

**STRATEGISEN JOHDON LASKENTATOIMEN  
MENETELMIEN SOVELTAMINEN  
KESKISUOMALAISTEN PK- YRITYSTEN  
PÄÄTÖKSENTEOSSA**

**Jyväskylän yliopisto  
Kauppakorkeakoulu**

**Pro gradu -tutkielma**

**2019**

**Tekijä: Hanna Jakosuo  
Oppiaine: Laskentatoimi  
Ohjaaja: Toni Mättö**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

## TIIVISTELMÄ

Tekijä Hanna Jakosuo	
Työn nimi Strategisen johdon laskentatoimen menetelmien soveltaminen keskisuomalais-ten PK- yritysten päätöksenteossa	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) 23.9.2019	Sivumäärä 56
Tiivistelmä - Abstract	
<p>Tässä työssä tutkitaan keskisuomalaisten PK- yritysten strategisen johdon laskentatoimen menetelmien hyödyntämistä päätöksenteossa. Tutkielman tarkoituksena on selvittää kyseiset menetelmät ja menetelmien tarjoamat hyödyt yritykselle. Samalla pohditaan yritysten strategian olemassaoloa, strategian tiedostamista yrityksen sisällä sekä strategian yhteyttä yrityksen päätöksentekoprosessiin.</p> <p>Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Tutkimus on rakennettu kahden tutkimuskysymyksen ympärille, pohjautuen strategisen johdon laskentatoimen menetelmien sovellettavuuteen ja hyödyntämiseen yrityksen päätöksenteossa.</p> <p>Aineistonkeruumenetelmänä käytettiin haastattelua. Tutkimukseen haastatettiin kolmea markkinointialalla ja kolmea kiinteistösijoittamisen toimialalla työskentelevää johtajaa tai muutoin avainasemassa olevaa henkilöä Keski-Suomessa. Haastattelut toteutettiin kesä-elokuussa 2019. Teoriaosuus pohjautuu tieteelliseen kirjallisuuteen, oppikirjoihin sekä muihin artikkeleihin.</p> <p>Tutkimuksessa selvisi, että strategian olemassaolo on tärkeä osa yritystä keskisuomalaisissa PK- yrityksissä. Strategia ohjaa yritystä päätöksentekoprosessissa. Jokainen kuusi haastatteluun osallistunutta yritystä hyödynsivät strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä. Tuloksissa selvisi myös se, että yritykset olivat lähtökohtaisesti halukkaita kokeilemaan uusia menetelmiä, jotta heidän päätöksentekoprosessinsa selkeytyisi tulevaisuudessa.</p>	
Asiasanat strategia, strateginen johdon laskentatoimi, strategisen johdon laskentatoimen menetelmät	
Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto	

# SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	7
1.1	Tutkielman tausta.....	7
1.2	Tutkimuskysymykset ja rakenne .....	8
2	STRATEGIA JOHTAMISEN TUKENA.....	10
2.1	Strategia .....	10
2.1.1	Strategian historia.....	10
2.2	Strateginen johtaminen.....	12
2.2.1	Syventyvä strategia -ajattelu muuttuvan liiketoimintaympäristön seurauksena.....	14
2.2.2	Strategian merkitys yrityksen taloushallinnossa.....	16
2.2.3	Strateginen päätöksenteko ja strategia prosessina .....	16
3	STRATEGISEN JOHDON LASKENTATOIMEN MENETELMÄT .....	19
3.1	Strateginen johdon laskentatoimi .....	19
3.2	Strategisen johdon laskentatoimen menetelmät.....	20
3.2.1	Strateginen kustannusanalyysi.....	20
3.2.2	Toimintolaskenta prosessijohtamisen tukena .....	21
3.2.3	Verkostoituminen muiden yritysten kanssa .....	22
3.2.4	Elinkaarilaskenta .....	24
3.2.5	Tavoitekustannusten laskenta .....	25
3.3	Strategisen ohjauksen menetelmät .....	25
3.3.1	Rullaava ennustaminen, budjetoinnin kehittynyt muoto .....	25
3.3.2	Strategiset suoritusmittarit.....	26
3.3.3	Balanced scorecard.....	27
3.3.4	Asiakaskannattavuuslaskenta .....	28
3.3.5	Kilpailijoiden analysointi .....	29
3.4	Strategisen johtamisen tulevaisuuden näkymät.....	29
4	AINEISTO JA MENETELMÄ .....	30
4.1	Menetelmä .....	30
4.2	Aineiston keruu ja analyysi .....	31
5	TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSA JA TULOKSET .....	34
5.1	Yleiset tiedot tutkimuksen haastateltavista henkilöistä .....	34
5.2	Tulokset .....	36
5.2.1	Strategia keskisuomalaisissa PK- yrityksissä .....	36
5.2.2	Strategian yhteys päätöksentekoon.....	37
5.2.3	Strategisen johdon laskentatoimen menetelmien hyödyntäminen keskisuomalaisissa PK- yrityksissä .....	38
5.2.4	Yritysten käyttämien menetelmien soveltuvuus ja hyödyt .....	42
5.2.5	Yritysten tulevaisuuden suunnitelmat menetelmien hyödyntämisen ja päätöksentekoprosessin muuttamisen suhteen.....	44

5.2.6 Eroavaisuudet ja yhteenveto markkinoinnin sekä kiinteistösijoittamisen yrityksissä .....	45
6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI.....	49
6.1 Johtopäätökset .....	49
6.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi ja jatkotutkimusehdotukset	51
6.2.1 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi.....	51
6.2.2 Jatkotutkimusehdotukset .....	51
LÄHTEET.....	
LIITE.....	

## KUVIOLUETTELO

KUVIO 1. Strateginen johtaminen. (Puolamäki, 2007, 33).

KUVIO 2. Liiketoimintaympäristön muutoksen vaikutus taloushallintoon. (Järvenpää ym. 2003, 25.)

KUVIO 3. Muunneltu versio Puolamäen (2007, 32) versiosta syklinen strategia-suunnittelu.

KUVIO 4. Yritysverkoston johtamiskolmio (Järvenpää, ym., 2003, 114.)

KUVIO 5. Muunneltu versio alihankinta- ja verkostoyhteistyön tasoista. (Hyötyläinen ja Simons, 1998, 78.) (Ollus, Ranta, Ylä-Anttila, 1998)

KUVIO 6. Rullaava ennustaminen. (Järvenpää ym., 2003, 170.)

TAULUKKO 1. Koonti yritysten hyödyntämistä strategisen johdon laskenta-toimen menetelmistä.

TAULUKKO 2. Haastateltavien vastaukset koskien päätöksentekoa yrityksessä sekä strategian yhteyttä päätöksentekoon.



# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkielman tausta

Useimmiten yritykset laativat toiminnassaan strategian. Kuinka moni yritys kuitenkin tekee päätöksensä strategian kautta? Strategia on suuressa roolissa isoissa yrityksissä kuten pörssiyrityksissä. Kauppalehden vuonna 2016 julkaisussa uutisessa Vaasan yliopiston väitöstutkija Maarika Maury selvitti strategian tuntemusta suomalaisissa yrityksissä. Aikaisemmissa tutkimuksissa on selvinnyt, että yritykset, missä strategia on kaikkien organisaation työntekijöiden tiedossa, menestyvät paremmin kuin muut yritykset. Vaikka suomalaisissa yrityksissä on kirjattu yrityksen strategia ylös, jää se silti monen työntekijän epätietoon. Mauryn mukaan tekojen kautta yritys alkaa saamaan myös haluttuja tuloksia. (Laakso, Kauppalehti 13.4.2016.) Tämän johdosta voidaan olettaa, ettei strategian olemassaolo ole niin tarkkaa PK- yrityksissä, tai sitä ei ole määritelty niin yksityiskohtaisesti kuin esimerkiksi pörssiyrityksissä.

Strategian tavoitteena on antaa koko organisaatiolle näkymä tulevaisuuteen. Strategia antaa pohjan yrityksen johdolle päätöksenteossa ja auttaa toimimaan oikeiden arvojen mukaisesti. Strategia vastaa myös kysymykseen yrityksen toiminta-ajatuksesta sekä osaamisesta. (Tuomi & Sumkin, 2009, 28-30.) Henry Mintzberg on jo vuosikymmeniä sitten määritellyt strategian 5P:n kautta: plan, ploy, pattern, position sekä perspective. Plan eli suunnitelma antaa suuntaviivan yrityksen toiminnalle. Ploy puolestaan antaa yritykselle suuntaa kilpailutilanteessa. Sen avulla yritys pyrkii saamaan etua kilpailijoihinsa nähden. Pattern tarkoittaa yrityksen toimintamallia eli tapaa toimia. Position tarkoittaa asemaa ympäristössä. Kun asema tarkastelee strategiaa yrityksen ulkopuolelta käsin, perspective taas sisältäpäin. Perspective eli perspektiivi tarkoittaa sitä miten organisaation sisällä nähdään strategia ja tämän näkemyksen tulisi olla yhtenäinen yrityksen työntekijöiden kesken. (Mintzberg, 1987, 11-20.) Näiden avulla pyritään organisaatiossa muodostamaan strategia ja sitä kautta saamaan työntekijät työskentelemään yrityksen strategian mukaisesti. Strategia antaa samalla myös merkityksen organisaation työntekijöille ja yrityksen ulkopuolisille henkilöille. (Mintzberg, 1987, 25-27.)

## 1.2 Tutkimuskysymykset ja rakenne

Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää keskisuomalaisten PK- yritysten strategian määrittämistä, päätöksentekoa ja mitä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä he käyttävät päivittäisessä työnteossansa. Tutkimuksessa selvitetään myös yritysten tulevaisuuden suunnitelmia ja mahdollisia muutoksia yrityksen päätöksentekomenetelmissä.

Tutkimus tehdään oman mielenkiinnon sekä strategian tärkeyden pohjalta. Mielenkiinto PK- yritysten menestystekijöihin, vaikutti myös päätöksenteossa rajata aihe koskemaan pieniä ja keskisuuria yrityksiä Keski-Suomen alueella. Tutkielma on rajattu myös koskemaan ainoastaan kahta eri toimialaa, markkinointialaa sekä kiinteistösijoittamisen toimialaa. Hyötynä tutkielman rajaamisesta voidaan katsoa olevan luotettavuuden kasvaminen sekä sen antama kuva tietyn toimialan päätöksentekoprosessista sekä menetelmien käytöstä. Tutkielma antaa myös kuvan yritysten tiedon määrästä koskien strategisia johdon laskentatoimen menetelmiä.

Aikaisempia tutkimuksia aiheesta löytyy useampia. Osa tutkimuksista on tehty pro- gradu tutkielmina eri yliopistoissa. Kuitenkaan aikaisempia tutkimuksia ei löydy, missä tutkimus olisi rajattu koskemaan keskisuomalaisia PK- yrityksiä. Kenneth Simmonds (1981) korosti tutkimuksissaan sitä, että johdon laskentatoimella on mahdollisuuksia auttaa yritystä pitämään kilpailukykynsä mahdollisimman hyvänä. Simmonds on korostanut tutkimuksissaan myös tiedon hankkimista kilpailijoista. Tieto, jota yrityksen johdon laskentatoimi tuottaa, tulisi antaa tietoa yrityksen taloudellisesta asemasta. (Noordin, Zainuddin, Rasid Mail, & Sarima, 2015.) Annarelli ja Nonino (2016) puolestaan uskovat, että tulevaisuudessa entistä suurempaan arvoon tutkimusaiheena nousee organisaation joustavuus strategiselta kannalta.

Kauppalehden (2016) kolumnissa Vaasan yliopiston johtamisen yksikön tutkija Tero Vuorinen on selvittänyt, että useimmiten suomalaisten PK- yritysten strategiaprosessit ovat laadukkaita. Kuitenkin PK- yritysten joukosta löytyy myös yrityksiä, jotka eivät ole ollenkaan tietoisia omista strategioistaan. Samanaikaisesti yritysten menestys on kuitenkin kasvanut. (Vuorinen, Kauppalehti, 21.3.2016.) Miten strategia nähdään keskisuomalaisissa PK- yrityksissä?

Tutkielman teoriaosuuden tavoitteena on selventää strategian käyttöä yritysten päätöksenteossa ja sen toiminnassa. Teoriaosuus pohjautuu käsitteiden avaamiseen, esimerkiksi käydään lävitse strategisen johdon laskentatoimen menetelmät. Teoriaosuuden jälkeen käydään läpi tutkielman menetelmäsuuntaus sekä menetelmä datan keräämisestä. Viimeisessä osiossa käydään läpi tutkimuksessa saatuja tuloksia ja johtopäätöksiä. Tämän jälkeen arvioidaan tutkielman luotettavuutta sekä mahdollisia jatkotutkimuksen aiheita sekä voisiko kyseistä tutkimusta hyödyntää tulevaisuudessa. Viimeisiltä sivuilta löytyvät tässä tutkielmassa käytetyt lähteet sekä haastattelukysymysten runko. Tässä tutkielmassa tutkimusmenetelmänä on haastattelu. Tutkielmaa varten haasta-



tellaan kuutta keskisuomalaista yrittäjää, johtajaa tai yrityksessä muutoin avainasemassa työskentelevää työntekijää. Haastatteluiden tarkoituksena on selvittää keskisuomalaisten PK- yritysten strategian olemassaoloa sekä mahdollisia apuvälineitä heidän jokapäiväisissä päätöksissään. Haastattelumuotona käytetään teemahaastatteluja. Teemahaastattelu valikoitui käytettäväksi, koska se mahdollistaa avointen kysymysten kysymisen, ja sitä kautta laajemmat ja syvällisemmät vastaukset haastateltavilta. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 1997, 205.) Haastattelutilanteessa pystytään esittämään tarkentavia kysymyksiä tutkimusmenetelmän ansiosta. Teoriaosuus pohjautuu ajankohtaisiin julkaisuihin aiheesta, kansainvälisiin artikkeleihin, suomalaiseen kirjallisuuteen aiheesta sekä muihin artikkeleihin.

Tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

1. Onko strategia määritelty ja koetaanko strategialla olevan merkitystä yrityksen päätöksenteossa keskisuomalaisissa PK- yrityksissä?
2. Mitä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä keskisuomalaiset markkinointialan ja kiinteistösijoittamisen toimialan PK- yritykset käyttävät jokapäiväisessä päätöksenteossa?

Tutkielma pyrkii saamaan vastauksia PK -yritysten strategiasta sekä siitä, mikälaista merkitystä strategialla on pienemmissä yrityksissä. Tutkimuksessa pyritään selvittämään myös mahdollisia tekijöitä yritysten jokapäiväisessä päätöksenteossa. Voisivatko ne esimerkiksi käyttää strategisia menetelmiä tulevaisuudessa, jos eivät vielä käytä? Tutkielman avulla myös haastateltavat henkilöt yrityksistä saavat uusia näkökulmia heidän päätöksentekoprosesseidensa tueksi.

## 2 STRATEGIA JOHTAMISEN TUKENA

### 2.1 Strategia

#### 2.1.1 Strategian historia

Strategia on ollut ihmisten elämässä tuhansia vuosia. Sitä on hyödynnetty kauan sitten sodissa eri vuosituhsilla. Liikkeenjohdon strategiaa alettiin kuitenkin tutkimaan vasta 1960-luvulla, ja eri vuosikymmenillä näkemykset ovat vaihdelleet. Näkemyksiin ovat vaikuttaneet eri koulukuntien tulkinnat aiheesta. 1900-luvun puolen välin aikoihin yrityksen strategisiin päätöksiin osallistuivat ainoastaan organisaation johto. Tällöin johtajat hyödynsivät työtehtävissään SWOT- analyysia. (Tuomi & Sumkin, 2009, 26.)

SWOT- analyysi on johtajien työkalu, jota käytetään strategisissa päätöskäytännöissä. Analyysi koostuu neljästä eri kentästä: vahvuuksista, heikkouksista, mahdollisuuksista ja uhkista. Näistä neljästä vahvuudet sekä heikkoudet ovat yrityksen sisäisiä tekijöitä eli hallittavissa olevia. Tekijät voivat sekä tukea, että estää yritystä saavuttamasta sille asetettuja tehtäviä ja tavoitteita. Kaksi viimeistä eli mahdollisuudet ja uhat ovat ulkoisia tekijöitä. Nämä puolestaan ovat yrityksen hallitsemattomia tekijöitä. Ne mahdollistavat tavoitteiden saavuttamisen ja estävät organisaatiota saavuttamasta tavoitteitansa. Kun organisaatio pystyy havaitsemaan nämä neljä eri osa-alueita, saattavat ne onnistua löytämään oman yrityksensä osaamisen päätöksentekoon sekä strategian suunnitteluun ja laadintaan. (Phadermrod, Crowder & Wills, 2019.) 1970- luvun koulukunnan ajatus oli, että strategia kertoo yrityksen aseman suhteessa kilpailijoihin. Koulukunnan pääidea oli, että yritys hankkii tietoa mahdollisimman tehokkaasti ja sen avulla kykenee vertaamaan itseään muihin yrityksiin. ( Puolamäki, 2007,27.)

1980-luvulla alkoivat yritysten strategiset järjestelmät kehittymään. Samanaikaisesti kritiikki kasvoi strategian suunnittelua kohtaan. (Puolamäki, 2007, 27-28.) Porter kehitti toimialakohtaisen analyysimallin 1980-luvulla. Mallin keskiössä on toimialan sisäinen kilpailu, joka tarkoittaa, että toimialaa rajoittaa sisäinen kilpailu kuten esimerkiksi mainoskampanjat. Toisena uhkana mallissa on uusien kilpailijoiden uhka samalle toimialalle. Jos kilpailu on kovaa, rajoittaa

se kannattavuutta. Yrityksen kannattaa keskittyä tuottamaan arvoa tuotteelleen tai palvelulle, jolloin se luo esteitä uusille toimialalle pyrkiville kilpailijoille. Kolmas alue mallissa on korvaavien tuotteiden ja palveluiden uhka. Yritysten tulisi seurata muita kilpailijoita ja niiden tuottamia tuotteita tai palveluita, ettei korvaavia tuotteita tai palveluita synny halvemmalla hinnalla. Neljäntenä on asiakkailla oleva neuvotteluvoima. Asiakkaat ovat vahvoja markkinoilla, jos he osaavat käyttää omaa vaikutusvaltaansa hinnanalennuksiin. Viimeinen osio mallissa on toimijoiden neuvotteluvoima. (Porter, 2008.)

Samalla vuosikymmenellä myös Mintzberg laati strategialle 5P-mallin, johon kuuluvat: plan, ploy, pattern, position sekä perspective. Suunnitelman tarkoituksena on tuoda julki yrityksen johtajien määrittelemä suunta organisaatiolle. Suunnitelmassa myös tuodaan esille ennakkoon, miten johtajien laatimaan suuntaan päästään. Juoni näyttää organisaatiolle suunnan kilpailutilanteessa. Toimintamalli tarkoittaa sitä, että strategia pohjautuu yrityksen tapaan toimia. Tavoitteena organisaatiossa on edetä järjestyksellisesti, jolloin saadaan johdonmukainen toimintamalli yritykseen. Asema analysoi yritystä niiden omassa kilpailuympäristössään. Strategian tarkoituksena aseman kannalta on se, että yritys tunnistaa itsensä markkinoilla sekä pystyy luomaan turvaa omalle toiminnalleen. Viides osa 5P- mallia on perspektiivi. Perspektiivin tarkoituksena on antaa jokaiselle organisaation jäsenelle samanlainen kuva yrityksen strategiasta. (Mintzberg, Lampel, Quinn & Ghoshal, 2003, 4-9.)

2000- luvulla alettiin huomioida strategian luomisessa myös alempia portaita organisaation rakenteessa. Strategian laadinnassa otettiin huomioon myös yritysten asiakkaiden ja sidosryhmien näkemyksiä. Samaan aikaan huomioitiin myös vuorovaikutuksen johtamisen yhteys strategiaan sekä ymmärtämään strategian kehittämisen tärkeys. (Tuomi & Sumkin, 2009,26.)

Strategia on määritelty vuosien aikana monta kertaa. Kuitenkin kaikilla määritelmillä on yhteinen tarkoitus. Strategian tavoitteena on saavuttaa tulevaisuudessa olevat päämäärät. Vuosien aikana strategia on ollut johdolle tärkeä työväline, mutta nykyisin on ymmärretty sen tärkeys myös muulle organisaation henkilöstölle. Strategia pohjautuu yrityksen arvoihin, toimintamalleihin sekä yrityksen osaamiseen. (Tuomi & Sumkin, 2009, 27-28.)

Strategialla on aina myös kaksi merkittävää edellytystä; strategia on laadittu ennen kuin yritys on alkanut toimimaan saavuttaakseen strategiassa asetetut tavoitteet. Toinen osa määritelmästä on se, että se on yrityksessä suunniteltu asianmukaisesti sekä harkitusti. (Mintzberg, ym., 2003, 4-9.) Puolamäki (2007) on määritellyt strategian puolestaan kolmella eri tavalla. Ensimmäiseksi strategiat ovat yritysten tiedossa ja julki tuotuja. Nämä strategiat ovat yleensä tarkoin määriteltyjä organisaatioissa. Strategia pyritään kaikin tavoin toteuttamaan sekä saavuttamaan yritykselle asetetut tavoitteet. Tässä luokittelussa yrityksen johdolla on suuri rooli strategisessa suunnittelussa. Toisessa luokittelussa Puolamäki määrittelee strategian olevan operatiivisen toiminnan tulos. Tässä luokittelussa erilaisilla päätöksillä on vaikutusta organisaation toimintaan pitkällä aikavälillä. Tähän vaikuttaa yrityksen halu oppia ja kehittyä. Kolmantena strategia on määritelty luonnollisesti syntyneenä. Se määrittää yrityksen olemassa olevan kilpailuaseman, joka on aikaansaatu yrityksen omilla toiminnoilla. (Puolamäki, 2007, 25-26.)

Strategian tarkoituksena on aina ollut kehittää kilpailuetua muihin yrityksiin nähden. Lähtökohtana on, että etu olisi mahdollisimman jatkuvaa, jolloin yrityksen täytyisi pysyä kehityksen mukana. Nykyisin kilpailuedun säilyttäminen on kuitenkin haastavaa. Muuttuva kilpailuympäristö luo osaltaan haasteita, mutta myös muut yritykset luovat osaltaan paineita, sillä jokaisella on jatkuvan kehittymisen tahto. Muuttuva ympäristö voi olla monelle yritykselle hankala toimintakenttä, sillä he ovat tottuneet työskentelemään vuosien aikana samalla tavalla ja tekemään strategisia päätöksiä saman kaavan mukaisesti. Tämä voi luoda haasteita yritykselle, eikä asetettuja tavoitteita saavutetakaan enää. (Hämäläinen, Maula & Suominen, 2016, 71.)

Tässä tilanteessa muutosjohtaminen voi nousta yrityksessä esille. Tärkein asia muutosjohtamisessa on se, että organisaation muutokset tiedotetaan työntekijöille selvästi. Tällöin uusi muutos jää helpommin yrityksen kulttuuriin ja työntekijät omaksuvat uudet toimintatavat. Yhtenä periaatteena muutosjohtamisessa on se, että uusi muutos on sovittava yrityksen strategiaan ja samanaikaisesti se mahdollistaa yrityksen kehittymisen paremmaksi. Muutoksilla tulee olla yhteys yrityksen strategiaan, jolloin yrityksen työntekijät on helpompi sitouttaa uusiin toimintatapoihin sekä tavoitteisiin. Muutosjohtamisessa on tärkeää myös laaja viestiminen organisaation jäsenten kanssa, koska tällöin se viestii työntekijöille avointa ilmapiiriä yrityksessä. (Järvenpää, Partanen, Tuomela, 2003, 289-294.)

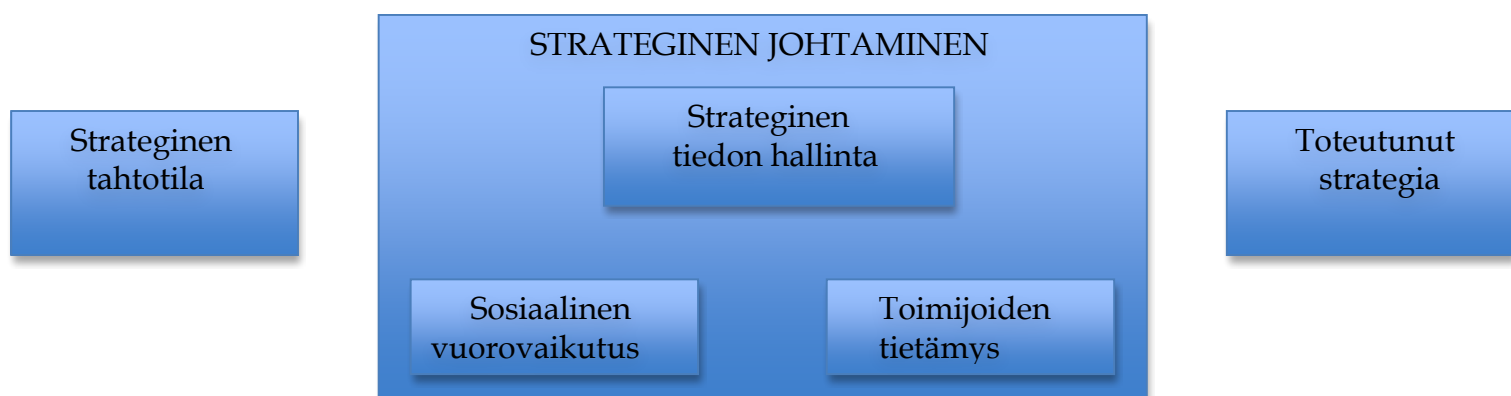
Nykyisin strategian tulisi olla suuressa roolissa yrityksissä, sillä yrityksen tavoitteet voivat muuttua kilpailuympäristön vaikutuksesta. Tavoitteita tulisi asettaa myös lyhyemmän tähtäimen tavoitteiksi ja organisaation operatiivisen johdon tulee pitää strategia yrityksen keskiössä. Digitaalisen toimintakentän noustessa arkipäiväksi yrityksissä, monet ajattelevat, ettei strategian olemassaololla ole tarkoitusta enää. Strateginen ajattelu sekä päätöksenteko on kuitenkin asia, jota yrityksissä tarvitaan, sillä muuttuvassa toimintaympäristössä edellytetään nopeita päätöksiä, jotka ovat strategisesti kannattavia. Tässä on tärkeää ottaa huomioon strateginen puoli, sillä pelkästään nopeasti tehdyt päätökset, voivat olla lopulta yrityksen kannalta huonoja ratkaisuja. Nykyisin strateginen päätöksenteko on jokapäiväinen asia organisaatioissa. (Hämäläinen, ym., 2016, 75-76.)

## 2.2 Strateginen johtaminen

Strateginen johdon laskentatoimi on kehittynyt johdon laskentatoimesta (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen, 2010, 15). Strateginen johtaminen luonnehditaan yleensä prosessin omaiseksi ja johtaminen on arkipäivää organisaatioissa (Puolamäki, 2007, 31). Prosessi sisältää erilaisia strategisia analyyskejä ja toimintaa, jonka avulla yritys toteuttaa strategiaansa (Järvenpää, ym., 2010, 14). Strategisessa johtamisessa päätöstilanteet liittyvät hyvin selvästi esimerkiksi suuriin investointeihin tai voimakkaisiin muutoksiin organisaatiossa ja sen toimintatavoissa. Johtamismalliin liittyy strategiasuunnitteluvaihe, joka toimii

pohjana investointien suunnittelulle sekä yrityksen budjetin laadinnalle. (Puolamäki, 2007, 31-33.)

Strategiasuunnitteluun kuuluu neljä vaihetta. Ensimmäisessä vaiheessa tarkastellaan yrityksen toimintakenttää ja yritystä ylipäätänsä. Tähän vaiheeseen liitetään usein SWOT- analyysi, joka tarkastelee liiketoimintaa neljästä eri näkökulmasta. Toisena vaiheena on strategian laadinta. Tässä vaiheessa tarkastellaan yrityksen pitkän tähtäimen tavoitteita sekä toimintaa. Kolmannessa vaiheessa laaditaan yritykselle tavoitteet, mitkä toimivat yrityksen pohjana päätöksenteossa ja eri toiminnoissa tulevana vuosina. Neljäntenä vaiheena on strategiasuunnittelun toimeenpano. Tässä vaiheessa on tarkoitus myös mitata aikaansaatuja suorituksia. Yleensä yritykset, jotka käyttävät organisaatiossaan strategista suunnitteluprosessia oppivat jatkuvasti. Tärkeää on, että yritys on toteuttanut tiedon hallinnan niin, että se mahdollistaa mahdollisimman nopean oppimisen, kehittymisen sekä strategisten päätösten tekemisen. (Puolamäki, 2007, 31-33.)



Kuvio 1. Strateginen johtaminen. (Puolamäki, 2007, 33).

Strateginen johtaminen syntyy kolmesta osasta. Ensimmäisenä on toimijoiden tietämys strategisista asioista, jota kautta on helpompi tehdä päätöksiä. Tämä osa koostuu organisaation avainasemassa olevien henkilöiden hiljaisesta tiedosta, jonka avulla he myös luovat organisaatiokulttuuria. (Puolamäki, 2007, 34-35.) Nonaka ja Takeuchi (1995) määrittelevät tiedolle kaksi muotoa, täsmällisen tiedon ja hiljaisen tiedon. Hiljainen tieto on jokaiselle tarttunut kokemuksen kautta. Yrityksen kannalta on tehokasta jakaa työntekijöiden hiljaista tietoa muiden kanssa, sillä sen avulla yritys pystyy luomaan uusia näkökulmia. (Nonaka & Takeuchi, 1995.) Toisena tekijänä on sosiaalinen vuorovaikutus, missä tarkoituksena on säilyttää vanhoja suhteita, mutta samanaikaisesti luoda uutta tai muokata vanhoja systeemejä. Tähän näkökulmaan liittyy vahvasti myös kyky erottaa yrityksen tukija sellaisista, jotka vastustavat yritystä. Vuorovaikutus on tärkeä osa-alue, mitä tulisi kehittää jatkuvasti organisaatiokulttuureissa. Kolmantena tekijänä on strateginen tiedon hallinta, joka tarkoittaa organisaatiossa esille tuotua tietoa ja menettelytapoja, joiden avulla tietoa tuotetaan organisaatioon. Strategiaprosessiin kuuluu yleensä, ettei strategia pysy aina saman-

laisena, vaan sitä määritetään jatkuvasti uudelleen organisaatiossa tapahtuneiden asioiden pohjalta. (Puolamäki, 2007, 34-35.)

### **2.2.1 Syventyvä strategia -ajattelu muuttuvan liiketoimintaympäristön seurauksena**

Yritysten liiketoimintaympäristössä tapahtuu jatkuvasti muutoksia, mikä saa aikaan yrityksissä strategia- ajattelun korostumista. Yritysten ympäristössä tapahtuvia muutoksia voidaan määrittellä monella eri tavalla. Tässä tutkielmassa käydään läpi Järvenpään ym.(2003, 20-27) mukainen jaottelu ympäristön aiheuttamista muutospainesta yrityksissä, jotka korostavat taloushallinnon uudistamiseen vaikuttavia tekijöitä.

Ensimmäinen tekijä on kilpailuympäristö, jonka suurin muutos on yrityksissä tapahtunut kansainvälistyminen. Yritykset kasvavat ja kehittyvät jatkuvasti, jonka seurauksena globaalisti aktiivisia yrityksiä on enemmän kuin aikaisemmin. Globaalisti toimivien yritysten leviämiseen on auttanut erilaisten rajoitusten poistaminen maiden väliltä. Tämän seuraukseni myös fuusiot ovat lisääntyneet eri maiden yritysten kanssa. Nämä ovat osaltaan vaikuttaneet myös kotimaan markkinoille, jossa markkinat ovat tiukentuneet. Kilpailuympäristössä on myös tapahtunut muutos, jossa yritysten kilpailijat eivät tulekaan enää samalta alalta, vaan voivat tulla aivan eri toimialoilta, jolloin kilpailijoiden määrä on kasvanut suuremmaksi yritystä kohden. (Järvenpää ym. 2003, 21.)

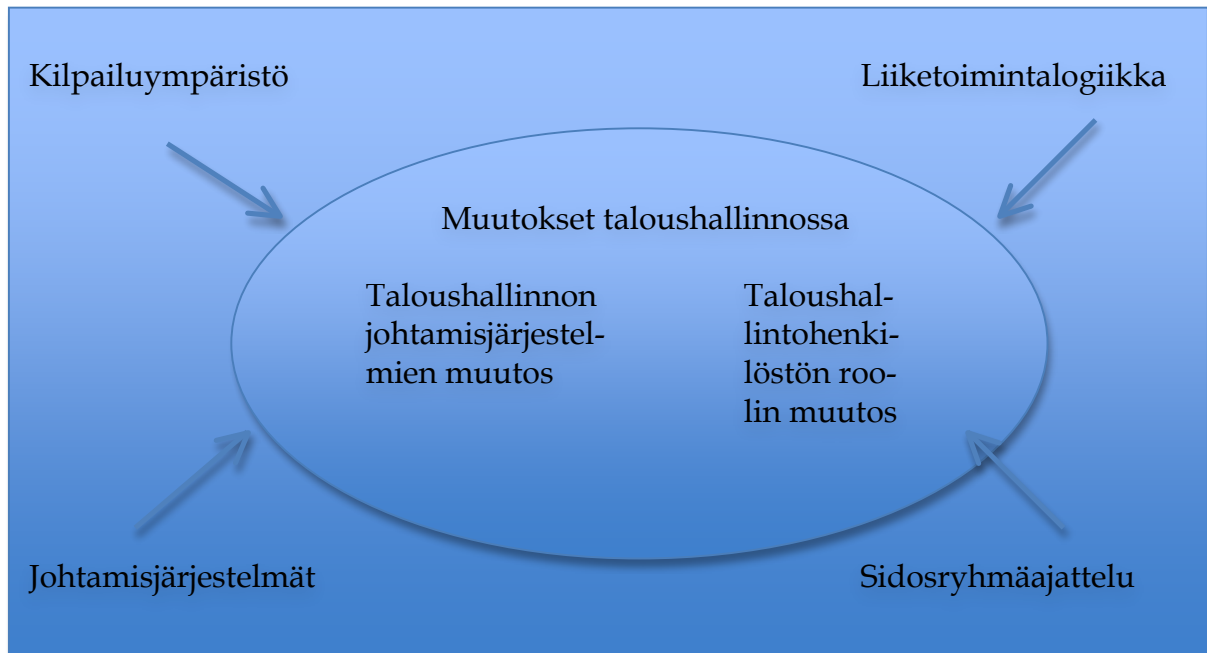
Toinen tekijä, joka on vaikuttanut strategia- ajattelun korostumiseen yrityksissä on liiketoimintalogiikka. Tärkeänä pidetään sitä, että yritys löytää itselleen menestykseen johtavat vahvuusalueet. (Järvenpää ym. 2003, 21,30.) Toinen muutos on ollut yritysten erikoistuminen. Tällä tarkoitetaan sitä, että yritykset pyrkivät omalla ydinosaamisellaan kehittymään kansainvälisillä markkinoilla. Erikoistumisen myötä yritykset ovat myös ulkoistaneet osia tuotantoprosessistaan. Ydinosaamisella on merkitystä, sillä sen myötä yritys valitsee itsellään pidettävät toiminnot ja valitsee ulkoistettavaksi menevät toiminnot. (Järvenpää, 2003, 21.) Hamel ja Prahalad (1990) määrittävät yrityksen ydinosaamisen, joka koostuu monista yrityksen työntekijöistä sekä toiminnoista. Ydinosaamisen katsotaan olevan perustana esimerkiksi uuden luomiselle, avoimelle viestinnälle ja sitouttamiseen yritykseen. Ydinosaaminen on etu, jota on vaikea muiden yritysten kopioida. (Hamel ja Prahalad,1990.)

Muutokset verkostoitumisessa katsotaan liittyvän liiketoimintalogiikan tekijöihin. Haasteena verkostoitumisessa pidetään liikesalaisuuksien jakamista yhteistyökumppaneille, missä tärkeänä tekijänä on luottamus heitä kohtaan. Myös uusia tuotteita täytyy jatkuvasti kehittää, mikä luo osaltaan haasteensa sekä tavoitteensa yrityksen yhteistyökumppaneita kohtaan. Yritysten verkostot ovat vuosien aikana laajentuneet koskemaan myös yrityksen omia kilpailijoita. Tämä johtuu kilpailuympäristön muutoksista. Yhteistyö kilpailijoiden kanssa mahdollistaa ydinosaamisen jakamisen kahden yrityksen kesken, jolloin uusien keksintöjen kehittyminen mahdollistuu ja samalla nopeuttaa tuotteiden prosesseja. Samanaikaisesti kun tuotteiden kehitysprosessit nopeutuvat, on se vaikuttanut tuotteiden elinkaarien lyhenemiseen. Tuotteen elinkaaren lyheneminen vaikuttaa markkinoilla olevien tuotteiden hintoihin. Asiakkaiden kehittynyt

hintatietoisuus vaikuttaa vahvasti heidän ostopäätöksiinsä, jolloin he helposti jäävät odottamaan hintojen alenemista. Samalla yritykset ovat omien tuotteiden hinnoittelussa pyrkineet vaikuttamaan kustannuksiin. Tämän seurauksena erilaisia johtamismalleja on otettu yrityksen toimintaan mukaan. (Järvenpää ym., 2003, 21-22.)

Uusia johtamisjärjestelmiä on kehittynyt liiketoimintaympäristön muutosten takia. Niiden kehitys on liittynyt liiketoiminnallisten ongelmien ratkaisuun sekä päätösten tekemisen paranemiseen. Johtamisjärjestelmien kehittämisellä on ollut suora yhteys yrityksen tulokseen. Nämä ovat olleet liiketoimintalähtöisiä muutoksia. Toiset tekijät, jotka ovat vaikuttaneet yrityksen järjestelmien kehittämiseen ovat institutionaalisia syitä. Näiden syiden takana on useimmiten toiminnan oikeutus, esimerkiksi oman imagon takia yritys on kehittänyt järjestelmiään. Institutionaaliset syyt muutokselle ovat tärkeässä roolissa yrityksen kehittämisessä sekä toiminnan jatkuvuudessa. Esimerkiksi JIT eli just in time -teknologian ansiosta, yrityksissä on pystytty nopeuttamaan pääomakiertoa. Samanaikaisesti JIT- tuotantoteknologia on vauhdittanut yritysten laatujärjestelmien kehittämistä. Tiedon analysointi sekä datan kerääminen on nopeutunut yrityksissä tietojärjestelmien kehittymisen ansiosta. Jos tietojärjestelmät eivät kehittyisi niin nopeasti, monet uudet johtamismallit olisi jäänyt ottamatta käyttöön. Tämän johdosta uusien johtamismallien innovointi sekä tietotekniikan kehitys kulkevat käsi kädessä. (Järvenpää ym., 2003, 22-24.)

Neljäntenä tekijänä strategia- ajattelun syventämisessä yrityksissä on yritysten sidosryhmissä tapahtuneet muutokset. Monet yritykset ajattelevat asiakaslähtöisesti ja yritysten omistajat on otettu entistä enemmän huomioon yrityksissä. Viestintä on kehittynyt yrityksissä, kun yritykset ovat vaikuttaneet tiedotuksensa laatuun. Viestinnän tärkeys on noussut keskeiseksi asiaksi yrityksissä. Alapuolella oleva kuvio 2 kertoo liiketoimintaympäristön muutoksista. (Järvenpää ym., 2003, 25.)



Kuvio 2. Liiketoimintaympäristön muutoksen vaikutus taloushallintoon. (Järvenpää ym., 2003, 25.)

### 2.2.2 Strategian merkitys yrityksen taloushallinnossa

Strategian merkitys johdon laskentatoimessa on huomattava. Uusien innovaatioiden ottaminen käyttöön yrityksissä vaatii strategian yhteensopivuuden, sillä muutoin innovaatiosta syntyvä kilpailuetu voi jäädä minimiin. Esimerkiksi monien mittareiden käyttöönotto yrityksissä vaatii täsmällisiä strategisia valintoja, jotta niistä saatava hyöty saadaan maksimoitua. Yrityksen ottaessa strategisen puolen huomioon omista mittareistaan, saavat ne huomion kiinnitettyä strategisiin epävarmuustekijöihin ja pystyvät tunnistamaan mahdolliset vältettävät riskitekijät. (Järvenpää ym., 2003, 50.)

Yrityksen kehittäessä omaa taloushallintoaan strategiseen suuntaan, tulee heidän ottaa huomioon strategiaprosessin eri vaiheet, johon on yhdistettynä yrityksen laskentatoimi. (Järvenpää ym., 2003, 50.) Yritykset ovat kehittäneet uusia toimenkuvia päätöksentekoon strategisesta näkökulmasta. Esimerkiksi controllerit avustavat uusien tuotteiden kehittämisessä sekä valvovat taloudellista puolta yrityksissä. Controllerien työtehtävään kuuluu myös tulevaisuuteen vaikuttavien laskelmien tekeminen, joilla voi olla pitkän tähtäimen vaikutuksia. (Järvenpää ym., 2003, 125.)

### 2.2.3 Strateginen päätöksenteko ja strategia prosessina

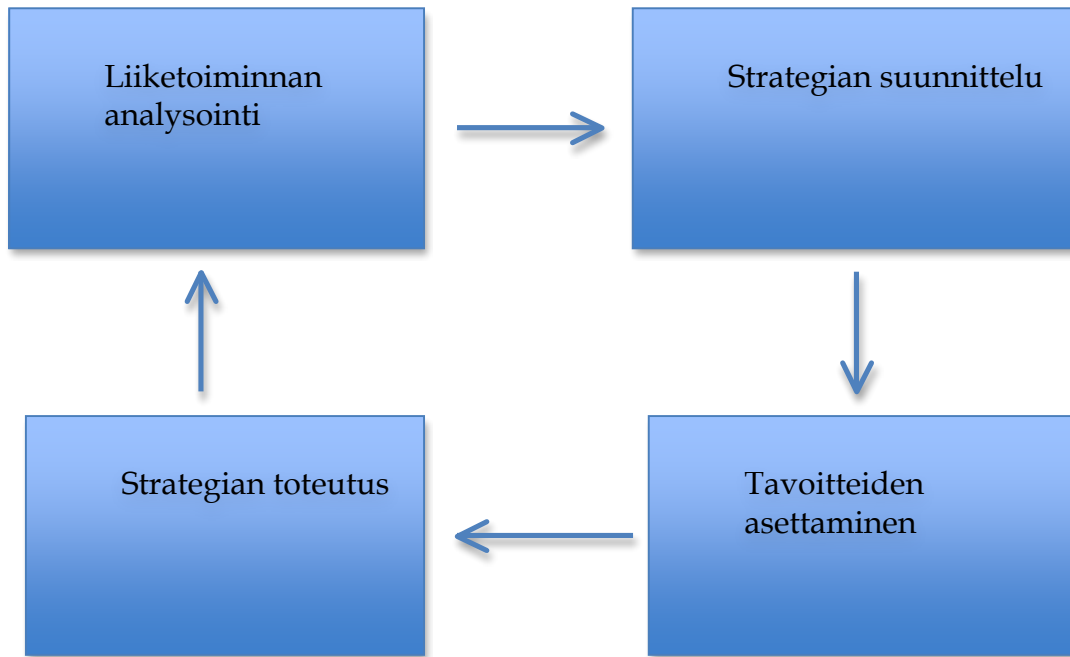
Yritykset pyrkivät parantamaan jatkuvasti toimintaansa tehokkaammaksi ja paremmaksi kuin kilpailijoilla. Valinnat, jotka ovat johtaneet yrityksen parempiin suorituksiin perustuvat strategiaan päätöksiin. Eri toiminnot muodostavat



yritykselle arvoa ja samalla kilpailuetua muihin yrityksiin nähden. Yrityksen tehdessä uusia valintoja, strategia kehittyy jatkuvasti. Strategisessa päätöksenteossa myös ydinosaaminen nousee suureen arvoon. (Järvenpää, ym., 2003, 30-34.) Strateginen päätöksenteko on suuressa arvossa muuttuvassa toimintaympäristössä. Nopeat päätökset eivät aina takaa hyvää lopputulosta yrityksen kannalta, vaan strateginen puoli tulee ottaa huomioon nopean päätöksen mukana. (Hämäläinen, ym., 2016, 75-76.)

Strategian suunnittelu ja siihen yhdistettävät työt, niin päätöksenteko kuin jatkuva kehittyminen, katsotaan olevan aina prosessinomaista yrityksissä. Strategiasuunnittelun yhtenä tehtävänä on luoda yritykselle omat kaavat, joita noudatetaan jokaisella organisaation tasolla. Kun strategiasuunnittelua aletaan laatimaan, tulee siinä ottaa huomioon monta vuotta eteenpäin. (Hyötyläinen ja Simons, 1998, 68.) Strategiasuunnittelun voidaan katsoa muodostuvan neljästä jaksosta, jotka on määritelty kappaleessa 2.2. tarkemmin. Ensimmäiseksi koko prosessi lähtee liikkeelle yrityksen liiketoiminnan tarkastelulla ja analysoimisella. Strategia luodaan prosessin seuraavassa vaiheessa. Kolmantena osa-alueena prosessissa asetetaan tavoitteet. Ne tavoitteet ovat tukena esimerkiksi yrityksen vuosisuunnittelulle. Viimeisenä vaiheena strategiasuunnitteluprosessissa on koko prosessin toteutus. Tätä vaihetta yritykset myös mittaavat, jolloin tuloksista saadaan mahdollisimman informatiivisia. Kun yritys on päässyt prosessin viimeiseen vaiheeseen, alkaa uusi kierros alusta. Prosessin viimeinen vaihe on pohjana seuraavan kierroksen suunnitteluvaiheelle. (Puolamäki, 2007, 31-32.)

Yrityksen tulee toiminnassaan mahdollistaa organisaation strateginen tiedon hallinta niin, että koko organisaatio hyötyy siitä kehittymisen ja oppimisen kannalta. Strategiaprosessi tulee luoda yrityksissä vuorovaikutuksen varaan. Vuorovaikutus vaatii keskustelemisen taidon koko organisaatiossa. Hiljaisen tiedon jakaminen on yksi tekijöistä, jotka vaikuttavat yrityksen toimintaan hyvällä tavalla. (Puolamäki, 2007, 33-37.)



Kuvio 3. Muunneltu versio Puolamäen (2007, 32) versiosta syklinen strategia-suunnittelu.

### 3 STRATEGISEN JOHDON LASKENTATOIMEN MENETELMÄT

#### 3.1 Strateginen johdon laskentatoimi

Lähtökohtaisesti yrityksen laskentatoimi jaetaan kahteen osaan: yrityksen ulkoiseen laskentatoimeen ja sisäiseen laskentatoimeen. Ulkoinen laskentatoimi on tärkeä yrityksen ulkopuolella toimiville sidosryhmille, jotka seuraavat yrityksen liiketapahtumia. Ulkoinen laskentatoimi nojaa Suomen lakeihin sekä asetuksiin. Ulkoisessa laskentatoimessa päätöksenteot pohjautuvat yrityksessä tapahtuneiden asioiden perusteella. Sisäinen laskentatoimi puolestaan tarkoittaa johdon laskentatoimea, jossa kohteena on yrityksen johto ja työntekijät. Henkilöstö saa yrityksen viestinnän kautta tietoonsa sisäisen laskentatoimen asioita. Johdon laskentatoimessa käytetään yrityksen tuottamaa dataa, joiden avulla ohjataan yrityksen taloutta. Suuri ero ulkoiseen laskentatoimeen on siinä, että sisäisessä laskentatoimessa voidaan käyttää päätöksenteossa esimerkiksi erilaisissa laskelmissa henkilökohtaisia näkemyksiä. (Puolamäki, 2007, 57-59.)

Strateginen johdon laskentatoimi voidaan katsoa olevan ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen ohessa kolmas iso osa-alue, mutta lähtökohtaisesti se katsotaan kuuluvaksi yrityksen sisäiseen laskentatoimeen. Strategisessa johdon laskentatoimessa lähtökohtana ovat säännöt, jotka ovat siihen tilanteeseen sopivat, esimerkiksi jollekin tuotteelle määritellään tuotot siihen sopivan menetelmän avulla. Datana strateginen johdon laskentatoimi käyttää sekä ulkoisen, että sisäisen laskentatoimen lähteitä. Ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi on perustana yrityksen toiminnalle. Näiden ympärille yritys voi kehittää toimintaansa ottamalla huomioon johtamisessa myös strategisen puolen. Strateginen puoli päätöksenteossa voi tuoda yritykselle merkityksellistä lisäarvoa. (Puolamäki, 2007, 59-60.)

Strategisen kustannusjohtamisen perusideana on, että yritys pyrkii alentamaan kustannuksiaan pitkällä tähtäimellä ja samanaikaisesti yritys pyrkii pa-

rantamaan omaa strategista asemaansa. Perinteiseen kustannuslaskentaan verrattuna strateginen kustannusjohtaminen huomioi koko organisaation arvoketjun kustannukset. Uudempi aikainen kustannusjohtaminen pohjautuu asiakaslähtöisyyteen. (Järvenpää ym., 2003, 61-63.)

Kilpailun lisääntyessä maailmalla yritykset kohtaavat kaiken aikaa muutoksia markkinoilla. Kilpailun vaikutuksesta yritykset joutuvat kehittämään luovempia toimintastrategioita, jotta asetetut tavoitteet saavutetaan ja yrityksen kannattavuus ylläpidettyä. Tämän johdosta kustannustenhallintastrategiat ovat tärkeässä roolissa yritysten johtohenkilöstön päätösten tekemisessä. (Zengin & Ada, 2009.)

## 3.2 Strategisen johdon laskentatoimen menetelmät

### 3.2.1 Strateginen kustannusanalyysi

Strategisessa kustannusjohtamisessa on tunnistettu kolme sektoria; arvoketju-analyysi, strateginen asemointi ja kustannusajurianalyysi. Tämä luo pohjan yrityksen tavoittelemalle kilpailuedulle. (Järvenpää ym., 2003, 65-67.) Shank on määritellyt strategisen kustannusanalyysin vuonna 1989. Arvoketjua voidaan tarkastella seuraavan kysymyksen kautta: "How do we organize our thinking about cost management?" Tämän jälkeen jäljitellään oikeat tekijät, jotka vaikuttavat kustannusasemaan eli kustannusajurit. Vaihe on nimeltään strategian asemointi. Vaihetta voidaan tarkastella seuraavanlaisen kysymyksen kautta: "What role does cost management play in the firm?" Kolmantena vaiheena on kustannusajurianalyysi, mitä voidaan tarkastella "What causes cost?" - kysymyksen kautta. (Shank, 1989.)

Organisaation ulkopuolelta tarvitaan myös numeraalista tietoa, jotta yritys voidaan katsoa kuuluvan osaksi suurempaan arvoketjuun. Strategisen kustannusjohtamisen näkökulmasta suuressa arvossa yritykselle ovat yritysverkostot ja kilpailijat. Jokaiselle yrityksen toiminnolle, joka tuottaa yritykselle arvoa, kohdistuu myös kustannuksia eli ajureita. Nämä tekijät ovat monesti erilaisia eri yrityksissä. Tästä erilaisuudesta johtuu tuotannon kustannuserot yrityksissä. Tekijä, joka tuottaa yritykselle lisäarvoa arvoketjussa, tulisi tunnistaa muiden yritysten arvoketjusta. Yrityksen tunnistessa oman arvoketjunsä ja sen aiheuttamat kustannukset, pystyvät ne muuttamaan toimintaansa siihen suuntaan, että mahdollinen kilpailuetu saavutetaan. Tämän yritys voi saavuttaa strategiansä avulla. (Järvenpää ym., 2003, 65-67.)

Strategista kustannusanalyysisä voidaan soveltaa yrityksissä keskittymällä yrityksen ydinosaamiseen. Ydinosaamisen osa-alueilla tarkoitetaan alueita, joilla yritys pystyy säilyttämään kilpailuedun kilpailijoihin nähden. Ydinosaamisen ulkopuolelle jäävät osa-alueet yrityksen kannattaa tuottaa alihankintoina. Tällä tavalla yritys pystyy hyödyntämään omien sisäisten voimavarojen tuotantotehon sekä kehittämään omia ydinosaamisen alueitaan maksimiin. Järjestelyn avulla yritys vähentää myös omia riskejään ja tuotteiden läpimenoajoista tulee lyhyempiä. Yrityksen käyttäessä alihankintoja tavoitteena on saada aikaan mo-

lemmille yrityksille kannattava tilanne. Yleensä nämä ovat pitkän tähtäyksen suunnitelmia ja tarkkaan harkittuja. Yritykset ovat asettaneet tavoitteita myös pitkälle tulevaisuuteen, jolloin mahdollisimman suuri tuotto voidaan saavuttaa. (Järvenpää ym., 2003, 67-68.)

Strategisella kustannusanalyysillä ei kuitenkaan tänä päivänä ole vielä kovin suurta tutkimustaustaa, vaikka kustannusanalyysi sopisikin strategisen johtamisen työkaluksi. Strateginen puoli yritysten arvoketjuajattelussa tulee nousemaan suurempaan arvoonsa yritysten verkostoitumisen lisääntyessä. (Järvenpää ym., 2003, 69.)

### 3.2.2 Toimintolaskenta prosessijohtamisen tukena

Activity-based costing, ABC eli suomeksi toimintolaskenta on 1970-luvun loppupuolella kehitetty toiminto, joka tarkastelee yrityksen toimintoja, mitkä aiheuttavat kustannuksia. Toimintolaskennan avulla yrityksen johto saa tietoa mitä esimerkiksi tuotteet tulevat maksamaan yritykselle itselleen. Yrityksellä on resursseja, mitä eri toiminnot kuluttavat. (Alhola, 2016, 15, 33, 46) Toiminnot ovat yrityksen sisällä olevia tehtäviä, jotka tavoittelevat yhteistä päämäärää. (Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilahti, 1995, 32.) Niitä ovat esimerkiksi ostotilausten vastaanotto ja koneiden asetus. (Alhola, 2016, 49.) Toiminnoilla on useimmiten kaksi eri tarkoitusta: niitä voidaan hyödyntää kannattavuuden selvittämisessä ja toimintojen tehostamisessa. Toimintolaskennassa kustannusajurin tehtävänä on kohdistaa kustannuksia oikeille toiminnoille ja laskentakohteille. Kustannusajuri kertoo, kuinka paljon jokin laskentakohte kuluttaa tai käyttää hyväkseen jotakin toimintoa. (Lumijärvi, ym., 1995, 20, 32, 52-53.) Kustannusajureita on kahdessa tasossa. Ensimmäisen tason ajurit eli resurssiajurit kohdistetaan kustannuspaikalta kustannusaltaaseen ja toisen tason ajurit eli toimintoajurit kohdistetaan laskentakohteille. (Alhola, 2016, 53.)

Toimintolaskennan tavoitteena on saada selville mitkä aiheuttavat kustannuksia. Yritysten saadessa selville kustannusten aiheuttajat, pyrkivät ne vaikuttamaan niihin alentavasti ja sitä kautta parantamaan yrityksen suorituskykyä. Kustannuksia eritellessä kannattaa selvittää ensin tuotteen toimintojen aiheuttamat kustannukset ja sen jälkeen käydä lävitse kustannusajurit. (Lumijärvi ym., 1995, 88-89.)

Toimintolaskentaa hyödynnetään strategisen johdon prosessijohtamisessa. Laskennan avulla selvitetään yksityiskohtaisesti prosessin kustannukset. Prosessijohtamisessa keskitytään yrityksen eri yksikköihin, jos jossakin prosessin yksikössä kustannukset ovat korkeammat kuin toisessa, pystytään toimintolaskennan avulla selvittämään kustannusten syy. Prosessijohtamisessa ideana on poistaa turhat toiminnot ja kehittää toimintoja paremmiksi asiakkaan näkökulmasta. Prosessijohtamiseen yhdistetään usein prosessien kokonaisvaltainen uudistaminen, jonka pohjalta pyritään suorituskyvyn parantamiseen. (Järvenpää, 2003, 100-101.)

Lisäarvoa prosessijohtamiseen tuo osaltaan laskentatoimi ja sen kehittäminen. Mittaamalla oikeita asioita prosessijohtaminen voi parhaimmillaan antaa uusia näkökantoja yrityksen toimintaan. Mittareiden valintaan vaikuttaa

yrityksen strategia. Useimmiten mittarit on perustettu strategian pohjalta ja siihen vaikuttavien kriittisten tekijöiden perusteella. (Järvenpää ym., 2003, 83-84.)

Toimintolaskentaa sovelletaan yrityksissä strategiseen laskentaan ja se on erityisesti apuna päätöksenteossa. Tarkoituksena on myös antaa yritykselle tietoa tuotteiden kustannusten käyttäytymisestä. (Lumijärvi ym., 1995, 19.) Toimintolaskenta tuo yritykselle strategista hyötyä esimerkiksi tuotestrategian osalta. Yritykset ovat saaneet strategian avulla enemmän tietoa tuotekustannuksista sekä sen vaikutuksesta hinnoitteluun, että ylipäättänsä tuotteiden valikoimaan. Yritykset ovat saaneet tietoa myös valmistuserien suuruuksista sekä kannattomista että kannattavista tuotteista. Toinen asia, josta on ollut hyötyä yritykselle toimintolaskennan avulla on ollut asiakassuhteiden kehittyneisyys. Yritykset pystyvät kehittämään asiakassuhteitaan ja palvelemaan yritykselle kannattavimpia asiakkaita paremmin. Esimerkiksi asiakkaiden pienet tilauskoot ovat yksi merkki asiakkaan kannattomuudesta. (Järvenpää ym., 2003, 90-91.)

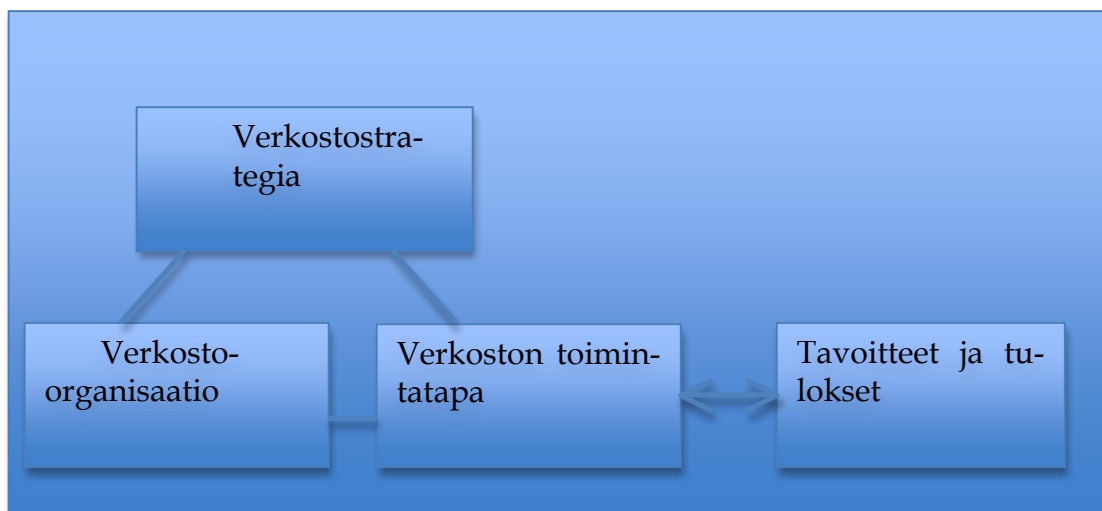
### 3.2.3 Verkostoituminen muiden yritysten kanssa

Yritykset ovat keskenään myös verkostoituneet, minkä avulla yritykset ovat laajentuneet globaalisti sekä kehittäneet uusia yhteistyökuvioita. Verkostojen tavoitteena on saada aikaan tuloksia ja etuja kaikkien mukana olevien yritysten kannalta. Tehokkuuden lisäksi yritykset saavat myös jaettua resurssit ja mahdolliset riskit. Verkostojen lähtökohtana on hyvä yhteistyö muiden yritysten kanssa ja luottamuksen rakentaminen. (Järvenpää ym., 2003, 103-104.) Strategian kannalta liiketoiminnassa yhteistyö mahdollistaa tulojen kasvattamisen ja samanaikaisesti vähentää kustannuksia. Yhteistyön avulla myös resurssien määrä vähenee, sillä yhteistyökumppani osallistuu esimerkiksi myös uusiin investointeihin. Samalla myös uudet teknologiset ratkaisut mahdollistuvat. (Lacity, Willcocks & Feeny, 2004.)

Joustavat organisaatorakenteet ovat 1980-luvun kuluessa tulleet mukaan yrityksiin. Onnistuakseen joustavuudessa, yrityksen tulee keskittää toimintonsa ja erikoistua johonkin yksittäisiin asioihin. Muut tarvittavat asiat ja palvelut yrityksen kannattaa sijoittaa ulkopuolelle. Yhteistyöllä katsotaan olevan suuria mahdollisuuksia yrityksille. Yhteistyön avulla voidaan resursseja ja toimintoja kohdentaa eri toimijoille tasapuolisesti. Pysyäkseen mahdollisimman kilpailukykyisinä yritysverkostojen täytyy pystyä reagoimaan mahdollisiin muutoksiin ympäristössä ja tarvittaessa luoda uusia rakenteita. Yritysten tulee rakentaa keskenään luottamussuhde, jolloin johtaminen yritysten välillä onnistuu selkeämmin. Ne toimivat keskenään tiiviissä yhteistyössä, jossa yritykset suunnittelevat liiketoimintaprosessit yhdessä ja toimivat yhteisten arvojen mukaisesti. (Hyötyläinen & Simons, 1998, 63-77.)

Verkostoissa mukana olevat yritykset keskittyvät omaan ydinosaamiseen, jolloin ne pystyvät yhdessä luomaan merkittävää kilpailuetua verrattuna muihin yrityksiin. Verkostoituminen on strategisen johtamisen kannalta merkittävää, sillä yritykset pääsevät hyödyntämään muiden yritysten ydinosaamista ja täydentämään oman yrityksen heikoimpia osaamisalueita. Verkostoituneissa

yrityksissä on edelleen tärkeää löytää myös oma arvoketjuna. Tämän avulla yritys pystyy maksimoimaan oman tehokkuutensa. Verkostoituneen yrityksen kannattaa tulevaisuutta ajatellen olla osana useampiakin arvoketjuja, sillä yhteistyön katketessa riskit kasvaisivat helposti suuremmiksi. (Järvenpää ym., 2003, 105-107.)



Kuvio 4. Yritysverkoston johtamiskolmio (Järvenpää, ym., 2003, 114.)

Yhteistyötä on jaoteltu neljään erilaiseen osa-alueeseen. Ensimmäisenä on alihankinta yrityksen kanssa solmittu yhteistyö kilpailuttamisen pohjalta, jossa tarkoituksena on alihankintayrityksen toimia lisäresurssina päämiehelleen. Toisena yhteistyömuotona on yhteistyö alihankkijan kanssa. Tässä yhteistyömuodossa tarkoituksena on yhdistää kahden eri yrityksen toiminta toisiinsa, jolloin tavoitteena on saada aikaan kustannusten alentuminen. Kolmantena yhteistyömuotona on partneryhteistyö, missä yhteistyö syvenee verrattuna alihankintayhteistyöhön. Yhteistyö laajenee tuotteiden kehittämiseen ja uusien tuotteiden suunnitteluun asti. Neljäntenä yhteistyömuotona on strateginen yhteistyö verkostoituneiden yritysten kesken. Yhteistyössä tarkoituksena on kehittää yhdessä uusia innovaatioita ja saada aikaan toiminnan joustavuutta. Strategisessa yhteistyössä yrityksillä on yhteiset tavoitteet ja tietojärjestelmät. (Järvenpää ym., 2003, 108-109.)



Kuvio 5: Muunneltu versio alihankinta- ja verkostoyhteistyön tasoista. (Hyötyläinen ja Simons, 1998, 78.) (Ollus, Ranta, Ylä-Anttila, 1998)

### 3.2.4 Elinkaarilaskenta

Elinkaarilaskennassa (*life cycle costing*) kustannuksia tutkitaan useammalta laskentakaudelta. Elinkaarilaskennassa tuotteen kustannukset otetaan huomioon jo ennen kuin tuote on kehitetty ja kustannuksia tarkastellaan tuotteen ”eliniän” loppuun asti. (Järvenpää ym., 2003, 130-131.) Elinkaarikustannuslaskentaa pidetään taloudellisen tehokkuuden työvälineenä yrityksissä. (Kirkham & Boussabaine, 2001.) Elinkaarilaskennan tarkoituksena on tuottaa tietoa tuotteen hinnoitteluun ja sen aiheuttamista kustannuksista eri vaiheissa. (Järvenpää ym., 2003, 130-131.) Sitä voidaan hyödyntää myös vertaillen erilaisia vaihtoehtoja ja niihin liittyviä kustannuksia. (Kirkham & Boussabaine, 2001.)

Laskentaa käytetään hyödyksi myös suurien tuoteryhmien kustannusten selvittämisessä. (Puolamäki, 2007, 159). Yleisimmin tuotteiden suurimmat kustannukset keskittyvät tuotteen kehitys- sekä suunnitteluvaiheisiin. Tässä strategisen johdon laskentatoimen menetelmässä tarkoituksena on tarkastella tuotteen eri kustannuslajien välisiä suhteita. (Järvenpää ym., 2003, 130-131.) Strategiselta kannalta elinkaarilaskenta on hyödyksi myös pitkän aikavälin hinnoittelussa. Tuotteen hinta ei siis muutu lyhyellä aikavälillä, vaan hinta muuttuu tuotteen kaikki kustannukset huomioon ottaen, eli pitkällä aikavälillä. (Puolamäki, 2007, 159.) Elinkaarilaskennassa on tärkeää olla perillä markkinoilla tapahtuvista asioista ja muutoksista, sillä sen avulla hallinnoidaan kustannuksia. Kustannuksia syntyy yrittäjälle esimerkiksi tuotteen markkinoinnista ja logistikasta. (Järvenpää ym., 2003, 130-131.)



### 3.2.5 Tavoitekustannusten laskenta

Tavoitekustannuslaskennassa (*target costing*) tavoitteena on saada selville kustannuksia pitkällä aikatahtämellä eli saada kustannuksia vähennettyä tulevaisuudessa. Laskennassa on tärkeää olla tietoinen, että tuotteen kustannuksiin täytyy vaikuttaa jo aivan tuotteen suunnitteluvaiheista lähtien. Tavoitekustannuslaskennan lähtökohtana on havaita mahdollisuudet kustannusten alentamiseen ilman, että asiakkaan kannalta tuotteen lisäarvo vähenisi. (Järvenpää ym., 2003, 133-135.) Tavoitekustannuslaskennassa hyödynnetään lähtökohtaisesti seuraavaa laskentakaavaa, vaikka se ei anna yritykselle vielä kovin tarkkaa tietoa kustannuksista eikä tavoitteen saavuttamisesta:

$$\text{tuotteen myyntihinta} - \text{tavoitekate} = \text{tuotteen kustannukset}$$

Peruseriaate tavoitekustannuslaskennassa on se, että tuotteen kustannukset tarkennetaan niin, että ennalta määritelty kannattavuus tullaan tavoittamaan sille asetetulla myyntihinnalla. (Järvenpää ym., 2003, 133-135.) Kustannukset kattavat yrityksen sekä sisäiset, että ulkoiset toiminnot. Kun yritys on saavuttanut tavoitekustannukset, tuote siirtyy tuotantoon ja yritys pystyy samanaikaisesti kehittämään uusia parannustoimia. (Ellram, 2002.) Asiakkaat ovat suuressa roolissa yrityksissä, kun he käyttävät tuotteiden kustannusten määrittelemisessä tavoitekustannuslaskentaa. (Järvenpää ym., 2003, 133-135.)

Tavoitekustannusjohtaminen edellyttää yhteistyötä yrityksen eri osalueiden kanssa, kuten markkinatutkimuksen ja tuotesuunnittelun sekä strategisen suunnittelun kanssa. Tuotteen kustannuksia arvioidaan sen valmistamisen jokaisessa vaiheessa, joten on tärkeää, että yhteistyö yrityksen eri osastojen kanssa on saumatonta sekä tavoitteet yhdenmukaisia. Tällä tavalla yritys pystyy hallitsemaan tuotteen kustannuksia. (Järvenpää ym., 2003, 140.)

Tavoitekustannuslaskentaa hyödynnetään yrityksissä tänä päivänä markkinamuutoksista johtuvista syistä. Moni yritys hyödyntää tavoitekustannuslaskentaa tavoitellessaan markkinajohtajan paikkaa. (Zengin & Ada, 2009.)

## 3.3 Strategisen ohjauksen menetelmät

### 3.3.1 Rullaava ennustaminen, budjetoinnin kehittynyt muoto

Rullaavan ennustamisen perusideana on ennustaa tulevaa säännönmukaisesti aina yhtä pitkä aikaväli eteenpäin. Useimmiten yritykset käyttävät rullaavassa ennustuksessa esimerkiksi 3 kuukauden aikaväliä kuukausittain. (Järvenpää, ym., 2003, 171-175.)

3kk(1.1.-31.3.), 3kk (1.2.-30.4.), 3kk( 1.3.-31.5.) jne.

Kuvio 6. Muunneltu versio Järvenpään ym. 2003, 170, esimerkistä rullaava ennustaminen.

Rullaavan ennustamisen etuina voidaan pitää esimerkiksi vastuun jakamista organisaation sisällä sekä luottamusta useampaan työntekijään. Samanaikaisesti jokaisessa yksikössä on oma vastuu budjetoinnin toteuttamisesta. Rullaavan ennustamisen avulla pystytään reagoimaan ja kehittämään budjettia haluttuun suuntaan nopeammin ja harkitusti. Tämä tarkoittaa sitä, että ennakointia tapahtuu jatkuvasti tilikauden aikana. (Järvenpää, ym., 2003, 171-175.)

Rullaavassa ennustamisessa ei myöskään keskitytä tuloihin ja menoihin ainoastaan yhden kerran tilikauden aikana, kuten budjetoinnissa tehdään tilikauden lopussa. Rullaavassa ennustamisessa tilikauden aikana sisällytetään erilaisia avain muuttujia, kuten esimerkiksi investointeja ja myyntejä. Näitä muuttujia pystyy yksittäinen henkilö seuraamaan sekä reagoimaan niihin suhteellisen nopeasti vuoden aikana, jolloin se säästää myös aikaa monelta muulta työntekijältä. (Hope & Fraser, 2003.)

Aktiivinen ennakoiminen tapahtuviin muutoksiin mahdollistaa esimerkiksi palautteen antamisen organisaation työntekijöille nopeassakin aikataulus- sa. Rullaavan ennustamisen etuina pidetään myös sitä, että pystytään ennakoimaan tulevaisuutta, jolloin ollaan jo etukäteen tietoisia mahdollisista isoista muutoksista suuntaan tai toiseen. (Järvenpää, ym., 2003, 171-175.) Yksi etu rullaavassa ennustamisessa on myös se, ettei kukaan pääse manipuloimaan numeroita, koska ei ole kiinteitä voittotavoitteita. Samalla myös operatiivinen johto pystyy seuraamaan ja arvioimaan kapasiteettia. Lisäksi se pystyy tarvittaessa tekemään laajennuksia tai supistuksia budjettiin. (Hope & Fraser, 2003.)

Yhtenä ongelmana rullaavassa ennustamisessa voidaan kuitenkin pitää työntekijöiden sitouttamista tavoitteisiin ja sitä kautta palkkioihin. Ongelma syntyy siinä, ettei yksilöiden tai organisaation yksiköiden tavoitteita pystytä kiinnittämään mihinkään tiettyihin asioihin, koska budjetti elää jatkuvasti ja siihen pystytään reagoimaan tilikauden aikana monta kertaa. (Järvenpää, ym., 2003, 171-175.) Budjetointi on myös todettu aikaa vieväksi, joka vaatii monen henkilön työpanoksen. Rullaava ennustaminen taas tarjoaa visioita sekä suuntaa yrityksen tulevaisuudelle. Sen tavoitteena on poistaa myös kuiluja strategisen suunnittelun sekä yrityksen toimintabudjetin väliltä, jolloin näiden kahden pitäisi toimia yhteistyössä ja ennustaa yrityksen tulevaisuutta jatkuvalla syklillä. (Montgomery, 2002.)

### 3.3.2 Strategiset suoritusmittarit

Yritykset ovat viimeaikoina ottaneet enemmän käyttöönsä ei-rahamääräisiä mittareita. Yksi tällaisista suoritusmittareista on tableau de bord, joka on ollut käytössä jo noin yli 80 vuoden ajan. Siinä on joitakin yhtäläisyyksiä balanced scorecardin kanssa, ja sitä käytetään johtamisen ja raportoinnin työvälineenä. (Bourguignon, Malleret & Norreklit, 2001-2003.) Tableau de bordissa otetaan

huomioon niin organisaation eri tasot kuin saman organisaatiotason toimintojen yhteydet. Tällä tarkoitetaan sitä, että yksilöt otetaan organisaation tasoilla huomioon ja heillä voi olla omat mittaristonsa. Kuitenkin raportoiminen tapahtuu joko koko organisaatiossa tai pelkästään kyseisessä yksikössä. Mittaria peilataan yrityksen tai tulosityksikön tavoitteisiin, jolloin myös pystytään vertailemaan työntekijöiden tuloksia toisiinsa. Lähtökohtaisesti tableau de bord katsotaan olevan enemmän prosessin oloinen kuin pelkkä mittaristo. ( Järvenpää, ym., 2003, 193-194.)

Toisena suoritusmittarina yrityksissä voi olla käytössä suorituskykypyramidi, jonka keskiössä on yrityksen oma visio. Vision pohjalta yritys asettaa itselleen strategiset tavoitteet ja nämä tavoitteet viestitetään eteenpäin jokaiselle organisaation tasolle. Eri tasoilla tarkastellaan ja mitataan erilaisia asioita. Mittattavia asioita pyramidissa on yhteensä yhdeksän, jotka ovat jaoteltu kolmelle tasolle. Lähtökohtaisesti jokaisella tasolla on vahvasti esillä asiakasnäkökulma ja taloudellinen näkökulma. Suorituskykypyramidissa on tärkeää yhtenäinen kommunikaatio jokaiselta tasolta, niin ylhäältä alaspäin kuin alhaalta ylöspäin. . (Järvenpää, ym., 2003, 195-196.)

### 3.3.3 Balanced scorecard

Kaplan ja Norton (1992) kehittivät yrityksille työkalun, jonka tarkoituksena on saada organisaatio menestymään ja hallitsemaan koko yrityksen toimintaa. Balanced scorecard perustuu siihen, että yrityksen eri sektoreiden välillä on aina kausaalinen suhde. (Perramon, Rocafort, Bagur- Femenias & Llach, 2016.) Kaplan ja Norton kehittivät balanced scorecardin 12 yrityksen kanssa. Balanced scorecard koostuu neljästä sektorista: taloudellisesta näkökulmasta, asiakkaiden näkökulmasta, sisäisen tehokkuuden näkökulmasta sekä oppimisen ja kasvun näkökulmasta. Tarkoituksena on tarkastella liiketoimintaa neljästä tärkeästä näkökulmasta. (Kaplan & Norton, 1992.)

Asiakasnäkökulmaan voidaan katsoa kuuluvan kahdenlaisia mittareita. Toiset mittarit ovat niin sanottuja ydinmittareita, joiden avulla yritys seuraa tuloksen kehittymistä. Tämä tarkoittaa sitä, että jos asiakkaalle on pystytty luomaan lisäarvoa, se näkyy myös yrityksen taloudellisen menestyksen puolella. Toiset mittarit, jotka kuuluvat asiakasnäkökulmaan mittaavat esimerkiksi asiakastyytyväisyyttä. Asiakasnäkökulman kannalta yrityksen on tärkeää luoda asiakkailleen lisäarvoa, mitä muut yritykset eivät pysty järjestämään. (Järvenpää, ym., 2003, 202.) Kriittiset tekijät asiakasnäkökulmassa on lajiteltu neljään kategoriaan: aika, laatu, ominaisuudet ja palvelut sekä hinta. Yritykset voivat mitata asiakassuhteitaan esimerkiksi tuotteiden toimitusaikataululla tai kuinka tuote tai palvelu tuottaa arvoa asiakkailleen. (Kaplan & Norton, 1992.)

Toisena näkökulmana balanced scorecardissa on taloudellinen näkökulma. Taloudellisessa näkökulmassa tärkeitä tavoitteita ovat kannattavuuden kasvu ja osakkeiden arvo. Taloudellisesta näkökulmasta yrityksellä voidaan ajatella olevan kolme muutakin tavoitetta: selviytyä, menestyä ja vaurastua. Selviytyminen voidaan mitata kassavirralla, menestystä voidaan mitata neljännesvuosittain myynnin kasvulla ja liikevoitolla. Vaurastumista voidaan mitata markkinaosuuden kasvulla segmenteittäin ja oman pääoman tuottoasteilla. (Kaplan &

Norton, 1992.) Pelkän taloudellisen näkökulman avulla ei pystyttäisi vaikuttamaan kovin suuresti yrityksen strategiaan (Järvenpää, ym., 2003, 202).

Globaalinen kilpailu markkinoilla vaatii yrityksiltä jatkuvia tuoteparannuksia niiden tuotteisiin sekä prosesseihin. Nämä yrityksen kyvyt ovat suorassa yhteydessä yrityksen arvoon. Tavoitteena on myös esitellä kokoajan uusia tuotteita odottamattomilla ominaisuuksilla. Kolmas näkökulma Balanced scorecardissa on oppimisen ja kasvun näkökulma. (Kaplan & Norton, 1992.) Mittareina voi olla esimerkiksi yrityksen henkilöstön vaihtuvuus tai kuinka paljon yrityksen työntekijä tuottaa voittoa (Järvenpää, ym., 2003, 205.)

Neljäs näkökulma on sisäisen tehokkuuden näkökulma. Vaikka asiakasnäkökulma on yrityksen kannalta erittäin tärkeä, pohjautuu se kaikki yrityksen sisällä oleviin prosesseihin ja päätöksiin. Tärkeitä mittareita sisäisen tehokkuuden näkökulmassa ovat esimerkiksi juuri laatu, työntekijöiden taidot ja tehokkuus. Nämä ovat suorassa yhteydessä asiakkaiden tyytyväisyyteen. (Kaplan & Norton, 1992.)

### 3.3.4 Asiakaskannattavuuslaskenta

Asiakaskannattavuuslaskentaa hyödynnetään strategiselta kannalta markkinoiden segmentoinnissa ja yksittäisten asiakkaiden suuntautuvissa arvioinneissa. Todellinen hyöty asiakaskannattavuuslaskennasta saadaan silloin, kun sekä yritys, että asiakas saavuttavat mahdollisimman maksimaalisen edun. Asiakaskannattavuuksia pystytään laskemaan jo ottamalla huomioon muuttuvat kustannukset, mitkä ovat aiheutuneet tuotteen myymisestä sekä muista kustannuksista, jotka kohdistuvat suoraan asiakkaalle kuten esimerkiksi tuotteen kuljetuskustannukset. Suurin osa kustannuksista on helppo selvittää tuotteiden perusteella, jotka yritys myy asiakkailleen. Asiakkaat yritys valitsee strategisesti analyysien pohjalta. (Järvenpää, ym. 2003, 246- 253.)

Hyvät asiakaskannattavuusanalyysit tarjoavat yritykselle edun strategisissa ja operatiivisissa päätöstenteeissa parantamalla asiakkaiden valintaa. Analyysien tarkoituksena on jaotella asiakkaat arvoa tuottaviin sekä asiakkaisiin, jotka eivät tuota yritykselle arvoa tai jopa tuhoavat olemassa olevaa arvoa. (Heitger & Heitger, 2008.)

Joissakin tapauksissa myös kannattamattomien asiakkaiden yhteistyötä jatketaan, sillä strategisen ajattelun kannalta tämäkin yhteistyö voi tuottaa lopulta tuottoa. Esimerkiksi kannattamattomilla asiakkailla voi olla sidoksia kannattaviin asiakkaisiin, jonka johdosta yrityksen kannattaa pitää kyseinen yritys asiakkaanaan. Jos yritys lopettaa yhteistyön kannattamattoman asiakkaan kanssa, voi se dominon tavoin lopettaa muitakin asiakassuhteita. Kannattamattomista asiakkaista voi olla myös opettavaista hyötyä, kuten esimerkiksi lisätietojen saaminen kilpailijoista tai kyseisen kannattamattoman yrityksen johdossa on merkittäviä henkilöitä joiden työskentelytavasta olisi hyvä ottaa mallia. (Järvenpää, ym. 2003, 246- 253.)

### 3.3.5 Kilpailijoiden analysointi

Kilpailijoiden analysoimisessa yritykset tarkentavat itselleen ne toimijat samalla toimialalla, jotka he voivat luokitella kilpailijoikseen. Samalla niiden tulee ottaa huomioon myös mahdolliset uudet tulokkaat alalle. Lähtökohtana analysoinnissa on tunnistaa kilpailijoiden strategiat ja miten tarkasti he niitä toteuttavat. Yritykset voivat hyödyntää kilpailijoiden analysoimisessa esimerkiksi SWOT-analyysia. (Järvenpää, ym., 2003, 267-270.) Benchmarking on termi vertailulle, jota kilpailijat tekevät toisistaan. Esimerkiksi vertaileminen muihin yrityksiin voi johtaa siihen, että parhaat käytännöt leviävät, joka taas mahdollistaa paremman suorituskyvyn yritykselle. Yritykset vertailevat kilpailijoitansa esimerkiksi taloudellisten tietojen pohjalta, joka voi johtaa oman yrityksen kohdalla parempiin päätöksiin. (Gerrish & Spreen, 2017.) Kuitenkin tuloksellisin vertaileminen pohjautuu läheiseen yhteistyöhön myös kilpailijoiden kanssa, jolloin tietojen jakaminen olisi nopeampaa ja hyödyllisempää. Kaikkea tietoa yritykset eivät kuitenkaan jaa julkisuuteen, sillä he voivat sitä kautta menettää kilpailuetua kilpailijoihinsa nähden. (Järvenpää, ym., 2003, 279-280.) Benchmarking on suosittu työkalu johtajien keskuudessa operatiivisessa päätöksenteossa. Se mahdollistaa samalla myös uusien näkökulmien huomioimisen yrityksen hallinnoinnissa. (Rivenbark, Roenigk & Fasiello, 2017; Rondo- Brovotto & Saliterer, 2007.)

## 3.4 Strategisen johtamisen tulevaisuuden näkymät

Tutkimuksia strategisesta johtamisesta on tehty viimeaikoina. Annarellin ja Noninon (2016) tehdyssä tutkimuksessa selvisi, että tulevaisuudessa yrityksissä ollaan entistä halukkaampia lisäämään joustavuutta ja strategista puolta operatiiviseen johtamiseen. Tutkimustulos on Annarellin ja Noninon mukaan selvinnyt myös aikaisemmissa tutkimuksissa. Yritysten tulee tulevaisuudessa panostaa enemmän strategiseen puoleen yrityksen johdossa sekä päätöksenteossa, jotta mahdollinen kilpailuetu voitaisiin saavuttaa. Yritys voi saavuttaa mahdollisen kilpailuedun strategiatyönsä ansiosta. Tämä vaatii kuitenkin jatkuvaa työskentelyä ja halua kehittää yritystä säännönmukaisesti. Strategiaprosessi tulee kehittymään jatkuvasti, mikä vaatii yrityksiltä enemmän panostusta pysyäkseen markkinoilla. Yritysten kannattaakin suunnata voimavaroja strategiseen puoleen lisäämällä esimerkiksi uusia menetelmiä ja työkaluja helpottamaan strategista puolta ja muodostamaan lisätietoa päätöksenteon tueksi. (Puolamäki, 2007, 259- 262.)

Laskentatoimi uudistuu jatkuvasti ja tällä hetkellä strategisen johdon laskentatoimen menetelmät ovat suuressa roolissa. Johtamisympäristön muutosten johdosta strateginen puoli on nostanut itseään enemmän esille yritysten käyttämien menetelmien joukossa. Tästä voidaan päätellä, että laskentatoimi seuraa aikaansa, mistä yritysten kannattaisi ottaa mallia pysyäkseen mukana markkinoilla ja saavuttaakseen kilpailuetua muihin nähden. (Puolamäki, 2007, 259- 262.)

## 4 AINEISTO JA MENETELMÄ

### 4.1 Menetelmä

Tutkimus toteutetaan kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa perusideana on kuvailla realistisia asioita elämästä monesta eri näkökulmasta eli kaikenkattavasti. Laadullisessa tutkimuksessa hyödynnetään paljon ihmisiä tiedonkeruun apuvälineenä, sillä tutkija pystyy samanaikaisesti havainnoimaan tutkittavia. Tutkijat eivät käytä apunaan mitään mittareita, sillä omat havainnot yhdessä sen kanssa, että tutkittavat pystyvät sopeutumaan uusiin ja erilaisiin tilanteisiin, antaa tarvittavan määrän tietoa tutkimusta varten. Laadullisessa tutkimuksessa esiin nousevat sellaiset aineistonkeruumenetelmät, missä tutkittavat pääsevät jakamaan ajatuksiaan. Esimerkiksi laadullisia metodeja ovat ryhmähaastattelut sekä teemahaastattelu. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa lähtökohtana on, että tutkittavat valitaan tarkoituksenmukaisesti. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 1997, 160-164.)

Haastattelun etuina voidaan pitää vastauksia, joita on pohdittu syvällisesti ja ajatuksella. Vastaukset ovat yleensä laajoja sekä monipuolisia, jolloin vastauksista saadaan iso ja syvä kokonaisuus. Haastattelun etuina voidaan pitää myös sitä, että haastattelun yhteydessä voidaan kysyä tarkennettavia kysymyksiä, jos jokin asia jää epäselväksi. (Hirsjärvi & Hurme, 34.)

Haastattelua pidetään sosiaalisena tilanteena, jossa ollaan vuorovaikutuksessa yhden tai useamman henkilön kanssa. Haastattelua luonnehditaan myös tilanteeksi, jonka tarkoituksena on tuottaa tutkijalle tarpeeksi tietoa. Tutkimusmenetelmänä haastattelu on kuitenkin muoto, joka toimii lähinnä haastattelijan oman toiminnan ja ehtojen mukaisesti. Tutkimushaastattelun lajimuotoja on erilaisia. Eroja muotojen välillä syntyy lähinnä siinä, kuinka tiiviisti haastattelija on määritellyt kysymykset ja kuinka paljon hän muuttaa kysymyksiä haastattelun edetessä. Tätä kutsutaan strukturointiasteeksi. (Hirsjärvi & Hurme, 41-43.)

Yksi haastattelumuodoista on lomakehaastattelu, joka on käytetyin haastattelulaji. Lomakehaastattelussa, haastattelu tapahtuu lomakkeella olevien kysymysten mukaisesti. Tämä tarkoittaa sitä, ettei kysymysten järjestystä pystytä jälkikäteen muuttamaan. Myöskään lisäkysymysten kysyminen ei onnistu kyse-

lylomakkeen avulla, vaan kaikille haastateltaville annetaan samanlainen lomake, jossa kysymykset ovat jokaiselle samassa järjestyksessä. Tämä haastattelulaji on muodoltaan strukturoitu haastattelu. (Hirsjärvi & Hurme, 44-45.)

Toinen haastattelulaji on strukturoimaton haastattelu, josta voidaan käyttää useampaakin nimitystä, kuten esimerkiksi syvähaastattelu tai avoin haastattelu. Haastattelumuodossa keskeistä ovat avoimet kysymykset, jolloin haastattelijä jatkaa vastauksen saatuaan uudella kysymyksellä, syntyy ikään kuin keskustelunomainen tilanne. Puolistrukturoidussa haastattelussa puolestaan on yleistä, että haastattelussa on tietynlainen näkökulma, mutta se antaa kuitenkin joustovaraa laajentaa myös kysymyksiä suurempaan kokonaisuuteen. (Hirsjärvi & Hurme, 45-48.)

Teemahaastattelu on puolistrukturoitu haastattelumenetelmä, jossa tutkija tietää, että haastateltavat ovat läpikäyneet jonkin tilanteen, josta heille on syntynyt kokemuksia. Tutkija on etukäteen selvittänyt tutkittavaa asiaa, jonka jälkeen hän on tehnyt jonkinlaisia johtopäätelmiä ja analyysejä aiheesta. Näiden jälkeen tutkija on pystynyt rakentamaan haastattelurungon, joka voi kuitenkin muotoutua uudelleenlaiseksi haastattelun edetessä. Tietyt teemat pysyvät kuitenkin samoina jokaisella haastateltavalla, mutta kysymykset voivat vaihdella teemojen sisällä, riippuen jokaisen haastateltavan vastauksista. (Hirsjärvi & Hurme, 45-48.)

Teemahaastattelussa keskeistä on ymmärtää, että merkitykset tutkimusta varten syntyvät juuri haastattelutilanteessa eli vuorovaikutuksessa. Teemahaastattelu poikkeaa siis, niin lomakehaastattelusta kuin strukturoimattomastakin haastattelusta sillä, että se ei ole täysin sidonnainen tiettyihin kysymyksiin, mutta siinä ei ole myöskään mahdollisuutta kysyä täysin vapaasti kysymyksiä. (Hirsjärvi & Hurme, 45-48.)

## 4.2 Aineiston keruu ja analyysi

Tämän tutkielman edetessä todettiin, että abduktiivista päättelyä voidaan käyttää tutkielmassa apuna teoriakehikön täsmentämiseksi. Tämä tarkoittaa sitä, että ennen teoriaosuuden viimeistelyä järjestettiin haastatteluita. Haastatteluisa kartoitettiin keskisuomalaisten PK-yritysten hyödyntämiä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä, jonka johdosta niiden laaja läpikäynti teoriaosuudessa oli mahdollista. Jo parin haastattelun jälkeen informaatiota oli kerätty sen verran, että teoriaosuutta pystyttiin tarkentamaan ja jatkamaan loppuun. Teoriaosuutta tarkennettiin erityisesti strategisen johdon laskentatoimen menetelmien osalta.

Tämä tutkimus toteutettiin puolistrukturoituna teemahaastatteluna. Aineistonkeruumenetelmä valikoitui avointen kysymysten mahdollisuuksien perusteella, jolloin kaikille haastateltaville oli yhteiset teemat, mutta jokaiselta heiltä pystyi kysymään täydentäviä kysymyksiä tarvittaessa. Tutkijan omasta mielestä teemahaastattelu oli paras vaihtoehto tähän tutkimukseen, koska menetelmä tarjosi syvällisempiä ja laajempia vastauksia myös haastattelurungon ulkopuolelta. Menetelmää valittaessa yhdeksi perusteeksi syntyi myös mahdol-

lisuus kysyä jälkikäteen tarkentavia kysymyksiä, mitä ei esimerkiksi lomakehaastattelun jälkeen olisi voinut tehdä. Teemahaastattelun tarjoamat mahdollisuudet olivat tähän tutkielmaan parhaiten soveltuvat. Teemahaastattelu antaa mahdollisuuden selventää haastateltavilta saatuja vastauksia, jolloin vastauksista tulee laajempia ja kokonaisvaltaisempia. Samalla teemahaastattelu antaa mahdollisuuden myös syvällisempään tietoon, jolloin esimerkiksi mielipidekysymykset voivat olla tutkijalle täydentävää tietoa. (Hirsjärvi, ym. 1997, 205.)

Tutkittavat henkilöt on valittu tutkimukseen tutkijan oman harkinnan perusteella. Tutkittavina henkilöinä on kuusi keskisuomalaisista yrittäjää, johtajaa tai yrityksessä muutoin avainasemassa olevaa henkilöä. Näistä kuudesta haastateltavasta kolme on kiinteistösijoitustoiminnassa mukana ja kolme markkinointialalla. Kvalitatiivisessa tutkielmassa haastateltavat henkilöt valitaan tarkoituksenmukaisesti esimerkiksi oman harkinnan perusteella, joiden avulla tutkija saa tarpeeksi tietoa aiheesta. Laadullisessa tutkielmassa ei hyödynnetä satunnaisotantaa. (Hirsjärvi, ym. 2009, 164.)

Tähän tutkimukseen haastateltavien osalta valintakriteereinä oli keskisuomalaisuus, toimialana markkinointi tai kiinteistösijoittaminen sekä PK- yritys, sillä aihe rajattiin koskemaan ainoastaan Keski-Suomessa olevia yrityksiä. Poikkeuksena tutkielmassa oli yksi yritys, joka oli aloittanut toimintansa Keski-Suomessa, mutta siirtänyt vähän aikaan sitten toimintansa pääkaupunkiseudulle. Haastateltavia etsittiin kahdelta eri toimialalta, jotta saataisiin vastauksia monipuolisesti. Vastausten vertaileminen kahden eri toimialan kesken, antaa myös erilaisia ja laajempia vastauksia.

Yhteydenotto haastateltaviin tapahtui kahdella eri tavalla. Osaan haastateltavista yhteydenotto tapahtui sähköpostin välityksellä ja osaa haastateltavista lähestyttiin kasvotusten. Kaikkien kanssa tulevat tapaamiset sovittiin kirjallisesti. Kaksi haastattelua tapahtui puhelimen välityksellä ja loput neljä haastattelua tapahtuivat haastateltavien työpaikoilla Keski-Suomessa kesä- elokuussa 2019. Jokainen haastattelu nauhoitettiin. Haastattelu toteutettiin valmiiksi suunnitellun haastattelurungon pohjalta ja lisäkysymyksiä kysyttiin tarvittaessa, saatujen vastauksien perusteella. Haastattelut kestivät noin 20-60 minuuttia. Haastattelujen jälkeen jokainen saatu aineisto litteroitiin.

Tässä tutkielmassa käytetään analysointimenetelmänä sisällönanalyysia, jonka tarkoituksena on kuvailla saatua aineistomateriaalia sanallisesti. Sisällönanalyysi lähtee siitä, että hankittu aineisto kirjoitetaan puhtaaksi täsmällisesti sana sanalta, minkä jälkeen pyritään pelkistämään aineistoa ja esimerkiksi alleviivaamaan tärkeitä asioita. Nämä asiat luokitellaan esimerkiksi eri teemoihin tai luokkiin, jonka jälkeen niitä voidaan keskenään yhdistellä toisiinsa. Viimeisenä vaiheena on alaluokille tai yhdistetyille teemoille käsitteen määrittelemisen, jonka pohjalta tuloksia aletaan kirjoittamaan auki. Tämän jälkeen kun aineisto on pilkottu osiin, aletaan kokoamaan aineistoa loogiseksi kokonaisuudeksi. Sisällönanalyysi pohjautuu näkemyksiin aineistoista sekä loogiseen päättelyyn saadun aineiston perusteella. (Tuomi & Sarajarvi, 2018, E-kirja.) Sisällönanalyysin tarkoituksena on löytää tekstistä merkityksiä. Sisällönanalyysia katsotaan olevan kahta erilaista. Toinen sisällönanalyysin muodoista on induktiivinen sisällönanalyysi, joka tarkoittaa päättely etenevän yksittäisestä yleiseen. Toinen päättelymuodoista on deduktiivinen eli päättelemisen tapahtuu yleises-



tä yksittäiseen. Useimmiten kolmas päättelymuoto unohdetaan kokonaan. Tätä kolmatta muotoa eli abduktiivista päättelyä on hyödynnetty tässä tutkielmassa, mikä tarkoittaa sitä, että teoriaosuuden kirjoittaminen loppuun on ollut mahdollista sen jälkeen, kun ollaan havaittu ideoita teorian muodostamiseen. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 107, 117.) Tässä tutkielmassa haastattelut järjestettiin ennen kuin teoriaosuus oli kokonaan valmistunut. Haastatteluiden ansiosta teoriaosuus selventyi rakentavaksi kokonaisuudeksi, johon pystyttiin lisäämään tärkeitä asiakokonaisuuksia haastatteluista saadun informaation johdosta.

Tähän tutkielmaan sisällönanalyysi on valittu analysointimenetelmäksi, sen tarjoaman mahdollisuuden johdosta rakentaa aineistosta looginen kokonaisuus eri teemojen sekä ylä- ja alaluokkien avulla. Aineiston purkamisen ja teemoittelun jälkeen, pystytään kokoamaan selvä ja looginen kokonaisuus tuloksista. Sisällönanalyysin tarkoituksena oli selventää tutkijan omia ajatuksia järjkeväksi kokonaisuudeksi. Sisällönanalyysin johdosta myös johtopäätelmien tekeminen helpottui.

## 5 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSA JA TULOKSET

### 5.1 Yleiset tiedot tutkimuksen haastateltavista henkilöistä

Kyseiseen tutkimukseen haastateltiin kuutta yrityksen johdossa tai muutoin avainasemassa olevaa henkilöä Keski-Suomesta eri yrityksistä. Poikkeuksena tutkielmassa on mukana yksi yritys, jonka toiminta on viimeisen vuoden aikana siirtynyt pääkaupunkiseudulle. Yritys aloitti kuitenkin toimintansa Keski-Suomessa ja yrityksen johtohenkilöt työskentelevät vielä täältä käsin. Yrityksistä kolme toimii markkinoinnin ja tapahtumien järjestämisen alalla ja kolmen yrityksen toimialana on asuntojen myynti ja sijoittaminen. Eri yritysten ja haastateltavien hahmottamiseksi, haastateltavat on jaoteltu kuuden eri kirjaimen mukaisesti. Henkilöt, jotka toimivat johtajina tai muutoin avainasemassa markkinoinnin ja tapahtumien järjestämisen parissa ovat henkilöt A,B ja C. Henkilöt, jotka toimivat johtajina tai muutoin avainasemassa asuntojen myynnin ja sijoittamisen parissa, ovat henkilöt D, E ja F.

Henkilö A toimii digitaalisen markkinoinnin kaupallisena johtajana ja on samalla toinen pääosakkaista. Yritys on perustettu vuonna 2012 ja heillä on myös kansainvälisiä asiakkaita esimerkiksi Australiassa. Yritys toimii suomalaisten asiakkaiden kautta myös Euroopassa kuten esimerkiksi Saksassa ja Ranskassa. Henkilöstöä kyseisellä yrityksellä on 26-50. Kaupallinen johtaja on työskennellyt yrityksessä vuodesta 2013 asti ja on koulutukseltaan automaatio-asettaja ja elektroniikkainsinööri sekä kauppatieteiden maisteri. Tärkeimmät työtehtävät henkilöllä A on tuotteistaminen ja tiimien ohjaaminen talouden osalta. Päivät koostuvat usein myös eri palavereista. Kaupallinen johtaja kertoi heidän yrityksensä toimivan matriisissa. Toimitusjohtajalla on heidän yrityksessään ylin päätösvalta, mutta jos päätökset koskevat tuotteita, katetta tai myyntiä, vastaa kaupallinen johtaja siitä ylimpänä esimiehenä.

Henkilö B toimii yrityspalveluiden ja tapahtumien järjestämisen yrityksessä toimitusjohtajana, joka on perustettu vuonna 2009. Toimitusjohtaja on työskennellyt yrityksessä vähän alle kahden vuoden ajan. Koulutukseltaan toimitusjohtaja on kauppatieteiden maisteri, Göteborgin yliopistosta. Yritys toimii kansainvälisesti muutamissa Pohjoismaissa, mutta asiakkaita kyseisellä yrityk-

sellä on noin 50 eri maasta. Henkilöstöä yrityksellä on 26-50. Tärkeimpinä työtehtävinä toimitusjohtaja kertoi olevan henkilöstön kanssa keskustelemisen sekä myymisen. Toimitusjohtaja toimii heidän yrityksen lopullisena päättäjänä, riippuen päätöksen suuruudesta. Heidän yrityksessään hallitus hyväksyy strategian ja strategian mukaisesti toimitusjohtaja voi tehdä päätöksiä.

Henkilö C toimii videotuotannon ja markkinoinnin yrityksen varatoimitusjohtajana sekä hallituksen puheenjohtajana. Koulutukseltaan henkilö C on kauppatieteiden maisteri. Yritys aloitti toimintansa Keski-Suomessa, mutta siirtänyt toimintansa viimeisen vuoden aikana pääkaupunkiseudulle. Yrityksessä toimivat johtajat työskentelevät kuitenkin Keski-Suomesta käsin. Yritys on perustettu vuonna 2017 ja henkilöstöä on 1-10. Yritys toimii Suomessa, mutta yksittäisiä tapahtumia on kuvattu myös ulkomailla kuten esimerkiksi Hollannissa ja Ranskassa. Varatoimitusjohtaja kertoi tärkeimmiksi työtehtävikseen toimitusjohtajan avustamisen, talouden seurannan ja myynnin tukemisen. Varatoimitusjohtaja kertoi hänen roolinsa olevan yrityksen päätöksenteossa se, että hän kyseenalaistaa toimitusjohtajan tekemiä päätöksiä ja toimii niissä tarvittaessa tukena.

Henkilö D toimii kiinteistöjen hallinnan ja myynnin yrityksessä merkittävässä roolissa yrityksen johdossa. Henkilö D on yksi yrityksen perustajaosakkaista, joka on perustettu vuonna 2011. Koulutukseltaan D on kauppatieteiden ylioppilas. Yritys toimii ympäri Suomen. Henkilöstöä kyseisellä yrityksellä on 1-10. Henkilö D kertoi päivänsä koostuvan yhteydenpidosta asiakkaisiin, kiinteistöjen hallinnoinnista sekä ostamisesta ja myymisestä. Henkilö D:n toimenkuva yrityksen päätöksenteossa on merkittävä.

Henkilö E toimii kiinteistösijoittamisen yrityksessä toimitusjohtajana. Kyseinen yritys on perustettu vuonna 2012, mutta liiketoiminta on alkanut muutama vuosi aikaisemmin eri y-tunnuksen alla. Vuonna 2012 liiketoimintasiirrolla perustettiin haastattelussa oleva kyseinen yritys. Koulutukseltaan E on yhteiskuntatieteiden ylioppilas. Henkilöstöä kyseisessä yrityksessä on 1-10. Toimitusjohtaja kertoo tärkeimmiksi tehtävikseen päivittäin kiinteistöjen myymisen ja ostamisen. Toimitusjohtaja kertoi hänen roolinsa olevan yrityksen päätöksenteossa hyvin keskeinen. Ainoastaan jos päätökset koskevat yli liiketoimintarajojen, täytyy siihen saada hallituksen hyväksyntä.

Henkilö F toimii omien kiinteistöjen hallinnan yrityksessä hallituksen puheenjohtajana sekä osakkaana vuodesta 2011. Kyseinen yritys on perustettu vuonna 1989. Toimintaa yrityksellä on ympäri Suomen ja henkilöstöä 1-10. Hallituksen puheenjohtaja on koulutukseltaan kauppatieteiden ylioppilas ja hän kertoi tärkeimmiksi työtehtävikseen yrityksen juoksevien asioiden hoitamisen, joka tarkoittaa käytännössä laidasta laitaan työtehtäviä. Hänellä on yrityksen päätöksenteossa suuri rooli. Käytännössä toimitusjohtaja tekee suurimman osan yrityksen päätöksistä jokaisen johtoryhmään kuuluvan henkilön suostumuksen mukaisesti.

## 5.2 Tulokset

### 5.2.1 Strategia keskisuomalaisissa PK- yrityksissä

Tässä luvussa tarkastellaan haastateltujen yritysten strategioita ja sen olemassaoloa kyseisessä yrityksessä. Kaikilla kuudella haastatellulla yrityksellä on strategiat määriteltynä ja siitä ollaan tietoisia yrityksen sisällä. Kuitenkin kaksi yritystä kuudesta eivät olleet niin tarkasti määritelleet omaa strategiaansa kuin esimerkiksi isommat yritykset. Strategia oli kuitenkin heidänkin jokaisen työntekijän tiedossa. Henkilö A kertoi yrityksen strategian tavoitteena tuoda asiakkaille mitattavasti kasvua. Tällä tarkoitettiin sitä, että kaikki mitä he tekevät yrityksessä, pystytään myös todentamaan käyttämällä uusia digitaalisen markkinoinnin tekniikoita. Henkilö B puolestaan kuvaili yrityksen strategian tavoitteena olevan halu olla muiden yritysten päättäjien ja omistajien tietolähde tulevaisuuden menestymiseen. Samanaikaisesti he pyrkivät saattamaan samanhenkinen porukka yhteen eli saada ihmiset verkostoitumaan keskenään. Tavoitteena on siirtää tietoa eteenpäin muiden yritysten päättäjille. Henkilö C kuvaili yrityksen strategian seuraavanlaisesti:

C: " Tee kevyttä videotuotantoa yritysten käyttöön, sosiaaliseen mediaan, internetiin."

Henkilö D kertoi, että strategia on määritelty yrityksessä, muttei niin tarkasti kuin isoimmista yrityksistä. Strategia tarkoittaa heille sitä, että on joku päämäärä ja kaava mitä noudatetaan. Hän kuvaili heidän strategian tarkoituksena olevan arvon tuottaminen niin yrityksen omistajille kuin asiakkaillekin. Henkilö E puolestaan kertoi heidän strategian määritelmän seuraavasti:

E: " Strategia on se, että koitetaan tehdä samalla hiekkakakkumuotilla niin monta kakkua kuin ehditään."

D: " Matematiikkahan tuossa määrää, laskin sanelee säännöt."

Henkilö E tarkoitti heidän strategiallaan sitä, että tarkoituksena on pitää toiminta mahdollisimman yksinkertaisena. Heillä ei ole tarkoituksena lähteä rakentamaan mitään suurta organisaatiota, vaan toimia samalla vanhalla kaavalla niin kauan kuin se vain toimii heillä. Henkilö E toteaa kuitenkin, että uusia mahdollisuuksia kartoitetaan tarvittaessa. Henkilö F kertoi heidän strategiansa liittyvän omien kiinteistöjen myymiseen ja hallintaan. Heidän yrityksensä tarkoituksena ja tavoitteena on saavuttaa sille asetetut tavoitteet tiettyjen kaavojen mukaisesti. Strategia on määritelty yrityksessä ja työntekijät ovat tietoisia siitä, mutta sitä ei ole kirjattu niin tarkasti kuin isoimmista yrityksistä. Tässä on yhtäläisyyksiä henkilö D:n vastauksen kanssa.

Yhteenvedon voidaan todeta, että tutkielmassa haastateltavia yrityksiä ohjaa strategia niiden toiminnassa. Strategian tarkoituksena on olla tietynlaisena kaavana tai sääntönä, jota yritykset noudattavat. Jokaisessa yrityksessä työntekijät ovat tietoisia strategiasta ja noudattavat sitä.

## 5.2.2 Strategian yhteys päätöksentekoon

Seuraavassa luvussa käsitellään strategian yhteyttä päätöksentekoon sekä sen merkittävyyttä yrityksessä. Jokainen johtaja sekä muutoin avainasemassa olevat henkilöt olivat sitä mieltä, että strategialla on tärkeä yhteys yrityksen päätöksenteossa. Strategian koettiin ohjaavan ja antavan tietyn kaavan miten toimitaan eri päätöksentekotilanteissa. Strategian kerrottiin myös määrittelevän toiminnan laadun, kuinka asioita tehdään. Yksi haastateltavista kertoikin, että strategian merkitys heidän yrityksessään on todella suuressa roolissa ja he tähtäävät omassa strategiassaan vuoteen 2030. Samanaikaisesti se niin sanotusti piirtyy uudenlaiseksi ajan kuluessa.

A: "Tosi tärkeänä, piirretään sitä vuoteen 2030 kokoajan. Sinne tähdätään meidän strategiassa. Koska arvot ja strategia ohjaa kaikkea päätöksentekoa."

B: "Jos me tehdään joku päätös, niin sen täytyy täyttää kriteerit, että se on maailma huippuluokkaa. Kyllä se on kokoajan mukana päätöksenteossa mielessä, että onko tämä sillä tasolla kuin me halutaan sen olevan."

B: "Se ohjaa meillä sitä kaikkea tekemistä ja tuo se fiiliksenkin niin kyllä se koetaan siltä osin. On suuri merkitys."

Kahden haastateltavan vastaukset kuitenkin poikkesivat vähän, eikä heidän yrityksissään ollut tarkoitus lähteä muuttamaan omia toimintamalleja. He olivat tyytyväisiä tämän hetkiseen strategiaansa ja päätöksentekoon sitä kautta. Toisen heistä mielestä, heidän strategiansa toimii tällä hetkellä niin hyvin, ettei sitä tarvitse muuttaa, ennen kuin se lakkaa toimimasta. Tarkoituksena on pitää toiminta mahdollisimman yksinkertaisena. Toisenkin haastateltavan mukaan tarkoituksena on pitää toiminta mahdollisimman kevyenä, eikä vielä ole tarkoituksena lähteä isoihin projekteihin mukaan. Tarkoituksena heillä on muistaa toiminnan nopeus sekä strategia.

E: "Totta kai kartoitetaan mahdollisuuksia, mutta niin kauan kuin se toimii, niin meidän kannattaa tehdä sitä samaa."

Jokaisessa yrityksessä oli selkeä päätöksentekoprosessi. Henkilö A, D ja F kertoivat päätösten tapahtuvan johtoryhmässä. Henkilö A kertoi johtoryhmän, jota heillä kutsutaan neuvostoksi kokoontuvan kerran viikossa. He hyödyntävät kokouksissaan strategisia työkaluja. Nämä strategiset työkalut ovat 7 kpi:ta eli suorituskykymittaria esimerkiksi asiakkaat ja miten henkilöstöä kohdellaan. Jokaisessa kolmessa yrityksessä päätöksenteko tapahtuu johtoryhmän välityksellä ja jokaisen mielipiteellä on painoarvoa.

D: "Yrityksen johto kokoontuu ja tutkii materiaalin niinku aina tapauksen, käydään läpi tilanne ja pyritään mahdollisimman hyvään tulokseen kaikkien kannalta. Meidän ja muiden sijoittajien ja vuokralaisten."

Henkilö C ja E kertoivat puolestaan toimitusjohtajalla olevan suurin rooli päätöksenteossa heidän yrityksissään. Henkilö C kertoi hänellä olevan oikeus kui-

tenkin tehdä päätöksiä tuotantoon liittyen. Henkilöllä E kertoi, että hän saa tehdä tietyn osa-alueen sisällä päätöksiä, jotka menevät strategian mukaisesti. Jos kuitenkin eteen tulisi isompi päätös, joka on strategian ulkopuolella, hän joutuu keskustelemaan siitä hallituksen kanssa ja hakea mandaattia siihen.

E: "Ja sit vaikka toimitusjohtajana, niin sanotaan, että tavallaan sen hallituksen mandaattien luotto siihen että mä saan tavallaan tehdä mitä vaan tietyllä osa-alueen sisällä niin sehän liittyy siihen, silloin mä saan tehdä ja se menee strategian mukaisesti."

Henkilö B:n vastaus erosi muista siltä osin, että heillä jokainen työntekijä saa tehdä päätöksiä, jotka liittyvät heidän omiin tontteihinsa. Hän kuitenkin painotti keskustelemisen tärkeyttä ja mielipiteen kysymistä, jos työntekijää mietityttää asia. Hän toimii konsulttina tarvittaessa, mutta lähtökohtaisesti heidän yrityksessään pyritään siihen, että jokainen tekee päätökset oman osa-alueensa sisällä. Jos kuitenkin päätöstä koskeva asia laajenee esimerkiksi oman yksikön ulkopuolelle, siitä tulee keskustella yhdessä seuraavan yksikön kanssa. Jos asia kuitenkin koskee koko yritystä, tulee toimitusjohtajan tehdä päätös asiasta.

B: " Meillä on käytännössä ohjeistus se, että kun jokainen on ammattilainen omalla tontillaan ja tekee päätökset siihen liittyen , eikä niitä tarvitse tuoda, että ne raamit käydään läpi tarpeen mukaan. Jos on sitä mieltä, että tarvitsee tukea, onko tämä järkevä, konsultoin, mutta kaikki pystyisi tekemään päätökset omalla tontillaan."

Strategian yhteys päätöksentekoon koettiin todella merkittävänä ja strategin koettiin ohjaavan kaikkea yrityksen toimintaa. Strategian tärkeys korostui erityisesti henkilö A:n yrityksessä, missä he ovat suunnitelleet toimintaansa monta vuotta eteenpäin. Kaksi yrityksistä olivat kuitenkin tyytyväisiä omaan strategiaansa ja päätöksentekoon sellaisena kuin ne ovat tällä hetkellä. Toisella yrityksellä syynä oli yrityksen alkutaival ja toinen yritys oli tyytyväinen omaan tapaansa toimia, koska se oli koettu toimivaksi. Jokaisessa yrityksessä johtajilla tai johtoryhmässä olevilla henkilöillä oli tärkeä rooli päätöksenteossa. Poikkeuksena yritys E, missä suurimmat päätökset strategian sisällä teki toimitusjohtaja, mutta muuten päätöksentekoa oli jalkautettu alemmillekin tasoille. Tällöin jokainen työntekijä sai tehdä päätöksiä oman osa-alueensa sisällä.

### **5.2.3 Strategisen johdon laskentatoimen menetelmien hyödyntäminen keski-suomalaisissa PK- yrityksissä**

Tämä luku käsittelee yritysten strategisen johdon laskentatoimen menetelmien käyttöä keski-suomalaisissa yrityksissä. Jokaiselle haastateltaville annettiin lista strategisen johdon laskentatoimen menetelmistä ja tarvittaessa selvennettiin termistöä. Suurin osa käsitteistä oli haastateltaville tuttuja, mutta pieniä selvennyksiä ja käsitteiden avaamista tehtiin haastatteluiden aikana. Tässä tutkielmassa käydään lävitse kymmenen eri strategisen johdon laskentatoimen menetelmää, mitkä ovat seuraavat: strateginen kustannusanalyysi, prosessijohdaminen, verkostoituminen, elinkaari- ja tavoitekustannuslaskenta, rullaava ennustaminen, strategiset suorituskyky mittarit, balanced scorecard, asiakaskannattavuuslaskenta sekä kilpailijoiden analysointi. Haastatteluissa selvisi, että

lähestulkoon kaikki kuusi yritystä sovelsivat jossakin määrin strategista kustannusanalyysia. Ainoastaan henkilö C kertoi, ettei heidän yrityksessään ole käytössä strategista kustannusanalyysia. Yhdessä yrityksessä strateginen kustannusanalyysi oli muita enemmän käytössä. Tällä yrityksellä alihankintojen hankkiminen keskittyi oikeastaan yhteen tiettyyn aikaan vuodessa. Alihankintojen käyttäminen on viisasta, koska oman yrityksen ydinosaamisen voi keskittää silloin siihen tiettyyn asiaan. Henkilö B kertoikin, että he pystyvät keskittymään omaan osaamiseen, kun he tietävät mitä saavat alihankintana.

B: " Jos ottaa vaikka cateringin niin, ei me itse ruveta kaikkea kokkaamaan, mutta me ohjataan paljon sitä tekemistä. Se on meidän käytössä sen tapahtuman ajan ja me ei tarvita sitä muuna aikana. Niin totta kai silloin on alihankintaa järkevää käyttää."

Muissa yrityksissä nousi esille strategisen kustannusanalyysin käytössä se, että kustannuksissa pystytään karsimaan ja mahdollisuus keskittyä silloin oman yrityksen ydinosaamiseen.

Prosessijohtamista hyödynsivät yrityksissään kaikki kolme markkinointialalla toimivaa yritystä jollakin tavalla. Kukaan kolmesta kiinteistöalalla toimivasta yrityksestä ei käyttänyt toiminnassaan prosessijohtamista. Tätä he perustelivat sillä, ettei niin yksityiskohtaisesti tarvitse tietää kustannuksia ja sillä, että kustannuksia pystyy helposti peilaamaan edellisiin vuosiin.

D: "Jos ostetaan talo, niin totta kai mietitään paljon jokainen osa-alue ja toiminta maksaa prosessissa, mutta ei varsinaisesti prosessijohtamista käytetä."

E : "Menee vähän sen mukaan aina mitä viime vuonna on mennyt ne luvut, tietyt luvut aikalailla on ihan samat joka vuosi, sen takia tuon tyyliä ei erikseen kauheasti tehdä."

Kolme markkinoinnin yritystä puolestaan käyttivät prosessijohtamista apuna päätöksenteossansa. Ne laskivat prosessin mukaiset kustannukset esimerkiksi tuntitasolla, mitkä sitten kohdennettiin suoraan esimerkiksi tiimeille. Yksi yritys hyödynsi prosessijohtamista esimerkiksi siinä, että sille selviäisi mikä olisi kaikkein kustannustehokkainta toimia heidän kannaltaan. Haastattelussa nousi esille kuitenkin myös se, että he uskovat heillä olevan paljon parannettavaakin menetelmän käytössä.

Verkostoituminen oli lähestulkoon kaikille yrityksille tärkeä osa-alue heidän toiminnassaan. Henkilö A oli kuitenkin eri mieltä. Tähän ristiriitaan hän kertoi perustelun, ettei mikään aikaisimmista yhteistöistä ole ollut kannattava. Tätä hän perusteli myös sillä, että tuoton jakaminen kelpaa kyllä yhteistyötä haluaville yrityksille, mutta työ pitäisi tehdä itse. Huonojen kokemusten jälkeen henkilö A kertoi etteivät he ole lähteneet enää mukaan yhteistöihin.

A: "Me ollaan joskus tehty niitä ja ne ei ole ikinä ollut kannattavia ja meillä on niin tarkat mallit, miten me tehdään töitä niin ei olla nähty hyötyä. Kaikki yhteistyöt on ollut et otetaan yhdessä rahat, mutta tehkää te työt, niin ei olla niihin lähetty."

Muilla yrityksillä verkostoituminen oli yksi tärkeimmistä strategisen johdon laskentatoimen menetelmistä. Kolmelle yritykselle verkostoituminen on mah-

dollistanut paljon asioita esimerkiksi lisännyt tunnettavuutta ja kasvattanut myyntiä. Verkostojen koettiin olevan pohjana yrityksen toiminnalle, sillä niiden avulla yritykset saavat myyntiä sekä uusia asiakkaita. Uusien yhteistyökumppaneiden etsiminen oli myös tärkeä osa yritysten toimintaa. Yksi haastateltavista kertoi verkostoitumisen olevan heille tärkeä menetelmä sen takia, kun he toimivat globaalissa kentässä.

E: "Se on oikeastaan pohja koko hommalle, se liittyy siihen ostamiseen ja myymiseen tosi vahvasti."

E: "Jos haluaa myydä niin pitää olla verkostoitunut, että saa asiakkaita keille ne myydään."

D: "Verkostoituminen on isossa osassa kyllä niinku meidän toimintaa ja se on mahdollistanut paljon erilaisia asioita."

C: "Pyritään hakemaan yhteistyökumppanuuksia."

Elinkaarilaskenta katsottiin olevan hyödyksi kun sen avulla pystytään tarkastelemaan edellisten vuosien kustannuksia ja vertaamaan niihin. Elinkaarilaskennan käyttö oli muutamassa yrityksessä viimeaikoina yleistynyt. Elinkaarilaskennan avulla oli kiinnitetty huomiota esimerkiksi palvelun kannattavuuteen eli montako projektia täytyy asiakkaalle tehdä, jotta siitä tulee kannattavaa. Yhdessä yrityksessä elinkaarilaskennan käyttö oli vähän satunnaisempaa. Kahdessa yrityksessä kuudesta ei elinkaarilaskentaa käytetty ollenkaan.

Tavoitekustannuslaskentaa sovellettiin kahdessa yrityksessä sekä markkinointialalla, että kiinteistöalalla. Tämän menetelmän katsottiin olevan hyödyksi tunnistettaessa turhia kustannuksia. Haastateltavat kertoivat hyödyntävänsä laskentaa siinä, että tunnistaisivat vältettävät kustannukset esimerkiksi jos jokin toiminto vie liikaa aikaa ja samalla työtunteja, pyritään tätä toimintoa jollakin ohjelmistolla nopeuttamaan. Yksi haastateltavista kertoi, että hyödyntävät tavoitekustannuslaskentaa kannattamattomien asiakkaiden tunnistamisessa. Yksi haastateltavista kertoi, että tavoitekustannuslaskennan hyödyntäminen yrityksessä oli vähän harvinaisempaa.

Rullaavaa ennustamista hyödynsivät toiminnassaan niin markkinointialalla toimivat yritykset kuin kiinteistöalallakin. Molemmilta toimialoilta yksi yritys ei käyttänyt toiminnassaan rullaavaa ennustamista. Ne kokivat rullaavan ennustamisen auttavan yrityksen toiminnan ennustettavuudessa ja antavan mahdollisuuden nähdä reaaliaikaisesti mitä on toteutunut.

B: "Eli me tehdään käytännössä niin että tehdään jatkuvasti strategian suunnitelman mukaisia kolmen- viiden vuoden päähän, riippuen vuosittain ja sitten päivitetään niitä sitä sen mukaan aina kun tieto muuttuu."

A: "Ihan täysin käytössä, käydään kuukausitasolla, tehdään just nyt uudestaan kun käydään budjettia kokonaisuudessaan lävitse. Mitkä osa-alueet toteutunut, mitä voidaan, mitkä pitää ennustaa vielä uudestaan."

B "No se on tärkeitä meidän kehitykselle, se kuvaa niinku me toimitaan."



Erilaisten mittareiden käyttö keskisuomalaisissa PK- yrityksissä oli vähäistä. Ainoastaan kaksi kuudesta yrityksestä hyödynsi toiminnassaan jonkinlaisia mittareita. Kumpikaan näistä kahdesta yrityksestä ei kuitenkaan soveltanut toiminnassaan tässä tutkielmassa esitettyjä mittareita eikä tasapainotettua tulomittaria. Henkilö B kertoi heidän yrityksessään olevan jokaisella työntekijällä omat henkilökohtaiset tavoitteet, joita joku muu arvioi. Esimerkiksi tämän toimitusjohtajan suoritusta työstä voi työntekijät arvioida tai asiakkaat arvioida asiakaspalvelua ja sen laatua. Saatuja tuloksia he vertailevat keskenään. Henkilö A puolestaan kertoi heidän yrityksen mittarit muodostuvan kvartaaliteemojen mukaan. Esimerkiksi nyt heillä on menossa keskittyminen työrauhaan ja tehokkuuteen. He haluavat jatkuvasti kehittää työntekijöitä esimerkiksi oppimisen kautta.

A: "Kehittäminen on yksi arvo, parhaat tulevat vain paremmiksi eli pyritään jatkuvasti. Ensiksi ollaan parhaita mutta halutaan parempia."

Henkilö E kertoi, etteivät he hyödynnä toiminnassaan asiakaskannattavuuslaskentaa. Kaikki muut viisi yritystä käyttivät yrityksen päätöksenteossa kyseistä laskentamallia jossakin määrin. Henkilö A kertoi esimerkiksi hyödyntävänsä asiakaskannattavuuslaskentaa siihen, etteivät he ota mukaan toimintaansa kannattamattomia asiakkaita ollenkaan. Tämän mukaan toimiessaan he halusivat minimoida luottotappiot.

Kilpailijoiden analysointi oli käytössä kaikissa muissa paitsi henkilö E:n yrityksessä. Kahdessa yrityksessä mahdolliset uutiset kilpailijoista käytiin lävitse joka viikko palaverissa. Muiden yrityksen toiminnassa kilpailijoiden analysoiminen näkyi ainoastaan siinä, että ovat tietoisia, mitä markkinoilla tapahtuu. Sen koettiin mahdollistavan ennakoimisen tarvittaessa eri tilanteisiin. Yritykset hyödynsivät myös sosiaalista mediaa kerätessään tietoa kilpailijoista.

A: "Meillä jokainen palaveri alkaa sellaisella kohdalla, että onko uutisia asiakkailta, työntekijöiltä tai kilpailijoilta ja niin alkaa tiimipalaveri ja johdonpalaveri ja jopa minun ja toimitusjohtajan keskeinen palaveri alkaa sillä. Eli jokaisen tehtävä on tuoda tietoa kilpailijoista."

Yhteenvetona voidaan todeta, että strateginen kustannusanalyysi, verkostoituminen ja rullaava ennustaminen olivat käytetyimmät strategisen johdon laskentatoimen menetelmät yrityksissä. Erilaiset strategiset suoritusmittarit olivat puolestaan harvinaisemmat ja niitä hyödynsivät toiminnassaan ainoastaan kaksi yritystä kuudesta. Näillä kahdella yrityksellä oli kuitenkin omat mittarit käytössä eivätkä he hyödyntäneet toiminnassaan tässä tutkielmassa esiteltyjä mittareita.

Verkostoituminen nähtiin pohjana koko toiminnalle ja oli edesauttanut yritysten menestystä. Yhdessä yrityksessä ei kuitenkaan verkostoitumista hyödynnetty, koska se oltiin koettu huonoksi menetelmäksi heidän yrityksensä kannalta. Tuloksista erottuu, että strategiset johdon laskentatoimen menetelmät olivat suuremmassa käytössä markkinointialan yrityksissä kuin kiinteistösiirtämisen yrityksissä.

## 5.2.4 Yritysten käyttämien menetelmien soveltuvuus ja hyödyt

Tässä luvussa käsitellään yritysten käyttämien menetelmien soveltuvuutta yrityksen toimintaan sekä sen tarjoamia hyötyjä. Samalla käydään lävitse yritysten mahdolliset kehityskohteet. Verkostoitumisen hyödyt nähtiin henkilön E mukaan siinä, että se mahdollistaa koko yrityksen toiminnan. Toimitusjohtaja kertoi, että verkostojen avulla tapahtuu kaikki. Käytännössä tämä tarkoitti sitä, että verkostojen avulla yritys pystyy ostamaan ja myymään tuotteita. Verkostojen avulla yritys pystyy laajentamaan asiakaskenttäänsä keille voi myydä yrityksen tuotteita. Henkilö C kuvaili verkostoitumisen hyödyt lyhyesti, mutta selkeästi:

C: " Suoraa kauppaa."

Rullaavan ennustamisen hyödyiksi kerrottiin nopea reagoiminen tarvittaessa yrityksen toimintaan.

B: " Jos me nähdään vaikka jotain, että liikevaihto ei mee alkuperäisen budjetin mukaan, niin pystytään reagoimaan heti ja kattomaan mitä meidän pitää tehdä tulopuolella ja että pystytään saavuttamaan se meidän tavoite ja sitten taas vaikutukset näkyvät."

Henkilö D määritteli elinkaarilaskennan hyödyiksi siitä mahdollistuvan peilailamisen vanhoihin tapahtumiin ja kustannuksiin. Elinkaarilaskennan avulla he pystyvät hinnoittelemaan uusia tuotteita sekä keskittymään kustannuksien aiheuttajiin projektin eri vaiheissa. Tavoitekustannuslaskennan hyödyiksi henkilö D kertoi sen, että laskelmien avulla pystytään mahdollisesti välttämään turhia kustannuksia sekä vähentämään niitä. Rullaavan ennustamisen hyödyiksi katsottiin yrityksissä ennustettavuuden paranemisen sekä mahdollisuuden reagoida asioihin nopeammin.

Yritysten käyttämät menetelmät soveltuivat jokaisen yrityksen toimintaan. He kokivat, että menetelmien avulla he saavat tarpeeksi tietoa ja apua päätöksentekoonsa. Yritykset löysivät kuitenkin kehitettävää menetelmien käyttöönsä. Henkilö A kertoi heidän kehityskohteeksi tiedon liiallisen keräämisen. Hän kertoi heidän menetelmien valintaan syyksi menneisyydessä virheestä oppimisen.

A: "Me tykätään luvuista, me ollaan insinööritaustaisia kumpikin ja ollaan joskus meinattu ajaa puuhun siinä, että loppuu rahat niin siitä oppi kyllä paljon tuon kirjanpidon ja lukujen katsomisen."

Henkilö B puolestaan katsoi heidän kehityskohteekseen syvällisemmän paneutumisen aiheisiin. Hän koki etteivät he käy tarpeeksi usein lävitse esimerkiksi mittaristojansa. Haastattelussa nousi esille, että esimerkiksi juuri mittaristojen tarkistaminen useammin, antaisi vastauksia siihen soveltuvatko ne hyvin heidän yrityksensä käyttöön. Haasteiksi hän kommentoi datan tulkinnan sekä päätökset, jotka eivät ole aina niin suoraviivaisia. Haasteita voi luoda myös se, että tunnistaa, mitä oikeasti yritys seuraa ja onko varmasti tehty oikeita asioita.

B: "Datan, tulkinnan ja päätöksen niin onhan niissä aina, eihän ne jonkun mielestä ole täydellisiä lähellekään. Et kyllä meidän täytyy pysytä niitä kehittämään ja sit ne ei oo välttämättä oikeita mittareita mitä me käytetään tai oikeita tapoja toimia, mutta me tiedetään missä me mennään kohtuuyhyvin ja se siltä osin toimii etten sano et ne on vääriäkään, mutta voisi ne olla parempiakin."

Henkilö C puolestaan kertoi heidän yrityksenä haasteeksi sen, että näin yrityksen alkuvaiheessa ei lähde liian innokkaasti tuottamaan sellaista liiketoimintoa, mikä ei ole yritykselle kannattavaa loppupeleissä. Tällä hän tarkoitti sitä, että tämän hetkisistä menetelmistä projektin kannattavuuslaskenta on heille kaikkein tärkein ja hyödyllisin menetelmä tehdä päätöksiä. Kehitettäväksi asiaksi henkilö C kertoi budjetin laadinnan heidän yrityksessään. Hän uskoi, että tulevat käyttämään myös rullaavaa ennustamista tulevaisuudessa. Tällä hetkellä se ei ole heidän yrityksessään kuitenkin täysin mahdollista yrityksen ollessa nuori vielä.

Henkilö D puolestaan uskoi, että monessakin asiassa olisi heidän yrityksessään kehitettävää ja menetelmiä voisi käyttää useammin. Hän uskoi, että koulutuksilla voisi olla suurikin vaikutus tiedon keräämiseen ja päätöksentekoon. Hän uskoi, että kilpailijoiden analysoiminen on heidän yrityksessä haasteellisin menetelmä, koska se veisi liian paljon resursseja muusta toiminnasta. Tätä hän perusteli sillä, että omaan toimintaan keskittyminen on tärkeintä heidän toiminnassaan eikä keskittyä liikaa muiden tekemiseen.

Henkilö E kertoi heillä olevan kehitettävää sekä parannettavaa, mutta uskoi samalla, että heidän päätöksentekoprosessinsa kehittyi jatkuvasti. Hänen mukaansa heidän yrityksessään toimitaan yksinkertaisten menetelmien mukaisesti, jolloin aikaa jää myös ydinosaamiseen.

E: "Varmasti noissa olisi kehitettävää, meillä on aika kuitenkin tosi simppleillä ja yksinkertaisilla menetelmillä. Mitkä mun mielestä toisaalta on taas hyvä, koska monta kertaa kun niitä lähtee viemään eteenpäin ja monimutkaistaa yksinkertaisissa asioissa se itsessään alkaa viemää jo aikaa sit siltä ydin työltä, et tavallaan sen balancen säilyttäminen on aika kynnyks kysymys, mutta varmasti noissa olisi parannettavaa."

Henkilö F kertoi heidän yrityksensä haasteeksi ennustettavuuden. Tällä hän tarkoitti sitä, ettei etukäteen pysty ennustamaan mahdollisia ostokohteita tai kannattavuutta jollekin tuotteelle. Hän uskoi, että heillä on aina vara kehittyä paremmiksi ja tehdä asioita paremmin. Suurempi paneutuminen eri menetelmiin voisi tuoda heille varmasti vielä tarkempaa tietoa avuksi päätöksentekoon. Haastateltava kiteytti yritysten haasteet seuraavanlaisesti:

F: "Kliseehän tämä on, mutta vähän joka asia on haasteellinen, jos ei olisi niin helpoohan tämä olisi ja kaikki tekisi tätä."

Yhteenvetona tästä luvusta voidaan todeta, että menetelmät sopivat yritysten käyttöön ja he olivat tyytyväisiä niiden tarjoamiin hyötyihin. Jokainen yritys totesi menetelmissä olevan kehitettävää. Vastauksissa nousi esille koulutusten hyödyntäminen ja syvällisempi keskittyminen menetelmien käyttöön sekä hyödyntämiseen.

### 5.2.5 Yritysten tulevaisuuden suunnitelmat menetelmien hyödyntämisen ja päätöksentekoprosessin muuttamisen suhteen

Tässä luvussa käsitellään yritysten tulevaisuuden suunnitelmia päätöksentekoprosessin suhteen sekä sitä, että olisivatko he valmiita kokeilemaan uusia menetelmiä yrityksessä. Kaikki muut paitsi henkilö E oli sitä mieltä, että tulevaisuudessa on mahdollista kokeilla erilaisia uusia menetelmiä, mitkä voisivat auttaa yritystä päätöksentekoprosessissa. Henkilö E:n mukaan he pyrkivät pitämään oman toimintansa mahdollisen kevyenä ja heillä on tällä hetkellä tarpeeksi hyvät mittarit taloudellisella puolella. Muutoksen haluttomuutta hän perusteli yrityksen koon vuoksi sekä yksinkertaisen päätöksentekoprosessin vuoksi. Hän kertoi, että muutoksen täytyisi lähteä tarpeesta, eikä pelkästään jonkun menetelmän johdosta. Tällä hetkellä he ovat tyytyväisiä omaan toimintaansa ja se riittää heille.

E: "Ei, tää on tähän tietoon hyvä, ei ole suunnitelmissa. Se on tosi kevyt ja semmoinen niinku tota sopeutuva. Se on ehkä tärkeintä et se on kevyt ja niinku nopea. Et monet jutut tulee tässä tosi nopeasti ja muuta, niinku jos joutuis hakee, et vaikka jos se päätöksentekoprosessi olisi vaikka hierarkisempi, niin sen takia voisi hävitä vaikka jotain diilejä. Et sen takia se on tärkeä pitää tosi kevyenä."

Muut viisi yritystä olivat valmiita kokeilemaan uusia menetelmiä, jotta oma päätöksentekoprosessi selkiytyisi. Henkilö A ja B olivat sitä mieltä, että tulevaisuudessa vastuu jakautuisi ja esimerkiksi henkilö B toivoi, että päätös tehtäisiin vielä lähempänä sitä kenttää, missä sen kuuluukin tapahtua. Molemmat olivat valmiita kokeilemaan uusia menetelmiä. Henkilö A:n yrityksessä kaikkia menetelmiä oli jo tähän mennessä kokeiltu ja pidetty itselle tärkeät menetelmät toiminnassa mukana. He olivat kuitenkin valmiita kokeilemaan uusia menetelmiä tulevaisuudessa. Henkilö B uskoi taas uusien menetelmien kokeiluun, jos joku perustelee menetelmän tarkoituksen hyvin. Hänen mukaansa menetelmien kautta heillä olisi varmasti paljonkin opittavaa.

A: "On totta kai, me pääomistajina ollaan ihan liikaa kaiken keskellä."

B: "Enemmän se tehdään mahdollisimman lähellä sitä päätöstä ja selkeyttää sitä, että milloin pitää ottaa muut huomioon, täytyy oppia että milloin oma päätös koskee muitakin vaikka se tuntuukin omalta päätökseltä. Kyllä sitä pitää tehostaa, vaikka uskon hyvin paljon, että mahdollisimman moni tekee päätöksiä, ja pienempiä päätöksiä niin sitä kautta se on paljon järkevämpi kun ei yks oo oikeassa sen enempää kuin toinenkaan. Monta päätöksentekijää on hyvä juttu vaan."

B: "Niin kyllä mä uskon että niissä ois paljon hyötyä jos ois vaan aikaa ja joku selittäis mitä tällä tehdään"

Henkilö C kertoi heidän pyrkivän saamaan käyttöön mahdollisen monta menetelmää, jotta he saisivat työkaluja päätöksentekoprosessiinsa. Niin kuin edellä on mainittu, heidän toimintansa on vielä alkuvaiheessa, joten menetelmien käyttöönottoaminen vie hetken. Sen jälkeen menetelmistä saa tarvittavan hyödyn irti. Henkilö D ja F puolestaan toivoivat myös yrityksensä päätöksentekopro-

sesseihin selkeyttä ja olisivat valmiita kokeilemaan uusia menetelmiä. Henkilö D oli tyytyväinen nykyiseen tilanteeseen, mutta olisi valmis kokeilemaan syvällisemmin prosessijohtamista, jotta he saisivat mahdollisimman informatiivista tietoa kustannuksista prosessikohtaisesti.

D: "Selkeät linjaukset tärkeitä yrityksen asioihin niin jää turhat kysymykset pois ja jokainen yksilö osaa vastata vaaditulla tavalla asiaan kuin asiaan."

F: "Totta kai ollaan valmiita ja jatkuvasti yritetään kehittää ja kehitytäänkin."

Yrityksissä oltiin valmiita kehittämään omaa toimintaa sekä kokeilemaan uusia menetelmiä. Poikkeuksena yritys E, missä oltiin tyytyväisiä käytettyihin menetelmiin sekä kokonaisuudessaan päätöksentekoprosessiin. Vastauksissa nousi esille toive päätöksenteon selkeyttämisestä ja päätösten jalkauttamisesta myös alemmille tasoille.

### 5.2.6 Eroavaisuudet ja yhteenveto markkinoinnin sekä kiinteistösiirtämisen yrityksissä

Kaikissa kuudessa tutkielmassa olevassa yrityksessä oli määritelty strategiat ja ne olivat jokaisen työntekijän tiedossa. Menetelmiä hyödynsivät jokainen yritys. Poikkeuksena yritys B, joka sovelsi jossakin määrin kaikkia strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä. Myös toisessa markkinointialan yrityksessä oli lähestulkoon kaikki menetelmät käytössä. Yrityksessä A oli kokeiltu myös verkostoitumista, mutta katsottu se huonoksi heidän yrityksensä kannalta.

Strategisia mittaristoja oli käytössä ainoastaan kahdessa markkinointialan yrityksessä. Tutkielmassa mainittuja mittareita ei ollut missään yrityksessä, vaan markkinointialan yritykset olivat luoneet omat mittaristot. Yhden kiinteistöalalla toimivan henkilön vastauksista nousi esille mittareiden tarpeettomuus sen takia, että henkilökunnan vaihtuvuus on todella vähäistä ja pienen henkilökunnan määrän johdosta on huomattu, missä kukin on parhaimmillaan. Myös kilpailijoiden analysoiminen nousi yleisemmäksi markkinointialan yrityksissä, jossa se tehtiin syvällisemmin ja paneuduttiin paremmin..

Yritysten päätöksentekoprosessissa oli eroja niin toimialan sisällä kuin kahden eri toimialan välilläkin. Kaikkien kiinteistöalan yritysten päätöksentekotapahtuu johtoryhmässä tai hallituksessa. Poikkeuksena henkilö E, joka saa toimitusjohtajana tehdä päätöksiä itsenäisesti strategian mukaisesti. Myös yhdessä markkinointialan yrityksessä päätökset tapahtuvat johtoryhmässä ja yhdessä markkinointialan yrityksessä päätökset ovat toimitusjohtajan vastuulla. Viimeisessä markkinointialan yrityksessä päätöksentekoa on hajautettu monelle työntekijällä, jolloin jokainen saa tehdä päätöksiä omalla tontillaan. Tästä huomaa, että eroja on yritysten sisällä huomattavasti ja jokainen yritys toimii itselleen kannattavalla tavalla.

Alla on esitelty taulukko, joka kokoaa haastateltujen yritysten vastaukset selväksi kokonaisuudeksi. Taulukosta pystytään huomaamaan, että yritykset A ja B hyödyntävät enemmän menetelmiä kuin muut yritykset. Yritysten A ja B vastauksista erottui kuitenkin myös se, ettei kaikkia menetelmiä hyödynnetä kuitenkaan aivan niin suuressa määrin, kuin menetelmiä voisi hyödyntää. Vas-

tauksista nousee esille esimerkiksi menetelmien käytön parannettavuus yrityksen toiminnassa.

B: " Kyllä me yritetään, mutta uskoisin, että meillä on paljon parannettavaakin." (prosessijohtaminen)

Taulukosta nousee esille myös henkilön/ yrityksen E vastaukset. E:n yrityksessä strategisen johdon laskentatoimen menetelmät ovat vähemmässä käytössä kuin muissa yrityksissä. Heillä kuitenkin verkostoituminen oli suuressa roolissa.

E: " Se on oikeestaan pohja koko hommalle. " (verkostoituminen)

Taulukossa nousee esille myös yhdenvertaisuus yritysten D ja F vastausten kesken. Nämä kaksi yritystä toimivat samalla toimialalla ja käyttävät jossakin määrin samoja menetelmiä. Heidänkin vastauksissaan nousi esille joidenkin menetelmien satunnaisempi hyödyntäminen.

D: " Ei mitään suunnitelmaa kilpailijoiden analysoimisesta, mutta totta kai ollaan kartalla mitä muut tekee. Pystyy vähän ennakoimaan tilannetta ylipäättään markkinoilla." (kilpailijoiden analysoiminen)

F: " Tällä alalla se on aika yksinkertaista todeta mikä on hyvä asiakas ja mikä ei oo niin hyvä asiakas. Yksi myyty asunto on vähemmän kuin kymmenen myytyä asuntoa. " (asiakaskannattavuuslaskenta)

Henkilö C:n vastauksista nousee esille yrityksen nuori ikä, jolloin kaikkia menetelmiä ei ole vielä pystytty hyödyntämään yrityksen toiminnassa. Haastateltavan vastauksista nousee kuitenkin esille halu saada useampia menetelmiä yrityksen käyttöön tulevaisuudessa.

C: "Mutta niin kuin sanoin aikaisemminkin, niin se vaatii liikevaihtoa, että sää uskaltaa sen tehdä, sen takia käyttökate ja projektin kate on ainoot mittarit mitä voidaan nyt käyttää."

MENETELMÄ	A	B	C	D	E	F
Strateginen kustannusanalyysi	x	x		x	x	x
Prosessijohtaminen	x	x	x			
Verkostoituminen		x	x	x	x	x
Elinkaarilaskenta	x	x		x		x
Tavoitekustannuslaskenta	x	x		x		x
Rullaava ennustaminen	x	x	x	x		x
Strategiset suoritusmittarit Balanced scorecard	x	x				
Asiakaskannattavuuslaskenta	x	x	x	x		x
Kilpailijoiden analysointi	x	x	x	x		x

Taulukko 1. Koonti yritysten hyödyntämistä strategisen johdon laskentatoimen menetelmistä.

Alla on koottuna haastateltavien vastaukset taulukon muotoon koskien päätöksentekoa yrityksessä sekä strategian yhteyttä päätöksentekoon.

	Ylin päätäntävalta	Haastateltavan rooli päätöksenteossa	Strategia määritelty	Strategian yhteys päätöksentekoon
A	Toimitusjohtaja	Ylin esimies koskien tuotteita, katetta ja myyntiä.	On määritelty	Tärkeä, strategia ja arvot ohjaavat päätöksentekoa.
B	Hallitus, toimitusjohtajalla strategian mukaisesti	Toimitusjohtaja, tekee päätöksiä strategian mukaisesti lopullisena päättäjänä	On määritelty	Kokoajan mukana päätöksenteossa, jotta toiminta on sillä tasolla millä yritys sen haluaa olevan.
C	Toimitusjohtaja	Kyseenalaistaa toimitusjohtajan päätöksiä, toimia tukena	On määritelty	Tärkeä
D	Johtoryhmä	Merkittävä rooli	On määritelty	Suuri merkitys
E	Hallitus	Keskeinen, jos päätös koskee liiketoimintarajojen sisällä koskevia asioita	On määritelty	Ohjaa kaikkea toimintaa
F	Johtoryhmä	Iso rooli päätöksenteossa	On määritelty	Ohjaa yrityksen toimintaa

Taulukko 2. Haastateltavien vastaukset koskien päätöksentekoa yrityksessä sekä strategian yhteyttä päätöksentekoon.



## 6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI

### 6.1 Johtopäätökset

Tässä pro- gradu tutkielmassa pyrittiin selvittämään strategisen johdon laskentatoimen menetelmien hyödyntämistä päätöksenteossa keskisuomalaisissa yrityksissä ja mahdollisia tulevaisuuden suunnitelmia päätöksentekoprosessiin liittyen. Tavoitteena oli kartoittaa haastateltavissa yrityksissä käytettävät strategisen johdon laskentatoimen menetelmät, joita yritykset soveltavat ja hyödyntävät. Tutkielmassa selvitettiin myös strategian olemassaoloa ja tiedostamista keskisuomalaisissa PK- yrityksissä.

Strategian olemassaolo koettiin tärkeäksi osaksi yritystä, joka ohjaa yrityksen toimintaa ja antaa tietyn kaavan, jota noudattaa. Strategian tietämys organisaation sisällä koettiin tärkeäksi. Jokaisessa yrityksessä oli käytössä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä. Tässä huomataan yhteys siihen, että myös PK- yritykset pyrkivät pysymään ajan mukana käyttäessään strategisia menetelmiä. Nämä menetelmät vaihtelivat yritysten kuin toimialojenkin sisällä. Viisi kuudesta haastateltavista toivoi, että heidän päätöksentekoprosessinsa selkiytyisi tulevaisuudessa ja olisivat valmiita kokeilemaan sitä varten uusia menetelmiä. Kuitenkin yksi haastateltavista, henkilö E oli tyytyväinen tämän hetkeen tilanteeseen, eikä uskonut uusilla systeemeillä olevan vaikutusta yrityksen päätöksentekoon. Heidän yrityksessään päätöksentekoprosessi oli tarkoitus pitää mahdollisimman yksinkertaisena. Menetelmien hyödyntäminen voisi olla suuremmassakin roolissa keskisuomalaisissa PK- yrityksissä, mutta syvällisempi tietämys niiden hyödyistä puuttuu vielä monelta.

Haastateltavien vastauksissa nousi esille, että päätökset tapahtuvat useimmiten yritysten johtoryhmässä. Poikkeuksena olivat haastateltavien henkilöiden C ja E vastaukset, joissa toimitusjohtajalla on tärkeä rooli päätöksenteossa. Henkilö E sai tehdä kuitenkin päätöksiä strategian rajoissa, muuten päätöksenteko siirtyy johtoryhmälle, joka oli samassa linjassa muiden vastausten kanssa. Henkilö B puolestaan kertoi heidän yrityksessään päätöksenteon tapahtuvan jakautuneesti. Jokainen työntekijä sai tehdä päätöksiä omalla tontillaan. Tähän toimintamalliin haastateltavat yritykset pyrkivät tulevaisuudessa. Tar-

koituksena oli, etteivät johtohenkilöt olisi enää niin keskiössä, vaan jokaisella olisi selvä kaava minkä pohjalta tehdä päätöksiä. Joustavuuden lisääminen yritysten toiminnassa on varmasti myös PK- yritysten tulevaisuuden kehityskohteita.

Strategisen johdon laskentatoimen menetelmät olivat nousseet yritysten toimintaan mukaan suurella näkyvyydellä. Käytetyimpiä menetelmiä olivat verkostoituminen, asiakaskannattavuuslaskenta sekä kilpailijoiden analysointi. Verkostoitumisessa nousi esille kuitenkin yhden yrityksen eriävä mielipide sen tarjoamista mahdollisuuksista ja hyödyistä. Henkilö A:n mukaan yhteistyöt muiden yritysten kanssa ovat tarjonneet vain huonoja kokemuksia, vaikka muille viidelle yritykselle yhteistyö koettiin olevan tärkeä osa yrityksen toimintaa. Näille muille viidelle yritykselle verkostoituminen oli tarjonnut myynnin kasvua sekä tunnettavuutta. Yhteistyö koettiin olevan perustana kaikelle yrityksen toiminnalle. Vastauksista voidaan todeta, että ydinosaamiseen keskittyminen yrityksissä on isossa roolissa keskisuomalaisissa yrityksissä. Yhteistöillä ja alihankintoina aikaa jää oman yrityksen ydinosaamiseen enemmän, mikä on hyödyksi yrityksen toiminnalle.

Strategisen johdon laskentatoimen menetelmien käytössä voidaan haastateltavien vastausten perusteella todeta, että niiden käyttö voisi olla vieläkin yleisempää. Esimerkiksi erilaisten koulutusten avulla menetelmien hyödyistä voisi laajempi joukko saada tietoa. Haastateltavien vastauksissakin nousi esille koulutusten mahdollisuus yrityksissä. Menetelmien käyttöön voidaan katsovan vaikuttavan myös yrityksen koko ja henkilöstön määrä. Resurssien käyttäminen väärin kohteisiin pienessä yrityksessä ei ole kannattavaa rahallisesti eikä ajallisesti, jos yritys saa tarvittavat tiedot muilla menetelmillä ja laskelmilla.

Yleisesti ottaen menetelmiä on kuitenkin hyödynnetty myös PK- yrityksissä ja ne näyttävät suurtaakin roolia. Yritykset ovat myös saaneet taloudellista hyötyä menetelmien käytöstä. Voidaan myös todeta, ettei koulutustaustalla ole suurta merkitystä johtaessa yritystä. Vastauksista voidaan huomata, että kaikki markkinointialalla työskentelevät haastateltavat olivat käyneet korkeakoulun, mutta kiinteistöalalla haastateltavilla oli jäänyt koulut kesken. Tästä voidaan todeta, että ilman korkeakoulututkintoa voi johtaa yrityksen menestymään. Yritykset olivat valmiita myös lähtökohtaisesti kokeilemaan uusia menetelmiä tulevaisuudessa, jos perustelut menetelmän käytöstä tehtäisiin selväksi. Tässäkin kohtaa nousi yhden yrityksen vastaus erilaiseksi, koska tämän hetkinen päätöksentekoprosessi koettiin olevan tarpeeksi hyvä yrityksen kannalta. Vastausten perusteella voidaan todeta, ettei PK- yritysten päätöksentekoprosessi ole valmis, vaan se kehittyy jatkuvasti. Strategian olemassaolo on tärkeä, oli se sitten iso tai pieni yritys. Tutkimustulosten valossa voidaan nähdä, että strategisen johdon laskentatoimen menetelmät tulevat nousemaan entistä isompaan rooliin tulevaisuudessa ja niiden tietämys yrityksissä tulee kasvamaan. Menetelmien hyödyntäminen tulee myös kasvattamaan rooliaan yritysten toiminnassa.

Tämän tutkielman tuloksia yritykset voisivat hyödyntää omassa toiminnassaan esimerkiksi vertailemalla omien menetelmien käyttöä tuloksissa esiintyviin menetelmiin. Yritykset voisivat saada tätä kautta uusia menetelmiä oman yrityksen toimintaan. Yritykset voisivat hyödyntää myös tässä tutkielmassa saatuja tuloksia esimerkiksi henkilöstön kouluttamista varten sekä kehittääk-

seen yrityksen toimintaa. Tuloksista huomaa, etteivät kaikki yritykset hyödynnä menetelmien tarjoamia hyötyjä kokonaisuudessaan, jolloin koulutuksen avulla tieto kasvaisi yrityksissä ja he saisivat syvällisempää tietoa avuksi päätöksentekoihin

## **6.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi ja jatkotutkimusehdotukset**

### **6.2.1 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi**

Tutkimuksessa on haastateltu kuutta eri yrityksen johdossa tai muutoin avainasemassa olevaa henkilöä. Luotettavuutta tutkimuksessa voidaan arvioida reliabiliteetti käsitteen avulla. Reliabiliteetti tarkoittaa sitä, että tutkimuksen tulos voidaan toistaa toisellakin tutkimuskerralla. (Hirsjärvi&Hurme, 186.) Tutkimus on toistettavissa reliabiliteetin perusteella. Kuitenkin haastateltavien vastaukset voivat vaihdella ajan kuluessa, toimintaympäristön muuttuessa sekä kehittyessä. Tutkimuksen luotettavuutta lisäisi suurempi määrä haastateltavia. Tutkielmassa hankaluutta aiheutti hyvin erilaiset vastaukset. Samalla erilaiset näkemykset kuitenkin tuovat myös syvällisemmän ja laajemman kuvan aiheesta. Myös kahden eri toimialan vastaukset erosivat toisistaan ja menetelmien käyttö oli yleisempää markkinointialalla. Tästä voidaan todeta, että haastattelussa toimineiden markkinointialan yritysten henkilöillä oli korkeakoulututkinto, joka voi olla syynä vastausten monipuolisuuteen. Tähän tutkielmaan sopi haastattelumenetelmä parhaiten, sillä se mahdollisti kysymysten muodostamisen haastattelurungon ylitse. Haastatteluissa sai myös laajemman kuvan yrityksen toiminnasta sekä eri näkökulmista. Haastattelun hyvänä puolena voidaan pitää myös sitä, että haastateltavat voivat antaa vastauksensa omien kokemuksensa ja näkemystensä pohjalta.

### **6.2.2 Jatkotutkimusehdotukset**

Jatkotutkimuksena tähän aiheeseen voisi lisätä vertailun esimerkiksi eri maakunnan yrityksiin. Tämä jatkotutkimus mahdollistaisi vertailemisen eri maakunnan yritysten kesken, jolloin eroja voisi nousta menetelmien tiedostamisessa sekä käytettävyydessä. Jatkotutkimuksena voisi olla myös uusien toimialojen liittämisen tähän tutkimukseen, jolloin saisi suuremman vertailupohjan. Yksi jatkotutkimusaihe voisi olla myös tämän tutkielman yritysten uudelleen haastatteluun esimerkiksi 10 vuoden päästä, jolloin vastauksissa saisi selville, miten päätöksentekoprosessi on muuttunut ja onko yritys ottanut käyttöönsä uusia menetelmiä.

## LÄHTEET

- Alhola, K., 2016. Toimintolaskentaa. Alma Talent.
- Annarelli, A. & Nonino, F., 2016. Strategic and operational management of organizational resilience: current state of research and future directions. *Omega*, 62, 1-18.
- Bourguignon, A., Malleret, V. & Norreklit, H., 2001-2003. The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension. *Management accounting research*, 15(2004), 107-134.
- Ellram, L., 2002. Supply management's involvement in the target costin process. *European journal of purchasing & supply management*, 8, 235-244.
- Gerrish, E. & Spreen, T.L., 2017. Does benchmarking encourage improvement or convergence? Evaluating North Carolina's fiscal benchmarking tool. *Journal of public administration research and theory*, 27(4), 596-614.
- Heitger, L. & Heitger, D., 2008. Jamestown electric supply company: assessing customer profitability. *Issues in accounting education.*, 23(2), 261-280.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. Tutkimushaastattelu, teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Gaudeamus Helsinki University Press, Oy yliopistokustannus, HYY yhtymä.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P., 1997. Tutki ja kirjoita. 15. Uudistettu painos. Kariston Kirjapaino Oy, Hämeenlinna 2009.
- Hope, J. & Fraser, R., 2003. Who needs budgets?. *Harward business review*, 81(2), 108-115.
- Hyötyläinen, R. & Simons, M., 1998. Verkostojen vallankumous. Miten johtaa verkostoyritystä? Taloustieto Oy.
- Hämäläinen, V., Maula, H. & Suominen, K., 2016. Digiajan strategia. Talentum media Oy.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J., 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. WSOY pro Oy.
- Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T-S, 2003. Moderni taloushallinto- haasteet ja mahdollisuudet. Edita publishing Oy.
- Kaplan, R. & Norton, D., 1987. Relevance lost: the rice and fall of management accounting. *Journal of accountancy*, 164(2), 144-144.
- Kaplan, R. & Norton, D., 1992. The balanced scorecard- measures that drive performance. *Harvard business review*. Julkaistu osoitteessa: <http://home.bi.no/fgl99011/bok2302/MB92.pdf>. Luettu 7.5.2019.
- Kirkham, R. & Boussabaine, H., 2001. Probability distributions of facilities management costs for whole life cycle costing in acute care NHS hospital buildings. University of Liverpool.
- Laakso, L., 2016. Yritysten strategiat hepreaa sekä johdolle että työntekijöille. <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/yritysten-strategiat-hepreaa-seka-johdolle-etta-tyontekijoille/b08d2948-906f-3209-886f-8a2f09969cc1>. Päivitetty 13.4.2016. Luettu 6.3.2019.
- Lacity, M., Willcocks, L. & Feeny, D., 2004. Commercializing the back office at Lloyds of London: Outsourcing and strategic partnerships revisited. *Eu*

- ropean management journal, 22(2), 127.
- Lumijärvi, O-L., Kiiskinen, S. & Särkilahti, T., 1995. Toimintolaskenta käytännössä, toimintolaskenta johdon apuvälineenä. WSOY.
- Mintzber, H., 1987. The strategy concept I: five Ps for strategy. California management review, 30(1), 11-24.
- Mintzberg, H., 1987. The strategy concept II: Another look at why organizations need strategies. California management review, 30(1), 25-32.
- Mintzberg, H., Lampel, J., Quinn, J. & Ghoshal, S. 2003. The strategy process, concepts, contexts, cases. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Education.
- Montgomery, P., 2002. Effective rolling forecasts: Make sure your projections are high-level strategy and not just a rehash of the operating budget. (Budgeting/forecasting).  
Julkaistu osoitteessa:  
<http://go.galegroup.com/ps/anonymous?id=GALE%7CA82736910&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=1524833X&p=AONE&sw=w> Luettu. 24.7.2019.
- Nonaka, I. & Takeuchi, H., 1995. The knowledge-creating company- How Japanese companies create the dynamics of innovation. Julkaistu osoitteessa:  
[https://books.google.fi/books?hl=fi&lr=&id=tmziBwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA3&dq=nonaka+and+takeuchi+1995+&ots=pS8hES0LHv&sig=2x6NNGDh1D0bxBXDID28lSPHPsM&redir\\_esc=y#v=onepage&q=tacit&f=false](https://books.google.fi/books?hl=fi&lr=&id=tmziBwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA3&dq=nonaka+and+takeuchi+1995+&ots=pS8hES0LHv&sig=2x6NNGDh1D0bxBXDID28lSPHPsM&redir_esc=y#v=onepage&q=tacit&f=false). Luettu 8.5.2019.
- Noordin, R., Zainuddin, Y. Rasid Mail, F. & Sarima, N., 2015. Performance outcomes of strategic management accounting information usage in Malaysia: Insights from electrical and electronics companies. Procedia economics and finance (31) 13-25.
- Ollus, M., Ranta, J. & Ylä-Anttila, P., 1998. Verkostojen vallankumous. Miten johtaa verkostoyritystä? Taloustieto Oy.
- Perramon, J., Rocafort, A., Bagur- Femenias, L. & Llach, J., 2016. Learning to create value through the balanced scorecard model: an empirical study. Total quality management, 27(10), 1121-1139.
- Phadernod, b., Crowder, R. & Wills, G., 2019. Importance- performance analysis based swot analysis. International journal of information management, 44, 194-203.
- Prahalad, C.K. & Hamel, G., 1990. The core competence of the corporation. Harvard business review. Julkaistu osoitteessa:  
<[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4391952/mod\\_resource/content/1/Prahalad%20Hamel.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4391952/mod_resource/content/1/Prahalad%20Hamel.pdf)>. Luettu 8.5.2019.
- Porter, M., 2008. The five competitive forces that shape strategy. Harvard business review. Julkaistu osoitteessa:  
<

- 1%2Fs3%2Faws4\_request&X-Amz-Date=20190828T124107Z&X-Amz-Expires=3600&X-Amz-SignedHeaders=host&X-Amz-Signature=ed001d70f2bfb55146e60648db613c67333fbd847f7d9264f0788d3aa086a8b#page=25>. Luettu 28.8.2019.
- Puolamäki, E., 2007. Strateginen johdon laskentatoimi- kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät. Paino As Pakett, Tallinna.
- Rivenbark, W., Roenigk, D. & Fasiello, R., 2017. Twenty years of benchmarking in North Carolina: lessons learned from comparison of performance statistics as benchmarks. *Public administration quarterly*, 41(1), 130-148.
- Rondo- Broveto, P. & Saliterer, I., 2007. Comparing regions, cities and communities: Local government benchmarking as an instrument for improving performance and competitiveness. *The innovation Journal: The public sector innovation journal*, 12 (3), 1-18.
- Shank, J., 1989. Strategic cost management: new wine, or just new bottles? Julkaistu osoitteessa: <[https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/36953464/SHANK\\_John\\_K\\_Strategic\\_Cost\\_Management\\_Journal\\_of\\_MAR.pdf?response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DStrategic\\_cost\\_management\\_new\\_wine\\_or\\_ju.pdf&X-Amz-Algorithm=AWS4-HMAC-SHA256&X-Amz-Credential=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A%2F20190828%2Fus-east-1%2Fs3%2Faws4\\_request&X-Amz-Date=20190828T125137Z&X-Amz-Expires=3600&X-Amz-SignedHeaders=host&X-Amz-Signature=7e711822462aa8580a44448ea2909924462bfa5b8751fca97948608117bc13aa](https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/36953464/SHANK_John_K_Strategic_Cost_Management_Journal_of_MAR.pdf?response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DStrategic_cost_management_new_wine_or_ju.pdf&X-Amz-Algorithm=AWS4-HMAC-SHA256&X-Amz-Credential=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A%2F20190828%2Fus-east-1%2Fs3%2Faws4_request&X-Amz-Date=20190828T125137Z&X-Amz-Expires=3600&X-Amz-SignedHeaders=host&X-Amz-Signature=7e711822462aa8580a44448ea2909924462bfa5b8751fca97948608117bc13aa)>. Luettu 28.8.2019.
- Simmonds, K., 1991. Broadening management accounting education : more theory, more practicality. *Accounting education* 1(1), 47-54 (1992)
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A., 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. E-kirja.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A., 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Tuomi, L. & Sumkin, T. , 2009. Strategia arjessa – oivalluksia organisaation uudistajille. Alma Talent Oy.
- Vuorinen, T., 2016. PK- yritysten kadonneet strategiat. Julkaistu osoitteessa: <<https://www.kauppalehti.fi/uutiset/pk-yritysten-kadonneet-strategiat/75fad2aa-2cea-3163-9d5a-391eb71a9de1>> Päivitetty 21.3.2016. Luettu 4.9.2019.
- Zengin, Y. & Ada, E., 2009. Cost management through product design: target costing approach. *International journal of production research.*, 48(19), 5593-5611.)

## LIITE

### TEEMAHAASTATTELU:

Strategisen johdon laskentatoimen menetelmien soveltaminen keskisuomalaisissa PK- yrityksissä

1. Asema yrityksessä ja kuinka kauan ollut kyseisessä yrityksessä töissä/  
milloin perustettu. Koulutustausta? Yrityksen toiminnan laajuus  
/liikevaihto, ja henkilöstön määrä 1-10, 11-25, 26-50, Yli 50?
2. Mikä on yrityksen toimiala? Tärkeimmät työtehtäväsi päivittäin? Mikä on  
roolinne yrityksen päätöksenteoissa?
3. Kuvailkaa yrityksen strategiaa muutamalla sanalla. Jos ei ole määritelty  
strategiaa niin miksi ei? Syy? Miten yrityksenne ottaa strategian huomi-  
oon päätöksenteossa? Koetaanko strategian olevan tärkeä osa yritystä ja  
päättöksentekoa? Onko merkitystä? MIKSI?
4. Kuvailkaa päätöksentekoprosessia.
5. Strategisen johdon laskentatoimen menetelmät ja miksi? Kauan ollut käy-  
tössä? Mitä hyötyä?
6. Soveltuvatko kyseiset menetelmät yrityksenne päätöksentekoon? Onko  
niissä kehitettävää? Haasteita? Mitä hyvää?
7. Ovatko menetelmät tarpeeksi informatiivisia? Mitkä syyt vaikuttaneet  
menetelmien valintaan?
8. Tulevaisuus? Onko suunnitelmissa muuttaa päätöksentekoprosessia? Mitä  
kehitettävää teillä on strategisessa päätöksenteossa tulevaisuudessa? Jos  
ei ole, niin miksi koette tämän hetkisen prosessin olevan hyvä?
9. Olisitteko valmiita kokeilemaan uusia menetelmiä? Miksi, miksi ei? Mitä  
menetelmiä? Mitä menetelmiä ei missään nimessä?
10. Ovatko jotkut menetelmät haasteellisia yrityksenne kannalta? Mitä haas-  
teita menetelmät voivat luoda yritykselle?

**Strategisen johdon laskentatoimen menetelmät:**

- strateginen kustannusanalyysi
- prosessijohtaminen + toimintolaskenta
- verkostoituminen
- elinkaartilaskenta
- tavoitekustannuslaskenta
- rullaava ennustaminen
- strategiset suoritusmittarit
  - tableau de bord
  - suorituskykypyramidi
- balanced scorecard
- asiakaskannattavuuslaskenta
- kilpailijoiden analysointi