

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

Kauppätieteellinen tiedekunta

Laskentatoimi

Open-book accounting

– hyödyt ja haasteet erityyppisissä liiketoimintasuhteissa

Open-book accounting

– benefits and challenges in differing inter-organisational relationships

27.12.2012

Tekijä: Anni Rikkonen

Ohjaaja: Satu Pätäri

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	1
1.1	TUTKIMUKSEN TAUSTAA	1
1.2	TUTKIMUSONGELMA, TAVOITTEET JA RAJAUKSET	6
1.3	TUTKIMUSMENETELMÄ JA -AINEISTO	10
1.4	TYÖN RAKENNE	11
2	VERTIKAALISET LIIKETOIMINTASUHTEET	12
2.1	YRITYSTEN VÄLISTEN SUHTEIDEN TAUSTALLA OLEVAT MOTIIVIT	12
2.2	VAIHDANNAN KONTROLLOINTI	16
2.3	SUHDETYYPIT	21
3	OPEN-BOOK ACCOUNTING	24
3.1	AIEMPI TUTKIMUS	24
3.1.1	<i>Informaation laatu, suunta ja sovellusalueen rajaaminen</i>	<i>25</i>
3.1.2	<i>Motivaatio ja luottamus.....</i>	<i>27</i>
3.2	OPEN-BOOK ACCOUNTING JA ERITYYPPISET SUHTEET	29
3.2.1	<i>Open-book accounting ja neuvotteluvoimaan perustuvat suhteet.....</i>	<i>30</i>
3.2.2	<i>Open-book accounting ja operatiiviset yhteistyösuhteet</i>	<i>31</i>
3.2.3	<i>Open-book accounting ja taktiset yhteistyösuhteet.....</i>	<i>32</i>
3.2.4	<i>Open-book accounting ja strategiset yhteistyösuhteet.....</i>	<i>33</i>
4	JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO.....	35
4.1	YHTEENVETO	35
4.2	JOHTOPÄÄTÖKSET	37
4.3	RAJOITUKSET	38
4.4	JATKOTUTKIMUSAIHEET	38

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Kansainvälistä kauppaa rajoittaneiden säännösten purkamisen, telekommunikaatio-tekniikan kehittymisen ja markkinoiden laajentumisen myötä yritysten kilpailu- ja muutospaineet ovat koventuneet. Kilpailun kiristyessä, asiakkaiden vaatimustason noustessa ja liiketoimintaympäristön ja kysynnän muutosten nopeutuessa yrityksiltä vaaditaan joustavuutta, tehokkuutta ja aiempaa moniulotteisempaa osaamista. (Ståhle et al. 2002, 9; Toivola 2006, 9-10)

Liiketoiminta- ja kilpailuympäristö vaikuttavat sekä yritysten tapaan organisoida olemassa olevia toimintojaan, että tavoitteeksi asetettavaan tuote- ja palveluvalikoimaan. Yritystoiminnan organisoitumisen ääripäinä voidaan pitää markkina- ja hierarkiaperusteista organisoitumista. Markkinaperusteisella organisoitumisella viitataan siihen, että yritys ostaa resursseja ja tai palveluita markkinaehdoilla sisäisen organisaation ulkopuolelta. Hierarkiaperustaisella organisoitumisella viitataan resurssien ja tai palveluiden tuottamiseen organisaation sisällä. Vertikaalisesti integroituneissa yrityksissä toiminta on organisoitu hierarkiaperusteisesti ja vertikaalinen arvoketju toimii yhden yrityksen alaisuudessa.

Markkina- ja hierarkia perusteisten organisoitumuotojen välille jäävää aluetta kutsutaan verkostoperustaiseksi organisoitumiseksi. Verkostoperustainen organisoituminen tarkoittaa sitä, että lopputuotteen ja palvelun aikaansaamiseksi tarvittavat toiminnot jakautuvat itsenäisten yritysten kesken. Verkostoituneisuuden ollessa korkea yritysten välinen vaihdanta on tavaroiden vaihdannan lisäksi vuorovaikutteista ja informaatiota sisältävää. Eri yritysten hallussa olevia resursseja ja kyvykkyyksiä yhdistämällä voidaan pyrkiä vastaamaan tiukentuneeseen kilpailupaineeseen ja kasvaneeseen epävarmuuteen mm. kustannustehokkuutta ja laatua parantamalla, liittämällä tuotteita ja palveluita systeemiseksi kokonaisuudeksi, lisäämällä liiketoiminnan joustavuutta, laajentamalla toimintaa uusille markkinoille tai hyödyntämällä yritysten muodostaman yhteistyöyhteisön neuvotteluvoimaa (Madhok 1997, 39; Möller et al. 2004, 8). (Christopher 1998, 15; Arnold 2000, 26; Vesalainen 2006, 22–24)

Verkostoitumisen katsotaan yleistyneen liiketaloudessa 1980-luvulta lähtien, jolloin useat tutkimukset osoittivat verkostomaisen toimintamallin olevan hyödyllinen teollisessa vaihdannassa (mm. Jarillo 1988, 31; Håkansson et al, 2010, 3-4). 1990-luvulla Japanista levinnyt lean production and supply -suuntaus korostaa tuotanto- ja hankintatoimintojen virtaviivaistamista turhia työvaiheita ja välivarastoja poistamalla sekä ulkoistamalla lisäarvoa tuottamattomia toimintoja (Womack et al. 1990, 11 - 15).

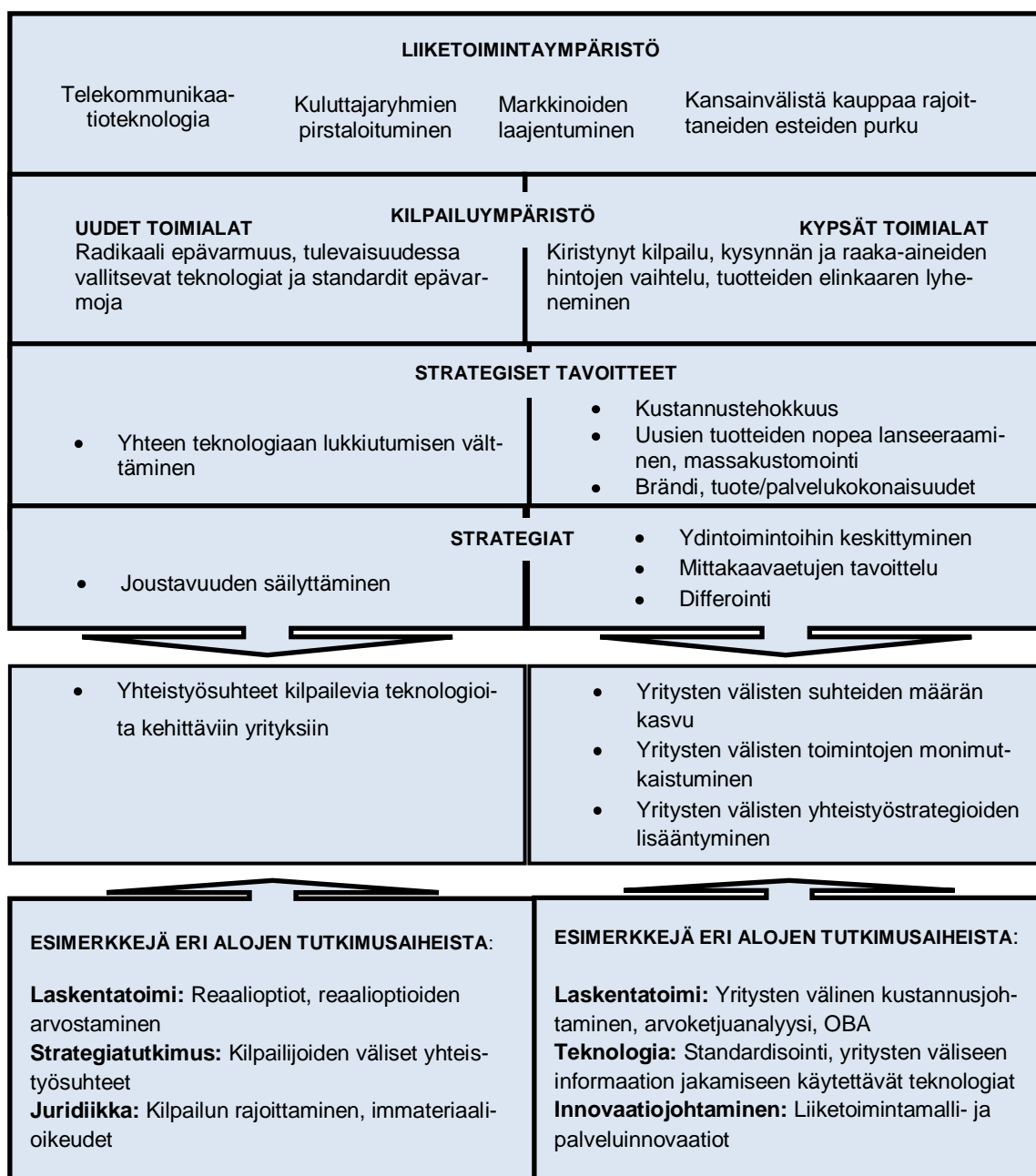
Verkostoituneen yrityksen kilpailuasemaan vaikuttaa sen arvoketjun kilpailuasema suhteessa kilpaileviin arvoketjuihin. Arvoketjun kärkiyrityksen kilpailukyky perustuu yrityksen hallussa olevien resurssien ja kyvykkyyksien lisäksi sen toimittajien hallussa oleviin resursseihin ja kyvykkyyksiin ja yrityksen kyvykkyyteen hallita toimittajasuhteita (Arnold 2000, 27). Toimittajan kilpailukyky suhteessa kilpaileviin toimittajiin liittyy sen verkostokelpoisuuteen. Sitä lisäävät vahva ydinosaaminen, kontaktiverkostot ja asiakassuuntautuneisuus (Christopher 1998, 16, 31; Vesalainen 2006, 19). Toimitus- ja liiketoimintaverkostot muodostuvat yksittäisten yritysten välisistä liiketoimintasuhteista (Möller et al. 2004, 7). Käsitteellä liiketoimintasuhteita viitataan tutkielmassa yritysten välisiin suhteisiin, joissa yritykset vaihtavat tai jakavat resursseja rahallisen korvauksen tai muiden vaihdannalla tavoiteltavien taloudellisten hyötyjen vuoksi. Liiketoimintasuhteissa yritysten yhteisenä pyrkimyksenä voi olla myös olemassa olevien tai uusien tuotteiden tai niiden toteuttamisen organisointiin liittyvien ratkaisujen kehittäminen.

Toimialat voidaan jakaa kypsiin ja uuden talouden toimialoihin markkinaepävarmuuden luonteen, tietointensiivisyyden ja ydinkyvykkyyksien suojattavuuden perusteella. Kypsille toimialoille on tyypillistä maailmantalouden suhdanteiden vaihtelusta johtuva epävarmuus, erittäin suuret spesifiset investoinnit, ydinkyvykkyyksien heikko suojattavuus ja niiden liittyminen tuotteen tai palvelun tuotanto- tai suunnitteluprosessiin sekä liikemerkkiin. Uusilla toimialoilla markkina- ja teknologiaepävarmuus on suurta ja luonteeltaan radikaalia. Radikaali epävarmuus tarkoittaa sitä, että tuotteiden ja palveluiden kysyntä ei vaihtelee yksinomaan alueellisesti ja määrällisesti, vaan vallitsevien teknologioiden vakiintumattomuuden ja kuluttajien preferenssien vaihtelun vuoksi yrityksillä ei ole varmuutta siitä, mikä teknologia, tuote tai palvelu muodostuu tulevaisuudessa vallitsevaksi ja mikä häviää markkinoilta (Williamson 1999, 1089; Arnold 2000, 25).

Verkostoitumisen tavoitteet eroavat kypsillä ja uusilla toimialoilla toisistaan. Uusilla toimialoilla ulkoistamispäätösten taustalla korostuvat yritysten tietopääoman yhdistämisestä syntyvät hyödyt ja joustavuuden säilyttäminen. (Stähle et al. 2002, 35–44). Tuotteen, palvelun ja teknologian muunneltavuuden säilyttäminen on uusilla toimialoilla tärkeää, koska tulevaisuudessa vallitsevaksi teknologiaksi vakiintuva sovellus on epävarma. Tällöin horisontaaliset suhteet kilpaileviin teknologioihin erikoistuneisiin yrityksiin voivat toimia keinona välttää yksittäiseen tuotteeseen, palveluun tai teknologiaan lukkiutumista (Stähle et al. 2002, 43–45). Kypsille toimialoille on tyypillisiä vertikaaliset liiketoimintasuhteet. Kypsillä toimialoilla toimivat yritykset ovat ulkoistaneet monia kilpailukyvyn kannalta ei-keskeisiä toimintoja, jolloin yrityksen tuloksen riippuvuus toimitusverkoston tehokkuudesta on kasvanut (Prahland & Hamel 1990, 84; Kulmala et al. 2002, 33).

Yritysten välisiä liiketoimintasuhteita on tutkittu paljon (mm. Ellram & Hendrick 1995; Doz & Hamel 1998; Lambert et al. 1999; Whipple & Frankel 2000; Morris et al. 2005; Rajala & Westerlund 2007). Liiketoimintasuhteita on tutkittu laskentatoimeen, logistiikkaan, teknisiin aloihin, innovaatiojohtamiseen ja markkinointiin liittyvissä tutkimuksissa (Ritter & Gemünden, 2003, 692; Tsupari et al. 2004, 2). Verkostoitumiseen liittyvien tutkimuksien ja verkostoitumisen yleistymisen syy – seuraussuhteesta on esitetty useita tulkintoja; toisaalta verkostoitumisen yleistymisen voi lisätä ilmiön käsitteilyä eri tieteenalojen piirissä ja toisaalta verkostoitumista koskevien käsitteiden ja mallien kehittyminen saattaa lisätä verkostoitumista (Ford & Håkansson 2010, 14).

Kuviossa 1 havainnollistetaan niitä liiketoiminta- ja kilpailuympäristön muutoksia, jotka ovat vaikuttaneet verkostoitumisen yleistymiseen ja eri tutkimusalojen verkostoitumiseen liittyviä tutkimusaiheita. Uusille toimialoille kirjallisuudessa tyypillisiksi katsotut kilpailuympäristön muutokset ja niiden seuraukset esitetään kuvion vasemmassa laidassa. Tällä ei viitata siihen, että uusilla toimialoilla toimivilla yrityksillä ei olisi myös samankaltaisia liiketoimintasuhteita kuin vanhoilla toimialoilla.



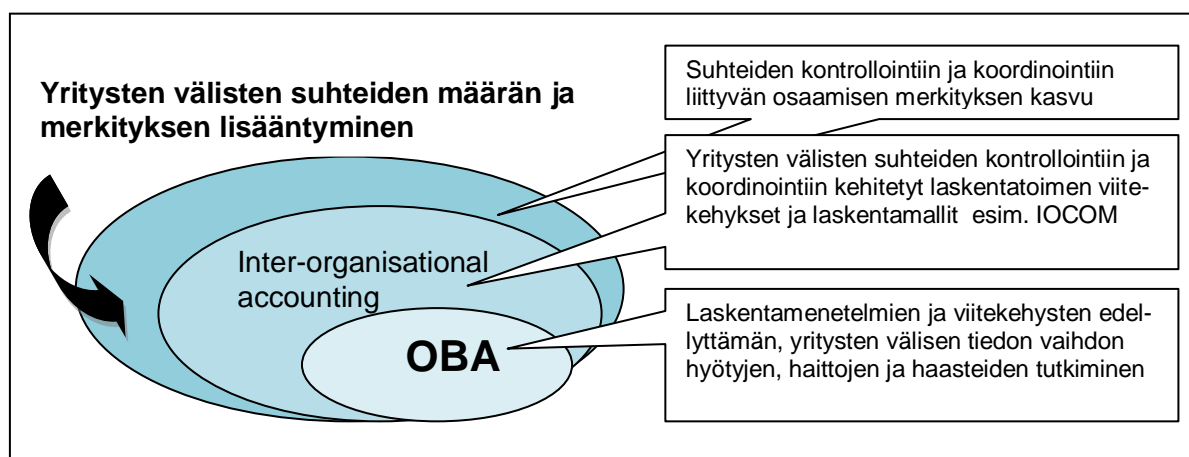
Kuvio 1. Liiketoiminta- ja kilpailuympäristön muutokset ja verkostoituminen (mm. Madhok 1997, 39; Christopher 1998, 15; Womack et al. 1990, 11 - 15; Arnold 2000, 25 - 26; Stähle et al. 2002, 9, 43 - 45; Möller et al. 2004, 8; Toivola 2006, 9 - 10; Vesalainen 2006, 22 - 24; Williamson 1999, 1089)

Ennen verkostoitumisen yleistymistä toimintojen kustannusvaikutuksia analysoitiin pääosin yrityksen sisällä. Tee itse / osta -päätökset koskivat tyypillisesti määriteltävissä olevien resurssien vaihdantaa ja laskentatoimen tärkeimpänä tehtävänä päätösprosessissa oli verrata hankinnasta ja tuottamisesta syntyviä kustannuksia ja hyö-

tyjä. Vaihdamme ehdot määriteltiin pääosin suhteen sopimusvaiheessa ja vaihdantaa kontrolloitiin valvomalla sopimusten toteutumista. Sisäisen kustannusinformaation jakaminen yritysten välillä ei ollut tarpeellista. (Cullen & Meira 2010, 36)

Kokonaisten toimintojen ja vaikeasti määriteltävissä olevien resurssien hankkimisen yleistyttyä yritysten välisten toimintojen kontrollointiin, koordinointiin ja kehittämiseen liittyvän osaamisen merkitys on kasvanut. Liiketoimintaympäristön epävarmuus ja yhteistyösuhteiden kompleksisuus vaikeuttavat etukäteen laadittavien sopimuksien laatimista. Vaihdeettavia resursseja kehitetään yhteistyössä toimittajan kanssa ja vaihdannan ehtoja koskevia päätöksiä tehdään myös vaihdantasuhteen aikana. Perinteisiä, toimittajien kilpailuttamiseen perustuvia osta – tee itse- päätöksiä tukevia laskentamalleja on kritisoitu siitä, etteivät ne kannusta toimittajia kehittämään vaihdettavia resursseja ja yritysten välisiä toimintoja ja soveltuvat sen vuoksi vain erilais- tumattomien resurssien vaihdantaan (Gietzemann 1996, 624). Jotta laskentatoimi kykenisi tuottamaan yhteistyöperustaisten suhteiden johtamiseen liittyvää päätökseen- tekoa tukevaa talousinformaatiota, on sen kyettävä tuottamaan tietoa sekä toteutu- neista kustannuksista, että arvioita eri toimintavaihtoehtojen talousvaikutuksista. (Van der Meer-Kooistra & Vosselman 2000, 52)

Yritysten välisten toimintojen määrän ja merkityksen lisääntyminen, niiden aiheutta- mien kustannusvaikutusten tiedostaminen ja yritysten sisäisten kustannussäästö- mahdollisuuksien väheneminen ovat johtaneet yritysten väliseen kustannusjohtami- seen (Interorganizational cost management, IOCM) kohdistuvan kiinnostuksen lii- sääntymiseen (Anderson 2007, 484; Hoffjan et al. 2011, 230). IOCOM on yritysten välisen laskentatoimen (eng. Inter-organisational accounting) kustannuslaskentaa painottava osa-alue (Cullen & Meira 210, 37). IOCM:lla viitataan ostajien ja toimittaji- en yhteistoiminnallisiin pyrkimyksiin vähentää yritysten välisissä toiminnoissa synty- neitä tai niistä aiheutuneita kustannuksia (Cooper & Slagmulder 2004, 2) sekä yhteis- toiminnallisiin pyrkimyksiin vähentää kustannuksia ja lisätä tuotettua lisäarvoa (ks. Mm. Cullen & Meira 2010, 46). Avoimet kirjat -menetelmällä (open-book accounting, OBA) tarkoitetaan kustannustietojen paljastamista yritykselle, jonka kanssa ollaan yhteistyösuhteessa. OBA:n liittymistä yritysten väliseen laskentatoimeen ja niiden merkityksen kasvuun vaikuttaneisiin tekijöihin havainnollistetaan kuviossa 2.



Kuvio 2. Open-book accounting

Kirjallisuudessa OBA:ta tarkastellaan tyypillisesti IOCOM:n edellytyksenä (Lamming, 1993, 214; Kulmala 2002, 157). OBA on ilmiönä verraten nuori ja siihen liittyvät empiiriset tutkimukset ovat pääosin IOCOM:n sovellustapoja kartoittavia tapaustutkimuksia (Hoffjan et al. 2011, 230–234). Tutkimuskohteena ovat tyypillisesti kypsillä toimialoilla toimivien tuotantoyritysten väliset suhteet, joissa suhteen johtamisessa aktiivisempänä osapuolena on vahvemman neuvotteluaseman omaava kärkiyritys. Tutkittaessa OBA:n implementointia lähtökohtana pidetään suhteiden yhteistyöperustaisuutta ja yritysten välistä luottamusta (Pois lukien mm. Hoffjan et al. 2011, 246). Empiirisissä tutkimuksissa havaittu kärkiyrityksen vahva neuvotteluasema ja yritysten välisen luottamuksen edellytys ovat transaktiokustannusteorian näkökulmasta ristiriidassa keskenään, sillä neuvotteluvoiman jakautuessa epätasaisesti on opportunismien uhka suuri. OBA on tutkimuskohteena uusi, eikä vakiintunutta näkemystä siitä, minkä tyyppisiin yritysten välisiin suhteisiin se soveltuu ole. Tutkielmassa eritellään aluksi liiketoimintasuhteita niihin kuuluvien yritysten välisten prosessien erityispiirteiden ja yhteistoiminnallisuuden valossa, minkä jälkeen käsitellään OBA:n soveltuvuutta eri suhdetyyppien johtamisen tueksi tarvittavan informaation tuottamisessa.

1.2 Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset

Tutkielmassa selvitetään mitä lisäarvoa OBA voi tuoda yritysten välisten toimintojen kontrolloinnissa ja koordinoinnissa tarvittavan informaation tuottamiseen. Yritysten välisten suhteiden johtamista tukevan informaation tuottamisen tutkiminen on tärke-

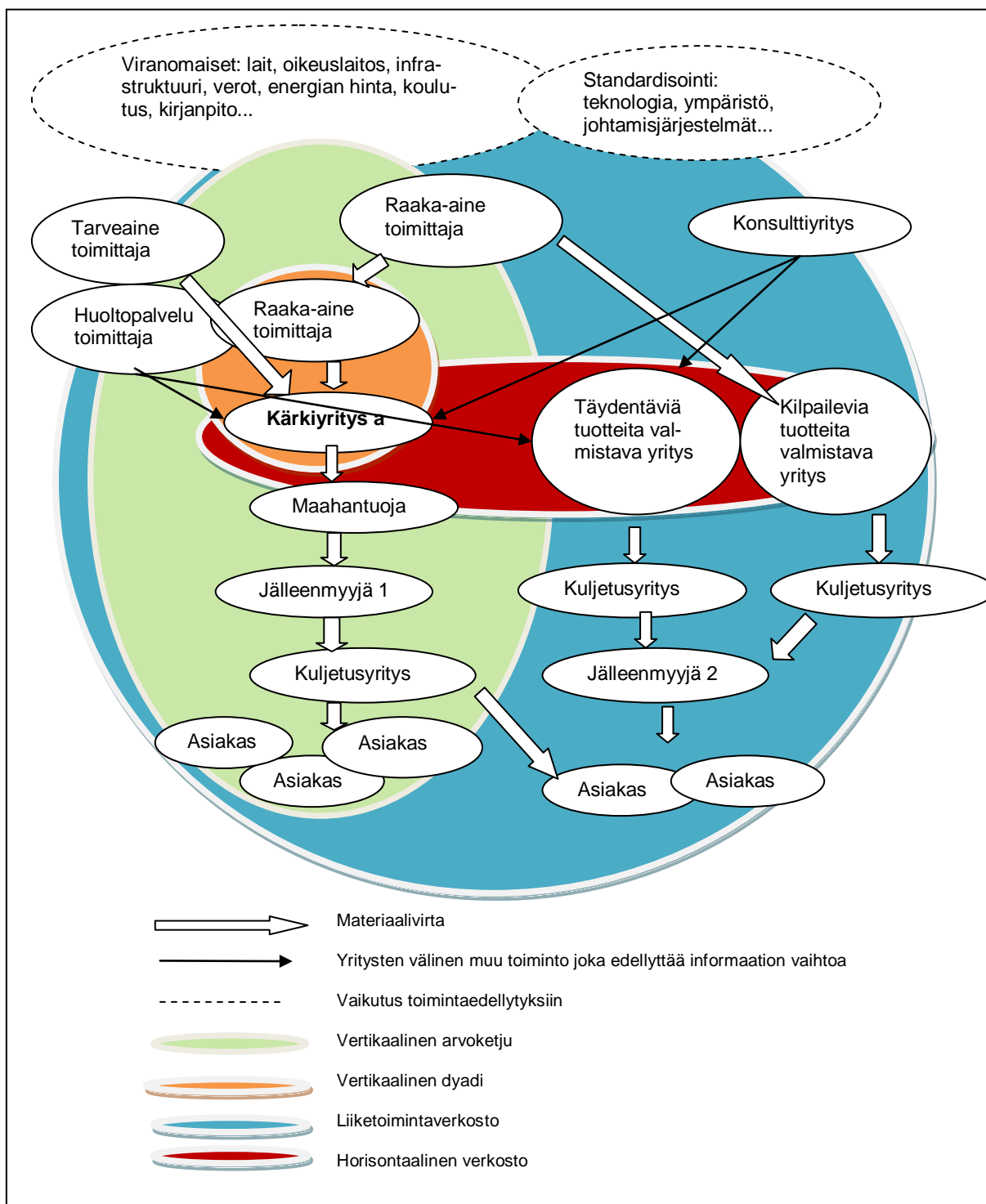
ää, sillä yritysten välisten suhteiden määrän kasvettua, niiden vaikutus yritysten kustannuksiin ja kilpailukykyyn on kasvanut ja yritysten välisten suhteiden johtamisesta on tullut monilla aloilla kilpailukykyyn kannalta kriittinen osaamisalue. Tutkielman tavoitteena on saada kokonaiskuva siitä, kuinka OBA soveltuu erilaisten yritysten välisten toimintojen kontrollointia ja koordinointia tukevan informaation tuottamiseen. Tutkielman tavoite voidaan muotoilla kysymyksen muotoon seuraavasti:

- Miten OBA soveltuu erilaisten yritysten välisten toimintojen kontrollointia ja koordinointia koskevaa päätöksentekoa tukevan informaation tuottamiseen?

Liiketoimintasuhteiden kirjo on kasvanut yksinkertaisten resurssien markkinaperusteisesta vaihdannasta kompleksisten resurssien vaihdantaan ja yritysten välisiin strategisiin yhteistyösuhteisiin. Tutkielmassa pyritään aluksi muodostamaan kokonaiskuva yritysten välisten suhteiden taustalla olevista tavoitteista ja yritysten välisten toimintojen kontrolloinnista. Tämän jälkeen suhteet pyritään jäsentämään ryhmiä suhteiden johtamisen tueksi tarvittavan informaation sisällön ja tuottamisen kannalta relevantilla tavalla. Suhteiden ryhmittelyn jälkeen eritellään OBA:n soveltamiseen liittyviä mahdollisuuksia ja haasteita kussakin suhdetyypissä. Alaongelmiksi muodostuvat seuraavat kysymykset:

- Mitä erilaisia tavoitteita liiketoimintasuhteiden taustalla esiintyy?
- Miten liiketoimintasuhteet voidaan tyypitellä suhteen tavoitteiden ja yritysten välisten toimintojen näkökulmasta?
- Miten OBA voi auttaa erityyppisten suhteiden johtamista tukevan informaation tuottamisessa ja hyödyntämisessä ja mitä haasteita sen soveltamiseen liittyy?

Tutkimuskohteen rajausta voidaan tarkastella organisaatorajojen ja suhteen elinkaarisen näkökulmasta. Tutkimuskohteena (kuvio 3) on vertikaalisten yritysten välisten suhteiden johtaminen. Tutkielma on rajattu kahdenvälisiin vertikaalisiin liiketoimintasuhteisiin eli dyadeihin. Kahdenvälisien suhteiden informaatiotarpeisiin ja informaation tuottamiseen vaikuttavia verkosto- ja sidosryhmätekiä ei tarkastella. Vertikaaliset liiketoimintasuhteet ovat saman arvoketjun eri toimintoja suorittavien yritysten muodostamia suhteita, joissa vaihdetaan tai jaetaan tuotteita, palveluita tai resursseja rahallista korvausta tai muuta taloudellista hyötyä vastaan (Cullen & Meira 2010, 35).



Kuvio 3. Vertikaaliset yritysten väliset suhteet osana liiketoimintaverkosta

Vertikaalisissa liiketoimintasuhteissa toimittaja ei tyypillisesti tuota hankkijayrityksen tuotteiden kanssa kilpailevia tuotteita eikä palveluita. Vertikaaliset suhteet voivat liittyä yrityksen ydin- tai tukitoimintoihin. Hoffjan et al. (2011, 246) tekemän kyselytutkimuksen perusteella on päätetty analysoida OBA:n soveltamista sekä yhteistyö- että neuvotteluvoimaan perustuvissa yritysten välisissä suhteissa, vaikka kirjallisuudessa

on argumentoitu vakuuttavasti sen puolesta, ettei OBA sovellu ei-yhteistyölähtöisiin suhteisiin. Hoffjan et al. (2011, 246) tutkimuksessa havaittiin, että valtaosa vastaajista, jotka työskentelivät yrityksessä, jonka hankintasuhteissa sovelletaan OBA:ta, näkivät yksipuolisen edun tavoittelun OBA:n soveltamisen tärkeimmäksi tavoitteeksi. Tarkastelun ulottamisella koko yhteistyö – nollasummapeli -akseliin pyritään hahmottamaan laaja-alainen kokonaiskuva OBA:n soveltuvuudesta eri-tyyppisten yritysten välisen vaihdantasuhteiden johtamista tukevan kustannusinformaation tuottamiseen.

Keskittyminen olemassa olevan suhteen johtamiseen ilmenee tutkielmassa siten, että suhteen perustamisvaihetta tarkastellaan vain olemassa olevan suhteen johtamisen kannalta. Ulkoistamis päätöstä ja potentiaalisten yhteistyökumppaneiden arviointia ja valintaa ei käsitellä. Haastavaa tutkimuksen näkökulmaa valittaessa on ollut vaihdantaprosessin ja -suhteen erottaminen toisistaan. Ulkoistettujen hankintojen ja toimintojen määrän kasvettua yritykset ovat pyrkineet vähentämään koordinoitavien suhteiden määrää keskittämällä useita hankintoja samalle toimittajalle.

Yksittäisessä suhteessa vaihdettavien resurssien ja yritysten välisen toimintojen kirjo voi ulottua erilaistumattomien raaka-aineiden vaihdannasta yhteisiin kehityshankkeisiin (Cullen & Meira 2010, 39). Erilaiset yhteistyömuodot edellyttävät erilaisia kontrolli- ja koordinoitimenetelmiä (Ford & Håkansson 2010, 26). Tutkittaessa yritysten välisiä suhteita vaihdettavan resurssin ja siihen liittyvien yksittäisten yhteistyöprosessien näkökulmasta voidaan kyseiseen transaktioon liittyviä informaatiotarpeita eritellä. Ongelmana resurssien ominaisuuksiin perustuvassa näkökulmassa on kuitenkin se, että se ei huomioi saman liiketoimintasuhteen muissa transaktioissa kehittyneet suhteen ominaisuudet, kuten luottamuksen, jotka vaikuttavat yritysten keskinäiseen avoimuuteen. Tutkielmassa ei ole löydetty johdonmukaista tapaa erottaa yksittäisten prosessien ja liiketoimintasuhteen näkökulmaa toisistaan. Kappaleessa kaksi kontrollimenetelmiä tarkastellaan ensin yksittäisten vaihdantaprosessien näkökulmasta. Tämän jälkeen suhteet jaetaan ryhmiin kokonaisten liiketoimintasuhteiden näkökulmasta.

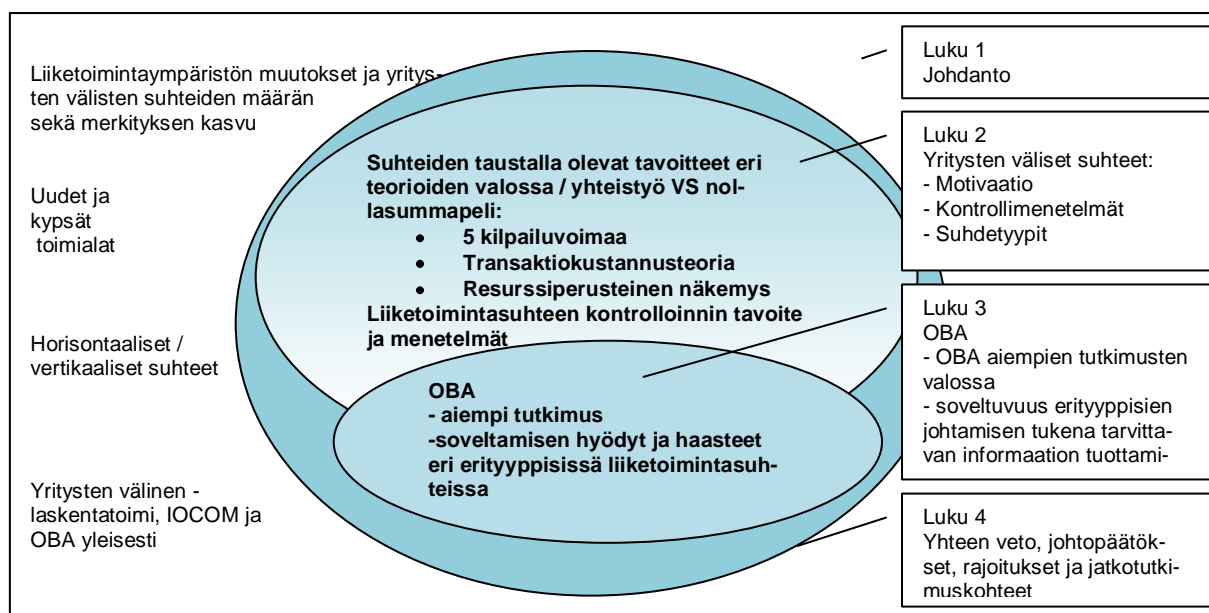
1.3 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tutkimus on teoreettinen. Siinä pyritään aiemman tutkimuskirjallisuuden valossa selittämään erityyppisten liiketoimintasuhteiden kontrolli- ja koordinoitimenetelmien, niiden tueksi tarvittavan informaation ja OBA:n liittymistä toisiinsa (Jyväskylän yliopisto 2011). Laskentatoimen tutkimuskirjallisuudessa ei ole vakiintunutta näkemystä siitä, kuinka vaihdannan taustalla olevat motiivit, vaihdannan kontrollimenetelmät ja OBA:n soveltuvuus ja soveltamiseen liittyvät haasteet liittyvät toisiinsa. Näin ollen ei voida testata olemassa olevan viitekehyksen paikkansapitävyyttä empiirisesti kerätyn aineiston tai kirjallisuuskatsauksen valossa. Eri osa-alueita koskevia aikaisempia empiirisiä ja teoreettisia tutkimuksia yhdistämällä pyritään vastaamaan tutkimuskysymyksiin, jotta saatuja vastauksia voidaan tulevaisuudessa arvioida empiirisen aineiston tai aiemman kirjallisuuden valossa. Tekstiä pyritään elävöittämään muutamien esimerkein. Esimerkeissä hyödynnetään aiempia empiirisiä tapaustutkimuksia.

Aineistona käytetään pääosin kansainvälisissä lehdissä julkaistuja tutkimusartikkeleita, tieteellisistä artikkeleista koostuvia kokoelmateoksia sekä muutamia perusteoksia. Tutkimuksessa ei esitetä käsiteltäviä teorioita koskevaa laajamittaista kirjallisuuskatsausta. Lähdeaineistoa hankittaessa on rajauduttu laajalti sovellettujen teorioiden (esim. transaktiokustannus teoria ja resurssiperustainen näkemys) kohdalla artikkeleihin, joissa teoriaa tarkastellaan yritysten välisten suhteiden näkökulmasta. Tästä johtuen käytetty lähdekirjallisuus on pääosin julkaistu 90-luvulla tai sen jälkeen. OBA on tutkimuskohteena suhteellisen uusi mikä näkyy myös siihen liittyvien tutkimusjulkaisujen määrässä ja julkaisu ajassa. OBA:ta koskevat lähteet ovat kaikki julkaistu 2000-luvulla.

1.4 Työn rakenne

Tutkielma koostuu viidestä luvusta. Sen rakennetta havainnollistetaan kuviossa 4.



Kuvio 4. Työn rakenne

Johdannossa esitellään verkostoitumisen, yritysten välisen laskentatoimen, IOCOM:n ja OBA:n taustaa, tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma, asetetaan tutkimuksen rajaukset sekä määritellään tutkimusmenetelmä ja -aineisto. Toisen luvun alussa käsitellään yritysten motiiveja solmia yritysten välisiä suhteita ja tarkastellaan suhteiden kontrolli- ja koordinoitimenetelmiä. Tämän jälkeen kuvataan suhteen motiiveihin ja yritysten välisten prosessien luonteeseen perustuvia suhdetyyppejä. Suhteiden luokittelun perusteena ovat suhteen motiivit ja yritysten välisten toimintojen luonne vaikuttavat sekä siihen, millaista laskentainformaatiota suhteen johtamista koskevien päätösten tueksi voidaan ja on relevanttia tuottaa, että informaation tuottamiseen liittyviin edellytyksiin, kuten yritysten väliseen luottamukseen. Kolmas luku käsittelee OBA: ta. Luvun alussa tarkastellaan aiempia empiirisiä ja teoreettisia artikkeleita, jonka jälkeen tarkastellaan OBA:n soveltamisen hyötyjä ja haasteita erityyppisissä vertikaalisissa liiketoimintasuhteissa. Viimeisen luvun alussa esitetään lyhyt yhteen-veto tutkimuksesta. Tämän jälkeen esitetään johtopäätökset, arvioidaan tutkimuksen rajoituksia ja esitetään jatkotutkimustarpeet.

2 VERTIKAALISET LIKETOIMINTASUHTEET

Seuraavassa kappaleessa käsitellään ulkoistamispäätösten taustalla olevia tavoitteita. Erilaisten tavoitteiden tunnistaminen on OBA:n soveltamisen kannalta tärkeää, koska tavoitteet vaikuttavat sekä siihen mitä informaatiota suhteen johtamista koskeva päätöksenteko edellyttää, että yritysten halukkuuteen tuottaa ja luovuttaa informaatiota. Tavoitteiden jälkeen käsitellään vaihdettavan resurssin, yritysten välisten toimintojen erikoistuneisuuden sekä niihin liittyvän epävarmuuden vaikutusta valittavissa oleviin kontrollimenetelmiin. Esitettyjä yritysten välisten suhteiden motiiveja, kontrollimenetelmiä ja kontrollimenetelmiin vaikuttavia tekijöitä hyödynnetään kappaleen lopussa, missä yritysten väliset suhteet jaetaan kategoriin ryhmiin.

2.1 Yritysten välisten suhteiden taustalla olevat motiivit

Yritysten tee itse / osta -päätösten motiiveja käsitellään laskentatoimen kirjallisuudessa mm. kustannusten minimoimisen, yrityksen resurssien arvon maksimoimisen ja joustavuuden lisäämisen näkökulmasta (Madhok 1997, 57; Ståhle et al. 2002, 17–32). Tutkielmassa tarkastellaan liiketoimintasuhteiden taustalla olevia tavoitteita lyhyesti viiden kilpailuvoiman mallin, transaktiokustannusteorian ja resurssiperustaisen teorian näkökulmista. Eri teorioita yhdistämällä pyritään avaamaan erityyppisten yritysten välisten suhteiden johtamiseen vaikuttavia tavoitteita. Yritysten välisten toimintojen koordinoimista ja kontrolloimista tukevia menetelmiä arvioitaessa, kehitettäessä ja sovellettaessa on tärkeää kyetä arvioimaan menetelmän soveltuvuutta erityyppisiin vaihdanta- ja yhteistyöprosesseihin, sillä yksittäisillä yrityksillä on monen tyyppisiä liiketoimintasuhteita ja yksittäisissä liiketoimintasuhteissa voi olla monenlaisia vaihdantaprosesseja. Tämän lisäksi liiketoimintasuhteet voivat muuttua ajan myötä.

Viiden kilpailuvoiman malli tarkastelee yritysten välisiä vertikaalisia suhteita yritysten neuvotteluaseman näkökulmasta. Porterin (1979, 137–145) kehittämän viiden kilpailuvoiman mallin tavoitteena on paljastaa perusstrategiat, joiden avulla yritykset kykenevät saavuttamaan kestävän, monopolivoimaan perustuvan kilpailuaseman (Ståhle et al. 2002, 21). Porterin viidestä kilpailuvoimasta kaksi, ostajien ja toimittajien neuvotteluvoima, liittyvät vertikaalisen arvoketjun sisäiseen kilpailuun (Porter 1979, 140). Kolme muuta kilpailuvoimaa ovat uusien alalle tulijoiden, nykyisen kilpai-

lun ja korvaavien tuotteiden uhka (Porter, 1979, 141). Viiden kilpailuvoiman mallin mukaan yritykset pyrkivät ensisijaisesti säilyttämään vahvan neuvotteluasemansa suojaamalla omaa asemaansa arvoketjussa ja rakentamalla kilpailunesteitä (Porter 179, 143). Toimittajien ja alihankkijoiden keskinäinen kilpailu ja vaihtoehtoisten ostajien puute vahvistavat ostajayrityksen neuvotteluasemaa suhteessa toimittajiin. Teorian mukaan vahvaa neuvotteluasemaa voidaan arvoketjun sisäisissä suhteissa hyödyntää vaihdannan ehdoista neuvoteltaessa (Porter 1979, 140).

Teoriaa kehitettäessä liiketoimintaympäristön muutokset olivat hitaampia kuin nykyään, yritykset pitkälle vertikaalisesti integroituneita ja yritysten välisissä suhteissa vaihdettiin resursseja, joiden tuottamisen edellytyksenä ei ollut yrityksiä välisien toimintojen pitkälle viety integroituminen. Vaikka viiden kilpailuvoiman -mallin avulla ei voida analysoida yritysten väliseen yhteistyöhön perustuvia suhteita, auttaa se analysoimaan sellaisia vaihdantasuhteita, joissa osapuolien ensisijainen tavoite on neuvotteluaseman epätasapainoon perustuvien opportunistisien etujen tavoittelu. Teoria ei huomioi yhteistyöperustaisten suhteiden avulla saavutettavissa olevia etuja. Neuvotteluvoiman epätasainen jakaantuminen ja informaation asymmetria lisäävät opportunistisen käyttäytymisen riskiä heikommassa asemassa olevan yhteistyökumppanin näkökulmasta. Porterin (1979, 140) viiden kilpailuvoiman mallin mukainen neuvotteluvoima vaikeuttaa luottamusperustaisten suhteiden syntymistä samaan arvoketjuun kuuluvien yritysten välille. Mallin näkemys kilpailuaseman kehittämisestä ei vastaa tilanteisiin, joissa kilpailuaseman kehittäminen edellyttää samaan arvoketjuun kuuluvien yritysten korkeaa verkostoituneisuutta. (Ks. Mm. Christopher 1998, 234; Ståhle et al. 2002, 22; Håkansson et al. 2010, 6)

Transaktiokustannusteoria tarkastelee tee itse / osta – päätöksiä vaihdannasta ja vertikaalisesta integroitumisesta aiheutuvien kokonaishyötyjen ja -haittojen perusteella. Alkuperäinen transaktiokustannusteoria huomioi hankinta- ja tuotantohinnan lisäksi tuotannon aiheuttamat byrokratiakustannukset ja hankinnasta aiheutuvat transaktiokustannukset. Myöhemmin transaktiokustannusteoriaa on täydennetty huomioimalla myös tuotannosta syntyvät byrokratiahyödyt ja hankinnasta syntyvät transaktiohyödyt. (Ståhle et al. 2002, 33 -42)

Transaktiokustannusteorian mukaan transaktiokustannuksia nostavat (Stähle et al. 2002, 38; Dekker 2004, 28):

- Resurssien spesifisyys; mitä heikommin resurssit soveltuvat käytettäväksi vaihtoehtoisissa toiminnoissa, sitä vaikeampi vaihdantaan on soveltaa markkinaperusteisia kontrollimenetelmiä.
- Markkina- ja teknologiaepävarmuus; mitä suurempi epävarmuus transaktioon kohdistuu, sitä vaikeampi vaihdantaa on koordinoita ja kontrolloida etukäteen laadittujen sopimuksien avulla.
- Transaktion toistuvuus; mitä useammin transaktio toistuu, sitä paremmin yritykset kykenevät määrittelemään yhteistyön ehdot ja sitä pienempi neuvottelukustannuksien osuus tyypillisesti on
- Informaation asymmetria; mitä epätasaisemmin informaatio osapuolien välillä jakaantuu, sitä korkeampi on opportunistin uhka ja sitä vaikeampi vaihdantaa on kontrolloida.
- Yhteistyökumppanien opportunisti; yhteisten intressien puute ja epätasainen neuvotteluvoima lisäävät yhteistyökumppanin opportunistisen käyttäytymisen uhkaa. Opportunistista käyttäytymistä estävien mekanismien, kuten yksityiskohtaisien sopimuksien ja takuujärjestelyiden käyttö, sekä opportunistin uhan realisoituminen lisäävät transaktiokustannuksia.

Tiivistäen voidaan sanoa, että mitä markkinakelpoisempi vaihdettava resurssi on, sitä alhaisempia ovat sen vaihdantaan liittyvät transaktiokustannukset. Transaktiokustannusteorian mukaan yritykset suosivat yhteistyösuhteita silloin, kun liiketoimeen kohdistuvat transaktiokustannukset ovat keskitasoa, mutta eivät riittävän korkeita puoltamaan vertikaalista integraatiota (Gulati 1995, 87). TCT:tä kritisoidaan siitä, että sen avulla on vaikea eritellä erityyppisiä yritysten välisiä suhteita ja niitä pidetään pikemminkin markkinoiden ja hierarkioiden väliin jäävänä homogeenisena ryhmänä (Dekker 2004, 29).

Resurssiperustaisen näkemyksen (resource-based view, RBV) lähtökohtana ovat vaihdantakustannusten ja -hyötyjen sijaan kestävästä kilpailuetua luovien resurssien ja kyvykkyyksien ominaisuudet. Käsitteellä ”resurssi” viitataan tutkielmassa aineellisiin ja aineettomiin vaihdannan kohteisiin, kuten raaka-aineisiin, komponentteihin, IT-järjestelmiin ja palveluihin, joita hyödynnetään lopputuotteiden tai palveluiden ai-

kaansaamisessa. Resurssin tuottaminen ja hyödyntäminen edellyttää erilaisia kyvykkyksiä. Termillä ”kyvykkyys” viitataan yrityksen kapasiteettiin hyödyntää sen hallussa olevia resursseja (Amit & Schoemaker 1993, 35). Yrityksen kyvykkyys voi perustua mm. sen kykyyn siirtää osaamista yrityksen sisällä. Kyvykkyksiä ei voida vaihtaa suoraan yritysten välillä, mutta yritysten tehdessä yhteistyötä ne voivat hyödyntää eri yritysten kyvykkyksiä ja siten luoda resursseja, joiden kehittäminen ei olisi mahdollista yksittäisen yrityksen kyvykkyyksillä ja sen käytössä olevilla resursseilla. Resurs-siperustaisessa näkemyksessä yritysten väliset suhteet nähdään keinona hankkia ja luoda vaikeasti liikuteltavia resursseja ja kyvykkyksiä. Käsiteltäessä vaihdantasuh-teita pysyvän kilpailuedun, ei olemassa olevien toimintojen mahdollisimman tehok-kaan tuottamisen näkökulmasta, korostuu yritysten välisten suhteiden tavoitteiden tarkastelussa kustannustehokkuuden lisäksi lisäarvontuottamisen näkökulma.

RBV:n mukaan kilpailukyvyn perustana ovat resurssien ominaisuudet. Erot yritysten taloudellisessa menestymisessä perustuvat toisistaan eroaviin resursseihin, jotka ovat arvokkaita, harvinaisia, vaikeita jäljitellä ja korvaamattomia (eng. Valuable, Rare, Inimitatable, Nonsubstitutable, VRIN). Kilpailukyvyn kannalta tärkeimpiä resursseja ei voida ostaa markkinoilta. Mahdollisuutta ostaa arvokkaita resursseja yrityksen ulko-puolelta ja kontrolloida niitä ostaja-organisaation sisällä, rajoittaa niiden kytkeytymi-nen toisiin resursseihin ja juurtuminen organisaation rakenteisiin (Chi 1994, 276). Yritysten välisten suhteiden avulla yritykset voivat saada käyttöönsä tarvitsemansa resurssit, vaikka yritysosto ei ole mahdollinen tai se johtaisi tilanteeseen, jossa yritys joutuisi maksamaan myös tarpeettomista resursseista. (Barney 1991, 106; Brahma & Chakraborty 2011, 9-10)

RBV:n mukaan strategisten yhteistyösuhteiden taustalla on tavoite koota, jakaa tai vaihtaa arvokkaita resursseja ja kyvykkyksiä toisen yrityksen kanssa silloin, kun niitä ei voida vaihtaa tehokkaasti markkinoilla tai hankkia yritysostojen avulla. Näin yritys pyrkii lisäämään olemassa olevien resurssiensa arvoa yhdistämällä ne toisen yrityk-sen hallussa oleviin resursseihin. Nopeasti muuttuva liiketoimintaympäristö vaikeut-taa tulevaisuudessa tarvittavien resurssien ja kyvykkyksien tunnistamista. Pitkän valmistus- tai kehittämisajan vaativien resurssien tai kyvykkyksien hankkimisen yri-tysten ulkopuolelta katsotaan voivan nopeuttaa mukautumista ympäristön muutoksiin (Mouritsen & Thrane 2006, 241). (Das & Teng 2000, 37)

2.2 Vaihdamman kontrollointi

Vaikka ulkoistamisen pääargumenttina on usein ydintoimintoihin keskittyminen, on yrityksen kyettävä kontrolloimaan hankittavien resurssien laatua ja hankinnasta aiheutuvia kustannuksia sekä kehittämään yritysten välisiä toimintoja yhteistyössä toimittajan kanssa. Kontrollimenetelmillä tarkoitetaan niitä prosesseja ja mekanismeja, joiden avulla pyritään luomaan yritysten välisten toimintojen ympärille muodolliset ja epämuodolliset rakenteet, jotka motivoivat yhteistyökumppaneita saavuttamaan toivottuja tai ennalta määriteltyjä tuloksia (Dekker 2004, 30). Yksittäisen yrityksen näkökulmasta kontrollimenetelmillä pyritään varmistamaan, että edellä käsitellyt, neuvotte-luaseaman hyväksikäyttöön, tehokkuuden tai lisäarvontuottamiskyvyn maksimointiin perustuvat suhteelle asetetut tavoitteet saavutetaan. Johdonlaskentatoimen ja tehokkaiden kontrollimenetelmien katsotaan olevan kriittisiä tekijöitä yritysten välisen suhteen johtamisen ja suorituskyvyn kannalta (Dekker 2004, 28). Suhteen kontrollimuotoja valitessaan yritys joutuu optimoimaan kontrollista ja sen puutteesta aiheutuvien kustannuksien välillä, vaihdannan kohteelle mahdollisten kontrollimuotojen rajoissa (Williamson 1985, 47; Spekle' 2002, 4). Kontrollimenetelmät (Taulukko 1) joiden avulla transaktioriskeiltä pyritään suojautumaan, voidaan luokitella markkina-, byrokratia- ja luottamusperustaisiin menetelmiin (Van der Meer-Kooistra & Vosselman 2000, 60)

Vaihdettavien resurssien erikoistuneisuudella tarkoitetaan suoritteen aikaansaamiseksi käytettyjen resurssien sitoutumisesta aiheutuvien vaihtoehtoiskustannuksien suuruutta (Spekle' 2006, 6). Erikoistuneisuus vaikuttaa resurssin markkinakelpoisuuteen. Erikoistuneisuuden ollessa alhainen vaihdettavien resurssien ominaisuuksissa ei ole merkittäviä eroja, resursseja voidaan myydä eri asiakkaille ja ostaa eri myyjiltä. Tällöin resurssien vaihdannan ympärille muodostuu markkinat, joilla hinta toimii koordinoivana tekijänä. Resurssin erikoistuneisuuden ollessa keskinkertainen, sen soveltuvuus muuhun kuin tarkoitettuun käyttöön ja/tai sen mahdolliset toimittajat ovat rajattuja. Mahdollisia ostajia ja toimittajia on useita, mutta niiden määrä ei riitä muodostamaan tehokkaita markkinoita. Tällöin markkinaperusteiset kontrollimenetelmät, kuten yhteistyökumppanin vaihdon uhka ja mahdollisuus arvioida vaihdantakumppanin suoritusta vertaamalla sitä muihin toimijoihin, eivät yksin riitä estämään oppor-

tunistisen käyttäytymisen uhkaa, mutta auttavat määrittelemään tavoitteet ja kordinoimaan vaihdantakumppanien valintaa.

Taulukko 1. Kontrollimenetelmät (mm. Sako 1992, 44; Van der Meer-Kooistra & Vosselman 2000, 60 - 62; Dekker 2004, 31)

	Markkinaperustainen kontrolli	Sopimusperustainen kontrolli	Luottamusperustainen kontrolli
Resurssin erikoistuneisuus	Heikko	Keskinkertainen	Korkea (keskinkertainen)
Toimintojen ennalta määriteltävyys	Korkea	Keskinkertainen	Heikko (keskinkertainen)
Esimerkki vaihdannan kohteesta /yritysten välisestä toiminnosta	Raaka-aineet	Siivouspalvelu	Uuden tuotantomenetelmän kehittäminen
Kontrollimenetelmät	Kilpailu	Sopimukset; Toiminta- ja tavoiteorientoituneet	Luottamus: Suhde-, sopimus- ja osaamisperustainen luottamus
Sopimusvaihe	Tarjouskilpailu	Tarjouksiin liittyvät menettelytavat Yksityiskohtaiset valintakriteerit	Yhteistyökumppanin valinta perustuu maineeseen, vuorovaikutukseen ja sosiaalisiin verkostoihin Viitekehykselliset luottamuspohjaiset sopimukset
Toteutusvaihe	Jaksottaisesti tapahtuva jälkikäteinen tarjouskilpailu	Suorituksia mitataan ja valvotaan yksityiskohtaisesti ja havaittuihin poikkeamiin suorituksen ja sopimuksen välillä puututaan välittömästi	Luottamuksen rakentaminen: - Riskin otto - Yhteinen päätöksenteko ja ongelmien ratkaisu - Yhteistyökumppanin kehittäminen

Mitä erikoistuneempia vaihdettavat resurssit ovat ja mitä suurempaa epävarmuutta vaihdantaan liittyy, sitä pienempi kilpailevien toimittajien tai ostajien uhka on ja sitä vaikeampaa on hinnoitella vaihdantaa vertaamalla vastaavan vaihdannan hintaan. Tällöin vaihdannan kontrollointi perustuu täysin sopimukseen tai luottamukseen. (Spekle 2002, 6) Yksityiskohtaisien sopimuksien laatimista rajoittavat yrityksen rajallinen kyky määritellä kaikki mahdolliset skenaariot, joihin sopimuksilla halutaan varautua, joten osa vaihdannasta jää tyypillisesti luottamuksen varaan (Spekle 2002, 6; Dekker 2004, 29).

Vaihdantaan liittyvä epävarmuus (Taulukko 1) voi johtua monista tekijöistä, kuten markkinoista, ulkoisesta ympäristöstä, vaihdettavien resurssien kompleksisuudesta tai niiden ainutkertaisuudesta. Epävarmuus heikentää mahdollisuutta määritellä vaih-

dannan kohde etukäteen. Vaihdataan vaikuttavien tekijöiden muuttuessa etukäteen laadittujen määritelmien ja sopimuksien relevanttius laskee ja ne estävät muutoksiin sopeutumista. Resurssin ja yhteistyöprosessin määrittelemiseen liittyvät ongelmat ovat yhteydessä siihen, voidaanko yritysten välistä toimintaa kontrolloida etukäteen laadittujen sopimuksien avulla. Kun toimintoja ei voida määritellä etukäteen, edellyttää niiden koordinointi ja kontrollointi jatkuvaa yritysten välistä vuorovaikutusta. Tutkijoiden näkemykset siitä, kuuluvatko tavoitteiden määrittelemisen ja strategian suunnittelu osaksi kontrolliprosessia, vaihtelevat. Kontrolliprosessi voidaan nähdä ulkoa annettujen tavoitteiden toteuttamisen valvontana tai tavoitteiden muotoileminen voidaan katsoa osaksi kontrolliprosessia. Ennalta laadittuihin seikkaperäisiin tavoitteisiin keskittymisen nähdään usein olevan ristiriidassa muuttuvassa ympäristössä vaadittavan sopeutumis- ja oppimiskyvyn kanssa. (Spekle 2002, 5-6; Merchant & Otley 2007, 785)

Markkinaperustaiset kontrollimenetelmät (Taulukko 1) viittaavat vaihdantaan, jossa kilpailu estää opportunistista käyttäytymistä ja kysynnän ja tarjonnan perusteella muodostuva hinta koordinoi vaihdantaa (Van der Meer-Kooistra and Vosselman, 2000, 59). Resurssien erilaistumattomuus, liikkuvuus ja riittävä ostajien ja toimittajien määrä mahdollistavat tehokkaat markkinat, joilla toimijat eivät voi vaikuttaa hintoihin. Markkinaperustaisissa transaktioissa toimittajayritys valitaan tarjouskilpailun perusteella. Sopimuksen laatimisesta aiheutuva kustannus on alhainen, sillä vaihdannan hinta perustuu standardoituun suoritteeseen ja sille on helppo löytää vertailukohde. Toteutusvaiheessa sovittujen toimitusehtojen kilpailukykyisyyttä arvioidaan jaksottaisesti tapahtuvan jälkikäteisen tarjouskilpailun avulla. Markkinaperustaiset kontrollimenetelmät perustuvat yksittäisten yritysten edun tavoitteluun. Tehokkailla markkinoilla transaktiokustannukset ovat alhaisia eikä neuvotteluvoimaa synny. Markkinaperustaisissa suhteissa hankittavissa olevat resurssit eivät ole liikkumattomia tai harvinaisia, eivätkä vaihdantasuhteessa hankittavat resurssit siten itsessään ole potentiaalisia kilpailuedun lähteitä, vaan ne ovat myös kilpailijoiden saatavilla (Johanson & Mattson 1987, 41).(Van der Meer-Kooistra & Vosselman 2000, 59–62)

Sopimusperustaiset kontrollimenetelmät (Taulukko1) perustuvat sopimukseen, joissa vaihdettava resurssi ja vaihdantaprosessi määritellään yksityiskohtaisesti. Yhteistyökumppanit valitaan potentiaalisten yritysten joukosta ennalta määriteltyjen kriteerien perusteella ja yhteistyö alkaa tarkkojen sopimusten laatimisella. Sopimusvaiheen jäl-

keen kontrollin pääpaino on laadittujen sopimusten ja toteutuneiden suoritusten yhteneväisyyden valvonnassa. Sopimusperustainen kontrolli vaatii suoritteen yksityiskohtaista tuntemista ja liittyy tyypillisesti rutiinitehtäviin ja suoritteisiin, joista yrityksellä on paljon kokemusta. Sopimukset voidaan laatia suoritusten ja / tai toimintatapojen näkökulmasta. Toiminto-orientoituneessa kontrollissa asetetut tavoitteet liittyvät suoritettavien toimintojen tarkkaan määrittelyyn ja seurantaan. Tavoiteorientoitunut kontrolli koskee toiminnan vaikuttavuuden arviointia (Ouchi 1977, 98; Dekker 2004, 31). (Van der Meer-Kooistra and Vosselman 2000, 59)

Rousseau et al. (1998, 394) määrittelee luottamuksen ”*psykologiseksi tilaksi jossa hyväksytään haavoittuvuus toisen osapuolen toimintaa tai aikomuksia koskevien positiivisten odotusten perusteella*”. Luottamus voidaan jakaa sopimus-, osaamis- ja goodwillperustaiseen (hyvään tahtoon perustuvaan) luottamukseen. Sopimusperustainen luottamus viittaa siihen, että uskotaan kumppanin täyttävän sopimusehdot riippumatta siitä ovatko ne kirjallisia vai eivät. Osaamisperustainen luottamus viittaa siihen, että luotetaan yhteistyökumppanin tekniseen- ja organisatoriseen kykyyn täyttää sopimusehdot. Goodwillperustainen luottamus viittaa siihen, että yhteistyökumppanit luottavat molemminpuoliseen sitoumukseen toimia toistensa edun mukaisesti ilman, että kaikkia etuja palvelevia toimintoja on määritelty sopimuksissa. (Sako 1992, 43–44)

Luottamusperustaiset kontrollimenetelmät (Taulukko1) tukevat toiminnan koordinoimista ja suunnittelua silloin, kun toimintoja ei voida määritellä etukäteen. Tämä on tyypillistä esimerkiksi innovaatiovetoisissa hankkeissa ja merkittävien organisaatiomuutosten aikana, jolloin olemassa oleva tietotaito ja rutiinit eivät enää ole relevantteja tai niitä pitää soveltaa uudella tavalla. Luottamukseen perustuvan kontrollin tyypillinen piirre on selkeästi määritellyn vastuunjaon ja etukäteen laadittujen tavoitteiden puute. Kyvyttömyys määritellä tehtävää etukäteen ja toimintalinjan muovaaminen tehtävän aikana johtavat siihen, että vastuualueet muuttuvat esiin nousseiden tarpeiden mukaan (Spekle’ 2002, 4-6,11). Yhteistyökumppanin valinta perustuu luottamukseen, jonka taustalla voi olla yrityksen johdon ystävyyssuhteet, yritysten aiempi yhteistyö tai maine luotettavana yhteistyökumppanina. Sopimusvaiheessa laadittavat sopimukset ovat yleisluontoisia. (Van der Meer-Kooistra & Vosselman 2000, 59)

Vaikeasti määriteltävissä olevissa vaihdantaprosesseissa toimijoiden osaaminen lisääntyy hankkeen edetessä. Syntyvä tieto on hajanaista ja epäsymmetrisesti jakautunutta koska eri henkilöt ja organisaatiot toimivat eri tehtävien parissa ja tarkastelevat toimintoa eri näkökulmista. Tällöin muodostuu erillisiä osaamisalueita. Informaation jakaminen muodostuu rationaalisten, eri näkökulmat huomioon ottavien päätöksi- en edellytykseksi. Mikäli toimijat pelkäävät, että informaatiota käytetään myös arvi- oinnin, ei vain oppimisen ja toiminnasta esiin nousseiden strategioiden muodostami- sen tukena, informaation tuottajat voivat pyrkiä antamaan todellista positiivisemmän kuvan toiminnasta. Relevantteja yksityiskohtia saatetaan vähätellä tai muuttaa, jolloin tuotetun informaation arvo arvioinnin ja oppimisen tukena laskee. Yritysten välisiä toimintoja muodostettaessa johdon osallistuminen on arvokasta sekä toiminnan koordinoinnin ja informaation välittämisen, että suorituksen arvioinnin näkökulmasta. Kun johto seuraa projektia läheltä, voidaan taata arviointia tukevan informaation siir- tyminen riittävän korkealle hierarkiatasolle. (Spekle' 2002, 10 -12)

Womack et al. (1991) kuvaavat kirjassaan *The machine that chanced the world* eri- laisia käytäntöjä joita yritykset käyttävät pyrkiessään virtaviivaistamaan toimintojaan ja edistämään yritysten välistä yhteistyötä.

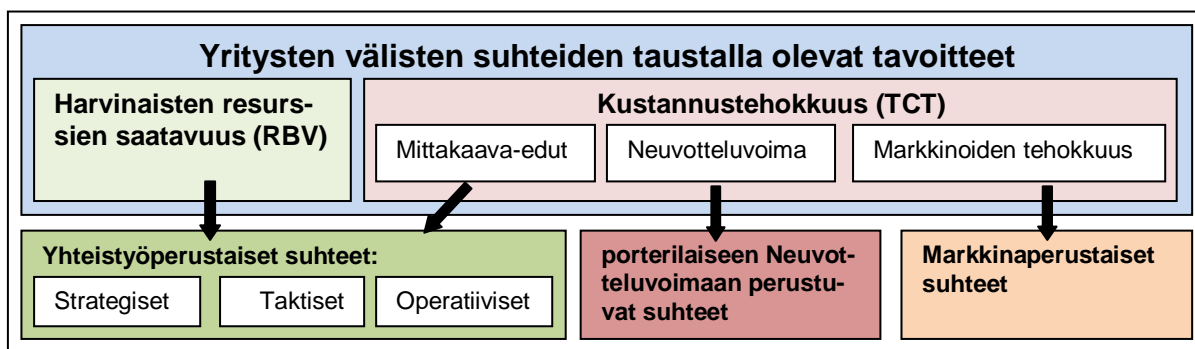
Esimerkiksi japanilaisissa autoteollisuuden yrityksissä, joissa kärkiyrityksen ja toimittajan välillä on tiivis yhteistyösuhde, johdon työkierto niin yrityksen eri toimintojen, kuin toimittaja- ja hankkijayrityksen välillä on tyypillisesti vilkasta (Womack et al. 1991, 148).

Työnkierto toimintojen ja yritysten välillä voi madaltaa informaation asymmetriaa eri yrityksiä ja vastuualueiden välillä, lisätä työntekijöiden kyvykkyyttä ymmärtää pää- töksien kokonaisvaikutuksia suhteen molempien osapuolien kannalta ja synnyttää yritysten välisiä henkilösuhteita.

Luottamusperustaisia kontrollimenetelmiä hyödynnetään lähinnä silloin kun luotetta- vampia ja selkeämpiä tapoja ei ole mahdollista käyttää. Projektien edetessä ja infor- maation lisääntyessä formaalimmat kontrollimenetelmät ovat usein tehokkaampia, sillä luottamukseen perustuvan kontrollin vaatima intensiivinen vuorovaikutus eri teh- täviä suorittavien yksilöiden ja organisaatioiden kesken kuluttaa paljon resursseja. Vaikka luottamusperustaisiin suhteisiin liittyvät transaktiokustannukset ovat korkeita, ovat tiiviin yhteistyön tuloksena kehitetyt toimintamallit tyypillisesti vaikeasti jäljiteltä- viä, mikä lisää niiden tuoman kilpailuedun kestävyyttä. (Spekle' 2002, 11–12)

2.3 Suhdetyypit

Viiden kilpailuvoiman mallin, TCT:n ja RBV:n perusteella tunnistetut yritysten välisten suhteiden perustamisen motivaatiot ovat kustannustehokkuus ja harvinaisten resurssien hankkiminen. Kuviossa 5. yritysten väliset suhteet on jaettu suhdetyyppeihin niiden taustalla olevien tavoitteiden perusteella.



Kuvio 5. Yritysten välisten suhteiden taustalla olevat tavoitteet ja suhdetyypit

Kustannustehokkuudella viitataan tilanteisiin, joissa resurssi voidaan hankkia yrityksen ulkopuolelta edullisemmin kuin tuottaa itse. Mahdollisuus hankkia resurssi yrityksen ulkopuolelta sisäisiä tuotantokustannuksia edullisemmin voi perustua markkinoiden tehokkaaseen kontrolliin, toimittajan mittakaavaetuihin perustuvaan tehokkuuteen tai ostajan vahvan neuvotteluaseman hyväksikäyttöön. Harvinaisten resurssien saatavuus ja yritysten osaamispääoman yhdistämisestä syntyvät hyödyt korostuvat yritysten välisten suhteiden motiivina silloin kun yritystä tarkastellaan kustannustehokkuuden sijaan lisäarvontuottamisen näkökulmasta.

Markkinaperustaisissa suhteissa vaihdetaan resursseja joilla on tehokkaat markkinat. Yritysten välisien toimintojen määrä on vähäinen ja kilpailu kontrolloi yritysten välistä vaihdantaa tehokkaasti (Van der Meer-Kooistra & Vosselman 2000, 59–62).

Neuvotteluvoimaan perustuvia suhteita kontrolloidaan sopimusperustaisien kontrollimenetelmien avulla ja niissä yritysten tavoitteet ovat tyypillisesti keskenään ristiriitaisia. Neuvotteluvoiman syntymisen edellytyksenä on tehokkaiden markkinoiden puute ja yritysten välisen riippuvuuden epäsuhta. Neuvotteluvoimaa voidaan hyödyntää tehokkaasti vain silloin, kun yritysten väliset velvoitteet on yksityiskohtaisesti

määriteltävissä, sillä suhteiden kontrollointi perustuu sopimuksiin. Neuvotteluvoiman epätasainen jakautuminen lisää opportunistisin uhkaa ja vaikeuttaa luottamuksen syntymistä silloinkin, kun yritys ei pyri hyötymään neuvotteluvoimastaan.

Yhteistoiminnallisuuden edellytyksenä on, että yhteistoiminnan avulla voidaan tuottaa lisäarvoa verrattuna opportunistiseen käyttäytymiseen. Vertikaalisissa yritysten välisissä suhteissa molemmat yritykset voivat hyötyä, jos yritysten välinen yhteistyö johtaa arvoketjun kilpailuaseman parantumiseen suhteessa horisontaalisiin kilpailun uhkiin (Stähle et al. 2002, 22). Yritysten välisissä yhteistoiminnallisissa suhteissa yhdistyy toimintojen omistamisen ja ostamisen piirteitä; niissä tarvitaan edelleen sopimuksia, mutta koska sopimukset ovat epätäydellisiä osa liiketoimen suorituksista jää yhteisen koordinoinnin varaan (Das & Teng 2000, 34). Yhteistoiminnallisia suhteita voidaan käytettävien kontrollimenetelmien lisäksi luokitella sen perusteella, mikä merkitys vaihdettavalla resurssilla ja vaihdantakumppanilla on yrityksen toiminnalle. Tiedon ja resurssien jakamisen asteen sekä luottamuksen määrän perusteella yritysten väliset suhteet voidaan luokitella operatiivisiin, taktisiin ja strategisiin (Stähle ja Laento 2000, 103).

Suhteen strategisuuden mitta on osittain rinnakkainen vaihdettavan resurssin määriteltävyyden kanssa. Esimerkiksi operatiivisissa suhteissa vaihdetaan tyypillisesti määriteltävissä olevia resursseja, joilla ei ole tehokkaita markkinoita. Vaihdettavan resurssin määriteltävyys ei yksin määritä suhteen strategisuutta, vaan vaihdanta voi olla yksi monista suhteeseen kuuluvien yritysten välisistä toiminnoista. Uusissa suhteissa yhteistyökumppanin valinta voi lisäksi perustua yritysten välisen yhteistyön potentiaaliin, jolloin suhteen taustalla oleviin tavoitteisiin vaikuttaa suhteelle asetetut odotukset, vaikka olemassa olevien yritysten välisten toimintojen määrä on matala. (toimitusketjun kehitysvaiheista mm. Lamming 1993, Berryl et al. 2000)

Operatiivisissa suhteissa luottamuksen taso ja tietopääoman jakaminen on alhaista eikä organisaatioilla ole yhteisiä rakenteita. Kontrolli perustuu markkinoihin tai yksityiskohtaisiin sopimuksiin, joissa vaihdannan kohde ja yritysten väliset toiminnot määritellään etukäteen. Ostaja hakee operatiivisen suhteiden avulla ratkaisua yksittäiseen ongelmaan, kun taas toimittajalle vaihdanta on avainliiketoimintaa (Stähle ja Laento 2000, 81- 82; Vesalainen 2006, 147). Erot ostaja- ja toimittajayrityksen koos-

sa voivat johtaa toimittajan neuvotteluaseman heikkouteen. Jos ostaja on toimittajan ainoa tai lähes ainoa ostaja on toimittajan neuvotteluasema heikko. Operatiivisia suhteita voidaan pitää neuvotteluvoimaan ja yhteistyöhön perustuvien suhteiden välisenä vedenjakajana, jossa yritykset eivät vielä luota toisiinsa riittävästi investoidakseen yhteisiin toimintoihin, mutta eivät myöskään pyri hyödyntämään neuvotteluvoimaansa täysimääräisesti.

Taktisten yhteistyösuhteiden avulla pyritään oppimaan uutta, yhdistämään prosesseja, poistamaan päällekkäisyyksiä ja sopeuttamaan toimintakulttuureja. Niissä vaihdettavien resurssien ja vaihdantaprosessien kontrollointi ei perustu vain sopimukseen, vaan tietopääoman ja resurssien jako ylittää sopimuksissa määritellyn. Vapaaehtoinen altistuminen transaktioriskeille perustuu luottamukseen. (Stähle ja Laento 2000, 86).

Strategisissa suhteissa pyritään tietopääoman yhdistämiseen siten, että osapuolet saavuttavat merkittävää strategista etua itselleen ja ovat todellisessa riippuvuussuhteessa. Strategisissa suhteissa luottamuksen taso sekä tietopääoman ja resurssien jakaminen ovat korkeat. Tällöin organisaatioiden sisäisten kannustin- ja valvontajärjestelmien on oltava linjassa keskenään, jotta eturistiriitoja eri yritysten työntekijöiden välillä ei synny. Luottamus voi rakentua mm. aiemmissa hankkeissa saavutettujen kokemusten, liikemerkin, referenssien tai auditointien varaan. Strategiset suhteet ovat riskialttiimpia kuin operatiiviset ja taktiset suhteet, mutta niihin kohdistuvat myös suurimmat tuotto-odotukset. Strategisten yhteistyösuhteiden muodostaminen on todennäköisintä silloin, kun molemmat yritykset ovat haavoittuvassa strategisessa asemassa; eli kun molemmat tarvitsevat resursseja tai molemmilla on hallussaan arvokkaita resursseja, joita suhteessa voidaan jakaa (Eisenhardt and Schoonhoven 1996, 137; Stähle & Laento 2000, 94).

3 OPEN-BOOK ACCOUNTING

3.1 Aiempi tutkimus

OBA (myös, cost transparency, open-book, open-book policy) tarkoittaa yhteistyökumppaneiden avointa kustannustietoutta, eli kustannustietojen paljastamista toiselle yritykselle (Tenhunen 2006, 101). Laskentatoimen kirjallisuudessa OBA:ta tarkastellaan yritysten välisten toimintojen kontrolloinnin ja tehostamisen välineenä (mm. Kajüter & Kulmala 2005; Mouritsen et al. 2001; Kulmala 2002). IOCOM on yritysten välisen laskentatoimen osa-alue, jonka tavoitteena on kehittää yritysten välisiä toimintoja kustannustehokkaammiksi.

OBA:n katsotaan tukevan IOCOM:n soveltamista merkittävästi, sillä se mahdollistaa sen, että päätöksenteon tukena on tietoa myös yksittäisen yrityksen rajojen ulkopuolella syntyvistä ja aiheutuvista kustannuksista (Windolph & Müller 2011, 1). Kustannussäästöt voivat liittyä joko olemassa olevien toimintojen optimointiin, tai pitkän aikavälin rakenteellisiin kustannuksiin. Yritysten välinen kustannusjohtaminen mahdollistaa yksittäisen yrityksen sisällä tapahtuvaa kustannusjohtamista suuremman arvoketjun osan kustannusjohtamisen ilman, että yritykset integroituvat vertikaalisesti (Kajüter & Kulmala 2005, 180-182). OBA:n tuloksellinen soveltaminen on todennäköisintä pitkäaikaisissa ja hierarkisissa verkostoissa, jotka valmistavat funktionaalisia tuotteita, sillä toimintojen määriteltävyys ja yritysten välinen luottamus tarjoavat vahvan pohjan OBA:n soveltamiselle (Kajüter & Kulmala 2005, 199, 202).

OBA:n soveltamista yritysten välisissä liiketoimisuhteissa on tutkittu pääosin tapaus-tutkimusten avulla (Windolph & Müller 2011, 1). OBA:ta soveltavien yritysten lähtökohtana katsotaan OBA:ta käsittelevissä tutkimuksissa olevan arvoketjun toiminnan tehostaminen suhteessa kilpaileviin arvoketjuihin ja molemmin puolisen hyödyn tavoittelu, koska kustannustietojen päätyminen ostajien, toimittajien tai kilpailijoiden käsiin ei-yhteistoiminnallisissa suhteissa on uhka yrityksen neuvottelu- ja kilpailuasemalle (Kajüter & Kulmala 2005,197).

Hoffjanin et.al. (2011, 248–249) empiirisessä tutkimuksessa havaittiin, että odotuksista poiketen, useimmat vastaajat näkivät OBA:n hyödyntämisen motivaationa kustannustietojen hyödyntämisen hintaneuvotteluissa. Tehokkuuden kehittämiseen liittyvien kustannusten tunnistaminen oli toiseksi yleisin vastaus. Ryhmä, jonka motivaationa oli tietojen opportunistinen käyttäminen, näki OBA:n olevan hyödyllinen hintojen ja hintamuutosten perustelemisen väline ja toisaalta mahdollisimman alhaisen ostohinnan saavuttamista edistävä väline. Tietojen vaihtaminen ei myöskään perustunut kaikissa yrityksissä luottamukseen perustuvaan vapaaehtoisuuteen, vaan neuvotteluaseman epätasapainoon perustuvaan pakkoon. (Hoffjan et.al. 2011, 248–249)

3.1.1 Informaation laatu, suunta ja sovellusalueen rajaaminen

Windolph & Müller (2011, 2) luokittelevat erilaisia OBA:n soveltamistapoja informaation vaihdon suunnan, vaihdettavan informaation laadun ja monipuolisuuden ja tietojen vaihdon rajaamisen perusteella. Tietojen vaihto voidaan rajata joko kahden yrityksen väliseen suhteeseen, tai siihen voidaan pyrkiä sitouttamaan koko arvoketju. OBA:ta sovelletaan tyypillisemmin kahden yrityksen välillä, kuin usean yrityksen muodostamissa verkostoissa tai arvoketjuissa. Tiedon vaihto voi olla joko yksi- tai kaksisuuntaista, eli tietoja voi luovuttaa joko molemmat tai toinen osapuoli. Yksisuuntaista tietojen vaihtoa on laskentatoimen kirjallisuudessa kritisoitu yrityksen sisäisen kustannusinformaation paljastamiseen liittyvien uhkien vuoksi (Kajüter & Kulmala 2005, 182). OBA:n soveltamisesta on empiiristä näyttöä pääosin sellaisista yritysten välisistä suhteista, joissa yritysten toiminnot ovat riippuvaisia arvoketjussa aiemmin sijaitsevan yrityksen toiminnoista (eng. serial depece). Tällöin yritysten välisiä toimintoja voidaan koordinoita tuotantoa, tuotetta, osaamista ja työtapoja koskevien yleisien ohjeiden ja standardien avulla, sisäisten kustannustietojen jako on yksipuolista ja perustuu vahvemman neuvotteluaseman omaavan ostajan painostukseen (Kulmala 2002, 163; Grijpink 2010, 15).

Agndal & Nilsson (2010, 158) tutkivat OBA:n soveltamista kolmessa yrityksessä. Tutkijat havaitsivat, että neuvotteluvoimaan perustuvassa suhteessa OBA:ta sovellettiin pääosin suhteen perustamisvaiheessa, tietojen vaihto oli yksipuolista ja tuki lähinnä vaihdannan ehtojen määrittämistä. Taktisessa yhteistyösuhteessa OBA:n soveltamisella tähdättiin pitkän aikavälin kustannussäästöihin. Yritysten välisten toimintojen

keskinäisen vuorovaikutteisuuden ollessa merkittävä tietojen jako on tyypillisesti molemminpuolista (Cullen & Meira 2010, 41). Agndal & Nilssonin (2010, 158) tutkimuksen kohteena olleessa taktisessa yhteistyösuhteessa kustannustietoja luovutti vain toimittaja, mutta tietoja käsiteltiin yhteisissä palavereissa joissa ostaja luovutti toimittajan toiminnan kehittämistä tukevaa informaatiota.

Vaihdeettava informaatio voi olla informaatiota kustannuksiin vaikuttavista tekijöistä, tai itse kustannusinformaatiota (Mouritsen et al. 2001, 233). Kustannustietojen lisäksi yritykset voivat luovuttaa myös muita tietoja esim. läpimenoajat, tehokkuus, varastot, toimitusvarmuus (Tenhunen 2006, 101). Tietojen yksityiskohtaisuus vaikuttaa siihen miten hyvin niiden avulla voidaan tunnistaa kustannuksiin vaikuttavia tekijöitä. Erot yleiskustannuksien allokoinnissa saattavat vaikeuttaa toimittajien vertaamista kustannusanalyysien avulla (Kajüter & Kulmala 2005, 183). OBA:ta on sovellettu niin japanilaisissa kuin länsimaisissa yhtiöissä, mutta vaihdettavan informaation yksityiskohtaisuuden on todettu olevan korkeampi japanilaisten yritysten ja heidän toimittajien välisissä suhteissa (Kajüter & Kulmala 2005, 183).

OBA:n implementoinnin taustalla olevat motiivit ja yritysten välisen suhteen laatu vaikuttavat vaihdettavan informaation sisältöön (Windolp & Müller 2011, 2). Puutteet informaation laadussa ja luotettavuudessa voivat johtua joko tietojen tahallisesta vääristämisestä tai kustannuslaskentajärjestelmästä. Kustannuslaskentajärjestelmien monimuotoisuus on yksi OBA:n soveltamisen suurimpia käytännön haasteita. Kustannusinformaation laatu ja halukkuus ottaa käyttöön uusia laskentamenetelmiä liittyy käytettävissä oleviin resursseihin. Suurissa yrityksissä voidaan käyttää enemmän resursseja uusien laskentamenetelmien käyttöönottoon ja niissä olemassa olevat laskentajärjestelmät ovat tyypillisesti kehittyneempiä (Kajüter & Kulmala 2005, 198). Osa OBA:ta soveltavista kärkiyrityksistä on ratkaissut informaation laatuun liittyviä ongelmia tarjoamalla toimittajayrityksille tukea kustannuslaskentajärjestelmän kehittämisessä ja ottanut käyttöön valmiita Value Chain Flow Chart- järjestelmiä (Kajüter & Kulmala 2005, 199).

3.1.2 Motivaatio ja luottamus

Vaikka toimittajayritykset suhtautuvat useimmiten positiivisesti yritysten väliseen kustannusjohtamiseen, jonka tavoitteena on yritysten välisten toimintojen tehostaminen, liittyy kustannustietojen jakamiseen usein pelko siitä, että kustannusinformaation paljastamisesta aiheutuu yritykselle haittaa, tai että yritys ei itse hyödy informaation luovuttamisesta (Dekker 2003, 17). Yleisen taloudellisen tilanteen on havaittu vaikuttavan opportunistin pelkoon. Heikon taloustilanteen voidaan nähdä johtavan paineeseen tehdä kustannussäästöjä lyhyellä aikavälillä, jolloin kustannustietojen hyödyntäminen toimittajien vertailemisessa on todennäköisempää. Toisaalta kasvusuhdanteessa OBA:n implementointi voi olla helpompaa, sillä yhteistyökumppanit hyötyvät uusista liiketoimintamahdollisuuksista, jotka syntyvät tiiviistä yhteistyöstä. (Kajüter & Kulmala 2005, 195–198)

Tietojen luovuttaminen vapaaehtoisesti edellyttää luottamusta tai sopimuksia, joiden avulla yritykset voivat vakuuttua siitä, että niiden luovuttamia kustannustietoja ei hyödynnetä hinnoista neuvoteltaessa opportunistisesti ja että molemmat osapuolet hyötyvät toiminnan tehostamisesta syntyneistä kustannussäästöistä (Kajüter & Kulmala 2005, 182, 196).

Esimerkiksi Kajüter & Kulmala (2005,187) tutki OBA:n implementointia toimitusverkostossa, jonka kärkiyrityksen neuvotteluasema oli toimittajia vahvempi. Tässä toimitusverkostossa OBA:ta ei implementoitu vain ostaja- ja toimittajayrityksen muodostamassa suhteessa, vaan kärkiyritys edellytti myös toimittajan alihankkijan luovuttavan tietoja kärkiyritykselle. Vaikka tietojen luovuttaminen perustui kärkiyrityksen vaatimukseen, mahdollisti yritysten ja toimintojen väliset tiimit henkilösuhteisiin perustuvan luottamuksen kehittymisen eri yritysten henkilöstön välille. Kärkiyrityksen opportunistisen käyttäytymisen pelkoa hälvensi myös sille tietojen väärinkäytöstä aiheutuvat haitat, kuten koko verkoston luottamuksen menettäminen. Verkostossa oli myös laadittu yleiset säännöt siitä, kuinka kustannussäästöt jaetaan verkoston jäsenien kesken. Toimittajien tai alihankkijoiden kustannuslaskennan ollessa puutteellista, kärkiyritys oli valmis vastaamaan informaation keräämisestä. (Kajüter & Kulmala 2005, 189)

Kustannusinformaation vaihtamisen ja luottamuksen suhteesta vallitsee kirjallisuudessa ristiriitaisia näkemyksiä. Kustannusinformaation vaatimisen katsotaan voivan heikentää suhteen epämuodollisia kontrollimekanismeja silloin, kun informaation vaatiminen ymmärretään luottamuksen puuttumisen signaaliksi. Toisaalta kustannusin-

formaation jakamisen katsotaan voivan edistää luottamuksen kehittymistä, sillä avoimen informaation välittämisen voidaan katsoa johtuvan opportunististen tavoitteiden puuttumisesta (Vosselman & Van der Meer Kooistra 2009, 268). Lisäksi yritysten välistä luottamusta on pidetty edellytyksenä OBA:n soveltamisen aloittamiselle (Kajüter & Kulmala 2005, 179, 183), vaikka empiiriset havainnot osoittavat OBA:n olleen neuvotteluvoimaan perustuvissa suhteissa usein myös ostajan asettama vaihdannan ehto (Agndal & Nilsson 2010, 158; Hoffjanin et.al. 2011, 248–249).

Windolph & Müller (2011, 11) havaitsivat IOCOM:n soveltamisen vaikuttavan positiivisesti toimittajien suhdetyytyväisyyteen, kun taas OBA:n soveltamisen vaikutus oli negatiivinen. Suhteessa vallitsevien korkeiden sosiaalisten normien ja tiedonvaihdon kaksisuuntaisuuden havaittiin merkittävästi vähentävän OBA:n soveltamisen negatiivista vaikutusta toimittajien suhdetyytyväisyyteen. Tutkijat suosittelevat, että OBA:ta sovelletaan vain silloin kun hyödynnettävät laskentamenetelmät sitä edellyttävät ja tällöinkin kerättävien kustannustietojen hyödyntämisestä kerrotaan toimittajille avoimesti (Windolph & Müller 2011, 11).

Jarimo & Kulmalan (2010) mukaan muodollisten, kaikkia verkoston jäseniä motivoivien tuotonjakosääntöjen laatiminen on tarpeellista OBA:ta soveltavissa verkostoissa. Syntyneet kustannussäästöt voidaan (Jarimo & Kulmala 2008, 510 - 514):

- hyödyntää lopputuotteen hinnan alentamiseen
- käyttää arvoketjun liiketoiminnan kehittämiseen
- jakaa arvoketjussa ja jättää varojen käyttötarkoituksen yksittäisten yritysten päätettäväksi
- jättää sen yrityksen haltuun, jonka liiketoiminnassa hyödyt ovat realisoituneet.

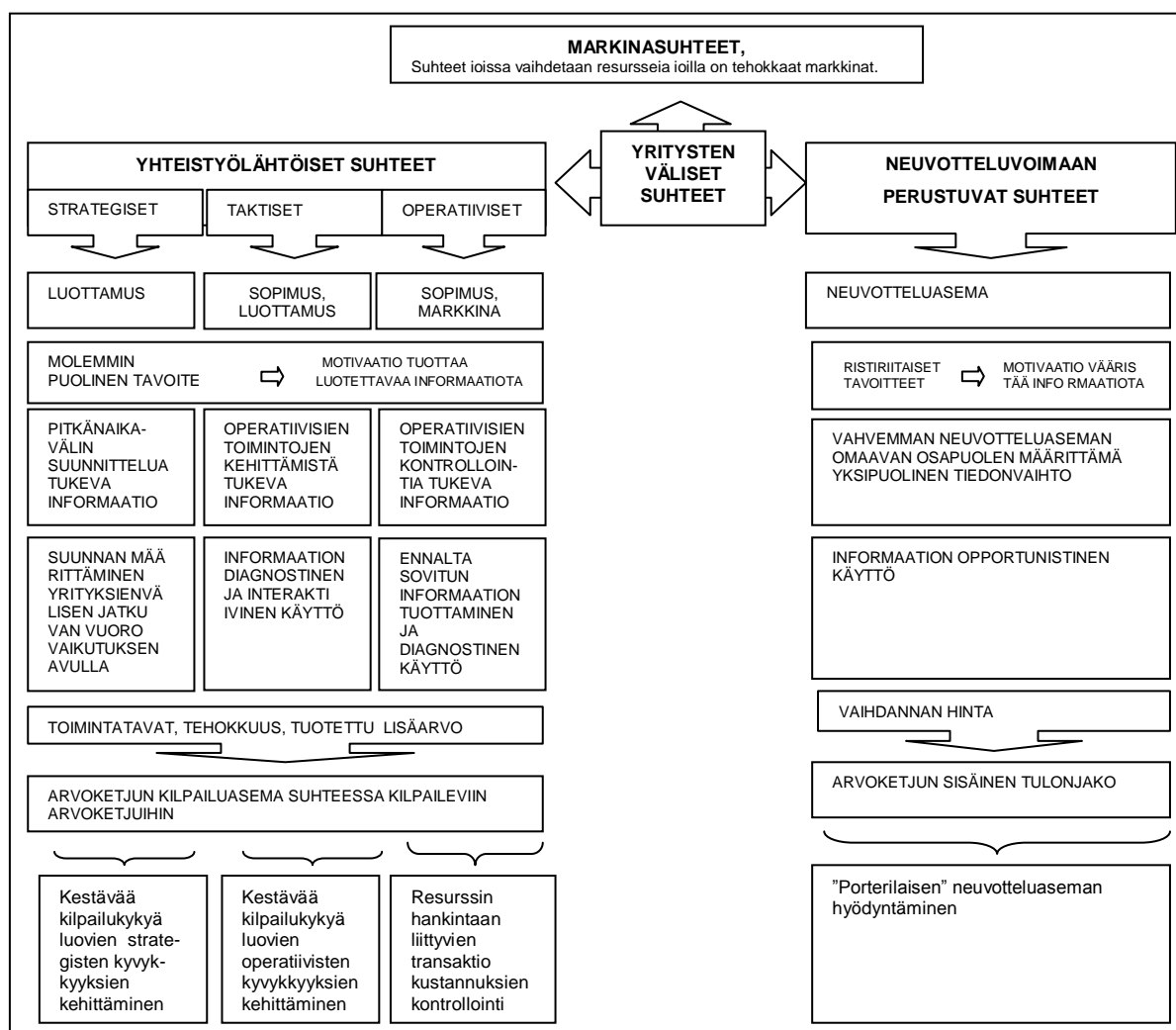
OBA:n avulla voidaan taata yritysten välisistä toiminnoista syntyneiden kustannusten ja tuottojen läpinäkyvyys ja edistää luottamuksen säilymistä yritysten välillä. Lopputuotteen hinnan alentaminen ja arvoketjun liiketoiminnan kehittäminen tähtää arvoketjun pitkän aikavälin kilpailukykyyn vahvistamiseen. Kun kustannussäästöjen avulla lasketaan lopputuotteen hintaa, kysynnän määrä nousee, mikäli lopputuotteen hintajousto on positiivinen. Tällöin arvoketjussa voidaan saavuttaa mittakaavaetuja, joita hyödyntämällä kilpailuasemaa voidaan vahvistaa entisestään. Tällöin operatiivisiin

prosesseihin keskittynyt liiketoimintasuhde voi kehittyä strategiseksi liiketoimintasuhdeksi, jossa yrityksillä on jaettu kilpailustrategia. Lopputuotteen hintaa ei kilpailullisilla markkinoilla tarvitse kuitenkaan laskea enempää kuin kilpailijoiden voittaminen vaatii, jolloin ylijäävät säästöt voidaan jakaa verkoston osapuolien kesken. Kustannussäästöjen jakaminen arvoketjun jäsenten kesken edellyttää toimivia voitonjakoa koskevia sopimuksia. (Jarimo & Kulmala 2008, 510 - 514)

Luottamus oikeudenmukaiseen voitonjakoon kannustaa yrityksiä edistämään arvoketjun toiminnan tehostamista silloinkin, kun hyödyt eivät realisoidu jokaisen yrityksen liiketoiminnassa. Hyötyjen jättäminen sen yrityksen haltuun, jossa ne ovat realisoituneet, ei kannusta muita arvoketjun jäseniä sitoutumaan arvoketjun tehokkuuden kehittämiseen. Jotta toimittajat olisivat halukkaita jakamaan tietoja myös korvaaville toimittajille, tulee kustannussäästöihin johtavan innovaation tekijän hyötyä myös muiden toimittajien toiminnassa syntyneistä säästöistä. Agndal & Nilssonin (2010, 160) havainnot vahvistavat näkemystä tuotonjakosääntöjen vahvasta merkityksestä. Agndal / Nilssonin (2010, 160) tutkimuksessa nousee tuotonjakosääntöjen lisäksi esiin ostajan suhteeseen jo suhteen perustamisvaiheessa tekemien investointien merkitys toimittajan luottamusta lisäävänä tekijänä. (Jarimo & Kulmala 2008, 510 - 514)

3.2 Open-book accounting ja erityyppiset suhteet

Kappaleessa tarkastellaan OBA:n soveltamiseen liittyviä mahdollisuuksia ja haasteita erityyppisten suhteiden näkökulmasta. Kappaleessa pyritään arvioimaan suhteen taustalla olevien tavoitteiden vaikutusta OBA:n soveltamiseen liittyviin haasteisiin, sen avulla tavoiteltaviin hyötyihin sekä soveltamistapoihin. Kuviossa 5. Havainnollistetaan OBA:n ja erityyppisten suhteiden liittymistä toisiinsa. Kuviossa suhdetyypit on jaettu kolmeen kategoriaan, markkina- ja yhteistyöperustaisiin sekä neuvotteluvoimaan perustuviin. Markkinaperustaisissa suhteissa vaihdetaan resursseja, joilla on tehokkaat markkinat. Näissä suhteissa OBA:n soveltamisella ei voida saavuttaa lisäarvoa, sillä yritysten välisten toimintojen määrä on vähäinen ja kilpailu kontrolloi vaihdantaa tehokkaasti (Van der Meer-Kooistra & Vosselman 2000, 59–62).



Kuvio 5. Yritysten väliset suhteet ja OBA (mm. Ståhle ja Laento 2000, 81- 82; Van der Meer-Kooistra & Vosselman 2000, 60 - 62; Agndal & Nilsson 2010, 158)

3.2.1 Open-book accounting ja neuvotteluvoimaan perustuvat suhteet

Anderson (2007, 484) toteaa, että yritys ei voi saavuttaa pitkäaikaista kilpailuetua ilman että kaikki arvoketjussa toimivat yritykset saavat panoksestaan korvauksen, joka on kilpailukykyinen suhteessa korvaukseen, jonka ne saisivat toimiessaan vaihtoehtoisessa arvoketjussa. Jotta yritys hyötyisi neuvotteluaseman opportunistisesta hyväksikäytöstä pitkällä aikavälillä, sen on oltava riippumaton toimittajayritykseen kohdistettujen opportunististen toimenpiteiden negatiivisista vaikutuksista. Toisin sanoen yrityksellä tulee olla vaihtoehtoisia toimittajayrityksiä, mikäli toimittajan toimituskyky heikkenee. Neuvotteluvoiman hyväksikäyttö vaikuttaa myös yrityksen mainee-

seen yhteistyökumppanina, minkä vuoksi yhteistyölähtöisten suhteiden perustaminen voi neuvotteluaseman hyväksikäytön seurauksena vaikeutua (Kajüter & Kulmala 2005, 183). Neuvotteluasemaa voidaan käyttää hyväksi operatiivisissa ja taktisissa suhteissa, joissa mahdollisten ostajien määrä on epäsuhtainen toimittajien määrään nähden ja vaihdanta on helposti määritettävissä.

Tutkimuksissa on havaittu, että ostajan neuvotteluaseman ollessa vahva, eri toimittajien kustannuksista koottua ns. ideaalikustannustasoa, jossa kunkin resurssien valmistamiseksi vaadittavan toiminnon kustannuksina on huomioitu alhaisin mahdollinen kustannus, on hyödynnetty hintojen polkemisen välineenä (mm. Agndal & Nilsson 2010, 158; Hoffjan et.al. 2011, 248–249) Vaikka OBA:ta sovelletaan käytännön yrityselämässä neuvotteluvoimaan perustuissa suhteissa (Hoffjan et.al. 2011, 248–249), voidaan sen hyödyllisyyttä perustellusti kritisoida. OBA:n soveltamisen hyödyllisyyden ehtona on luovutettujen kustannustietojen luotettavuus. Jotta yritys luovuttaisi todellisia kustannustietoja, sillä on oltava peruste toimia niin. Mikäli tietoja luovuttava yritys olettaa, että tietoja käytetään yritystä vastaan, ei yrityksellä ole intressiä luovuttaa tietoja. Käytännössä tietoja on usein luovutettu vahvemman neuvotteluaseman omaavan yrityksen vaatimuksesta. Tällöin voidaan kuitenkin olettaa, että tietoja luovuttavalle yritykselle syntyy motivaatio vääristää niitä. Epäluotettavien kustannustietojen avulla ei saavuteta lisäarvoa suhteessa puhtaan neuvotteluvoiman käyttämiseen. Transaktiokustannusteorian perusteella voidaan olettaa, että kustannustietojen luotettavuuden varmistaminen kontrolloinnin avulla ei ole kustannustehokasta, sillä se edellyttäisi merkittävää panosta tietojen varmistamiseen. Empiiristä näyttöä OBA:n neuvotteluaseman hyväksikäyttöön perustuvan soveltamisen ja informaation luotettavuuden yhteydestä ei ole.

3.2.2 Open-book accounting ja operatiiviset yhteistyösuhteet

Operatiivisissa suhteissa OBA:ta voidaan hyödyntää ulkoistettujen toimintojen kontrollin ja vaihdannan ehtojen määrittämisen välineenä. Yritysten välisten toimintojen vähyyden vuoksi, sen avulla saavutettavissa olevat tehokkuushyödyt ovat matalat. OBA:n hyödyntämistä toimintojen kontrolloinnin välineenä vaikeuttaa se, että todennukaisien kustannustietojen luovuttamista kannustavia mekanismeja, kuten saavutettavissa oleviin hyötyihin liittyviä odotuksia ja suhdeperustaista luottamusta on vai-

kea luoda ilman, että tavoitellaan yritysten välisten toimintojen tehostamista. Toisaalta avoin informaation jakaminen voi myös toimia keinona kehittää luottamusta, jota yhteistyösuhteen syventäminen ja suurempien riskien ottaminen edellyttää. Empiirissä tutkimuksissa on havaittu, että suhteiden alkuvaiheessa esiintynyt ns. ”trust talk”, eli yhteistoiminnan etujen korostaminen yritysten johdon välisissä neuvotteluissa ei aina ole johtanut yhteistoiminnalliseen suhteeseen, vaan suhde on kehittynyt lähemmäs neuvotteluvoimaan perustuvaa suhdetta.

Tulonjaon perustelemiseen tähtäävän tietojen vaihdon on teoriassa katsottu voivan hyödyntää myös toimittajayrityksiä, vaikka sillä ei tavoiteltaisikaan arvoketjun kilpailuaseman kehittämistä, sillä avoin kustannustietojen jakaminen voisi luottamuksen vallitessa laskea neuvottelukustannuksia silloin, kun vaihdettava resurssi ei ole markkinaperusteisesti hinnoiteltavissa (Hoffjan et al. 2011, 231). Tällöin kustannusinformaatiota on katsottu voitavan hyödyntää myös hintojen nostamisen perusteena. Empiiriset tutkimukset eivät kuitenkaan tue tätä käsitystä. Sen sijaan ostajat, joilla on vahva neuvotteluasema, huomioivat tyypillisesti vain itselleen suotuisat kustannusmuutokset (Windolph & Müller 2011, 11).

3.2.3 Open-book accounting ja taktiset yhteistyösuhteet

OBA:n soveltaminen mahdollistaa yritysten välisien toimintojen operatiivisen kustannusjohtamisen. Operatiivisella kustannusjohtamisella tarkoitetaan olemassa olevissa prosesseissa aiheutuvien kustannusten optimointia valitun strategian puitteissa (Anderson 2007, 484). Operatiivinen kustannusjohtaminen edellyttää kustannuslaskentajärjestelmältä kykyä tuottaa luotettavaa kustannustietoa eri toimintojen suorista ja epäsuorista kustannusvaikutuksista koko arvoketjussa. Kustannusinformaation avulla voidaan arvioida, kontrolloida ja kehittää olemassa olevia toimintoja koko arvoketjun kilpailukyvyn kehittämisen näkökulmasta (Kajüter & Kulmala 2002, 157, 170).

Kustannusinformaation tuottamisessa voidaan hyödyntää yhteistyösuhteeseen kuuluvissa yrityksissä jo käytössä olevia kustannuslaskentajärjestelmiä, kokonaan uutta verkoston tarpeisiin räätälöityä laskentajärjestelmää tai verkostolle uutta laskentajärjestelmää (Ramos 2004, 137). Christopherin mukaan (1998, 234–235) teknisistä haasteista huolimatta suurin haaste yritysten välisessä kustannusjohtamisessa on perin-

teisestä, Porterilaiseen neuvotteluvoimaan perustuneesta toimintakulttuurista poisoppiminen (Christopher 1998, 234–235). Sopivien yhteistyötapojen löytämistä vaikeuttaa se, että vanha ”arms length” kontrolli soveltuu osaan vaihdantasuhteista ja yritysten tulee kyetä hyödyntämään erilaisia toimintamalleja joustavasti.

Operatiivisen kustannusjohtamisen tekniset haasteet ovat OBA:ta soveltaneissa yrityksissä tyypillisesti liittyneet yritysten kustannusinformaatiojärjestelmien välisiin eroihin ja tuotetun informaation laatuun. Kun kustannusinformaation käyttö hyödyttää molempia yrityksiä, opportunistin uhka on pienempi ja motivaatio vääristää informaatiota tahallisesti vähenee. Kustannusinformaation luotettavuus voi kuitenkin vaarantua raportointijärjestelmän puutteellisuuden, vaikeakäyttöisyyden tai informaatiota kirjaavan henkilökunnan puutteellisen osaamisen vuoksi. Kustannuslaskentajärjestelmien hankinta- ja ylläpitokustannukset voivat etenkin pienen yrityksen kannalta olla kohtuuttomat saavutettuihin hyötyihin nähden.

3.2.4 Open-book accounting ja strategiset yhteistyösuhteet

Strategiset valinnat vaikuttavat arvoketjun pitkän aikavälin kustannusrakenteeseen, joka määräytyy yritysten arvontuotantologiikkaa ja organisaatorakennetta koskevia päätöksiä tehtäessä. Arvontuotantologiikan perusteella määräytyviä strategisia kustannusajureita ovat (Anderson 2007, 484);

- Tuote- ja palveluominaisuudet
- Prosessien kyvykkyydet
- Valintoihin liittyvät riskit.

Organisaatorakenteen perusteella määräytyviä kustannusajureita ovat;

- Mittakaava
- Organisaatioiden rajat
- Toimintojen kontrollointimenetelmät.

Yritysten tehdessä strategista yhteistyötä, niillä on mahdollisuus pyrkiä kehittämään arvoketjun kilpailukykyä olemassa olevien toimintojen optimoinnin lisäksi yhteistä kilpailustrategiaa noudattamalla. Esimerkiksi hinnoittelu vaikuttaa kilpailullisten loppuotteiden ja palveluiden kohdalla kysyntään ja sitä kautta mittakaavaan. Mittakaava puolestaan vaikuttaa yksikkökustannuksiin, mikäli tuotantoon liittyy mittakaavaetuja.

Arvoketjun yhteisen kilpailustrategian luominen edellyttää laaja-alaista informaatiota kilpailevista arvoketjuista sekä arvoketjun sisäisistä vahvuuksista ja heikkouksista. Yritysten yhteisen strategian laatiminen, toteuttaminen ja arviointi edellyttää kykyä tuottaa kustannusinformaatiota sekä olemassa olevista prosesseista, että eri toimintavaihtoehtojen todennäköisistä kustannusvaikutuksista. Staattisessa kilpailuympäristössä strategian muotoiluun voidaan soveltaa ennalta määriteltyä strategiaprosessia. Tyypillisiä strategiaprosessin vaiheita ovat (Näsi 1999, 138 – 139) mission määrittäminen, arvoketjun ja sen liiketoiminta- ja kilpailuympäristön analysointi, strategian muotoilu, strategian implementointi ja toimintojen kontrollointi ja arviointi.

Nopeasti muuttuvassa kilpailuympäristössä strategian voidaan katsoa syntyvän vuorovaikutuksessa ympäristön muutoksien ja arvoketjun toimintajärjestelmien ja arvoketjun yritysten organisoitumispäätöksien välillä (mm. Minzberg 1978, 935; Lord 1996, 353). Johdon laskentatoimen interaktiivinen käyttö edistää organisaation oppimista. Interaktiivinen käyttö viittaa siihen, että johto haastaa koko organisaation arvioimaan nykyisten toimintamallien vaikuttavuutta tarkastelun kohteena oleviin mitattuihin suoritteisiin ja tuloksiin vaikuttaneista tekijöistä keskustellaan kasvotusten, tavoitteena saada monialaista informaatiota. Interaktiiviset kontrollijärjestelmät ovat muodollisia kontrollijärjestelmiä, jotka auttavat johtajia osallistumaan säännöllisesti ja henkilökohtaisesti alaistensa päätöksentekoon. Ne tarjoavat vuorovaikutuskanavan, jota voidaan hyödyntää eri organisaatiotasojen väliseen näkemysten vaihtoon, päätösten taustalla olevien oletusten ja olemassa olevien toimenpidesuunnitelmien kyseenalaistamiseen, organisaation huomion suuntaamiseen, organisaation oppimisen tukemiseen ja strategian muotoilemiseen. (Simons 1991, 61–62; Abernethy ja Brownell 1999, 198)

4 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

4.1 Yhteenveto

Tutkimuksessa tarkasteltiin OBA:n soveltamisen hyötyjä ja haasteita erityyppisissä yritysten välisissä suhteissa. Tutkimus osoitti liiketoimintasuhteiden luokittelun kehittämisen ja käyttämisen tärkeyden. Yritysten välisten suhteiden tavoitteet, rakenteet ja dynamiikka eroavat toisistaan merkittävästi eikä toisistaan poikkeavissa suhteissa havaittuja ilmiöitä voida yleistää. OBA:n arviointi sen soveltamista koskevien empiiristen havaintojen valossa on haastavaa, jos tutkimuskohteena olevaa yritysten välistä suhdetta ei kuvata riittävästi.

Tutkimuksen tavoitteena oli vastata kysymykseen, mitä erilaisia tavoitteita liiketoimintasuhteiden taustalla esiintyy, tyypitellä liiketoimintasuhteet tavoitteiden ja yritysten välisten toimintojen näkökulmasta ja arvioida miten OBA voi auttaa erityyppisten suhteiden johtamista tukevan informaation tuottamisessa ja hyödyntämisessä. Ensimmäiseen tutkimuskysymykseen *”Mitä erilaisia tavoitteita liiketoimintasuhteiden taustalla esiintyy?”* vastattiin tutkielman toisessa luvussa viiden kilpailuvoiman mallin, TRC:n ja RBV:n valossa. Tunnistettuja tavoitteita olivat kustannustehokkuus ja harvinaisten resurssien hankkiminen. Kustannustehokkuuden katsottiin voivan perustua neuvotteluasemaan, markkinoiden tehokkuuteen tai erikoistumista puoltaviin mittakaavaetuihin. Tavoitteiden jälkeen tarkasteltiin erilaisia yritysten välisten suhteiden kontrollimenetelmiä ja niihin vaikuttavia tekijöitä.

Toiseen tutkimuskysymykseen *”Miten liiketoimintasuhteet voidaan tyypitellä suhteen tavoitteiden ja yritysten välisten toimintojen näkökulmasta?”* vastattiin toisen luvun lopussa, jossa yritysten väliset suhteet jaettiin niiden taustalla olevien tavoitteiden ja yritysten välisten prosessien ominaisuuksien perusteella markkinaperusteisiin, neuvotteluvoimaan perustuviin ja yhteistyöperustaisiin. Tutkielmassa käytettiin käsitettä:

- Markkinaperustainen suhde suhteista, joissa vaihdannan avulla tavoitellaan tehokkuutta, jonka perustana on markkinoilla vallitsevan kilpailun tehokkuus.
- Neuvotteluvoimaan perustuva suhde suhteista, joissa tavoitteena on hankkia resursseja sisäisiä tuotantokustannuksia edullisemmin markkinavoimaa hyväksikäyttämällä.

- Yhteistyösuhde suhteista joissa, toimittajan kyky tuottaa resurssi sisäisiin tuotantokustannuksiin nähden kilpailukykyisellä hinnalla perustuu vallitseviin mitatakaavaetuihin tai erikoistumisen tuomaan osaamiseen, sekä suhteista, joissa pyritään saavuttamaan kilpailuetua yritysten osaamista ja resursseja yhdistämällä. Yhteistyösuhteet jaettiin operatiivisiin, taktisiin ja strategisiin yritysten välisten toimintojen integroituneisuuden ja strategisen merkityksen perusteella.

Kolmanteen tutkimuskysymykseen *”Miten OBA voi auttaa erityyppisten suhteiden johtamista tukevan informaation tuottamisessa ja hyödyntämisessä ja mitä haasteita sen soveltamiseen liittyy?”* vastattiin luvussa kolme perehtymällä OBA:ta koskeviin aiempiin tutkimuksiin ja analysoimalla OBA:n soveltamiseen liittyviä hyötyjä ja haasteita luvussa kaksi muodostettujen suhdetyyppien näkökulmasta. Esitetyt arviot OBA:n soveltuvuudesta voidaan tiivistää seuraavasti:

Markkinaehtoisissa suhteissa OBA:n soveltamisella ei saavuteta lisäarvoa, sillä yritysten välisten toimintojen määrä on vähäinen ja toimittajavalinnassa voidaan hyödyntää kilpailutusta eri yrityksen tarjonnan ollessa substituutteja toisilleen.

Neuvotteluvoimaan perustuvissa suhteissa OBA:ta hyödynnetään yritys-elämässä hankittaessa informaatiota vaihdannan ehtojen määrittämisen ja eri toimittajien vertaamisen tueksi. Teorian valossa OBA:n hyödyllisyys neuvotteluaseman hyväksikäytön välineenä on vahvasti kyseenalainen, epätasaisen neuvotteluaseman ja ristiriitaisien tavoitteiden kasvattaessa välitettävien kustannustietojen tahalliseen vääristämiseen liittyviä motiiveja.

Operatiiviset suhteet voidaan nähdä neuvotteluvoimaan ja tiiviiseen yhteistyöhön perustuvien suhteiden välisenä vedenjakajana. Niissä yritysten väliset intressit eivät ole ristiriitaiset, mutta niiden välinen luottamus ja keskinäinen riippuvuus on matala. Informaation avoin jakaminen saattaa edistää yritysten välisen luottamuksen syntymistä, mutta etenkin yksipuolisen informaation vaatimiseen liittyy riski luottamuksen heikkenemisestä.

Taktisissa yhteistyösuhteissa yritysten välisen operatiivisen kustannusjohtamisen avulla voidaan kehittää olemassa olevien prosessien kustannustehokkuutta. Tämä parantaa arvoketjun kilpailukykyä suhteessa kilpaileviin arvoketjuihin. Yhtenevät intressit vähentävät informaation tahalliseen vääristämiseen liittyvää riskiä ja yhteisenä haasteena on toimivan laskentajärjestelmän rakentaminen. Tätä voi vaikeuttaa yrityksissä vallitsevien laskentakäytäntöjen, osaamisen ja laskentajärjestelmän kehittämiseen käytettävissä olevien varojen erot.

Strategisissa yhteistyösuhteissa tehtävät valinnat vaikuttavat yritysten pitkän aikavälin kustannusrakenteisiin. Molempien yritysten kannalta hyödyllisien synergiaetujen tunnistaminen edellyttää yritysten välisiin toimintoihin liittyvän informaation lisäksi yhteistä näkemystä kilpailuympäristöstä ja kilpailustrategian vaikutuksista yritysten liiketoimintakokonaisuuteen.

4.2 Johtopäätökset

Tutkimus antoi viitteitä siitä että OBA:n soveltamisen suurin potentiaali liittyy taktisiin ja strategisiin yhteistyösuhteisiin, koska niissä yritysten välisten toimintojen määrä on merkittävä ja yhteiset tavoitteet lisäävät yritysten välistä luottamusta. Taktisiin ja strategisiin suhteisiin liittyviä mahdollisuuksia on vaikea laittaa paremmuusjärjestykseen. Mitä helpommin vaihdanta voidaan määritellä, sitä paremmin voidaan varmistaa yritysten välisten toimintojen kustannustehokas johtaminen, jos informaatiota jaetaan avoimesti ja yrityksillä on käytössään riittävät resurssit ja osaaminen tehokkaan kustannuslaskentajärjestelmän käyttöön ottamiseen ja hyödyntämiseen. Toisaalta, mitä ennalta määritellympiä vaihdannan kohde ja yritysten väliset toiminnot ovat, sitä helpompi kilpailijoiden on kopioida vaihdannan avulla saavutettu kilpailuetu. Jos vaihdanta on dynaamista molemminpuolista toiminnan sopeuttamista ja uusien synergiaetujen löytämistä, on kilpailijoiden vaikea tunnistaa siihen liittyviä kilpailukyvyyn lähteitä ja omaksua vastaavaa osaamista. Vaikeasti määriteltävien prosessien johtamisessa kustannusinformaation rooli on toimia kommunikointivälineenä.

4.3 Rajoitukset

Tutkimus perustui tutkimuskohdetta eri näkökulmista tarkastelevien teorioiden ja aiempien empiiristen havaintojen sekä tutkimuskysymystä yrityksen sisäisessä laskentatoimessa tarkastelleiden teorioiden yhdistämiseen. Tutkimuksessa OBA:ta tarkasteltiin tietojen vaihtoon liittyvän motivaation ja yritysten välisten toimintojen luonteen näkökulmasta. Motivaatio ja toimintojen luonne liittyvät tiiviisti IOCOM:n käyttöön ja niiden tarkastelua OBA:n yhteydessä voidaan kritisoida. OBA tarkoittaa yksinomaan tietojen jakamista, ja sitä voidaan lähestyä myös informaation jakamiseen liittyvien teknisten haasteiden näkökulmasta.

Tutkimuksessa rajauduttiin tarkastelemaan suhteiden taustalla olevia tavoitteita viiden kilpailuvoiman mallin, TCT:n ja RBV:n näkökulmasta, lisäksi suhteita tarkasteltiin dyadien näkökulmasta. Liiketoimintasuhteiden dynaamisuuden ja verkostovaikutuksien huomioiminen olisi tärkeää, sillä ne vaikuttavat merkittävästi käytännön yrityselämässä esiintyviin yritysten välisiin suhteisiin.

4.4 Jatkotutkimusaiheet

Olisi mielenkiintoista perehtyä OBA:n soveltamiseen vaikeasti määriteltävissä olevien resurssien vaihdantaan keskittyneissä taktisissa ja strategisissa yhteistyösuhteissa, koska tällä hetkellä OBA:n soveltamista koskevat empiiristen tutkimusten kohteena ovat pääosin tuotannollisten yritysten taktiset ostaja-toimittajasuhteet. OBA:n soveltamisesta taktisissa ja strategisissa yhteistyösuhteissa on vähän empiiristä näyttöä, vaikka tutkimuksen perusteella näyttäisi siltä, että OBA:n soveltamisen suurin potentiaali liittyy näihin suhdetyyppeihin.

Ennen empiiristä tarkastelua tutkimusta olisi mielenkiintoista laajentaa myös reaaliopio-, peli- ja verkostoteorioihin. Niihin perustuvat käsitteet ja mallit voisivat auttaa hahmottamaan, kuinka yritysten välisten suhteiden johtaminen muuttuu radikaalin epävarmuuden ja dyadin ulkopuolisten tekijöiden vuoksi. Nämä näkökulmat huomioidalla operatiivisten ja strategisten suhteiden tarkastelua voitaisiin mahdollisesti tarkentaa.

LÄHTEET

- Abernethy, M. & Brownell, P.** (1999) The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations & Society* 24, 3, 189-204
- Agndal, H. & Nilsson, U.** (2010) Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research* 21, 147 – 166
- Amit, R. & Schoemaker, P.** (1993) Strategic assets and organizational rent, *Strategic Management Journal* 14, 1, 33-46
- Anderson, S.** (2007) Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. In: Christopher, S., Capman, A., Hopwood, D., Shields.(toim.) *Handbook of management accounting*. Elsevier
- Arnold, U.** (2000) New dimensions of outsourcing; a combination of transaction cost economics and the core competencies concept. *European Journal of Purchasing and Supply Management* 6, 23-29
- Barney, J.** (1991) Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management* 17, 99–120.
- Berry, A., Ahmed, A., Cullen, J. & Seal, W. (2000)** The consequences of inter-firm supplychains for management accounting. London: CIMA
- Brahma, S. & Chakraborty, H.** (2011) From industry to firm resources: resource-based view of competitive advantage. *The IUP Journal of Business Strategy* VIII 2, 7-21
- Chi, T.** (1994) Trading in strategic resources: necessary conditions, transaction cost problems, and choice of exchange structure. *Strategic Management Journal* 15, 271–290.

Christopher, M. (1998) Logistics and supply chain management: strategies for reducing cost and improving service. 2. p. London, Pitman Publishing

Cooper, R. & Slagmulder R. (2004) Interorganizational cost management and relational context. Accounting, Organizations and Society 29, 1-26

Cullen, J. & Meira, J. (2010) Inter-organizational accounting in dyadic settings. In: Håkansson, H., Kraus, K. & Lind, J. (toim.) Accounting in networks. 1. p. New York, Routledge.

Das, K. & Teng, S. (2000) A resource-based theory of strategic alliances. Journal of Management 26, 1, 31- 61

Dekker, H. (2003) Value chain analysis in interfirm relationships: a field study. Management Accounting Research 14, 1-23

Dekker, H. (2004) Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements. Accounting, Organizations and Society 29, 27-49

Doz, Y. & Hamel, G. (1998) Alliance advantage: the art of creating value through partnering. Boston, Massachusetts, Harvard business school press.

Eisenhardt, M. & Schoonhoven, B. (1996) Resource-based view of strategic alliance formation: strategic and social effects of entrepreneurial firms. Organization Science 7, 136–150.

Ellram, M. & Hendrick, E. (1995) Partnering characteristics; a dyadic perspective. Journal of business logistics 16, 1, 41-64.

Ford, D. & Håkansson, H. (2010) Accounting and interorganizational issues. In: Håkansson, H., Kraus, K. & Lind, J. (toim.) Accounting in networks. 1. p. New York, Routledge.

Gietzmann, M. (1996) Incomplete contracts and the make or buy decisions: governance design and attainable flexibility. *Accounting, Organizations and Society* 21:611-626.

Gulati, R. (1995) Does familiarity breed trust? The implications of repeated ties for contractual choice in alliances. *Academy of Management Journal* 38, 1, 85-112.

Grijpink, J. (2010) Chain Analysis for large-scale communication systems: a methodology for information exchange in chains. *Journal of chain-computerisation*. 1, 1-32

Hoffjan, A., Luhrs, S. & Kolburg, A. (2011) Cost Transparency in supply chains: demystification of the cooperation tenet. *Schmalenbach Review* 60, 230-251

Håkansson, H., Kraus, K. & Lind, J. (2010) Accounting in networks as a new research field. In: Håkansson, H., Kraus, K. & Lind, J. (toim.) *Accounting in networks*. 1. p. New York, Routledge.

Jarimo, T. & Kulmala, H. (2008) Incentive profit-sharing rules joined with open-book accounting in SMA networks. *Production Planning & Control* 19, 5, 508-517

Jarillo, C. (1988) On strategic networks. *Strategic Management Journal* 31-41

Johanson, J. & Mattson L-G. (1987) Interorganizational relations in industrial systems: a network approach compared with the transaction-cost approach. *International Studies of Management & Organization* 17, 1, 34-48

Kajüter, P. & Kulmala, H. (2005) Open-book accounting in networks; potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research* 16, 179-204

Kulmala, H. (2002) Open-book accounting in networks. *Liiketaloudellinen aikakauskirja* 2, 157-177

Kulmala, H., Paranko, J. & Uusi-Rauva, E. (2002) The role of cost management in network relationship. *International Journal of Production Economics* 79, 1, 33-43

Lambert, M., Emmelhainz, A. & Gardner, T. (1999) Building successful logistics Partnerships. *Journal of business logistics* 20, 1, 165-181.

Lamming, R. (1993) *Beyond partnership; strategies for innovation and lean supply.* New York, Prentice Hall.

Lord, B. (1996) Strategic management accounting: the emperors' new clothes? *Management Accounting Research* 7, 347-366

Jyväskylän yliopisto (2011) Teoreettinen tutkimus [verkkodokumentti]. [viitattu 28.8.2011].
Saatavissa:
<https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/teoreettinen-tutkimus>

Madhok, A. (1997) Cost, value and foreign market entry model: the transaction and the firm. *Strategic Management Journal* 18, 39–61.

Merchant, K. & Otley, D. (2007) A review of the literature on control and accountability. In; Christopher, S. Capman, Anthony, G., Hopwood, Michael D., Shields.(toim.) *Handbook of Management Accounting.* Elsevier

Minzberh, H. (1978) Patterns in strategy formation. *Management Science* 24, 934-948

Morris, M., Schindehutte, M. & Allen, J. (2005) The entrepreneur's business model: toward a unified perspective. *Journal of Business Research* 58, 6, 726-735

Mouritsen, J. Hansen, A., Hansen, C.O. (2001) Inter-organizational controls and organizational competencies; episodes around target cost management/functional analyses and open-book accounting. *Management Accounting Research* 12, 2, 221-244

Mouritsen, J. & Thrane, S. (2006) Accounting, network complementarities and the development of inter-organizational relations. *Accounting, Organizations and Society* 31, 241-275

Möller, K., Rajala, A. & Svahn, S. (2004) Tulevaisuutena liiketoimintaverkot – johtaminen ja arvonluonti. 1. p. Tampere, Teknologiateollisuus.

Näsi, J. (1999) Information systems and strategy design; the knowledge creation function in three modes of strategy-making. *Decision Support Systems* 26, 137- 149

Ouchi, W.G. (1977) The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative Science Quarterly* 22, 95-113.

Porter, M. (1979) How Competitive forces shape strategy. *Harvard Business Review*, March/April

Prahalad, K. & Hamel, G (1990) The core competence of the corporation. *Harvard Business Review* 68, 79-91

Rajala, R. & Westerlund, M. (2007) A Business model perspective on knowledge intensive services in the software industry. *International Journal of Technoentrepreneurship* 1, 1, 1-20

Ramos, M. (2004) Interaction between management accounting and supply chain management. *Supply Chain Management: An International Journal* 9, 2, 134 – 138

Rousseau, D., Sitkin, S., Burt, R. & Camerer, C (1998) Not so different after all: a cross-discipline view of trust. *Academy of Management Review* 3, 393- 404

Ritter, T. & Gemünden, H.G. (2003) Interorganizational relationships and networks. an overview. *Journal of Business Research* 56, 691-697

Sako, M. (1992) Prices, quality and trust: Inter-firm relationships in Britain and Japan. Cambridge: Cambridge University Press.

Speklé, F. (2002) Towards a transaction cost theory of management control. (Working Paper) Rotterdam School of Economics.

Simons, R. (1991) Strategic Orientation and Top Management Attention to Control, Strategic Management Journal 12, 1, 169-189

Ståhle, P. Kyläheiko, K. Sandström, J. ja Virkkunen, V. (2002) Epävarmuus hallintaan –yrityksen uudistumiskyky ja vaihtoehdot. Helsinki, Werner Söderström

Ståhle, P. & Laento, K. (2000) Strateginen kumppanuus — avain uudistumiskykyyn ja ylivoimaan. Porvoo, Helsinki, Juva, WSOY.

Tenhunen, J. (2006) Johdon laskentatoimi kärkiyritysverkostoissa. Väitöskirja. Lappeenrannan teknillinen yliopisto, Tuotantotalouden osasto.

Toivola, T. (2006) Verkostoituva yrittäjyys; strategiana kumppanuus. Helsinki: Edita.

Tsupari, P. , Sisto, J., Godenhjelm, P, Oksanen, O., & Urrila, P. (2004) Yritysten liiketoimintasuhteet: selvitys liiketoimintasuhteista ja verkostoitumisesta suomessa. Tilastokeskus Katsauksia 2004/6, Helsinki, Multiprint.

Van der Meer-Kooistra, J. & Vosselman, E. (2000) Management control of inter-firm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance. Accounting, Organizations and Society 25, 51-77

Vesalainen, J. (2006) Kaupankäynnistä kumppanuuteen. 2.p. Teknologiateollisuuden julkaisuja 8/2006. Helsinki, Teknologiateollisuus

Vosselman, E. & Van der Meer-Kooistra, J. (2009) Accounting for control and trust building in interfirm transactional relationships. Accounting, Organizations an Society 34, 267- 283

Whipple, M., Frankel, R. (2000) Strategic Alliance Success Factors. *Journal of Supply Chain Management* 36, 3, 21-28.

Williamson, O.E. (1985) *The economic institutions of capitalism*. New York, Free Press.

Williamson, O.E. (1999) Strategy research: governance and competence perspectives. *Strategic Management Journal* 20, 1087-1108

Windolph, M. & Müller, K (2011) Open-book accounting: reason for failure of inter-firm cooperation. *Management Accounting Research* (article in press on 23.10.2011)

Womack, J., Jones, T. & Roos, D. (1990) *The machine that changed the world*. New York, Rawson Associates.