

**TALOUSHALLINNON OSTOLASKUPROSESSIN
OFFSHORE-ULKOISTAMISEN HYÖDYT -
TAPAUSTUTKIMUS**

**Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu**

Pro gradu -tutkielma

2019

**Tekijä: Riina Markkanen
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Jukka Pellinen**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä Riina Markkanen	
Työn nimi Taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore-ulkoistamisen hyödyt - tapaustutkimus	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) 30.4.2019	Sivumäärä 78
Tiivistelmä - Abstract	
<p>Tässä tutkimuksessa on tutkittu case-yrityksen ostolaskuprosessin offshore-ulkoistamisen vaikutuksia Lean-periaatteiden toteutumiseen sekä potentiaalisesti ulkoistuksella saavutettavissa oleviin ei-taloudellisiin hyötyihin. Tutkimusaineisto koostui lomakekyselystä ja ryhmähaastatteluista.</p> <p>Sekä kyselyssä saatujen kvantitatiivisten tulosten että haastatteluissa tarkentuneiden vastausten perusteella ostolaskuprosessin ulkoistaminen on lisännyt prosessissa esiintyvän hukkan määrää. Lisäksi virtausta ei ole saatu parannettua eikä vaihtelua tai ylikuormitusta poistettua kaikilta ostolaskuprosessiin sitoutuneilta henkilöiltä ja osastoilta.</p> <p>Ulkoistuksen myötä yrityksessä on saavutettu joitakin ei-taloudellisia hyötyjä. Näitä ovat tutkimuksen perusteella dokumentoinnin parantuminen ja ostolaskukäsittelyhenkilöstön saatavuuden turvaaminen. Ulkoistuksen hyödyt eivät ole vastanneet odotuksia ja ulkoistuksesta on seurannut myös monia haittoja.</p> <p>Tutkimustulosten perusteella voidaan todeta, että ostolaskuprosessin offshore-ulkoistamiselle mahdollisesti mitattavissa olevat hyödyt ovat ennemmin ei-taloudellisia kuin taloudellisia. Kokonaisuutena arvioituna ei ostolaskuprosessin ulkoistamista voida case-yrityksessä pitää vaikutuksiltaan positiivisena. Yrityksen sisäisesti järjestetty prosessi oli saatu kehitettyä ennen ulkoistuksia niin tehokkaaksi ja joustavaksi, että edes tätä aikaisemmin vallinnutta prosessin laatutasoa ei ole enää pystytty tavoittamaan ulkoistuksen jälkeisenä aikana.</p>	
Asiasanat Ulkoistaminen, taloushallinnon ulkoistaminen, liiketoimintaprosessien ulkoistaminen, offshore-ulkoistaminen, Lean-periaatteet, ei-taloudelliset hyödyt	
Säilytyspaikka	Jyväskylän yliopiston kirjasto

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	5
1.1	Tutkimuksen tausta.....	5
1.2	Tutkimuskysymykset.....	7
1.3	Tutkielman rakenne.....	8
2	TALOUSHALLINNON ULKOISTUKSEN HYÖDYT JA LEAN JOHTAMISJÄRJESTELMÄ.....	10
2.1	Taloushallinnon määritelmä.....	10
2.1.1	Taloushallinnon osakokonaisuudet ja -prosessit.....	11
2.2	Ulkoistaminen.....	13
2.2.1	Liiketoimintaprosessien ulkoistaminen.....	14
2.2.2	Taloushallinnon ulkoistaminen.....	15
2.2.3	Ulkoistusten jaottelu kohdemaan mukaan.....	16
2.2.4	Ulkoistusprosessi.....	18
2.2.5	Taloudelliset motiivit ja tavoiteltavat hyödyt ulkoistuksissa...	21
2.2.6	Transaktiokustannusteoria.....	23
2.2.7	Ei-taloudelliset motiivit ja tavoiteltavat hyödyt ulkoistuksissa	24
2.2.8	Resurssiriippuvuusteoria.....	27
2.2.9	Ulkoistamiseen liittyvät riskit.....	29
2.2.10	Aikaisempi tutkimus ulkoistusten vaikutuksista.....	33
2.2.11	Riskien hallinta ja elementit onnistuneelle ulkoistukselle ulkoistussuhteissa.....	37
2.3	Lean johtamisjärjestelmä.....	42
2.3.1	Lean-periaatteet.....	43
2.3.2	Hukka.....	45
2.3.3	Lean teollisuuden ulkopuolella ja tukitoiminnoissa.....	46
3	TAPAUSTUTKIMUS.....	49
3.1	Aineisto.....	49
3.2	Menetelmät.....	50
3.3	Tutkimuksen tulokset.....	52
3.3.1	Kuvaus case-yrityksen ostolaskuprosessista ennen ja jälkeen taloushallinnon ulkoistamisen.....	52
3.3.2	Kvantitatiivinen osuus.....	54
3.3.3	Kyselytutkimuksen tulokset ostolaskuprosessin ulkoistamisen vaikutuksista Lean-periaatteiden toteutumiseen.....	54
3.3.4	Kyselytutkimuksen tulokset ostolaskuprosessin ulkoistamisen vaikutuksista ei-taloudellisten hyötyjen saavuttamisessa.....	58
3.3.5	Kvalitatiivinen osuus.....	62
3.3.6	Lean-periaatteiden toteutumisen arviointi haastattelujen pohjalta.....	63
3.3.7	Ei-taloudellisten hyötyjen saavuttamisen arviointi haastattelujen pohjalta.....	66

4 JOHTOPÄÄTÖKSET	68
LÄHTEET.....	71
LIITE	75
Kuva 1 Taloushallinnon toimintojen ulkoistaminen (PricewaterhouseCoopers, 2007).....	16
Kuva 2 Ulkoistusprosessi (mukaiillen Brown & Wilson, 2005, 26; Lehtikoinen & Töyrylä, 2013, 43; Maelah, et.al., 2012)	18
Kuva 3 Taloushallinnon ulkoistusten elinkaari (Maelah, Aman, et.al., 2012) _	21
Kuva 4 Case-yrityksen ostolaskuprosessin ennen taloushallinnon ulkoistuksia	52
Kuva 5 Case-yrityksen ostolaskuprosessi taloushallinnon ulkoistuksen jälkeen	53
Taulukko 1 Taloushallinnon osaprosessit (mukaiillen Lahti & Salminen, 2014, 16-18; Nicholson & Aman, 2008).....	12
Taulukko 2 Kyselyn tulokset ostolaskuprosessin offshore ulkoistuksen vaikutuksista Lean-periaatteiden mukaisiin hukkiin	55
Taulukko 3 Summamuuttajat ja vastaajien mielipiteet ostolaskuprosessin offshore ulkoistuksen vaikutuksista Lean hukkiin.....	57
Taulukko 4 Taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistamisen vaikutukset ei-taloudellisten hyötyjen kannalta.....	59
Taulukko 5 Vastaajien mielipiteet summamuuttujamenetelmällä ei-taloudellisten hyötyjen saavuttamiseen taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistamisen kautta	62

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Viimeisten vuosikymmenten liike-elämää ovat värittäneet useat eri ulkoistusten aallot sekä lukuisat ulostulot erilaisiin ulkoistuksiin liittyen. Myös tämän tutkielman case-yritys on ollut mukana globalisaation ja digitalisaation mahdollistamassa ulkoistustrendissä. Tässä tutkielmassa halutaankin selvittää yrityksessä tehtyjen laajojen taloushallinnon *offshore* ulkoistusten vaikutuksia niin, että huomioiduksi tulee ulkoistusten sekä taloudellinen, että eitaloudellinen näkökulma.

Siivousala on perinteisesti nähty Suomessa ulkoistusten uranuurtajana. 1950-luvulla alkoivat yleistyä yritysten siivouspalveluiden ulkoistukset, jonka myötä konkretisoitui nopeasti ymmärrys kasvavista palvelumarkkinoista. Nopeasti siivouspalveluiden tarjoajat laajensivatkin jo kiinteistönhuollon ja vartioinnin palveluihin. Seuraavassa aallossa tulivat kopiainnin ja viestinnän ulkoistukset. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 26-27) Kuitenkin tuotannossa ulkoistamiset ovat olleet arkea jo varhaisesta teollistumisen ajasta alkaen, kun suuremmat yritykset ostivat pienemmiltä paikallisilta toimijoilta erilaisia tuotannossa tarvittavia komponentteja. Globalisaation myötä tavaran ja palveluiden liikkuvuus maiden rajojen ylitse on muodostunut yhä helpommaksi ja samalla edullisemmaksi, jonka myötä mahdollistui seuraavat ulkoistusten aallot, ensimmäisenä tuotannon ja sittemmin palveluiden *offshore* ulkoistukset. (Ojha, 2014) *Offshore* ulkoistuksissa ulkoistus viedään oman maan rajojen ulkopuolelle perinteisesti matalamman kustannustason maahan, joka sijaitsee yleisesti maantieteellisesti Euroopan ulkopuolella. Tuotannon ulkoistuksissa ykköskohtena on pitkään ollut Kiina. Vastaavasti 1990 ja 2000-luvuilla digitalisaation kehittymisen myötä kiihtyneissä IT ja liiketoimintaprosessi ulkoistuksissa Intia. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 29-32) Teollisuuden *offshore* ulkoistukset muuttivat maailmaa jo yli 50 vuotta sitten, mutta vastaavat liiketoimintaprosessien ulkoistukset ovat kiistatta tehneet saman kehittyneiden kommunikaatio ja datansiirto mahdollisuuksien myötä uudistaessaan paikkaan sitoutumattoman palvelutyön organisoitumista (Ojha, 2014; Lewin & Peeters, 2006).

Ulkoistusten ja viimeisimpänä erityisesti liiketoimintaprosessien ulkoistusten voidaan todeta olleen maailmanlaajuinen trendi. Liiketoimintaprosessien ulkoistuksiin lukeutuu niin ikään taloushallinnon ulkoistukset, jotka ovat olleet yksi nopeimmin kasvavista *offshore* ulkoistusegmenteistä maailmassa. (Reddy & Ramachandran, 2008; Aman, Hamzah, Amiruddin, & Maelah, 2012) Taloushallinnon ulkoistuksissa keskeisiä motivaatiotekijöitä ovat olleet perinteisesti kustannussäästöjen tavoittelun ohella koulutetun työvoiman saatavuus sekä kilpailuedun saavuttaminen, joka mahdollistuu, kun taloushallinnon ammattilaiset keskittyvät strategisesti merkittävään arvoa tuottavaan työhön toistuvien suoritettavien rutiinien sijasta (Maelah, Aman, Hamzah, Amiruddin, Sofiah, & Auzair, 2010). Suomessa taloushallinnon ulkoistukset alkoivat verraten myöhään, vasta vuosituhaten vaihteen jälkeen. Erityisesti, kun huomioon otetaan se, että ensimmäiset tilitoimistot on perustettu jo 1950-luvulla ja niiden käyttö on hyvin vakiintunutta. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 18, 27) Taloushallinnon ulkoistuksiin kohdistuikin pohjoismaisessa tutkimuksessa vuonna 2006 suurin kasvupotentiaali vertailussa kaikkiin muihin tuotannon ja liiketoimintaprosessien ulkoistuksiin nähden (Ekström, 2007, 202). Osaselittäjänä ja mahdollistajana taloushallinnon töiden ulkoistamisessa on Suomessa nähty olevan laajempi laskentatoimen työssä ja kulttuurissa tapahtunut muutos. Perinteisesti taloushallinnon ammattilaiset ovat sopineet niin kutsuttuun *beancounter*-rooliin, jossa rutiininomaiset työtehtävät on vain suoritettu ilman laajempaa ymmärrystä kokonaisuudesta. Viime aikoina kuitenkin laskentatoimen henkilöstö on omaksunut itselleen enemmän vuorovaikutteisen ja vastuunottavan *controller*-roolin. (Granlund & Lukka, 1997) Näin yritysten talousosastoista on kasvanut liiketoimintakumppaneita samalla, kun aiemman roolin mukaiset heikosti arvoa tuottavat rutiinityöt on tullut mahdolliseksi ulkoistaa.

Palveluiden ulkoistuksilla on tutkitusti mahdollista saavuttaa erilaisia positiivisia hyötyjä, kuten yrityksen arvon nousua, kustannussäästöjä ja parantunutta palvelutasoa, mutta tulosten saavuttaminen vie aikaa ja on riippuvainen monista eri tekijöistä (esim. Lee & Kim, 2010; Lewin & Peeters, 2006). Ulkoistustutkimusten tulokset ovat kuitenkin hyvin vaihtelevia. Esimerkiksi on havaittu, että vain puolet PricewaterhouseCoopersin vuonna 2005 laadittuun tutkimukseen vastanneista 156 ylimmän johdon talousasiantuntijoista oli tyytyväisiä taloushallinnon *offshore* ulkoistusten vaikutuksiin. Samaisessa tutkimuksessa todettiin, että kolmannes yrityksistä oli kokenut kustannusten nousua ensimmäisen vuoden jälkeen ja 15% vastanneista ei ollut saavuttanut tavoiteltuja kustannussäästöjä edes viiden vuoden kuluttua ulkoistusten toteuttamisesta. (Nicholson & Aman, 2008) Samoin on todettu, että vaikka ulkoistus edistäisi yrityksen kustannustehokkuutta, ei kannattavuuden ja tuottavuuden parantumista ole pystytty tutkimuksissa vahvistamaan (Jiang, Frazier, & Prater, 2006).

Tutkimusten tulokset ilmentävät ulkoistuspäätöksen haasteellisuutta. Vaikka ulkoistuksella on mahdollista saavuttaa merkittäviä hyötyjä, ovat ulkoistamisen riskit suuret. Yleisimmin koettuja riskejä ulkoistuksissa ovat muun muassa huono palvelun laatu, kontrollin menettäminen, kulttuuristen erojen aiheuttamat ongelmat, asiakkaiden negatiivinen reaktio, tiedon turvassa pysymättömyys, ulkoistuspalveluidentarjoajan henkilöstön vaihtuvuus ja moraalikato, operationaalinen tehottomuus, infrastruktuurin kestättömyys ja poliittinen

epävakaus kohdemaassa sekä osaamisen katoaminen. (Lewin & Peeters, 2006) Koska yritysten taloushallinnossa on strategisesti tärkeää ja monimutkaista tietoa, sisältyy sen ulkoistamiseen erityistä riskisyyttä liittyen luottamuksellisuuteen ja tiedon turvassa pysymättömyyteen. Siksi taloushallinnon ulkoistuksissa on kiinnitettävä erityistä huomiota riskinhallintaan erilaisten ulkoistussuhteen johtamisen ja kontrollin keinoin. (Maelah, et. al., 2012) Onkin kyseenalaistettu sitä, miksi taloushallinnon ulkoistuksia toteutetaan laajasti huolimatta ongelmista liittyen informaatioon, kannustin konflikteihin, opportunistiseen käytökseen ja yleiseen epävarmuuteen, erityisesti kun kyseessä on kaksi vahvasti institutionaalisesti erilaista maata, esimerkiksi eurooppalainen länsimaa ja Intia. Siksi herkkää ja yrityksen toiminnan kannalta kriittistä tietoa sisältäviä taloushallinnon toimia ei mahdollisesti kannattaisi ulkoistaa lainkaan. (Nicholson, Jones, & Espenlaub, 2006) Vaikka liiketoimintaprosessien ulkoistaminen on edelleen merkittävää, ollaan kuitenkin maailmalla jo todistettu näyttäviä suuryritysten tekemien ulkoistusten takaisinventoja, joten merkkejä trendin kääntymisestä on ollut ilmassa (Kotlarsky & Bognar, 2012).

Tässä tutkielmassa syvennyttään taloushallinnon ostolaskuprosessin ulkoistukseen ja sen vaikutusten tutkimiseen case-yrityksessä kvantitatiivisen ja kvalitatiivisen tutkimuksen keinoin. Työssä keskitytään ulkoistuksella mahdollisesti saavutettuihin ei-taloudellisiin hyötyihin ja tehdään taloudellisia päätelmiä Lean-periaatteiden kautta. Lean on organisaation kaikkia liiketoimintaprosesseja koskettava Toyotan tehtailla kehitetty toimintamalli, jossa tähdätään jatkuvaan oppimisen ja kehittämisen prosessiin (Tuominen, 2010a, V). Vaikka Lean on kehitetty teollisuudessa, se sopii hyvin myös palvelutyöhön ja asiantuntijaorganisaatioihin sovellettavaksi, tavoitellessaan tarvittavan ajan lyhentämistä ja muuttamista ennustettavaksi. Jo julkaisuvuonnaan eli 1988 alettiin puhua Lean johtamisjärjestelmästä, jossa keskeinen päämäärä on virtaukseen pääseminen, eli työn sujuva eteneminen. Tämä mahdollistuu vaihtelun sekä sen kautta syntyvien ylikuormituksen ja hukkan välttämisen kautta. Näistä hukat ovat arvoa tuottamatonta tekemistä, joihin lukeutuu ylituotanto, varastointi tai asiantuntijatyössä keskeneräinen työ, odottaminen, ylimääräinen työntekijän tai materiaalin liike, työn siirtäminen henkilöltä toiselle, virheet ja siten uudelleen tekeminen sekä epätarkoituksenmukainen käsittely (Torkkola, 2015, 11-27). Koska Lean ajattelussa pohjimmiltaan tavoite on taloudellisen hyödyn saavuttaminen, voidaan sitä soveltaa tässä tutkimuksessa kriteeristönä taloudellisten vaikutusten ja päätelmien tekemiseen case-yrityksessä.

1.2 Tutkimuskysymykset

Tässä tutkimuksessa haetaan vastausta kahteen tutkimuskysymykseen, joiden tavoitteena on tutkia case-yrityksen taloushallinnon ostolaskuprosessin ulkoistamisen vaikutuksia. Tutkimuskysymykset ovat:

1. Onko case-yrityksessä toteutettu taloushallinnon ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistus parantanut Lean ajattelun mukaisten periaatteiden toteutumista?
2. Onko taloushallinnon ostolaskuprosessin ulkoistamisella saavutettu case-yrityksessä muita ei-taloudellisia hyötyjä?

Tutkielmassa pyritään arvioimaan taloushallinnon ulkoistusten vaikutuksia case-yrityksen prosesseihin. Koska kyseessä on suuryritys, tutkimuksen laajuuden järkevyyden ja empiirisen työn onnistumisen turvaamiseksi on tutkielma rajattu koskemaan taloushallinnon moninaisesta kokonaisuudesta ainoastaan niin kutsuttua ostolaskuprosessia. Toteutetut ulkoistukset ovat sekoitus sekä *nearshore*, että *offshore* ulkoistuksia, joista keskitymme ainoastaan *offshore* ulkoistusten vaikutusten tarkasteluun, koska *nearshore* ulkoistusten rooli on kokonaisuudessa vähäinen.

Vaikka kyseessä on case-tutkimus, jonka tulokset eivät ole laajemmin yleistettävissä, on tämä tutkimus tarpeellinen päivittämään aihepiirin tutkimusta. Vaikka taloushallinto on keskeinen ulkoistussegmentti liiketoimintaprosessien ulkoistuksessa, on siitä tehty tutkimusta verraten vähän (Aman, et.al., 2012). Lisäksi tutkimus on painottunut vahvasti 2000-luvun alkupuolelle, vaikka ala on muuttuva. Myös tulokset ulkoistuksista voivat muuttua ajan mittaan, kun prosessit ja järjestelmät kehittyvät yhteistyön sekä toimialan kehittyessä. Siksi tutkimusalue on edelleen relevantti. Lisäksi olemassa oleva liiketoimintojen *offshore* ulkoistuksia koskeva tutkimus on vahvasti keskittynyt ulkoistusten kärkimäärään, eli Yhdysvaltoihin (Ojha, 2014). Koska siellä vallitsevat lähtökodit ja markkinatilanne ovat hyvin toisenlaiset, on perusteltua tarvetta Suomen kontekstissa tehtävälle *offshore* ulkoistustutkimukselle.

Tässä tutkielmassa on haluttu keskittyä sekä taloudellisiin, että ei-taloudellisiin hyötyihin, koska niiden on todettu olevan taloushallinnon ulkoistuksissa jopa kustannussäästöjä merkittävämpi motiivi ja tavoite (esim. Maelah, et. al., 2012; Ross Research, 2004) Taloudellisia päätelmiä tehdään tutkimalla Lean-periaatteiden toteutumista ja erityisesti sitä, onko hukka vähentynyt vai lisääntynyt ostolaskuprosessin ulkoistamisen jälkeen. Lean on hyvä mittaristo tähän, koska case-yritys on itse määritellyt soveltavansa Lean ajattelua toimintaansa. Lean on toimintafilosofia koko organisaatiolle ja siksi sen tulisi toteutua myös yrityksen ostolaskuprosessissa. Lisäksi Lean on nostanut laajemmin suosiotaan asiantuntijatyön organisoitumisen tehostamisen työkaluna.

1.3 Tutkielman rakenne

Tämä tutkielma on jaettu yhteensä neljään kappaleeseen, joiden tavoitteena on luoda laaja teoreettinen viitekehys tutkimuskysymysten taustan ymmärtämiseksi ja niiden ratkaisemiseksi. Tutkielman ensimmäisessä vaiheessa on esitetty johdanto aihepiiriin sekä tutkimuskysymykset. Luvun 2 tehtävänä on määritellä tutkimusaihe ja muodostaa käsitteellinen viitekehys. Tämä aloitetaan määrittelemällä taloushallinto ja sen prosessit ymmärryksen syventämiseksi

ulkoistettavasta liiketoimintaprosessista. Seuraavaksi keskitytään itse ulkoistamistutkimukseen. Ulkoistamistutkimus jakaantuu yleisesti kolmeen haaraan, jotka ovat itse ulkoistamisprosessiin keskittyvä tutkimus, ulkoistamispäätökseen ja sen tekemiseen keskittyvä tutkimus sekä ulkoistamisen tuloksiin keskittyvä tutkimus (Jiang, et.al., 2006). Tämä jako näkyy tutkielman rakenteessa, jossa selvitetään keskeisten termien määritelmät, jonka jälkeen jatketaan ulkoistusprosessin kuvauksella, keskitytään ulkoistuspäätösten taustalla vaikuttaviin motiiveihin sekä huomioonotettaviin riskeihin. Läpi käydään myös lyhyesti kaksi tärkeintä taloustieteen teoriaa, joita sovelletaan ulkoistuspäätösten arvioinnissa tukena sekä arvioidaan tutkimustiedon pohjalta ulkoistusten vaikutuksia, tuloksia ja ulkoistuksen onnistumisen kannalta keskeistä ulkoistuskumppaneiden välistä suhdetta riskinhallinnassa. Ennen aineiston, menetelmien ja tulosten läpikäymistä avataan tutkimuksessa keskeisen arviointimittariston, eli Lean ajattelun pääpiirteet. Viimeisessä vaiheessa tehdään johtopäätökset sekä listataan tutkielmassa käytetyt lähteet ja liitteet.

Läpi tämän tutkielman fokus pidetään liiketoimintaprosessien ulkoistuksissa ja erityisesti taloushallinnon ulkoistuksissa. Puhuttaessa ulkoistuksista viitataan lähtökohtaisesti tässä työssä liiketoimintaprosessin ulkoistukseen, ei tuotannon ulkoistukseen tai palveluiden hankintaan, eli esimerkiksi siivouksen tilaamiseen. Tutkielma keskittyy myös ulkoistuksiin viitatessaan ensisijaisesti oman maan rajojen ulkopuolelle vietäviin ulkoistuksiin. Taloushallinnon ulkoistuksista puhuttaessa käytetään kansainvälisessä tutkimuksessa termiä *finance and accounting outsourcing* sekä myös *accounting outsourcing*. Tässä tutkielmassa nämä molemmat termit on käännetty taloushallinnon ulkoistukseksi, koska pelkästä kirjanpidon ulkoistamisesta puhuminen antaisi kokonaisuudesta liian yksinkertaistavan vaikutelman. Ymmärrystä taloushallinnon ulkoistuksen monista puolistista ja mahdollisuuksista, jotka eivät rajoitu pelkän kuukausittaisen kirjanpidollisen työn tekemiseen, laajennetaan vielä omassa kappaleessaan. Lisäksi koko tutkielma on laadittu suuryrityskontekstissa.

2 TALOUSHALLINNON ULKOISTUKSEN HYÖDYT JA LEAN JOHTAMISJÄRJESTELMÄ

2.1 Taloushallinnon määritelmä

Taloushallinnon järjestäminen on olennainen osa kaikkea yritystoimintaa. Terminä taloushallintoa käytetään hyvin vakiintuneesti laskentatoimen alan keskusteluissa ja kirjallisuudessa. Kuitenkin monesti sanan yksiselitteinen määrittely jää tekemättä ja taloushallinto mielletään olevan sama asia kuin laskentatoimi ja sen tekniikat. Kuitenkin taloushallinto on todellisuudessa tätä käsitystä laajempi kokonaisuus. (Lahti & Salminen, 2014,15-16)

Lahti ja Salminen (2014, 16) määrittelevät kirjassaan, että ”taloushallinto tarkoittaa järjestelmää, jolla organisaatio seuraa taloudellisia tapahtumia siten, että se voi raportoida toiminnastaan sidosryhmilleen.” Tässä tapauksessa sidosryhmät voivat olla joko yrityksen ulkopuolisia tahoja, kuten viranomaisia, omistajia ja asiakkaita, tai yrityksessä sisäisesti taloudellista informaatiota tarvitsevaa yritysjohtoa. Taloushallinnon tuottama taloudellinen informaatio jakaantuu näihin kahteen eri suuntaan ja tarpeeseen. Tämän jaon perusteella taloushallinto erotellaan ulkoiseen eli yleiseen laskentatoimeen sekä sisäiseen eli johdon laskentatoimeen. Kuitenkin modernissa taloushallinnossa nämä kaksi perinteistä suuntausta ovat pitkälti integroituneet yhteen. (Lahti & Salminen, 2014,16)

Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 12) ovat niin ikään määritelleet, että ”taloushallinto on johtamisen tukitoiminto, jonka tehtävänä on tuottaa yrityksen johtamista avustavia ja taloutta kuvaavia raportteja, osallistua yrityksen talouden johtamiseen ja valvontaan, sekä konsultoida johtoa taloushallinnon näkökulmasta.” Myös nämä asiantuntijat korostavat, että taloushallinnosta raportoitavien tietojen käyttäjät voivat olla joko yrityksen sisäisiä tai ulkopuolisia tahoja, jotka käyttävät tätä tietoa päätöksentekonsa tukena. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 12)

Taloushallinnon rooli oli perinteisesti toimia tiedon rekisteröijänä ja tulosten toteajana. Kuitenkin taloushallinnossa on 2000-luvulla omaksuttu enemmän analyttinen rooli, jonka on osaltaan mahdollistanut taloushallinnon automatisaatio ja sitä kautta vapautunut aika. Nykyaikainen taloushallinto tuottaa tehokkaasti ja nopeasti virheetöntä, systemaattista ja oikea-aikaista sähköistä dataa. Tätä tietoa pystytään käyttämään liiketoiminnan tukena ja siten tuottaman

lisäarvoa koko yritykselle. (Granlund & Malmi, 2004, 14-26) Taloushallinnon tehtävä on siis kehittynyt laskentatoimen tiedontuottajasta, talousjohtamisen tuen kautta aina moderniksi strategisen johtamisen ja päätöksenteon avustavaksi tukitoiminnoksi (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 16). Strategisella tasolla taloushallinto voidaan mieltää olevan tukitoiminnon sijaan myös oma liiketoimintaprosessinsa (Lahti & Salminen, 2014, 16).

2.1.1 Taloushallinnon osakokonaisuudet ja -prosessit

Kuten edellisessä kappaleessa on todettua, taloushallinto on laaja kokonaisuus, joka sisältää monia eri osa-alueita tai osakokonaisuuksia. Aihealueen selkeämmän kuvaamisen ja ymmärtämisen kannalta taloushallintoa voidaan yrityksissä jakaa pienempiin kokonaisuuksiin pelkästä ulkoisesta ja sisäisestä laskentatoimesta puhumisen sijasta. Jaotteluja löytyy teoriakirjallisuudesta useampia erilaisia, mutta käytännössä yritykset voivat tehdä jaotteluja parhaaksi katsomallaan tavalla riippuen omista tarpeistaan sekä taloushallintonsa kokonaisuuden monimutkaisuudesta.

Yksinkertaisimmillaan taloushallinto voidaan jakaa kahteen osa-alueeseen päätoimintojen perusteella. Erityisesti suurissa organisaatioissa talousjohto ja -hallinto voidaan jakaa puhtaaseen taloushallintoon sekä rahoitukseen, eli rahoitushallintoon. Tämä jaottelu pohjaa ajatukseen siitä, että rahoitushallinnossa vastattaisiin rahoituksen johtamisesta, kun vastaavasti taloushallintoon jäisi muut taloudelliset tehtävät ja palvelut, esimerkiksi kirjanpito, reskontran hoito ja palkanlaskenta sekä kannattavuuden hallinta ja taloushallinnon tietojärjestelmien kehittäminen. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 27-28) Toisaalta taloushallinnon kokonaisuuden on nähty jakaantuvan myös neljään erilliseen osakokonaisuuteen, jotka ovat 1. laskenta ja sen eri menetelmät, 2. näiden perusteella laadittava tarkoituksiin vastaava raportointi, 3. laskennan tietokantaratkaisut sekä 4. valvontaa tarkastustoiminnot (Granlund & Malmi, 2004, 25).

Taloushallinnon laajaa kokonaisuutta on kuitenkin usein hyödyllistä jakaa vielä edellistä pienempiin osakokonaisuuksiin konkreettisemmän kuvan ja ymmärryksen luomiseksi taloushallinnon arjesta. Taulukon 1. jaottelu on yleisesti hyväksi todettu ja käytetty kirjallisuuden lisäksi esimerkiksi taloushallinnon ohjelmistotalojen ja konsulttien toimesta. Myös suuryritysten talousosastoilla töiden organisointi noudattaa usein seuraavia toisistaan eroteltuja osakokonaisuuksia ja niiden prosesseja. (Lahti & Salminen, 2014, 16) Lähteestä, tilanteesta ja yrityksestä riippuen seuraavassa taulukossa listattavat taloushallinnon rutiinit voidaan lukea kuuluvaksi myös johonkin toiseen osakokonaisuusprosessiin. Esimerkiksi henkilöstön matkakulujen käsittely voi yhtä hyvin kuulua ostolaskuprosessiin, palkkakirjanpidon prosessiin tai olla täysin eriytettyä omaksi matkajakululaskuprosessikseen (Lahti & Salminen, 2014, 17; Nicholson & Aman, 2008). Näitä eri prosesseja ei ole syytä asettaa järjestykseen, koska vaatimukset ovat hyvin tilannesidonnaisia. Todettavaa on kuitenkin, että yleisesti ostolaskuprosessiin sisältyvä ostolaskujen käsittely on eniten talousosastojen resursseja vaativa (Lahti & Salminen, 2014, 52), kun taas myyntilaskuprosessiin kuuluva myyntilaskutus on erityisen kriittinen toiminto maksukyvyyn säilymisen ja toiminnan jatkuvuuden kannalta (Lahti & Salminen, 2014, 78).

Taloushallinnon osakokonaisuus/prosessi	Sisältää esimerkiksi
Ostolaskuprosessi (<i>Procure-to-pay</i> tai <i>Purchase-to-payment</i> /PTP)	<ul style="list-style-type: none"> • Ostotilaukset/ehdotukset ja niiden hallinta • Ostolaskujen käsittely ja maksut • Ostosopimusten hallinta • Kulukirjanpito • Toimittajajohtaminen • Matka- ja kululaskujen käsittely
Myyntilaskuprosessi (<i>Order-to-cash</i> /OTC)	<ul style="list-style-type: none"> • Myyntitilaukset ja niiden laskutus • Kassaan tulevat maksut • Myyntireskontran hoito • Perintä
Maksuliikenteen ja kassan hallinta	<ul style="list-style-type: none"> • Maksutapahtumien, viitesuoritusten ja muiden tiliotapahtumien käsittely • Kassanhoito • Luottokorttitapahtumien seuranta
Palkkakirjanpito-prosessi (<i>Hire-to-retire</i> /HTR)	<ul style="list-style-type: none"> • Palkanlaskenta • Työaikojen ja muiden palkkatapahtumien seuranta ja tulkinta • Etuudet • Eläkekirjanpito
Pääkirjanpito-prosessi (<i>Record-to-report</i> /RTR)	<ul style="list-style-type: none"> • Reskontran ja välitilien täsmäytykset • Raportointi • Jaksotukset • Verojen käsittely • Kausien sulkeminen
Käyttöomaisuuskirjanpito-prosessi	<ul style="list-style-type: none"> • Käyttöomaisuushankintojen seuranta • Poistot • Koneiden ja kalustojen arvostus
Raportointiprosessi	<ul style="list-style-type: none"> • Raporttien laatiminen edellisten osaprosessien perusteella ja jakelu yritysjohdolle sekä konserniraportointi • Budjetointi • Ennustaminen • Riskien johtaminen

Taulukko 1 Taloushallinnon osaprosessit (mukaiillen Lahti & Salminen, 2014, 16-18; Nicholson & Aman, 2008)

2.2 Ulkoistaminen

Ulkoistaminen on sekä mediassa, että arkikielessä paljon käytetty ja siten vakiintunut termi. Kuitenkaan akateemisessa kirjallisuudessa ulkoistamiselle ei ole olemassa yhtä yleisesti tunnustettua määritelmää. Eri lähteistä löydettävät määritelmät ovat keskenään toisista poikkeavia. Erityisesti ulkoistamisen englanninkielinen vastine *outsourcing* aiheuttaa haasteita termin ymmärtämisen ja määrittelyn suhteen (Gilley & Rasheed, 2000).

Lehikoinen ja Töyrylä (2013, 17) ovat määritelleet ulkoistamista käsittelevässä kirjassaan, että "ulkoistamiseksi lasketaan kaikki sellainen toiminta, jossa ulkoistava yritys siirtää osan tai kaiken toiminnoistaan ulkoistuspalvelujen tarjoajalle." Samoin Dolgui ja Proth (2013) ovat määritelleet ulkoistuksen toimintamallina, jossa ulkoistava yritys hankkii puolivalmisteita, valmiita tuotteita tai palveluita yrityksen ulkopuoliselta toimittajalta. Nämä hankittavat hyödykkeet ovat sellaisia, jotka perinteisesti on valmistettu yrityksissä sisäisesti. Edellisessä määritelmässä "tuote" voidaan aina korvata myös "palvelulla". Vastaavasti Nicholson, Jones ja Espenlaub (2006) ovat omassa määritelmässään nostaneet esiin ulkoistuksen sopimuksellista luonnetta. Heidän mukaansa ulkoistus on sopimuksellinen valtuutus, jossa toimintoja tai palveluita, jotka suoritetaan yleensä, mutta ei aina, yrityksessä sisällä, siirretään yrityksen ulkopuoliselle toimittajalle. Kaikki edellä esitetyt määritelmät tuovat esiin ulkoistuksia yhdistävää perusajattusta. Ulkoistus on lopputulos päätöksestä, jonka perusteella osa yritystoiminnassa tarvittavista palveluista, tuotteista tai osista päätetään hankkia yrityksen ulkopuolelta. Ulkoistavaa yritystä voidaanakin kutsua ostajaksi ja yritystä, joka tuottaa ostettavat palvelut tai tuotteet, myyjäksi (Dolgui & Proth, 2013).

Edellä esitetyt määritelmät ovat luonteeltaan hyvin laajoja ja kattavat käytännössä kaikki tuotteet ja palvelut, jotka tuotetaan yrityksen ulkopuolella. Tällaisten määritelmien käyttöä on kuitenkin kyseenalaistettu ja pidetty aihealuetta yksinkertaistavina. Kyseiset määritelmät eivät korosta ulkoistusten strategista luonnetta, joka on paljon enemmän kuin pelkkä ostopäätös. Ulkoistus tulisi nähdä fundamentaalina päätöksenä, jossa luovutaan sisäisestä toiminnan järjestämisestä, jonka perusteella ulkoistuksesta tulee strateginen valinta. Onkin esitetty, että kaikkea yrityksen ulkoa ostettavaa toimintaa ei pitäisi määritellä ulkoistukseksi. Esimerkkinä tästä tilanne, jossa yrityksen on osaamisen puutteen takia hankittava jokin palvelu tai tuote ulkopuoliselta taholta. (Gilley & Rasheed, 2000) Ulkoistamisen ja suoraan ostettujen palvelujen varaan rakennetun liiketoimintamallin välille voidaan myös tehdä ero. Näistä jälkimmäisessä tapauksessa on kyse palvelujen hankinnasta, ei ulkoistamisesta. Palvelujen hankkimisen piiriin voi sisältyä muun muassa tilitoimisto-, palkanlaskenta- ja logistiikkapalvelut. Näissä tapauksissa osa toiminnasta vain järjestetään hankitulla palvelulla. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 17)

2.2.1 Liiketoimintaprosessien ulkoistaminen

Business process outsourcing (BPO) on yksi käytetyimmistä ulkoistuksen alakäsitteistä, joka antaa rajatumman kuvan ulkoistettujen toimintojen luonteesta. Suomeksi käännettynä BPO viittaa erilaisten yrityksen liiketoimintaprosessien ulkoistamiseen.

Yritys voi tehdä valinnan ulkoistaa vain tietyn yksittäisen toiminnon, esimerkiksi ostolaskunkäsittelyn, tai kokonaisia liiketoimintaprosesseja, kuten koko taloushallinnon. Liiketoimintaprosessien on määritelty olevan joukko koordinoituja toimintoja, jotka edesauttavat liiketoiminnan tavoitteiden saavuttamista. Tästä johdettuna, BPO määritelmällisesti kuvaa liiketoimintaprosessin/prosessien ja/tai toiminnon/toimintojen ulkoistamista yrityksen sisältä ulkoiselle palveluntarjoajalle. Luonteenomaista ulkoistettaville kokonaisuuksille on määritetty olevan IT-intensiivisyys, jonka kautta ulkoisen palveluntarjoajan on mahdollista hallita prosessia sopimuksessa määritettyjen asiakasvaatimusten mukaisesti. (Bharadwaj, Saxena, & Halemane, 2010)

Eri lähteistä on löydettävissä mainintoja lukuisista erilaisista liiketoimintaprosessien ulkoistusten piiriin luettavista prosesseista. Kyseisiin prosesseihin voidaan käsittää kuuluvan laajasti erilaisia yrityksen toiminnan kannalta keskeisiä palveluita. Mainittavia ovat seuraavassa listauksessa esitetyt kokonaisuudet sekä niihin sisältyvät toiminnot, mutta käytännössä liiketoimintaprosessien ulkoistus voi koostua lukuisista muistakin osa-alueista.

- IT-palvelut, mm. ohjelmistotuki, serverit, työasemat & tietoliikenne
- Henkilöstöhallinto, mm. palkkahallinto, koulutus & rekrytointi
- Logistiikka, mm. varastointi ja jakelu
- Myynti ja markkinointi, mm. asiakaspalvelu ja puhelinkeskukset
- Datan prosessointi, mm. asiakasanalytiikka
- Kirjanpito ja taloushallinto, mm. laskujen käsittely ja maksu, laskutus ja reskontran hoito
- Hankinta
- Tutkimus- ja kehitystoiminta
- Lakipalvelut

(Lacity, Khan, & Yan, 2017; Reddy & Ramachandran, 2008; Brown & Wilson, 2005, 89; Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 27)

Liiketoimintaprosessien ulkoistamiset ovat nousseet 2000-luvulla suosituimmaksi ulkoistussegmentiksi. Tutkimustiedon valossa järjestyksessään suosituimpia ulkoistuksia ovat olleet IT-palvelut, hallinto, jakelu ja logistiikka, rahoitus, henkilöstöhallinto, puhelinkeskukset sekä myynti ja markkinointi. (Brown & Wilson, 2005, 88-89) Erytystä kasvua on maailmanlaajuisesti tapahtunut taloushallinnon ulkoistusmarkkinoilla, joka on yksi merkittävästä ulkoistettavista liiketoimintaprosesseista (Reddy & Ramachandran, 2008). Tämän takia seuraava kappale avaa vielä laajemmin taloushallinnon ulkoistuksia.

2.2.2 Taloushallinnon ulkoistaminen

Tässä tutkielmassa keskitytään taloushallinnon ulkoistuksen tarkasteluun, joka on myös yksi merkittävimmistä liiketoimintaprosessien ulkoistushaaroista. Siksi seuraavaksi määritellään taloushallinnon ulkoistukset vielä yksityiskohtaisemmin. Englannin kielessä tästä prosessista käytetään nimitystä *Finance and Accounting outsourcing* (FAO).

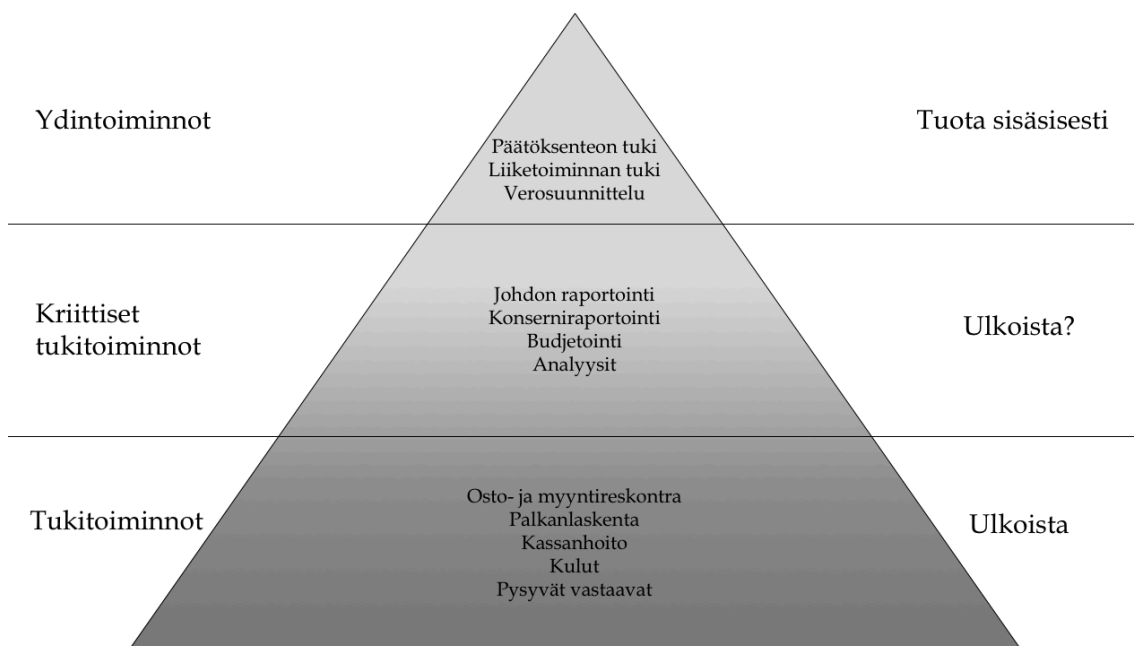
Taloushallinnon ja kirjanpidon ulkoistuksella viitataan yksinkertaisesti toimintaan, jossa yhtiö siirtää osan taloushallinnon funktioistaan yrityksen ulkopuoliselle kolmannelle osapuolelle, eli palveluntarjoajalle, tai vaihtoehtoisesti yhtiön itse omistamalleen tytäryhtiölle (Maelah, Aman, Amirruddin, Md Auzair, & Hamzah, 2012; Maelah et al., 2010). Edellä esitetty määritelmä ei aseta rajoitteita sille, mitä taloushallinnon funktioita yrityksen pitäisi sisällyttää ulkoistuksen piiriin. Taloushallinnon ulkoistus voi kattaa laajasti erilaisia prosesseja alkaen hyvin mekaanisesta rutiinistyöstä, kuten reskontran hoidosta, aina erittäin monimutkaiseen, analyyttiseen ja tietointensiiviseen työhön, kuten verostrategiasta päättämiseen tai laajempaan talouden suunnitteluun (Maelah et al., 2010). Yleisimmin ulkoistettavat taloushallinnon funktiot voidaan kuitenkin katsoa olevan seuraavat.

- Yleinen kirjanpito
 - Osto- ja myyntireskontran hoito
 - Käyttöomaisuuskirjanpito
 - Varastonhallinta
 - Tilien täsmäytykset
 - Palkanlaskenta
 - Verotus
 - Sisäiset kontrollit ja tarkastus
 - Taloudellinen raportointi
 - Tilinpäätöksen laatiminen
- (Reddy & Ramachandran, 2008)

Taloushallintoa ulkoistettaessa toteutettavien ulkoistusten laajuus vaihtelee. Asiakasyrityksen päätösvallassa on se, halutaanko ulkoistaa esimerkiksi vain jokin yksittäinen edeltävässä listauksessa esitetty toiminto, vai kokonaisia taloushallinnon prosessikokonaisuuksia, jotka kattavat alleen useita yksittäisiä taloudenpidon rutiineita. Taloushallinnon osakokonaisuusprosesseista yleisimmin ulkoistuksen piiriin kuuluu ”tilauksesta kassaan” myyntilaskuprosessi (mm. laskutus, myyntireskontran hoito ja perintä), ”ostosta maksuun” ostolaskuprosessi (mm. ostotilausten hallinta, ostolaskujen kassastamaksi ja kulukirjanpito), palkkakirjanpito (mm. palkanlaskenta ja muiden palkkatapahtumien seuranta), pääkirjanpito (mm. täsmäytykset, konserniraportointi ja verotus), käyttöomaisuuskirjanpito, ennustaminen, budjetointi sekä muu raportointi (Nicholson & Aman, 2008; Lahti & Salminen, 2014, 16-18).

On todettua, että yleisesti organisaatiosta riippumatta 30-35% yrityksen taloushallinnossa käytettävästä ajasta kuluu matalatasoisten samanlaisina toistuvien rutiinityötehtävien suorittamiseen. Erityisesti näiden taloushallinnon

tehtävien ulkoistaminen mahdollistaa suurempien ajallisten resurssien ohjaamisen arvoa tuottaviin toimintoihin ja prosesseihin, kuten strategiseen taloudelliseen suunnitteluun. Tämän mahdollisuuden tarjoaminen on nähty syyksi taloushallinnon ulkoistuksissa olevaan merkittävään kasvupotentiaaliin verrattuna yleisesti muihin ulkoistustoimialoihin. (Reddy & Ramachandran, 2008) Kuitenkin huomionarvoista on todeta, että kaikkia taloushallinnon tehtäviä yritykset eivät ole yleisesti halukkaita ulkoistamaan. Yleisesti ulkoistuksen kohteena ovat yrityksen talouden kannalta ei-kriittiset tukitoiminnot, kun taas vastaavasti taloudellinen ydinosaaminen ja siihen liittyvät työtehtävät ja toiminnot halutaan säilyttää sisäisesti järjestettävänä. Tähän väliin jää vielä näiden kahden ääripään välissä oleva luokka, joiden ulkoistusten tai ulkoistamattomuuden osalta nähdään useimmin erilaisia ratkaisuja ja variaatioita. (PricewaterhouseCoopers, 2007)



Kuva 1 Taloushallinnon toimintojen ulkoistaminen (PricewaterhouseCoopers, 2007)

2.2.3 Ulkoistusten jaottelu kohdemaan mukaan

Ulkoistuspalveluliiketoiminta on luonteeltaan globaalia, mutta vuosien saatossa se on kuitenkin keskittynyt maailmassa vahvasti muutamiin tiettyihin kohteisiin. Päätös siitä, minne halutaan ulkoistaa, on pitkälti riippuvaista ulkoistettavien toimintojen luonteesta ja ulkoistukselle asetetuista tavoitteista. Esimerkiksi huolto-, korjaus- ja ylläpitopalvelut sekä logistiikkapalvelut ovat luonteeltaan lähtökohtaisesti paikkaan sitoutuneita. Siksi näiden ulkoistaminen oman maan rajojen ulkopuolelle ei ole yleensä ensisijainen tavoite. Katsottaessa taas tuotannon ulkoistuksia on edullisempia valmistuskustannuksia tavoiteltaessa ykköskohde ollut vuosia Kiina. Kun yritys toteuttaa liiketoimintaprosessien ulkoistuksia, on kyseessä niin kutsuttu paikkaan sitoutumattomien työtehtävien ulkoistaminen. Tietoliikenneyhteyksien kehittymisen myötä näiden toimintojen ulkoistaminen minne tahansa maailmassa on tullut mahdolliseksi. Ulkoistusalalla ja kirjallisuudessa onkin muodostunut vakiintuneeksi käytännöksi luokitella tehtäviä ulkoistuksia kolmeen ryhmään; *onshore*, *nearshore* ja *offshore*

ulkoistuksiin. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 29-32) Tätä luokittelua käytetään erityisesti puhuttaessa liiketoimintaprosessien ulkoistuksista.

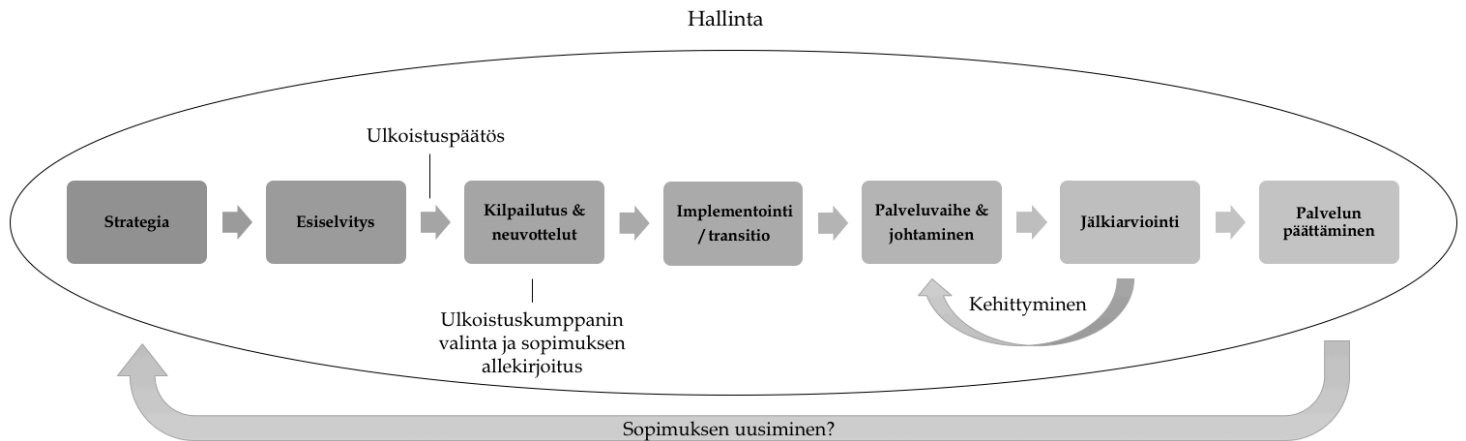
Ensimmäinen ryhmä on niin kutsutut *onshore* ulkoistamiset, joissa ulkoistettavan palvelun tarjoaja toimii ulkoistavan yrityksen kanssa samassa maassa. Esimerkiksi Suomessa toimiva yritys voi ulkoistaa toimintonsa toiselle Suomessa sijaitsevalle yritykselle. *Nearshore* ulkoistuksista taas puhutaan, kun ulkoistettavan palvelun tuottaja sijaitsee oman maan rajojen ulkopuolella, mutta kuitenkin maantieteellisesti suhteellisen lähellä. Esimerkiksi länsimaisen katsontakannan mukaisesti kyseessä on *nearshore* ulkoistus, kun yritys ulkoistaa toimintojaan Baltiaan tai muihin Itä-Euroopan maihin. Etuna *nearshore* ulkoistuksissa on samoilla aikavyöhykkeillä toimiminen sekä kulttuurien yhteneväisyys. Suomesta suuryritysten ulkoistukset ovatkin suuntautuneet useasti niin kutsuttuihin uusiin EU-maihin, eli esimerkiksi Viroon, Latviaan, Puolaan, Tšekkiin, Unkariin tai Romaniaan. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 29-30) Tämä trendi itäisten naapureiden suosimisesta ulkoistusten kohdemaana on ollut laajemmin nousussa läntisten Euroopan maiden keskuudessa (Lewin & Peeters, 2006).

Tässä tutkielmassa keskitytään erityisesti kolmannen ryhmän mukaisiin, eli niin kutsuttuihin *offshore* ulkoistuksiin. Tämä ulkoistusten alaryhmä viittaa tapauksiin, joissa ulkoistus tehdään länsimaista katsottuna Euroopan ulkopuoliseen matalan palkkakustannustason maahan, josta kuitenkin löytyy koulutettua työvoimaa ja hyvät tietoliikenneyhteydet. *Offshore* tapauksissa ulkoistettavaa palvelua tarjoava yritys sijaitsee useasti Intiassa, mutta mahdollisesti myös esimerkiksi Kiinassa, Malesiassa, Vietnamin, Bangladeshissa, Indonesiassa, Filippiineillä, Etelä-Afrikassa tai Mauritiusella. Afrikasta on lisäksi viime vuosina noussut myös uusia *offshore* ulkoistusmaita, esimerkiksi Kenia. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 29-30) Liiketoimintaprosessien *offshore* ulkoistusten alkuaikoina Intia oli kohteena jopa ylivertainen, mutta kilpailu uudempien kohteiden ja erityisesti Itä-Euroopan maiden kanssa on ollut kiristävää (Lewin & Peeters, 2006).

Samoin kuten ulkoistuksen määrittelyssä, ei myöskään edellä esitetyn luokittelun termeille ole löydettävissä täysin yhtenevää määritelmää. Muun muassa englannin kielessä *offshore* ulkoistuksiin voidaan viitata useammalla eri sanayhdistelmällä. Näitä voivat olla esimerkiksi *offshore outsourcing* tai *offshoring*. Onkin mahdollista, että *offshore* käsitteellä voidaan viitata tietyissä tilanteissa myös kaikkiin ulkoistavan yrityksen kotimaan ulkopuolelle siirrettäviin toimintoihin ja palveluihin, joissa vastaanottava osapuoli on eri maassa sijaitseva tytäryhtiö tai jokin kolmas osapuoli. (mm. Nicholson et al., 2006; Dolgui & Proth, 2013) *Offshore* ulkoistuksen voisi yleisesti suomentaa esimerkiksi kaukomaaulkoistukseksi.

2.2.4 Ulkoistusprosessi

Ulkoistus on yritykselle aina strateginen päätös, jonka toteutus etenee prosessi-
maisesti. Ulkoistusprosessia voi kuvata esimerkiksi seuraavalla kuvan 2 mukai-
sella prosessikaaviolla. Kyseinen kuvaus soveltuu hyvin myös esimerkiksi ta-
loushallinnon ulkoistusten vaiheiden havainnollistamiseen ja arviointiin.



Kuva 2 Ulkoistusprosessi (mukaiillen Brown & Wilson, 2005, 26; Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 43; Maelah, et.al., 2012)

Riippumatta ulkoistettavasta toiminnosta, alkaa ulkoistusprosessi strategisesta määrittelystä. Tässä vaiheessa yrityksen on pystyttävä määrittämään strategiset ydintoimintonsa. Tämän itselleen selvitettyä, yritys pystyy vastaamaan kriittisimpään kysymykseen, *mitä toimintoja pitää hoitaa yrityksessä sisäisesti ja mitä voidaan ulkoistaa*. Tätä vastausta arvioidessa pitää kuitenkin osata ottaa huomioon lukuisia eri seikkoja. Ennen vastaamista tähän strategisesti merkittävimpään kysymykseen on selvitettävä mm. *mitä toimintoja halutaan ulkoistaa ja mitkä ovat ulkoistuksen tavoitteet, mitkä ovat ulkoistamiseen liittyvät riskit ja kuinka niitä pystytään hallitsemaan, mitkä kuuluvat yrityksen ydinosaamisalueeseen ja mitkä ovat tukitoimintoja, onko markkinoilla tarjota toimivia ulkoistuspalveluja sekä mitä riskejä liittyy ulkoistamatta jättämiseen*. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 43-45; Dolgui & Proth, 2013)

Vielä ennen varsinaisen ulkoistuspäätöksen tekemistä toteutetaan esiselvitykset, jossa tarkastellaan todennäköisesti ulkoistuksen piiriin siirtyviä toimintoja yksityiskohtaisesti. Tämä valmisteluvaihe on olennainen onnistuneen ulkoistuksen lopputuloksen saavuttamisen kannalta. Esiselvityksessä esimerkiksi rajataan ulkoistettava kohde ja laajuus, sisäistetään nykyiset kustannus- ja laatusotot, tarkennetaan osa-alueille asetettuja tavoitteita, pohditaan tulevaa toimintamallia ja sen vaatimuksia organisoitumisen kannalta sekä tulevien ulkoistusten mahdollisia taloudellisia ja ei-taloudellisia vaikutuksia. Mikäli näiden selvitysten jälkeen ulkoistaminen on edelleen perusteltua, tehdään viimeistään lopullinen ulkoistamispäätös. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 50-64) Vielä ennen seuraavaan vaiheeseen siirtymistä yrityksen on syytä pohtia koko ulkoistuskokonaisuuden edellyttämiä resursseja sekä olla tietoinen ja valmistautunut siihen, kuinka paljon aikaa ja rahaa kyseinen projekti tulee edetessään vaatimaan. (Brown & Wilson, 2005, 25) Tarvittavista resursseista laaditusta suunnitelmasta näkee, onko

yrityksellä riittävä kantokyky ulkoistuksen läpiviemiseksi. Lisäksi yrityksen on suotavaa käyttää ulkoistuspäätöksenteossa tukena kvantitatiivisten päätöksentekotyökalujen ohella myös kvalitatiivisia ulkoistuspäätöksentekomalleja. (Yang, Kim, Nam, & Min, 2007)

Kilpailutus on olennainen vaihe ulkoistusprosessia, jossa kartoitetaan markkinoilla olevaa tarjontaa eri palveluntuottajista. Kun ulkoistavalla yrityksellä on saatavissa perusteellisesti analysoitua tietoa eri toimittajavaihtoehdoista, pystytään valitsemaan paras mahdollinen ulkoistuspartneri. Sopivin vaihtoehto ulkoistettavien toimintojen tarjoajaksi on sellainen toimija, joka vastaa sisällöltään, laadultaan ja kustannuksiltaan yrityksen tarpeisiin ja tukee näin asetettujen tavoitteiden saavuttamista. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 65-66) Toisin sanoen, kun yritys tietää mitä se tarvitsee ja millainen suhde sisäisesti ja ulkoistetusti tuotettujen toimintojen välille tulisi muodostua, voidaan laatia ja lähettää tarjouspyynnöt potentiaalisille toimittajille. Saatujen vastausten perusteella tehdään analyysit, joiden pohjalta valitaan toimittaja, jonka kanssa aloitetaan syvällisemmät neuvottelut. Neuvottelujen lopputuloksena syntyy yksityiskohtainen sopimus, jonka allekirjoittavat molemmat osapuolet, ulkoistava yritys sekä palveluntarjoaja. (Brown & Wilson, 2005, 25) Tutkimuksissa on havaittu, että ulkoistuspäätöksessä ja partnerin valinnassa merkittäviä vaikuttavia tekijöitä ovat mm. ulkoistusmaan houkuttelevuus, tulevan toimittajan osaaminen ja toimialantuntemus sekä ulkoistavan yrityksen oma kyvykkyys ja tekninen taso sekä aikaisempi kokemus ulkoistuksista ja kansainvälisyydestä (Lacity, Khan, & Yan, 2017). Itse sopimuksen sisältö pohjaa tarjouspyyntöön, joka on laadittu vastaamaan ulkoistuspalvelulle asetettuihin tarpeisiin ja jota on tarkennettu vastatarjouksessa ja neuvotteluvaiheessa. Sopimuskokonaisuuteen kuuluu itse ulkoistuspalvelusopimus, joka on laadittu yleensä määräajaksi, sekä liitteet palvelun hallintamallista, hinnoittelusta, palvelutason mittareista (*Service Level Agreement*, SLA), sopimussakoista, raportoinnista, toimintamallista, transitioprojektin suunnitelmasta, että palvelukuvaukset ja vastuunjako, jatkuvan palvelun muutossopimus ja lisätyöntilaamissopimus. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 66, 106-107)

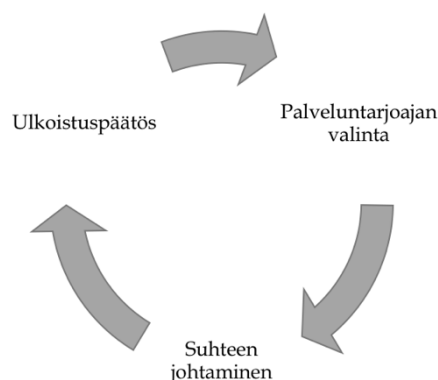
Implementointivaihe tarkoittaa toimintojen siirtämistä yrityksen sisältä ulkoistuskumppanille. Tämä niin kutsuttu transitio eli käyttöönotto alkaa osittain jo edellisessä kilpailutus-, neuvottelu- ja sopimusvaiheessa. Silloin ollaan jo määriteltä tarpeet ja tehty alustavat suunnitelmat. Lopullinen käyttöönottoprojekti alkaa kuitenkin vasta sopimuksen allekirjoituksen jälkeen ja siihen kuuluu yksityiskohtainen suunnitelma vastuun siirrosta ja sen aikataulusta, käytännön toteutuksesta sekä resursoinnista, johon lukeutuu mm. budjetointia sekä tulevan ennustamista. Projektin johtamisessa ja läpiviemisessä huomioon tulee ottaa myös mm. viestinnän hoitaminen, tietotekniset- ja yhteysasiat sekä erityisen keskeinen tiedon ja osaamisen siirto koulutusten, perehdytysten sekä palveluprosessien ja työhöjeiden dokumentoinnin kautta. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 125-144; Brown & Wilson, 2005, 25-26) Esimerkiksi taloushallinnon ulkoistamiskokemuksia tukittaessa on havaittu, että transitio- ja implementointivaihetta pidetään kaikkein vaikeimpana osana ulkoistusprosessia (Ross Research, 2004).

Transitiovaihe on päättynyt, kun palvelu on täysimittaisesti siirretty ulkoistuskumppanille. Tämän jälkeen projekti päättyy ja siirrytään jatkuvan palvelun vaiheeseen. Alkuvaiheessa on tyypillistä, että palvelu ei suju sovitulla tavalla ja

siksi olennaista on jatkuva toiminnan johtaminen. Sekä ulkoistavalla yrityksellä, että ulkoistuspalveluiden tarjoajalla tulisi olla omat hallintamallinsa mukaiset palveluorganisaatiot, jotka vastaavat palvelun johtamisesta ja kehittämisestä tarvittaessa kaikilla kolmella, eli strategisella, taktisella ja operatiivisella tasolla. Keskeistä tässä palveluvaiheessa onkin osapuolten välisen yhteistyön johtaminen proaktiiviseksi ja rakentavaksi. Olennaista on myös kustannusten, budjetin ja yleisen suorituskyvyn kontrollointi, seuranta ja monitorointi. Tarvittaessa toimintaan on tehtävä myös hallitusti muutoksia ulkoistussuhteeseen menestyksekkään lopputuloksen turvaamiseksi. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 111-120, 158- 165; Brown & Wilson, 2005, 25-26) Muutos ja parannustarpeet on mahdollista havaita jälkiarvioinnin kautta, josta nousevat esiin parannus ja muutostarpeet, mikäli prosessi ei toimi oletetulla tavalla. Tiedon kautta pystytään johtamaan palveluvaihetta ja kehittämään toimintaa ja yhteistyötä. Onkin todettu, että ilman jälkiarviointia ulkoistusprosessi ei voi olla täydellinen. (Maelah, et.al., 2012)

Ulkoistussuhteet ja sopimukset ovat yleisesti luonteeltaan määräaikaaisia. Sopimuskauden päättyessä arvioidaan syntyneitä tuloksia ja päätetään, neuvotellaanko uusi sopimus edellisen ulkoistuspartnerin kanssa vai vaihdetaanko palveluntarjoajaa, jolloin prosessissa aloitetaan uusi sykli. Vaihtoehtoisesti ulkoistanut yritys voi päättää ulkoistettujen toimintojen tuomisesta takaisin yritykseen. (Brown & Wilson, 2005, 25-26) Mahdollista on myös, että ulkoistava yritys tai palvelujen tarjoaja irtisanoo sopimuksen kesken sopimuskauden. Syynä tähän voi olla esimerkiksi toisen osapuolen konkurssi tai tyytymättömyys yhteistyöhön ja tuloksiin. Sopimusten irtisanominen on kallista ja aikaa vievää. Siksi tyytymättömyydestä johtuvat palvelusopimusten katkaisemiset ovat melko harvinaisia. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 171-172) Kuitenkin niin kutsutut takaisinvedot (*backsourcing*), eli ulkoistettujen palveluiden vetäminen takaisin yritykseen sopimuskauden päätyttyä tai kesken kauden, ovat yleistynyt trendi tiettyjen tutkimustietojen valossa. Maailmalla ollaan myös todistettu merkittäviä suuryritysten tekemien ulkoistusten takaisinveitoja niin sopimusten päättyessä, kun myös ulkoistussopimusten irtisanomia, joissa sopimussakkoja on maksettu jopa useita miljoonia johtuen sopimuksen purkamisesta kesken kauden. (Kotlarsky & Bognar, 2012)

Koko edellä esitetty yksityiskohtainen ulkoistusprosessi voidaan tiivistää taloushallinnon ulkoistuksien kuvaamiseen tarkoitettun elinkaaren kautta, joka kulminoituu kolmeen keskeisimpään vaiheeseen. Ensin *tehdään ulkoistuspäätös* strategisten ajureiden ja saavutettavissa olevien mahdollisuuksien perusteella koskien valittua toimintoa ja sen laajuutta. Seuraavaksi *valitaan ulkoistuspalveluiden tarjoaja*, johon yhdistyy ulkoistavan yrityksen tarpeet. Tätä varten perustetaan projektitiimi sekä hankitaan tarvittaessa ulkopuolista apua, jotka yhteistyössä laativat tarjouspyynnöt ja käyvät niiden vastaukset läpi sekä tekevät lopullisen valinnan. Kolmannessa vaiheessa siirrytään *ulkoistussuhteen johtamiseen*, joka tapahtuu sopimusneuvottelujen, palvelutasosopimuksen, tiedonsiirron prosessien, suorituskyvyn seuraamisen, johtamisen ja monitoroinnin sekä lopulta uusien neuvottelujen ja mahdollisen sopimuksen uusimisen tai päättämisen kautta. (Maelah, et. al, 2012) Tätä elinkaarta havainnollistaa kuva 3.



Kuva 3 Taloushallinnon ulkoistusten elinkaari (Maelah, Aman, et.al., 2012)

2.2.5 Taloudelliset motiivit ja tavoiteltavat hyödyt ulkoistuksissa

Ulkoistava organisaatio tekee ulkoistuspäätöksen omasta toiminnastaan laaditun selvityksen pohjalta. Päätöksen taustalla vaikuttaa aina myös yrityksen motiivit sekä toteutettaville ulkoistukselle asetetut tavoitteet. Kaikista yleisin ja usein perimmäinen syy ulkoistamiselle on kustannussäästöjen hakeminen (esim. Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 21; Lewin & Peeters, 2006).

Ulkoistuksilla saavutettu taloudellinen hyöty voi muodostua monesta eri tekijästä. Edellytykset säästöille kuitenkin syntyvät, kun ulkoistettavaa palvelua tarjoava yritys pystyy tuottamaan palvelun asiakasyritystä edullisemmin, koska palveluntarjoajalla on alemmat tuotantokustannukset, tai vastaavasti korkeampi tuottavuus (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 21). Käytännössä taloudellista etua on saavutettavissa liiketoimintaprosessien ulkoistuksissa muun muassa seuraavien mekanismien kautta:

1. Kustannusten alentuminen ja parempi ennustettavuus
 2. Henkilöstötarpeen ja -kustannusten pieneneminen
 3. Mittakaavaedun välillinen saaminen
 4. Kiinteiden kustannusten muuttuminen muuttuviksi kustannuksiksi
 5. Käytettyjen tietojärjestelmien ylläpidosta ja kiinteästä käyttöomaisuudesta vapautuminen
- (mukaillen mm. Maelah, et. al, 2012; Lahti & Salminen, 2014, 217; Ekström, 2007, 205; Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 24-26; Reddy & Ramachandran, 2008; Ross Research, 2004)

Ulkoistettavaan prosessiin sitoutuvien kustannusten alentuminen on usein mahdollista huolimatta siitä, että palveluntuottaja lisää tuotantokustannusten päälle palvelumaksuja. Syy tähän löytyy tehokkuudesta. Kun palveluntuottaja keskittyy vain yhteen erikoisosaamisalaan ja prosessiin, on sillä paremmat mahdollisuudet standardoida toimintansa sekä keskittää investoinnit parempaan tekniikkaan ja näiden kautta hioa prosessi äärimmilleen tehokkuuden saavuttamiseksi. Tämä ei välttämättä tapahdu yrityksissä, joissa samainen prosessi on vain yksi kaikista tukitoiminnoista. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 21-22) Ulkoistamisen kautta voidaan saavuttaa myös välittömiä kustannussäästöjä, kun ulkoistuspalveluiden tarjoajalle mahdollistuu jakaa

resursseja kapasiteettitarpeen vaihdellessa sekä investoinneista syntyviä kustannuksia useiden asiakkaiden kesken. (Lahti & Salminen, 2014, 218). Taloushallinnon ulkoistuksista kysyttäessä suurin osa vastaajista nimesi kustannussäästöt, mahdollisuuden kontrolloida tulevia toimintakustannuksia sekä koko liiketoiminnan tuloksen parantamisen tärkeäksi, erittäin tärkeäksi tai äärimmäisen tärkeäksi tekijäksi ulkoistuspäätöksessä (Ross Research, 2004). Kokonaiskannattavuuden nousu esimerkiksi taloushallinnon tai muun liiketoimintaprosessin ulkoistamisen jälkeen parantaa lopulta myös osakkeenomistajien saamaa arvoa sijoitukselleen (Brown & Wilson, 2005, 7).

Yrityksessä työskentelevien henkilöiden lukumäärän ja henkilöstökustannusten alentaminen ovat usein keskiössä ulkoistuspäätöksissä ja niiden talousvaikutuksia arvioitaessa. Henkilöstökustannukset ovat yleensä merkittävien tuotantotekijäkustannus ja niitä on pyritty alentamaan erityisesti *offshore* ulkoistuksilla, jossa palveluntarjoaja toimii merkittävästi alemman palkkakustannustason maassa. Tätä kautta saavutettu etu työvoiman hinnassa on monesti niin merkittävä, että se kompensoi *offshore* ulkoistuskosteissa yleisesti olevan matalamman tuottavuustason. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 22) Esimerkiksi taloushallinnon ulkoistuksissa ero osaavan työvoiman palkassa, on merkittävin syy ulkoistaa toiminnot matalan palkkakustannustason maahan, kuten Intiaan (Nicholson, Jones, & Espenlaub, 2006). Taloushallinnon ulkoistuksien eduksi voidaan lukea korkeatasoisen henkilöstön edullisen saatavuuden ohella myös pääluvun pienentyminen (Reddy & Ramachandran, 2008). Ulkoistavassa yrityksessä näin myös investoinnit rekrytointiin ja ihmisten johtamiseen sekä niiden aiheuttamat kustannukset alenevat sisäisen henkilöstömäärän laskiessa (Lahti & Salminen, 2014, 217). Vähemmän julkisuudessa esiintyvät palkkakustannuksissa säästämisen keinot ulkoistuksissa ovat niin kutsuttu työehtoshoppailua, jolla pyritään pois hankalien ja sitovien työehtosopimusten piiristä, sekä rekrytointikiellon kiertäminen (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 23-25).

Ulkoistukset voivat mahdollistaa mittakaavaetujen saavuttamisen, erityisesti pienille yrityksille, kun ulkoistuspalveluntarjoaja palvelee useaa asiakasta yhtä aikaa. Näin mahdollistuu esimerkiksi järjestelmistä hyötyminen, jotka eivät olisi yrityksen saavutettavissa ilman ulkoistuskumppanuutta. Palveluntarjoaja pystyy myös mahdollisesti neuvotelemaan edullisemmat sopimukset muiden prosessiin osallistuvien toimijoiden kanssa. Esimerkkinä tästä on edullisempi sopimus ostolaskujen skannauskeskuksen kanssa taloushallinnon ulkoistuksien yhteydessä, kun palveluntarjoaja käyttää samaa skannauskeskusta myös muiden asiakkaidensa laskujen skannaukseen. (Lahti & Salminen, 2014, 218) Tutkittaessa syitä taloushallinnon ulkoistuksille mittakaavaedun saavuttaminen nousi kolmanneksi merkittävimmäksi syyksi päätöksen taustalla (Maelah, et. al, 2012).

Kuukausipalkalla työskentelevien ihmisten henkilöstökustannukset ovat yritykselle kiinteitä kustannuksia. Nämä eivät vaihtelee esimerkiksi toiminnan volyymin mukaan. Ulkoistuksilla ja oikein laaditulla ulkoistussopimuksella nämä kustannukset pystytään muuttamaan muuttuviksi kustannuksiksi. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 25; Lahti & Salminen, 2014, 217) Tämä liittyy kapasiteettimuutosten hallintaan ja tasaamiseen. Pohjoismaisessa ulkoistustutkimuksessa 48% nimesi ulkoistuksen pääasialliseksi syyksi kiinteiden kustannusten muuttamisen muuttuviksi kustannuksiksi (Ekström, 2007, 205). Tämä on listattu

saavutettavissa oleviin etuihin myös taloushallinnon ulkoistuksissa (Reddy & Ramachandran, 2008).

Kaikki toiminta sitoo yrityksissä pääomaa. Esimerkkinä näistä käytettävien järjestelmien ylläpito sekä toimintaan sitoutunut kiinteä käyttöomaisuus. Säästöjä voidaan saada aikaan jo yksinkertaisesti ulkoistamalla kalliille alueelle sijoitunut toiminto palveluntarjoajalle, joka toimii matalampien kiinteistökustannusten alueella (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 24). Myös taloushallinnon *offshore* ulkoistuksissa kustannussäästöjä voidaan saavuttaa ulkoistamalla kohteeseen, jossa päästään hyötymään matalamman kustannustason infrastruktuurista. Tämä on osatekijä kokonaisuudessa, jonka kautta mahdollistuu pääoman vapauttaminen. (Reddy & Ramachandran, 2008) Ulkoistamalla pääomaa sitovia toimintoja on yrityksen mahdollista keventää tasettaan ja parantaa näin suhteellista kannattavuuttaan (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 24).

Taloustieteen teoria, jota on sovellettu useimmissa ulkoistamistutkimuksissa liittyen ulkoistamispäätöksentekoon ja sen taloudellisen aspektin arvioimiseen, on transaktiokustannusteoria. Lisäksi transaktiokustannusteoriaa käytetään selvittämään tapoja transaktiokustannusten minimoimiseen ulkoistussuhteissa. (Aman, Hamzah, Amiruddin, & Maelah, 2012) Siksi seuraavassa käymme hyvin tiivistetysti läpi kyseisen teorian peruseriaatteen.

2.2.6 Transaktiokustannusteoria

Akateemisessa kirjallisuudessa ulkoistuksia ja sen perusteita on jaoteltu kahteen katsontakantaan, taloudellisen edun tavoitteluun tai kyvykkyyksien hankintaan. Näistä taloudellinen perspektiivi pohjaa pitkälti transaktiokustannusteoriaan. (Bharadwaj, Saxena, & Halemane, 2010) Transaktiokustannusteoriaa on tutkittu ja sovellettu ulkoistustutkimuksissa laajasti, mutta tässä kappaleessa pyrimme tiivistämään pääpointit erityisesti *offshore* liiketoimintaprosessien- sekä taloushallinnonulkoistuksien kannalta. Alkujaan transaktiokustannusteoria juuret ovat Coasen teoksessa *The nature of the firm* (1937), joka muodostui standardivii-tekeyhukseksi selittämään *miksi* toiset yritykset päättävät suorittaa funktiot sisäisesti, kun toiset yrityksen päättävät ulkoistaa ne. Tätä tutkimusta Williamson on menestyksekkäästi täydentänyt lukuisilla julkaisuillaan 1970, 1980 ja 1990-luvuilla. (katso esim. Bharadwaj, Saxena, & Halemane, 2010; Nicholson, Jones, & Espenlaub, 2006; Aman, Hamzah, Amiruddin, & Maelah, 2012; Everaert, Sarens, & Rommel, 2010)

Transaktiokustannusteorian mukaan toiminnassa tapahtuvien transaktioiden aiheuttamat kustannukset ja niiden ominaisuudet määrittävät tehokkaan toiminnan järjestämismallin, jonka kautta yritys pystyy minimoimaan aiheutuvat kustannukset. Yleisesti markkinoilta hankittaessa on saatavissa etua tuotanto- ja palvelukustannuksissa mittakaavaedun ja toiminnan laajuuden kautta, mutta korkeat transaktiokustannukset voivat ylittää tämän saavutettavissa olevan hyödyn. Yleisesti ulkoistaminen on järkevää, kun transaktiokustannukset ovat pienet, kun taas vastaavasti korkeilla transaktiokustannuksilla on kannattavaa suosia sisäistä toimintamallia. Nämä transaktiokustannukset jakaantuvat ennen sopimusta aiheutuviin kustannuksiin, esimerkiksi ulkoistuskumppanin etsinnästä aiheutuviin kustannuksiin ja sopimuksen laatimiseen liittyviin kustannuksiin,

sekä sopimuksenteon jälkeisiin kustannuksiin, joihin lukeutuu muun muassa valvonnasta, implementoinnista ja mahdollisesta suhteen purkamisesta aiheutuvat kustannukset. (katso Bharadwaj, Saxena, & Halemane, 2010) Transaktiokustannukset ovat lisäksi riippuvaisia erän spesifiydestä, yleisyydestä ja epävarmuudesta (esimerkiksi ympäristössä ja/tai käytöksessä). Korkea spesifisyys, toistuvuus ja epävarmuus nostavat transaktiokustannuksia. Lisäksi transaktiokustannusteoria antaa huomiota opportunistisen käytöksen riskiin ulkoistussuhteissa ja sen aiheuttamiin kustannuksiin, jotka johtuvat ihmisluonteesta ja rationaalisuudesta. (katso Aman, Hamzah, Amiruddin, & Maelah, 2012; Everaert, Sarens, & Rommel, 2010)

Epätäydellisesti toimivilla markkinoilla yhteenlasketut transaktiokustannukset voivat ylittää alimman markkinahinnan edun, jolloin liiketoimintaprosessi on järkevää tuottaa yrityksessä sisäisesti (Nicholson, Jones, & Espenlaub, 2006). Jos markkinoilla olevien palveluntarjoajien määrä on pieni ja markkinat eivät siten toimi, kasvaa myös riski toimittajien opportunistiselle käytökselle. Tämän riskin pienentäminen vaati erityishuomiota sopimusvaiheessa, joka taas nostaa transaktiokustannuksia. Tällöin tehokkaammin kontrolloitavissa oleva yrityksen oma henkilöstö ja sisäinen toiminnan järjestäminen tulevat ulkoistusta kannattavammaksi. (Everaert, Sarens, & Rommel, 2010)

Laskentatoimen *offshore* ulkoistuksien tutkimuksessa on sovellettu transaktiokustannusteoriaa. Kustannuksia on todettu muodostuvan molemmilla osapuolilla sekä partnerin etsintä- että sopimusvaiheissa. Lisäksi tutkimusta on täydennetty vielä suhteen aikana ilmentyvien kontrollikustannuksien huomioimisella. (Nicholson, Jones, & Espenlaub, 2006) Lisäksi ollaan pystytty havaitsemaan, että pienten ja keskisuurten yritysten taloushallinnon ulkoistukset ovat osittain johdonmukaisia transaktiokustannusteorian kanssa. On huomattu, että mitä harvemmin kirjanpidollisia tehtäviä tulee suorittaa, sitä todennäköisemmin ne ulkoistetaan. Yritykset pystyvät saavuttamaan itse mittakaavaetua toistuvien ja suurempien taloushallinnon rutiinien käsittelyssä, joten tehtävät pidetään sisäisesti järjestettyinä. Samoin pienet ja keskisuuret yritykset ovat taipuvaisia tuottamaan kirjanpidon sisäisesti, kun kyseinen kokonaisuus on ei-rutiininomainen ja spesifiä osaamista vaativa. Tällöin kyseisen tiedon siirtäminen olisi haastavaa ja näin taloudellisesti transaktiokustannusteorian mukaan kallista ja kannattamatonta. (Everaert, Sarens, & Rommel, 2010)

2.2.7 Ei-taloudelliset motiivit ja tavoiteltavat hyödyt ulkoistuksissa

Vaikka kustannussäästöjen tavoittelua pidetään keskeisimpänä motiivina ulkoistuksissa, on todellisuudessa ulkoistavilla yrityksillä motiivit päätösten taustalla hyvin moninaisia ja lopulta muut kuin taloudelliset tekijät voivat nousta merkittävimmäksi perusteeksi (Lacity, Khan, & Yan, 2017). Kustannustenalentamisstrategia on helposti kopioitavissa, minkä vuoksi se ei ole kestävä kilpailuedun lähde ja ulkoistuksiin päätyminen ennemmin paremman arvon luomisen, innovatiivisuuden ja kasvun nimissä on perusteltua (Lewin & Peeters, 2006). Tutkimusten mukaan yhä suuremmassa määrin erityisesti liiketoimintaprosessien ulkoistuksissa sekä *offshore* ulkoistuspäätöksissä vaikuttavat myös ei-taloudelliset tekijät. Siksi ulkoistuspäätöstä tehdessä tulisi huomioida pelkän

tuotantokustannuksen ja transaktiokustannusteorian lisäksi esimerkiksi ole-massa olevat odotukset ja riskit, sekä vallitseva toimintaympäristö, jotta myös strateginen aspekti tulisi huomioiduksi (Yang, Kim, Nam, & Min, 2007).

Eri lähteissä toistuvat seuraavaan listaukseen tiivistetyt motiivit ja tavoitteet liiketoimintaprosessien ulkoistuksille, joita avataan tässä kappaleessa yksi-tyiskohtaisemmin. Seuraavan listauksen kohdat ovat yhteydessä toisiinsa ja niiden rajat eivät ole selkeät, vaan muodostavat yhdessä kokonaisuuden. Esitetyt motiivit ovat erityisesti huomioonotettuja taloushallinnon ulkoistuspäätöksiä tehdessä. Ulkoistukselle motiivina voi olla:

1. Ydinosaamiseen keskittyminen ja kilpailuedun hakeminen
2. Osaavan työvoiman ja teknologian saatavuus
3. Kontrollin kasvattaminen, seurannan helpottaminen ja riskinhallinta
4. Toiminnan laadun parantaminen
5. Prosessin standardoiminen ja yksinkertaistaminen
6. Tehokkuuden parantaminen ja ajansäästöt
7. Joustavuus ja vaihtelevan kapasiteetin hallinta
8. Toiminnan kehittäminen ja suurten organisaatiomuutosten toteuttaminen

(mukailien mm. Ekström, 2007, 205; Lacity, Khan, & Yan, 2017; Lewin & Peeters, 2006; Yang, Kim, Nam, & Min, 2007; Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 24-26; Maelah, et. al., 2012; Reddy & Ramachandran, 2008; Ross Research, 2004; Brown & Wilson, 2005, 7-8)

Käytännössä toimialasta riippumatta kilpailu asettaa paineita liiketoiminnalle ja sen kehittämislle. Onnistunut ulkoistus mahdollistaa resurssien vapauttamisen yrityksen omalta henkilöstöltä muuhun tuottavampaan käyttöön. Kun osan pakollisesta työstä tekee ulkoinen palveluntarjoaja, on mahdollista keskittyä yrityksen kannalta parhaiten tuottaviin ydintoimintoihin ja ydinosaamiseen. Voi olla, että yrityksessä sisäisesti tuotettuna ulkoistettava toiminto voitaisiin toteuttaa myös edullisemmin, mutta yrityksen omilta työntekijältä vapautuva aika on kokonaisuuden kannalta tuottavampaa käyttää ydintoiminnoissa kilpailuedun saavuttamiseksi. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 24) Ydinosaamiseen ja -toimintoihin keskittymisen mahdollistaminen onkin liiketoimintaprosessien ulkoistuksia tutkittaessa havaittu olevan jopa merkittävin ulkoistuspäätökseen vaikuttava tekijä (Yang, Kim, Nam, & Min, 2007). Ydintoimintoihin keskittymisen on todistettu olevan myös Pohjoismaisia yrityksiä koskevassa tutkimuksessa painavin syy ulkoistukselle etenkin, jos aikaisempi kokemus ulkoistuksista on yrityksessä vähäistä (Ekström, 2007, 205-206).

Osaavan työvoiman saatavuus nousee usein merkittäväksi motiiviksi ulkoistuksia arvioitaessa etenkin korkeaa osaamista ja laatua edellyttävissä liiketoimintaprosessien ja talousasioiden ulkoistuksissa (mm. Lacity, Khan, & Yan, 2017; Lewin & Peeters, 2006; Bandyopadhyay & Hall, 2009). Yritykset saattavat kohdata haasteita sopivan henkilöstön rekrytoinnissa johtuen työn luonteesta tai osaavien ammattilaisten puutteesta. Joskus pieni palkkataso tai yksikertainen työnkuva aiheuttavat motivaatiopuutetta ja suurta vaihtuvuutta. Tämän takia esimerkiksi puhelinkeskukset ovat monesti ulkoistettuja siihen erikoistuneille yrityksille tai matalan palkkatason maihin. Samalla työntekijöiden rekrytointiin

ja johtamiseen käytetty aika vähenee ulkoistusten myötä. Toinen merkittävä syy ulkoistukselle voi olla pääseminen markkinoille, joissa on saatavissa koulutettua työvoimaa. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 25-26, 32; Lahti & Salminen, 2014, 217) Erityisesti kokeneet ulkoistajat pohjaavat tutkitusti ulkoistuspäätöksen mahdollisuuteen saavuttaa erityisosaamista (Ekström, 2007, 206).

Liiketoimintaprosessin ulkoistaminen mahdollistaa yritykselle tehokkuuden parantamisen ilman tarvetta investoida suoraan ihmisiin tai vaihtoehtoisesti teknologiaan (Brown & Wilson, 2005, 7). Taloushallinnon ulkoistusten motiiveita tarkastellessa uusien parempien toimintamallien ja teknologian saatavuus nousee merkittäväksi tai jopa tärkeimmäksi kriteeriksi ulkoistuspäätöksissä (Ross Research, 2004; Maelah, et.al., 2012; Lahti & Salminen, 2014, 215). Taloushallinnon alalla lisäksi ulkoistuspalvelun tarjoajan ja sen henkilöstön osaamisen positiivisen vipuvaikutuksen hyödyntäminen on keskeinen etu ulkoistuksissa (Reddy & Ramachandran, 2008). Kuitenkin yleisesti ulkoistuksista puhuttaessa esiin nousee myös huolia sen negatiivisesta yhteiskunnallisesta vaikutuksesta. On nähty, että työntekijöiden vapauttaminen yrityksen ydintoimintojen ulkopuolisista tehtävistä, yrityksen oman henkilöstön vähentäminen sekä kysynnän vaihtelusta johtuva oman henkilöstön määrän minimointi aiheuttaa *offshore* ulkoistuksien kautta työttömyyttä yrityksen kotimaassa niin tuotannossa kuin myös palvelusektorilla. Lisäksi on muistutettu, että osaavan ulkopuolisen henkilökunnan tai uuden innovatiivisen teknologian hyödyntäminen ei lisää yrityksen kilpailuetua, jos kyseessä on pelkkä resurssin hankkiminen vaihtoehtoisesta lähteestä. (Dolgui & Proth, 2013; Bandyopadhyay & Hall, 2009)

Kontrollin parantaminen on nostettu eduksi erityisesti taloushallinnon ulkoistuksissa. Ulkoistusten myötä seuranta ja riskin johtaminen helpottuu, kun yrityksen kaikki toiminnot ovat monitoroituja. Samalla myös vastuu jakaantuu, kun organisaatorakenne uudistetaan. (Reddy & Ramachandran, 2008) Nämä mahdollistuvat hyvin laaditun selkeäjakoisen palvelusopimuksen kautta, jossa kaikki työvaiheet, prosessit ja vastuut ovat selkeästi dokumentoituja sekä raportoituja. Palveluntarjoajan soveltaessa parhaita käytäntöjä, dokumentoidessa prosesseja sekä seurattaessa sovittujen mittareiden ja kontrolliparametrien toteutumista voidaan saavuttaa paremmat asemat sisäiselle ja ulkoiselle tarkastukselle. Myös mahdollisuus saavuttaa parempaa tietotaitoa ja tukea globaalisti vaikuttavan taloushallinnon sääntelyn ja vaatimusten noudattamiseen kanssa liittyy läheisesti kontrollin parantumiseen, vaikka viimekädessä vastuu lakisäätteisten velvoitteiden toteutumisesta säilyy asiakasorganisaatiolla. (Lahti & Salminen, 2014, 216-218) Sääntelyyn vastaaminen on kuitenkin noussut tärkeäksi tekijäksi kysyttäessä taloushallinnon ulkoistusten taustalla vaikuttavista motiiveista (Ross Research, 2004).

Tutkimuskissa toiminnan ja palvelun laadun parantaminen ovat korostuneet merkittävinä ulkoistuksille asetettuina tavoitteina (Ekström, 2007, 205; Lewin & Peeters, 2006; Lacity, Khan, & Yan, 2017). Taloushallinnon ulkoistuksissa on laadukkaan palvelun saaminen ostajayritykselle merkittävä tai jopa merkittävin syy ulkoistuspäätöksen taustalla (Maelah, et. al., 2012). Ulkoistuksilla voidaan saavuttaa etua esimerkiksi paremman asiakastyytyvyyden, laajemman palvelukokonaisuuden ja luotettavuuden nousun kautta (Reddy & Ramachandran, 2008). Monesti yrityksissä sisäisesti tuotettujen palveluiden laatua ei mitata.

Ulkoistussopimuksiin rakennettavat laadunmittarit ja määritelty laatutasovaatimus voivat olla osaltaan mahdollistajia kokonaisvaltaisessa laatutason nostamisessa. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 24-25)

Ulkoistuksissa motiivina voi olla toimintatapojen yhtenäistäminen, joka mahdollistuu toiminnan palveluntarjoajalle keskittämisen kautta (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 24-25). Esimerkiksi taloushallintoa katsottaessa, voidaan havaita yritysten ja yksiköiden välillä merkittäviä eroja arkisissa prosesseissa. Prosessin standardoiminen ja yksinkertaistaminen ovat yhteydessä mahdollisuuteen tehostaa toimintaa ja nopeuttaa läpimenoaikoja. Taloushallinnon ulkoistusten eduksi onkin luettu operationaalisen tehokkuuden saavuttaminen ja prosessin suorituskyvyn parantaminen. (Reddy & Ramachandran, 2008) Taloushallinnon ulkoistuksissa tehottomien sisäisten prosessien uudistaminen on noussut yhdeksi tärkeäksi motiiviksi ulkoistuksissa (Ross Research, 2004). Myös tässä yhteydessä esille nousee jälleen hyvin laaditun selkeän ja joustavan ulkoistussopimuksen merkitys onnistumisen kannalta. Sopimuksen tulee olla myös tarpeeksi pitkäksi ajaksi laadittu, jotta toiminnan kehittäminen ja muutosten läpivienti on mahdollista. Tutkimuksissa on havaittu, että yritykset hakevat ulkoistuksilla joustoa toimintaansa, esimerkiksi henkilöstötarpeiden heilahtelun hallitsemiseksi. Erityisesti yritykset, jotka ovat pystyneet optimoimaan omat prosessinsa, eli ne, joille prosessin kehittäminen ja muutos eivät ole ulkoistuksen ensisijainen tavoite, tavoittelevat lisääntyntä joustoa. (Ekström, 2007, 206-214) Esimerkiksi taloushallinnon ulkoistuksilla voidaan saavuttaa joustoa myös paremman liiketoimintaympäristön vaatimukseen ja sen muutoksiin vastaamisen kautta (Reddy & Ramachandran, 2008).

Ulkoistuksen motiivina voi olla myös suurten organisaatiomuutosten toteuttaminen (Ekström, 2007, 205; Ross Research, 2004). Ulkoistus on strateginen ja harkittu päätös, jonka kautta on mahdollista muuttaa ja kehittää ulkoistavan yrityksen prosesseja ja toimintaa. Huippusuorituskyvyn saavuttamiseksi on yrityksen kehitettävä kaikkia prosessejaan pitkäjänteisesti. Jos yrityksellä ei ole osaamista tai resursseja kehittää toimintaansa itse jollakin liiketoiminnan osa-alueella, kannattaa yrityksen ulkoistaa toiminto paremman suorituskyvyn ja tehokkuuden mahdollistamiseksi. (Ekström, 2007, 195) Ulkoistusten kautta voi mahdollistua myös pääsy täysin uusille markkina-alueille (Lacity, Khan, & Yan, 2017) tai motivaatioina voi olla halu uudistaa radikaalisti liiketoimintaprosesseja tai vain ”muuttaa pelin sääntöjä” (Lewin & Peeters, 2006).

2.2.8 Resurssiriippuvuusteoria

Yleisin ulkoistamiskirjallisuudessa sovellettu taloustieteen teoria, joka ottaa kantaa myös ei-taloudellisten tekijöiden rooliin ulkoistamispäätöksen taustalla, on resurssiriippuvuusteoria. Siksi tässä kappaleessa tiivistetään teorian perusajatus teoriaviitekehyksen tukemiseksi. Akateemisessa kirjallisuudessa liiketoimintaprosessiulkoistusten perusteita on jaoteltu kahteen katsontakantaan. Näistä ensimmäinen on taloudellinen perspektiivi, joka pohjaa pitkälti transaktiokustannusteoriaan. Tämän vastavoimana on liiketoimintaprosessien ulkoistuksen näkeminen ennemmin kyvykkyyksien hankintana. Tämä

jälkimmäinen perspektiivi nojaa vahvasti resurssiriippuvuusteoriaan. (Bharadwaj, Saxena, & Halemane, 2010)

Resurssiriippuvuusteoria tunnistaa yrityksellä olevien resurssien roolin kilpailukyvyn ja -edun lähteenä. Kuitenkin resurssit jakaantuvat epätasaisesti ja myös liikkuvat epätäydellisesti yritysten välillä. Teorian mukaan yrityksessä sisällä olevat resurssit ovat keskeinen ajuri yrityksen kannattavuuteen ja strategiseen etulyöntiasemaan. Eri yrityksillä ovat erilaiset strategiset resurssit ja näiden resurssien on oltava arvokkaita, harvinaisia ja lisäksi ne eivät saa olla helposti kopioitavissa eikä korvattavissa, jotta kestävä kilpailuetu voidaan saavuttaa. Nämä resurssit voidaan vielä jakaa kolmeen ryhmään, jotka ovat fyysiset resurssit, esimerkiksi koneet, inhimilliset resurssit, esimerkiksi henkilöstön osaaminen ja tietotaito, sekä organisatoriset resurssit, kuten kulttuuri. Kuitenkin nämä resurssit omaavan organisaation on kyettävä jakamaan, hallitsemaan sekä käyttämään niitä. (Barney, 1991; Bharadwaj, Saxena, & Halemane, 2010)

Liiketoimintaprosessien ulkoistaminen on resurssiriippuvuusteorian perusteella kannattavaa, kun ulkoistava yritys pystyy sen kautta saavuttamaan itselleen jotakin kyvykkyyttä, joka ei kuulu omien strategisten resurssien tai ydinosaamisen piiriin. Ulkoistuspalveluiden tarjoajalle vastaavasti kyseinen prosessi on ydinosaamisaluetta ja näin siitä on pystytty kehittämään arvokas strateginen resurssi, joka yhdistettynä toimialaosaamiseen on kilpailuedun lähde. Siksi palveluntarjoaja pystyy tuottamaan ulkoistajalle ydintoimintoihin kuulumattoman prosessin kyvykkäämmin. Palvelua ostettaessa yrityksen välillä vallitseva resurssien epäsuhde ei muodostu enää ongelmaksi vaan se paikkautuu. (Bharadwaj, Saxena, & Halemane, 2010)

Ulkoistamisella yritys voi siis saada käyttöönsä itseltä puuttuvia resursseja ja kyvykkyyksiä. Tämä konkretisoituu hyvin esimerkiksi keskeisen ulkoistuspäätöksissä vaikuttavan ei-taloudellisen motiivin, eli osaavan henkilöstön saavuttamisen kohdalla. Jos asiakasyrityksellä ei ole tarpeeksi arvokkaita, harvinaisia, korvaamattomia ja kopioitavissa olemattomia inhimillisiä resursseja liiketoimintaprosessin tuottamiseen, voi nämä olla saavutettavissa ulkoistuksen kautta. Siksi strateginen päätös olla panostamatta yrityksessä sisällä tähän kilpailuetua tuottamattomaan toimintoon on perusteltua. Yritykset voivat kuitenkin myös kehittää omaa kilpailuetuaan etsimällä markkinoilta palveluntarjoajan, joka pystyy tuottamaan asiakasyrityksen omiin ydintoimintoihinsa kuuluvan prosessin vielä tehokkaammin (Bharadwaj, Saxena, & Halemane, 2010). Myös *offshore* ulkoistukset ovat perusteltuja ja linjassa resurssiriippuvuusteorian kanssa, koska yritykset ovat lähteneet hakemaan kilpailuedun lähdeä kehittämällä organisaatorakenteen ja strategian globaalia arvонуontia varten. Samalla johtavat *offshore* ulkoistajat ovat kehittäneet itselleen tarvittavat strategiset kyvyt hakea ja hyödyntää arvoa lisääviä *offshore* käytäntöjä kestäväen kilpailuedun lähteenä. (Lewin & Peeters, 2006)

2.2.9 Ulkoistamiseen liittyvät riskit

Ulkoistaminen on iso strateginen päätös sekä merkittävä muutos toiminnan organisoitumisessa ulkoistavalle yritykselle. Kuten suurille muutoksille on tyypillistä, myös ulkoistamiseen liittyy aina merkittäviä riskejä, jotka pitää ottaa huomioon ulkoistusta suunniteltaessa ja toteuttaessa. Vaikka erityisesti *offshore* ulkoistukset voivat vaikuttaa merkittävän negatiivisesti ulkoistavan yrityksen kotimahan, esimerkiksi investointien valumisen kehittyviin maihin, alan kehityksen pysähtymisen, sosiaalisten haittojen syntymisen työttömyyden kautta sekä jopa koko maailmantalouden järjestyksen muuttumisen (Dolgui & Proth, 2013), keskitymme tässä kappaleessa arvioimaan ulkoistamiseen liittyviä riskejä ulkoistavan yrityksen ja sen toiminnan kannalta. Epäonnistunut ulkoistus voi vaikuttaa ulkoistavan yrityksen ydintoimintoihin (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 45) ja siten riskeerata jopa koko toiminnan jatkuvuuden. Strategisissa liittoutumisissa, eli esimerkiksi ulkoistussuhteissa, riskien voidaan nähdä yleisesti jakautuvan suhteeseen liittyvään riskiin, joka viittaa mahdolliseen tyytymättömyyteen yhteistyössä ja sen aiheuttamiin seurauksiin, sekä suorituskykyyn liittyvään riskiin, johon lukeutuu tyydyttyvästä suhteesta huolimatta mahdollisesti saavuttamatta jäävät tavoitteet (Das & Teng, 2001). Mahdollisia konkreettisia riskejä ovat muun muassa seuraavassa listauksessa esitetyt seikat, jotka ovat huomioon otettavia erityisesti liiketoimintaprosessi- ja taloushallintoulokoistuksissa sekä *offshore* ulkoistuksissa:

1. Kontrollin menettäminen
2. Luottamuksellisen tiedon vuotaminen
3. Muutosvastarinta ja sisäisen henkilöstön motivaatio-ongelmat
4. Osaamisen menettäminen
5. Henkilöstön vaihtuvuus palveluntarjoajalla
6. Moraalikato ulkoistuspalveluyrityksessä
7. Kulttuuriset ja kielelliset erot ja niiden aiheuttamat ongelmat
8. Epävakaa toimintaympäristö ulkoistusten kohdemaassa
9. Epäsopivan tai kyvyttömän ulkoistuskumppanin valitseminen
10. Epäonnistunut integraatio, tiedonsiirto ja yhteistyö
11. Liiallinen riippuvuus palveluntarjoajasta
12. Toiminnan joustamattomuus
13. Prosessin pilkkoutuminen ja byrokratian lisääntyminen
14. Prosessin läpimenoajan pidentyminen
15. Palvelutason lasku
16. Imagohaitat
17. Kustannusten nousu

(mukaillen mm. Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 44-45; Lewin & Peeters, 2006; Brown & Wilson, 2005, 29; Maelah, et.al., 2012; Yang, Kim, Nam, & Min, 2007; Nicholson & Aman, 2008; Dolgui & Proth, 2013; Reddy & Ramachandran, 2008)

Riski kontrollin menettämiseen on yksi yleisimmistä esiintuoduista riskeistä ulkoistuksista puhuttaessa. Erityisen merkittävä tämä riski on siinä tapauksessa, kun ulkoistettava palvelu on lähellä yrityksen ydintoimintoja (Lehikoinen &

Töyrylä, 2013, 44), koska silloin myös tapahtuneet virheet, sopimusrikkeet tai muu epäedullinen toiminta vaikuttaa nopeammin ja suuremmin yrityksen kriittisiin ydintoimintoihin. Kysyttäessä koetuista riskeistä *offshore* ulkoistuksissa, yli puolet vastaajista määritteli kontrollin menettämisen riskin tärkeäksi (Lewin & Peeters, 2006). Liiketoimintaprosessien ulkoistuspäätökseen eniten vaikuttavia seikkoja tutkittaessa nousi johdon kontrollin menettäminen toiseksi merkityksellisemmäksi riskiksi arvioitaessa määrääviä tekijöitä ulkoistuspäätöksen taustalla (Kim, Nam, & Min, 2007). Kun yrityksessä pelätään kontrollin menettämistä, ovat päättäjät taipuvaisia valitsemaan palvelun tuottamisen yrityksessä sisäisesti (Lacity, Khan, & Yan, 2017). Samoin taloushallinnon *offshore* ulkoistuksia tutkittaessa havaittiin, että riittämätön sisäinen kontrolli nousee tunnistettujen riskien listalle (Nicholson & Aman, 2008). Kirjanpitoa *offshore* ulkoistettaessa kontrollin menettäminen nähdään suorana seurauksena ulkoistukselle, jonka takia on alalle luotu säätelyä, joiden ohella yritykset soveltavat myös kansainvälisiä standardeja laadun varmistamiseksi ja kontrollin menettämisen riskin minimoimiseksi. Näistä esimerkkeinä säätelyn osalta *Sarbanes Oxley Act* sekä standardeista ISO9000 laatuvaatimukset. (Maelah, et.al., 2012)

Ulkoistuksiin on liitetty riski siitä, että luottamuksellinen tieto voi vuotaa kilpailijoille tai julkisuuteen (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 45; Maelah, et.al., 2012) Tutkimuksissa on todistettu, että lähes puolet kokevat puutteellisen tiedon turvaamisen tärkeäksi huomioitavaksi riskiksi (Lewin & Peeters, 2006) ja se on myös noussut määrittävimmäksi koetuksi riskiksi liiketoimintaulkoistuksia koskevassa päätöksenteossa (Kim, Nam, & Min, 2007). Kirjanpidon palveluita pienille ja keskisuurille yrityksille tuottavat toimijat ovatkin nimenneet pelon siitä, että heidän asiakkaitaan koskevan tiedon salassa pysymistä ei voida taata, tärkeimmäksi syyksi päätöksissä jättää kokonaan ulkoistamatta toimintoja (Bandyopadhyay & Hall, 2009).

Toimintoja ulkoistavalle yritykselle toiminnan uudelleen organisointi on suuri muutos, johon kuuluu myös mahdollisia irtisanomisia. Ulkoistuksilla voi siis olla negatiivinen vaikutus ulkoistavan yrityksen työntekijöihin sekä kohonneeseen riskiin osaamisen menettamisestä (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 45). Tämän takia ulkoistuksia ja siihen liittyviä muutoksia kohtaan esiintyy yleensä yrityksissä muutosvastarintaa. Siksi ulkoistavan yrityksen onkin tarkasti suunniteltava, miten henkilöstölle viestitään ulkoistuksista. Henkilöstölle on pystyttävä perustelemaan uuden toimintamallin hyödyt ja muutoksen perimmäinen syy, muutoin henkilöstö ei ymmärrä ja hyväksy muutosta, mikä voi näkyä myös henkilöstön motivaatio-ongelmina. (Ekström, 2007, 217) Ulkoistuksiin liittyy kuitenkin myös riski siitä, että palveluntarjoaja ei löydä uutta laadukasta työvoimaa tai vaihtoehtoisesti saa houkuteltua ihmisiä palvelemaan ulkoistavaa yritystä (Nicholson & Aman, 2008). Samoin henkilöstön vaihtuvuus ulkoistuspalveluyrityksessä sekä heidän aina mukanaan viemä tietotaito ja sen negatiiviset seuraukset ovat riskinä jopa aliarvioituja (Lewin & Peeters, 2006). Jos palveluntarjoajalla ei ole tarpeeksi pysyvää ja osaavaa henkilöstöä, kasvaa suorituskykyyn liittyvä riski siitä, että palveluntarjoaja ei pysty tuottamaan palvelua ulkoistussopimuksessa määritetyllä tavalla (Maelah, et.al., 2012).

Erityisesti liiketoimintaprosessien *offshore* ulkoistuksissa, joissa palveluntarjoaja toimii institutionaalisesti hyvin erilaisessa maassa, esiintyy merkittävää pelkoa moraaliongelmissa ja -kadosta (Kim, Nam, & Min, 2007; Lewin & Peeters, 2006; Maelah, et.al., 2012). Eri lähteistä löytyy viittauksia riskistä joutua palveluntarjoajan tehtäville petosten, huijauksien, varkauksien, tiedon vääristelyn tai muutoin opportunistisen käytöksen kohteeksi. (Maelah, et.al., 2012; Dolgui & Proth, 2013) Tässä tapauksessa kyse on suhteellisesta riskistä, jonka pohja on erilaisissa lähtökohdissa ja motiiveissa ulkoistussuhteen taustalla (Das & Teng, 2001). Tämän riskin on väitetty olevan erityisen merkittäviä ulkoistuksissa, jotka kohdistuvat Intiassa toimiviin yrityksiin. Kuitenkaan tälle ei olla saatu vahvistusta haastattelututkimuksissa vaan riskin on todettu olevan sama riippumatta siitä, kuinka institutionaalisesti erilainen kohdema on (Nicholson & Aman, 2008). Sen sijaan *offshore* ulkoistuksissa olevat ongelmat kommunikaatiossa, johtuen huonoista tietoliikenneyhteyksistä, kielestä ja aksenteista, kulttuuristen erojen yhteensovittamisesta ja eri aikavyöhykkeillä toimimisesta ovat laajasti tunnistettuja (Nicholson, Jones, & Espenlaub, 2006; Nicholson & Aman, 2008; Lewin & Peeters, 2006) Myös uuden toimintaympäristön mukanaan tuomat riskit, esimerkiksi infrastruktuurin ja poliittisen tilanteen epävakaus, tulee ottaa huomioon erityisesti *offshore* ulkoistuksissa (Lewin & Peeters, 2006; Reddy & Ramachandran, 2008).

Huono tai väärä päätös ulkoistuskumppania valittaessa on merkittävä riski kaikissa ulkoistuksissa ja vaikuttaa välillisesti muiden esitettyjen riskien konkretisoitumiseen. Oikean, tarpeeksi kyvykkään ja profiililtaan sopivan ulkoistuspalveluidentarjoajan valitsemisen ja suhteen tehokkaan johtamisen on todettu olevan kaikista haasteellisinta ulkoistuksissa (Brown & Wilson, 2005). Menestyksessä ulkoistuksessa ja ulkoistussuhteessa palveluntarjoajan tulisi olla pätevä ja omata syvää prosessitietämystä ja -ymmärrystä, jonka kautta mahdollistuu joustava palvelu asiakasyrityksen ja toimialan ohjeiden ja rajoitteiden mukaisesti (Ross Research, 2004). Hyvän ja pätevän ulkoistuskumppanin valinta ei kuitenkaan yksin takaa menestystä, jos ulkoistussuhteessa esiintyy kyvyttömyyttä integroida ulkoistavan yrityksen ja palveluntarjoajan toimintoja (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 44) tai, jos tiedonsiirto ja sopimuksen jälkeinen palvelusuhteen johtaminen epäonnistuvat. Tiedon siirtymiseen ja sen säilymiseen liittyvät riskit suorituskyvyn kannalta ovat erityisesti *offshore* ulkoistusprosessissa merkittävä riskikohta (Nicholson & Aman, 2008). Taloushallinnon ulkoistusprosessissa nimenomaisesti implementointi- ja transitiovaihe sekä jo käynnistyneessä ulkoistuksen operointi koetaan kaikista haastavimmaksi (Ross Research, 2004). Tähän ulkoistuskumppaneiden väliseen suhteeseen ja sen rooliin menestyksessä ulkoistuksessa perehdytään vielä erikseen omassa kappaleessaan. Riskiksi voidaan kuitenkin vielä tässä osiossa lukea liiallisen riippuvuuden muodostuminen palveluntarjoajasta, kun ulkoistussuhteessa ostaja menettää aloitekykyään ja asiakasyrityksen toimintavapaus vähenee. (Dolgui & Proth, 2013) Lopputulos tästä voi olla strategisen toiminnan joustavuuden menettäminen (Maelah, et.al., 2012) ja siten kyvyttömyys vastata toimintaympäristön muutoksiin.

Ulkoistuksissa ilmenee riski siihen, että ulkoistettava prosessi pilkkoutuu itse yritykselle sekä jopa useammalle eri palveluntarjoajalle, joista jokainen vastaa jostakin prosessin vaiheesta. Tästä seurauksena voi olla byrokratian

lisääntyminen. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 44) Tämä johtaa helposti toiminnan sisäisen johdonmukaisuuden menettämiseen (Maelah, et.al., 2012) ja prosessin läpimenoajan pidentymiseen (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 44). Tutkimuksessa on havaittu, että yli 40% koki tärkeäksi *offshore* ulkoistuksissa riskin operationaaliseen tehottomuuteen (Lewin & Peeters, 2006).

Kaikista merkittävin riski on toimitetun palvelun huono laatu (Lewin & Peeters, 2006). Tämä tarkoittaa sitä, että palvelutaso voi heikentyä ulkoistuksen jälkeen (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 44). Ulkoistavalle yritykselle tämä voi konkreetisoitua yksinkertaisesti alhaisena laatutasona tai esimerkiksi toimitusten keskeytyksinä ja riskinä heikosta toimitusvarmuudesta (Maelah, et.al., 2012). Tutkittaessa syitä kirjanpidon palveluita tarjoavien yritysten tyytymättömyyteen heidän toteuttamissaan ulkoistuksissa, nousi tärkeimmäksi tekijäksi se, että työn laatu ei vastannut odotuksia ja siksi yrityksen omat työntekijät joutuivat käyttämään ylimääräistä aikaa työn jäljen tarkastamiseen ja virheiden korjaamiseen. Yritykset myös jättivät ulkoistuksia tekemättä, koska pelkäsivät menettävänsä asiakkaita sen takia. (Bandyopadhyay & Hall, 2009) Ulkoistuksissa oleva riski palvelutason heikentymiseen on nähty olevan suorassa yhteydessä korkeaan henkilöstön vaihtuvuuteen ulkoistuspalveluyrityksessä (Lewin & Peeters, 2006). Alentuneella palveluntasolla on luonnollisesti negatiivisia vaikutuksia yrityksen imagoon (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 44).

Tutkimukset osoittavat, että ulkoistuksilla on mahdollista saavuttaa kustannussäästöjä. Kuitenkin ulkoistusten seurauksena toiminnon järjestämisestä aiheutuvat kustannukset voivat todellisuudessa jopa nousta. Taloushallinnon ulkoistuksia tutkittaessa on havaittu, että kolmannes 156:sta tutkimukseen osallistuneesta yritysjohtajasta kertoi kustannustason nousseen ensimmäisen ulkoistuksia seuranneen vuoden jälkeen ja edelleen viiden vuoden kuluttua 15% kertoi, että ulkoistukset eivät olleet pystyneet tuomaan muutoksia entiseen kustannustasoon (Nicholson & Aman, 2008). Ulkoistuksista päätettäessä tulisinkin huomioida transaktiokustannusteoria ulkoistuksen epäedullisuutta lisäävät attribuutit, kuten korkeat transaktiokustannukset, palvelun kompleksisuus, vaikeasti formalisoitavissa oleva tieto ja mahdollisten palvelustandardien puute (Lacity, Khan, & Yan, 2017). Pankkialaa koskevassa tutkimuksessa on havaittu, että koettu taloudellinen riski on suhteellisesti merkittävin koko ulkoistusta kohtaan koetun riskin kokemuksen kannalta. Taloudellista epäonnistumista halutaan välttää, mutta riskiä nostavat esimerkiksi odottamattomat transaktiokustannukset, piilotetut palvelukustannukset ja vaihtokustannukset. Kokonaisuudessa liiketoimintaprosessien ulkoistuksia kohtaan koettu korkea riskisyys vaikuttaa suoraan johdon negatiiviseen suhtautumiseen ulkoistusaikaita kohtaan ja tässä kokonaisarviossa koetulla taloudellisella riskillä on merkittävin rooli. (Gewald, Wüllenweber, & Weitzel, 2006) Epäonnistuessaan ulkoistuksen negatiiviset taloudelliset vaikutukset eivät kuitenkaan rajoitu ulkoistuksen lopettamiseen, vaan ulkoistuksen peruminen ja takaisin veto aiheuttavat jälleen lisää kustannuksia. Lisäksi esiintyy myös kyvyttömyyttä vaihtaa huono palveluntarjoaja toiseen. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 45)

Kaikkien esitettyjen riskien pienentämisessä keskiössä on ulkoistussuhde ja siinä esiintyvät kontrollin keinot ja muodot. Riskiä ja kontrollien tärkeyttä on korostettu erityisesti taloushallinnon ulkoistuksia käsittelevässä tutkimuksessa

(Maelah, et.al., 2012). Tähän palataankin vielä myöhemmin omassa kappaleessa, jossa selvitetään tekijöitä, jotka edistävät ulkoistuksen onnistumista. Aina on kuitenkin mahdollista, että ulkoistuksille asetetut tavoitteet jäävät kokonaan saavuttamatta ja negatiiviset vaikutukset muodostuvat merkittävimmäksi lopputulokseksi.

2.2.10 Aikaisempi tutkimus ulkoistusten vaikutuksista

Erilaisten ulkoistuksien tuloksellisuutta ja vaikutusta ulkoistavan yrityksen toimintaan on tutkittu paljon. Akateeminen tutkimus ei kuitenkaan ole pystynyt yleistettävästi vahvistamaan ulkoistuksien tuloksellisuutta, eli tässä tapauksessa ulkoistusten vaikutusta asiakasyrityksen sorituskykyyn. Samoin ulkoistuksiin päätyneet yritysjohtajat ovat usein kykenemättömiä luotettavasti ja määrällisesti vahvistamaan kokonaisvaltaisia taloudellisia vaikutuksia. Itse raportoitu data ei ole täysin pitävä todiste, koska silloin ei voida tietää, kuinka vahvasti evidenssi korreloi todellisen suorituskyvyn kanssa. (Jiang, Frazier, & Prater, 2006) Vaikka tutkimuksessa on saatu taltioitua ulkoistusten positiivinen vaikutus yrityksen arvoon, on jouduttu myöntämään efektin olevan erittäin riippuvainen monista tekijöistä. Taloudellisten vaikutusten arvioiminen ei siten ole enää itsestään selvää, kun otetaan huomioon ulkoistuksen kaikki eri ulottuvuudet. (Lee & Kim, 2010) Tuloksia ulkoistusten positiivisista ja negatiivisista lopputuloksista onkin löydetävissä yhtä lailla, kuin näkemyksiä ulkoistusten puolesta ja niitä vastaan.

Lukuisat tutkimukset ovat antaneet tukensa ulkoistusten hyödyllisyydelle ja todistaneet saavutettuja taloudellisia ja ei-taloudellisia etuja sekä korostaneet tuloksiin tyytyväisten asiakasyritysten osuutta. Haastattelututkimuksessa, johon on osallistunut 14 eri maasta 304 suuryritysten johtavaa ulkoistuspäätösten tekijää, havaittiin 84% vastaajista oleva tyytyväisiä kokemukseensa liiketoimintaprosessien ulkoistamisesta. Samassa tutkimuksessa taloushallinnon ulkoistajista useampi kuin kahdeksan kymmenestä oli kertonut olevansa tyytyväinen tehtyyn ulkoistukseen. Taloushallintoa ulkoistavat yritykset olivat pystyneet säilyttämään kilpailuetunsa, keskittymään yrityksen ydinliiketoimintaan sekä parantamaan palvelun laatua. (Brown & Wilson, 2005, 8) Myös muu tutkimus taloushallinnon ulkoistusten alalla on vahvistanut näkemystä, jonka mukaan valtaosassa yrityksiä ollaan tyytyväisiä taloushallinnon ulkoistuksiin sekä sitä määrittävään tämänhetkiseen sopimukseen. Syiksi tyytyväisyydelle on noussut ulkoistetun funktion parantunut käsittely, kustannustehokkuus sekä luotettavien tulosten toimittaminen. Kuitenkaan kaikki kyselyyn osallistuneet eivät olleet tyytyväisiä ja he listasivat syyksi esimerkiksi palveluntarjoajan intuitiivisen yritykseen liittyvän osaamisen ja siihen kuuluvien operaatioiden puutteellisen hallitsemisen. Todettua onkin, että erityisen strategisten taloushallinnon prosessien ulkoistamisen puoltajia ei juuri löydy, joten niitä ei mahdollisesti edes kannata yrittää ulkoistaa. (Ross Research, 2004) Liiketoimintaprosesseja ja IT-ulkoistuksia tehneistä yrityksistä valtaosa oli mittavassa aineistossa tyytyväisiä yleisiin *offshore* ulkoistuksen kautta saavutettuihin etuihin. Ulkoistuksen oli raportoitu erityisesti auttaneen kustannusten leikkaamisessa, mutta asiakasyritysten oli vaikeaa saavuttaa hyvää lopputulosta, jos ulkoistuksia yritettiin tehdä epävarmoissa ja korkeariskisissä tilanteissa. (Lacity, Khan, & Yan, 2017)

Tutkittaessa ulkoistuspäätöksensä mediassa julkaisseita yrityksiä kymmenen vuoden ajalta, havaittiin yrityksillä kumulatiivisesti epänormaalin korkeita tuottoja. Ulkoistaminen siis yleisesti vaikutti positiivisesti yrityksen arvoon. Kuitenkin tutkimuksessa havaittiin, että kyseinen vaikutus oli hyvin riippuvaista ulkoistuksen laadusta ja muista ulottuvuuksista. Ulkoistetulla toiminnolla on merkittävä vaikutus siihen, kuinka pitkäksi aikaa ja minne on arvon nousun kannalta kannattavaa ulkoistaa. Investoijat esimerkiksi palkitsivat yritystä pitkistä ulkoistussopimuksista liiketoimintaprosessien ulkoistuksissa, mutta vaikutus olikin päinvastainen IT-ulkoistuksissa, joissa pitkä sopimus nähtiin kehityksen hidastajana. Kuitenkin yleisesti liiketoimintaprosessien ulkoistus ei tuonut merkittävää arvoa ulkoistavalle yritykselle vaan vaikutukset saattoivat olla jopa epätoivottavia yleisen suorituskyvyn ja asiakastyytyväisyyden kannalta. Osakemarkkinat taas suosivat enemmän *offshore* kuin *onshore* ulkoistuksia, koska *offshore* ulkoistuksissa on nähty olevan parempi mahdollisuus operatiivisen tuloksen parantamiseen alentuneiden henkilöstökustannusten myötä. Kuitenkin pitkäaikainen *offshore* ulkoistussopimus nähtiin jälleen negatiivisena arvonekehityksen kannalta. (Lee & Kim, 2010) Myös toinen tutkimus on pystynyt samansuuntaisesti havaitsemaan, että ulkoistuksen vapaaehtoinen julkaiseminen yrityksen vuosikertomuksessa heijastaa ulkoistavan yrityksen ennestään huonon suorituskyvyn potentiaalista parantumista, joka on jälleen yhdistettävissä myöhempään epänormaalin korkeaan sijoittajien tuottoon pääomamarkkinoilla. (Premuroso, Skantz, & Bhattacharya, 2012)

Ulkoistuksen tehneiden yritysten tilinpäätösdataa analysoivassa empiirisessä tutkimuksessa ollaan todistettu, että ulkoistamisella on yrityksen kustannustehokkuutta parantava vaikutus. Vaikka ulkoistuksen kautta yritys voi keskittyä arvoa tuottavaan ydintoimintaansa sekä alentaa kustannuksiaan ja investointeja tiloihin, laitteisiin ja henkilöstöön, tutkimus ei kuitenkaan pystynyt antamaan tukeaan sille, että ulkoistus parantaisi yrityksen tuottavuutta tai kannattavuutta. Ulkoistusten kautta ei siis ole saavutettavissa parempaa tuottavuutta tai kannattavuutta ainakaan lyhyellä aikajänteellä, koska vapautuneet resurssit tai kustannukset keskitetään muuhun ydinosaamiseen. Kustannussäästöille ja resurssien uudelleen ohjaamisella ulkoistava yritys voi kuitenkin saavuttaa etua suhteessa verrokkiryhmään, eli yrityksiin, jotka eivät ole ulkoistaneet toimintonsa. Silti tutkijat ovat nostaneet esiin huomion siitä, että yleinen optimistinen suhtautuminen ulkoistukseen voi johtua siitä, että monet aihealuetta käsittelevät artikkelit ovat kirjoitettu ”kuherruskuukauden” aikana, eli välittömästi ulkoistussopimuksen allekirjoittamisen jälkeen. (Jiang, Frazier, & Prater, 2006) Kuitenkin tutkimus on myös osoittanut, että *offshore* ulkoistuksissa valtaosa yrityksistä saavuttaa tavoitellun palvelun laadun tason suhteellisen lyhyessä ajassa, eli 6 – 12 kuukautta ulkoistuksen alkamisen jälkeen. Lisäksi tutkimuksen mukaan 75% yrityksistä pystyy saavuttamaan tai ylittämään kustannussäästöille asetutut tavoitteensa. (Lewin & Peeters, 2006)

Kuten jo tämän kappaleen alussa todettiin, ulkoistamistutkimuksesta on löydettävissä myös ulkoistusten hyödyllisyyttä kyseenalaistavia tutkimuksia, joissa ulkoistusten tulokset ja vaikutukset ovat jopa yksiselitteisesti negatiivisia. Esimerkiksi empiirinen tutkimus, jossa pyrittiin selvittämään ulkoistuksien vaikutuksia taloudellisen ja ei-taloudellisen suorituskyvyn kannalta, päättyi

lopputulemaan, että ulkoistuksella ei ole merkittävää suoraa vaikutusta suorituskykyihin, vaikka strategia ja ympäristön dynamiikka hillitsivät ulkoistuksen ja suorituskyvyn välistä suhdetta. Ulkoistuksella ei näin ollen todettu olevan vaikutusta taloudelliseen, innovatiiviseen tai sidosryhmien suorituskykyyn koko yrityksen tasolla ja sen kannalta, vaikka etua tai haittaa voitiin saavuttaa jossakin yksittäisessä alafunktiossa. (Gilley & Rasheed, 2000) Myös IT-alan ulkoistuksia tutkittaessa on päästy tulokseen, jonka perusteella ulkoistaminen ei ole aina oikea ratkaisu kustannusten alentamiseksi ja tehokkuuden parantamiseksi pitkällä aikajänteellä (Park & Kim, 2005). Tämä tulos kannattaa huomioida, myös liiketoimintaprosessien ulkoistamista pohdittaessa, koska laajassa liiketoimintaprosessi- ja IT-ulkoistustutkimuksia verranneessa artikkelissa havaittiin, että syyt ulkoistuspäätöksen taustalla sekä ulkoistusten tulokset ovat saman suuntaisia IT- ja liiketoimintaprosessiulkoistuksissa ja niihin liittyvissä palveluissa (Lacity, Khan, & Yan, 2017).

Nimenomaisesti taloushallinnon ulkoistusten vaikutuksista ja tuloksista tehtyä tutkimusta on olemassa, jossa tulokset eivät ole olleet erityisen positiivisia. The PricewaterhouseCoopers on tehnyt vuonna 2005 tutkimuksen, johon on vastannut 156 taloushallintoa *offshore* ulkoistanutta yritysjohtajaa. Tutkimuksessa todettiin, että yritykset ulkoistivat pääasiassa transaktionaalisia rutiinitöitä ja odottivat saavuttavansa kustannussäästöjä, mahdollisuutta keskittyä ydinosaamiseen, laadun parantumista sekä joustavuuden lisääntymistä. Kuitenkin vain puolet tutkimukseen osallistuneista oli tyytyväisiä todellisiin *offshore* ulkoistuksen vaikutuksiin. Yritykset olivat kohdanneet ongelmia, kuten kustannusten ylittymistä, vaikeuksia henkilöstön rekrytoinnissa ja pysyvyydessä sekä kulttuurisia eroja *offshore* työntekijöiden ja asiakkaiden välillä. Kustannussäästöt olivat kysytäessä merkittävin odotus ulkoistukselle, mutta jopa kolmannes vastaajista oli kokenut kustannustason nousua ensimmäisen ulkoistuvuoden jälkeen. (Nicholson & Aman, 2008)

Taloushallinnon *offshore* ulkoistuksia on tutkittu useammassa tutkimuksessa transaktiokustannusten näkökulmasta. Onkin havaittu, että ulkoistettaessa taloushallintoa kaukokohteisiin, voi esiin nousta ongelmia ja haasteita transaktiokustannuksissa. Yrityksen tulisi tunnistaa, huomioida ja ymmärtää kaikki prosessiin sitoutuvat transaktiokustannukset sekä niiden vaikutukset tavoiteltuun kustannussäästöön. Ongelmia aiheuttaa taloushallintoa ulkoistettaessa erityisesti korkeaksi nousevat transaktiokustannukset, johtuen ulkoistettavan toiminnon spesifiydestä, eli erityisen spesifin tiedon siirtämisestä, sekä epävarmuudesta. Transaktiokustannukset syntyvät kolmella tasolla; ulkoistuskumppanin etsinnässä, sopimuksen tekemisessä sekä operationaalisessa suhteen kontrolloinnissa. Näitä kustannuksia ja niiden aiheuttamia ongelmia on kuitenkin mahdollista pienentää sopimustekniikalla ja -johtamisella. (Aman, et.al., 2012) Myös toiset taloushallinnon *offshore* ulkoistuksia transaktiokustannusteorian osalta tutkineet tutkijat ovat havainneet, että ulkoistussuhteissa kaikilla mainituilla kolmella tasolla esiintyviä transaktiokustannuksia voidaan pienentää, esimerkiksi tekemällä palveluntarjoajan uskottavat kontrollivaihtoehdot, kuten standardit, näkyväksi asiakkaalle. Samaiset tutkijat kuitenkin korostavat, että huolimatta ulkoistuspartnereiden rakentamista transaktiokustannusten minimoimistyökaluista, taloushallinnon *offshore* ulkoistuksia leimaa korkea epävarmuus ja potentiaalinen

opportunistinen käytös sekä ongelmat kontrolloinnissa, konflikteissa ja kommunikaatiossa, kun toimintoja siirretään vahvasti institutionaalisesti erilaiseen maahan. Artikkelissa ihmeteltiin, miksi kriittisiä ja erittäin herkkiä taloushallinnon funktioita ulkoistetaan lainkaan, huolimatta esille tuoduista ongelmista. Korkeasti spesifit toiminnot tulisi transaktiokustannusteorian valossa olla tuotettuja yrityksessä sisäisesti. Näihin voidaan lukea kuuluvaksi myös yrityksen taloushallinto. Potentiaalisista kohtuuttoman kovista transaktiokustannuksista johtuen laaja taloushallinnon ulkoistaminen tulisi estää. Tästä huolimatta taloushallinnon ulkoistukset ovat kasvava trendi. (Nicholson, Jones, & Espenlaub, 2006)

Yhdistysvaltalaisessa tutkimuksessa kirjanpidon palveluita muille kotimaisille yrityksille tarjonneista toimijoista noin puolet oli tyytymättömiä tekemiinsä *offshore* ulkoistuksiin. Motiivit tehtyjen ulkoistusten taustalla olivat liittyneet sekä taloudellisiin, että ei-taloudellisiin motiiveihin. Samoin syitä tyytymättömyydelle löytyi näihin kumpaankin perspektiiviin liittyen. Puolet yrityksistä, jotka olivat kokeneet negatiivisia vaikutuksia, kertoivat syyksi kustannussäästöjen jäämisen merkityksettömiksi. Kaikista vastaajista vain 15% oli raportoinut saavuttaneensa kustannussäästöjä, kun 62% kertoi, ettei *offshore* ulkoistuksella ollut vaikutusta kustannussäästöjen syntymiseen. Kuitenkin merkittävin syy tyytymättömyydelle oli, että toimitettu palvelu ei vastannut odotuksia, vaan laatu oli huonoa ja yrityksen oma henkilöstö joutui käyttämään aikaa työn tarkistamiseen ja korjaamiseen. Ehkä merkittävin löydös tutkimuksessa oli, että 46% ulkoistaneista yrityksistä aikoi vähentää ulkoistuspalveluiden käyttöä tai kokonaan lopettaa ne. (Bandyopadhyay & Hall, 2009)

Viitteitä suuryritysten aikeista taloushallinnonulkoistuksien takaisinvetoihin on esiintynyt. Taloushallinnon ulkoistaneiden yritysten keskuudessa tyytymättömyys on jopa yllättävän suurta ja sen uskotaan olevan yhteydessä ulkoistukseen liittyvään korkeaan riskisyyteen. Tutkimuksen vastanneista 228:sta globaalin yrityksen talousjohtajasta 54% näki, että ulkoistus ei tuo median ja ulkoistuspalveluidentarjoajayritysten lupaamia etuja. Uskottiinkin, että valtaosa tehdyistä ulkoistussopimuksista tullaan päättämään, esimerkiksi johtuen liian usein toistuvista toimittajan tekemistä yleisistä virheistä sekä asiakastiedon turvattuudesta. Tutkijat kuitenkin suosittelivat, että olemassa olevista ongelmista huolimatta ulkoistetut kirjanpidolliset työt tulisi vetää takaisin yritykseen sisäisesti järjestettäväksi, mutta muutos kannattaisi tehdä asteittain. Yleensä taloushallinnon ulkoistusten takaisin veto aloitettiin vuoden kuluttua ulkoistuksen tekemisestä tai vaihtoehtoisesti silloin, kun yrityksen koko kasvoi. (Maelah et al., 2010) Ulkoistusten takaisin vetojen onkin laajemminkin uskottu olevan seuraava iso liiketoimintastrategiatrendi globaaleissa suuryrityksissä. Syynä tähän on usein ulkoistussuhteen aiheuttamat kustannukset, huono laatu, kontrollin menettäminen sekä johtamisen ja yritysstrategian muuttuminen. On väitetty, että tyytymättömyys tehtyihin ulkoistuksiin on paljon tunnustettua yleisempää, mutta yritykset eivät halua puhua siitä julkisesti negatiivisen huomion saamisen pelossa. (Kotlarsky & Bognar, 2012)

Lopullisesti arvioitaessa ulkoistuksen vaikutuksia on ymmärrettävä lopputulokseen vaikuttavat eri seikat ja katsontakannat. Syitä onnistumiselle tai epäonnistumiselle on etsitty ulkoistuskumppaneihin ja heidän väliseen suhteeseen keskittyvässä tutkimuksessa. Tähän palaamme vielä seuraavassa kappaleessa.

Kuitenkin vaikutuksia arvioitaessa on hyvä tarkentaa, kenen kannalta vaikutuksia arvioi. Tämä kappale on laadittu asiakasyrityksen näkökulmasta, mutta liiketoimintaprosessien ulkoistus voi olla lopputulokseltaan onnistunut joko asiakasyrityksen, palveluntarjoajan, molempien tai ei kummankaan näkökulmasta. Asiakasyritys odottaa, että siirtämällä toimintojaan pysyy palveluntarjoaja tuottamaan etua ja arvoa, kun vastaavasti palveluntarjoaja odottaa pystyvänsä kasvattamaan liiketoimintansa arvoa. Mutta mikäli näistä edes toinen ei toteudu, voidaan ulkoistuksen määrittellä olevan epäonnistunut (Shah Bharadwaj & Saxena, 2009).

Ulkoistuksiin ja sillä saavutettavissa oleviin tuloksiin liittyy useita epärealistisia uskomuksia, joiden perusteella ei kannata tehdä arviota toteutetun ulkoistuksen epäonnistumisesta. Myytti siitä, että liiketoimintaprosessien *offshore* ulkoistukset pystyisivät tarjoamaan sekä tehokkuuden, että joustavuuden kasvua, ei ole realistinen. Yhden tavoitteen saavuttaminen edellyttää aina kompromissia toisen kanssa. Myöskään siihen, että *offshore* ulkoistukseen ei liittyisi kohonneita transaktiokustannuksia, ei tule uskoa, koska palveluntarjoajan löytäminen, neuvottelut, sopimuksen laatiminen ja suhteen monitorointi aiheuttaa aina kustannuksia. Lisäksi syytä on pitää mielessä arvioita tehdessä, että molemmat osapuolet kantavat riskiä epäonnistumisesta. Lisäksi kaiken kattava sopimus ei takaa onnistumista, mutta ulkoistaminen ilman kunnollista sopimusta tai aloitetun toiminnan monitorointia ei myös ole järkevää. Lopulta vain harvoin ensimmäinen ulkoistusprojekti on erityisen menestyksenkäs asiakasyritykselle. Oppiminen on osa ulkoistamissuhdetta ja siksi edut voivat nousta vasta pidemmissä ulkoistussuhteissa. (Ojha, 2014) Tähän teemaan paneudutaan seuraavassa.

2.2.11 Riskien hallinta ja elementit onnistuneelle ulkoistukselle ulkoistussuhteissa

Kuten edellisen kappaleen tutkimustulokset liiketoimintaprosessien ulkoistuksista vahvistivat, voivat ulkoistuksen vaikutukset olla asiakasyritykselle joko positiivisia tai negatiivisia. Onnistuneen ulkoistuksen elementtien hakeminen ja riskien hallintakeinojen kartoittaminen ovatkin nousseet omiksi tutkimushaaroikseen. Syy ulkoistuksen epäonnistumiselle ja riskien konkretisoitumiselle voi löytyä mistä tahansa ulkoistusprosessin vaiheesta, mutta huolellisesti suunnitellun ja toteutetun ulkoistusprosessin jälkeen keskiöön nousee ulkoistussuhteen rakentaminen positiivista lopputulosta tukevaksi.

Kriittisiä tekijöitä ulkoistuksen onnistumisen, ulkoistussuhteen menestyksellisyyden sekä riskinhallinnan kannalta arvioitaessa on aloitettava kartoitus ulkoistusprosessin ensimmäisestä vaiheesta ja edettävä siitä systemaattisesti eteenpäin. Esimerkiksi taloushallinnon ulkoistuksia tutkittaessa, on tunnistettu, että heti ensimmäisessä prosessin vaiheessa tehtävä askel ulkoistuksen riskien pienentämiseksi on suunnitteilla olevan ulkoistuksen ymmärtäminen strategisena päätöksenä, jonka kaikki syyt, seuraukset ja riskit on tiedostettava tarkasti. Vasta tämän jälkeen huomio on mahdollista kiinnittää potentiaaliselta ulkoistuskumppanilta edellytettyihin ominaisuuksiin. Taloushallinnon ulkoistuksen riskiä on mahdollista pienentää varmistamalla huolellisesti, että valittu palveluntarjoaja on kyvykäs, luotettava, taloudellisesti vakaa sekä, että sillä on riittävä

tietotaitotaso ja kokemus alalta. (Maelah et al., 2010) Laajassa liiketoimintaprosessien ulkoistuksia käsittelevässä aineistossa on havaittu, että asiakasyrityksen korkea teknologinen ja menetelmällinen kyvykkyys sekä hyvä omaksumiskyky parantavat toteutettavien ulkoistuksien lopputulosta. Lisäksi yrityksen pitää olla valmis tulevaan ulkoistukseen ja sillä pitää olla realistiset odotukset lopputulokista, sekä tieto nykyisestä kustannus- ja palvelutasosta. Vastaavasti palveluntarjoajalla on oltava niin ikään korkea teknologinen ja menetelmällinen kyvykkyys sekä lisäksi hyvät henkilöstöjohtamisen taidot. (Lacity, Khan, & Yan, 2017)

Ulkoistusprosessin kolmannessa vaiheessa ulkoistussopimuksen sisältö määritetään, siitä neuvotellaan ja lopulta sopimus solmitaan. Tämä on yksi kriittisimmistä vaiheista riskinhallinnan, ulkoistuksen lopputuloksen ja menestyksekkään ulkoissuhteen muodostumisen kannalta. Muun muassa taloushallinnon ulkoistuksissa hyvin laadittu formaali ulkoistussopimus sekä sitä täydentävä ja tarkentava palvelunlaatusopimus ovat keskeisiä ulkoistuksen riskien pienentämisen kannalta. Taloushallinnossa seurataan usein hyvin formaalia ja strukturoitua prosessia, jossa sopimuksessa määritelty yksityiskohtainen hallintorakenne sekä siihen sisällytetyt oikeudet, vastuut ja odotukset ovat ulkoistussuhteen pohja. Molemmiin puolin allekirjoitetun sopimuksen tulisi lisäksi määrittää selkeästi asiakkaalle toimitettava palvelu, maksuehdot, poistumislauseke sekä ehdot sopimusmuutosten tekemiseen. Taloushallinnon ulkoistukset edellyttävät lisäksi säännöllisiä tapaamisia, joiden kautta mahdollistuvat tehokkaat tilannekatsaukset, arviot sekä niiden perusteella tehtävät sopimusmuutokset. (Maelah et al., 2010; Maelah, et al., 2012)

Ulkoistussopimuksen sisällöllä on tutkitusti voimakas vaikutus ulkoistuksen lopputulokseen. Onkin todistettu, että asiakkaat, jotka laativat yksityiskohtaisemman sopimuksen, joka sisältää enemmän kontrollimekanismeja ja avain-suorituskyvyn mittareita, kokevat enemmän positiivisia ulkoistusten lopputuloksia. Myös se, onko sopimus laadittu kiinteähintaiseksi vai käytettyyn aikaan ja materiaaleihin sidotuksi, voi vaikuttaa ulkoistuksen riskisyyteen, menestyksekkyyteen ja taloudelliseen suorituskykyyn. (Lacity, Khan, & Yan, 2017). Taloushallinnon ulkoistuksia tutkittaessa on todistettu, että sopimusjohtamisen taidot ovat keskiössä transaktiokustannuksien alentamisessa ulkoistuspartneria etsittäessä, sopimusta neuvoteltaessa sekä suhteen kontrolloinnissa. Erityisesti hyötyä sopimustaidoista on suunnitella ja neuvoteltaessa sopimuksen yksityiskohtia tarpeisiin vastaaviksi. Lisäksi etenkin palveluntarjoaja voi hyötyä onnistuneista sopimusneuvotteluista, jossa päästään yhteisymmärrykseen pitkästä sopimusjaksosta, joka sisältää myös koulutusjakson, joka mahdollistaa henkilöstön osaamisen kehittämisen, joka taas vähentää epävarmuutta ja sen aiheuttamia transaktiokustannuksia. (Aman, et al., 2012)

Akateeminen tutkimus on hyvin yksimielinen siitä, että sopimuksen laatiminen ja sen jälkeen alkaneen ulkoistussuhteen monitorointi ja kontrollointi ovat erittäin tärkeässä roolissa onnistuneen lopputuloksen kannalta. Yrityksessä sisäisesti tuotettavat prosessit ovat suoraan yritysjohtajan kontrollioitavissa, mutta ulkoistuksessa tämä suoravaikutusvalta siirtyy asiakasyrityksen johdon ulottumattomiin. Kontrollin säilymisessä ulkoistussopimus on tärkein ja merkittävin määrittäjä kontrolloimaan ulkoistussuhdetta. Ulkoistuksissa sopimukseen dokumentoitu kontrolliportfolio saattaa muodostua useista eri kontrolloista, joiden

lähde voi olla esimerkiksi alan yleinen normisto, yrityskulttuuri tai prosessirakenne. Kontrolli voi rakentua sopimus, hinnoittelu tai sosiaalisista mekanismeista. Sopimusmekanismin, eli palvelutasosopimuksen sisällön kautta, voidaan kontrolloida prosessia, ihmisiä ja suorituskykyä. Prosessi kontrolleita ovat esim. prosessin työjärjestyksen ja työtehtävien dokumentointi, transaktioiden monitorointi, henkilöstö- ja aikataulusuunnitelmat sekä tietoturvamittarit. Portfoliota voidaan lisäksi täydentää esim. ihmisiin liittyvillä kontrolleilla, kuten koulutuksella ja henkilöstötestauksella, sekä sosiaalisilla mekanismeilla, kuten vierailuilla, säännöllisillä kokouksilla, liiketoimintakatsauksilla sekä lahjoilla. (Daityari, Saini, & Gupta, 2008)

Taloushallinnon ulkoistuksissa riskien hallinta on hyvin keskeistä ja siinä käytettyjä mekanismeja ja kontrolleja ovat esimerkiksi lopputuloskontrollit, kuten tavoitetulosten asettaminen, suorituskyvyn mittaaminen, budjetit ja raportointi, sekä käytöskontrollit, kuten raportointirakenne, koulutus, standardit ja proseduurit, että sosiaaliset kontrollit, kuten rituaalit, verkostot ja seremoniat. (Nicholson & Aman, 2008). Transaktiokustannusten näkökulmasta suositeltuja mekanismeja ja kontrolleja opportunistisen käytöksen sekä epävarmuuden pienentämiseksi on todettu olevan taloushallinnon ulkoistuksissa palveluntarjoajan puolelta erilaiset valvontatoimenpiteet, standardit, toiminnan standardointi, tietotekniikan käyttö, fyysiset järjestelyt palvelukeskuksessa sekä sopimukseen rakennetut kannustimet. Kun nämä kontrollit tehdään näkyväksi ja mitattavaksi asiakkaalle, mahdollistuu myös transaktiokustannusten pienentäminen. (Nicholson, Jones, & Espenlaub, 2006)

Liiketoimintaprosessien ulkoistuksessa laadittu prosessinparantamistekniikoita sisältävä sopimus sekä perusteellisesti ymmärretty ja dokumentoitu etukäteen standardoitu prosessi auttavat parantamaan ulkoistuksen laatua ja nopeuttamaan suorituskyvynparantamista sekä muiden ulkoistuksen etujen saavuttamista. Formaali sopimus auttaa kommunikoimaan vaatimukset palveluntarjoajalle ja yhdessä toimittajan kyvykkyyden kanssa pystytään soveltamaan tekniikoita ulkoistettavan prosessin parantamiseksi. Kuitenkin keskeinen rooli lopputuloksen kannalta on formaalin sopimuksen ohella niin kutsutulla suhteellisella sopimuksella ja asiakasyrityksen muutosjohtamisen taidoilla. Tutkitusti vahva suhde palveluntarjoajan ja asiakasyrityksen välillä on keskiössä ulkoistuksen implementoinnin ja sitä seuraavan suhteen johtamisvaiheen onnistumisessa sekä haasteiden ratkaisemisessa ja joustavuuden saavuttamisessa. Vaikka kaikkia ulkoissuhteen haasteita ei pystytä ratkaisemaan suhdemekanismeilla, vaan niihin edellytetään kirjallinen sopimus, on ulkoistusparterien välisen suhteen johtaminen yhtä tärkeässä roolissa kuin formaali sopimus ja osapuolten kyvykkyydet. (McIvor, 2016)

Ulkoistusprosessin edettyä sopimuksen allekirjoituksesta palveluntuotantovaiheeseen, nousee riskien pienentämiseksi keskiöön hyvän ulkoistuskumppanien välisen suhteen rakentuminen. Taloushallinnon ulkoistuksissa onkin todettu, että menestyksen lähde on lujan ja luottamuksellisen suhteen rakentaminen pätevän palveluntarjoajan kanssa. On kuvailtu, että ulkoistuksen onnistumiseksi suhteeseen on suhtauduttava kuin avioliittoon. (Ross Research, 2004) Ulkoistuksissa asiakasyrityksen tulisikin löytää itselleen kumppani, ei pelkkä toimittaja. Hyvässä ulkoistussuhteessa ongelmat ratkaistaan yhdessä parhaan

lopputuloksen saavuttamiseksi. Suhteen muodostumisessa merkittävä rooli on ulkoistavalla yrityksellä. Suhteen rakentaminen edellyttää tehokasta johtamista, riittävää korvaustasoa palveluntarjoajalle sekä tiedon jakamista. Monesti lopputulos epäonnistuu jo siirtovaiheessa, koska siihen ei investoida tarpeeksi resursseja. (Lacity, Willcocks, & Craig, 2014) Myös taloushallinnon ulkoistuksissa on havaittu, että asiakasyrityksessä johdon tuen puuttuminen ja vaillinaiset resurssit ovat ongelma ulkoistussuhteissa huonon osapuolten välisen yhteistyön ohella (Maelah et al., 2010).

Asiakastyytyväisyys muodostuu ulkoistuksissa kehästä, jossa osapuolten välisellä suhteella on roolinsa. Ulkoistuksiin tyytyväiset asiakkaat parantavat palveluntarjoajan mainetta, joka taas lisää yrityksen saamien projektien määrää ja laajuutta. Tämän kautta palveluntarjoajan kyvykkyys parantuu, joka nostaa suoraan tarjotun palvelun laatua ja näin jälleen asiakastyytyväisyyttä. Kuitenkin palveluntarjoajan kyvykkyys auttaa samalla rakentamaan osapuolten välistä suhdetta, joka jälleen nostaa entisestään tuotetun palvelun laatua sekä asiakastyytyväisyyttä. (Levina & Ross, 2003) Menestyksekkään ulkoistussuhteen onkin määritelty olevan pitkäaikainen suhde, jonka asiakasyritys haluaa uusia tai laajentaa sitä yhdessä palveluntarjoajan kanssa. Menestyksekkäs suhde nähdään muodostuvan onnistuneesta ulkoistuksen lopputuloksesta, palveluntarjoajan kyvykkyydestä, erityisesti liiketoimintaprosessien johtamisessa sekä asiakasyrityksen kyvyistä ulkoistusjohtamiseen. Ulkoistussuhteen onnistunut pitkäjänteinen johtaminen on kriittistä sekä palveluntarjoajan, että asiakasyrityksen kannalta, koska ajan myötä osapuolista tulee yhä arvokkaampia toisilleen. Tavoite on molemmille voittoisa suhde, josta syntyy riskittömään ulkoistukseen tähtäävä toimintafilosofia. Kuitenkin jopa 25% asiakasyrityksestä on tutkimuksessa raportoinut suhteen epäonnistumisesta. Sopimuksen jälkeisessä palveluntuottamisvaiheessa asiakasyritysten onkin monitoroitava ja seurattava palveluntarjoajan suorituskykyä jatkuvasti ja päätettävä sen perusteella palkitsemisesta tai sanktioiden antamisesta. (Bharadwaj, Saxena, & Halemane, 2010)

Tutkimuksessa on havaittu, että liiketoimintaprosessien ulkoistuksissa esiintyy usein haasteita pitkäaikaisten asiakassuhteiden rakentamisessa. Tämä voi johtua esimerkiksi siitä, että monesti ulkoistettavat toiminnot eivät ole erityisen monimutkaisia ja tietointensiivisiä, jolloin palveluntarjoajan vaihtaminen on suhteellisen helppoa. Onnistunut ulkoistuksen lopputulos ei aina takaa voittoisan ulkoistussuhteen muodostumista, mutta asiakkaan odotusten täyttymättä jääminen voi vaikuttaa negatiivisesti ulkoistussuhteeseen. Siksi liiketoimintaprosessien ulkoistusten hyvää lopputulosta ja voittoisaa ulkoistussuhdetta tavoiteltaessa on palveluntarjoajan tärkeää panostaa liiketoimintaprosessien, henkilöstön, IT- infrastruktuurin, ulkoistuksien ja ulkoistussuhteen kompetenseihin sekä niiden johtamiseen. Aineettomien kyvykkyyksien ja resurssien johtamisesta on siten tullut keskeisin tekijä sitoutuneen ulkoistussuhteen rakentamisessa. (Bharadwaj & Saxena, 2009)

Liiketoimintaprosessien ulkoistuksen onnistuneen lopputuloksen kannalta tutkitusti vaikuttavia aineettomia tekijöitä ovat ulkoistavan yrityksen kyvykkyys esimerkiksi palveluntarjoajan ja muutoksen johtamiseen sekä palveluntarjoajan kyvykkyys oman henkilöstönsä johtamiseen. Tutkimukset ovat vahvistaneet, että ulkoistussuhde vaatii onnistuakseen formaalin sopimuksen ja sopimukseen

perustuvan hallintotavan sekä näitä täydentävän suhteellisen hallintotavan. Osapuolten on päästävä yhteisymmärrykseen siitä, miten toiminta rakennetaan, jotta osapuolet pystyvät aktiivisesti työskentelemään yhdessä ja yhteistyössä. Onnistuneen lopputuloksen saavuttamiseksi on ulkoistussuhteessa panostettava erityisesti kommunikaatioon, tiedon jakamiseen, sitoutumiseen, luottamukseen, yhteistyöhön ja ryhmäytymiseen. Tuloksia voi heikentää kulttuurierot erityisesti *offshore* ulkoistuksissa, mutta tätäkin vaikutusta on mahdollista pienentää kulttuurierojenjohtamiskyvykkyydellä. (Lacity, Khan, & Yan, 2017)

Muita negatiivisesti ulkoistamissuhteisiin vaikuttavia tekijöitä ovat erityisesti *offshore* ulkoistuksissa huoli tietoturvallisuudesta, epärealistiset odotukset sekä ulkoistuksen kohdemaan huono imago. Näiden takia luottamuksellisen suhteen rakentaminen asiakasyritykseen on keskeistä, jotta ulkoistus on mahdollista viedä institutionaalisesti ja kulttuurillisesti erilaiseen maahan. Suhde muodostuu ainoastaan huolehtimalla osapuolten välisestä kommunikaatiosta läpi prosessin, jonka kautta muodostuu yhteinen näkemys tavoitteista ja vahvat sosiaaliset siteet molempien organisaatioiden työntekijöiden välille. Onkin todettu, että luottamuksellisen kumppanuuden ja siihen perustavan pitkäaikaisen sitoutuneen suhteen rakentaminen on erityisen tärkeää *offshore* ulkoistuksien tuloksellisuudessa. (Ojha, 2014) Ollakseen menestyksenkäs *offshore* ulkoistuksissa on yrityksen voitettava ensin sisäinen vastarinta, opittava järjestämään maantieteellisesti hajallaan olevien tiimien toiminta, pystyttävä työskentelemään eri aikavyöhykkeillä, selvittävä kulttuurieroista ja hallittava suuri henkilöstön vaihtuvuus (Lewin & Peeters, 2006). Jos ulkoistuksessa ilmenneitä riskejä ei saada hallittua, on ulkoistusprosessin viimeisessä vaiheessa keino riskien pienentämiseen ulkoistussuhteen päättäminen tai vaihtoehtoisesti uuden ulkoistussopimuksen neuvottelemisen eri palveluntarjoajan kanssa. (Maelah et al., 2010)

Koko ajattelu ulkoistuksen riskien pienentämiseksi ja ulkoistussuhteen mahdollistamiseksi kulminoituu tutkijoiden Das ja Teng (2001) luomaan riskin, kontrollin ja luottamuksen viitekehukseen, jossa kaikki kolme palasta vaikuttavat toinen toisiinsa. Onnistuneessa ulkoistuksen lopputuloksessa lähtökohta on se, että olemassa olevia riskejä pystytään pienentämään tai poistamaan. Ulkoistussuhteissa esiintyy aina riskejä, jotka liittyvät ulkoistussuhteeseen sekä sen kautta muodostuvaan suorituskykyyn. Ulkoistuksissa olevia riskejä voidaan pienentää luottamuksen ja erilaisten kontrollien kautta. Luottamus riskin pienentämismekanismi toimii, kun osapuolet luottavat toistensa hyvántahtoisuuteen, eli aikomukseen saada suhde toiminaan, sekä toistensa kyvykkyyteen. Vastavasti kontrollit voivat koostua käyttäytymisen, lopputuloksen ja sosiaalisesta kontrolloinnista. Paras mahdollinen lopputulos ulkoistuksessa on saavutettavissa, kun näitä kaikkia yhdistetään ja sovelletaan sopivassa suhteessa riskien johtamisen työkaluina. (Das & Teng, 2001) Onnistunut ulkoistussuhde on siis lopputulos yhdistelmästä sopimus- ja suhdejohtamisen taitoja.

2.3 Lean johtamisjärjestelmä

1980 – luvulla kohdistui maailmanlaajuinen huomio Toyotan Japanin tehtaiden toimintaan, kun alettiin etsiä syitä heidän ylivoimaiselle laadullensa ja tehokkuudelle verrattuna muihin autoalalla globaalisti toimiviin kilpailijoihin. Aiheesta kiinnostuneet tutkijat löysivät selityksen tälle markkinajohtajuudelle Toyotan prosessin yhdenmukaisuudesta sekä sen kautta tapahtuvasta tuotesuunnittelusta, valmistuksesta sekä organisaation oppimisesta, joista oli seurannut operatiivinen erinomaisuus ja tehokas suorituskyky. Tässä kokonaisuudessa merkittävä rooli on ollut yhtiön tunnetuksi tekemillä työkaluilla sekä laadunparannusmenetelmillä. Tutkimusten kautta muodostui käsitys niin kutsutusta ”Toyotan tavasta” ja heidän periaatteisiinsa pohjaavasta Toyotan tuotantojärjestelmästä (*Toyota Production System, TPS*). (Liker & Niemi, 2006, 3-6)

Toyotan tuotantojärjestelmä on muodostanut pohjaa niin kutsutulle Lean ajattelulle. Lean on terminä ensimmäisen kerran esiintynyt vuonna 1988 julkaisussa artikkelissa *Triumph Of The Lean Production System* (Lean tuotantojärjestelmän riemuvoitto), jonka on kirjoittanut tutkija John F. Krafcik *MIT International Motor Vehicle Program* ohjelmasta. Tässä tutkimuksessa ja artikkelissa todettiin, että konserni ja sen kulttuuri sekä johtamisfilosofia vaikuttavat autotehtaissa enemmän suorituskykyyn, kuin teknologian taso tai tehtaan maantieteellinen sijainti. Tuottavuutta ei ollut saatavissa mittakaavaedulla tai huipputeknologialla. Tutkimuksessa havaittiin, että tätä nimellä Lean kutsuttua tuotantofilosofiaa noudattavat yritykset pystyivät tuottamaan enemmän malleja, paremmalla laadulla ja tuottavammin. (Krafcik, 1988; Torkkola, 2015, 13; Modig, Ahlström, & Tillman, 2013, 78-79) Lean eli Lean ajattelu on määritelty olevan dynaaminen, tietoon pohjaava ja asiakasorientoitunut koko yrityksen läpi kulkeva prosessi, jossa tavoitteena on arvon luominen hukkan eliminoinnin kautta (Oppenheim, 2011, 3).

Lean ajattelusta ja sen perusajatusten mukaan järjestetystä toiminnasta tuli nopeasti erityisesti teollisuudessa sovellettu maailmanlaajuinen trendi. Monet yritykset ovat poimineet toimintaansa Lean ajattelusta keskeisimpiä elementtejä ja työkaluja, kuten ”juuri oikeaan aikaan” (*Just-in-time, JIT*) toimintaperiaatteen, jossa toiminta järjestetään ilman varastointia, joka on ollut käännteentekevä muutos perinteiseen suuriin varastokokoihin sekä massatuotantoon ja sen etuihin tähtäävän toimintamalliin. On kuitenkin todettu, että Lean ajattelun mukaiseen toimintaan tähtäävät yritykset jäävät helposti vain prosessin kehittämisen tasolle, jossa keskitytään yksinomaan esimerkiksi niin kutsutun virtauksen aikaansaamiseen ja hukkien pienentämiseen, jolloin todellinen jatkuva parantaminen ja ymmärrys toimintaperiaatteen kokonaisuudesta ja sen keskeisyydestä parhaan lopputuloksen saavuttamiseksi unohtuu ja Lean jää pelkälle tuotannon tasolle koko organisaatiossa omaksuttavan ajatusmallin sijaan. (Liker & Niemi, 2006, 7-13; Krafcik, 1988) Lean on toimintafilosofia, joka toteutuakseen pohjaa yrityksessä sisäisesti rakentuneeseen kulttuuriin. Lean organisaatio ei synny johdon käskystä tai vain yhdestä tekijästä vaan järjestelmästä, jonka jokainen elementti tukee toisiaan. (Tuominen, 2010b, 39-40) Siksi seuraavassa syvennyttään yksityiskohtaisemmin Lean-periaatteisiin.

2.3.1 Lean-periaatteet

Lean toimintafilosofiaa ja sen peruseriaatteita on pyritty jäsentämään monella tavalla. Pohjakäsityksen saamiseksi on syytä havainnollistaa Lean toimintafilosofian alkulähteen, eli Toyotan tavan neljän periaateluokan mallia, johon tiivistyy tutkimusten perusteella muodostuneen käsityksen mukaiset 14 periaatetta. Periaateluokista ensimmäinen on *filosofia*, jonka päälle kaikki seuraavat tasot rakentuvat. Filosofia pohjaa pitkän tähtäimen ajatteluun, jossa ensisijainen asia on pitkän aikajänteen menestys jopa lyhyen tähtäimen taloudellisten tavoitteiden saavuttamatta jäämisen kustannuksella. Toisena portaana mallissa on *prosessi*, jossa keskitytään hukkien eliminointiin. Näihin hukkiin syvennytään omassa kappaleessaan, mutta Toyotan tuotantojärjestelmässä prosessin kehitys mahdollistuu muun muassa luomalla prosessiin virtaus, käyttämällä imuohjausta, standardoimalla työtehtäviä, pysähtymällä ongelmien ilmennyttä, visuaalisilla ohjeilla ja testatun teknologian käytöllä. Kolmantena tasona mallissa tulevat *ihmiset ja yhteistyökumppanit*, joita tulee kunnioittaa, haastaa, kehittää ja auttaa tiimityön keinoin, olivat he sitten sisäisiä työntekijöitä tai alihankkijoita. Malli tähtää myös johtajien Lean filosofiaan kasvattamiseen sekä siten sen kokonaisvaltaiseen toteuttamiseen myös tulevaisuudessa. Viimeisenä tasona on *ongelmanratkaisu*, joka tapahtuu jatkuvan parantamisen (*kaizen*) ja oppimisen kautta. Tämä organisaationaalinen oppiminen mahdollistuu kahden edellisen tason eli prosessin sekä ihmisten välisen kunnioituksen ja yhteistyön pohjalta. Toimintamallissa päätökset tulisi tehdä harkiten, mutta toteuttaa nopeasti. Niiden pohjalla oleva perusteellista ymmärrystä syntyy paikanpäälle menemällä ja siellä tilanteen toteamalla (Genchi Genbutsu). (Liker & Niemi, 2006, 6, 37-41; Modig, et.al, 2013, 83-84)

Kirjallisuudessa Lean ajattelun periaatteita on jäsenneilty myös kuuden Lean toimintaperiaatteen kautta. Näistä ensimmäinen on *arvo*, jonka määrittänyt asiakkaan tarpeiden ja arvon kokemuksen kautta sekä ominaisuuden tärkeydestä ja asiakkaan halusta maksaa siitä. Arvo ja arvonluominen on Lean ajattelun lähtökohta. Seuraava periaate on *arvovirtaus ja hukkan eliminointi*, jossa on keskeistä toisiinsa linkittyneiden työtehtävien yhdistäminen ja kontrollointi sekä turhien arvoa lisäämättömien vaiheiden poistaminen prosessin ymmärtämisen kautta. *Virta* syntyy, kun työ etenee suunnitelmien mukaan virtaviivaisesti arvoa lisäävissä prosessin vaiheissa ilman keskeytyksiä, odottamatonta lisätyötä tai tarvetta palata edelliseen työvaiheeseen, eli ilman hukkaa. Virtauksen optimointi edellyttää huolellista prosessin suunnittelua. (Oppenheim, 2011, 14-21) Virtauksen on sanottu olevan Lean organisaation toiminnan tärkein periaate, joka alkaa tuotannon käynnistävästä asiakkaan tilauksesta. Virtaavassa prosessissa etenevät keskeytyksettä kaikki materiaalit, tuotteet ja tieto ilman välivarastointia. Prosessin päätyminen, eli virran loppu on vasta, kun tuote on toimitettu asiakkaalle. (Tuominen, 2010b, 72) Virtauksen syntymisen pahimmat esteet ovat vaihtelu (*mura*) ja sen kautta syntyvä ylikuormitus (*muri*) ja hukka (*muda*), jotka jälleen lisäävät vaihtelua. Nämä paljastuvat prosessista mittaamalla. (Torkkola, 2015, 23-24)

Kuusiportaisen Lean periaatemallin neljäntenä tekijänä on *imu*. Se syntyy silloin, kun tuotantoprosessin käynnistää asiakkaan tarve. Imuohjaus vetää prosessissa tarvittavat materiaalit työvaiheisiin tarpeen mukaan. Tästä lopputulos

on niin kutsuttu ”juuri oikeaan aikaan” toimintamalli, jossa äärimmilleen vietyinä tavoiteltava eräkokoko on aina yksi kappale. Näin ollen varastointi on merkki prosessin kehittämisen tarpeesta sekä virran ja imuohjauksen toimimattomuudesta. JIT imuohjauksessa ja varastonhallinnassa keskeinen rooli on *Kanban* järjestelmällä, joka antaa signaalin työvaiheiden käynnistämiseksi eri portailla lopullisen asiakastarpeen ilmennyttyä. (Oppenheim, 2011, 21-23; Tuominen, 2010b, 72, 81) Työvaiheissa liikkuvat *Kanban* kortit rajaavat näin keskeneräisten töiden määrän prosessissa sekä vähentävät ylikuormitusta ja parantavat kontrollointia (Torkkola, 2015, 63-64). Edellisten pääperiaatteiden toteuttaminen edellyttää prosessilta *täydellisyyttä*. Tämä Lean-periaate mahdollistuu jatkuvan toiminnan kehittämisen kautta ja toteutuu, kun lopputulos on niin kutsutusti tarpeeksi hyvä, eli tasan vaatimusten mukainen. Viimeisenä Lean-periaatteena on *ihmisten kunnioitus*, koska ihmiset ovat yrityksen tärkein resurssi ja mahdollistavat korkean suorituskyvyn huomaamalla prosessissa olevat virheet ja korjaamalla ne. Tämä edellyttää organisaatiolta kulttuuria, joka tukee luottamusta, avointa kommunikointia ja yhteistyötä kaikissa sidosryhmäsuhteissa. Kaikki edellä esitetyt Lean-periaatteet ovat yhtä tärkeitä ja kriittisiä menestyksen kannalta ja niiden on toimitava yhteen parhaan arvon saavuttamiseksi. (Oppenheim, 2011, 21-23)

Lean johtamismallin periaatteiden filosofiaa voidaan havainnollistaa vertaamalla niitä niin kutsuttuihin vanhoihin perinteisiin toimintamalleihin. Lean ajattelussa *virtaus* on päämäärä, jossa tehdään usein kerralla loppuun pieniä eräkokoja, kun perinteinen malli tähtää harvoin tehtäviin suuriin eräkokoihin, joihin kuitenkin palataan myöhemmin ja jätetään kesken. Lean ajattelun mukaan *oppiminen* on tärkeämpää kuin suorittaminen. Perinteinen malli panostaa suunnitelmaan, johon luotetaan. Virheisiin etsitään syyllistä ja pyritään välttämään niiden tekemistä. Lean taas toistaa nopeaa *plan – do – study – act* sykliä, pyrkii selvittämään mistä syystä virhe tapahtui ja tunnistaa virheet välttämättömänä oppimisen välineenä. Lean johtamisessa tilannekuva *visualisoidaan* kaikille näkyväksi kuvien ja värien kautta, kun perinteisessä mallissa luotetaan tekstiin ja numeroihin sekä pidetään tieto piilossa johtajilla ja tietojärjestelmissä. Lean organisaatiossa *päätökset tehdään perustuen tosiasioihin*, eli mennään paikanpäälle toteamaan tilanne katsomalla ja kysymällä ”miksi”. Päätös tehdään hitaasti, mutta toteutus nopeasti. Perinteisen organisaation johtajat ovat taas suorilta alaisilta ja raportoinnista saatavan tiedon varassa, joka johtaa nopeaan päätökseen, mutta hitaaseen toteutukseen suurina kertamuutoksina. *Asiakkaan ääni* antaa suunnan Lean yrityksille ja siksi asiakastarpeet on ymmärrettävä. Tämä mahdollistuu asiakasvierailuilla ja asiakasdatan analysoinnilla. Perinteinen yritys luottaa ymmärtävänsä asioista asiakasta paremmin. Lean johtaja tietää, että *ihmisten kunnioittaminen* on toiminnan lähtökohta. Kysy viisi kertaa ”miksi”, valmenna, käytä tiimityötä ja älä ylikuormita. Perinteinen malli taas korostaa enemmän yksilösuorittamista ja etsii syyllisiä henkilöstöstä toimintamallin sijaan. (Torkkola, 2015, 220-225)

2.3.2 Hukka

Hukan jatkuva poistaminen prosessista on Lean ajattelun ydin. On määritelty, että hukkaa ovat kaikki toiminnot, jotka lisäävät kustannuksia, mutta eivät tuota lisäarvoa. Hukka on siis arvoa tuottamaton tekeminen, josta asiakas ei ole valmis maksamaan. Toisen määritelmän mukaan hukkaa on todettu olevan kaikki se, joka on enemmän kuin minimimäärä sitoutuneita resursseja (työntekijöitä, aikaa, tilaa, laitteita tai materiaaleja), jotka ovat välttämättömiä arvon tuottamiseksi asiakkaille. Hukka on siis organisaatiolle haitallista ja siksi sitä pitää pyrkiä tunnistamaan, estämään ja poistamaan. Usein prosesseissa hukkaa on jopa 90%, kun arvoa lisäävän tuottavan työn osuudeksi jää vain 10%. (Torkkola, 2015, 25; Tuominen, 2010c, 7-8, 15; Oppenheim, 2011, 16) Lean teorioissa tunnistetaan yleisesti seitsemän hukan syntykohtaa, jotka ovat:

1. Ylituotanto
2. Varastointi
3. Kuljetus
4. Virheet
5. Epätarkoituksenmukainen käsittely
6. Odottaminen
7. Turha liike

(mukaillen Torkkola, 2015, 25-27; Tuominen, 2010c, 7)

Ylituotanto voidaan pitää olevan Lean ajattelussa kaikkein pahin hukka, koska se aiheuttaa myös muita hukkia. Ylituotantoa syntyy, kun tuotetaan enemmän kuin juuri sillä hetkellä tarvitaan. Ylituotanto on siis tarpeetonta, tarpeet ylittävää tai liian aikaisin tuotettua hukkaa, joka on käytännössä valmistettu esimerkiksi varmuuden vuoksi. Tämä on vastakohta JIT toimintafilosofialle. Syynä ylituotantoon voi olla esimerkiksi puutteellinen tuotannon suunnittelu, liian tehokkaat koneet tai liiansuuri kapasiteetti, jolloin valmistuu tarvetta suurempia määriä. Tästä seuraa suoraan varastointitarvetta ja turhaa siirtelyä. (Torkkola, 2015, 25; Tuominen, 2010c, 7, 16)

Varastointi tarkoittaa materiaalien, osien, komponenttien, valmiiden tuotteiden tai muutoin aloitettujen, mutta keskeneräiseksi jääneiden töiden tilapäistä säilyttämistä. Syy varastoinnille on lähtökohtaisesti aina ylituotanto, mutta sen taustalla voi olla myös esimerkiksi tottumus varastoiden olemassaoloon ja ajatus siitä, että ilman varastoja ei voisi pärjätä. Muita syitä voivat olla mahdollisesti edullisten erien hankkiminen, yllättäviin tarpeisiin tai virheisiin varautuminen, olemassa oleva vapaa tila tai seuraavassa prosessin vaiheessa vastaavasti oleva tilanpuute. Varastoiva toimintamalli kuitenkin sitoo tiloja, pääomaa ja aikaa hallinnointiin sekä aiheuttaa epäjärjestyä ja tuotteiden pilaantumista. Varastointi on lopputulos virran toimimattomuudesta ja imun esteistä. (Torkkola, 2015, 25; Tuominen, 2010c, 7, 18; Tuominen, 2010b, 81)

Kuljetus on osien, materiaalien, komponenttien tai muiden vastaavien asioiden siirtelyä työpaikalta tai henkilöltä toiselle. Syynä kuljetukselle ja siirtelylle voi olla esimerkiksi tuotannossa pitkät etäisyydet työvaiheiden välillä, niiden väärä järjestys, asioiden siirtäminen pois tieltä tai tiedon ja työn siirtely henkilöltä/osastolta toiselle. Tarvetta tälle voidaan vähentää sijoittamalla henkilöt ja

työvaiheet prosessin suuntaisesti lähelle toisiaan, standardoimalla kuljetusyksiköt tai lisäämällä työntekijän ammattitaitoa, jotta hänen ei tarvitse siirtää työtä toiselle osaavammalle henkilölle. (Torkkola, 2015, 26; Tuominen, 2010c, 7, 20-21)

Virheet ja niiden tarkastaminen, lajittelu, korjaaminen sekä virheiden aiheuttamat tyytymättömien asiakkaiden yhteydenotot aiheuttavat kustannuksia. Virhekustannukset syntyvät siis laaduttomasta toiminnasta ja tämä laatuhukka voi ilmentyä materiaaleissa, valmiissa tuotteissa tai prosessissa ja missä tahansa tuotantovaiheessa tai vasta asiakkaalle päädyttyään. Virheet aiheuttavat lisätyötä ja voivat olla joko koneen tai ihmisen aiheuttamia. Syynä virheeseen voi olla esimerkiksi puutteelliset laatu- ja tarkistusstandardit, niistä poikkeaminen, huono ohjeistus, väärinkäsitykset, häiriöt tai puutteellinen ammattitaito. Tuotetta ei tulisi tarkastaa vasta prosessin loppuvaiheessa, koska virhe erityisesti prosessin alussa aiheuttaa kumuloituvaa vaihtelua myöhemmin työketjussa. Laatuongelmien välttämiseksi jokaisen tulisi aina välittömästi tarkastaa työnsä tulokset. (Torkkola, 2015, 27; Tuominen, 2010c, 7, 22)

Epätarkoituksenmukainen käsittely eli yliprosessointi tai ylikäsittely on ylimääräistä ja tarpeetonta tekemistä, eli kaikkea sitä mistä asiakas ei ole kiinnostunut ja valmis maksamaan eikä näin anna lisäarvoa asiakkaalle eikä yritykselle. Syy epätarkoituksenmukaiselle tekemiselle voi olla tietämättömyys asiakkaiden tarpeista ja haluista, tottumusten mukaan toimiminen, liian vähäinen työmäärä, liika standardointi tai vaihtoehtoisesti sopivan laatutason määrittelemättömyys tai puutteet prosessin suunnittelussa. Tämän hukan poistamiseksi on kyettävä kyseenalaistamaan vanhoja käytäntöjä ja analysoimaan prosessia sekä sen vaiheiden olennaisuutta. (Torkkola, 2015, 27; Tuominen, 2010c, 7, 24-25)

Odottaminen syntyy, kun joudutaan odottamaan koneen tai henkilön suoritusta, seuraava vaihe ei ole vielä valmis tai kuljetus on edelleen käynnissä. Odottamista voi seurata tuotannon häiriöistä, henkilön puuttumisesta tai prosessin epätasapainosta. Työntekijät voivat myös joutua odottamaan lisätietoa, päätöksiä tai hyväksymiä. Myös materiaalit, tieto tai päätös saattavat odottaa ihmistä prosessin etenemiseksi. Hukan poistamiseksi on kyettävä tunnistamaan syyt odotukselle. (Torkkola, 2015, 26; Tuominen, 2010c, 7, 31-33; Oppenheim, 2011, 18)

Turha liike on kaikki työntekijän työsuorituksessa lisäarvoa tuotteelle tuottamattomat tehtävät liikkeet. Turha liike ja sitä kautta työvaihehukka syntyy esimerkiksi huonosta työpaikkajärjestelystä, järjestyksestä, puutteellisesta standardoinnista, heikosta perehtymisestä ja ammattitaidosta, huonosta kommunikaatioista, edestakaisin kävelemisestä ja muusta ruumiillisesta liikkeestä esimerkiksi nostamisesta, kumartelusta, etsimisestä, eri sovellusten ja ohjelmien välillä seilaamisesta sekä manuaalisesti tehtävästä työstä, joka olisi mahdollista hoitaa automaattisesti. (Torkkola, 2015, 26; Tuominen, 2010c, 7, 26-30)

2.3.3 Lean teollisuuden ulkopuolella ja tukitoiminnoissa

Vaikka Lean toimintafilosofia on syntynyt autotehtaissa ja ajattelutapa on muokattu vastaamaan teollisuuden tarpeisiin, on Lean ajattelua alettu soveltaa hyvin aikaisessa vaiheessa myös muuhun kuin perinteiseen tuotannon järjestämiseen. Jo 1980-luvun lopussa tunnistettiin, että Lean on johtamisjärjestelmä koko organisaatiolle ja tulisi näin olla sovellettuna myös

muissa toiminnoissa. Lean toimintafilosofiaa on menestyksekkäästi implementoitu muun muassa tuotekehitykseen, toimittajaketjunhallintaan, hankintaan, logistiikkaan, huoltoon, myyntiin, kirjanpitoon sekä taloushallintoon. Kiistaton menestys tuotannossa inspiroi Lean ajattelun soveltamiseen myös kokonaan erilaisissa organisaatioissa ja uusilla toimialoilla. Näistä esimerkkeinä pankki- ja vakuutusala, päivittäistavarakauppa, IT-ala, terveydenhoito ja lääketieteellisyys, valtionhallinto sekä muut konsultointi ja asiantuntijaorganisaatiot. (Oppenheim, 2011, 3; Torkkola, 2015, 13; Modig, et al, 2013, 84-85)

Merkittävä haara Lean tutkimuksessa ja kirjallisuudessa on *Lean Accounting*. Perinteisesti taloushallinnossa on paljon Lean-periaatteiden vastakohtaista toimintaa. Tehtävä työ on monimutkaista ja prosessi sisältää paljon hukkaa eli arvoa tuottamatonta työtä. Lisäksi on todettu, että perinteinen sisäinen talouden seurantamalli ei tue koko organisaation muutosta Lean organisaatioksi eikä muutoksen taloudellisten vaikutusten näkyväksi tekemistä. Tämä johtuu muun muassa monimutkaisesta ja vaikeaselkoisesta raportoinnista, joka keskittyy pääosin vain tuotantokustannusten laskemiseen ja niiden käyttämiseen päätöksenteon pohjana. *Lean Accounting* toiminnan tavoitteena on tuottaa ymmärrettävää ja oikea-aikaista taloudellista tietoa organisaation Lean muutoksen tueksi sekä päätöksenteon apuvälineeksi mahdollistamaan lisäarvon luomista asiakkaalle, kasvua, kannattavuutta ja kassavirtaa. Tässä kirjanpito, kontrollointi ja suoritusmittaus toimivat työkaluina. *Lean Accounting* pyrkii myös vähentämään perinteisessä taloudenpidossa esiintyvää hukkaa, valtuuttamaan taloushallinnossa työskenteleviä ammattilaisia sekä motivoimaan jatkuvan parantamisen Lean kulttuuriin. Lopputulos on onnistuessaan Lean ajattelun mukainen prosessi, jossa on vähän hukkaa, raportointi on visuaalisesti toteutettua ja taloushallinnon henkilöstö on aktiivisesti tukemassa Lean organisaatiota eikä pitäydy pelkässä *beancounter* roolissa. *Lean Accounting* pystyy tuottamaan parempaa tietoa päätöksenteon tueksi, tekee Lean muutoksen talousvaikutukset näkyväksi sekä keskittyy asiakkasiin ja arvonluomiseen yrityksen omistajille ja muille sidosryhmille. (Maskell & Baggaley, 2006)

Lean Accounting ajattelu pohjautuu täysin samoihin periaatteisiin kuin yleinen Lean ajattelu. Se on yrityksen sisäisen prosessin uudelleen järjestämistä vastatakseen asiakkaiden arvovaatimuksiin. Keskiössä tämän mahdollistamisessa on niin ikään arvo, keskeytymätön virta, imuohjaus, täydellisyyden tavoittelu sekä prosessissa toimivat valtuutetut työntekijät. Taloushallinnossa esiintyviä hukkaa, kuten odottelua, ylituotantoa, yliprosessointia, asioiden siirtelyä ja keskeneräisten töiden varastointia, pystytään vähentämään jatkuva kehittämisen kautta aivan kuten tuotannossakin. *Lean Accounting* systemaattisesti pyrkii vähentämään vaihtelua, ylikuormitusta sekä näistä aiheutuvaa hukkaa, jolloin prosessin läpimenoaika lyhentyä ja laatu paranee, joka lopulta parantaa koko yrityksen kannattavuutta. (Arora & Soral, 2017).

Akateeminen tutkimus on antanut tukensa sisäisenlaskennan *Lean Accounting* taloushallinnon tuloksellisuudelle. Perinteinen taloudenpitomalli ja kustannuslaskenta ovat rakentuneet Lean ajattelun vastakohtaiseen massatuotantoon, eikä näin sovellu Lean organisaatioon tai nykyaikaiseen maailmaan. Siksi taloushallinnon käytäntöjä on muutettava. (Arora & Soral, 2017) Tutkimus, joka on

kattanut yhteensä 244 Yhdysvalloissa toimivaa teollisuusyritystä, on pystynyt todistamaan, että onnistuakseen Lean on oltava kokonaisvaltainen strategia koko yritykselle ja Lean käytäntöjen on integroiduttava eri funktioiden välillä. Tämä tulee ottaa huomioon erityisesti sisäisen laskentatoimen järjestämisessä vastaamaan Lean organisaation tavoitteisiin ja vaatimuksiin. Lean tuotanto ja sen implementointi on tutkitusti yhteydessä Lean-periaatteiden mukaiseen sisäiseen laskentaan, jonka on oltava systemaattista, yksinkertaista ja strategisesti linjassa. Lean tuotannon käytäntöjen todettiin myös välillisesti vaikuttavan toimintojen suorituskykyyn sisäisen laskennan kautta. Siksi talousosaston työntekijöiden tulisi olla yhteydessä muihin toimintoihin varmistaakseen sisäisen laskennan yhteensopivuuden Lean kulttuurin ja strategian kanssa. Tämän kautta mahdollistuvat talouden kontrollit ovat olennaisessa osassa tavoiteltujen Lean etujen saavuttamisessa. (Fullerton, Kennedy, & Widener, 2014)

Yrityksen talousosastojen on mahdollista lisätä itse arvoaan liiketoiminnan tukitoimintona sekä omaa sisäistä tehokkuuttaan Lean ajattelun omaksumisella. Tässä tapauksessa viitataan paremman datan ja analyysien tuottamiseen liiketoiminnan tueksi sekä taloushallinnon prosessin ja siinä käytettävän teknologian optimoimiseen, joiden kautta mahdollistuu nopea, ketterä, standardoitu, yksinkertainen ja virtaviivainen vain oleellisia asioita sisältävä taloushallinnon kokonaisuus. Tätä varten talousosaston on tunnistettava miten ja missä se tuottaa lisäarvoa. Usein tässä yhteydessä tulee kyseeseen taloushallinnon arvoa tuottamattomien pakollisten rutiinien ulkoistaminen resurssien keskittämiseksi arvoa luovaan työhön. Kuitenkin ulkoistukset ovat tehdyssä tutkimuksessa viimeinen Lean taloushallinnon edistämiseksi nimetty investointikohde taloushallinnon ammattilailta kysyttäessä. Mahdollinen syy tähän on se, että korkean suorituskyvyn taloustiimit ovat jo tavoittaneet ulkoistuksien kautta saavutettavissa olevan tason oman prosessinsa kehittämisen kautta. Näiden yritysten taloushallinnot hakevat nyt Lean etuja investoimalla kykyjen johtamiseen, ERP-järjestelmiin ja parempien päätöksenteontyökalujen rakentamiseen. (Cecil, 2014)

3 TAPAUSTUTKIMUS

3.1 Aineisto

Tässä tutkimuksessa arvioidaan case-yrityksen taloushallinnon ulkoistamista. Kyseisessä yrityksessä on toteutettu laaja-alaisesti eri tukitoimintojen *offshore* ja *nearshore* ulkoistuksia konsernitasolla tehdyn ulkoistuspäätöksen mukaisesti. Yrityksen taloushallinnon rutiinityöt on *offshore* ulkoistettu Intiassa toimivalle ulkoistuspalveluiden tarjoamiseen erikoistuneelle yritykselle elokuussa 2017. Lisäksi yritys käyttää Itä-Euroopassa sijaitsevaa palvelukeskusta laskujen skannaukseen sekä toimittajarekisterin ylläpitoon.

Tutkimuksen case-yritys on globaalisti toimiva perinteisen teollisuuden toimija, joka Keski-Euroopasta käsin johdettuna työllistää maailmanlaajuisesti noin 15 000 työntekijää, noin 180 toimipisteessä, yli 40 eri maassa. Tämä tutkimus on toteutettu koskemaan konsernin Suomen yksikköä ja sen ulkoistussuhdetta erityisesti Intiassa sijaitsevan palveluntarjoajan kanssa. Lisäksi tutkimus on rajattu koskemaan kaikista ulkoistetuista osa-alueista taloushallinnon niin kutsuttua ostolaskuprosessia (PTP), johon kuuluu yrityksen ostolaskujen käsittely ja maksaminen sekä toimittajarekisterin ylläpito. Yleisesti on määritelty, että osto(lasku)prosessi sisältää kaikki eri vaiheet ostoehdotuksesta tai -tilauksesta siitä syntyvän laskun maksuun (Lahti & Salminen, 2014, 16). Case yritys ei ole kuitenkaan ulkoistanut ostotilausten tekemistä intialaiselle palveluntarjoajalle, vaan ulkoistettu prosessi alkaa hankintaa vastaavan ostolaskun vastaanottamisesta.

Case yrityksessä ostolaskuprosessi kulkee pääasiassa yrityksen talousosaston ja osto-osaston kautta, mutta koskettaa myös määrättyjä laskuntarkastajia ja -hyväksyjä kaikilla osastoilla läpi organisaation. Siksi tutkimukseen osallistuu ostolaskuprosessiin sitoutuneita työntekijöitä myös talous- ja osto-osastojen ulkopuolelta. Tutkimukseen osallistuvat henkilöt voivat työskennellä yrityksessä esimerkiksi ostajina, ostolaskun käsittelijöinä, kontrollereina, kassanhoitajana, toimittajarekisterin hoitajana, talouspäällikkönä, ostolaskuprosessin järjestelmäasiantuntijana tai missä tahansa muussa tehtävässä, johon osana kuuluu ostolaskujen tarkastusta, tiliöintiä tai hyväksymistä. Ostolaskuprosessiin liittyvien henkilöiden toimenkuvaan voi kuulua muun muassa ostolaskujen käsittelyä, ostolaskujen tarkastusta, ostolaskujen tiliöintiä, ostolaskujen kontrollointia,

ostolaskujen hyväksyminen, toimittajarekisterin hoitoa, ostolaskujen maksua tai koko ostolaskuprosessista ja sen toimivuudesta vastaamista.

3.2 Menetelmät

Tämä tutkimus on toteutettu kahdessa vaiheessa. Ensimmäisessä vaiheessa ostolaskuprosessiin osallistuvat henkilöt case yrityksestä vastaavat sähköpostitse lähetettävään kyselyyn. Kysely sisältää yhteensä 32 kysymystä, joista kaksi on perustietokysymyksiä ja viisi avoimia kysymyksiä. Loput kysymykset koskevat ostolaskuprosessin ulkoistamisen vaikutuksia Likert-asteikolla mitattuna Lean-periaatteiden tai ei-taloudellisten hyötyjen kannalta. Survey-kysely lähetetään kaikille case yrityksen ostolaskuprosessiin olennaisesti osallistuville työntekijöille, joiden työnkuvaan kuuluu yksi tai useampi seuraavista tehtävistä; ostolaskujen käsittely, ostolaskujen tarkastus, ostolaskujen tiliöinti, ostolaskujen hyväksyminen, toimittajarekisterin ylläpito, ostolaskujen kontrollointi ja ostolaskujen maksaminen. Tutkimuksen toisessa vaiheessa toteutetaan puolistrukturoituja haastatteluja ostolaskuprosessin avainhenkilöille yrityksen osto- ja talousosastolta, jotka ovat keskeisimmässä roolissa ostolaskuprosessin ulkoistamisen arvioimisen kannalta.

Tutkimuksen voidaan todeta sisältävän menetelmätriangulaatiota, eli tutkimusaineiston hankinnassa sovelletaan useita tiedonhankintamenetelmiä, jotka ovat tässä tapauksessa kvantitatiivinen kysely ja kvalitatiivinen haastattelu. Vain toisen näistä menetelmistä soveltaminen ei antaisi riittävän kattavaa kuvaa vaikutusten ja sen taustalla olevien syiden arvioimiseksi luotettavasti. Siksi kyselyn vastausten perusteella saatua ymmärrystä ilmiöstä laajennetaan vielä yksityiskohtaisemmillä haastatteluilla tutkimuksen luotettavuuden parantamiseksi. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka, 2006). Tutkimuksen eri osuudet siis täydentävät toisiaan, kun kvalitatiivista vaihetta edeltävä kvantitatiivinen vaihe luo pohjaa haastatteluille (Hirsjärvi, Remes, & Sajavaara, 2009, 136-137).

Tutkimuksen ensimmäinen vaihe on tyypiltään kvantitatiivista tutkimusta. Tässä toteutettava Survey-tutkimus kerää tietoa standardoidusti tietystä ihmisjoukosta poimittujen henkilöiden muodostaessa otoksen. Kvantitatiiviselle tutkimukselle ominaisesti kyselylomake pohjaa aikaisempaan teoriaan Lean-periaatteista ja ulkoistuksen ei-taloudellisista hyödyistä. Koska kyseessä on kuitenkin myös laadullinen case-tutkimus, jätetään hypoteesit tekemättä. (Hirsjärvi, Remes, & Sajavaara, 2009, 134-137). Tätä päätöstä on tukenut laadullisen tutkimuksen yleinen hypoteesittomuus, jolloin tutkijalla ei ole lukittuja ennako-odotuksia tutkimustuloksista (Eskola & Suoranta, 1998). Saatujen vastausten perusteella tehdään kuvaileva tilastoanalyysi, jossa tiivistetään jakauma. Aineistosta lasketaan summamuuttujat, jonka perusteella saadaan tietää vastaajien laskennallinen mielipide tutkimuskysymyksiin, eli tiivistetty kuva asenteista. Summamuuttujat ovat Lean-periaatteita mittaavissa Likert-asteikkolisissa kysymyksissä 3-11 kaikkien annettujen vastauksien numeeriset koodit yhteenlaskettuna asteikkovälillä 9-45 pistettä ja ei-taloudellisia hyötyjä Likert-asteikolla mittaavista kysymyksistä 12-27 asteikkovälillä 16-80 pistettä. Lisäksi kvantitatiivisesta aineistosta lasketaan

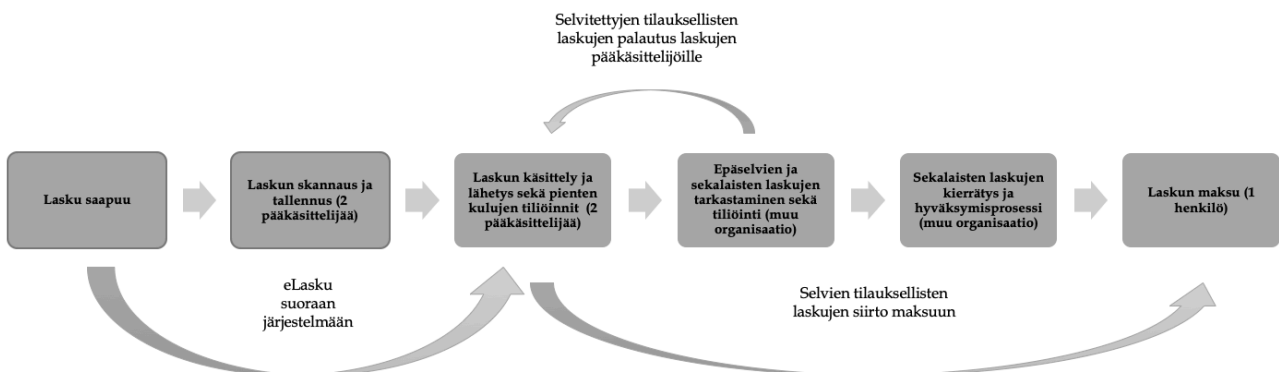
jokaiselle Likert-asteikolliselle kysymykselle moodi, mediaani sekä aritmeettinen keskiarvo. Keskiluvuista moodi on analyysissä yleisin annettu vastaus ja mediaani suuruusjärjestykseen asetetuista vastatuista arvoista keskimäinen, koska jokaisessa kysymyksessä saatujen vastausten lukumäärä on pariton. Aritmeettinen keskiarvo on laskettu jakamalla kaikkien havaintojen summa niiden lukumäärällä. (KvantiMOTV, 2019) Kyselyn avoimista kysymyksistä saaduista vastauksista etsitään toistuvia teemoja ja niitä käytetään kvantitatiivisen aineiston analyysin tukena sekä nostetaan esiin havainnollistavia esimerkkejä lainauksina.

Tutkimuksen toinen vaihe edustaa laadullista empiiristä case-tutkimusta, eli tapaustutkimusta, jossa tutkimuksen kohteena on yksittäinen tapaus eli tässä tutkielmassa case-yrityksen ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistus. Tässä vaiheessa toteutetaan yrityksen ostolaskuprosessin avainhenkilöille ryhmähaastattelut, koska halutaan täsmentää kyselytutkimuksen vastauksia. Haastateltavat osallistuvat haastatteluihin pareittain ja parin muodostavat keskenään vastaavissa työtehtävissä työskentelevät henkilöt. Toteutettavat haastattelut ovat puolistrukturoituja, eli teemahaastatteluja, koska haastateltavien määrä on melko pieni, mutta aiheeseen on teorian ja kyselyn pohjalta jo rakentunut pääpiirteet kysymysalueista ja siten suosituskysymykset. Kuitenkin vastaajalle halutaan antaa tilaa kertoa todellisesta tilanteesta, jotta mahdolliset laajennukset voidaan ottaa huomioon. Laadullisen aineiston analysoimiseksi ja tulkitsemiseksi haastattelut nauhoitetaan ja litteroidaan. (Metsämuuronen, 2011, 222, 247, 254) Aineistolle tehdään teemoittelu, jossa etsitään, erotellaan ja vertaillaan tiettyjen teemojen esiintymistä haastatteluaineistoissa. Tämän jälkeen aineistosta voidaan poimia tutkimuksen kannalta olennaiset aiheet, joista tehdään johtopäätöksiä ja nostetaan aineistoa kuvaavia suoria sitaatteja valmiiseen työhön. (Eskola & Suoranta, 1998)

3.3 Tutkimuksen tulokset

3.3.1 Kuvaus case-yrityksen ostolaskuprosessista ennen ja jälkeen taloushallinnon ulkoistamisen

Ulkoistusten toteuttaminen edellyttää aina organisaatioissa töiden uudelleen järjestämistä. Taloushallinnon ulkoistus on myös tämän tutkimuksen case-yrityksessä tarkoittanut ostolaskuprosessin uudelleen järjestämistä. Seuraava kuva 4 havainnollistaa ostolaskuprosessia, sen etenemistä ja eri vaiheita juuri ennen ulkoistusten toteuttamista.



Kuva 4 Case-yrityksen ostolaskuprosessin ennen taloushallinnon ulkoistuksia

Ennen taloushallinnon ulkoistuksia case-yrityksessä ostolaskuprosessi hoidettiin kokonaisuudessaan Suomessa ja sen päivittäisestä toimivuudesta vastasivat käytännössä kaksi yrityksen talousosastolla työskennellyttä ostolaskun pääkäsitelijää. Jo ennen ulkoistusta merkittävin osa yhtiölle osoitetusta laskuista tuli suoraan verkkolaskuina laskujen käsittelyjärjestelmään. Paperisena saapuneet laskut skannattiin ja tallennettiin ostolaskun käsittelyohjelmaan samaisten pääkäsitelijöiden toimesta. Tilaukselliset laskut, joihin kohdistui saapuminen ja lasku vastasi tehtyä ostotilausta, siirtyivät automaattisesti ERP järjestelmään ja sitä kautta maksuun. Tämän jälkeen pääkäsitelijät esitarkastivat jäljelle jääneet tilaukselliset laskut ja lähettivät ne tarvittaessa selvitystä varten pääasiassa osto-osastolle tai tarvittaessa muualle organisaation. Pääkäsitelijät tiliöivät mahdollisuuksien mukaan myös arvoltaan vähäisiä kuluja, kuten esimerkiksi toimitusmaksuja ja pakkauskuluja. Selvitetty tilauksellinen lasku palasi muualta organisaatiosta pääkäsitelijoille, jotka siirsivät laskun ERP järjestelmään ja sitä kautta maksutukseen. Jos laskuun ei liittynyt tilausta se lähetettiin pääkäsitelijöiden toimesta laskun tarkastajalle, jonka jälkeen lasku siirtyi eteenpäin hyväksymisprosessissa kontrollerille ja lopulta laskun hyväksyjälle. Lopuksi kaikki laskut siirrettiin ostolaskun käsittelyohjelmasta ERP-järjestelmään, jonka kautta talousosastolle työskennellyt kassanhoitaja maksoi ne. Huomioonotettavaa on se, että ostolaskuprosessin kaksi pääkäsitelijää hoitivat lisäksi kahden muun case-yrityksen tytäryhtiön ostolaskujen tallennuksen sekä automaattitarkastuksen jälkeen jäljelle

jääneiden laskujen esikäsittelyn, pienkulujen tiliöinnin, eteenpäin muualle organisaatioon lähettämisen sekä tilauksellisten laskujen maksuun siirtämisen, kun tilaukselle linkittyi saapuminen ja lasku oli muutoinkin kunnossa.

Yrityksen taloushallinnon ulkoistamisen yhteydessä ostolaskuprosessi uudistettiin. Uudistettua prosessia havainnollistaa kuva 5.



Kuva 5 Case-yrityksen ostolaskuprosessi taloushallinnon ulkoistuksen jälkeen

Uudistuneessa ostolaskuprosessissa verkkolaskut saapuivat järjestelmään samoin kuin ennen ulkoistusta. Sen sijaan paperilaskut lähetetään kirjeitse Itä-Euroopassa sijaitsevaan skannauskeskukseen, jossa ne skannataan. Nämä laskut siirtyvät jälleen Intiassa toimivalle ulkoistuskumppanille, joka tallentaa ne ostolaskujen käsittelyohjelmaan. Myös sähköpostitse kulkevat PDF-laskut välitetään laskujen käsittelyjärjestelmään tallennettaviksi intialaiseen palvelukeskukseen. Intiassa laskujen automaattitarkastuksesta läpimenemättömät tilaukselliset laskut esitarkastetaan ja kaikki epäselvät, eli ostotilaukseen suoraan vastaamattomat, sekä tilauksiin liittymättömät laskut lähetetään tarkastukseen muualle organisaatioon. Intiassa työskentelevillä noin viidellä pääkäsittelijällä ei ole oikeuksia tiliöidä mitään tilauksen ulkopuolisia kuluja vaan lasku lähetetään aina eteenpäin. Selvitetyt tilaukselliset laskut palaavat pääkäsittelijöille. Kaikissa ongelmatapauksissa intialaiset pääkäsittelijät esittävät tukipyynnön ja siirtävät laskun Suomessa työskenteleville ostolaskukoordinaattoreille. Myös laskun tarkastajat joutuvat säännöllisesti kääntymään näiden koordinaattorien puoleen tapauksissa, jotka eivät selviä yhteistyössä Intiassa olevien pääkäsittelijöiden kanssa.

Uudistuneessa ostolaskuprosessissa tilauksettomat sekalaiset laskut kiertävät saman hyväksymisprosessin kautta, kuin ennen ulkoistusta. Kuitenkin kaikki yhtiön ostolaskut käsittävä prosessin viimeinen vaihe on päivitetty. Uudistuneessa mallissa Intiassa valmistellaan maksupaketti, joka pohjautuu ostolaskun käsittelyohjelmasta ERP-järjestelmään siirrettyihin hyväksytyihin laskuihin. Tämä maksupaketti hyväksytään Suomessa kahdella eri organisaatiotasolla

ennen sen lopullista hyväksymistä. Vasta tämän jälkeen ostolaskut maksetaan ja ostolaskuprosessi päättyy.

3.3.2 Kvantitatiivinen osuus

Tutkimuksen ensimmäisessä vaiheessa lähetettiin kvantitatiivinen Survey-kysely 74:lle ostolaskuprosessiin sitoutuneelle henkilölle. Vastauksensa kyselyyn antoi yhteensä 39 henkilöä, eli vastausprosentti oli 53% vastausajan ollessa yhden viikon. Kysely sisälsi yhteensä 32 kysymyksestä, joista kaksi oli perustietokysymyksiä ja viisi avoimia kysymyksiä. Tutkimuksen Likert-asteikolliset kysymykset 9-11 mittaavat ostolaskuprosessin ulkoistuksen vaikutuksia Lean-periaatteiden mukaisiin hukkiin ja niiden määrään ja Likert-asteikolliset kysymykset 12-27 taas mittasivat ostolaskuprosessin ulkoistamisen vaikutuksia potentiaalisesti aikaisempien tutkimusten perusteella saavutettavissa oleviin ei-taloudellisiin hyötyihin.

Tutkimukseen vastanneista 39:stä henkilöstä on analyysiin mukaan otettu 37:n henkilön vastaukset. Kahden henkilön vastaukset on poistettu tutkimustuloksista, koska he vastasivat toisessa perustietokysymyksessä, että eivät olleet työskennelleet organisaatiossa ennen elokuussa 2017 tehtyjä taloushallinnon ulkoistuksia. Näin ollen heillä ei ole mahdollisuutta luotettavasti ja todenmukaisesti arvioida yrityksen ostolaskuprosessin tilaa ennen ulkoistusta verrattuna ulkoistuksen jälkeiseen aikaan eikä näin myöskään ulkoistuksen vaikutusta. Vastajaista 7 on ilmoittanut työskentelevänsä yrityksen talousosastolla. 9 henkilöä on vastannut olevansa osto- tai hankintaosastoilta. Lisäksi vastaajia löytyy yrityksen henkilöstöhallinnosta, myynnistä, logistiikasta, tuotannosta, huollosta, IT-osastolta, tuotekehityksestä, yritysjohtosta ja muutamista muista yrityksen tukitoiminnoista.

3.3.3 Kyselytutkimuksen tulokset ostolaskuprosessin ulkoistamisen vaikutuksista Lean-periaatteiden toteutumiseen

Kyselyn kysymykset ovat Lean-periaatteista keskittyneet taloushallinnon ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistamisen vaikutuksiin erityisesti Lean hukkien kannalta. Yleisesti Lean hukkia on määritelty olevan seitsemän kappaletta; ylituotanto, varastointi, kuljetus, virheet, epätarkoituksenmukainen käsittely, odottaminen ja turha liike (mukaiillen Torkkola, 2015, 25-27; Tuominen, 2010c, 7). Tässä tutkimuksessa hukkien määrä on kuitenkin laajennettu yhdeksään. Case-yritys on itse määritellyt toiminnassaan hukan muodoiksi tarpeettoman varastoinnin, tarpeettoman liikkeen työskentelyssä, laatuvirheet, ylikäsittelyn, odottelun ja viivästykset, tarpeettoman kuljettamisen sekä ylituotannon. Tämän takia viivästykset on huomioitu kyselyssä omana kohtanaan. Lisäksi ostolaskuprosessin töiden ollessa luonteeltaan enemmän asiantuntijatyötä, on hukkiin lisätty myös ylimääräisestä henkilöstä syntyvä hukka, joka on merkittävä hukan aiheuttaja Lean asiantuntijatyötä arvioitaessa (Torkkola, 2015, 26). Kyselytutkimuksen Lean-periaatteita kuvaavien kysymysten tulokset on tiivistetty seuraavaan taulukkoon 2.

Hukka	Keskiarvo	Mediaani	Moodi
<i>Varastointi</i>	1,84	2	1
<i>Turha liike</i>	1,84	2	1
<i>Virheet</i>	1,62	1	1
<i>Epätarkoituksenmukainen käsittely</i>	1,59	1	1
<i>Odottaminen</i>	1,79	1	1
<i>Viivästykset</i>	1,70	2	1
<i>Kuljetus</i>	1,38	1	1
<i>Ylimääräinen henkilö</i>	2,11	2	1
<i>Ylituotanto</i>	2,32	3	3

Taulukko 2 Kyselyn tulokset ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistuksen vaikutuksista Lean-periaatteiden mukaisiin hukkiin

Kyselyssä vastaajilta kysyttiin ovatko he samaa vai eri mieltä siitä, että taloushallinnon ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistaminen on vähentänyt prosessissa aiheutuvaa hukkaa. Vastausvaihtoehto 1 tarkoitti, että vastaaja on täysin eri mieltä siitä, että hukka olisi vähentynyt. Vastausvaihtoehto 5 kertoo sen, että vastaaja on täysin samaa mieltä siitä, että kyseisen hukan määrä on vähentynyt ostolaskuprosessin ulkoistamisen myötä. Vastaus 2 kuvaa vastaajan olevan jonkin verran eri mieltä ja vastaus 4, että vastaaja on jonkin verran samaa mieltä. Vastausvaihtoehto 3 kertoo siitä, että vastaaja ei osaa sanoa, onko ulkoistamisella ollut positiivista vai negatiivista vaikutusta hukkien määrään tai onko sillä ollut vaikutusta ollenkaan.

Taulukon 2 vastauksista voidaan todeta, että tulosten perusteella yhdenkään hukan määrä ei ole pienentynyt ostolaskuprosessin ulkoistamisen myötä. Keskiarvo nousee yli kahden ainoastaan kahdessa hukan muodossa yhdeksästä. Yleisin annettu vastaus on ollut 1 kahdeksassa tapauksessa yhdeksästä, kun tulosten perusteella viimeisen yhdeksännen hukan kohdalla ulkoistukselle ei ole valtaosan vastaajista mukaan vaikutusta kyseisen hukan määrään. Tulosten perusteella voidaan todeta, että taloushallinnon ostolaskuprosessin ulkoistaminen on ennemmin lisännyt prosessissa esiintyvien hukkien määrää. Erityisen negatiivinen vaikutus on ollut kohdissa, joissa myös mediaani jää vastaukseen 1. Tämä tarkoittaa, että ulkoistaminen on erityisesti lisännyt virheiden määrää ja siten tarvetta tehdä samoja töitä uudelleen. Myös epätarkoituksenmukaisen käsittelyn, eli turhan työn määrä on lisääntynyt samoin kuin odottamisen tarve. Kaikista negatiivisin vaikutus on ollut kuljetuksen määrään, eli tässä tapauksessa lisääntyneeseen asioiden siirtelyyn henkilöltä ja osastolta toiselle.

Kyselyssä olleisiin avoimiin kysymyksiin saadut vastaukset antavat tukenensa kvantitatiivisesti saaduille tuloksille. Vastauksissa toistuivat vahvasti samat teemat. Ulkoistusta edeltävää prosessia pidettiin hyvin toimivana. Suomessa toimineet ostolaskujen pääkäsittelijät tunsivat organisaatiossaan työskentelevät ihmiset ja osasivat siten lähettää laskut oikeille henkilöille. Nykyisessä prosessissa hukkaa on selkeästi aiheuttanut laskujen ohjautuminen väärille henkilöille johtuen jo pelkästään intialaisten laskunkäsittelijöiden suomen kielen osaamattomuudesta. Myös muut haasteet kommunikaatiossa, ulkoistuspartnerin henkilöstön vaihtuvuudessa sekä annettujen ohjeiden noudattamisessa aiheuttavat

laskujen edestakaisin siirtelyä ja siten hukkaa. Töiden määrä on vastaajien mielestä valunut talousosastolta muualle organisaatioon, kun he joutuvat tekemään ylimääräistä työtä laskujen selvittämiseksi. Aikaisemmassa mallissa kaksi henkilöä talousostolla vastasi ostolaskuprosessista kokonaisvaltaisesti ja heillä oli laajemmat toimivaltuudet verrattuna Intiassa toimiviin henkilöihin sekä korkeampi asiantuntemus ja syvempi ymmärrys yksityiskohdista. Tämän takia entinen prosessi koettiin kyselyssä yksikertaisempaan, nopeampaan, sujuvampaan ja siten Lean näkökulmasta tehokkaampaan toimintatapana. Myöskään oman henkilöstön määrää ei olla pystytty case-yrityksessä pienentämään ulkoistuksesta huolimatta, koska ostolaskuprosessista aiheutunut työmäärä ei ole ainaakaan vähentynyt vaan korkeintaan muuttanut muotoaan.

”Ostajan näkökulmasta laskut menivät (ennen) helpommin läpi ja maksuun järjestelmässä. Ennen ei tarvinnut työllistää viittä henkilöä ja kierrättää laskua kahta viikkoa ympäri maailmaa, jos laskulla ja tilauksella oli loppusummassa 0,01€ erotus. ... Ulkoistettu ostolaskuprosessi on moninkertaistanut työmäärän, joka minulla menee ostolaskujen käsittelyyn verrattuna entiseen. Mielestäni prosessista on tehty paljon entistä monimutkaisempi ja hankalampi. ... Sanalla sanoen talousosaston ulkopuolisten henkilöiden työmäärä on kasvanut.”

”Vanha prosessi on pilkottu moneen osaan ja eri palvelukeskuksiin. Laskujen tallennus tapahtuu eri palvelukeskuksen toimesta kuin varsinainen laskujen käsittely. Myös uusien toimittajien luonti ja toimittajatietojen muutokset tehdään eri yksikössä. Tämä tuo hitautta ja epävarmuutta toimintaan. Uudessa prosessissa on vaikea ottaa kokonaisvastuuta toiminnan tehokkuudesta sen rikkonaisuuden ja sovittujen vastaikojen vuoksi.”

”Paperilaskujen maksu saattaa myöhästyä eräpäivästä. ... Laskujen kierto viivästyy, kun laskut seikkailevat väärillä ihmisillä. Ennen laskuja käsittelevät henkilöt tunsivat laskuttavat henkilöt, joten prosessi oli sujuva ainakin tiliöijän näkökulmasta. ... Laskujen käsittelyajat ovat pidentyneet ja viivästysmaksuja maksetaan entistä enemmän. Maksamattomat laskut myös murentavat luottamusta toimittajien suuntaan.”

”Virheitä tulee melko paljon, joten emme säästä niin paljon aikaa ja rahaa kuin oli ehkä ajateltu. Ongelma- ja virhetilanteissa tarvitsemme kuitenkin paikallisten talousihmisten apua. ... Aiheuttaa lisätöitä täällä Suomessa, kun pitää korjata intialaisten virheitä ... Ylimääräisiä kysymyksiä, ylimääräistä työtä.”

”Maksatusprosessi, joka aikaisemmin vei muutaman minuutin, vie nyt tunteja, kun tietoa pallorellaan eri ihmisillä sähköposteissa ja eri järjestelmissä. ... Ostolaskujen maksujen osalta prosessista on tullut erittäin hidas. Palvelukeskus ajaa vaan ehdotukset ja varsinainen tarkastus ja vastuu kuuluu paikalliselle organisaatiolla.”

Lean ajattelua kuvaavista kysymyksistä on laskettu myös summamuuttujat, joiden perusteella hahmottuvat vastaajien laskennalliset mielipiteet ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistamisen yleisestä vaikutuksesta Lean hukkien määrään. Luokat on jaettu niin, että jokaisen vastaajan antamat numeeriset vastaukset lasketaan yhteen ja saatavan pistemäärän perusteella määräytyy vastaajan mielipide. Jos vastaaja on esimerkiksi vastannut jokaiseen yhdeksään Lean kysymykseen vastauksen 1 (täysin eri mieltä hukan vähentymisestä) saa hän 9 pistettä ja kuuluu ensimmäiseen eli negatiivisimman mielipiteen ryhmään. Vastaaja pääsee seuraavaan luokkaan, jos hän on vastannut jokaiseen yhdeksään kysymykseen vähintään arvosanalla 2 tai muutoin sitä vastaavan pistemäärän.

Keskimäinen luokka on vastaajat, jotka ovat vastanneet jokaiseen kysymykseen arvosannalla 3 tai sitä vastaavan pistemäärän. Tätä korkeammat yhteispisteet antaneet vastaajat kokevat, että ulkoistuksella on saavutettu hyötyä Lean hukkien määrässä ja näin he kuuluvat positiivisen mielipiteen luokkiin. Yhteensä 37 vastaajaa ovat jakautuneet mielipiteissään taulukon 3 mukaisesti.

Mielipide	Pisteitä	Vastanneista henkilöistä lkm
<i>Case yrityksessä toteutettu taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistus on yleisesti ottaen lisännyt Lean ajattelun mukaisten hukkien määrää</i>	9-17	22
<i>Case yrityksessä toteutettu taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistus on yleisesti ottaen lisännyt jonkin verran Lean ajattelun mukaisten hukkien määrää</i>	18-26	13
<i>Case yrityksessä toteutettu taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistus ei ole merkittävästi vaikuttanut Lean ajattelun mukaisten hukkien määrään</i>	27	1
<i>Case yrityksessä toteutettu taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistus on vähentänyt Lean ajattelun mukaisten hukkien määrää</i>	28-36	1
<i>Case yrityksessä toteutettu taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistus on vähentänyt merkittävästi Lean ajattelun mukaisten hukkien määrää</i>	37-45	0

Taulukko 3 Summamuuuttajat ja vastaajien mielipiteet ostolaskuprosessin offshore ulkoistuksen vaikutuksista Lean hukkiin

Taulukon 3 tuloksista nähdään, että suurin osa vastaajista kokee, että ulkoistus on yleisesti ottaen lisännyt prosessissa esiintyvän hukan määrää. Yksi vastaajista sijoittuu keskimäiseen luokkaan ja näin ollen kokee, että kokonaisuudessaan ostolaskuprosessin ulkoistaminen ei ole vaikuttanut hukkien määrään. Ainoastaan yksi vastaaja kokee, että ulkoistuksen myötä hukkien määrä on pienentynyt ja näin Lean-periaatteiden näkökulmasta ulkoistuksella olevan saavutettu etua. Myös avoimissa kysymyksissä esiintyi yksittäisiä vastauksia, joiden perusteella voidaan olettaa vastanneen henkilön pitävän toteutettua ulkoistusta onnistuneena yrityksen ostolaskuprosessin kannalta. On kirjoitettu entisen ostolaskuprosessin olleen työllistävä ja samoin prosessin olevan helpottunut ulkoistuksen myötä. Negatiivisen suhtautumisen on myös epäilty olevan lopputulosta muutostavastarinna ja ulkoistuksen olevan niin tuore, että tuloksia ei pystytä vielä mittaamaan. Avoimissa kysymyksissä tiedusteltuihin etuihin vastaajat arvelivat joitakin saavutettuja etuja, esimerkiksi prosessin nopeutumista, kun Intiassa työskentelee useampi henkilö, mutta faktatietoa ei vastaajilla voi olettaa olevan etujen arvioimisen tueksi, koska vastaukset on kirjoitettu kysyvään

tyyliin ”ehkä” ”mahdollisesti” tai ”luultavasti”. Kuitenkin 18 vastaaja on kirjoittanut etuja tiedustellessa, että ostolaskuprosessin ulkoistamisella ei ole saavutettu mitään etua. Työtehtävästä riippuen on myös mahdollista, että ulkoistuksen myötä mikään ei ollut vastaajan mielestä muuttunut oman työn kannalta.

”Nykytrendin mukaista toimintaa, en näe mitään ongelmaa toiminnassa.”

3.3.4 Kyselytutkimuksen tulokset ostolaskuprosessin ulkoistamisen vaikutuksista ei-taloudellisten hyötyjen saavuttamisessa

Tämän tutkielman toisessa tutkimuskysymyksessä pyrittiin selvittämään, onko taloushallinnon ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistamisella saavutettu joitakin ei-taloudellisia hyötyjä. Aikaisemman tutkimustiedon perusteella taloushallinnon *offshore* ulkoistamisen kautta voidaan potentiaalisesti saavuttaa monenlaisia ei-taloudellisia etuja. Laaditussa kyselyssä haluttiin selvittää, onko case-yrityksessä havaittu ulkoistuksen myötä etua joissakin hyödyssä, joka on tutkimustiedon valossa ulkoistuksen kautta havaittu yleisesti tavoitelluksi ja saavutettavissa olevaksi. Tutkimukseen on valittu 16 erilaista potentiaalista hyötyä, joita kyselylomakkeen kysymyksissä 12 – 27 kysyttiin. Näissä haluttiin tietää, onko vastaaja kokenut ulkoistuksen myötä kyseisen hyödyn parantuneen tai lisääntyneen. Jos vastaaja on vastannut arvosanalla 1, on hän täysin eri mieltä siitä, että taloushallinnon ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistaminen olisi parantanut tilannetta kyseisen kriteerin osalta. Jos vastaaja on vastaavasti vastannut arvolla 5, on hän täysin samaa mieltä, että ulkoistuksen myötä on saavutettu hyötyä kyseisen edun muodossa. Vastausvaihtoehto 2 tarkoittaa vastaajan olleen jonkin verran eri mieltä siitä, että hyötyä olisi saavutettu, kun vastausvaihtoehdolla 4 vastaaja on jonkin verran samaa mieltä siitä, että hyötyä olisi saavutettu. Vastausvaihtoehto 3 viittaa siihen, että vastaaja ei ole osannut sanoa, onko ulkoistuksella saavutettu kyseistä hyötyä. Tämä tarkoittaa siten sitä, että ulkoistuksella ei voida todeta olevan selkeää vaikutusta kyseisen kriteerin tilaan verrattuna aikaan ennen ulkoistusta. Kyselyn tulokset on tiivistetty seuraavaan taulukkoon 4.

Ei-taloudellinen hyöty	Keskiarvo	Mediaani	Moodi
Ydinosamiseen keskittyminen	1,97	2	1
Ydinliiketoiminnan tukeminen	2,03	2	1
Teknologian saatavuus	2,05	2	1
Automatiikan kehittyminen	1,97	1	1
Osaavan työvoiman saatavuus	2,24	3	3
Kontrollin lisääntyminen & seurannan helpottaminen	2,46	3	3
Parantunut riskinhallinta	2,11	2	3
Laadun parantuminen	1,65	2	1
Prosessin standardointi	2,65	3	3
Prosessin yksinkertaistaminen	1,73	1	1
Parantunut työvaiheiden dokumentointi	2,84	3	3
Työvaiheiden selkeytyminen	2,16	2	1
Prosessin tehostuminen	1,78	1	1
Joustavuuden kasvu	1,51	1	1
Työmäärän tasaaminen	2,24	2	3
Organisaation kehittäminen	1,86	2	1

Taulukko 4 Taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistamisen vaikutukset ei-taloudellisten hyötyjen kannalta

Tulosten perusteella voidaan todeta, että yksikään kyselyyn valituista kriteereistä ei ole päässyt keskiarvolla, mediaanilla tai moodilla mitattuina positiivisen puolelle. Potentiaalisten etujen moodeja tarkastellessa huomataan, että yleisimmin annetut vastaukset ovat olleet joko 3, eli ulkoistus ei ole ollut vaikuttanut kyseisen kriteerin tilaan, tai 1, eli ulkoistus on vaikuttanut tilanteeseen ennemmin negatiivisesti ja jopa huonontanut tilannetta potentiaalisen hyödyn kohdalla. Tilanne on negatiivinen erityisesti tapauksissa, joissa keskiarvo jää alle kahden. Tämän perusteella valtaosa vastaajista kokee, että ostolaskuprosessin ulkoistaminen on jopa heikentänyt prosessiin sitoutuneiden ihmisten mahdollisuuksia keskittyä ydinosamiseensa, kuten

myös laskenut kokonaisuudessaan ostolaskuprosessin laatua sekä vaikuttanut negatiivisesti organisaation tilaan. Kaikkein negatiivisin tilanne ja vaikutus on tapauksissa, joissa myös mediaani jää arvosanaan 1. Näin ollen yli puolet vastaajista kokee, että ulkoistuksen myötä automatiikka ei ole parantunut, prosessista on tullut monimutkaisempi, tehokkuus on laskenut sekä toiminnasta tulleen joustamatonta.

Avoimiin kysymyksiin saadut vastaukset antavat tukensa ei-taloudellisista hyödyistä saatuihin kvantitatiivisiin tutkimustuloksiin. Vastaajat toistuvasti esimerkiksi kuvailevat entistä ostolaskuprosessia adjektiivilla joustava, selkä ja toimiva, kun taas nykyistä prosessia sanoilla joustamaton ja byrokraattinen. Vastaajat kokivat, että entinen ostolaskuprosessi oli hoidettu ammattitaitoisten ihmisten toimesta, kun nykyinen prosessi kärsi nopeasta henkilöstön vaihtuvuudesta ja siitä aiheutuvasta osaamisen jatkuvasta katoamisesta. Ongelmatilanteissa organisaation laskuntarkastajat tiesivät ennen mistä apua voi hakea ja saada, mutta kuvailivat nykyisin avun saamisen olevan hankalaa ja usein henkilöt joutuivat vaivaamaan asialla muita oman organisaationsa osastoja.

”Hankalampia tapauksia ulkoistuspartneri ei osaa edelleenkään hoitaa. Ulkoistuspartnerin henkilöstö vaihtuu jatkuvasti ja osaamista ei siirretä, joten sotkut jäävät yhtiön selvitettäväksi. Toimintaa valvottava koko ajan, jotta asiat hoidetaan ajallaan ja ohjeiden mukaan. ... Tämä (henkilöstön vaihtuvuus) tuo epävarmuutta prosessin luotettavuuteen. Kaikkea ei pysty ja ehdi tarkastamaan, näin virheiden määrä saattaa kasvaa arvaamatta.”

”Kun osa prosessista on ulkoistettu, osaaminen ja kokonaisuuden hallinta katoaa paikallisesta organisaatiosta. Myös työn mielekkäisyys saattaa kärsiä, sillä ei pystytä hallitsemaan enää selkeitä kokonaisuuksia.”

”Ostolaskuprosessi oli ehditty viedä jo pitkälle ja automatisoitu hyvin. Siirto Intiaan vain hidasti ja vei toimintaa taaksepäin. ... Jo paljon ennen ulkoistuksia käyttöönottamamme ostolaskujen käsittely sovellus tehosti ostolaskujen käsittelyä erittäin paljon. ... Järjestelmämuutosten tekeminen on (nykyisin) vaikeaa ja hidasta, sillä omien ihmisten lisäksi pitää kouluttaa partnerin henkilöstö. Partnerin hyväksymisprosessi muutoksille on kankea ja hidas. ... Motivaatio prosessin ja järjestelmien kehittämiseksi katoaa, sillä minkäänlainen muutos on lähes mahdotonta.”

”Ulkoistaminen on tehnyt minusta laskunkäsittelijän ja hankinnan työtehtäviin käytettävä aika on lyhentynyt todella paljon verrattuna entiseen. ... Jos ajatellaan ei-taloudellisia hyötyjä, niin ne ovat päinvastaiset. Henkilökunnan työmäärä pysynyt samana tai kasvanut ja stressitasot nousseet. Ostolaskujen käsittelyssä virheiden määrä kasvanut ja laatu heikentynyt.”

”Tarvitsen välillä paikallisen talousosaston tukea ja apua muissa tehtävissä, mutta he vaikuttavat hyvin kiireisiltä. En ole huomannut, että ulkoistaminen olisi poistanut heiltä kiirettä ja liiallista työkuormaa.”

Avoimissa vastauksissa toistui kuitenkin myös mainittuina etuina hyödyt, jotka pääsivät tuloksissaan lähimmäksi positiivisia arvosanoja. Näitä ovat erityisesti parantunut prosessin dokumentointi, standardoiminen, seuranta ja kontrollointi. Vastausten perusteella voidaan myös havaita, että joissakin tapauksissa eri henkilöt ovat kokeneet tilanteen hyötyjen näkökulmasta täysin päinvastoin. Osa vastaajista on kuvaillut työmäärissä olevien vaihteluiden tasaantuneen, kiireen vähentyneen ja yksitoikkoisen työn määrän pienentyneen ulkoistuksen myötä,

kun taas toiset ovat kokeneet töiden kasaantuneen kuukauden loppuun ja rutiinitöiden määrän lisääntyneen. Samoin oli koettu, että talousosastolta vapautunut aika mahdollisti keskittymisen erikoistapauksiin, virheiden korjaamiseen ja toiminnan kehittämiseen, mutta samaan aikaan löytyi täysin päinvastaisia mielipiteitä, joiden mukaan toiminnan kehittämisestä oli tullut käytännössä mahdotonta. Ulkoistusprosessi kuitenkin pakotti case-yrityksen tarkastelemaan omaa ostolaskuprosessiaan ja sen toimivuutta, joka mahdollisti tiettyjä epäloogisuuksien esiin tulemisen.

"Ulkoistus on saanut aikaan selkeämmän prosessin ostolaskujen käsittelyyn. Prosessi on selkeästi kankeampi kuin aikaisemmin, mutta riskinäkökulmasta helpommin kontrolloitavissa, kuvattavissa ja johdettavissa."

"Työohjeet on tehty kirjalliseen muotoon ja prosesseista on pyritty tekemään (konsernin sisällä) yhtenäiset kaikkia maita koskien. Toimittajat hyväksytään tietyn prosessin mukaan, joka vähentää turhia toimittajanumeroavauksia, sillä tarkoitus on keskityä hyväksytyjen toimittajien käyttämiseen."

"Vaikka ulkoistus on tuonut paljon hitautta ja epävarmuutta toimintaan, on se myös pakolla yhtenäistänyt prosesseja ja dokumentaatiota. Vanhat "pinttyneet" toimintatavat, jotka eivät ole välttämättä olleet hyviä, ovat tulleet väkisin esiin tämän projektin aikana. Näin ne on pystytty tunnistamaan ja tekemään jatkossa paremmin."

"Ulkoistuksella on mahdollista saada selkeyttä ja tehokkuutta prosessiin, mutta ulkoistuskumppanin valinnassa on mielestäni tehty virhe. Ulkoistus Intiaan ei ole järkevää, sillä samat edut voisi saada järkevämmällä tavalla, niin että riskit esim. sitoutumattomasta henkilökunnasta ulkoistuskumppanin taholta olisi pois."

"Ulkopuolinen kumppani ostolaskujen käsittelyssä tehostaa kontrollinäköä. Riskit väärinkäytöksiin vähenee."

Myös ei-taloudellisiin hyötyihin liittyen on kaikki 37 vastaajaa jaettu laskennallisiin mielipideluokkiin summamuuttujamenetelmällä. Jokaisen vastaajan antamat vastausten numeeriset arvot on erikseen laskettu yhteen kysymyksistä 12 - 27. Jos vastaaja on vastannut jokaiseen kysymykseen arvosanalla 1, saa hän 16 pistettä ja kuuluu negatiivisimman mielipiteen ryhmään. Seuraavaan luokkaan pääsee, jos on vastannut jokaiseen kysymykseen arvolla 2, eli jonkin verran eri mieltä, että hyötyä olisi saavutettu, tai muutoin vastaavan yhteispistemäärän. Keskimmäiseen luokkaan kuuluu henkilöt, jotka ovat antaneet jokaiseen kysymykseen vastauksen 3 tai muutoin vastaavan yhteispistemäärän. Tätä korkeammilla pisteillä pääsee positiivisten mielipiteiden luokkiin. Vastaajien jakaantumista näihin eri mielipiteisiin havainnollistaa taulukko 5.

Mielipide	Pisteitä	Vastanneista henkilöistä lkm
<i>Taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistuksella ei ole yleisesti ottaen saavutettu case yrityksessä ei-taloudellisia hyötyjä, vaan se on jopa heikentänyt prosessin tilaa</i>	16-31	16
<i>Taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistuksella ei ole yleisesti ottaen saavutettu case yrityksessä ei-taloudellisia hyötyjä</i>	32-47	19
<i>Taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistuksella ei ole ollut case yrityksessä merkittävää vaikutusta ei-taloudellisiin hyötyihin</i>	48	2
<i>Taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistuksella on saavutettu case yrityksessä ei-taloudellisia hyötyjä</i>	49-64	0
<i>Taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistuksella on saavutettu case yrityksessä merkittävästi ei-taloudellisia hyötyjä</i>	65-80	0

Taulukko 5 Vastaajien mielipiteet summamuuttujamenetelmällä ei-taloudellisten hyötyjen saavuttamiseen taloushallinnon ostolaskuprosessin offshore ulkoistamisen kautta

Ei-taloudellisten hyötyjen summamuuttujista voidaan havaita, että vastaajista suurin osa kuuluu toiseksi negatiivisimman mielipiteen luokkaan, kun taas Lean-periaatteista kysyttäessä oli suosituin mielipide negatiivisin vaihtoehto. Tämä viittaisi siihen, että ulkoistuksella saavutetut edut ovat ennemmin ei-taloudellisia kuin taloudellisia Lean hukkien kautta tarkasteltuna. Kuitenkin saavutetut erilaiset ei-taloudelliset hyödyt ovat selkeästi olleet lukumäärältään vähäisiä, kun mittaristona käytettiin 16:sta yleisintä ei-taloudellista etua, ei yksikään vastaajista pääse nämä kaikki huomioon ottaen positiivisen mielipiteen luokkiin. Kaksi ulkoistuksen positiivisimmin nähnyttä vastaajaa jäivät lopulta yhteispistemäärässään neutraalin tasolle.

3.3.5 Kvalitatiivinen osuus

Tutkimuksen ensimmäisessä vaiheessa saatujen tulosten syventämiseksi ja laajentamiseksi järjestettiin tutkimuksen toisessa vaiheessa haastattelut prosessin avainhenkilöille. Tavoitteena oli laajentaa ymmärrystä ja saada tietoa kokonaisuuteen vaikuttavista seikoista, jotka eivät mahdollisesti nousseet esiin strukturoidummissa kyselyssä. Haastateltaville myös esitettiin kyselystä saadut tulokset ja kysyttiin heidän näkemyksiään siihen, onko saaduissa vastauksissa jotakin yllättävää ja minkälaisen syiden he uskovat olevan saatujen tulosten taustalla.

Haastattelut toteutettiin puolistrukturoituina ryhmähaastatteluina. Jokaiseen ryhmään kuului aina kaksi keskenään vastaavissa työnkuissa työskennellyttä henkilöä. Yhteensä ryhmiä oli kolme kappaletta ja niihin osallistuneilla oli merkittävä rooli ostolaskuprosessissa niin ennen ulkoistusta, kuin sen jälkeenkin. Ensimmäisen ryhmän muodostivat talousosastolla työskentelevät ostolaskuprosessista ja sen päivittäisestä toimivuudesta vastaavat koordinaattorit, eli entiset

pääkäyttäjät. Toisen ryhmän muodostivat yhtiön taloushallinnosta ja taloushallinnon järjestelmistä vastaavat henkilöt ja kolmannen ryhmän hankinta ja osto-osastolla työskentelevät henkilöt. Haastatteluissa esitettiin 12 kysymystä ja niistä jokainen olivat kestoltaan 30 – 45 minuuttia.

3.3.6 Lean-periaatteiden toteutumisen arviointi haastattelujen pohjalta

Tutkimuksen kvalitatiivisessa vaiheessa saatiin hyvin syvennettyä ymmärrystä syistä, jotka painoivat kyselytutkimuksen Lean-periaatteita käsittelevien kysymysten tulokset merkittävän negatiivisiksi. Kaikki haastateltavat antoivat ymmärtää, että kokonaisuutena arvioituna hukkaa on muodostunut ostolaskuprosessiin enemmän sen *offshore* ulkoistuksen myötä. Selväksi kuitenkin tuli se, että tilanne näyttäytyy erilaisena eri osastoilla. Lisäksi sillä, missä ostolaskuprosessin vaiheessa työskennellään, on vaikutus siihen millaisina ostolaskuprosessiin tehdyt muutokset näyttäytyvät vastaajalle.

Haastatteluun osallistujilta kysyttiin näkemyksiä siihen, onko Lean hukkia pystytty pienentämään ja saatu näin prosessia virtaamaan paremmin. Ilmeni, että suuri laskumassa virtaa uudistuksen myötä hyvin intialaisen ulkoistuspartnerin toimesta ja näin talousosastolla on saatu tasattua tiettyjen henkilöiden työkuormassa esiintyvää vaihtelua ja ylikuormitusta. Kuitenkin lisääntyneet ongelmatapaukset ja virheet ovat muodostuneet ostolaskuprosessissa erittäin merkittäväksi hukan aiheuttajaksi ja näin ollen kokonaistyömäärässä ei voida todeta tapahtuneen merkittävää laskua case-yrityksessä. Lisäksi ennen talousosastolta käsin johdettu ostolaskuprosessi työllistää nykyisin merkittävästi enemmän yrityksen muita osastoja, kun aikaisemmin talousosastolla hoidetut tehtävät ovat valuneet muualle organisaatioon hoidettavaksi. Tätä näkemystä vahvistaa myös se, että asiakasorganisaatio ei ole pystynyt mainittavasti laskemaan oman henkilöstönsä määrää ulkoistuksesta huolimatta.

Syyksi ulkoistetun ostolaskuprosessin negatiivisiin vaikutuksiin nousivat erityisesti kieli- ja kommunikaatio-ongelmat, annettujen ohjeiden noudattamattomuus ja suuri henkilöstön vaihtuvuus palveluntarjoajan puolelta. Kun laskujen sisältöä ja annettuja ohjeita ei ymmärretä tai noudateta johtuen kielen ymmärtämättömyydestä tai muista tekijöistä, se aiheuttaa yksittäisten laskujen pyörimisen henkilöiltä edes takaisin. Tämä työllistää merkittävästi henkilöitä, jotka ovat suoraan yhteydessä ostolaskuprosessissa intialaisten kanssa. Lisäksi haastatteluissa ilmeni palveluntarjoajalla oleva 48 tunnin vasteaika, joka automaattisesti pidentää prosessin läpimenoaikaa sekä aiheuttaa hukkaa varastoinnin, odotusten ja viivästysten muodossa. Tätä tilannetta entisestään huononsi se, että paperilla saapuvat laskut joutuivat matkaamaan kirjeessä jopa viikon Itä-Euroopassa sijaitsevaan skannauskeskukseen, josta ne vasta siirtyivät intialaisten tallennettaviksi ja käsiteltäväksi.

”Intialaisilla on se 48 tunnin viive niin olihan se (laskujen käsittely) täällä ennen joustavampaa. Jos joku sanoi, että tämä pitää hoitaa, niin se oli viidessä minuutissa tehty. Nyt sitä ei edes aloiteta, kun vasta 48 tunnin viiveajan päästä. Tuntuu, että he odottavat, että se aika menee. Ei ne tee niitä (laskuja) tänään, jos huomenna tulee vasteaika täyteen, eikä sitä voi niille edes esittää, kun sopimus on näin ja mennään prosessin mukaan.”

”Aikaa talousosaston puolelta säästännyt, mutta tilanne varmasti päinvastoin muualla organisaatiossa ja muiden ajankäyttöä ulkoistus on lisännyt. Vaikka meillä säästyy aikaa, niin paljon aikaa menee intialaisten virheiden korjaamiseen. Virheitten määrä on kasvanut ja aika, joka ennen meni laskujen käsittelyyn, menee nyt virheiden korjaamiseen.”

”Paikallisilta pääkäsittelijöiltä on kyllä hävinnyt työkuormaa. Ei sitä voi kukaan kieltää. Eivät he tallenna laskuja ja laskujen valtavirrat ja rutiinit kulkevat toisaalta. Nyt pääkäsittelijät keskittyvät enemmän erikoistapauksiin. Täällä Suomen talousosastolla on vähemmän ylikuormitusta, mutta ei meillä ole mitään oikeaa käsitystä tilanteesta. Kun ajattelee jo sitä ihmismäärää, nyt on kahdeksan ihmistä Intiassa enemmän, kun ennen oli vain nämä kaksi mitkä nytkin Suomessa. On siinä väkisin työkuormaa vähemmän”

”Yksi juttu on se, että siellä se porukka vaihtuu ja siten on mahdotonta siirtää heille mitään yksityiskohtaista tietoa tai saada sitä oppoamaan. Osaaminen on pinnallista, koska vaihtuvuus on niin suurta. Ei voi syventää osaamista, koska se ihminen ei ole siinä kauaa ja kohta jo lähtee. Lisäksi osaaminen ei siirry ihmiseltä toiselle ja siitä seuraa se, että virheitä on paljon. Siellä se kulttuuri on, että tietoa ei kerrota seuraavalle. Kun porukka vaihtuu, tietotaso koko ajan vaan pienenee ja pienenee matkan varrella, kun ohjeista kuitenkin on aina vaikeampi lukea.”

”Ne kaksi pääkäsittelijää tarvitaan Suomessa edelleen. Se erikoisammattiosaaminen ei ole siirtynyt Intiaan, mitä kuitenkin näissä prosesseissa on. Pelkästään siitä, että kuinka monta ihmistä tuli lisää ja kuinka monessa maassa niin kyllähän katkoksia prosessin virtaamiseen tulee useampia lisää erityisesti näissä ongelmatapauksissa. Helpot tapaukset valuvat läpi, mutta intialaisten työskentelyä joutuu monitorimaan, koska he eivät toimi sen mukaan mitä on sovittu. Ennen paikalliset pääkäsittelijät hoitivat pitkälle koko paketin, mutta nyt osa siitä on siirtynyt esimerkiksi osto-osastolle.”

”Vaihtelua ja ylikuormitusta on nykyään nimenomaan enemmän. Käsiteltävien laskujen määrä on tuplaantunut ja sitten vielä lisäksi samat laskut tulee aina uudestaan ja uudestaan edes takaisin samoilla kommentteilla varustettuna. Ennen, kun sait laskun eteenpäin niin se harvoin tuli takaisin. Aikaisemmin minulla oli 50-70 laskua käsiteltävänä nyt ulkoistuksen jälkeen 150. Ylikuormitusta on syntynyt. Vaikka tämä ei ole ainut tekijä, niin se on kaikista merkittävin.”

Ulkoistetun ostolaskuprosessi kuvailtiin olevan standardoidumpi, kuin ennen ulkoistusta, mikä nähdään yleisesti Lean ajattelussa hyveenä. Kuitenkin tässä tapauksessa case-yrityksen henkilöstö näki, että standardointi oli poistanut kaiken joustavuuden prosessista. Lisäksi ulkoistettua prosessia ja sen toimivuutta ei oltu, Lean hengen mukaisesti, testattu lainkaan.

”Jokainen osa-alue suorittaa vain omaa osuuttaan annettujen ohjeiden mukaan, jolloin näkemys kokonaisuuden hallintaan on osittain kadonnut.”

”Ennen prosessi meni paremmin, kun Suomessa pääkäsittelijät pystyivät luovimaan. Nykyisin jousto puuttuu ja menee jäyhästi, kun tehdään, miten ohje sanoo, vaikka olisi fiksumpaa tehdä toisin. Ehkä prosessi on standardoidumpi ja vaihtelua on vähemmän, mutta se ei ole välttämättä hyvä.”

”Teknisesti ei todellakaan voi väittää, että prosessia olisi testattu. Enemmän henkilöitä on vain sitoutunut samaan prosessiin, jolla mennään. Se prosessi millä ulkoistukseen on lähdetty sitä ei ole testattu eikä muutettu. Ennen ulkoistusta se kyllä muuttui moneen kertaan, mutta jälkikäteen ei.”

Haastattelutilaisuuksiin osallistuneille henkilöille esiteltiin tämän tutkielman kappaleesta 3.3.3. löytyvät tulokset ja heiltä kysyttiin tuntemuksia tutkimustuloksia kohtaan. Kaksi ryhmää kolmesta koki kvantitatiivisten tulosten olevan juuri sitä, mitä he odottivatkin. Tulosten kuvailtiin vastaavan hyvin todellista tilannetta. Myöskään mielipidejakaumaa ei pidetty yllättävänä. Kuitenkin yhdessä ryhmässä saatuja tuloksia kuvailtiin yllättävän hyväksi. Tämä kertoo selkeästi siitä, että ostolaskuprosessin ulkoistaminen on vaikuttanut radikaalisti yrityksen sisäiseen työnjakoon. Lisäksi työkuorma on kasvanut merkittävästi entisestä tietyillä osastoilla ja tietyissä prosessin vaiheissa työskentelevien henkilöiden kohdalla.

”Ostohan sai hirveen satsin työtä tässä ulkoistuksessa. Se on kuormittanut niitä ihan hirveästi. Ennen me hoidettiin talousosastolla kaikennäköisiä. ... Tuloksissa ei ole mitään yllättävää, ymmärretään miksi tulokset ovat näin. Tämä on ihan sitä mitä oletinkin. Ehkä karua katsottavaa mutta tämä on totuus. Tuloksissa näkyy ne intialaisten tekemät virheet.”

”Ihan odotusten mukaiset tulokset. Varastointi, turha liike, virheet... Nämä ovat oikeastikin ihan joka paikassa. Ylimääräinen henkilö, ylituotanto... Mikään näistä ei yllätä. ... Epätarkoituksen mukainen käsittely, joo. Odottaminen, joo. Viivästykset ja kuljetus, joo...”

”Siellähän on ollut yllättävän positiivisiakin vastauksia. Mietin vaan, että mistähän se johtuu. Siellä on varmaan vastannut ihmisiä eri prosessin vaiheista, eli myös sellaisia, jotka eivät ole niin suoraan yhteydessä Intiaan. Meille tilanne ei näin positiiviselta näytä. Mutta, jos olet prosessin myöhemmässä vaiheessa, silloin ongelma on jo ratkaistu. Me ollaan siellä prosessin alkupäässä, minne kaikki ongelmat tulevat. Etuja on vaikea löytää tässä toetuttavalla pallilla. Joku niitä ehkä voi löytää ja pystyy laskemaan. Kyllä minä oikeasti mietin olisiko johonkin voinut vastata vaikka edes sen kakkosen, mutta ei vaan oikeasti pystynyt antamaan. Väitän, että myös laskujen hyväksyjälle tämä näyttää niin, että lasku on jo erääntynyt siinä vaiheessa, kun tulee hänelle hyväksyntään.”

Lean ajattelumalli tähtää pohjimmiltaan hukan vähentämisen ja prosessin optimoinnin kautta kustannussäästöjen saavuttamiseen. Tässä tutkielmassa toteutetun kaksivaiheisen tutkimuksen perusteella joudutaan toteamaan, että ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistamisella ei olla pystytty edesauttamaan Lean hukkien vähentymistä. Lisäksi koko organisaatio huomioon otettuna vaihtelua ja ylikuormitusta ei olla läpi organisaation pystytty poistamaan. Myöskään prosessia ei olla saatu virtaamaan paremmin. Näin ollen voidaan tehdä välillinen päätelmä, että case-yrityksessä ulkoistuksella ei olla saavutettu taloudellista hyötyä.

”Leanilla ei ole mitään tekemistä tämän toiminnan kanssa. Tämä on hyvä esimerkki siitä, miten kaiken voi tehdä päinvastoin. Hukkaa on tullut vaan lisää ja hukka kasvattaa kustannuksia. Itse en näe yhtäkään, en mitään positiivista asiaa tässä, vaikka oikeasti yrittää miettiä.”

3.3.7 Ei-taloudellisten hyötyjen saavuttamisen arviointi haastattelujen pohjalta

Ryhmä haastatteluissa case-yrityksen työntekijöiltä kysyttiin myös kokemuksia ulkoistuksen myötä saavutetuista ei-taloudellisista hyödyistä. Keskustelut ja saadut vastaukset noudattelivat hyvin kyselyssä saatuja tuloksia. Osa vastaajista koki tiettyjä ei-taloudellisia hyötyjä saavutetun, mutta vieläkin useammassa potentiaalisesti ulkoistuksen myötä saavutettavissa olevassa hyödyssä oli menty täysin vastakkaiseen, eli negatiiviseen suuntaan.

Yksi huonoimmin kyselyssä sijoittunut potentiaalinen ei-taloudellinen hyöty oli automatisaation kehittyminen tai case-yrityksen tapauksessa pikemminkin sen pysähtyminen. Haastatteluissa esille nousi useasti se, että jo ennen ulkoistusta ostolaskuprosessia oli pystytty tehostamaan paljon sähköisen verkkolaskutuksen ja käyttöön otettujen laskunkäsittelyohjelmien johdosta. Ostolaskujen käsittelyssä automatisaatio oli viety niin pitkälle ennen ulkoistuksia, että paikallisille ostolaskunpääkäsittelijöille oli vapautunut aikaa niin, että he pystyivät vastaamaan Suomen yksikön lisäksi myös konsernin kahden muun tytäryhtiön ostolaskuprosesseista. Nyt yrityksessä koettiin, että ulkoistus oli vienyt monella sektorilla mahdollisuudet kaikkeen toiminnan kehittämiseen, vaikka talousosastolta rutiinistyöstä vapautunut aika voisi antaa myös mahdollisuuksia työnkuvan muuttumisen kautta toiminnan kehittämiseen.

”Teknisesti tämä ulkoistus aiheuttaa sen, että mikään järjestelmien tai ohjelmien kehittäminen on käytännössä mahdotonta. Tässä on nyt niin monta liikkuvaa osaa ja tahoja mukana, että kaikki menee ihan eri tasolle. Minkään muuttaminen on lähestulkoon mahdotonta ja kehittämismahdollisuudet tyssäsivät.”

”Tuosta kehittämisestäkin, miten muka voisit kehittää prosessin arkipäiväistä toimivuutta, kun se ihminen vaihtuu siellä toisella puolella koko ajan ja kohta on uusi ihminen taas siinä?”

Monet jo edellisessä Lean-periaatteita käsittelevässä kappaleessa esiin nousseet seikat ovat limittäiset myös arvioitaessa ei-taloudellisia hyötyjä. Kuten todettua, esimerkiksi prosessin standardointia on tapahtunut, mutta se ei ole vaikuttanut toimintaan haastateltavien mielestä yksinomaan positiivisesti, vaan tehnyt toiminnasta joustamatonta, monimutkaisempaa ja siten tehottomampaa. Lisäksi työkuormassa esiintyvä vaihtelu oli tiettyjen haastateltavien kohdalla tasaantunut, mutta toisten osalta vaihtelua oli tullut entisestään lisää. Haastatteluissa ilmeni myös uusi huomio ulkoistuksen negatiivisesta vaikutuksesta oman henkilöstön motivaatioon sekä yrityksen imagoon ja luottamukseen organisaatiota kohtaan toimittajien puolelta.

”Välillisesti tämä ulkoistus vaikuttaa myös siihen, että ennen ihmiset kokivat, että he hoitivat jonkun kokonaisuuden. Nyt siitä on kadonnut se kokonaisuus ja henkilö tekee vaan vielä pienempää siivua. Se vaikuttaa kaikkeen työssä viihtymiseen ja motivaatioon.”

Haastatteluissa kävi selväksi, että taloushallinnon ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistamiselle mahdollisesti mitattavissa olevat edut ovat haastateltavien mielestä olemassa enemmän ei-taloudellisella, kuin taloudellisella puolella.

Kyselyssä positiivisimmin sijoittuneet ei-taloudelliset hyödyt saivat tukea haastatteluissa. Näitä olivat erityisesti dokumentaatio, kontrollointi ja henkilöstön saatavuuden turvaaminen. Kuitenkaan nämäkään eivät saaneet varauksetonta tukea kaikilta haastateltavilta.

”Dokumentaatio on hyvä asia ja tämän projektin kautta jouduttiin käymään tarkasti läpi, että kuka tekee ja mitä tekee. Joitakin ihmeellisiä pesäkkeitä ilmeni ja olimme tehneet jotakin asioita todella oudosti ja niistä ei tiedetty. Nämä tulivat esiin tässä ulkoistuksessa väkisin ja ne päästiin oikaisemaan. Tosin nämä olisi voitu tehdä ilman ulkoistustakin.”

”Prosessin toimivuus ei ole enää kiinni yhdestä henkilöstä, kun aikaisemmin oli vain kaksi pääkäsitelijää. Asiat etenevät nyt aina jollakin tavalla, kun siellä Intiassa on sitä porukkaa, mutta en tiedä oliko se ongelma ennenkään. Ennen ja myös nyt todellinen ongelma on, että lopullinen hyväksyjä on poissa ja se haaste ei ole poistunut.”

”Yks mahdollinen hyöty konsernin kannalta on se, että kaikki hyväksytään nyt neljän silmän periaatteella, mikä ei kyllä tosin meille tuo lisäarvoa tässä, esimerkiksi maksamisessa. Ennen niitä ei hyväksytty erikseen vaan maksupaketti perustui siihen, että ne laskut oli hyväksytty laskujenkäsitelyohjelmassa.”

Haastateltaville esitettiin haastattelutilaisuuksissa myös ei-taloudellisia hyötyjä koskevat tutkimustulokset. Henkilöiltä kysyttiin ajatuksia liittyen saatuihin tuloksiin sekä arvioimaan niiden taustalla vaikuttavia syitä. Kaksi ryhmää kolmesta pitivät saatuja tuloksia hyvin tilannetta kuvaavina ja realistisina. Kolmas ryhmä vastaavasti kuvaili tuloksia yllättävän hyvinä ja arvioivat syyn olevan siinä, että kyselyyn on vastannut henkilöitä kaikista eri prosessin vaiheista. Myöhemmässä vaiheessa olevat henkilöt kokevat todennäköisesti tilanteen erilaisena ja näkevät vaikutukset eri tavalla. Kuitenkin myös toisessa vastaajaryhmässä koettiin, että ei-taloudelliset hyödyt olisivat olleet saavutettavissa myös ilman ulkoistusta.

”Todellisuudessakin tuntuu siltä, että saadut hyödyt olisivat ennemmin niitä ei-taloudellisia. Nekin kyllä ovat sellaisia, että olisivat olleet saavutettavissa ilman ulkoistustakin. Konsernissa olisi aloitettu esimerkiksi jokin prosessin yhtenäistämiprojekti. Jonkun sykäyksen hän se kyllä aina vaatii.”

”Joustavuuden kasvun ja tehokkuuden huonot pisteet ovat juuri niin, mitä voi odottaa. Se on ihan totta. Tämä on selkeästi se minkä näkee tässä omassakin työssä. ... En tiedä mitä pitäisi ajatella siitä, ettei yksikään pääse tuloksissa edes positiivisen puolelle. Mutta ei se ole yllätys, kun tämä on niin jäykkää.”

”Itse en olisi näin hyviä arvosanoja antanut. Virheet ei selkeästi näy myöhemmässä vaiheessa prosessia samalla tavalla. Se, että yksikään ei pääse kyselyn tuloksissa positiivisen puolelle kuvastaa tilannetta erinomaisesti. ... Jos niitä ohjeita on tehty enemmän (liittyen dokumentoinnin korkeaan keskiarvoon) niin ei se välttämättä ole parannus eikä se vaikuta välttämättä prosessiin.”

4 JOHTOPÄÄTÖKSET

Liiketoimintaprosessiulkoistuksiin lukeutuvat taloushallinnon ulkoistukset ovat olleet Suomessa vahvasti tunnettuja ja koettuja etenkin 2000-luvun alussa (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 27), jolloin voidaan todeta taloushallinnon *offshore* ulkoistusten kasvaneen myös maailmanlaajuisiksi trendeiksi (Reddy & Ramachandran, 2008). Myös tämän tutkielman case-yrityksessä on toteutettu elokuussa 2017 laajamittaiset taloushallinnon ulkoistukset, joissa yhtenä ulkoistettavana osa-alueena on ollut yrityksen ostolaskuprosessi. Tämän tutkielman tarkoituksena on ollut tutkia taloushallinnon ostolaskuprosessin ulkoistamisen vaikutuksia case-yritykseen kahden tutkimuskysymyksen kautta. Ensimmäisessä haluttiin selvittää, miten toteutetut ulkoistukset ovat vaikuttaneet Lean-periaatteiden toteutumiseen. Lean hukkien määrän arvioimisen kautta voidaan tehdä päätelmä taloushallinnon ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistamisen taloudellisesta kannattavuudesta. Toisessa tutkimuskysymyksessä selvitetään, onko ulkoistuksella pystytty saavuttamaan case-yrityksessä joitakin ei-taloudellisia hyötyjä. Kustannussäästöjen tavoittelua pidetään usein keskeisimpänä motiivina ulkoistuksissa, mutta ulkoistavilla yrityksillä voi lopulta muut kuin taloudelliset tekijät nousta tärkeimmiksi motiiveiksi ja tuloksiksi ulkoistuksissa (Lacity, Khan, & Yan, 2017). Siksi tässä tutkimuksessa on haluttu huomioida nämä molemmat puolet eli sekä taloudellinen, että ei-taloudellinen näkökulma.

Kustannusten alentaminen prosessin hukkien pienentämisen kautta on yksi Lean ajattelun kulmakivistä. Case-yrityksessä toteutetun kyselyn perusteella on selvää, että ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistamisella ei olla pystytty pienentämään Lean ajattelun mukaisten hukkien määrää, vaan ne ovat lisääntyneet. Erityisesti odottamisen, virheiden, epätarkoituksenmukaisen käsittelyn, eli turhan työn, sekä töiden edestakaisin siirtelemisen, eli kuljetuksen määrä on kasvanut. Myös tutkimuksen toisessa vaiheessa toteutetut haastattelut antoivat tukensa kyselytutkimuksen tuloksille. Haastatteluissa ilmeni selvästi, että nykyinen prosessi ei virtaa entistä paremmin, mikä on ilmeistä jo ostolaskuprosessiin sitoutuneiden henkilöiden kasvaneen määrän sekä palveluntarjoajalla olevan vasteajan takia. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen on vähentänyt jonkin verran case-yrityksen talousosastolla työkuormassa esiintynyttä vaihtelua ja ylikuormitustilanteita, muuta samaan aikaan kasvattanut merkittävästi näiden määrää muualla organisaatiossa. Aikaisemmassa tutkimuksessa onkin havaittu, että organisaatiot, joissa taloushallinto on jo valmiiksi hyvin ”Leanisti” järjestetty, eivät enää

investoi ulkoistuksiin, koska he ovat oletettavasti pystyneet saavuttamaan jo sisäisesti kehittämällä toiminnan tason, jota ei enää voida tehostaa ulkoistuksella (Cecil, 2014). Tämän tutkielman perusteella vaikuttaa sille, että yrityksen oma ostolaskuprosessi oli jo viety Lean hengessä niin pitkälle, että ulkoistus toi vain lisää hukkaa prosessiin. Tästä kertoo hyvin se, että case-yrityksen oman henkilöstön määrää ei olla ulkoistuksen myötä pystytty alentamaan.

Edellä kuvattujen Lean tutkimustulosten perusteella voidaan päätellä, että case-yrityksessä toteutetut taloushallinnon ulkoistukset eivät ole olleet taloudellisilta vaikutuksiltaan positiiviset. Tätä havaintoa tukee myös aikaisempi akateeminen tutkimus. Ulkoistusten transaktiokustannusteorian mukaan töiden ulkoistus on kannattavaa silloin, kun taloushallinnon transaktiot eivät ole luonteeltaan spesifejä, eli eivät vaadi erityistä osaamista, ja toistuvat harvakseltaan. Lisäksi samainen tutkimus on todistanut, että yritykset pystyvät yleisesti itse saavuttamaan mittakaavaedun, kun käsiteltävän massan määrä on suurempaa (Eve-raert, Sarens, & Rommel, 2010). Case-yrityksessä ostolaskuprosessin transaktioiden määrä on hyvin suuri ja sitä varten prosessia, järjestelmiä ja automatiikkaa oli kehitetty pitkälle jo ennen ulkoistuksia, jolloin kaikki arkirutiinit pyörivät merkittävän pienellä henkilömäärällä verrattuna nykyiseen. Suuryrityksenä heillä oli ollut myös resursseja tehokkaiden järjestelmien käyttöönottoon. Vaikka valtaosa tästä työstä oli luonteeltaan rutiininomaista, vaatii se myös tietynlaista spesifiä osaamista. Sekä kyselyssä, että haastattelussa ilmeni, että prosessissa syntyi paljon hukkaa, eli erityisesti työn siirtelyä henkilöltä toiselle ja edestakaisin, intialaisten laskunkäsittelijöiden suomen kielen osaamattomuudesta ja muista kommunikaatiohaasteista johtuen. Myös esille noussut palveluntarjoajan henkilöstön korkea vaihtuvuus ja sen aiheuttama jatkuva koulutus ja tiedonsiirtotarve aiheuttavat transaktiokustannuksia. Tämä vahvistaa Lean hukkien perusteella tehtyä päätelmää siitä, että ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistus ei ole ollut case-yritykselle taloudellisesti perusteltua.

Kehittyneissä organisaatioissa ulkoistuksella tavoitellut edut ovat monesti enemmän ei-taloudellisia, kun taloudellisia (Ekström, 2007, 205-206). Tämän tutkielman perusteella on nähtävissä, että case-yrityksen ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistamisen myötä mahdollisesti mitattavissa olevat hyödyt on saavutettu nimenomaan ei-taloudellisella puolella. Kyselyssä saatujen tulosten perusteella voi tulkita, että ei-taloudellisia hyötyjä ei olisi saavutettu kokonaisuutta arvioitaessa. Kuitenkin tutkimustuloksia syvennettiin vielä haastatteluilla, joiden myötä muodostui käsitys, että tiettyjä ei-taloudellisia hyötyjä on case-yrityksessä saavutettu ulkoistuksen myötä. Ulkoistusprosessi oli pakottanut organisaatiota tarkastelemaan kriittisesti omaa prosessiaan ja näin auttanut löytämään tiettyjä epäloogisuuksia. Lisäksi merkittävimpinä ei-taloudellisina etuina olivat prosessin dokumentoinnin parantuminen ja sen standardointi sekä laskujen käsittelyhenkilöstön saatavuuden turvaaminen. Kuitenkin osa hyödyistä koettiin haastateltavien osalta ristiriitaisina. Yksinomaan parantunut dokumentaatio ei takaa prosessin toimivuutta ja lisäksi ulkoistussuhteessa esiintyi haasteita laadittujen ja annettujen ohjeiden noudattamisessa intialaisten laskunkäsittelijöiden toimesta. Samoin prosessin standardoiminen oli aiheuttanut joustavuuden katoamisen prosessista.

Yleisin ulkoistuksella tavoiteltu ei-taloudellinen hyöty on mahdollisuus ydintoimintoihin keskittymiseen (Lehikoinen & Töyrylä, 2013, 24).

Ydintoimintoihin keskittyminen mahdollistaa kestäväen kilpailuedun saavuttamisen, mutta case-yrityksessä tutkimuksen perusteella ulkoistus ei ole edesauttanut tätä. Yrityksen ostolaskuprosessi kulkee talousosaston lisäksi useiden muiden osastojen läpi. Taloushallinto on yrityksen liiketoiminnan kannalta katsottuna tukitoiminto, toisin kuin valtaosa muista ostolaskuprosessiin keskeisesti kuuluvista osastoista. Voi olla liiketoiminnallisesti epäedullista, että taloushallinnon ulkoistamisen myötä työtaakka on siirtynyt voimakkaammin kriittisempiin toimintoihin. Lisäksi tutkimukset toivat esiin useiden muiden potentiaalisesti ulkoistusten kautta saavutettavissa olevien hyötyjen siirtymisen enemmän negatiiviseen suuntaan. Ulkoistus on vaikuttanut negatiivisesti ostolaskuprosessin tehokkuuteen, joustavuuteen, mahdollisuuksiin kehittää laajamittaisesti yrityksen taloushallintoa sekä henkilöstön motivaatioon ja yrityksen imagoon toimittajille. Nämä seikat voivat vaikuttaa pitkällä aikajänteellä koko yrityksen liiketoimintaan. Ulkoistuksella saavutetut ei-taloudelliset edut eivät pysty kompensoimaan ulkoistukselle nimettyjä negatiivisia vaikutuksia etenkin, kun vastaajat kokivat saatujen hyötyjen olleen mahdollisesti saavutettavissa myös ilman ulkoistusta.

Case-yrityksessä suhtautuminen ulkoistusta kohtaan on alun alkaen ollut negatiivien. Puolitoista vuotta ulkoistukseen siirtymisen jälkeen ei negatiivisia tuloksia voida todennäköisesti kuitata enää pelkällä muutosvastarinnalla. Tutkimuksen aikana ilmeni, että ulkoistettu ostolaskuprosessi toimi tutkimuksen tekohekkella huomattavasti paremmin, kuin heti projektin käynnistyttyä. Tutkitusti *offshore* ulkoistuksissa valtaosa yrityksistä saavuttaa tavoitellun palvelun laadun tason 6 – 12 kuukaudessa ulkoistuksen alkamisen jälkeen (Lewin & Peeters, 2006). Koska nykyinen ostolaskuprosessi ei ole vielä saavuttanut ennen ulkoistusta olleen prosessin laatutasoa, voidaan kyseenalaistaa se, onko tasoa enää saavutettavissa. Sekä kyselyn tulosten, että haastattelujen vastausten perusteella on todettava, että ostolaskuprosessin *offshore* ulkoistamisen ei voida pitää olevan vaikutuksiltaan case-yritykselle kokonaisuutta arvioitaessa positiivinen. Tämän tutkimustuloksen valossa ei voida pitää yllättävänä, että maailmalla on jo todistettu useita merkittäviä suuryritysten tekemiä liiketoimintaprosessien ulkoistusten takaisinveitoja (Kotlarsky & Bogнар, 2012).

Yleisesti ulkoistuskirjallisuudessa ja -tutkimuksessa esiintyy lukemattomia mielipiteitä ja tutkimustuloksia niin ulkoistusten puolesta, kuin niitä vastaan. Selkeästi ulkoistusten vaikutukset ja sen tuloksellisuus on voimakkaasti tilanne sidonnaista, eikä tässä tutkimuksessa saadut vastaukset ole yleistettävissä case-yrityksen ulkopuolella. Tätä tutkielmaa varten tehdyissä tutkimuksissa kuitenkin ilmeni, että kokemukset ulkoistuksesta vaihtelivat merkittävästi myös organisaation sisällä riippuen työntekijän osastosta ja siitä, mihin ostolaskuprosessin vaiheeseen henkilön työnkuva sijoittuu. Siksi case-yrityksessä olisi suositeltavaa toteuttaa tutkimusta ulkoistuksen vaikutuksista eri osastoihin sekä mahdollisesti laajentaa tutkimusta käsittelemään myös muita ulkoistettuja taloushallinnon funktioita. Lisäksi tulosten ymmärtämiseksi ja mahdollisten parannusten aikaan saamiseksi olisi todennäköisesti hyödyllistä paneutua case-yrityksen ja palveluntarjoajan väliseen suhteeseen tarkemmin. Myös tutkimuksen laajentaminen konsernitason olisi ajankohtaista, jotta globaalisti pystyttäisiin saavuttamaan kokonaisvaltainen ymmärrys toteutetun *offshore* ulkoistuksen vaikutuksista sekä sen perusteltavuudesta.

LÄHTEET

- Aman, A., Hamzah, N., Amiruddin, R., & Maelah, R. 2012. Transaction costs in finance and accounting offshore outsourcing: A case of Malaysia. *Strategic Outsourcing: An International Journal*, 5(1), 72-88.
- Arora, V., & Soral, G. 2017. Conceptual issues in lean accounting: A review. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 16(3)
- Bandyopadhyay, J., & Hall, L. A. 2009. Off-shoring of tax preparation services by US accounting firms: An empirical study. *Journal of Competitiveness Studies*, 17(1/2), 72.
- Barney, J. 1991. Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.
- Bharadwaj, S. S., Saxena, K. B. C., & Halemane, M. D. 2010. Building a successful relationship in business process outsourcing: An exploratory study. *European Journal of Information Systems*, 19(2), 168-180.
- Brown, D., & Wilson, S. 2005. *The black book of outsourcing : How to manage the changes, challenges, and opportunities*. Hoboken, N, J.: John Wiley & Sons.
- Cecil, B. 2014. Lean finance. *Financial Executive*, 30(3), 53-56.
- Daityari, A., Saini, A. K., & Gupta, R. 2008. Control of business process outsourcing relationships. *Journal of Management Research* (09725814), 8(1)
- Das, T. K., & Teng, B. 2001. Trust, control, and risk in strategic alliances: An integrated framework. *Organization Studies*, 22(2), 251-283.
- Dolgui, A., & Proth, J. 2013. Outsourcing: Definitions and analysis. *International Journal of Production Research*, 51(23), 6769-6777.
- Eskola, J., & Suoranta, J. 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino
- Everaert, P., Sarens, G., & Rommel, J. 2010. Using transaction cost economics to explain outsourcing of accounting. *Small Business Economics*, 35(1), 93-112.
- Ross Research. 2004. F&A outsourcing. what buyers are saying. *Financial Executive*, 20(2), 50-57.

- Fullerton, R. R., Kennedy, F. A., & Widener, S. K. 2014. Lean manufacturing and firm performance: The incremental contribution of lean management accounting practices. *Journal of Operations Management*, 32(7-8), 414-428.
- Gewald, H., Kim Wüllenweber, & Weitzel, T. 2006. The influence of perceived risks on banking managers' intention to outsource business processes: A study of the german banking and finance industry. *Journal of Electronic Commerce Research*, 7(2), 78-95.
- Gilley, K. M., & Rasheed, A. 2000. Making more by doing less: An analysis of outsourcing and its effects on firm performance. *Journal of Management*, 26(4), 763-790.
- Granlund, M., & Lukka, K. 1997. From bean-counters to change agents: The finnish management accounting culture in transition. *Lta*, 3(97), 213-255.
- Granlund, M., & Malmi, T. 2004. Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämässä. Helsinki: WSOY.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita (15. uud. p. ed.). Helsinki: Tammi.
- Jiang, B., Frazier, G. V., & Prater, E. L. 2006. Outsourcing effects on firms' operational performance. *International Journal of Operations & Production Management*, 26(12), 1280-1300.
- Kotlarsky, J., & Bognar, L. 2012. Understanding the process of back sourcing: Two cases of process and product back sourcing in europe. *Journal of Information Technology Teaching Cases*, 2(2), 79-86.
- Krafcik, J. F. 1988. Triumph of the lean production system. *Sloan Management Review*, 30(1), 41.
- Krell, E. 2007. Finance and accounting outsourcing -- making an informed decision. *CMA Management*, 81(7), 38-40.
- KvantiMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto [verkkójulkaisu]. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto [ylläpitäjä ja tuottaja]. <<http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/>>. (Viitattu 5.3.2019.)
- Lacity, M. C., Willcocks, L. P., & Craig, A. 2014. South africa's business process outsourcing services sector: Lessons for western-based client firms. *South African Journal of Business Management*, 45(4), 45-58.
- Lacity, M. C., Khan, S. A., & Yan, A. 2017. Review of the empirical business services sourcing literature: An update and future directions. *Outsourcing and offshoring business services* (pp. 499-651) Springer.

- Lahti, S., & Salminen, T. 2014. *Digitaalinen taloushallinto* (1. p. ed.). Helsinki: Sanoma Pro.
- Lee, R. P., & Kim, D. 2010. Implications of service processes outsourcing on firm value. *Industrial Marketing Management*, 39(5), 853-861.
- Lehikoinen, R., & Töyrylä, I. 2013. *Ulkoistamisen käsikirja*. Helsinki: Talentum.
- Levina, N., & Ross, J. W. 2003. From the vendor's perspective: Exploring the value proposition in information technology outsourcing. *MIS Quarterly*, 27(3), 331-364.
- Lewin, A. Y., & Peeters, C. 2006. Offshoring work: Business hype or the onset of fundamental transformation? *Long Range Planning*, 39(3), 221-239.
- Liker, J. K., & Niemi, M. 2006. *Toyotan tapaan*. Helsinki: Readme.fi.
- Lumijärvi, O., & Lumijärvi, O. 2007. *Huipulla : Miten yrityksen menestysyhtälö ratkaistaan?*. Helsinki: WSOYpro.
- Maelah, R., Aman, A., Amirruddin, R., Sofiah Md Auzair, & Hamzah, N. 2012. Accounting outsourcing practices in malaysia. *Journal of Asia Business Studies*, 6(1), 60-78.
- Maelah, R., Aman, A., Hamzah, N., Amiruddin, R., Sofiah, & Auzair, M. 2010. Accounting outsourcing turnback: Process and issues. *Strategic Outsourcing: An International Journal*, 3(3), 226-245.
- Maskell, B. H., & Baggaley, B. L. 2006. Lean accounting: What's it all about? *Target*, 22(1), 35-43.
- McIvor, R. 2016. An analysis of the application of process improvement techniques in business process outsourcing. *The International Journal of Quality & Reliability Management*, 33(3), 321-343.
- Metsämuuronen, J. 2011. *Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä : E-kirja opiskelijalaitos*. Helsinki: International Methelp, Booky.fi.
- Modig, N., Ahlström, P., & Tillman, M. 2013. *Tätä on lean : Ratkaisu tehokkuusparadoksiin* (1. painos ed.). Tukholma: Rheologica Publishing.
- Neilimo, K., & Uusi-Rauva, E. 2005. *Johdon laskentatoimi* (6. uud. p. ed.). Helsinki: Edita.
- Nicholson, B., & Aman, A. 2008. *Offshore accounting outsourcing: The case of india* Centre for Business Performance.

- Nicholson, B., Jones, J., & Espenlaub, S. 2006. Transaction costs and control of outsourced accounting: Case evidence from india. *Management Accounting Research*, 17(3), 238-258.
- Ojha, A. K. 2014. Business process offshoring: Challenges in establishing enduring relationships between canadian and indian organizations. *South Asian Journal of Management*, 21(2), 123-150.
- Oppenheim, B. W. 2011. *Lean for systems engineering with lean enablers for systems engineering*. Hoboken, N.J.: Wiley.
- PricewaterhouseCoopers. 2007. *Outsourcing comes of age: The rise of collaborative partnering*
- Park, J., & Kim, J. S. 2005. The impact of IS sourcing type on service quality and maintenance efforts. *Information & Management*, 42(2), 261-274.
- Premuroso, R. F., Skantz, T. R., & Bhattacharya, S. 2012. Disclosure of outsourcing in the annual report: Causes and market returns effects. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(4), 382-402.
- Reddy, Y. M., & Ramachandran, M. 2008. Outsourcing of finance and accounting operations: The feasibility of the vertical in the indian context. *ICFAI Journal of Services Marketing*, 6(1)
- Saaranen-Kauppinen, A., & Puusniekka, A. 2006. *KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto [verkkojulkaisu]*. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoaarkisto [ylläpitäjä ja tuottaja]. <<http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/>>. (Viitattu 22.04.2019.)
- Shah Bharadwaj, S., & Saxena, K. 2009. Building winning relationships in business process outsourcing services. *Industrial Management & Data Systems*, 109(7), 993-1011.
- Torkkola, S. 2015. *Lean asiantuntijatyön johtamisessa*. Helsinki: Talentum Pro.
- Tuominen, K. 2010a. *Lean - kohti täydellisyyttä : Itsearviointin oppi- ja työkirja*. Helsinki: Readme.fi.
- Tuominen, K. 2010b. *Lean käytännössä*. Helsinki: Readme.fi.
- Tuominen, K. 2010c. *Tehoa ja laatua hukkan vähentämiseen : Mikä erottaa menestyjät keskinkertaisista?*. Helsinki: Readme.fi.
- Yang, D., Kim, S., Nam, C., & Min, J. 2007. Developing a decision model for business process outsourcing. *Computers & Operations Research*, 34(12)

LIITE

Tutkimus taloushallinnon ostolaskuprosessin ulkoistamisen vaikutuksien arviointiin Lean-periaatteiden ja ei-taloudellisten hyötyjen näkökulmasta

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on arvioida ostolaskuprosessin Intiaan ulkoistamisen vaikutuksia organisaationne ja sen prosessien kannalta. Ostolaskuprosessiin katsotaan tässä tutkimuksessa sisältyvän; ostolaskujen käsittely, ostolaskujen tarkastus, ostolaskujen tiliöinti, toimittajarekisterin ylläpito, ostolaskujen kontrollointi ja ostolaskujen maksaminen. Mikäli työnkuvaasi kuuluu jokin edellä mainituista työtehtävistä, pyydän sinua ystävällisesti vastaamaan seuraaviin kysymyksiin. Kysely koskee pelkästään yhtiön Suomen yksikköä.

Tämän tutkimuksen vastaukset ovat kokonaisuudessaan nähtävissä ainoastaan tutkijalle ja tutkimuksen perusteella tehtäviä analyyseja ja tuloksia käytetään Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulusta julkaistavassa Pro Gradu tutkielmassa. Tutkimus on anonymi ja se sisältää 32 kysymystä.

1. Millä osastolla työskentelet?

Talousoosasto
Osto/hankinta
Muu, mikä?

2. Oletko työskennellyt organisaatiossa ennen elokuussa 2017 tehtyä taloushallinnon ulkoistusta?

Kyllä / En

Seuraavat väittämät koskevat Lean-periaatteiden toteutumisen tilaa taloushallinnon ostolaskuprosessin Intiaan ulkoistamisen jälkeen.

Vastaa kysymykseen valitsemalla parhaiten yleistä mielipidettäsi kuvaava vastausvaihtoehto

1. Täysin eri mieltä
2. Jonkin verran eri mieltä
3. En osaa sanoa
4. Jonkin verran samaa mieltä
5. Täysin samaa mieltä

3. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on vähentänyt keskeneräisten töiden määrä

1 2 3 4 5

4. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on vähentänyt turhaa liikettä, eli esimerkiksi manuaalisesti tehtävää työtä tai eri järjestelmien välillä hyppimistä

1 2 3 4 5

5. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on vähentänyt virheiden määrää ja siten myös töiden uudelleen tekemisen tarvetta

1 2 3 4 5

6. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on vähentänyt turhan työn määrää

1 2 3 4 5

7. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on vähentänyt odottamisen määrää

1 2 3 4 5

8. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on vähentänyt viivästysten määrää

1 2 3 4 5

9. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on vähentänyt asioiden siirtelyä henkilöltä tai osastolta toiselle

1 2 3 4 5

10. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on vähentänyt prosessiin sitoutuneiden ylimääräisten henkilöiden lukumäärää

1 2 3 4 5

11. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on vähentänyt tarpeetonta toiminnan mittaamista, eli esimerkiksi turhan statistiikan ja tilastojen tekemistä, analysointia, raportointia ja seuranta

1 2 3 4 5

Seuraavilla kysymyksillä pyritään tutkimaan ostolaskuprosessin ulkoistamisella saavutettuja ei-taloudellisia hyötyjä.

Vastaa kysymykseen valitsemalla parhaiten yleistä mielipidettäsi kuvaava vastausvaihtoehto

- 1. Täysin eri mieltä*
- 2. Jonkin verran eri mieltä*
- 3. En osaa sanoa*
- 4. Jonkin verran samaa mieltä*
- 5. Täysin samaa mieltä*

12. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on parantanut mahdollisuuksiani keskittyä ydinosaamiseen

1 2 3 4 5

13. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on parantanut mahdollisuuksia keskittyä yrityksen ydinliiketoiminnan tukemiseen

1 2 3 4 5

14. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on parantanut ostolaskuprosessissa käytettäviä ohjelmistoja

1 2 3 4 5

15. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on parantanut automatiikkaa ostolaskuprosessissa

1 2 3 4 5

16. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on parantanut osaavan henkilöstön saatavuutta, eli esimerkiksi paikannut organisaatiossa mahdollisesti aikaisemmin esiintynyttä ongelmaa mahdollisuudessa saada rekrytoitua osaavaa työvoimaa

1 2 3 4 5

17. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on parantanut toiminnan kontrollointi- ja seurantamahdollisuuksia

1 2 3 4 5

18. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on parantanut prosessissa olevien riskien hallittavuutta

1 2 3 4 5

19. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on parantanut ostolaskuprosessin laatua

1 2 3 4 5

20. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on parantanut prosessin standardoimista

1 2 3 4 5

21. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on yksinkertaistanut ostolaskuprosessia

1 2 3 4 5

22. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on parantanut prosessin työvaiheiden dokumentointia

1 2 3 4 5

23. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on selkiyttänyt työtehtäviä

1 2 3 4 5

24. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on parantanut prosessin tehokkuutta

1 2 3 4 5

25. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on parantanut toiminnan joustavuutta

1 2 3 4 5

26. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on tasannut työmäärässä olevaa ajankohdasta riippuvaista vaihtelua

1 2 3 4 5

27. Ostolaskuprosessin ulkoistaminen Intiaan on kehittänyt organisaation toimintaa

1 2 3 4 5

28. Miten kuvailisit ostolaskuprosessia ja sen vaiheita ennen taloushallinnon ulkoistuksia?

29. Miten kuvailisit ostolaskuprosessia ja sen vaiheita taloushallinnon ulkoistamisen jälkeen?

30. Mitä muita mahdollisia etuja olet kokenut taloushallinnon ulkoistamisen tuoneen ja miksi?

31. Mitä muita mahdollisia haittoja tai ongelmia taloushallinnon ulkoistamisesta on aiheutunut ja miksi?

32. Jotain muuta mitä haluaisit lisätä?