttamalla kiinteitä kustannuksia muuttuviksi. Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi myymällä kiinteää omaisuutta ja vuokraamalla sen sitten takaisin yrityksen käyttöön. Lisäksi myös pitkäaikaiset sopimukset toimituksiin tai hankintoihin liittyen vaikuttavat merkittävästi yrityksen kilpailuasemaan. (Puolamäki 2007: 165.)

### 3.4.3 Kilpailijoiden taloudellisen aseman seuranta

Yleensä kilpailijoiden taloudellista asemaa seurataan yrityksissä rutiininomaisesti. Talousammattilaiset ylläpitävät kilpailijoista tietokantaa, johon sisältyy luotettavia, virallisia tilinpäätöstietoja sekä tilinpäätösanalyysyjä. Virallisen tilinpäätöstiedon voidaan olettaa olevan pääsääntöisesti luotettavaa, mutta muista lähteistä saatavan tiedon luotettavuus saattaa vaihdella paljonkin. Tämän vuoksi yritykset hyödyntävät

ja yhdistelevät kilpailijalaskentaa toteuttaessaan sekä virallisista kanavista saatua julkista tietoa että yrityksessä olevaa subjektiivista eli niin sanottua hiljaista tietoa. (Puolamäki 2007: 164.)

Kun kilpailijoiden taloudellisen aseman seuranta perustuu julkaistujen tilinpäätöstietojen tulkitsemiseen, voidaan kilpailijoiden arvioinnissa hyödyntää myös perinteisiä laskentatoimen työkaluja, mainitsee Guilding (1999). Kilpailijoiden julkisiin tilinpäätöstietoihin perustuvien asianmukaisten analyysien avulla voidaan tehdä merkittäviäkin strategisia havaintoja. Kun analysoidaan ja tarkkaillaan myynnin ja tuottojen kehityssuuntauksia sekä varojen ja velkojen muutoksia, voidaan näiden avulla arvioida esimerkiksi kilpailuetuun vaikuttavia avaintekijöitä.

### **3.5 Asiakaslaskenta**

Asiakaskannattavuutta voidaan analysoida joko yksittäisten asiakkaiden tai asiakasryhmien osalta. Tällöin lasketaan tietyltä asiakkaalta tai asiakasryhmältä saatu tuotto, joka perustuu kyseiselle asiakkaalle kohdistettuihin kustannuksiin ja myyntiin. Järvenpään (1998: 197) mukaan asiakaskohtaisessa kannattavuuslaskennassa oletetaan yleensä kaikki kustannukset pitkällä aikavälillä muuttuviksi, minkä lisäksi kaikki kustannukset kohdistetaan asiakkaille. Tällöin kaikkien asiakkaiden yhteenlasketut kustannukset ovat yhtä suuret kuin koko yrityksen kaikki kustannukset yhteensä. Toisaalta Järvenpää ym. (2001: 247) toteavat, että myös riittävän tarkat tuotekustannuslaskelmat ovat hyvä pohja asiakaskannattavuusanalyysille, sillä suuri osa asiakkaalle kohdistuvista kustannuksista voidaan määritellä myytyihin tuotteisiin perustuen.

Kun asiakaskannattavuuslaskelmia käytetään markkinoiden segmentoinnissa ja fokuositumisstrategian pohjana, on niillä tärkeä rooli strategisessa mielessä. Asiakaskannattavuusanalyysien avulla saadaan selville, mitkä asiakkaat ovat kannattavia ja mitkä kannattamattomia. Kun näitä tuloksia verrataan johdon strategiseen analyysiin tavoitelluista asiakasryhmistä, voidaan määritellä, mitä kullekin asiakkaalle tai asiakasryhmälle tehdään. Kannattavat, tavoiteltuun kohdesegmenttiin kuuluvat asiakkaat kannattaa säilyttää, kun taas tappiolliset, ei-tavoiteltuun kohdesegmenttiin kuuluvat asiakkaat kannattaa joko eliminoida tai

vaihtoehtoisesti pyrkiä kehittämään toimintaa siten, että näistäkin tulee kannattavia asiakkaita. Asiakassuhteiden päättämistä tai jatkamista koskevia päätöksiä voidaankin pitää aina strategisina ratkaisuina, sillä tällöin toteutetaan tai muokataan yrityksen fokuositumisstrategiaa. (Järvenpää ym. 2001: 246–251.)

Asiakaskannattavuusanalyysi mittaa asiakkaiden osuutta yrityksen voitoista. Siinä määritellään asiakaskohtaisten tulojen ja kustannusten erotus tietyllä ajanjaksolla, esimerkiksi vuosittain tai vuosineljänneksittäin. Asiakaskannattavuusanalyysiä voidaan suorittaa joko yksinkertaisesti tuotekustannuslaskennalla, jolloin kustannukset allokoidaan asiakkaille hankittujen tuotteiden määrään perustuen, tai yksityiskohtaisemmin esimerkiksi toimintolaskennan avulla, jolloin yleiskustannukset jaetaan asiakkaille perustuen erilaisiin toimintoihin. Tällaista asiakaskannattavuuslaskentaa voidaan hyödyntää joko yksittäisten asiakkaiden tai asiakasryhmien kannattavuuden arvioinnissa. Asiakkaiden ryhmittely voi perustua esimerkiksi ostokäyttäytymiseen, maantieteelliseen sijaintiin tai muihin ominaisuuksiin, jotka erottavat asiakkaita toisistaan. Lisäksi asiakaskannattavuuslaskennassa voidaan ottaa huomioon koko asiakkaan tai asiakasryhmän elinkaari ja näin kiinnittää huomiota pidemmälle aikavälille sekä arvioida myös tulevaisuuden kassavirtoja. (Lind & Strömsten 2006.)

## 4 TUTKIMUSMENETELMÄ JA AINEISTO

Tämän tutkielman empiirinen osa toteutetaan teemahaastattelulla eli puolistrukturoidulla haastattelulla, jossa tutkimusongelmasta nostetaan esille keskeiset aiheet tai teemat. Tutkimus on luonteeltaan laadullinen. Tässä luvussa käsitellään laadullista tutkimusta ja teemahaastattelua aineistonkeruumenetelmänä sekä esitellään kerätty aineisto.

### 4.1 Laadullinen tutkimus

Laadulliselle tutkimukselle on ominaista muun muassa kokonaisvaltaisuus, ihmisen suosiminen tiedonlähteenä mittausvälineiden sijaan sekä kohdejoukon tarkoituksenmukainen valinta. Tietoa pyritään siis hankkimaan kokonaisvaltaisesti ja aineisto kootaan todellisissa, luonnollisissa tilanteissa. Laadullisen tutkimuksen tekijä käyttää tiedonlähteenä ihmisiä ja luottaa omiin havaintoihin sekä keskusteluihin enemmän kuin erilaisilla mittausvälineillä hankittuun tietoon. Tutkimusmenetelmänä suositaan metodeja, joissa tutkittavien henkilöiden oma näkökulma ja tulkinta nousevat vahvasti esille, esimerkkinä tässäkin tutkimuksessa toteutettava teemahaastattelu. Kohdejoukko valitaan harkinnanvaraisesti eikä esimerkiksi satunnaisotannalla, sillä tutkimus perustuu suhteellisen pieneen tapausmäärään. Tämä pohjautuu siihen, että laadullisen tutkimuksen tarkoitus ei ole tilastollisissa yleistyksissä, vaan pyrkimyksenä on kuvata jotain tapahtumaa, ymmärtää tiettyä toimintaa tai antaa teoreettinen tulkinta jostain tietystä ilmiöstä. (Hirsjärvi ym. 2000: 155.)

Hirsjärvi ja Hurme (2000: 21–24) esittävät joitakin yleisiä käsityksiä siitä, miten laadullinen tutkimus eroaa määrällisestä tutkimuksesta. Laadullisen tutkimuksen yhtenä perusoletuksena on, että todellisuus on sosiaalisesti rakennettu ja todellisuuksia on yhtä monta kuin on henkilöitäkin. Jokainen ihminen muodostaa siis oman todellisuutensa kokemuksiensa, ajatuksiensa ja uskomuksiensa pohjalta. Laadullisessa tutkimuksessa tutkija on vuorovaikutuksessa tutkittavan kohteen kanssa ja esimerkiksi haastattelussa tulokset saadaan yhteistyössä haastateltavan kanssa, sillä haastattelija pystyy vaikuttamaan haastattelun kulkuun. Tämän vuoksi samoihin tutkimustuloksiin ei välttämättä päästä, jos tutkimus toistetaan myöhemmin eri haastattelijan toimesta.

Lisäksi laadullinen tutkimus raportoidaan yleensä kuvailevasti eikä tarkkoja numeerisia määritelmiä juurikaan käytetä.

Myös Eskola ja Suoranta (1998: 12–16) määrittelevät laadulliselle tutkimukselle tyypillisiä piirteitä. Ensimmäinen niistä on aineistonkeruumenetelmä. Pelkistetyimmillään laadullisen tutkimuksen aineisto on joko tutkijasta riippuen tai riippumatta syntyneitä tekstiä, kuten haastatteluja ja havainnointia, henkilökohtaisia päiväkirjoja tai vaikka omaelämäkertoja. Lisäksi laadulliselle tutkimukselle on ominaista, mutta ei välttämätöntä, tutkijan osallistuvuus. Pyrkimyksenä on tutkittavien oman näkökulman tavoittaminen ja tutkija voi kerätä havaintoja esimerkiksi osallistumalla tutkittavien elämään. Myös aiemmin mainittu harkinnanvarainen otanta on yksi laadullisen tutkimuksen ominaispiirteistä. Yleensä keskitytään hyvin pieneen määrään tapauksia, joita pyritään sitten mahdollisimman perusteellisesti analysoimaan. Laadullisessa tutkimuksessa teoria voidaan rakentaa empiirisen aineiston pohjalta eikä tutkijalla ole ennakkoon oletuksia tutkimustuloksista tai -kohteesta. Aineiston avulla pyritään löytämään uusia näkökulmia aiheeseen liittyen, eikä pelkästään todisteta aiempia väitteitä tai uskomuksia. Laadullista tutkimusta tehtäessä tutkija on keskeisessä roolissa ja hänellä on mahdollisuus joustaa tutkimuksen suunnittelussa ja toteutuksessa.

Tämä tutkimus toteutetaan laadullisena, sillä tarkoituksena ei ole testata tarkkoja hypoteeseja. Tutkimuksessa halutaan myös antaa tilaa tutkimuksen kohteena olevien henkilöiden tulkinnoille ja näkökulmille eikä haluta tehdä etukäteen oletuksia tuloksista. Lisäksi määrälliseen tutkimukseen tilastollisesti merkittävien tulosten saaminen vaatisi niin suuren määrän vastaajia, että tutkimus olisi sen puolesta haasteellinen toteuttaa. Laadulliselle tutkimukselle tyypillisesti tutkimuksen otanta on harkinnanvarainen ja tutkimus keskittyykin kahden case-yrityksen tarkasteluun. Tapausten määrä ei siis ole suuri, vaan tavoitteena on pyrkiä muodostamaan mahdollisimman kattava kuva kohdeyritysten tilanteesta.

## **4.2 Teemahaastattelu**

Tämän tutkielman empiirinen osa toteutetaan teemahaastattelulla eli puolistrukturoidulla haastattelulla, jossa tutkimusongelmasta nostetaan esille keskeiset

aiheet tai teemat. Tällöin käsiteltävät aiheet ja kysymykset on ennalta määritelty, mutta vastauksia ei ole sidottu tiettyihin vaihtoehtoihin, vaan haastateltavat vastaavat kysymyksiin omin sanoin (Eskola & Suoranta 1998: 64). Haastattelijan tehtävänä on siis varmistaa, että kaikki etukäteen määritellyt aiheet käsitellään haastateltavan kanssa, mutta aiheiden järjestys ja laajuus voivat vaihdella eri haastattelujen välillä. Vilkan (2017: 79) mukaan teemahaastattelu sopii esimerkiksi sellaisiin tilanteisiin, joissa pohjatietoa tutkittavasta aiheesta on rajallisesti ja halutaan muodostaa kattavampi kuva aiheesta.

Teemahaastattelussa keskitytään siis tiettyihin teemoihin, joiden ympärille keskustelu asettuu. Oletuksena on, että jokaisen henkilön kaikkia kokemuksia, ajatuksia, tunteita ja uskomuksia voidaan tutkia tämän menetelmän avulla. Teemahaastattelu terminä antaa vapautta haastattelun toteuttamiseen, sillä se ei määrittele esimerkiksi haastattelukertojen lukumäärää tai sitä, kuinka ”syvälle” mennään aiheen käsittelyssä. Näiden sijaan olennaista on, että haastattelussa edetään keskeisten teemojen varassa ja otetaan huomioon eri ihmisten tulkinnat ja merkitykset asioille. Teemahaastattelu määritellään puolistrukturoiduksi menetelmäksi, sillä haastattelun aihepiiri on kaikille haastateltaville sama. Siinä ei kuitenkaan ole täysin strukturoidulle menetelmälle ominaista kysymysten tarkkaa muotoilua tai järjestystä, eikä se ole täysin vapaamuotoinenkaan, kuten syvähaastattelu. (Hirsjärvi & Hurme 2000: 47–48.)

Tutkimuksessa päädyttiin valitsemaan aineistonkeruumenetelmäksi teemahaastattelu, sillä tutkimuksen tarkoituksena on selvittää eri menetelmien soveltamista kohdeyrityksissä. Aiempaa tietämystä asiasta on hyvin rajallinen määrä, minkä vuoksi riittävän tarkkojen kyselylomakkeiden laatiminen olisi haastavaa. Teemahaastattelun avulla tutkimukseen saadaan lähemmin talousjohdon näkökulma asiaan ja pystytään keskittymään niihin seikkoihin, jotka ovat kyseisille yrityksille keskeisiä. Esimerkiksi kyselylomake rajoittaisi liikaa vastauksia ja tilastollisesti merkittävien tulosten saaminen edellyttäisi niin suuria vastaajamääriä, että tutkimuksen toteuttaminen olisi erittäin haasteellista. Toisaalta täysin avoin syvähaastattelukaan ei soveltuisi tähän tutkimukseen, sillä tarkoituksena on kuitenkin pitäytyä käsiteltävien aiheiden ympärillä.



### 4.3 Kohdeyritysten esittely

Tutkimus toteutetaan siis multicase-tutkimuksena. Kuten muun muassa Yin (1994: 45) toteaa, yksittäinen case-tutkimus ei ole riittävä, mikäli sama tutkimus sisältää useamman kuin yhden casen, vaan tällöin tutkimus tulisi toteuttaa multicase-tutkimuksena. Tässä tutkimuksessa halutaan nimenomaan vertailla emoyhtiön ja tytäryhtiön näkökulmia aiheesta, ja kun emo- ja tytäryhtiöt eivät edes kuulu samaan konserniin, ei tapauksien yhdistäminen yhdeksi caseksi ole mahdollista. Koska yksittäinen case-tutkimus ei siis tässä tapauksessa tule kysymykseen, toteutetaan tutkimus multicase-tutkimuksena, jossa molemmat kohdeyritykset muodostavat oman casensa. Multicase-tutkimuksia pidetään myös yleensä kiinnostavampina sekä robustimpina kuin yksittäisiä case-tutkimuksia, sillä ne tarjoavat laajempaa näkemystä aiheesta (Yin 1994: 45). Tämänkin tutkimuksen tarkoituksena on tarjota laajempaa näkemystä johdon laskentatoimen ja strategian välisestä vuorovaikutuksesta, sillä aiemmat aiheesta tehdyt tutkimukset käsittelevät aihetta hyvin pitkälti pelkästään emoyhtiön näkökulmasta, kun taas tässä tutkimuksessa mukaan otetaan myös tytäryhtiön näkökulma.

Tutkimuksen kohteeksi valikoitui siis kaksi keskenään hyvin erilaista yritystä, joiden avulla voidaan tarkastella strategian ja laskentatoimen välistä vuorovaikutusta sekä konsernin emoyhtiön että tytäryhtiön näkökulmasta. Ensimmäinen yrityksistä, yritys A, on noteerattu Helsingin pörssissä, ja yritys pyrkii jatkuvasti kasvattamaan toimintaansa sekä Suomessa että Suomen rajojen ulkopuolella. Tämä yritys edustaa tutkimuksessa konsernin emoyhtiön näkemyksiä strategian ja laskentatoimen välisestä vuorovaikutuksesta. Toinen yrityksistä, yritys B, toimii puolestaan osana kansainvälistä konserniyhtiötä, ja yritys B:n toiminta Suomessa keskittyykin hyvin pitkälle operatiivisen toiminnan pyörittämiseen. Tämän yrityksen kautta tarkastellaan strategian ja laskentatoimen välistä vuorovaikutusta tytäryhtiön näkökulmasta.

Yritys A on suomalainen pörssiyritys, jonka toiminta tapahtuu hyvin pitkälle Suomessa. Yrityksellä on tällä hetkellä vain muutamia toimipisteitä ulkomailla, mutta toiminnan laajentaminen yhä enemmän Suomen rajojen ulkopuolelle on osa yrityksen tämän hetkistä strategiaa. Historiallisesti yritys on ollut aina hyvin palvelukeskeinen, ja toinen strateginen tavoite onkin kääntää yritystä enemmän tuotteiden suuntaan ja

pyrkii kasvattamaan tuoteliiketoimintaa. Kasvua yritys pyrkii saavuttamaan orgaanisen kasvun lisäksi etsimällä mahdollisuuksia myös epäorgaaniseen kasvuun. Strateginen laskenta on yrityksessä hyvin pitkälti sulautettuna operatiiviseen laskentatoimeen.

Yritys B on yksi alansa johtavia valmistusyrityksiä Suomessa. Se toimii osana suurta kansainvälistä konserniyhtiötä. Toiminta Suomessa on hajautettu ympäri maata, sillä yrityksen tavoitteena ja toiminnan lähtökohtana on olla lähellä asiakasta. Yritys panostaa hyvään asiakaspalveluun ja mittaakin asiakastyytyvää säännöllisesti. Taustalla oleva konserni ja sen omistajat vaikuttavat hyvin paljon myös tämän suomalaisen tytäryhtiön toimintaan, erityisesti strategisissa asioissa. Yritys keskittyykin toiminnassaan operatiiviseen toimivuuteen ja oman asiakaslähtöisen strategian toteuttamiseen, mutta esimerkiksi rahoitukselliset asiat hoidetaan hyvin pitkälti konsernin emoyhtiöstä käsin.

#### **4.4 Aineisto ja sen analyysi**

Tutkimuksen aineisto koostuu pääsääntöisesti kohdeyritysten talousjohtajien haastatteluista. Molempien kohdeyritysten talousjohtajaa haastateltiin teemahaastattelulla, jolloin haastattelun teemat ja alustavat, suuntaa-antavat kysymykset oli määritelty etukäteen (ks. liite 1). Haastattelut kuitenkin etenivät vapaamuotoisesti, ja teemoja käsiteltiin vapaassa järjestyksessä siten, kuin ne tilanteessa tuntuivat luontevilta. Aineistona käytetään myös molempien kohdeyritysten nettisivuja ja muuta yritysten julkaisemaa kirjallista materiaalia. Lisäksi yritys B:n talousjohtajalta saatiin tutkimusaineistoksi konsernin vuosikertomus vuodelta 2015.

Haastatteluiden avulla kerätty aineisto käsiteltiin ja analysoitiin Hirsjärven ja Hurmeen (2000: 136–152) esittämää tapaa mukailien. Nauhoitetut haastattelut litteroitiin eli puhtaaksikirjoitettiin sanatarkasti, ja siinä huomiottiin sekä haastattelijan että haastateltavan puheenvuorot. Aineiston analyysi aloitettiin lukemalla litteroitu aineisto läpi ja tekemällä siihen merkintöjä ajatuksista ja muista huomioista, joita aineistosta nousi esiin. Haastatteluaineistosta etsittiin yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia haastateltavien välillä, ja näitä sitten jaoteltiin teemoittain tarkempaa analyysia varten.

Teema-alueet mukailivat haastatteluissa käytettyä runkoa sekä tutkimuskysymyksiä, jolloin aineistosta saatiin nostettua tutkimusongelman kannalta olennaiset asiat esiin. Teemoittelun jälkeen aineistoa analysoitiin tarkemmin peilaten sitä tutkielman teoreettiseen viitekehykseen ja käsiteltävään tutkimusongelmaan.

## 5 TUTKIMUSTULOKSET

### 5.1 Strategia kohdeyrityksissä

Strategialle on siis olemassa useita erilaisia määritelmiä ja määritelmät ovat hyvin pitkälle riippuvaisia tilanteesta. Kuten Tillmann ja Goddardkin (2008) toteavat, strategia saatetaan jopa organisaation sisällä ymmärtää monella eri tavalla, ja määritelmät riippuvat paljon organisatorisesta toimintaympäristöstä. Tämän vuoksi tutkimus lähtee liikkeelle siitä, miten käsite strategia ymmärretään tutkimuksen kohteena olevissa yrityksissä. Käsitteen määrittelemisen on tutkimuksen kannalta hyvin olennaista, sillä tutkimusaineisto sekä -tulokset voidaan tulkita hyvinkin eri tavalla riippuen siitä, miten itse käsite strategia määritellään.

Yritys A:n talousjohtaja näkee strategian työkaluna ja ajattelumallina, jonka avulla yritys pyrkii kohti pitkän ajan tavoitetilaa. Hänen mukaansa yritys asettaa ensin vision eli pitkän ajan tavoitetilan, mitä kohti se pyrkii tulevaisuudessa menemään. Tällöin siis määritellään, mikä ja millainen yritys haluaa tulevaisuudessa olla. Strategia rakentuu sitten nykytilan ja tämän tulevaisuuden tavoitetilan välille ja siten siis määrittelee sen, miten visioon pyritään pääsemään. Strategia toimii sitten ikään kuin punaisena lankana kaikelle yrityksen toiminnalle, mikä tarkoittaa sitä, että jokaisessa päätöksentekotilanteessa asiaa tulisi verrata strategiaan.

”...periaatteessa jokaisessa päätöksentekotilanteessa, kun asioista päätetään, niin pitäisi asiaa peilata siihen strategiaan, että tukeeko se sitä strategiaa. Ja jos ei tue, niin sitten pitää miettiä, miksi semmosia asioita päätetään, esimerkiksi investointikohteista. Miksi investoida semmoseen mikä ei oo strategian mukaista.” (Yritys A:n talousjohtaja)

Historiallisesti palvelukeskeisen yritys A:n yksi keskeisimmistä strategisista tavoitteista on kääntää yritystä enemmän tuotteiden suuntaan. Pyrkimyksenä on kasvattaa tuoteliikevaihdon osuutta, ei kuitenkaan palvelutoiminnan kustannuksella vaan tuoteliiketoimintaa kasvattamalla. Tällöin siis yrityksen pitkän ajan tavoitetila on olla palvelutoiminnan lisäksi myös tuotteita tarjoava yritys, ja sitä kohti pyritään menemään strategian avulla. Tämä tarkoittaaakin sitä, että esimerkiksi päätöksentekotilanteissa tulee aina pohtia, auttaako se yritystä kasvattamaan

tuoteliiketoimintaansa vai ei. Toisena pitkän ajan tavoitteena yrityksellä on kansainvälistyminen. Tällöin strategian voidaan katsoa olevan suunnitelma sille, miten yritys tulee pääsemään kohti kansainvälistä toimintaa.

Yritys B:n talousjohtaja puolestaan näkee strategian ikään kuin yrityksen omina pelisääntöinä, joiden puitteissa se on valmis toimimaan tarkoituksenaan parantaa toimintaansa ja valloittaa suurempia markkinaosuuksia:

”Strategia on se, tavallaan meidän omat sääntömme, millä me lähetään mukaan tähän peliin... Eli jolla me onnistutaan olemaan parempia ja onnistutaan isompia markkinaosuuksia valloittamaan.”

Hän toteaa strategian ohjaavan yrityksen toimintaa koko ajan kaikissa tilanteissa. Pohjalla on sama ajatus kuin yritys A:n talousjohtajallakin, eli kaikkea toimintaa peilataan ja arvioidaan suhteessa strategiaan ja toiminnan tulee tapahtua siten, että se tukee strategian toteuttamista.

Keskeisenä strategisena tavoitteena yritys B:n talousjohtaja mainitsee asiakaslähtöisyyden:

”...strategia on, että me ollaan lähellä asiakasta. Joten me toimitetaan ajoissa sitä, mitä ne haluaa ja meillä on tosi iso asiakaspalvelu. Ja me ollaan kokoa ajan palvelemissa ja me esimerkiksi mitataan sitä, että kuinka hyvin me pystytään niitä tilauksia toimittamaan...”

Yrityksen tavoitteena on siis olla lähellä asiakasta, mikä näkyy yrityksen toiminnassa hyvinkin selvästi. Yrityksellä on esimerkiksi useita toimipaikkoja ja tehtaita ympäri Suomea, minkä vuoksi he pystyvät toimittamaan tuotteet asiakkaille ajoissa, ja muutenkin vastaamaan asiakkaiden toiveisiin ja vaatimuksiin joustavasti. Koko toiminta perustuu hyvin pitkälle siihen, että pyritään antamaan asiakkaille mahdollisimman hyvää palvelua. Esimerkiksi asiakaspalvelu on yrityksellä hyvin laaja, ja yritys pyrkiikin kilpailemaan juuri asiakaslähtöisyydellä eikä niinkään esimerkiksi hintojen avulla. Tällöin toimintaa ohjaa asiakastyytyväisyys, ja toiminta tapahtuu sekä päätökset tehdään aina asiakas edellä. Esimerkkinä talousjohtaja mainitsee, kuinka yritys B:n pääkilpailija on keskittänyt toimintansa yhteen tehtaaseen, jonka vuoksi kilpailijan hinnat ovat alhaisemmat. Yritys B ei ole

kuitenkaan lähtenyt tähän hintakilpailuun mukaan, sillä se haluaa panostaa asiakaslähtöisyyteen ja toimia lähellä asiakasta ympäri Suomea.

Kun katsotaan koko kansainvälistä konsernia, joka yritys B:n taustalla vaikuttaa, nousevat strategian keskeisiksi kulmakiviksi suurelle pörssiyritykselle tyypillisesti orgaaninen kasvu, arvonmuodostus sekä sidosryhmien pitkäaikaisten suhteiden ylläpitäminen. Konsernin osalta toiminta ja päätökset pohjautuvat siis taloudellisiin kannattavuuslukuihin ja keskeisessä roolissa on myös eri sidosryhmien huomioon ottaminen. Tässä tapauksessa siis konsernin emoyhtiön strategia poikkeaa tytäryhtiön strategiasta huomattavasti, mikä voi aiheuttaa ristiriitaisuuksia tytäryhtiön toiminnassa. Yritys B:ssä asia ratkaistaan talousjohtajan mukaan siten, että yrityksessä laaditaan emoyhtiön vaatimat laskelmat yrityksen kannattavuuteen liittyen, mutta oma operatiivinen toiminta perustuu kuitenkin hyvin pitkälti oman asiakaslähtöisen strategian toteuttamiseen.

Sekä emoyhtiön roolissa toimivan yritys A:n talousjohtajan että tytäryhtiötä edustavan yritys B:n talousjohtajan näkemyksissä strategiasta on yhteneviä piirteitä Puolamäen ja Ruususen (2009: 16–17) esittämien tulkintojen kanssa. Puolamäki ja Ruusunen määrittelevät strategian yrityksen tietoisena valintana, joka toimii perustana tulevaisuuden toiminnalle. Yritys A:n talousjohtajan määritelmä strategialle nykytilan ja tulevaisuuden tavoitetilan välisenä, yrityksen toimintaa ohjaavana tekijänä on hyvin pitkälle samankaltainen tämän Puolamäen ja Ruususen määritelmän kanssa. Yritys A:n strateginen tavoite kääntää toimintaa tuotteiden suuntaan voidaan nähdä nimenomaan yrityksen tietoisena valintana, johon kaikki yrityksen tulevaisuuden toiminta perustuu. Yritys B:n talousjohtaja puolestaan määrittelee strategian olevan ikään kuin asetetut pelisäännöt, joiden mukaan yritys makkinoilla toimii ja joihin koko yrityksen tulevaisuuden toiminta perustuu. Myös tässä määritelmässä näkyy selvästi Puolamäen ja Ruususen ajatus yrityksen tietoisesta valinnasta, joka toimii perustana tulevaisuuden toiminnalle. Koska yritys B:n strategian keskipisteessä on asiakas, on yritys siis tehnyt tietoisesta valinnan ja asettanut itselleen säännöt, joiden mukaan se toimii aina asiakkaan parhaaksi. Tämän vuoksi yritys siis toimii kaikissa tilanteissa asiakastyytyväisyyttä edellä. Yritys B:n taustalla toimivan konsernin tasolla puolestaan voidaan ajatella, että yhtiö on tietoisesti valinnut orgaanisen kasvun ja

arvonmuodostuksen toiminnan lähtökohdiksi, ja näitä periaatteita se sitten kaikessa toiminnassaan noudattaa.

Yritys A:n talousjohtajan näkemys strategiasta on jossain määrin yhteneväinen myös Mintzbergin (2000: 23) määritelmän kanssa. Mintzberg antaa strategialle neljä erilaista tulkintaa, joista yhden mukaan strategia on suunnitelma toimenpiteistä tai toimintaperiaatteista yrityksen toiminnalle. Hän kuvailee, kuinka tämän tulkinnan mukaan strategia voidaan nähdä ikään kuin polkuna, joka ohjaa organisaatiota tästä hetkestä kohti asetettua päämäärää tulevaisuudessa. Juuri tästä on kyse myös yritys A:n talousjohtajan näkemyksessä strategiasta. Hän nimittäin toteaa, että strategian avulla yritys pyrkii pääsemään visioonsa, ja että strategia ohjaa koko yrityksen toimintaa kohti sitä tavoitetilaa, joka yritykselle on asetettu. Tässä näkyy myös selvästi se, miten emoyhtiössä toimivan talousjohtajan määritelmä strategialle on tietyllä tavalla laajempi kuin tytäryhtiössä toimivan talousjohtajan määritelmä. Tytäryhtiönä toimivan yritys B:n talousjohtaja näkee strategian ikään kuin tiettyinä periaatteina, joiden mukaan yritys toimii, kun taas emoyhtiönä toimivan yritys A:n talousjohtaja näkee sen laajempänä kokonaisuutena, jonka avulla pyritään etenemään kohti yritykselle asetettua tavoitetilaa.

Tässä tutkielmassa käytettävä strategian käsite pitää sisällään sekä Puolamäen ja Ruususen (2009: 16–17) että Mintzbergin (2000: 23) näkemykset strategiasta, sillä molempien kohdeyritysten talousjohtajien määritelmät strategialle mukailevat hyvin pitkälti näitä näkemyksiä. Näin pidetään kiinni tutkielman loogisuudesta ja yritykset pysyvät keskenään vertailukelpoisina, kun strategia määritellään molemmissa tapauksissa samankaltaisesti. Näkemyksenä on siis, että strategia on yrityksen tietoinen valinta ja suunnitelma, jonka avulla yritys pyrkii parantamaan asemaansa ja pääsemään asettamiinsa tavoitteisiin tulevaisuudessa. Strategia myös ohjaa yrityksen toimintaa koko ajan, kaikissa tilanteissa.

## **5.2 Suorituskyvyn mittaus ja strateginen johdon laskentatoimi kohdeyrityksissä**

Kummassakaan kohdeyrityksistä ei ole käytössä erikseen strategisen johdon laskentatoimen osa-aluetta ja jopa käsite strateginen johdon laskentatoimi on

talousjohtajille hieman vieras. Strateginen laskenta onkin molemmissa yrityksissä hyvin pitkälti sulautettuna operatiiviseen laskentatoimeen. Erityisesti yritys B:n laskentatoimi keskittyy lähinnä operatiiviseen laskentaan, sillä taustalla toimiva suuri kansainvälinen konserni ohjaa hyvin paljon strategiseen laskentaan liittyviä asioita.

Kuten jo aiemmin on mainittu, käsitteenä strateginen johdon laskentatoimi on siis hyvin monitulkinnallinen. Yritys A:n talousjohtaja määrittelee sen strategian numeerisena kuvauksena:

”...mietitään vuosibudjettia ensin, niin sehän on vaan numeerinen kuvaus siitä liiketoiminnan tavoitetilasta sille vuodelle. Niin vastaavalla tavalla tää strateginen laskentatoimi tuottaa numeeriseen muotoon sen, mikä on yhtiön muu, varsinainen strateginen tahtotila.”

Tällöin siis strategisen johdon laskentatoimen ajatellaan muuttavan yrityksen strategian numeeriseen muotoon. Strategisen johdon laskentatoimen avulla strategia voidaan kuvata tiivistetysti siten, että se on kaikkien osapuolten kannalta ymmärrettävästi esitetty. Talousjohtaja mainitsee esimerkkinä sekä työntekijät että yrityksen hallituksen. Numeraalisen mallintamisen kautta he pystyvät mielekkäästi seuraamaan ja hahmottamaan strategian toteutumista.

”...strategioiden numeraalinen mallintaminen niin kyllä se niinku tärkeässä roolissa on kuitenkin, se aika paljon tiivistää sitä tietoa. Parhaimmillaan voi sanoa, että yhdelle power point -slidelle saa rakennettua sen koko tiivistelmän niinkun numeraalisessa kuvauksessa, mikä se strategia on.” (Yritys A:n talousjohtaja)

Tämä yritys A:n talousjohtajan määritelmä strategiselle johdon laskentatoimelle tuo hyvin esiin sen tosiseikan, mitä myös Roslender ja Hart (2002) osoittavat tutkimuksessaan. Heidän mukaansa yleisimmin strateginen johdon laskentatoimi nähdään juuri tällaisena strategisen ajattelun ja johdon laskentatoimen yhdistämisenä. Toisaalta tämä näkemys poikkeaa hyvinkin paljon Simmondsin (1981) alkuperäisestä määritelmästä strategiselle johdon laskentatoimelle. Simmondsin näkemyksen mukaan yritysten tulisi suuntautua enemmän juuri kilpailijoiden ja kilpailuaseman seuraamiseen, kun taas tämä yritys A:n talousjohtajankin ajatus keskittyy lähinnä tekniseen toteuttamiseen eli strategian numeeriseen esittämiseen.



Vaikka strategisen johdon laskentatoimea yritys A:llä ei erikseen ole, on sillä kuitenkin käytössä strategiaan liittyvää laskentaa. Esimerkiksi strateginen budjetti laaditaan aina nykyvuodesta kolmeksi vuodeksi eteenpäin. Sen avulla kuvataan numeraalisesti tulevaisuuden tahtotila ja lisäksi se antaa myös vertailupisteen, mihin suuntaan yritys on menossa. Tämän lisäksi yrityksessä laaditaan osana strategiaprosessia LRP (long rates plan), pitkän tähtäimen suunnitelma, sekä ylläpidetään ja päivitetään sitä samaan tahtiin strategian kanssa. Muilta osin yritys A:n laskentatoimi ja suorituskyvyn mittaus perustuvat hyvin pitkälle perinteisiin mittareihin ja tunnuslukuihin. Talousjohtaja toteaa kuitenkin, että näidenkin mittareiden ja lukujen tulkintaa tehdään myös strategisessa mielessä. Esimerkiksi toteutuneita lukuja verrataan viimeisimpiin ennusteisiin ja suhteutetaan yrityksen strategisiin tavoitteisiin. Lisäksi, kun yrityksen strateginen tavoite on kasvattaa yrityksen tuoteliiketoiminnan osuutta, seurataan myös sen suhdeluvun kehittymistä ja pyritään ohjaamaan sitä strategisesti oikeaan suuntaan. Voidaankin todeta, että vaikka strategista johdon laskentatoimea yrityksessä ei erikseen olekaan käytössä, on kaiken laskennan taustalla kuitenkin strategian toteuttaminen ja sen seuranta.

Myöskään yritys B:ssä ei ole käytössä erikseen strategista johdon laskentatoimea, ja oikeastaan koko käsite on talousjohtajalle hieman vieras. Tähän vaikuttaa suurelta osin se, että yritys toimii osana suurta, kansainvälistä konsernia, ja strategiset asiat hoidetaan hyvin pitkälle konsernin emoyhtiöstä käsin. Esimerkiksi yrityksen rahoitus ja pitkäaikaisten lainojen hallinta eivät ole tämän suomalaisen tytäryhtiön päätettävissä, kertoo yritys B:n talousjohtaja:

”...nämä mittarit, mistä sitten ehkä kerran vuodessa mainitaan mejän taseessa ja näin, niin suurin osa niistä on semmosia, että me ei edes hallita niitä. Esimerkiksi, miten rahoitetaan yhtiötä, niin ei ole meidän päätettävissä... Ja se, että minkälaiset pitkäaikaiset lainat heiltä saadaan ja paljonko pitää ottaa, niin se on heidän päätettävissä...”

Talousjohtaja toteaaakin, että konsernin strategisiin asioihin yritys B:llä ei tytäryhtiön roolissa ole juurikaan mahdollisuuksia vaikuttaa, vaan yrityksen tulee keskittyä vain oman liiketoimintansa pyörittämiseen.

”...uskon, että sitä strategista laskentatapaa keksivät he (omistajat) itte, ja siitä he sitten puhuu ja analysoi sen kautta. Me ollaan huomattavasti pienempiä ja

meidän pitää keskittyä tähän bisnekseen ja sitten se on siinä (konsernin) päämajassa istumassa tämä, joka noita laskentoja tekee.” (Yritys B:n talousjohtaja)

Tästä huolimatta yritys B:ssä tehdään kuitenkin jonkin verran myös strategista laskentaa. Usein on kuitenkin niin, että pohjimmiltaan strategiset laskelmat ovat hyvin pitkälle taustalla toimivan emoyhtiön vaatimia.

Tärkeimpänä suorituskyvyn mittarina yritys B:n talousjohtaja mainitsee koko konsernissa käytössä olevan EBITDA:n (Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization) eli käyttökatteen. Se tarkoittaa tulosta ennen rahoituseriä, veroja, poistoja ja arvonalentumisia. Toinen konsernissa, ja siten myös yritys B:ssä, käytetty mittari on CFROI (Cash Flow Return on Investment) eli rahavirtatuotto sijoitetulle pääomalle. Nämä käytetyt mittarit osoittavat hyvin sen, miten konsernin emoyhtiön strategiset tavoitteet ohjaavat hyvin pitkälti myös tytäryhtiöiden suorituskyvyn mittausta ja laskentaa. Vaikka tytäryhtiön oma strategia keskittyy asiakkaisiin, laatii se silti taloushallinnossa laskelmat emoyhtiön strategisiin tarpeisiin perustuen. Emoyhtiön vaatimat laskelmat nähdään yritys B:ssä ikään kuin pakollisena toimintana, johon ei oikeastaan edes itse voida juurikaan vaikuttaa, vaan ne tehdään ainoastaan emoyhtiön vaatimuksesta. Omaa asiakkaisiin perustuvaa strategiaa ja sen toteutumista seurataan sitten näiden lisäksi myös omilla mittareilla.

### **5.3 Strategisen johdon laskentatoimen menetelmät kohdeyrityksissä**

Kuten aiemmin on jo mainittu, kummassakaan kohdeyrityksessä ei ole erikseen strategista johdon laskentatoimea. Molemmista yrityksistä löytyy kuitenkin joitakin luvussa kolme esitettyjä laskentamenetelmiä, jotka voidaan luokitella strategiseen johdon laskentatoimeen kuuluvaksi. Seuraavaksi käydään läpi eri laskentamenetelmiä siltä osin, kuin niitä yrityksissä käytetään.

Yritys A:ssa strategiseen päätöksentekoon ja strategiseen kustannuslaskentaan kuuluvia tuotekustannuksia ja tuotekannattavuuksia lasketaan säännöllisesti. Ennen kaikkea laskelmia suoritetaan siinä vaiheessa, kun tehdään investointipäätöksiä. Myös elinkaarilaskenta sulautuu osaksi investointilaskentaa. Sitä ei siis erikseen sen varsinaisessa muodossaan käytetä, mutta investointilaskelmia tehtäessä investointeja

tutkitaan koko niiden käyttöajan ajalta elinkaarilaskennan keinoin. Tällöin lasketaan, mikä on investoinnin suuruus ja kuinka paljon siltä odotetaan tuottoja, eli mikä on sen kannattavuus koko käyttöajan ajan. Myös tavoitekustannuslaskenta sekä strateginen hinnoittelu sulautuvat osaksi investointi- ja muita kannattavuuslaskelmia. Yritys B:ssä puolestaan ei käytetä nimenomaisesti mitään näistä mainituista laskentamenetelmistä.

Tuoteominaisuuksien kustannuslaskenta on molempien yritysten talousjohtajille melko vieras käsite, eikä sitä suoriteta yrityksissä lainkaan. Myöskään toimintolaskentaa ei löydy kummastakaan yrityksestä. Balanced scorecard on ollut yritys A:ssa joskus historian saatossa käytössä, mutta tällä hetkellä sitä ei enää käytetä, sillä se on todettu tarpeettomaksi. Sitä ei käytetä myöskään yritys B:ssä.

Benchmarkingia löytyy molemmista kohdeyrityksistä jonkin verran. Yritys A:ssa sitä hyödynnetään lähinnä siirtohinnoittelussa ja muissa pakollisissa vertailuanalyseissa, mutta vertailu tehdään suoraan tilastollisesta datasta. Yritys A:n talousjohtaja näkee benchmarkingin sinällään haastavaksi, sillä yrityksen toiminta on niin moninaista, että soveltuvan vertailupisteen löytäminen markkinoilta on hankalaa. Yritys B:ssä puolestaan benchmarkingia käytetään sisäisesti, esimerkiksi omien tehtaiden välistä toimintaa vertailtaessa ja toimintaa tehostettaessa.

Myös kilpailijalaskentaa harjoitetaan molemmissa kohdeyrityksissä. Yritys A:ssa kilpailijalaskenta ei kuitenkaan ole säännöllistä ja formalisoitua, vaan se sulautuu osaksi päivittäistä toimintaa. Tarkoituksena on seurata kilpailijoiden toimintaa siten, että koko ajan kuitenkin tiedetään, missä mennään suhteessa kilpailijoihin. Yritys B:ssä kilpailijoiden toimintaa seurataan puolestaan hyvin tarkasti, tosin kilpailijoiden seuranta kuuluu pitkälti myyntiosaston tehtäviin eikä taloushallinnolle. Kilpailijoiden liikkeistä ollaan todella tarkkaankin tietoisia ja tietoa saadaan hyvin monista eri lähteistä. Tietoa kerätään muun muassa yhteisten asiakkaiden kautta sekä työntekijöiltä, jotka ovat aiemmin olleet kilpailijoiden palveluksessa. Yritys toimii sellaisella toimialalla, jossa isoja toimijoita on vain muutamia, jolloin yritykset tietävät toisistaan todella paljon ja pystyvät seuraamaan toisten liikkeitä hyvinkin tarkasti.

Asiakkaiden seuranta ja markkinoiden kehittyminen ovat myös hyvin tärkeitä molemmille kohdeyrityksille. Yritys A:ssa perinteistä asiakaskannattavuuksien

laskemista asiakkaittain ei sinällään tehdä, vaan asiakaslaskenta keskittyy enemmän asiakaskohtaiseen liikevaihtoon sekä asiakkuuksien kehittymiseen markkinoilla. Tällöin tarkastellaan, mistä ja keneltä nykyinen liikevaihto saadaan ja mistä sitä haluttaisiin saada. Yritys B:ssä asiakas on strategian ytimessä, minkä vuoksi asiakkaiden seuranta on luonnollisesti hyvin keskeisessä roolissa strategisessa laskennassa. Yrityksellä on käytössään erityinen asiakaspalautekanava, jolla kerätään asiakkailta palautetta, kuinka hyvin yritys on onnistunut muun muassa toimittamaan tuotteet, tarjoamaan hyvää palvelua sekä toteuttamaan asiakkaiden toiveet. Asiakkaiden kanssa neuvotellaan myynnin yhteydessä hyvinkin paljon ja yrityksessä tiedetään todella tarkkaan, mistä esimerkiksi myynnin katteen heilahtelut johtuvat. Osa isoista asiakkaista on kuitenkin kansainvälisessä omistuksessa ja tällöin myös sopimuksia neuvotellaan kansainvälisesti, eikä yritys pysty suoraan vaikuttamaan näihin ollenkaan, kertoo yritys B:n talousjohtaja. Siis tässäkin asiassa taustalla toimiva suuri kansainvälinen konserni vaikuttaa toimintaan melko paljon. Tällaisissa tilanteissa yritykselle riittää, että jokaiselta asiakkaalta saadaan tyydyttävää katetta, vaikka ne eroisivat paljonkin toisistaan.

Kuten huomataan, erityisesti yritys B:ssä nimenomaisia strategisen johdon laskentatoimen laskentamenetelmiä on käytössä hyvin vähän. Tämä johtuu hyvin pitkälti tytäryhtiönä toimimisesta. Kuitenkin, vaikka yritys B:n talousjohtaja toteaa, ettei heillä strategista laskentaa suoriteta, löytyy yrityksestä joitakin strategisen johdon laskentatoimen menetelmien piirteitä. Kyseisiä laskelmia tehdään osana muuta laskentaa, mutta niitä ei välttämättä kutsuta juuri niiden nimenomaisilla nimillään. Keskeisessä asemassa on esimerkiksi vuosittain tehtävä ”strategy planning”, jossa mietitään, miten asioita voitaisiin kehittää toimimaan paremmin. Tähän sisältyy muun muassa SWOT-analyysseja ja muita strategisia laskelmia

Myös yritys A:sta löytyy nimenomaisesti strategiseen johdon laskentatoimeen kuuluvien menetelmien lisäksi muutakin strategista laskentaa. Yhtenä esimerkkinä yritys A:n talousjohtaja mainitsee kassavirtapohjaisen laskennan. Hän toteaa sen merkityksen kasvavan ja korostuvan vuosi vuodelta yhä enemmän. Tällä hetkellä kassavirtapohjainen laskenta on yritys A:ssa jossain määrin käytössä konsernitasolla, mutta talousjohtajan mukaan se voisi olla todella informatiivinen lisä perinteisen kannattavuuslaskennan rinnalle esimerkiksi asiakasnäkökulmasta tai

tuotenäkökulmasta. Tietyissä tilanteissa perinteinen kirjanpitolohjainen laskenta antaa jopa väärääkin tietoa. Esimerkkinä talousjohtaja mainitsee, että vaikka jokin liiketoiminta sitoo hyvin paljon pääomia niin sen kannattavuus saattaa näyttää todella hyvältä perinteisin kannattavuuslaskelmin laskettuna. Kuitenkaan tämä liiketoiminta ei välttämättä tuota kassavirtoja juuri lainkaan, kun pääomia on sitoutuneena esimerkiksi varastoihin ja myyntisaamisiin. Sama voi tapahtua myös päinvastoin, eli kannattavuus jollekin toiminnalle näyttää perinteisin laskelmin heikolta, mutta todellisuudessa se tuottaa yritykselle tärkeitä kassavirtoja.

Kaiken kaikkiaan voidaan todeta, että vaikka kummassakaan kohdeyrityksessä ei ole erikseen nimenomaan strategista johdon laskentatoimea, löytyy molemmista yrityksistä kuitenkin joitakin laskentamenetelmiä, jotka katsotaan kuuluvaksi strategiseen johdon laskentatoimeen. Yritys A:ssa näiden menetelmien kirjo on hieman laajempi kuin yritys B:ssä. Tätä selittää osaltaan se, että yritys A toimii konsernin emoyhtiönä, kun taas yritys B suuren kansainvälisen konsernin tytäryhtiönä. Yritys A:n strateginen laskenta näyttää keskittyvän enimmäkseen investointilaskennan ympärille, kun taas yritys B:ssä korostuvat enemmän asiakas- ja kilpailijalaskennan osa-alueet.

#### **5.4 Laskentamenetelmien soveltaminen strategian toteuttamiseksi**

Molempien kohdeyritysten talousjohtajat ovat sitä mieltä, että yrityksissä käytössä olevat laskentamenetelmät juontavat juurensa hyvin pitkälti historiasta. Kun jokin tietty laskentatapa on todettu hyväksi, ei ole nähty mitään syytä vaihtaa sitä toiseen. Toki koko ajan ollaan ainakin jossain määrin tietoisia uusista, liikkeellä olevista laskentamenetelmistä, mutta usein niiden käyttöönotto vaatisi paljon resursseja, kuten työvoimaa, tietynlaisia järjestelmiä sekä tietotaitoa. Yritys A:n talousjohtaja toteaa kuitenkin, että ensisijaisesti laskentamenetelmien ja tunnuslukujen valinnat perustuvat yrityksen tavoitetilaan. Tällöin katsotaan, minkä avulla pystytään parhaiten ohjaamaan liiketoimintaa haluttuun suuntaan ja miten saadaan tarvittavaa, relevanttia tietoa. Yritys B:n talousjohtaja puolestaan mainitsee myös tässä yhteydessä taustalla toimivan konsernin emoyhtiön vaikutuksen; emoyhtiön vaatimat statistiikat ovat niin tarkkoja, ettei niiden lisäksi tarvita juurikaan muita laskelmia:

”... tätä on aika pitkälti johdettu sieltä päämajasta siinä mielessä, että he tarvitsee tiettyjä juttuja... Ne статистиikat, mitä he (emoyhtiössä) vaatii, on ihan älyttömän tarkat, että se täyttää jo valmiiks näitä vaatimuksia mitä voi paikallisestikin olla.”

Vaikka laskentamenetelmät ovatkin pitkälti historian perimää, tulee niitä kuitenkin pystyä myös soveltamaan tarvittaessa. Yritys A:n talousjohtaja mainitseekin, että laskentamenetelmiä tulee joskus muuttaa esimerkiksi strategian kehittyessä:

”...esimerkiksi, kun meillä lähdetään kääntämään tuotetaloksi, niin pitää vähän niinkun kattoo ja miettiä niitä tuoteliiketoiminnan mittareita, että onko ne mittarit ja laskentatavat, joita on palveluliiketoiminnassa käytetty, niin onko ne valideja enää sitten siinä tuoteliiketoiminnassa. Tai jos ne onkin valideja, että okei, niillä samoilla periaatteilla voidaan laskea, niin jotta me saadaan kokonaisuus nippuun, niin pitääkö siihen lisäksi olla sitten kuitenkin uusia laskentatapoja tai tiedonkeräystapoja...”

Onnistuessaan käytössä olevat laskentamenetelmät siis tukevat yrityksen strategian toteuttamista. Yritys A:n talousjohtaja kertoo, että strategian ja laskentatoimen menetelmien välillä käydään ikään kuin jatkuvaa vuoropuhelua. Esimerkiksi investointiesitys pohjautuu hyvin pitkälti strategiaan, kun taas investointilaskennasta saadaan puolestaan tietoa strategisen laskennan avuksi. Talousjohtaja toteaaakin, että strateginen laskentatoimi on melko karkeilla luvuilla tehtyä tavoitetilan asettamista, mutta kun siirrytään esimerkiksi investointilaskennan puolelle, saadaan paljon yksityiskohtaisempaa ja tarkempaa tietoa muun muassa ennusteista ja budjeteista, mikä auttaa ja tukee sitten myös strategista laskentatoimea.

Myös yritys B:ssä on jonkin verran nähtävissä ihan käytännössä, miten laskentamenetelmät tukevat strategian toteuttamista, vaikka yrityksessä ei varsinaista strategista johdon laskentatoimea olekaan. Niin kuin aiemmin on todettu, yrityksen strategian keskipisteenä ovat asiakkaat ja niiden tyytyväisyys yrityksen palveluun. Asiakastyytyväisyyttä mitataan erillisen asiakaspalautekanavan kautta, jolloin saadaan informaatiota siitä, miten hyvin asiakkaiden toiveet on onnistuttu täyttämään ja kuinka tyytyväisiä he ovat saamaansa palveluun. Tällaisen asiakaslaskennan avulla pystytään tehokkaasti ja lähes reaaliaikaisesti seuraamaan strategian toteutumista ihan sen ytimessä.

Yritys B:n taustalla toimivan konsernin emoyhtiön strategian ja laskennan välinen vuorovaikutus on myös hyvin nähtävissä. Yhtiön strategiset tavoitteet liittyvät eri sidosryhmien pitkäaikaisten suhteiden ylläpitämiseen sekä orgaaniseen kasvuun ja arvonmuodostukseen. Kun tarkastellaan koko yhtiössä käytössä olevia laskentamenetelmiä, EBITDA:ta ja CFROI:ta, voidaan todeta, että myös ne tukevat strategisten tavoitteiden toteuttamista. Molempien mittareiden avulla voidaan hyvin seurata yrityksen kasvua ja kasvumahdollisuuksia sekä arvonmuodostusta. Lisäksi konsernissa suoritetaan kassaperusteisia kannattavuuslaskelmia sisäisesti kaikilla yhtiön tasoilla, jolloin saadaan selville sekä yksittäisten liiketoimintojen että koko konsernikokonaisuuden tuottama lisäarvo. Myös nämä laskelmat tukevat yrityksen strategian, orgaanisen kasvun ja arvonmuodostuksen, toteuttamista.

### **5.5 Haasteita strategisen laskennan toteuttamisessa**

Päällimmäisenä haasteena strategisen laskennan toteuttamisessa molemmissa kohdeyrityksissä nousivat resurssikysymykset. Käytössä olevat järjestelmät rajoittavat jossain määrin sitä, millaista laskentaa yrityksissä voidaan toteuttaa, millaista tietoa voidaan kerätä ja miten sitä pystytään käsittelemään. Yritys A:n talousjohtaja näkee haasteena erityisesti resurssien, muun muassa työvoiman ja ajankäytön, rajoittavuuden. Yrityksen taloushallinto on melko tiukasti rakennettu nimenomaan operatiivisen laskentatoimen ympärille, jolloin aikaa strategisten ja tulevaisuuteen suuntaavien, suurten laskelmien tekemiselle ei oikein tahdo löytyä. Yritys B:n talousjohtaja puolestaan mainitsee haasteena järjestelmien rajalliset käyttömahdollisuudet. Vaikka tiettyjä asioita haluttaisiin laskea, ei siihen välttämättä pystytä, sillä käytössä olevat järjestelmät aiheuttavat rajoitteita. Lisäksi tässä tapauksessa myös taustalla toimivan konsernin vaatimat laskelmat vievät aikaa ja resursseja yritys B:n omien laskelmien toteuttamiselta.

Toinen strategiseen laskentaan liittyvä haaste, jonka yritys A:n talousjohtaja mainitsee, on turhien mittareiden ja laskelmien suorittaminen yrityksessä. Erityisen suurena ongelmana talousjohtaja näkee tämän silloin, jos näiden turhien mittareiden vuoksi jää aidosti tarpeellisia mittareita hyödyntämättä:

”...hyvin paljon yhtiöt tuottaa semmosta niinkun, joskus joku laskenta tehty johonki tarpeeseen, se jää päälle ja se tuotetaan vuosikaudet eteenpäin, ennen ku todetaan, että eihän tätä viimiseen kahteen vuoteen oo kukaan ees käyttäny mihinkään. Sitten voi olla, että jää semmosia ohjausmekanismeja sitten hyödyntämättä, mitä aidosti tarvittais.”

Yritys B:n talousjohtaja mainitsee lisäksi myös sen, ettei laskentatoimen lukuja voi aina suoraan tulkita. Vaikka tietyt luvut näyttäisivät hyvältä tai huonolta, saattaa tilanne olla päinvastainen, kun tarkastellaan lukuja tarkemmin:

”...näitä lukuja ei pysty silleen suoraan tuijottaa ja sanoa onko tämä hyvä vaiko ei, koska jokaisella luvulla on oma tarinansa... Se pitää joka kerta istua alas ja kattoo niitten lukujen taakse, ja kattoo mitä ne tarkoittaa ja onko se hyvä vai huono. Aina löytyy joku syy, mutta ne on pakko tietää, koska se voi olla, että vaikka se näyttää negatiiviselta, niin ei se välttämättä oo...” (Yritys B:n talousjohtaja)

Esimerkiksi asiakaslaskentaa suorittaessa tutkitaan toimitettujen tilausten lukumäärää sekä sitä, onko tilauksia toimitettu ajoissa. Toteutuneet luvut saattavat poiketa hyvinkin paljon suunnitelluista, eivätkä esimerkiksi negatiiviset poikkeamat välttämättä ole todellisuudessa yrityksen kannalta huono asia. Voi olla, että asiakas on halunnut tuotteet toimitettavan vasta alkuperäistä toimitusajankohtaa myöhemmin. Tämän vuoksi laskentatoimen tuottamat luvut joudutaan usein tutkimaan tarkemmin, jotta saadaan selville syyt lukujen takana.

## **5.6 Yhteenveto tutkimustuloksista**

Tutkimustulokset on tässä yhteenvedossa jaoteltu tutkimuskysymysten mukaan kahteen osaan. Ensimmäisessä osassa käsitellään strategiaa yleisesti sekä strategisen johdon laskentatoimen näkymistä kohdeyrityksissä. Toisessa osassa keskitytään laskentatoimen työkalujen soveltamiseen strategian tukemiseksi sekä esitetään syitä, jotka ovat johtaneet juuri kyseisten työkalujen käyttöönottoon. Lisäksi tämän jälkeen käydään vielä läpi saatuja tuloksia suhteessa aiempaan tutkimukseen.



### 5.6.1 Strategisen johdon laskentatoimen ilmeneminen kohdeyrityksissä

Kummallakaan kohdeyrityksistä ei siis ole käytössään erillistä strategisen johdon laskentatoimen osa-aluetta. Yritysten taloushallinto on pitkälti sidottu operatiivisen toiminnan ympärille, eikä aikaa strategisten asioiden pohtimiseen ja kehittämiseen jää kovinkaan paljon. Kuitenkin, kun asiaa tutkitaan tarkemmin, voidaan molempien yritysten kohdalla nähdä, että strategia loppujen lopuksi ohjaa yrityksen toimintaa koko ajan. Molemmissa yrityksissä on esimerkiksi käytössään strategiseen johdon laskentatoimeen kuuluvia laskentatapoja ja työkaluja. Emoyhtiönä toimivassa yritys A:ssa näitä laskentatapoja on käytössä huomattavasti enemmän kuin yritys B:ssä, joka toimii kansainvälisen konsernin tytäryhtiönä.

Haastateltujen talousjohtajien määritelmät strategialle ovat melko samankaltaiset. Molemmat näkevät strategian hyvin keskeisenä osana yrityksen toimintaa; se kulkee taustalla koko ajan kaikessa toiminnassa. Strategia antaa siis suuntaviivat, joita yritys toiminnassaan noudattaa, ja sen avulla pyritään etenemään kohti asetettua päämäärää tulevaisuudessa. Käsitteenä strateginen johdon laskentatoimi on molemmille haastatelluille talousjohtajille hieman vieras, eikä sitä kummassakaan yrityksessä suoriteta erikseen. Erityisesti yritys A:n talousjohtaja näkee kuitenkin strategisten asioiden huomioimisen laskentatoimessa hyvin tärkeänä asiana. Koska koko yrityksen toiminta perustuu strategiaan, tulee se ottaa myös laskennassa huomioon. Yritys B:ssä tällainen ajatus ei näy niin selvästi, mikä johtuu suurelta osin siitä, että yritys toimii osana kansainvälistä konserniyhtiötä ja strategiset asiat hoidetaan pääsääntöisesti emoyhtiöstä käsin. Toki myös yritys B:n oma strategia, asiakaslähtöisyys, näkyy jonkin verran laskentatoimessa ja laskentatoimi tukee omalla tavallaan strategian toteuttamista.

Yritys A:n strateginen laskenta näkyy pääsääntöisesti investointilaskennan yhteydessä sekä asiakaslaskennan muodossa. Strategisen johdon laskentatoimen menetelmiin kuuluvia tekniikoita, kuten strategista tuotekustannus- ja tuotekannattavuuslaskentaa, elinkaarilaskentaa, tavoitekustannuslaskentaa ja strategista hinnoittelua, suoritetaan investointipäätöksiä tehdessä. Nimenomaisesti ja erikseen näitä laskentatekniikoita ei käytetä, vaan ne sulautuvat osaksi investointipäätösprosessia. Myös kilpailijalaskenta tapahtuu yritys A:ssa osana muuta laskentaa. Se ei ole säännöllistä tai formalisoitua,

vaan laskentaa suoritetaan osana päivittäistä toimintaa ja tarkoituksena on seurata yleisesti kilpailijoiden toimintaa markkinoilla. Asiakaslaskenta puolestaan nousee melko tärkeään rooliin yritys A:ssa. Asiakaslaskennassa keskitytään perinteisten asiakaskannattavuuksien sijaan asiakkuuksien kehittymiseen markkinoilla eli siihen, mistä liikevaihtoa saadaan tällä hetkellä ja mistä sitä haluttaisiin tulevaisuudessa saada.

Yritys B:ssä strategisen johdon laskentatoimen piirteet näkyvät lähinnä kilpailija- ja asiakaslaskennan puolella. Toki strategista ajattelutapaa näkyy myös EBITDA:n ja CFROI:n laskennassa, mutta nämä mittarit tulevat suoraan konsernin emoyhtiön vaatimuksesta, eikä yritys B itsessään voi niihin juurikaan vaikuttaa. Kilpailijoita seurataan yritys B:ssä todella tarkkaan, ja tietoa kerätään monista eri lähteistä. Myös asiakaslaskenta on luonnollisesti hyvin tärkeää, sillä yritys B:n strategian keskipisteenä ovat juuri asiakkaat. Palautetta kerätään erityisen asiakaspalautekanavan kautta ja yrityksessä ollaan todella hyvin tietoisia siitä, kuinka tyytyväisiä asiakkaat yrityksen toimintaan ovat.

#### 5.6.2 Laskentatoimen työkalujen soveltaminen strategian tukemiseksi sekä syyt kyseisten työkalujen käyttöönottoon

Molemmissa kohdeyrityksissä käytössä olevat laskentatoimen työkalut ja laskentamenetelmät ovat pääosin historian perimää. Kun käyttöönotetut menetelmät on todettu hyväiksi ja riittäviksi, ei ole nähty mitään syytä lähteä niitä muuttamaan. Yritys B:n osalta laskentamenetelmät perustuvat kuitenkin useimmiten konsernin emoyhtiön vaatimuksiin. Lisäksi, koska emoyhtiön vaatimat laskelmat ovat todella tarkkoja, saadaan niistä tarvittava informaatio myös yrityksen omaa toimintaa varten eikä erillisiä laskelmia näiden lisäksi tarvitse juurikaan suorittaa.

Yritys A:n talousjohtaja näkee strategian ja laskentatoimen välillä käytävän jatkuvaa vuoropuhelua. Parhaimmillaan ne molemmat tukevat toisiaan. Laskentatoimen tuki strategian toteuttamiselle näkyy yritys A:ssa muun muassa investointilaskelmien yhteydessä. Investointilaskennan myötä saadaan tarkkaa tietoa strategisen päätöksenteon tueksi. Lisäksi laskentatoimen menetelmien avulla voidaan seurata

strategian toteutumista, kuten yritys A:n tapauksessa toiminnan siirtymistä tuotteiden suuntaan.

Yritys B:n osalta laskentatoimen hyödyntäminen strategian toteuttamisen tukena näkyy parhaiten asiakaslaskennan yhteydessä. Strategian keskipisteenä on asiakas, ja asiakaslaskennan avulla saadaankin arvokasta tietoa muun muassa asiakaskannattavuudesta ja asiakastyytyvyydestä. Tällöin pystytään seuraamaan lähes reaaliajassa, miten strategian toteuttaminen onnistuu.

### 5.6.3 Tulosten suhde aiempaan tutkimukseen

Tutkimuksesta saadut tulokset mukailevat hyvin paljon strategisesta johdon laskentatoimesta aiemmin tehtyjen tutkimusten tuloksia. Seuraavaksi esitetään muutamia aiempia tutkimuksia ja vertaillaan tämän tutkimuksen tuloksia niihin.

Tutkimustulokset ovat yhdenmukaisia Järvenpään (1998) tekemän case-tutkimuksen kanssa. Järvenpää toteaa, että tutkimuksen kohdeyrityksessä strategista johdon laskentatoimea harjoitetaan melko vähän sen nimenomaisessa muodossaan. Teorian mukaisia laskentamenetelmiä ei juurikaan käytetä tai ne eivät kuulu taloushallinnon piiriin. Lisäksi itse käsite strateginen johdon laskentatoimi on tutkimuksessa haastatelluille henkilöille suhteellisen vieras käsite. Samoin voidaan todeta myös tästä tutkimuksesta. Käsitteenä strateginen johdon laskentatoimi on kohdeyritysten talousjohtajille melko vieras, eikä sitä sinänsä harjoiteta kummassakaan kohdeyrityksistä. Laskennasta löytyy muutamia strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä sekä muita piirteitä strategisesta johdon laskentatoimesta, mutta varsinaista teorian mukaista strategista johdon laskentatoimea ei kohdeyrityksistä löydy. Lisäksi yritys B:ssä suoritetaan esimerkiksi kilpailijalaskentaa, joka kuuluu kyllä strategisen johdon laskentatoimen piiriin, mutta se tehdään pääosin myyntiosaston toimesta eikä niinkään taloushallinnossa.

Myös Pitcherin (2015) tutkimuksessa todetaan, että käytännössä strategisen johdon laskentatoimen alueeseen kuuluvia laskentatapoja käytetään melko vähän. Näistä laskentatavoista eniten käytettyjä ovat Pitcherin mukaan benchmarking, asiakaslaskenta ja investointien arviointi, sekä jossain määrin myös kilpailijalaskenta.

Nämä laskentatavat nousivat esille myös tässä tutkimuksessa: yritys A:ssa juuri investointilaskenta ja siihen liittyvät strategiset asiat ovat tärkeitä, kun taas yritys B:ssä harjoitetaan erityisesti asiakas- ja kilpailijalaskentaa sekä jonkin verran benchmarkingia.

Tutkimustuloksissa on yhteneviä piirteitä myös Lordin (1996) tutkimuksen kanssa. Lordin tekemästä tutkimuksesta käy ilmi, että monista yrityksistä löytyy toimintaa, jossa on strategiselle johdon laskentatoimelle tyypillisiä piirteitä. Talousjohto ei kuitenkaan välttämättä osallistu kyseiseen toimintaan tai sitä ei mitata laskentatoimen luvuilla. Sama voidaan todeta myös tämän tutkimuksen pohjalta. Talousjohtajien mukaan heidän yrityksissään ei harjoiteta strategista johdon laskentatoimea, mutta kuitenkin yritysten laskennasta löytyy strategiselle johdon laskentatoimelle tyypillisiä piirteitä. Osa laskennasta on puhtaasti strategisen johdon laskentatoimen mukaista laskentaa, mutta osa sulautuu muun laskennan osaksi ja jonkin verran strategiselle johdon laskentatoimelle tyypillisestä laskennasta kuuluu jollekin muulle taholle kuin taloushallinnolle. Tämän perusteella voitaisiinkin mahdollisesti kyseenalaistaa Lordin tavoin koko strategisen johdon laskentatoimen olemassaolo; onko se sittenkin vain akateemista mielikuvitusta?

Myös Tillmann ja Goddard (2008) kyseenalaistavat strategisen johdon laskentatoimen käsitteen ja erityisesti sen toimivuuden. He toteavat, että on mahdotonta määritellä käsitettä strateginen johdon laskentatoimi, sillä se ymmärretään hyvin eri tavoin eri ympäristöissä. Heidän mukaansa itse laskentamenetelmä, jota yrityksessä käytetään, ei ole niin tärkeässä roolissa kuin tapa, miten talousjohto käyttää laskentatoimesta saatavaa informaatiota strategisten asioiden ymmärtämiseen. On tärkeää, että eri osapuolet ymmärtävät strategisen tilanteen kokonaisuudessaan. Tällainen ajattelu näkyy myös tässä tutkimuksessa. Molempien kohdeyritysten talousjohtajille strateginen johdon laskentatoimi käsitteenä on hieman vieras, mutta he ovat sitä mieltä, että strategia ohjaa koko yrityksen toimintaa kaikissa tilanteissa, minkä vuoksi yrityksen strateginen tahtotila tulee ymmärtää yrityksessä laajasti. Sillä, mitä laskentamenetelmää yrityksessä käytetään, ei ole niin suurta merkitystä, kunhan se tuottaa tarvittavaa ja relevanttia informaatiota strategian toteuttamista varten ja sitä osataan käyttää oikein.

## 6 JOHTOPÄÄTÖKSET

### 6.1 Yhteenveto

Tämän tutkielman tavoitteena oli kerätä sekä teoreettista että empiiristä tietoa strategian toteuttamisen tukemisesta johdon laskentatoimen keinoin. Kirjallisuuden perusteella muodostettiin ensin kattava yleiskuva strategisen johdon laskentatoimen käsitteestä ja sen eri menetelmistä, minkä jälkeen tehtiin empiirinen multicase-tutkimus teoreettisen viitekehyksen puitteissa. Multicase-tutkimuksen avulla selvitettiin, miten johdon laskentatoimen työkaluja hyödynnetään strategian toteuttamisen tukena käytännössä. Tutkimuksen avulla pyrittiin vastaamaan kahteen tutkimuskysymykseen, jotka olivat:

- Miten strateginen johdon laskentatoimi näkyy kohdeyrityksissä?
- Miten laskentatoimen eri työkaluja sovelletaan strategian tukemiseksi ja mikä on johtanut juuri kyseisten työkalujen käyttöönottoon?

Tutkimuksen kohteena oli kaksi erilaista yritystä, joiden avulla tarkasteltiin laskentatoimen ja strategian välistä vuorovaikutusta sekä konsernin emoyhtiön että tytäryhtiön näkökulmasta. Emoyhtiön näkökulmaa tutkimuksessa edusti Helsingin pörssissä noteerattu suomalainen yhtiö, yritys A, joka pyrkii jatkuvasti kasvattamaan toimintaansa sekä Suomessa että Suomen rajojen ulkopuolella. Toinen kohdeyrityksistä, yritys B, toimii puolestaan osana kansainvälistä konserniyhtiötä, jonka toiminta Suomessa keskittyy hyvin pitkälti operatiivisen toiminnan pyörittämiseen. Tämän yrityksen kautta tutkimukseen saatiin myös tytäryhtiön näkökulma.

Kummallakaan kohdeyrityksistä ei siis ole käytössään erillistä strategisen johdon laskentatoimen osa-aluetta. Tutkimuksen myötä voidaan kuitenkin todeta, että strategian ja laskentatoimen välinen vuoropuhelu on yrityksissä jatkuvaa ja strategia ohjaa molempien yritysten toimintaa koko ajan. Yrityksistä muun muassa löytyy strategiselle johdon laskentatoimelle tyypillisiä piirteitä ja laskentatapoja. Tutkimus osoittaa, että emoyhtiön roolissa toimivasta yrityksestä tällaisia laskentatapoja löytyy kuitenkin laajemmin kuin tytäryhtiön roolissa toimivasta yrityksestä. Yritys B:ssä

näkyvyyt selvästi ajattelutapa, jonka mukaan suuret strategiset asiat hoidetaan konsernin yleisillä tasoilla ja tytäryhtiö itse keskittyy lähinnä oman operatiivisen toimintansa pyörittämiseen.

Molemmissa kohdeyrityksissä eri laskentamenetelmät ovat hyvin pitkälti historian perimää. Kun jokin laskentamenetelmä on todettu toimivaksi ja hyödylliseksi, ei ole nähty mitään syytä muuttaa sitä. Emoyhtiön roolissa toimivan yrityksen A:n talousjohtaja kuitenkin muistuttaa, että laskentamenetelmiä tulee pystyä myös soveltamaan ja muokkaamaan tarpeen tullen, kun yrityksen tilanne muuttuu. Tytäryhtiönä toimivassa yrityksen B:ssä syyt laskentamenetelmien taustalla tulevat myös osittain emoyhtiöstä. Emoyhtiö vaatii laatimaan sen omiin strategisiin tarpeisiinsa sopivia laskelmia, jotka ovat niin tarkkoja, että yritys B pystyy käyttämään niitä myös omiin tarpeisiinsa eikä muita laskelmia juuri tarvita.

Strategian ja laskentatoimen välillä on siis tiivis yhteys, erityisesti emoyhtiön roolissa toimivassa yrityksen A:ssa. Talousjohtaja toteaa kuitenkin parhaassa tapauksessa niiden molempien tukevan toinen toisiaan. Laskentatoimi tukee strategian toteuttamista vahvasti muun muassa investointilaskennan yhteydessä, sillä investointilaskenta antaa tarkkoja lukuja ja informaatiota strategisen päätöksenteon tueksi. Johdon laskentatoimen menetelmien avulla voidaan myös seurata strategian toteutumista, sillä ne antavat informaatiota siitä, miten toiminnan siirtämisessä palveluista enemmän tuotteiden suuntaan on onnistuttu. Vaikka tytäryhtiönä toimivan yrityksen B:n talousjohtaja toteaa, että heillä ei strategista laskentatoimea ole ja strategiset asiat hoidetaan konsernin emoyhtiöstä käsin, näkyy laskentatoimen tuki strategian toteuttamiselle kuitenkin myös yrityksen B:ssä. Yrityksen strategian keskipisteenä ovat asiakkaat ja erityisen asiakaspalautekanavan kautta yritys saa tietoa siitä, miten asiakkaat suhtautuvat yritykseen ja sen palveluun. Tällaisen asiakaslaskennan avulla yritys pystyy siis tehokkaasti seuraamaan strategian toteutumista. Myös yrityksen B:n taustalla toimivan konsernin emoyhtiössä on selkeästi nähtävissä, miten laskentatoimi tukee strategian toteuttamista. Muun muassa yhtiön käyttämät laskentatoimen mittarit antavat suoraan tietoa yrityksen kasvusta ja kasvumahdollisuuksista sekä arvonmuodostuksesta.

Tutkimuksen perusteella voidaankin todeta, että erityisesti emoyhtiön roolissa toimivissa yrityksissä laskentatoimen tuki strategian toteuttamiselle näkyy selvästi ja johdon laskentatoimi antaa monipuolista informaatiota strategisen päätöksenteon tueksi, vaikka erityistä strategista johdon laskentatoimea ei yrityksissä olisikaan. Tytäryhtiössä laskentatoimen merkitys strategian toteuttamiselle ei ole ihan niin suuri, mutta kuitenkin myös sieltä löytyy jonkun verran laskentaa, joka tukee strategian toteuttamista.

## 6.2 Tutkimuksen arviointi

Yksi tieteellisen tutkimuksen keskeisimmistä vaatimuksista on tutkimuksen luotettavuus. Perinteisesti tutkimuksia on arvioitu niiden reliabiliteetin ja validiteetin kautta. Nämä käsitteet ovat kuitenkin laadullisessa tutkimuksessa ongelmallisia, sillä laadullisessa tutkimuksessa ei käytetä määrällisiä mittareita ja mittausmenetelmiä, joiden toistettavuutta ja pätevyyttä voitaisiin arvioida. Sen sijaan laadullisen tutkimuksen arviointi keskittyy kuvauksen ja tulkintojen yhteensopivuuden tarkasteluun, ja luotettavuutta pyritään parantamaan tarkalla selostuksella tutkimuksen toteuttamisesta. (Hirsjärvi ym. 2000: 213–215.)

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli tutkia, miten johdon laskentatoimen työkaluja hyödynnetään strategian toteuttamisen tukena. Tutkimusongelmaa lähestyttiin kahden tutkimuskysymyksen avulla ja tutkimusmenetelmänä käytettiin temahaastattelua. Näin varmistettiin, että tutkitaan juuri sitä ilmiötä, jota pitikin tutkia. Tutkimuksen luotettavuutta pyrittiin parantamaan myös perehtymällä monipuolisesti aiheeseen aiempien tutkimusten ja kirjallisuuden avulla. Lisäksi temahaastattelurunko laadittiin huolellisesti teoriaan ja tutkimusongelmaan pohjautuen. Haastattelurunko todettiin tutkimusta toteuttaessa hyväksi ja haastatteluista saatua tietoa täydennettiin kohdeyrityksistä saaduilla materiaaleilla. Haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin sanatarkasti, ja analyysin raportoinnissa käytettyjen suorien lainausten avulla pyrittiin tarjoamaan lukijalle mahdollisuus seurata aineiston ja analyysin välistä yhteyttä. Haastattelutilanteet ovat kuitenkin aina ainutkertaisia vuorovaikutustilanteita haastateltavan ja haastattelijan välillä, eikä niitä kyetä koskaan toistamaan sellaisenaan. Tämän vuoksi täysin samoja tuloksia ei välttämättä saataisi, jos tutkimus toteutettaisiin uudestaan myöhempänä ajankohtana eri haastattelijan toimesta.

Tutkimus toteutettiin multicase-tutkimuksena ja sen kohteena oli kaksi yritystä, joista ensimmäinen edusti emoyhtiötä ja toinen tytäryhtiötä. Kuten jo laadullisen tutkimuksen lähtökohdissa todetaan, tarkoituksena ei ole tehdä tilastollisia yleistyksiä, vaan tarkastella ja pyrkiä kuvaamaan tutkittavaa ilmiötä mahdollisimman tarkasti kohdeyrityksissä. Kyseessä on siis ainutlaatuinen, tapauskohtainen tutkimus, jonka tulokset eivät ole yleistettävissä. Mikäli yleistyksiä haluttaisiin tehdä, tulisi case-tutkimuksia aiheeseen liittyen suorittaa systemaattisesti lisää. Toinen tutkimusta rajoittava tekijä on aineiston määrä. Tutkimuksessa haastateltiin ainoastaan kohdeyritysten talousjohtajia, mutta laajemman ja tarkemman kuvan saamiseksi voisi aineistoa kerätä myös muiden talousosaston työntekijöiden haastattelujen kautta. Tässä tutkimuksessa tulokset perustuvat hyvin pitkälti yksittäisten henkilöiden näkökulmiin.

Myös kohdeyritysten koolla voi olla vaikutuksia tutkimuksen tuloksiin. Mikäli tutkimus kohdistettaisiin eri kokoisiin yrityksiin, saattaisivat tulokset vaihdella paljonkin. Luultavasti suuremmista yrityksistä löytyisi enemmän strategiselle johdon laskentatoimelle tyypillistä laskentaa, kun taas todella pienistä yrityksistä tällaista laskentaa voisi olla vaikea löytää. Lisäksi kohdeyritysten toimialat voivat myös vaikuttaa tuloksiin. Tutkimuksen kohteena olevat yritykset toimivat keskenään eri toimialoilla, millä saattaa olla jonkin verran vaikutusta siihen, että myös tutkimustulokset yrityksistä poikkesivat hieman keskenään. Voisi olla mielenkiintoista tehdä jatkotutkimusta, jossa otettaisiin paremmin huomioon eroavaisuudet sekä yritysten koon että toimialan suhteen.

Tutkimuksen tulokset tukevat pitkälti aiempia tutkimustuloksia. Muun muassa Lord (1996), Järvenpää (1998) ja Pitcher (2015) toteavat, että yrityksistä ei käytännössä löydy juurikaan strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä. Järvenpään tutkimuksesta käy ilmi, että strateginen johdon laskentatoimi on melko vieras käsite tutkimuksessa haastatelluille talousjohdon työntekijöille. Tämä näkyi myös tässä tutkimuksessa, sillä kummankaan kohdeyrityksen talousjohtajalle ei ollut täysin selvää, mitä käsitteellä tarkoitetaan. Lisäksi Järvenpään mukaan strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä harjoitetaan käytännössä hyvin vähän niiden nimenomaisessa muodossaan tai ne eivät kuulu taloushallinnon tehtäviin. Kuten jo aiemmin on todettu, varsinaisia strategiseen johdon laskentatoimeen kuuluvia



menetelmiä löytyi tämänkin tutkimuksen kohdeyrityksistä melko vähän ja niistäkin osa kuului jollekin muulle taholle kuin taloushallinnolle. Myös Pitcherin tutkimuksesta käy ilmi, että strategisen johdon laskentatoimen menetelmien käyttö on harvinaista, ja hänen mukaansa yleisimmin käytettyjä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä ovat benchmarking, asiakaslaskenta ja investointien arviointi. Näitä Pitcherin mainitsemissa menetelmissä löytyi tämänkin tutkimuksen kohdeyrityksistä. Erityisesti investointi- ja asiakaslaskenta nousivat tässä esille. Lordin tavoin voidaankin kaiken kaikkiaan todeta, että strategiselle johdon laskentatoimelle tyypillistä toimintaa kyllä löytyy yrityksistä, mutta talousjohto ei siihen välttämättä osallistu tai tietoa ei mitata laskentatoimen luvuilla.

### **6.3 Jatkotutkimusehdotuksia**

Kuten jo aiemmin on todettu, kyseessä on ainutlaatuinen, tapauskohtainen tutkimus, jonka tulokset eivät ole yleistettävissä. Jotta mahdollisia yleistyksiä pystyttäisiin tekemään, voisi samankaltaisia (multi)case-tutkimuksia tehdä systemaattisesti lisää, jolloin saataisiin laajempi kuva strategisen johdon laskentatoimen soveltamisesta strategian toteuttamisen tukena. Lisäksi tutkimuksia voisi laajentaa siten, että aineistoa kerättäessä haastateltaisiin useampia taloushallinnon henkilöitä, eikä ainoastaan talousjohtajia, kuten tässä tutkimuksessa on tehty.

Tutkimusta olisi mielenkiintoista jatkaa myös siten, että empiiristä aineistoa kerättäisiin pidemmältä aikaväliltä. Myös tällainen tutkimus voisi antaa laajempia ja tarkempia tuloksia aiheeseen liittyen. Tällaisen tutkimuksen kautta voitaisiinkin tarkastella, miten laskentatoimen ja strategian välinen vuorovaikutus käyttäytyy tilanteiden muuttuessa ja ajan kuluessa. Lisäksi, kuten jo aiemmin on todettu, jatkotutkimuksia voisi tehdä myös huomioiden yritysten koon ja toimialan.

Strateginen johdon laskentatoimi on kokonaisuutena todella laaja aihealue, joten tutkimusaiheita siihen liittyen on runsaasti. Lisäksi se on käsitteenä vielä tänä päivänäkin monitulkinnallinen, minkä vuoksi eri näkökulmista tarkasteltuna tutkimustulokset saattavat vaihdella paljonkin. Yhtenäisen käsityksen muodostaminen ja mahdollisten teorioiden kehittäminen strategiseen johdon laskentatoimeen liittyen vaatisikin paljon monipuolista lisätutkimusta aiheesta.

## LÄHTEET

- Alhola, K. (2016). *Toimintolaskenta*. (5. uudistettu painos). Helsinki: Talentum Media Oy.
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations & Society* 15(1-2), 27–46.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations & Society* 33(7), 836-863.
- Camp, R. C. (1993). A bible for benchmarking, by Xerox. *Financial Executive* 9(4), 23-27.
- Chandler, A. D. (1962). *Strategy and structure: Chapters in the history of the industrial enterprise*. Cambridge: M.I.T. Press.
- Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations & Society* 23(3), 243-264.
- Chivaka, R. (2007). Strategic cost management: Value chain analysis approach. *Accountancy SA*, 24-27.
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (1999). Develop profitable new products with target costing. *Sloan management review* 40(4), 23-33.
- Cravens, K. S. & Guilding, C. (1999). Strategic brand valuation: A cross-functional perspective. *Business horizons* 42(4), 53.
- Dunk, A. S. (2004). Product life cycle cost analysis: The impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information. *Management Accounting Research* 15(4), 401-414.
- Elnathan, D., Lin, T. W. & Young, S. M. (1996). Benchmarking and management accounting: A framework for research. *Journal of Management Accounting Research* 8, 37-54.
- Eskola, J. & Suoranta, J. (1998). *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino.
- Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: An exploratory note. *Accounting, Organizations & Society* 24(7), 583-595.

- Guilding, C., Cravens, K. S. & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research* 11(1), 113-135.
- Hannus, J., Lindroos, J. & Seppänen, T. (1999). *Strateginen uudistuminen: Osaamisen ajan toimintaympäristössä: Strategian, kyvykkyyksien ja rakenteiden murros*. Espoo: HM & V Research.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2000). *Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Yliopistopaino.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2000). *Tutki ja kirjoita*. (6. uudistettu painos). Helsinki: Tammi.
- Indounas, K. (2015). The adoption of strategic pricing by industrial service firms. *Journal of Business & Industrial Marketing* 30(5), 521-535.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987). The rise and fall of management accounting. *Management Accounting* 68(7), 22-30.
- Juras, A. (2014). Strategic management accounting -- what is the current state of the concept? *Economy Transdisciplinarity Cognition* 17(2), 76-83.
- Järvenpää, M. (1998). *Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.
- Järvenpää, M., Tuomela, T., Partanen, V. & Tuomela, T. (2001). *Moderni taloushallinto: Haasteet ja mahdollisuudet*. Helsinki: Edita.
- Kamensky, M. (2004). *Strateginen johtaminen*. (7. tarkistettu painos). Helsinki: Talentum.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). Linking the balanced scorecard to strategy. *California management review* 39(1), 53-79.
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: How far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21(2), 204-228.
- Lind, J. & Strömsten, T. (2006). When do firms use different types of customer accounting? *Journal of Business Research* 59(12), 1257-1266.
- Lord, B. R. (1996). Strategic management accounting: The emperor's new clothes? *Management Accounting Research* 7(3), 347-366.
- Mariana, R. (2013). Modernizing management accounting by the abc method. *Internal Auditing & Risk Management* 8(4), 1-11.
- Mintzberg, H. (2000). *The rise and fall of strategic planning*. London: Prentice Hall, Financial Times.

- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. (2005). *Johdon laskentatoimi*. (6. uudistettu painos). Helsinki: Edita.
- Näsi, S. (2006). Laskentatoimi muutoksessa ja liiketoimintaosaamishaasteissa. Teoksessa: Lehtinen, U. & Mittilä, T. (toim.) *Liiketoimintaosaaminen kilpailukykykymme keskiössä*. Jyväskylä: Kauppätieteellinen yhdistys ry, 57-67
- Pitcher, G. S. (2015). *Management accounting in support of the strategic management process*. London: Chartered Institute of Management Accountants. Saatavilla: <[http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought\\_leadership\\_docs/Management%20and%20financial%20accounting/Academic-Research-Report-StrategicManagement-Process.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/Management%20and%20financial%20accounting/Academic-Research-Report-StrategicManagement-Process.pdf)>
- Puolamäki, E. (1998). *Strateginen johdon laskentatoimi globalisoituvassa liiketoiminnassa*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.
- Puolamäki, E. (2007). *Strateginen johdon laskentatoimi: Kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät*. Helsinki: Tietosanoma.
- Puolamäki, E. & Ruusunen, P. (2009). *Strategiset investoinnit: Johtaminen, prosessit ja talouden ohjaus*. Helsinki: Tietosanoma.
- Roslender, R. & Hart, S. J. (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting. *Critical Perspectives on Accounting* 13(2), 255.
- Roslender, R. & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research* 14(3), 255-279.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting (UK)* April,
- Tillmann, K. & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research* 19(1), 80-102.
- Vilkka, H. (2017). *Tutki ja kehitä*. (4. uudistettu painos). Jyväskylä: PS-kustannus.
- Wegmann, G. (2009). The activity-based costing method: Development and applications. *ICFAI Journal of Accounting Research* 8(1), 7-22.
- Yin, R. K. (1994). *Case study research: Design and methods*. Thousand Oaks: CA: Sage.

## Teemahaastattelurunko

### 1. TAUSTATIEDOT

- Mikä on asemasi ja vastuualueesi/työtehtäväsi yrityksessä?
- Kuinka kauan olet ollut ko. tehtävässä/yrityksen palveluksessa?
- Yleistietoja yrityksestä?
  - päätoimiala
  - liikevaihto viimeksi päättyneellä tilikaudella
  - nykyinen henkilöstömäärä yms.
- Mitkä ovat yrityksen keskeiset strategiset tavoitteet? Miten määrittelisit käsitteen strategia?

### 2. STRATEGINEN JOHDON LASKENTATOIMI

- Millä taloudellisilla tunnusluvuilla tai muilla menetelmillä yrityksen suorituskykyä mitataan?
- Miten määrittelisit käsitteen strateginen johdon laskentatoimi? Miten se näkyy yrityksessä käytännössä?
- Onko yrityksessä käytössä jotain näistä strategisista johdon laskentatoimen menetelmistä? Jos on, niin kerro siitä?
  - *Kustannuslaskenta*
    - Tuoteominaisuuksien kustannuslaskenta, elinkaarilaskenta, tavoitekustannuslaskenta, arvoketjuanalyysi, toimintolaskenta
  - *Suunnittelu, ohjaus ja suorituskyvynmittaus*
    - Benchmarking, Balanced scorecard
  - *Strateginen päätöksenteko*
    - Strateginen kustannuslaskenta (strateginen kustannusjohtaminen), strateginen hinnoittelu, brändin arvonmäärittely
  - *Kilpailijalaskenta*
    - Kilpailijoiden kustannusten analysointi, kilpailuaseman seuranta, kilpailijoiden taloudellisen aseman seuranta
  - *Asiakaslaskenta*
    - Asiakaskannattavuuslaskenta
  - *Mahdollisia muita menetelmiä?*

### 3. MENETELMIEN HYÖDYNTÄMINEN JA SOVELTAMINEN

- Mitkä seikat ovat vaikuttaneet juuri kyseisten laskentatoimen menetelmien käyttöönottoon?
- Miten yrityksen strategiset tavoitteet ovat vaikuttaneet menetelmien valintaan?
- Miten menetelmiä sovelletaan strategian toteuttamiseksi?
  - Miten eri menetelmät tukevat yrityksen strategisia tavoitteita?
- Mahdollisia ongelmia tai haasteita eri menetelmiin ja niiden soveltamiseen liittyen?