

Oskari Lager

**JOHDON LASKETATOIMEN ROOLI JA
HYÖDYT YRITYKSEN STRATEGISESSA
JOHTAMISESSA**
Kandidaatintyö

Tekniikan ja luonnontieteiden tiedekunta
Kandidaatintyö
Toukokuu 2019

TIIVISTELMÄ

Oskari Lager: Johdon laskentatoimen rooli ja hyödyt yrityksen strategisen johtamisen tukena
Kandidaatintyö
Tampereen yliopisto
Teknis-taloudellinen TkK-tutkinto-ohjelma
Toukokuu 2019

Tässä kandidaatintyössä tutkitaan johdon laskentatoimen ja tarkemmin strategisen johdon laskentatoimen roolia ja hyötyjä yrityksen strategisessa johtamisessa. Työssä käsitellään strategian ja strategisen johtamisen käsitteitä tieteellisessä kirjallisuudessa sekä tarkastellaan johdon laskentatoimea ja siitä haarautuvaa strategista johdon laskentatoimea. Työssä esitellään myös yleisesti tieteellisessä kirjallisuudessa tunnistetut strategisen johdon laskentatoimen tekniikat.

Itse tutkimus toteutettiin kirjallisuuskatsauksena empiirisistä tutkimuksista, jotka käsittelivät strategisen johdon laskentatoimen käyttöä yrityksissä. Katsauksen perusteella strategisen johdon laskentatoimen rooleiksi muodostui pitkän aikavälin suunnitelmien tekeminen, ennusteiden ja skenaarioiden luonti, kilpailun ja ympäristön seuranta, strategisten tavoitteiden sekä suorituskyvyn mittaaminen sekä kustannusten seuranta ja hallinta.

Hyödyiksi tutkimuksissa todettiin strategisten vaihtoehtojen parempi arviointi, ympäristön muutosten ennustaminen, muutoksiin sopeutuminen, tehostunut päätöksentekoprosessi, kustannusten parempi hallinta, vähentynyt ylikuormitus, tehostunut yhteistyö yrityksen eri funktioiden välillä sekä yleinen suorituskyvyn parantuminen taloudellisilla ja ei-taloudellisilla mittareilla.

Avainsanat: strateginen johdon laskentatoimi, strateginen johtaminen, strategia, tekniikat

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

ABSTRACT

Oskari Lager: The Role and Benefits of Strategic Management Accounting in Corporate Strategic Management
Bachelor of Science Thesis
Tampere University
Bachelor's Degree Programme in Industrial Engineering and Management
May 2019

In this bachelor's thesis the role and benefits of management accounting and to be more specific strategic management accounting were examined in corporation's strategic management. At first in this thesis examined strategy and strategic management, management accounting and strategic management accounting in scientific literature. The most common strategic management accounting techniques in the literature were also introduced.

The study in this thesis was done as review of the literature from the empiric studies of strategic management accounting in practice. According to the review the roles of strategic management accounting in organizations were long range planning, drafting forecasts and scenarios, observe competition field and environment, measure strategic goals and performance, tracking and management of costs.

According to the review done in this thesis the benefits of strategic management accounting used in organizations were better valuation of strategic options, forecasting of environmental changes, adapting to the changing environment, more efficient decision-making process, better management of costs, better co-operation between different functions in organization and overall better organizational performance in financial and non-financial indicators.

Keywords: strategic management accounting, strategic management, strategy, techniques

The originality of this thesis has been checked using the Turnitin OriginalityCheck service.

ALKUSANAT

Johdon laskentatoimella ja yrityksen strategisella johtamisella on suuri rooli yrityksissä. Yhdessä ne luotsaavat koko yritystä jatkuvasti muuttuvassa toimintaympäristössä edistääkseen sen menestystä ja varmistaakseen sen selviämisen myös tulevaisuudessa. Ne keskittyvät tarkastelemaan yrityksen toimintaa ylemmällä tasolla ja pyrkivät saamaan kokonaiskuvan yrityksen toiminnasta, liittäen yhteen yrityksen sisäiset pienemmät kokonaisuudet. Koska strateginen johtaminen ja johdon laskentatoimi ovat yhteydessä toisiinsa hyvin läheisesti, on mielenkiintoista tutkia, millaisia rooleja ja hyötyjä johdon laskentatoimella on eri organisaatioissa.

Vaikka työssä esitelty strateginen johdon laskentatoimi ei ole uusi keksintö, se on edelleen hyvin ajankohtainen kasvavan kilpailun, monimutkaisten kustannusrakenteiden ja lisääntyvien toimintaympäristön muutosten vuoksi. Informaatioteknologian kehittyessä tiedon hankinnasta, varastoinnista, sekä analysoinnista on tullut edullisempää, mikä on johtanut siihen, että aikaisemmin kalliiden strategisten johdon laskentatoimen tekniikoiden käyttö on mahdollista yhä suuremmalle joukolle yrityksiä.

Kandidaatin työ opetti minulle paljon tieteellisestä tutkimuksesta omalla alallani sekä tämän työn aihepiirin ympärillä. Työ myös syvensi tietämystäni yrityksen strategisesta johtamisesta sekä johdon laskentatoimesta ja havainnollisti, mitä konkreettisia hyötyjä johdon laskentatoimella voidaan saavuttaa.

Haluan kiittää ohjaajaani Tuomas Korhosta ohjaavista kommenteista sekä neuvoista, joita sain häneltä läpi koko kirjoitusprosessin. Haluan kiittää myös professori Teemu Lainetta avusta työn aihepiirin valinnassa, sekä kommenteista käsikirjoitusseminaarissa. Kiitokset myös seminaarien opponenteille ohjaavista kommenteista koskien tämän työn sisältöä sekä ulkoasua.

Tampereella, 1.5.2019

Oskari Lager

SISÄLLYSLUETTELO

1. JOHDANTO	1
2. YRITYKSEN STRATEGINEN JOHTAMINEN.....	3
2.1. Yrityksen strategia	3
2.1.1. Strategian kehitys	4
2.1.2. Strategian tasot.....	5
2.2. Strateginen johtaminen	6
2.2.1. Strategisen johtamisen kehitys.....	6
2.2.2. Strategisen johtamisen prosessi	7
3. STRATEGINEN JOHDON LASKENTATOIMI	9
3.1. Johdon laskentatoimi	9
3.2. Strateginen johdon laskentatoimi	11
4. STRATEGISEN JOHDON LASKENTATOIMEN TEKNIIKAT	13
4.1. Kustannuslaskenta	13
4.2. Suunnittelu, ohjaus ja suorituskyvyn mittaaminen	15
4.3. Strateginen päätöksenteko	15
4.4. Kilpailijakirjanpito	16
4.5. Asiakaskirjanpito.....	17
5. TUTKIMUKSIA JOHDON LASKENTATOIMEN KÄYTÖSTÄ YRITYKSEN STRATEGISESSA JOHTAMISESSA.....	19
5.1. Strategisen johdon laskentatoimen rooli ja hyödyt yrityksen strategisessa johtamisessa.....	19
5.2. Yrityksissä käytetyt strategisen johdon laskentatoimen tekniikat	21
5.3. Haasteet strategisen johdon laskentatoimen yleisemmälle käytölle	23
6. PÄÄTELMÄT	25
7. LÄHTEET	27
8. LIITTEET	1

KUVALUETTELO

Kuva 1.	<i>Strategisen johtamisen prosessi (mukailtu lähteistä Subba 2010 s. 26; Brennan & Sisk 2015 s. 6-7)</i>	8
Kuva 2.	<i>Eri strategisen johdon laskentatoimen teknikoiden käyttö kategorioittain työssä käytetyissä tutkimuksissa.....</i>	22
Kuva 3.	<i>Käytetyt strategisen johdon laskentatoimen teknikat työssä käytetyissä tutkimuksissa.....</i>	23

1. JOHDANTO

Kun tarkastellaan menestyviä yrityksiä, huomataan, että ne ovat sellaisia, jotka pystyvät sopeutumaan ympäristön muutoksiin. Henderson (1989) vertasi yritysten strategiaa eläinlajien evoluutioon, jossa ne eläinlajit, jotka pystyivät sopeutumaan ympäristön muutoksiin, selviytyivät. Strategia tarvitsee tuekseen työkaluja, jotta sen tavoitteita, valintoja, implementointia ja toimintaa voidaan arvioida. 1980-luvulla kirjallisuudessa tunnistettu strateginen johdon laskentatoimi pyrkii vastaamaan edellä mainittuihin strategian kysymyksiin. Tämän työn tarkoituksena on selvittää kirjallisuuskatsauksen muodossa, millainen rooli strategisella johdon laskentatoimella on yrityksen strategisessa johtamisessa sekä tutkia, mitä hyötyjä yritykset saavat strategisen johdon laskentatoimen käyttämisestä.

Vahva henkilökohtainen kiinnostus aihetta kohtaan motivoi minua tekemään työn juuri tästä aiheesta. Aihe on läsnä kaikissa yrityksissä ja sitä voi soveltaa loputtomasti alasta riippumatta. Strategian ja johdon laskentatoimen rajapinnassa oleva työ on sellaista, jota ei voi automatisoida tai ulkoistaa tekoälylle vielä pitkää aikaan. Se on siis relevantti myös tulevaisuudessa, kuten Tampereen yliopiston professori Laineen kanssa keskusteltaessa kävi ilmi.

Aihe on mielenkiitoinen, sillä se liittyy yhteen yliopistossa opittuja kokonaisuuksia useilta eri osa-alueilta. Aluksi on tärkeää ymmärtää laskentatoimen peruskäsitteet sekä johdon laskentatoimen tarkoitus ja rooli organisaatiossa. Myös strategian merkitys ja sen tarkoitus ovat tärkeitä ymmärtää. Jotta nämä kaksi toimisivat yhdessä, on niin ikään ymmärrettävä strategisen johtamisen prosessi. Työ auttaa lukijoita hahmottamaan johdon laskentatoimen merkityksen organisaatioiden strategian luonnissa, seurannassa sekä strategisissa päätöksissä. Työ esittelee, mitä on strateginen johdon laskentatoimi sekä sen yleisimmät tekniikat, jolloin lukija voi omien intressiensä perusteella perehtyä syvemmin hyödylliseksi näkemiinsä tekniikoihin. Työ myös motivoi lukijaa perehtymään strategiseen johdon laskentatoimeen esittelemällä erilaisia rooleja ja hyötyjä, joita sille on tutkimuksissa löydetty erilaisissa organisaatioissa.

Kappaleessa kaksi keskitytään tarkastelemaan, mitä yrityksen strategia ja strateginen johtaminen tarkoittavat. Kappaleessa kolme selitetään, mitä on johdon laskentatoimi ja

sen alle kuuluva strateginen johdon laskentatoimi. Neljännessä kappaleessa perehdytään kirjallisuudessa yleisesti tunnistettuihin strategisen johdon laskentatoimen tekniikoihin. Kappaleessa viisi syvennyttään tutkimuksiin strategisen johdon laskentatoimen käytöstä yritysissä, analysoidaan siitä saatavia hyötyjä, tutkitaan, mitkä tekniikat ovat käytetyimpiä ja perehdytään haasteisiin sen käytössä. Viimeisessä kappaleessa esitellään työn perusteella tehdyt päätelmät.

Tutkimukseen löydettiin artikkeleita yhdistelemällä muiden muassa seuraavia hakusanoja: "management accounting", "strategic management accounting", "strategy", "top management", "decision making", "role of", "strategic decisions", "supporting strategy", "strategic management" sekä "creating strategy".

Kirjallisuushaut on suoritettu seuraavilla hakukoneilla: Google Scholar, Scopus, Web of science, Andor sekä TuniLib. Lähteitä on löytynyt myös tutkimalla teoksia, joihin lukemani artikkelit ovat viitanneet. Näin on saatu hyvä kokonaiskuva siitä, miten kirjallisuus aihealueen ympärillä on kehittynyt ja kuinka aihealueen tutkimusta on käytännössä tehty.

Artikkeleita etsiessä on pääosin keskitytty vuotta 2010 tuoreempiin julkaisuihin. Myös vanhempia artikkeleita on valittu, mikäli ne ovat sopineet hyvin aihealueeseen, eikä uudempia julkaisuja kyseessä olevasta aiheesta ole löytynyt. Vanhempia teoksia on otettu mukaan työhön myös, mikäli teosta voidaan pitää alan kirjallisuudessa merkittävänä. Haussa on keskitytty seuraavien lehtien julkaisuihin: "Accounting, Organizations and Society", "Management Accounting Research", "Accounting and Business Research", "Accounting Review" ja "Journal of Accounting Research". Myös muista julkaisukanavista on valittu lähteitä sen mukaan, kuinka osuvia ne ovat olleet työn aiheeseen nähden ja kuinka luotettavina niitä on voitu pitää.

2. YRITYKSEN STRATEGINEN JOHTAMINEN

Jotta strategisen johdon laskentatoimen roolia ja hyötyjä yrityksen strategisessa johtamisessa voidaan tutkia, on tärkeää ymmärtää, mitä strateginen johtaminen tarkoittaa. Tässä kappaleessa perehdytään aluksi yrityksen strategian käsitteeseen, jonka kautta siirrytään tarkastelemaan, mitä strateginen johtaminen tarkoittaa.

2.1. Yrityksen strategia

Yrityksen strategia on moniulotteinen ja kompleksinen kokonaisuus, johon liittyy useita erilaisia käsitteitä. Se seuraa aikaansa ja näin ollen kehittyä vastaamaan ajankohtaisiin haasteisiin markkinoilla ja ympäristössä.

Strategia pyrkii määrittämään, mitä ovat organisaation pitkän aikavälin suunta, resurssit ja ydinosaaminen, edut kilpailijoihin nähden, strateginen sopivuus kilpailuympäristöön sekä arvot ja odotukset (Johnson 2006, s. 2–15). Porter (1996) määrittää strategian seuraavasti: Strategia on uniikin ja arvokkaan position luomista erilaisten aktiviteettien avulla. Strategia on valintojen tekemistä siitä, mitä yritys tekee, sillä jos kompromisseja ei tarvita, myöskään strategiaa ei tarvita. Strategia on viimeisenä valittujen aktiviteettien yhteen linkittämistä niin, että aktiviteetit tukevat toisiaan luoden enemmän arvoa yhdessä kuin erikseen. Mintzberg & Waters (1985) esittää strategian olevan yrityksen päätöksissä toistuva kaava. Strategian voisi siis nähdä koko organisaation läpi leikkaavana ajattelumallina, jonka tarkoituksena on sen pitkän tähtäimen menestys ohjaten koko organisaatiota haluttuun suuntaan.

Henderson (1989) mukaan yrityksen strategiaa voi verrata eläinlajien evoluutioon, jossa eri lajit kilpailevat samoista resursseista, kuten ravinnosta ja elintilasta. Erilaistumalla käyttämään erilaisia ravinnonlähteitä ja elämään eri elinympäristöissä lajit pystyvät menestymään. Samoin yritysten on löydettävä erilaisia toimintatapoja ja markkinoita selvitäkseen. Strategia toimii tässä tapauksessa evoluution tavoin ohjaten yrityksiä kehittymään ja luomaan uusia toimintamalleja sekä löytämään näille toimintamalleille markkinoita, joissa kilpailu ei ole voimakasta ja näin ollen edistää yrityksen selviytymistä ja kasvamista.

2.1.1. Strategian kehitys

Termi ”strategia” tulee kreikan kielen sanasta ”strategos”, joka tarkoittaa yleisten toimenpiteiden kokoelmaa, jotka suoritetaan vihollisten voittamiseksi (Eden & Ackermann 2013). Yrityksen strategia juontaa juurensa sodankäynnin strategiasta ja vuodesta n. 400 ennen ajanlaskun alkua, jolloin julkaistiin kuuluisa Sun Tzun sodankäynnin taito (Tzu 2012). 1800-luvun yritysmaailmassa strategialle ei vielä nähty tarvetta pienten ja haja-naisten markkinoiden, yksinkertaisten organisaatorakenteiden sekä hitaiden kuljetus- ja tietoyhteyksien vuoksi (Caves 1980).

Sen sijaan 1900-luvulla yritysten strategia-ajattelu alkoi kehittyä kasvavan kilpailun, nopeiden tietoyhteyksien, parantuneen logistiikan sekä nopeampien ympäristömuutosten seurauksena (Caves 1980; Nixon, Burns 2012). 1960-luvulla strategian nähtiin olevan pitkän tähtäimen suunnittelua. Silloin strategia-ajattelussa tarkasteltiin myös yrityksen sisäisiä vahvuuksia ja heikkouksia sekä ulkoisia uhkia ja mahdollisuuksia SWOT-matriisin avulla (Nixon & Burns 2012).

1970-luvulla strategia-ajattelu keskittyi tarkastelemaan markkinaa sen houkuttelevuuden ja yrityksen position perusteella, esimerkiksi Boston Consulting Groupin (BCG) kehittämän growth/share -matriisin avulla. Tuolloin strategia-ajattelu keskittyi kasvaviin markkinoihin, jolloin yrityksen tavoitteena oli toimia mahdollisimman nopeasti kasvavilla markkinoilla. Tähän tavoitteeseen pyrittiin pääsemään yritysostojen kautta, jolloin yrityksistä kasvoi suuria, mutta toisiinsa liittymättömiä liiketoimintayksikköjen kokonaisuuksia. (Belohlav 1993)

1980-luvulla strategia-ajattelu laajensi BCG:n matriisia Porterin esittelemien viiden markkinavoiman avulla, jotka tutkivat markkinoilla vaikuttavia voimia growth/share-matriisia tarkemmin. Myös arvoketjuajattelu laajensi omien toimintojen merkityksiä yrityksen ulkopuolelle (Nixon & Burns 2012). Viiden voiman lisäksi Porterin ajattelumalli geneerisistä strategioista, joissa yritykselle nähdään kolme mahdollista strategiaa menestykseen, kasvatti suosiotaan (Belohlav 1993).

1990-luvulla strategia-ajattelu keskittyi yritysten resursseihin, kyvykkyyksiin sekä ydinosaamiseen. Tämä tarkoitti sitä, että yrityksen oli hahmotettava, mitkä sen ydinosaamisalueet olivat, keskityttävä niihin ja ulkoistettava muut toiminnot. (Nixon & Burns 2012) Huomio keskitettiin myös laatuun, jonka nähtiin tuovan japanilaisille valmistajille kilpailuetua operationaalisen tehokkuuden avulla (Belohlav 1993). Laatua pyrittiin parantamaan esimerkiksi kokonaisvaltaisen laadunvalvonnan (total quality management) ja Six Sigma -filosofioiden avulla (Caves 1980).

2000-luvulla strategia-ajattelu on laajentunut tarkastelemaan toimitusketjujen tehokkuutta ja aineetonta pääomaa, kuten brändiä, dataa, patenteja sekä yrityskulttuuria ja niiden merkitystä strategiassa (Nixon & Burns 2012). Ilmastonmuutoksen sekä vuoden 2008 finanssikriisin myötä markkinat ja valtiolliset toimijat ovat alkaneet painottaa yhä enemmän kestäväää kehitystä voittojen tavoittelun sijaan. Tämä on luonut uusia vaatimuksia yrityksille, mutta samalla avannut uusia mahdollisuuksia yrityksen strategialle. (McManners 2014)

2.1.2. Strategian tasot

Johnsonin (2006, s. 2–15) mukaan yrityksen strategialle on useita eri tasoja. Korkeimmalla tasolla on yritysstrategia (corporate-level strategy), joka on koko yrityskokonaisuudelle tarkoitettu strategia. Se voi olla käytössä suurissa konserneissa, jotka koostuvat useista eri yrityksistä. Tällöin syntyy tarve hallita yhtenäisesti yritysten koko kokonaisuutta (Bowman & Ambrosini 2007).

Porter (1989) esittää neljä eri yritysstrategiatyyppiä, jotka käsittelevät, kuinka emoyritys voi hallita omistamiaan tytäryhtiöitä. Ensimmäinen on portfolion hallinta (portfolio management), jossa emoyritys diversifioi toimintaansa pääasiassa yritysostojen kautta. Emoyrityksen omistamat tytäryhtiöt nähdään kuitenkin yksittäisinä yrityksinä, joista voidaan tarpeen tullen hankkiutua helposti eroon. Tällöin emoyritys toimii kuin investointipankki. Se sijoittaa potentiaaliin yrityksiin sekaantumatta liikaa näiden toimiin. Toinen yritysstrategia on uudelleenjärjestely (restructuring), jossa emoyrityksellä on aktiivisempi rooli kuin portfolion hallinnassa. Ajatuksena on, että kehittääkseen omistamiaan yrityksiä, emoyritys puuttuu niiden toimintaan antaen tavoitteita, tekemällä muutoksia johtoportaan tai strategiaan. Kolmantena strategiana on osaamisen siirtäminen (transferring skills), jossa emoyrityksen tavoitteena on hyötyä omistamistaan yrityksistä jakamalla osaamista niiden välillä. Tämä voi tapahtua esimerkiksi jakamalla patenttien käyttöoikeuksia muille tytäryhtiöille. Neljäntenä strategiana on aktiviteettien jakaminen (sharing activities), jossa emoyritys integroi omia tukitoimintojaan omistamiinsa yrityksiin saavuttaen näin kustannusetuja. Emoyritys voi myös syvemmin integroida omistamiaan yrityksiä saavuttaen näin synergiaetuja esimerkiksi tuotannossa tai tuotesuunnittelussa.

Yritysstrategian alapuolella on Johnssonin (2006, s. 2–15), sekä Browmanin ja Ambrosinin (2007) mukaan liiketoimintastrategia (business-level strategy), joka keskittyy nimensä mukaisesti yhden liiketoimintayksikön strategiaan. Sen voidaan yritysstrategiaa paremmin nähdä sopivan työn alussa määritellyyn kuvaukseen strategiasta. Liiketoimin-

tastrategian voidaan nähdä vastaavan hinnoitteluun, laatuun, tuotekehitykseen tai differentoitumiseen liittyviin kysymyksiin (Johnson 2006, pp. 2–15). Liiketoimintastrategia ei ole irrallinen ulottuvuus muusta organisaatiosta, vaan sen tulee olla linjassa koko organisaation yritysstrategian kanssa.

Alhaisimpana strategian tasona on operatiiviset strategiat, jotka käsittelevät kuinka liiketoimintayksikkö aikoo toteuttaa sille määritetyt strategiset tavoitteet. Operatiiviset strategiat ovat siis vastuussa siitä, kuinka yrityksen määrittämiin tavoitteisiin tulisi päästä. (Johnson 2006, pp. 2-15) Jos esimerkiksi liiketoiminnan strategiana on keskittyä kasvamaan ekologisena vaihtoehtona muuhun markkinaan nähden, operatiivisten strategioiden tehtävä on keskittyä täyttämään tämä tavoite. Näitä operatiivisia strategioita voisi olla vaikkapa uudet investoinnit kestävään kehitykseen tai yrityksen markkinointi ekologisena ja vastuullisena yrityksenä.

2.2. Strateginen johtaminen

Strategisessa johtamisessa luodaan paitsi strategia, myös suunnitelma siitä, kuinka strategia laitetaan käytäntöön organisaatiossa (Subba Rao 2010, s. 20–51). Strategia ei itsessään hyödytä organisaatiota, jos sen mukaisesti ei toimita. Strategisen johtamisen tehtävä on muokata ja johtaa organisaatioita strategian mukaisella tavalla, jotta se kävisi toteen. (Johnson 2006, s. 2–15) Se on jatkuva prosessi, jossa organisaatio luo, toteuttaa ja muuttaa strategiaa huomioon ottaen organisaation sisäiset sekä ulkoiset tekijät (Eden & Ackermann 2013). Certon ja Peterin (1993) mukaan strateginen johtaminen on jatkuva, iteratiivinen ja yrityksen funktiot leikkaava prosessi, jonka tarkoitus on vastata organisaationa ympäristön haasteisiin.

FitzRoy et al. (2011, s. 12) määrittää strategisen johtamisen prosessiksi, jonka tavoitteena on luoda sellainen organisaatio, joka paitsi vastaa ympäristön muutoksiin, myös luo niitä itse. Lisäksi prosessissa organisaation tulee kehittää työntekijöilleen palkitsemisysteemi, laatia sopivia rakenteita toiminnalleen ja kilpailla rahoituksesta kansainvälisillä finanssimarkkinoilla. On myös varmistettava, että kannattaviin mahdollisuuksiin löytyy tarvittavat resurssit. Strateginen johtaminen siis tarkoittaa paitsi johtamista nykyhetkessä, myös muutoksen luomista yrityksen menestymiseksi tulevaisuuden epävarmassa maailmassa.

2.2.1. Strategisen johtamisen kehitys

Strateginen johtaminen, kuten strategiakin, on muodostunut ajan kuluessa. Kamensky (2014) avaa strategisen johtamisen historiaa, joka alkaa 1960-luvulta. Hänen mukaansa

strateginen johtaminen nähtiin 1960-luvulla pitkän tähtäimen suunnitteluna budjetoinnin ja taloudellisten mittareiden muodossa. Päätaivoitteena oli budjettien toteutuminen ja operationaalisen kontrollin saavuttaminen (Subba Rao 2010, s. 20–51).

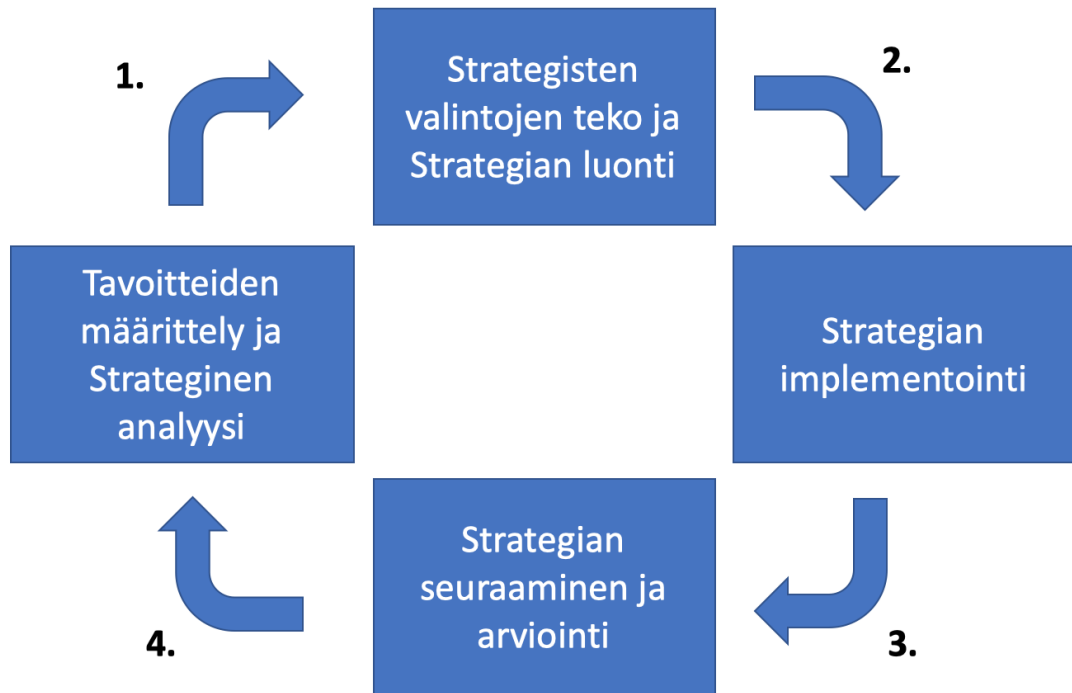
1970-luvulla kehittyi strateginen suunnittelu, jossa painopiste siirtyi numeroista liiketoiminnan sisällön suunnitteluun. Suunnittelun kohteena oli muun muassa tuoteportfoliot, markkinat ja organisaatiomuoto. (Kamensky 2014, s. 15–20) Suunnittelun tueksi pyrittiin analysoimaan ympäristöä, jotta voitiin tehdä lyhyen tähtäimen suunnitelmia ja allokoida resursseja niiden mukaan (Subba Rao 2010, s. 20–51).

1980-luvulla huomattiin, että pelkästään suunnittelu ei riitä, vaan organisaatiossa strategia tulee myös jalkauttaa, jotta sen tuomat edut pystyttäisiin saavuttamaan myös käytännössä. Strateginen johtaminen kohdistettiin koko organisaation sijaan liiketoiminnan tasolle, jossa strategian haluttiin konkretisoituvan. (Kamensky 2014, s. 15–20) Liiketoiminnan menestyksen kannalta koettiin tärkeäksi integroida kaikki organisaation resurssit yhteen niin, että ne yhdessä muodostaisivat kilpailuetua organisaatiolle. (Subba Rao 2010, s. 20–51)

Strateginen johtaminen ei kuitenkaan tuottanut yrityksille täysin haluttua lopputulosta, minkä seurauksena kehittyi strateginen ajattelu. Sen idea oli nousta operatiivisten asioiden yläpuolelle, jolloin pystyttiin laajemmin tarkastelemaan asioita ja kehittämään toimintatapoja – irrallisena yrityksen nykyisistä toimintatavoista tai rajoitteista. 2000-luvulla strateginen johtaminen onkin siirtynyt strategiseen vuorovaikutusjohtamiseen. Sen ideana on pyrkiä näkemään, ymmärtämään, kehittämään ja hallitsemaan yhä monimutkaistuvia vuorovaikutussuhteita, joiden nähdään olevan keskeisessä roolissa menestyksessä yrityksen strategisessa johtamisessa. (Kamensky 2014, s. 15–20)

2.2.2. Strategisen johtamisen prosessi

Strategisen johtamisen prosessi alkaa halutun lopputuloksen hahmottamisella, eli jo alussa määritetään, mitä halutaan saada aikaan. Seuraavaksi on tärkeää hahmottaa tämänhetkinen positio, jotta nähdään lähtökohdat, joista tulevaa strategiaa aletaan luoda. Strategian luontivaiheessa oleellista on strategisten valintojen tekeminen. (Brennan & Sisk 2015, s. 7–15) Kun strategia on luotu, alkaa strategian implementointi, jossa se jalkautetaan organisaatioon. Implementoinnin jälkeen toteutettua strategiaa arvioidaan ja valvotaan. Jos yrityksen strategiassa huomataan puutteita, strategiaa muutetaan analyysien pohjalta samoin kuin prosessin alussa. (Subba Rao 2010, s. 20–51) Strateginen johtaminen on siis itseään toistava ja jatkuva prosessi, joka alkaa aina alusta, kun senhetkisessä strategiassa huomataan puutteita.



Kuva 1. Strategisen johtamisen prosessi (mukailtu lähteistä Subba Rao 2010 s. 26; Brennan & Sisk 2015 s. 6-7)

Kuten huomataan, strategia ja strateginen johtaminen ovat monimutkaisia ja vaikeasti selitettäviä käsitteitä, joiden rooli voi olla erilainen organisaatiosta riippuen. Jotta edellä mainittuja käsitteitä voidaan ymmärtää paremmin, on hyvä tietää historia niiden taustalla. Voidaan myös huomata, että käsitteetkin muuttuvat ajan saatossa. Lisäksi on hyvä ymmärtää eri tasot, joilla strategia toimii.

Strategisen johtamisen prosessissa (kuva 1) tarvitaan tietoa jokaisen vaiheen onnistuneeksi suorittamiseksi. Tätä tietoa yrityksestä, sen asiakkaista, kilpailuympäristöstä sekä kustannuksista tuottaa nimenomaisesti strategisiin tarkoituksiin luotu yrityksen strateginen johdon laskentatoimi. Seuraavassa kappaleessa perehdytään siihen, mitä strateginen johdon laskentatoimi tarkoittaa, ja myöhemmin siihen, millaisilla tekniikoilla voidaan tuottaa hyödyllistä tietoa strategisen johtamisen prosessin tueksi.

3. STRATEGINEN JOHDON LASKENTATOIMI

Jotta johdon laskentatoimen roolia yrityksen strategisessa johtamisessa voidaan tarkastella, on tärkeää ymmärtää, mitä johdon laskentatoimi ja tarkemmin strateginen johdon laskentatoimi ovat. Tässä kappaleessa tutustutaan aluksi johdon laskentatoimeen, ja sen jälkeen perehdytään strategiseen johdon laskentatoimeen.

3.1. Johdon laskentatoimi

Laskentatoimi on yksi keskeisistä yrityksen funktioista. Arora (2009, s. 11–18) jakaa laskentatoimen kolmeen eri kategoriaan: yleiseen kirjanpitoon, kustannuslaskentaan ja johdon laskentatoimeen. Yleisen kirjanpidon tehtävä on tuottaa kokonaiskuva yrityksen toiminnasta tuloslaskelman ja taseen avulla. Se on tarkoitettu lähinnä viestimään yrityksen tila ulkoisille sidosryhmille, kuten osakkeenomistajille ja verottajalle (Madegowda 2006, s. 1–19). Kustannuslaskenta puolestaan keskittyy yksityiskohtaiseen kustannustietoon yrityksen valmistamista tuotteista ja palveluista, mitä yleinen kirjanpito ei voi tuottaa (Arora 2009, s. 11–18). Yleisen kirjanpidon ja kustannuslaskennan määritelmät ovat sekä Madegowdan että Aroran mukaan melko yksinkertaiset, eikä kummankaan tapa selitä eroa merkittävästi toisesta.

Johdon laskentatoimen kohdalla tilanne kuitenkin muuttuu. Sekä Arora (2009, s. 11–18) että Madegowda (2006, s. 1–19) esittävät sille useita määritelmiä. Hoquen (2003) määritelmä johdon laskentatoimesta tietoa keräävänä ja raportoivana prosessina johdolle päätöksenteon tueksi on hyvä sen yleisen muodon takia. Johdon laskentatoimella on useita eri tehtäviä, jotka kuuluvat edellä mainitun määritelmän alle. Näiden tehtävien kautta on mahdollista saada parempi kuva johdon laskentatoimen roolista yrityksessä, kuin yksittäisten määritelmien kautta. Arora (2009, s. 11–18) ja Madegowda (2006, s. 1–19) määrittelevätkin johdon laskentatoimen Hoqueta (2003) yksityiskohtaisemmin.

Taulukko 1. *Johdon laskentatoimen tehtävät (mukaiiltu lähteistä Madegowda 2006; Arora 2009).*

Suunnittelu	Johdon laskentatoimen tarjoama informaatio auttaa yrityksen johtoa lyhyen ja pitkän tähtäimen suunnitelmien sekä strategian muodostamisessa.
-------------	--

Koordinointi	Asianmukaisella taloudellisella raportoinnilla johdon laskentatoimi auttaa eri toimintojen koordinoinnissa sekä asetettujen tavoitteiden saavuttamisessa.
Kontrollointi	Johdon laskentatoimen tavoitteena on auttaa johtoa valvomaan eri toimintoja budjettien, tavoitteiden ja vaatimusten avulla.
Kommunikaatio	Johdon laskentatoimen järjestelmät luovat raportteja ja katsauksia johdolle liiketoiminnan osa-alueiden suorituskyvystä.
Analysointi ja taloudellisen tiedon tulkinta	Laskentatoimi tuottaa valtavan määrän tietoa, joka ei raa'assa muodossa tuota hyödyllistä tietoa johdolle. Johdon laskentatoimen tehtävä on analysoida sekä tulkita tämä tieto ja saattaa se päätöksentekijöille, jotta taloustietoa voitaisiin hyödyntää päätöksenteossa.
Laadullisen tiedon tuotto	Rahallisen ja määrällisen tiedon tuottamisen lisäksi johdon laskentatoimen on tuotettava laadullista tietoa esim. tuotteiden laadusta päätöksen teon tueksi.
Veropolitiikan ohjaus	Johdon laskentatoimi on vastuussa yrityksen verosuunnittelusta, jotta yritys voisi optimoida maksettavat verot parantaen näin tekemäänsä tulosta.
Päätöksenteon tukeminen	Johdon laskentatoimella on tärkeä tehtävä avustaa johtoa päätöksenteon tukemisessa tuottamalla laskelmia eri vaihtoehtoista, kustannuseduista sekä tunnistamalla taloudellisesti paras vaihtoehto.

Kuten yllä olevasta taulukosta (Taulukko 1) näkee, johdon laskentatoimella on yrityksessä useita eri tehtäviä. Yrityksestä riippuen laskentatoimella voi olla hieman erilainen

rooli, jossa osa tehtävistä korostuu enemmän kuin toiset. Simon et al. (1955) listaa johdon laskentatoimen rooleiksi kirjanpidon (scorekeeping), huomion ohjauksen (attention-directing) ja ongelmien ratkaisun (problem solving). Myös Sponemin ja Lambertin (2012) mukaan yrityksessä johdon laskentatoimen rooli voi olla hyvinkin erilainen. Osassa yrityksiä johdon laskentatoimen piirissä toimivilla kontrollereilla voi olla lähes yksiääninen päätäntävalta yrityksen päätöksenteossa, kun taas osassa yrityksiä niillä on kirjanpitäjämäinen sivurooli, jonka tehtävänä on edesauttaa operatiivisten johtajien tavoitteiden täyttymistä.

Arora (2009, s. 11–18) ja Madegowda (2006, s. 1–19) esittelevät myös työkaluja johdon laskentatoimen tarpeisiin. Näitä ovat mm. budjetointi, vakiohinnoittelu (strandard costing), marginaalihinnoittelu (marginal costing), tilinpäätösten vertailu, kassavirtalaskelmat, diskonttaus, suorituskykyanalyysi sekä riskianalyytit. Nämä ovat melko yleisiä ja käytössä suuressa osassa yrityksiä kansainvälisesti (Joshi 2001).

Johdon laskentatoimen tukena toimii usein myös johdon taloustietojärjestelmä (management accounting system), jonka tarkoituksena on tuottaa reaaliaikaista tietoa johdon päätösten tueksi. Tieto voi olla esimerkiksi dataa kustannuksista, tuotoista tai operaationaalista tehokkuudesta. Tietoa voidaan käyttää operaationaalisten toimintojen parantamiseen, työntekijöiden palkitsemiseen, hinnoitteluun tai ulkoisten sijoittajien informoimiseen yrityksen toiminnasta. (Johnson & Kaplan 1987)

Johdon laskentatoimi on siis moniulotteinen kokonaisuus, jonka tehtävät voi pääpiirteittäin määrittää, mutta sen tarkka rooli ja työkalut ovat yrityskohtaisia. Sen perustehtävä on kuitenkin taloustiedon analysointi ja tarjoaminen päätöksenteon tueksi.

3.2. Strateginen johdon laskentatoimi

Kirjallisuudessa strateginen johdon laskentatoimi mainittiin ensimmäisiä kertoja 1980-luvun alkupuolella (Guilding et al. 2000). Nixonin ja Burns (2012) mukaan se kehitettiin vastaamaan johdon tietotarpeisiin yhä nopeammin muuttuvassa globaalissa kilpailuympäristössä ja juontaa juurensa johdon laskentatoimesta. He kuvailevat strategista johdon laskentatoimea kahdella eri lähestymistavalla. Se voidaan nähdä kokoelmana strategisesti orientoituneita kirjanpitotekniikoita, jotka esitellään myöhemmin seuraavassa kappaleessa. Toinen lähestymistapa näkee strategisen johdon laskentatoimen kirjanpitäjien osallistamisen yrityksen strategisessa päätöksenteossa.

Eroa johdon laskentatoimen ja strategisen johdon laskentatoimen välillä on vaikea määrittää. Johdon laskentatoimen tehtävä on tuottaa hyödyllistä tietoa päätöksentekijöille rationaalisten päätösten mahdollistamiseksi (Burns & Scapens 2000), kun taas strateginen

johdon laskentatoimi keskittyy lisäksi taloustietojen tarjoamiseen ja analysointiin niin yrityksestä kuin kilpailijoistakin strategian kehittämiseen ja valvontaan käytettäväksi (Simmonds 1981). Hoque (2003) määrittää strategisen johdon laskentatoimen tulevaisuuteen orientoituneeksi ja kauaskatseiseksi, kun perinteinen johdon laskentatoimi yleensä keskittyy lyhyemmälle aikavälille ja painottaa historiaan perustuvaa dataa.

Kuten määritelmistä huomaa, tavanomainen johdon laskentatoimi voidaan mieltää strategiseksi johdon laskentatoimeksi, mikäli sitä käytetään strategian kehittämisessä ja valvonnassa. Kun Guilding et al. (2000) tutki strategisen johdon laskentatoimen käyttöä yrityksissä, kävi ilmi, että joskus strategiseksi laskentatoimeksi luokiteltavia tekniikoita käytettiin ilman, että yrityksissä sitä edes tiedostettiin. Johdon laskentatoimi voidaankin siis mieltää kattokäsitteenä strategiselle johdon laskentatoimelle (Guilding et al. 2000).

Vaikka johdon laskentatoimi ja strateginen johdon laskentatoimi ovat hyvin lähellä toisiinsa, tässä työssä on oleellista huomata, että strategista johdon laskentatoimea käytetään yrityksen strategisen johtamisen tukena. Strateginen johdon laskentatoimi ottaa myös kauaskatseisen näkökulman yrityksen toimintaan ja tarkastelee yrityksen sisäisten prosessien lisäksi ulkoisia tekijöitä. Tarkoituksena strategiselle johdon laskentatoimelle on nimenomaisesti tuottaa hyödyllistä tietoa strategisen johtamisen prosessin eri vaiheiden tueksi.

4. STRATEGISEN JOHDON LASKENTATOIMEN TEKNIIKAT

Tässä kappaleessa käsitellään strategisen johdon laskentatoimen eri tekniikoita. Työssä esitellyt tekniikat on valittu niiden esiintymisen perusteella alan tutkimuksissa sekä loogisen kokonaisuuden avulla, jonka valitut tekniikat muodostavat. Tekniikat on luokiteltu Cadezin ja Guildingin (2008) artikkelin mukaan viiteen eri kategoriaan:

- 1) **Kustannuslaskenta** (costing)
- 2) **Suunnittelu, ohjaus ja suorituskyvyn mittaaminen** (planning, control and performance measurement)
- 3) **Strateginen päätöksenteko** (Strategic decision making)
- 4) **Kilpailijakirjanpito** (competitor accounting)
- 5) **Asiakaskirjanpito** (customer accounting)

4.1. Kustannuslaskenta

Kustannusten laskentaan sisältyy Cadezin ja Guildingin (2008) mukaan ominaisuus- (attribute costing), elinkaari- (life-cycle costing), laatu- (quality costing), tavoite- (target costing) sekä arvoketjun kustannuslaskenta (value chain costing). Nimensä mukaisesti kustannuslaskennassa keskitytään tarkastelemaan kustannuksia, mutta tavanomaisista laskentatoimen metodeista poiketen ne nähdään strategisessa kustannuslaskennassa myös epäsuorina tai vielä toteutumattomina kustannuksina.

Ominaisuuskustannuslaskenta tarkastelee yrityksen tuottamaa tuotetta kokoelmana ominaisuuksia, jotka muodostavat kustannuksia. Tuotteen menestys riippuu siitä, miten hyvin sen ominaisuudet vastaavat markkinoilla olevaan tarpeeseen. (Bromwich 1988) Ominaisuudet muodostavat täten keskiön yrityksen tuotestrategiassa. Bromwichin (1988) mukaan johdon laskentatoimen roolina on määrittää kustannuksille hinta sekä seurata ominaisuuksien suorituskykyä markkinoilla. Tämän avulla organisaatio voi seurata ominaisuuksien kannattavuutta. Ominaisuuksina voi olla esim. tuotteen paino, hinta, viimeistely, hankinnan helppous tai takuu (Lancaster 1966).

Elinkaarikustannuslaskenta keskittyy tuotteen kokonaiskustannusten tarkasteluun sen koko elinkaaren aikana – aina tuotekehityksestä sen hävittämiseen tai kierrättämiseen saakka (Shields, Young 1991). Dunkin (2004) mukaan organisaatio hyötyy useilla eri

tavoilla elinkaarikustannusten seurannasta. Niihin keskittymällä organisaatio voi ensin näkin seurata budjetoituja sekä toteutuneita elinkaarikustannuksia ja näin ollen tehdä parempia tuotteisiin liittyviä päätöksiä. Toiseksi, se auttaa arvioimaan tuotteiden todellista kannattavuutta paremmin huomioimalla myös mm. tuotteen elinkaaren lopussa aiheutuvat kustannukset. Kolmanneksi, se ottaa huomioon tuotteen ympäristövaikutukset, koska jo tuotekehityksen alkuvaiheessa mietitään tuotteen elinkaaren loppua. Tämän seurauksena pyritäänkin ympäristöä vähemmän kuormittaviin tuotteisiin. Neljänneksi, se auttaa ottamaan huomioon ja suunnittelemaan tuotteen myynnin jälkeisiä palveluita, kuten huoltoa, takuuta sekä muita käyttäjille kriittisiä palveluita ja niistä koituvia kustannuksia tai tuottoja.

Laatukustannuslaskenta tutkii laadun kustannuksia. Sen sijaan, että laatu nähtäisiin yhtenä tuotteen ominaisuutena, sen kehittäminen voidaan nähdä organisaation prosessina, joka mahdollistaa yrityksen kilpailukyvyn parantamisen ja antaa lisää strategisia vaihtoehtoja (Belohlav 1993). Tarkoituksena on laajentaa käsitystä laatuun liittyvistä kustannuksista niin, että laskennassa otetaan huomioon suorien laatukustannusten lisäksi myös epäsuorat kustannukset (Heagy 1991). Näitä ovat mm. kysynnän vähentyminen heikon laadun johdosta, reklamaatioista koituvat uudelleenvalmistuskulut sekä laadunvalvonnan kehitys- ja ylläpitokustannukset.

Tavoitekustannuslaskenta on järjestelmä, jonka tehtävänä on tukea kustannusten hallintaa tuotekehitysprosessissa (Monden, Hamada 1991). Se pyrkii tasapainottamaan markkinoiden vaatimukset sekä yrityksen kyvyn tuottaa tarpeet täyttävä tuote haluttuun hintaan. Cooperin ja Slagmulderin (1999) mukaan tavoitekustannuslaskenta on prosessi, jossa markkinoilta kerätään tietoa vaatimuksista mahdollisen tuotteen ominaisuuksien ja hinnan suhteen. Kun nämä ovat tiedossa, yritys pyrkii suunnittelemaan niiden mukaisen tuotteen. Tuotteen markkinahinnasta vähennetään yrityksen tavoittelema voittomarginaali, jolloin jäljelle jää tuotteen valmistukseen käytettävissä oleva summa. Tuotteen suunnittelussa mukaan otetaan myös alihankkijat, joille asetetaan tavoitteita komponenttikohtaisista hinnoista, jotta tuotteen tavoitteeksi asetettuun hintaan päästäisiin. Prosessi on iteratiivinen, sillä tuotteen kustannustavoitteeseen ei aina päästä, jolloin tuotteen voittomarginaali, komponenttien vaatimukset sekä kustannukset voivat muuttua. Jos tuotteen ominaisuudet muuttuvat prosessissa, on tärkeää palata markkinoille tarkistamaan tavoitehintaa muuttuneen tuotteen kysynnän varmistamiseksi. (Cooper & Slagmulder 1999)

Arvoketjun kustannuslaskenta tarkastelee koko arvoketjua, johon yritys kuuluu. Siinä yritys nähdään yhtenä osana monimutkaista ja uniikkia ketjua, joka koostuu arvoa tuottavista osista. Arvoketju alkaa tuotteen raaka-aineiden hankinnasta ja päättyy valmiin

tuotteen myymiseen asiakkaalle. Kustannukset syntyvät valmistuvan tuotteen arvoa liisäävistä prosesseista ketjun eri osissa. Arvoketjun kustannuslaskenta keskittyy siis tarkastelemaan yrityksen kustannus- ja tuottovaikutuksia koko arvoketjussa, ja täten edeltävien ja seuraavien ketjun osien saamat hyödyt on otettava huomioon. (Shank & Govindarajan 1992b)

4.2. Suunnittelu, ohjaus ja suorituskyvyn mittaaminen

Suunnitteluun, ohjaukseen ja suorituskyvyn mittaamiseen sisältyy Cadezin & Guildingin (2008) mukaan vertailukehittäminen (benchmarking) ja integroitu suorituskyvyn mittaaminen (integrated performance measurement). Tämän kategorian tekniikat keskittyvät suorituskyvyn mittaamiseen käyttäen apunaan organisaation ulkopuolista tietoa sekä useita erilaisia organisaatiokohtaisia mittareita, jotta suorituskyvystä saataisiin mahdollisimman todenmukainen kuva.

Vertailukehittäminen on työkalu, joka auttaa organisaatiota vertailemaan toimintojen tehokkuutta toimialojen sisällä ja niiden välillä jäljitelläkseen parhaat toimintatavat (Elnathan & Kim 1995). Sen ideana on mitata organisaation suorituskykyä eri parametreilla ja verrata tätä muiden toimijoiden vastaavaan suorituskykyyn. Kun tiedetään, kuinka muut yritykset suoriutuvat samoista tehtävistä, voidaan päätellä, kenellä toimijalla on ns. parhaat toimintatavat ja omaksua niitä myös omiin prosesseihin. (Elnathan et al. 1996)

Integroitu suorituskyvyn mittaaminen kohdistaa huomion organisaatiossa tapahtuvien ulkoisten ja sisäisten aktiviteettien seuraamiseen. Perusideana on, että organisaatio pystyisi integroitujen mittareiden avulla seuraamaan omaa tilannettaan, tekemään valaistuneita päätöksiä paremman ja jatkuvan seurantatiedon valossa ja näin ollen saavuttamaan etua kilpailijoihinsa nähden. (Gregory 1993) Yksi käytetyimmistä integroidun suorituskyvyn mittaamistyökaluista on tasapainotettu suorituskykymittaristo (balanced score card), joka mittaa organisaation suorituskykyä useilla eri osa-alueilla mittareilla, jotka ovat organisaation suorituskyvyn kannalta oleellisia (Libby et al. 2004).

4.3. Strateginen päätöksenteko

Strateginen päätöksenteko sisältää Cadezin & Guildingin (2008) mukaan strategisen kustannusten hallinnan (strategic cost management), strategisen hinnoittelun (strategic pricing) sekä brändin arvottamisen (brand valuation). Nämä tekniikat keskittyvät tukemaan strategisesti tärkeitä päätöksiä tuottamalla tietoa kustannuksista, hinnoittelusta ja brändistä.

Strateginen kustannusten hallinta tarkoittaa kustannustiedon käyttämistä: strategian luonnissa ja kommunikoinnissa, taktiikoiden toteuttamisessa strategiaa noudattaen sekä valvontatoimien kehittämisessä (Shank & Govindarajan 1992a). Tavanomaiset työkalut kuten nettonykyarvo tai kassavirtalaskelmat eivät sovellu hyvin tilanteisiin, jossa päätöksen tarkkaa taloudellista vaikutusta on vaikea määrittää. Tällöin strategisesta kustannusten hallinnasta on hyötyä, sillä se ottaa huomioon myös vaikeasti määriteltävien kustannusten roolin ja tarkastelee päätöksen sopivuutta korkeammalla tasolla. (Shank 1996) Strategisen kustannusten hallinnan voidaan nähdä kustannustietojen hallintokäyttönä, jossa tietoa käytetään strategian luonnissa, suunnittelussa, implementoinnissa ja arvioimisessa (Shank & Govindarajan 1992).

Strategisen hinnoittelun lähtökohtana on ulkoiset tekijät, kuten kilpailijoiden volyyymi, kustannukset, tuotot sekä markkinoiden kilpailu- ja kysyntätilanne. Toisin kuin tavanomainen hinnoittelu, se ei keskity sisäisiin kustannuksiin, vaan tarkastelee hinnoittelukysymystä kilpailullisena kysymyksenä. Tuotteen kustannusten ei siis näin ollen nähdä suoraan vaikuttavan tuotteen hinnoitteluun, vaan välillisesti esimerkiksi kykynä pitää alhaista hintatasoa lisäten oman tuotteen kysyntää ja haastaen kilpailijoita. (Simmonds 1982) Strategisessa hinnoittelussa hinnoittelupäätökseen vaaditaan myös ennusteita kysynnän muutoksesta ja kilpailijoiden reaktioista hinnoittelun seurauksena, jotta hinnoittelupäätöksen seuraukset markkinoilla voidaan arvioida (Jones 1988).

Brändin arvottaminen tarkoittaa nimensä mukaisesti yrityksen brändin rahallista arvottamista. Arvottamiseen on useita hieman toisistaan poikkeavia metodeja (Huang 2015). Brändin arvottamisen tehtävänä on luoda yritykselle kuva brändin arvosta, jotta se voi paremmin hahmottaa positionsa markkinoilla, arvottaa ostamiaan sekä kilpailevia yrityksiä, sekä mitata brändiarvon kehittymistä markkinoinnin seurauksena. (Guilding & Pike 1994)

4.4. Kilpailijakirjanpito

Kilpailijakirjanpito sisältää Cadezin & Guildingin (2008) mukaan kilpailijoiden kustannusarvioinnin (competitor cost assessment), kilpailuaseman seurannan (competitive position monitoring) sekä kilpailijan suorituskyvyn arvioinnin (competitor performance appraisal). Näiden tekniikoiden tarkoituksena on tuottaa yritykselle syvällistä tietoa kilpailijoista sekä kilpailuasetelmasta strategisten päätösten tueksi.

Kilpailijoiden kustannusarviointi keskittyy tuottamaan tietoa kilpailijoiden kustannuksista, joita voidaan havaita tutkimalla kilpailijan valmistusprosessia, mittakaavaetua, hal-

lintosuhteita sekä tuotesuunnittelua (Jones 1988). Bromwichin (1988) mukaan kilpailijoiden kustannukset ovat tärkeitä tietää, jotta oman yrityksen markkinastrategian voidaan todeta tuovan todellista hyötyä. Kilpailijoiden kustannustietoa voidaan hankkia muun muassa kilpailijan entisten työntekijöiden, yhteisten toimittajien tai asiakkaiden kautta (Ward 1992).

Kilpailuaseman seuranta tutkii yrityksen kilpailuympäristöä ja analysoi yrityksen asemaa suhteessa kilpailijoihin. Yksinään markkina-aseman, liikevaihdon tai voittojen vertaileminen suhteessa kilpailijoihin ei anna tarpeeksi kattavaa kuvaa kilpailuasetelmasta, sillä liikevaihto tai voitot saattavat muuttua nopeasti kilpailuasetelman muuttuessa. Oleellista on muodostaa kokonaiskuva kilpailijayrityksistä yhdistäen useista eri mittareista saatua tietoa. (Simmonds 1986) Mittareista saatu tieto on tärkeässä asemassa strategian luonnissa, tai kun pyritään vastaamaan kilpailun tuomiin haasteisiin.

Kilpailijan suorituskyvyn arviointi perustuu julkisista tulosraporteista saatuun tietoon. Tätä tietoa voidaan jalostaa vertailemalla kilpailijoiden raportteja aikaisempiin ja luoda mittareita, jotka kuvaavat kilpailijoiden tulosten muutoksia ja antavat näin ollen syvempää ymmärrystä siitä, mitä kilpailijan organisaatiossa ja koko markkinoilla tapahtuu. Koska suorituskyvyn arviointi tehdään julkisten raporttien pohjalta, tiedon hankinnan kustannukset ovat pienet. (Moon & Bates 1993)

4.5. Asiakaskirjanpito

Asiakaskirjanpito sisältää Cadezin & Guildingin (2008) mukaan asiakkaan kannattavuusanalyysin (customer profitability analysis), asiakkaan elämänkaaren kannattavuusanalyysin (lifetime customer profitability analysis) sekä asiakkaan arvioimisen resurssina (valuation of customers as assets). Mainitut tekniikat keskittyvät analysoimaan yrityksen asiakkaita ja antamaan syvällistä tietoa eri asiakkaiden ja asiakassegmenttien kannattavuudesta.

Asiakkaan kannattavuusanalyysi keskittyy tarkastelemaan asiakkaiden kokonaiskannattavuutta yritykselle. Aiemmin uskottiin, että suurimmat asiakkaat olivat kannattavimpia, mutta todellisuudessa näin ei ollut, sillä usein he myös käyttivät eniten yrityksen resursseja sekä ajoivat hintaa alas. (Zeithaml 2000) Reichheldin (1996) mukaan yrityksen kannattavuuteen vaikuttaakin merkittävästi se, ketä yritys palvelee ja millä tasolla. Hänen mukaansa yrityksen on keskityttävä palvelemaan niitä asiakassegmenttejä, joiden kokema arvo yrityksen tuotteista tai palveluista on suurin. Tällöin maksimoidaan asiakaspysyvyys ja tuotteista saatu voitto.

Asiakkaan elämänkaaren kannattavuusanalyysi tarkastelee asiakkaan kannattavuutta sen koko asiakassuhde-elinkaaren aikana (Kumar 2008). Toisin kuin asiakkaan kannattavuusanalyysi, asiakkaan elämänkaaren kannattavuusanalyysi tarkastelee historian lisäksi myös tulevaisuutta. Tämä tarkoittaa tulevan asiakaskäyttäytymisen ennustamista sekä tulevan kannattavuuden hahmottamista, joista voidaan nähdä asiakkaan kannattavuus koko sen elinkaaren aikana. Tämä mahdollistaa myynnin edistämisen ja palveluun panostamisen kaikkein kannattavimpiin asiakkaisiin koko elämänkaaren aikana. (Zhang & Seetharaman 2018)

Asiakkaan arvioiminen resurssina näkee yrityksen asiakkaat rahallisesti arvotettavina resursseina, jotka kasvattavat yrityksen arvoa. Ajatuksena on, että jos asiakkaan elämänkaaren tuotot pystytään ennustamaan, pystytään ennusteen avulla määrittämään myös yksittäisen asiakkaan tuoma liikevaihto ja sitä kautta sen arvo yritykselle. (Gupta & Lehmann 2003) Myös asiakaskanta yleisesti on nähty suurena lähteenä yrityksen aineettomalle pääomalle – etenkin yritysten hinnoittelussa (Foster et al. 1996).

Kuten huomataan, strategisen johdon laskentatoimen tekniikat pyrkivät vastaamaan sellaisiin kysymyksiin, joihin liittyy paljon epävarmuutta, arvioita ja ennustamista. Vaikka edellisten tekniikoiden avulla ei voida luoda yhtä tarkkoja laskelmia kuin esimerkiksi historiatietoon perustuvilla laskelmilla tavanomaisessa laskentatoimessa, on ennusteista paljon hyötyä strategisia päätöksiä tehdessä. Toisaalta vaikka tekniikoita ei käytettäisi kukaan yrityksessä, on tekniikoiden taustalla olevat ajatukset hyvä pitää mielessä päätöksenteossa, jotta taloustiedolla tuotettuja raportteja osattaisiin katsoa riittävällä varauksella.

5. TUTKIMUKSIA JOHDON LASKENTATOIMEN KÄYTÖSTÄ YRITYKSEN STRATEGISESSA JOHTAMISESSA

Jotta strategisen johdon laskentatoimen roolia yrityksen strategisessa johtamisessa voitaisiin tarkastella, on keskityttävä tutkimuksiin aiheesta. Tutkimuksia etsittäessä on keskitytty artikkeleihin, jotka ovat tuoreita, vastaavat tutkimuskysymykseen sekä ovat luotettavasta lähteestä. Mukaan on otettu myös tutkimuksia, jotka ovat iältään vanhempia, mutta joiden voidaan katsoa vastaavan tutkimuskysymykseen ja joita on mainittu tuoreimmista artikkeleista. Näin voidaan saada kattava kuva strategisen johdon laskentatoimen käytöstä yrityksissä.

Työssä on käytetty yhteensä 16:ta eri tutkimusta ja artikkelia. Tutkimuksia ja artikkeleita luettaessa on keskitytty samalla kirjaamaan artikkeleiden sisältöä tarkastelemalla strategisen johdon laskentatoimen roolia ja hyötyjä, käytettyjä tekniikoita sekä haasteita. Tarkastelun alla olleista teemoista muodostui lopulta tutkimusosion rakenne.

Tutkimusosio etenee seuraavasti: Kappaleessa 4.1 käsitellään sitä, miten tutkimukset määrittelevät strategisen johdon laskentatoimen roolin ja hyödyt yrityksen strategisessa johtamisessa. Kappaleessa 4.2 tarkastellaan mitkä aikaisemmin esitellyistä strategisen johdon laskentatoimen tekniikoista on yrityksissä käytössä. Kappaleessa 4.3 kootaan yhteen tutkimuksista löydettyjä haasteita strategisen johdon laskentatoimen käytössä.

5.1. Strategisen johdon laskentatoimen rooli ja hyödyt yrityksen strategisessa johtamisessa

Hallin (2010) mukaan johtamistyössä informaatiota päätöksenteon tueksi ei haeta pelkästään päätöksenteon hetkellä, vaan usein päätökset perustuvat eri lähteistä ajan myötä hankittuun tietoon. Nämä tiedot yhdessä muodostavat kokonaiskuvan, jonka varassa harkittuja päätöksiä voidaan tehdä. Samaa voidaan soveltaa myös strategiseen johdon laskentatoimeen, jolloin dataa tulisi kerätä ja analysoida säännöllisesti niin, että yrityksen johdolle muodostuisi paras mahdollinen kokonaiskuva yrityksen ja sen toimintaympäristön tilanteesta.

Kirjallisuudessa strategisen johdon laskentatoimen merkittävin rooli on nimensä mukaisesti yrityksen strategian luonnin tuki. Tämä määritelmä voidaan hajottaa pienempiin palasiin, jotta yksittäisiä pienempiä rooleja strategian luonnin tueksi voidaan tunnistaa. Col-

lierin ja Gregoryyn (1995) artikkelissa strategisen johdon laskentatoimen roolina on tuottaa pitkän aikavälin budjetteja mahdollisten tulevaisuuden skenaarioiden hahmottamiseksi sekä tulevaisuuden rahoitustarpeiden kartoittamiseksi. Näiden tietojen valossa myös strategisia vaihtoehtoja pystytään arvioimaan. Myös kilpailijoiden kustannusten ja rakenteen seuraamisella on yleinen rooli tutkimuksen yrityksillä. Näin ollen yritykset pystyvät ennakoimaan kilpailijoiden hinnoittelua sekä kehittämään omaa toimintaansa vertailukehittämisen avulla. Myös Pearsonin (1996) artikkelin mukaan strategisella johdon laskentatoimella on rooli ennusteiden ja skenaarioiden luojana.

Myös Obohin ja Ajiboladen (2017) tutkimuksessa strategisella johdon laskentatoimella korostuu sama rooli. Heidän mukaansa strateginen johdon laskentatoimi tukee lisäksi kriisitilanteissa, joissa ympäristö muuttuu nopeasti, sillä tilanteisiin on pystytty varautumaan ennen kriisin syntyä. Myös tieto markkinoista ja asiakkaista auttaa sopeutumaan uusiin olosuhteisiin nopeasti. Strateginen johdon laskentatoimi tehostaa myös päätöksentekoa kasvavan kilpailuedun ja markkinaosuuden saavuttamiseksi.

Myös Costantinin ja Zanin (2017) tutkimuksessa huomattiin, että organisaatio hyötyy strategisesta johdon laskentatoimesta helpottamalla päätösten tekemistä nopeasti muuttuvassa ympäristössä. He totesivat myös, että strateginen johdon laskentatoimi onkin enemmän käytössä niissä yrityksissä, joiden ympäristössä on paljon muutoksia. Sen hyöty myös korostui muuttuvassa ympäristössä stabiilia enemmän.

AlMaryanin ja Sadikin (2012) tutkimuksessa romanialaisten yritysten strategisesta johdon laskentatoimen käytöstä sen nähtiin tukevan strategista johtamista mittaamalla strategialle annettuja tavoitteita, joiden kautta pystyttiin pääsemään strategisiin tavoitteisiin. Myös kustannusten parempi hallinta ja kustannustieto lisäsi tietoa strategisten päätösten tueksi ja näin ollen mahdollisti tehokkaamman strategisen johtamisen prosessin. Strategian onnistumista mittaavaa roolia tukee myös Noordin et al. (2015) tutkimus, jossa tutkittiin malesialaisten yritysten strategisen johdon laskentatoimen käyttöä. Tutkimuksessa todettiin, että eri strategisen johdon laskentatoimen tekniikoiden käyttö tuotti yritykselle tehokkaampaa tuotantoa ja markkinointia ja johti parempaan taloudelliseen sekä ei-taloudelliseen suorituskyykyyn.

Tillmannin ja Goddardin (2008) tekemässä kenttätutkimuksessa tutkittiin erään kansainvälisen suuryrityksen strategisen johdon laskentatoimen käyttöä ja huomattiin, että yrityksessä sitä käytettiin eräänlaisena ”sense-making”-työkaluna. Sen tarkoituksena oli auttaa organisaatiota hahmottamaan kompleksisia ongelmia strategian luonnissa ja näin ollen mahdollistaa organisaation parempi suorituskyyky tulevaisuudessa.

Muuttuvassa ympäristössä myös strategioiden on muututtava nopeasti. Lachmannin et al. (2013) tutkimuksessa sairaaloiden strategisen johdon laskentatoimen käytöstä nopeasti muuttuvassa ympäristössä sen rooleiksi yrityksissä löydettiin strategian toimeenpanon kartoittaminen, riskien hallinta sekä taloudellisten päätösten tuki. Tutkimuksessa huomattiin myös, että ne sairaalat, jotka käyttivät strategista johdon laskentatoimea, suoriutuivat paremmin niin taloudellisilla kuin ei-taloudellisillakin mittareilla.

Cuganesanin et al. (2012) artikkelissa tutkittiin, kuinka julkisomisteisessa organisaatiossa käytettiin strategista johdon laskentatoimea. Sen roolina oli organisaation resurssien määrittäminen, toimintojen priorisoiminen, arvoketjujen tarkasteleminen sekä strategian luonnin tukeminen edellisten keinojen kautta. Tehokkaan resurssien määrittämisen ansiosta organisaatio hyötyi vähentyneestä ylikuormituksesta, toimintojen priorisointi johti yleisesti tehokkaampaan suorituskykyyn, ja arvoketjuajattelu johti tehokkaampaan työskentelyyn eri virastojen välillä. Myös Roslenderin ja Hartin (2003) tutkimuksessa havaittiin, että strateginen johdon laskentatoimi johti parempaan yrityksen funktiot leikkaavaan yhteistyöhön ja tiedon jalostukseen, josta oli hyötyä koko organisaatiolle.

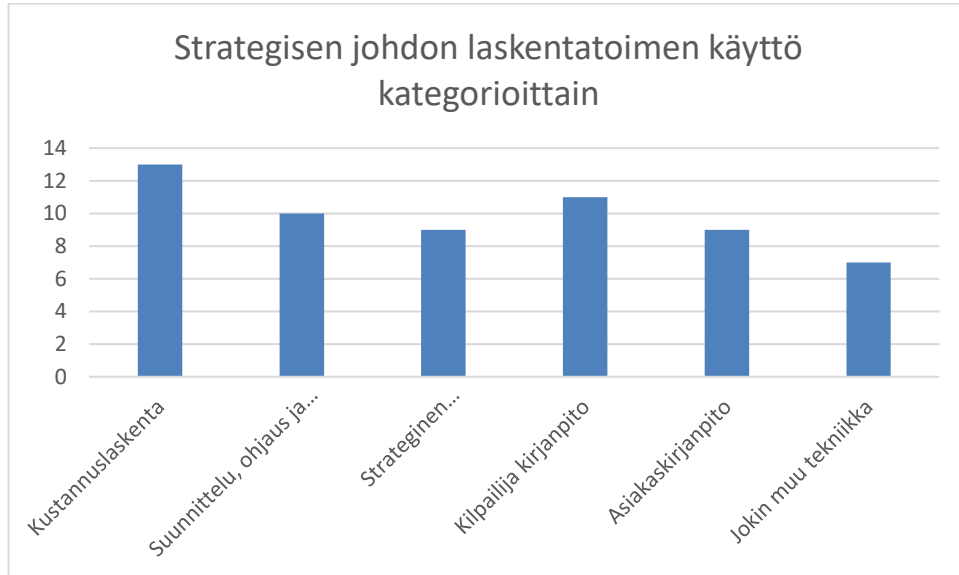
Suhailin (2018) tutkimuksessa irakilaisien yritysten sekä Turnerin et al. (2017) tutkimuksessa hotellialan strategisen johdon laskentatoimen käytöstä todettiin, että sen käyttö johti parempaan suorituskykyyn kuin yrityksissä, joissa sitä ei ollut käytössä. Näiden sekä edellisten esimerkkien perusteella voidaan todeta, että strategisella johdon laskentatoimella on erilaisia rooleja ja hyötyjä eri organisaatioissa.

5.2. Yrityksissä käytetyt strategisen johdon laskentatoimen tekniikat

Tässä työssä käytetyt tutkimukset auttavat hahmottamaan, miten eri strategisen johdon laskentatoimen tekniikat ovat käytössä organisaatioissa. Koska työssä käytetyt tutkimukset tutkivat strategisen johdon laskentatoimen käyttöä eri toimialoilla useissa eri maanosissa viimeisen kahden vuosikymmenen ajalta, voidaan tutkimuksista saatua tietoa eri tekniikoiden käytöstä pitää mittarina strategisen johdon laskentatoimen globaalille käytölle.

Käytettyjä tekniikoita on tutkittu seuraavasti: Artikkeleita luettaessa on kirjattu ylös tekniikat, joita yritysten mainitaan käyttävän. Artikkeleissa, joissa tekniikoita on mainittu paljon, tulkinta tekniikan käytöksi on tehty niiden osalta, joiden käyttöä voidaan pitää merkittävänä. Jos artikkelissa ei ole suoraan nimetty mainittua tekniikkaa, mutta sen voidaan nähdä sopivaksi jonkin työn alussa esitellyn tekniikan määritelmään, on se tulkittu kyseiseksi tekniikaksi. Jos artikkelissa on mainittu yleisesti jonkin kategorian tekniikoiden

käytöstä, on se kirjattu yleisesti ko. kategorian käytöksi. Mikäli tekniikkaa ei voida tunnistaa yhdeksikään työn alussa esitellyistä tekniikoista, on se kirjattu nimellä ”Jokin muu tekniikka”. Taulukko eri strategisen johdon laskentatoimen käytetyistä tekniikoista on työn liiteosiossa.



Kuva 2. Eri strategisen johdon laskentatoimen tekniikoiden käyttö kategorioittain työssä käytetyissä tutkimuksissa.

Kuten kuvasta (kuva 2) huomataan, mikään strategisen johdon laskentatoimen kategoria ei erityisesti nouse esille. Tämä tarkoittaa, että tutkimusten perusteella eri kategorioiden tekniikat ovat diffusoituneet tehokkaasti sekä eri toimialojen kesken että maantieteellisesti. Toisaalta tästä voidaan myös päätellä, että mikään kategoria ei ole yleisesti ottaen toista suosittumpi. Kuitenkin kustannuslaskennan tekniikat ovat hieman muita kategorioita enemmän käytössä, mutta se voi osin selittyä sillä, että kustannuslaskentakategoriaan kuuluu muita kategorioita enemmän tekniikoita.

Myös ”Jokin muu tekniikka” -kategoria on huomion arvoinen. Se käsittää muiden kuin tässä työssä aiemmin esiteltyjen tekniikoiden käytön (kappale 4). Aiemmin esitellyt tekniikat esiintyvät kirjallisuudessa, ja niitä mainitaan myös tässä tutkimuksessa käytetyissä artikkeleissa. Kirjallisuudessa tunnistettujen tekniikoiden lisäksi on kuitenkin olemassa myös huomattava määrä sellaisia strategisen johdon laskentatoimen tekniikoita, joita ei tämän työn kirjallisuuskatsauksen avulla pystytty määrittelemään, mutta joita esiintyi tutkimuksissa.

Kategoriakohtainen tarkastelu strategisen johdon laskentatoimen tekniikoista antaa hyvän kokonaiskuvan eri kategorioiden käytöstä, mutta se ei kerro yksittäisten tekniikoiden käytöstä paljoakaan. Jotta käytössä olevia yksittäisiä tekniikoita voidaan paremmin hahmottaa, täytyy niitä tarkastella tekniikkakohtaisesti.



Kuva 3. Käytetyt strategisen johdon laskentatoimen tekniikat työssä käytetyissä tutkimuksissa.

Kuvasta 3 voidaan huomata, että eri tekniikoiden käytön välillä on huomattavia eroja. Tutkimusten perusteella vertailukehittäminen on strategisen johdon laskentatoimen tekniikoista suosituin. Myös integroitu suorituskyvyn mittaaminen, strateginen kustannusten hallinta, kilpailuaseman seuranta sekä asiakkaan kannattavuusanalyysi korostuivat. Kuten huomataan, osa tekniikoista oli vain vähäisellä käytöllä, mikä viittaa siihen, ettei näitä tekniikoita tunneta vielä kovin hyvin tai että tekniikoista ei ole yrityksissä erityistä hyötyä. Toisaalta diagrammi osoittaa sen, että tässä tutkimuksessa tunnistetut tekniikat eivät ole tunnettuja pelkästään akateemisessa kirjallisuudessa, vaan niitä käytetään myös yritysmaailmassa.

5.3. Haasteet strategisen johdon laskentatoimen yleisemmälle käytölle

Myös haasteet nousivat esiin työssä käytetyissä, strategisen johdon laskentatoimen käyttöä koskevissa tutkimuksissa. Yleisin tutkimuksissa esiintynyt haaste strategisen johdon laskentatoimen suuremmalle käytölle oli sen tuomat kustannukset. AlMaryani ja Sadik (2012), Turner et al. (2017) sekä Costantini ja Zanin (2017) mainitsevatkin jokainen nimenomaan kustannukset strategisen johdon laskentatoimen tekniikoiden vähäisen käytön syyksi. Kustannukset voivat syntyä henkilöstön koulutuksesta, tukevien järjestelmien hankinnoista tai tiedonkeruusta, jota strategisen johdon laskentatoimen tekniikoiden käyttö edellyttää.

Tillmann ja Goddard (2008) sekä Turner et al. (2017) puolestaan kertovat artikkeleissaan tekniikoiden monimutkaisuuden olevan haaste niiden laajemmalle käytölle. Myös Costantinin ja Zanin (2017) sekä Roslenderin ja Hartin (2003) artikkeleissa mainitaan, ettei strategisen johdon laskentatoimen tekniikoita tunnettu tai ymmärretty kunnolla. On siis selvää, että strateginen johdon laskentatoimi ei ole tuttu vielä kaikissa yrityksissä, jolloin sen tekniikoiden implementoiminen ei myöskään ole mahdollista.

Myös muita yksittäisiä seikkoja strategisen johdon laskentatoimen käyttämisen haasteista kertoivat Collier ja Gregory (1995), joiden mukaan tilanteissa, joissa yrityksessä on vahva henkilökeskeinen johto, voi olla haasteita ottaa strategisen johdon laskentatoimen tekniikoita käyttöön. AlMaryanin ja Sadikin (2012) mukaan muutosvastarinta puolestaan oli yksi syy strategisen johdon laskentatoimen tekniikoiden laajemmalle käytölle. Lachmannin et al. (2013) tutkimuksessa taas löydettiin, että strateginen johdon laskentatoimi ei ollut käytössä yrityksissä, joilla ei ollut tulospainetta, kuten julkisomisteisissa sairaaloissa.

Kuten huomataan, strategisen johdon laskentatoimen käytössä on myös haasteita. Niistä suurin osa liittyy kustannuksiin ja tekniikoiden tuntemattomuuteen. Myös yrityksen kulttuuri ja tavoitteet voivat olla vastustavia voimia. Esimerkiksi yrityksen henkilöstö voi vastustaa uusien tekniikoiden käyttöönottamista. Voi myös olla, ettei yrityksellä ole tarvetta käyttää uusia tekniikoita, kuten valtion omistamissa voittoa tavoittelemattomissa yrityksissä.

6. PÄÄTELMÄT

Tämä työ syvensi ymmärrystä strategisen johdon laskentatoimen roolista yrityksen strategisessa johtamisessa kokoamalla yhteen sen käyttöä tutkivia artikkeleita. Työssä huomattiin, että strategisella johdon laskentatoimella oli useita rooleja eri yrityksissä. Näitä rooleja olivat pitkän aikavälin suunnitelmien tekeminen budjettien muodostuksessa, rahoituksen suunnittelussa sekä ennusteiden ja skenaarioiden luonnissa. Myös kilpailun seuranta kilpailijoiden kustannusten, kilpailutilanteen ja ympäristön muutosten seuraamisen muodossa kuuluvat strategisen johdon laskentatoimen rooleihin. Niin ikään kustannusten seuranta sekä mittaaminen strategisten tavoitteiden saavuttamisessa ja suorituskyvyn arvioinnissa luetaan siihen kuuluviksi.

Strategisen johdon laskentatoimen käyttö johti kustannusten parempaan hallintaan, päätöksentekoprosessin tehostumiseen, strategisten vaihtoehtojen parempaan arviointiin, parempaan yhteistyöhön yrityksen eri funktioiden välillä, liiketoiminnan tehokkaampaan kehittämiseen, vähentyneeseen ylikuormitukseen sekä muutoksiin sopeutumiseen. Lisäksi useissa tutkimuksissa strategisen johdon laskentatoimen todettiin myös tuovan niitä käyttäville yrityksille menestystä taloudellisilla ja ei-taloudellisilla mittareilla.

Tässä työssä käytetyt tutkimukset olivat ajallisesti, maantieteellisesti sekä toimialallisesti hajautettu, jotta strategisen johdon laskentatoimen eri tekniikoiden käytöstä saataisiin mahdollisimman kattava kuva tutkimuksen laajuuteen nähden. Eri maantieteellisten, ajallisten, toimialallisten tai tutkimustyyppisten tutkimusten välillä ei löytynyt vaikutusta siihen, millaisia tekniikoita yrityksissä käytettiin. Kun strategisen johdon laskentatoimen tekniikoita tarkasteltiin kategorioittain, huomattiin, ettei yksikään kategorioita ollut merkittävästi käytetympi kuin toinen. Kun tekniikoita tarkasteltiin yksittäin, huomattiin että vertailukehittäminen, strateginen hinnoittelu, integroitu suorituskyvyn mittaaminen, kilpailuaseman seuranta ja asiakkaan kannattavuusanalyysi olivat suosituimpia tekniikoita. Nämä erottuivat joukosta, sillä ne ovat yleisesti tunnettuja myös kirjallisuuden ulkopuolelta. Tämä voisi viitata siihen, että niitä käytetään eniten juurikin tunnettuuden vuoksi.

Haasteiksi strategisen johdon laskentatoimen käytölle todettiin olevan tekniikoiden käyttämiseen kuluvat kustannukset, tietämättömyys ja ymmärryksen puute. Myös muutosvastarinta ja voittoa tavoittelemattomien organisaatioiden kannustimet vaikeuttivat tekniikoiden käyttöönottamista.

Tämän työn tulosten perusteella voidaan päätellä, että strateginen johdon laskentatoimi ei ole pelkästään akateemisen kirjallisuuden luoma laskentatoimen haara, vaan sen

käyttö on levinnyt maailmanlaajuisesti ja useille eri toimialoille. Sillä on löydettyjen hyötyjen perusteella paljon annettavaa yrityksille. Riippuen siitä, millainen on yrityksen toimintaympäristö ja millaista tietoa yritys tarvitsee, tulisi yritysten perehtyä strategisen johdon laskentatoimen tekniikoihin ja pohtia, mitä tekniikoita voitaisiin soveltaa omassa liiketoiminnassa kilpailuedun parantamiseksi. Koska tämä työ ei pelkästään esittele strategisen johdon laskentatoimen roolia ja hyötyjä, vaan käy perusteellisesti läpi yrityksen strategian, strategisen johtamisen sekä strategisen johdon laskentatoimen tekniikat, voi lukija tämän työn perusteella saada kattavan kuvan aihealueen ympäriltä ja perehtyä niihin tekniikoihin, jotka katsoo tämän työn perusteella olevan hyödyllisiä omalle organisaatiolleen.

Koska työssä tehty tutkimus perustuu muiden tieteenharjoittajien julkaisemiin tutkimuksiin, joissa tutkimusmenetelmät ja -kysymykset poikkeavat toisistaan, on huomioitava tästä seuraavat vaikutukset. Ensinnäkin tutkimuksissa oleva sisältö on tulkittu tämän tutkimuksen näkökulmasta ja tutkimuksista on poimittu tämän työn kannalta oleelliset asiat. Toiseksi, koska tässä työssä on käytetty sekä kysely- että kenttätutkimuksia, kenttätutkimuksissa löydetty roolit ja hyödyt strategiselle johdon laskentatoimelle saattavat korostua, sillä kyselytutkimuksissa ei voida keskittyä samalla tarkkuudella yhteen yritykseen ja sen kokemiin hyötyihin. Vastaavasti, koska kyselytutkimus kattaa suuremman populaation yrityksiä kuin kenttätutkimus, voi tämä vääristää omalta osaltaan tämän työn tuloksia strategisen johdon laskentatoimen roolista, hyödyistä sekä käytetyistä tekniikoista.

On myös huomattava, että kyselytutkimuksissa strategisen johdon laskentatoimen ja tutkittujen tekniikoiden todellinen käyttö voi vääristyä. Kyselyihin vastaajilla voi olla paine vastata käyttävänsä strategisen johdon laskentatoimen tekniikoita vain välttyäkseen paljastamasta, ettei yritys todellisuudessa käytä edistyneitä laskentatoimen tekniikoita. Myös tutkijoiden paine saada näkyvyyttä tutkimuksilleen on syytä huomioida, sillä tutkimukset voidaan nimellisesti tehdä strategisesta johdon laskentatoimesta, vaikka kyse olisikin todellisuudessa pelkästä johdon laskentatoimesta. Tätä on kuitenkin pyritty eliminomaan valitsemalla tähän työhön vain sisällöltään ja tutkimukseltaan oleelliset tutkimukset.

Tämä työ loi valoa uusimpien tutkimusten avulla strategiseen johdon laskentatoimen rooleihin ja hyötyihin, mutta kuten edellä mainittiin, se koostuu useista erinäisistä tutkimuksista, mikä asettaa tiettyjä rajoitteita. Syvempää tutkimusta strategisen johdon laskentatoimen roolista sekä hyödyistä siis tarvitaan. Tutkimusosassa huomattiin myös että, tässä työssä tunnistetut tekniikat eivät kattaneet kaikkia tutkimuksissa käytettyjä strategisen johdon laskentatoimen tekniikoita. Täten lisää tutkimusta tarvitaan myös sellaisista tekniikoista, jotka vielä tällä hetkellä ovat kirjallisuudessa tuntemattomampia.

7. LÄHTEET

- ALMARYANI, M.A.H. and SADIK, H.H., 2012. *Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence*.
- ARORA, M.N., 2009. *Management Accounting: Theory, Problems and Solutions*. Mumbai, INDIA: Himalaya Publishing House.
- BELOHLAV, R., 1993. Quality, strategy and competitiveness. *California Management Review*, **35**, pp. 55-67.
- BOWMAN, C. and AMBROSINI, V., 2007. Firm value creation and levels of strategy. *Management Decision*, **45**(3), pp. 360-371.
- BRENNAN, L.L. and SISK, F., 2015. *Strategic management: a practical guide*. New York, New York (222 East 46th Street, New York, NY 10017): Business Expert Press.
- BROMWICH, M., 1988. The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy. *Management Accounting*, **66**, pp. 27-44.
- BURNS, J. and SCAPENS, R., W., 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, **11**(1), pp. 3-25.
- CADEZ, S. and GUILDING, C., 2008. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, **33**(7-8), pp. 836-863.
- CADEZ, S. and GUILDING, C., 2007. Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting & Organizational Change*, **3**(2), pp. 126-146.
- CAVES, R.E., 1980. Industrial organization, corporate strategy and structure. *In Readings in Accounting for Management Control (pp. 335-370)*, pp. 335-370.
- CERTO, S.C. and PETER, J.P., 1993. *Strategic Management: a focus on process*. Richard d Irwin.
- COLLIER, P. and GREGORY, A., 1995. Strategic management accounting: a UK hotel sector case study. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, **7**(1), pp. 16-21.
- COOPER, R. and SLAGMULDER, R., 1999. Develop profitable new products with target costing; *Sloan Management Review*, **40**, pp. 23-33.
- COSTANTINI, A. and ZANIN, F., 2017. The Effect of Perceived Environmental Uncertainty on the Use and Perceived Usefulness of Strategic Management Accounting: Some Empirical Evidence. *Managing Global Transitions*, **15**(4), pp. 379-298.

CUGANESAN, S., DUNFORD, R. and PALMER, I., 2012. Strategic management accounting and strategy practices within a public sector agency. *Management Accounting Research*, **23**(4), pp. 245-260.

DUNK, A.S., 2004. *Product life cycle cost analysis: the impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information*.

EDEN, C. and ACKERMANN, F., 2013. *Making strategy: The journey of strategic management*. Sage.

ELNATHAN, D. and KIM, O., 1995. Partner selection and group formation in cooperative benchmarking. *Journal of Accounting and Economics*, pp. 345-364.

ELNATHAN, D., LIN, T.W. and YOUNG, M.S., 1996. Benchmarking; Management accounting: Framework for research; **8**, pp. 37-54.

FITZROY, P.T., HULBERT, J.M., GHOBADIAN, A. and EBSCOHOST, 2011. *Strategic management: the challenge of creating value*. 2nd edn. New York: Routledge.

FOSTER, G., GUPTA, M. and SJOBLUM, L., 1996. Customer profitability analysis: Challenges and new directions; *Journal of Cost Management*, **10**, pp. 5-17.

FOWZIA, R., 2011. Strategic management accounting techniques: Relationship with business strategy and strategic effectiveness of manufacturing organizations in Bangladesh. *World Journal of Management*, **3**(2), pp. 54-69.

GREGORY, M.J., 1993. *Integrated performance measurement: A review of current practice and emerging trends*.

GUILDING, C. and PIKE, R., 1994. Brand valuation: a model and empirical study of organizational implications; *Accounting and Business Research*, **24**(95), pp. 241-254.

GUILDING, C., CRAVENS, K.S. and TAYLES, M., 2000. An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, **11**(1), pp. 113-135.

GUPTA, S. and LEHMANN, D.R., 2003. Customers as assets. *Journal of Interactive marketing*, **17**(1), pp. 9-24.

HALL, M., 2010. Accounting information and managerial work. *Accounting, Organizations and Society*, **35**(3), pp. 301-315.

HEAGY, C.D., 1991. Determining optimal quality costs by considering of lost sales . **5**, pp. 64-72.

HENDERSON, B.D., 1989. The origin of strategy. *Harvard business review*, **67**(6), pp. 139-143.

HONGGOWATI, S., RAHMAWATI, R., ARYANI, Y.A. and PROBOHUDONO, A.N., 2017. Corporate governance and strategic management accounting disclosure. *Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management*, **1**(1), pp. 23-30.

- HOQUE, Z., 2003. *Strategic management accounting: concepts, processes and issues*. London; Rollinsford, NH: Spiro Press.
- HUANG, J., 2015. A Review of Brand Valuation Method; *Journal of Service Science and Management*, **8**(1)
- JOHNSON, P., 2006. *Corporate Strategy: Purpose*. In *Astute Competition*. Emerald Group Publishing Limited.
- JOHNSON, T.H. and KAPLAN, R.S., 1987. Relevance lost: the rise and fall of management accounting.
- JONES, L., 1988. Competitor cost analysis at Caterpillar; *Strategic Finance*, **77**, pp. 32-38.
- JOSHI, P.L., 2001. The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, **10**(1), pp. 85-109.
- KAMENSKY, M., 2014. *Strateginen Johtaminen - Menestyksen timantti*. 1 edn. Alma Talent.
- KUMAR, V., 2008. *Customer lifetime value—the path to profitability*. 2 edn.
- LACHMANN, M., KNAUER, T. and TRAPP, R., 2013. Strategic management accounting practices in hospitals. *Journal of Accounting & Organizational Change*, **9**(3), pp. 336-369.
- LANCASTER, K.J., 1966. A new approach to consumer theory. *Journal of Political Economy*, (April), pp. 132-157.
- LIBBY, T., SALTERIO, S.E. and WEBB, A., 2004. The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment. *The Accounting Review*, (79), pp. 1075-1094.
- MADEGOWDA, J., 2006. *Management Accounting*. Mumbai, INDIA: Global Media.
- MCMANNERS, P., 2014. *Corporate Strategy in the Age of Responsibility*; Routledge.
- MINTZBERG, H. and WATERS, J.A., 1985. Of strategies, deliberate and emergent. *Strategic Management Journal*, **6**(3), pp. 257-272.
- MONDEN, Y. and HAMADA, K., 1991. Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies. *Journal of Management Accounting Research*, **3**, pp. 16-34.
- MOON, P. and BATES, K., 1993. Core analysis in strategic performance appraisal; *Management Accounting Research*, **4**, pp. 139-152.
- NIXON, B. and BURNS, J., 2012. The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, **23**(4), pp. 229-244.
- NOORDIN, R., ZAINUDDIN, Y., FUAD, MAIL, R. and SARIMAN, N.K., 2015. Performance Outcomes of Strategic Management Accounting Information Usage in Malaysia:

- Insights from Electrical and Electronics Companies. *Procedia Economics and Finance*, **31**, pp. 13-25.
- OBOH, C.S. and AJIBOLADE, S.O., 2017. *Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks*.
- PEARSON, T.A., 1996. Strategic management accounting in practice. *CMA - the Management Accounting Magazine*, **70**(10), pp. 19.
- PORTER, M.E., 1989. *From competitive advantage to corporate strategy*. London: Palgrave.
- PORTER, M.E., 1996. *What is strategy?* Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- REICHHELD, F., 1996. *The Loyalty Effect: The Hidden Force Behind Growth, Profits, and Lasting Value*. Harvard Business School Press.
- ROSLENDER, R. and HART, S.J., 2003. In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management accounting research*, **14**(3), pp. 255-279.
- SHANK, J.K., 1996. Analyzing technology investments—from NPV to Strategic Cost Management (SCM). *Management Accounting Research*, (7), pp. 185-197.
- SHANK, J.K. and GOVINDARAJAN, V., 1992a. Strategic cost management: tailoring controls to strategies. *Journal of Cost Management*, **3**(6), pp. 14-25.
- SHANK, J.K. and GOVINDARAJAN, V., 1992b. Strategic cost management: The value chain perspective; *Journal of Management Accounting research*, **4**, pp. 179-197.
- SHIELDS, M.D. and YOUNG, M.S., 1991. Managing product life cycle costs: An organizational model. *Journal of Cost Management*, **5**, pp. 39-52.
- SIMMONDS, K., 1981. Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, (59), pp. 26-29.
- SIMMONDS, K., 1986. The accounting assessment for competitive position; *European Journal of Marketing*, **20**(1), pp. 16-31.
- SIMMONDS, K., 1982. Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example. *Accounting and Business Research*, (47), pp. 206-214.
- SIMON, H.A., KOZMETSKY, G., GUETZKOW, H. and TYNDALL, G., 1955. Organizing for controllership: centralization and decentralization. *The Controller Copyright Financial Executives Institute*, (33), pp. 11–18.
- SPONEM, S. and LAMBERT, C., 2012. Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective. *European Accounting Review*, **21**(3), pp. 565-589.

SUBBA RAO, P., 2010. *Strategic management*. Rev. edn. Mumbai [India]: Himalaya Pub. House.

TILLMANN, K. and GODDARD, A., 2008. Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, **19**(1), pp. 80-102.

TIMIMI A L SUHAIL, 2018. Case Study: The Influence of Strategic Management accounting on Iraqi Service Companies' Performance. *Advances in Management*, **11**(3), pp. 16-24.

TURNER, M.J., WAY, S.A., HODARI, D. and WITTEMAN, W., 2017. Hotel property performance: The role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management*, **63**, pp. 33-43.

TZU, S., 2012. *Sun Tzu Art of War*. Vij Books India Pvt Ltd.

WARD, K., 1992. *Accounting for Market Strategies*. Oxford: Butterworth-Heinemann.

ZEITHAML, V.A., 2000. Service quality, profitability, and the economic worth of customers: what we know and what we need to learn; *Academy of Marketing Science Journal*, **28**, pp. 67-85.

ZHANG, Q. and SEETHARAMAN, P.B., 2018. Assessing lifetime profitability of customers with purchasing cycles. *Marketing Intelligence & Planning*, **36**(2), pp. 267-289.

8. LIITTEET

Liite 1. Artikkeleista poimitut tekniikat

Kategoria	Tekniikka		Artikkelit															
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Kustannuslaskenta		13													x		x	x
	Ominaisuuskustannuslaskenta	1				x												
	Elinkaarikustannuslaskenta	1															x	
	Laatukustannuslaskenta	2										x					x	
	Tavoitekustannuslaskenta	3									x						x	x
	Arvoketkun kustannuslaskenta	3		x		x				x								
Suunnittelu, ohjaus ja suorituskyvyn mittaus		10																
	Vertailukehittäminen	6	x				x		x					x			x	x
	Integroitus suorituskyvyn mittaaminen	4			x		x				x							x
Strateginen päätöksenteko		9																
	Strateginen kustannusten hallinta	5								x			x	x			x	x
	Strateginen hinnoittelu	3				x					x		x					
	Brändin arvottaminen	1									x							
Kilpailija kirjanpito		11										x				x		
	Kilpailijoiden kustannusarviointi	3	x	x			x											
	Kilpailuaseman seuranta	4	x	x							x							x
	Kilpailijan suorituskyvyn arviointi	2	x				x											
Asiakaskirjanpito		9										x	x					x
	Asiakkaan kannattavuusanalyysi	4				x	x						x					x
	Asiakkaan elämänsäkaaren kannattavuusanalyysi	1				x												
	Asiakkaan arvioiminen resursseina	1				x												
Jokin muu tekniikka		7							x	x	x	x		x			x	x

Liite 2. Tutkimuksessa käytetyt artikkelit

Nro.	Artikkeli	Julkaisu vuosi	Tutkimus metodi	Rooli	Hyödyt	Tekniikat	Haasteet	Muuta
1	Strategic management accounting: a UK hotel sector case study	1995	Case/field study	Strategian luonnin tuki, markkinoiden seuranta, kilpailijoiden kustannusten ja rakenteen seuranta	Rahoituksen suunnittelu, Strategisten vaihtoehtojen analysointi	Kilpailijoiden kustannusten seuranta, Kilpailijan suorituskyvyn arviointi, vertailukehittäminen	Haasteet: Toimi yrityksissä, jossa ei yhden miehen kontrolli	
2	Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks	2017	Kyselytutkimus	Strategian luonnin tuki, markkinoiden seuranta, kilpailijoiden kustannusten arviointi	Tieto asiakkaista ja markkinoista, auttaa luomaan uusia strategioita (kriisi hallinta), tieto kilpailijoiden kustannuksista auttaa hallitsemaan omia kustannuksia.	Ei tarkkoja tekniikoita, mutta: Kilpailijoiden kustannusarviointi, Kilpailijoiden seuranta		Käytössä n. 85% yrityksissä. Ei välttämättä tunnistettu SMA:ksi
3	Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence	2012	Kyselytutkimus	Kustannusten hallinta, Johdon päätöksen tuki.	Auttoi johtaa pääsemään strategisiin tavoitteisiinsa. Mahdollistaa paremman päätöksen teon. Tuotantokustannusten parempi hallinta. Parempi strategian luonti	Arvoketulaskenta, Integroitu suorituskyvyn mittaaminen,	Kallis, Muutosvastarinta, saatavilla olevan tiedon määrä.	Korrelaatio eri metodien välillä.
4	Case Study: The Influence of Strategic Management accounting on Iraqi Service Companies' Performance	2018	Kyselytutkimus		Ei puhuttu tarkemmin hyödyistä. Lähinnä liiketoiminnan yleinen parantaminen taloudellisessa mielessä.	Asiakkaan kannattavuus analyysi, Asiakkaan elämänsäkaaren kannattavuus analyysi, Asiakkaan arvioiminen resurssina		Tutki korrelaatiota SMA ja taloudellisen menestyksen välillä.
5	Hotel property performance: The role of strategic management accounting	2017	Kyselytutkimus		SMA:n käyttö johti parempaan asiakas suorituskykyyn ja taloudelliseen suorituskykyyn.	Tutkittiin: Customer profitability analysis, Benchmarking, Competitor cost assesment, Strategic pricing, Value chain analysis, Integ. Pref analysis, Competitor perf apraisal, Strategic attribute costing	Monimutkaisuus ja kustannukset.	Market orientaatio -> SMA käyttö. SMA käyttö -> Property customer performance. SMA käyttö -> Fina performance.
6	Strategic management accounting and sense-making in a multinational company	2008	Case-tutkimus	SMA:n käyttö "sens-making"-työkaluna	Auttoi orgaisaatiota hahmottamaan kompleksisia ongelmia strategian luonnissa.	Ei erikseen kerrottu	Monimutkaisuus ja epävarmuus ennusteista.	
7	Strategic management accounting practices in hospitals	2012	Kyselytutkimus	Strategian toimeenpano, Riskien hallinta, Taloudellisten päätösten tuki, Raportointi	Sairaalat jotka käyttivät SMA:ta suoriutuivat taloudellisesti ja ei taloudellisesti paremmin, kuin ne jotka eivät käyttäneet.	Benchmarkin, muita ei kandissa mainittuja tekniikoita liittyen riskien hallintaan ja sijoitusten määrittämiseen.	SMA:n käyttö ei yksin takaa menestystä. Johto usein lääkäreitä, jotka eivät välitä taloudellisesta datasta. Non-profit organisaatiot eivät ole motivoituneita käyttämään SMA:ta	Strategioita säännöllisesti muutetaan. SMA:ta käytetään sairaala ympäristössä. Strategisesti orientoitunutta SMA:ta käytetään vai joihtain osassa sairaaloista.
8	Strategic management accounting and strategy practices within a public sector agency	2012	Case-tutkimus	Resurssien määrittäminen, Toimintojen priorisointi, Strategian luominen	Vähenti ylikuormitusta, parempi tehokkuus keskittymällä tärkeisiin kohteisiin, Strategian konkretisointi, toimeenpano ja yhdistäminen eri osapuolien välillä, yhdisti eri osastoja yhteisten tavoitteiden tavoittamiseksi	Erilaiset kustannusanalyysit, value chain costing, Strategic costing -tekniikat,		
9	The Effect of Perceived Environmental Uncertainty on the Use and Perceived Usefulness of Strategic Management Accounting: Some Empirical Evidence	2017	Kyselytutkimus	CFO:n tukena toimiminen	Muuttuvassa ympäristössä päätösten teon helpottaminen	Competitor position monitoring, Balanced score card, Brand valuation, Strategic pricing, Competitor appraisal... Target costing, ja muita vähemmän kuin 50% käytettyjä	Osa metodeista kallista implementoida, sillä ne vaativat osaamista ja dataa. Managerit eivät ymmärrä kunnolla SMA:n konseptia.	Muutoksia ympäristössä -> SMA:ta käytettiin enemmän Muutoksia ympäristössä -> SMA:sta oli enemmän hyötyä Balanced score card suosiota toisin kuin Sloveniassa.
10	Performance Outcomes of Strategic Management Accounting Information Usage in Malaysia: Insights from Electrical and Electronics Companies	2015	Kyselytutkimus	Strategian onnistumisen mittaaminen	Asiakkaiden analysointi tuotti tehokkaampaa markkinointia ja tuotantoa, Tuotetieto johti parempaan non-fina suorituskykyyn, Kilpailijan taloudellinen arviointi johti parempaan taloudelliseen suorituskykyyn	Kilpailijan taloudellinen analysointi, Tuotetietojen analysointi, Asiakkaiden analysointi, Kilpailijan strategian analysointi		Suurin osa yrityksistä oli omaksunut SMA:n. Kyse oli kuitenkin suurista yrityksistä.
11	Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia	2007	Kyselytutkimus			Competitor accounting-tekniikat, Quality costing, Strategic costing, strategic pricing, Customer profitability analysis		Sloveniassa costing-SMA:ta käytettiin huomattavasti enemmän kuin Australiassa.
12	Strategic management accounting in practice	1997	Case-katsaus	Luoda ennusteita, tuottaa ajantasaista tietoa, skenaarioanalyysit	Parempi neuvotteluvoima sopimustilanteissa.	Benchmarking, strategic costing		
13	Corporate Governance and Strategic Management Accounting Disclosure	2017	Tutkimus tilinpäätösten perusteella			Yleisesti: Kustannustietoa, kilpailijatietaa		Mitä suurempi hallitus -> SMA:ta käytettiin enemmän
14	Strategic Management Accounting Techniques: Relationship with Business Strategy and Strategic Effectiveness of Manufacturing Organizations in Bangladesh	2011	Kyselytutkimus			Activity based costing, Benchmarking, Competitive position monitoring, Lifecycle costing, Strategic costing, Quality costing, Target costing		Yrityksen koolla on merkitystä SMA:n käytössä
15	In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives	2003	Case/field study		Suurempi funktiot leikkaava tiedon jalostus ja siitä koituvat hyödyt.	Activity based costing, customer profitability analysis, Benchmarking, Balanced score card, Target costing, Strategic costing	Yhteistyö eri funktioiden välillä. Tekniikoita ei tunnettu	Kolme eri segmenttiä: Ei SMA:ta Vähän SMA:ta Paljon SMA:ta
16	An international comparison of strategic management accounting practices	2000	Kyselytutkimus			Costing-luokan tekniikat käytetyimpiä. Competitor accounting -tekniikat toiseksi käytetyimpiä. Strategic pricing suosituin yksittäinen tekniikka.		SMA:n käyttö samaa luokkaa eri maissa.