

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

**STRATEGISEN JOHDON LASKENTATOIMEN  
KEHITTYNEISYYS YRITYKSISSÄ**

Yrityksen laskentatoimi  
Pro gradu -tutkielma  
Syyskuu 2017  
Ohjaaja: Eeva-Mari Ihantola

Kari Kananen

# TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi
Tekijä:	KANANEN, KARI
Tutkielman nimi:	Strategisen johdon laskentatoimen kehittyneisyys yrityksissä
Pro gradu -tutkielma:	101 sivua, 11 liitesivua
Aika:	Syyskuu 2017
Avainsanat:	strateginen johdon laskentatoimi, kontingenssiteoria, laskentatoimen muutos, strategia, johtaminen

---

Tutkielmassa tarkastellaan strategista johdon laskentatoimea ja sen kehittyneisyyttä yrityksissä. Strateginen johdon laskentatoimi on osa yrityksen johtamista ja johdon ohjausjärjestelmää. Strateginen johdon laskentatoimi voidaan määritellä prosessiksi, jossa tunnistetaan, kerätään, valitaan ja analysoidaan laskentatoimen tietoja, joilla autetaan johtoa tekemään strategisia päätöksiä ja arvioimaan organisaation suoriutumista (Hoque 2006, 2). Tutkielmassa haetaan vastausta laskentatoimen muutokseen, yritysten laskentatoimen järjestelmän kehittyneisyyteen ja näiden taustalla oleviin tekijöihin.

Kontingenssiteorian mukaan erilaiset tilannetekijät ohjaavat organisaatiota ja sen tekemiä valintoja muokkaamalla organisaation ulkoisia ja sisäisiä olosuhteita. Aikaisemmat tutkimukset osoittavat, että esimerkiksi yrityksen koolla, organisaatorakenteella tai kilpailutilanteella on vaikutusta yrityksen laskentatoimen järjestelmän muotoutumiseen. Tilannetekijöiden lisäksi tutkielmassa tarkastellaan strategisen laskentatoimen järjestelmän muotoutumista laskentatoimen organisoinnin, laskentamenetelmien hyödyntämisen ja laskentahenkilöstön roolin muutoksen kautta.

Tutkielmaa varten haastateltiin kahtatoista talouden ammattilaista (talousjohtajia, talouspäälliköitä ja yksi business controller), jotka työskentelevät kymmenessä keskisuuressa tai suuressa eri toimialan yrityksessä. Aineisto analysoitiin laadullista sisällönanalyysia hyödyntäen. Laadulliselle tutkimukselle ominaisesti aineistosta nousevat tulkinnat perustuvat aineiston kattavaan analyysiin ja sen syvälliseen ymmärtämiseen.

Tulosten mukaan näyttäisi siltä, että toimintaympäristön epävarmuus, toimialan kasvuhakuisuus, globaali toiminta ja kireä kilpailu ovat ulkoisia tilannetekijöitä, jotka kannustavat yrityksiä kehittämään laskentatoimeaan. Tunnuspiirteinä strategisen johdon laskentatoimen järjestelmän kehittyneisyydelle voidaan pitää seuraavia osa-alueita: laskentatoimen uudelleenorganisointi (palvelukeskukset, ulkoistus) on viety pitkälle, controllereiden tehtävät painottuvat analysointiin, tietotekninen kehitys on voimakasta ja uudenlaisia strategisia johdon laskentatoimen menetelmiä on otettu käyttöön. Edelläkävi-jäyrityksissä strateginen johdon laskentatoimi on vakiinnuttanut asemansa liiketoiminnan ohjaamisessa ja muissa yrityksissä kehitys on menossa samaan suuntaan.

# SISÄLTÖ

1 JOHDANTO.....	1
1.1 Tutkielman tausta ja aiheen esittely.....	1
1.2 Tutkimustehtävän muotoilu, tutkimustyön tavoite ja keskeiset rajaukset .....	6
1.3 Tutkielman rakenne .....	11
2 KÄSITTEET.....	13
2.1 Keskeiset käsitteet.....	13
2.1.1 Strategia.....	13
2.1.2 Strateginen johtaminen ja suunnittelu .....	14
2.1.3 Strateginen päätöksenteko.....	16
2.1.4 Johdon laskentatoimi ja strateginen johdon laskentatoimi.....	17
2.1.5 Johdon ohjauksjärjestelmät, johdon laskentatoimen järjestelmät ja strategisen johdon laskentatoimen järjestelmät.....	19
2.1.6 Laskentatoimen tietojärjestelmät .....	22
2.2 Johdon laskentatoimen menetelmät .....	23
2.3 Strategisen johdon laskentatoimen menetelmät.....	26
2.4 Yhteenveto .....	28
3 TEOREETTINEN VIITEKEHYS.....	29
3.1 Kontingenssiteoria .....	29
3.2 Aikaisemmat tutkimukset .....	33
3.2.1 Kontingenssiteoreettisia tutkimuksia .....	33
3.2.2 Muita tutkimuksia johdon laskentatoimen muotoutumiseen vaikuttavista tekijöistä.....	37
3.2.3 Tutkimuksia johdon laskentatoimen sekä laskentahenkilöstön asemasta, roolista ja tehtävistä.....	40
3.3 Yhteenveto .....	46
4 TUTKIMUSMENETELMÄT .....	49
4.1 Laadullinen tutkimus .....	49
4.2 Aineistot.....	50
4.3 Aineiston analyysi.....	53
4.4 Tutkielman luotettavuus .....	54
5 TUTKIELMAN EMPIIRISET TULOKSET .....	58
5.1 Toimintaympäristöstä nousevat tilannetekijät .....	58

5.2 Yritysten strategisen laskentatoimen järjestelmä.....	61
5.2.1 Laskentatoimen organisointi .....	61
5.2.2 Yritysten käyttämät johdon laskentatoimen menetelmät .....	66
5.2.3 Laskentatoimen menetelmien kehittyminen .....	73
5.2.4 Laskentahenkilöstön/controllerin roolin muutos.....	76
5.2.5 Talouden rooli strategiatyössä.....	81
5.3 Yhteenveto .....	84
6 JOHTOPÄÄTÖKSET .....	87
LÄHTEET .....	95
LIITTEET .....	102

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkielman tausta ja aiheen esittely

Yritystoiminnan perustana on harjoittaa toimintaa, jolla tavoitellaan voittoa. Yritysten on menestyksellisesti toimiakseen pystyttävä kattamaan kulunsa ja tuottamaan taloudellista ylijäämää muun muassa tulevien tarpeiden, kuten investointien toteuttamiseksi. (Andersson, Gabrielsson & Ekström 1996, 11.) Osakeyhtiölaissa on yksiselitteisesti säädetty, että yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille (OYL 1:5).

Yrityksen liiketoiminnan ohjaamisessa tarvitaan hallinnon, tuotannon ja markkinoinnin ohjauksen lisäksi talouden ohjausta. Talouden ohjaukseen voidaan katsoa kuuluvan erilaisia menetelmiä ja rutiineja, jotka antavat yrityksen johdolle välineet suunnitella ja seurata yrityksen taloudellista kehitystä eli kannattavuutta ja rahoitusasemaa. Talouden ohjaus on muun muassa budjetointia, hinnoittelua, investointien arviointia ja taloudellista raportointia. (Andersson ym. 1996, 16).

Talouden ohjausta kutsutaan yleisemmin yrityksen laskentatoimeksi. Laskentatoimen tehtävänä on tuottaa informaatiota yrityksen toiminnasta sekä varmistaa yrityksen tehokkuus ja kannattavuus. Laskentatoimi on myös yrityksen taloudellisen tiedon informaatiojärjestelmä. Laskentatoimen tehtävänä on tunnistaa yrityksen taloudelliset tapahtumat ja kirjata ne taloushallinnon tietojärjestelmiin. Laskentatoimen tehtävänä on jalostaa tätä kerättyä informaatiota ja esittää se esimerkiksi raporttien muodossa yritystoiminnan seurantaan, suunnittelua ja kehittämistä varten. (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2015, 11.)

Yrityksille on kirjanpitolaissa säädetty kirjanpitovelvollisuus (KPL 1:1). Ulkoinen laskentatoimi kerää ja tuottaa tietoa lain edellyttämällä tavalla, jotta ulkoiset sidosryhmät (esimerkiksi sijoittajat, tavarantoimittajat, verottaja) voivat vakuuttua yrityksen taloudellisen tilanteen todenmukaisuudesta. Ulkoisen laskentatoimen tuottamat keskeiset raportit ovat tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma ja veroilmoitukset. Nämä ovat perusraportteja, joita yrityksen laskentatoimi tuottaa. (Jormakka ym. 2015, 12.)

Laskentatoimi koostuu ulkoisen laskentatoimen lisäksi sisäisestä eli johdon laskentatoimesta. Yrityksen talouden ohjauksessa sisäisen laskentatoimen keskeisenä tehtävänä on tukea päätöksentekoa ja tuottaa taloudellista sekä muuta tietoa yrityksen sisäiseen käyttöön. Sisäisen laskentatoimen tehtäviä ei ole säädetty lailla eli ne ovat vapaaehtoisia ja vapaamuotoisia. Sisäinen laskentatoimi hyödyntää ulkoisen laskentatoimen tuottamia tietoja, mutta laajentaa ja syventää näitä tietoja yrityksen taloudellisen kehityksen ohjaamiseksi. Raporttien ja niiden analysoinnin avulla pyritään esimerkiksi suunnittelemaan yrityksen tulevaa liiketoimintaa. Sisäisen laskentatoimen tiedot eivät ole yleensä julkisia. (Jormakka ym. 2015, 13.)

Talouden ohjauksen vastuu yrityksissä on hallituksella ja toimitusjohtajalla. Yleensä yrityksessä talouden ohjauksen tehtävät on delegoitu taloushallintoon ja tätä toimintoa johtaa talousjohtaja tai talouspäällikkö. Johdon laskentatoimessa taloudellisen raportoinnin vastuu on usein controllerilla (pienemmissä yrityksissä talouspäälliköllä). Controllerin tehtävänä on analysoida ja esitellä taloudellista tietoa päätöksentekoa varten. (Andersson ym. 1996, 17–19.)

Yritysten toimintaympäristössä tapahtuvat muutokset heijastuvat yritysten toimintaan ja aiheuttavat muospaineita myös talouden ohjaukselle. Maailman ja toimintaympäristön muutokset väistämättä heijastuvat siihen, että yritysten toiminta muuttuu, niiden toimialat muuttuvat, teknologia kehittyy, tehtävät ja rutiinit korvautuvat koneilla ja automaatiolla. Myös laskentatoimi on muuttunut ja muuttuu koko ajan. Monet ennen käsityötä vaatineet kirjanpidon ja laskentatoimen tehtävät ovat hävinneet, kun tiliviennit on automatisoitu, laskut kulkevat sähköisesti ja tuloslaskelma ja tase tulostuvat reaaliaikaisina. (ks. esim. King & Fitzgerald 2016, 190.)

Yritysten toimintatapojen muutokset eivät onnistu ilman riittävää tietopohjaa muutosten havaitsemiseksi, päätösten tekemiseksi ja toimimiseksi muutoksiin vastaamiseksi. Muutostilanteet eivät kuitenkaan välttämättä ole helppoja ja muutosten onnistuminen ei ole

itsestään selvää<sup>1</sup>. Muutos voi aiheutua asteittaisen kehittymisen seurauksena tai radikaalimmin, kun on tarpeen muuttaa voimakkaasti yrityksen toimintaa. (Hoque 2006, 17–18.)

Kamensky (2014, 20) on ryhmitellyt yritysten tavat reagoida muutoksiin karkeasti viiteen erilaiseen tapaan:

- Muutos on tapahtunut, mutta yritys ei huomaa sitä.
- Muutos on tapahtunut ja yritys huomaa muutoksen, mutta ei ymmärrä sen vaikutuksia eikä reagoi muutokseen.
- Muutos on tapahtunut ja yritys huomaa muutoksen, ymmärtää sen vaikutukset, mutta ei osaa tai halua muuttua.
- Muutos on tapahtunut ja yritys huomaa muutoksen, ymmärtää sen vaikutukset ja muuttaa toimintatapojaan.
- Yritys havaitsee muutokset ennakkoon ja hyödyntää muutoksen mahdollisuudet ja pystyy myös torjumaan uhat muuttamalla toimintaansa.

Yritykset, jotka toimivat kilpailuilla markkinoilla, kuolevat pois, jos ne eivät reagoi toimintaympäristön muutoksiin. Tällaisten yritysten toiminta-aika riippuu toimialan kilpailutilanteesta ja yrityksen käytettävissä olevista resursseista. (Kamensky 2014, 20.)

Johdon laskentatoimessa yhtenä keskeisenä vastauksena toimintaympäristön muutokseen on ollut strategisen johdon laskentatoimen kehittyminen viimeisten noin 35 vuoden aikana (esim. Otley 2016, 40; Pavlatos 2015, 756; Cadez & Guilding 2008, 837). Yhtenä strategisen johdon laskentatoimen kehityksen alkupisteenä voidaan pitää vuonna 1981 julkaistua Simmondsin artikkelia *Strategic Management Accounting*. Tämä oli

---

<sup>1</sup> Organisaation muutoksille on tunnistettu erilaisia sisäisiä muutostapoja. Ensimmäinen on kehittämisen kautta tapahtuva muutos, kun yrityksen toimintaa kehitetään, laajennetaan uusille markkinoille tai otetaan käyttöön uutta teknologiaa. Yleensä tällaista muutosta on helpompi johtaa ja muutos ei aiheuta merkittävää uhkaa. (Hoque 2006, 17.)

Toinen muutostapa on siirtymävaiheen kautta tapahtuva muutos, kun otetaan käyttöön uusi organisaatorakenne, toimintatapa tai työmenetelmä. Tämä merkitsee toiminnan uudistamista, uusia tapoja toimia ja uusien tuotteiden ja teknologian käyttöönottoa. Muutos koetaan osittain uhkaavana ja se myös kohtaa jossain määrin vastustusta. (Hoque 2006, 17–18.)

Kolmantena muutostapana on voimakkaamman muodonmuutoksen kautta tapahtuva muutos, jolloin organisaation perusrakenne muuttuu, ja myös yrityksen strategia ja visio muuttuvat. Nämä muutokset ovat monimutkaisia ja toimintaympäristö muuttuu epävarmaksi. Tällaisia tilanteita ovat muun muassa fuusiot tai muut liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt. Näissä tilanteissa muutokset aiheuttavat voimakasta epävarmuutta. (Hoque 2006, 18.)

ensimmäisiä yrityksiä yhdistää laskentatoimi yrityksen strategiaan ja johtamiseen (Roslender & Hart 2003, 256.)

Strategisen johdon laskentatoimen käsitteestä ei ole yhtä yhteisesti hyväksyttyä määritelmää. Vuonna 1992 Ward määritteli strategisen johdon laskentatoimen laskennaksi, joka palvelee strategista johtamista tuottamalla päätöksentekijöille taloudellista tietoa vaihtoehtoisten strategisten valintojen seuraamuksista. (Collier & Gregory 1995, 16.) Tätä voidaan pitää hyvänä perusmäärittelynä, mutta strateginen johdon laskentatoimi on saanut myös laajempia ulottuvuuksia. Näistä tarkemmin luvussa 2.

Kimmokkeena johdon laskentatoimen kehitykselle strategisempaan suuntaan voidaan pitää 1980-luvulla alkanutta kriittistä tarkastelua (esim. Kaplan 1984; Ashton, Hopper & Scapens 1995; Drury 1996) perinteisen laskentatoimen riittämättömyydestä luoda lisäarvoa ja auttaa yrityksiä niiden pyrkimyksissä kasvun ja kannattavuuden tavoittelussa. Kaplan (1984, 414) toi muun muassa esiin, että johdon laskentatoimen tulee palvella yrityksen strategisia tavoitteita. Johdon laskentatoimi tieteenalana ei voi myöskään kehittää menetelmiä ja mittareita erillään yritysten arvoista, päämääristä ja strategisista tavoitteista.

Yksi keskeinen teos laskentatoimen roolin kriittisessä tarkastelussa on Johnsonin ja Kaplanin vuonna 1987 julkaisema kirja "Relevance lost: The rise and fall of management accounting". Kirjan pääviesti oli, että laskentatoimi kykenee raportoimaan yrityksen historiallisen suoriutumisen, mutta siitä ei juurikaan ole hyötyä yrityksen liiketoiminnan kehittämässä ja tulevaisuuden strategian luomisessa. Maailmassa, jossa teknologia kehittyy ja muuttuu nopeasti, kilpailu on yhä kovempaa ja tietoa yrityksen liiketoiminnan johtamiseen on valtavasti, tarvitaan uusia keinoja, joilla laskentatoimi voi vastata muuttuneeseen maailmaan yritysten arvonluomisessa.

Yritysten toimintaympäristö on muuttunut viime vuosikymmeninä merkittävästi. Yritykset ovat keskittyneet ydintoimintoihin ja ulkoistaneet tukitoimintojaan. Näiden ulkoistettujen toimitusketjujen hallintaan tarvitaan uudenlaisia ohjaus- ja laskentatoimen välineitä. (Anderson & Dekker 2014, 47–68.) Lisäksi yritysten toimintaympäristö on muuttunut entistä epävarmemmaksi kilpailun lisääntyessä sekä kotimaisesti että kansainvälisesti globalisaation myötä. Teknologian kehittyminen vauhdittaa yritysten toi-



mintaympäristön muutosta entisestään. Muuttunut ja muuttava toimintaympäristö asettaa tarpeen kehittää aikaisempaa strategisempia työkaluja, joilla pystytään pärjäämään koventuneessa kilpailussa. Myös laskentatoimella on yrityksen toimintona tarve kehittyä ja pysyä yrityksen päätöksenteon ja ohjauksen keskiössä toimintaympäristön muutoksessa. (Otley 2016, 46.)

Strategisen johdon laskentatoimen puitteissa on julkaistu useita tutkimuksia<sup>2</sup> strategisen johdon laskentatoimen kehityksestä, sen hyödyntämistä uusista menetelmistä ja laskentatoimen kytkeytymisestä yrityksen strategiaan (esim. Guilding, Cravens & Tayles 2000; Bhimani & Langfield-Smith 2007; Cadez & Guilding 2007; Cadez & Guilding 2008; Cinquini & Tenucci 2010; Cadez & Guilding 2012; Pavlatos 2015; Turner, Way, Hodar & Witteman 2017; ks. myös Zawawi & Hoque 2010). Strategisen johdon laskentatoimen kehitys voidaan nähdä laskentatoimen evoluutiona sekä vastauksena perinteisen johdon laskentatoimen kohtaamaan kritiikkiin ja toimintaympäristön muutokseen.

Strategisen johdon laskentatoimen kehitystä on tarkasteltu sen hyödyntämien laskentamenetelmien kautta (menetelmistä ks. tarkemmin luku 2.3.), mutta myös laskentatoimen henkilöstön roolin ja tehtävien muutoksen kautta. Muun muassa Cadez ja Guilding (2008) ovat esittäneet laskentahenkilöstön roolin muuttuneen strategisempaan suuntaan. Yritysten vastatessa aikaisempaa kilpailullisempaan ja epävarmempaan toimintaympäristöön lisäämällä asiakaslähtöisyyttä, on tämä vaatinut yrityksissä eri toimintojen yhteensovittamista toimimaan horisontaalisesti. Näin pystytään integroimaan koko arvokehju tukemaan asiakaslähtöistä strategiaa. Tässä yrityksen horisontaalisessa toiminnassa laskentahenkilöt toimivat yhteyshenkilöinä organisaation eri toimintojen välillä. Laskentahenkilöstö ei ole pelkästään taloudellisen tiedontuottaja vaan laajemman tiedon tuottaja ja analysoija, joka on yrityksessä keskeisessä roolissa ja aikaisempaa aktiivisempi strategiseen päätöksentekoon osallistuja. (Cadez & Guilding 2008, 839–840.)

Strategisen johdon laskentatoimen kehityksestä on esitetty myös kriittisiä havaintoja. Langfield-Smith (2008) toi esiin perustuen kattavaan kirjallisuuskatsaukseen, että strateginen johdon laskentatoimi tai sen hyödyntämät menetelmät eivät ole laajalti käytössä

---

<sup>2</sup> Langfield-Smithin (2008) julkaisemassa artikkelissa, jossa tarkasteltiin tehtyä strategisen johdon laskentatoimen tutkimusta, todettiin, että strategista johdon laskentatoimea koskevia akateemisia ja ammatillisia julkaisuja oli ilmestynyt tuhansia viimeisten noin 25 vuoden aikana (Langfield-Smith 2008, 213).

yrietyksissä. Myöskään käsitteenä strateginen johdon laskentatoimi ei ole laajalti ymmärretty tai käytetty (Langfield-Smith 2008, 204.)

Nixon ja Burns (2012) pitävät vähäistä menetelmien hyödyntämistä ristiriitaisena, sillä nykyinen liiketoimintaympäristö edellyttää laskentatoimelta yhä enemmän, syvempää ja nopeampaa tietoa strategisen johtamisen tueksi. He esittävät, että strateginen johdon laskentatoimi tulee sekä tutkimuksessa että käytännössä kytkeä tiiviimmin osaksi strategista johtamista, sen organisatorista ja strategista näkökulmaa. Strateginen laskentatoimi tulee myös tiiviimmin nähdä osana johdon ohjauksjärjestelmien, suorituksen mittauksen ja tiedonhallinnan viitekehystä strategisen johtamisen tukena. (Nixon & Burns 2012, 231.)

Edellä kuvattua taustaa vasten on tärkeää tutkia, millaisena laskentatoimen muutos ja strategisen laskentatoimen kehitys näyttäytyy yrityksissä 2010-luvun puolivälin jälkeisessä tilanteessa. Miten yritykset ovat vastanneet toimintaympäristön muutoksiin laskentatoimen avulla? Ovatko uudet ja kehittyneet laskentatyökalut ja -tekniikat tulleet perinteisten menetelmien rinnalle? Auttavatko kehittyneet laskentamenetelmät yrityksiä strategisten päämäärien hahmottamisessa ja tavoitteiden saavuttamisessa? Entä ovatko laskentatoimen henkilöt laajentaneet osaamistaan ja ovatko he aikaisempaa enemmän mukana yritysten kehittämisessä ja strategiatyössä?

Edellä esitetyjä teemoja tarkastellaan ja vastauksia kysymyksiin etsitään tutkielman seuraavissa luvuissa. Seuraavaksi täsmennetään, miten tämä tutkielma lähestyy strategista johdon laskentatoimea ja esitellään tutkielman tavoitteet.

## **1.2 Tutkimustehtävän muotoilu, tutkimustyön tavoite ja keskeiset rajaukset**

Tutkielman keskiössä on johdon laskentatoimen muutos. Miten johdon laskentatoimi yrityksen toimintona on muuttunut yritysten toimintaympäristön muuttuessa ja tuottaa-ko se entistä laajempaa ja ajantasaisempaa tietoa päätöksenteon tueksi. Kuinka johdon laskentatoimea ylipäättään on yrityksissä kehitetty ja vahvistaako tämä kehitys aikai-

semman laskentatoimen tutkimuksen ja kirjallisuuden havaintoja johdon laskentatoimen muutoksesta strategisemmaksi.

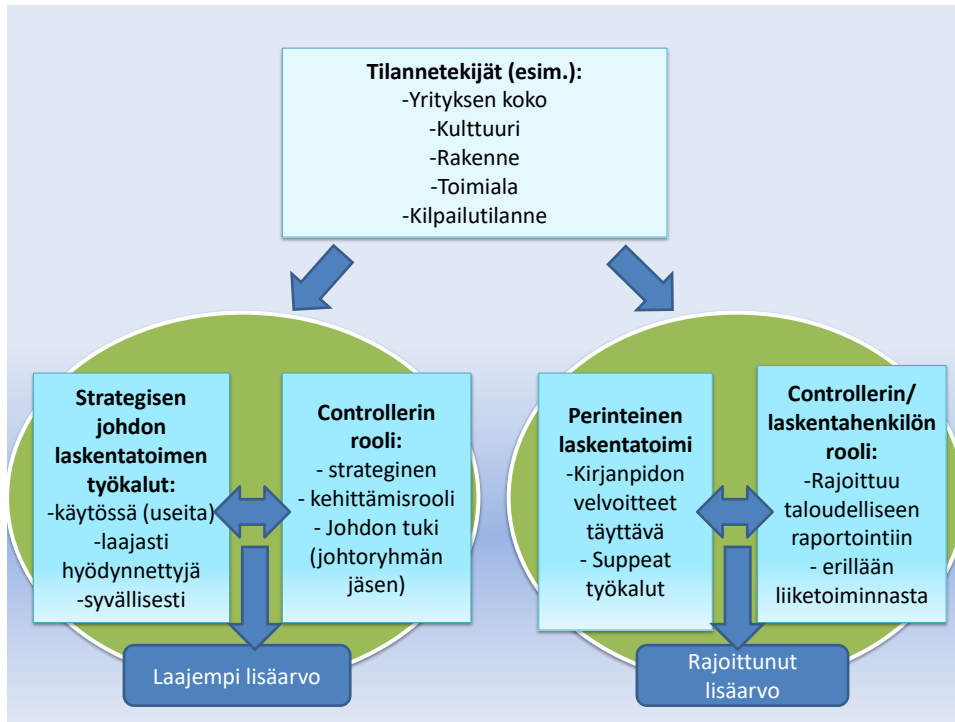
On luonnollista, että laskentatoimi kehittyy toimintaympäristön muuttuessa. Kontingenssiteorian (jota tarkastellaan tarkemmin luvussa 3) mukaisesti tarkasteltuna sekä toimintaympäristöstä nousevat ulkoiset että organisaation sisäiset tekijät ovat läsnä ja toimivat muutosvoimina ja heijastuvat yritysten tekemiin strategisiin valintoihin. Tilannetekijät<sup>3</sup> vaikuttavat yritysten toimintaan ja strategiaan, ja niitä tukemaan muotoutuu rakenne ja sitä tukevat välineet mukaan lukien johdon laskentatoimen järjestelmä. (esim. Kajüter & Kulmala 2005, 180–181.) Johdon laskentatoimen järjestelmä sisältää laskennan menetelmät, laskentahenkilöstön ja muut laskentatietoa hyödyntävät toimijat (johtajat) sekä myös tietojärjestelmät osana tätä kokonaisuutta (esim. Suomala, Manninen ja Lyly-Yrjänäinen 2011, 11–13).

Oheisessa kuviossa (kuvio 1) on tarkasteltu tutkielman lähtökohtia. Yritykset toimivat ympäristössä, joka on jatkuvassa muutoksessa. Ympäristön kautta niiden toimintaan vaikuttavat erilaiset ulkoiset tilannetekijät, jotka yritysten on huomioitava liiketoiminnassaan. Tilannetekijöitä ovat esimerkiksi yrityksen toimiala ja sen kilpailutilanne. Yritys ei pysty toimimaan ilman, että se huomioi vallitsevan kilpailun (esimerkiksi kireä tai vähäinen) ja muun muassa kireässä kilpailussa yksi kilpailukeino on pystyä toimimaan kilpailijoita kustannustehokkaammin. Myös organisaation sisäiset tilannetekijät, esimerkiksi yrityksen koko, organisaatorakenne ja kulttuuri vaikuttavat siihen, millainen yritys on ja miten se toimii. Esimerkiksi usealla toimialalla toimiva hajautettu organisaatio tarvitsee erilaisia välineitä toimintansa koordinaatioon kuin rakenteeltaan yksinkertaisempi yritys. (Chenhall 2003, 137–154.)

Yrityksen laskentatoimen järjestelmän muotoutumista on siis mahdollista tarkastella erilaisten tilannetekijöiden kautta. Kukin yritys on tavallaan osittain olosuhteidensa "vanki". Tämä on tyypillinen lähtökohta kontingenssiteoreettiselle tutkimukselle, mutta toisaalta yritys voi strategiansa kautta myös pyrkiä vaikuttamaan näihin tilannetekijöihin. (Chenhall 2003, 150.)

---

<sup>3</sup> Tässä tutkielmassa käytetään synonyymeina sanoja ympäristötekijät, kontingenssitekijät ja tilannetekijät.



**Kuvio 1. Tutkielmaa taustoittavat lähtökohdat**

Yhtenä tavoitteena tutkielmassa on tarkastella tilannetekijöitä, joiden kautta voidaan hahmottaa laskentatoimen muutosta. Näiden tilannetekijöiden kautta voidaan ymmärtää yrityskohtaisia eroja laskentatoimen järjestelmän muutoksessa, esimerkiksi perinteisemmän laskentatoimen roolin pysyvyyttä tai nopeampaa siirtymää kohti strategisempaa johdon laskentatoimea.

Perinteinen ulkoiseen laskentatoimeen painottuva laskentatoimen järjestelmä on kohdannut kritiikkiä (esim. Johnson & Kaplan 1987). Perinteinen laskentatoimi yrityksen toimintona täyttää lainsäädännön velvoitteet ja keskittyy yrityksen toteutuneen tuloksen raportointiin. Johdon laskentatoimen menetelminä hyödynnetään esimerkiksi vuosibudjetointia ja laskenta keskittyy esimerkiksi valmistettavien tuotteiden kustannusten määrittämiseen jakolaskennan keinoin (ks. esim. Neilimo & Uusi-Rauva 2005).

Laskentahenkilöstön rooli perinteisessä laskentatoimessa keskittyy rutiiniraportointiin ja laskentahenkilöt toimivat etäällä liikkeenjohdosta. Tätä roolia on kutsuttu "pavunlaskijaksi" (esim. Friedman & Lyne 2001, 423).

Strateginen johdon laskentatoimi puolestaan on kehittynyt vastauksena yli kolmekymmentä vuotta sitten esitettyyn kritiikkiin perinteisen laskentatoimen rajallisesta lisäarvosta. Strateginen johdon laskentatoimi muun muassa suuntautuu tulevaan (ei historiallinen toteuma), tarkastelee suoriutumista suhteessa kilpailijoihin painottaen kilpailutekijöitä sekä hyödyntää taloudellisten mittareiden lisäksi ei-taloudellista tietoa (Lord 2007, 136–137). Strategisen johdon laskentatoimen hyödyntämiä menetelmiä ovat esimerkiksi tavoitekustannuslaskenta, kilpailijoiden kustannusten arviointi tai asiakaskannattavuus (Cadez & Guilding 2008, 839). Yritykset siis tarkastelevat kilpailutekijöitään eri näkökulmista erilaisia laskentamenetelmiä hyödyntäen.

Strategisen johdon laskentatoimen kehityksen myötä myös laskentahenkilöstön rooli muuttuu. Aikaisemmasta "pavunlaskijasta" rooli on kehittynyt liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan (esim. Järvenpää 2001). Myös "pavunlaskijan" ja liiketoimintaorientoituneen laskentahenkilöstön roolien päällekkäisyyttä, lähentymistä tai yhdistymistä on tutkimuksissa tuotu esiin, jolloin on käytetty nimitystä hybridi (esim. Burns & Baldvinsdottir 2005, 725).

Tässä tutkielmassa tarkastellaan kymmenen yrityksen kautta yritysten laskentatoimen muutosta ja kehittymistä perinteisestä laskentatoimesta kohti strategisempaa johdon laskentatoimea. Tutkielma pyrkii hahmottamaan strategisen johdon laskentatoimen järjestelmän kehittymistä yrityksissä ja löytämään lisävalaistusta siihen, onko yritysten laskentatoimi saanut strategisemman roolin ja mitkä tekijät ovat muutoksen tai muuttomattomuuden taustalla. On tärkeää tutkia, miten yrityksissä laskentatoimea on kehitetty ja millaisin menetelmin laskentatoimi tuottaa lisäarvoa yrityksen liiketoiminnalle. Kaiken kaikkiaan tavoitteena on löytää vastaus siihen, onko perinteinen laskentatoimi saanut rinnalleen strategisen johdon laskentatoimen ja liiketoiminnan kehittämiseen panostavat laskennan ammattilaiset.

Edellä esitettyä taustaa vasten tutkielman tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- Mistä osatekijöistä yritysten strategisen johdon laskentatoimen järjestelmä muodostuu, muun muassa mitä johdon laskentatoimen menetelmiä (perinteisiä ja strategisia) yritykset käyttävät? Mitkä ovat järjestelmän kehittyneisyyden tunnuspiirteet?

- Mitkä tilannetekijät tulevat esille yritysten strategisen johdon laskentatoimen järjestelmän muotoutumisessa ja kehittämisessä?
- Ovatko laskentahenkilöstön/controllersien tehtävät laajentuneet taloustiedon raportoinnista liiketoimintaa analysoivaksi ja tukevaksi strategiseksi kehittämiseksi? Mikä rooli taloudella on yrityksen strategiatyössä?
- Ketkä hyötyvät ja ketkä häviävät strategisen johdon laskentatoimen kehityksessä?

Aikaisempaan tutkimukseen (esim. Carenzo & Turolla 2010) viitaten yrityksen koko yhtenä tekijänä määrittää, miten kehittynyt yrityksen laskentatoimen järjestelmä on, joten myös strategisen johdon laskentatoimen menetelmien käytön tutkiminen edellyttää, että tutkittavat yritykset ovat riittävän suuria. Näin ollen tutkielma kohdentuu yrityksiin, jotka ovat liikevaihdoltaan ja henkilöstöltään vähintään keskisuuria (yli 10 milj. euroa/v ja yli 50 työntekijää), vaikkakin mukana on yksi yritys, joka on henkilöstöltään hieman keskisuurta pienempi. Ei ole perusteltua sisällyttää aineistoon pieniä yrityksiä, koska aikaisemman tutkimuksen (Neubauer, Mayr, Feld-Durstmüller & Duller 2012; Carenzo & Turolla 2010; McMahon 2001) perusteella on selvää, että pienissä yrityksissä johtamisjärjestelmät ovat yksinkertaisia ja myös strategiatyö ja tavoitteet ovat pitkälti yrityksen johtajan käsissä. (Aineistosta tarkemmin luvussa 4).

Tämän tutkielman tutkimusote on laadullinen. Laadullisella tutkimuksella ei haeta suoraan syy-seuraussuhteita, vaan pyrkimyksenä on ymmärtää, miten tilannetekijät vaikuttavat yrityksen valintoihin ja laskentatoimen järjestelmän muotoutumiseen. Tutkielmas-  
sa ei tutkita, onko strategisen johdon laskentatoimen järjestelmällä vaikutusta yrityksen tuloksellisuuteen. Tuloksellisuutta tarkastellaan välillisesti ja haastateltavien subjektiivisten kokemusten kautta. Eli miten talouden ammattilaiset arvioivat työnsä merkitystä organisaation strategisten tavoitteiden saavuttamisessa ja onko menetelmillä, joita he työssään käyttävät, merkitystä yrityksen strategiatyössä.

Tutkielmassa ei siis tutkita, vaikuttavatko yrityksen käytössä olevat strategisen laskentatoimen menetelmät yrityksen tuloksellisuuteen. Tämän yhteyden tutkiminen edellyttäisi myös kvantitatiivista tutkimusmetodia. Turnerin, Wayn, Hodarin ja Wittemanin (2017) hotellialalle kohdistuneessa tutkimuksessa havaittiin, että markkinaorientoitunut strategia vaikutti strategisen johdon laskentatoimen välineiden käyttöön ottoon ja hyödyntämiseen. Strategialla ja sitä tukevilla strategisen johdon laskentatoimen menetelmillä oli

yhdessä positiivinen vaikutus hotellin taloudelliseen tulokseen. Eli aikaisempi tutkimus ainakin jossain määrin tukee strategisen johdon laskentatoimen menetelmien käytön hyödyllisyyttä ja yhteyttä lisäarvon tuottamiseen. (Turner ym. 2017, 40.)

Myös tutkittaessa toiminnanohjausjärjestelmien (ERP) käyttöä yrityksissä on havaittu, että vaikutukset taloudelliseen tulokseen ovat olleet myönteisiä, vaikkakin lyhytaikaisia. ERP-järjestelmien käyttöönotolla saavutettu kilpailuetu on menetetty muutaman vuoden sisällä, sillä kilpailussa ympäristössä kilpailu tasoittaa saavutetut kustannushyödyt (Grabski, Leech & Schmidt 2011, 61–64). Selvennykseksi on todettava, että tässä tutkielmassa ei tutkita toiminnanohjausjärjestelmien yleisyyttä tai käyttöä yrityksissä.

Tutkielmassa ei myöskään haeta vastausta siihen, onko olemassa yleispätevää mallia, että tiettyjen tilannetekijöiden vallitessa yrityksen olisi syytä ottaa käyttöön tietynlaisia laskentatoimen menetelmiä. Kuten aikaisempi tutkimus (esim. Cadez ja Guilding 2012) osoittaa, yritykset ovat erilaisia ja hyvinkin erilaisilla menetelmillä voidaan päästä yhtäläiseen lopputulokseen.

### **1.3 Tutkielman rakenne**

Tämä laskentatoimen pro gradu -tutkielma sijoittuu johdon laskentatoimen tutkimukseen, erityisesti strategiseen johdon laskentatoimeen. Tutkielman toisessa luvussa määritellään tarkemmin tutkielman keskeiset käsitteet ja täsmennetään tutkimuksen käsitteellinen viitekehys. Tässä yhteydessä selvennetään, mitä tarkoitetaan muun muassa strategialla, johdon laskentatoimella, strategisella johdon laskentatoimella, johdon laskentatoimen järjestelmillä ja johdon laskentatoimen menetelmillä, kuten kustannuslaskennalla tai strategisiksi määritellyillä johdon laskentatoimen menetelmillä, kuten arvo-  
ketjuanalyysillä.

Koska yritys voi vapaasti valita tavat, joilla se voittoa tavoittelee, niin mikä ohjaa yrityksen valintoja, mihin se toimintaansa suuntaa? Jokaisella yrityksellä on strategia, oli se sitten julkilausuttu tai tiedostamaton toimintaa ohjaava ajatus suunnasta. Mutta yritys ei laadi strategiaansa ja tee valintojaan tyhjiössä. Se on osa ympäröivää yhteiskuntaa,

yritys muiden yritysten joukossa toimialallaan, koko yrityskentässä ja myös kansainvälisesti. Luvussa 3 täsmennetään tutkielman teoreettinen viitekehys ja muun muassa tarkastellaan kontingenssiteoriaa, joka organisaatioteorian pyrkii hahmottamaan, kuinka ja missä määrin organisaation erilaiset ympäristötekijät ohjaavat organisaatiota ja sen tekemiä valintoja muokkaamalla organisaatioiden sisäisiä olosuhteita. Toimintaympäristö ja organisaatio ovat keskinäisessä riippuvuus- ja vuorovaikutussuhteessa. Lisäksi luvussa kolme tarkastellaan aihepiirin aikaisempaa tutkimusta.

Luvussa 4 täsmennetään tutkielman tutkimusmenetelmät, aineisto ja tarkastellaan tutkielman luotettavuuden varmistamista. Luvussa 5 esitellään tutkielman tulokset. Luvussa 6 tehdään johtopäätökset eli millaisena strategisen johdon laskentatoimen kehittyneisyys yrityksissä näyttäytyy.



## 2 KÄSITTEET

### 2.1 Keskeiset käsitteet

Eräänä strategisen johdon laskentatoimen kehityksen alkupisteenä on pidetty vuonna 1981 julkaistua Simmondsin artikkelia *Strategic Management Accounting*, jolloin tätä termiä käytettiin laskentatoimen tutkimuskirjallisuudessa ensimmäisen kerran. Artikkelellä pidetäänkin ensimmäisenä yrityksenä yhdistää laskentatoimi yrityksen strategiaan ja johtamiseen (Roslender & Hart 2003, 256). Strategista johdon laskentatoimea on sittemmin käytetty myös yleisterminä, joka kiteyttää johdon laskentatoimessa viime vuosikymmeninä tapahtuneen kehityksen ja niputtaa yhteen tänä aikana kehittyneet erilaiset laskentamenetelmät (Otley 2016, 46).

Strateginen johdon laskentatoimi on kehittynyt vuosikymmenten aikana strategisen johtamisen, laskentatoimen sekä johdon laskentatoimen puitteissa. Seuraavassa täsmennetään edellä mainittujen toisiaan sivuavien, mutta sisällöllisesti myös eroavien käsitteiden sisältöä ja selvennetään ja rajataan tämän tutkielman käsitelmäärityä ja asemoidaan tutkielma johdon laskentatoimen ja strategisen johtamisen kenttään.

#### 2.1.1 Strategia

Strategisen johdon laskentatoimen käsitelmääritys edellyttää, että on ymmärrys siitä, mitä tarkoitetaan strategialla. Strategiaa ja sen muodostamisen prosessia voidaan lähestyä esimerkiksi kahdesta eri tulokulmasta: *Ennalta määritelty strategia* on strategia, jossa tavoitteet on määritelty ennalta ja peruslinjaukset on suunniteltu ennen strategian toteutuksen aloittamista. *Hahmottuva strategia* puolestaan on strategia, jonka lopullinen tavoite on epäselvä ja jonka peruslinjaukset muotoutuvat osittain yhtä aikaa strategian toteutuksen edetessä. (Lynch 2015, 20.)

Ennalta määritellyn strategiaprosessin mukaisesti strategia voidaan määritellä esimerkiksi joukoksi pohdintoja, johtopäätöksiä, valintoja ja toimenpiteitä, joiden avulla orga-

nisaatio pyrkii saavuttamaan ennalta määritellyt (visio) päämäärät. Strategia on omaan toimintaan pohjautuvaa innovointia ja strategiaprosessissa pyritään kehittämään uusia toimintamalleja ja ideoita päämäärien saavuttamiseksi. Strategia on ytimeltään selkeäsanainen ja julkinen linjaus siitä, miten organisaatio aikoo saavuttaa omat päämääränsä ja tavoitteensa. Strategia on myös omalle organisaatiolle ohje siitä, miten sen tulee toimia. (Lindroos ja Lohivesi 2006, 28–29.)

Huolimatta strategian määritelmien ja tulokulmien eroista, seuraava määritelmä kiteyttää strategiakäsitteen ilmeisen kattavasti:

Strategia on yrityksen tietoinen keskeisten tavoitteiden ja toiminnan suuntaviivien valinta muuttuvassa maailmassa (Kamensky 2014, 18). Strategian avulla yritys tietoisesti hallitsee ulkoisia ja sisäisiä tekijöitä sekä niiden välisiä vuorovaikutussuhteita siten, että yritykselle asetetut kannattavuus-, jatkuvuus- ja kehittämistavoitteet pystytään saavuttamaan (mts. 19).

Strategioita laaditaan yrityksissä ja organisaatioissa eri tasoilla. Konserneissa voidaan laatia konsernistrategia, konserniyrityksissä oma yrityskohtainen strategia ja kullekin yrityksen liiketoiminnalle oma strategiansa. Vielä yksityiskohtaisemmalle tasolle mennään, kun laaditaan asiakas- tai tuotekohtaisia strategioita. Yhteistä strategioille on, että yritys pyrkii niiden avulla päämääriensä saavuttamiseen tavoitellen esimerkiksi markkinajohtajuutta, kustannustehokkuutta tai ylivoimaista laatua. (Kamensky 2014, 21–24.)

### **2.1.2 Strateginen johtaminen ja suunnittelu**

Strategista johtamista on kuvattu organisaation tarkoituksen tunnistamiseksi ja tämän tarkoituksen saavuttamista suunnitelmien ja toimenpiteiden kautta. Toisaalta strateginen johtaminen voidaan määritellä perusteeltaan yrittäjähenkiseksi, dynaamiseksi ja riskiä sisältäväksi markkinoita etsiväksi ja kokeilevaksi toiminnaksi, jolla pyritään kehittämään yritykselle kilpailuetua ajan saatossa. Tämä määritelmä pitää sisällään, että tarkoitettujen strategian tavoitteita ei välttämättä saavuteta. Ehkä näiden kahden määritelmän yhdistelmänä voidaan pitää määritelmää, jonka mukaan strateginen johtaminen on johtajien toimimista omistajien puolesta yrityksen resursseja hyödyntäen suunniteltujen tai

tilanteiden edellyttämien toimenpiteiden läpiviemiseksi, joilla parannetaan yrityksen suoriutumista suhteessa ulkoiseen ympäristöön. (Lynch 2015, 8–9.)

Joissain määritelmissä strateginen suunnittelu nähdään historialliseksi kehitysvaiheeksi strategisen johtamisen kehityksessä. Ennen strategista johtamista puhuttiin pitkän tähtäimen suunnittelusta, jolloin hallitseva johtamisjärjestelmä oli budjetointi ja strategiset suunnitelmat olivat talous- ja numeropainotteisia. Seuraava kehitysvaihe oli strateginen suunnittelu, jolloin painopisteenä oli liiketoiminnan sisällön suunnittelu (tuotteet, markkinat, organisaatio). Ongelmana kuitenkin oli, että suunnittelu tapahtui yhtiön johtotasolla muutaman ihmisen kesken. Tästä seurasi suunnitelmien ja toteutuksen välinen ero, johon ratkaisuksi syntyi strateginen johtaminen. Strategiatyön ymmärrettiin olevan johtamista, ja strategia vietiin yritystasolta liiketoimintatasolle. Strateginen johtaminen puolestaan johti operatiivisen johtamisen korostumiseen, jolloin strateginen ajattelu jäi liian vähäiselle huomiolle. Nykyisellään strateginen johtaminen voidaan määritellä strategiseksi vuorovaikutusjohtamiseksi, jossa kyky nähdä, ymmärtää, kehittää ja hallita monimutkaisia vuorovaikutussuhteita on yrityksen strategisen johtamisen ytimessä. (Kamensky 2014, 24–25.)

Strateginen suunnittelu ei kuitenkaan ole pelkästään historiallinen käsite. Strateginen suunnittelu voidaan määritellä osaksi strategian toteutusta ja seurantaa. Strateginen suunnittelu määritellään tällöin muodolliseksi suunnittelujärjestelmäksi, jolla kehitetään ja toimeenpannaan yrityksen mission ja päämäärien mukaisia strategioita. Nykyisin korostetaan, että strateginen suunnittelu ei korvaa strategista ajattelua, vaan strateginen suunnittelu on pikemminkin organisaation tapa järjestää strategiaprosessin toteutus. (Lynch 2015, 464.)

Strategisen suunnittelun prosessissa strategian määrittely rakennetaan yrityksen perusolettamien varaan (yrityksen menestystekijät), joista johdetaan yrityksen pitkän tähtäimen visio ja strateginen suunta. Strategian saavuttamiseksi laaditaan keskipitkän ja lyhyen aikavälin suunnitelmat ja budjetit. Strategian, suunnitelmien ja budjettien toteutusta seurataan säännöllisesti ja koko suunnittelukierros toteutetaan uudelleen muutama vuoden kuluttua. Joitain strategian osa-alueita kuitenkin yleensä tarkastellaan ja arvioidaan esimerkiksi vuosittain. (Lynch 2015, 464.)

Strategista suunnittelua on kritisoitu byrokraattiseksi ja jäykäksi. Kritiikkiä on kohdistettu myös siihen, että vuosibudjetit saavat korostetun roolin, jolloin lyhyen tähtäimen taloudellinen suoriutuminen nousee keskiöön. Kritisoitu on myös sitä, että suunnittelu-prosessi ei pysty vastaamaan ympäristön muutoksiin, kun tukeudutaan jäykkään suunnitelmaan. Strateginen suunnittelu vaatii onnistuakseen, että suunnitteluun osallistutaan kaikilla organisaation tasoilla ja suunnittelu on jatkuva, ajassa elävä prosessi. Edellytys on, että suunnitteluprosessi tukee innovointia ja strategista ajattelua eikä muoto ota ylivaltaa strategisen ajattelun kustannuksella. (Lynch 2015, 465–466.)

### **2.1.3 Strateginen päätöksenteko**

Strategiaan, johtamiseen ja strategiseen suunnitteluun liittyy keskeisenä käsitteenä strateginen päätöksenteko. Strategia voidaan myös nähdä strategisena päätöksentekona. Strategiset päätökset syntyvät tarpeesta muuttaa yrityksen suuntaa ja luoda kilpailuetua ja nämä muutossignaalit nousevat yrityksen toimintaympäristöstä. Erityisesti nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä kyky tehdä nopeita, laajasti kannatettuja, korkealaa-tuisia strategisia päätöksiä toistuvasti on toimivan strategian perusta. Strategiset päätökset ja kyky tehdä niitä onnistuneesti ovat yritystoiminnan menestymisen edellytys. (Eisenhardt 2001, 86.)

Strategiset päätökset voidaan siis nähdä sekä strategiana että strategian toteuttamisena. Strategisille päätöksille on tyypillistä, että ne vaativat merkittäviä resursseja, ne sisältävät paljon riskejä ja vaativat yrityksen uhkien ja mahdollisuuksien tarkastelua sekä tasa-painottamista. Strategiset päätökset ovat myös monimutkaisia, kauaskantoisia, ne ulottuvat moniin yrityksen toimintoihin, muuttavat yrityksen toimintaa ja suuntautuvat tulevaisuuteen. (Management Study Guide.)

Strategian tehtävä on siis luoda näkemykseen, tutkimukseen ja tietoon perustuen yritykselle päämäärä ja yhtenäinen sarja siirtoja ja tekoja, joilla yritys pystyy saavuttamaan ja ylläpitämään kilpailuetua suhteessa toisiin yrityksiin. Päämäärää ei kuitenkaan saavuteta ilman hyvää strategista päätöksentekokykyä. Strateginen päätöksenteko edellyttää har-kintakykyä, vaihtoehtojen kehittämistä ja tunnistamista, oikeaa ajoitusta, jämäkkyyttä,

riskien hallintaa, hyvää (johdon) yhteistyötä ja loppujen lopuksi strategisten päätösten tehokasta toimeenpanoa. (Uphill 2016, 113, 141.)

#### **2.1.4 Johdon laskentatoimi ja strateginen johdon laskentatoimi**

*Johdon laskentatoimi* voidaan määritellä eri tavoin. Keskeistä johdon laskentatoimelle on toimia yrityksen päätöksentekoa tukevana sisäisenä palvelutoimintona. Johdon laskentatoimi tuottaa tietoa liikekirjanpidon järjestelmistä ja muista yrityksen tietovarastoista päätöksentekoa varten ja tukee organisaation tavoitteiden saavuttamista. Johdon laskentatoimi on myös organisatorinen toiminto eli yrityksen organisaatiossa laskentatoimi on järjestetty osaksi yrityksen toimintaa ja tietyt henkilöt on nimetty tekemään laskentatoimen tehtäviä. Lisäksi johdon laskentatoimi sisältää joukon laskentatekniikoita, joilla raakatietoa tallennetaan, jalostetaan ja jaetaan eteenpäin. Johdon laskentatoimen kokonaisuus muodostuu siis tekniikoista, resurssoinnista ja mukanaolosta ja osallistumisesta yrityksen päätöksentekoon. (Suomala, Manninen ja Lyly-Yrjänäinen 2011, 11–13.)

*Strategisen johdon laskentatoimen* käsitettä on määritelty muun muassa tarkastelemalta, miten strateginen johdon laskentatoimi eroaa perinteisestä johdon laskentatoimesta. Oheisessa taulukossa 1 on esitetty jaottelu, mitkä piirteet kuvaavat perinteistä johdon laskentatoimea ja strategista johdon laskentatoimea. Keskeisinä eroina on nähty strategisen johdon laskentatoimen suuntautuvan tulevaan (ei historiallinen toteuma), katsovan ulospäin, tarkastelevan suoriutumista suhteessa kilpailijoihin ja painottaen kilpailutekijöitä sekä taloudellisten mittareiden lisäksi ei-taloudellisten mittareiden ja tiedon merkitystä. (Lord 2007, 136–137.)

Ward määritteli vuonna 1992 strategisen johdon laskentatoimen laskennaksi, joka palvelee strategista johtamista tuottamalla päätöksentekijöille taloudellista tietoa vaihtoehtoisten strategisten valintojen seuraamuksista. (Collier & Gregory 1995, 16.)

**Taulukko 1. Perinteisen ja strategisen johdon laskentatoimen tunnuspiirteet** (Lord 2007, 137, mukailten Wilson 1995.)

<b>PERINTEINEN</b>	<b>STRATEGINEN</b>
Menneisyyteen painottuva	Tulevaisuuteen katsova
Sisäänpäin katsova	Yrityksen ulkopuolelle katsova
Kapea-alainen	Laaja-alainen
Sisäinen suoriutuminen	Suoriutuminen suhteessa kilpailijoihin
Yksi tilikausi	Useat tilikaudet
Valmistuspainotus	Kilpailukykypainotus
Olemassa olevat toiminnot	Mahdollisuudet
Reaktiivinen	Proaktiivinen
Säädelyä (usein)	Säätelemätöntä
Ei huomioi sidoksia	Hyödyntää asioiden kytköksiä
Perustuu olemassa oleville järjestelmille	Ei rajoitu olemassa oleviin järjestelmiin
Perustuu säännönmukaisuudelle	Ei välitä säännönmukaisuudesta
Taloudelliset mittarit	Taloudelliset ja ei-taloudelliset mittarit
Tarkat luvut	Arviot

Hoque puolestaan on määritellyt strategisen johdon laskentatoimen prosessiksi, jossa tunnistetaan, kerätään, valitaan ja analysoidaan laskentatoimen tietoja, joilla autetaan johtoa tekemään strategisia päätöksiä ja arvioimaan organisaation suoriutumista (Hoque 2006, 2). Eli laskentatoimen rooli on tässä määritelmässä laajentunut myös kattamaan yrityksen suoriutumisen tarkastelun strategisten valintojen onnistumisen arvioimiseksi.

Toisaalta strategista johdon laskentatoimea voidaan määritellä tarkastelemalla sen käyttämiä laskentatekniikoita. Cadez ja Guilding (2008, 839) tunnistivat kirjallisuuden perusteella 16 eri laskentamenetelmää, jotka ovat tunnusomaisia strategiselle johdon laskentatoimelle. He luokittelivat nämä menetelmät viiteen eri kategoriaan: 1) strateginen kustannuslaskenta, 2) strateginen suunnittelu, valvonta ja suorituksenmittaus, 3) strateginen päätöksenteko, 4) kilpailijalaskenta ja 5) asiakaslaskenta. Menetelmiä on tarkasteltu myöhemmin luvussa 2.3 ja liitteessä 1.

Cadez ja Guilding (2008) esittivät myös laskentahenkilöstön roolin muuttuneen strategisempaan suuntaan. Yritysten vastatessa aikaisempaa kilpailullisempaan ja epävarmem-

paan toimintaympäristöön lisäämällä asiakaslähtöisyyttä, on tämä vaatinut yrityksissä eri toimintojen yhteensovittamista toimimaan horisontaalisesti. Näin pystytään integroimaan koko arvoketju tukemaan asiakaslähtöistä strategiaa. Tässä yrityksen horisontaalisessa toiminnassa laskentahenkilöt toimivat yhteyshenkilöinä organisaation eri toimintojen välillä. Laskentahenkilöstö ei ole pelkästään taloudellisen tiedontuottaja vaan laajemman tiedon tuottaja ja analysoija, joka on yrityksessä keskeisessä roolissa ja aikaisempaa aktiivisempi strategiseen päätöksentekoon osallistuja. (Cadez & Guilding 2008, 839–840.)

### **2.1.5 Johdon ohjausjärjestelmät, johdon laskentatoimen järjestelmät ja strategisen johdon laskentatoimen järjestelmät**

Osana johdon laskentatoimen käsitteistöä ja tutkimusta käytetään myös käsitteitä johdon ohjausjärjestelmät, johdon laskentatoimen järjestelmät ja strategisen johdon laskentatoimen järjestelmät.

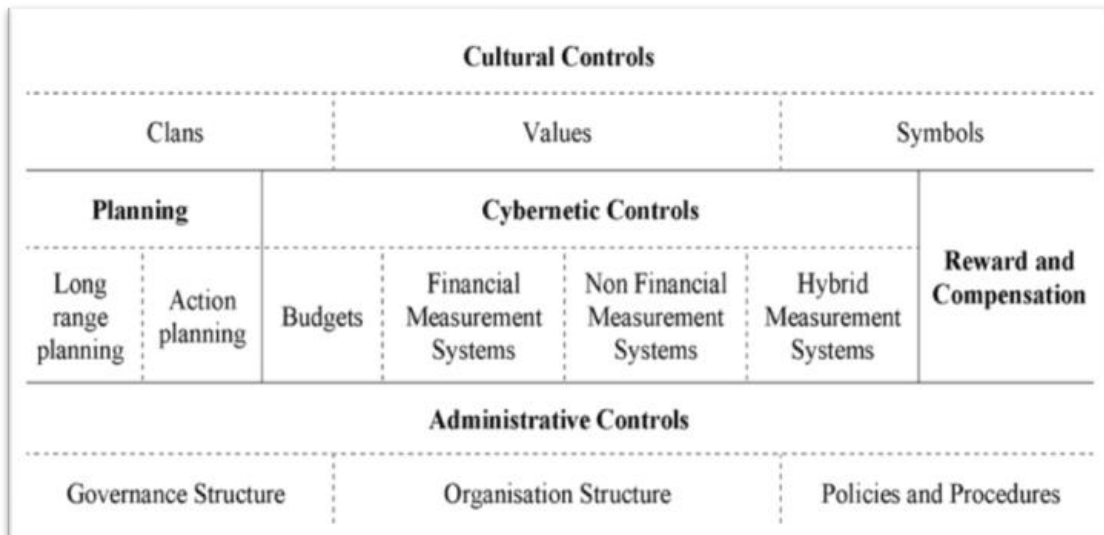
Järjestelmä voidaan määritellä kokonaisuudeksi, jossa kaksi tai useampia osatekijöitä on yhteydessä toisiinsa ja nämä osatekijät toimivat vuorovaikutuksessa päämäärän saavuttamiseksi. Usein järjestelmä koostuu pienemmistä alajärjestelmistä, joilla kullakin on oma erityinen tehtävänsä osana kokonaisuutta. (Romney & Steinbart 2000, 2.)

Simons (1992) on määritellyt *johdon ohjausjärjestelmät* muodollisiksi rutiineiksi ja menettelytavoiksi, jotka hyödyntävät tietoa organisaation toimintatapojen ylläpitämiseksi tai muuttamiseksi. Laskentatoimen järjestelmät ovat johdon ohjausjärjestelmien tärkeä osa. Strategisessa johtamisessa laskentatoimi tuottaa perustan ohjaukselle sekä työkalut analysointia varten.

Virtanen (2006, 541) on puolestaan mukaillen Simonsia määritellyt, että johdon ohjausjärjestelmät ovat strategian toteuttamisen välineitä. Niillä tarkoitetaan menetelmiä ja prosesseja, jotka tuottavat tietoa, jota johto hyödyntää edistääkseen organisaation päämäärien saavuttamista. Tieto voi olla sekä taloudellista että muuta yrityksen toimintaa hyödyttävää tietoa.

Chenhallin (2003, 129–132) mukaan johdon ohjausjärjestelmät on kokonaisvaltainen käsite, joka sisältää johdon laskentatoimen järjestelmät, mutta myös muita ohjausjärjestelmiä, kuten työntekijöiden ohjauksen yhteisten arvojen, uskomusten ja kulttuurin kautta sekä työntekijäkohtaisen ohjauksen ja valvonnan.

Malmi ja Brown (2008) ovat puolestaan esittäneet, että johdon käyttämiä ohjausmenetelmiä, joita ovat esimerkiksi säännöt, arvot ja erilaiset johtamiskäytännöt, tulisi kutsua johdon ohjausjärjestelmäksi, jos ne muodostavat järjestelmän kaltaisen kokonaisuuden työntekijöiden toiminnan ohjauksessa. Toisin kuin esim. Chenhall, heidän mukaansa johdon ohjausjärjestelmä ei välttämättä sisällä laskentatoimen järjestelmää, jos johto ei hyödynnä laskentatoimen tietoja työntekijöiden ohjaukseen ja valvontaan. (Malmi & Brown 2008, 290.)



**Kuvio 2. Johdon ohjausjärjestelmän kokonaisuus (Malmi & Brown 2008, 291).**

Malmi ja Brown (2008) esittävät, että johdon ohjausjärjestelmät voidaan käsittää kokonaisuudeksi (package), joka muodostuu viidestä osatekijästä (kontrollista) (kts. kuvio 2). Kontrollit ovat kulttuurisia, suunnitteluun liittyviä, kyberneettisiä (cybernetic), hallinnollisia sekä palkitsevia. Osa kontrolleista jakautuu osa-alueisiin, esimerkiksi kyberneettiset kontrollit voidaan jakaa budjetointiin, taloudellisen suoriutumisen mittareihin, ei-taloudellisiin mittareihin sekä näitä yhdisteleviin ohjausjärjestelmiin (esimerkiksi tasapainotettu tuloskortti Balanced Scorecard). (Malmi & Brown 2008, 291–295.)



Johdon laskentatoimen järjestelmät on siis käsitteellisesti mahdollista sijoittaa yhdeksi johdon ohjausjärjestelmän osaksi. *Johdon laskentatoimen järjestelmät* käsitteen Heidmann (2008, 44) on määritellyt seuraavasti:

Management accounting systems are the formal systems to prepare and provide information from the internal and external environment that helps managers to monitor organizational performance.

Johdon laskentatoimen järjestelmät tuottavat tietoja johdolle yrityksen sisäisestä ja ulkoisesta ympäristöstä. Johdon laskentatoimen järjestelmät sisältävät raportoinnin, suorituksen mittauksen ja atk-pohjaisten johdon tietojärjestelmien lisäksi suunnittelun, budjetoinnin ja ennusteiden laatimisen prosessit, joiden kautta tieto muodostuu johdon laskentatoimen informaatioksi. (Heidmann 2008, 42–45.)

Huolimatta muun muassa Malmin ja Brownin (2008) esittämästä mallista johdon ohjausjärjestelmän kokonaisuudeksi, yhtä ja yleispätevää määritelmää johdon ohjausjärjestelmästä, johdon laskentatoimen järjestelmästä tai strategisen johdon laskentatoimen järjestelmästä ei tutkimuskirjallisuudessa ole esitetty.

Osa johdon laskentatoimen tutkimuksista (esim. Carenzo & Turolla 2010; Dávila & Foster 2005) sivuuttaa tarkemman käsitelmäärittelyn. Tutkimukset eivät siis täsmennä, mitä edellä mainituilla käsitteillä tarkoitetaan. Käsitteitä käytetään yleistermeinä ja niiden sisältö otetaan annettuna. Toisaalta kirjallisuudesta käy myös ilmi, että tutkimuksen kohteena ovat usein johdon laskentatoimen järjestelmät käsitteen alle lukeutuvat yksittäiset menetelmät, mutta menetelmiä ei ole sijoitettu laajempien käsitteiden yhteyteen (esim. Kober, Subraamanniam & Watson 2012). Tätä selittänee käsitteiden moninaisuus ja yksiselitteisten käsitteiden puute.

Tässä tutkielmassa ei tarkastella johdon ohjausjärjestelmän kokonaisuutta vaan tarkastelu kohdistuu kokonaisuuden yhteen osa-alueeseen eli strategisen johdon laskentatoimen järjestelmään. Perustuen johdon ohjausjärjestelmän ja erityisesti johdon laskentatoimen järjestelmän käsitelmäärittelyyn yhteenvetona voidaan todeta, että tässä tutkielmassa *strategisen johdon laskentatoimen järjestelmällä* tarkoitetaan Heidmannia (2008) mukaillen seuraavaa:

Strategisen johdon laskentatoimen järjestelmä käsittelee ja tuottaa tietoa yrityksen johdolle. Tämä tieto koostuu ulkoisesta ja sisäisestä, taloudellisesta ja ei-taloudellisesta, laadullisesta ja määrällisestä sekä historiallisesta ja ennakoivasta tiedosta, joka on kulkenut, käsitelty ja suodatettu johdon laskentatoimen prosesseissa eri menetelmiä hyödyntäen. Näitä tietoja käytetään yrityksen tavoitteiden saavuttamisen seurantaan, motivointiin, suoriutumisesta palkitsemiseen sekä stimuloimaan oppimista ja uusien ideoiden ja strategioiden syntymistä.

### **2.1.6 Laskentatoimen tietojärjestelmät**

Laskentatoimen tietojärjestelmät on syytä erottaa johdon laskentatoimen järjestelmät käsitteestä. Laskentatoimen tietojärjestelmä voidaan perinteisesti määritellä järjestelmäksi, joka kerää, varastoi, käsittelee ja välittää tietoa organisaation eri toiminnoista liikkeenjohdolle päätöksenteon tueksi. Järjestelmä sisältää sekä ihmiset että laitteet, jotka välittävät joko manuaalisesti tai erilaisia teknisiä laitteita hyödyntäen taloudellista informaatiota liikkeenjohdolle. (Teittinen 2008, 13.) Kyseessä on siis enemmän teknologiapainotteisuus eli se teknologia, jonka avulla tietoa kerätään ja varastoidaan.

Erillisen laskentatoimen tietojärjestelmän sijaan nykyään yhä yleisemmin yrityksissä on käytössä toiminnanohjausjärjestelmä (ERP). ERP-järjestelmä on integroitu toiminnan ja talouden tietojärjestelmä. ERP-järjestelmät ovat kokonaisvaltaisia tietojärjestelmiä, joilla pyritään integroimaan kaikki liiketoimintaprosessit ja esittämään kokonaisvaltainen kuva liiketoiminnasta yhdellä informaatio- ja IT-ratkaisulla. ERP-järjestelmän lähtökohdalla on keskitetty, integroitu tiedonhallinta liiketoimintaprosessien välillä. ERP-järjestelmät ovatkin kehittyneet tuotannon suunnittelun ja ohjauksen järjestelmistä kokonaisvaltaisiksi toiminnan ja talouden ohjausjärjestelmiksi. (Teittinen 2008, 14–15.)

Laskentatoimen tietojärjestelmien ja toiminnanohjausjärjestelmän lisäksi johdon laskentatoimi kytkeytyy olennaisesti yrityksen liiketoimintatiedon hallintaan. Tietojärjestelmäarkkitehtuurin kokonaisuudessa yrityksissä on koottu yhteen ja otettu käyttöön liiketoimintatiedon hallinnan välineitä. 2000-luvulla on yleistynyt käsite Business Intelligence (BI), mikä on jatkumoa 1970- ja 1980-luvun käsitteelle johdon tietojärjestelmät

(Management Information Systems MIS ja Executive Information Systems EIS). Liiketoimintatiedon hallinnan tavoitteena on mahdollistaa pääsy oleelliseen tietoon, tiedon muokkaukseen ja analysointiin. Yrityksen liiketoimintatieto rakentuu menneestä ja ajantasaisesta tiedosta, tilanteista ja suoriutumisesta, joita analysoimalla päätöksentekijät pystyvät tekemään perustellumpia ja parempia päätöksiä yrityksen tuloksellisuuden varmistamiseksi. Liiketoimintatiedon hallinta on siis kokonaisuus, mikä sisältää sekä tietoteknisiä välineitä tiedon keräämiseen, varastointiin ja analysointiin että prosessi, joka muuttaa hajanaisen tiedon käyttäjän tarpeita vastaavaksi hyödynnettäväksi informaatioksi. (Turban, Sharda, Delen & King 2011, 28–29.)

Liiketoimintatiedon hallinnan teknologinen peruspilari on tietovarasto erityisesti isoissa yrityksissä. Operatiivisista järjestelmistä (ERP- tai erilliset järjestelmät) ladataan tiedot tietovarastoon ja käyttäjät (mm. taloushallinto) voivat jalostaa ja analysoida tätä tietoa erilaisten teknisten raportointityökalujen avulla. Eli esimerkiksi hyödyntää tietoja budjetoinnin, kustannuslaskennan tai suorituskyvyn mittaamisen tehtävissä. Lisäksi tietovarasto toimii taustalla, kun loppukäyttäjillä on käytössään portaali tai johdon työpöytä, joka raportoi keskeisten suoritusmittareiden tilanteen ajantasaisesti. Näin yrityksen johdolla ja organisaation eri tasoilla on käytössään tieto, miten yritys/liiketoimintalue/osasto/yksikkö suoriutuu strategisten ja operatiivisten tavoitteiden saavuttamisessa ja valmius tehdä muutoksia, jos suoriutuminen jää tavoitteista. (Turban ym. 2011, 30–32.)

Johdon laskentatoimen järjestelmä käsitteenä ei siis tarkoita laskentatoimen tietojärjestelmiä eli teknologiaa, vaan kyse on kokonaisuudesta laskentatoimen menetelmiä ja prosesseja, jotka hyödyntävät liiketoimintatietoa ja teknologiaa tuottaessaan taloudellista ja ei-taloudellista tietoa yrityksen suoriutumisesta tavoitteidensa saavuttamiseksi.

## **2.2 Johdon laskentatoimen menetelmät**

Kuten edellä (kpl 2.1.5) on todettu, johdon laskentatoimen tutkimuksessa on tutkittu menetelmiä, joita johdon laskentatoimessa käytetään. Eli puhuttaessa johdon laskentatoimen järjestelmästä on lähestytty johdon laskentatoimen järjestelmää tutkimalla yrityksissä yksittäisen menetelmän käyttöönottoa ja hyödyntämistä. Toisaalta osassa tut-

kimuksista (esim. Guilding, Cravens & Tayles 2000) aihetta on lähestytty myös kokonaiskuvan kautta eli tutkitaan eri menetelmien hyödyntämisen kokonaisuutta esimerkiksi yrityksessä strategisessa ohjauksessa. Oli näkökulma kumpi tahansa, on väistämätöntä tarkastella, mitä yksittäisiä menetelmiä ja prosesseja järjestelmä sisältää.

Johdon laskentatoimen perinteiset ja tyypilliset menetelmät voidaan jakaa kustannuslaskentaan, investointilaskentaan, hinnoittelulaskentaan ja talouden ohjauksen menetelmiin, joista yleisin on budjetointi (esim. Neilimo & Uusi-Rauva 2005 tai Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2014).

***Kustannuslaskenta*** tuottaa tietoa yrityksen tuotannon suunnittelun tueksi siitä, mikä on yrityksen tuotteiden valmistuksen kustannus eli mitä valmistus maksaa. Kustannuslaskennan kohteena ovat muun muassa kustannuslajit, kustannuspaikat, toiminnot sekä tuote- ja palvelukohtaiset kustannukset. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 37.)

Tuotekohtaisen kustannuslaskennan avulla selvitetään tuotteen yksikkökustannukset mahdollisimman kattavasti. Tuotekohtaisia kustannuslaskentamenetelmiä ovat muun muassa jako- ja lisäyslaskenta. Jakolaskenta on yksinkertaisin menetelmä, joka soveltuu käytettäväksi silloin, kun valmistetaan yhtä tuotetta. Jakolaskennassa tietyn ajanjakson aikana syntyneet kustannukset jaetaan vastaavan ajanjakson tuotoksilla. Lisäyslaskentaa puolestaan voidaan hyödyntää silloin, kun valmistetaan useita tuotteita osittain erilaisilla prosesseilla. Lisäyslaskennassa tuotteen kustannukset muodostuvat välittömistä ja välillisistä kustannuksista. Välilliset kustannukset lasketaan kustannuspaikoittain, ja kohdistetaan tuotteelle aiheuttamisperiaatteen mukaan. (Suomala ym. 2014, 85, 89–90.)

Toimintolaskennassa lähtökohtana ovat yrityksen toiminnot. Ensiksi selvitetään yrityksen toiminnot (kuten valmistus, tilausten käsittely tai palkanlaskenta) ja näiden aiheuttamat kustannukset. Sitten toimintojen kustannukset kohdistetaan tuotteille. Tuotteille kohdistetaan vain niiden käyttämien toimintojen kustannukset. Toimintolaskenta mahdollistaa siis paremmin kustannusten kohdistumisen tarkemmin aiheuttamisperiaatteen mukaan kuin esimerkiksi lisäyslaskenta. Toimintolaskentaa voidaan hyödyntää tuotteiden lisäksi myös asiakkaiden, projektien tai prosessien kustannuslaskennassa. (Suomala ym. 2014, 99–100.)

**Investointilaskelmat** ovat tulevaisuutta ennakoivia vaihtoehtolaskelmia, joiden avulla selvitetään eri investointivaihtoehtojen edullisuutta. Kriteereinä ovat yleensä kannattavuus tai rahoituksellinen takaisinmaksuaika. Laskentamenetelmiä ovat mm. nykyarvomenetelmä, annuiteettimenetelmä, sisäisen korkokannan menetelmä, pääomatuottoaste menetelmä ja takaisinmaksuajan menetelmä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 213).

**Hinnoittelun** perustana on yrityksen tuotteen tai palvelun tuottamiskustannukset ja hinna asetetaan siten, että sillä katetaan nämä tuottamiskustannukset ja samalla huomioidaan kannattavuus- ja kilpailukykytavoitteet (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 185). Kustannuslaskenta muodostaa perustan hinnoittelulle, mutta hinnoittelussa on huomioitava myös markkinoihin, kilpailutilanteeseen ja omiin strategisiin tavoitteisiin liittyviä ulottuvuuksia (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 38). Hinnoittelumenetelmiä ovat muun muassa voittolisähinnoittelu, katetuottohinnoittelu ja pääoman tuotto prosenttiin perustuva hinnoittelu (Ikäheimo, Laitinen E., Laitinen T. & Puttonen 2011, 119–124).

Yrityksen **talouden ohjauksen** keskeinen väline on **budjetointi**. Budjetilla ohjataan yrityksen toimintaa ja se luo riittävän yksityiskohtaisen kuvauksen yrityksen toimintojen tavoitteista ja resursseista suunnittelu- ja toimintakaudelle, yleensä vuoden ajalle. Budjetti myös yhdistää yrityksen eri toiminnot yritystoiminnan kokonaisuudeksi. Budjetti on merkittäviltä osiltaan rahamääräinen, mutta se voi sisältää myös määrällisiä tavoitteita. Lisäksi budjetoinnilla voidaan vaikuttaa henkilöstön sitouttamiseen ja motivointiin budjetoituihin toimiin ja tavoitteisiin pääsemiseksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 230.)

Budjetointi on prosessi, joka koostuu budjetin suunnittelusta, toteutuksesta ja tarkkailusta. Suunnitteluvaiheessa asetetaan tavoitteet, määritellään tavoitteiden saavuttamiseen tarvittavat toiminnot ja resurssit sekä määritellään budjetin toteutuksesta vastuussa olevat henkilöt. Budjetin toteuttaminen on puolestaan yrityksen toimintojen johtamista ja ohjaamista siten, että asetetut budjettitavoitteet voidaan saavuttaa. Budjettitarkkailun avulla tarkkaillaan budjettitavoitteiden toteutumista ja syntyneitä eroja sekä analysoidaan erojen syitä. Jos poikkeamat ovat merkittäviä, on tarpeen ryhtyä korjaaviin toimenpiteisiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 243–244.)

Yrityksen käytössä olevat budjetit ja niiden väliset yhteydet muodostavat yrityksen budjettijärjestelmän. Yleisesti yrityksen budjettijärjestelmä sisältää kaksi pääbudjettia: tu-

los- ja rahoitusbudjetin. Tulosbudjetti on tuloslaskelmamuotoinen ja ilmaisee yrityksen suunnitellun toiminnan tuloksen. Rahoitusbudjetti palvelee yrityksen kassavirtojen seuraamista ja ohjaamista ja sen tehtävänä on varmistaa yrityksen maksuvalmiuden säilyminen mahdollisimman edullisin rahoituskustannuksin. Lisäksi yrityksellä voi olla osaita alabudjetteja, jotka kytkeytyvät pääbudjetteihin. Näitä ovat esimerkiksi myynti-, ostoto-, valmistus-, varasto- ja investointibudjetit. Toimintokohtaisten budjettien ohella tai sijaan yrityksen budjettijärjestelmä voi jakaantua myös tulosityksikkökohtaisiksi budjeteiksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 236–237.)

### **2.3 Strategisen johdon laskentatoimen menetelmät**

Viimeisten vuosikymmenten aikana johdon laskentatoimi on kehittynyt strategisempaan suuntaan, strategiseksi johdon laskentatoimeksi. Laskentatoimi on siis aikaisempaa enemmän mukana määrittelemässä yrityksen strategiaa ja tukemassa strategisten tavoitteiden saavuttamista. Strateginen johdon laskentatoimi tuottaa osana strategista johtamista muun muassa tunnuslukuja suoritutumisen arvioimiseksi ja kehittämiseksi.

Strategisiksi luokiteltavia johdon laskentatoimen menetelmiä on useita. Taulukossa 2 on esitetty Cadezin ja Guildingin (2008, 839) tutkimuskirjallisuuden perusteella tekemä jaottelu viiteen osa-alueeseen 1) strateginen kustannuslaskenta, 2) suunnittelu, valvonta ja suorituksenmittaus, 3) strateginen päätöksenteko, 4) kilpailijalaskenta ja 5) asiakaslaskenta. Näiden osa-alueiden alle on listattu 18 eri laskentamenetelmää, jotka ovat tunnusomaisia strategiselle johdon laskentatoimelle. Pääasiallisena kriteerinä ja erona perinteisiin johdon laskentatoimen menetelmiin on, että näissä tarkastelu painottuu tulevaisuuteen ja yrityksen sisäisen tarkastelun ohella myös ulkopuolisiin tekijöihin (kilpailijat, asiakkaat). Menetelmät on tarkemmin kuvattu liitteessä 1. Tässä esitettyä jaottelua hyödynnetään tutkielman empiirisessä osuudessa.

<b>Taulukko 2. Strategisen johdon laskentatoimen menetelmät<sup>4</sup></b>
<p><b>1) strateginen kustannuslaskenta, jonka menetelminä:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Elinkaarikustannuslaskenta (total lifecycle costing)</li> <li>▪ Tavoitekustannuslaskenta (target costing)</li> <li>▪ Arvoketjuanalyysi (value chain analysis)</li> <li>▪ Laatumuokustannuslaskenta (quality costing)</li> <li>▪ Ominaisuuslaskenta (attribute costing tai attribute-based costing)</li> <li>▪ Läpimenolaskenta (throughput accounting)</li> </ul>
<p><b>2) suunnittelu, valvonta ja suorituksenmittaus:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Integroitu suorituskyvyn mittaus (integrated performance measurement)</li> <li>▪ Tulokortti eli tasapainotettu mittaristo Balanced Scorecard</li> <li>▪ Vertailuanalyysi (benchmarking)</li> </ul>
<p><b>3) strateginen päätöksenteko:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Strateginen kustannuslaskenta (strategic costing, strategic cost management)</li> <li>▪ Strateginen hinnoittelu (strategic pricing)</li> <li>▪ Brändin arvonmääritys (brand valuation)</li> </ul>
<p><b>4) kilpailijalaskenta:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Kilpailijoiden kustannusten arviointi (competitor cost assessment)</li> <li>▪ Kilpailijoiden asemointi markkinoilla (competitive position monitoring)</li> <li>▪ Kilpailijoiden tuloksellisuuden arviointi (competitor performance appraisal)</li> </ul>
<p><b>5) asiakaslaskenta:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Asiakaskannattavuus (customer profitability analysis)</li> <li>▪ Asiakkuuden elinkaaren kannattavuus (lifetime customer profitability analysis)</li> <li>▪ Asiakkuuksien arvon määrittäminen (valuation of customers as assets)</li> </ul>

<sup>4</sup> Läpimenolaskenta ei sisälly Cadezin ja Guildingin (2008) jaotteluun. Menetelmä on otettu mukaan tarkasteluun perustuen Institute of Management Accountants'in (1999) julkilausumaan menetelmän luokittelusta strategisen kustannuslaskennan menetelmäksi. Luokittelussa on myös tasapainotettu mittaristo Balanced Scorecard (BSC) erotettu omaksi kohdaksi. CIMA, Chartered Institute of Management Accountants julkaisi vuonna 2009 selvityksen yritysten johdon laskentatoimen menetelmien käytöstä. Suorituskyvyn mittaristoista BSC oli käytetyin. Erityin suurissa yrityksissä menetelmä oli käytössä n. 60 %:lla yrityksistä. (CIMA 2009, 21.) Näin ollen luokittelussa menetelmiä on listattu 18 Cadezin ja Guildingin 16 menetelmän sijaan.

## 2.4 Yhteenveto

Tutkielman viitekehysten kannalta on tarkoituksen mukaista, että edellä ja liitteessä 1 esitetty käsitelmääritys on laaja. Väistämättä, kun tarkastellaan tutkielman kohdistumista strategiseen johdon laskentatoimeen ja sen muodostamaan järjestelmään ja menetelmiin, ei voida edellä esiteltyjä osa-alueita sivuuttaa. Tämä on tärkeää myös, että vältetään aikaisempien tutkimusten epämääräisyyttä. Eli ei käsitellä johdon ohjausjärjestelmiä, johdon laskentatoimen järjestelmiä, johdon laskentatoimea ja strategista johdon laskentatoimea tai niiden hyödyntämiä yksittäisiä menetelmiä annettuina tai synonyymeinä, joita ne eivät täysin ole. On selvää, että edellä esitellyt käsitteet ovat hyvin läheisiä ja osin rinnasteisia keskenään, mutta niissä on sävyeroja. Erityisesti raja johdon laskentatoimen ja strategisen johdon laskentatoimen välillä on häilyvä, mutta joka tapauksessa johdon laskentatoimen strategisempaa roolia on ainakin teoreettisesti tarkoituksenmukaista tarkastella eriytyneenä perinteisestä johdon laskentatoimesta.

Myös puhuttaessa strategiasta, johtamisesta ja suunnittelusta, on selvää, että näiden käsitteiden sisältöä on tarpeen selventää tutkielman viitekehysten täsmennykseksi. Lisäksi on ilmeistä, ettei voida tutkia strategista johdon laskentatoimea, ellei ole yksityiskohtaisesti täsmennetty, mitä kyseisellä käsitteellä ja sen hyödyntämällä menetelmillä tarkoitetaan. Tutkielman luettavuuden helpottamiseksi menetelmiä ei ole kuitenkaan esitelty tarkemmin tämän luvun tekstiosuudessa vaan liitteessä 1.

Seuraavassa luvussa 3 esitellään tutkielman teoreettinen viitekehys. Kontingenssiteoriaa vasten voidaan tarkastella organisaatioiden ja yritysten toimintaa, toimintaympäristöä ja niitä valintoja, joita yritykset eri tilanteissa tekevät. Kontingenssiteorian valossa voidaan tarkastella, mitkä tekijät ohjaavat yritystä muun muassa valitsemaan tietyt johdon laskentatoimen menetelmät. Perustana on ajatusmalli, että menetelmien valintaa ohjaavat johdon tavoitteet saavuttaa asetetut päämäärät parhaalla mahdollisella tavalla. Sekä päämäärät että menetelmät rakentuvat organisaation sisäisistä ja ulkopuolelta tulevista vaikutteista. Seuraavassa luvussa tarkastellaan myös tutkielman aihepiiristä tehtyä aikaisempaa tutkimusta. Luvun 2 käsitelmääritys ja luvun 3 teoreettinen viitekehys muodostavat yhdessä kokonaisuuden, jota vasten peilataan tutkielman empiirisen osuuden havaintoja.



## 3 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

### 3.1 Kontingenssiteoria

Kontingenssiteorian synty ajoittuu 1960-luvulle ja se vakiinnutti asemansa yhtenä organisaatioteorioista 1970-luvulla. Organisaatiotutkimus keskittyi 1960-luvulle asti tutkimaan organisaation sisäisiä rakenteita, tekijöitä ja olosuhteita. Olettamana oli, että organisaatiolle on tärkeää, mitä tapahtuu sen sisällä ja ratkaisevaa oli keskittyä tarkastelemaan organisaatiota sisäisesti ja löytämään omat mahdollisuudet ja voimavarat. Ulkopuolisen toimintaympäristön merkitystä ei korostettu ja organisaation ei tarvinnut arvioida itseään ikään kuin ulkopuolisten silmin. (Harisalo 2008, 215.)

Tätä käsitystä nousivat haastamaan tutkijat, jotka korostivat ympäristön merkityksen ymmärtämistä organisaatiotutkimuksessa (Emery & Trist 1965) ja että ympäristötekijät muokkaavat organisaatioita (Burns & Stalker 1966) ja organisaatioiden tulee järjestää sisäiset asiansa niin, että ne pystyvät etsimään ratkaisuja ympäristönsä ongelmiin (Lawrence & Lorch 1967). Rhenman (1969) esitti, että on välttämätöntä tutkia, millaisissa ympäristöissä organisaatiot toimivat, millaisten normien ja arvostusten alaisina, kuinka niitä valvotaan ja millaisten yllykkeiden ja sanktioiden avulla niiden toimintaan vaikutetaan. (Harisalo 2008, 215–216.)

Kontingenssiteoria pyrkii hahmottamaan, kuinka ja missä määrin organisaation erilaiset ympäristötekijät ohjaavat organisaatiota muokkaamalla niiden sisäisiä olosuhteita. Toimintaympäristö säätelee organisaatioiden mahdollisuuksia toimia menestyksellisesti ja toimintaympäristö ja organisaatiot ovat riippuvuus- ja vuorovaikutussuhteessa keskenään. Kontingenssiteorian mukaan organisaatiot ovat avoimia järjestelmiä, jotka hyödyntävät ympäristönsä panoksia ja muuttavat ne tuotoksiksi. Organisaatioiden onnistuminen määrittyy siitä, kuinka hyvin ne muuntavat nämä ympäristönsä panokset tuotoksiksi. Erilaiset toimintaympäristöt vaativat organisaatioilta muun muassa erilaisia toimintatapoja, erilaista johtamista ja aiheuttavat erilaisia kehittämistarpeita. Näin ollen on hyödytöntä yrittää etsiä yhtä tapaa rakentaa organisaatio, koska erilaiset toimintaympäristöt vaativat erilaisia toimintamalleja ja -tapoja. (Harisalo 2008, 233–234.)

Kontingenssiteoria yleistyi johdon laskentatoimen tutkimuksessa 1970-luvun puolivälistä lähtien. Vuonna 1980 julkaistussa artikkelissaan Otley hahmotteli kontingenssiteoreettista lähestymistapaa johdon laskentatoimen tutkimukseen. Kontingenssiteorian mukaisesti näkökulma perustuu ajatukselle, ettei ole olemassa universaalia yhtäläistä laskentatoimen järjestelmää, joka soveltuu kaikille organisaatioille kaikissa olosuhteissa. Paras mahdollinen laskentatoimen järjestelmä hahmottuu niiden erityisolosuhteiden kautta, joissa kukin organisaatio kussakin tilanteessa on. (Otley 1980, 413–426.)

Tehtyihin tutkimuksiin perustuen Otley määritteli kontingenssitekijät/muuttujat, joiden kautta laskentatoimen järjestelmien erilaisuus eri organisaatioissa määrittyy. Näitä selittäviä tekijöitä ovat teknologia ja ympäristö. Organisaatorakenne heijastaa em. muuttujia, ja nämä tekijät yhdessä vaikuttavat laskentatoimen järjestelmien muotoutumiseen. (Otley 1980, 414–416,420.)

Vuonna 2003 Chenhall julkaisi artikkelin, jossa hän tarkasteli tehtyä laskentatoimen kontingenssiteoreettisesta tutkimusta ja erityisesti määritteli kontingenssitekijöiden yhteyttä johdon ohjausjärjestelmiin. Tutkimukset ovat hahmottaneet yritysten *ympäristön, teknologian, rakenteen* ja *koon* merkityksen johdon ohjausjärjestelmien muotoutumiseen. 1990-luvun ja 2000-luvun alun tutkimuksissa tarkasteluun olivat nousseet lisäksi *strategian* ja *kulttuurin* merkitys johdon ohjausjärjestelmien muotoutumisessa. (Chenhall 2003, 137–155.)

Tutkimusten valossa Chenhall esitti edellä mainittujen kontingenssitekijöiden ilmene mistä johdon ohjausjärjestelmien muotoutumisessa. Esimerkiksi yrityksen toimintaympäristön ollessa epävarma, johdon ohjausjärjestelmät keskittyvät enemmän ulkopuolisiin tekijöihin. Jos toimintaympäristö on vihamielinen (kovasti kilpailtu) ja epävakaa, sitä enemmän johdon ohjausjärjestelmät nojaavat muodollisiin kontrolleihin ja perinteiseen budjetointiin. Puolestaan jos epävarmassa toimintaympäristössä toimiessaan yritys nojaa tiukkaan taloudelliseen ohjaukseen, vaatii tämä rinnalleen joustavaa, henkilöiden välistä vuorovaikusta. (Chenhall 2003, 138.)

Teknologia keskittyy pitkälti valmistusprosessien tarkasteluun ja mitä automatisoidumpaa ja standardoidumpaa teknologia on, sitä muodollisemmat ohjausjärjestelmät ovat keskittyen prosessikontrolleihin ja perinteiseen budjetointiin. Teknologisen epävarmuu-

den kasvaessa ei voida nojata standardeihin ja vakiintuneisiin toimintatapoihin, vaan vaaditaan enemmän henkilö- ja ryhmävalvontaa sekä moninaisempia ohjausmekanismeja. (Chenhall 2003, 140–141.)

Organisaatorakenne puolestaan näkyy muun muassa siten, että isoissa organisaatioissa, joissa on pitkälle vietyä teknologiaa ja hajautettuja toimintoja, käytetään enemmän muodollisia ja perinteisiä ohjausjärjestelmiä kuten budjetointia ja muodollista kommunikaatiota. Tiimiorganisaatioissa puolestaan käytetään esimerkiksi enemmän osallistavia ohjausmekanismeja sekä kattavaa suorituksen mittausta perustana palkitsemiselle. Vastaavasti esimerkiksi yrityksen koko heijastuu siten, että isoissa yrityksessä ohjauksen menettelytavat ovat muodollisia, budjetointipainotteisia ja käytössä on kehittyneitä ohjausmenetelmiä. (Chenhall 2003, 147.)

Strategia kontingenssitekijänä eroaa muista edellä mainituista muuttujista, sillä se ei ole sinällään kontekstin osa vaan pikemminkin keino, jolla yritys voi vaikuttaa kontekstiin eli ulkoiseen ympäristöön, teknologiaan, organisatorisiin järjestelyihin, kulttuuriin ja ohjausjärjestelmiin. Kontingenssiperusteista tutkimusta on kritisoitu siitä, että se on deterministinen ja organisaatio on ympäristönsä vanki, ja tämä määrittää johdon ohjausjärjestelmien sisällön. Näin ollen strategia kontingenssitekijänä vastaa tähän kritiikkiin, sillä johdolla on strategiatyössä mahdollisuus asemoida yritys toimintaympäristöön ja valita yrityksen strateginen suunta. (Chenhall 2003, 150–152.)

Chenhall tunnisti tutkimusten perusteella tiettyjä "lainalaisuuksia", että tietyntyypiset strategiat selittävät johdon ohjausjärjestelmien muotoutumista organisaatioissa. Esimerkiksi strategiat, joille on tyypillistä konservatiivisuus, aseman puolustajan rooli markkinoilla ja kustannustehokkuus, "vaativat" perinteisiä johdon ohjausjärjestelmiä eli kustannusseurantaa, budjetointia, toiminnallisia tavoitteita ja tiukkaa budjetin valvontaa. Puolestaan yrittäjyyttä painottavat strategiat vaativat perinteisten ohjausjärjestelmien rinnalle hajautettua päätöksentekoa ja kommunikaatiota. (Chenhall 2003, 151.)

Kulttuuri kontingenssitekijänä puolestaan heijastaa sosiologista lähentymistapaa organisaatiotutkimuksessa. Kulttuurin merkitys kontingenssiperusteisessa tutkimuksessa on yleistynyt yritystoiminnan monikansallistumisen ja globalisaation myötä. Kulttuurisen ajattelun perusta on, että mailla on omat kulttuuriset erityispiirteensä, ja tämä heijastuu

johdon ohjausjärjestelmien muotoutumiseen eri kulttuureissa. Tutkimukset kulttuurin vaikutuksista johdon ohjausjärjestelmiin eivät kuitenkaan ole yksiselitteisiä, joten yleistyksiä eri kulttuurien ja johdon ohjausjärjestelmien tyypillisten ominaisuuksien välillä tutkimukset eivät tue. Yleistyksenä voidaan vain todeta, että kansallinen kulttuuri kytkeytyy johdon ohjausjärjestelmien muotoutumiseen. (Chenhall 2003, 152–155.)

Vuonna 2016 Otley julkaisi artikkelin, jossa tarkasteltiin tehtyä kontingenssiperusteista laskentatoimen ja johdon ohjausjärjestelmien tutkimusta vuosina 1980–2014. Otley määritteli vuonna 1980, että johdon laskentatoimen kontingenssiteorian tulee tunnistaa laskentajärjestelmän erityispiirteet, jotka ovat yhteydessä tiettyihin olosuhteisiin ja näiden välillä tulee olla yhteensopivuus. Vaikka kontingenssiperusteisen teorian lähtökohdaksi oli, että kaikenkattavan ratkaisun löytäminen johdon ohjausjärjestelmälle ei ole mahdollista, niin toiveena kuitenkin oli, että empiirisen tutkimuksen kautta olisi mahdollista määrittellä keskeiset tilannetekijät, joiden perusteella voitaisiin löytää näiden tilanteiden mukaisia toimivia ratkaisuja johdon ohjausjärjestelmille. (Otley 2016, 46.)

Neljän vuosikymmenen aikana kontingenssiteoreettinen tutkimus on tunnistanut lukuisia tilannetekijöitä, joita organisaatiot kohtaavat, ja osassa tutkimuksista suositukset näiden tilannetekijöiden vaikutuksesta johdon ohjausjärjestelmien muodostamiseen ovat olleet myös keskenään ristiriitaisia. Näin ollen on luultavaa, että kontingenssiperusteista mallia johdon ohjausjärjestelmien muodostamiseksi, jonka perusteella voitaisiin suositella sopivaa ratkaisua tiettyihin tilanteisiin, ei ole mahdollista kehittää. Otleyn mukaan kontingenssiteoriaan perustuen tuleekin tutkia enemmän dynaamisia prosesseja ja muutosemekanismeja, joiden perustalta voidaan löytää eri tilanteeseen mukautettuja johdon ohjauksen menetelmiä. (Otley 2016, 46.)

Tutkimuksissa yleisimmin tarkasteltuja organisaation ulkoisia tilannetekijöitä ovat olleet teknologia, kilpailu(n kovuus), ympäristön epävarmuus ja kansallinen kulttuuri. Sisäisiä tekijöitä ovat olleet mm. organisaation koko, rakenne, strategia, palkkiojärjestelmät, tietojärjestelmät, markkina-asema tai tuotteen elinkaaren vaihe. Näiden riippumattomien muuttujien avulla on pyritty selittämään tilannetekijöistä riippuvia muuttujia kuten suoriutumista, suorituksen mittausta, budjetointimenettelyä, johdon ohjausjärjestelmien suunnittelua ja käyttöä, tehokkuutta, työtyytyväisyyttä tai tuoteinnovaatioita. (Otley 2016, 48.)

Laskentatoimen kontingenssiteoreettinen tutkimus on paljolti ollut kvantitatiivista tutkimusta. Otley'n katsauksessa mukana olleista 236 tutkimuksesta 175 oli kvantitatiivisia ja vain 10 kvalitatiivista (Otley 2016, 47). Kvalitatiiviset tutkimukset ovat ilmestyneet viime vuosina (Otley 2016, 49). Otley mukaan periaatteessa kaikki laskentatoimen tutkimus on kontingenssiperusteista tutkimusta, kun pyritään selvittämään, milloin tietyt laskentamenetelmät saattaisivat olla sopivampia tietyille organisaatioille niiden kohtaamisissa erilaisissa tilanteissa ja olosuhteissa (Otley 2016, 47).

Kontingenssiteorian avulla voidaan siis tarkastella organisaatioiden ja yritysten toimintaa, toimintaympäristöä sekä valintoja, joita yritykset eri tilanteissa tekevät. Kontingenssiteoria auttaa hahmottamaan tilannetekijöitä, mitkä ohjaavat yritystä muun muassa valitsemaan tietyt johdon laskentatoimen menetelmät. Perustana on ajatusmalli, että menetelmien valintaa ohjaavat johdon tavoitteet saavuttaa asetetut päämäärät parhaalla mahdollisella tavalla. Sekä päämäärät että menetelmät rakentuvat organisaation sisäisistä ja ulkopuolelta tulevista vaikutteista.

Eri kontingenssitekijöitä ja niiden vaikutusta johdon laskentatoimen ja strategisen johdon laskentatoimen muotoutumiseen yrityksissä sekä laskentatoimen järjestelmän kehittymiseen on siis tutkittu useissa laskentatoimen tutkimuksissa viime vuosikymmeninä. Seuraavassa luvussa tarkastellaan tutkielman kannalta relevanttia aikaisempaa tutkimusta. Joukossa on kontingenssiteoriaan perustuvia tutkimuksia, jotka tarkastelevat johdon laskentatoimen ja strategisen johdon laskentatoimen hyödyntämistä yrityksissä, mutta myös muihin teorioihin pohjautuvia tutkimuksia strategisen johdon laskentatoimen hyödyntämisestä sekä laskentatoimen roolin ja laskentatoimen ammattilaisen roolin muutoksesta osana johdon laskentatoimen kehittymistä.

## **3.2 Aikaisemmat tutkimukset**

### **3.2.1 Kontingenssiteoreettisia tutkimuksia**

Johdon laskentatoimen tutkimuksen piirissä on kansainvälisesti julkaistu useita tutkimuksia johdon ohjausjärjestelmistä mukaan lukien johdon laskentatoimen järjestelmät

(esim. Malmi & Brown 2008) tai yksittäisistä menetelmistä ja niiden hyödyntämisestä yrityksissä (esim. Elnathan, Lin & Young 1996; Dávila & Foster 2005; Brierley 2011). Tutkimuksissa määrällisesti pääpaino on ollut perinteisissä johdon laskentatoimen menetelmissä.

Kontingenssiteoreettisessa viitekehyksessä on tarkasteltu tilannetekijöitä, jotka ovat vaikuttaneet yrityksissä johdon laskentatoimen ja strategisen johdon laskentatoimen menetelmien hyödyntämiseen.

Haldman ja Läätsin (2002) tutkimuksessa havaittiin, että muutokset kustannuslaskennassa ja johdon laskentatoimen käytännöissä olivat yhteydessä liiketoiminta- ja laskentaympäristön ulkoisiin muutoksiin sekä sisäisiin muutoksiin organisaatorakenteessa ja teknologiassa. Tutkimuksessa havaittiin seuraavat ulkoisen ympäristön muutostekijät: kiristynyt kilpailu, tuotantorakenteen muutokset, markkinoiden muutokset, tarve yksityiskohtaisempaan raportointiin sekä koulutuksesta syntyvät impulssit. Nämä tekijät vaikuttivat siihen, että otettiin käyttöön kehittyneempiä laskentatoimen menetelmiä. (Haldma & Lääts 2002, 386–390.)

Toisaalta sisäisinä organisaatiosta lähtevinä muutosta ajavina tekijöinä havaittiin johtamisen muutokset, tietotekniikan kehitys, organisaatorakenteen muutokset, tarve tarkempaan suoriutumista kuvaavaan toimiala/yksikkökohtaiseen raportointiin sekä ylipäättään tyytymättömyys suorituskäytännön mittaavaan järjestelmään. Myös mitä suurempi yritys oli (liikevaihdolla mitattuna), sitä ilmeisempää oli, että käytettiin kehittyneempiä laskentatoimen menetelmiä budjetoinnissa, kustannuslaskennassa ja suorituksen mittauksessa. (Haldma & Lääts 2002, 394–395.)

Cadezin ja Guildingin (2008) määrittivät mallin strategisen johdon laskentatoimen tutkimiselle, jossa tilannetekijöitä olivat yrityksen strategia (puolustaja/uudenetsijä) ja sen muotoutuminen (tietoinen strategia), markkinaorientaatio<sup>5</sup> ja yrityksen koko. Mallissa näistä tekijöistä strategiatyyppi ja sen muotoutuminen vaikuttavat laskentahenkilöstön rooliin strategiaprosessissa ja kaikki neljä tekijää yhdessä laskentahenkilöstön

---

<sup>5</sup> Markkinaorientaatio on organisaatiokulttuuri, jossa työntekijät ovat sitoutuneet tuottamaan arvoa asiakkaalle. Markkinaorientaatio koostuu asiakasorientaatiosta, kilpailijaorientaatiosta ja toimintojen välisestä koordinaatiosta ja se tähtää pitkän tähtäimen kannattavuuteen. (Narver & Slater 1990, 21–22.)

roolin kanssa vaikuttavat siihen, millainen strategisen johdon laskentatoimen järjestelmä yritykseen muotoutuu. Sekä laskentahenkilöstön rooli strategiatyössä että käytetyt strategisen johdon laskentatoimen työkalut toimivat mallissa välittäjinä edellä mainittujen tilannetekijöiden ja yrityksen suoriutumisen välillä. Lisäksi yrityksen markkinaorientaatio vaikuttaa kehitetyssä mallissa suoraan yrityksen suoriutumiseen. (Cadez & Guilding 2008, 842.)

Tuloksena havaittiin, että laskentahenkilöstön rooli oli positiivisesti yhteydessä yrityksen strategiseen päätöksentekoon, jos yritys etsi uusia aluevaltauksia (prospector-strategia) ja jos yritys teki tietoista strategiatyötä. Näihin kytkeytyi myös strategisen johdon laskentatoimen välineiden laajempi hyödyntäminen. Myös yrityksen koko vaikutti strategisen johdon laskentatoimen välineiden hyödyntämiseen eli suurissa yrityksissä käyttö oli laajempaa. Tulosten perusteella näyttäytyi myös, että strategisen johdon laskentatoimen menetelmien käyttö vaikutti positiivisesti yrityksen suoriutumiseen. Myös yrityksen markkinaorientaatiolla oli suora vaikutus yrityksen suoriutumiseen. (Cadez & Guilding 2008, 854.)

Tulokset eivät kuitenkaan tukeneet sitä, että laskentatoimen henkilöstön osallistumisella strategiseen päätöksentekoon olisi positiivista yhteyttä yrityksen suoriutumiseen. Myöskään kvantitatiivinen aineisto ei tukenut sitä, että markkinaorientaatiolla olisi positiivista vaikutusta strategisen johdon laskentatoimen työkalujen hyödyntämiseen. (Cadez & Guilding 2008, 851.) Haastattelut vahvistivat sitä, että strategia nähtiin merkittävämmäksi tekijäksi vaikuttamassa strategisen johdon laskentatoimen menetelmien käyttöön. Haastattelut toivat esiin myös sen, että kilpailutilanne oli keskeinen vaikuttava tekijä välineiden käyttämisessä. (Cadez & Guilding 2008, 854.)

Keskeisenä johtopäätöksenä oli, että yrityksen erinomainen suoriutuminen oli tulosta siitä, että yrityksen tilannetekijät (mm. strategia, rakenne, koko) ja strategisen johdon laskentatoimen menetelmät sopivat yhteen. Pelkkä menetelmien käyttöönotto ja käyttö eivät välttämättä johda parempaan suoriutumiseen. Näin ollen tutkimus myös osaltaan vahvisti kontingenssiteoreettista ajattelua, että kaikille sopivaa yhtäläistä strategisen johdon laskentatoimen mallia ei ole. Huolimatta esitetyn mallin monimuotoisuudesta se ei kuitenkaan poissulje, etteikö yrityksen toimintaan vaikuttavia tilannetekijöitä olisi

mitakin (kilpailutilanne, ympäristön epävarmuus, teknologia, kulttuuri jne.). (Cadez & Guilding 2008, 855–856.)

Aikaisemmissa tutkimuksissa (esim. Carenzo & Turolla 2010; McMahon 2001) ja kirjallisuudessa (esim. Anthony & Govindarajan 2007) on havaittu, että yrityksen koko korreloi positiivisesti johdon laskentatoimen järjestelmien käyttämiseen. Pienet yritykset eivät käytä strategisia ja edistyneitä johdon laskentatoimen menetelmiä yksinkertaisen rakenteen ja resurssien puutteen vuoksi. Carenzon ja Turollan (2010) mukaan suuremmat yritykset ovat ottaneet käyttöön erilaisia uudempia ja innovatiivisempia työkaluja kuten toimintolaskennan. Yrityksen organisaatorakenteen moninaisuus ja toiminnallisen moninaisuuden kasvu (tuotteiden ja toimittajien määrä) vaikuttavat myös johdon laskentatoimen järjestelmien käyttöönoton yleistymiseen. Samoin henkilöstön koulutustaso, henkilöstön kehittämismenot ja tutkimusmenot vaikuttavat erilaisten ja uudempien johdon laskentatoimen menetelmien käyttöönottoon. Myös yrityksen kansainvälisyydellä on vaikutusta useampien työkalujen käyttöönottoon ja myös innovatiivisempien työkalujen hyödyntämiseen. (Carenzo & Turolla 2010, 486–491.)

Saksalais-itävaltalaisessa tutkimuksessa (Neubauer, Mayr, Feld-Durstmüller & Duller 2012) tutkittiin, onko yrityksen koolla ja omistusrakenteella merkitystä strategisen laskentatoimen järjestelmän vakiintumiseen ja käyttöön. Tuloksena havaittiin eroja yritysten välillä. Isoimmilla ja ei-perheyrityksillä oli vakiintuneemmat ohjausjärjestelmät. Näillä oli useimmin erillinen toiminto (controller) ohjauksen toteuttamiseen, kun taas keskisuurilla perheyrityksillä ohjaus oli johtajan käsissä. (Neubauer ym. 2012, 7–10.)

Perheyritykset käyttivät enemmän operatiiviseen toimintaan kytkeytyviä johdon laskentatoimen ja ohjauksen menetelmiä, kuten SWOT-analyysia tai keskeisiä suorituskyvyn mittareita. Ei-perheyrityksillä oli käytettävissään uudempia ja kehittyneempiä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä. Tutkimuksen mukaan keskisuurilta perheyrityksiltä puuttuu resursseja strategiseen suunnitteluun ja on selvää, että näissä yrityksissä tarvittaisiin ammatillisempaa ja vakiintuneempaa otetta ohjausjärjestelmien kehittämiseen ja hyödyntämiseen. (Neubauer ym. 2012, 15–16.)

Yritysten kokema ympäristön epävarmuus, hajautettu johtamismalli, yritystoiminnan vakiintuneisuus verrattuna aloittaviin yrityksiin sekä suorituskyvyn viimeaikainen heik-



keneminen olivat tekijöitä, jotka hotellialan yrityksissä vaikuttivat strategisen johdon laskentatoimen menetelmien käyttöönottoon ja hyödyntämiseen. Erityisesti yritykset, jotka kokivat ympäristön epävarmaksi pyrkivät parantamaan suunnitteluaan ja ohjautaan strategisen johdon laskentatoimen menetelmien avulla. (Pavlatos 2015, 761–765.)

Markkinaorientoituneen liiketoimintastrategian, laatujohtamisstrategian, yrityksen koon sekä strategisen johdon laskentatoimen menetelmien käytön yhteyttä ja näiden vaikutusta sekä asiakassuorituskykyyn (customer performance) että taloudelliseen suoriutumiseen tarkasteltiin Turnerin, Wayn, Hodarin ja Wittemanin (2017) hotellialalle kohdistuneessa tutkimuksessa.

Tuloksena havaittiin, että markkinaorientoituneella strategialla oli positiivinen vaikutus sekä strategisen johdon laskentatoimen välineiden käyttöön (toisin kuin Cadezin ja Guildingin 2008 tutkimuksessa) että asiakastulokseen. Näillä puolestaan oli positiivinen vaikutus hotellin taloudelliseen tulokseen ja markkinaorientoituneella strategialla välillinen positiivinen vaikutus. (Turner ym. 2017, 40.)

Keskeinen johtopäätös tutkimuksessa oli, että strategisen johdon laskentatoimen menetelmien käyttö vaikuttaa välillisesti markkinaorientoituneen strategian ja taloudellisen tuloksen yhteyteen. Tulosten perusteella tutkijat esittivät, että yritysten johtamisjärjestelmä ml. strategisen johdon laskentatoimen menetelmät tulee räätälöidä tukemaan yrityksen liiketoimintastrategiaa, jotta nämä parantavat kilpailukykyä ja suoriutumista. (Turner ym. 2017, 40.)

### **3.2.2 Muita tutkimuksia johdon laskentatoimen muotoutumiseen vaikuttavista tekijöistä**

Vuonna 2012 Cadez ja Guilding julkaisivat tutkimuksen, jossa he tutkivat strategian, strategisen johdon laskentatoimen ja suoriutuminen välistä yhteyttä konfiguraationaalisessa viitekehysessä. Jos kontingenssiteoria olettaa, että on olemassa tietty tilanteen mukainen rakenne, joka on sopiva yrityksen strategiaan optimaalisen tuloksen aikaansaamiseksi, niin konfiguraationaalinen teoria olettaa, että voi olla erilaisia yhtä tehokkaita rakenteita, jotka tukevat yrityksen strategiaa. Konfiguraationaalisessa viitekehysessä organisaatiot muodostuvat joukosta rakenteita ja toimintoja, jossa tehokkuus syntyy

kulloinkin asiaan liittyvien rakenteellisten ja strategisten tekijöiden yhteensopivuudesta (equifinality, combination and reciprocity). (Cadez & Guilding 2012, 484–485.)

Aineiston yritykset ryhmittivät kuuteen ryhmään<sup>6</sup> suhteessa tutkittuihin osa-alueisiin (strategiatyyppi, strategisen laskentatoimen järjestelmä ja suoriutuminen). Ryhmiä vertailtaessa oli havaittavissa, että suoriutumiseltaan samalle tasolle yltäneet ryhmät eivät olleet strategialtaan tai strategisen laskentatoimen järjestelmältään yhtäläisiä. Eli samalle suorituksen tasolle päädyttiin hyvinkin erilaisilla rakenteellisilla ratkaisuilla. Tutkimuksen tulos osoitti, että erilaiset "tilannetekijät" voivat muodostaa keskinäisiä vaihtoehtoisia rakenteita, joiden kautta päädytään erilaisuudesta huolimatta yhtäläiseen suoritukseen. Näin ollen kontingenssiteoreettinen tutkimus voi olla liian suppea ajattelusaan, että tiettyjen muuttujien väliset syy-seuraussuhteet selittäisivät strategian ja rakenteen suhdetta suoriutumiseen. (Cadez & Guilding 2012, 493–497.)

Laitinen (2001a) tutki pienten suomalaisten teknologiayritysten johdon laskentatoimen muutostekijöitä perustuen yritysten organisatorisiin tekijöihin ja motivaatiomalleihin. Tutkimuksen viitekehys pohjautui organisaatioteoriaan ja siinä oli kontingenssiteoreettisia piirteitä. Faktorianalyysin perusteella yrityksissä ilmeni neljä erilaista motivaatiomallia: muutosorientoituneet, vakaat ja konservatiiviset, suoritustyytyväiset sekä tyytymättömät resurssittomat. Matemaattisen mallin avulla näistä neljästä motivaatioryhmästä koostettiin niiden suhtautuminen johdon laskentatoimen muutostarpeisiin. (Laitinen 2001a, 529–531.)

Tutkimuksen mukaan teknologiayrityksen selviytyminen on hyvin selvästi yhteydessä kilpailijoiden määrään ja kustannustehokkuuteen. Kun kilpailu on kovaa, täytyy yrityksen toimia erittäin kustannustehokkaasti pärjätäkseen. Kustannustehokkuuden parantaminen on yksi keskeisimmistä tekijöistä kilpailun kiristyessä. Näin ollen johdon laskentatoimen menetelmät, jotka auttavat yrityksiä parantamaan kustannustehokkuuttaan, kuten toimintolaskenta, toimintojohtaminen, läpimenolaskenta ja tavoitekustannuslaskenta, ovat todennäköisemmin hyödynnettäviä. Myös strategisen suunnittelun aikajänne sattumanvaraisessa ympäristössä toimiville yrityksille vaatii aikajänteen optimointia eli

---

<sup>6</sup> analysoijat, menestyneet (blue chips), ensimmäisenä liikkeellä (first movers), kotimaiset suojelijat, viivyttelijät (laggards) ja sosialismin jäänteet. Tutkimusaineiston muodostivat slovenialaiset yritykset. (Cadez & Guilding 2012, 492.)

lyhyempää aikajännettä vakaaseen toimintaympäristöön verrattuna. Sen sijaan projektien pituutta kasvattamalla pystytään kehittämään varmemmin uusia innovatiivisia projekteja, mikä lisää yrityksen selviytymisen todennäköisyyttä. (Laitinen 2001a, 537–538.)

Tutkimuksessa havaittiin, että neljän yritysryhmän välillä oli merkittäviä motivaatioeroja suhteessa johdon laskentatoimen järjestelmien muutokseen. Muutosorientoituneet yritykset toimivat kovan kilpailun ympäristössä, ja ne kehittivät johdon laskentatoimen menetelmiään, jotta pystyivät vastaamaan kilpailuun. Sen sijaan vakaat ja konservatiiviset yritykset toimivat suhteellisen hitaasti muuttuvassa, ennustettavassa ja vähemmän kilpailussa ympäristössä, joten niillä ei ollut tarvetta kehittää johdon laskentatoimen menetelmiään. Niiden selviytymisnäköymät eivät merkittävästi vaarannu, vaikka yrityksen tehokkuus laskisi. (Laitinen 2001a, 538.)

Suorituskykyiset yritykset toimivat vähäisen kilpailun ympäristössä tyypillisesti lyhyissä projekteissa, joissa hinta ei ollut kilpailutekijä. Näin ollen niillä ei ollut tarvetta kehittää kustannustehokkuuttaan eikä täten johdon laskentatoimen menetelmiään. Tyytymättömät resurssittomat yritykset puolestaan toimivat kilpailluilla markkinoilla ja niillä oli lukuisia lyhyitä asiakassuhteita. Nämä yritykset olivat pakotettuja parantamaan toimintansa kustannustehokkuutta, jolloin ne olivat resurssien vähäisyydestä huolimatta pakotettuja kehittämään ja muuttamaan johdon laskentatoimen menetelmiään selviytyäkseen. (Laitinen 2001a, 538.)

Ma ja Tayles (2009) tutkivat strategisen johdon laskentatoimen kehittymistä englantilaisessa globaalisti toimivassa yrityksessä. Tutkimuksen teorettinen tausta oli uudessa institutionaalisessa teoriassa. Keskeisenä muutosta ohjaavana tekijänä oli ulkoisen ympäristön muutos: kiristyneen kilpailun vuoksi yrityksen oli myös muutettava sisäistä organisaatiotaan ja tapaansa toimia. Strategisen johdon laskentatoimen kehittyminen oli siis vastausta koventuneeseen kilpailuun ja vahvojen asiakkaiden vaatimukseen kilpailukykyisistä hinnoista. Muutosta mahdollistivat myös konsulttien suositukset uuden suunnittelujärjestelmän kehittämiseksi sekä kilpailijoiden käyttämien välineiden käyttöönoton matkiminen. Keskeistä oli myös uuden suunnittelujohtajan palkkaaminen yritykseen, joka aikaisempaan kokemukseensa perustuen piti talouden vahvaa roolia tärkeänä yrityksen päätöksenteossa. Globaalin yrityksen tehostuneempi keskitetty ohjaus

vaati laskentatoimen muuttumista eristyneestä raportointitoiminnosta strategista päätöksentekoa tukevaksi toiminnoksi. (Ma & Tayles 2009, 485–490.)

### **3.2.3 Tutkimuksia johdon laskentatoimen sekä laskentahenkilöstön asemasta, roolia ja tehtävistä**

Lambert ja Sponem (2012) tarkastelivat johdon laskentatoimea yrityksen toimintona ja sen asemaa ranskalaisissa yrityksissä. Tutkimuksessa he havaitsivat neljä eri roolia johdon laskentatoimelle: pidättyväinen, turvaava, kumppani ja kaikkivoipa. Pidättyväisellä johdon laskentatoimella oli vähän vaikutusvaltaa yrityksessä ja se palveli paikallista johtoa. Pääpaino yrityksessä oli markkinointitoiminnolla ja liian näkyvällä johdon laskentatoimeen panostamisella pelättiin olevan kielteisiä vaikutuksia yrityksen innovatiivisuudelle ja luovuudelle. Johdon laskentatoimella ei ollut strategista roolia. (Lambert & Sponem 2012, 571–575.)

Turvaavassa roolissa johdon laskentatoimella oli vähän vaikutusvaltaa ja se palveli pääkonttoria paikallisjohtajien sijaan. Tehtävät olivat perinteisiä raportointiin, budjetin valmisteluun ja seurantaan liittyviä tehtäviä. Johdon laskentatoimi oli kaukana operatiivisesta toiminnasta ja operatiivinen toiminta koki laskentatoimen johdon valvonnan välineenä. Johdon laskentatoimella ei myöskään ollut näkyvää strategista roolia. (Lambert & Sponem 2012, 575–579.)

Kumppanin roolissa johdon laskentatoimella oli läheinen rooli operatiivisen toiminnan kanssa. Laskentatoimi tuotti tietoa päätöksentekoa varten ja sillä oli vaikutusvaltaa yrityksen operatiivisessa päätöksenteossa. Keskeinen kumppani oli paikallinen johto, mutta myös pääkonttori ja sijoittajat olivat johdon laskentatoimen kumppaneita. Johdon laskentatoimi osallistui myös strategiseen päätöksentekoon. (Lambert & Sponem 2012, 579–581.)

Kaikkivaltiaan roolissa johdon laskentatoimella oli vahva auktoriteetti. Tällaisia yrityksiä aineistossa oli vain yksi. Yrityksessä oli vallalla voimakas kustannustietoisuus ja päätöksenteko oli alisteista laskentatoimen hyväksynnälle. Johdon laskentatoimen rooli

oli pääkonttorin valtuuttama ja operatiivinen johto oli alisteinen johdon laskentatoimen roolille. Ongelmaksi tällaisessa yrityksessä voi muodostua innovatiivisuuden häviäminen sekä päätöksenteon lyhytnäköisyys. (Lambert & Sponem 2012, 581–584.)

Tutkijoiden mukaan kaiken kaikkiaan johdon laskentatoimen roolin ymmärtäminen yrityksessä vaatii ymmärrystä siitä, mikä asema laskentatoimella yrityksessä on. Myös tätä kautta on mahdollista saada selvyys, mikä on johdon laskentatoimen ammattilaisten rooli yrityksessä. Organisaatioissa, joissa laskentatoimella on vaikutusvaltaa, taloudellisella näkökulmalla on vaikutusta päätöksenteossa. Puolestaan, jos rooli on rajoitettu, niin laskentatoimen henkilöstö keskittyy teknisiin laskentatoimen tehtäviin. Tämän tutkimuksen perusteella johdon laskentatoimen rooli tasavertaisena kumppanina päätöksenteossa ei olisi kovinkaan yleinen, vaan vallalla olisi pikemminkin rajoittuneempi tukirooli. (Lambert & Sponem 2012, 584–587.)

Vähän erilaisen tulokulman johdon laskentatoimeen ja sen kytkeytymiseen yrityksen strategian muodostumiseen esittivät Skaerbaek ja Tryggestad (2010). He haastoivat tutkimuksessaan usein vallalla olevaa käsitystä laskentatoimen passiivisesta roolista strategiatyössä yritysjohton apuvälineenä, eli laskennan toimimista alisteisena strategialle ja sen täytäntöönpanolle. Heidän tulokulmansa oli tarkastella pitkäaikaisen case-tutkimuksen avulla mahdollista laajempaa roolia, jossa laskentatoimen työkaluilla on tehtävänsä myös strategian muodostamisessa ja uudelleen suuntaamisessa. Teoreettisena viitekehyksenä he hyödynsivät toimijaverkostoteoriaa (actor-network theory), jossa ihmisten lisäksi toimijaverkoston kuuluvat esimerkiksi organisaation käyttämät laskentatoimen järjestelmät. (Skaerbaek & Tryggestad 2010, 108–109, 111.)

He ehdottivat, että yrityksessä käytössä olevat laskentatoimen työkalut muodostavat aktiivisen toimijan strategian muodostamisessa, sillä nämä välineet muokkaavat yrityksen hallintotapaa ja myös yrityksen henkilöiden työidentiteettiä, sekä tuottavat yhdessä kuvaa yrityksen ulkoisista taloudellisista toimintaedellytyksistä. Tutkimuksen havainnointina he muun muassa esittivät, että case-yrityksen omaksuma sopeutumisstrategia onnistui, koska yritys strategiansa mukaisesti pidättäytyi investoinneista ja strategia perustui laskentatoimen työkaluihin. Eli strategia oli sekä muodostettu hyödyntäen laskentatoimen työkaluja että sovitettu näihin työkaluihin. Laskentatoimen työkalut voivat olla myös aktiivisesti mukana määrittämässä ulkoista ympäristöä sekä muotoilemassa stra-

tegiaa ja painostamassa strategian uudelleenmuotoilemiseen. (Skaerbaek & Tryggestad 2010, 121–122.)

Järvenpää (2007) tutki laskentatoimen muutosta osana yrityksen kulttuuria ja sen muutosta. Yrityskulttuuri muodostuu fyysisistä ja visuaalisista elementeistä kuten toimitilasta ja yrityksen logosta, kognitiivisista henkisistä elementeistä kuten uskomuksista, arvoista ja kertomuksista sekä yhteisistä toimintamalleista kuten rituaaleista ja juhlallisuuksista. Laskentatoimen kulttuuri on osa yrityskulttuuria ja se muotoutuu joukosta yhteisesti ymmärrettyjä olettamuksia, uskomuksia ja arvoja, millainen rooli laskentatoimella yrityksessä on. Kuten yrityskulttuuri kokonaisuutena, niin myös laskentatoimen kulttuuri on kehittynyt historian saatossa ja sen on mahdollista muuttua ja se myös väistämättä muuttuu osana yrityksen muutosta. (Järvenpää 2007, 106–110.)

Tutkimuksessa havaittiin, että johdon laskentatoimen muutoksessa keskeinen muutosta edesauttava tekijä olivat rakenteelliset muutokset eli johdon laskentatoimen hajauttaminen liiketoimintayksiköihin. Kun laskentatoimen henkilöt olivat keskitettynä taloushallintoon, oli yhteys liiketoimintaan vähäisempää. Kun organisaatorakennetta muutettiin ja jokainen liiketoimintayksikkö sai omat controllerit, toi tämä controllerit lähemmäksi liiketoimintaa ja myös mahdollisti heille paremman osallistumisen päätöksentekoon. Uusi rakenne loi samalla myös painetta controllereita kohtaan ja haastoi heitä antamaan aktiivisen panoksensa liiketoiminnan tukemiseen. Hajauttaminen muutti vallinneita toimintatapoja ja loi siten uuden toimintamallin controllerin roolille yrityksessä. (Järvenpää 2007, 116–118.)

Lisäksi uusilla tietojärjestelmillä ja laskentatoimen menetelmillä oli vaikutusta laskentatoimen muutokseen. Ne tarjosivat controllereille välineitä toimia yrityksen liiketoimintaa tukevana osaajina. Uusia laskentatoimen työkaluja hyödyntämällä controllerit pystyivät tarjoamaan laskelmia ja tietoa, joilla katsottiin yrityksen ulkopuoliseen maailmaan esim. kilpailijoiden kustannuksiin tai asiakaskannattavuuden kehittymiseen. Lisäksi muutos vaati henkilöstöhallinnon tukea, että lisäkoulutuksen, urasuunnittelun ja tehtäväkierron avulla voitiin lisätä controllereiden liiketoimintaosaamista. (Järvenpää 2007, 118–122.)

Tillmann ja Goddard (2008) tarkastelivat, miten strategista johdon laskentatoimea hyödynnetään toiminnan merkityksellistämässä (sense-making). Eli kuinka laskentatoimea hyödynnetään strategisen päätöksenteon apuna ja erityisesti kuinka controllerit käyttävät laskentatoimea apuna strategisten päätösten merkitysten ymmärrettäväksi tekemisessä. (Tillmann & Goddard 2008, 80.)

Tutkimuksessa havaittiin, että strategisissa tilanteissa controllerit autoivat organisaatiota ymmärtämään tilannetta ja tekemään siitä avoimemman. He esittivät asiat siinä muodossa, että strategisten päätösten syy-seuraussuhteet ymmärrettiin paremmin ja myös organisaation ymmärrys päätösten kokonaisvaikutuksista kasvoi. Tässä ymmärrettävyyden lisäämisessä controllerit jäsensivät ja yhdenmukaistivat tietoja, eli jäsensivät moninaista ja moniulotteista tietoa laskentatoimen keinoin. Lisäksi controllerit yhdistivät uusia päätöstilanteita koskevia tietoja peilaten niitä aikaisempiin tietoihin sekä vertaamalla aikaisemmista tilanteista saatuihin tietoihin (vertailutieto). Tietojen esittämisessä tehtiin myös kompromisseja ja tasapainottamista eli valikoimalla laajasta tietomäärästä oleellinen. Tälle antoi pohjaa controllereiden osaaminen ja tuntuma siitä, mikä strategisissa päätöksissä kulloinkin oli keskeistä. (Tillmann & Goddard 2008, 89–93.)

Ymmärrettäväksi tekemisen tarvetta selitti merkittävästi ulkoinen toimintaympäristö, jota seurattiin tiiviisti ja se vaikutti keskeisesti strategisiin päätöksiin ja myös strategiseen johdon laskentatoimeen. Toisaalta yritys oli myös sisäisesti monimutkainen, mikä lisäsi toiminnan haastavuutta ja tarvetta päätösten syy-seuraussuhteiden ja kokonaisuuden hahmottamiseen. (Tillmann & Goddard 2008, 94.)

Monimutkainen toimintaympäristö asetti controllereiden osaamiselle merkittäviä vaatimuksia. Ei riittänyt että hallitsi laskentatoimen, vaan myös laajempi liiketoiminnan osaaminen oli keskeistä. Lisäksi controllereiden piti pystyä kommunikoimaan strategian/päätösten/toiminnan ymmärrettäväksi tekeminen laskentatoimen avulla siten, että tieto oli ymmärrettävää myös muille organisaatiossa. (Tillmann & Goddard 2008, 96.)

Kaiken kaikkiaan tutkimus hahmotti, miten strategista johdon laskentatoimea hyödynnetään käytännössä ja kuinka controllerit käyttävät laskentatoimen tietoja strategisten tilanteiden ymmärrettäväksi tekemisessä ja kuinka laskentatoimi kytkeytyy organisaation muihin toimintoihin. Strateginen johdon laskentatoimi monikansallisessa yrityksessä

on erittäin moniulotteinen toiminto. Mikään yksittäinen työkalu ei ole riittävä, vaan tarvitaan erilaista tietoa ja erilaisia strategisen johdon laskentatoimen työkaluja, jotta strategisia tilanteita pystytään hahmottamaan kokonaisvaltaisesti ja ymmärrettävästi. (Tillmann & Goddard 2008, 97.)

Laskentatoimen henkilöstön roolista ja tehtävistä yrityksissä on tehty useita tutkimuksia vuosikymmenten aikana (esim. Granlund & Lukka 1997; Friedman & Lyne 2001; Burns & Baldvinsdottir 2005; Byrne & Pierce 2007). Näiden tutkimusten perusteella roolin on hahmotettu olevan joko perinteinen ns. "pavunlaskijan" rooli tai sitten rooli on kehittynyt liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan. Yksittäisen taloushallinnon henkilön näkökulmasta laskentahenkilön rooli voi siis olla rutiiniraportointiin keskittynyt tehtävä kaukana liikkeenjohdosta tai sitten strateginen tiedontuottaja, joka on kiinteästi mukana liiketoiminnan päätöksenteossa. Toisaalta näiden roolien päällekkäisyyttä, lähentymistä tai yhdistymistä on tutkimuksissa myös tuotu esiin, jolloin on käytetty nimitystä hybridi (esim. Caglio 2003; Burns & Baldvinsdottir 2005).

Loo, Verstegen ja Swagerman (2011) tutkivat laskentatoimen henkilöstön roolin muutosta ryhmittelemällä kyselytutkimuksen perusteella laskentahenkilöstön tehtävien sisältöjä kahteen ryhmään (raportoivat analysoijat ja järjestelmän analysoijat). Tutkimus tarkasteli tehtävien muutosta verrattuna kolme vuotta aikaisemmin tehtyyn vastaavaan tutkimukseen. Tutkimuksen tuloksena oli, että tehtävät ryhmittäytyivät molempina vuosina varsin samankaltaisesti. Kuitenkin jälkimmäisessä tutkimuksessa oli nähtävissä, että jossain määrin oli tapahtunut siirtymää raportoinnista kohti liiketoimintaa tukevia tehtäväsäilyttäjiä. Eli raja perinteisen raportoijan ja liiketoimintaorientoituneen laskentahenkilön välillä oli hämärtynyt, mutta ei kuitenkaan siinä määrin, että perinteinen laskentahenkilön rooli olisi hävinnyt. Johtopäätöksenä oli, että perinteiset laskentatoimen tehtäväsäilyttäjä tulevat jatkossakin säilymään. (Loo ym. 2011, 287, 302–303.)

Laskentahenkilöstön roolin muutosta on tarkasteltu myös työpaikkailmoitusten kautta (esim. Lepistö, Järvenpää, Ihantola & Tuuri 2016). Havaintona oli, että tyypillisimmät työtehtävät olivat varsin perinteisiä: raportointia, kehittämistä, budjetointia ja analysointia. Vähemmän painotettiin tehtäviä, jotka liittyivät strategiatyöhön, suorituksen mittaukseen tai osallistumiseen johtoryhmätyöskentelyyn. Toisaalta hakijoilta edellytettiin ominaisuuksia, kuten kehittämis- ja analysointikykyä sekä vuorovaikutustaitoja, joilla



on yhteyksiä laajempaan liiketoiminnan kehittämisen rooliin. Johtopäätöksenä todettiin, että voi olla, että todellisten tehtävien ja tavoiteasetannan välillä on kuilu, eli työtehtävät ovat perinteisiä eikä laskentahenkilöstön rooli ole strateginen tehtävään kohdistetuista odotuksista huolimatta. (Lepistö ym. 2016, 78–81.)

Toisaalta laskentahenkilöstön rooli voi muuttua yksittäisten henkilöiden toiminnan kautta. Goretzki, Strauss ja Weber (2013) tutkivat saksalaisessa yrityksessä institutionaaliseen teoriaan perustuen laskentahenkilöstön roolin muuttumista. Muutoksen airueena toimi uusi talousjohtaja, joka pystyi vakiinnuttamaan laskentatoimelle liiketoimintakumppanin roolin sekä muuttamaan laskentahenkilöstön identiteettiä ja roolia yrityksessä. (Goretzki ym. 2013, 58–59.)

Vastaavasti Hyvönen, Järvinen ja Pellinen (2015) tarkastelivat suomalaisessa yhteydessä business controllerien roolin muutosta institutionaalisen yrittäjyyden kautta. Institutionaalinen yrittäjyys painottaa toimijoiden merkitystä instituutioiden muutoksessa, ja keskittyy siihen, miten organisaation jäsenet toimivat muuttaakseen instituutionaalista kontekstia. Institutionaaliset yrittäjät ovat henkilöitä, jotka toimivat tarkoituksenaan synnyttää uusia instituutioita tai muuttaakseen olemassa olevia. Heillä tulee olla käytävissään riittävät resurssit muutoksen aikaansaamiseksi ja he ovat myös valmiita ottamaan riskejä, jotta muutoksia saadaan aikaan. (Hyvönen ym. 2015, 24).

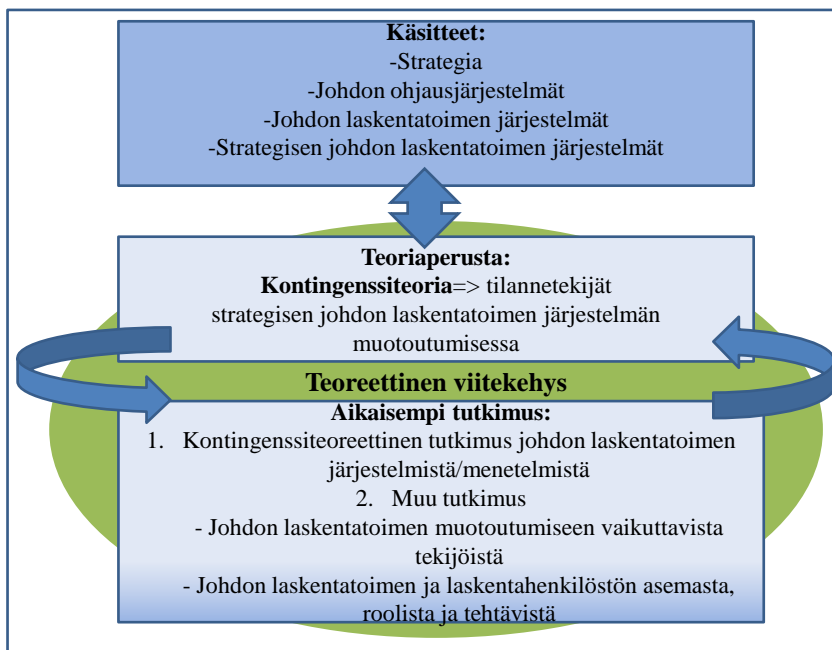
Laskentahenkilöstön roolin muutos voi käynnistyä, kun yksittäinen laskentatoimen henkilö toimii organisaatiossa muutoksen tuulena ja pystyy muodostamaan yhteisen rintaman, jota kautta muutos omaksutaan laajemmin koko yrityksessä. Roolin muutoksen onnistumiseen vaaditaan laskentahenkilöstön kyvykkyyttä toimia tilanteiden edellyttämällä tavalla ja halua omaksua muutoksen edellyttämät tavoitteet. Jotta muutoksia voidaan sanoa institutionaalistuneiksi, muutoksen tulee juurtua osaksi organisaation toimintaa. Eli institutionalisoituneena muutos jatkuu osana yrityksen toimintaa, vaikka muutoksen alullepanija ei enää olisi organisaatiossa töissä. (Hyvönen ym. 2015, 24, 34–35).

Tämä tutkielman kannalta on hyvä hahmottaa erilaisia laskentahenkilöstön rooleja, mutta tarkoituksena ei ole tarkastella laskentahenkilöstön roolia irrallaan ympäristöstä, missä yritykset toimivat. Roolin oletetaan olevan yhteydessä johdon laskentatoimen ase-

maan yrityksessä ja yrityksen toimintaa ohjaaviin tilannetekijöihin. Rooli voi olla erilainen eri yrityksissä riippuen siitä, miten yritys sekä ulkoisten että sisäisten tilannetekijöiden kautta hahmottaa tilanteen. Hedelmällistä on tarkastella sitä yhteyttä, mikä laskentatoimen muutoksella, strategisen johdon laskentatoimen muotoutumisella ja laskentahenkilöstön roolin muutoksella tässä yhteydessä on.

### 3.3 Yhteenveto

Alle olevassa kuviossa (kuvio 3) on esitetty yhteenveto tutkielman viitekehyksestä. Viitekehyksen muodostavat luvussa 2 esitellyt tutkielman keskeiset käsitteet ja tässä luvussa esitetty teoreettinen viitekehys, joka rakentuu kontingenssiteoriasta ja aihepiiriin aikaisemmasta tutkimuksesta.



**Kuvio 3. Tutkielman teoreettinen viitekehys**

Kontingenssiteorian avulla voidaan tarkastella organisaatioiden ja yritysten toimintaa, toimintaympäristöä sekä valintoja, joita yritykset eri tilanteissa tekevät. Kontingenssiteoria auttaa hahmottamaan tilannetekijöitä, mitkä ohjaavat yritystä muun muassa valitsemaan tietyt johdon laskentatoimen menetelmät. Perustana on ajatusmalli, että menetelmien valintaa ohjaavat johdon tavoitteet saavuttaa asetetut päämäärät parhaalla mah-

dollisella tavalla. Sekä päämäärät että menetelmät rakentuvat organisaation sisäisistä ja ulkopuolelta tulevista vaikutteista käsin.

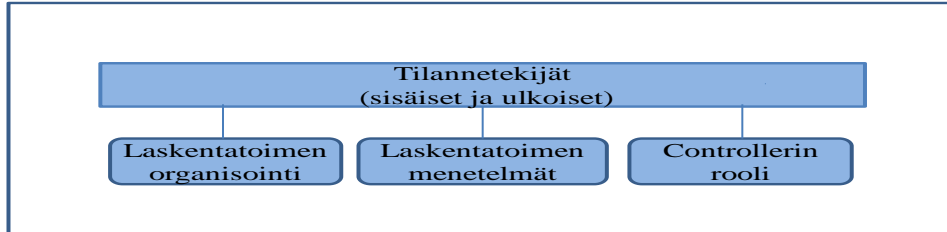
Peilaten aikaisempaa tutkimusta tutkielman tavoitteisiin nähden näyttää varsin selvältä, että yritysten kohtaamat tilannetekijät ovat läsnä ja ohjaavat sitä, miten yritys ottaa käyttöön johdon laskentatoimen menetelmiä. Merkitystä on esimerkiksi yrityksen koolla, elinkaaren vaiheella, organisaatorakenteella, toimintaympäristöllä, sisäisellä kulttuurilla sekä kilpailutilanteella. Erilaiset tilanteet vaativat erilaisia toimia. Yrityksen resurssit myös vaikuttavat, miten paljon yrityksellä on varaa panostaa laskentatoimeen ja hakea näiden välineiden kautta kilpailuetua markkinoilla. Yleensä suuret yritykset ovat edelläkävijöitä. Yhtenä tavoitteena tutkielmassa on selvittää, mitkä ovat tutkittavien yritysten kohtaamat tilannetekijät, joiden voidaan katsoa heijastuvan siihen, millaiseksi näiden yritysten strategisen johdon laskentatoimen järjestelmä on muotoutunut.

Aikaisempi tutkimus on osittain havainnut, että laskentatoimen henkilöstöllä voi olla strategisempi rooli yrityksen menestyksessä kuin pelkästään perinteinen laskentatiedon raportoinnin rooli. Toisaalta tutkimukset ovat myös esittäneet, ettei rooli ole muuttunut. Tämä voi selittyä esimerkiksi organisatorisilla tekijöillä, yrityksen kulttuurilla tai yksilön kyvykkyydellä.

Tutkielman tavoitteisiin nähden aineistona olevien kohdeyritysten avulla on mahdollista saada lisävalaistusta siihen, miten johdon laskentatoimen ammattilaiset kokevat roolinsa ja onko perinteinen laskentatoimi saanut rinnalleen strategisen johdon laskentatoimen ja liiketoiminnan kehittämiseen panostavat laskennan ammattilaiset. Mahdollista on myös tarkastella, mitä tilannetekijöitä muutoksen ja muuttumattomuuden taustalta nousee esiin. Yritysten laskentatoimen järjestelmä ja laskentatoimen henkilöstön rooli on aikaisempien tutkimusten valossa erilainen eri yrityksissä, joten tilannetekijöiden kautta voitaneen myös havainnollistaa näiden erojen taustoja.

Oheisessa kuviossa 4 on esitetty tiivistetysti teoreettisen viitekehyksen keskeiset teemat, joihin tutkielman empiirisessä osuudessa haetaan lisävalaistusta. Eli tarkastellaan haastatteluiden ja muun aineiston (yritysten tilinpäätökset) kautta mitä tilannetekijöitä aineistosta nousee esiin, jotka sitten valottavat, millainen strategisen johdon laskentatoimen järjestelmä yrityksiin on muodostunut. Tätä järjestelmän muotoutumista ja kehitty-

neisyyttä tarkastellaan laskentatoimen organisoinnin, käytössä olevien johdon laskentatoimen menetelmien ja laskentatahenkilöstön/controllerien roolin muutoksen kautta. Myös haastattelukysymykset ovat rakentuneet tältä pohjalta.



#### **Kuvio 4. Teoreettisen viitekehyksen keskeiset teemat**

Seuraavassa luvussa 4 tarkastellaan tutkielman tutkimusmenetelmiä ja -aineistoa. Eli selvennetään, miten tutkielman alkupuolella esitettyihin tutkimuskysymyksiin etsitään vastauksia ja kuinka teoreettisen viitekehyksen ja empirian välistä yhteyttä valotetaan. Tutkielman empiirisen osuuden muodostavat haastattelut ja niistä esiin nousevat laskentatoimen ammattilaisten kokemukset ja havainnot, joiden kautta tarkastellaan laskentatoimen muutosta ja strategisen johdon laskentatoimen kehittyneisyyttä yrityksissä.

## 4 TUTKIMUSMENETELMÄT

### 4.1 Laadullinen tutkimus

Tämän tutkielman tutkimusote on laadullinen. Laadulliselle tutkimukselle on ominaista, että se pyrkii ymmärtämään ilmiötä. Tutkimukselle on myös ominaista, että laadullisen aineiston perusteella pystytään kuvailemaan ilmiötä ja saamaan siitä syvälinen näkemys. Määrälliseen tutkimukseen verrattuna laadullinen tutkimus pystyy tarkastelemaan ilmiötä syvemmin kuin luvuilla ilmaistuna. (Kananen 2015, 70–71.)

Laadullinen tutkimus ei perustu mittaamiseen eli pyrkimykseen saattaa aineisto numeeriseen muotoon. Laadullinen tutkimus tarkastelee yksittäisiä tapauksia, jotka on kuvattu esimerkiksi haastatteluissa. Yksittäistapauksia tarkastellaan niihin osallistuvien ihmisten kautta tai niihin osallistuvien ihmisten antamien merkitysten kautta. Laadullinen tutkimus etenee yleensä yksityisestä yleiseen (induktiivisesti) eli hypoteeseja ei johdeta etukäteen teoriasta näiden testaamiseksi eli kuvaako teoria kyseistä ilmiötä. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 30–32.)

Laadulliselle tutkimukselle ominaisena piirteenä on pyrkimys kokonaisvaltaiseen ymmärtämiseen. Olennaista on, että ilmiön kokonaisuuden ymmärtämiseksi kuvaukset ja tulkinnat tutkittavasta ilmiöstä eivät ole irrallisia henkilön sosiaalisesta todellisuudesta tai organisaation ulkoisesta ympäristöstä. Myös laadullinen tutkimusaineisto, vaikka se koostuu yksittäisistä haastatteluista ja jokainen haastattelu on ainutkertainen, on tulkittavissa siten, että se mahdollistaa ilmiön tarkastelun kokonaisuutena ja jokainen haastattelu on yksi ilmentymä kokonaisuudesta. Laadullinen tutkimus mahdollistaa ilmiön viivahteiden, tilanteen, kytkentöjen, monimutkaisuuden ja ominaisuuksien tarkastelun. (Patton 2015, 67–68.)

## 4.2 Aineistot

Tutkielman pääasiallisen aineiston muodostavat kymmenen yrityksen kahdentoista taloushallinnon ammattilaisen haastattelut. Haastateltavat organisaatiot valittiin mahdollisimman erilaisilta toimialoilta. Mukana oli sekä suuria että keskisuuria yrityksiä, joiden toimialat olivat ICT-palvelut, kauppa, tutkimus, media, metsä, ympäristö- ja kiinteistöpalvelut, erikoistunut rakennustoiminta, kuluttajatuotteet, rakentamisen suunnittelu- ja konsultointipalvelut sekä sosiaali- ja terveystaloudet. Erikoistuneen rakennustoiminnan toimialan yritys oli aineiston pienin, liikevaihdoltaan keskisuuri, mutta henkilöstömäärältään pieni yritys. Suurin yritys oli metsäteollisuudesta.

Yritysten ikä myös vaihteli. Nuorin yritys oli perustettu vuonna 2013, kun puolestaan vanhimmat yritykset olivat toimineet jo useita vuosikymmeniä, osa yli sadan vuoden ajan. Näin pyrittiin saamaan aineistoon vaihtelua, jotta aineistossa olisi erilaisia yrityksiä, joilla on erilaisia toimintaympäristöjä ja tilanteita, joiden kautta pystyttäisiin löytämään yhtäläisyyksiä ja eroja yritysten välillä. Laadullinen tutkimus nimenomaan mahdollistaa erilaisten yritysten vertailun tutkittavan ilmiön syvälliseksi ymmärtämiseksi.

Haastateltavia oli yhteensä kaksitoista (kahdeksan miestä ja neljä naista). Kaikki haastateltavat olivat ylemmän korkeakoulututkinnon suorittaneita ja toimineet nykyisissä tai vastaavissa työtehtävissä vähintään kahden vuoden ajan. Useilla haastateltavilla oli pitkä ja monipuolinen kokemus talouden tehtävistä usean vuoden ajalta. Eli kaikki haastateltavat olivat yritysten talouden ammattilaisia ja osa myös pitkään talouden johtotehtävissä toimineita. Haastateltavat olivat yritysten talousjohtajia, talouspäälliköitä tai vastaavia sekä yksi business controller. Kaikilla haastateltavilla oli esimiesvastuuta ja heidän asemansa yrityksessä vaihteli ylimmästä johdosta alempaan keskijohtoon.

Kahdeksan haastattelua oli yksilöhaastatteluja ja kaksi parihaastattelua, johon samanaikaisesti osallistui siis kaksi haastateltavaa. Haastattelut toteutettiin yritysten toimipai-koissa ennalta sovittuina aikoina. Haastattelut olivat puolistrukturoituja eli teemahaastatteluja. Teemahaastattelu on tehokas menetelmä, jossa haastatteli voi hieman ohjata haastattelua kuitenkin kontrolloimatta sitä täysin. (Koskinen ym. 2005, 104–105.)

Haastateltavilta kysytyt kysymykset perustuivat ennalta määritettyyn kysymysrunkoon (liite 2). Kysymyksiin ei ollut valmiiksi annettuja vastausvaihtoehtoja. Kysymysrunko oli toimitettu haastateltaville etukäteen sähköpostilla siinä vaiheessa, kun haastateltavilta kysyttiin halukkuutta osallistua haastatteluun. Näin haastateltavilla oli mahdollisuus tutustua ennakkoon tutkielman aiheeseen ja teemoihin. Tämä myös helpotti aihepiiristä parhaiten tietävien ja siitä kiinnostuneiden valikoitumista haastateltaviksi. Haastattelu-runko toimi haastatteluita jäsentävänä kehyksenä, jonka puitteissa vastaajat saivat puhua vapaasti. Haastattelutilanteessa syntyi lisäkysymyksiä ja haastattelu eteni useimmiten keskustelun luonteisesti. Kysymysrunko toimi hyvänä työkaluna, jos keskustelu lähti rönnyilemään liikaa aihepiirin ulkopuolelle.

Osa haastateltavista halusi varmistaa tietojen luottamuksellisuuden ja halusi, ettei yritys ole tunnistettavissa tutkielmasta. Tästä johtuen yhdenkään haastateltavan tai yrityksen nimeä ei tutkielmassa mainita ja yritysten kohdalla viitataan vain niiden toimialaan. Myöskään muita sellaisia tietoja tutkielmassa ei ole esitetty, joista yritys olisi helposti tunnistettavissa. Haastatelluille kerrottiin haastattelussa, että yrityksistä kerrotaan niiden toimiala, liikevaihto, henkilöstön määrä, edellisen tilikauden voitto sekä haastateltavien nimike ja asema yrityksessä.

Haastattelut toteutettiin touko- ja kesäkuussa 2017. Ne vaihtelivat kestoiltaan noin 45 minuutista puoleentoista tuntiin. Haastattelut nauhoitettiin ja ne purettiin tekstimuotoon sanatarkasti, kuitenkin niin, että haastateltavien äännähdyksiä tai huokauksia ei kirjoitettu tekstimuotoon. Haastateltavien kieltä ei tekstimuotoon purettaessa korjattu, vaan esimerkiksi vieraskieliset ilmaisut säilytettiin puhutun mukaisina. Tekstimuotoon purettuna haastatteluaineistoa kertyi noin 150 sivua. Aineisto on varsin kattava ja haastatteluiden määränä kymmenen yritystä ja kaksitoista haastateltavaa antavat hyvän kuvan tutkittavasta ilmiöstä. Haastatteluiden edetessä tietyt teemat ja näkökulmat alkoivat selvästi erottua.

Haastattelujen lisäksi aineiston muodostavat haastateltujen yritysten vuoden 2016 tilinpäätökset sekä muu kirjallinen dokumentaatio, joka on ollut saatavilla yritysten www-sivuilta. Pääosa yritysten tilinpäätöksistä on saatu patentti- ja rekisterihallitukseen toimitetuista rekisteröidyistä tilinpäätöksistä. Näitä ei tutkielman lähdeluettelossa ole eritelty luottamuksellisuuden säilyttämiseksi. Tätä muuta kuin haastatteluaineistoa käytet-

tiin tutkielmassa yritysten toimintaan perehtymiseksi ennen haastatteluja sekä myös täydentämään yritysten toimintaympäristön analyysia haastatteluissa kerrotun lisäksi. Alla olevassa taulukossa 3 on kootusti esitetty tutkielman aineiston muodostaneiden yritysten ja haastateltavien taustatietoja.

<b>Taulukko 3. Aineiston yritysten ja haastateltavien taustatiedot</b>					
<b>Toimiala</b>	<b>Liikevaihto 2016 (M€)</b>	<b>Henkilöstön määrä 2016</b>	<b>Tilikauden voitto 2016 (M€)</b>	<b>Haastateltavan nimike</b>	<b>Asema yrityksessä</b>
ICT-palvelut	60	500	2,4	CFO(talusojohtaja)	Ylin johtaja
Kauppa	830	3 000	14	Taluspäällikkö	Keskijohto
Tutkimus	280	2 500	1,2	Johtaja, business control	Ylempi keskijohto
Media	470	3 400	-2,9	Talusojohtaja sekä Päällikkö, business control	Ylin johtaja ja keskijohto
Metsä	10 mrd. €	19 000	880	2 talusojohtajaa, eri liiketoimintalueet	Ylempi keskijohto
Ympäristö- ja kiinteistöpalvelut	660	8 000	43	Talusojohtaja	Ylin johtaja
Erikoistunut rakennustoiminta	15	30	0,4	Taluso- ja hallintojohtaja	Johtaja
Kuluttajatuotteet	140	500	osana konsernia, jonka tulos 127	Talusojohtaja	Ylin johtaja
Rakentamisen suunnittelu- ja konsultointipalvelut	54	570	2,7	Talusojohtaja	Johtaja
Sosiaali- ja terveyspalvelut	200	2 500	osana konsernia, jonka tulos 13,2	Business Controller	Alempi keskijohto (tiimin vetäjä) /asiantuntija



### 4.3 Aineiston analyysi

Aineiston analyysi mukailee lähtökohtaisesti teorialähtöistä analyysia. Teorialähtöisessä tutkimuksessa ensin esitellään teoria, sitten kerätään aineisto, jota sitten peilataan teoriaan eli saako teoria tukea tältä aineistolta (Eskola 2010, 182–183). Tutkielman analyysissä perustana on teoreettisessa viitekehyksessä esitelty kontingenssiteoria. Lisäksi analyysi perustuu myös muihin teoreettisessa viitekehyksessä esiteltyihin aikaisempiin tutkimustuloksiin.

Laadullisen tutkimuksen analyysi koostuu kahdesta vaiheesta, havaintojen pelkistämisestä ja tulkinnasta. Pelkistettäessä aineistoa kiinnitetään huomiota siihen, mikä aineistossa on teoreettisen viitekehyksen ja kysymyksen asettelun kannalta olennaista. Pelkistämisen seuraavassa vaiheessa yhdistellään erillisiä havaintoja yhdistäviä piirteitä tai nimittäjiä, jolloin aineisto tiivistyy entisestään. Tulkinnassa puolestaan on kyse arvioituksen ratkaisemisesta eli aineistosta tuotettujen johtolankojen (yhdistettyjen havaintojen) perusteella tehdään merkitystulkinta tutkittavasta ilmiöstä. (Alasuutari 2011, 38–48.)

Tutkimuksen analyysi on ollut asteittain syvenevä prosessi käynnistyen lähestymällä aihepiiriä tutkimusongelmien hahmottamisella ja teoreettisen viitekehyksen rakentamisella. Haastatteluiden aikana teoriassa esitetyt näkökulmat ovat saaneet lisävalaistusta ja haastatteluiden kuuntelun, litteroinnin ja lukemisen aikana keskeiset teemat alkoivat hahmottua. Aineistoa on luettu useaan kertaan ja sitä on lähestytty teema-alueittain, kun aineisto on alkanut jäsentyä tiettyjen teemojen mukaisesti. Näitä tarkastellaan tutkielman tuloksissa. Analyysia voidaan kuvailla sisällön analyysiksi, joka laadullista aineistoa pelkistämällä ja tulkitsemalla tunnistaa johdonmukaisuuksia ja merkityksiä, jotka hahmottuvat keskeisiksi teemoiksi ja rakenteiksi (Patton 2015, 541).

Aineistosta on teoriaan ja tutkimuskysymyksiin peilaten (teoriaperusteinen lähestyminen) hahmottunut yhtäläisyyksiä ja tätä kautta myös eroja, joiden mukaisesti yrityksissä on ollut samankaltaisuuksia, jotka ovat ryhmittyneet tietyllä tavalla. Aineistosta nousevien vastausten ja teemojen perusteella yrityksiä on myös vertailtu, miten selvästi tai voimakkaasti jokin teema tulee esiin haastateltavien vastauksissa. Näin on pystytty hahmottamaan tutkittavan ilmiön, strategisen johdon laskentatoimen "syvyyttä" ja kehi-

työstetty yrityksissä. Tässä on hyödynnetty myös pisteytystä ja vastauksia on tarkasteltu sen mukaan, nouseeko niissä esiin esimerkiksi strategisen johdon laskentatoimen kehittyneisyyttä kuvaavat kaikki teemat vai onko jokin osa-alue vähäisempi tai puuttuu kokonaan. Pisteytys on kuitenkin ollut vain tekninen apuväline aineiston jäsentämisessä ja analysoinnissa. Tulosten esittämisen kannalta pisteytyksellä ei ole merkitystä, koska pyrkimyksenä ei ole ollut asettaa yrityksiä esimerkiksi paremmuusjärjestykseen, vaan ymmärtää ilmiön syvyyttä ja taustoittavia tilannetekijöitä eri yrityksissä.

Perinteinen sisällönanalyysi on pyrkinyt muuttamaan laadullisen aineiston muuttujiksi, jota sitten analysoidaan kvantitatiivisilla menetelmillä. Laadullinen sisällönanalyysi ei pyri määrällistämään aineistoa vaan pyrkii lisäämään ymmärrystä tutkittavasta ilmiöstä todellisessa kontekstissaan. (Eriksson & Kovalainen 2016, 119.) Näin ollen analyysissa ei haeta määrällisiä suureita eikä tulkintaa esitetä määrällisessä muodossa. Joitakin tietoja on esitetty lukumäärinä, (esimerkiksi yritysten käyttämät johdon laskentatoimen menetelmät), mutta tämä on tehty tietojen havainnollistamiseksi, ei johtopäätösten tekemiseksi niiden yleistyneisyydestä.

#### **4.4 Tutkielman luotettavuus**

Tutkielman tulosten luotettavuutta tarkastellaan validiteetin ja reliabiliteetin käsitteiden kautta. Validiteetti tarkoittaa, että tutkimuksen tulos ilmaisee kohdetta, johon sillä viitataan (Koskinen ym. 2005, 254) tai että tutkija tutkii ilmiötä, jota hän väittää tutkivansa (McKinnon 1988, 36). Validiteetti on tapana jakaa sisäiseen ja ulkoiseen validiteettiin. Sisäinen validiteetti tarkastelee tulkinnan loogisuutta ja ristiriidattomuutta (Koskinen ym. 2005, 254). Tutkijan pitää pystyä näyttämään esittämänsä väitteet oikeiksi ja perustelluiksi. Ulkoinen validiteetti puolestaan tarkastelee tulosten yleistettävyyttä tutkimuksen ulkopuolelle. (Kananen 2015, 347.)

Reliabiliteetti voidaan määritellä siten, että saadaan sama tulos, jos tutkimus uusitaan (Kananen 2015, 349) tai säännöllisyyden asteena, että tietyt tapaukset sijoittuvat samaan luokkaan, vaikka havainnoijat vaihtuvat ja havainnointi tapahtuu eri aikoina eli tulokset ovat ristiriidattomia (Koskinen ym. 2005, 255). Reliabiliteetti tarkastelee sitä, onko saa-

tu tieto luotettavaa ja ettei siihen ole vaikuttaneet satunnaiset tekijät, kun tietoa kerättiin (McKinnon 1988, 36).

Laadulliseen tutkimukseen validiteetin ja reliabiliteetin käsitteiden soveltuvuus on kohdannut erinäistä kritiikkiä. Niiden katsotaan yleisesti sopivan paremmin määrälliseen tutkimukseen, mutta rajoitteista huolimatta näitä periaatteita hyödynnetään myös laadullisessa tutkimuksessa. (Koskinen ym. 2005, 256.)

Toisaalta johdon laskentatoimen laadullisessa tutkimuksessa on tunnistettu myös vaihtoehtoisia tapoja arvioida tutkimuksen luotettavuutta. Validiteetin ja reliabiliteetin sijaan on otettu käyttöön näitä korvaavia arviointikriteerejä kuten kelvollisuus, vakuuttavuus tai hyödynnettävyys. On myös tutkimuksia, joissa on kokonaan luovuttu luotettavuuden arvioinnista ja esimerkiksi jätetty arviointi lukijoiden tehtäväksi perustuen tutkimuksen toteutuksen riittävään raportointiin. Lisäksi tutkimuksissa on luotettavuutta arvioitu yhdistelemällä sekä perinteisiä että vaihtoehtoisia luotettavuuden kriteerejä. (Kihn & Ihantola 2015, 235–237, 247.)

Perinteisen validiteetin ja reliabiliteetin sijaan voidaan puhua siis niiden soveltamisesta laadulliseen tutkimukseen. Laadullisen tutkimuksen tulee paljastaa tutkittavien käsityksiä niin hyvin kuin mahdollista. Kuitenkin on syytä olla tietoinen, että tutkija vaikuttaa saatavaan tietoon tietojen keruun aikana ja kyse on tutkijan tulkinnoista, joihin tutkittavien käsityksiä yritetään sovittaa. Tutkijan on pystyttävä dokumentoimaan, miten hän on tulkintoihinsa päätenyt. Tätä voidaan kutsua rakennevalidiukseksi eli että tutkimus koskee sitä, mitä sen on oletettu koskevan. (Hirsjärvi & Hurme 2015, 187–189.) Reliabiliteetti puolestaan voidaan nähdä laadullisessa tutkimuksessa koskevan tutkijan toimintaa eli muun muassa sitä, miten luotettava tutkijan tulkinta aineistosta on, kaikki käytettävissä oleva aineisto on otettu huomioon ja litterointi on tehty oikein (mts. 189).

Sisäisen validiteetin kannalta tämän tutkielman johtopäätösten ristiriidattomuuden varmistaminen perustuu aineistosta nousevien tulkintojen tekemiseen aineiston kattavan analysoinnin ja syvällisen ymmärtämisen kautta. Myös tutkimuskysymysten kautta on aineistoa tarkasteltu siten, että vastaako aineisto siihen, mitä tutkielmassa on haluttu tutkia. Näin on pyritty varmentamaan, että tutkimuskohteen ja tulosten välinen yhteys on looginen. Myös lainaukset aineistosta todentavat tulkintoja.

Ulkoisen validiteetin osalta kvalitatiivisessa tutkimuksessa tulosten yleistettävyyttä ei ole samalla tavalla varmistettavissa kuin määrällisessä tutkimuksessa. Otokoko on määrällisesti pienempi, mutta toisaalta aineisto on yksityiskohtaisempi ja syvällisempi. Yleistettävyyden sijaan voidaan puhua pyrkimyksestä ymmärtää ilmiötä ja tulosten mahdollisesta siirrettävyydestä. Kuitenkin siirrettävyys on aina siirtäjän vastuulla. (Kananen 2015, 353.)

Reliabiliteetin osalta tutkielman luotettavuutta varmistettiin haastattelemalla henkilöitä, jotka ovat oman alansa ammattilaisia ja tietävät laskentatoimesta ja tätä kautta tutkittavasta ilmiöstä paljon. Kaikki haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin. Satunnaisuutta pyrittiin vähentämään sillä, että haastattelut pidettiin ennalta sovittuna aikana ja haastateltavien tiloissa kokoushuoneissa, joissa ulkoisia häiriötekijöitä oli mahdollisimman vähän.

Yhtenä keinona tutkimuksen luotettavuuden lisäämiseen on triangulaatio eli monimethodinen lähestymistapa. Tutkimuksessa voidaan käyttää monia menetelmiä, tutkijoita, aineistoja tai teorioita. (Hirsjärvi ym. 2015, 39.) Tässä tutkielmassa luotettavuutta on varmennettu käyttämällä haastattelujen lisäksi haastateltavien yritysten kirjallista dokumentaatiota (tilinpäätökset, muu kirjallinen materiaali ja www-sivut).

Kirjallisuudessa (McKinnon 1988, 37) on esitetty neljä tekijää, jotka saattavat muodostaa uhkan laadullisen tutkimuksen (erityisesti kenttätutkimuksen) luotettavuudelle. Nämä tekijät ovat tutkijan läsnäolon vaikutus tutkimuskohteeseen, tutkijan ennakkoluulot, rajoitukset tiedonsaannissa ja ihmismielen rajoitteet ja monimutkaisuus. Tässä tutkielmassa tutkijan läsnäolo ei ole merkittävä, koska aineisto on kerätty haastattelemalla asiantuntijoita, eikä havainnoinnilla, millä saattaisi olla enemmän vaikutusta, jos kyseessä olisi ollut esimerkiksi työpaikalla tapahtuva observointi. Haastattelu on kestoltaan varsin rajallinen ja haastattelutilanteessa asiantuntijoille annettiin vapaus vastata kysymyksiin mahdollisimman avoimesti ja omatoimisesti.

Tutkijan ennakkoluuloja pyrittiin hälventämään hyvällä ennakkovalmistautumisella keräämällä ja lukemalla kirjallista aineistoa haastateltavista yrityksistä, jotta haastattelua varten oli muodostunut tietoon perustuva yleiskuva organisaatioista. Haastattelutilan-

teessa haastateltavan kanssa keskustelemalla ja lisäkysymyksiä esittämällä täsmennettiin asiasisältöjä ja tietoja organisaation toiminnasta.

Tiedonsaannin rajoitukset ovat yksi tekijä, joka väistämättä vaikuttaa tutkimuksen onnistumiseen. Haastatteluiden kautta oli mahdollista päästä syvemmälle tutkittavaan aineistoon ja haastattelujen luottamuksellisuutta korostettiin jo haastattelupyynnön yhteydessä ja myös haastattelun alussa. Myös haastateltavien anonymiteettia painotettiin. Lisäksi haastatteluilmapiiri pyrittiin luomaan sellaiseksi, että haastateltavat kokisivat sen mahdollisimman avoimeksi. Haastatteluiden ja kirjallisen aineiston kautta syntyi kuva, että tutkielmassa tarvittavaa tieto oli saatavilla ja merkittäviä tiedon saannin puutteita ei esiintynyt.

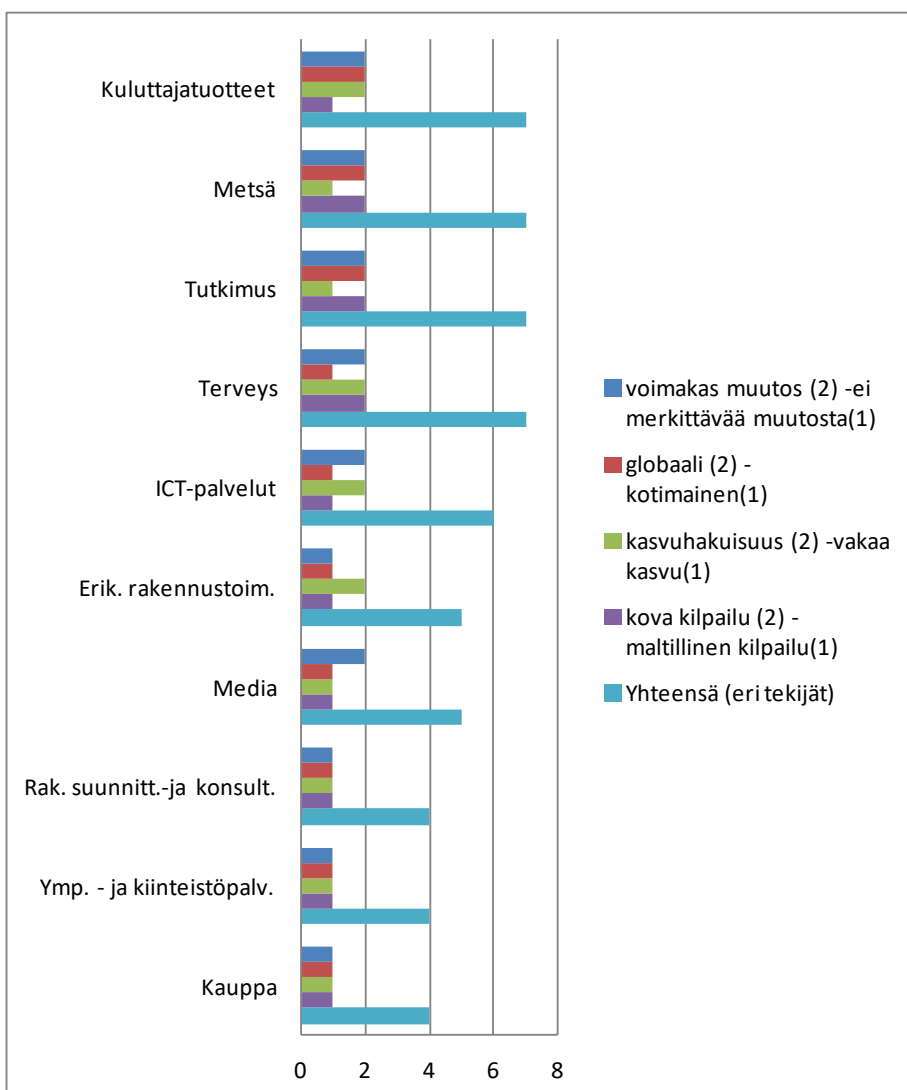
Ihmismielen vaikutuksia, kuten asioiden kaunistelua tai unohtamista, pyrittiin haastattelutilanteessa minimoimaan tarkentavilla kysymyksillä. Jos haastattelutilanteessa vaikutti siltä, että haastateltava kertoi asiasta liian ylimalkaisesti, kaunistelevasti tai vähän, pyrittiin lisäkysymyksillä saamaan haastateltava "avautumaan" enemmän. Myös haastatteluiden nauhoittaminen varmisti sen, että tieto haastatteluista tallentui esitetyssä muodossa eikä "unohduksia" päässyt syntymään aineistoa purettaessa.

Seuraavaksi tarkastellaan tuloksia, mitä tutkielman aineistojen ja niistä tehdyn sisällönanalyysin perusteella tutkielman tekijän tulkinnan ja reflektion kautta on muodostunut. Joidenkin laadullisten tutkijoiden mukaan tutkijan tulkinta on laadullisen tutkimusprosessin keskeisin menetelmä (Eriksson & Kovalainen 2016, 120).

## 5 TUTKIELMAN EMPIIRISET TULOKSET

### 5.1 Toimintaympäristöstä nousevat tilannetekijät

Hahmotettaessa yritysten strategisen laskentatoimen järjestelmän muodostumista on aluksi tarkoituksenmukaista tarkastella yritysten toimintaympäristöä. Toimintaympäristöstä nousevat tilannetekijät selventävät, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet yritysten laskentatoimen järjestelmän muotoutumiseen, ja näitä tekijöitä vasten voidaan myös peilata järjestelmien kehittymistä.



**Kuvio 5. Yritykset toimintaympäristön mukaan ryhmiteltynä**

Tutkielman yritykset eroavat toimintaympäristöltään toisistaan. Tarkasteltaessa haastattelujen ja tilinpäätösten perusteella yritysten toimintaympäristöä, aineistosta hahmotettiin neljä eri dikotomiaa, joiden kautta yritysten toimintaympäristöjä voidaan ryhmitellä.

Oheisessa kuviossa 5 on esitetty, miten yritykset ryhmittäytyivät toimintaympäristönsä osalta. Yrityksille annettiin arvo 1 tai 2 neljällä ulottuvuudella riippuen siitä, miten ne näillä aineistosta esiin tulleilla ulottuvuuksilla asettuivat. Ulottuvuudet olivat: kokeeko yritys toimintaympäristössä voimakasta muutosta (2) vai onko toimintaympäristö enemmän vakaa (1), onko yrityksen toimintaympäristö globaali (2) vai toimiiko se lähinnä kotimarkkinoilla (1), onko yrityksen toimiala kasvuhakuinen (2) vai onko toimialan kasvu vakaata (1) ja onko toimiala kovasti kilpailtu (2) vai onko kilpailu maltillisempaa (1).

### ***Voimakas ympäristön muutos-ei merkittävää muutosta***

Yrityksistä kuusi koki, että niiden toimintaympäristö on voimakkaassa muutoksessa. Muutos on nopeaa, ja muutokseen vaikuttaa erityisesti digitaalisuus, joka muuttaa koko toimialan luonnetta ja toimintatapoja. Voimakas murros liittyy myös muihin laajempiin kehitystrendeihin kuten väestön ikääntymiseen, kaupungistumiseen, ekologisuuteen tai toimialan keskittymiseen.

Loput neljä yritystä eivät kokeneet toimintaympäristönsä olevan kovassa muutoksessa, vaan kuvailivat toimialan kehityksen suhteellisen vakaaksi. Digitalisaation rooli korostui vähemmän näiden yritysten kohdalla. Muutoinkaan ei tullut esiin huomattavia muutoksia nykyisessä ja ennakoitavissa olevassa toimintaympäristössä ja sen kehityksessä.

### ***Globaali-kotimainen***

Yrityksistä kolme toimii globaalisti. Niiden toimintaympäristö on monipuolinen ja erittäin laaja. Tämä tietenkin aiheuttaa sen, että liiketoiminnassa ja laskentatoimessa on hallittava globaalin kokonaisuuden lisäksi myös kunkin markkina-alueen tai toimintamaan erityispiirteet ja säädökset.

Lähinnä kotimarkkinoilla toimivilla yrityksillä toimintaympäristön hallittavuus ja selkeys olivat pääosin ilmeisiä. Näissä yrityksissä korostui enemmän Suomen taloustilanteen kehitys ja vaikutus markkinakysyntään ja yrityksen tulevaisuuteen. Toisaalta sosiaali- ja terveysalalla toimivan yrityksen kohdalla tuli esiin valmisteilla oleva sosiaali- ja terveydenhuollon palvelu-uudistus (SOTE) kansallisen säätelyn osalta ja tämän vaikutuksiin valmistautuminen.

### ***Kasvuhakuisuus-vakaa kasvu***

Yrityksistä neljä voidaan luokitella yrityksiksi, joille oli tyypillistä toimialasta ja toimintaympäristöstä kumpuava kasvuhakuisuus. Jos markkinoilla on kasvua ja alalla kysyntää, on selvää, että yritys myös hyödyntää kasvunäkymät ja kasvattaa liikevaihtoaan nopeastikin.

Kasvu tuli luonnollisesti esiin myös loppuilla yrityksillä toimintaympäristöä tarkasteltaessa (pois lukien yksi valtio-omisteinen toimija), mutta kasvun mahdollisuudet nähtiin rajallisimmiksi ja myös toimiala sellaiseksi, jossa orgaaninen kasvu nähtiin maltilliseksi.

### ***Kova kilpailu-maltillinen kilpailu***

Yrityksistä kolmen kohdalla tuli esiin, että kilpailutilanne on kova. Näistä kaksi on globaaleilla markkinoilla toimivia yrityksiä. Kovan kilpailun yritykset kokivat kilpailun haastavaksi, mutta toisaalta myös kiinnostavaksi. Kilpailuun oli myös vastattu pitkäaikaisen yrityksen kehittämisen kautta ja yritysostoin.

Loppujen yritysten kohdalla kilpailua oli, mutta se koettiin toimialalla maltilliseksi tai se ei noussut voimakkaasti toimintaympäristöä määrittäväksi tekijäksi. Kaksi yritystä toi esiin, että kilpailua kyllä on, mutta heidän liiketoimintamallinsa tai tuotteensa poikkesivat kilpailijoista, mitä kautta yrityksellä oli kilpailuetu, joten kilpailu ei määrittänyt toimintaa merkittävässä määrin.

Yhteenvetona voidaan todeta, että yritykset ryhmittäytyivät toimintaympäristön tilannetekijöitä tarkasteltaessa siten, että kolmelle yritykselle tyypillistä oli, että ne eivät koke-



neet toimintaympäristössään merkittävää muutosta, ne toimivat pääosin kotimaan markkinoilla, niiden kasvu oli vakaata ja kilpailu koettiin maltilliseksi. Näiden toimialat olivat kauppa, ympäristö- ja kiinteistöpalvelut ja rakentamisen suunnittelu- ja konsultointi.

Toiseen laitaan puolestaan ryhmittyi neljä yritystä, jotka kokivat toimintaympäristössään voimakasta muutosta, näistä kolme toimii globaalisti, kahden toimiala on kasvuhakuinen ja kolmella toimintaympäristö on osin vahvasti kilpailtu. Näiden yritysten toimialat olivat kuluttajatuotteet, metsä, tutkimus ja sosiaali- ja terveystoimintat. Loput kolme yritystä olivat näiden ryhmittymien välimaastossa siten, että erikoistunut rakennustoiminta oli näillä neljällä ulottuvuudella tarkasteltuna osittain lähempänä vakaan toimintaympäristön yrityksiä, kun puolestaan ICT-palvelu- ja media-alan yritykset olivat epävakamman toimintaympäristön yrityksiä. Lisäksi ICT-palvelut ja erikoistuneen rakennustoiminnan yritykset olivat kasvuhakuisia.

Seuraavaksi tarkastellaan, onko laskentatoimen rooli aineiston yrityksissä strateginen ja millaiseksi aineiston perusteella strategisen laskentatoimen järjestelmä on kehittynyt. Toimintaympäristöstä nousevia edellä esiteltyjä tilannetekijöitä peilataan tarkasteltaessa järjestelmien yhtäläisyyksiä ja eroja. Toimintaympäristöstä nousevat tilannetekijät eivät ole kuitenkaan ainoita tekijöitä, jotka määrittävät strategisen laskentatoimen järjestelmien muotoutumista, sillä muitakin tilannetekijöitä on, ja myös näitä tarkastellaan seuraavaksi.

## **5.2 Yritysten strategisen laskentatoimen järjestelmä**

### **5.2.1 Laskentatoimen organisointi**

Laskentatoimen organisointi muodostaa sisäinen tilannetekijän, joka mahdollistaa tai estää strategisen johdon laskentatoimen muotoutumista. Tarkasteltaessa yritysten laskentatoimeja ja sen strategista luonnetta on hyvä hahmottaa, miten yrityksissä laskentatoimen kokonaisuus on organisoitu, organisoinnin mahdollisia eroja sekä organisoinnissa tapahtuneita muutoksia. Koska yrityksen taloushallinto muodostaa kokonaisuuden,

tarkastellaan myös ulkoisen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen eriytyneisyyttä yrityksissä.

Ainakin teoriassa taloushallinnon järjestämistä yrityksissä ohjaa taloudenpidon jakautuminen lakisääteiseen kirjanpitoon eli ulkoiseen laskentaan ja yrityksen vapaavalintaiseen sisäiseen eli johdon laskentatoimeen. Kaikissa haastatelluissa yrityksissä nämä molemmat taloushallinnon osa-alueet tulivat esiin ja niiden eriytyneisyys tai yhteistyö vaihtelivat organisaatiosta riippuen. Pääsääntöisesti voidaan todeta, että henkilöresurssit ja ylipäättään taloushallinnon resurssit vaihtelivat yrityksen koon mukaan. Pienemmissä yrityksissä taloushallintohenkilökunta oli vähäisempää, kun taas suurissa yrityksissä oli erilliset yksiköt ulkoiseen ja sisäiseen laskentaan, ja suurimmissa yrityksissä perustilinpito oli keskitetty lisäksi palvelukeskuksiin tai se oli ulkoistettu.

Kohdeyrityksistä vähemmistönä (4 kpl) olivat yritykset, joilla oli kokonaan omana tuotantona toteutettu taloushallinto. Enemmistöllä nimenomaan taloushallinnon ulkoisen laskennan perustoimet, kuten kirjanpidon kirjaukset, ostoreskontra ja myyntireskontra oli sijoitettu omaan tai ulkoistettuun palvelukeskukseen tai hankittu ostopalveluna yhteistyökumppanilta.

Eräs ulottuvuus taloushallinnon organisoinnissa on myös ulkoisen ja sisäisen laskennan yhteistyö ja vuorovaikutus. Yrityksissä näiden toimintojen eriyttäminen vaihteli. Kaikissa yrityksissä painotettiin, että ulkoinen laskenta ja sen moitteeton toimiminen on perusta johdon laskennan tarvitsemalle aineistolle ja raakatiedolle, jota johdon laskennassa jalostetaan. Yritykset erosivat sen suhteen, miten yhteistyö sisäisen ja ulkoisen laskennan välillä toteutui. Pääsääntöisesti ulkoisen ja sisäisen laskennan tehtävät on yrityksissä eriytetty omiksi toiminnoikseen omine työntekijöineen.

*"On siellä ulkoisen laskennan puolella tiettyjä asioita, jotka saattaa olla johdon laskennan puolta, mutta vähemmässä määrin. Kyllä se on aika karkeasti jaettu, että meillä on perusprosessi, perinteistä kirjanpitoa ja sitten meillä on erikseen liiketoiminnan tuki. Ne on ihan eri tiimit. Toki heillä on vuorovaikutusta siinä välissä. Toiset tekee toteumaa, kirjaa asioita, mutta toki liiketoiminnan tukitiimin pitää pystyä heidän kanssaan vuorovaikuttamaan, kommunikoidaan ja tutkimaan asioita tarvittaessa. Mutta kyllä he tekee ihan eri puolta näistä asioista." (Talouspäällikkö, Kauppa)*

Osassa yrityksistä vuorovaikutus on kuitenkin tiivistä ja tietoja sekä mielipiteitä vaihdetaan saumattomasti. Osassa yrityksistä korostettiin tiivistä ja läheistä yhteistyötä ja sitä pidettiin myös toivottavana:

*"Mä en haluaisi erottaa johdon laskentaa ja ulkoista laskentaa, siitä miten nämä asiat tehdään... Eli jos ulkoinen ja sisäinen laskenta erotetaan, niin sitten sitä kokonaisuutta on vaikea kehittää. Siksi pitää katsoa molempiin suuntiin ja siksi olen aina yrittänyt kannustaa siihen, että ne jotka toimii ikään kuin siellä business control päässä, kun ne miettii jotain juttuja, niin ottaa mukaan sen kirjanpitäjän. Molemmat voivat oppia toisiltaan. Sama juttu, kun se kirjanpitäjä miettii, että miksi helkkarissa mä saan tällaisia kummallisia pyyntöjä kirjata sitä sun tätä, niin ottaa mukaan sen business controllerin, joka on pyytännyt tekemään semmoisen varauksen, niin molemmat ymmärtäisivät, että miksi. Silloin päästään siitä perusdomeinista, jossa nämä kaksi toimii niin kuin itsenäisesti ja toisistaan tietämättä. Kuvittelevat tekevänsä optimaalisesti hommia, mutta tekevät ihan turhaa tai päällekkäistä tai epäoptimaalista puuhaa siksi, että ne ei juttele keskenään."*  
(CFO, ICT-palvelut)

Laskentatoimen organisoinnissa oli tapahtunut kaikissa yrityksissä yhtä lukuun ottamatta merkittäviä muutoksia viime vuosina. Muutokset kytkeytyivät osassa yrityksiä laajempaan organisaatiouudistukseen, mutta pääasiassa muutokset olivat laskentatoimen uudelleenorganisointeja. Muutosta selitettiin laskentatoimen tehtävien muutoksella ja automaation lisääntymisellä, mutta myös toiminnan virtaviivaistamisella ja talouden vaikuttavuuden lisäämisellä yrityksen ohjaamisessa.

Keskeinen muutos oli perustaloushallintotehtävien siirtäminen palvelukeskuksiin tai ulkoistuskumppanille. Tätä kautta sisäiselle laskentatoimelle oli vapautunut resurssia ja haastatteluissa painottui nimenomaan, että sisäistä laskentaa oli ollut mahdollista vahvistaa ja tehdä siitä enemmän liiketoimintoja tukeva, lisäarvoa tuottava toiminto. Sisäinen laskentatoimi oli haluttu viedä lähemmäksi liiketoimintoja ja vahvistaa talouden ja liiketoimintajohdon yhteistyötä.

Organisatorisesti tämä oli isoimmissa yrityksissä tarkoittanut, että sisäinen laskennan business controllerit oli hajautettu liiketoimintoihin joko vastuualueena tietty liiketoiminta-alue, mutta esimies oli edelleen taloudessa tai heidät oli siirretty suoraan liiketoimintajohtajien alaisuuteen. Lisäksi suurimmissa yrityksissä oli myös konsernitasolla kokonaisuudesta vastaavia controllereita. Organisatoriset muutokset ja liiketoimintaa

tukeva sisäinen laskenta olivat merkinneet controller-resurssien vahvistamista joko sisäisesti tehtäviä muuttamalla tai rekrytoimalla uusia henkilöitä.

*"Resurssi on vähän kasvanut, nimenomaan tässä business controller puolella. Miten mennään tulevaisuudessa, niin kyllähän painopiste on nimenomaan, että se puoli kasvaa. Ja perustoiminnot ehkä konkreettisemmin automatisoituu, robotiikka ja keinoäly hoitaa jatkossa enemmän sitä puolta. Robotiikka tänä päivänä alkaa olla jo tietyllä tavalla arkea joissakin toiminnoissa. Perusprosessit automatisoituu ja korostuu niin sanottu lisäarvoa tuottava työ liiketoiminnan tuessa. Jos ajatellaan peruskuukausiraportointia, kerran kuukaudessa tehdään kuukausitulos ja raportoidaan se, niin sekin tietyllä tavalla alkaa olla aika pitkälti automatisoitu. Toki ei kaikilta osin, excel on vielä kova sana monessa asiassa, mutta kyllä tällä hetkellä on raportointia, jopa viikkotason raportointia, mitä ei käytännössä tarvitse tehdä ollenkaan. Se tulee järjestelmistä ja lähtee automaattisesti jakeiluun."* (Taluspäällikkö, Kauppa)

Pisimmälle taloushallinnon organisoinnin rakenne ja kehitys oli viety haastatelluista yrityksistä suurimmassa. Siellä peruskirjanpito oli ulkoistettu ulkopuoliselle kumppanille ja myös monet perustoiminnot oli automatisoitu. Yrityksen oma palvelukeskus oli kehittynyt asiantuntijatyötä tekeväksi tilinpäätöksestä, raportoinnista, verotuksesta ja lainsäädännöllisistä kysymyksistä vastaavaksi toimijaksi. Palvelukeskuksen tehtäväksi oli tullut myös aikaisemmin business controller tehtäviin kuulunut kuukausiraportointi ja analysointi. Eli ns. perinteiset johdon laskentatoimen tehtävät oli siirretty palvelukeskukseen ja business controller tehtävät oli suunnattu liiketoiminnan ja päätöksenteon ytimeen.

*"Vielä neljä-viisi vuotta sitten oli semmoinen aika perinteinen työnjako business controllingin ja palvelukeskuksen välillä, että palvelukeskus teki transaktionaalisia työtä, taustatyötä ja business controlling vastasi luvuista, teki kirjauksia ja tuotti raporteja. Nyt tämän neljän vuoden aikana me ollaan tehty muutos, että business controllingin on [palvelukeskuksessa] täysin uutta semmoista taloushallinnon roolia, uusia asioita. Controllerit eivät ole enää mukana katkossa, he eivät tuota kirjauksia, he eivät tuota raporteja. Se kaikki työ on palvelukeskuksessa."* (Talousjohtaja, Metsä)

Monet haastatelluista talousjohtajista toivat esiin oman panoksensa taloushallinnon organisoinnin ja muutosten läpiviejinä. Luonnollisesti johtajien tehtävänä on johtaa toimintoja niin, että ne palvelevat mahdollisimman hyvin tarkoitustaan ja tehdään oikeita asioita. Tämän mahdollistamiseksi tehtävät on organisoitu tehokkaasti, järkevästi ja myös resursseja on kohdistettu riittävästi tehtävien suorittamiseen. Monet talousjohtajat

painottivat, että heidät nimenomaan oli palkattu organisaatioon uudistamaan, muuttamaan, kehittämään tai vahvistamaan organisaation taloutta ja heidän tehtävänsä oli ollut muokata taloushallinto sellaiseksi, että se parhaalla mahdollisella tavalla palveli yrityksen tuloksellisuutta ja tuotti lisäarvoa.

Monista haastatteluista löytyy yhtymäkohtia aikaisempiin tutkimuksiin laskentatoimen muutoksesta ja yksilöiden roolista muutoksen toteuttajina tai eräänlaisina katalysaattoreina (esim. Goretzki ym. 2013; Hyvönen ym. 2015). Aivan vastaavasti haasteltavat toivat esiin, kuinka organisaatiomuutokset, työskentelytapamuutokset, laskentatoimen menetelmien käyttöönotto tai laskentatoimen muuttaminen yrityksessä enemmän liiketoimintaa tukevaksi oli käynnistetty heidän tultuaan taloon ja heidän tehtävänä oli muokata taloushallinto vastaamaan muutoksiin toimintaympäristössä, jotta taloushallinto tukee yrityksen tuloksellisuutta parhaalla mahdollisella tavalla.

*"Kyllä mä muokkasin, silloin kun mä tulin tänne, niin kyllä minä tätä organisaatiota muokkasin. Silloin kun mä tulin tänne, niin ei ollut tämmöistä business controller-rakennetta tässä."* (Talousjohtaja, Kuluttajatuotteet)

*"Me ollaan otettu näitä käyttöön, kun mä olen tullut tänne. Eli se muutos, jos mä puhun ajasta neljä vuotta sitten ja taaksepäin, niin lyötiin tuloslaskelma suoraan kirjanpitojärjestelmästä meidän johdolle käteen ja todettiin, että tämä on tässä. Kyllä mä väitän, että tämä on ollut iso muutos. Siinä kuukausipaketissa on niin paljon lisäinfoa jo nyt verrattuna aikaisempaan ja lisäksi kaikki se, mikä liittyy siihen myyntitoimintaan ja hinnoitteluun ja kaikki se totuus, mikä löytyy tästä organisaatiosta eli muutokset ovat olleet todella suuria."* (Talousjohtaja, Rakentamisen suunnittelu- ja konsultointipalvelut)

Kuten edellä on kuvattu, osassa yrityksistä on tehty organisatorisia muutoksia, joilla on edesautettu sisäisen laskennan roolin vahvistamista. Eli laskentahenkilöstön tehtäviä on kohdennettu ulkoisen laskennan tehtävistä sisäiseen laskentaan, heidän asemointiaan yrityksessä on muutettu sijoittamalla konsernitason/ryhmätason controllereita yrityksen johdon tueksi, liiketoiminnoille on kohdennettu omat controllerit, jotka toimivat liiketoimintajohdon oikeina käsinä ja ylipäättään sisäisen laskennan resurssointia on lisätty. Kuten aikaisemmassa tutkimuksessa (esim. Järvenpää 2007) on havaittu, niin organisatorisilla muutoksilla on selvä vaikutus laskentatoimen asemaan yrityksessä ja organisatoriset muutokset mahdollistavat laskentatoimen vahvempaa roolia yrityksen strategisessa ohjauksessa.

Tarkasteltaessa yritysten taloushallinnon organisoimista suhteessa niiden toimintaympäristöön, pisimmälle palvelukeskusten ja ulkoistusten kautta taloushallinto oli organisoitu niissä suurissa yrityksissä, jotka asettuivat toimintaympäristönsä osalta siihen suuntaan, että ne kokivat toimintaympäristössään voimakasta muutosta, toimivat globaalisti, toimiala oli kasvuhakuista ja toimintaympäristö oli ainakin osittain vahvasti kilpailtu.

### **5.2.2 Yritysten käyttämät johdon laskentatoimen menetelmät**

Tarkasteltaessa yrityksissä käytettäviä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä, tuli haastattelujen perusteella aluksi hieman tunne, että on tarpeetonta jaotella johdon laskentatoimen menetelmiä perinteisiksi ja strategisiksi. Kaikki haastateltavat yhtä lukuun ottamatta eivät suoraan pystyneet nimeämään yhtään menetelmää, jotka Cadezin ja Guildingin vuonna 2008 laatimassa luokittelussa on mainittu. Ainoastaan tutkimusalan yritys nosti esiin Balanced Scorecardin ilman, että haastateltavalle annettiin lisätietoja asiassa. Haastateltavilta pyrittiin saamaan selville ensin heidän käsityksensä, miten he näkivät, mitä laskentatoimen menetelmiä yritykset käyttävät strategiatyössään ja mitkä he kokivat strategisiksi. Taulukossa 4 on esitetty yritysten mainitsemat niiden käyttämät johdon laskentatoimen menetelmät (perinteiset ja strategiset).

Kaikki yritykset nostivat esiin ennustamisen. Ennustaminen koettiin hyvin tärkeäksi osana yrityksen tulevan kehityksen tarkastelua ja myös sen suhteen, onko yrityksen strategiset valinnat toteutumassa vuositasolla ja joissakin yrityksissä myös pidemmällä aikavälillä eli koko strategiakaudella.

*"Ennusteita tehdään vain siksi, että se tukisi strategista päätöksentekoa, ei siksi, että hallitus saisi kivat numerot. Että meillä on joku pohja, kun me keskustellaan niistä valinnoista, mitä me tehdään." (CFO, ICT-palvelut)*

## Taulukko 4. Yrityksissä käytettävät johdon laskentatoimen menetelmät

	Yrityksen toimiala						Ympäristö- kiinteistö- toiminta	Erikoist. rakennus- toiminta	Kulutusta- suunnitt.	Rakennus- suunnitt.	Sosiaali- ja terveyspalv.	Yhteensä
	ICT-palvelu	Kauppa	Tutkimus	Media	Metsä							
<b>I Perinteisemmät menetelmät</b>												
Budjetointi	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	10	
Ennuste (kuluva vuosi tai esim. 12-24 kk rullaava)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	10	
Kustannuslaskenta (esim. projekti- tai katelaskenta)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	10	
Investointilaskenta		X	X			X	X	X	X	X	8	
<b>II Strategiseksi luokiteltavat menetelmät (Cadez ja Guilding 2008)</b>												
<b>1) strateginen kustannuslaskenta</b>												
Elinkaarikustannuslaskenta (total lifecycle costing)						X	X		X	X	4	
Tavoitekustannuslaskenta (target costing)			X				X		X	X	4	
Arvoketjuanalyysi (value chain analysis)						X	X		X		3	
Laatukustannuslaskenta (quality costing)								X			1	
Ominaisuuslaskenta (attribute costing tai attribute-based costing)											0	
Läpimenolaskenta (throughput accounting)						X					1	
<b>2) suunnittelu, valvonta ja suorituksenmittaus</b>												
Integroitu suorituskyvyn mittaus (integrated performance measure)	X	X	X	X	X				X	X	7	
Tuloskortti eli tasapainotettu mittaristo Balanced Scorecard		X	X	X	X			X			5	
Benchmarking (vertailuanalyysi)		X	X	X	X	X				X	6	
<b>3) strateginen päätöksenteko</b>												
Strateginen kustannuslaskenta (strategic costing, strategic cost management)						X		X		X	3	
Strateginen hinnoittelu (strategic pricing)			X					X		X	3	
Brändin arvonmäärittäminen (brand valuation)											0	
<b>4) kilpailijalaskenta</b>												
Kilpailijoiden kustannusten arviointi (competitor cost assessment)			X			X		X	X	X	5	
Kilpailijoiden asemointi markkinoilla (competitive position monitoring)						X		X		X	3	
Kilpailijoiden tulokellisuuden arviointi (competitor performance appraisal)						X		X	X	X	4	
<b>5) asiakaslaskenta</b>												
Asiakaskannattavuus (customer profitability analysis)						X		X	X		3	
Asiakkuuden elinkaaren kannattavuus (lifetime customer profitability analysis)						X		X			2	
Asiakkuuksien arvon määrittäminen (evaluation of customers as assets)						X		X			2	
<b>III Muita strategiseksi luokiteltavia menetelmiä haastatteluiden perusteella</b>												
Ennustaminen (pidempi ajanjakso, esim. strategiakausi)	X	X	X			X					4	
Analytiikka (osin kehitymässä eli lähitulevaisuudessa täysi hyöty)	X		X			X	X	X	X		6	
<b>Yhteensä mainintoja</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>12</b>	<b>6</b>	<b>19</b>	<b>9</b>	<b>4</b>	<b>17</b>	<b>10</b>	<b>13</b>		

Osassa yrityksiä kuluva vuoden ennusteet tehtiin kuukausitasolla, toisissa ennustettiin esimerkiksi kolmen kuukauden välein. Osalla oli käytössä rullaava ennustaminen esim. 12-24 kuukautta eteenpäin. Jos yrityksissä ei ollut rullaavaa ennustamista käytössä, siihen oltiin kuitenkin siirtymässä tai se nähtiin seuraavaksi kehitysaskelleeksi. Osassa yrityksiä tehtiin pääasiassa vuosittain yrityksen strategiaproessin yhteydessä päivitys ennusteisiin myös strategiakaudelle.

Ennustaminen kytkeytyi osaksi budjetointia, joten jokainen yritys mainitsi myös budjetoinnin eli kaikilla yrityksillä oli budjetointi käytössä. Koska budjetointi ja ennustaminen olivat kaikissa yrityksissä kytköksissä yrityksen strategiaan, niin jossain määrin tuntuu keinotekoiselta olla luokittelematta näitä menetelmiä strategiseksi. Mutta erottelu perinteisiin ja strategisiin menetelmiin on taulukossa 4 säilytetty, jos ajatellaan, että

strategia viedään vuosibudjetin ja -ennustamisen kautta operationaaliseksi vuosisuunnitelmaksi, jolla toimeenpannaan strategiaa ja seurataan vuoden aikana strategisten tavoitteiden saavuttamista. Toisaalta taulukkoon on lisätty strategiseksi johdon laskentatoimen menetelmäksi ennustaminen, joka ulottuu yli vuositavoitteiden pidemmälle aikavälille kattaen strategijakson, kun arvioidaan, ovatko strategiset tavoitteet saavutettavissa ennusteiden valossa.

*"Budjetointia me tehdään tällä hetkellä kalenterivuositain ja sitten ennusteella tarkennetaan sitä tässä vuoden aikana, että mihin me ollaan menossa vuoden lopuksi. Voi olla, että lähitulevaisuudessa kalenterivuositkin hämärtyy, että siirrytään enemmän tämmöiseen rullaavuuteen ja mennään yli kalenterivuositain ja suunnitellaan rullaavammin. Mutta tällä hetkellä meillä kuitenkin vielä tehdään vuositavoitteet ja sitten ennustetaan sitä, ikään kuin ennustamalla korjataan sitä budjettia tavallaan vuoden aikana useampaankin kertaan. Sitten tänne kuuluu minimissään kolme vuotta tai ehkä viisi vuotta, mikä on hankalampi, mutta sano taanko, että kolmen vuoden strategisen suunnittelun osa, mikä tehdään kerran vuodessa...että minne näillä meidän tiedossa olevilla hankkeilla ja toimenpiteillä ollaan päätymässä kolmen vuoden päästä." (Talouspäällikkö, Kauppa)*

Lisäksi osa yrityksistä nosti esiin tässä yhteydessä analytiikan ja tällä on kiinteä yhteys ennustamiseen ja tulevaisuuteen suuntautuneeseen strategiseen johdon laskentatoimeen. Analytiikka (BI, tietovarastot, Big Data) on selvästi ajankohtainen menetelmä, jota kovasti yrityksissä kehitetään, jotta pystyttäisiin uuden tekniikan suomien mahdollisuuksien kautta suuresta määrästä tietoa löytämään liiketoiminnan kannalta olennaiset uudet signaalit ja suunnat, joihin yrityksen kannattaa kiinnittää huomiota liiketoimintansa suuntaamiseksi ja strategisten tavoitteiden kehittämiseksi ja saavuttamiseksi. Näin ollen myös analytiikka on lisätty taulukkoon 4 strategiseksi johdon laskentatoimen menetelmäksi.

*"Se on semmoinen selkeä, mikä meille näkyy, että jos tulee joku kiinnostava trendi jossakin, niin sinne halutaan päästä pureutumaan tosi nopeasti syvemmälle, että miten se on muodostunut ja mitä siitä voisi päätellä... Se [analytiikka] tulee tästä paineesta saada sitä tietoa nopeammin ja pyörittää sitä datamassaa eri lailla, koska tavallaan ne työkalut, mitä meillä on aikaisemmin ollut, se on vaatinut sen, että meidän pitää tietää, mitä he haluaa tietää, että me voidaan kaivaa se sieltä esiin ja excelillä toimittaa. Nyt se menee siihen suuntaan, että meillä pitää olla se data helposti saatavana nimenomaan tietovarastona tai jonain muuna, missä me voidaan käänellä ja väännellä sitä sujuvasti ja nopeasti siihen suuntaan mihin me itse halutaan... Meillä on jo näitä työkaluja. Ne ei kata kaikkia tarpeita, mutta se matka jatkuu." (Talousjohtaja, Metsä)*



Haastateltavien vastausten perusteella on myös ilmeistä, että laskentatoimen tietojärjestelmät kytkeytyvät keskeiseksi osaksi yritysten laskentatoimen järjestelmää. Kysyttäessä käytettävistä strategisen johdon laskentatoimen menetelmistä vastauksissa nousivat esiin muun muassa raportoinnissa hyödynnettävät raportointityökalut, kirjanpitojärjestelmät, ERP ja muut operatiivisessa ja päivittäisessä työssä hyödynnettävät ohjelmistot ja tietotekniset työvälineet. Näin ollen tältäkin osin laskentatoimen hahmottuminen ja järjestelmä on käytännössä yhtenäinen kokonaisuus, joka kattaa laskentatoimen organisoimisen, laskentatoimessa käytettävät menetelmät tiedon jäsentämiseen kulloiseenkin tarpeeseen sekä tekniset tietojärjestelmät, joiden avulla laskentatoimen tietoja pystytään keräämään, käsittelemään, raportoimaan ja säilyttämään.

Lisäksi haastateltavat toivat esiin käytettävänä menetelminä kustannuslaskennan ja investointilaskennan, joita voidaan pitää perinteisinä johdon laskentatoimen menetelminä ja jotka olivat varsin yleisesti käytössä myös haastatelluissa yrityksissä.

Sen jälkeen kun haastateltavat olivat omin sanoin saaneet kertoa, mitä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä yritykset hyödyntävät, heille näytettiin Cadezin ja Guildingin (2008) luokittelu strategisista johdon laskentatoimen menetelmistä. Tämän perusteella taulukkoon 4 on koottu strategiset menetelmät, joita yrityksissä tunnistettiin käytettävän. Menetelmät eivät välttämättä kulje aivan samalla nimellä yrityksissä, mutta haastateltavat tunnistivat näiden perusteella yhtäläisyydet menetelmiin, joita yrityksissä hyödynnettiin.

***Strategisen kustannuslaskennan*** menetelmiä oli käytössä kuudessa yrityksessä. Näistä hyödynnettiin eniten elinkaarikustannuslaskentaa, tavoitekustannuslaskentaa ja arvoketjuanalyysia. Yksittäisiä mainintoja saivat laatukustannuslaskenta ja läpimeno-laskenta. Huomattavaa on, että osa haastatelluista, jotka eivät näitä hyödyntäneet, kokivat, etteivät menetelmät sovellu heidän toimintaansa ja näin ollen ne eivät ole tarpeellisia heidän laskennassaan. Menetelmien todettiin soveltuvan enemmän esimerkiksi valmistavaan teollisuuteen. Näin varmasti onkin ja näin ollen menetelmien valintaa ohjaavana yhtenä tilannetekijänä osassa yrityksiä oli toimiala.

*"Tässä tulee varmaan nämä toimialaerot aika vahvasti."* (Talouspäällikkö, Kauppa)

tai

*"Yrityksemme näkökulmasta strateginen kustannuslaskenta ei ole kovin kompleksista tässä ympäristössä... Mm. elinkaarikustannukset eivät ole relevantteja, kun täällä ei tehdä jotain, joka myydään sitten myöhemmin tai rakenneta tehdasta, joka tuottaa sitten jotain juttuja. Investoinnit, joita täällä tehdään, ovat laskenta-toimen näkökulmasta ihan marginaalisia. Läpimenolaskennat ei ole tämän tyyppisessä toiminnassa tarpeellisia." (CFO, ICT-palvelut)*

Yrityksissä nimettiin eniten **suunnittelun, valvonnan ja suorituksen mittauksen** menetelmiä. Kaikki yritykset käyttivät joitakin suorituskyvyn mittareita, mutta kaikissa yrityksissä näitä ei oltu integroitu yhteneväiseksi, toisiinsa linkittyviksi mittaristoiksi. Eli nämä olivat enemmän irrallisia, yrityksissä eri toiminnoissa käytettäviä mittareita, joista tavallaan vielä osittain puuttui kokonaisuuden koordinaatio. Mittarit olivat olleet käytössä useassa pidempään toimineessa yrityksessä jo useamman vuoden, mutta toisaalta niissä yrityksissä, jotka olivat nuorempia, mittarit olivat tulleet käyttöön viime aikoina yrityksen kasvun ja kehittymisen myötä. Eli tilannetekijänä on yrityksen kehityksen vaihe, kun kasvun myötä johtaminen vaatii kehittyneempiä menetelmiä yrityksen ohjaamiseen.

*"Me ollaan tänä vuonna ekaa kertaa luotu tavoitteet ja pisteytykset niille tavoitteille. Että ne on ensi keväänä ekaa kertaa, kun me ihan niin kuin tsekataan, miten se vuosi on oikeasti mennyt... Viime vuodelta meidän palkkiot ja sun muut niin maksettiin ihan kehityskeskustelujen pohjalta, ei ollut mitään semmoista mittaristoa." (Talous- ja hallintojohtaja, Erikoistunut rakennustoiminta)*

Balanced Scorecard (BSC) tai siitä johdettu sovellutus oli käytössä puolella yrityksistä. Menetelmä oli ollut käytössä usean vuoden ajan. Osalla yrityksistä BSC oli käytössä aktiivisesti ja se oli ajankohtainen väline strategisten tavoitteiden seurantaan ja mittaukseen. Toisilla menetelmän todettiin olleen välillä aktiivisemmin käytössä, mutta käytön aktiivisuudessa oli vaihtelua, ja merkityksen hiipumista tuotiin myös esiin. Balanced Scorecardilla nimenomaan haettiin ennakoitavuutta ja kokonaisvaltaista liiketoiminnan ja taloudellisen kehityksen yhteyttä, jolla pystytään näkemään, onko yrityksen eri osaluilla hälyttäviä tai muutostarpeita ennakoivia merkkejä tavoitteiden saavuttamisen kannalta. Aktiivisimmin menetelmä oli käytössä kuluttajatuotteita valmistavassa yrityksessä, jossa tulokortit olivat käytössä konsernitasolta tytäryhtiöiden yksikötasolle. Tulokortteja seurattiin kuukausittain. Menetelmä oli otettu käyttöön yrityksessä talous-

johtajan aikana ja hyvin pitkälle hänen panostuksensa vaikutti menetelmän käyttöönottoon ja vakiintumiseen.

*"Se on talousjohtajan niin kuin toimitusjohtajankin näkökulmasta, että jos pelkääntään mitataan myyntiä vaikka asiakaskäyntien takia tai mitataan yrityksen menestymistä pelkääntään tuloslaskelmalla, niin ne ei riittä siihen 360 asteen mittaroinnin ja sen ymmärryksen luomiseen. BSC on paljon semmoisia indikaattoreita, jotka ovat proaktiivisia indikaattoreita eli ne eivät ole reaktiivisia. Jos ajatellaan tuloslaskelmaa tai kustannustoteumaa, ne saattavat olla reaktiivisia indikaattoreita, niin siinä BSC:ssa haetaan paljon semmoista proaktiivista indikaattoria, niitä signaaleja mahdollisimman aikaisessa vaiheessa markkinoilta tai kuluttajilta tai mistä tahansa R&D:sta, että mikä se suunta on ja mikä sen suunnan muutoksen aiheuttaa." (Talousjohtaja, Kuluttajatuotteet)*

Kuusi haastelluista yrityksistä totesi myös hyödyntävänsä benchmarkingia jossain muodossa. Laitisen (2001b, 78) tutkimuksessa suomalaisten teknologiayritysten talouden ohjausjärjestelmistä benchmarkingia hyödynsi noin 56 %:a kyselytutkimukseen vastanneista 110 yrityksestä, eli kyseisen menetelmän hyödyntäminen vaikuttaisi olevan vastaavalla tasolla. Vastaavasti BSC oli tuolloin käytössä noin 42 %:lla yrityksistä, eli menetelmän hyödyntäminen olisi vähän yleisempää tämän aineiston yrityksissä (viisi yritystä kymmenestä). Tulokset eivät kuitenkaan ole vertailukelpoisia tämän tutkielman aineiston pienuudesta johtuen (erilainen tutkimusmetodi).

**Strategisen päätöksenteon** menetelmien hyödyntäminen sai vain hajanaisia mainintoja. Huomioitavaa on, että näitä menetelmiä tunnistivat yritykset, jotka toimintaympäristön analyysin yhteydessä asettuivat siihen suuntaan, jotka kokivat toimintaympäristössä voimakasta muutosta, ne toimivat globaalisti (pois lukien yksi kotimaassa toimiva), toiminta oli kasvuhakuista ja toimintaympäristö oli ainakin osittain vahvasti kilpailtu. Brändin arvonmäärittystä ei sanottu tehtävän yhdessäkään yrityksessä. Ehkä tämä johtuu yritysten toimialasta tai siitä, ettei aineistossa ollut erittäin vahvoja kuluttajabrändejä, jotka olisivat yritysten liiketoiminnan ja strategian kannalta keskeisiä.

**Kilpailijalaskennan** menetelmiä hyödynnettiin myös samoissa kilpaillussa ja epävarmassa markkinassa toimivissa yrityksissä kuin strategisen päätöksenteon menetelmiä. Lisäksi **asiakaslaskentaa** tehtiin näistä kahdessa yrityksessä. Lisäksi mielenkiintoista oli, että yksi pienempi yritys hyödynsi menetelmiä näistä molemmista kategorioista. Selityksenä on toimiala, sillä konsultointipalveluiden tarjouskilpailuissa pärjääminen

edellytti tietoa kilpailijoiden kustannuksista. Puolestaan resurssien rajallisuudesta syntyi sen ymmärtäminen, että tiettyjen asiakkuuksien kanssa oli kannattavampaa tehdä yhteistyötä, joten panoksia oli järkevää suunnata näiden asiakassuhteiden kehittämiseen ja olla selvillä asiakaskannattavuudesta.

Kun tarkastellaan strategisiksi luokiteltujen menetelmien hyödyntämistä kokonaisuudessaan, joukosta erottuvat suuret, globaalit toimijat, jotka käyttävät useita eri menetelmiä. Kaikkein suurin yritys hyödynsi eniten erilaisia menetelmiä. Tätä selittäviä tilannetekijöitä ovat toimiala (valmistava teollisuus), koko (resursseja käytettävissä), globaali toiminta (useita toimipisteitä ja yhtiöitä), rakenne (monimutkainen) ja kehitysaste (pitkä historia ja toiminta-aika).

Menetelmien käytön hyödyntämisen voidaan ajatella seuraavan siitä, että toimintaympäristö edellyttää kovassa kilpailutilanteessa ja maailmanlaajuisena toimijana, että yritys hakee proaktiivisesti uusia liiketoiminta-alueita ja kehitystä. Laskentajärjestelmänsä ja erilaisten toisiaan tukevien laskentamenetelmien avulla yritys hakee jatkuvasti tilannetta, jossa se pysyy kilpailukykyisenä ja muutoksen kärjessä.

Samat piirteet olivat ominaisia myös kuluttajatuotteita valmistavassa yrityksessä, jolla oli vastaavalla tavalla useita menetelmiä käytössä. Toisaalta kuluttajatuotteita valmistava yritys toimi hieman erilaisessa toimintaympäristössä, sillä markkinat sen tuotteille olivat edelleen kasvavat, joten uusista kilpailijoista huolimatta kakkua riitti jaettavaksi toimialan kasvusta johtuen. Mutta kuluttajatuotteiden kanssa on tärkeää, että on strategiaa tukevia erilaisia välineitä, joilla voidaan pyrkiä ennakoimaan kulutuksen muutoksia ja vastaamaan asiakkaiden muuttuviin tarpeisiin.

Vähiten menetelmiä oli käytössä pienimmällä yrityksellä. Käytössä olivat lähinnä perinteiset johdon laskentatoimen menetelmät ja nekin oli otettu käyttöön äskettäin. Haastelluista yrityksistä pienin ja nuorin oli perustettu 2013. Pienin yritys oli myös rakenteeltaan yksinkertainen, joten tämä selittää sitä, että johdon ohjausjärjestelmiä ei ollut tarpeen ulottaa laajaan yrityskokonaisuuteen. Myös laskennan kehittämistä rajoitti resurssien puute, jolloin ensisijaisena painopisteenä oli lakisääteisen ulkoisen laskennan velvoitteiden turvaaminen. Toisaalta nuorilla yrityksillä ei ole historian painolastia, vaan mahdollisuus aloittaa laskennan kehitystyö puhtaalta pöydältä. Monesti pidempään

toimineissa ja isoissa yrityksissä on omat vakiintuneet käytäntönsä, ja kaikkea toimintaa ei pystytä tarkastelemaan objektiivisesti eikä karsimaan pois vanhentuneita menetelmiä, toimintatapoja ja raportointia.

*"Ehkä meidän talousfunktio kiteytyy tällä hetkellä siihen, että me ei tehdä mitään turhaa. Me tehdään tällä hetkellä ne asiat, mitkä on joko lakisääteisiä tai sitten tarvitaan oikeasti tukemaan meidän liiketoimintaa. Meillä ei ole resursseja tehdä mitään sellaisia huvikseen laskentaharjoituksia tai tehdä sellaista tietoa, mitä kukaan ei käytä. Kaikki mitä me tehdään, se on joku liiketoiminnasta, johtoryhmästä tai hallituksesta pyytänyt tekemään. Se on meidän talouden kannalta se business case tällä hetkellä. Monessa paikassa tehdään laskentaa, mitä ei kukaan koskaan edes lue, niitä raporteja. Valitettavasti. Niitä tehdään sen takia, että joku on joskus pyytänyt ja semmoinen sivu on tullut raporttiin ja se on sitten ollut siellä 10 vuotta." (Talous- ja hallintojohtaja, Erikoistunut rakennustoiminta)*

Kaikki haastateltavat olivat yksimielisiä siitä, että käytössä olevat menetelmät (oli yrityksessä sitten perinteisiä tai strategisempia menetelmiä) olivat strategiasta lähtöisin ja strategian toteutusta tukevia. Eli ensin tulee strategia, sitten tavoitteet, mittarit ja näiden seuraamiseksi välineet, joilla strategian toteutusta voidaan seurata. Eli tämä aineisto ei tue ajatusta, että laskentatoimen menetelmät sinällään olisivat määrittämässä yrityksen strategista suuntaa (ks. Skaerbaek & Tryggestad 2010), vaan laskentatoimi ja sen käyttämät menetelmät ovat enemmän alisteisia strategialle. Laskentatoimen järjestelmä ja menetelmät mukautuvat siihen, mitä ja miten strategiaa halutaan seurata.

*"Strategia on vaikuttanut...meillä on se yksi malli, jonka kautta me haetaan koko ajan tiettyjä asioita...meidän strategiakartta. Me mietitään tosi paljon asioita tämän kautta. Moni asia kun me mitataan ja tehdään, niin me mietitään niitä tätä kautta. Eli strategia on vaikuttanut meidän työkaluihin ja mittareihin. Toki näitä on aikaisemminkin mietitty, mutta nyt nämä on edenneet ja entisestään korostuneet." (Johtaja, Tutkimus)*

### **5.2.3 Laskentatoimen menetelmien kehittyminen**

Haastateltavat toivat esiin, että yrityksen laskentatoimi on viime vuosina kehittynyt ja uusia menetelmiä on otettu käyttöön ja vanhat menetelmät ja tavat toimia ovat korvaantuneet myös uusilla. Esimerkiksi budjetointiprosessi on keventynyt ja ennen prosessi oli työläs ja kerran vuodessa tapahtuva raskas prosessi. Nykyisin ennustaminen on keven-

tänyt budjetointitarvetta. Vuoden aikana ollaan paremmin perillä, miten tilanne kehittyy ja tulevien kuukausien ennuste on enemmän mitä seurataan. Pari haastateltavaa kuvasikin kehitystä siihen suuntaan, että peräpeiliin tuijottaminen on merkittävästi vähentynyt ja katse on enemmän tulevaisuudessa.

Myös uudempia strategisiksi luokiteltuja menetelmiä on otettu käyttöön viime vuosina, kuten vahvasti kasvaneessa ja voimakkaassa toimintaympäristön muutoksessa olevassa sosiaali- ja terveystaloudessa:

*"Kyllä näitä jollakin tasolla on ollut jo aikaisemmin ennen vuotta 2015, mutta ehkä vahvemmin näitä on nyt tuotu erilaisia analyyseja ja erilaisia kannattavuuden mittaamista, suunnittelua siihen mukaan. Erityisesti tuota strategista kustannuslaskentaa, elinkaarikustannuslaskentaa ja tavoitekustannuslaskentaa on tullut lisää vielä mukaan."* (Business Controller, Sosiaali- ja terveystaloudet)

Lähes poikkeuksetta yrityksissä menetelmien muutosta perusteltiin tietotekniikan muutoksilla. Se mikä ei ollut 10-20 vuotta sitten mahdollista, on tänä päivänä arkipäivää. Erityisesti tietoteknisen kehityksen seurauksena nimenomaan tiedon analysointi ja visualisointi on nopeutunut nykyjärjestelmillä. Aikaisemmin työvälteenä oli enemmän Excel (edelleen on), mutta nykyisillä tietokantojen päälle rakennetuilla järjestelmillä on mahdollista rakentaa erilaisia vertailuja ja tehdä näistä analyyseja ja tämä tapahtuu hyvinkin nopeasti. Kuten eräs haastateltava totesi, tietojen koostaminen tapahtuu nykyjärjestelmillä sekunneissa.

Muutos siis tapahtuu nimenomaan tietoteknisen muutoksen kautta. Eli haastatteluissa nousi esiin merkittävänä tilannetekijänä teknologia ja sen kehitys. Teknologia hyvin pitkälle määrittää, miten laskentatoimen järjestelmä kehittyy ja millaisia menetelmiä tekninen kehitys mahdollistaa otettavan käyttöön. Teknologia siis mahdollistaa ja myös määrittää laskentatoimen menetelmien käyttöönottoa.

Läpileikkaavana teemana kehityksessä nousi useaan kertaan esiin ennustamisen ja skenaariotyön parantuminen tietojärjestelmien kehityksen kautta. Ne yritykset, joilla ennustaminen oli vasta uudempaa tai vakiinnuttamassa asemaansa laskentatoimen keskeisenä työvälteenä, toivat esiin, että heillä oli parhailleen menossa tietojärjestelmämuutos, mikä antaa nimenomaan talouspuolelle mahdollisuuksia tehdä ennustamista ja skena-

riotyötä paremmin. Osalla painottui, että järjestelmien avulla pystytään kehittämään ja tarkastelemaan vaihtoehtoisia kehityskulkuja esimerkiksi strategiakaudelle kolmen tai viiden vuoden päähän.

Haastateltavat kokivat pääasiassa, että käytössä olevat menetelmät palvelevat yrityksen johtamista hyvin. Kuitenkin toisaalta tarkasteltaessa tulevaa kehityskulkua edelläkävijät (eli yritykset, joissa erilaisia menetelmiä oli hyödynnetty eniten) olivat myös tiedostaneet tarpeen, että hyvästä tilanteesta huolimatta kehitystä tapahtuu ja myös täytyy tapahtua. Eli vaikka tietotekninen kehitys on pitkällä ja uudet analytiikkatyökalut ovat osittain tuotannossa, niin tulevaisuudessa robotiikkaa ja tekoälyä tullaan hyödyntämään yhä laajemmin.

*Aina pitää janota lisää ja pitää janotakin, ja sen takia me tullaan saamaan lisää nimenomaan tämän digitaalisuuden avulla. On paljon semmoisia asioita, jotka eivät 20 vuotta sitten olleet mahdollisia ja nyt ovat... Kyllä mä näen, ehkä se on vielä vähän varhaisessa vaiheessa, mutta robotiikan ja tekoälyn käyttö on lisääntynyt, mutta ei se vielä ole lyönyt itseänsä läpi täysin. Mutta siinä mä näen ison jutun... Koko ajan kehitytään ja koko ajan kehittyy eteenpäin erilaiset metodologiat... (Talousjohtaja, Kuluttajatuotteet)*

Toisaalta yritykset, jotka voidaan kuvailla kehittyneiksi (käytössä vähemmän strategisia menetelmiä), olivat tavallaan kehitysvaiheessa siinä tilanteessa, että kehitystarpeet oli tunnistettu. Ennustamisen työkaluja oltiin ottamassa käyttöön ja myös kehittyneempiä mittaristoja, jotka eivät nojaa pelkästään tuloslaskelman tietoihin. Tavallaan jo nämä olivat isoja kehityskaskelia, joten tekoälyn tai robotiikan teemat eivät nousseet näissä yrityksissä niin voimakkaasti esiin. Aineiston pienin yritys on syytä erottaa tästä joukosta, koska koon, resurssien ja myös tarpeiden suhteen yritys oli eri tilanteessa suurempiin yrityksiin verrattuna.

Kaiken kaikkiaan käytettävien menetelmien laajuus ja hyödyntäminen vahvistavat aikaisempien tutkimusten havaintoja (esim. Carenzo & Turolla 2010). Eniten ja erilaisimpia ja myös strategisia menetelmiä hyödyntävät isot, kansainväliset, usealla toimialalla toimivat, kilpailuilla markkinoilla ja toimintaympäristön muutosta kokevat yritykset. Vähiten erilaisia menetelmiä hyödyntävät pienet yritykset, mutta toisaalta myös ne, jotka eivät koe toimintaympäristössään merkittävää muutosta, jotka toimivat pääosin kotimaan markkinoilla, joiden kasvu on vakaata ja kilpailu koetaan maltilliseksi.

#### 5.2.4 Laskentahenkilöstön/controllerin roolin muutos

Edellä (luvut 5.2.2 ja 5.2.3) on tullut esiin, että laskentatoimi on muuttunut viime vuosien aikana, kun tietotekniikan kehitys on muuttanut työn sisältöä ja vähentänyt rutiinitehtäviä. Seuraavaksi tarkastellaan, miten muutokset ovat vaikuttaneet erityisesti sisäisen laskennan henkilöstön/controllerin rooliin.

Kaikki haastateltavat toivat esiin (pienintä yritystä lukuun ottamatta), että sisäisen laskennan tehtävissä on tapahtunut muutoksia viimeisten vuosien aikana. Sisäinen laskenta on yhä enemmän menossa suuntaan, jossa tiedon analysointi korostuu. Controllerit ovat lähellä liiketoimintaa tukemassa, valmentamassa ja keskustelemassa liiketoiminnan kanssa talouden luvuista ja näiden avulla ohjaamassa yhdessä liiketoimintajohdon kanssa yrityksen liiketoimintaa. Roolina on tukea ja keskustella johdon sekä operatiivisen liiketoiminnan kanssa, miltä luvut näyttävät, mitä niiden taustalla on, peilata yrityksen tulevia valintoja ja arvioida näiden vaikutusta liiketoiminnan tulokseen ja kannattavuuteen.

Haastateltavat pitivät tärkeänä, että laskentatoimi tukee liiketoimintaa, jolloin myös liiketoimintajohdon ymmärrys taloudesta paranee. Valinnoilla, joita tehdään, voi olla pitkäle kantavia taloudellisia seurauksia, joten on kokonaisuuden etu, että päätökset, erityisesti strategiset päätökset, on yhteisesti valmisteltu ja myös vaihtoehtoiset kehityspotut on hahmotettu ja analysoitu.

*"Businesspartnerina oleminen, enemmän ja lähempänä liiketoimintaa, niin se sinä aikana, kun mä olen tässä elämäni aikana ollut eri tehtävissä, mä oon sen voimakkaasti ottanut. Olen huomannut, että yleinen trendi on vahvistunut siihen suuntaan, että se business controller ei ole sen ulkoisen laskennan osaajana, se ei ole sen päähomma. Vaan se, että se osaa keskustella ihmisten kanssa, sparrata ja tuoda niitä business caseja ja ohjata sitä liiketoimintaa sinne yritykselle suotuisaan suuntaan."* (Talousjohtaja, Kuluttajatuotteet)

Haastatellun business controllerin kuvaamana tulee esiin hyvin, kuinka työskentely liiketoiminnassa koetaan mielekkääksi ja tämä on mahdollistanut myös liiketoiminnan ymmärryksen vahvistumista:



*"Se, mistä itse olen erityisesti pitänyt tässä business controllerin roolissa, on se, että se on luotu meillä tässä organisaatiossa niin, että business controller ei ole siellä jossain tukifunktiossa erillään vain lähettämässä jotain raporttia ja tekemässä erilaisia analyseja ilman, että se ymmärtää siitä liiketoiminnasta mitään. Se on luotu meillä niin, että business controller on puhtaasti siellä liiketoiminnassa ja tekee siellä sitä ja se edellyttää myös sitä liiketoiminnan vahvaa osaamista, tuntemista ja ymmärrystä. Itse koen, että tämä on luotu hyvin mielekkäällä tavalla ja ehkä vähän poikkeavalla tavalla, miten monessa muussa organisaatiossa välttämättä ja näen, että tämä on hyvin toimiva tapa." (Business controller, Sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuskeskus)*

Yritykset ovat sisäisen laskennan roolin osalta erilaisissa kehitysvaiheissa. Osalla muutoksia oli tehty muutama vuosi sitten kohdentamalla controllereiden työpanos tietyille liiketoiminta-alueille tai muuttamalla tehtävien sisältöjä niin, että controllerit olivat luopuneet aikaisemmista raportoinnin vastuistaan ja tehtävät olivat korvautuneet liiketoimintaa ja strategista päätöksentekoa tukevilla tehtäväsillä. Kohdeyrityksistä metsäalan yrityksessä laskentatoimen muutos hahmottui pitkälle edenneenä ja controllereiden tehtävät olivat muuttuneet voimakkaasti.

*"Se näkyy paljonkin ja heillä on ollut oma muutoshallinta sen osalta, että jos sä olet tehnyt perinteistä business controlling työtä ja siitä 80 %:a viedään pois, niin kyllähän sinun pitää miettiä, että mitä mä nyt teen... Ja heidän työnsä on muuttunut lähestulkoon täysin. He ei kerää dataa ja tee itse sitä kirjausta tai tee excel-pohjaa ja lähetä sitä jollekin kirjattavaksi, vaan heidän koko työntekijämuutuu, koska heidän pitää olla sparrauspartneri ja käydä sitä keskustelua johdon kanssa, että esim. uusitaanko me kokonaan vaikka voimalaitos, mitä se investointina tarkoittaa, mistä me saadaan rahoitus ja käydä keskustelua rahoituksesta. Ei niin, että heille tulee se valmis päätös, että joku muu on päättänyt, että tulee uusi laitos, tekee laskelmat, kun se toteutuu. Eli kyllä business controllingin rooli on muuttunut ihan valtavasti..." (Talousjohtaja, Metsä)*

Sisäisen laskennan ja controllereiden tehtävien muutoksen laajuus tai kehitysaste oli eri vaiheessa eri yrityksissä. Selvää on, että aineiston pienimmässä yrityksessä pääpaino oli ulkoisessa laskennassa eikä sisäisen laskennan rooli eikä siihen panostus juurikaan tullut esiin. Sen sijaan edellä kuvatussa aineiston suurimmassa yrityksessä kehitys oli edennyt pitkälle. Tarkasteltaessa sisäisen laskennan ja controllereiden tehtävän painotumista perinteiseen raportointiin ja yhä enenevässä määrin liiketoimintaa tukevaan päätöksentekoon, niin aineiston perusteella on havaittavissa, että pääosin pisimmälle kehityskulku pois perinteisestä raportoinnista oli edennyt niissä yrityksissä, jotka asettuivat toimintaympäristön tilannetekijöiden suhteen siihen suuntaan, että ne kokivat toimin-

taimaympäristössä voimakasta muutosta, toimivat globaalisti, toimiala oli kasvuhakuista ja toimintaympäristö oli ainakin osittain vahvasti kilpailtu. Eli näitä yrityksiä voidaan myös sisäisen laskennan muutoksen osalta pitää edelläkävijöinä.

Yritykset, jotka asettuivat ulkoisten tilannetekijöiden suhteen enemmän siihen suuntaan, että ne eivät kokeneet toimintaympäristössään merkittävää muutosta, toimivat pääosin kotimaan markkinoilla, niiden kasvu oli vakaata ja kilpailu koettiin maltilliseksi, olivat myös tehneet muutoksia laskentatoimen organisoinnissa ja sisäistä laskentaa oli painotettu enemmän liiketoimintaa tukevaan ja sparraavaan suuntaan, mutta muutokset olivat vielä kesken ja controllereiden tehtäviin sisältyi edelleen selvästi perusraportointia.

*"He raportoivat edelleen, mutta vähemmän. Eli nyt se ennustaminen rupee olemaan ihan hyvässä kuosissa ja se kertoo siitä, että oikeaan suuntaan mennään. Jos katsoo 2-3 vuoden aikaa, mitä me ollaan tehty. Me ollaan otettu raportointi-ihmisiä keskelle, ja näin ollaan vapautettu aikaa niille ihmisille, joiden oikeasti pitäisi analysoida. Jatkuvasti pitää miettiä edelleen, miten sitä entisestään helpotetaan... Itse asiassa niiden ihmisten pitäisi pystyä pelkästään analysoimaan, niin silloin se on hyvällä tasolla... Me ollaan otettu enemmän junioreita sinne perusraportointiin, jotta näille jäisi aikaa tehdä enemmän sitä analyysityötä. Heidän pitää pystyä toimittamaan esim. toimialakohtaisia ennusteita... Tulevaisuudessa yhä enemmän ne rutiinityöt pitäisi olla siirtynyt sillai, että ne tehdään palvelukeskustyyppisesti jossain eli raporttien muodostaminen ja tällöinen peruslaskenta. Ne, jotka ovat oikeasti toimialoilla ja muualla, pystyy enemmän ja enemmän keskittymään siihen kokonaisuuksien hallintaan." (Talousjohtaja, Ympäristö- ja kiinteistöpalvelut)*

Sisäisen laskennan muutoksen kohdalla haasteltavat mainitsivat controllereiden roolin muutokseen kuuluvan vahvistuneen yhteydenpidon liiketoimintaan. Tehtäviin kuuluu yhteydenpitoa ja keskustelua liiketoiminnan kanssa sekä yhteensovittamista, että talouden ja liiketoiminnan näkemykset saadaan hioutumaan yrityksen tavoitteiden saavuttamiseksi.

Haastatteluiden mukaan laskennan osaamisen lisäksi muutos liiketoimintaa ymmärtäväksi ja tukevaksi toimijaksi on vaatinut controllereilta uusien taitojen opettelemista. Oheiseen taulukkoon 5 on listattu haastatteluissa esiin nousseita uudenlaisia taitoja. Lepistö ym. (2016, 79) raportoivat vastaavia vaatimuksia (ja lisäksi useita muita) tarkastellessaan controllereilta vaadittavaa osaamista työpaikkailmoitusten perusteella.

Liiketoimintaan suuntautuneen sisäisen laskennan edellytyksenä pidettiin sitä, että controllerien täytyy talouden osaamisen ja tietoteknisten apuvälineiden käytön lisäksi ymmärtää liiketoimintaa eli olla todella hyvin perillä siitä, mitä yrityksen liiketoiminta on ja miten yritys toimii. Jos tätä liiketoimintaosaamista ei ole, ei sisäinen laskenta pysty keskustelemaan liiketoiminnan kanssa tasavertaisena ja uskottavana kumppanina.

<b>Taulukko 5. Controllereilta vaadittavat uudenlaiset taidot</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Liiketoimintaosaaminen</li> <li>▪ Keskustelu- ja vuorovaikutustaidot</li> <li>▪ Analyysitaidot</li> <li>▪ Kyky haastaa, sparrata ja valmentaa</li> <li>▪ Strategisten, suurten linjojen ymmärtäminen yksityiskohtien hallinnan ohella</li> </ul>



Keskeiseen rooliin nousee kyky kommunikoida, keskustella ja ylipäättään hyvät vuorovaikutustaidot eli talouden luvut pitää pystyä avaamaan ja tekemään ymmärrettäväksi ihmisille, joilla ei välttämättä talousosaamista ole. Jos ennen riitti, että laati raportin ja laittoi sen jakoon, niin nyt tämä raportti on työn lähtökohta, jonka perusteella tehdään analyysia ja käydään keskustelua, mitä signaaleja luvut tuovat esiin ja miten toimintaa olisi mahdollisesti tarve muuttaa.

Controllerilta vaaditaan kykyä analysoida liiketoiminnan suuntaa, mutta tältä perustalta myös haastaa, sparrata ja valmentaa liiketoimintajohtoa kehittämään toimintaansa. Ei riitä, että hallitsee yksityiskohtaisesti ja pilkuntarkasti kirjanpidon ja laskennan tekniikat, vaan keskeistä on pystyä näkemään kirjauksien oikeellisuuden vaatimusten lisäksi kokonaisuus ja ymmärtää, mikä kaikessa yksityiskohtaisessa tiedossa on olennaista ja pystyä hahmottamaan suuria strategisia linjoja.

Osassa haastatteluita nousi esiin laskentahenkilöstön jakautumien taitojen tai ominaisuuksien perusteella kahteen erilaiseen tyyppiin. Osalla laskentahenkilöstöstä huomio kiinnittyy enemmän kirjanpitoon ja vaatimukseen, että kaikki luvut ovat sentilleen oikein ja tehty tarkalleen sääntöjen mukaan. Heillä korostuu yksityiskohtien ja pienempien kokonaisuuksien hallinta. Osa puolestaan haluaa tehdä analyysia, tarkastella lukuja osana isompaa kokonaiskuvaa ja ymmärtää liiketoiminnan ja laskennan yhteydet. Näin

ollen laskentatoimen muutos perusraportoinnista kohti analyysoivaa ja liiketoimintaa ohjaavaa roolia on otettu vastaan erilaisilla ihmisistä riippuen.

Kysyttäessä, onko laskentahenkilöstön/controllerin roolin muutos koettu myönteiseksi vai kielteiseksi, vastauksissa tuli esiin, että muutos on otettu pääsääntöisesti myönteisesti vastaan. Eli sisäisen laskennan työtehtävät ovat monipuolistuneet ja muuttuneet vaativimmiksi. Toisaalta haastateltavat toivat myös esiin, että muutos ei ole sopinut kaikille ja osa ihmisistä haluaa tehdä enemmän kirjanpidon perustehtäviä ja raportointia, jolloin he ovat esimerkiksi keskittyneet ulkoisen laskennan tehtäviin talon sisällä tai siirtyneet tilitoimiston palvelukseen.

*"Ensin ne oli vähän, että ajaa, että näin, mutta sitten kun he ovat sitä hetken aikaa miettineet, niin kyllä he ovat kääntyneet siihen suuntaan. Kyllä mä näen, että myös heidän työnsä mielekkyyden kannalta on mukavampaa, että sä et vaan raportoi, että musta tämä ei näytä järkevältä, vaan se on enemmän semmoista yhteistyötä ja keskustelua, että oletteko te miettineet tuolta kannalta tai ootko sä aatellu, että se voisi olla näinkin. Heillä on aivan jäätävä kokemus siellä taustalla, heillä se kokemustausta on semmoinen, että he pystyy argumentoimaan joka kerta sen oman näkemyksensä ja se perustuu aina pidemmän aikavälin kokemukseen siitä asiasta."* (Johtaja, Tutkimus)

Laskentahenkilöstön tehtävien tulevaisuus näyttäytyy haastateltavien vastauksissa hyvin samansuuntaisesti, vaikkakin eri kehitysvaiheessa olevien yritysten välillä on eroja. Luonnollisesti aineiston pienin ja nuorin yritys poikkeaa siinä, että tulevaisuudessa sisäistä laskentaa vasta kehitetään, joten controllerin roolia ei vielä yrityksessä varsinaisesti ole. Sen sijaan muiden yritysten vastauksissa painottuu automatiikan ja robotiikan kehittyminen edelleen. Perusraportointi tapahtuu automaattisesti ja perusviennit hoitavat robotit, joten controller ei enää lähitulevaisuudessa tee perusraportointia. Työ painottuu entistä voimakkaammin analyysiin, lisäarvon tuottamiseen ja liiketoiminnan kumpuuteen. Tämä vaatii taitoa, että pystyy ymmärtämään ruohonjuuritasolla sekä operatiivista että taloushallinnon toimintaa, mutta myös kokonaisuuden tasolla tarkastelemaan näitä asioita strategisesta tulokulmasta. Controllerin pitää pystyä liikkumaan sujuvasti näiden ääripäiden välillä ja toimimaan keskustelelevassa ja valmentavassa roolissa liiketoiminnan kanssa.

Isompien yritysten välillä on myös eroja, miten tulevaisuuden laskentahenkilöstön roolia kuvataan. Aineiston suurimmassa yrityksessä, joka voidaan tässä vaiheessa nähdä

edelläkävijäksi, robotiikka hoitaa tulevaisuudessa perustoiminnot ja -raportoinnin niin, että esimerkiksi edes ulkoistuskumppania kirjanpidon perustehtävien tekemiseen ei enää todennäköisesti tarvita. Eli peruskirjanpidon ja sisäisen laskennan perustehtävät ihmis-työnä katoavat. Automatiikka mahdollistaa myös sen, että kerran kuukaudessa tapahtu- vasta raportoinnista siirrytään reaaliaikaiseen raportointiin, ja analyysia ja seurantaa tehdään reaaliajassa.

Ne yritykset, jotka eivät ole vielä yhtä pitkällä, näkevät tarpeen mennä samaan suun- taan, että esimerkiksi palvelukeskus hoitaa perustehtävät ja järjestelmäkehitys mahdol- listaa automatiikan avulla tehtävien painottumisen enemmän analyysiin ja ajan vapau- tumisen perusraportoinnista todelliseen liiketoiminnan tukemiseen ja liiketoiminnan tarpeiden ymmärtämiseen ja yhdessä kehittämiseen.

Business controller oli suuremmalta osin muiden haastateltavien kanssa samoilla linjoil- la tehtävien muuttumisen osalta kuitenkin siltä osin poiketen, että hänen tehtävänsä oli alusta lähtien sijoittunut liiketoimintaan ja tehtävä oli liiketoiminnan talouden johtamis- ta, kumppanuutta ja sparraamista, jota tehtävästä oli 80-85 %:a ja loput oli perinteisem- pää raportointia. Tavoitteena oli, että raportointitehtäviä saadaan entisestään automati- soitua, että ns. manuaalitehtävistä vapautuu työaika 95 %:sti tukemaan liiketoimintaa. Hän ei tuonut myöskään esiin, että hänen osaamisensa olisi vaatinut controllerin tehtä- vän osalta uusien taitojen opettelua, kuten vuorovaikutus yms. taitoja, koska näitä oli tehtävässä edellytetty alusta pitäen. Hän kiteytti business controllerin tehtävän seuraa- vasti:

*"Business controllerin rooli on olla se liiketoiminnan talousihminen. Se on ää- rimmäisen tärkeä rooli. Oikeastaan meillä ei liiketoiminnoittain ole muita ihmi- siä, jotka fokuoivat siihen talouteen ja siihen kannattavuuteen. Se on äärim- mäisen tärkeä tehtävä koko ajan johtaa sitä kannattavuutta oikeaan suuntaan, tarjota niitä työkaluja ja eväitä, joilla tuetaan sitä kannattavuutta ja sitä kasvua."*  
(Business controller, Sosiaali- ja terveyspalvelut)

### **5.2.5 Talouden rooli strategiatyössä**

Haastatelluista kahdestatoista henkilöstä puolet olivat yritysten talousjohtajia, jotka kuu- luivat yritysten ylimpään johtoon ja olivat johtoryhmän jäseniä. Kun tarkastellaan haas-

tateltavien asemaa organisaatiossa, niin luonnollisesti asemansa kautta talousjohtajat olivat henkilöitä, jotka osallistuivat yrityksen strategiatyöhön. He toivat esiin, että strategiatyössä heidän roolinsa oli osallistua kokonaisvaltaisesti yrityksen tulevaisuuspuhdistoihin ja vaihtoehtoisten valintojen tekemiseen. Taloudellinen näkökulma oli yksi osa-alue, mutta rooli ei rajoittunut pelkästään talouden asioihin. Eli talousjohtaja oli osa johtoryhmää, joka osallistui myös laajemmin liiketoimintaa koskevaan yrityksen strategiseen ohjaukseen. Osa haastatelluista myös piti tärkeänä, että strategiaa ei liian aikaisessa vaiheessa lähestytä numeroiden kautta, sillä tällöin voivat strategiset vaihtoehdot kaventua liian aikaisessa vaiheessa, kun talouden realiteetit väistämättä rajoittavat joidenkin vaihtoehtojen toteuttamiskelpoisuutta.

*"Luvut pitää kytkeytyä strategiaan, mutta tottakai se pitää lähteä sen tekemisen kautta, mitkä on ne strategiset asiat, mihin me pyritään, mitä se edellyttää yhtiöltä ja millä stepeillä me sinne päästään. Ja sitten pitää katsoa, mitä se tarkoittaa lukuina... Tottakai talousjohtajan rooli johtoryhmässä on taloutta, mutta on se muutakin. Eli jos katsoisin vain taloutta, en katso, että kontribuoisin riittävästi johtoryhmässä liittyen strategiatyöskentelyyn, mutta kyllä se on laajempia näkökantoja, tottakai talouden väritynein silmälasein." (Talousjohtaja, Media)*

Keskijohtoon lukeutuvat haastateltavat eivät osallistuneet ylemmän johdon tavalla strategiatyöskentelyyn. Heidän vastaustensa perusteella osallistuminen oli rajallisempaa ja se toteutui pääasiassa talousjohtajan kautta. Rooli oli tukea talousjohtajaa ja tuottaa pyydettyä lukua strategiatyöskentelyyn. Lisäksi osallistuminen toteutui olemalla mukana oman yksikön tai strategiaa työstävien erilaisten alatyöryhmien työssä. Toisaalta tehtävien strateginen rooli painottui strategian implementoinnissa nimenomaan talouden mittareiden määrittelyyn, strategisten hankkeiden toteutuksessa mukana olemiseen, kuukausiraportointiin, ennusteiden laatimiseen, vuosisuunnitteluun sekä seurantaan.

*"Meillä on tietyt strategiset ohjelmat määritelty. Niille on ihan kuukausittainen seuranta, miten ne etenee ja missä ne menee. Nämä isommat hankkeet on jaettu vielä pienempiin, joita vielä erikseen seurataan. Niistä erikseen seurattavista koostetaan sitten kuukausittain semmoinen yhteenveto. Sitä seurataan johtoryhmässä... Siis sillä tavalla talous kytkeytyy, että meillä on strategiatyössä tietyt seurantamekanismit määritelty ja seurantamittarit. Ja niiltä osin, mitkä on taloudellista, niin kyllähän me tuotetaan ja seurataan ja analysoidaan, että mistä johdetaan esimerkiksi erot." (Johtaja, Tutkimus)*

Tarkasteltaessa talouden ja laskentahenkilöstön roolia strategiatyössä tämän aineiston perusteella, haastatteluissa nousi esiin talousjohtajavetoisen työskentelyn ohella myös

kuvauksia, joissa controllereilla oli vahvempi rooli strategiatyössä. Esimerkiksi metsäalan yrityksessä controller-toiminto oli organisoitu niin, että perinteiset johdon laskenta-toimen raportointitehtävät tehtiin palvelukeskuksessa, ja konsernitason controllerit oli asemoitu niin, että he olivat mukana strategisessa päätöksenteossa yhdessä johdon kanssa. Vastaavasti sosiaali- ja terveystalouden yrityksessä business controller osallistui liiketoiminta-alueensa strategiatyöhön täysipainoisena jäsenenä ja kuului myös johtoryhmään. Eli osittain oli nähtävissä, että laskentahenkilöstön/controllerin rooli voi myös olla strateginen ja strategisessa päätöksenteossa vahvasti mukana oleva.

*"Meillä on se malli luotu sillä tavalla, että controllereilla on aika iso vastuu ja pääsee tosi hyvin mukaan siihen liiketoimintaan eli siihen oman alueen liiketoiminnan päätöksentekoon ja controllerit kuuluu siihen oman liiketoiminta-alueensa johtoryhmään... Strategiatyössä luon siihen tottakai erilaisia analyysejä, olen mukana projektiryhmissä, joissa luodaan mahdollisesti uusia järjestelmiä tai työkaluja, joilla tuetaan sitä haluttuun lopputulokseen pääsemistä. Siinä on tiimi, jota liiketoimintajohtajan vetämänä eri ihmiset tukee omalla työpanoksellaan, mutta käytännössä se on meidän johtoryhmä, joka on tiiviisti mukana." (Business controller, Sosiaali- ja terveystalouden palvelut)*

Eli voitaneen todeta, että tarkasteltaessa haastateltavien organisatorista asemaa, ovat strategista päätöksentekoa ja strategisten linjausten tekemistä koskevat tehtävät keskittyneet talouden ylimmän johdon tehtäväkenttään. Talouden keskijohto ja asiantuntijat ovat enemmän mukana osallistettuina strategiatyössä sekä implementoinnissa ja seurannassa. Useiden talousjohtajien vastauksissa tuli esiin, että controllerit ovat mukana strategiayön kaikissa vaiheissa, mutta tämä nimenomaan sitä kautta, että talousjohtaja ottaa heidät mukaan. Asema ei siis ole itsestään selvä eikä itsenäinen ja osalla siis rajoittuu lähinnä strategisten mittareiden laadinnan, raportoinnin ja seurannan tehtäviin. Aseman strategisuuden vahvuudessa on kuitenkin eroavaisuuksia, ja on myös yrityksiä, joissa controllerit ovat itsenäisesti ja vahvasti mukana yrityksen strategiatyössä ja strategisessa päätöksenteossa.

Kaiken kaikkiaan on nähtävissä, että osana laskentatoimen muutosta sisäisen laskennan tehtävät ovat muuttuneet tai muuttumassa analysointiin painottuviksi, liiketoimintaa tukeviksi sekä myös strategisemmiksi talouden ohjauksen tehtäviksi. Perusraporttien tekeminen on vähentynyt controllerin tehtävistä ja nämä tehtävät näyttäytyisivät olevan korvautumassa liiketoimintaa tukevilla ja strategisimmilla tehtäväsillä.

Edelläkävijöinä controllereiden tehtävien muutoksessa ovat yritykset, jotka ovat ulkoisina tilannetekijöinä kohdanneet toimintaympäristönsä voimakkaan muutoksen, globaalin toiminnan, kasvuhakuisuuden sekä kovan kilpailun. Puolestaan ne yritykset, joiden toimintaympäristö on ollut vakaampi, pääosin kotimainen, kasvu on ollut rajoittuneempaa ja kilpailu on ollut vähäisempää, ovat liikkumassa samaan suuntaan edelläkävijöiden kanssa, vaikkakin perinteiset controllerin raportointitehtävät ovat vielä merkittävä osa tehtävän sisältöä.

### 5.3 Yhteenveto

Tähän tutkielmaan haastateltiin kahtatoista taloushallinnon ammattilaista, jotka työskentelevät kymmenessä eri toimialan yrityksessä. Lisäksi aineiston muodostivat yritysten vuoden 2016 tilinpäätökset ja muut kirjallinen aineisto (yritysten www-sivut). Tämän aineiston perusteella yritysten kohtaamat **ulkoiset tilannetekijät** ryhmittivät neljään dikotomiaan. Yritysten kokema toimintaympäristön epävarmuus tai vakaus, toimialan kasvuhakuisuus ja kasvu, toiminnan globaalisuus tai kotimaisuus sekä toimialan kilpailutilanne.

Näiden neljän ulottuvuuden osalta yritykset aineistoa analysoitaessa hahmottuivat osittain ryhmiksi, jossa toisessa päässä oli yrityksiä, jotka kokivat toimintaympäristönsä epävakaa, toimiala tai yritys oli kasvuhakuinen, yritys toimi globaaleilla markkinoilla ja toimialalla kilpailu oli kovaa. Toisaalta osa yrityksistä asettui näistä vastakkaiseen suuntaan, jossa yrityksen toimintaympäristö oli vakaa, toimialalla tai yrityksellä ei ollut suuria kasvumahdollisuuksia, yritys toimi pääasiassa kotimaassa ja kilpailu oli maltillista. Osa puolestaan asettui näiden ääripäiden välimaastoon.

Lisäksi yritysten kohtaamat **sisäiset tilannetekijät** olivat yrityksen koko (resurssit), toimiala, yrityksen rakenne (useita toimialoja, useita konserniyrityksiä), elinkaaren vaihe ja ikä. Myös strategia sisäisenä tilannetekijänä oli läsnä sitä kautta, että sen sisältö määritteli, millaisia työkaluja tarvittiin strategian toteutuksen seurantaan. Lisäksi kes-



keisenä tilannetekijänä (sekä sisäinen että ulkoinen) näyttäytyi teknologia ja sen kehitys, jonka kaikki yritykset kohtasivat.

Tarkasteltaessa johdon laskentatoimen menetelmien hyödyntämistä, kaikilla aineiston yrityksillä oli käytössä perinteisiä menetelmiä kuten budjetointi ja kustannuslaskenta. Strategisiksi luokitelluista menetelmistä eniten hyödynnettiin suorituskyvyn mittausta (Key Performance Indicators, KPI), käytössä oli myös tasapainotettu tuloskortti (BSC) tai sen sovellus puolella yrityksistä. Myös benchmarkingia hyödynnettiin kuudessa yrityksessä. Samoin strategisen kustannuslaskennan menetelmiä oli käytössä kuudessa yrityksessä. Kilpailijalaskentaa tehtiin puolella yrityksistä. Sen sijaan asiakaslaskentaa oli käytössä vähemmän (kolmessa yrityksessä).

Aineiston perusteella yhdeksi strategisen johdon laskentatoimen menetelmäksi voidaan määrittellä ennustaminen. Lisäksi haastatteluissa nousi esiin vahvasti analytiikkatyövälineiden kehitys ja käyttöönotto. Kaiken kaikkiaan teknologia siis mahdollistaa ja myös määrittää laskentatoimen menetelmien käyttöönottoa. Eniten ja erilaisempia ja myös strategisia menetelmiä hyödyntävät isot, pitkään toimineet, kansainväliset, usealla toimialalla toimivat, kilpailuilla markkinoilla ja toimintaympäristön muutosta kokevat yritykset.

Kun tarkasteltiin yritysten taloushallinnon organisoimista suhteessa niiden toimintaympäristöön, niin perinteisemmin järjestetty taloushallinto oli pääosin yrityksissä, jotka asettuivat siihen suuntaan, että ne eivät kokeneet toimintaympäristössään merkittävää muutosta, ne toimivat pääosin kotimaan markkinoilla, niiden kasvu oli vakaata ja kilpailu koettiin maltilliseksi. Sen sijaan pisimmälle palvelukeskusten ja ulkoistusten kautta taloushallinto oli organisoitu niissä suurissa yrityksissä, jotka puolestaan edellisiin verrattuna kokivat toimintaympäristössään voimakasta muutosta, toimivat globaalisti, toimiala oli kasvuhakuista ja toimintaympäristö oli ainakin osittain vahvasti kilpailtu.

Osassa yrityksistä oli tehty organisatorisia muutoksia, joilla oli edesautettu sisäisen laskennan roolin vahvistamista. Eli laskentahenkilöstön tehtäviä oli kohdennettu ulkoisen laskennan tehtävistä sisäiseen laskentaan, heidän asemointiaan yrityksessä oli muutettu sijoittamalla konsernitason/ryhmätason controllereita yrityksen johdon tueksi, liiketoi-

minnoille oli kohdennettu omat controllerit, jotka toimivat liiketoimintajohdon oikeina käsinä ja ylipäätään sisäisen laskennan resurssointia oli lisätty.

Muutos liiketoimintaa ymmärtäväksi ja tukevaksi toimijaksi oli vaatinut controllereilta uusien taitojen opettelemista. Keskeisessä roolissa oli kyky kommunikoida ja keskustella sekä taloudellisen osaamisen lisäksi kyky analysoida liiketoiminnan suuntaa ja tältä perustalta haastaa, sparrata ja valmentaa liiketoimintajohtoa kehittämään toimintaansa. Kaiken kaikkiaan oli nähtävissä, että sisäisen laskennan tehtävät olivat muuttuneet tai muuttumassa analysointiin painottuviksi, liiketoimintaa tukeviksi sekä myös strategisemmiksi talouden ohjauksen tehtäviksi.

## 6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä tutkielmassa on tarkasteltu laskentatoimen muutosta. Keskeistä on ollut selvittää, miten yritysten laskentatoimi on muuttunut, ja onko johdon laskentatoimella aikaisempaa strategisempi rooli yritysten liiketoiminnan ohjauksessa kuten laskentatoimen tutkimuksessa (mm. Cadez & Guilding 2008, 2012; Järvenpää 2007; Ma & Tyles 2009; Tillman & Goddard 2008) ja kirjallisuudessa (mm. Hoque 2006; Lord 2007) on viime vuosina esitetty.

Laskentatoimen muutosta on tarkasteltu kontingenssiteoreettisessa viitekehyksessä. Tämä tutkielma vahvistaa aikaisempien tutkimusten tuloksia tilannetekijöistä (ks. Otley 2016, 48), jotka ovat läsnä ja heijastuvat yrityksen laskentatoimen järjestelmän muotoutumiseen. Toimintaympäristön epävarmuus, toimialan kasvuhakuisuus, globalisuus ja kova kilpailu näyttävät ulkoisina tilannetekijöinä, jotka kannustavat yrityksiä kehittämään laskentatoimea strategisempaan suuntaan.

Tarkasteltaessa laskentatoimen organisointia ja siinä tapahtuneita muutoksia yrityksissä, yritysten käyttämiä strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä sekä laskentahenkilöiden/controllersien työn muutosta, niin pääosin yritykset, joiden toimintaympäristössä edellä mainitut ulkoiset tilannetekijät ovat läsnä, näyttävät edelläkävijöinä laskentatoimen muutoksessa ja sen kehittämisessä strategisempaan suuntaan.

Myös yritysten sisäiset tilannetekijät ovat läsnä laskentatoimen järjestelmän muotoutumisessa. Kuten aikaisemmissa tutkimuksissa (esim. Laitinen 2001b; Haldma & Läätts 2002; Carenzo & Turolla 2010; Neubauer ym. 2012; Pavlatos 2015; Turner ym. 2017) tutkielma vahvistaa, että eniten ja erilaisimpia ja myös strategisia laskennan menetelmiä hyödyntävät isot, kansainväliset, usealla toimialalla toimivat ja toimintansa vakiinnuttaneet yritykset. Vähiten erilaisia menetelmiä puolestaan hyödyntävät pienet ja nuoret yritykset, jotka vasta kehittävät laskentatoimen järjestelmänsä. Myös strategia sisäisenä tilannetekijänä määrittää, millaista laskentatoimen järjestelmää tarvitaan tukemaan strategian toteutusta.

Teknologia on sisäinen ja ulkoinen tilannetekijä, joka voimakkaasti vaikuttaa laskentatoimen muutokseen. Teknologian kehitys on mahdollistanut laskentatoimen menetelmien kehittymisen ja uusien kehittämisen. Kun Cadez ja Guilding vuonna 2008 tekivät luokittelun strategisista laskentatoimen menetelmistä, niin pitkän tähtäimen ennustaminen ei ollut luokittelussa mukana. Nyt vuonna 2017 lähes kaikki yritykset pyrkivät ennustamaan, mihin liiketoiminta on menossa tiedossa olevilla parametreilla.

Myös erilaiset analytiikkatyökalut ovat kehittyneet viime vuosina. Noin kymmenen vuotta sitten nämä eivät olleet strategisen johdon laskentatoimen välineistöä. Teknologinen kehitys parantaa analysointimahdollisuuksia, kun tietovarastosta analytiikkatyökaluja hyödyntämällä pystytään etsimään merkkejä, jotka ennakoivat tulevaa kehitystä sekä liiketoiminnan ja talouden suuntaa. Griffin ja Wright (2015, 377–379) ovat argumentoineet, että tietovarastot, big data ja analytiikka vaikuttavat nykyään suurempien yritysten lähes kaikkeen päätöksentekoon, strategiseen analyysiin ja ennustamiseen. He ovat esittäneet, että riskinä on, että laskentahenkilöstö ottaa näitä työvälineitä käyttöön hitaasti, vaikka ne ovat nykyään olennaisia yrityksen kilpailuedun johtamisessa.

Appelbaum, Kogan, Vasarhelyi ja Yan (2017, 30) ovat esittäneet, että laskentahenkilöstöllä on tällä hetkellä pääsy suureen määrään sekä ulkoista että sisäistä dataa. Analytiikkatyökaluja hyödyntämällä on mahdollista tehdä kuvaavaa analyysia (mitä on tapahtunut), ennustavaa analyysia (mitä tulee tapahtumaan) ja ohjaavaa analyysia (mikä on optimaalinen ratkaisu/suunta). Appelbaum ym. kuitenkin esittävät, että laskentatoimessa pääpaino on edelleen kuvaavalla analyysilla ja hieman ennustamisessa, mutta analytiikkaa ei vielä juurikaan käytetä etsimään vaihtoehtoisia ratkaisuja ja näiden lopputulemia päätöksenteon optimoimiseksi. Tämän tutkielman perusteella kehityssuunta näyttää tällä hetkellä olevan menossa kohti ennustavaa laskentatoimea ja lähitulevaisuudessa kehityssuuntana on ohjaavan analytiikan laajempi hyödyntäminen.

Teknologian kehittyminen on johtanut perinteisten laskentatoimen tehtävien vähenemiseen perusraportoinnin korvautuessa automaatiolla. Tämä on vapauttanut resursseja ja työaikaa analysointiin sekä liiketoimintaa tukeviin tehtäväsivälsiin. Kaiken kaikkiaan teknologian kehitys on mahdollistanut ja mahdollistaa johdon laskentatoimen muutosta ja kehittymistä strategisempaan suuntaan.

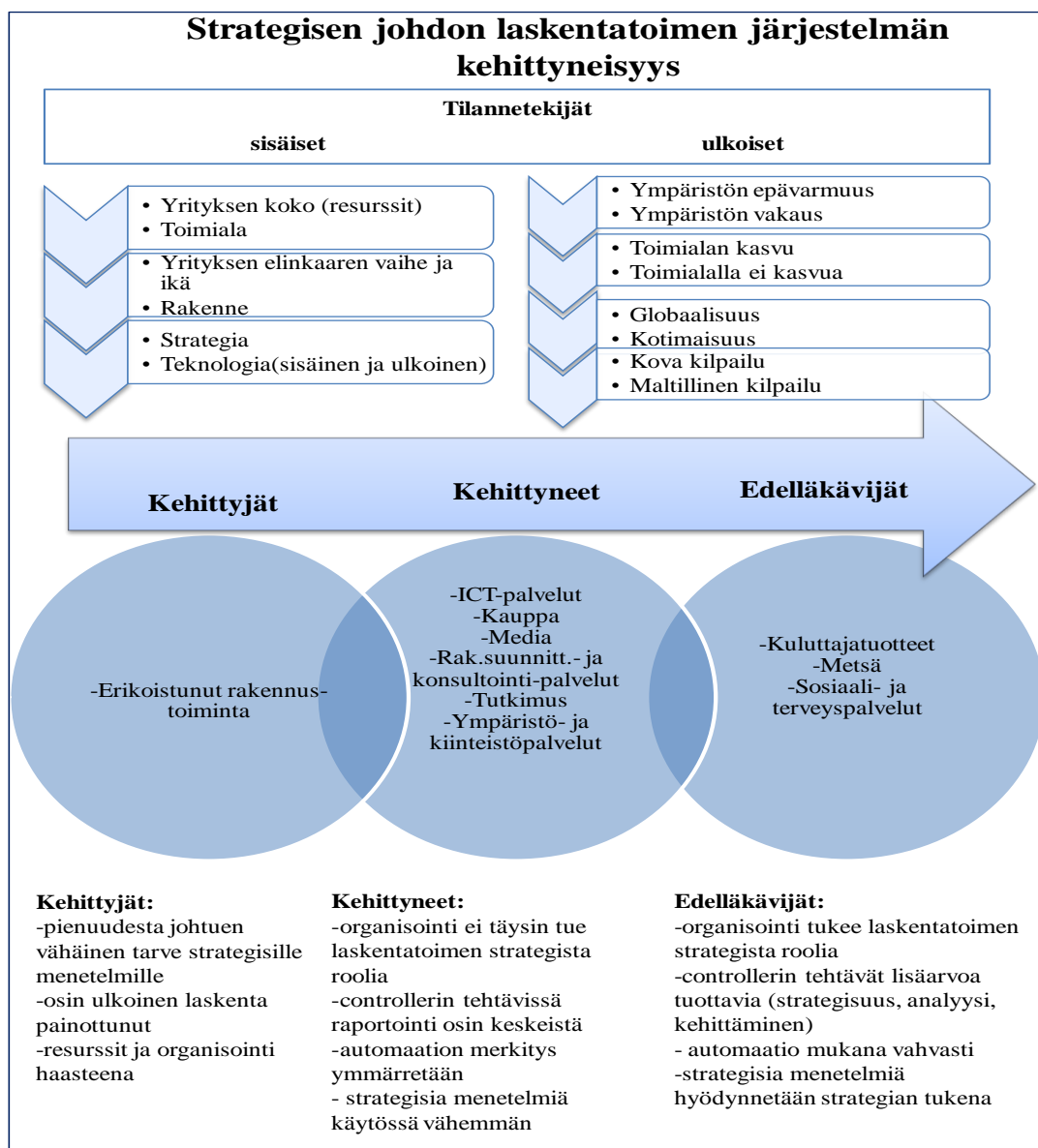
Osana laskentatoimen muutosta sisäisen laskennan tehtävät ovat muuttuneet tai muuttumassa analysointiin painottuviksi, liiketoimintaa tukeviksi sekä myös strategisemmiksi talouden ohjauksen tehtäviksi. Perusraporttien tekeminen on vähentynyt controllerin tehtävistä ja nämä tehtävät näyttäisivät olevan korvautumassa liiketoimintaa tukevilla ja strategisimmilla tehtäväsällöillä. Controllereiden toiminta liiketoiminnan ja johdon rajapinnassa yritysten strategista päätöksentekoa tukemassa on saanut entistä enemmän jalansijaa. Näin ollen sisäisen laskennan rooli on kehittynyt yrityksissä strategisempaan suuntaan.

Edelläkävijöinä controllereiden tehtävien muutoksessa ovat pääosin yritykset, jotka ovat ulkoisina tilannetekijöinä kohdanneet toimintaympäristönsä voimakkaan muutoksen, toimialan globaalin toiminnan, kasvuhakuisuuden sekä kovan kilpailun. Puolestaan ne yritykset, joiden toimintaympäristö on ollut vakaampi, pääosin kotimainen, kasvu on ollut rajoittuneempaa ja kilpailu on ollut vähäisempää, ovat liikkumassa samaan suuntaan edelläkävijöiden kanssa, vaikkakin perinteiset controllerin raportointitehtävät ovat vielä merkittävä osa tehtävän sisältöä.

Aikaisemmissa tutkimuksissa (esim. Järvenpää 2007; Lambert & Sponem 2012) on havaittu, niin organisatorisilla muutoksilla on selvä vaikutus laskentatoimen asemaan yrityksessä ja organisatoriset muutokset mahdollistavat laskentatoimen vahvempaa roolia yrityksen ohjauksessa. Tämä tutkielma vahvistaa aikaisempien tutkimusten havaintoja. Kun laskentatoimen perustehtävät siirretään palvelukeskukseen tai ulkoistetaan, vapauttaa tämä työaikaan talouden ja yritystoiminnan analysointiin. Lisäksi kun sisäinen laskentatoimi myös "puretaan" eriytyneestä roolistaan eli sijoitetaan organisatorisesti lähelle johtoa ja liiketoimintojen yhteyteen, vahvistaa tämä talouden roolia ja mahdollistaa laskentatoimen kehittämisen strategisemmaksi.

Kaiken kaikkiaan tarkasteltaessa laskentatoimen ja erityisesti johdon laskentatoimen asemaa yrityksissä, strategisten johdon laskentatoimen menetelmien hyödyntämistä sekä controllereiden roolin ja tehtävien muuttumista, osassa yrityksistä laskentatoimen kehitys strategisempaan suuntaan on pidemmällä ja nämä yritykset ovat edelläkävijöitä. Puolestaan osa yrityksistä on kehittämässä toimintaansa, mutta perinteisempi laskentatoimen rooli on edelleen läsnä. Oheisessa kuviossa 6 on esitetty tiivistetysti aineistosta nousseet tilannetekijät, aineiston yritysten ryhmittäminen strategisen johdon laskenta-

toimen kehittymisen "janalle" ja strategisen johdon laskentatoimen järjestelmän kehittyneisyyden tunnuspiirteet.



**Kuvio 6. Strategisen johdon laskentatoimen järjestelmän kehittyneisyys**

Tämä tutkielma vahvistaa aikaisemman tutkimuksen (mm. Otley 1980) kontingenssiteoreettista näkökulmaa, ettei ole olemassa universaalia yhtäläistä laskentatoimen järjestelmää, joka soveltuu kaikille organisaatioille kaikissa olosuhteissa. Laskentatoimen järjestelmä hahmottuu niiden erityisolosuhteiden kautta, jossa kukin organisaatio kussakin tilanteessa on. Kuitenkin tutkielman johtopäätöksenä voidaan hahmottaa tunnuspiir-

teitä, jotka kertovat laskentatoimen järjestelmän edelläkävijyydestä ja nämä tunnuspiirteet ovat sovellettavissa muihinkin isoihin yrityksiin.

Tunnuspiirteinä strategisen johdon laskentatoimen järjestelmän kehittyneisyydelle voidaan pitää seuraavia osa-alueita:

- Laskentatoimen uudelleenorganisointi on viety pitkälle. Taloushallinnon perustehtävät on keskitetty joko omaan tai ulkoiseen palvelukeskukseen tai ne on ulkoistettu sopimuskumppanille. Controllerit toimivat lähellä johtoa, he ovat mukana johtoryhmässä sekä konsernitasolla että liiketoiminnoissa. Liiketoimintojen business controllereita ei ole sijoitettu taloushallintoon vaan he ovat liiketoimintajohtajan alaisuudessa.
- Controllereiden tehtävät tuottavat liiketoiminnalle lisäarvoa. Controllerit ovat mukana strategiatyössä, strategisessa päätöksenteossa, liiketoiminnan tukemisessa, analysoinnissa, sparrauksessa ja talouden johtamisessa. Liiketoiminnassa business controllerit ohjaavat liiketoiminnan taloutta ja kannattavuutta. Perusraportoinnin tehtävät ovat vähäisiä.
- Tietotekninen kehitys ja automaatio ovat taloushallinnossa vahvasti mukana. Tietotekniikka vapauttaa controllereiden työpanoksen perusraportoinnista kehittämiseen ja liiketoiminnan analyysiin. Tietotekniikka mahdollistaa liiketoiminnan kannattavuuden ja tuloksellisuuden ohjaamisen sekä liiketoiminnan tuen.
- Strategisia johdon laskentatoimen menetelmiä on otettu käyttöön. Perinteisten menetelmien kuten budjetoinnin ja vuosiennustamisen lisäksi käytetään strategisen kustannuslaskennan, integroidun suorituksen mittauksen (taloudelliset ja eitaloudelliset mittarit), kilpailija-analyysin ja asiakaskannattavuuden menetelmiä, joilla tuetaan strategisten tavoitteiden saavuttamista. Lisäksi kehitetään uusia työkaluja, joilla voidaan ennakoida trendien kehitystä ja liiketoiminnan muutostarpeita.

Yrityksen strategisella johdon laskentatoimella on tavoitteena turvata yrityksen tuloksellisuutta ja kannattavuutta. Jos tarkastellaan aineiston niitä yrityksiä, jotka näyttävät edelläkävijöinä strategisen laskentatoimen kehittämisessä, niin kyseisillä yrityksillä laskentatoimen järjestelmä näyttää sellaisena, joka tukee yrityksen strategisten tavoitteiden saavuttamista ja pyrkimystä tuottaa omistajille lisäarvoa.

Tämä tutkielman tutkimusasetelma ei kuitenkaan mahdollista sen selvittämistä, onko kehittyneempi strategisen johdon laskentatoimen järjestelmä yhteydessä yrityksen kannattavuuteen. Kaikki tämän tutkielman yritykset yhtä lukuun ottamatta olivat voitollisia vuonna 2016. Tältä osin voitaneen viitata aikaisemman tutkimuksen (Cadez & Guilding 2012) havaintoihin, että erilaisilla menetelmillä ja rakenteellisilla ratkaisuilla voidaan päästä samalle suoritusasolle. Kaikki haastateltavat olivat yhtä mieltä siitä, että käytössä olevat menetelmät palvelivat sekä yrityksen strategisten tavoitteiden saavuttamista ja johtamista hyvin. Toisaalta osa pystyi myös tarkastelemaan tilannetta objektiivisemmin ja näkemään lisäkehitystarpeita mm. tietoteknisten ratkaisujen avulla. Olisikin jatkotutkimuksen kannalta hyödyllistä tutkia, ovatko yritykset, jotka ovat edelläkävijöitä laskentatoimen kehittämisessä strategisempaan suuntaan kannattavampia kuin kehittämisen aikaisemmassa vaiheessa olevat.

Näyttäisi siltä, että tiettyjen tilannetekijöiden vallitessa laskentatoimen kehittäminen strategiseen suuntaan on todennäköisempää ja tietyillä tavalla samanlaisia tilannetekijöitä kohtaavat yritykset kulkevat samaan suuntaan. Eli näyttäisi siltä, että toimintaympäristön epävarmuus, kasvuhakuisuus, globaali toiminta tai kireä kilpailu kannustavat yrityksiä kehittämään myös laskentatoimeaan vastaamaan näihin haasteisiin ja tuottamaan lisäarvoa. Eli edelläkävijäyritykset ovat Kamenskya (2014) mukailleen havainneet toimintaympäristönsä muutostarpeet ja vastanneet näihin kehittämällä toimintaansa.

Laskentatoimen kehittämisestä strategisempaan suuntaan hyötyvät laajasti tarkasteltuna yritysten omistajat, jos laskentatoimen tehtävät pystytään hoitamaan aikaisempaa tehokkaammin ja laskentatoimi pystyy myös ohjaamaan liiketoimintaa sekä esittämään vaihtoehtoisia skenaarioita liiketoiminnan johtamiseksi. Tietenkin menestyksellinen yritystoiminta hyödyttää myös yrityksen työntekijöitä työn jatkuvuuden kannalta.



Henkilöryhmistä selkein hyötyjä on controllerit. Jos aikaisemmin työajasta kului merkittävä osa raportointiin eli raporttien kokoamiseen ja niiden toimittamiseen eteenpäin, niin automaation myötä peruseraportointi korvaantuu ja controllerin tehtävä painottuu enemmän analysointiin ja liiketoiminnan kannattavuuden ohjaamiseen ja johtamiseen. Työn sisältö rikastuu, kun tehtävä vaatii liiketoiminnan ymmärrystä, yhdessä tekemistä, valmentamista ja tukemista liiketoiminnan talouden johtamisessa. Controllerin työ näytetään siis aikaisempaa strategisempaan.

Eli vastaavasti kuten Loo ym. (2011) havaitsivat, siirtymää raportoinnista kohti liiketoimintaa tukevia tehtäväsivaltajia controllerin tehtävässä on tapahtunut. Tämän tutkielman aineiston perusteella osassa yrityksistä ei kuitenkaan voida enää puhua pelkästään osittaisesta siirtymästä, vaan controllerin tehtävä on muuttunut selvästi analysoivaksi, liiketoimintaa tukevaksi ja kehittäväksi toiminnoksi.

Laskentatoimen muutosta tarkasteltaessa häviöinä voidaan pitää taloushallinnon perustehtävissä toimivia. Kun automaatio ja robotiikka suorittavat aikaisempia peruskirjanpito tehtäviä, näihin tehtäviin tarvitaan tekijöitä koko ajan vähemmän. Yritysten sisällä raja näyttäisi ulkoisen ja sisäisen laskennan välillä olevan varsin vahva, ja laskentatoimen resurssitarpeiden siirtyessä entistä enemmän johdon laskennan analyysitehtäviin, näyttää siltä, että peruskirjanpito tehtävissä toimivien kohdalla työt tulevat entisestään vähenemään ja jopa häviämään.

Tämä tutkielma vahvistaa aikaisempien tutkimusten (esim. Cadez & Guilding 2008, 2012; Järvenpää 2007; Loo ym. 2011; Ma & Tyles 2009; Tillman & Goddard 2008) havaintoja johdon laskentatoimen muutoksesta, kehityksestä ja strategisemmasta roolista yrityksissä. Johtopäätöksenä voidaan yhtyä Appelbaumin ym. (2017) esittämään tiivistykseen johdon laskentatoimen roolista ja muutoksesta:

As business competition has increased tangentially with technology development, the scope of managerial accounting has also expanded from historical value reporting to more real time reporting and predictive reporting...(Appelbaum ym. 2017, 29). Management accounting has broadened its domain from conventional financial reporting to also including performance measurement and strategic decision making. Specifically, management accounting has extended its traditional fo-

cus to include identifying the drivers of financial performance, both internal and external to the business. New and revolutionary non-financial metrics and approaches have been added to management accounting functions... ..(Appelbaum ym. 2017, 30)

Noin kolmekymmentä vuotta sitten esitetty huoli johdon laskentatoimen relevanssin katoamisesta (Johnson & Kaplan 1987) ei ole toteutunut. Tämä tutkielma vahvistaa, että yrityksissä strategiseksi luokiteltavien johdon laskentatoimen menetelmien käyttö on saanut jalansijaa ja laskentatoimen suuntautuminen tulevaan on korvannut aikaisempaa peruutuspeiliin katsomista. Myös controllereiden rooli on laajentunut ja laajenee taloudellisen tilanteen perusraportoijasta liiketoiminnan talouden tukijalaksi, ohjaajaksi ja strategiseksi toimijaksi. Muutosta mahdollistavat tietotekninen kehitys, mutta myös organisatoriset muutokset, joilla edesautetaan talouden ja liiketoiminnan saumaton yhteistyötä ja kumppanuutta. Muutosta eteenpäin vievinä voimina voidaan nähdä globalisaation eteneminen ja kilpailun kiristyminen, mutta myös yritystoimintaan sisäänrakennettu pyrkimys kasvuun ja kannattavuuteen.

Tämä tutkielma ei tue johdon laskentatoimen tutkimuksessa esitettyä kritiikkiä (Langfield-Smith 2008), että strateginen johdon laskentatoimi ei olisi vakiinnuttanut paikkaansa osana laskentatoimea ja ettei strategisia menetelmiä hyödynnettäisi yrityksissä. Tämä tutkielma vahvistaa, että johdon laskentatoimi muuttuu ja sitä aktiivisesti kehitetään yrityksissä entistä strategisemmaksi. Kuten Nixon ja Burns (2012) ovat todenneet, nykyinen liiketoimintaympäristö edellyttää laskentatoimelta yhä enemmän, syvempää ja nopeampaa tietoa strategisen johtamisen tueksi, ja tähän muutokseen yritykset ovat vastanneet.

Voi olla, että johdon laskentatoimen tutkimuksessa ja käytännössä strategisen johdon laskentatoimen käsite tai sen hyödyntämät menetelmät eivät ole täysin tunnettuja tai vakiintuneita. Tämä ei kuitenkaan tee merkityksettömäksi strategian, strategisen johtamisen ja johdon laskentatoimen lähentymistä liiketoiminnan johtamisessa. Tätä yhteyttä voidaan kutsua strategiseksi johdon laskentatoimeksi. Selvää on, että yhteyden syvennyminen tulee edelleen jatkumaan, kun yritykset jatkavat toimintansa kehittämistä muuttuvassa maailmassa.

## LÄHTEET

### Kirjallisuus

- Alasuutari, Pertti (2011). *Laadullinen tutkimus 2.0*. 4. uudistettu painos. Tampere: Vastapaino.
- Andersson, Jan-Olof, Anders Gabrielsson & Cege Ekström (1996). *Kannattavuussuunnittelu ja laskenta. Budjetointi ja kannattavuus laskentaesimerkein*, 2. painos. Helsinki: Oy Edita Ab.
- Anderson, Shannon & Henri Dekker (2014). From make-or-buy to coordinating collaboration: management control in strategic alliances. Teoksessa Otley, David & Kim Soin (toim.) *Management Control and Uncertainty*. Basingstoke: Palgrave Macmillan, 47–68
- Anthony, Robert N. & Vijay Govindarajan (2007). *Management Control Systems*. 12. painos. Boston, MA: McGrawHill.
- Appelbaum, Deniz, Alexander Kogan, Miklos Vasarhelyi & Zhaokai Yan (2017). Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25:2, 29–44.
- Ashton, David, Trevor Hopper & Robert W. Scapens (1995). The Changing Nature of Issues in Management Accounting. Teoksessa Ashton, David, Trevor Hopper & Robert W. Scapens (toim.) *Issues in Management Accounting*. 2. painos. New York: Prentice Hall, 1–20.
- Bhimani, Alnoor & Kim Langfield-Smith (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, 18:1, 3–31.
- Brierley, John A (2011). A comparison of the product costing practices of large and small- to medium-sized enterprises: A survey of British manufacturing firms. *International Journal of Management*, 28:4, 184–193.
- Burns, John & Gudrun Baldvinsdottir (2005). An Institutional Perspective of Accountants' New Roles – The Interplay of Contradictions and Praxis. *European Accounting Review*, 14:4, 725–757.
- Byrne, Seán & Bernard Pierce (2007) Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants, *European Accounting Review*, 16:3, 469–498.
- Cadez, Simon & Chris Guilding (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3:2, 126–146.
- Cadez, Simon & Chris Guilding (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33:7–8, 836–863.

- Cadez, Simon & Chris Guilding (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. *Industrial Management & Data Systems*, 112:3, 484–501.
- Caglio, Ariela (2003). Enterprise resource planning systems and accountants: towards hybridization? *European Accounting Review*, 12:1, 123–153.
- Carenzo, Paolo & Andrea Turolla (2010). The diffusion of management accounting systems in manufacturing companies: an empirical analysis of Italian firms. Teoksessa Epstein, Marc J, Jean-Francois Manzoni & Antonio Davila (toim.) *Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, 457–499.
- Chenhall, Robert H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28: 2–3, 127–168.
- CIMA, Chartered Institute of Management Accountants (2009). *Management accounting tools for today and tomorrow*. <[http://www.cimaglobal.com/ Documents/Thought\\_leadership\\_docs/CIMA%20Tools%20and%20Techniques%2030-11-09%20PDF.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/CIMA%20Tools%20and%20Techniques%2030-11-09%20PDF.pdf)> luettu 28.8.2017.
- Cinquini, Lino & Andrea Tenucci, (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6: 2, 228–259.
- Collier, Paul & Alan Gregory (1995). Strategic management accounting: A UK hotel sector case study. *International journal of contemporary hospitality management*, 7:1, 16–21.
- Dávila, Antonio & George Foster (2005). Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies. *The Accounting Review*, 80:4, 1039–1068.
- Drury, Colin (1996). Introduction. Teoksessa Drury, Colin (toim.) *Management Accounting Handbook*. 2. painos. Oxford: Butterworth-Heinemann, 1–13.
- Eisenhardt, Kathleen M. (2001). Strategy as Strategic Decision Making. Teoksessa Cusumano, Michael A. & Constantinos C. Markides (toim.) *Strategic Thinking for the Next Economy*. San Francisco (CA): Jossey-Bass, 85–102.
- Elnathan, Dan, Thomas W. Lin & Mark S. Young (1996). Benchmarking and management accounting: A framework for research. *Journal of Management Accounting Research* 8, 37–54.
- Eriksson, Päivi & Anne Kovalainen (2016). *Qualitative Methods in Business Research*. 2. painos. Lontoo: Sage Publications Ltd.
- Eskola, Jari (2010). Laadullisen tutkimuksen juhannustaiat. Laadullisen aineiston analyysi vaihe vaiheelta. Teoksessa Aaltola, Juhani & Raine Valli (toim.) *Ikkunoi-ta tutkimusmetodeihin II. Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin*. 3. painos. Juva: PS-kustannus, 179–203.

- Friedman, Andrew L. & Stephen R. Lyne (2001). The Beancounter Stereotype: Towards a General Model of Stereotype Generation. *Critical Perspectives on Accounting*, 12:4, 423–451.
- Goretzki, Lukas, Erik Strauss & Jürgen Weber (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24:1, 41–63.
- Grabski, Severin V., Steward A. Leech & Pamela J. Schmidt (2011). A review of ERP research: A future agenda for accounting information systems. *Journal of Information Systems*, 25:1, s. 37–78.
- Granlund, Markus & Kari, Lukka (1997). From Bean-Counters to Change Agents: The Finnish Management Accounting Culture in Transition. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 3/97, 213–255.
- Griffin, Paul A. & Arnold M. Wright (2015). Commentaries on Big Data's Importance for Accounting and Auditing. *Accounting Horizons*, 29:2, 377–379.
- Guilding, Chris, Karen S. Cravens & Mike Tayles (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11:1, 113–135.
- Haldma, Toomas & Kertu Lääts (2002). Contingencies Influencing the Management Accounting Practices of Estonian Manufacturing Companies. *Management Accounting Research*, 13:4, 379–400.
- Heidmann, Marcus (2008). *The Role of Management Accounting Systems in Strategic Sensemaking*. Wiesbaden : Deutscher Universitäts-Verlag : GWV Fachverlage GmbH.
- Harisalo, Risto (2008). *Organisaatioteoria*. Tampere: Tampere University Press.
- Hirsjärvi, Sirkka & Helena Hurme (2015). *Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus.
- Hoque, Zahirul (2006). *Strategic Management Accounting. Concepts, Processes and Issues*. 2. painos. Frenchs Forest, NSW: Pearson/Prentice-Hall.
- Hyvönen, Timo, Janne Järvinen & Jukka Pellinen (2015). Dynamics of Creating a New Role for Business Controllers. *Nordic Journal of Business*, 64:1, 21–39.
- Ikäheimo, Seppo, Erkki K. Laitinen, Teija Laitinen & Vesa Puttonen (2011). *Laskentatoimi ja rahoitus*. Vaasa: Vaasan Yritysinformaatio Oy.
- Institute of Management Accountants (1999). *Theory of Constraints (TOC). Management System Fundamentals*. Statements on Management Accounting. New Jersey.
- Johnson, Thomas H. & Robert S. Kaplan (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Jormakka, Raija, Kaija Koivusalo, Jaana Lappalainen & Mervi Niskanen (2015). *Laskentatoimi*. 4. uudistettu painos. Helsinki: Edita Oy.

- Järvenpää, Marko (2001) Connecting Management Accountants' Changing Roles, Competencies and Personalities into the Wider Managerial Discussion – A Longitudinal Case Evidence from the Modern Business Environment. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 4/01, 431–458.
- Järvenpää, Marko (2007). Making Business Partners: A Case Study on how Management Culture was Changed. *European Accounting Review*, 16:1, 99–142.
- Kajüter, Peter & Harri I. Kulmala (2005). Open-book accounting in networks. Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, 16:2, 179–204.
- Kamensky, Mika (2014). *Strateginen johtaminen. Menestyksen timantti*. 4. tarkistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Kananen, Jorma (2015). *Opinnäytetyön kirjoittajan opas*. Jyväskylä: Suomen Yliopistopaino Oy – JuvenesPrint.
- Kaplan, Robert S. (1984). The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59:3, 390–418.
- Kihn, Lili-Anne & Eeva-Mari Ihantola (2015) Approaches to validation and evaluation in qualitative studies of management accounting. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 12:3, 230–255.
- King, Ruth & Lin Fitzgerald (2016). Challenges facing the accounting profession: maintaining relevance in a changing environment. Teoksessa Wilkinson, Adrian, Donald Hislop & Christine Cuopland (toim.) *Perspectives on Contemporary Professional Work – Challenges and Experiences*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 187–210.
- Kober, Ralph, Thanessvay Subraamanniam & John Watson (2012). The impact of total quality management adoption on small and medium enterprises' financial performance. *Accounting and Finance*, 52:2, 421–438.
- Koskinen, Ilpo, Pertti Alasuutari & Tuomo Peltonen (2005). *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Vastapaino.
- Laitinen, Erkki K. (2001a). Management accounting change in small technology companies: towards a mathematical model of the technology firm. *Management Accounting Research*, 12:4, 507–541.
- Laitinen, Erkki K. (2001b). *Suomalaisten teknologiayritysten talouden ohjausjärjestelmät*. Vaasa: Vaasan yliopisto Levón-instituutti.
- Lambert, Caroline & Samuel Sponem (2012). Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective. *European Accounting Review*, 21:3, 565–589.
- Langfield-Smith, Kim (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21:2, 204–228.

- Lepistö, Lauri, Marko Järvenpää, Eeva-Mari Ihantola & Iida Tuuri (2016). The tasks and characteristics of management accountants: insights from Finnish recruitment processes. *Nordic Journal of Business*, 65:3–4, 76–82.
- Lindroos, Jan-Erik & Kari Lohivesi (2006). *Onnistu strategiassa*. 2. painos. Juva: WS Bookwell Oy.
- Loo de, Ivo, Bernard Verstegen & Dirk Swagerman (2011). Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*, 23:3, 287–313.
- Lord, Beverley, R. (2007). Strategic Management Accounting. Teoksessa Hopper, Trevor, Deryl Northcott & Robert Scapens (toim.) *Issues in Management Accounting*. 3. painos. Harlow: Pearson Education Limited, 135–153.
- Lynch, Richard (2015). *Strategic Management*. 7. painos. Harlow: Pearson Education Limited.
- Ma, Yi & Mike Tayles (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39:5, 473–495.
- Malmi, Teemu & David A. Brown (2008). Management Control Systems as a Package – Opportunities, Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research* 19:4, 287–300.
- Management Study Guide MSG. *Strategic Decisions - Definition and Characteristics*. Saatavana internetissä [www.managementstudyguide.com](http://www.managementstudyguide.com), luettu 4.8.2017.
- McKinnon, Jill. (1988). Reliability and validity in field research: Some strategies and tactics. *Accounting, Auditing and Accountability*, 1:1, 34–54.
- McMahon, Richard G.P. (2001). Business Growth and Performance and the Financial Reporting Practices of Australian Manufacturing SMEs. *Journal of Small Business Management*, 39:2, 152–164.
- Narver, John C. & Stanley F. Slater (1990). The Effect of Market Orientation to business profitability. *Journal Of Marketing*. 54:4, 20–35.
- Neilimo, Kari & Erkki Uusi-Rauva (2005). *Johdon laskentatoimi*. 6.–7. uudistettu painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Neilimo, Kari & Erkki Uusi-Rauva (2007). *Johdon laskentatoimi*. 6.–8. uudistettu painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Neubauer, Herbert, Stefan Mayr, Birgit Feldbauer-Durstmüller, Christine Duller (2012). Management Accounting Systems and Institutionalization in Medium-Sized and Large Family Businesses - Empirical Evidence from Germany and Austria. *European Journal of Management*, 12:2, 41–60.
- Nixon, Bill & John Burns (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research* 23:4, 229–244.
- Otley, David T. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: Achievements and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society* 5:4, 413–428.

- Otley, David (2016). The contingency theory of management accounting and control:1980–2014. *Management Accounting Research* 31, 45–62.
- Patton, Michael Quinn (2015). *Qualitative Research & Evaluation Methods*. 4. painos. Thousand Oaks (CA): Sage Publications Inc.
- Pavlatos, Odysseas (2015). An empirical investigation of strategic management accounting in hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 27:5, 756–767.
- Romney, Marshall B. & Paul John Steinbart (2000). *Accounting Information Systems*. 8. painos. New Jersey: Prentice- Hall Inc.
- Roslender, Robin & Susan J. Hart (2003). In search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives. *Management Accounting Research* 14:3, 255–279.
- Simons, Robert L. (1992). The Strategy of Control. *CA Magazine* 125:3 March, 44–50.
- Skaerbaek, Peter & Tryggestad, Kjell (2010). The role of accounting devices in performing corporate strategy. *Accounting, Organizations and Society* 35:1, 108–124.
- Suomala, Petri, Olli Manninen & Jouni Lyly-Yrjänäinen (2014). *Laskentatoimi johtamisen tukena*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Teittinen, Henri (2008). *Näkymätön ERP - taloudellisen toiminnanohjauksen rakentuminen*. Jyväskylä: Jyväskylä University Printing House.
- Tillmann, Katja & Goddard, Andrew (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research* 19:1, 80–102.
- Turban, Efraim, Ramesh Sharda, Dursun Delen & David King (2011). *Business Intelligence. A Managerial Approach*. 2. painos. New Jersey: Pearson Education Inc.
- Turner, Michael J., Way, Sean A., Hodari, Demian & Witteman, Wiarda (2017). Hotel property performance: The role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management* 63, 33–43.
- Uphill, Kevin (2016). *Creating Competitive Advantage. How to be strategically ahead in changing markets*. Lontoo: Kogan Page.
- Virtanen, Tuija (2006). *Johdon ohjausjärjestelmät muuttuvassa toimintaympäristössä*. Helsinki: Helsinki School of Economics-HSE Print.
- Zawawi, Nur Haiza Muhammad & Zahirul Hoque (2010) Research in management accounting innovations: An overview of its recent development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7: 4, 505–568.



## **Virallislähteet**

Kirjanpitolaki (1336/1997)

Osakeyhtiölaki (624/2006)

## **Muut lähteet**

### **Haastattelut**

Chief Financial Officer (CFO)/talousjohtaja. ICT-palvelut. Haastateltu 26.5.2017.

Taluspäällikkö. Kauppa. Haastateltu 31.5.2017.

Johtaja, Business Control. Tutkimus. Haastateltu 2.6.2017

Talousjohtaja sekä Päällikkö, Business Control. Media. Haastateltu 5.6.2017.

2 Talousjohtajaa. Metsä. Haastateltu 7.6.2017.

Talousjohtaja. Ympäristö- ja kiinteistöpalvelut. Haastateltu 8.6.2017.

Talous- ja hallintojohtaja. Erikoistunut rakennustoiminta. Haastateltu 12.6.2017.

Talousjohtaja. Kuluttajatuotteet. Haastateltu 13.6.2017.

Talousjohtaja. Rakentamisen suunnittelu- ja konsultointipalvelut. Haastateltu 14.6.2017.

Business Controller. Sosiaali- ja terveystaloudelliset palvelut. Haastateltu 28.6.2017.

# LIITTEET

## Liite 1

### Strategisen johdon laskentatoimen menetelmien määrittely (Cadez & Guilding 2008)

#### 1) Strategisen kustannuslaskennan menetelmät

*Elinkaarikustannuslaskennassa* (total lifecycle costing) tuotteen tai palvelun kustannukset arvioidaan koko elinkaaren ajalta. Kustannuksissa huomioidaan valmistuskustannusten lisäksi suunnittelun, lanseerauksen, tuotantoprosessin pystyttämisen, elinkaaren aikana tapahtuvan kasvun, huollon, tuotteen tai palvelun vanhentumisen, alasajon sekä lopullisen päättymisen kustannukset. Kustannusten arvioinnin lisäksi tuotteen tai palvelun myyntitulojen arviointi on mahdollista, jolloin voidaan saada käsitys tuotteen tai palvelun kannattavuudesta. Perinteinen kustannuslaskenta on rajallisempaa, koska tuotteen koko elinkaaren kannattavuutta ei siinä tarkastella. Elinkaarikustannuslaskentaa voidaan käyttää kustannusten hallintaan. Aikaisessa vaiheessa on tiedossa, mitä tietyn elementin lisääminen tuotteeseen tai palveluun maksaa, ja kustannuksia voidaan hallita suhteessa siihen, miten tuotteen arvioidaan tuottavan. (Atrill & McLaney 2012, 346.)

*Tavoitekustannuslaskennassa* (target costing) perustana on tuotteen tai palvelun arvioitu markkinahinta. Tästä markkinahinnasta vähennetään tuotteesta tai palvelusta yritykselle tavoitteeksi asetettu kate ja loppuosuus muodostaa tavoitekustannukset, jolla tuote tai palvelu tulee valmistaa. Keskeistä menetelmässä on, että tuotteen tai palvelun suunnitteluvaiheessa suunnittelun, valmistuksen, ostojen ja markkinoinnin toiminnot yhdessä tarkastelevat uuden tuotteen tai palvelun kustannusrakennetta ja poistavat ne kustannustekijät, jotka eivät tuota lisäarvoa. Näin kenties useinkin vaiheen ja kustannusten karsimisen ja uudelleen suunnittelun kautta päästään tavoitekustannuksiin, joilla tuote tai palvelu valmistetaan. (Atrill & McLaney 2012, 347.)

*Arvoketjuanalyysi* (value chain analysis) tarkastelee toimintoja ketjuna, joita tuotteen tai palvelun elinkaaren aikana tuotteen tai palvelun asiakkaan käytettäväksi tuottamiseen ja ylläpitoon sisältyy. Jokaisen näistä vaiheesta tulee tuottaa lisäarvoa eli asiakas on valmis maksamaan kyseisistä toiminnoista yritykselle syntyviä kustannuksia enemmän. Ellei jokin vaihe arvoketjussa tuota lisäarvoa, sitä on muutettava tai poistettava. Perus-

tana arvoketjuanalyysissä on yrityksen asemointi kilpailijoihin nähden. Yrityksen pitää toimia pienemmin kustannuksin tai sen pitää erottautua kilpailijoista jollakin arvoketjun osa-alueella, jotta se voi saavuttaa kilpailuetua ja tuottaa lisäarvoa asiakkaalle. Arvoketjuanalyysin tuloksena voi syntyä merkittäviä toiminnallisia tai strategisia muutoksia, kun yritys keskittyy sen ydinosaamiin. (Atrill & McLaney 2012, 348–350.)

*Laatukustannuslaskennan* (quality costing) lähtökohta on, että tuotteen tai palvelun laatu on kilpailuedun elementti. Tuotteen tai palvelun laatukustannukset voidaan jakaa ennaltaehkäisevän toiminnan kustannuksiin sekä tarkastus-, arviointi- ja seurantakustannuksiin. Laadun varmistamiseen panostaminen ennaltaehkäisee seurantakustannuksia (virheelliset tuotteet, palautukset, myynnin menetys) ja saa aikaan säästöjä sekä kilpailuetua. Laatukustannuslaskenta ohjaa johdon huomiota laatutekijöihin ja laatuongelmien ratkaisemiseen kilpailutekijänä. (Guilding, Cravens & Tayles 2000, 119–120.)

*Ominaisuuslaskenta* (attribute costing tai attribute-based costing) on toimintolaskennan sovellutus. Laskennan kohteena on kustannus-hyötyanalyysi asiakkaiden tarpeisiin perustuvista tuotteen tai palvelun ominaisuuksista. Tuotteen tai palvelun ominaisuudet ovat kustannustekijöitä. Asiakkaiden tarpeet pyritään tyydyttämään löytämällä tuotteelle tai palvelulle ne ominaisuudet, jotka palvelevat asiakasta parhaiten yritykselle kustannustehokkaalla tavalla. Nämä ominaisuudet erottavat tuotteet kilpailijoiden tuotteista. Kun yrityksen tuotteet vastaavat asiakkaiden tarpeisiin parhaiten, syntyy lisäarvoa, joka mm. kasvattaa yrityksen markkinaosuutta. (Guilding ym. 2000, 118.)

*Läpimienolaskennan* (throughput accounting<sup>7</sup>) peruskäsitteet ovat läpimeno, toimintakustannukset ja varasto. Näitä käsitteitä käytetään johdon laskennan perustana johtamisessa ja päätöksenteossa (Institute of Management Accountants 1999).

Läpimienolaskenta perustuu rajoitteiden teoriaan (theory of constraints), jonka mukaan tuotantoprosessi koostuu monista toisiinsa linkittyneistä toiminnoista, joista ainakin yksi on hitaampi kuin muut eli muodostaa pullonkaulan. Pullonkaulat estävät yrityksen voiton kasvattamista. Tavoitteena on pienentää varastoja, lyhentää läpimenoaikoja, täsmentää sisäisiä ja ulkoisia toimitusaikoja sekä parantaa yrityksen kokonaistuottavuutta. (Karjalainen T. & Karjalainen E. 2000, 52–53.)

---

<sup>7</sup> Läpimienolaskenta ei sisälly Cadezin ja Guildingin (2008) jaotteluun. Menetelmä on otettu mukaan tarkasteluun perustuen Institute of Management Accountants'in (1999) julkilausumaan menetelmän luokittelusta strategisen kustannuslaskennan menetelmäksi.

Laskennassa oletetaan, että tuotteen muuttuvia kustannuksia ovat ainoastaan suorat materiaalikustannukset. Läpimenon laskentakaava yksinkertaistetaan usein niin, että läpimeno saadaan, kun liikevaihdosta vähennetään tuotteiden suorat materiaalikustannukset. Läpimienolaskennassa läpimeno tarkoittaa rahamäärää, joka saadaan aikaan myynnillä ja tuotannolla. Toimintakustannukset käsittävät kaikki sellaiset kustannukset, jotka eivät ole muuttuvia kustannuksia ja joita ei vähennetä liikevaihdosta, kun lasketaan läpimenoa. Läpimienolaskennassa varastoa ei muuteta rahaksi, vaan varastointikustannukset ovat osa toimintakustannuksia. Myös suorat työkustannukset kuuluvat toimintakustannuksiin, eikä niitä vähennetä läpimenoa laskettaessa. Läpimienolaskenta ei siis salli totaalista kustannusten jakoa tuotteille. Strategisia päätöksiä tarkastellaan ajatellen, miten ne vaikuttavat toimintakustannuksiin ja läpimenuun. (Karjalainen T. & Karjalainen E. 2000, 59–60.)

## 2) Suunnittelun, valvonnan ja suorituksen mittauksen menetelmät

*Integroitu suorituskyvyn mittaus* (integrated performance measurement) perustuu yrityksen ydinosaamisen tunnistamiseen ja strategisten tekijöiden mittaamiseen, jotka määrittävät esimerkiksi yrityksen markkina-asemaa. Mittaaminen kohdistuu yrityksen prosesseihin eri toimintoja läpileikkaavana. Tyypillisesti suorituskykyä ilmaistaan keskeisillä suorituskyvyn mittareilla (Key Performance Indicators, KPI), jotka ovat raha ja eirahamääräisiä. Keskiössä voivat olla esimerkiksi tekijät, jotka ovat kriittisiä asiakastyytyväisyyden varmistamiseksi. (Cadez & Guilding 2008, 857; Chenhall 2005, 396–400.)

Mittariston rakentaminen perustuu siihen, että osana strategiaprosessia selvitetään strategiset tavoitteet ja sen jälkeen muodostetaan mittaristo, joka tukee näiden tavoitteiden saavuttamista. Mittaristoon sisällytetään vain sellaiset mittarit, joilla on merkitystä johtamisessa. Valintaa ohjaavat strategian painotukset, mitkä ovat kyseisessä strategisessa tilanteessa tärkeimmät ulottuvuudet, joista tietoa tarvitaan ja joita mitataan. Tähän perustuen mittariston on katettava kaikki olennaiset ulottuvuudet päätöksenteon näkökulmasta, oltava käyttökelpoisia päätöksenteossa ja myös muodostettava looginen ja yhtenäinen kokonaisuus suorituskyvyn mittaamisessa. Mittariston pitää myös antaa johdonmukainen viesti siitä, miten suorituskykyä voidaan parantaa. (Laitinen 2003: 366–367, 373–374, 390.)

Keskeinen strategisen johdon laskentatoimen viitekehyksessä kehittynyt menetelmä on Kaplanin ja Nortonin kehittämä *tuloskortti eli tasapainotettu mittaristo Balanced Scorecard*. Tuloskortti syntyi tarpeesta yhdistää suorituskyvyn mittaamiseen rahallisten mittareiden lisäksi ei-rahamääräisiä mittareita sekä tunnistaa ja yhdistää keskeiset mittarit strategian toteuttamiseen ja toteutumisen mittaamiseen. Tuloskortti on nykyisellään strategisen johtamisen menetelmä, jonka avulla yritys jalkauttaa yrityksen mission ja strategian ja arvioi strategian toteutumista. (Drury 2008, 576–577.)

Tuloskortti perustuu neljään näkökulmaan: talous, asiakkaat, sisäiset prosessit sekä oppiminen ja kasvu. Näkökulmia voi olla myös vähemmän tai enemmän riippuen yrityksen valinnoista, mitkä ovat sen strategian kannalta tärkeitä. Strategia toimeenpannaan määrittelemällä kullekin näkökulmalle tärkeimmät päämäärät, tavoitteet, mittarit ja toimenpiteet. Keskeistä on, että nämä ovat kriittiset alueet strategian toteutuksessa ja mittariston ja strategian välillä on saumaton yhteys. Olennaista on myös, että neljän näkökulman välillä on syy-seurausyhteys. Oppimisen ja kasvun näkökulma parantaa sisäisiä prosesseja, jotka heijastuvat asiakasnäkökulmaan, jolla puolestaan on taloudellinen vaikutus. Näin ollen ei-taloudelliset tavoitteet kytkeytyvät taloudellisiin tavoitteisiin. (Drury 2008, 577–583.)

Tuloskortin hyödyksi on nähty, että se yhdistää yhdelle raportille yrityksen neljä keskeistä toiminnan aluetta ja niissä menestymisen. Tuloskortti kokoaa usein yrityksissä hajallaan olevan tiedon yhteen ja mahdollistaa kokonaisuuden hahmottamisen päätöksenteossa. Tuloskortti antaa johdolle nopean ja kattavan kuvan yrityksen tilanteesta. Tuloskortti kokoaa myös yhteen yrityksen strategiasta johdetut keskeiset päämäärät ja näille asetetut tavoitteet, mittarit ja toimet. Lisäksi tuloskortti auttaa johtoa hahmottamaan, miten muutokset jollakin tuloskortin osa-alueella vaikuttavat muihin osa-alueisiin ja ovatko muutokset tapahtuneet jonkin toisen osa-alueen kustannuksella. Lisäksi tuloskortin käyttö parantaa yrityksen sisäistä kommunikaatiota sekä edistää aktiivista yrityksen strategian laatimista ja toteutusta tekemällä strategian näkyväksi kytkemällä sen suorituksen mittaamiseen. Tuloskorttia on kritisoitu muun muassa siitä, että se olettaa eri näkökulmien ei-rahallisten ja rahallisten välisten syy-seuraussuhteiden heijastuvan tulevaisuuden taloudellisina tuloksina. Tästä ei kuitenkaan empiirisissä tutkimuksissa ole saatu näyttöä. (Drury 2008, 584.)

*Benchmarking* (vertailuanalyysi) on yrityksen toiminnan vertaamista toisten toimintaan, yleensä alan parhaaseen vastaavaan käytäntöön. Yritys identifioi tärkeimmät kehittämiskohteet, selvittää vertailukohteiden parhaat käytännöt ja muuttaa prosessejaan ja toimintaansa vertailuun perustuen suorituskykynsä parantamiseksi. Vertailua tehdään toistuvasti yrityksen kriittisten menestystekijöiden kehittämiseksi, ja tavoitteena on prosessien kehittäminen sekä kustannustehokkuus. Vertailuanalyysin avulla voidaan löytää myös uusia ideoita muilta toimialoilta toiminnan parantamiseksi ja kilpailuedun vahvistamiseksi. (Elnathan, Lin & Young 1996, 40.)

### **3) Strategista päätöksentekoa ohjaavat menetelmät**

*Strateginen kustannuslaskenta* (strategic costing, strategic cost management) tuottaa kustannustietoja yrityksen kustannusten muodostumisesta strategian ja markkinoinnin perustana, jotta voidaan kehittää ja tunnistaa ylivoimaisia strategioita, joilla saavutetaan kestävä kilpailuetua. Strateginen kustannuslaskenta ei keskity pelkästään kustannuksiin vaan niiden yhteyteen liikevaihtoon, tuottavuuteen, asiakasarvoon ja yrityksen strategiseen asemointiin. Strateginen kustannuslaskenta hyödyntää kustannustietoja strategian muodostamisessa, implementoinnissa ja arvioinnissa. (Cadez & Guilding 2008, 858; Guilding ym. 2000, 120.)

*Strateginen hinnoittelu* (strategic pricing) tarkastelee hinnoittelua strategisen johtamisen näkökulmasta. Perinteinen laskentatoimi ja hinnoittelun perustuminen yrityksen sisäiseen kustannustietoon ei ole riittävä hinnoittelun peruste, vaan strategisessa hinnoittelussa painotus on kilpailija- ja asiakassuuntautunut. Analyysin kohteena ovat esimerkiksi kilpailijoiden reagointi hintamuutoksiin, hintajoustot, markkinoiden kasvu ja skaalaidut. Keskeistä on laskentatoimen ja markkinoinnin yhteistyö. (Guilding ym. 2000, 120.)

*Brändin arvonmääritys* (brand valuation) on brändin taloudellisen arvon laskemista, jossa huomioidaan brändin vahvuustekijät, kuten johtajuus, uskollisuus, markkinat, kansainvälisyys, trendiarvo ja suoja yhdistettynä brändin tuottoihin (Cadez & Guilding 2008, 857.) Brändin arvon määrittämisestä on hyväksytty vuonna 2010 kansainvälinen standardi, jossa määritellään brändin rahallisen arvon määrittämisen menettelytavat ja menetelmät (ISO 10668:2010 Brändin taloudellinen arvo). Brändiarvon määrittäminen

tekee näkyväksi ja lisää ymmärrystä brändin merkityksestä yrityksen tuloksentekijänä osana strategista päätöksentekoa.

#### **4) Kilpailuun ja kilpailijoihin kohdistuvat menetelmät**

*Kilpailijoiden kustannusten arviointi* (competitor cost assessment) selvittää, mitkä ovat arvioidut kilpailijoiden yksikkökustannukset. Kustannuksia arvioidaan ja niistä raportoidaan säännöllisesti. Kustannuksia arvioidessa huomioidaan muun muassa tuotantotilat, -tekniikka, tuotteen suunnittelu ja valmistus, skaalaedut ja henkilöstö. Tiedon lähteitä ovat yleiset tietolähteet, mutta myös epäsuorat kanavat, kuten havainnointi, yhteiset tavarantoimittajat, yhteiset asiakkaat sekä työntekijät (kilpailijan entiset työntekijät). (Guilding ym. 2000, 118.)

*Kilpailijoiden asemointi markkinoilla* (competitive position monitoring) tarkastelee kilpailijoiden asemaa markkinoilla ja pyrkii arvioimaan kilpailijoiden markkinastrategiaa. Arvioinnin ja tarkastelun kohteena ovat mm. kilpailijoiden myynnin kehitys, markkinaosuus, tuotantomäärät, yksikkökustannukset ja voitto, ja tällä pyritään saavuttamaan kokonaisvaltainen kuva kilpailijoiden tilanteesta ja kehityssuunnasta. Esimerkiksi kilpailijan yksikkökustannusten nousu voi näyttää hyvältä suunnalta oman yrityksen kannalta, mutta jos nousun takana onkin kilpailijan panostus brändin vahvistamiseen markkinoinnin keinoin tai tuotekehitys, voi tällä olla omalle menestykselle tulevaisuudessa negatiivista vaikutusta. (Guilding ym. 2000, 119; Cadez & Guilding 2008, 857.)

*Kilpailijoiden tuloksellisuuden arviointi* (competitor performance appraisal) on kilpailijoiden julkaistujen tilinpäätösten numeerista arviointia eli tilinpäätösanalyysia. Tavoitteena on strategisesti tarkastella, mitkä ovat kilpailijoiden kilpailuedut ja niiden perusta. (Cadez & Guilding 2008, 857.)

#### **5) Asiakkaisiin perustuvat menetelmät**

*Asiakaskannattavuus* (customer profitability analysis) tarkastelee kunkin asiakkaan tai asiakasryhmän kannattavuutta. Laskennan avulla selvitetään kultakin asiakkaalta saadut myyntitulot ja näiden tulojen saamisesta aiheutuneet kustannukset. Asiakaskannattavuus edellyttää asiakaskohtaisten kulujen selvittämistä, joita ovat muun muassa tilausten käsittely, myyntihenkilöstön panos, tavaroiden toimitus, varastointi, maksutavat (lainara-

hoitus, osamaksu) sekä tuki- ja huoltopalvelut. Asiakaskannattavuuden selvittämisellä voidaan kohdentaa yrityksen palveluita ja markkinointia kannattaville asiakkaille sekä yrittää muuttaa kannattamattomia asiakkaita kannattaviksi esim. erilaisella tarjonnalla tai hinnanmuutoksilla. (Atrill & McLaney 2012, 341–345.)

*Asiakkuuden elinkaaren kannattavuus* (lifetime customer profitability analysis) ulottaa asiakaskannattavuuden laskennan tulevaisuuteen. Menetelmän avulla pyritään arvioimaan keskeisten asiakkaiden tulevaa kannattavuutta arvioimalla kaikki mahdolliset, myös uudet tulot ja kustannukset, jotka asiakkuudesta on ennakoitavissa. (Cadez & Guilding 2008, 857.)

*Asiakkuuksien arvon määrittäminen* (valuation of customers as assets) on menetelmä, jossa arvioidaan asiakkaan arvo yrityksen tulokseen vaikuttavana tekijänä. Asiakas on osa yrityksen varallisuutta (vrt. brändiarvo). Esimerkiksi voidaan laskea asiakkaan nettonykyarvo, jolloin diskontataan tulevat arvioidut asiakkaasta saatavat tulot nykyarvoon. Arvon muodostuminen perustuu asiakasorientoituneeseen strategiaan. Keskiöön nousee tällöin asiakasuskollisuus, joka perustuu asiakkaan tarpeiden ymmärtämiseen, asiakaspalvelun laatuun, kehittämiseen ja asiakassuhteiden ylläpitoon. (Cadez & Guilding 2008, 858; Slater & Narver 1994, 22–28.)

## **Liitteen 1 lähteet**

- Atrill, Peter & Eddie McLaney (2012). *Management Accounting for Decision Makers*. 7. painos. Essex: Pearson Education Limited.
- Cadez, Simon & Chris Guilding (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society* 33:7–8, 836–863.
- Chenhall, Robert H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* 30:5, s. 395–422.
- Drury, Colin (2008). *Management and cost accounting*. Lontoo: Cengage Learning EMEA.
- Elnathan, Dan, Thomas W. Lin & Mark S. Young (1996). Benchmarking and management accounting: A framework for research. *Journal of Management Accounting Research* 8, 37–54.



- Guilding, Chris, Karen S. Cravens & Mike Tayles (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11:1, 113–135.
- Institute of Management Accountants (1999). *Theory of Constraints (TOC). Management System Fundamentals*. Statements on Management Accounting. New Jersey.
- Karjalainen, Tanja & Erkki E. Karjalainen (2000). *Laatujohtamisoppien (TQM) soveltaminen PK-yritykseen: SPC, systeemiteoria, TOC-teoria*. 2. painos. Hollola: Salpausselän Kirjapaino Oy.
- Laitinen, Erkki K. (2003). *Yritystoiminnan uudet mittarit*. 3. uud.painos. Jyväskylä: Gummerus kirjapaino Oy.
- Slater, Stanley F. & John C. Narver (1994). Market Orientation, Customer Value, and Superior Performance. *Business Horizons* 37:2, 22–28.

## **LIITE 2**

### **Haastattelukysymykset**

#### **I Taustatiedot:**

Yrityksen nimi

Yrityksen toimiala

Yrityksen liikevaihto v. 2016/henkilöstömäärä

Mikä on tehtävänimikkeesi? Asema ja toimenkuva yrityksessä?

Mikä on koulutustaustasi?

Kuinka kauan olet työskennellyt tässä tehtävässä? Entä tässä yrityksessä? Entä aikaisemmin vastaavissa tehtävissä?

Miten kuvaisit yrityksenne toimintaympäristöä?

#### **II Johdon laskentatoimen asema ja rooli organisaatiossa**

Mitkä ovat tärkeimmät tehtäväsi?

Miten yrityksenne johdon laskentatoimi/controller-funktio on organisoitu?

Onko laskentatoimen organisoinnissa tapahtunut muutoksia viime vuosina? Millaisia?

Kenelle johdon laskentatoimi/controllerit raportoivat? Kenelle raportoit? Mitä raportoit?

Miten kuvailisit asemaasi ja rooliasi yrityksen toiminnassa ja päätöksenteossa? Mitkä ovat tärkeimmät sidosryhmäsi?

Miten olet mukana yrityksen strategiatyössä?

#### **III Yrityksen käyttämät strategisen johdon laskentatoimen menetelmät/työkalut**

Millaisia taloushallinnon/(strategisen) johdon laskentatoimen menetelmiä yrityksessänne on käytössä? Onko tuttuja tai käytössä esim. seuraavia työkaluja (tässä anna listaus ja luettele mahdollisia esimerkkejä strategisista työkaluista)

Kauanko työkalut ovat olleet käytössä?

Mitkä tekijät ovat vaikuttaneet käytössä olevien menetelmien valintaan?

Miten käytettävät työkalut ovat viime vuosina muuttuneet?

Miten yrityksenne strategiset tavoitteet ovat vaikuttaneet menetelmien valintaan ja hyödyntämiseen?

Koetko ja koetaanko työkalut yleisemmin hyödyllisiksi ja miten ne soveltuvat yrityksenne tarpeisiin? Tukevatko ne yrityksenne strategiatyötä ja strategisia tavoitteita? Vastaavatko ne toimintaympäristöstä nouseviin haasteisiin?

Millaisille menetelmille näkisitte tarvetta tulevaisuudessa?

#### **IV Controllerin roolin muutos**

Onko työtehtävissä tai painotuksissa tapahtunut merkittäviä muutoksia viimeisten viiden vuoden aikana? Millaisia?

Onko yrityksenne laskentatoimen tehtävissä tapahtunut muutoksia? Millaisia? Ovatko muutokset muuttaneet controllerin tehtävää ja asemaa myönteisesti vai kielteisesti?

Onko nämä muutokset vaatineet uuden opiskelua ja uusien taitojen hankkimista?

Onko vuorovaikutuksesi liiketoiminnan kanssa lisääntynyt viime vuosina? Vaaditaanko tehtävässasi laskentatoimen osaamisen lisäksi yrityksenne liiketoiminnan osaamista?

Onko roolisi yrityksen strategiatyössä ja päätöksenteossa muuttunut viimeisten vuosien aikana?

Miten näkisit controllerin roolin yrityksessänne kehittyvän? Millainen controllereiden rooli on tulevaisuudessa?

#### **Haastattelukysymysten liite (joka esitetty haastateltaville haastattelussa)**

##### **Strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä**

**1) strateginen kustannuslaskenta**, jonka menetelminä:

- Elinkaarikustannuslaskenta (total lifecycle costing)
- Tavoitekustannuslaskenta (target costing)
- Arvoketjuanalyysi (value chain analysis)

- Laatu-kustannuslaskenta (quality costing)
- Ominaisuuslaskenta (attribute costing tai attribute-based costing)
- Läpimeno-laskenta (throughput accounting)

## **2) suunnittelu, valvonta ja suorituksenmittaus**

- Integroitu suorituskyvyn mittaus (integrated performance measurement)
- Tulokortti eli tasapainotettu mittaristo Balanced Scorecard
- Benchmarking (vertailuanalyysi)

## **3) strateginen päätöksenteko**

- Strateginen kustannuslaskenta (strategic costing, strategic cost management)
- Strateginen hinnoittelu (strategic pricing)
- Brändin arvonmäärittäminen (brand valuation)

## **4) kilpailijalaskenta**

- Kilpailijoiden kustannusten arviointi (competitor cost assessment)
- Kilpailijoiden asemointi markkinoilla (competitive position monitoring)
- Kilpailijoiden tuloksellisuuden arviointi (competitor performance appraisal)

## **5) asiakaslaskenta**

- Asiakaskannattavuus (customer profitability analysis)
- Asiakkuuden elinkaaren kannattavuus (lifetime customer profitability analysis)
- Asiakkuuksien arvon määrittäminen (valuation of customers as assets)