

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO
Kauppatieteellinen tiedekunta
Laskentatoimi, kandidaatin tutkielma



5.12.2008

Kilpailijaperusteisen laskentatoimen tuottaman informaation hyödyntäminen tavoitekustannuslaskentaprosessissa

Jere Mukala, 0282186

SISÄLLYSLUETTELO

1. JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen taustaa	1
1.2 Tutkimuksen tavoitteen asetanta.....	2
2. TAVOITEKUSTANNUSLASKENTA.....	5
2.1 Tavoitekustannuslaskentaprosessi.....	8
2.1.1 Tavoitekustannusten ja sallittujen kustannusten määrittäminen	10
2.1.2 Tavoitekustannusten pilkkominen ja toimitusketjun hallinta.....	13
2.1.3 Tavoitekustannusten saavuttaminen	14
2.2 Ympäristön ja strategian vaikutus.....	16
2.3 Tavoitekustannuslaskennan ongelmat ja kritiikki.....	17
3. KILPAILIJAPERUSTEINEN LASKENTATOIMI.....	19
3.1 Kilpailun määrittäminen.....	20
3.2 Kilpailija-analyysi.....	23
3.2.1 Tiedon hankinta	25
3.2.2 Kilpailijan kustannusten arvioiminen	26
3.2.3 Kilpailijan tarkkailu ja competitor intelligence	28
3.3 Kilpailijalaskentatoimi, ympäristö ja kilpailustrategia	30
4. TUTKIMUKSEN TULOKSET	31
5. JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO.....	35
LÄHTEET.....	37

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Perinteistä johdon laskentatoimea alettiin 1980-luvulla kritisoida siitä, että se epäonnistui muuttuvan liiketoimintaympäristön seuraamisessa. Kustannusjärjestelmät ja johdon kontrollointikäytännöt olivat menettäneet relevanssiaan, eivätkä perinteiset laskentametodit enää toimineet modernissa kilpailuympäristössä hyvin. Perinteisen laskentatoimen rinnalle alkoi kehittyä uusia menetelmiä, jotka vastasivat paremmin alati muuttuvan liiketoimintaympäristön vaatimuksia. Näitä olivat muun muassa strateginen kustannuslaskenta, toimintolaskenta ja tavoitekustannuslaskenta. (Ax et al., 2008, 92; Gagne & Discenza, 1995, 16)

Toyota kehitti tavoitekustannuslaskennan Japanissa 1960-luvulla (Cooper, 1999a, 23; Ansari & Bell, 1997, 3). Japanilaisten autoyhtiöiden saavuttama kilpailuetu herätti länsimaisten johtajien huomion tavoitekustannuslaskentaa kohtaan. Pitkään luultiin, että japanilaiset yritykset myyvät tuotteita väliaikaisesti halvemmalla vain vallataksseen markkinoita, vaikka tosiasiasa heillä oli kestävä kustannusetu, joka mahdollisti myynnin halvemmilla hinnoilla (Ward, 1992, 88). Yhdysvalloissa Caterpillar ja Chrysler ottivat tavoitekustannuslaskennan käyttöön 1990-luvun puolivälissä. Viimeisen kahdenkymmenen vuoden aikana se on herättänyt kiinnostusta akateemisissa piireissä niin Japanissa kuin länsimaissakin ja noussut molemmissa tutkimuksen kohteeksi. (Ansari et al., 2006, 508)

Markkinaorientoituneena menetelmänä tavoitekustannuslaskenta lähtee liikkeelle asiakkaasta. Markkinaympäristöön vaikuttavat kuitenkin myös kilpailuvoimat ja kilpailevat yritykset. (Ansari et al., 2006, 12; Hibbets et al., 2003, 67) Tavoitekustannuslaskentaa käytettäessä tulisi hyödyntää laskentatoimen tuottamaa informaatiota kilpailijoista ja kilpailuympäristöstä.

Kilpailijoiden kattavampi huomioiminen laskentatoimessa on yhä yleisempää (Guil- ding, 1999, 583). Kilpailijalaskentatoimi on laskentatoimen tuottaman informaation

analysoimista ja suhteuttamista kilpailijoihin. Sen tarkoituksena on hankkia yksityiskohtaista tietoa kilpailijoiden tämänhetkisistä kustannuksista ja taloudellisesta tilanteesta sekä suhteuttaa yritys sen kilpailijoihin vertailemalla markkinaosuuksia ja suhteellisia kustannuksia. (Heinen & Hoffjan, 2005, 17 – 18; Simmonds 1981, 26 – 27) Kilpailijan kustannusten arviointi on ollut suuri ongelma monissa eurooppalaisissa ja amerikkalaisissa yrityksissä (Ward 1992, 88 – 89).

On yleisesti havaittavissa, että lisääntynyt kilpailu ajaa yrityksiä investoimaan hienompiin informaatiojärjestelmiin. Tietojärjestelmien lisääntynyt tarve voidaan johtaa kolmesta eri syystä: tarpeesta parantaa hinnoittelua, tarpeesta hallita kokonaiskustannuksia ja tarpeesta selviytyä kasvavasta kilpailusta. (Hansen 1998, 181) Jokainen kaupallinen organisaatio kohtaa kilpailua ja johtajien on jatkuvasti tehtävä kilpailullisia päätöksiä. Tämän takia heidän on saatava asianmukaista informaatiota päätöksenteon tueksi. Kilpailijat ovat ratkaisevassa roolissa yrityksen menestymisessä ja epäonnistumisessa. (Wilson, 1994, 24)

1.2 Tutkimuksen tavoitteen asetanta

Tutkimuksen tavoitteena on muodostaa malli siitä, miten kilpailijaperusteisen laskentatoimen tuottamaa informaatiota voidaan hyödyntää tavoitekustannuslaskentaprosessissa. Tutkimusongelmaan lähdetään hakemaan vastausta seuraavien kysymysten avulla:

- Mitä tavoitekustannuslaskenta on?
- Mitä hyötyä on tavoitekustannuslaskennasta?
- Miten ympäristö vaikuttaa tavoitekustannuslaskennan käyttämiseen?
- Mitä vaiheita ja toimintoja tavoitekustannuslaskentaprosessi pitää sisällään?
- Mitä kilpailijaperusteinen laskentatoimi on?
- Miten ympäristö vaikuttaa kilpailijaperusteisen laskentatoimen käyttämiseen?
- Mitä kilpailijoista tulisi tietää?
- Miten tietoa kilpailijoista hankitaan ja hyödynnetään?

Tavoitekustannuslaskennan osalta käydään läpi sen käytäntöjä, ominaispiirteitä, historiaa ja alkuperää. Lisäksi tarkastellaan tutkijoiden näkemyksiä tavoitekustannuslaskentaprosessista ja sen ominaispiirteistä. Tutkimuksessa sivutaan elinkaarilaskentaa kokonaisuudessaan sekä toimitusketjun hallintaa. Tutkimus keskittyy kuitenkin tarkastelemaan kustannusten alentamista ja niihin vaikuttamista ennen valmistamisen aloittamista. Valmistuspäätöksen jälkeistä kustannusten alentamista käsitellään vain pintapuolisesti.

Kilpailijaperusteista laskentatoimea tarkastellaan sekä omana kokonaisuutenaan että osana strategista johdon laskentatoimea. Muut strategisen johdon laskentatoimen sisältämät osa-alueet jätetään tutkimuksessa käsittelemättä. Keskeinen tutkimuskohde on kilpailija-analyysi, jonka yhteydessä tarkastellaan kilpailijan kustannusten arvioimista sekä käsitellään kilpailijatiedon hankkimista ja hyödyntämistä. Kokonaisvaltaisen kilpailijan tarkkailun yhteydessä perehdytään competitor intelligenceen ja sen hyödyntämiseen. Lisäksi tutkitaan kilpailustrategian, ympäristön ja kilpailijalaskentatoimen käyttämisen ja omaksumisen välistä yhteyttä. Lopuksi tutkimuksessa rakennetaan edellisten alakysymyksiä avulla synteesi kilpailijalaskentatoimen ja tavoitekustannuslaskennan välille.

Tutkimus on käsiteanalyttinen ja teoreettinen. Siinä määritellään tutkimuksen kannalta olennaiset käsitteet, kuten kilpailijalaskentatoimi, tavoitekustannuslaskenta ja tavoitekustannuslaskentaprosessi, sekä kuvaillaan keskeiset ilmiöt, prosessit ja käytännöt. Tutkimuksen perustana käytetään aiempaa käsiteanalyysia sekä empiirisiä tutkimuksia. Tutkimus pohjautuu teoriaan, ja sen pohjalta rakennetaan malli, joka yksinkertaistaa teorian. Malli toimii teorian muodostamisen apuvälineenä. (Hirsjärvi et al., 2007, 133 – 153; Neilimo & Näsi, 1980, 32) Tutkimus on täysin kirjallisuuteen pohjautuva.

Toinen luku käsittelee tavoitekustannuslaskentaa. Ensin tarkastellaan yleisesti tavoitekustannuslaskennan käsitettä ja perusajatusta. Tavoitekustannuslaskentaprosessista esitetään eri tutkijoiden näkemyksistä yhdistelty kokonaisuus, jossa käydään läpi prosessin vaiheet ja käytännöt. Lopuksi tutkitaan ympäristön vaikutusta tavoite-

kustannuslaskennan omaksumiseen ja käyttämiseen, sekä tarkastellaan tavoitekustannuslaskennan puutteita ja sitä kohtaan esitettyä kritiikkiä.

Kolmas luku käsittelee kilpailijalaskentatoimea. Ensin käydään läpi kilpailijaperustaisen laskentatoimen perusajatuksat ja perehdytään kilpailuympäristön määrittämiseen. Kilpailija-analyysin yhteydessä käsitellään tiedon hankintaa ja kilpailijan kustannusten arvioimista sekä tarkastellaan kokonaisvaltaista kilpailijan tarkkailua ja competitor intelligenceä. Luvun lopussa tutkitaan ympäristön vaikutusta kilpailijalaskentatoimen omaksumiseen ja käyttämiseen. Neljännessä luvussa kilpailijaperustainen laskentatoimi yhdistetään tavoitekustannuslaskentaan ja ratkaistaan tutkimusongelma. Viidennessä luvussa esitetään tutkimuksen johtopäätökset ja yhteenveto.

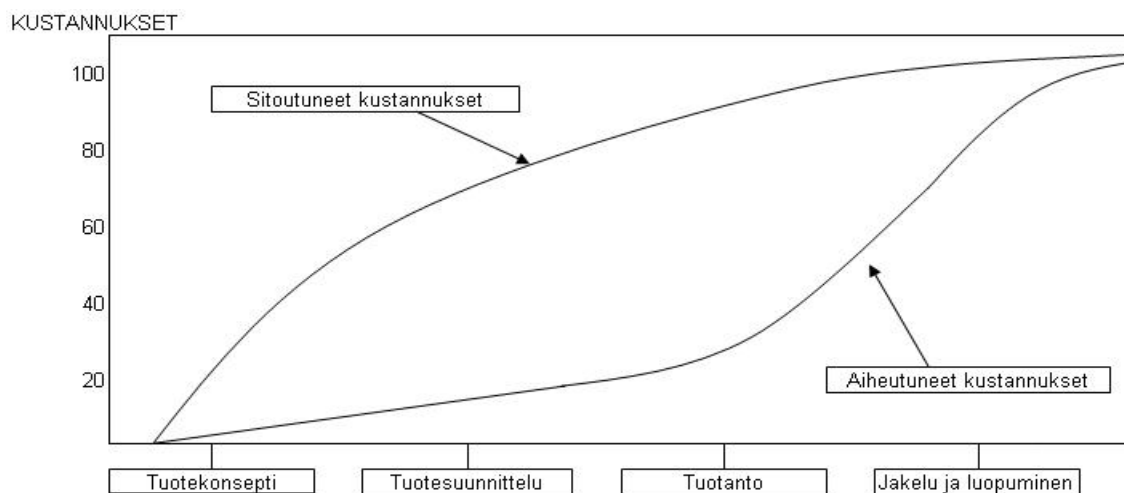
2. TAVOITEKUSTANNUSLASKENTA

Nykyaikaisessa nopeasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä yksi kustannustenlaskentajärjestelmä ei välttämättä riitä takaamaan yritykselle sen erilaisten tavoitteiden menestyksellistä toteutumista (Lee, 1994, 68). Perinteiset kustannuslaskentajärjestelmät on suunniteltu toimimaan automatisoiduissa tehtaissa tuottaen standardoituja tuotteita ja tuotteiden osia, sekä opastamaan ajoituksissa (Gagne & Discenza, 1995, 16). Ne keskittyvät kustannusten alentamiseen tuotantovaiheessa. Afonso et al. (2008, 566) huomasivat portugalilaisista yrityksistä tekemässään tutkimuksessa, että tavoitekustannuslaskennan käyttö korreloi positiivisesti uuden tuotteen suunnittelun menestyksellisyyden kanssa. Tavoitekustannuslaskennan kenttä on kasvamassa nopeasti ratkaisuksi tuotekehitys- ja kustannustenalentamiskysymyksiin (Gopalakrishnan et al., 2007, 236).

Suurin osa tuotteen kustannuksista sitoutuu jo tuotteen suunnitteluvaiheessa, mutta aiheutuu vasta tuotantovaiheessa tai sen jälkeen (Ansari & Bell, 1997, 12 – 13). Kaplanin ja Atkinsonin (1998, 223) mukaan suunnitteluvaiheessa sitoutuu 80 % ja Cooperin ja Slagmulderin (1999b, 15) mukaan jopa 90 – 95 % tuotteen kustannuksista. Lisäksi tuotteiden yhä lyhyemmät elinkaaret rajoittavat mahdollisuuksia alentaa kustannuksia tuotantovaiheessa asiakkaiden vaatiessa yhä nopeammin uusia ja vaihtoehtoisia tuotteita. Tämän takia kustannuksiin tulisi pyrkiä vaikuttamaan jo tuotetta suunniteltaessa. (Lee, 1994, 68) Kustannusten sitoutumista on havainnollistettu kuviossa 1.

Tavoitekustannuslaskenta (target costing) on tekniikka, jonka avulla tuotteen kustannuksia pyritään vähentämään suunnitteluvaiheessa ennen tuotannon aloittamista (Everaert et al., 2006, 237). Perinteisen kustannuslaskennan arvostamia standardikustannustasoja hyödynnetäänkin tavoitekustannuslaskennassa ainoastaan väliaikaisina tavoitteina (Bayou & Reinstein, 1998, 29). Kaplan ja Atkinson (1998, 222) määrittelevät tavoitekustannuslaskennan osaksi koko elinkaaren huomioimista. Tämä tarkoittaa asiakkaan kannalta sitä, että tuotteen omistamisesta aiheutuvat kustannukset minimoidaan ja valmistajan kannalta sitä, että tuotteen kehittämis-, valmis-

tamis-, markkinointi-, jakelu-, huolto-, palvelu- ja käytöstäpoistamiskustannukset minimoidaan (Ansari & Bell, 1997, 15). Kustannuksiin vaikuttaminen on myös yleensä helpompaa suunnitteluvaiheessa, kuin tuotteen liikkeelle laskemisen jälkeen (Afonso et al., 2008, 566).



Kuvio 1: Sitoutuneet ja aiheutuneet kustannukset (CAM-I/CMS, 1991, 140)

Nykyajan taloudelliset ja kilpailulliset muutokset ympäristössä luovat tarvetta hallita kustannuksia asiakaslähtöisesti (Hibbets et al., 2003, 67). Tavoitekululaskennan tarkoituksena on suunnitella tuote, joka täyttää asiakkaan vaatimukset ja joka voidaan tuottaa siten että tuotanto saavuttaa sille asetetut kustannustavoitteet (Cooper & Slagmulder, 1999a, 24). Asiakkaan vaatimustasoa pidetään tärkeimpänä kustannusajurina. Kustannuksia alennetaan vain silloin, kun asiakkaan kokema laatu ei huonone liikaa; ensisijaisesti pyritään maksimoimaan asiakkaan vaatimusten täyttäminen ja toissijaisesti rationalisoimaan kustannukset (Lockamy & Smith, 2000, 210 – 211). Markkinoiden ehdot määrittelevät hinnan, jolla tuote menestyy, ja asiakkaan mielipide on tällöin tärkein (Hibbets et al., 2003, 67).

Tavoitekululaskennassa tuotteelle määritetään ensin tavoitemarkkinahinta, josta vähennetään tavoitetuotto. Näin saadaan sallitut kustannukset. Tavoitemarkkinahinta selvitetään ensisijaisesti markkina-analyysillä. Tavoitetuotto taas määritetään tuotto-odotusten, entisten tulosten ja kilpailija-analyysien perusteella. (Cooper,

1996, 237) Lyhyellä aikavälillä sallittujen kustannusten saavuttaminen voi olla jopa mahdotonta. Sen takia tuotteelle asetetaan tavoitekustannus, jonka avulla nykyisten kustannusten ja sallittujen kustannusten välinen kuilu pyritään kuroma umpeen. (Lee, 1994, 68 – 69)

$$\text{Tavoitehinta} - \text{tavoitetuotto} = \text{sallitut kustannukset}$$

Tavoitekustannuslaskenta ei ole pelkkä kustannuslaskentajärjestelmä kuten toimintolaskenta (activity based costing), vaan pikemminkin ohjelma tai järjestelmä, jonka avulla pyritään alentamaan tuotteen kustannuksia koko sen elinkaaren ajalta. Se huomioi samalla asiakkaan asettamat vaatimukset ja yrityksen omat strategiset tavoitteet. (Hibbets et al., 2003, 66 – 67) Tavoitekustannuslaskennan onkin havaittu olevan tehokas väline alennettaessa kustannuksia ja kasvatettaessa kilpailullisuutta (Ellram, 2002, 235). Se liittyy läheisesti yrityksen pitkän aikavälin tuottosuunnitteluun ja tuotesuunnitteluprosessiin, yhdistäen ne strategisesti, sulkematta pois korkeaa laatua, korkeaa hintaa tai korkeaa tuottomarginaalia (Lee, 1994, 68). Näin ollen voidaan puhua myös tavoitekustannusjohtamisesta (target costing management), jolloin korostetaan tavoitekustannuslaskennan roolia yrityksen strategisen suunnittelun ja toteutuksen välineenä (Tani, 1995, 399).

Tavoitekustannuslaskenta keskittyy tuotteen ja tuotannon suunnitteluun siten, että tuotteen kustannukset mahdollistavat yrityksen saavuttaa asettamansa voittomarginaalin ja että hinta, myyntimäärät sekä tuoteominaisuudet vastaavat markkinoiden vaatimuksia (Kaplan & Atkinson 1998, 222). Tavoitekustannuslaskentaa voidaan käyttää uuden tuotteen suunnittelun lisäksi myös vanhojen olemassa olevien prosessien parantamiseen (Gopalakrishnan et al., 2007, 237). Japanilaisista kokoonpanoyrityksistä yli 80 % ja autonvalmistajista lähes 100 % käyttää tavoitekustannuslaskentaa. Japanin ulkopuolella sen käyttö on paljon vähäisempää – Yhdysvalloissa vain noin 40 % käyttää kyseistä laskentamenetelmää. (Helms et al., 2005, 49) Dekker ja Smidt (2003, 299) tutkivat tavoitekustannuslaskentatekniikoiden käyttöä ja omaksumista pörssiin listautuneissa yrityksissä Hollannissa. Heidän mukaansa noin 60 % hollantilaisista pörssiyhtiöistä käyttää tavoitekustannuslaskennan sisältämiä menetelmiä.

2.1 Tavoitekustannuslaskentaprosessi

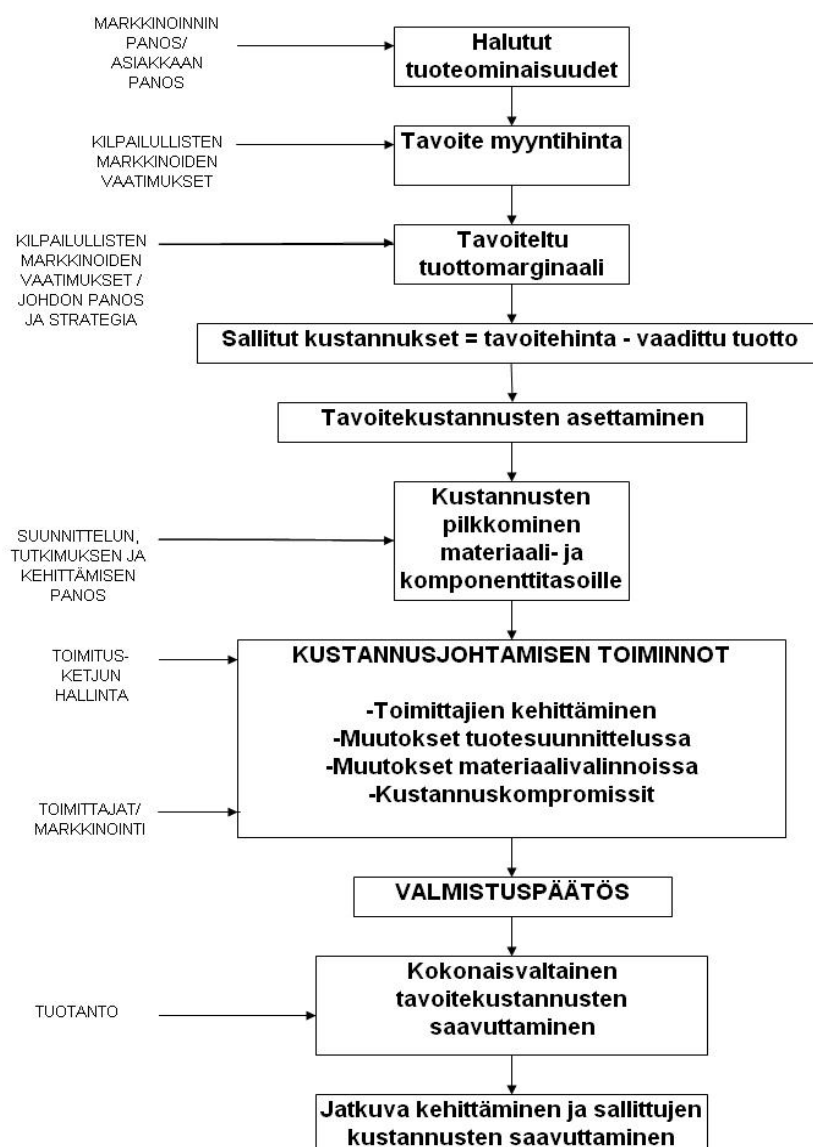
Huolimatta siitä, että tavoitekustannuslaskennasta on keskusteltu englanninkielisissä julkaisuissa jo yli kahden vuosikymmenen ajan, ei ole päästy yksimielisyyteen tavoitekustannuslaskentaprosessin sisältämistä avaintoiminnoista (Ax et al., 2008, 93). Ansari ja Bell (1997, 11) määrittelevät tavoitekustannuslaskentaprosessin seuraavasti:

”Tavoitekustannuslaskentaprosessi on tuotonsuunnittelu- ja kustannustenhallintajärjestelmä, joka on hintajohteinen, asiakaskeskittynyt, suunnittelukeskeinen ja toimintorajat ylittävä. Tavoitekustannuslaskenta pitää sisällään kustannusten hallinnan tuotekehityksen alkuvaiheesta läpi koko tuotteen elinkaaren vaikuttaen samalla aktiivisesti koko arvoketjuun.”

Everaert et al. (2006, 238 – 239) tutkivat näkemyksiä tavoitekustannuslaskentaprosessista ja sen sisältämistä käytännöistä. Heidän mukaansa tavoitekustannuslaskenta pitää sisällään kaksi prosessia. Jotkut käsittelevät prosessista puhuessaan vain toista niistä, kun taas toiset yhdistävät prosessit yhdeksi prosessiksi. Nämä kaksi prosessia ovat tavoitekustannusten määrittäminen ja tavoitekustannusten saavuttaminen.

Everaert et al. (2006, 238 – 243) listasivat kahdeksan yhdistävää ominaisuutta, jotka tutkijat yleensä sisällyttävät tavoitekustannuslaskentaan: (1) tavoitehintaa asetetaan markkinaorientoidusti, (2) tavoitetuotto asetetaan tuotesuunnitteluvaiheessa strategiseen tuottosuunnitelmaan pohjautuen, (3) tavoitekustannus asetetaan ennen tuotannon aloittamista, (4) tavoitekustannus jaetaan osiin eri funktioille, komponenteille, toimittajille ja suunnittelijoille, (5) tavoitekustannuslaskennan menestynyt soveltaminen vaatii osastojen välistä yhteistoimintaa, (6) kustannusten alentamisessa hyödynnetään yksityiskohtaista kustannusinformaatiota (7) tuotteen kelluvia kustannuksia verrataan tavoitekustannuksiin jatkuvasti koko tuotekehityksen ajan ja (8) tavoitekustannuslaskennassa tulee muistaa se, ettei tavoitekustannuksia saa koskaan ylittää.

Ax et al. (2008, 93 – 94) mukaan ensimmäiseksi tavoitekustannuslaskentaprosessissa määritetään haluttu tuote ja sitä tukevat palvelut sekä niille markkinoilta määräytyvä hinta. Sitten määritetään tavoitetuotto. Tavoitehinnan ja -tuoton erotuksena saadaan tavoitekustannukset, jotka pilkotaan funktioille ja komponenteille. Lopuksi kustannuskuilu suljetaan siten, että asiakkaan vaatima laatu saavutetaan, ja jatketaan kehittämistä. Kuviossa 2 on esitetty synteesi tavoitekustannuslaskentaprosessista eri tutkijoiden määritelmiin pohjautuen. Ellram (2002) sisällyttää tavoitekustannuslaskentaprosessiin kustannusten alentamisen toimitusketjua hallitsemalla.



Kuvio 2: Tavoitekustannuslaskentaprosessi (mukailen Ellramia, 2002, 236 ja Gagne & Discenzaa, 1995, 17)

2.1.1 Tavoitekustannusten ja sallittujen kustannusten määrittäminen

Perinteiset kustannuslaskentamenetelmät lähtevät liikkeelle tuotteen kustannuksista ja lisäävät niihin vaaditun tuottomarginaalin, jolloin saadaan määriteltyä tuotteen markkinahinta. Tavoitekustannuslaskenta lähtee liikkeelle markkinahinnasta. Markkinahinnan ja vaaditun tuottomarginaalin erotuksena saadaan sallitut kustannukset. (Hibbets et al., 2003, 67) Tätä vaihetta voidaan kutsua myös markkinatason kustannusten määrittämiseksi (Cooper & Slagsmulder, 1999a, 24).

Ensimmäiseksi määritellään tuotteen ominaisuudet. Tällöin keskitytään erityisesti niihin tuote- ja palveluominaisuuksiin, jotka parhaiten täyttävät asiakkaan tarpeet. Näitä tietoja käytetään läpi koko tavoitekustannuslaskentaprosessin. (Ax et al., 2008, 93 – 94) Tuotteeseen ei pidä suunnitella sellaisia ominaisuuksia, joita asiakkaat eivät arvosta (Kaplan & Atkinson, 1998, 224). Tuoteominaisuudet ja parannukset toteutetaan vain, jos asiakas on valmis maksamaan niistä, jos ne kohtaavat asiakkaan vaatimukset ja jos ne parantavat markkinaosuutta tai myyntivolyymia (Ansari & Bell, 1997, 11 – 13).

On tärkeää määrittää myynnit ja voittotavoitteet niin, että yrityksen pitkän aikavälin tavoitteet toteutuvat. Pitkän tähtäimen suunnitelmalle on tärkeää sen uskottavuus. Tämä voidaan saavuttaa tekemällä huolellinen analyysi kaikesta relevantista informaatiosta, joka pystytään saamaan. Menestymisen edellytyksenä on sellaisten tuotteiden valmistaminen, jotka miellyttävät mahdollisimman monia asiakkaita. (Cooper & Slagsmulder, 1999a, 25) Seuraavaksi määritellään tavoitehinta. Leen (1994, 68) mukaan tavoitekustannukset tulisi määrittää jokaiselle uudelle ja olemassa olevalle tuoteryhmälle sen sijaan, että ne määriteltäisiin ainoastaan yksittäisille tuotteille, koska toisistaan riippuvaisia tuotteita tulisi käsitellä tuoteryhminä.

Tavoitehinta lasketaan markkinatutkimusten informaatioon perustuen. Siinä määritellään, minkä hinnan asiakkaat ovat tuotteesta valmiit maksamaan, kun huomioidaan tuotteen laatu, toimivuus ja korvaavat tuotteet. (Lockamy & Smith, 2000, 213 – 214) Markkinoinnilla on erittäin tärkeä rooli tavoitekustannusten määrittämisessä. Tavoitehintaa määritettäessä on huomioitava myös myynnin arvioitu kokonaistuotto ja myyntivolyymi. Markkinointiosasto määrittelee tuotteen vähittäismyyntihinnat ja

myyntivolyymien markkinointitutkimusten ja yrityksen tavoitteleman markkinaosuuden perusteella. (Gagne & Discenza, 1995, 18 – 19) Asiakas maksaa uudesta tuotteesta enemmän kuin edeltäjästä vain, jos kokee sen arvon suurempana. Tuotteen hinnan tulisi olla sama kuin edellisen, mikäli siihen ei ole tehty mitään kuluttajan arvostamia muutoksia. Tavoitehinnan määrittäminen on erittäin tärkeä vaihe prosessissa ja sitä asetettaessa on otettava huomioon tuotteen asema tuotematriisissa, voitto- ja strategiatavoitteet, yrityksen imago, asiakkaiden uskollisuus tuotemallille, mallin odotettu laatutaso, toimivuus verrattuna kilpailijoiden tuotteisiin, odotettu markkinaosuus sekä kilpailijoiden tuotehinnat. (Cooper & Slagsmulder, 1999a, 25 – 26)

Kun tavoitehintaa on asetettu, asetetaan tuottomarginaali, jonka tulee sopia yrityksen pitkän aikavälin tuottotavoitteisiin. Tuottomarginaalin, eli tuotteesta tavoiteltavan katteen, tulee olla realistinen. Se voidaan asettaa joko edeltävän tuotteen marginaalin pohjalta muuttamalla sitä tuotteeseen tehtyjen parannusten ja muutosten perusteella tai perustamalla se koko yrityksen tuottovaatimukseen ja muuttaa sitä yksittäisen tuotteen osalta joko nostamalla tai laskemalla. (Cooper & Slagsmulder, 1999a, 26; Gagne & Discenza, 1995, 18 – 19; Ax et al., 2008, 93 – 94) Tuottovaatimus voi perustua myös kilpailijan arvioituihin tuottoihin (Ax et al., 2008, 93 – 94; Cooper, 1996, 237; Baker, 1995, 29).

Tuottovaatimusta asetettaessa tulee huomioida tuotteen koko elinkaarenaikaiset kustannukset. Jos tuotteen liikkeellelasku vaatii suuria investointeja tai sen kustannuksissa tai hinnassa on odotettavissa muutoksia tuotteen elinajalla, on tuottomarginaali asetettava sen mukaisesti. Tarkoituksena on, että koko elinkaaren kustannukset ja voittomarginaali muodostavat riittävät tuotot. Yhden tuotteen voittomarginaalia voidaan myös pienentää, mikäli sitä voidaan paikata toisen tuotteen voittomarginaalilla. (Cooper & Slagsmulder, 1999a, 26 – 27) Tuottomarginaali on yleensä isompi kuin pääoman kustannus, mutta tämä riippuu myös makroympäristön voimista ja omistajien tavoitteista (Helms et al., 2005, 49).

Lopuksi lasketaan sallitut kustannukset. Ne saadaan, kun tavoitemyyntihinnasta vähennetään tavoitevoittomarginaali (Cooper & Slagsmulder, 1999a, 27). Eri lähteistä riippuen tavoitekustannukset joko erotetaan käsitteenä sallituista kustannuksista tai niitä pidetään toistensa synonyymeinä. Lockamyn ja Smithin (2000, 213 – 214) mu-

kaan tavoitekustannukset ovat yksinkertaisimmillaan samat kuin sallitut kustannukset. Cooperin ja Slagmulderin (1999a, 27 – 28) mukaan asiakkaiden tarpeiden tyydyttäminen sallituilla kustannuksilla ei ole useinkaan mahdollista. Tämän takia sallitut kustannukset laajenevat tavoitekustannuksiksi, jotka on mahdollista saavuttaa.

Everaert et al. (2006, 239 – 240) ottavat mukaan käsitteet kelluvat kustannukset ja as-if -kustannukset. Kelluvat kustannukset ovat tulevalle tuotteelle tällä hetkellä arvioidut kustannukset. As-if -kustannuksilla tarkoitetaan niitä tulevia tuotekustannuksia, joissa kaikkien tällä hetkellä tiedossa olevien kustannuksia alentavien toimenpiteiden vaikutus on otettu huomioon. Heidän mukaansa tavoitekustannukset asetetaan metodista riippuen jonnekin as-if -kustannusten ja sallittujen kustannusten välille. Ylhäältä alas -metodissa tavoitekustannus asetetaan sallittujen kustannusten tasolle. Alhaalta ylös -metodissa taas tavoitekustannus lähtee eri komponenttien nykyisistä kustannuksista ja asetetaan lähelle kelluvia kustannuksia.

Tässä tutkimuksessa sallituilla kustannuksilla tarkoitetaan tavoitemyyntihinnan ja tavoitetuottomarginaalin välistä erotusta. Ne sisältävät kaikki tuotanto-, jakelu-, käsittely- ja palvelukustannukset, joita tuotteesta aiheutuu (Lockamy & Smith 2000, 213 – 214). Sallitut kustannukset heijastavat yrityksen suhteellista kilpailuasemaa, koska ne pohjautuvat realistisiin pitkän aikavälin tuottovaatimuksiin. Sallittuja kustannuksia asetettaessa ei voida olla varmoja yrityksen toimittajien ja tuotesuunnittelijoiden kyvystä alentaa kustannuksia. Tämän takia ei ole varmuutta, että yritys kykenee saavuttamaan sallitut kustannukset. (Cooper & Slagmulder, 1999a, 27 – 29).

Tuotteen elinkaaren alkuvaiheessa tavoitekustannukset voidaan asettaa korkeammiksi kuin sallitut kustannukset. Yrityksen täytyy joskus laskea tuotteita markkinoille ja kehittää uusia tuotteita myös strategisista syistä. Strategisen kustannusten alentamisen haasteena on kiriä umpeen tavoitekustannusten ja sallittujen kustannusten välinen kuilu. (Cooper & Slagmulder, 1999a, 29) Koska pyrkimys kustannusten hallintaan tuottaa yleensä kasvavia voittoja valmistuskustannusten alentuessa ensimmäisen tuotteen jälkeen ja koska tavoitekustannuslaskenta pyrkii alentamaan tuotteen kustannuksia koko sen elinkaaren ajalta, voidaan tavoitekustannukset asettaa sallittuja kustannuksia ylemmälle tasolle. (Afonso et al., 2008, 564 – 566; Hibbets et al., 2003, 66 – 67)

2.1.2 Tavoitekustannusten pilkkominen ja toimitusketjun hallinta

Kun tuotteen tavoitekustannukset on määritelty, hajotetaan ne funktioille ja komponenteille. Tavoitekustannukset voidaan asettaa ensin tuotantofunktioille, jolloin käytetään funktio-orientoitunutta menetelmää (Everaert et al., 2006, 240 – 243; Ax et al., 2008, 93 – 94). Tätä varten tuotteen valmistusprosessi on jaettava loogisesti valmistusfunktioihin. Jokainen osa-alue käsitellään omana kokonaisuutenaan ja sille määritellään oma tavoitekustannus. Markkinatietoa käytetään usein auttamaan eri funktioiden tavoitekustannusten määrittämisessä. Mikäli markkinaperusteisen hinnoittelun asettamat kustannukset ovat todellisia kustannuksia pienemmät, voidaan tuotteeseen yrittää kehittää ominaisuuksia, jotka luovat sille lisäarvoa asiakkaan silmissä. Jos arvioidut kustannukset eivät saavuta tavoitekustannuksia, suoritetaan funktionaalinen kustannusanalyysi uudelleen. (Gagne & Discenza, 1995, 18 – 20)

Kustannukset voidaan myös jakaa ensin komponenteille ja sen jälkeen niiden kappaleille ja osille (Everaert et al., 2006, 240 – 243; Ax et al., 2008, 93 – 94). Tällöin tuotantoinsinöörit määrittelevät laatu- ja hintavaatimukset materiaaleille ja komponenteille (Lee, 1994, 68 – 69). Mikäli yritys hankkii komponentit ulkopuolelta, kohtaa kustannusten alentamispaine toimittajat. Mitä enemmän yritys käyttää ulkopuolisia alihankkijoita, sitä tärkeämpää on suhteiden hoitaminen toimittajiin. Cooper ja Slagmulder (1999a, 30) käyttävät tästä prosessin vaiheesta nimeä komponenttitason tavoitekustannuslaskenta. He sisällyttävät vaiheeseen funktionaalisen kustannusanalyysin ja komponenttitason kustannusjaon lisäksi toimitusketjun hallinnan.

Helms et al. (2005, 50) mukaan tavoitekustannuslaskennan menestyksekkäs käyttö edellyttää suurempaa panostusta ja kurinalaisuutta toimitusketjun hallintaan kuin perinteinen kustannuslaskenta. Kaikki toimitusketjun toimijat täytyy saada mukaan kustannusten alentamiseen suunnittelu-, tuotanto- ja jakeluvaiheissa (Cooper & Slagmulder, 1999; Helms et al., 2005, 50). Kun tavoitehintaa on asetettu, on koko ketjun vähennettävä oma tuottomarginaalinsa ja varmistettava lopputuotteen kustannustavoitteet. Ne täytyy sisäistää koko toimitusketjussa. Tavoitekustannuslaskenta vaatii toimitusketjun koordinoitua. Ajoitus on menetelmässä keskeistä, ja siksi sen käyttö edellyttää ketjun jäseniltä tiedon jakamista ja yhteistyötä. (Helms et al., 2005, 50)

Ellram (2002, 235) toteaa, että ulkoiset hankinnat aiheuttavat yleensä noin 60 prosenttia tuotteen valmistamiskustannuksista ja noin 25 prosenttia palvelun tuottamiskustannuksista. Toimittajilla on siis suuri merkitys sille, onnistutaanko tavoitekustannukset saavuttamaan. Cooperin ja Slagmulder (1999a, 31 – 33) mukaan toimitusketjun hallinta kattaa sekä toimittajien valinnan, että palkitsemisen heidän onnistuessaan pudottamaan toimittamansa komponentin kustannuksia. Ulkoisesti hankittujen komponenttien tavoitekustannukset sovitaan yleensä neuvottelemalla. Toimittajien rohkaiseminen kustannusten alentamiseen on tärkeää niin innovaatioiden saavuttamisen takia kuin myös siksi, että voidaan osoittaa, missä kustannusten alentaminen on todella tarpeen.

Tavoitekustannuslaskenta on mekanismi, joka määrittää koko toimitusketjun kustannukset niin, että ne vastaavat asiakkaan vaatimuksia. Yritys tarvitsee strategian myös toimitusketjun hallintaa varten. Tavoitekustannukset voidaan nähdä viestinä markkinoilta toimittajille, sillä ne pitävät sisällään asiakkaan asettamat laatu- ja hintavaatimukset. (Lockamy & Smith, 2000, 216 – 217) Jos muut toimitusketjun osapuolet käyttävät tavoitekustannuslaskentaa, voidaan puhua ketjutetusta tavoitekustannuslaskennasta. Ketjutetun tavoitekustannusjärjestelmän hyöty riippuu ketjun ensimmäisen yrityksen kyvystä siirtää kilpailun paineet ketjun muille yrityksille, sekä näiden kyvystä kohdata ne. Tavoitekustannusjärjestelmä voi kattaa ketjun kaikki osapuolet. (Cooper & Slagmulder, 2003, 13 – 14)

2.1.3 Tavoitekustannusten saavuttaminen

Seuraava vaihe tavoitekustannuslaskentaprosessissa on kustannuskuilun sulkeminen. Se tapahtuu optimoimalla erilaisten tekijöiden väliset suhteet, työkalujen käyttö ja muut tekijät tiimien avulla niin, että tavoitekustannukset ja asiakkaan vaatima laatu saavutetaan (Ax et al., 2008, 93 – 94). Tavoitekustannuslaskennan menestynyt soveltaminen vaatii eri osastojen välistä yhteistoimintaa. Koko organisaation on tuettava sitä, että tuotteen tuotanto ja suunnittelu saavuttavat tavoitekustannukset. (Eve-raert et al., 2006, 240 – 243; Gagne & Discenza, 1995, 16 – 17)

Työntekijöiden tulisi omata kokonaisvaltainen näkemys tuotteesta ja markkinoinnista. Olisikin hyvä jos tavoitekustannuslaskentatiimin työntekijät olisivat työskennelleet eri osastoilla (etenkin markkinointi, suunnittelu ja hankinta) ennen osallistumistaan kustannussuunnitteluprojektiin. Laaja tausta antaa kyvyn keskittyä olennaiseen kustannuksia alennettaessa. (Gagne & Discenza, 1995, 16 – 22)

Kun yritys on vahvistanut kustannustavoitteet, on sen alettava miettiä keinoja niiden saavuttamiseksi. Tiedyt toteutustekniikat voivat tässä vaiheessa olla hyödyksi. Arvosuunnittelu (value engineering) on menetelmä, joka tähtää asiakkaan saaman arvon kasvattamiseen tuotteen laatua ja toimivuutta parantaen, sekä samanaikaiseen kustannusten alentamiseen. (Cooper & Slagsmulder, 1999a, 30) Se tähtää kustannusten alentamiseen tuotetasolla vähentämättä asiakkaan tarpeiden huomioimista (Lee, 1994, 69 – 70). Arvosuunnittelu edellyttää monenlaisen informaation hyödyntämistä, ja tämän takia on tärkeää, että eri osastojen välinen yhteistyö toimii (Gagne & Discenza, 1995, 21 - 22).

Kustannusten alentamiseen voidaan käyttää myös samanaikaista toimeenpanoa (simultaneous engineering). Sen perusideana on, että vähintään kaksi osastoa omistautuu tuotteen kehittämiseen sen jokaisessa vaiheessa. Eri osastot, kuten tuotesuunnittelu, tuotekehitys, tuotevalmistelu ja tuotanto, johtavat toimintoja vuorotellen tuotteen kehityksen eri vaiheissa, kuitenkin vain yhden osaston kerrallaan ollessa vastuussa. Kaikkien osastojen johtajilla on jonkin verran valtaa koko prosessin ajan, mutta kukin johtaja on dominoivassa asemassa siinä vaiheessa, josta on itse vastuussa. Tehokas kustannusten alentaminen ei onnistu ilman eri osastojen välistä yhteistyötä. Lisäksi onnistuminen edellyttää tietojen vaihtamista ja arvojen jakamista. Yhteistyö on tärkeää myös strategian toteutumisen vuoksi. (Tani, 1995, 400 - 402) Myös Ansari ja Bell (1997, 14) toteavat, että tavoitekustannusjärjestelmä kannustaa samanaikaiseen toimeenpanoon. Se alentaa tuotekehitysaikoja ja mahdollistaa ongelmien ratkaisemisen aikaisemmassa vaiheessa prosessia.

Kustannusten alentamisessa ja tavoitekustannusten saavuttamisessa hyödynnetään yrityksen tuottamaa sisäistä kustannusinformaatiota (Everaert et al., 2006, 242). Leen (1994, 69 – 70) mukaan toimintolaskentaa voidaan käyttää tavoitekustannuslaskennan tukena, sillä se tuottaa tavoitekustannuslaskennassa hyödynnettävää

kustannusinformaatiota tuottekehityksen prosesseista ja toiminnoista. Myös Lockamy ja Smith (2000, 217) toteavat, että toimintolaskenta soveltuu käytettäväksi yhdessä tavoitekustannuslaskennan rinnalla. Baker (1995, 32) toteaa toimintolaskennan lisäksi myös laatujohtamisen (total quality management) tukevan tavoitekustannuslaskentaprosessia.

Kun yritys on saavuttanut tavoitekustannukset, sen täytyy tehdä valmistuspäätös joka perustuu tuotannon soveltuvuuteen, markkinoiden tarpeeseen ja kuluttajan hyväksyvyyteen. Tuotannon aloittamisesta päätettäessä on myös oltava varma, että organisaation rakenne mahdollistaa kannattavuuden ja kustannustavoitteiden saavuttamisen. (Gagne & Discenza, 1995, 21 – 22) Jos kehitettävä tuote ei saavuta asetettuja tavoitekustannuksia ja tuottoa, sitä ei yleensä kaupallisteta (Helms et al., 2005, 49). Tämän takia on muistettava tavoitekustannuslaskennan nyrkkisääntö: tavoitekustannuksia ei saa ylittää. Nyrkkisääntöä ei kuitenkaan tule noudattaa aina sokeasti. Joskus yhden tuotteen myynti saattaa lisätä muiden tuotteiden myyntiä. Tällöin on ajateltava laajemmasta näkökulmasta. Kuitenkin sääntöä saisi rikkoa vain, kun tuotteen markkinoille tuomisen ajankohta on niin kriittinen, että se menee kustannusten edelle. Yleensä tavoitekustannusten ylittäminen johtaa kuitenkin projektin peruuntumiseen. (Cooper & Slagsmulder, 1999, 29 – 30; Everaert et al., 2006, 243) Kun tuote on laskettu markkinoille, on sen kustannuksiin pyrittävä vaikuttamaan koko sen elinajan. (Ax et al., 2008, 93 – 94; Gagne & Discenza, 1995, 21 – 22)

2.2 Ympäristön ja strategian vaikutus

Yrityksen kilpailuympäristö vaikuttaa sen kykyyn toteuttaa valitsemaansa strategiaa. Yrityksen strateginen visio on toteutettuna erilaisten tekniikoiden, työkalujen ja liiketoimintamenettelytapojen käyttöä. Tavoitekustannuslaskenta on yksi näistä työkaluista, jotka on otettu käyttöön ympäri maailmaa. (Hibbets et al., 2003, 65 – 66) Dekker ja Smidt (2003, 303) toteavat tutkimuksessaan, että tavoitekustannuslaskentatekniikoiden omaksuminen on suhteellisesti yleisempää yrityksillä, jotka toimivat epävarmassa ympäristössä ja alalla, jossa kilpailu on intensiivistä.

Tavoitekustannuslaskenta on yhdistetty läheisesti yrityksen kilpailustrategiaan ja tuotteen kehityskaareen. Kilpailustrategia määrittää päämäärät, jotka organisaation on saavutettava tyydyttääkseen markkinoiden vaatimuksia ja säilyäkseen kannattavana. (Ansari & Bell, 1997, 21) Hibbets et al., (2003) tutkivat kilpailustrategian, ympäristön ja tavoitekustannuslaskennan omaksumisen välistä yhteyttä haastattelemalla tavoitekustannuslaskennan omaksuneiden yhdysvaltalaisien ja saksalaisten yritysten johtajia. He päätyivät tulokseen, jonka mukaan differoijat omaksuvat helpoiten tavoitekustannuslaskennan. Tutkimus osoitti myös, että tavoitekustannuslaskennan omaksuneet yritykset toimivat ympäristössä, jossa kilpailu on kovaa ja kilpailuvoimat painostavampia. Helms et al. (2005, 1) mukaan tavoitekustannuslaskenta on yleensä hyödyllisempää yrityksille, joilla on suuri volyymi, jotka toimivat kilpailullisilla markkinoilla ja joiden asiakkaat ovat herkkiä hinnan ja kustannusten muutoksille. Ax et al. (2008, 95 – 102) tutkivat tavoitekustannuslaskennan käyttöönoton ja kilpailuympäristön välistä korrelointia. Tutkimus osoitti, että kilpailun intensiivisyys korreloi positiivisesti tavoitekustannuslaskennan käyttöönoton kanssa.

2.3 Tavoitekustannuslaskennan ongelmat ja kritiikki

Helms et al. (2005, 51 – 52) esittävät artikkelissaan erilaisia esteitä tavoitekustannuslaskennan käyttöönotolle. Tavoitekustannuslaskennan toteuttaminen voi käytännössä olla vaikeaa. Perinteinen kustannusperusteinen hinnoittelu on yleensä nopeampaa eikä vaadi jatkuvaa kustannusten alentamista, jotta tavoitekustannusten ja nykyisten kustannusten välinen kuilu saataisiin kirittyä umpeen. Ongelmia voi syntyä, jos yritys ei ole sisäistänyt markkinalähtöistä suuntautumista. Tavoitekustannuslaskenta vaatii tehokkaasti toimiakseen myös tiivistä yhteistyötä toimittajien kanssa. Mikäli toimitusketjun sisällä syntyy kommunikointiongelmia, tavoitekustannuslaskennan tehokkuus kärsii.

Tavoitekustannuslaskennan asettamat kustannusten alentamistavoitteet saatetaan nähdä organisaation sisällä painostavina. Myös pienikokoisemmat yhteistyökumppanit toimitusketjussa saattavat kokea tavoitekustannusajattelun painostavana. Pahimmillaan tämä voi johtaa siihen, että työntekijät pelkäävät omien työpaikkojensa

puolesta ja vastustavat tästä syystä koko tavoitekustannuslaskentaa ja aiheuttavat haittaa tavoitekustannuslaskentaprosessin toiminnalle. (Helms et al., 2005, 52)

Tavoitteiden asettaminen voi olla liian epämääräistä, ja tarkkoja tavoitteita voi olla vaikea määrittää. Lisäksi koko konsepti voi olla monimutkainen ja vaikea ymmärtää. (Bayou & Reinstein, 1998, 41) Afonso et al. (2008, 565 – 566) totesivat tavoitekustannuslaskennan olevan käytännössä paljon monimutkaisempi ilmiö, kuin millaiseksi se kirjallisuudessa esitetään. Yritykset voivat omaksua tavoitekustannuslaskentatekniikoita eri näkökulmista saavuttaakseen erilaisia tavoitteita erilaisin rajoituksin. Niiden vaikutus kilpailuedun saavuttamiseen saattaa kuitenkin riippua siitä, tekeekö yritys vain jotain komponenttia vai lopputuotetta asiakkaalle. Jollakin toimialalla tavoitekustannuslaskenta voi olla yleinen käytäntö, eikä se näin ollen anna yritykselle minkäänlaista kilpailuetua muihin yrityksiin verrattuna. Toisaalta taas tavoitekustannuslaskennasta luopuminen merkitsisi näillä aloilla yrityksen suhteellisen kilpailuedun huononemista.

3. KILPAILIJAPERUSTEINEN LASKENTATOIMI

Kilpailijaperusteinen laskentatoimi (competitor-focused accounting) voidaan nähdä osana strategisen johdon laskentatoimen (strategic management accounting, SMA) kokonaisuutta. SMA termin kehitti Simmonds 1981 korostaen strategista päätöksentekoa ja kilpailijan aseman tarkkailua osana johdon laskentatoimea sekä yrityksen aseman suhteuttamista kilpailijoihin vertailemalla markkinaosuutta ja suhteellisia kustannuksia. Hän sisällytti johdon laskentatoimeen myös kilpailijainformaation keräämisen ja hyödyntämisen. (Bromwich, 1999, 41; Lord, 1996, 347). Guilding et al. (2000, 128) toteavat tutkimuksessaan, että kilpailijalaskentatoimi ja strateginen hinnoittelu ovat strategisen johdon laskentatoimen käytännöistä yleisimmät.

Strategisen laskentatoimen tulee analysoida kilpailijoita auttaakseen yritystä kehittämään liiketoimintastrategiaansa. Analysoinnin kohteita ovat kilpailijan suhteelliset hinta- ja kustannustasot, volyyymi, markkinaosuus, kassavirrat sekä liiketoiminnan osuus yrityksen koko toiminnasta. Yrityksen pitää huomioida kilpailijat ja ympäristö strategisesti ja pyrkiä luomaan itselleen suhteellinen kilpailuetu, joka ajan mittaan auttaa yritystä saavuttamaan tavoitteensa. On tiedettävä koko ajan, mistä muutokset kilpailuasemassa johtuvat ja miten kilpailijat ovat vaikuttaneet näihin muutoksiin. Mitä enemmän voidaan selvittää kilpailijan toimista ja tilasta, sitä paremmin voidaan ennakoida kilpailijan reaktioita muutoksiin. (Simmonds 1981, 26 – 27) Tehokkaassa kilpailijalaskentatoimessa yritys kartoittaa nykyiset ja potentiaaliset kilpailijansa ja tekee kilpailija-analyysin. Siinä selvitetään kilpailijan asema markkinoilla ja jokaista kilpailijaa varten luodaan vaihtoehtoinen strategia. (Ward, 1992, 88 – 89)

Heinen ja Hoffjan (2005, 17 – 20) toteavat, että tutkimuksissa kilpailijaperusteisesta laskentatoimesta on havaittavissa terminologian hajaantumista. Kirjoittajasta riippuen voidaan puhua joko kilpailijaperusteisesta laskentatoimesta tai kilpailijalaskentatoimesta (competitor accounting). Heidän mukaansa kilpailijalaskentatoimi on laskentatoimen tuottaman informaation analysoimista ja suhteuttamista kilpailijoihin. Sen käyttämät käytännöt voidaan Guildingin (1999, 584) mukaan listata seuraavasti: Kilpailijan kustannusten arvioiminen, kilpailullisen aseman tarkkailu, kilpailijan jul-

kaistuihin taloudellisiin tietoihin perustuva arviointi, strateginen kustannuslaskenta ja strateginen hinnoittelu. Heidän mukaansa kilpailijan aseman tarkkailu on käytännöistä yleisin ja hyödyllisimmäksi koettu.

Yrityksen tulisi kehittää laskentatoimen tuottamaa informaatiota strategisista lähtökohdista ja soveltaa tätä varten erilaisia strategisia työkaluja. Se että osaa arvioida kilpailijan kustannukset, ei vielä riitä paljastamaan kilpailijan strategisia aikomuksia, vaan yrityksen tulisi olla selvillä myös kilpailijan strategioista. Strategisen johdon laskentatoimen yhtenä päätehtävänä on pitää yritysjohto paremmin selvillä ympäristöstään ja auttaa yritystä kehittämään kilpailuetuaan intensiivisillä ja kilpailullisilla markkinoilla. (Dixon, 1998, 278 – 279; Jones, 1988, 33) Kilpailuetu saavutetaan vain, kun se ilmenee verrattaessa yritystä sen kilpailijoihin. Monet yrityksen päätökset vaativat ennakointia, ja tämän takia onkin tärkeää kyetä ennustamaan kilpailijan toimia. (Ward, 1992, 88 – 89)

Anderson & Guilding (2006, 212 – 216) tutkivat kilpailuperusteisen laskentatoimen tuottaman informaation hyödyntämistä hotellikontekstissa. Tutkimus tehtiin haastatteleamalla eri toimintojen johtajia. Vastausten perusteella kilpailijalaskentatoimi havaittiin hyödyllisimmäksi strategisen suunnittelun apuvälineenä ja kilpailijan vahvuuksista varoittavana järjestelmänä johdolle. Keskimääräistä hyödyllisempänä se havaittiin suorituskyvyn mittaamisen yhteydessä ja johdon toimenpiteiden oikeuttajana henkilökunnalle. Lisäksi siitä koettiin olevan hyötyä myös hallinnollisessa edunvalvonnassa, investointien arvioinneissa ja budjettien allokoinnissa. Guilding et al. (1999, 593) totesivat kilpailuperusteisen laskentatoimen olevan oletettua yleisempää.

3.1 Kilpailun määrittäminen

Ensimmäiseksi tulisi määrittää kilpailu. Yrityksen täytyy selvittää, keitä sen kilpailijat ovat. Myös vaihtoehtoisia tuotteita tarjoavat yritykset ovat kilpailijoita. Samoilla markkinoilla toimivat kilpailijat saattavat käyttää hyvinkin erilaisia strategioita ja olla tästä syystä vaikeasti tunnistettavissa. Esimerkiksi jalkapallo-ottelu ja elokuva voivat kilpailla keskenään samoista katsojista. (Ward 1992, 89 – 92) Bergenin ja Peterafin

(2002, 160) mukaan kilpailulla on kaksi ulottuvuutta: resurssien samankaltaisuus ja markkinoiden yhteneväisyys. Suorat kilpailijat kohtaavat yrityksen molemmissa. Potentiaalisilla kilpailijoilla on samankaltaiset resurssit. Epäsuorat kilpailijat taas kilpailevat samoilla markkinoilla, mutta erilaisilla resursseilla. On tärkeää kyetä tunnistamaan nykyisten suorien kilpailijoiden lisäksi myös epäsuorat kilpailijat ja potentiaaliset kilpailijat.

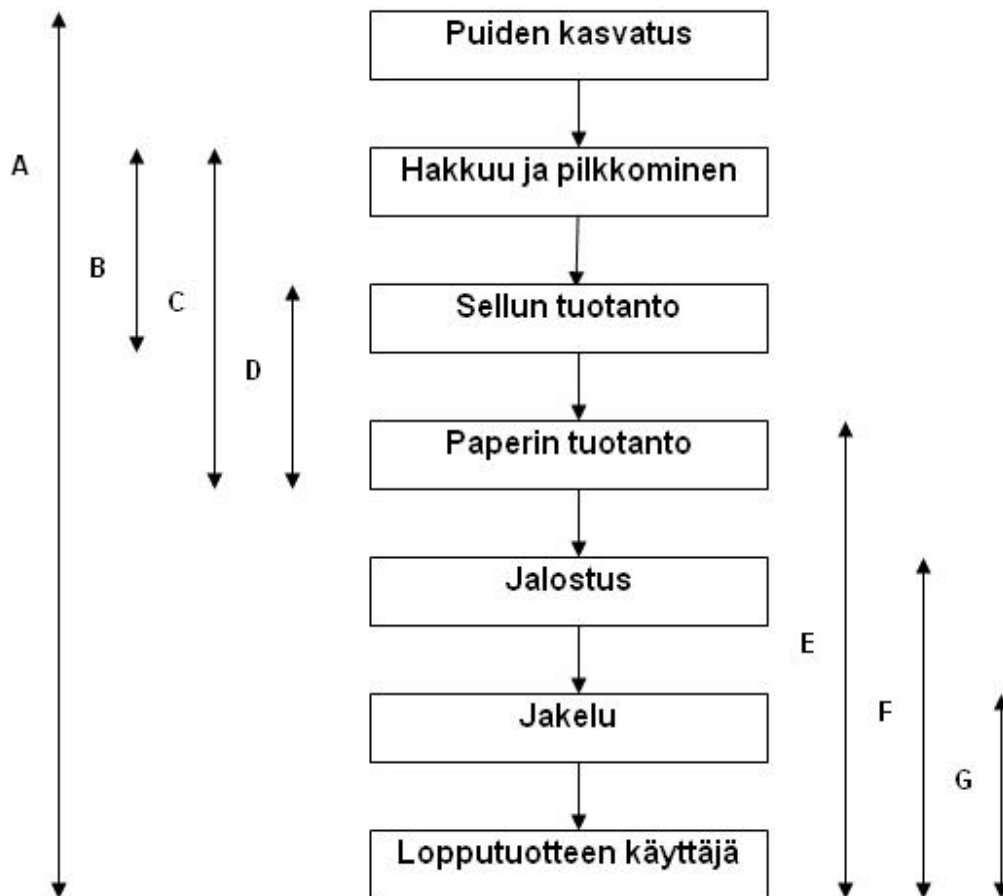
Ward et al. (1992, 19) mukaan markkinoiden kehitysvaihe vaikuttaa siihen, millaisin keinoin kilpailuetu tyypillisesti saavutetaan. Juuri syntyneillä toimialoilla kilpailuetu saavutetaan yleensä tuoteinnovaatioiden avulla. Toimialan ollessa nopean kasvun vaiheessa, on markkinaosuuden kasvattaminen tärkeintä. Kypsillä toimialoilla erot yritysten kannattavuudessa syntyvät tavallisesti hintaeroista. Kilpailijaperusteisen laskentatoimen tulisi ottaa markkinoiden kehitysvaihe huomioon. (Ward, 1992, 88 – 89; Passemard & Kleiner, 2000, 111) Lisäksi eri maissa kilpailu on erilaista (Passemard & Kleiner, 2000, 113).

Porterin (1980, 4) mukaan kilpailustrategiaa määritettäessä on olennaista, että yritys on suhteutettu ympäristöönsä. Eri toimialoilla on erilainen kilpailun intensiteetti, jonka perusjuuret ovat toimialan taloudellisessa rakenteessa. Mahdollisuudet voittoihin riippuvat toimialan kilpailuintensiteetistä. Porterin mukaan toimialan kilpailuun vaikuttavat ulkoiset tekijät ovat toimittajat (toimittajien vaikutusvalta), mahdolliset tulokkaat (uusien tulokkaiden uhka), ostajat (ostajien vaikutusvalta) sekä korvaavat tuotteet (korvaavien tuotteiden ja palveluiden uhka). Sisäinen tekijä liittyy alalla jo oleviin kilpailijoihin. Wardin (1992, 89 – 92) malli, joka pohjautuu Porterin näkemyksiin, esittää kilpailupaineen osatekijöiksi asiakkaat (takautuvan integraation uhka), toimittajat (etenevän integraation uhka), uudet tulokkaat (uusi tapa saavuttaa kestävä kilpailuetu, selvästi erilainen kilpailustrategia) ja vaihtoehtoiset tuotteet (uusi tapa tyydyttää sama asiakkaan tarve).

Uusia alalle tulijoita voidaan rajoittaa ennakoivilla strategioilla ja rakentamalla alalle tulon esteitä. Niitä voivat olla mitkä tahansa asiat, jotka hankaloittavat liiketoiminnan aloittamista kuten patentit, teknologia, lainsäädäntö, mittakaavaedut, lisenssit, oppimiskäyrä, kanavaratkaisut, alhaiset yksikkökustannukset, brändit ja vaadittavat investoinnit. Edellisten avulla voidaan vaikuttaa hinnoitteluun ja vaikeuttaa tätä kautta

alalle tuloa. Ennen näiden esteiden rakentamista on niiden kannattavuus arvioitava taloudellisesti ennakoimalla markkinoiden koko, suhteelliset markkinaosuudet ja tulevat tuotot ilman uutta kilpailijaa ja uuden kilpailijan kanssa. (Ward 1992, 94 – 100)

Toimialaa voidaan tarkastella myös arvoketjuajattelun avulla. Tällöin koko toimialan toiminnot esitetään arvoketjuna, joka ilmaisee, paljonko lisäarvoa kussakin toiminnossa syntyy. Kuviossa 3 on esitelty Shank ja Govindarajanin (1992, 181) malli, jossa yrityksen arvoketjua verrataan sen kilpailijoiden arvoketjuihin koko paperiteollisuuden kontekstissa. Mallissa isot kirjaimet kuvaavat kilpailevia yrityksiä. Nuolet kuvaavat sitä arvoketjun aluetta, jota yrityksen liiketoiminta koskee.



Kuvio 3: Arvoketju paperiteollisuudessa (Shank & Govindarajan, 1992, 181)

Eri yritykset toimivat eri osissa arvoketjua. Esim. yritys B kilpailee A:n, C:n, ja D:n kanssa, mutta ei E:n, F:n ja G:n kanssa. Yritys A toimii jokaisella arvoketjun osa-

alueella. Se voi arvioida arvoketjuanalyysin perusteella tuottavuuden jokaisessa vaiheessa, ja miettiä, missä ketjun vaiheessa olisi kannattavampaa ostaa valmistamisen sijaan ulkopuolelta. Muut yritykset toimivat vain tietyssä osassa toimialan arvoketjua. Ne voivat tutkia analyysin pohjalta toimintansa laajentamisen tai supistamisen kannattavuutta. Jokaisella arvoketjun yrityksellä on omanlaisensa kustannusajurit, jotka selittävät erot kustannusrakenteissa ja toiminnoissa. Arvoketjuajattelun sisäistäminen auttaa yritystä ymmärtämään, miten kilpailuetu on mahdollista saavuttaa. (Shank & Govindarajan, 1992, 181 – 182)

3.2 Kilpailija-analyysi

Kilpailija-analyysin tulisi olla keskeinen elementti yritysjohton suunnittelun ja valvonnan apuvälineenä. Huomiota tulisi kiinnittää niin kilpailijan näkyviin tavoitteisiin, resursseihin ja asenteisiin kuin sen yksilöllisiin strategioihin. Tiedon avulla voidaan tehdä täsmällisempiä ja tehokkaampia hyökkäyksiä kilpailijoita vastaan ja puolustautua tehokkaammin kilpailijoiden hyökkäyksiä vastaan. (Wilson 1994, 24 – 25) Kilpailija-analyysin tavoitteena on kehittää profiili kilpailijan todennäköisistä strategisista ratkaisuista ja reaktioista toimialan ja kilpailuympäristön muutoksiin. (Porter M., 1980, 47 – 49)

Jonesin (1988, 32 – 37) mukaan kilpailija-analyysi lähtee liikkeelle tutkimuksella kilpailijasta. Ensin tutkitaan kilpailijan tuotekustannuksia ja sen jälkeen kilpailijan strategiaa ja asemaa markkinoilla. Tätä varten kilpailijasta kerätään tietoa lukuisista eri lähteistä. Tietoa analysoidaan ja kilpailijaa verrataan omaan yritykseen. Analyysien perusteella kehitetään omia strategioita ja tehdään omaa kustannusrakennetta parantavia muutoksia.

Wilsonin (1994, 24 – 25) mukaan kilpailija-analyysin tulisi vastata seuraaviin kysymyksiin:

1. Kenen kanssa kilpaillaan? (Yritys voi kilpailla saman tuotteen valmistajien kanssa, samantyyllisen tuotteen valmistajan kanssa, saman tuoteryhmän tuotteen valmistajan kanssa tai samasta ostovoimasta kilpailevan yrityksen kanssa)

2. Mitkä ovat kilpailijan tavoitteet? (Kilpailijan tavoitteet markkinaosuuden, käytettävän teknologian ja taloudellisen tilan suhteen. Miten kilpailija suhtautuu kilpailupaineeseen?)
3. Minkälaisia strategioita kilpailija käyttää, ja kuinka hyvin ne toimivat eli kuinka kilpailija kilpailee?
4. Mitkä ovat kilpailijan vahvuudet ja heikkoudet? Tällaisen informaation saaminen voi olla usein vaikeaa. Kilpailijoita varten voidaan kehittää tietokanta tai tietojärjestelmä, jonka avulla on helpompi käsitellä ja kanavoida tietoa.
5. Kuinka kilpailija käyttäytyy ja reagoi erilaisiin liikkeisiin tai muutoksiin ympäristössä ja millaisia liikkeitä se itse aikoo tehdä?

Porterin (1980, 47 – 58) mukaan kilpailija-analyysin osatekijät ovat kilpailijan tulevaisuuden tavoitteet (mikä ajaa kilpailijaa eteenpäin), kilpailijan tämänhetkinen strategia (mitä kilpailija tekee ja mitä se voi tehdä), kilpailijan olettamukset itsestä ja toimialasta sekä kilpailijan vahvuudet ja heikkoudet. Komponenttien perusteella arvioidaan kilpailijan tyytyväisyyttä asemaansa, kilpailijan todennäköisiä strategisia liikkeitä, kilpailijan haavoittuvuutta sekä sitä ärsykettä, jolla kilpailija provosoidaan tekemään mittavia vastatoimenpiteitä. Näiden osatekijöiden perusteella kilpailijasta rakennetaan profiili. Kilpailijan tulevaisuuden tavoitteiden osalta tulee huomioida liiketoimintayksikön tavoitteet (esimerkiksi taloudelliset päämäärät, asenne riskejä kohtaan, arvot ja uskomukset, organisaatorakenne, palkkaus- ja kontrollointijärjestelmät, kirjanpito- ja tilintarkastusmenettelyt, johtajat ja avainhenkilöt sekä viralliset ja epäviralliset sitoumukset); emoyhtiön tavoitteet (esimerkiksi nykyiset tulokset, tavoitteet, liiketoimintayksikköjen strateginen merkitys, arvostukset ja uskomukset, perusstrategia, tuotesuunnittelu, organisaatorakenne ja johtajat); sekä kilpailijan tavoitteet ja strateginen asema.

Olettamuksien osalta tulee huomioida kilpailijan olettamukset itsestään, toimialasta ja sen muista yrityksistä. Olettamukset, joissa kilpailija ei todennäköisesti ole täysin realistinen, liittyvät kilpailijan suhteelliseen asemaan hintojen, tuotteiden ja laadun suhteen. Lisäksi kilpailija saattaa suhtautua tunteenomaisesti joihinkin tuotteisiin tai toimintoihin. Olettamuksiin vaikuttavat myös kulttuuritekijät, organisatoriset tekijät, uskomukset tuotteen tulevasta kysynnästä ja alan kehityksestä, uskomukset kilpaili-

joiden tavoitteista, johtajien taustat ja historialliset päämäärät. Kilpailija-analyysissä tulee arvioida kilpailijan nykyistä strategiaa ja sen merkitystä kilpailijan toimintaan sekä valmiuksia tehdä strategisia liikkeitä ja kykyä reagoida muutoksiin. (Porter 1980, 58 – 63)

Tämän jälkeen rakennetaan kilpailijan reaktioprofiili, jossa analysoidaan kilpailijan kykyä ja halua aloittaa erilaisia strategisia toimenpiteitä. Nämä toimenpiteet pyritään ennustamaan. Seuraavaksi analysoidaan kilpailijan valmiutta vastata strategisiin toimenpiteisiin, sekä arvioidaan kilpailijan haavoittuvaisuutta, provosoitumista ja niiden toimenpiteiden tehokkuutta, joihin kilpailijan odotetaan reagoivan. (Porter 1980, 66 – 71) Markkinoilla hintamuutos saattaa vaikuttaa välittömästi yrityksen tuottoihin. Kilpailullisten reaktioiden ketju saattaa muuttaa huomattavasti kilpailevien yritysten kilpailuasemaa ja muotoilla koko toimialan tuottavuutta. Usein hintamuutosten ja kilpailijoiden reaktioiden vaikutukset ovat kuitenkin etukäteen ennustettavissa. (Simmonds 1982, 206 – 207)

3.2.1 Tiedon hankinta

Jotta kilpailija-analyysi voidaan tehdä onnistuneesti, tarvitaan valtavasti tietoa kilpailijoista (Porter 1980, 71). Yksinkertaisimmillaan kilpailijan arviointi perustuu taloudellisiin julkaisuihin. Ne eivät useinkaan riitä, vaan lisäksi tarvitaan yksityiskohtaista tietoa kilpailijan kustannusrakenteesta, tuotteesta ja tuotantokustannuksista. Tällöinkin erilaiset julkaisut toimivat kilpailija-analyysin pohjana. Ensimmäinen vaihe on arvioida yleisesti kilpailijan tuotekustannuksia ja yrittää selvittää kilpailijan strategia, käytännöt ja suunnitelmat. Tämä vaatii tiivistä tiedonkeruuvaihetta funktionerajatt ylittävien tiimien avulla. Ensimmäinen kerätään julkaistua tietoa erilaisista julkisista lähteistä. Tämän jälkeen tietoa analysoidaan ja arvioidaan tiimien avulla. (Jones, 1988, 33 – 34; Guilding et al., 2000, 131)

Tietolähteinä voidaan käyttää Jonesin (1988, 34) mukaan mm. vuosikertomuksia, tuote-esitteitä, taloudellisia raportteja, seminaareja, toimialan raportteja, artikkeleita, hallituksen julkaisuja sekä toimialan julkaistuja tilastoja. Ward (1992, 108 – 111) lisää mahdollisiksi tietolähteiksi fyysiset analyysit kilpailijan tuotteista, yhteiset asiak-

kaat, pankit ja finanssimarkkinat, kilpailijan entiset työntekijät, hyödykemarkkinat, muut kilpailijaryhmän jäsenet, omat työntekijät, kauppaliitot, toimialan konsultit ja ekspertit, yhteiset toimittajat, valtion tilastot, fyysiset havainnot sekä vertailevat toimiala-analyysit.

Heinen ja Hoffjan (2005, 18 – 19) luokittelevat tietolähteet saatavuuden mukaan seuraavasti: omat työntekijät, julkaistu materiaali, kolmannet osapuolet, havainnointi ja fyysisten todisteiden analysointi. Omien työntekijöiden haastattelu voi olla hyödyllistä ja sitä voidaankin pitää avainlähteenä tiedon saamisessa kilpailijoista. Yrityksen tulisi myös hyödyntää julkisia tietokantoja sekä tutkia kilpailijoista julkaistuja tietoja. Kolmansina osapuolina voidaan kuulla asiakkaita ja toimittajia jotka ovat tekemisissä sekä yrityksen, että sen kilpailijan kanssa. Tämän lisäksi tietoa voidaan kerätä myös välittömällä havainnoinnilla ja fyysisten todisteiden analysoinnilla.

Jonesin (1988, 34) mukaan tietoa kerätään seuraavista asioista: kilpailijan historia, taloudellinen tila, tuotteet, myyntivolyymit, markkinointi, jakelu, tuotanto, prosessit, hallinnolliset suhteet, strategiat, arvosuunnittelu, kustannusten alentaminen, laadun valvonta, henkilöstötasot, teknologia, tuotesuunnittelu organisaatio ja tavarantoimittajat. Kun tietoja kilpailijoista käytetään oman liiketoiminnan parantamisen apuna, on käytettävän tiedon valikointi elintärkeää. (Ward et al., 1992, 19 – 20). On tärkeää löytää relevanttia tietoa kilpailijan suhteellisista kustannuksista ja investoinneista (Ward 1992, 108 – 111). Tiedon hankinnasta aiheutuvat kustannukset saattavat rajoittaa tiedon hankkimista (Heinen & Hoffjan, 2005, 18 – 19).

3.2.2 Kilpailijan kustannusten arvioiminen

Laskentatoimen on kerättävä riittävästi tietoa, jotta omia kustannuksia voidaan vertailla kilpailijan kustannuksiin (Dixon, 1998, 278 – 279). Kilpailijan kustannusten arvioimisella tarkoitetaan säännöllisesti päivitettävän kustannusarvioinnin tekemistä kilpailijoista (Guilding et al., 2000, 131). Ward et al. (1992, 19) mukaan kustannuksia arvioidessa tulee kilpailijan ennustettuja kustannuksia ja investointeja vertailla omiin kustannuksiin ja investointeihin. Lisäksi molempien kustannuksia täytyy vertailla samalta aikaväliltä, jotta arvio ei olisi harhaanjohtava. Heinen ja Hoffjanin (2005, 18 –

19) mukaan kilpailijan kustannusinformaatio on helpommin tulkittavissa ja jaettavissa kuin ns. ”pehmeä” tieto, kuten psykologiset profiilit kilpailijan ylimmästä johdosta.

Kilpailijan kustannuksia määritettäessä tärkeintä on suhteellisten kustannusten määrittäminen (Ward 1992, 88 – 89). Luotettavaa tuotekustannusarviota varten voidaan käyttää kolmea eri metodia. Prosessipohjaisessa tarkastelussa kustannukset jaetaan prosesseille sen mukaan mikä prosessi aiheuttaa minkä kustannuksen. Kustannukset voidaan laskea myös jokaiselle erilliselle komponentille, ja analysoida näiden perusteella tuotteen kustannuksia. Kolmas tapa on laskea kustannukset kilpailijan tuotannon osatekijöistä. (Heinen & Hoffjan, 2005, 17 – 18)

Suhteellisten kustannusten lisäksi tulisi kilpailijaa arvioida myös kustannusten luonteen perusteella eli toisin sanoen tarkastelemalla kuinka suuri osa kustannuksista on muuttuvia/kiinteitä. Mitä joustavampi kustannusrakenne kilpailijalla on, sitä nopeammin kilpailija kykenee reagoimaan muutoksiin esimerkiksi markkinatilanteessa. Usein kilpailijan kustannusten arvioiminen on kuitenkin monimutkaista, sillä vaatii paljon tietoa ja taitoa arvioida ja ymmärtää kilpailijan kustannusrakennetta (Simmonds 1981, 27 – 28). Kilpailijan kustannuksia voidaan vertailla myös arvoketjun avulla. Porterin (1985, 33) mukaan arvoketju on väline jonka avulla yrityksen toimintoja ja niiden välisiä vuorovaikutuksia voidaan tarkastella systemaattisesti. Se jakaa yrityksen strategisesti tärkeisiin toimintoihin. Jos nämä toiminnot voidaan suorittaa kilpailijaa paremmin tai alemmilla kustannuksilla, saavutetaan kilpailuetu. Myös Hergert ja Morris (1989, 186) toteavat, että arvoketjun analysointi ja oman arvoketjun vertaaminen kilpailijan arvoketjuun auttaa yritystä havaitsemaan suhteellisen kilpailuedun

Kilpailijan kustannuksia arvioitaessa ja verrattaessa omiin kustannuksiin saattaa ilmetä arviointia vaikeuttavia tekijöitä. Näitä ovat muun muassa erilainen markkinarakenne tai liiketoiminta, piilotetut ja upotetut kustannukset, toiminta eri maissa, eri tason vertikaalinen integraatio, erilainen tuote tai tuotevalikoima sekä eri myyntivolyymit. (Jones, 1998, 35 – 36) Myös hinta saattaa olla harhaanjohtava mittari kustannuksia arvioitaessa. Kilpailija saattaa alentaa väliaikaisesti hintoja, vaikka se olisi pidemmällä aikavälillä kannattamatonta, saavuttaakseen pitkällä aikavälillä kilpailuedun. Joillakin tuotteilla voi olla korkea hinta ilman kustannusten alentamispaineita,

sillä niiden arvostus asiakkaiden silmissä on erittäin suuri (esim. Rolex). Tällöin tuotteen hinta ei välttämättä heijasta tuotteen todellisia kustannuksia. Laskentatoimen tulee luoda keinoja ylittää edelliset arviointia hankaloittavat esteet. (Ward et al., 1992, 19) On erittäin tärkeää, että pystytään selvittämään kilpailijan todellinen kustannusrakenne. (Jones, 1998, 35)

Kilpailijan kustannusten arvioiminen on tehokas työkalu, jonka avulla voidaan saavuttaa kilpailuetu. Ulkoisten kustannusarvioiden tekeminen kilpailijoista voi auttaa yritystä investointipäätöksissä, tuotantomäärien päättämisessä ja hinnoittelussa. Kilpailijainformaation kerääminen ja arvioiminen johtaa yrityksen suorituskyvyn parnemiseen, sillä ollessaan tietoinen omista heikkouksista ja vahvuuksista suhteessa kilpailijoihin yritys voi toteuttaa strategiaansa paremmin tuloksin. (Heinen & Hoffjan, 2005, 30)

3.2.3 Kilpailijan tarkkailu ja competitor intelligence

Kilpailijan aseman tarkkailu on kokonaisvaltaisempi näkemys kilpailijaperusteisesta laskentatoimesta kuin kustannusten tarkkailu (Guilding, 1999, 584). Pitämällä kattavaa tietokantaa kilpailijan suhteellisista kustannuksista ja kustannusrakenteesta, voidaan ymmärtää paremmin kilpailijan asema markkinoilla ja siten luoda tuloksellisia kilpailustrategioita. Tietokantoja voidaan pitää myös pääasiakkaista ja toimittajista. (Ward 1992, 111 – 118) Bosen (2007, 526) mukaan yritysten kyky tuottaa kilpailijainformaatiota ja hyödyntää sitä tulee lähitulevaisuudessa nousemaan välttämättömäksi ominaisuudeksi ja menestyksen edellytykseksi (Bose 2007, 526). Myös tekniikoiden ja tietojen on kehityttävä jatkuvasti pysyäkseen ajan tasalla (Jones 1988, 38).

Kilpailijan tarkkailun ja kilpailija-analyysin apuvälineenä voidaan käyttää competitor intelligenceä (CI). Wright et al. (2002, 349 – 351) mukaan competitor intelligence voidaan tunnistaa niiksi toiminnoiksi, joiden avulla yritys pyrkii ymmärtämään toimialaansa sekä kilpailijoidensa vahvuuksia ja heikkouksia. Bosen (2007, 510 – 511) mukaan CI voidaan nähdä kilpailijainformaationa, tietokantana tai kilpailuympäristön tarkkailuprosessina, jonka tavoitteena on saavuttaa tietämys, joka auttaa organisa-

tiota saavuttamaan kilpailuedun. Kilpailijoiden liikkeitä, kyvykkyyksiä, haavoittuvuuksia ja aikomuksia analysoimalla kerätään laajapohjainen tietovaranto, joka ennustaa yritykselle, mitä sen kilpailuympäristössä tulee tapahtumaan. CI on ulkoista tietoa kilpailijoiden tuotanto- ja palvelutekijöistä, analyysiä kilpailijan liittoutumisista, suunnitelmista ja strategioista sekä analysointia strategian takana olevista syistä.

Wright et al. (2002, 349 – 351) erottavat käsitteet competitor intelligence ja competitive intelligencen toisistaan pitäen jälkimmäistä strategisesti laajempana ja kattavampana. Tässä tutkimuksessa niitä käytetään toistensa synonyymeina.

Calofin ja Wrightin (2008, 723) mukaan competitor intelligencen vaiheet ovat yksinkertaisimmillaan suunnittelu, tiedon kerääminen, analysointi, kommunikaatio ja johtaminen. Bosen (2007, 513 – 514) jakaa CI prosessin seuraaviin vaiheisiin: suunnittelu ja ohjaus, tiedon kerääminen, tiedon analysointi, levitys ja arviointi. Ensimmäisessä vaiheessa päätöksentekijät määrittelevät minkälaista tietoa he tarvitsevat, milloin ja miksi. Toisessa vaiheessa selvitetään potentiaaliset tiedon lähteet, jotka ovat eettisesti ja juridisesti käytettävissä, ja laitetaan ne määrättyyn järjestykseen. Kolmannessa vaiheessa kerätty tieto analysoidaan ja muutetaan raakatiedosta hyödynnettäväksi intelligenceksi. Analyysin tuloksena täytyy syntyä suositus johonkin toimintaan. Tätä seuraa levitys eli raportointi. Tieto annetaan päätöksentekijöille helposti ymmärrettävänä ja hyödyllisenä. Näitä tietoja käytetään kilpailijan profiloinnin sekä skenaarioanalyysien pohjina. Lopuksi seuraa palaute päätöksentekijöiltä tiedon analysoijille ja kerääjille. Palautteen yhteydessä käydään läpi se käytettiinkö tietoa vai ei, oliko se hyödyllistä vai ei, ja jos oli, niin minkä takia.

Competitor intelligence ei ole uusi ilmiö, sillä kilpailijoista on kerätty tietoa pitkin historiaa (Calof & Wright, 2008, 718 – 719). CI:n ensisijainen tarkoitus on tuottaa tietoa, joka mahdollistaa tulevaisuusperusteisen päätöksenteon. Jokainen strateginen päätös, jonka yritys tekee, pohjautuu jollekin olettamukselle. CI voi auttaa yritystä näiden olettamusten testaamisessa ja oikeellisuuden tarkistamisessa. Tavallisin CI:n tuottama hyöty yritykselle on se, että se helpottaa yritystä tunnistamaan kilpailijoidensa heikkouksia, vahvuuksia, mahdollisuuksia sekä uhkia. CI:n käyttäjiin kuuluu monia toimialojensa johtavia yrityksiä, kuten General Electric, Met Life, Coca-cola, 3M, Dow Chemical, Intel, Motorola ja Ernst & Young. (Bose 2007, 511 – 514)

3.3 Kilpailijalaskentatoimi, ympäristö ja kilpailustrategia

Guilding (1999, 593 – 594) huomasi kilpailijaperusteista laskentatoimea käsittelevässä tutkimuksessaan, että yritykset, joiden strateginen missio on ”rakenna”, omaksuvat kilpailuperusteisen laskentatoimen helpommin ja kokevat sen hyödyllisemmäksi kuin yritykset, joiden strateginen missio on ”kerää voitot”. Nämä yritykset pyrkivät maksimoimaan voitot lyhyellä aikavälillä sen sijaan että yrittäisivät kasvattaa markkinaosuuttaan. Hän totesi myös, että isot yritykset käyttävät enemmän kilpailuperusteista laskentatoimea kuin pienet ja kokevat sen hyödyllisemmäksi. Hesford (2008, 35) todisti tutkimuksessaan, joka käsitteli kilpailijaperusteisen laskentatoimen tuottaman informaation käyttämistä competitive intelligencessä, että kilpailijasta laskentatoimen avulla saadun informaation tarve lisääntyy kilpailun intensiivisyyden kasvaessa.

Guilding (1999, 593 – 594) huomasi myös yhteyden kilpailustrategian ja kilpailuperusteisen laskentatoimen omaksumisen välillä. Hän totesi tutkimuksessaan, että yritykset, joiden kilpailustrategia on olla ”ennustaja”, käyttävät eniten kilpailuperusteista laskentatoimea ja hyötyvät siitä eniten. Nämä yritykset pyrkivät olemaan ensimmäisiä uusilla markkinoilla ja reagoivat herkästi uusiin mahdollisuuksiin.

Heinen ja Hoffjan (2005, 30 – 31) tutkivat sitä hyötyä, jonka kustannusjohtaja saavuttaa käyttämällä hyväkseen kustannusinformaatiota kilpailijoista. He huomasivat, että kun kustannusjohtaja on tietoinen asemastaan, kykenee se käyttämään kustannusinformaatiota tehokkaasti hyväkseen ja parantamaan suorituskykyään ja kannattavuuttaan. Sen sijaan kustannusjohtajat, jotka eivät olleet tietoisia omasta asemastaan, jättivät hyödyntämättä asemansa tuomat mahdollisuudet tai vaihtoivat tehotomampaan kilpailustrategiaan. Tutkimuksen mukaan kilpailijan kustannusten arviointi auttaa yritystä havaitsemaan ne mahdollisuudet, joilla kilpailuetu voidaan saavuttaa. Tutkimuksessa tutkittiin vain kustannusjohtajia. Tutkijat totesivat kuitenkin myös tuotedifferoijien ja segmentoijien hyötyvän kilpailijan kustannusinformaatiosta. Kilpailijainformaatio auttaa yritystä havaitsemaan omat vahvuudet ja heikkoudet suhteessa kilpailijoihin ja hyödyntämään niitä. Myös tieto siitä, ettei yritys itse ole kustannusjohtaja, auttaa yritystä välttämään riskejä.

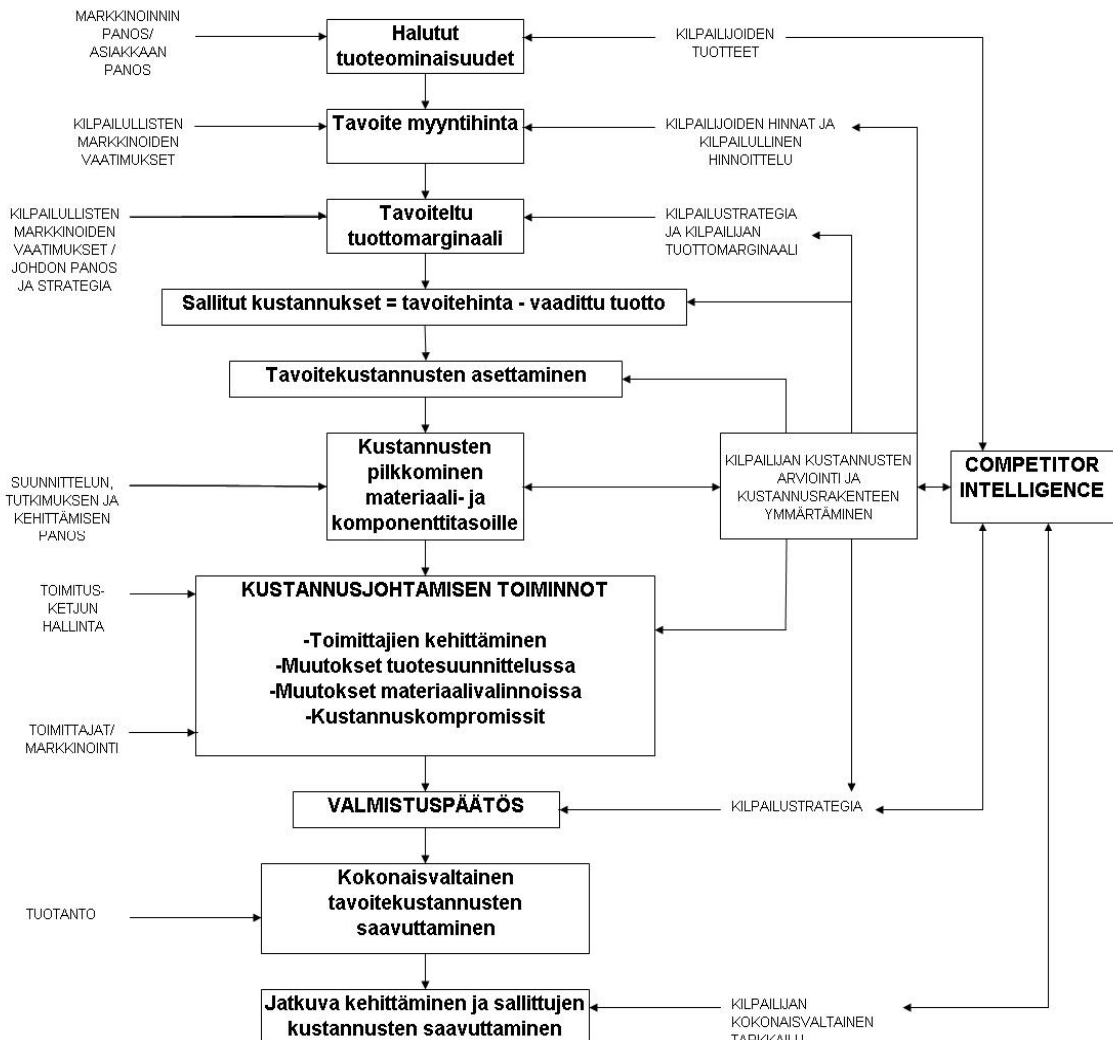
4. TUTKIMUKSEN TULOKSET

Eräs strategisen laskentatoimen päätehtävistä on tuottaa informaatiota kilpailijoista ja analysoida näitä auttaakseen yritystä kehittämään liiketoimintastrategiaansa (Simmonds 1981, 26 – 27). Tavoitekustannuslaskenta voidaan yhdistää läheisesti yrityksen kilpailustrategiaan. Kilpailustrategia määrittää päämäärät, jotka organisaation täytyy saavuttaa tyydyttääkseen markkinoiden vaatimuksia ja säilyäkseen kannattavana. (Ansari & Bell, 1997, 21) Kilpailustrategian tarkoituksena on erottua omalla liiketoiminnalla kilpailijoista. Edelleen perusoletuksena on, että kilpailustrategian luominen pohjautuu kilpailijoiden analysointiin. (Anderson & Guilding, 2006, 207)

Ax et al. (2008, 95 – 102) mukaan kilpailun intensiivisyys korreloi positiivisesti tavoitekustannuslaskennan omaksumisen kanssa. Hibbets et al. (2003, 71 – 76) totesivat tutkimuksessaan, että tavoitekustannuslaskennan omaksuminen on yleisempää ympäristössä, jossa kilpailu on kovaa ja kilpailuvoimat painostavampia. Dixonin (1997, 278 – 279) mukaan taas strategisen johdon laskentatoimen yhtenä päätehtävänä on pitää yritysjohto paremmin selvillä ympäristöstään sekä auttaa yritystä kehittämään kilpailuetuaan intensiivisillä ja kilpailullisilla markkinoilla. Hesford (2008, 35) totesi, että kilpailijainformaation tarve kasvaa kilpailuintensiteetin kasvaessa. Edellisten tutkimusten perusteella voidaan siis todeta, että sekä tavoitekustannuslaskenta että kilpailijaperusteinen laskentatoimi toimivat hyvin ympäristössä, jossa kilpailun paine on kova.

Hibbets et al., (2003) mukaan tuotedifferoiijat omaksuvat tavoitekustannuslaskennan muita helpommin. Guilding (1999, 593 – 594) taas huomasi, että yritykset, joiden kilpailustrategia on olla ”ennustaja” käyttävät eniten kilpailijaperusteista laskentatoimea ja hyötyvät siitä eniten. Kilpailijaperusteisen laskentatoimen tulisi analysoida kilpailuympäristöä ja auttaa yritystä valitsemaan itselleen oikean kilpailustrategian, joka huomioi yrityksen suhteelliset heikkoudet ja vahvuudet (Ward, 1993, 36). Myös tuotedifferoiijat ja keskittyjät voivat siis hyödyntää kilpailijainformaatiota menestyksellä (Hesford, 2008, 35). Näin ollen erilaisten kilpailustrategioiden käyttäminen ei tee kilpailijaperusteisen laskentatoimen käyttämisestä hyödytöntä, kaikki yritykset voivat hyötyä, kun ne ovat tietoisia omista vahvuuksistaan ja heikkouksistaan suhteessa kilpailijoihin.

Kuviossa 4 esitetään malli siitä, miten kilpailijaperusteisen laskentatoimen tuottamaa informaatiota voidaan hyödyntää tavoitekustannuslaskentaprosessin eri vaiheissa.



Kuvio 4: Kilpailijalaskentatoimen yhdistäminen tavoitekustannuslaskentaan

Bakerin (1995, 29) mukaan tavoitekustannuslaskennassa tärkeää on kilpailijoiden kokonaisvaltainen ymmärtäminen. Hänen esittelemässään kilpailukykyisen tavoitekustannuslaskennan mallissa korostetaan kilpailijoiden analysoimista. Tärkeää olisi analysoida ainakin yhtä vakiintunutta kilpailijaa ja yhtä uutta kilpailijaa. Vakiintunut kilpailija tekee jotain erittäin hyvin, sillä se on edelleen mukana kilpailussa. Uusi kilpailija tekee myös jotain erittäin hyvin, mutta todennäköisesti eri tavalla, koska uuden tulijan on joko kyettävä alentamaan kustannuksiaan tehokkaasti tai erilaistamaan tuotteensa. Tuoteominaisuuksia määriteltäessä voidaan oman tuotteen omi-

naisuuksia verrata kilpailevien tuotteiden ominaisuuksiin. Tuotetta voidaan verrata myös vaihtoehtoisiin tuotteisiin (Ward, 1992, 88 – 89).

Kilpailuympäristössä tavoitetuottoa ja -hintaa eivät määrittele ainoastaan yrityksen johtajat, vaan myös sen kilpailijat. Tavoitehinta riippuu tuotteen markkinoista. Tavoitetuottoa verrataan parhaan kilpailijan tuottoon. (Baker 1995, 29) Sitä asetettaessa tulee ottaa huomioon yrityksen pitkän tähtäimen tuottosuunnitelmat ja kilpailustrategia (Everaert et al., 2006, 238 - 239). Sallitut kustannukset voidaan siis määrittellä yrityksen kilpailustrategian sekä kilpailijan tuottomarginaalin ja tuotehinnan perusteella. Kilpailustrategia tulee huomioida myös valmistuspäätöstä tehdessä. Yrityksen täytyy joskus laskea tuotteita markkinoille ja kehittää uusia tuotteita strategisista syistä, koska tuotteen markkinoille tuomisen ajankohdan tärkeys saattaa mennä tavoitekustannusten saavuttamisen tärkeyden edelle (Cooper & Slagsmulder, 1999a, 29).

Kilpailijan kustannuksia arvioitaessa tärkeintä on suhteuttaa ne omiin kustannuksiin (Ward 1992, 88 -89). Yrityksen tulisi ymmärtää kilpailijan kustannusrakennetta ja olla selvillä kilpailijan yksikkökustannuksista. Kun ollaan selvillä kilpailijan kustannuksista, tuotoista ja volyymeista, voidaan ennakoida kilpailijan strategisia liikkeitä ja luoda tältä pohjalta kilpailijat huomioiva kilpailustrategia (Simmonds, 1982, 206 – 207). Kilpailijan kustannukset vaikuttavat siis yrityksen strategiaan valintoihin, hinnoitteluun ja tuottosuunnitelmaan. Yhteisiä toimittajia ja asiakkaita voidaan käyttää kilpailijan kustannusrakenteen selvittämisessä tietolähteinä (Heinen & Hoffjan, 2005, 18 – 19). Kun tavoitekustannukset pilkotaan materiaali- ja komponenttitasoille, voidaan ne suhteuttaa kilpailijan kustannuksiin. Näin voidaan selvittää missä saavutetaan suhteellista kustannusetua kilpailijoihin nähden.

Kilpailijan analysoimista ja tarkkailua varten tarvitaan tietokanta, johon tieto kilpailijasta kerätään (Porter 1980, 71 – 74). Tätä tarkoitusta varten tulisi soveltaa competitor intelligenceä. Se on kilpailuympäristön tarkkailuprosessi ja kilpailijaa käsittelevä tietokanta, joka auttaa yritystä saavuttamaan kilpailuedun (Bose 2007, 510 – 511). CI:tä voidaan käyttää kilpailijan yksikkökustannusten, kustannusrakenteen, tuotteiden, hintojen ja strategioiden tarkkailuun. Lisäksi sitä tulisi käyttää apuna kilpailijoiden jatkuvassa kokonaisvaltaisessa tarkkailussa. Sisäisen laskentatoimen tulisi yh-

dessä competitor intelligencen kanssa tuottaa tarvittava informaatio, jota tavoitekus-
tannuslaskenta edellyttää toimiakseen. Ollakseen menestyvää, tavoitekustannuslas-
kenta vaatii jatkuvaa kehitystä, sillä kilpailijatkin kehittyvät jatkuvasti (Baker 1995, 30
– 31).

5. JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, miten kilpailijaperusteisen laskentatoimen tuottama informaatiota voidaan hyödyttää tavoitekustannuslaskentaprosessissa. Tutkimusongelman ratkaisemiseksi tutkittiin tavoitekustannuslaskentaa, sen hyötyjä ja haittoja, ympäristön vaikutusta sen omaksumiseen ja käyttämiseen, tavoitekustannuslaskentaprosessia sekä kilpailijaperusteista laskentatoimea. Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että kilpailijaperusteinen laskentatoimi tukee tavoitekustannuslaskentaa, ja sen tuottama informaatiota voidaan hyödyntää läpi koko tavoitekustannuslaskentaprosessin aina tuoteominaisuuksien määrittelystä kustannustenhallinnan jatkuvaan kehittämiseen.

Tavoitekustannuslaskenta on markkinaorientoitunut laskentamenetelmä, jonka avulla tuotteen kustannuksia pyritään alentamaan jo tuotteen suunnitteluvaiheessa, tinkimättä silti asiakkaan asettamista laatuvaatimuksista. Tavoitekustannuslaskentaprosessissa määritellään ensin halutut tuoteominaisuudet ja tavoitehinta, jonka jälkeen tavoitehinnan ja tavoitetuottomarginaalin erotuksena saadaan sallitut kustannukset. Asetettujen kustannustavoitteiden avulla tuotekustannukset pyritään laskemaan sallittujen kustannuksien tasolle. Kustannuksiin pyritään vaikuttamaan koko tuotteen elinkaaren ajan.

Tutkimukset osoittavat, että tuotedifferoijat omaksuvat tavoitekustannuslaskennan muita helpommin. Kilpailuperusteinen laskentatoimi voi kuitenkin auttaa yritystä valitsemaan sille kannattavimman kilpailustrategian ja tunnistaa omat heikkoudet ja vahvuudet suhteessa kilpailijoihin. Sekä tavoitekustannuslaskennan että kilpailijaperusteisen laskentatoimeni käytön on havaittu olevan yleisempää ympäristössä, jossa kilpailu on intensiivistä. Tavoitekustannuslaskenta tarjoaa ratkaisun kustannusten hallintaan yhä nopeammin muuttuvassa liiketoimintaympäristössä. Sen toteuttaminen käytännössä voi kuitenkin olla vaikeaa. Aloilla, joilla tavoitekustannuslaskenta on vallitseva käytäntö, se ei tuo yritykselle todellista kilpailuetua.

Kilpailijaperusteinen laskentatoimi on strategisen johdonlaskentatoimen osa-alue, joka pyrkii luomaan yritykselle kilpailuedun rakentamalla kilpailustrategian, joka

huomioi kilpailuympäristön suhteuttamalla yrityksen sen kilpailijoihin. Sen keskeisimpiä menetelmiä ovat kilpailijoiden kustannusten arviointi, kilpailija-analyysi ja kilpailijan kokonaisvaltainen tarkkailu. Kilpailijan tarkkailun yhteydessä voidaan hyödyntää competitor intelligenceä, joka on kilpailuympäristön tarkkailuprosessi ja kilpailijatietokanta. Kilpailijatietoa voidaan käyttää hyväksi pitkin koko tavoitekustannuslaskentaprosessia.

Kilpailijaperusteiseen laskentatoimen tukema tavoitekustannuslaskenta voi tarjota ratkaisun, kun halutaan erottua kilpailijoista yhä nopeammin muuttuvassa kilpailuympäristössä. Yritykset, jotka jo käyttävät tavoitekustannuslaskentaa, voivat tehostaa tavoitekustannuslaskentaprosessiaan hyödyntämällä kilpailulaskentatoimen tuottamaa informaatiota. Mikäli tavoitekustannuslaskenta tulevaisuudessa yleistyy, sen yhdistäminen kilpailijaperusteiseen laskentatoimeen voi olla ratkaisu, joka mahdollistaa yrityksen kilpailuedun saavuttamisen.

LÄHTEET

Afonso O., Nunes M., Paisana A., Braga A., (2008). The influence of time-to-market and target costing in the new product development succes. *Int. J. Production Economies*, 115(2008), 559 – 568

Anderson S., Guilding C., (2006). Competitor-focused accounting applied to a hotel context. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 18, No. 3, 206 – 218

Ansari S., Bell J., Okano H., (2006). Target Costing: Uncharted Research Territory. *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, 507 – 530.
Chigago, IL.

Ansari S.L., Bell J., (1997). *Target Costing, the Next Frontier in Strategic Cost Management*. The Cam-I Target Cost Core Group

Ax C., Greve J., Nilsson U., (2008). The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. *Int J. Production Economies* 115 (2008), 92 – 103

Baker, W. M. (1995) The Missing Element in Cost Management: Competitive Target Costing. *Industrial Management*, 37, 2, 29 – 32

Bayou M.E., Reinstein A., (1998). Three Routes for Target Costing. *Managerial Finance*, Vol. 24, 1 (1998), 28 – 44

Bergen M., Peteraf M., (2002). Competitor Identification and Competitor Analysis: A Broad-Based Managerial Approach. *Managerial and Decision Economics*, Jun/Aug (2002) 23, 4, 5, 157 – 169

Bose R., (2007). Competitive intelligence process and tools for intelligence analysis. *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 108, No 4, 2008, 510 – 528

Bromwich M., (1999). Thoughts on Management Accounting and Strategy. *Pacific Accounting Review*, Vol. 11, No 2, Dec 1999 – Jan 2000, 41 – 48

Calof J.L., Wright S., (2008). Competitive intelligence: A Practitioner, academic and inter-disciplinary perspective. *European Journal of Marketing*, Vol. 42, No.7/8, 717 – 730

CAM-I/CMS (1991), *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing System* (Arlington, Texas, 1991), 140.

Cooper R., (1996). Costing techniques to support corporate strategy: Evidence from Japan. *Management Accounting Research*, 1996, 7, 219 – 246

Cooper R., Slagmulder R., (1999a). Develop Profitable New Products with Target Costing. *Sloan Management Review*, summer 99, Vol. 40, Issue 4, 23 – 33

Cooper R., Slagmulder R., (1999b). Supply chain management for lean enterprises: Interorganizational cost management. *Strategic Finance*, 80 (10), 15 – 16

Cooper R., Slagmulder R., (2003). Interorganizational costing, Part 2. *Cost Management*, Nov/Dec 2003, 17, 6, 12 – 24

Dekker H., Smidt P., (2003). A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *Int J. Production Economics*, 84 (2003) 293 – 305

Dixon R., (1998). Accounting for Strategic Management: A Practical Application. *Long Range Planning*, Vol. 31, No. 2, 272 – 279

Ellram L.M., (2002). Supply management's involvement in the target costing process. *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 8 (2002), 235 – 344

Everaert P., Loosveld S., Van Acker T., Schollier M., Sarens G., (2006). Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives. *Qualitative Research in Accounting & Management*. Vol. 3, No. 3, 236 – 263

Gagne Margaret L., Discenza R., (1995). Target costing. *Journal of business & industrial marketing*, Vol. 10, No. 1, 16 – 22

Gopalakrishnan B., Kokatnur A., Gupta D.P., (2007). Design and development of a target-costing system for turning operation. *Journal of Manufacturing Technology Management*, Vol. 18 No. 2, 2007, 217 – 237

Guinding C., (1999). Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 24 (1999), 583 – 595

Guinding C., Cravens K.S., Tayles M., (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 2000, 11, 113 – 135

Hansen S.C., (1998). Cost Analysis, Cost Reduction and Competition. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, 1998, 181 – 203

Heinen C., Hoffjan A., (2005). The Strategic Relevance of Competitor Cost Assessment – an Empirical Study of Competitor Accounting. *JAMAR* Vol. 3 No. 1 (2005). 17 – 33

Helms M.M., Etkin L.P., Baxter J.T., Gordon M.W., (2005). Managerial implications of target costing. *Competitiveness Review*, Vol. 15, No.1, 49 – 56

Hergert M., Morris D., (1989). Accounting data for value chain analysis. *Strategic Management Journal*, Vol. 10, 175 – 188

Hesford J., (2008). An Empirical Investigation of Accounting Information Use in Competitive Intelligence. *Journal of Competitive Intelligence and Management*, Vol. 4, No. 3, 17 – 49

Hibbets A.R., Albright T., Funk W., (2003). The Competitive Environment And Strategy Of Target Costing Implementers: Evidence From The Field. *Journal of Managerial Issues*, Vol XV, No 1, Spring 2003, 65 – 81

Hirsjärvi S., Remes P., Sajavaara P., (2007). *Tutki ja kirjoita*. Tammi, 2007

Jones L., (1988). Competitor Cost Analysis at Caterpillar. *Management Accounting*, October 1988, 32 – 38

Kaplan R. S., Atkinson A., (1998). *Advanced Management Accounting*. Prentice Hall, corp.

Lee J.Y., (1994). Use target costing to improve your bottom-line. *The CPA Journal*, Jan 1994, 64, 1. 68 – 70

Lockamy A. III & Smith W. I., (2000). Target costing for supply chain management: Criteria and selection. *Industrial and Data Systems*, 100(5), 210 – 218

Lord B., R., (1996). Strategic management accounting: the emperor's new clothes?. *Management Accounting Research*, 1996, 7, 347 – 366

Passemard D., Kleiner B. H., (2000). Competitive Advantage in Global Industries. *Management Research News*, 23, 7/8, 111 – 117

Porter M., (1980). *Competitive Strategy: techniques for analyzing industries and competitors*. The Free Press, New York, NY

Porter M.E., (1985). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York

Shank J.K., Govindarajan V., (1992). Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1992, 179 – 197

Simmonds K., (1981). Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, 59, 26 – 29

Simmonds K., (1982). Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example. *Accounting and Business Research*, 12, 206 – 214

Tani T., (1995). Interactive control in target cost management. *Management Accounting Research*, 1995, 6, 399 – 414

Ward K., (1992). *Strategic Management Accounting*. CIMA, Butterworth-Heinemann, Oxford

Ward k., (1993). Accounting for a 'sustainable competitive advantage'. *Management Accounting*, Oct 1993, 71, 9, 36

Ward K., Hewson W., Srikanthan S., (1992). Accounting for the Competition. *Management Accounting*, Feb 1992, 70, 2, 19 – 20

Wilson R.M.S., (1994). Competitor analysis. *Management Accounting*, Apr 1994, 72, 4, 24 – 25