

Roope Piippo

TALOUSHALLINNON ULKOISTAMISEN LAAJUUTEEN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT SUOMALAISSA PK-YRITYKSISSÄ

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Huhtikuu 2019

TIIVISTELMÄ

Roope Piippo: taloushallinnon ulkoistamisen syyt ja tavoitteet suomalaisissa pk-yrityksissä
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma; yrityksen laskentatoimi
Ohjaaja: Prof. Lili Kihn
Toukokuu 2019

Ulkoistaminen on viimeisten vuosikymmenten aikana ollut yksi merkittävimmistä yritystoimintaa ja -joh-toa muokkaavista tekijöistä. Erityisesti 2000-luvulla kiihtynyt digitalisaatio ja virtualisoituminen ovat mah-dollistaneet entistä tehokkaampia tapoja hyötyä niin massatuotannon eduista kuin pääsystä erityisosaami-sen äärelle jopa maan rajojen yli. Ulkoistaminen on monissa tapauksissa johtanut organisaatioiden hajaut-tamisstrategioihin, joissa tavoitteena on karsia tuottamattomia toimintoja ja tehostaa liiketoimintaa jatku-vasti.

Yksi merkittävistä ulkoistetuista toiminnoista on taloushallinto. Vuonna 2018 ulkoistettiin taloushallin-non palveluihin käytettiin arvioilta 32 miljardia dollaria kansainvälisesti. Yhdeksi syyksi taloushallinnon laajalle ulkoistamiselle on esitetty sen aikasidonnaisuutta ja automaation puutetta, vaikkakin automaation ja sitä tukevien järjestelmien kehitys lienee kiihtyvää. Tästä johtuen yritysjohtoon haasteena on tehokas ihmistyön käyttö ja tyhjen tuntien minimoiminen. Erityisesti pienille yrityksille tällaiset haasteet voivat oletettavasti olla merkittäviä, ja siksi ulkoistamisen tutkiminen pienen ja keskisuuren yrityksen näkökul-masta on mielenkiintoista.

Tässä tutkielmassa analysoitiin jo laajasti ulkoistamistutkimuksessa käytettyjen teorioiden merkitystä pie-nen ja keskisuuren yrityksen taloushallinnon ulkoistamisen laajuudelle Suomessa. Tavoitteena oli tutkia ulkoistamisen laajuuteen liittyvä tekijöitä sekä alatavoitteena muodostaa kuva niistä tekijöistä, jotka ovat ulkoisia taloushallintopalveluita tarjoavien yritysten myyntivalteja ja asiakkaiden kannalta merkitykselli-sempiä palveluita. Neljä teoreettista lähestymistapaa – transaktiokustannusteoria, resurssipohjainen näkö-kulma, ydinosaamisteoria sekä suhdenäkökulma – valittiin aiempien ulkoistamista käsittelevien tutkimus-ten perusteella, ja organisaatioita pyydettiin arvioimaan teorioihin liittyvien tekijöiden merkitystä ulkoista-misprosessissa.

Tutkimus suoritettiin kvantitatiivisesti kyselytutkimuksena ja aineisto analysoitiin regressioanalyysillä. Empiiristen tulosten mukaan ydinosaaminen selitti ulkoistamisen laajuutta tilastollisesti merkitsevästi, mutta muiden tutkittujen tekijöiden vaikutus ei ollut tilastollisesti merkitsevää. Tutkimustulokset auttavat ymmärtämään niitä tekijöitä, jotka vaikuttavat pk-yrityksen ulkoistamispäätökseen taloushallinnon osalta Suomessa. Vaikka vain ydinosaamisteoria kokonaisuutena selitti ulkoistamisen laajuutta, vastauksista voi-tiin havaita, että pk-yritysten ulkoistamista ajaa vahvasti myös resurssipula. Ulkoistaminen on ratkaisu on-gelmaan, jossa yrityksen sisäinen taloushallinto on joko liikaa aikaa vievä tai yrityksestä puuttuu osaava henkilöstö.

Tämän tutkielman tulokset laajentavat Bagieńskan (2016) Puolassa toteuttamaa tutkimusta taloushallinnon ulkoistamisen tavoitteista ja syistä, ja lisäävät tietoa keskeisten ulkoistamiskäyttäytymistä selittävien teori-oiden merkityksestä ulkoistamisen laajuudelle.

Avainsanat: taloushallinto, ulkoistaminen, ydinosaaminen, transaktiokustannusteoria, resurssipohjainen näkökulma, suhdenäkökulma.

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

1	JOHDANTO.....	1
1.1	Aihealueen esittely ja tutkielman merkitys	1
1.2	Tutkielman tavoitteet ja rajaukset.....	3
1.3	Tieteenfilosofiset taustaoletukset ja tutkimusote.....	5
1.4	Tutkielman keskeiset käsitteet.....	6
1.5	Tutkielman kulku.....	8
2	TEORIA JA KIRJALLISUUSKATSAUS.....	10
2.1	Ulkoistamisen kehitys.....	12
2.2	Bagieńskan tutkimuksen esittely	18
2.3	Teoreettiset lähestymistavat	19
2.3.1	Transaktiokustannusteoria	20
2.3.2	Resurssipohjainen näkökulma	23
2.3.3	Ydinsaamisteoria	26
2.3.4	Organisaation verkostoteoria ja suhdenäkökulma.....	29
2.4	Yhteenveto.....	33
3	EMPIIRINEN AINEISTO.....	38
3.1	Aineistonkeruu.....	38
3.2	Mittarit	39
3.3	Aineiston analyysin menetelmät.....	41
3.4	Tutkimuksen luotettavuus.....	42
4	EMPIIRISET TULOKSET.....	45
4.1	Vastaaajien kuvaileva analyysi	45
4.2	Ulkoistamisen laajuus -muuttuja	48
4.3	Ulkoistamisen syiden kuvaileva analyysi.....	49
4.4	Korrelaatiot.....	51
4.5	Usean selittävän muuttujan regressioanalyysin tulokset	52
4.6	Empiiristen tulosten yhteenveto	60
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	62
	LÄHDELUETTELO	66
	Liite 1. Kyselylomake.....	70

1 JOHDANTO

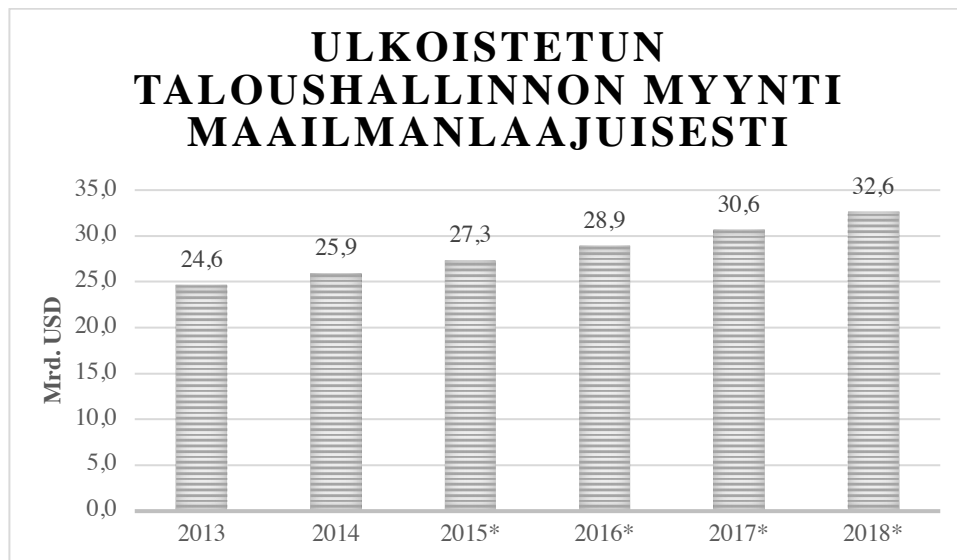
1.1 Aihealueen esittely ja tutkielman merkitys

Tässä tutkielmassa käsitellään taloushallinnon ulkoistamista suomalaisten pk-yritysten näkökulmasta. Ulkoistaminen on viimeisten vuosikymmenten ajan ollut yksi voimakkaimmista yritystoimintaa muokkaavista tekijöistä (Belcourt 2006, 269), joka on tietävästi hajauttanut perinteisten tuotantoyritysten tuotantoketjut suurista organisaation sisäisestä kokonaisuuksista pitkiksikin alihankintaketjuiksi ja -verkostoiksi. Suuri on kaunista-ajattelusta on siirrytty tehokkaampiin ja joustavampiin organisaatoratkaisuihin. Ulkoistamisen kehityksen on tutkimuksessa todettu jakautuvan kolmeen sukupolveen, joista viimeisimpänä ilmiönä on yrityksen totaalinen digitalisoituminen ja virtualisoituminen. Verkostot ja virtuaaliympäristöt ovat yhä suuremmassa osassa organisaatioiden muodoissa, ja voidaan jopa sanoa, että itse ulkoistamisesta on tullut yritysten ydinosaa. (De Vita & Wang 2006, 3–9)

Yksi perinteisimmistä ulkoistetuista toimista organisaatioissa on taloushallinto. Yritykset siirtävät taloushallinnon tehtäviään suuriin palvelukeskuksiin – sekä omiin että ulkoistettuihin, kotimaahan ja ulkomaille. Yksi ulkoistuksen ilmiöistä onkin ulkomainen ulkoistus, ns. offshoring. HfS Researchin tekemän tutkimuksen (Worldwide expenditure on finance and accounting business process outsourcing services from 2013 to 2018) mukaan vuonna 2018 ulkoistettuihin taloushallinnon palveluihin käytettiin arviolta 32 miljardia dollaria kansainvälisesti. Summa on valtava ja tutkimuksen mukaan kasvava.

Taloushallinnon toimet ovat edelleen varsin aikasidonnaisia, eli monesti yksittäisiä tehtäviä täytyy hoitaa tietyssä ajankohtana ja ne saattavat vaatia runsaasti ihmistyötunteja. Automaatio taloushallinnossa onkin vielä kehittyvää. Tällöin yritysjohtoon ongelmaksi syntyy henkilötyövoiman tehokas käyttö ja ”tyhjien tuntien” minimointi. Toisaalta henkilöstöä tulee olla riittävästi ajoittaisesta työmäärän noususta johtuen, mutta toisaalta ylimääräiset työntekijät maksavat ja heikentävät kustannustehokkuutta. On väitetty, että tästä syystä taloushallinnon tehtäviä on luonnollista ulkoistaa. (Basu & Nair 2012, 1679) Automaatio taloushallinnon puolella on kuitenkin lisääntynyt ja lisääntyy edelleen mm.

robotiikan myötä, jolloin rutiininomaiset työtehtävät taloushallinnon ammattilaisilta vähenyvät tai jäävät kokonaan pois. Kyseenalaista kuitenkin on, milloin nämä teknologiat tulevat yksittäisten yritysten, saati sitten pienten yritysten omaan käyttöön. Ne saattavat kasvattaa ulkoistustarvetta entisestään niille toimijoille, joiden ydinosaamiseen robotiikkaohjelmistojen kehitys kuuluu.



Kuvio 1. Ulkoistetun taloushallinnon myynti maailmanlaajuisesti. (Worldwide expenditure on finance and accounting business process outsourcing services from 2013 to 2018)

Ulkoistettu taloushallinto on kehittynyt viime aikoina nimenomaan edellä mainitun automaatiokehityksen vuoksi mekaanisista kirjanpitoistista kohti analyttisempää ja asiantuntijapalvelua muistuttavaa muotoa, joista tilitoimistot ja palveluntarjoajat usein käyttävät nimitystä ulkoistettu talouspäällikköpalvelu. Palvelulla korvataan usein pienemmän yrityksen koko taloushallinto, mikäli sisäisen talouspäällikön tai controllerin palkkaaminen ei ole mahdollista. Syy voi usein olla yhtäältä yrityksen pieni koko, jolloin yhden henkilön palkka tukitoimiin on liian suuri menoerä tai toisaalta yrittäjän halu keskittyä yrityksen ydinosaamiseen ja jättää siksi tukitoimet ulkopuolisen hoidettavaksi. Merkittävimmät ulkoistuspäätökseen johtavat syyt ovat Bagieńskan (2016, 25) tutkimuksen mukaan

1. Ulkoisen ammattilaisen tuoma turva asiallisesti hoidettujen julkisten ilmoitusten kautta. (Verohallinto, kaupparekisteri ym.)
2. Osaavan henkilöstön puute yrityksessä
3. Pelko virheistä, mikäli kirjanpito ja taloushallinto tehdään sisäisesti.

Bagieńskan (2016) tutkimus kuvaa hyvin pienemmän yrityksen ongelmaa, kun sisäisen ammattilaisen palkkaaminen on liian kallista ja tehotonta. Tällöin ulkoistamispäätös on luonnollinen.

Perunović ja Pedersen (2007, 7) ovat tutkineet ulkoistamistutkimuksessa käytettyjä teorioita sekä niiden esiintymistä ulkoistusprosessin eri vaiheisiin liittyvissä tutkimuksissa. He erittelevät runsaasti teorioita, jotka ovat keskeisiä ulkoistamistutkimukselle, ja niistä osa, kuten suhdenäkökulma ja transaktiokustannusteoria voidaan liittää myös Bagieńskan (2016) tutkimukseen, jossa tutkittiin taloushallinnon ulkoistamista Puolassa. Perunović ja Pedersen (2007, 3) ovat jakaneet ulkoistamisprosessin viiteen vaiheeseen – valmisteluun, palveluntarjoajan valintaan, vaihdokseen sisäisestä ulkoiseen tuotantoon, ulkoistetun tuotannon käyttöön sekä ulkoistamisen myötä syntyneen suhteen arviointiin. Bagieńskan (2016) tutkimuksessa on viitteitä näihin kaikkiin paitsi vaihdosvaiheeseen. Bagieńskan (2016) tutkimuksen neljänä tutkittavana osa-alueena oli alkuperäinen syy ulkoistaa taloushallinto, palveluntarjoajan valintaan liittyvät tekijät, yhteistyön jatkamisen edellytykset sekä yhteistyön onnistumisen arvioiminen. Tämän tutkielman tavoitteena on laajentaa Bagieńskan tutkimusta yrityksen taloushallinnon ulkoistamisesta keskittyen erityisesti ulkoistamisen laajuuteen vaikuttaviin tekijöihin.

1.2 Tutkielman tavoitteet ja rajaukset

Tutkielman tavoitteena on analysoida suomalaisten pienten ja keskisuurten yritysten (pk-yritysten) syitä taloushallinnon ulkoistamisen laajuudelle. Pyrkimyksenä on tutkia ulkoistamisen laajuuteen vaikuttavia tekijöitä eikä niinkään vastata kysymykseen: ulkoistaako vai ei? Tutkielmassa empiirinen aineisto kerättiin tilitoimiston asiakkailta yhteistyössä valitun tilitoimiston kanssa. Tästä syystä aineisto koostuu organisaatioista, jotka ovat varmuudella jo ulkoistaneet taloushallintonsa. Mahdollisia tekijöitä ulkoistamisen laajuudelle tutkitaan transaktiokustannusteorian, ulkoistamisen suhdenäkökulman, verkostoteorian sekä ydinosaamisteorian pohjalta.

Tutkimuksen alatavoitteena on muodostaa kuva niistä tekijöistä, jotka ovat ulkoisia taloushallintopalveluita tarjoavien yritysten myyntivaltteja ja asiakkaiden kannalta merki-

tyksellisimpiä palveluita. Usein ensimmäinen oletus on, että hinta on merkittävä määrittäjä palveluntarjoajan valinnassa, mutta esimerkiksi Bagieńskan (2016) tutkimuksessa näin ei ollut. Hinta oli huomattavasti pienempi tekijä, kuin tarjottavan palvelun laatu. Tavoitteena on esittää ne tekijät, joihin palveluntarjoajan kannattaa keskittyä taloushallinto-palveluita myydessään.

McIvor (2009, 46) toteaa, että usein organisaatiot tekevät ulkoistamispäätöksen puhtaasti yhden teorian näkökulmasta, ja mainitseekin teoriapohjan merkityksen ulkoistamispäätökselle olevan merkittävä alue tulevalle tutkimukselle. Tästä syystä tämänkin tutkimuksen tutkimusongelmaa voidaan pitää hyvin perusteltuna ja tieteellisesti merkittävänä.

Perunović ja Pedersen (2007) ovat tehneet synteysin yleisesti ulkoistamistutkimuksessa käytetyistä teorioista, sekä tutkineet kunkin teorian käytön esiintymistä ulkoistamisprosessin eri vaiheisiin liittyvissä tutkimuksissa. Heidän konferenssityössään mainittuja ulkoistamistutkimuksessa käytettyjä teorioita olivat muun muassa sosiaalisen vaihdon teoria, evolutionaarinen taloustiede, institutionaalinen teoria, agenttiteoria, sopimusteoria sekä tietopohjainen näkökulma. Tästä varsin laajasta teorioiden listauksesta neljä on valittu tämän tutkielman teoreettiseen viitekehykseen. Rajaus neljään keskeiseen on tehty ensinnäkin niiden sopivuuden perusteella. Toiseksi niitä käsitellään tässä tutkielmassa eräänlaisina perustavanlaatuisina teorioina ulkoistamiselle, ja siksi niiden valinta on perusteltua. Lisäksi transaktiokustannusteoria, resurssipohjainen näkökulma sekä suhdenäkökulma ovat esillä myös laajennettavassa Bagieńskan (2016) tutkimuksessa.

Tutkielman aineisto kerättiin pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä, sillä niiden ulkoistettu taloushallinto tietävästi eroaa suurista yhtiöistä. Pienempien yhtiöiden ja yrittäjien taloushallinnon tarve on kevyempää ja helpommin ulkoistettavissa. Myös palveluntarjoajan vaihtaminen on oletettavasti kevyempää ja halvempaa. Mikäli yhteistyössä havaitaan ongelmia, palveluntarjoajan vaihtaminen on siis mahdollista suhteellisen helposti. Luultavasti ulkoistamisprosessi itsessäänkään ei ole niin resursseja vaativaa, kuin suurilla yhtiöillä. Lisäksi suomalaisista yrityksistä yli 90 prosenttia on pieniä yrityksiä, jotka työllistävät alle 10 henkeä (2016 suomalaiset yritykset), jolloin näiden yritysten merkitys suomalaiselle elinkeinoelämälle on huomattava. Tilastokeskuksen määritelmän mukaan PK-yritys on alle 250 henkeä työllistävä yritys, jonka liikevaihto alittaa 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma alittaa 43 miljoonaa euroa (Pk-yritys, käsitteet).

Ulkoistamisen yhteydessä puhutaan usein myös ilmiöstä off-shoring. Sillä tarkoitetaan valtion rajojen ylittävää ulkoistamista tai tuotannon siirtämistä. Tässä tutkielmassa ei kuitenkaan keskitytä tähän ilmiöön tai ulkoistamisen ja off-shoringin erittelyyn, vaan ulkoistamisesta puhutaan puhtaasti toiminnon antamisena ulkopuolisen palveluntarjoajan tuottavaksi.

1.3 Tieteenfilosofiset taustaoletukset ja tutkimusote

Tieteen taustaoletuksina tutkimuksessa lähestytään objektivismia, jossa ontologisesti todellisuus lähestyy prosessia tai jopa konkreettista rakennetta. Todellisuus nähdään verkostona sosiaalisten toimijoiden välillä ja se muuttuu jatkuvasti kanssakäymisessä verkoston sisällä. Suhdenäkökulma ja sosiaalinen todellisuus ovat yhtä todellisia kuin konkreettinen maailma. Ihmiset ja toimijat ovat jatkuvassa vuorovaikutuksessa maailmaan ja muovaavat sitä sekä muovautuvat sen vaikutuksesta. He toimivat jatkuvan kilpailun alaisena, mikä sopii tutkielmassa käytettyyn transaktiokustannusteoriaan sekä verkostomalliin selittämään yritysten päätöksentekoa. Tutkimuksen kohteena ovat järjestelmät ja prosessit, joissa ihminen nähdään niiden käyttäjänä tai muovaajana. (Morgan & Smircich 1980, 492–495) Tämä taustaoletus sopii hyvin tutkielman tarkoitukseen selvittää ja tutkia kyselyin yrittäjien ja yritysten tavoitteita taloushallintojärjestelmien ja -verkostojen sekä niistä seuraavien suhteiden luomiseen. Tässä järjestelmällä tarkoitetaan kahden toimijan välille syntyvistä suhteista johtuvia järjestelmiä.

Koska prosessia tai konkreettista rakennetta lähestyvä todellisuus liittyy objektivistiseen kuvaan maailmasta ja tutkittavasta ympäristöstä, on luonnollista puhua positivismista tutkielman tieteellisfilosofisena lähtökohtana (Morgan & Smircich 1980, 492). Siihen liittyviä käsitteitä ovat muun muassa säännönmukaisuudet, objektiivisuus, selittäminen sekä empiriapohjaisuus (Neilimo & Näsi 1980, 13; 63). Kaikki edellä mainitut käsitteet ja tutkijan asema tutkielmassa sopivat hyvin tämän tutkielman asetelmaan, jossa tarkoitus on lomakkeella kerätyn empiirisen aineiston avulla tutkia ulkoistamisen laajuuteen vaikuttavia tekijöitä.

Positivistiseen tieteenfilosofiseen suuntaukseen liittyy myös nomoteettinen metodologia, jonka tavoitteena on etsiä lakeja ja pyrkiä selittämään karkealla tasolla ilmiöitä. (Kasanen,

Lukka & Siitonen 1993, 255; Kihn & Näsi 2010, 47; Kihn & Näsi 2017, 12) Empiirisen aineiston merkitys tutkimukselle on huomattava ja se asetetaan vastakkain käsitteellisen aineiston, eli teorian kanssa. (Neilimo & Näsi 1980, 38)

	Teoreettinen	Empiirinen
Deskriptiivinen	Käsiteanalyttinen tutkimusote	Nomoteettinen tutkimusote
Normatiivinen	päätöksentekometodologinen tutkimusote	Konstruktiivinen tutkimusote

Kuvio 2. Taloustieteessä käytettyjä tutkimusotteita (mukailleen Kasanen ym. 1993, 256)

Kasanen ym. (1993, 256; ks. myös Kihn & Näsi 2010, 43) kuvaavat nomoteettisen tutkimusotteen nelikentässä (kuvio 2) niin, että se sisältää tieteellistä deskriptiivisyyttä sekä empiriaa. Tässä tutkimuksessa pyritään määrittämään sellaiset teoreettiset mallit, jotka vaikuttavat suomalaisten yrittäjien päätöksiin ulkoistaa yrityksen prosesseja. Kyselytutkimuksella selvitettiin, saako nämä esitetyt teoriat tukea käytännössä – toisin sanoen vaikuttavatko ne ulkoistamisen laajuuteen. Tästä syystä voidaan siis todeta, että empiirinen ja deskriptiivinen asetelma toteutuvat tässä tutkielmassa edellä mainitun määritelmän mukaisesti.

1.4 Tutkielman keskeiset käsitteet

Ulkoistamisella tarkoitetaan palveluiden tai tuotteiden ostamista ulkopuoliselta toimijalta sen sijaan, että ne tuotettaisiin itse. Yleisimpiä syitä ulkoistamiselle on toisen yrityksen tehokkaampi ja parempi kyky tuottaa haluttuja palveluita tai tuotteita, jolloin ulkoistajalle jää enemmän resursseja keskittyä sen omaan tuotantoon ja osaamiseen. Toisaalta ulkoistamisella voidaan vastata kysynnän heilahteluihin pienemmällä riskillä, kun omaan tuotantokapasiteettiin ei ole sitoutettu liikaa resursseja. (Black, Hashimzade & Myles,

2017a) Ulkoistamisen yhteydessä puhutaan usein myös ilmiöstä off-shoring, eli valtion rajojen ylittävistä ulkoistamisesta tai tuotannon siirtämisestä. Tässä tutkielmassa ei kuitenkaan keskitytä pelkästään tähän ilmiöön, vaan ulkoistamisesta puhutaan puhtaasti toiminnon antamisena ulkopuolisen palveluntarjoajan tuotettavaksi.

Toisaalta ulkoistamisen määritelmä voidaan kytkeä vahvasti organisatoristen sopimusten ympärille, kuten Belcourt (2006, 270) tekee. Hän määrittelee ulkoistamisen kahden organisaation sopimuksella, jossa toinen tarjoaa palveluita tai tuotteita, joilla on merkittävä funktio. Tällöin normaalisti sisäisesti suoritettava työ siirretään ulkoiselle toimijalle, ja aiemmin ulkoistajalla töissä ollut henkilöstö siirretään työsuhteeseen palveluntarjoajan kanssa. Ulkoistamissopimukselle tyypillistä on resurssien liikkeen yksisuuntaisuus palveluntarjoajalta käyttäjälle, mikä erottaa sen kumppanuussuhteista ja yritysten liittoutumista. Sen sijaan, että nämä kaksi määritelmää nähtäisiin kilpailevina määritelmänä toisilleen, ne nähdään tässä tutkielmassa toisiaan täydentävinä. Tästä syystä kumpaakin määritelmää voidaan osaltaan pitää tälle tutkielmalle merkityksellisenä.

Liiketoimintaprosessilla tarkoitetaan niitä mahdollisesti uniikkeja organisaation prosesseja, joissa se käyttää resurssejaan lisäarvon tuottamiseksi. Prosessit voidaan jakaa karkeasti kahteen osaan: suoraan ulkoista asiakasta hyödyttäviin prosesseihin ja toisaalta sisäistä asiakasta hyödyttäviin prosesseihin. Sisäisten prosessien asiakashyödyn mittaaminen voi olla hankalaa, sillä niiden arvo lopputuotteessa ei ole itsestään selvää. (Zwass 2008, 7) Tällaisia sisäisiä prosesseja on esimerkiksi taloushallinto, joka on tämän tutkielman kohteena. Liiketoimintaprosessien ulkoistaminen on kiihtynyt viime aikoina yhä enemmän, mm. pilvipohjaisten sovellusten yleistyttyä. Tällöin ulkoistaminen on yhä suoraviivaisempaa ja helpompaa. (Nacer, Godart, Rosinosky, Tari & Youcef 2019, 59) Pilvipalvelut ovat myös erinomainen esimerkki ulkoistamisen kehityksestä, sillä siinä prosessien standardoinnilla on suuri merkitys. Ulkoistamisessa standardointi on keskeisessä asemassa, kun puhutaan syvemmästä integraatiosta ulkoistajan ja palveluntarjoajan välillä. (De Vita & Wang 2006, 12) Tästä puhutaan tarkemmin luvussa 2.1. ulkoistamisen sukupolvikehityksen yhteydessä.

Puhuttaessa *resurssista* liiketoimintakontekstissa, tarkoitetaan kaikkia niitä hyödynnettäviä tekijöitä, joita yritys käyttää toiminnassaan. Ne voivat olla raaka-aineita, henkilöstöresursseja, pääomaa, jopa suhteita toisiin toimijoihin. Näitä resursseja hyödynnetään

edellä mainituilla liiketoimintaprosesseilla, ja pyritään synnyttämään lisäarvoa asiakkaalle. Luvussa 2.3. käsitellään resurssipohjaista näkökulmaa yrityksestä ja ulkoistamisesta, ja esiin nostetaan käsite *resurssipohja*. Tällä tarkoitetaan sitä organisaation perustaa, joka kattaa sen käytössä olevat resurssit. Resurssipohja ei kuitenkaan koostu vain organisaation omista resursseista, vaan sitä voidaan täydentää ulkoisilla resursseilla – ulkoistamalla. Vaikka tyypillisesti resurssi on yksinkertaista ymmärtää jonain konkreettisenä ja mitattavana tekijänä, kuten raaka-ainevaraston suuruutena, on tärkeää laajentaa organisaatiokäsitys myös abstraktimpiin ulottuvuuksiin, kuten henkilöstön osaamiseen. (Wernerfelt 1984, 172)

Mittakaavaetu on yksi keskeinen käsite ulkoistamisesta puhuttaessa, sillä fokusoinnin ja ylivoimaisen osaamisen lisäksi puhtaasti tuotannon koko voi olla etu, joka ajaa ulkoistamiseen. Mittakaavaeduilla tarkoitetaan tuotannon suuresta määrästä aiheutuvaa hintakilpailuetua, joka perustuu kiinteiden kulujen osuuden pienenemiseen tuotannossa, kun tuotantomäärä kasvaa. Suuren tuotannon etuna on myös yksittäisten ongelmien, kuten työntekijöiden sairastumisten merkityksen väheneminen. Toisaalta etujen vastapainona voidaan pitää suuren tuotannon organisoinnista johtuvia haasteita. (Black, Hashimzade & Myles, 2017b)

Transaktiolla tarkoitetaan hetkeä tai tilannetta, jossa tuote tai palvelu siirtyy organisaationaaliselta rajapinnalta toiselle. Se voi olla välituotteen siirtyminen tuotantovaiheesta toiseen, tai se voi tarkoittaa ylläpitopalveluiden ostamista ulkoiselta palveluntarjoajalta. Näihin tapahtumiin, ja erityisesti niiden toimivuuden valvontaan liittyy kustannuksia, joita kutsutaan transaktiokustannuksiksi. Ne voivat olla kustannuksia sopimusten laatimisesta tai niiden noudattamisen valvonnasta. Kenties yhteistyössä esiintyy jatkuvia väärinymmärryksiä, jotka johtavat viivästyksiin tai kehnoon laatuun, ja sen vuoksi lisääntyviin kustannuksiin. (Williamson 1981, 552)

1.5 Tutkielman kulku

Seuraavaksi luvussa 2 esitellään tutkielman teoreettinen tausta ja luodaan kirjallisuuskatsaus ulkoistamistutkimuksen keskeisistä teoksista. Luvun 2 johdannossa käsitellään ulkoistamisen merkitystä yritystoiminnalle yleisesti. Ensimmäisessä alaluvussa esitellään ulkoistamisen historiallista kehitystä ja jaetaan ulkoistamisen taso kolmeen sukupolveen

De Vitan ja Wangin (2006) jaottelun perusteella. Samalla nostetaan esiin sukupolville ominaisia piirteitä ja niihin liitettyjä riskejä. Lisäksi luvussa 2 esitellään lyhyesti Bagieńskan (2016) tutkimusta.

Toisen luvun päätehtävänä on esitellä tutkielman teoreettinen viitekehys, joka muodostuu neljästä ulkoistamiskäyttäytymistä selittävästä teoriasta. Kunkin teorialuvun lopussa esitetään hypoteesi tai propositio teorian pohjalta. Lopulta toisen luvun päätteeksi teoreettinen viitekehys ja hypoteesit vedetään yhteen.

Kolmannessa luvussa käsitellään tutkielman empiiristä osaa. Luvun alussa käsitellään tutkimusmenetelmiä ja teoreettisen viitekehysten pohjalta luotua kyselylomaketta, jonka kysymykset on johdettu teoriasta ja hypoteeseista sekä propositioista. Luvussa käsitellään myös tutkielman luotettavuutta.

Kolmannesta luvusta siirrytään itse empiirisen aineiston käsittelyyn luvussa neljä, jonka tavoitteena on analysoida kyselylomakkeella saatua aineistoa valituilla tilastollisilla menetelmillä. Ensin aineistoa käsitellään kuvailevalla analyysillä, ja vastaajien ominaisuuksista tehdään yhteenvedot. Lisäksi käsitellään selitettävää muuttujaa, ulkoistamisen laajuus, sekä luodaan muiden kysymysten perusteella viisi summamuuttujaa. Kuvailevan analyysin päätteeksi esitetään summamuuttujien ja selitettävän muuttujan korrelaatiotaulukko ja tehdään korrelaatioanalyysi.

Korrelaatioanalyysin jälkeen siirrytään regressioanalyysiin. Se tehdään ensin monen selittävän muuttujan analyysinä, jossa viisi summamuuttujaa selittävät ulkoistamisen laajuutta. Tämän jälkeen regressioanalyysi suoritetaan lisäksi jokaiselle selittävälle muuttujalle yksittäin, jotta saadaan kattavampi kuva muuttujien kyvystä selittää ulkoistamisen laajuutta. Luvun neljä päätteeksi tehdään yhteenveto tutkielman tuloksista.

Lopuksi luvussa viisi esitetään tutkielman yhteenveto ja johtopäätökset, sekä mainitaan mahdollisia suuntia taloushallinnon ulkoistamisen jatkotutkimukselle. Viimeisessä luvussa verrataan myös tämän tutkielman tuloksia Bagieńskan tutkimustuloksiin ja pyritään löytämään mahdollisia yhteneväisyyksiä ja eroavaisuuksia kuvailevan analyysin keinoin.

2 TEORIA JA KIRJALLISUUSKATSAUS

Tässä luvussa käsitellään ulkoistamistutkimuksen keskeisiä tuloksia. Aluksi käsitellään ulkoistamisen merkitystä yritysmaailmalle yleisesti sekä tuodaan esille yleisiä ulkoistamiseen liittyviä tavoitteita sekä tarkastellaan ulkoistamisen kehitystä De Vitan ja Wangin (2006, 7–12) sukupolvi- jaottelun kautta. Tämän jälkeen esitellään teoreettiseen viitekehukseen valitut neljä ulkoistamiskäyttäytymistä selittävää teoriaa. Kunkin teorialuvun lopussa esitetään hypoteesi teorian pohjalta. Lopussa teoreettinen viitekehys sekä hypoteesit vedetään yhteen.

Ulkoistamista on jo pitkään pidetty yhtenä voimakkaimmista yrityshallintoa muokkavista tekijöistä (Belcourt 2006, 269). Belcourt (2006, 270) määrittelee ulkoistamisen kahden organisaation sopimuksella, jossa toinen tarjoaa palveluita tai tuotteita, joilla on merkittävä funktio. Tällöin normaalisti sisäisesti suoritettava työ siirretään ulkoiselle toimijalle, ja aiemmin ulkoistajalla töissä ollut henkilöstö siirretään työsuhteeseen palveluntarjoajan kanssa. Ulkoistamissopimukselle tyypillistä on resurssien liikkeen yksisuuntaisuus palveluntarjoajalta käyttäjälle, mikä erottaa sen kumppanuussuhteista ja yritysten liittoumista. Kuitenkin lienee turvallista sanoa, että suurimmassa osassa tapauksista taloushallinnon ulkoistamiseen ei liity henkilöstön siirtymistä, vaan palvelu ostetaan joko talousosaston täydellisen puutteen vuoksi tai täydentämään nykyistä osastoa. Tämä tutkimus keskittyy nimenomaan tilanteisiin, joissa omaa osastoa ei *siirretä* palveluntarjoajan alle, vaan palvelu ostetaan jo lähtökohtaisen puutteen vuoksi.

Espino-Rodríguez ja Padrón-Robaina (2006, 52) mainitsevat ulkoistamisen olevan myös merkittävä strateginen päätös, jossa ei-strategisia toimintoja tai liiketoimintaprosesseja (kuten taloushallinto) siirretään ulkopuolisen toimijan hallittavaksi. Päätöksen perustana on mahdollisuus sopimukseen, joilla saavutetaan ulkopuolisen toimijan kyvyt parempaan, halvempaan tai tehokkaampaan suoriutumiseen tehtävästä. Tavoitteena on saavuttaa kilpailuetua alan muihin toimijoihin verrattuna. Heidän määritelmänsä mukaan ulkoistamisesta on nostettavissa esille kolme merkittävää tekijää. Ensinnäkin ulkoistaminen on strateginen päätös, jolla on vaikutusta kilpailuedun tavoittelussa ja säilyttämisessä. Toiseksi

prosessit tai tehtävät yrityksessä on pystyttävä irrottamaan, ja niitä varten täytyy olla löydettävissä palveluntarjoaja, jolla on paremmat lähtökohdat ja kyvyt suoriutua tehtävästä ulkoistajaan verrattuna. Kolmanneksi määritelmä korostaa liiketoimintaprosesseja (business process), joilla yrityksen resursseja käytetään hyväksi. Resurssit itsessään eivät ole kilpailutekijä, vaan ne tavat, joilla yritykset ovat kykeneviä resursseja käyttämään, muodostavat yritykselle kilpailuetua.

Ulkoistamisella haetaan sekä kustannussäästöjä että pääsyä sellaisten asiantuntijapalveluiden äärelle, joita sisäisesti ei saavuteta. Tämä johtuu usein sisäisen osaston suurista kustannuksista, jos ulkoistetun palvelun tarve ei vielä ole kovin suuri. Esimerkiksi sisäinen talouspäällikkö voi olla yritykselle liian kallis investointi, jolloin ulkoistetut talouspäällikköpalvelut vastaavat tarpeeseen paremmin ja kustannustehokkaammin. Erityisesti pienissä yrityksissä ulkoistuspäätös saattaa perustua nimenomaan resurssien puutteeseen, eikä niinkään tehokkuushakuisuuteen. Suurilla yrityksillä kysymykseen tulee mittakaavaedut, joita mm. suuret palvelukeskukset saavuttavat keskittämällä kaikki palvelut yhteen kohteeseen ja pitämällä volyymin korkealla. Tällöin kyseessä on enemmänkin tehokkuushakuisuus sekä säästötoimenpiteet kuin suoranainen resurssien puute. Lisäksi ulkoistaminen voi olla keino suojautua kysynnän epävarmuudelta, sillä oman osaston hoidosta syntyvät kiinteät kulut on siirrettävissä yrityksen ulkopuolisen tahon vastuulle. (McIvor 2008, 45)

Borkakoty, Choudhury ja Barua (2009, 199–200) käsittelevät ulkoistamisen hyötyjä ja riskejä. Hyödyiksi voidaan listata muun muassa helpompi ja halvempi pääsy uuden ja ajankohtaisen teknologian pariin, sillä palveluntarjoajan skaalaedut mahdollistavat matalammat kustannukset käyttöönotossa. Lisäksi ulkoistamalla voidaan vaikuttaa yrityksen kustannusrakenteeseen kääntämällä kiinteitä kuluja muuttuviksi, sekä siirtymällä halvemman työvoiman pariin. Ulkoistaminen voi osaltaan olla myös välttämätöntä korkean liiketoimintariskin toimialoilla, kuten lääketeollisuudessa. Lääkkeiden tutkimus- ja kehitystoiminta on varsin epävarmaa, ja siitä syystä resurssien ulkoistamisella pyritään riskien vähentämiseen. Kestävän resurssipohjan luominen pienemmälle lääkeyhtiölle on mahdollittoman kallista ja aikaa vievää, joten ulkoistamisesta syntyy välttämätön prosessi. (Mehta & Peters 2007, 30)

Toisaalta ulkoistamisen hyötyjä tasapainottaa siihen liittyvät riskit, kuten kontrollin vähentyminen sekä ongelmat palveluntarjoajan vastuuvollisuudessa. Ulkoistamisen myötä myös yrityksen neuvotteluvoima voi kärsiä, mikäli palveluntarjoajan kontrolli resursseihin on suurta. Lisäksi itse muutosprosessiin – sisäisestä tuotannosta ulkoistettuun ja toisinpäin – liittyy runsaasti epävarmuutta ja riskejä, jotka on syytä ottaa päätöstä tehdessä huomioon. (Borkakoty ym. 2009, 199–200)

2.1 Ulkoistamisen kehitys

Suuruuden ekonomian ja suuri on parempaa -ajattelun painottaminen on lähtöisin jo 1900-luvun alkupuoliskolta, jolloin yrityksen yhtenä suurimmista kilpailuvalteista nähtiin tuotanto massoina. Tällöin tehokkuuden ajateltiin syntyvän massatuotannosta ja kiinteiden kulujen osuuden laskemisesta suurtuotannon avulla. (De Vita & Wang 2006, 2)

Ajattelun muutos kohti arvoa korostavaan näkemykseen syntyi 70-luvulla. Suuri on parempaa -ajattelu kääntyi yhä enemmän kohti ajatusta ”pieni on kaunista”. Tuolloin huomattiin, että suuri yrityksen koko ei välttämättä takaa etulyöntiasemaa ja vaikka suuruuden ekonometrialla oli yhä paikkansa, keskiöön otettiin ketterämpi ja mukautuvampi organisaatio. Tärkeäksi muodostui ydinosoaminen ja sen tuomat differoitusmahdollisuudet. Tavoitteena oli luoda organisaatiossa ja sen toimintaketjussa mahdollisimman paljon lisäarvoa. Mitä lähemmäs vuosituhannen vaihdetta edettiin, sitä merkityksellisemmäksi ydinosoaminen muodoistui. (De Vita & Wang 2006, 3)

Vuonna 1990 Prahalad ja Hamel julkaisivat artikkelin *Core competence of the corporation*, joka kiteytti teorian yrityksen ydinosoamisesta. Kilpailuetua tavoittelevan yrityksen tulisi keskittyä ydinosoamiseensa ja keventää organisaation kokoa raskaasta haarautuneesta mallista kohti ketterämpää ja dynaamisempaa rakennetta. Uudenlaista kilpailuetua tavoiteltiin pyrkimällä nopeammin reagoivaan organisaatioon, sillä markkinatilanne oli muutoksen keskellä globalisaation kiihtyessä. Joustava organisaatio oli vastaus kiristyvään kilpailutilanteeseen. (Prahalad & Hamel 1990)

Organisaation suoraviivaistaminen ja ydinosaamisen löytäminen johti yhä kiihtyvään ulkoistamiseen. Mikäli yrityksen tavoite on hallita itse vain ydinosaamistaan, muu toiminta on ulkoistettava. Tästä syystä organisaatioiden rajat supistuivat ja tuotantoketjut pitenevät. Tällöin myös yritysverkostojen määrä alkoi kasvaa, ja tuotanto ei välttämättä enää pysynyt suoran ketjun varassa, vaan tuotannon eri vaiheet jakautuivat monelle toimijalle verkon sisällä. Tarpeeksi laajamittaisen verkoston yhteydessä voidaan jo puhua klusterista, jonka ulkorajoilla toimivien yritysten yhteyttä verkoston ydinjoukkoon voi olla vaikeaa havaita. (Paija 1998, 10–11)

Ulkoistamisen etuja on kuitenkin kyseenalaistettu, ja niiden tuomaa kilpailuetua pidetty yliarvostettuna. 1990-luvulla tehdyissä tutkimuksissa on todettu, että ulkoistavat organisaatiot ovat kuitenkin jossain määrin riippuvaisia toimittajista, mikä antaa toimittajille hinnanmääräämisvaltaa. Toimittajien hinnankorotusten todettiin johtaneen lopulta jopa heikompaan tehokkuuteen ja kustannusrakenteeseen, kuin ennen organisaatorakenteen muutosta. Lisäksi ulkoistamisen todettiin tuovan sellaisia kontrollihaasteita, joita ei suuren organisaation yhteydessä välttämättä ollut. Mahdollisuus laadun tarkkaan kontrollointiin pitkässä ulkoistetussa tuotantoketjussa ei ollut mahdollista tai tehokasta, mikä johti vastareaktioon kiihtyvää ulkoistamistrendiä kohtaan. Ajatukset alkoivat jälleen kääntyä kohti suuruuden ekonomian etuja, sillä ulkoistaminen alettiin nähdä epäonnistuneena koikeena. (De Vita & Wang 2006, 5)

De Vita ja Wang (2006, 5) mainitsevatkin kaksi ulkoistamispäätöksen ongelmaa, jotka yhtäältä liittyvät riittävien taloudellisten ja strategisten hyötyjen määrittämiseen sekä toisaalta yrityksen ydinosaamisen löytämiseen ja havaitsemiseen. Alexander ja Young (1996, 117) ovat selittäneet ydinosaamista seuraavilla neljällä tekijällä, jotka kukin yksinään tai yhdessä voivat ilmentyä ydinosaamisessa:

1. Toiminnot, jotka on jo pitkään ja perinteisesti tehty sisäisesti.
2. Toiminnot, jotka ovat kriittisiä liiketoiminnalle.
3. Toiminnot, jotka luovat nykyistä tai potentiaalista kilpailullista etulyöntiasemaa.
4. Toiminnot, jotka ajavat yrityksen tulevaa kasvua, innovaatiota tai positiivista muutosta.

De Vita ja Wang (2006, 7–9) ovat jaotelleet ulkoistamisen kehityksen kolmeen sukupolveen, jotka kuvastavat kulloisenkin kehitysvaiheen avaintekijöitä ja ulkoistettavia toimintoja. Jaottelussa kiinnitetään huomiota yritysten välisiin suhteisiin, jotka muuttuvat sukupolvesta toiseen siirryttäessä, sekä menestystekijöihin, jotka ajavat ulkoistamispäätöksiin. Lisäksi se erittelee jokaiselle sukupolvelle ominaiset toiminnan mittausmenetelmät, joilla ulkoistamisen hyötyjä pyritään kartoittamaan.

Ensimmäisessä sukupolvessa ulkoistamisen kohteeksi asetetaan sellaiset yrityksen perustoiminnot, jotka poikkeavat selvästi sen ydintoiminnasta. Sellaisia voivat olla tavalliset tukitoimet, kuten palkanlasku, tilojen ylläpito, turvallisuus tai henkilökunnan ruokailu. (De Vita & Wang 2006, 7) Näitä kutsutaan niin sanotuiksi oheistoimiksi, jotka eivät suoraan ole yhteydessä yrityksen ydintoimintaan (McIvor 2008, 45). Tällöin tavoitteena on henkilöstön määrän vähentäminen tai sen pitäminen matalana, ja sitä kautta kustannussäästöt. Ulkoistamisesta saatavat edut perustuvat skaalaetuihin, sillä esimerkiksi palkanlaskentaan erikoistunut, ja sitä massana tekevä taho kykenee suoriutumaan tehtävästä tehokkaammin ja siten matalammin kustannuksin. Lisäksi tällaisen tukitoimen järjestämiseen liittyvältä hallinnolliselta taakalta vältytään. (De Vita & Wang 2006, 7) Organisaatiossa, joka ei keskity palkanlaskentaan tai kirjanpitoon, tällaisia toimia ei voida pitää ydinosaamisena Alexanderin ja Youngin (1997, 117) tekijöiden perusteella. Tällöin ulkoistaminen on perusteltua.

Ensimmäinen sukupolvi kattaa perinteiset ulkoistamisen tavoitteet. Ennen sisäisesti tehdyt ydintoiminnasta poikkeavat toimet ulkoistetaan. Palveluntarjoaja ottaa vastuulleen yhden toiminnon, eikä syvää integraatiota tai yhteistyötä tarvita. Organisaatioiden koot toisiinsa nähden ovat usein myös epäsymmetriset niin, että ulkoistaja on suurempi. Ulkoistus tapahtuu siis suuremmalta pienemmälle toimijalle. Ensimmäisen sukupolven ulkoistamiseen liittyy kuitenkin ongelmia, jotka liittyvät organisaatioiden välisiin sopimuksiin. Koska ulkoistettavat toimet ovat usein niin yksinkertaisia ja perustavanlaatuisia, ei niihin liittyviä sopimuksia tehdä tarpeeksi yksityiskohtaisesti. Tästä johtuen ulkoistava yritys kohtaa usein piilokuluja, jotka syövät tavoiteltavia kustannussäästöjä. Lisäksi sopimukset ovat usein standardoituja ja siksi varsin joustamattomia. (De Vita & Wang 2006, 7)

Ulkoistamisen toisessa sukupolvessa erityiseen keskiöön otetaan ydinosaaminen ja -toiminnot. Siinä missä ensimmäisen sukupolven kohdalla ulkoistettavia toimia olivat rutiinomaiset tai selvästi yrityksen liiketoimintaan liittymättömät toimet, kuten tilojen ylläpito tai turvallisuus, toisen sukupolven ulkoistamisessa ydinosaamista rajattiin huomattavasti tarkemmin. Markkinatilanne 1980-luvulla kiristyi entisestään ja tuotteiden tekninen vanheneminen johti kiihtyvään tuotekehitykseen. Ulkoistamisella tavoitellut kustannus-*hyödyt* eivät enää olleet ainoa syy tuotantorakenteen muutokseen, vaan nopean kehityksen myötä yritykset kohtasivat resurssien puutetta. Ulkoistamisesta tuli pakollista, jotta yritykset pystyivät pysymään kehityksen mukana. (De Vita & Wang 2006, 8) Liiketoiminnalle kriittisempiä prosesseja, joita alettiin ulkoistaa, olivat muun muassa markkinointi, suunnittelu sekä logistiikka. (McIvor 2008, 45)

1980-luvulla nousseen toisen sukupolven merkittäviä muutoksia oli IT-prosessien merkityksen nousu ja siirtyminen pakollisista tukitoimista lähemmäs yrityksen ydinosaamista. Ennen IT-prosessit nähtiin tukitoimina, jotka hyvin toimivan organisaation on järjestettävä, mutta ne eivät olleet merkittävä tekijä arvontuottamisessa tai yrityksen strategiassa. Niiden ulkoistaminen oli luonnollista. Toisen sukupolven ulkoistamisessa niiden merkitys ja arvo yrityksen toiminnalle kasvaa – jopa niin pitkälle, että ne nähdään yrityksen strategisina toimina, joita ei edes *voi* ulkoistaa niiden merkityksen vuoksi. Toinen merkittävä muutos ulkoistamiskäyttäytymisessä liittyy tuotekehitykseen, joka yhä kiihtyvämman kehityksen myötä saatettiin osittain ulkoistaa 1980-luvulta alkaen. (De Vita & Wang 2006, 8)

Ennen toista sukupolvea ajateltiin, että ulkoistaminen voi kohdistua vain tuotantoon liittyviin prosesseihin, sillä ne eivät vaadi tuotannon ja käytön samanaikaisuutta. Ulkoistaminen saatetaan kuitenkin kohdistaa myös palveluihin. Palvelun ulkoistaminen on teknisesti haastavampaa, sillä sen tuotanto ja käyttö on usein yhtäaikaista. Lisäksi palvelun tuotanto ja käyttö kohdistuvat usein samaan sijaintiin, jolloin ulkoistaminen voi olla haastavaa. Konkreettisessa tuotannossa eri vaiheet ovat helposti havaittavissa ja toisistaan erottettavissa, jolloin rajaus ulkoistettaviin toimiin on suoraviivaista. Palveluiden osalta tällainen purkaminen osiin on haastavaa. Ratkaisu näihin ongelmiin kuitenkin löytyi kehittyvästä tietotekniikasta, joka mahdollisti viime vuosisadan lopussa paikasta riippumatto-

man palveluntuotannon. Esimerkiksi terveysalalla kuvantaminen ja sen analyysi on helposti jaettavissa kahteen sijaintiin ja eri ajankohtiin, ja analyysin ulkoistaminen jopa ulkomaille on helppoa. (De Vita & Wang 2006, 8)

Myös Espino-Rodríguez ja Padrón-Robaina (2006, 52) mainitsevat, että yritysten koko (ainakin henkilöstömäärältään) alkaa pienentyä, kun ulkoistaminen lisääntyy. Toisaalta heidän mukaansa se johtuu resurssipulasta, joka johtaa organisaation uudelleenjärjestäytymiseen, ja siten laajempaan ulkoistamiseen. Yritykset pyrkivät keskittymään ydinosaamiseen ostamalla sellaista kaupattavaa osaamista ulkopuolelta, joka mahdollistaa keskittymisen.

Toisen sukupolven ulkoistamiseen liittyviä merkkejä:

1. Ulkoistettavat toimet ovat yhä lähempänä yrityksen ydinosaamista ja strategisia toimia
2. Ulkoistaminen vaatii syvempää integraatiota. Osapuolet toimivat yhteistyössä ja synergiahyödyt ovat osa tavoitteita
3. Vaadittavat resurssit ovat ulkoistajan hallussa ja niitä käytetään yhdessä
4. Palveluntarjoajia saattaa olla useita
5. Sopimuksissa on havaittavissa joustoa, mikä mahdollistaa teknisen kehityksen ja pääoman käytön
6. Mittareina käytetään laajempaa yritystoiminnan kehittymistä, liikevaihdon kasvua ja tuottavuutta. Ei pelkästään kustannusten alentamista.

Toisen sukupolven ongelmat liittyvät sopimukseen, teknisiin alustoihin sekä tietovuotoihin. Jotta ulkoistamisen hajauttaminen monelle toimijalle on mahdollista, sopimusten ja teknisten alustojen tulee olla jossain määrin standardoituja. Tällöin ulkoistaminen on tehokasta ja suoraviivaista. Toisaalta, koska ulkoistettavat toimet lähestyvät yrityksen ydinosaamista ja -toimintaa, kriittisten tietovuotojen riski kasvaa. (De Vita & Wang 2006, 8)

Ulkoistamisen kolmas sukupolvi on selvästi vaiheista modernein niin, että se vastaa kaikista dynaamisimpaan markkinatilanteeseen. Tällaisessa markkinatilanteessa alalla vallitsee jo vahvasti standardoidut tekniset alustat, ja uusia tuotteita nousee nopeasti. Standardointi mahdollistaa tehokkaan ja nopean ulkoistamisen. Usein näillä aloilla asiakkaiden vaatimustaso on jo korkea ja niihin täytyy kilpailun kiristyessä kyetä vastaamaan yhä

nopeammin. Myös alan tehokkuus- ja innovaatiovaatimukset ovat tällaisilla aloilla ja markkinatilanteessa vaativammat. Tällaisesta alasta hyvänä esimerkkinä lienee mobiiliteknologia, jossa uusia puhelinmalleja täytyy kehittää jopa alle vuoden sykleissä ja kilpailu yritysten kesken on kovaa. (De Vita & Wang 2006, 12)

Yrityksen siirtyessä kolmannen sukupolven ulkoistukseen, sen arvoketjussa tapahtuvat muutokset voivat lopulta johtaa parhaimmillaan koko ketjun ulkoistamiseen ja fyysisen yrityksen katoamiseen. Jäljelle voi jäädä paikasta riippumaton virtuaalinen yritys, joka toimii esimerkiksi vain internetin välityksellä. Verkkokauppa voi olla parhaimmillaan välityspalvelu tuottajan ja käyttäjän välillä ilman fyysistä varastoa. Lopulta voidaan sanoa, että ulkoistamisesta itsestään tulee yrityksen ydinsaamista. (De Vita & Wang 2006, 12)

Viimeisen sukupolven merkkejä ovatkin vahvasti standardoidut alustat, kuten käyttöjärjestelmät, joiden päälle kehittäminen on joustavaa, ja asiakkaan vaatimuksia pystytään noudattamaan nopeasti. Tiedonjako ketjun sisällä on jopa reaaliaikaista ja virtuaalista, jolloin irtaannutaan usein paikan rajoitteista. Ulkoistamisprosessitkin on standardoitu, jolloin itse ulkoistaminen on joustavaa ja tehokasta. Tällöin ulkoistaja hallitsee liiketoimintaa, mutta ulkoistaa prosessit, joilla liiketoiminta tapahtuu. Liiketoimintaprosessit muovautuvat tällöin ulkoistuksen yhteydessä. (De Vita & Wang, 2006, 12)

Quinn (1999, 11) mainitsee, että yrityksen virtualisoituminen johtuu sisäisten toimien yhä kiihtyvistä hajauttamisesta ja toisaalta lisääntyvästä ulkoistamisesta, joka johtaa lopulta niin sanottujen tietoyksiköiden syntymiseen. Tietoyksiköt ovat organisaatiossa osaamisen ja tiedon lähteitä, ja ne ovat sekä sisäisiä että ulkoisia. Organisaation kyvykkyys on yhteydessä näiden tietoyksiköiden yhteistoimintaan. Moderni suuntaus ulkoistamisessa erityisesti taloushallinnon osalta on ohjelmistorobotiikka (RPA, robotic process automation). Deloitte (2018, Global outsourcing survey) tekemässä selvityksessä yli 70 prosenttia vastaajista harkitsi RPA-sovellusten käyttöön ottoa ja uskoi palveluntarjoajansa kykyihin implementoida kyseisenlaisia ratkaisuja.

Myös Esprino-Rodríguez ja Padrón-Robaina (2006, 51) ovat koonneet tutkimuksissa esitettyjä käsityksiä ulkoistamisesta, ja niistä on nähtävissä merkkejä samanlaisesta kehityksestä, kuin De Vita ja Wang (2006) määrittelevät. Ulkoistaminen on muuttunut yksittäisistä ei-strategisista palveluntarjoajasuhteista kohti syvällisempää ja strategisempaa

kumppanuussuhdetta. Vaikka kyseinen tutkimus keskittyy resurssipohjaiseen näkemykseen yrityksen johtamisesta, siinä toistuu useasti ydinosaamisen merkitys yrityksen menestykselle.

2.2 Bagińskan tutkimuksen esittely

Tämän tutkielman yhtenä innoittajana ja eräänlaisena pohjatutkimuksena toimii Anna Bagińskan (2016) tutkimus *The demand for professional knowledge as a key factor of the development of outsourcing of financial and accounting services in Poland*, jossa on tutkittu puolalaisten yritysten ja yrittäjien syitä ja hyötyjä taloushallintonsa ulkoistamisesta. Tutkimus tehtiin kyselytutkimuksena, jotka lähetettiin valittujen palveluntarjoajien asiakkaille. Palveluntarjoajalla tarkoitetaan tässä taloushallintopalveluja tarjoavaa yritystä, jolle tehtävät ulkoistetaan. Kysely lähetettiin 200 osallistujalle, joista 120 (60 %) vastasi kyselyyn. Kysely koostui 30 suljetusta kysymyksestä, jotka jakautuivat neljään kategoriaan:

1. Tekijät, jotka vaikuttavat päätökseen ulkoistaa taloushallinto.
2. Palveluntarjoajan valintaan vaikuttavat tekijät.
3. Tekijät, jotka vaikuttivat yhteistyön jatkamiseen vielä seuraavanakin vuonna.
4. Yhteistyön arviointi.

Kysymykset esitettiin toteavina ja niihin vastattiin Likertin asteikolla 1–4 (erittäin vähän, melko vähän, melko paljon, erittäin paljon). Tutkimuksesta valittiin viisi asiantuntijapalvelun tarpeeseen vaikuttavaa tekijää, joiden riippuvuutta vertailtiin vastaajan koulutustason, yritysmuotoon, kirjanpitolapaan sekä yrityksen ikään:

1. Yrityksen sisäisen asiantuntevan henkilön puute.
2. Oletus, että ulkoinen asiantuntija suoriutuu työstä ammattimaisemmin (paremmin).
3. Mahdollisuus saada ajankohtaisista talouteen liittyvää tietoa.
4. Apua verotukseen liittyvissä asioissa.
5. Asiantuntevan henkilöstön apu parhaiden päätösten tekemiseen.

Riippuvuudesta tehtiin khiin neliöluvulla ja riippuvuuden voimakkuutta kuvattiin Yulen vaikutuskertoimella.

Tutkimuksessa huomattiin, että taloushallinnon ja kirjanpidon ulkoistamisella yrityksissä haetaan tehokkuutta ja dynaamisuutta. Ulkopuolisen asiantuntijan käyttäminen lisää yrityksen tietoa tehdä informoituja päätöksiä ja luottamus asiantuntijan tarkkuuteen tuo varmuutta yritystoiminnan jatkamiseen. Yrittäjät korostivat ulkoistamispäätöksessään asiantuntijan pätevyyttä sekä luottamusta palveluntarjoajan työntekijöiden osaamiseen. Yhteistyön aloittamisen syynä oli usein luottamus siihen, että palveluntarjoaja hoitaa ilmoitukset luotettavasti julkisen tahon, kuten verottajan kanssa. Palveluiden laajuus ja laatu, neuvontapalvelut sekä apu päätöksenteossa muiden asiakkaiden mielipiteitä apuna käyttäen olivat merkittävimpiä tekijöitä ulkoistamispäätöstä tehtäessä. Toisaalta suuri osa vastaajista ilmoitti ulkoistetun taloushallinnon vaikeuttavan yrityksen toiminnan arviointia. Tämä johtui tarpeeksi ajankohtaisen tiedon puutteesta sekä epätietoisuudesta liittyen likviditeettiin, kannattavuuteen ja velkaisuuteen. Näistä syistä joissain yrityksissä suunniteltiin sisäisen taloushallinnon lisäämistä.

2.3 Teoreettiset lähestymistavat

Ulkoistamiseen liittyviä teorioita on tutkimuksissa käsitelty varsin laajalti. Perunović ja Pedersen (2007) ovat tutkineet nimenomaan ulkoistamista käsittelevien tutkimusten teorioita, ja todenneet, että tähänkin tutkielmaan valitut neljä lienevät keskeisimmät alan teorioista. He ovat tutkimuksessaan tunnistaneeet eri teorioiden käytön ulkoistamisprosessin eri vaiheissa. Nämä vaiheet ja valitun neljän teorian suhde prosessin vaiheisiin on kuvattu taulukossa 1. Ulkoistamisprosessin vaiheet on jaettu viiteen osaan – valmisteluun, palveluntarjoajan valintaan, vaihdokseen sisäisestä tuotannosta ulkoistettuun, ulkoistetun palvelun tai tuotannon käyttöön sekä uuden suhteen arviointiin. Teorian esiintyvyys tietyn vaiheen tutkimuksessa on merkitty kirjaimin P (paljon), H (hieman) tai V (vähän) sen mukaan, kuinka useassa tutkimuksessa teoria on vaiheeseen liitetty.

Taulukko 1. Teorioiden esiintyminen tutkimuksissa ja niiden soveltaminen ulkoistamisprosessin vaiheessa (muokattu ja suomennettu teoksesta Perunović ja Pedersen 2007, 7).¹

	<i>Ulkoistamisprosessin vaihe</i>				
	Valmistelu	Valinta	Vaihdos	Käyttö	Arviointi
Transaktiokustannusteoria	P ¹	V		H	H
Ydinosaaminen	H ²			V	V
Resurssipohjainen näkökulma	V ³	V		V	V
Suhdenäkökulma	V	V	V	H	V

¹P = yli seitsemän tutkimusta

²H = neljästä seitsemään tutkimusta

³V = alle neljä tutkimusta

Seuraavaksi käydään läpi tämän tutkielman teoreettinen viitekehys.

2.3.1 Transaktiokustannusteoria

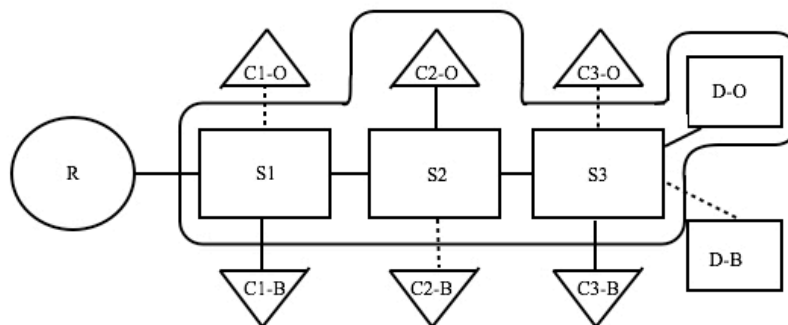
Ensimmäinen tässä tutkielmassa käsiteltävä teoria on transaktiokustannusteoria, jonka kenties merkittävimpana teoksena voidaan pitää Williamsonin (1981) artikkelia, *The Economics of Organization*. Pohjana Williamsonin teorialle voitaneen pitää Coasen (1937) yrityksen olemassaoloa selittävää artikkelia *The Nature of the Firm*. Coase on teorioinut, että syy yritysten olemassaoloon johtuu mahdollisuudesta tehdä kustannustehokkaampia transaktioita. Periaatteessa yrityksen olemassaolo on kyseenalaista, jos huomio kiinnitetään tehokkaiden markkinoiden malliin. Tällöin teoriassa kaikki transaktiot toimijoiden välillä ovat tehokkaita ja kaikki toiminnot ostetaan sieltä, mistä halvimmalla saadaan – ulkoisesti. Joskus kuitenkin transaktiokustannukset markkinoiden välillä ovat suuremmat kuin organisaation sisällä. (Barney & Hesterley 1999, 110)

Coasen (1937) mukaan selkein kustannus transaktioperusteisessa kaupassa on hinnan määrittäminen. Hinta tuotteelle täytyy määrittää ja siihen liittyy sopimuskustannuksia.

¹ Muita Perunovićin ja Pedersenin (2007) konferenssityössä mainittuja ulkoistamistutkimuksissa käytettyjä teorioita olivat muun muassa sosiaalisen vaihdon teoria, evolutionaarinen taloustiede, institutionaalinen teoria, agenttiteoria, sopimusteoria, kumulatiivinen teoria sekä tietopohjainen näkökulma. Näitä teorioita ei käsitellä tässä tutkielmassa, sillä viitekehys on rajattu vain edellä mainittuihin neljään teoreettiseen lähestymistapaan.

Nämä kustannukset ovat huomattavasti pienemmät yrityksen sisäisesti tehtäessä, joskaan eivät täysin katoa. Toisaalta hinnanmäärityskustannuksia minimoidakseen yritykset ovat valmiita sitoutumaan pidempiin toimitussuhteisiin välttääkseen toistuvia sopimuskustannuksia. Tämä saattaa johtaa turhan pitkiin sopimussuhteisiin. Siitä huolimatta, että Coasen teoriaa on pidetty epätäydellisenä (Barney & Hesterley 1999, 110), se on antanut pohjan myöhemmin kehitetylle transaktiokustannusteorialle, joka on osa tämän tutkimuksen teoreettista viitekehystä.

Transaktio syntyy, kun tuote tai palvelu siirtyy toisistaan erotettavien organisaatiotasojen välillä. Yksi toiminto päättyy, ja seuraava alkaa. Tasot voivat olla organisaation sisäisiä tai organisaatioiden välisiä. (Williamson 1981) Transaktiokustannusteorian mukaan transaktiosta sopiminen on kustannustekijä, joka vaikuttaa ulkoistuspäätökseen. De Vitan ja Wangin (2006, 12) ulkoistamisen sukupolvi- jaottelussa kolmannessa sukupolvessa ulkoistus tapahtuu hyvin standardoiduin sopimuksin ja alustoin, jolloin tavoitteena on transaktiokustannusten pienentäminen ja uudelleen sopimisen vähentäminen. Tällöin tiedonjako ketjussa on myös reaaliaikaista, ja tietokustannukset pienenevät.



Kuvio 3. Organisaation rajat (Williamson 1981, 557)

Transaktiokustannusteoria esittää määritelmän organisaation rajoille. Organisaation rajat muodostuvat niille toimintoketjun rajapinnoille, joissa transaktio tapahtuu ostamalla sen ulkopuolelta (Kuvio 3). (Williamson 1981, 557; McIvor 2008, 46) Kuviossa S1–S3 ovat tuotantovaiheita, jotka saavat komponenttinsa joko sisäisesti valmistettuna (C1–O, C2–O, C3–O) tai ulkoiselta toimijalta (C1–B, jne.). Raaka-aineet R tulevat ketjuun ulkopuolelta. Valmiiden tuotteiden jakelu tapahtuu joko sisäisellä prosessilla D–O tai ulkoistetusti D–B. Katkoviivat merkitsevät mahdollisia transaktioita ja täydet viivat todellisia transaktioita. Organisaation rajat muodostuvat todellisten ulkoistettujen transaktioiden ja tuotantovaiheiden väliin, mutta pitävät sisällään sisäisesti valmistetun C2–O-komponentin.

Määritelmä vaikuttaa itsestään selvältä, mutta se havainnollistaa strategista päätöksentekoa ulkoistusprosessissa, jolloin tuotantoprosessin osa päätetään siirtää ulkopuolisen halltuun. Pyrkimyksenä on minimoida transaktiokustannukset, mikä lopulta määrittää vaiheet, jotka jäävät yrityksen itsensä järjestettäväksi ja vaiheet, jotka ulkoistetaan. (Pajari-
nen 2001, 8)

On kuitenkin selvää, että itse ulkoistaminen aiheuttaa myös kustannuksia, ja ne voivat olla hyvinkin vaikeasti havaittavissa ja allokoitavissa. Duening ja Click (2007, 93) ovat tutkineet liiketoimintaprosessien ulkoistamisesta seuraavia kustannuksia prosessin eri vaiheissa, ja huomionarvioista on mainittu piilokulut prosessin jokaisessa vaiheessa. Heidän prosessikuvaukseensa kuuluu viisi vaihetta – analysointi, valinta, sopiminen, siirtymä ja toiminta. Piilokulut mainittiin jo De Vitan ja Wangin (2006) sukupolvijaottelussa, missä ne kuvattiin erityisesti ensimmäisen sukupolven ulkoistamisen ongelmaksi. Duening ja Click (2007, 92–93) kuitenkin mainitsevat ne yleisesti ulkoistamisprosessissa ilmeneväksi ongelmaksi. Toisaalta on huomionarviosta, että piilokustannukset ja vaihtoehtokustannukset ovat mukana prosessissa aina sen alkuvaiheista toimeenpanoon asti ja lisäksi ne ovat kertyviä. Siksi onnistumisen kannalta on hyvin tärkeää kiinnittää syvällistä huomiota ulkoistamisprosessista seuraaviin kustannuksiin.

Transaktiokustannusteorian perusteella ulkoistamiskäyttäytymiselle voidaan esittää myös ongelmia. Yksi merkittävimmistä ongelmatilanteista syntyy ulkoistamisen jälkeisestä opportunistista palveluntarjoajan osalta. Koska ulkoistamisprosessi on usein varsin raskas ja jopa kallis toimenpide, palveluntarjoajalle syntyy mahdollisuus käyttää valtaansa hintojen alentamiseen tai muuten vaikuttaakseen yhteistyön sujumiseen. (Esprino-Rodríguez & Padrón-Robaina 2006, 55)

Toisaalta myös itse transaktiokustannusteoriaa on kritisoitu sen varsin yksipuolisesta kyvystä selittää organisaation käyttäytymistä. Ensinnäkin se keskittyy vain kustannusten minimoimiseen, toiseksi se ei ota riittävästi huomioon organisaation muutoksiin liittyviä kustannuksia ja kolmanneksi se ei huomioi transaktioihin liittyviä sosiaalisia näkökulmia ja vallitsevaa kulttuuria organisaatiossa. Esimerkiksi suhdehistoria saattaa merkittävästi vaikuttaa transaktioihin liittyviin odotuksiin, eikä tätä teoriassa oteta huomioon. Voidaan-
kin sanoa, että transaktiokustannusteoria tarjoaa melko lyhytnäköisen kuvan organisaation menestyksestä, ja tätä puutteellisuutta korjaamaan resurssipohjainen näkökulma on

erinomainen, sillä siinä transaktiokohtaiset resurssit saavat enemmän huomiota ja yrityksen pitkäaikainen menestys korostuu. (Barney & Hesterley 1999, 117) Seuraavassa luvussa käsitellään organisaation resurssipohjaista näkökulmaa tarkemmin ulkoistamiskäyttäytymistä selittävänä tekijänä.

Transaktiokustannusteoria on puutteistaan huolimatta varsin keskeinen ulkoistamistutkimuksessa käytetty teoria, sillä sitä käytetään lähes kaikkiin ulkoistamisen vaiheisiin liittyvissä tutkimuksissa. Eniten sillä kuitenkin selitetään ulkoistamisprosessin valmisteluvaihetta. (Perunović & Pedersen 2007, 7) Koska teoria on niin keskeinen ulkoistamistutkimuksessa, se on valittu tämän tutkielman teoreettiseen viitekehykseen. Koska transaktiokustannusteorialla on kirjallisuuden perusteella vaikutusta ulkoistamiskäyttäytymiseen, johdetaan sen pohjalta tutkielman ensimmäinen hypoteesi seuraavasti:

H1: Taloushallinnon kustannuksiin liittyvillä tekijöillä ja ulkoistamisen laajuudella on positiivinen yhteys.

2.3.2 Resurssipohjainen näkökulma

Resurssipohjainen näkökulma (Resource based view) organisaation ulkoistamiskäyttäytymisen selittäjänä on toinen tutkimukseen valittu teoria. Teoria ottaa keskeiseksi selittäjäksi yrityksen rajalliset resurssit, joiden johtaminen on yrityksen strategian muodostamiselle ja sen toteuttamiselle kriittistä. Resurssipula taloushallinnon järjestämisessä näkyi myös Bagieńskan (2016, 25) tutkimuksen tuloksissa, joissa jopa 87,5 prosenttia vastaajista myönsi osaavan henkilöstön puutteen vaikuttavan osaltaan taloushallinnon ulkoistamiseen. 90,8 prosenttia totesi, että aika ei riitä taloushallinnon tehtävistä suoriutumiseen, mikä myöskin viittaa osaltaan resurssipulaan yrityksissä. Resurssipohjaisen näkökulman mukaan organisaatiolta puuttuu sellaisia arvokkaita, harvinaisia ja järjestäytyneitä resursseja, joiden hakeminen ulkopuolisilta markkinoilta mahdollistaa organisaation kasvun ja sen kilpailuedun vahvistamisen (Barney & Hesterley 1996). Myös Lavie (2006, 640) korostaa kilpailuedun saavuttamisessa nimenomaan korvaamattomien, jäljittelemättömien ja vaikeasti myytävien resurssien kerääntymisen organisaatioon.

Myös organisaation hajauttamisstrategioita on selitetty resurssipohjaisella näkökulmalla, sillä sen perusteella organisaation ei ole syytä laajentaa rajojansa, sillä se voi hyödyntää markkinoilta saatavia resursseja sopimusten avulla. Toisin sanoen, mikäli organisaatio voi tehokkaasti hankkia resursseja ulkoistamalla, sillä ei ole syytä laajentaa omia rajojaan. (Espino-Rodríguez & Padrón-Robaina 2006, 52) Tämä on jälleen yksi esimerkki luvussa 2.1. mainitusta muutoksesta kohti suppeampaa ja joustavampaa organisaatiota. Organisaation hajautumisella tarkoitetaan liiketoimintaprosessien ja tehtävien irrottamista yrityksen ydinliiketoiminnasta, ja siten siirtymistä yhdestä raskaasta organisaatiosta kohti yhteistyökumppanuuksia ja verkostoja. Resurssipohjaisesta näkökulmasta onkin luonnollista vetää yhteys ydinosajatteluun, sillä resurssipohjaisen ulkoistamisen takana on organisaation halu keskittyä ydinliiketoimintaan ja ydinosamiseen sen sijaan, että organisaation rajoja laajennetaan tehottomiin tehtäviin.

Espino-Rodríguez ja Padrón-Robaina (2006, 53) mainitsevat Grantin (1991) viiden vaiheen mallin strategian muodostamiseen, jossa keskiössä on kilpailuedun hyödyntäminen sekä resurssien ja osaamisen tehokas käyttö. Vaiheista viimeinen viittaa resurssikuilujen (resource gaps) tunnistamiseen ja niiden täyttämiseen, jotta yrityksen resurssipohja on kehitettävissä ja tehokkaasti käytettävissä. Näiden kuilujen täyttäminen on luonnollista ulkoistamalla, jolloin omien yksittäisten resurssien välille luodaan "siltoja" toimivan resurssipohjan saavuttamiseksi. Heidän mukaan ulkoistamalla on mahdollista täydentää yrityksen resurssipohjaa, eikä yrityksen pitäisikään pyrkiä täydelliseen omaan "resurssi-varastoon".

Resursseihin ja niihin liittyviin kustannuksiin voidaan soveltaa mm. Porterin (1989) viiden kilpailuvoiman mallia. Tällöin voidaan todeta, että myös resurssien hallintaan ja hyödyntämiseen liittyy etuja silloin, kun resurssille ei ole helposti havaittavissa vastaavaa korviketta. Lisäksi resurssin hyötyä käyttäjälle määrittää sekä haltijan neuvotteluvoima että toisaalta käyttäjän neuvotteluvoima. Resurssin hyödyntämisen aloittamiseen liittyvillä esteillä on myös merkittävä vaikutus siihen, kuinka helposti sen avulla saavutetaan kilpailuetua, ja toisaalta kuinka voimakkaasti resurssin käyttöä on suojeltava. (Wernerfelt 1984, 172)

Jotta resurssin hyödyntäminen johtaa korkeampaan kilpailuettuun organisaatiossa, sen täytyy olla arvokas, harvinainen, vaikeasti kopioitavissa sekä sen hyödyntäminen täytyy

olla mahdollista. Arvokkuus liittyy yksinkertaisesti organisaation mahdollisuuksiin hyödyntää resurssia niin, että se tuo organisaatioon lisäarvoa tai vähentää ulkoisen riskin potentiaalia markkinoilta. Harvinaisuudella tarkoitetaan resurssin yleisyyttä markkinoilla ja kilpailijoiden parissa. Yleisesti hyödynnettävissä oleva resurssi ei voi tuoda organisaatiolle erityistä kilpailuetua sen kilpailijoihin nähden. Samoin, mikäli resurssi on kopioitavissa vaivattomasti, sen potentiaali kilpailuedun lisääjänä on kyseenalaista. Lopulta yrityksen on organisoiduttava niin, että resurssin hyödyntäminen parhaalla ja tehokkaimmalla tavalla on mahdollista. Mikäli jokin näistä kriteereistä ei täyty, resurssin arvo yrityksen kilpailuedulle on heikko, ellei olematon. (McIvor 2009, 47)

Jo tässä vaiheessa voitaneen vetää resurssipohjaisesta näkökulmasta yhteys myöhemmin käsiteltävään suhdenäkökulmaan Lavien (2006, 639) esittämällä väitteellä, että pelkääntään resurssipohjainen näkökulma ei ole riittävä kuvaamaan verkostoituneen organisaation kilpailuedun tavoittelua. Hän käsittelee tutkimuksessaan nimenomaan allianssiverkostojen tutkimuksessa käytettyjä teorioita sekä laajentaa resurssipohjaisen näkökulman selittämään paremmin modernia allianssijärjestelmää. Alliansseista puhutaan myöhemmin lisää luvussa 2.5.

Kuten transaktiokustannusteoriallakin, myös resurssipohjaisella näkökulmalla voidaan selittää organisaation rajoja. Tällöin yrityksen sisäiset kyvyt asetetaan vastakkain kilpailijoiden kykyjen ja osaamisen kanssa, jolloin rajapinta muodostuu sellaisten toimintojen ympärille, joissa sisäiseen osaamiseen investoimalla ei pystytä saavuttamaan selvää kilpailuetua. Tällöin ulkoinen osaaminen on parempaa ja organisaation on rationaalisesti ajatellen järkevää hyödyntää parasta osaamista. (McIvor 2009, 47) Toisaalta täytyy huomioida, ettei ulkoistamispäätöksen täydy aina koskea koko toimintoa, vaan ulkoistamalla voidaan täydentää tiettyjä puutteita sisäisessä toiminnassa. Tällöin voitaneen puhua yhtä lailla ”siltojen” rakentamisesta sisäisessä tuotannossa, joskin pienemmässä ja tarkemmassa mielessä.

Resurssipohjainen näkökulma kuitenkin sisältää haasteita terminologian osalta. Lavie (2006, 640) mainitsee, että usein tutkimuksissa käsitteelle ”resurssi” asetetaan varsin rajaavat pohjaolettamukset kontrollista ja omistuksesta. Resurssi on organisaatiolle hyödyllinen, kun se omistetaan tai sitä kontrolloidaan pysyvästi. Englanninkielisissä tutkimuksissa puhutaankin resursseista maksettavista *vuokrista* (”rents”), joita muut resurssin

käyttäjät maksavat sen omistajalle. Lavie (2006, 640) mainitsee, että tämä käsitys toimii ympäristössä, jossa markkinoiden kilpailullisuutta korostetaan. Kuitenkin nykyaikaista on puhua yhteistyöasetelmasta markkinoilla, jolloin resurssien yksipuolinen omistaminen ja kontrolloiminen ei välttämättä kuvaa nykyaikaista todellisuutta. Nykyään ulkoistaminen ei ole haltuunottoa tai kontrollointia vaan hallinnan ja hyödyn jakamista.

Resurssipohjainen näkökulma on teoriana kattavasti käytössä eri ulkoistamisvaiheiden tutkimuksessa. Perunovićin ja Pedersenin (2007, 7) tutkimuksen mukaan pelkästään keskimmaisessä viidestä ulkoistamisprosessin vaiheesta, vaihdossa sisäisestä ulkoiseen tuotantoon, ei sovelleta resurssipohjaista näkökulmaa. Muissa vaiheissa sitä sovelletaan jonkin verran. (ks. Taulukko 1)

Resurssipohjaista näkökulmaa käsittelevän kirjallisuuden perusteella tutkielmaan johdetaan toinen hypoteesi:

H2: Yrityksen resurssipulan sekä ulkoistamisen laajuuden välillä on positiivinen yhteys.

2.3.3 Ydinsaamisteoria

Resurssipohjaisesta näkökulmasta kehitetty organisaation ydinsaamisteoria on toinen tapa perustella ulkoistamiskäyttäytymistä (McIvor 2008, 46). Se on valittu tämän tutkielman kolmanneksi teoreettiseksi lähestymistavaksi. Ydinsaamisesta (core competencies) poikkeavan toiminnon siirtämisestä ulkopuoliselle toimijalle syntyy ”keskittymiskyky”, jolloin resursseja jää toiminnoille, jotka ovat yrityksen erityistä osaamisalaa tai muuten erityisen tärkeitä yrityksen toiminnalle. Tällöin kirjanpito ja rutiinitaloushallinto voidaan siirtää yrityksen ulkopuolelle, kun taas esimerkiksi asiakaspalvelu jätetään yrityksen sisäisesti hoidettavaksi. (Duening & Click 2005, 30) Palveluntarjoaja hyödyntää omaa ydinsaamistaan ja yrityksen omat resurssit voidaan keskittää sille tärkeisiin asioihin. Alexander ja Young (1996, 117) selittävät ydinsaamisen seuraavalla neljällä kohdalla. Ydinsaamista ovat usein:

1. Toiminnot, jotka on jo pitkään ja perinteisesti tehty sisäisesti
2. Toiminnot, jotka ovat kriittisiä liiketoiminnalle

3. Toiminnot, jotka luovat nykyistä tai potentiaalista kilpailullista etulyöntiasemaa
4. Toiminnot, jotka ajavat yrityksen tulevaa kasvua, innovaatiota tai positiivista muutosta.

Ydinosaaminen voi olla joko yhtä tai useampaa edellä mainituista. Toisaalta on sanottu, että ydinosaamisen tunnistaminen on mahdollista resurssipohjaisen näkökulman avulla, sillä organisaation resurssipohjan tuntemus ja siitä syntyvän kilpailuedun tunnistaminen mahdollistaa syvän ymmärryksen sen arvoketjuista ja tukitoimista. Tällöin ydinosaamisen havaitseminen on mahdollista. (Espino-Rodríguez & Padrón-Robaina 2006, 53)

Prahalad ja Hamel (1990, 81–82) esittävät ydinosaamisen kommunikaatioksi, osallisuudeksi ja sitoutumiseksi, jota organisaatiossa tapahtuu jopa yli sen rajojen. Ydinosaamista voi tapahtua organisaation osissa, jotka eivät suorasti liity liiketoimintaan, kuten uutta tuotekehitystä mahdollistavassa tutkimustyössä. Ydinosaaminen ei myöskään kulu käytössä – päinvastoin, se kehittyy ja muotoutuu ajan myötä. He selittävät siirtymisen kohti ydinosaamista korostavaa organisaatiota sillä, että sen sijaan että yritys kehittää ja hallinnoi liiketoimien portfoliota, se siirtyy hallinnoimaan ydinosaamisten portfoliota. Siiloutunut ja hajanainen organisaatio saadaan kerättyä yhtenäisemmäksi ja keskittyneemmäksi, kun sen voimavarat kohdistetaan valittujen ydinosaamisalueiden ympärille. He kuvaavat organisaatiota osuvasti puulla; runko ja vahvimmat oksat ovat ydintuotteita, pienemmät oksat ovat liiketoimintayksiköitä, lehdet lopputuotteita. Puun juuret kuvastavat ydinosaamista, joka mahdollistaa kaiken. Organisaation vahvuutta arvioitaessa huomio tulisi siirtää lopputuotteista sen ydinosaamiseen – lehdistä juuriin, jotka ovat todellinen osa organisaation vahvuutta. Espino-Rodríguezin ja Padrón-Robainan (2006, 53) mukaan yrityksen lyhyen aikavälin menestystä voidaan perustella jo pelkkien tuotteiden hinnan tai ominaisuuksien perusteella, mutta pitkän aikavälin menestys on riippuvainen ydinosaamisen tunnistamisesta ja johtamisesta, jolloin organisaation yhteinen oppiminen voidaan valjastaa kilpailueduksi.

Ydinosaamisen havaitseminen ja löytäminen voi olla organisaatiossa haastavaa. Prahalad ja Hamel (1990, 83–84) esittävät kolme kriteeriä, joiden täytyessä on mahdollista puhua ydinosaamisesta:

1. Ydinosaaminen mahdollistaa pääsyn monelle erilaiselle markkinalle. Se ei siis rajaa yrityksen liiketoimintaa liikaa.

2. Ydinosaamisen merkitys lopputuotteen arvossa asiakkaalle on suuri
3. Ydinosaamisen kopiointi tai kehittäminen on kilpailijoille vaikeaa.

Esimerkkinä Prahalad & Hamel (1990, 90) antavat kamerateknologiaan erikoistuneen Canonin, jonka toiminnasta voitiin löytää kolme ydinosaamisen kriteerit täyttävää taitoa. Ne olivat (tuolloin) hienomekaniikka, hieno-optiikka sekä mikroelektroniikka. Voitiin todeta, että kaikki Canonin tuotteet pohjautuivat vähintään yhdelle – ja usein kaikille kolmelle – näistä ydintaidoista. Ydinosaamisen tunnistamisen jälkeen, organisaation on pyrittävä suojaamaan osaamista eikä ainakaan päätyä ulkoistamaan sitä (Quinn 1999, 12).

Quinn (1999, 11) listaa neljä asiaa, jotka yrityksen on mahdollista saavuttaa ydinosaamisen kehittämiseen keskittyvällä ulkoistamisella:

1. Organisaation madaltaminen ja keskittyminen vain siihen osaamiseen, jossa yrityksellä on mahdollisuus kehittyä parhaaksi.
2. Sisäisen innovaation hyödyntäminen
3. Vähentää kiinteiden kustannusten joustamattomuutta
4. Laajentaa oman organisaation kykyä investoida tietoon hyödyntämällä ulkopuolisia toimijoita.

Toisaalta ydinosaamisteorian merkityksen ulkoistamispäätöksessä voi perustella fokusoinnin lisäksi sillä, että yrityksen on mahdollista hyötyä toisen organisaation ydinosaamisesta. Tällainen ydinosaamisen jakaminen on selvästi nähtävissä esimerkiksi palveluntarjoajan erityisenä teknologiaosaamisena, josta ostava organisaatio pääsee hyötymään yhteistyösuhteessa (Borkakoty ym. 2009, 199–200). Sen lisäksi, että fokusointi mahdollistaa yrityksen itsensä kehittämisen ja suojella sen erityistä osaamista, on sen mahdollista hyötyä muiden organisaatioiden kyvyistä. Tällöin ulkoistamiskäyttäytymistä on syytä käsitellä myös sen suhdenäkökulmasta ja ulkoistamisen muodostamien verkostojen kautta. Tätä käsitellään seuraavassa luvussa.

Ydinosaamisteorialla selitetään Perunovićin ja Pedersenin (2007, 7) mukaan useimmin ulkoistamispäätöksen valmisteluvaihetta tutkimuksissa. Jonkin verran teoriolla selitetään myös kahta viimeistä vaihetta, palvelun käyttöä ja arviointia, joskin ei niin useassa tapauksessa. Tämä on melko itsestään selvää, jos ajatellaan mitä ydinosaamisteoria organisaatiossa tarkoittaa. Sen avulla pyritään löytämään niitä organisaation kilpailuvaltteja,

joita tulee suojella ja toisaalta sitä ulkopuolisten yritysten osaamista, josta organisaatio voisi hyötyä ulkoistettaessa. Tämä on selvää pohjatyötä ulkoistamispäätöksen avuksi.

Ydinosaamista käsittelevän kirjallisuuden perusteella tutkielmaan johdetaan kolmas hypoteesi:

H3: Ydinosaamisella ja ulkoistamisen laajuudella on positiivinen yhteys

2.3.4 Organisaation verkostoteoria ja suhdenäkökulma

Viimeisenä käsitellään neljäs ulkoistamiskäyttäytymistä mahdollisesti selittävä teoria, verkostoteoria, ja siihen liittyvä suhdenäkökulma. Verkostoyritysten kehitystä selittää 1900-luvun lopulla kiristynyt kilpailu markkinoilla, jolloin joustavuus, mukautuvaisuus sekä muutosherkkyys muodostuivat kilpailueduiksi. Vahvimmin muutos näkyi aloilla, joilla tarve pysyä kehityksen mukana ja muuttua nopeasti oli suurta. Verkostoyritykset voidaan jakaa kahteen luokkaan, tuotantoverkoiksi ja tuoteverkoiksi, missä tuotantoverkon rajat laajenevat yli perinteisten toimitusketjujen rajojen. Tällöin yhteistyön merkitys kasvaa entisestään ja se on pitkäjänteistä sekä perustuu luottamukseen. Se hajauttaa jopa tuotekehityksen rajoja, jolloin usko tuotteeseen ja jopa yhteiset arvot tulevat verkoston kaikilta toimijoilta, ei pelkästään lopputuottajalta. Yrityksen verkottumisesta ja toimitusketjun hajauttamisesta mainitaan syntyvän seuraavia hyötyjä:

1. Keskittyminen ydinosaamiseen verkoston kesken on helpompaa ja parhaan käytännön kautta toimiminen on mahdollista
2. Uudet kehittyneet toimintatavat tai asiat voivat levitä koko verkostoon hyödyttäen kaikkia jäseniä.
3. Toimitusajat verkoston kesken on helpompaa optimoida ja pienentää.
4. Verkoston rinnakkaistoiminta mahdollistaa nopeamman ja tehokkaamman tuotekehityksen. (Paija 1998, 10–11)

Verkostoituminen nähdäänkin valistuneena, kehittyneenä ulkoistamisena, toistuvan ja kovan kilpailuttamisen sijaan. (Ranta 1998, 2) Vaikka yritysten väliset suhteet ja niiden ylläpito ei liene millään tavalla uusi ilmiö, on merkittävää huomata markkinatalouden

kanssa jokseenkin kilpaileva verkostotalous, jolloin ”yritysten välisiä suhteita ei voi luonnehtia enää puhtaasti markkinaehtoisiksi, vaan verkostomaisiksi.” (Vesalainen 2006, 10)

Verkostojen verkostoja kutsutaan klustereiksi, joissa erilaisia verkostoja syntyy ja kuolee. Verkostosuhteita määritellään sopimuksilla, ja ne toimivat verkostojen sisäisinä pelisääntöinä ja ohjeina, sekä luovat merkityksiä. Tarpeettomiksi jääneet sopimukset raukeavat ja verkosto muovautuu. Klusteri toimii verkostojen yläkäsitteenä tai ”sateenvarjona”, jonka alle sopimukset määräävät rakenteita. Verkostojen rakenne on siis klusteriin nähden huomattavasti tiiviimpi ja rajatumpi, ja keskiössä on yhteistyö sekä yhteisten etujen hakeminen. Klusterin ulkorajoilla toimivilla yrityksillä ei välttämättä enää ole edes selvää yhteyttä ydinverkoston tai klusterin ytimen liiketoimintaan. (Paija 1998, 10–11)

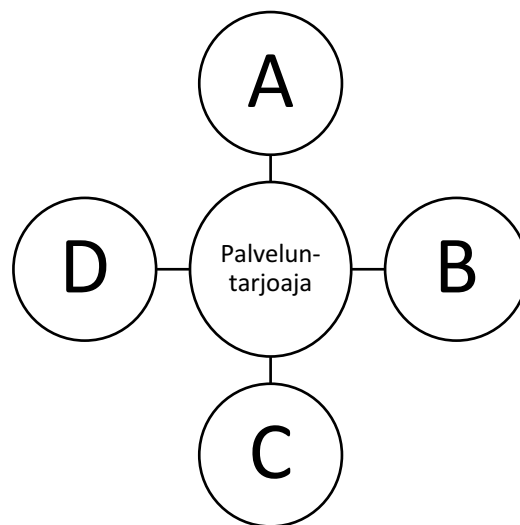
Verkostoteoriassa korostuu yritysten välinen suhdenäkökulma, joka vaikuttaa ulkoistuspäätökseen. Sen lisäksi, että ulkoistettaessa pyritään saavuttamaan kustannussäästöjä ja tehokkuutta, sillä voidaan pyrkiä tiettyihin yhteistyösuhteista syntyviin tietoihin. Esimerkiksi taloushallintoa ulkoistettaessa yksi merkittävä tekijä on palveluntarjoajan mahdollisuus antaa muun muassa yksilöimätöntä tilastotietoa alan muiden toimijoiden kannattavuudesta tai rahoitusrakenteesta. Tämä on havaittavissa esimerkiksi Bagieńskan (2016, 28) tuloksissa, joiden mukaan lähes 90 prosenttia vastasi markkinatiedon saamisen vaikuttaneen ulkoistamisprosessiin.

Toisaalta yritysten muodostaman verkoston ongelmana on usein kontrollin vaikea havainnoiminen. Vaikka puhutaan monikansallisista yrityksistä ja yritysten verkostosta, kyseenalaista on, kuinka ydinorganisaatio tai -organisaatiot pystyvät kontrolloimaan verkoston toimintoja. Yritysten verkostosta kuitenkin lopulta puuttuu yksittäiselle organisaatiolle tyypillinen hierarkkinen valta-asetelma. (Saka-Helmhout & Ibbott 2014, 123)

Ulkoistamisesta puhuttaessa valinta palveluntarjoajien välillä voi siis perustua siihen, kenenellä on kattavin asiakaskunta, ja kuka pystyy tarjoamaan mahdollisimman tarkkaa tietoa. Usein tarjottavan datan määrä riippuneen palveluntarjoajan koosta, sillä suurilla toimijoilla on luonnollisesti pääsy kattavimpaan dataan. Toisaalta tällainen lisätiedon saaminen voidaan nähdä olevan linjassa myös resurssipohjaisen näkökulman kanssa, sillä yritys saa käyttöönsä tietoresursseja, joita sillä aiemmin ei ollut.

Bagieńskan (2016, 28) tutkimustulosten mukaan yksi merkittävä syy yhteistyön jatkamiseen valitun ulkoistettua taloushallintopalvelua tarjoavan yrityksen kanssa olikin mahdollisuus saada ajankohtaista tietoa markkinoista. Usein tämä tieto on palveluntarjoajan halltuun keräytyvää dataa muista asiakkaista. Tällöin ulkoistettu taloushallinto voidaan asettaa sekä verkostoteoriaan että ulkoistamiseen liitettyyn suhdenäkökulmaan, jossa palveluntarjoaja toimii linkkinä monen yrityksen välillä verkostossa, jossa tiedonjako on tärkeässä asemassa.

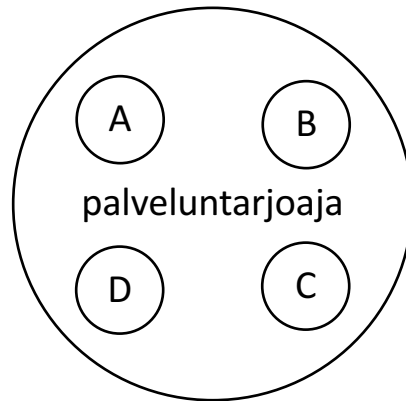
Teorian pohjalta voidaan luoda ainakin kaksi verkostomallia, joissa taloushallintopalveluita tarjoava yritys on kuvattu. Yhtäältä voidaan ajatella, että toimijat eivät ole rakentaneet verkostoa ajatuksenaan tehdä yhteistyötä tai löytää yhteisiä etuja kilpailuedun tavoittelemiseksi, vaan verkosto syntyy yhden toimijan ympärille (Kuvio 4), missä tiedonjaon merkitys on suuri. Toisin sanoen tieto muista toimijoista kerääntyy yhdelle keskeiselle toimijalle, joka tarjoaa sitä verkoston jäsenille. Yritysten välisten suhteiden kehittäminen ja rakentaminen ei myöskään tällaisessa verkostossa liene keskiössä, eikä suhteita verkoston muiden toimijoiden välille välttämättä edes synny.



Kuvio 4. Palveluntarjoajan asema verkostossa

Toisaalta teorian perusteella ulkoistetun liiketoimintaprosessin rooli yritysten verkostossa voi olla sen ympärillä. Yritysverkosto voi yhteistä etua ja synergioita hakiessaan ulkoistaa taloushallinnon yhteiselle palveluntarjoajalle, jolloin tiedonjako verkoston sisällä tehostuu. Tällöin palveluntarjoajan rooli voidaan nähdä sateenvarjomallina (Kuvio

5), jossa kehitys on tietoista ja suunnitelmallista (vrt. palveluntarjoaja verkostoa yhdistävänä tekijänä).



Kuvio 5. Palveluntarjoajan asema yritysverkoston tukitoimena.

Sen lisäksi, että taloushallinnon ulkoistaminen on merkittävä trendi kaikkien organisaatioiden kesken, myös taloushallintopalveluita tarjoavat yritykset itsessään ovat merkittävä liiketoimintaprosessien ulkoistaja. On jopa todettu, että taloushallintopalveluiden ala on toisella sijalla listalla aloista, joilla ulkoistaminen on voimakkainta – heti tehdasteollisuuden jälkeen. Ala on varsin kilpailtu, ja markkinoiden mukana pysyminen vaatii taloushallinnon yrityksiltä yhä nopeampaa ja ketterämpää toimintaa. (Borkakoty ym. 2009, 200–201) Taloushallintopalveluita tarjoavien yritysten ulkoistaessa omia toimintojaan on väijäämätöntä, että myös tälle alalle syntyy merkittäviä yritysten verkostoja, joissa ydinosaamisesta ja resurssien jakamisesta on hyötyä.

Perunovićin ja Pedersenin (2007, 7) mukaan ulkoistamistutkimuksessa suhdenäkökulma on keskeinen teoria selittämään ulkoistamisprosessia, sillä sitä on käytetty prosessin kaikkiin vaiheisiin, valmistelusta yhteistyön arviointiin asti. Eniten suhdenäkökulmalla selitetään prosessin valmisteluvaihetta ja käyttövaihetta, vaikkakin sen käyttäminen muihinkin vaiheisiin näkyy tutkimuksissa. Suhdenäkökulma onkin varsin laaja-alainen selittävä tekijä ulkoistamiskäyttäytymisessä, ja siksi se on valittu tämän tutkielman neljänneksi teoriaksi. Suhdenäkökulman voi liittää luonnolliseksi jatkeeksi ydinosaamisteorialle, sillä – kuten edellisen luvun lopussa mainittiin – verkoston välisen ydinosaamisen hyödyntäminen on tärkeä osa ulkoistamisen kokonaisuutta.

Kuten jo resurssipohjaisen näkökulman yhteydessä mainittiin, vanhanaikainen kilpailullinen asetelma markkinoilla on muuttumassa yhä useammin yhteistyötä korostavaan markkinatilanteeseen. Resurssien yksipuolinen hallitseminen ja vuokraaminen vastiketta vastaan ei monessa tilanteessa ole tehokkain ratkaisu. Nykyään puhutaan yhä useammin alliansseista, joissa yritykset muodostavat syviä yhteistyösuhteita tiettyjen resurssien ympärille. (Lavie 2006, 638) Tämä oli myös De Vitan ja Wangin (2006, 12) sukupolvijaottelun kolmannen vaiheen merkki. Tutkimuksissa onkin todettu, että allianssimallilla on merkittävä hyöty kilpailuedun lisäämisessä organisaatioille. Se ei kuitenkaan rajoitu yhteen organisoitumisen muotoon, vaan allianssi voidaan muodostaa muun muassa puhtaasti pitkien sopimussuhteiden ympärille, franchaising-mallina, yhteishankkeina tai kumppanuussuhteina. (Lavie 2006, 638)

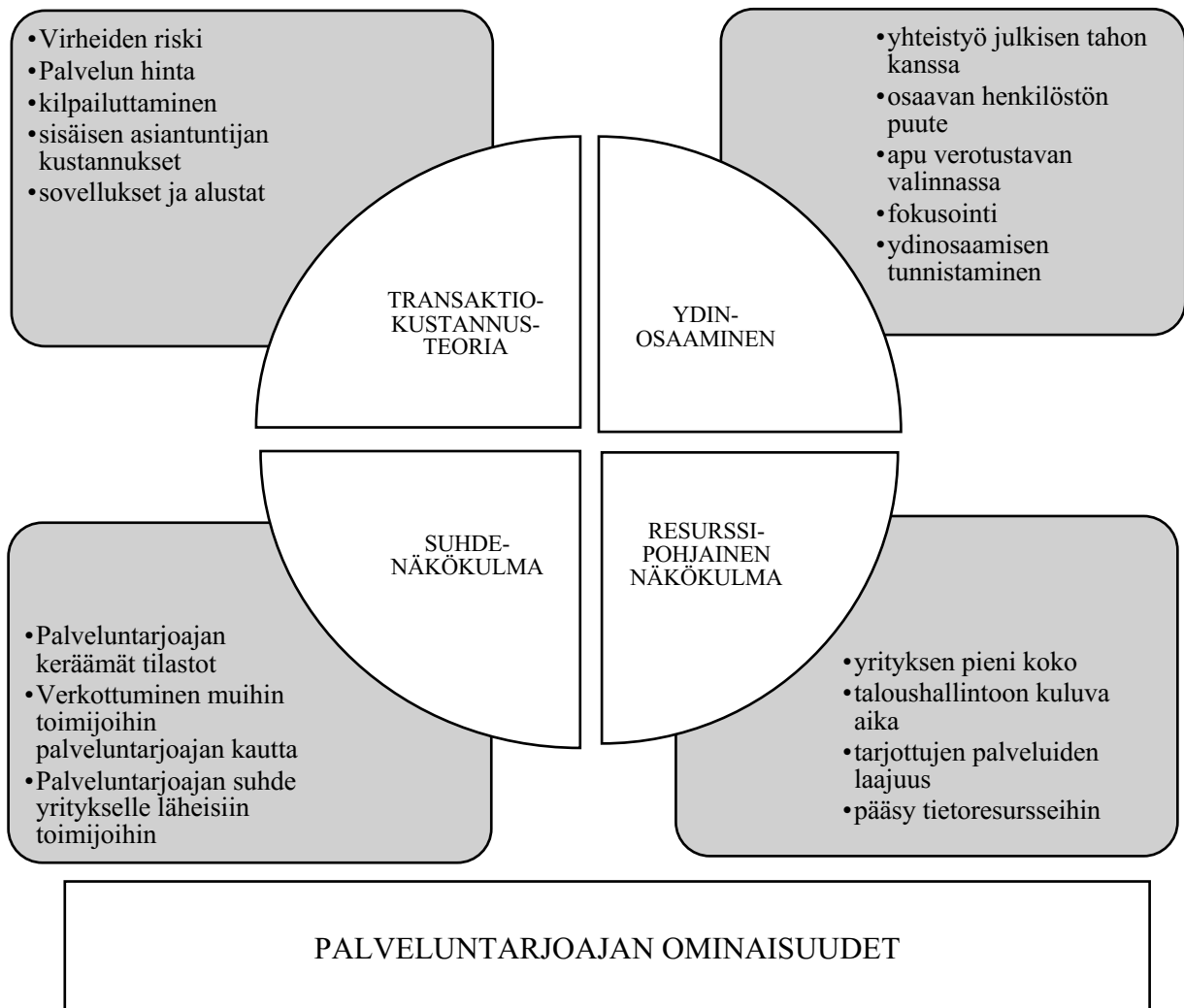
Vesalaisen (2006, 9; 11) mukaan erilaiset yhteistyön mallit yritysmaailmassa ovatkin tulleet keskeiseksi osaksi tutkimuksia. Hän mainitsee, että yritykset voidaan verkottumisen asteen perusteella jakaa karkeasti kahteen luokkaan. Yhtäältä yritys voi olla markkinaehtoisesti asettunut, jolloin sen pääpaino strategiassa on kilpailla ja päihittää kilpailijat. Toisaalta yrityksen intresseissä voi olla yhteistyösuhteiden kehittäminen ja vahvempi verkottuminen, jolloin tavoitteena on kilpailuetu ja lisäarvo yhteistyön kautta.

Tutkielman viimeiseksi hypoteesiksi johdetaan suhdenäkökulmaa käsittelevän kirjallisuuden perusteella:

H4: Yrityksen halulla verkottua ja taloushallinnon ulkoistamisen laajuudella on positiivinen yhteys.

2.4 Yhteenveto

Tässä luvussa muodostetaan synteesi edellä esitetyistä teoreettisista lähestymistavoista ja niiden pohjalta muodostetuista hypoteeseista



Kuvio 6. Teoreettisen viitekehyksen yhteenvedo ja teorioihin liittyvät ulkoistamiseen vaikuttaneet tekijät

Valittujen teoreettisten lähestymistapojen voidaan katsoa olevan yhteydessä toisiinsa niin, että pohjimmaisena teoriana toimii transaktiokustannusteoria. Coasen (1937) työhön pohjautuva ja Williamsonin (1981) varsinaisesti kehittämä teoria on luonteeltaan varsin perustavanlaatuinen, ja se perustuu oletuksiin, joita luvussa 2.2 käsiteltiin. Se perustuu tehokkaiden markkinoiden malliin, jolloin kaikki transaktiot toimijoiden välillä ovat tehokkaita. Tällöin toiminnot ostetaan sieltä, mistä ne halvimmalla saadaan, eli ulkoisesti. (Barney & Hesterley 1999, 110) Transaktiokustannusteoriaa voidaan pitää selkeänä, joskin kritisoituna selityksenä yritysten ulkoistamiskäyttäytymiseen. Kritiikki kohdistuu sen yksipuolisuuteen ja lyhytnäköisyyteen organisaation menestyksen selittäjänä, sillä sen perusteella kustannukset ovat yrityksen menestyksen avain. Yritys pyrkii minimoimaan

kustannuksia ja siten menestymään. Lisäksi teoria jättää huomiotta organisaatiossa tapahtuvien muutosten vaikutukset sekä transaktioihin liittyvät sosiaaliset näkökulmat. (Barney & Hesterley 1999, 117) Toisaalta se selittää hyvin organisaation rajapintoja, jotka muodostuvat sisäisen ja ulkoisen tuotannon väliin (Williamson 1981, 557; McIvor 2008, 46). Transaktiokustannusteorian pohjalta tunnistettuja ulkoistamiskäyttäytymiseen vaikuttavia tekijöitä ovat tässä tutkielmassa:

1. Virheiden pienentynyt riski, kun käytetään ulkoista asiantuntijaa
2. Palvelun kustannukset
3. Palvelun kilpailuttamiseen liittyvät kustannukset
4. Sisäisen asiantuntijan kustannukset
5. Palveluntarjoajan käyttämät sovellukset ja alustat, ja niiden yhteensopi- vuudesta syntyvät transaktiokustannukset

Transaktiokustannusteoriasta kehittynyt resurssipohjainen näkökulma organisaatiosta ottaa transaktiokustannusteorian puutteet huomioon ja siinä transaktioiden lisäksi huomio kiinnittyy koko organisaation resurssipohjaan, sekä sosiaalisiin suhteisiin organisaatiossa että sen konkreettiseen tuotantoon. Resurssipohjaisen näkökulman yhtenä tavoitteena on tunnistaa niitä organisaation resurssipohjaan kuuluvia toimintoja, osaamista, raaka-aineita ja välituotteita, jotka tekevät siitä uniikin. Toisaalta tunnistamisen tavoitteena on löytää niitä resursseja, jotka liittyvät organisaation ydinosaamiseen, ja joiden hyödyntäminen tuo organisaatiolle kilpailuetua. Lisäksi on tärkeää huomata ne resurssipohjan hyödyntämistä rajoittavat tekijät tai puutteet, joiden hankkiminen ulkoisesti lisää organisaation kilpailuetua. Tästä syystä resurssipohjaisesta näkökulmasta on luonnollista johtaa organisaation ydinosaamisteoria ja siihen liittyvät tekijät. Tässä tutkielmassa resurssipohjaiseen näkökulmaan liittyen on tunnistettu seuraavat ulkoistamiseen vaikuttavat tekijät:

1. Yrityksen koko
2. Taloushallintoon kuluva aika
3. Tarjottujen palveluiden laajuus
4. Yrityksen pääsy palveluntarjoajan tietoresursseihin, kuten toimialatilat- toihin.

Ydinosaamisteorian keskeinen tehtävä on ilmentää sellaista osaamista ja tietoa organi- saatiossa, jolla sen on mahdollista erottautua kilpailijoista positiivisesti – jälleen lisäen

sen kilpailuetua. Ydinosaaminen on määritelty luvussa 2.4 toiminnoiksi, joilla on organisaatiossa pitkä historia ja jotka ovat kriittisiä liiketoiminnalle. Ydinosaamiseen kuuluvien toimintojen ansiosta organisaatio myös lisää sen etulyöntiasemaa markkinoilla ja ne ajavat organisaation kasvua ja innovaatiota. (Alexander & Young 1996, 117) Ydinosaamisen merkitys organisaatiolle on kuitenkin kaksijakoinen; toisaalta sen täytyy tunnistaa sille itselleen ominaiset ydinkyvut ja -tuotteet, joihin keskittymällä ja joita suojelemalla se pyrkii ylivoimaan markkinoilla. Toisaalta sen on tunnistettava itsessään niitä heikkouksia, jotka ulkoistamalla se voi tehostaa toimintaansa. Sen täytyy siis huomioida palveluntarjoajien ydinosaaminen niin, että se ulkoistamalla hyötyy myös toisten organisaatioiden ydinosaamisesta. Tästä syystä tutkielmaan on luonnollista johtaa neljäs teoria, joka liittyy organisaation muodostamiin suhteisiin ja verkostoihin. Ydinosaamiseen liittyviä tekijöitä on tässä tutkielmassa tunnistettu seuraavasti:

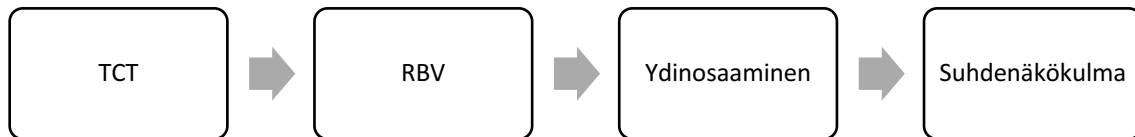
1. Palveluntarjoajan parempi kyky toimia oikein ja oikea-aikaisesti julkisten tahojen, kuten verottajan, kanssa.
2. Osaavan henkilöstön puute yrityksessä
3. Palveluntarjoajan antamat muut asiantuntijapalvelut, kuten apu parhaan verotustavan valinnassa.
4. Yrityksen pyrkimys fokusoida toimintaansa
5. Yrityksen kyky tunnistaa omaa ydinosaamistaan.

Suhdeteoria ulkoistamisen tutkimuksessa on yksi keskeisimmistä teorioista, sillä sen avulla selitetään ulkoistamiskäyttäytymistä kaikissa viidessä prosessin vaiheessa (Perunović ja Pedersen 2007, 7; ks. taulukko 1). Tässä tutkielmassa suhdenäkökulman lisäksi valittiin myös yritysten muodostamat verkostot ja taloushallinnon asema verkostoissa. Verkostolle keskeistä on sen sisäiset hyödyt yrityksille, jotka verkostoon kuuluvat. Esimerkiksi ydinosaamisen jakaminen verkoston kesken on merkittävä tekijä kilpailuedun tavoittelussa. Lisäksi verkoston kesken jaetaan parhaita toimintatapoja ja menetelmiä, jotka verkostossa on jo testattu. Verkosto on siis eräänlainen siirtymä kilpailullisesta markkinasta kohti yhteistyöajattelua, jossa jokainen voittaa yhteistyössä keskenään. Ydinosaamisen jakamisen lisäksi verkostossa jaetaan resursseja tehokkaammin. Tässä teoriassa on suhdenäkökulmaan liittyen tunnistettu seuraavia tekijöitä:

1. Palveluntarjoajan keräämät tilastot alasta ja markkinoista
2. Yrityksen mahdollisuudet verkottua muihin toimijoihin palveluntarjoajan kautta.

3. Palveluntarjoajan suhde yrityksen tytäryhtiöihin, yhteistyökumppaneihin tai muihin läheisiin toimijoihin.

Kuviossa 7 on kuvattu tässä tutkielmassa käytettyjen teorioiden suhdetta toisiinsa. Sen tarkoituksena on havainnollistaa teoreettisen viitekehyksen etenemistä teoriasta toiseen.



Kuvio 7. Teorioiden johtaminen ja suhde toisiinsa

Transaktiokustannusteoriasta johdettiin tutkielman ensimmäinen hypoteesi

H1: Taloushallinnon kustannuksiin liittyvillä tekijöillä ja ulkoistamisen laajuudella on positiivinen yhteys.

Resurssipohjaisen näkökulman avulla johdettiin tutkielman toinen hypoteesi

H2: Yrityksen resurssipulan sekä ulkoistamisen laajuuden välillä on positiivinen yhteys.

Transaktiokustannusteoriasta luotiin tutkielman kolmas hypoteesi

H3: Ydinosaamisella ja ulkoistamisen laajuudella on positiivinen yhteys

Tutkielman neljäs hypoteesi johdettiin suhdenäkökulman perusteella

H4: Yrityksen halulla verkottua ja taloushallinnon ulkoistamisen laajuudella on positiivinen yhteys.

3 EMPIIRINEN AINEISTO

3.1 Aineistonkeruu

Tutkimus suoritettiin kyselytutkimuksena, jossa suomalaisille yrittäjille sekä yritysten taloushallinnosta vastaaville henkilöille lähetettiin kyselylomake liittyen taloushallinnon ulkoistamiseen. Lomake (Liite 1) sisälsi 26 kysymystä, joista 21 esitti väittämän liittyen ulkoistamiseen. Yksi kysymyksistä selvitti ulkoistamisen tason ja neljä kysymystä olivat taustakysymyksiä yrityksestä. Osa väittämistä otettiin suoraan vertailtavan tutkimuksen (Bagieńska 2016) kysymyksistä ja osa johdettiin teoreettisesta viitekehuksesta.

Vertailtavan tutkimuksen tapaan kyselylomakkeet lähetettiin vastaajille yhteistyössä heidän käyttämänsä palveluntarjoajan kautta. Tavoitteena oli tällä tavoin saada hieman korkeampi vastausaste, sillä vastaajilla ajateltiin olevan suurempi intressi vastata kyselyyn heille tunnetumman henkilön pyynnöstä. Varovaisena tavoitteena on saada yli 30 vastausta ja se saavutettiin – vastauksia saatiin 35. Vastausaste on siitä huolimatta varsin alhainen, sillä kysely lähti noin tuhannelle yritykselle. Täten vastausasteeksi muodostui noin 3,5 prosenttia. Alhaista astetta saattaa selittää se, että kyselyt jouduttiin lähettämään hiihtoloma-aikaan.

Kyselylomaketta testattiin palveluntarjoajan toimesta lähettämällä se ensin 20 asiakkaalle 13.2.2019. Esitestauksessa vastauksia ei saatu, mutta lomakkeen oikeanlainen toimiminen varmistettiin itsenäisesti. Ensimmäinen todellinen lähetyskierros suoritettiin 26.2.2019, jolloin oli hiihtolomaviikko Väli-Suomen alueella. Toinen lähetyskierros suoritettiin viikkoa myöhemmin 6.3.2019, jolloin hiihtoloma oli Pohjois-Suomen alueella. Viimeinen kierros suoritettiin 12.3.2019 kiitoskirjeen muodossa, ja sillä saatiin kerättyä vielä kaksi vastausta. Vastauksien kertyminen on esitetty taulukossa 2.

Taulukko 2. Kyselylomakkeen lähetysaikataulu

<i>Lähetyskierros</i>	<i>Päivämäärä</i>	<i>Vastausten määrä (kpl)</i>
Esitestaus	Keskiviikko 13.2.2019	0
1.	Tiistai 26.2.2019	21
2.	Keskiviikko 6.3.2019	12
3. (kiitoskirje)	Tiistai 12.3.2019	2
		<i>Yht. 35</i>

Vastaajien riippumattomuutta on arvioitu ja osaltaan palveluntarjoajan liittyminen kyselyiden välittämiseen saattaa vaikuttaa tutkittavien vastauksiin. Riskinä on, että yhteistyö yrityksen ja palveluntarjoajan välillä on niin tiivistä, että mahdollisia ääripäiden vastauksia lievennetään ja tulokset taittavat lähemmäs arvoja 3–5. Riskiä ei kuitenkaan pidetä tuloksia vääristävänä, sillä oletus on, että asiakas on valmis vastaamaan palveluntarjoajan välittämään kyselyyn rehellisesti.

Yksi vastauksista oli vajavainen, joten se jätettiin analyysistä ja tuloksista pois. Vastaaja oli vastannut vain viiteen väittämistä. Tästä syystä aineiston kooksi muodostui lopulta 34 vastausta 34 eri organisaatiosta.

3.2 Mittarit

Tutkielman aineisto kerättiin kyselylomakkeella, jossa esitettiin kysymyksiä ulkoistamiseen ja sen laajuuteen liittyvistä tekijöistä. Vastaajia pyydettiin antamaan kysymyksessä esitetyn tekijän vaikutus ulkoistamiselle Likertin asteikolla 1–7. Kysymykset ja niissä esitetty tekijä yhdistettiin kuhunkin neljästä teoriasta niin, että vastausten perusteella voitiin tutkia teorioiden vaikutusta yritysten ulkoistamiskäyttäytymiselle ja sen laajuudelle.

Teorioiden lisäksi kyselylomakkeessa kiinnitettiin huomiota palveluntarjoajan ominaisuuksiin, jotka muodostavat viidennen kokonaisuuden teorioiden lisäksi. Tutkittavat ominaisuudet on pääasiassa johdettu suoraan Bagieńskan (2016) tutkimuksessa esitetyistä ominaisuuksista. Palveluntarjoajan ominaisuudet ulkoistamiseen vaikuttaneena tekijänä

on myös konkreettisempi kategoria, mistä johtuen sen esittäminen erillisenä ryhmänä on mielekkäämpää.

Neljän teoreettisen lähestymistavan perusteella luotiin summamuuttujat kuvaamaan kutakin ulkoistamisen laajuuteen mahdollisesti vaikuttavaa tekijää. Summamuuttujien luominen on esitetty taulukossa 3. Kuhunkin summamuuttujaan valitut tekijät valittiin Cronbachin alpha -luvun perusteella niin, että summamuuttujan luotettavuutta heikentävät tekijät poistettiin.

OMINAISUUS-muuttuja sisältää palveluntarjoajan ominaisuuksiin liittyvät tekijät ja RESURSSI-muuttuja sisältää resurssipohjaiseen näkökulmaan liittyviä tekijöitä. SUHDE-muuttuja sisältää suhdenäkökulmaan liittyviä tekijöitä. TRANSAKTIO-muuttuja sisältää transaktiokustannusteoriaan liittyviä tekijöitä ja viimeisenä YDIN-muuttuja ydinosoitamiseen liittyvät tekijät.

Taulukko 3. Summamuuttujien luominen

<i>Summamuuttuja</i>	<i>Kyselomakkeella kysytyt ulkoistamiseen vaikuttaneet tekijät</i>
OMINAISUUS	Palveluntarjoajan toimiston sijainti vaikutti ulkoistamiseen
	Palveluntarjoajan koko vaikutti ulkoistamiseen
	Palveluntarjoajan luvat ja sertifikaatit vaikuttivat ulkoistamiseen
RESURSSI	Ulkoistamiseen vaikutti se, että yritykseltä puuttuu henkilöstö, jolla on riittävät taidot ja koulutus taloushallinnon järjestämiseen
	Yritys on liian pieni palkatakseen sisäisen talousasiantuntijan
	Taloushallintoon kuluva aika on liian suuri
SUHDE	Yhteistyö palveluntarjoajan kanssa mahdollistaa verkottumisen myös muiden toimijoiden kanssa
	Palveluntarjoaja kerää tilastotietoa markkinoiden tai alan kehityksestä
TRANSAKTIO	Palvelun hinta vaikutti ulkoistamiseen
	Palveluntarjoajan käyttämät sovellukset ja alustat sekä niiden sopivuus yritykselle vaikuttivat ulkoistamiseen
	Yritys on kilpailuttanut palveluntarjoajat
YDIN	Ulkoistamalla yritys voi fokuoittaa sille keskeisempiin tehtäviin
	Yrityksessä tunnustetaan sille ominainen kilpailuetua tuova osaaminen, ns. ydinosoitaminen

Kyselylomakkeella kerättiin tietoa myös vastanneiden organisaatioiden taloushallinnon ulkoistamisen laajuudesta. Vaihtoehtoiksi annettiin yhteensä kuusi eri toimintoa, joista vastaajat valitsivat ulkoistamansa toiminnot. Esitetyt vaihtoehdot perustuivat palveluntarjoajan internetsivuilla esitettyihin palveluihin.

Vastaajia pyydettiin valitsemaan vaihtoehtoista ne, jotka he olivat ulkoistaneet. Vastauksen perusteella luotiin ulkoistamisen laajuus -muuttuja, jossa oli kunkin organisaation ulkoistettujen toimintojen yhteenlaskettu määrä. Muuttujan arvo kuvasti kunkin vastaajan kohdalla heille ominaista ulkoistamisen laajuutta.

3.3 Aineiston analyysin menetelmät

Tässä luvussa käsitellään tutkielman aineiston kuvailevan analyysin menetelmiä ja muuttujien välisten yhteyksien analysoimiseksi käytettyä korrelaatiomenetelmää sekä regressioanalyysiä. Aineisto tallennettiin excel-tiedostoon ja analyysin tekoon käytettiin SPSS-ohjelmaa sekä Microsoft Exceliä.

Aineiston kuvaileva analyysi suoritettiin Microsoft Excelissä, jossa vastaajien ominaisuuksista luotiin yleiskuva. Vastaajia luokiteltiin yhtiömuodon, liikevaihdon määrän, henkilöstön määrän sekä organisaation iän mukaan.

Korrelaatioanalyysissä tutkittiin summamuuttujien välisiä korrelaatioita korrelaatiotaulukossa. Analyysissä käytettiin kaikkia viittä selittävää summamuuttujaa sekä ulkoistamisen laajuus -muuttujaa.

Lisäksi tutkielmassa käytettiin regressioanalyysia, jolla tutkittiin selitettävien muuttujien vaikutusta ulkoistamisen laajuuteen. Regressioanalyysillä tutkitaan, mitkä tekijät selittävät jotain tiettyä ilmiötä. Kuten usein ihmistieteissä, ilmiön selittäminen pelkästään yksittäisellä tekijällä on vaikeaa. (Metsämuuronen, 2002) Tässä tutkielmassa päädyttiin selittämään ulkoistamisen laajuutta viidellä tekijällä.

Regressioanalyysissä yhtenä tulosten pätevyyden määrittäjänä pidetään aineiston normaalijakautuneisuutta ja satunnaisuutta. (Metsämuuronen 2002, 10). Metsämuuronen (2002, 10) kuitenkin toteaa, että koska monimuuttujamenetelmät ovat yleensä robusteja ja vakaita, ne tuottavat luotettavia tuloksia, vaikka oletukset eivät täysin toteutuisikaan.

Monimuuttuja-analyyseissa puuttuvien tietojen käsittely on tärkeää, sillä yhdenkin arvon puuttuminen merkitsee sitä, että vastaajaa ei käsitellä ollenkaan. (Metsämuuronen 2002,

11) Tästä syystä yksi vastaajista jouduttiin jättämään analyysistä pois, sillä vastaukset oli saatu vain muutamaaan kysymykseen. Lisäksi yksi vastaajista oli vastannut yrityksen ikää mittaavaan kysymykseen merkkivirheellä, joten tätä vastaajaa ei voida käyttää analyysissä, joissa ikä otetaan huomioon. Yksittäisten puuttuvien arvojen vaikutusta analyysissä pienennettiin käyttämällä keskiarvoja puuttuvien arvojen tilalla. Tällaisia puuttuvia arvoja aineistosta löytyi kolme.

Lisärajoitteita regressioanalyysiin asettaa muuttujien välisen yhteyden epälineaarisuus. Mikäli yhteys ei ole lineaarinen, regressioanalyysi ei tuota oikeaa tulosta. Viimeiseksi aineistosta on poistettava niin kutsutut outlierit, eli arvot, jotka huomattavasti poikkeavat muusta aineistosta. (Metsämuuronen 2002, 11) Tällaisia arvoja ei tästä aineistosta löytynyt. Muuttujien välistä korrelaatiota käsitellään seuraavassa luvussa, jossa käydään läpi tutkimuksen ja aineiston luotettavuutta.

3.4 Tutkimuksen luotettavuus

Kvantitatiivisen tutkimuksen luotettavuus kohdistuu sovellettujen mittareiden sekä tutkittavan aineiston luotettavuuden arviointiin. Luotettavuutta arvioidaan kahdesta näkökulmasta: validiudesta ja reliaabeliudesta. Validius merkitsee tiedon tai mittarin pätevyyttä. Mitataanko sitä, mitä kuvittelemme mittaavamme? (Kihn & Ihantola 2008, 83) Validiutta on pyritty tutkielmassa lisäämään johtamalla kyselylomakkeen kysymykset teoriasta sekä poimimalla osa kysymyksistä Bagieńskan (2016) tutkimuksesta, johon tämä tutkielma osin pohjautuu.

Erittäin olennaisena validiuden osa-alueena voidaan pitää laskentatoimen tutkimuksille ulkoista validiutta. Sillä tarkoitetaan tulosten yleistettävyyttä. Voidaanko tietojen ja saatujen tulosten pohjalta tehdä yleisempiäkin päätelmiä? Tätä arvioitaessa on otettava huomioon perusjoukon, otannan ja näytteen ominaisuuksia. Riittävän suuri satunnaisnäyte johtaa validimpaan tulokseen. (Kihn & Ihantola 2008, 85) Koska aineisto on kerätty kyselylomakkeella yhden suuren tilitoimiston kaikkien asiakkaiden keskuudesta, ei ole syytä olettaa, että otanta ei olisi satunnainen tai poikkeaisi yleistettävyydellään merkittävästi Suomen PK-sektorin yrityksistä. Aineisto kuitenkin osoittautui varsin pieneksi,

mikä osaltaan heikentää tulosten validiutta, ja siksi tuloksia analysoitaessa on otettava huomioon tämä validiutta heikentävä tekijä.

Tutkimuksen luotettavuuden toinen osa-alue on sen reliabelius. Sillä tarkoitetaan tarkkuuden astetta. Heikko reliabelius viittaa satunnaisvirheeseen, jolloin tulokset poikkeavat todellisuudesta satunnaisesti havaintojen välillä. Reliaabelissa tutkimuksessa välteetään satunnainen virhe, mitä esiintyy esimerkiksi vastaajien ymmärtäessä kysymys väärin. (Kihn & Ihantola 2008, 86) Tällaisen virheellisuuden riskiä on pyritty minimoimaan asettamalla kysymykset mahdollisimman ymmärrettävään muotoon sekä käymällä aineistosta läpi vastaukset, joissa on epäiltävissä virheitä. Aineistosta löydettiin yksi vastaus, jossa yrityksen perustamisvuoden kohdalla oli annettu selvä kirjoitusvirhe. Yritys oli ilmoitettu perustetuksi 100-luvulla, mikä ilmiselvästi ei pidä paikkaansa. Kyseistä vastausta ei analyseissa otettu huomioon.

Reliaabeliutta voidaan Kihnin ja Ihantolan (2008, 86) mukaan parantaa Kerlingerin (1964, 442–443) mainitsema kolmella tavalla. Kuten edellä mainittu, asioiden selkeä esittäminen nostaa reliabeliutta. Ymmärrettävät kysymykset johtavat luotettaviin vastauksiin. Toisaalta abstrakteja käsitteitä tulisi mitata riittävän monilla indikaattoreilla. Tässä tutkielmassa teorian pohjalta luodut summamuuttujat koostuvat useasta kysymyksestä. Näin kutakin teoriaa kuvastava muuttuja sisältää useita näkökulmia samaan ilmiöön. Kolmanneksi tutkimus tulisi mahdollisuuksien mukaan suorittaa standardoiduissa, valvotuissa sekä samanlaisissa olosuhteissa. Koska kyselylomake on ollut kaikille vastaajille samanlainen, voidaan sitä pitää hyvin standardoituna. Toisaalta vastaajia tai heidän olosuhteitaan ei ole valvottu, mutta lomakkeen yksinkertaisuus huomioituna tätä ei voida pitää reliabeliutta erityisesti heikentävänä tekijänä.

Tutkielmassa luotiin summamuuttujat kyselylomakkeen kysymysten perusteella. Koska kysymykset ryhmiteltiin muodostamaan kutakin teoriaa vastaava muuttuja, on huomattava, että mitatakseen teoriaa, yksittäisten muuttujien on korreloitava keskenään summamuuttujan sisällä. Tätä korrelaatiota, ja erityisesti siitä johtuvaa muuttujan reliabeliutta voidaan mitata Cronbachin alpha -luvulla. (Bland & Altman 1997, 572) Luvun kaava voidaan merkitä:

$$(1) \quad \alpha = \frac{k}{k-1} \left(1 - \frac{\sum s_i^2}{s_T^2} \right)$$

k = summattujen tekijöiden määrä

$\sum s_i^2$ = i:nnen tekijän varianssi

s_T^2 = tekijöiden summan varianssi (Bland & Altman 1997, 572)

Bland ja Altman (1997, 572) mainitsevat Cronbachin alhalle viitteellisiä raja-arvoja, joiden perusteella muuttujaa voidaan pitää luotettavana mittarina tutkittavalle ilmiölle. Heidän mukaansa vakion α arvojen ollessa yli 0,7, niitä voidaan pitää luotettavina. Tiedettävästi kuitenkin jo 0,5 ylittäviä arvoja voidaan pitää jokseenkin luotettavina ja sellaisia esiintyy tutkimuksissa.

Tässä tutkielmassa tehtiin Cronbachin alpha -analyysi kaikille viidelle summamuuttujalle. Taulukosta 4 havaitaan, että kaikki summamuuttujat saivat 0,5 ylittävän arvon, eli niitä voidaan pitää jokseenkin luotettavina. Ydinosamista sekä suhdenäkökulmaa kuvaava muuttuja saivat 0,7 ylittävän arvon, joten niitä voidaan pitää luotettavina.

Taulukko 4. Summamuuttujien Cronbachin alpha -luvut

<i>Muuttuja</i>	<i>Cronbachin alpha</i>
YDIN	,736
RESURSSI	,695
TRANSAKTIO	,569
SUHDE	,827
OMINAISUUS	,562

4 EMPIIRISET TULOKSET

4.1 Vastaajien kuvaileva analyysi

Tässä alaluvussa käsitellään saatua aineistoa kuvailevalla analyysillä sekä esitetään vastanneiden organisaatioiden ominaisuuksia. Kyselylomakkeella kysytyt yritykseen liittyvät ominaisuudet olivat yritysmuoto, liikevaihto, henkilöstön määrä sekä perustamisvuosi.

Yritysmuoto

Pääpaino vastaajien yritysmuodossa oli odotetusti osakeyhtiössä. 23 vastaajaa (67,6 %) ilmoitti yhtiömuodokseen osakeyhtiön. Yksityisiä elinkeinoharjoittajia oli 3 (8,8 %) ja kommandiittiyhtiöitä oli 2 (5,9 %). Ryhmään ”muu” ilmoitti kuuluvansa jopa 6 vastaajaa, mikä vastasi 17,6 prosenttia kaikista vastaajista. Ryhmän koko on yllättävän suuri, ja vaikka lisätiedot organisaatioiden muodosta toisivat analyysiin informaatiota, sen puutteen ei katsota vähentävän tulosten luotettavuutta. Oletuksena on, että joka tapauksessa syyt ulkoistamiseen ovat pohjaltaan samat, kuin ilmoitetuissa yhtiömuodoissa, ja siten muu-ryhmä voidaan ottaa analyysiin mukaan.

Taulukko 5. Vastaajien yhtiömuodot

<i>Yhtiömuoto</i>	<i>Vastaajien määrä</i>
Osakeyhtiö	23
Yksityinen elink.harj.	3
Kommandiittiyhtiö	2
Muu	6
<i>Yhteensä</i>	<i>34</i>

Liikevaihto

Annettujen tietojen perusteella kaikki vastanneet yhtiöt asettuvat PK-yritykselle asetettujen rajojen sisään liikevaihdon perusteella. (Pk-yritys, käsitteet) Liikevaihdon määrässä oli kuitenkin hajontaa 30 000 € ja 40 000 000 € välillä. Yksi muu-yhtiömuotoon kuuluva

vastaaja ilmoitti liikevaihdokseen 0 €. Keskimääräinen liikevaihto vastaajien kesken oli noin 3,7 miljoonaa euroa, mutta mediaani oli vain 525 000 €. Voidaan siis sanoa, että vastaajien edustamien yritysten liikevaihto painottui matalampiin liikevaihtolukuihin.

Taulukko 6. Vastaajien liikevaihtoluokat

<i>Liikevaihtoluokka (€)</i>	<i>Lukumäärä (kpl)</i>	<i>Osuus kaikista vastaajista (%)</i>
< 100 000	4	11,8
100 000 – 199 999	8	23,5
200 000 – 999 999	7	20,6
1 000 000 – 2 499 999	6	17,6
2 500 000 – 9 999 999	4	11,8
≥10 000 000	5	14,7
<i>Yhteensä</i>	<i>34</i>	<i>100</i>

Taulukosta 6 havaitaan vastaajien jakautuminen eri liikevaihtoluokkiin. Vastausten painottuminen pienempiin luokkiin ilmenee hyvin siitä, että vain neljännes vastaajista kuuluu yli 2,5 miljoonan euron liikevaihtoluokkaan, kun taas alle 200 000 euroa liikevaihdokseen ilmoitti yli 35 prosenttia.

Henkilöstön määrä

Myös vastaajien ilmoittaman henkilöstön määrän perusteella voidaan havaita, että vastaajat kuuluvat tilastokeskuksen PK-yrityksen määritelmään (Pk-yritys, käsitteet). Henkilöstön määrä sai arvoja yhden ja 80 välillä. Myös tässä tapauksessa painopiste oli pienemmissä yrityksissä; keskimääräinen henkilöstön määrä oli 12 ja mediaani neljä henkilöä.

Taulukko 7. Henkilöstön määrä vastaajien organisaatioissa

<i>Henkilöstön määrä</i>	<i>Vastaajien määrä</i>
alle 5 henkeä	18
5–9 henkeä	8
10–19 henkeä	3
yli 20 henkeä	5
<i>Yhteensä</i>	<i>34</i>

Taulukko 7 osoittaa, että vastaajien organisaatioissa henkilöstön määrä painottuu aseteikon alapäähän, ja voidaankin sanoa, että suurin osa vastaajista kuuluu pienyritysten

katteeseen. Vastausten perusteella vain neljä organisaatiota kuuluu keskisuurten yritysten kategoriaan. Näiden neljän vastaajan kohdalla sekä henkilöstön määrä oli vähintään 50 että liikevaihto ylitti 10 miljoonaa euroa. Vaikka tutkielman määritelmien mukaan keskisuurten yritysten määrä jää varsin pieneksi, on mielekästä säilyttää ne mukana tuloksissa, eikä muuttaa aineistoa käsittämään vain pieniä yrityksiä.

Perustamisvuosi

Kyselyyn osaa ottaneiden organisaatioiden iät vaihtelivat aina 122 vuodesta viime vuonna perustettuihin. Toisin kuin liikevaihdon ja henkilöstön kohdalla, organisaatioiden ikä jakautui varsin tasaisesti vanhinta lukuun ottamatta. Ero vanhimman (122 vuotta) ja toiseksi vanhimman (69 vuotta) oli lähes kaksinkertainen. Yhden vastaajan kohdalla oli tapahtunut iän suhteen merkkivirhe, eikä sitä voitu ottaa tässä kohtaa huomioon. Lisäksi yksi vastaajista oli ilmoittanut perustamisvuodeksi kaksi eri vuosilukua, joista valittiin aikaisempi. Kenties yhtiömuotoa on vaihdettu toiminnan aikana ja toinen vuosiluku on muutosvuosi. Joka tapauksessa yritystoiminnan arvioitiin alkaneen ensimmäisestä perustamisvuodesta.

Taulukko 8. Vastanneiden organisaatioiden ikäjakauma

<i>Organisaation ikä (vuotta)</i>	<i>Lukumäärä (kpl)</i>	<i>Osuus vastanneista (%)</i>
<10	8	24,2
10–19	7	21,2
20–29	5	15,2
30–39	5	15,2
40–49	4	12,1
≥50	4	12,1
<i>Yhteensä</i>	<i>33</i>	<i>100,0</i>

Kaiken kaikkiaan vastauksen antaneet organisaatiot sopivat tutkielman kohteiksi hyvin. Kaikki olivat pieniä tai keskisuuria toimijoita, jotka olivat ulkoistaneet joitain taloushallinnon toimintoja.

4.2 Ulkoistamisen laajuus -muuttuja

Tässä luvussa käsitellään tutkielman selitettävää muuttujaa, ulkoistamisen laajuutta. Luvussa esitetään, mihin toimintoihin vastaajien ulkoistaminen kohdistui, sekä kuinka laajoja toimintoja ulkoistaminen kattoi.

Ulkoistamisen laajuus pyydettiin kyselylomakkeella esittämään ensimmäisessä kysymyksessä. Vastaajaa pyydettiin merkitsemään ne palvelut, jotka organisaatiossa oli ulkoistettu. Vaihtoehdot valittiin palveluntarjoajan internetsivuilla esitettyjen palveluiden perusteella. Ne olivat:

1. Palkanlaskenta
2. Kirjanpito
3. Veroilmoitusten tekeminen
4. Rahoituspalvelut
5. Veroasiantuntijapalvelut
6. Controller- ja talouspäällikköpalvelut

Vastaajista yksikään ei ilmoittanut käyttävänsä Rahoituspalveluita tai Controller- ja talouspäällikköpalveluita, joten vastaukset jakautuivat neljän muun palvelun kesken.

Taulukko 9. Ulkoistettujen toimintojen määrä

<i>Ulkoistettu toiminto</i>	<i>Ulkoistettu määrä (kpl)</i>
Kirjanpito	31
Veroilmoitukset	28
Palkanlaskenta	25
Veroasiantuntijapalvelut	8

Taulukosta 9 havaitaan, että ulkoistaminen painottui vahvasti niin sanottuihin perinteisiin rutiinitaloushallinnon tehtäviin. Kirjanpito oli ulkoistettu useimmissa tapauksessa – 31 kappaletta, eli 91 prosenttia vastaajista ilmoitti ulkoistaneensa kirjanpidon. Toiseksi eniten vastaajat ilmoittivat ulkoistaneensa veroilmoitusten tekemisen (28 vastaajaa, 82 %) ja kolmanneksi palkanlaskennan (25 vastaajaa, 74 %). Veroasiantuntijapalveluita ilmoitti ostavansa 8 vastaajaa, eli noin 24 prosenttia.

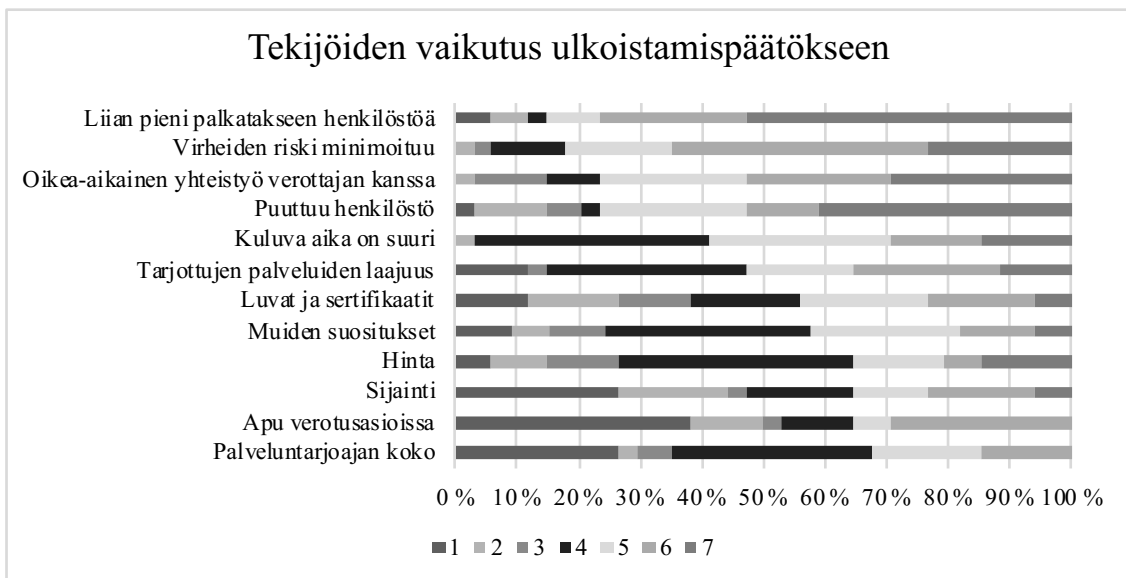
Taulukko 10. Ulkoistettujen toimintojen määrä

<i>Toimintojen määrä</i>	<i>Vastanneiden määrä</i>
1 toiminto	3
2 toimintoa	7
3 toimintoa	21
4 toimintoa	3
<i>Yhteensä</i>	<i>34</i>

Taulukosta 10 nähdään vastaajien ilmoittama ulkoistamisen laajuus. Selvästi suurin osa (21 kappaletta) vastaajista ilmoitti ulkoistaneensa kolme neljästä toiminnosta ja keskimääräinen ulkoistamisen laajuus oli 2,7 toimintoa. Vain kolme vastaajaa oli ulkoistanut kaikki neljä toimintoa, ja kolme vain yhden toiminnosta. Yleisin toimintokombinaatio oli kirjanpito, palkanlaskenta ja veroilmoitukset.

4.3 Ulkoistamisen syiden kuvaileva analyysi

Koska aiemmassa luvussa 4.1 käsiteltiin selitettävän muuttujan kuvailevaa analyysia, on syytä suorittaa kuvaileva analyysi myös selittäville muuttujille. Tässä luvussa analysoidaan ensin tiettyjen kysymysten saamia vastauksia sekä lopuksi verrataan niitä Bagieńskan (2016) tutkimustuloksiin.



Kuvio 8. Tekijöiden vaikutus ulkoistamispäätökseen.

Oheiseen kuvioon 8 on koottu valittu joukko kysymyksiä ja niiden saamia vastauksia tässä tutkielmassa. Kysymykset on valittu mukailleen Bagieńskan (2016) tutkimuksessa esillä olleita kysymyksiä. Kuvion perustella voidaan sanoa, että vastaajat ovat ilmoittaneet suurinta vaikutusta olleen sillä, että yritykseltä puuttuu osaavaa henkilöstöä tai se on liian pieni palkatakseen sitä. Myös virheiden riskin minimoiminen ulkoistamalla vaikuttaa vahvasti ulkoistamiseen. Vähemmän vaikutusta oli palvelun hinnalla, tarjotulla avulla verotukseen liittyvissä kysymyksissä sekä palveluntarjoajan sijainnilla tai koolla. Erityisen mielenkiintoista on huomata hinnan alhainen merkitys. Vaikuttaa siltä, että loppujen lopuksi kustannustekijät eivät paina esimerkiksi palveluntarjoajan valinnassa, vaan kenties suurin arvo annetaan palvelun laadulle ja muille tekijöille.

Taulukkoon 11 on kerätty vertailun vuoksi tämän tutkielman sekä Bagieńskan (2016) tutkimuksen tuloksia. Taulukon tuloksia analysoitaessa voitaisiin sanoa, että osa tuloksista viittaa yhtäläisyyksiin Bagieńskan (2016) tulosten kanssa. Yhtäläisyyksiä on palveluntarjoajan lupien ja sertifikaattien vaikutuksella sekä sillä, että yritys kokee olevansa liian pieni palkatakseen omaa taloushallinnon henkilöstöä. Myös palvelun hinta ulkoistamis päätökseen vaikuttavana tekijänä on koettu samoin sekä tässä tutkielmassa että vertailtavassa tutkimuksessa.

Taulukko 11. Vastanneiden osuus, jotka ilmoittivat tekijällä olevan vaikutusta ulkoistamis päätökseen.

	<i>"Vaikutti ulkoistamiseen"</i>		
	<i>Piippo</i>	<i>Bagieńska</i>	<i>Ero</i>
Liian pieni palkatakseen henkilöstöä	85,3 %	81 %	-4,5 %
Virheiden riski minimoituu	82,4 %	56 %	-26,6 %
Oikea-aikainen yhteistyö verottajan kanssa	76,5 %	73 %	-4,0 %
Puuttuu henkilöstö	76,5 %	88 %	11,0 %
Kuluva aika on suuri	58,8 %	91 %	32,0 %
Laajuus	52,9 %	100 %	47,1 %
Luvat ja sertifikaatit	44,1 %	46 %	1,7 %
Suosituksset	42,4 %	86 %	43,4 %
Sijainti	35,3 %	66 %	30,5 %
Apu verotusasioissa	35,3 %	89 %	53,9 %
Hinta	35,2 %	39 %	4,0 %
Koko	32,4 %	45 %	12,6 %

Toisaalta suuria eroavaisuuksiakin löytyi. Bagieńskan tutkimuksessa kaikki vastanneet ilmoittivat palveluiden laajuudella olleen vaikutusta ulkoistamispäätöksessä. Tässä tutkielmassa vain 52,9 prosenttia vastanneista ilmoitti sillä olleen vaikutusta. Myöskään muiden yritysten suositukset tai palveluntarjoajan antama apu verotuskysymyksissä eivät olleet tämän tutkimuksen tulosten perusteella merkittäviä päätökseen vaikuttavia tekijöitä. Bagieńskan (2016) tutkimuksessa seitsemän viimeistä tekijää (sijainti – hinta) olivat nimenomaan palveluntarjoajan valintaan vaikuttavia tekijöitä. Tässä tutkielmassa niitä käsiteltiin ainoastaan yleisesti ulkoistamispäätökseen liittyvinä tekijöinä.

4.4 Korrelaatiot

Tässä luvussa käsitellään summamuuttujien sekä selitettävän muuttujan välisiä korrelaatioita. Korrelaatiotaulukon perusteella tehdään analyysi muuttujien välisistä yhteyksistä.

Taulukko 12. Muuttujien korrelaatiotaulukko

Korrelaatiotaulukko								
		1	2	3	4	5	6	
1	YDIN	P-arv.	1					
		Merk.						
		N	34					
2	RESURSSI	P-arv.	,308	1				
		Merk.	,077					
		N	34	34				
3	SUHDE	P-arv.	,037	,141	1			
		Merk.	,839	,435				
		N	33	33	33			
4	TRANSAKTIO	P-arv.	,232	,023	,397*	1		
		Merk.	,187	,899	,022			
		N	34	34	33	34		
5	OMINAISUUS	P-arv.	,092	-,140	,260	,329	1	
		Merk.	,605	,431	,114	,058		
		N	34	34	33	34	34	
6	LAAJUUS	P-arv.	,252	-,005	,014	-,181	-,019	1
		Merk.	,141	,976	,939	,306	,914	
		N	34	34	33	34	33	34

Taulukon 12 arvoista havaitaan, että vain TRANSAKTIO-muuttujalla ja SUHDE-muuttujalla oli tilastollisesti merkitsevää korrelaatiota keskenään. Muilla muuttujilla ei ollut tilastollisesti merkitsevää yhteyttä toisiinsa. Edes ulkoistamisen laajuutta kuvaava LAAJUUS-muuttuja ei korreloinut yhdenkään summamuuttujan kanssa.

4.5 Usean selittävän muuttujan regressioanalyysin tulokset

Tässä alaluvussa käsitellään tarkemmin usean selittävän muuttujan regressioanalyysin tuloksia. Aluksi käydään läpi analyysin perusoletuksia sekä mallin selitystasetta ja tilastollista merkitsevyyttä. Tuloksia ja niiden luotettavuutta tarkastellaan sekä tilastollisen merkitsevyyden että multikollineaarisuusdiagnoosin avulla. Lopussa esitetään regressioanalyysin residuaalin normaalijakautuneisuus ja selitettävän muuttujan residuaalin hajonta.

Taulukosta 13 havaitaan, että summamuuttujien keskiarvot pääosin viittaavat siihen, että teorioihin liittyviä tekijöitä ainakin jossain määrin pidetään ulkoistamiseen vaikuttavina asioina. Likertin asteikolla 1–7 numero neljä on keskimäinen vastaus, joka merkitsee “ei vähän eikä paljoa”.

Taulukko 13. Muuttujien keskiarvot ja keskijakaumat

	<i>Keskiarvo</i>	<i>Keskijakauma</i>	<i>N</i>
Ulkoistamisen laajuus	2,7059	0,7600	34
YDIN	5,5735	1,2256	34
RESURSSI	5,3824	1,3030	34
SUHDE	2,8939	1,2778	34
TRANSAKTIO	3,7943	1,2842	34
OMINAISUUS	3,6667	1,3878	34

Voidaan siis sanoa, että kaikki yli neljän saavat arvot tarkoittavat, että tekijällä on vaikutusta ulkoistamis päätökseen. SUHDE-muuttujalla (2,89), OMINAISUUS-muuttujalla (3,67) sekä TRANSAKTIO-muuttujalla (3,79) oli neljää pienempi arvo, mikä viittaa siihen, että ydinosaamiseen sekä resurssipulaan liittyviä tekijöitä on keskimäärin pidetty eniten ulkoistamiseen vaikuttavina.

Regressioanalyysin yhteenvedosta havaitaan sen selitysaste sarakkeesta Korjattu R^2 eli korjattu selitysaste. Korjatussa selitysasteessa alkuperäistä astetta on muokattu muuttujien määrän ja otoskoon mukaan (Metsämuuronen 2002, 27).

Taulukko 14. Regressioanalyysin yhteenvedo

<i>Malli</i>	<i>R</i>	<i>R²</i>	<i>Korjattu R²</i>	<i>Estimaatin keskivirhe</i>
1	0,389	0,151	-0,001	0,760

Malli ei selitä ulkoistamiskäyttötymistä, sillä korjattu selitysaste jää negatiiviseksi. Osittain tätä voitaneen selittää aineiston pienellä koolla.

ANOVA-taulukosta (Taulukko 15) havaitaan regressioanalyysin merkitsevyytaso 0,438. Se ei ole tilastollisesti merkitsevä ($p > 0,05$), joten mallia ei voida kokonaisuutena pitää luotettavana.

Taulukko 15. Regressioanalyysin ANOVA-taulukko

<i>Malli</i>		<i>Neliöiden summa</i>	<i>df</i>	<i>Keskiarvon neliö</i>	<i>F</i>	<i>Merkitsevyys</i>
1	Regressio	2,879	5	0,576	0,996	0,438
	Residuaali	16,180	28	0,578		
	Yhteensä	19,059	33			

Taulukko 16. Regressiokertoimet sekä merkitsevyytasteet

	<i>Standardoimattomat kertoimet</i>		<i>Standardoidut kertoimet</i>		<i>t</i>	<i>Merk.</i>	<i>Toler.</i>	<i>VIF</i>
	<i>B</i>	<i>Keskivirhe</i>	<i>Beta</i>					
(Jatkuva)	2,336	0,833			2,804	0,009		
YDIN	0,224	0,118	0,361		1,894	0,069	0,837	1,195
RESURSSI	-0,076	0,111	-0,130		-0,685	0,499	0,841	1,189
SUHDE	0,087	0,117	0,146		0,744	0,463	0,788	1,268
TRANSAKTIO	-0,188	0,119	-0,318		-1,577	0,126	0,745	1,342
OMINAISUUS	-0,002	0,104	-0,003		-0,017	0,463	0,838	1,194

Kokonaismallin lisäksi myös yksittäiset muuttujat jäivät tilastollisen merkitsevyytason yläpuolelle. Taulukon 16 tulosten mukaan yksikään muuttuja ei alita 0,05 p-arvoa, mutta YDIN-muuttujaa voidaan kuitenkin pitää tilastollisesti merkitsevänä heikommalla tasolla

$p < 0,10$. Ydinosaamista kuvaavan muuttujan p-arvoksi saatiin 0,069 ja regressiokertoimeksi 0,361. Tämä merkitsee kohtalaista positiivista korrelaatiota ulkoistamisen laajuuden kanssa.

Vaikka muut muuttujat eivät saaneet edes heikompaa tilastollisesti merkitsevää p-arvoa, käsitellään niiden korrelaatio silti. Tulosten perusteella resurssipohjainen näkökulma (RESURSSI), transaktiokustannusteoria (TRANSAKTIO) sekä palveluntarjoajan ominaisuuden (OMINAISUUS) johtivat negatiiviseen korrelaatioon. Lisäksi RESURSSI- ja OMINAISUUS muuttujien regressiokertoimet jäivät melko lähelle nollaa, mikä viittaa yhteyden heikkouteen.

Tulokset ovat hieman yllättäviä, sillä esimerkiksi transaktiokustannusteorian, eli lähinnä kustannuksiin liittyvien tekijöiden merkityksen kasvaessa voisi kuvitella ulkoistamisen lisääntyvän. Tutkielmassa oletettiin, että ulkoistamiskäyttäytyminen liitetään vahvasti tehokkuushakuisuuteen sekä kustannusten minimointiin – varsinkin pienissä ja keskisuurissa yrityksissä. Tulosten perusteella tilanne on kuitenkin käänteinen, sillä transaktiokustannusteoriasta johdettu muuttuja saa negatiivisen regressiokertoimen. Täten siis transaktiokustannusteoriaan liittyvien tekijöiden merkityksen kasvaessa yritykselle, ulkoistaminen supistuu. Täytyy kuitenkin muistaa, että tulokset eivät ole tilastollisesti merkitseviä.

Suhdenäkökulman korrelaatio on positiivinen, mutta toisaalta heikko. Voitaneen sanoa, että vaikka suhdenäkökulman saamaa alhaista tilastollista merkitsevyyttä ei otettaisi huomioon, silläkään ei olisi merkitystä ulkoistamisen laajuudelle.

Multikollineaarisuus

Taulukoista 17 ja 18 havaitaan, onko mallissa multikollineaarisuutta. Multikollineaarisuus tarkoittaa mallin muuttujien voimakasta keskinäistä korrelaatiota, mikä heikentää tulosten luotettavuutta. Muuttujien välinen korrelaatio saattaa esimerkiksi johtua siitä, että ne kuvaavat samaa asiaa hieman eri muodossa, tai sen muodostavat mittarit ovat liian samanlaisia. Tällöin vain yksi multikollineaarisista muuttujista on informatiivinen, ja muut kertaavat sen informaatiota. (Metsämuuronen 2002, 7)

Taulukko 17. Multikollineaarisuusdiagnoosin ominaisarvot ja kuntoisuusindeksit

<i>Malli</i>	<i>Dimensio</i>	<i>Ominaisarvo</i>	<i>Kuntoisuusindeksi</i>
1	1	5,651	1,000
	2	0,129	6,610
	3	0,106	7,300
	4	0,065	9,291
	5	0,029	13,951
	6	0,019	17,410

Taulukon 17 kohdasta Ominaisarvo nähdään, kuinka monta aitoa pääkomponenttia muuttujien perusteella löytyy. Mikäli arvo on pieni tai lähenee nollaa, on syytä epäillä multikollineaarisuutta. (Metsämuuronen 2002, 36) Tässä tapauksessa ominaisarvot ovat melko pieniä, mutta eivät kuitenkaan niin pieniä, että ehdotonta multikollineaarisuutta olisi niiden perusteella epäiltävissä.

Multikollineaarisuudesta kertoo myös seuraavan sarakkeen (kuntoisuusindeksi) arvo. Metsämuuronen (2002, 36) mainitsee Belseyn, Kuhin ja Welschin (1980) antaman rajarvon kuntoisuusindeksille. Mikäli muuttujan kuntoisuusindeksi on korkeampi kuin 15, siinä saattaa olla ongelmia, kun taas jos se on yli 30, muuttujassa on vakavia multikollineaarisia ongelmia. Tämän tutkielman tapauksessa kuntoisuusindeksi nousee yli 15 vain viimeisen dimension kohdalla, eikä missään vaiheessa yli 30. Vakavaa multikollineaarisuutta ei siis ole myöskään kuntoisuusindeksin perusteella.

Taulukko 18. Multikollineaarisuusdiagnoosin varianssiosuus

<i>Dimensio</i>	<i>Varianssiosuus</i>					
	<i>(Jatkuva)</i>	<i>YDIN</i>	<i>RES.</i>	<i>SUHDE</i>	<i>TRANS.</i>	<i>OMINAISUUS</i>
1	,00	,00	,00	,00	,00	,00
2	,01	,05	,06	,49	,02	,04
3	,00	,00	,05	,30	,01	,60
4	,00	,00	,04	,11	,86	,20
5	,00	,71	,58	,09	,11	,05
6	,98	,24	,27	,00	,01	,11

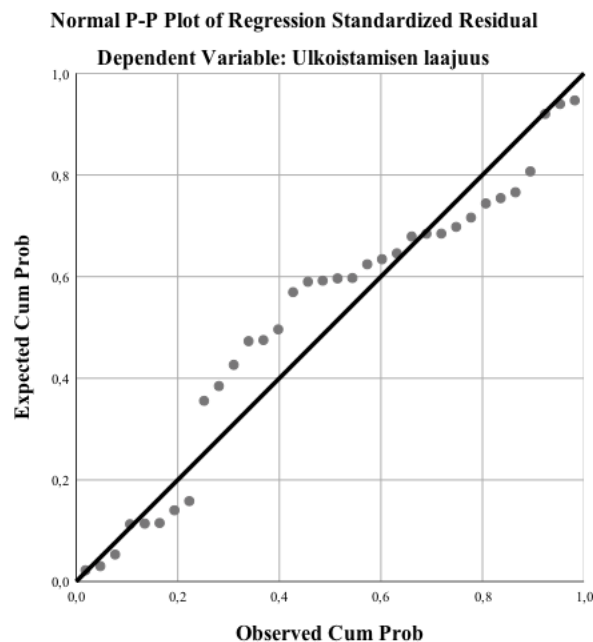
Kolmantena multikollineaarisuuden mittarina voidaan tarkastella varianssiosuusdiagnoosia, joka ilmoittaa pääkomponentin ja ominaisarvon suhteen. Silloin kun havaittavissa on kuntoisuusindeksin ja korkean varianssiosuuden yhteys monen muuttujan kohdalla, on

epäiltävissä multikollinearisuutta. Voidaan todeta, että näin ei ole. Neljännessä dimensiossa TRANSAKTIO-muuttujan varianssiosuus nousee korkeaksi, mutta sitä ei voida pitää ehdottomana merkinä multikollinearisuudesta.

Taulukon 16 lopusta voidaan lukea muuttujille lasketut toleranssi sekä VIF-arvot (variance inflation factor). Myös niiden avulla voidaan arvioida multikollinearisuutta mallissa. Metsämuuronen (2002, 36) mainitsee, että matala toleranssi sekä siitä johtuva korkea VIF kertovat multikollinearisuudesta. Näidenkään tulosten perusteella ei voida sanoa, että mallissa olisi voimakasta multikollinearisuutta. Toleranssi kaikille muuttujille on yli 0,4 sekä VIF-arvot pysyvät matalina. VIF-arvo on toleranssin vastaluku, joten se kasvaa toleranssin pienentyessä.

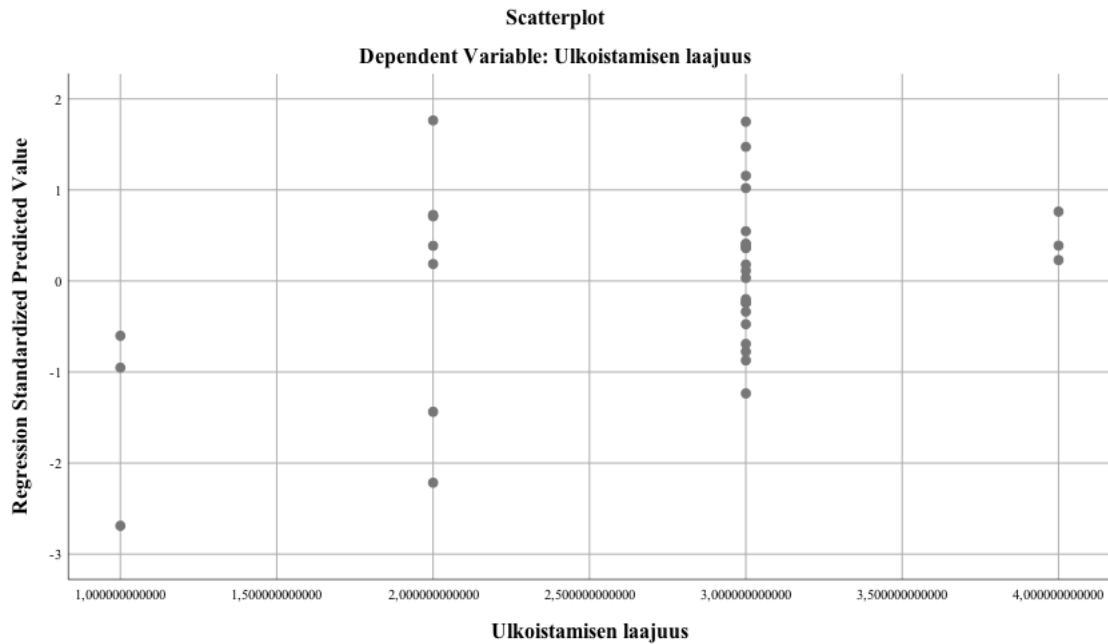
Residuaalien kuvaajat

Kuviosta 9 havaitsemme, että mallin residuaalit noudattavat nousevaa suoraa melko hyvin. Voidaan siis todeta, että regressioanalyysin taustaoletus normaalijakautuneista residuaaleista täyttyy mallin kohdalla.



Kuvio 9. Residuaalin normaalijakauma.

Kuviosta 10 havaitaan selitettävän muuttujan residuaalien hajauma. Koska vastaukset ovat olleet asteikolla yhdestä neljään, residuaalit asettuvat pystysuorina x-akselin tasaluvuille. Tästä huolimatta voimme huomata, että ne asettuvat kohtuullisen homoskedastisesti, vaikkakin kevyesti nousevasti. Voidaan siis todeta, että muuttujan todellinen arvo ei ennusta residuaalin arvoja. Pienillä ja suurilla todellisilla arvoilla voi tulla pieniä tai suuria residuaalin arvoja. Tällöin selittymättä jääneen osan suuruus ennusteen ja havainnon välillä ei riipu alkuperäisen muuttujan arvosta. (Metsämuuronen 2002, 7)



Kuvio 10. Selitettävän muuttujan residuaalin hajonta.

Usean selittävän muuttujan regressioanalyysin tulokset olivat taustaoletuksiensa sekä multikollinearisuuden perusteella päteviä. Tilastollisesti merkitseviä tulokset eivät kuitenkaan pääasiassa olleet. Mallin selitysaste jäi alhaiseksi, mikä saattaa johtua ensinnäkin siitä, että muuttujille asetetut kysymykset eivät tarkasti mitanneet haluttuja muuttujia. Toisaalta selitysasteen alhaisuus voi johtua myös siitä, että ulkoistamisen laajuuteen vaikuttaa monet muutkin asiat kuin valitut viisi osatekijää.

Korrelaatiota (tilastollisesti ei-merkitsevää) selittävien muuttujien ja ulkoistamisen laajuuden välillä kuitenkin löytyi. Transaktiokustannusteoriasta, resurssipohjaisesta näkökulmasta sekä palvelun tarjoajan ominaisuuksista johdetut tekijät korreloivat negatiivisesti ulkoistamisen laajuuden kanssa. Mitä enemmän näille osatekijöille ulkoistamispäätöksessä ilmoitettiin annettavan painoarvoa, sitä suppeammin ulkoistettiin. Toisaalta,

mitä enemmän ydinosaamiselle annettiin painoarvoa, sitä laajempaa ulkoistamiskäyttämisen oli. Tämä korrelaatio oli usean muuttujan analyysissä myös tilastollisesti merkitsevä. Suhdenäkökulmalla ei vaikuttanut olevan merkitystä ulkoistamisen laajuudelle.

Ydinosaamisen merkitys ulkoistamisen laajuudelle vastaa tutkielman oletuksia. Oletuksena oli, että mitä suuremman merkityksen yritys ulkoistaessaan ydinosaamiseen liittyville tekijöille antoi, sitä laajemmin yritys ulkoistaisi. Negatiiviset korrelaatiot transaktiokustannusteoriassa, resurssipohjaisessa näkökulmassa sekä palveluntarjoajan ominaisuuksissa ilmenivät kuitenkin vastoin tutkielman oletuksia.

Luvun lopuksi käsitellään tutkielman hypoteesien toteutuminen tulosten perusteella. Transaktiokustannusteoriasta johdettiin ensimmäinen hypoteesi:

H1: Taloushallinnon kustannuksiin liittyvillä tekijöillä ja ulkoistamisen laajuudella on positiivinen yhteys.

Tulosten perusteella transaktiokustannusteoriasta johdettu ensimmäinen hypoteesi ei jäänyt voimaan, sillä regressioanalyysissä TRANSAKTIO-muuttuja ei saanut tilastollisesti merkitsevää kerrointa. Taloushallinnon kustannuksiin liittyvillä tekijöillä ja ulkoistamisen laajuudella siis *ei ollut* tilastollisesti merkitsevää positiivista yhteyttä.

Resurssipohjaisesta näkökulmasta johdettiin toinen hypoteesi:

H2: Yrityksen resurssipulan sekä ulkoistamisen laajuuden välillä on positiivinen yhteys.

Tulosten perusteella tutkielman toinen hypoteesi ei saanut tukea. H2 ei siis jäänyt voimaan. Yrityksen resurssipulalla sekä ulkoistamisen laajuudella *ei ollut* tilastollisesti merkitsevää positiivista yhteyttä.

Ydinosaamisteorian perusteella johdettiin kolmas hypoteesi:

H3: Ydinosaamisella ja ulkoistamisen laajuudella on positiivinen yhteys

Monen muuttujan regressioanalyysin perusteella voidaan varauksella todeta, että tutkielman kolmas hypoteesi jää voimaan. Ydinosaamisella sekä ulkoistamisen laajuudella on heikosti tilastollisesti merkitsevä positiivinen yhteys monimuuttujamallissa.

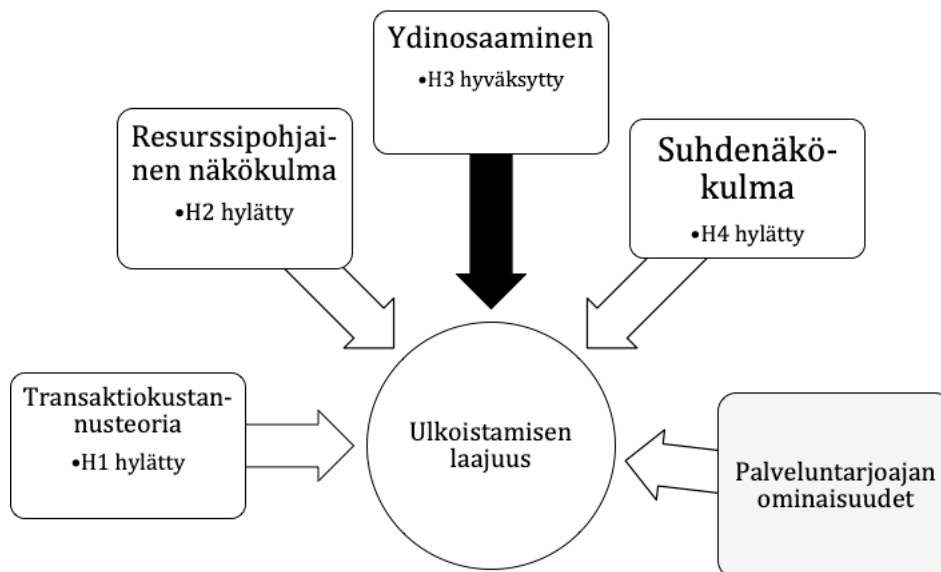
Suhdenäkökulmasta johdettiin neljäs hypoteesi:

H4: Yrityksen halulla verkottua ja taloushallinnon ulkoistamisen laajuudella on positiivinen yhteys.

Tulosten perusteella tutkielman neljäs hypoteesi täytyy kumota. Yrityksen halulla verkottua sekä ulkoistamisen laajuudella *ei ollut* tilastollisesti merkitsevää positiivista yhteyttä.

Yhteenveto hypoteesien toteutumisesta

Hypoteesien toteutuminen on vedetty yhteen kuviossa 11, josta havaitaan hypoteesien 1, 2 ja 4 hylkäämiset. Vain hypoteesi 3 hyväksyttiin heikosti tilastollisesti merkitseväenä. Kaavioon on sisällytetty myös tutkielmassa viidentenä muuttujana käytetty “palveluntarjoajan ominaisuudet”, jolla myöskään ei ollut tilastollista merkitsevyyttä ulkoistamisen laajuuteen.



Kuvio 11. Yhteenveto hypoteesien toteutumisesta

4.6 Empiiristen tulosten yhteenveto

Tässä luvussa vedetään yhteen tutkielman keskeiset tulokset. Tutkielmassa suoritettiin sekä tulosten kuvaileva analyysi että monen selittävän muuttujan regressioanalyysit. Lisäksi tutkielman selitettävää muuttujaa, ulkoistamisen laajuutta, analysoitiin kuvailevasti ennen regressioanalyysia.

Kuvailevassa analyysissa huomattiin, että vaikka kyselylomakkeella annettiin ulkoistamisen laajuutta mittaavassa kysymyksessä kuusi eri vaihtoehtoa, vastaajat olivat ilmoittaneet ulkoistavansa niistä vain neljää. Harvassa tapauksessa ulkoistamisen laajuus ulottui näihin kaikkiin neljään toimintoon, ja yleisimmin ulkoistettiin kolme. Yleisin ulkoistettu toiminto oli kirjanpito, mutta myös veroilmoitukset ja palkanlaskenta olivat lähes yhtä suosittuja ulkoistettuja tehtäviä. Veroasiantuntijapalveluita olivat ulkoistaneet vain kahdeksan vastaajista. Vastausten perusteella rahoituksen hakemista eikä talouspäällikkö- tai controller-palveluita oltu ulkoistettu.

Vastaajien kuvailevassa analyysissa todettiin, että vastaajat sijoittuivat hyvin tutkielman kohderyhmään, eli suomalaisiin pieniin ja keskisuuriin yrityksiin. Henkilöstön määrä painottui vahvasti alle kymmenen hengen yrityksiin, ja liikevaihdon mediaani oli hieman yli puoli miljoonaa euroa. Voitaneen siis sanoa, että aineisto painottui pieniin yrityksiin keskisuurten sijaan. Joukossa kuitenkin oli myös yli 10 miljoonan euron liikevaihdon ylittäviä sekä yli 20 henkeä työllistäviä organisaatiota. Organisaatioiden iät puolestaan olivat varsin tasaisesti painottuneet.

Otettaessa vertailuun yksittäisiä kyselylomakkeella kysytyjä kysymyksiä, saatiin tarkempi kuva tekijöistä, jotka vastaajien mukaan olivat vaikuttaneet ulkoistamiseen jollain tapaa. Valituista kysymyksistä osaavan henkilöstön puute sekä organisaation pieni koko olivat merkittävimpien ulkoistamispäätökseen vaikuttaneiden tekijöiden joukossa virheiden riskin minimoimisen ohella. Myös oikea-aikaiselle yhteistyölle julkisten tahojen kanssa annettiin painoarvoa.

Vertailtaessa vastauksia Bagieńskan (2016) tutkimustuloksiin huomattiin sekä yhtäläisyyksiä että eroavaisuuksia. Palveluntarjoajan lupien ja sertifikaattien vaikutuksella ul-

koistamiseen sekä sillä, että yritys kokee olevansa liian pieni palkatakseen omaa taloushallinnon henkilöstöä, oli samankaltaisuutta. Toisaalta Bagieńskan (2016) tuloksissa tarjottujen palveluiden laajuudella oli kaikille vastanneille merkitystä ulkoistamispäätökseen. Tässä tutkielmassa vain hieman yli puolet vastanneista ilmoitti sillä olleen merkitystä. Myöskään muiden yritysten suosituksilla tai palveluntarjoajan antamalla verokonsultoinnilla ei ollut suurta merkitystä.

Usean selittävän muuttujan regressioanalyysissä selvitettiin luotujen summamuuttujien yhteyttä selitettävään muuttujaan, eli ulkoistamisen laajuuteen. Lisäksi regressioanalyysin tuloksista nähtiin vastaajien antamia keskimääräisiä arvoja teorioihin liittyviin kysymyksiin. Tuloksista voitiin havaita, että keskimääräisesti ottaen vastaajat ilmoittivat ydinosaamiseen sekä resurssipohjaiseen näkökulmaan liittyvien tekijöiden vaikuttaneen taloushallinnon ulkoistamiseen melko paljon. Toisaalta transaktiokustannusteoriaan, suhdenäkökulmaan tai palveluntarjoajan ominaisuuksiin liittyvillä tekijöillä ei keskimääräisesti ottaen ollut yhtä paljon vaikutusta ulkoistamispäätökseen.

Regressioanalyysin tulokset viittasivat siihen, että valituilla teorioilla ei olisi vahvaa yhteyttä ulkoistamisen laajuuteen. Mallin selitysaste jäi negatiiviseksi eikä muuttujilla pääosin ollut tilastollisesti merkitsevää yhteyttä. Kuitenkin yksi selittävästä muuttujista, ydinosaaminen, antoi tilastollisesti heikosti merkitsevän yhteyden, ja voidaan sanoa, että ydinosaamisen merkityksellä ja ulkoistamisen laajuudella on positiivinen yhteys. Tämän perusteella tutkielman kolmas hypoteesi hyväksyttiin.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman tavoitteena oli selvittää tekijöitä, jotka vaikuttavat yrityksen ulkoistamiskäyttämiseen ja ulkoistamisen laajuuteen. Tutkielman alussa todettiin, että ulkoistamiskäyttämisen on yksi suurimmista yritysjohtoa muovaavista tekijöistä nykyaikana. Sitä kiihdyttämässä ovat olleet maailman digitalisoituminen sekä virtualisoituminen, ja organisaatiot ovat kohdanneet yhä useammin verkostojen ja virtuaaliympäristöjen merkityksen liiketoiminnalle. Tästä syystä ulkoistamisen tutkiminen on erittäin merkityksellistä.

Ulkoistamisen tutkiminen rajattiin tutkielmassa koskemaan nimenomaan yrityksen taloushallintoa, sillä se on yksi suurimmista ulkoistetuista toimista. Lisäksi taloushallinto on muovaantunut viime aikoina voimakkaasti nimenomaan digitalisoitumisen myötä, ja erilaiset robotiikan sovellukset ovat muuttaneet organisaatioiden käytäntöjä ja toimintoja. Tästä syystä nimenomaan taloushallinnon ulkoistaminen on sekä yhteiskunnallisesti että tieteen näkökulmasta mielenkiintoinen tutkimuksen kohde.

Tutkielman toisessa pääluvussa käsiteltiin ulkoistamiskäyttämistä selittäviä teorioita, joita on tutkittu ajan saatossa paljon. Teorioista neljä valittiin tämän tutkielman teoreettiseksi viitekehyyksi. Viitekehys muodostui transaktiokustannusteoriasta, resurssipohjaisesta näkökulmasta, ydinosaamisteoriasta sekä suhdenäkökulmasta. Nämä olivat sekä aiemmassa tutkimuksessa vahvimmin ulkoistamiseen liitettyjä teorioita että tämän tutkielman tavoitteisiin parhaiten sopivia teorioita.

Tutkielman innoittajana toimi Anna Bagieńskan vuonna 2016 julkaisema tutkimus taloushallinnon ulkoistamisesta Puolassa. Tuon tutkimuksen perusteella tähän tutkielmaan valittiin lisäksi vielä viides ulkoistamista selittävä tekijä, palveluntarjoajan ominaisuudet.

Viiden selittävän tekijän pohjalta tutkielmassa luotiin kyselylomake, jonka kysymykset liittyivät niin valittuihin tekijöihin, ulkoistamisen laajuuteen kuin vastaajaorganisaation ominaisuuksiin. Kyselylomake lähetettiin yhteistyössä suomalaisen tilitoimiston kanssa heidän asiakkailleen. Aineistoksi saatiin 34 vastausta. Koska aineisto jäi hieman suppe-

aksi, sen avulla tehdyissä analyyseissa voi tulla ongelmia tulosten tilastolliseen merkitsevyyteen ja yleistettävyyteen liittyen. Tulokset eivät pääosin olleet tilastollisesti merkitseviä.

Siitä huolimatta tulokset olivat mielenkiintoisia. Vastajat olivat ulkoistaneet yhdestä neljään toimintoa kuudesta annetusta vaihtoehdosta. Yksi vaihtoehdoista oli ulkoistettu controller- tai talouspäällikköpalvelu, jota yksikään vastanneista ei ilmoittanut ulkoistaneensa. Yhteistyössä olleen tilitoimiston palvelukuvaan ulkoistettu talouspäällikköpalvelu kuitenkin kuului, joten sen puuttuminen vastaajien ulkoistetuista palveluista oli yllätys. Lienee nimittäin sopivaa sanoa, että ulkoistettu talouspäällikköpalvelu on nimenomaan pk-yrityksille kohdistettu palvelumuoto, sillä omalle talouspäällikölle ei pienessä yrityksessä vielä ole täysipäiväisesti tarvetta.

Organisaatiot olivat vastaustensa perusteella antaneet valituille teorioille osittain painoarvoa, sillä ydinosuamista ja resurssipohjaista näkökulmaa kuvaavien summamuuttujien keskimääräinen vastausarvo oli yli keskimmäisen arvon. Transaktiokustannusteoriaa kuvaavan muuttujan arvo jäi hieman alle keskimmäisen arvon. Myöskään palveluntarjoajan ominaisuudet tai suhdenäkökulma eivät aivan ylittäneet keskimmäisen arvon rajaa, ja siten voidaan sanoa, että niitä ei keskimäärin juuri pidetty ulkoistamiseen vaikuttavina tekijöinä. Ydinosuamiseen liittyviä tekijöitä oltiin pidetty keskimäärin eniten merkityksellisinä.

Tutkielmassa suoritettiin usean selittävän muuttujan regressioanalyysi, missä selittävinä muuttujina oli kaikki neljä teoriaa sekä palveluntarjoajan ominaisuudet. Muuttujat luotiin summamuuttujiksi kyselylomakkeen kysymysten perusteella niin, että kukin kysymys liittyi johonkin teorioista. Regressioanalyysissä selittävillä muuttujilla selitettiin ulkoistamisen laajuutta.

Selitysaste analyysissä jäi negatiiviseksi mikä kenties osaltaan johtuu pienestä aineistosta. Heikon selitysasteen lisäksi regressioanalyysin tilastollinen merkitsevyys (0,438) jäi reilusti tavoitellusta tasosta $p < 0,05$. Täten tuloksia ei sinänsä voida pitää tilastollisesti merkitsevinä. Tätäkin olisi saattanut parantaa suurempi aineisto.

Selittävillä muuttujilla oli korrelaatiota ulkoistamisen laajuuden kanssa. Ydinosaamisen merkitystä mittaava YDIN-muuttuja sai ainoana tilastollisesti heikosti merkitsevän tuloksen, ja sen korrelaatio selitettävän muuttujan kanssa oli kohtalaisesti positiivinen. Resursipohjaisella teoriolla, transaktiokustannusteoriolla sekä palveluntarjoajan ominaisuuksilla vaikutti olevan negatiivinen korrelaatio ulkoistamisen laajuuden kanssa, joskaan ei tilastollisesti merkitsevä. Negatiiviset korrelaatiot olivat tutkielmassa yllättäviä, sillä teorioista johdetut hypoteesit olettivat päinvastaisesti. Suhdenäkökulmaa mittavalla muuttujalla oli heikosti positiivinen regressiokerroin, mutta sekään ei ollut tilastollisesti merkitsevä.

Tämän tutkielman perusteella taloushallinnon ulkoistamisen laajuuteen vaikuttavia tekijöitä olisi syytä tutkia lisää. Tässä tutkielmassa käytetyt muuttujat eivät antaneet tilastollisesti merkitseviä tuloksia, mutta se saattaa ainakin osin johtua myös aineiston pienestä koosta. Suuremmalla otoksella muuttujien todellista vaikutusta voitaisiin selvittää paremmin. Myös muuttujien sisältöä olisi jatkotutkimuksissa hyvä muokata niin, että reliaabeliutta esimerkiksi Cronbachin alphan avulla saataisiin nostettua. Nyt selittävien summamuuttujien sisäiset muuttujat eivät korreloineet tarpeeksi voimakkaasti keskenään.

Verrattaessa tutkielman tuloksia Bagieńskan (2016) tutkimuksen tuloksiin, huomattiin selviä eroavaisuuksia. Suomalaiset vastaajat eivät antaneet läheskään yhtä suurta painoarvoa palveluiden laajuudelle tai muiden suosituksille ulkoistamispäätöstä tehdessään verrattuna puolalaisiin toimijoihin. Toisaalta suomalaisissa organisaatioissa virheiden riskin minimoiminen ulkoistamalla oli suurempi tekijä, kuin puolalaisissa organisaatioissa. Samaa mieltä vastaajat olivat muun muassa palvelun hinnasta, palveluntarjoajan luvista ja sertifikaateista sekä yhteistyön helpottumisesta julkisten tahojen kanssa. Hinnalla ei ilmoitettu olleen kovinkaan suurta vaikutusta, kun taas yhteistyön helpottumisen julkisten tahojen kanssa koettiin olevan varsin painava tekijä.

Tutkielman aiheesta olisi syytä tehdä laajempi tutkimus, jossa teorioiden merkitystä ulkoistamisen laajuudelle tutkittaisiin tästä tutkielmasta poikkeavilla tekijöillä, sillä tällaista tutkimusta ei tutkijan käsityksen mukaan olla tehty Suomessa. Lisäksi kuten cronbachin alpha -luku osoitti, tässä tutkielmassa luodut summamuuttujat eivät olleet täysin luotettavia. Siksi kyselylomaketta muuttamalla tutkimuksen luotettavuutta voitaisiin

lisätä. Toisaalta regressioanalyysin yhteydessä käsitelty mallin multikollinearisuus ei ollut voimakasta, joten siltä osin tuloksia voidaan pitää luotettavina.

Tutkielman aihe olisi jatkotutkimuksissa syytä laajentaa koskemaan myös suurempia yhtiöitä, sillä tässä tutkielmassa kerätty aineisto painottui voimakkaasti pienimpiin yrityksiin ja organisaatioihin. Ero ulkoistamiskäyttäytymisessä pienten ja suurten organisaatioiden välillä on oletettavasti suuri, joten tutkimustuloksia olisi mielekästä vertailla.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuus:

- Alexander M., & Young D. (1996). Strategic outsourcing. *Long Range Planning*, 29(1), 116-119.
- Bagieńska, A. (2016). The demand for professional knowledge as a key factor of the development of outsourcing of financial and accounting services in Poland. *Business, Management and Education*, 14(1), 19-33. doi:10.3846/bme.2016.313
- Barney J. B. & Hesterley H. (1999) Organizational Economics: Understanding the Relationship between Organizations and Economic Analysis, teoksessa Clegg, S. R. & Hardy C. (toim.). *Studying Organization: Theory and Method*. Lontoo, SAGE Publications
- Basu, P., & Nair, S. K. (2012). *Analysis of back-office outsourcing contracts for financial services operations*
- Belcourt, M. (2006). Outsourcing — the benefits and the risks. *Human Resource Management Review*, 16(2), 269-279.
- Belsley D. A., Kuh E. & Welsch R. E. (1980). *Regression Diagnostics: Identifying Influential Data and Sources of Collinearity*. New York: John Wiley & Sons.
- Black, J., Hashimzade, N., & Myles, G. (2017a). outsourcing. *A Dictionary of Economics*. Oxford University Press.
- Black, J., Hashimzade, N., & Myles, G. (2017b). economies of scale. *A Dictionary of Economics*. Oxford University Press,
- Bland, J. M., & Altman, D. G. (1997). Statistics notes: Cronbach's alpha. *BMJ: British Medical Journal*, 314(7080), 572.
- Borkakoty, A., Choudhury, M., & Barua, N. (2009). *Business process outsourcing : Its prospects and challenges*. Delhi: Daya Publishing House.
- Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *Economica*, 4(16), 386-405.
- De Vita, G. & Wang, C. L., (2006). Development of Outsourcing Theory and Practice: A Taxonomy of Outsourcing Generations, teoksessa Kehal, H. S., & Singh, V. P. (toim.). *Outsourcing and offshoring in the 21st century*. Hershey, Pa.: Idea Group Publ.
- Duening, T. N., & Click, R. L. (2005). *Essentials of business process outsourcing*. Hoboken, NJ: Wiley.

- Espino-Rodríguez, T. F., & Padrón-Robaina, V. (2006). A review of outsourcing from the resource-based view of the firm. *International Journal of Management Reviews*, 8(1), 49-70.
- Grant, R. M. (1991). The resource-based theory of competitive advantage: implications for strategy formulation. *California Management Review*, 33, 114–135.
- Kasanen, E., Lukka, K., & Siitonen, A. (1993). The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 243–264.
- Kerlinger, H. (1964). *Foundations of Behavioral Research*. Holt, Rinehart and Winston, Inc., New York.
- Kihn, L.-A. & Ihantola, E.-M., (2008). Tutkimuksen laadun arvioinnista, teoksessa Hyvönen, T., Laine, M., Mäkelä, H., (toim.). *Laskenta-ajattelun tutkija ja kehittäjä Professori Salme Näsi 60 vuotta*. Taloustieteiden laitos, Tampereen yliopisto, Juvenes Print, Tampere, 2008, 81–95.
- Kihn, L.A. & Näsi, S. (2017) Emerging diversity in management accounting research: the case of Finnish doctoral dissertations, 1945-2015". *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(1), s. 131-160.
- Kihn, L.A. & Näsi, S. (2010) Research strategic analysis of the Finnish doctoral dissertations in management accounting from 1990 to 2009. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 59(1), No. 1, s. 6-7, 42-86.
- Lavie, D. (2006). The competitive advantage of interconnected firms: An extension of the resource-based view. *The Academy of Management Review*, 31(3), 638-658.
- McIvor, R. (2009). How the transaction cost and resource-based theories of the firm inform outsourcing evaluation. *Journal of Operations Management*, 27(1), 45–63.
- Mehta, S., & Peters, L. S. (2007). Outsourcing a core competency. *Research-Technology Management*, 50(3), 28-34.
- Metsämuuronen, J. (2002). *Monimuuttujamenetelmien perusteet SPSS-ympäristössä: Regressioanalyysi*. Helsinki: International Methelp.
- Morgan G., & Smircich L. (1980). The case for qualitative research. *Academy of Management Review*, 5(4)
- Nacer A. A., Godart C., Rosinosky G., Tari A., & Youcef S. (2019). Business process outsourcing to the cloud: Balancing costs with security risks. *Computers in industry*, 104 (2019), 59-74
- Neilimo K., & Näsi J. (1980). *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede*. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Ollus, M., Ranta, J., & Ylä-Anttila, P. (1998). *Verkostojen vallankumous. miten johtaa verkostoyritystä?* Taloustieto.

- Pajarinen, M. (2001). *Ulkoistaa vai ei*. Helsinki: Taloustieto.
- Paija L., (1998). Verkostoitumisen hyödyt, muodot ja riskit, teoksessa Ollus, M., Ranta, J., & Ylä-Anttila, P. (toim.) *Verkostojen vallankumous. Miten johtaa verkostoyritystä?* Taloustieto.
- Perunović, Z., Pedersen J., (2007). Outsourcing processes and theories, konferenssityö POMS 18th Annual Conference.
- Porter, M. E. (1989). How competitive forces shape strategy. Teoksessa Asch, D. & Bowman, C. (toim.) *Readings in strategic management*. London: Macmillan Education UK
- Prahalad, C. K., & Hamel G., (1990). Core competences of a corporation. *Harvard Business Review*, (May-June), 79-91.
- Quinn, J. B., (1999). Strategic outsourcing: Leveraging knowledge capabilities. *Sloan Management Review*, 40(4), 9.
- Ranta, J., (1998). Verkostoyritykset, teoksessa Ollus, M., Ranta, J. & Ylä-Anttila, P. (toim.) *Verkostojen vallankumous. Miten johtaa verkostoyritystä?* Taloustieto.
- Saka-Helmhout, A. & Ibbott, C. J., (2014). Network Orchestration: Vodafone's Journey to Globalization, teoksessa Pedersen, T. (toim.) *Orchestration of the Global Network Organization*. Emerald Group Publishing Limited. Bingley U.K.
- Vesalainen, J., & Teknologiateollisuus (yhdistys). (2006). *Kaupankäynnistä kumppanuuteen: Yritystenvälisen suhteiden elementit, analysointi ja kehittäminen* (2. uud. p. ed.). Helsinki: Teknologiainfo Teknova.
- Wernerfelt, B., (1984). A resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*, 5(2), 171-180.
- Williamson, O. E. (1981). The economics of organization. *The American journal of sociology*, 87(3), 548-577.
- Zwass, V. (2008). Series editor's introduction, teoksessa Grover, V. & Markus, M. L. (toim.). *Business process transformation*. Armonk, N.Y: M.E. Sharpe.

Internetlähteet:

- 2018 global outsourcing survey. Deloitte. Julkaistu osoitteessa <https://www2.deloitte.com/fi/fi/pages/technology/articles/uudet-teknologiat-muuttavat-ulkoistamista.html> Luettu 29.4.2018
- Pk-yritys, käsitteet. Tilastokeskus. Julkaistu osoitteessa www.stat.fi/meta/kas/pk_yritys.html. Luettu 25.11.2018

Suomalaiset yritykset 2016. Tilastokeskus. Julkaistu osoitteessa https://www.tilastokeskus.fi/tup/suoluk/suoluk_yritykset.html. Luettu 25.11.2018

Worldwide expenditure on finance and accounting business process outsourcing services from 2013 to 2018. *HfS Research*. Julkaistu osoitteessa <https://www.statista.com/statistics/496441/finance-accounting-bpo-services-worldwide-expenditure/>. Luettu 22.11.2018

Liite 1. Kyselylomake

Valitkaa seuraavista ne tehtävät, joita yrityksenne on ulkoistanut (ostanut ulkopuoliselta toimijalta):

- Palkanlaskenta
- Kirjanpito
- Veroilmoitukset ja muu vastaava ilmoittaminen julkisille tahoille
- Rahoituksen hakeminen
- Veroasiantuntijapalvelut
- Controller ja talouspäällikköpalvelut

Kuinka paljon seuraavat asiat vaikuttivat ulkoistamispäätökseen?

1 = erittäin vähän, 7 = erittäin paljon

Palveluntarjoajan tarjoama apu parhaan verotustavan käytössä vaikutti ulkoistamiseen	1	2	3	4	5	6	7
Palveluntarjoajan toimiston sijainti vaikutti ulkoistamiseen	1	2	3	4	5	6	7
Palveluntarjoajan koko vaikutti ulkoistamiseen	1	2	3	4	5	6	7
Tarjottujen palveluiden laajuus vaikutti ulkoistamiseen	1	2	3	4	5	6	7
Muiden yritysten mielipiteet ja suositukset palveluntarjoajasta vaikuttivat ulkoistamiseen	1	2	3	4	5	6	7
Palvelun hinta vaikutti ulkoistamiseen	1	2	3	4	5	6	7
Palveluntarjoajan luvat ja sertifikaatit vaikuttivat ulkoistamiseen	1	2	3	4	5	6	7
Palveluntarjoajan käyttämät sovellukset ja alustat sekä niiden sopivuus yritykselle (esim. kirjanpito-ohjelma) vaikuttivat ulkoistamiseen	1	2	3	4	5	6	7
Ulkoistamiseen vaikutti se, että yritykseltä puuttuu henkilöstö, jolla on riittävät taidot ja koulutus taloushallinnon järjestämiseen	1	2	3	4	5	6	7
Palveluntarjoajan valintaan vaikutti sen jo olemassa oleva asiakassuhde yrityksen yhteistyökumppaniin, tytäryhtiöön tai muuhun läheiseen toimijaa	1	2	3	4	5	6	7
Ulkoistamispäätökseen vaikutti mahdollisuus päästä tietoresursseihin, kuten toimialan vertailutietoihin	1	2	3	4	5	6	7

Kuinka suuri merkitys seuraavilla väittämillä oli taloushallinnon ulkoistamiseen?

1 = erittäin pieni, 7 = erittäin suuri

Yhteistyö palveluntarjoajan kanssa takaa kunnollisen ja oikea-aikaisen yhteistyön verottajan, PRH:n ja vastaavien julkisten tahojen kanssa	1	2	3	4	5	6	7
Yritys on liian pieni palkatakseen sisäisen talousasiantuntijan	1	2	3	4	5	6	7
Ulkoistamalla virheiden riski saadaan minimoitua	1	2	3	4	5	6	7
Yhteistyö palveluntarjoajan kanssa mahdollistaa verkottumisen myös muiden toimijoiden kanssa	1	2	3	4	5	6	7
Ulkoistamalla yritys voi fokusoitua sille keskeisempiin tehtäviin	1	2	3	4	5	6	7
Taloushallintoon kuluva aika on liian suuri	1	2	3	4	5	6	7

Seuraavat kysymykset liittyvät ulkoistamisprosessin taustatekijöihin.

Yrityksessä on arvioitu palkatun taloushallinnon asi- antuntijan kustannuksia	1	2	3	4	5	6	7
Yrityksessä tunnistetaan sille ominainen kilpailuetua tuova osaaminen, ns. ydinosaaminen	1	2	3	4	5	6	7
Palveluntarjoaja kerää tilastotietoa markkinoiden tai alan kehityksestä	1	2	3	4	5	6	7
Yritys on kilpailuttanut palveluntarjoajat	1	2	3	4	5	6	7

Yrityksen tiedot

Yritysmuoto

Henkilöstön määrä noin

Liikevaihto noin

Yrityksen perustamisvuosi