

**LUT School of Business and Management**

Kauppätieteiden kandidaatintutkielma

Talousjohtaminen

**Johdon laskentatoimen työkalujen rooli suomalaisen teollisuusyrityksen  
hankintojen johtamisessa**

**The role of management accounting tools in the supply management of a Finnish  
industrial company**

7.1.2018

Tekijä: Liisi Pekkola

Ohjaaja: Sirpa Multaharju

## TIIVISTELMÄ

|                             |  |
|-----------------------------|--|
| <b>Tekijä:</b>              | Liisi Pekkola  |
| <b>Tutkielman nimi:</b>     | Johdon laskentatoimen työkalujen rooli suomalaisen teollisuusyrityksen hankintojen johtamisessa  |
| <b>Akateeminen yksikkö:</b> | School of Business and Management  |
| <b>Koulutusohjelma:</b>     | Kauppätiede / Talousjohtaminen   |
| <b>Ohjaaja:</b>             | Sirpa Multaharju   |
| <b>Hakusanat:</b>           | johdon laskentatoimi, johdon laskentatoimen työkalut<br>hankintojen johtaminen, hankintaprosessi |

Tämän kandidaatintutkielman tarkoituksena on perehtyä kokonaisvaltaisesti tyypilliseen hankintaprosessiin sekä sen eri vaiheissa käytettäviin johdon laskentatoimen työkaluihin suurissa Suomessa liiketoimintaa harjoittavissa teollisuudenalan yrityksissä. Tutkielman tavoitteena on tunnistaa hankintaprosessin ja johdon laskentatoimen työkalujen rajapinnat sekä hankintojen johtamisen kannalta merkittävimmät johdon laskentatoimen työkalut hankintaprosessin eri vaiheissa. Tutkielma pyrkii muodostamaan kattavan yleiskuvan johdon laskentatoimen työkalujen ja hankintojen johtamisen yhteydestä. Tutkielman teoriaosuus perustuu aiempaan tieteelliseen kirjallisuuteen ja tutkimukseen, jossa tarkastellaan seitsemää erilaista työkalua sekä hankintajohtamisen teoriaa. Empiria toteutetaan kvalitatiivisella tutkimusotteella puolistrukturoidulla haastattelulla.

Tutkielman tulokset osoittavat, että yrityksissä tiedostetaan varsin hyvin hankintojen johtamisen merkitys yrityksen kilpailukyvyn tekijänä. Yrityksen tyypillinen hankintaprosessi noudattaa hyvin teoreettisen viitekehyksen mallia erityisesti suorien hankintojen kohdalla. Tulosten perusteella johdon laskentatoimen työkalut ovat käytössä yrityksissä varioituina kokonaisuuksina. Haastattelujen perusteella tärkeimpiä johdon laskentatoimen työkaluja ovat kokonaiskustannuslaskenta, toimintolaskenta, kokonaisvaltainen laatujohtaminen, arvoketjuanalyysi sekä kustannustietojen jakaminen, joita käytetään hankintaprosessin eri vaiheissa. Tutkimustulosten perusteella voidaan sanoa, että johdon laskentatoimen työkaluja hyödyntämisen intressinä nähdään erityisesti kustannusten kontrollointi ja alentaminen, mutta hankintapäätöksien yhteydessä kiinnitetään huomiota hankintahinnan lisäksi esimerkiksi laatuun, toimittajasuhteeseen sekä arvonluontiin loppuasiakkaalle.

## ABSTRACT

**Author:** Liisi Pekkola  
**Title:** The role of management accounting tool's in the supply management of a Finnish industrial company  
**School:** School of Business and Management  
**Degree Programme:** Business Management / Financial Management  
**Supervisor:** Sirpa Multaharju  
**Keywords:** management accounting, management accounting tools, supply management, supply process

The purpose of this Bachelor thesis is to get comprehensively acquainted with the typical supply process and the management accounting tools that are used in its various stages in large industrial companies operating in Finland. The aim of the thesis is to identify the interfaces between supply process and management accounting tools as well as the management accounting tools that are the most important ones in a supply process's different stages. This thesis aims to provide a comprehensive overview of the management accounting tools and procurement management connection. The theoretical part of the thesis is based on previous literature and researches. The theoretical part reviews seven different tools. The empirical part will be carried out through a qualitative semi-structured interview with which will be analyzed using the method analysis of thematising.

The results of the study indicate that companies are quite aware of the importance of supply management as a company's competitive factor. In addition, the typical supply process of a company pursues well a model of the study's theoretical framework, especially with direct acquisitions. Based on the results, management accounting tools are used in companies as varied entities. Based on the interviews, the most used management accounting tools are total cost accounting, activity based costing, total quality management, value chain analysis, and cost sharing. These are used in a supply process stages. However, based on the results of the study, it can be said that tools for management accounting are utilized especially in the interest of controlling and lowering costs but in supply decisions attention is paid not only to the acquisition price but also to the quality, to the supplier relationships and to the value creation for the end customer.

# SISÄLLYSLUETTELO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1. JOHDANTO</b> .....  | <b>1</b>  |
| 1.1 Tutkimuksen aihe ja tavoitteet .....  | 2         |
| 1.2 Tutkimusongelmat ja rajaukset .....   | 3         |
| 1.3 Teoreettinen viitekehys.....  | 4         |
| 1.4 Kirjallisuuskatsaus .....   | 5         |
| 1.5 Tutkimusmenetelmä .....   | 6         |
| 1.6 Tutkielman tärkeimmät määritelmät ja käsitteet .....  | 7         |
| 1.7 Tutkielman rakenne .....  | 8         |
| <b>2. JOHDON LASKENTATOIMI</b> .....  | <b>10</b> |
| 2.1 Johdon laskentatoimen keskeisimmät tehtävät ja tavoitteet .....   | 10        |
| 2.2 Johdon laskentatoimen taloudellisen arvioinnin työkalut .....   | 12        |
| 2.2.1 Kokonaiskustannuslaskenta.....  | 13        |
| 2.2.2 Toimintolaskenta .....  | 15        |
| 2.3 Johdon laskentatoimen strategisen suunnittelun työkalut.....  | 16        |
| 2.3.1 Arvoketjuanalyysi ja lisäarvojohtaminen .....   | 16        |
| 2.3.2 Kustannustietojen jakaminen.....  | 17        |
| 2.3.3 Kokonaisvaltainen laatujohtaminen.....  | 19        |
| 2.3.4 Tasapainotettu mittaristo.....  | 21        |
| <b>3. HANKINTOJEN JOHTAMINEN</b> .....  | <b>23</b> |
| 3.1 Hankintojen jaottelu .....  | 23        |
| 3.1.1 Suorat hankinnat .....  | 25        |
| 3.2 Hankintaprosessi.....   | 25        |
| 3.2.1 Tarpeen määrittely .....  | 26        |
| 3.2.2 Tarjouspyyntöjen käsittely ja toimittajan valinta .....   | 27        |
| 3.2.3 Sopimuksen tekeminen.....   | 28        |
| 3.2.4 Tilaaminen.....   | 29        |
| 3.2.5 Toimitusvalvonta .....  | 30        |
| 3.2.6 Seuranta ja arviointi.....  | 31        |
| <b>4. JOHDON LASKENTATOIMI HANKINTOJEN JOHTAMISESSA</b> .....   | <b>33</b> |
| 4.1 Haastattelututkimuksen kohdeyritys .....  | 33        |
| 4.1.1 Hankintojen johtaminen kohdeyrityksessä .....   | 34        |
| 4.1.2 Johdon laskentatoimen taloudellisen arvioinnin työkalut kohdeyrityksessä.....                                     | 36        |
| 4.1.3 Johdon laskentatoimen strategisen suunnittelun työkalut kohdeyrityksessä.....                                     | 38        |
| 4.1.4 Hankintojen johtamisen kehittämisen mahdollisuudet kohdeyrityksessä johdon laskentatoimen työkalujen avulla ..... | 39        |
| <b>5. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET</b> .....  | <b>41</b> |
| 5.1 Tutkielman luotettavuus ja jatkotutkimusaiheet.....   | 44        |
| <b>LÄHDELUETTELO</b> .....  | <b>46</b> |

## **LIITTEET**

Liite 1. Haastattelukysymykset

## **KUVIOT**

Kuvio 1. Teoreettinen viitekehys

Kuvio 2. Tyypillisimmät kustannuskäsitteet ja –parit

Kuvio 3. Perinteisen kustannuslaskennan kulku

Kuvio 4. Toimintoajattelun ja –laskentaprosessin yksinkertaistettu lähtökohta

Kuvio 5. Kokonaisvaltaisen laatujohtamisen periaatteet, käytännöt ja tekniikat

Kuvio 6. Tasapainotetun mittariston viitekehys

Kuvio 7. Kraljicin hankintatuotteiden jaotteluportfolio kannattavuuden ja riskin suhteen

Kuvio 8. Tyypillinen hankintaprosessi ja sen kulku

## 1. JOHDANTO

Hankintojen johtamisen nähdään tällä hetkellä muodostavan erittäin tärkeän osan yrityksen kilpailukyvyn ja suorituskyvyn tekijöistä ja yleistäen voidaan sanoa hankintakustannusten muodostavan jopa 70 prosenttia yrityksen liikevaihdosta (Hallikas, Koivisto-Pitkänen, Kulha, Lintukangas & Puustinen 2011). Hankintatoiminnan järkevällä suunnittelulla ja kehitystyöllä yrityksen on mahdollista saavuttaa suurta kilpailuetua kilpailijoihinsa nähden markkinoilla muun muassa matalampien kustannusten ja tehokkaiden toimittajasuhteiden avulla, sillä hankintatoiminnot on jo pitkään nähty olevan transaktio-orientoituneisuuden sijaan suhde-orientoitunutta ja arvoa luovaa liiketoimintaa. (Axelsson, Laage-Hellman & Nilsson 2002) Kuluttajat osaavat nykyään vaatia enemmän, minkä vuoksi yrityksen on pystyttävä muokkaamaan hankintatoimintaansa niin, että se pystyy tyydyttämään asiakkaiden tarpeet taloudellisesti kannattavalla tavalla (Rodriguez & Vecchiatti 2011). Tämän lisäksi Van Weelen ja Rozemeijerin (1996) artikkelin mukaan haasteita yrityksen hankintatoimen järjestelmälle aiheuttaa kuluttajien jatkuvat muuttuvat mieltymykset.

Johdon laskentatoimessa on tunnistettu selkeästi muutos liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan, jossa johdon laskentatoimen ammattilaiset nähdään liiketoiminnan ja johdon kumppaneina. (Neilimo ja Uusi-Rauva 2007, 17) Johdon laskentatoimen ammattilaiset toimivat liikkeenjohdossa päätöksenteon ja riskinhallinnan tukena. Johdon laskentatoimen toimintatavat ja työkalut ovat muuttuneet vuosien kuluessa samalla, kun johdon laskentatoimen ammattilaisten työnkuva on kokenut huomattavia muutoksia muun muassa järjestelmien kehityksen myötä. Aikaa on vapautunut asiantuntijatyöhön muun muassa automatisaation myötä. Toisaalta johdon laskentatoimi elää jatkuvassa muutoksessa kehittyvien kirjanpitolaskentatieteiden ja tietojärjestelmien myötä, jotka puolestaan luovat oman haasteensa johdon laskentatoimelle ja sen työkalujen hyödyntämiselle. (Burns, & Vaivio 2001; Granlund & Lukka 1998) Burns et al. (2001) mukaan muutoksen kohteena ovat olleet myös johdon laskentatoimen roolit ja nimikkeet. Esimerkiksi Controller –nimikkeen tilalla käytetään joissain yrityksissä sisäisen liiketoiminnan konsulttia, joka on myös usein vastuussa hankinnoista.

Johdon laskentatoimen työkalujen ja hankintojen johtamisen välistä yhteyttä on alettu tutkia tarkemmin vasta 2000-luvulle tultaessa, joten voidaan puhua suhteellisen tuoreesta ja ajankohtaisesta ilmiöstä. (Dekker 2003; Mouritsen, Hansen A. & Hansen C. O. 2001) Yhteyttä

kuvaavat tutkimukset ja artikkelit ovat pääasiassa tehty ulkomaisten yritysten näkökulmasta, eikä tarkastelussa ole huomioitu erilaisia johdon laskentatoimen työkaluja. Näiden sekä taloudellisen merkittävyyden vuoksi vuoksi nähtiin, että tutkielman toteuttaminen on perusteltua.

### **1.1 Tutkimuksen aihe ja tavoitteet**

Tutkielmassa perehdytään johdon laskentatoimen työkalujen rooliin yrityksen hankintojen johtamisessa ja tyypillisessä hankintaprosessissa. Hankintojen johtamisen muodostaessa merkittävän osan yrityksen liiketoiminnasta, johdon laskentatoimen työkalujen ja hankintaprosessin tutkiminen nähdään tärkeänä osana liiketoiminnan kehittämistä. Tutkimus käsittelee aihetta yritysjohton näkökulmasta; mitkä ovat johdon laskentatoimen tärkeimmät tehtävät ja käytetyimmät työkalut hankintaprosessissa sekä miten yrityksen hankintaprosessia voidaan kehittää yritysjohton näkökulmasta kustannustehokkaampaan ja kilpailukykyä luovaan suuntaan. Tutkimuksessa pohditaan myös, miten taloushallinnon avulla hankintatoimintoja voidaan kehittää tuloksellisempaan suuntaan.

Tutkimuksen teoriaosuus pyrkii muodostamaan kattavan näkemyksen tyypillisimmistä johdon laskentatoimen työkaluista hankintatoiminnan kentässä. Tutkimuksen teoriaosuudessa käydään läpi, mitä johdon laskentatoimella tarkoitetaan nykyään, sekä esitellään johdon laskentatoimen tärkeimpiä työkaluja hankintojen johtamisen näkökulmasta. Esitellyt työkalut jaetaan kahteen kategoriaan; taloudellisen arvioinnin ja strategisen suunnittelun työkaluihin. Aiemman kirjallisuuden pohjalta teoriaosuudessa esitellään myös tyypillinen hankintaprosessi ja pyritään löytämään esimerkkitapauksia johdon laskentatoimen työkalujen hyödyntämisestä yrityksen hankintojen järjestämisessä. Näiden lisäksi teoriaosuudessa pyritään löytää vastauksia siihen, miten johdon laskentatoimen työkalujen avulla hankintaprosessin läpivientiä voitaisiin tehostaa, jotta lopputulos olisi kokonaisuuden kannalta mahdollisimman kannattava.

Teoriaosuudessa ei keskitytä tiettyyn toimialaan, vaan tarkoituksena on muodostaa yleinen näkemys tutkielman aihepiiristä. Tutkielman empiriaosuudessa viedään teoria lähemmäs käytäntöä teknologiateollisuuden näkökulmasta sekä verrataan aiemman kirjallisuuden ja empirian kautta löydettyjä näkökulmia. Tämän lisäksi työssä pohditaan teorian ja empirian yhtäläisyys- ja eroavaisuuskohtia sekä niiden taustoja.

## 1.2 Tutkimusongelmat ja rajaukset

Tutkimuksen perustan muodostaa tutkimuskysymykset, joiden avulla syvennyttään tutkimuksen aiheeseen. Tutkielmassa etsitään vastauksia tutkimusongelmiin päätutkimuskysymyksen sekä alatutkimuskysymyksen avulla. Tutkimuksen päätutkimuskysymys on:

*”Mitä johdon laskentatoimen työkaluja hyödynnetään hankintojen johtamisessa hankintaprosessin eri vaiheissa?”*

Tutkimuksen päätutkimuskysymyksellä sidotaan tutkielman teoria- ja empiriaosuus yhteen. Tarkoituksena on tarkastella johdon laskentatoimen työkalujen roolia hankintojen johtamisessa yritysjohton näkökulmasta. Jatkokysymyksenä päätutkimuskysymykselle on:

*”Miten johdon laskentatoimen työkalujen avulla voidaan kehittää yrityksen hankintojen johtamista tuloksellisempaan ja kilpailukykyä luovaan suuntaan?”*

Kysymykseen etsitään vastauksia yhdessä empiirisen haastattelututkimuksen ja tieteellisen teorian avulla. Haastattelujen tarkoituksena on muodostaa kokonaisvaltainen näkemys siitä, millainen hankintaprosessi on pääpiirteittäin suurissa teknologiateollisuuden yrityksissä ja mikä johdon laskentatoimen työkalujen rooli prosessissa on. Alatutkimuskysymyksessä korostuu lisäksi yritysjohton näkökulma ja vastauksia etsitään päätutkimuskysymyksen tavoin sekä empirian että teorian avulla.

Tutkimuksella halutaan myös löytää vastauksia siihen, miten hankintaprosessia voitaisiin kehittää johdon laskentatoimen työkalujen avustuksella. Lopputulokseen päästään tunnistamalla yrityksen taloushallinnon tehtävien ja hankintaprosessin rajapinnat sekä hankintaprosessin merkittävimmät kehityskohteet yritysjohton näkökulmasta. Tunnistetut rajapinnat hyödyttävät yritystä muun muassa tiedonkeruun ja analysoinnin helpottumisella, kun hankintaprosessin eri vaiheista saatu tieto voidaan hyödyntää entistä tuottavammin.

Tutkielman aihepiiriä on rajattu niin, että hankintaprosessia tutkitaan vain käyttötarkoitukseltaan suorien hankintojen eli tuotantoon liittyvien hankintojen osalta, sillä hankinnan kohteen käyttötarkoitus saattaa muuttaa prosessia hyvinkin erilaiseksi. Tämän lisäksi tutkielman teoriaosuudessa hankintaprosessin eri osuuksista tarpeen määrittelyä,

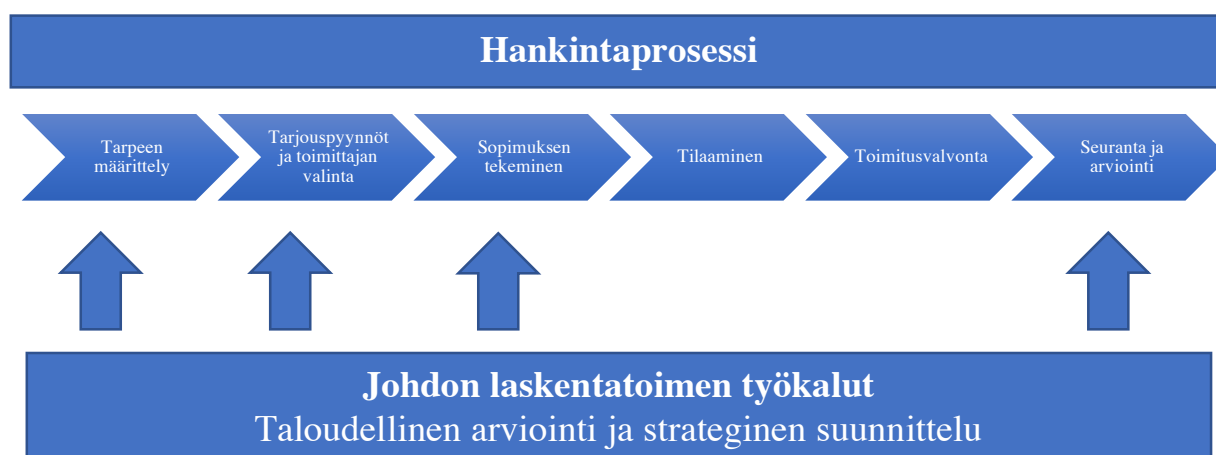


tarjouspyyntöjen käsittelyä ja toimittajan valintaa, sopimuksen tekemistä sekä prosessin jälkeistä seuranta ja valvontaa käydään läpi tarkemmin kuin tilaamista ja toimitusvalvontaa, sillä niissä vaiheissa johdon laskentatoimen työkaluilla nähdään olevan suhteessa suuremmat vaikutusmahdollisuudet ja näin ollen ne ovat merkityksellisempiä tutkielman lopputuloksen kannalta. Toimialaltaan tutkielma rajautuu teknologiateollisuuteen ja maantieteellisesti Suomeen.

### 1.3 Teorettinen viitekehys

Tutkimuksen teorettinen viitekehys rakentuu perinteisen hankintaprosessin ympärille ja tutkimus perustuu taloushallinnon rooliin hankintaprosessin eri vaiheissa. Tutkimuksen teoriaosuuden lähdeaineistona käytetään johdon laskentatoimeen ja sen työkaluihin sekä hankintojen johtamisen teemoihin liittyvää kirjallisuutta. Teoriaosuudessa keskitytään johdon laskentatoimen työkalujen tehtävien ja tavoitteiden lisäksi hankintojen johtamisen pinnalla oleviin teemoihin ja tulevaisuuden kehityssuuntiin sekä käsitellään tyypillistä hankintojen johtamisen järjestämistä yrityksissä.

Hankintaprosessin suhteen teoriaosuudessa puolestaan keskitytään määrittämään kirjallisuuden avulla prosessin tyypillisimmät vaiheet, niiden kohtaamat haasteet sekä prosessivaiheiden merkitykset osana laajempaa kokonaisuutta. Teorettinen viitekehys rakentuu tutkimukseni pää- ja alatutkimuskysymysten ympärille, jota on havainnollistettu kuviossa 1. Kuviossa 1 kuvataan lähdekirjallisuuden perusteella kehitettyä tyypillistä hankintaprosessia sekä sen eri prosessivaiheissa käytettyjä johdon laskentatoimen työkaluja.



Kuvio 1. Teorettinen viitekehys

## 1.4 Kirjallisuuskatsaus

Tutkielman pohjana käytetään johdon laskentatoimen työkalujen ja hankintojen johtamiseen liittyvää kirjallisuutta, tieteellisiä artikkeleita sekä tutkimuksia. Molempien aihepiirien kirjallisuutta on saatavilla erikseen runsaasti, mutta aiheiden välisestä yhteydestä tieteellisiä tutkimuksia on saatavilla suhteellisen vähän. Tutkielman teoriaosuus jakautuu kahteen pääkategoriaan kappaleeseen: johdon laskentatoimeen ja hankintojen johtamiseen. Tutkielman teoriaosuudessa aihepiirien käsitteitä avataan perinteisen kirjallisuuden avulla ja teoriaan syvennyttään paremmin tutkimuksen ja artikkelien avulla.

Johdon laskentatoimen työkalujen ja hankintojen johtamisen välistä yhteyttä on alettu tutkia enemmän vasta 2000-luvulle tultaessa, jolloin organisaation sisäisissä johtamisen toiminnoissa on alettu korostamaan muun muassa avointa kustannustietojen jakamista sekä tavoitekustannuslaskentaa. (Mouritsen et. al. 2001) Luftin (2016) mukaan johdon laskentatoimi on muuttunut merkittävästi viimeisen 40 vuoden aikana. Merkittävimpiä roolia muutoksessa ovat hänen mukaan näytelleet kirjanpito- ja teknikkien, organisaatioiden ja yhteiskunnan kehittyminen. Johdon laskentatoimen tehtävänä ei nähdä enää vain tiedon keräämistä, sillä 1990-luvun lopussa alkanut integroitujen tietojärjestelmien kehittyminen on muuttanut johdon laskentatoimen takana vaikuttavaa ajatusmallia strategisempaan suuntaan. (Burns & Scapens, 2000; Granlund et. al.1998) Johdon laskentatoimen työkaluista on saatavilla runsaasti kirjallisuutta ja niitä on tarkasteltu kirjallisuudessa monista eri näkökulmista.

Hankintojen johtamisen kirjallisuutta on saatavilla aikaisemmalta ajalta kuin johdon laskentatoimeen ja sen työkaluihin liittyvää kirjallisuutta, sillä esimerkiksi jo 1800-luvulla on julkaistu varhaista kirjallisuutta hankintajohtajan kuvauksista sekä lehtiartikkeli uusien toimittajien ja markkina-alueiden tunnistamisesta. (Iloranta et. al., 2008, 35-36) Kraljicin (1983) hankintatuotteiden ryhmittelyn portfolioanalyysi nähdään kirjallisuudessa yhtenä hankintojen johtamisen merkittävimpiä työkaluna, jota monet tutkijat ovat käyttäneet tutkimuksissaan ja artikkeleissaan. Osto- ja hankintatoiminnan kirjallisuuden uuden sukupolven merkittävänä kirjoittajana nähdään Arjan J. Van Weele, joka yhdessä Frank Rozemeijerin kanssa kirjoitti tämänkin tutkielman keskiössä olevan artikkelin ”*Revolution in purchasing: Building competitive power through proactive*”. (van Weele, 2005, 55; van Weele, et. al. 1996) Sniderin (2006) mukaan yrityksen hankintatoimi nähdään kuitenkin edelleen

strategisen funktion sijaan taktisena toimintona, vaikka aiheeseen liittyvä kirjallisuuden määrä on kasvanut.

Johdon laskentatoimen ja hankintojen johtamisen kirjallisuutta on alettu tutkia yhdessä 2000-luvun alusta alkaen, mutta Caddick ja Dale (1998) noteerasivat jo tätä ennen kokonaisvaltaisen laatujohtamisen vaikutuksen tehtäviin hankintoihin. Degraeven, Labron ja Roodhoftin (2000) näkemyksen mukaan kokonaiskustannuslaskentaa voidaan käyttää osana yrityksen hankintaprosessia ja sen kehitystä. Schulze, Seuring ja Ewering (2012) kertovat artikkelissaan toimintokustannuslaskennan käytöstä, jonka avulla on mahdollista saada tärkeää tietoa toimitusketjun eri vaiheista. Axelsson et. al. (2002) tarkastelevat artikkelissaan hankintojen johtamisen näkökulmasta laskentatoimen kehitystä. Artikkelin näkemyksen mukaan hankintojen johtamisessa on mahdollista hyödyntää monia laskentatoimen tekniikoita, mutta yritykset eivät välttämättä osaa hyödyntää niiden tarjoamia etuja.

### **1.5 Tutkimusmenetelmä**

Tutkielma toteutetaan hyödyntäen laadullista eli kvalitatiivista tutkimusmenetelmää aiheeseen liittyvän tieteellisen kirjallisuuden lisäksi. Laadullisessa tutkimuksessa tutkimusaineistoa tarkastellaan kokonaisuutena, jossa analyysi koostuu kahdesta vaiheesta; havaintojen pelkistämisestä ja arvoituksen ratkaisemisesta (Alasuutari 2011, 382). Tutkimuksessa käytetään laadullista tutkimusta, sillä tutkimusta tehdessä halutaan päästä vuorovaikutukseen haastateltavan kanssa. Kvalitatiivinen tutkimus on kvantitatiivisen tutkimuksen sijaan riippuvaista tutkijasta, joten laadullisen tutkimusmenetelmän valinta tutkielman empiriaosuuteen on luonnollinen valinta. (Hirsjärvi & Hurme 2000, 23) Laadullinen tutkimus nähdään tutkimukselle sopivaksi myös tutkimuksen aineiston tarkastelutavoitteen puolesta, sillä tutkimuksen tavoitteena ei ole teorian tai hypoteesien testaaminen (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 164).

Kvalitatiivisen tutkimuksen avulla on myös mahdollista tutkia ja ymmärtää tapahtumisen syy-seuraussuhteita, joita ei ole mahdollista tutkia kokeen avulla. (Metsämuuronen 2006, 88) Tutkittavien ilmiöiden syyseuraussuhteiden selvittäminen on erittäin olennaista tutkimuksen analysointiosuuden ja lopputuloksen kannalta. Haastattelun avulla saadaan tutkimuksen kannalta tärkeää informaatiota teorian tueksi ilmiöistä, joita ei välttämättä voitaisi saada määrällisiä tutkimusmenetelmiä käyttämällä. Kvalitatiivisen tutkimuksen myötä on myös

mahdollista saada tulevaisuuteen suuntautuvaa tietoa, mikä nähdään tutkielman kannalta olennaisena asiana pohdittaessa johdon laskentatoimen työkalujen ja hankintaorganisaation yhteistyön kehittymismahdollisuuksia.

Tutkimukselle sopivimmaksi tutkimusstrategiaksi valittiin tapaustutkimus, joka on Koskisen, Alasuutarin ja Peltosen (2005, 154) mukaan yksi yleisimmistä tutkimuksen laadullisista tutkimusmenetelmistä liiketaloustieteessä. Tapaustutkimukselle on luonteenomaista se, että tutkittavasta kohteesta pyritään samaan mahdollisimman monipuolista tietoa ja näin ollen ymmärtää tutkittavaa ilmiötä syvällisemmin. Tutkimuksen kohteena oleva tapaus voi olla esimerkiksi yrityksen osasto tai tulosityksikkö, joita pyritään ymmärtää kokonaisvaltaisesti realistisessa toimintaympäristössään. (Koskinen et. al. 2005, 154-156; Metsämuuronen 2006, 91) Tämän tutkielman tapaustutkimuksen kohteena on kohdeyritys, jonka hankintaprosessin ja johdon laskentatoimen työkalujen rajapintoja pyritään tutkimaan. Empiriaosuuden avulla pyritään ymmärtää kohdeyritysten hankintaprosessien toimintatapoja, eikä löytää yleistettäviä vastauksia tutkimuksen tutkimusongelmiin, sillä tapaukset eivät ole yleisesti ottaen yleistettävissä. (Metsämuuronen, 2006, 91)

Tutkielman empiriaosuuden aineisto kerätään puolistrukturoidun teemahaastattelun muodossa, jonka haastattelurunko muodostuu Hirsjärveä et. al. (1991, 41-42) siteeraten tutkielman aihepiiriin liittyvästä teema-alueluettelosta. Tämän vuoksi aineiston keruu haastattelun muodossa sopii erinomaisesti tutkielmaan sen joustavuuden ja syvällisen tiedonkeruun vuoksi. Haastateltava saa haastattelukysymykset läpikäytäväksi ennen varsinaista haastattelutilaisuutta.

## **1.6 Tutkielman tärkeimmät määritelmät ja käsitteet**

Tässä johdannon alaluvussa käsitellään tutkielman olennaisimmat käsitteet. Käsitteiden avaaminen on tärkeää, jotta tutkielman kokonaisvaltainen ymmärtäminen on mahdollista. Tutkielman tärkeimmät käsitteet ovat: johdon laskentatoimi, hankintojen johtaminen ja hankintaprosessi. Käsitteistä on saatavilla tarkempaa tietoa tutkielman pääkappaleissa kaksi ja kolme.

### **Johdon laskentatoimi (Management Accounting)**

Johdon laskentatoimi on toinen yrityksen laskentatoimen alueista, jonka päätehtävänä on tuottaa taloudellista tietoa yrityksen päätöksenteon avuksi. Johdon laskentatoimeita voidaan

kutsua myös yrityksen sisäiseksi laskentatoimeksi tai operatiiviseksi laskentatoimeksi, jota ei säätele juridiset normit. (Ikäheimo Malmi & Walden, 2016, 13-14; Neilimo et. al. 2007, 14) Kuten Frezatti, Aguir, Guerreiro ja Gouvea (2011) artikkelissaan kertovat, johdon laskentatoimen tarkoituksena on auttaa yritysjohtoa talouden suunnittelussa ja valvonnassa sekä pitkällä että lyhyellä aikavälillä laskelmissa ja analyyseissa sekä menneisyyttä, nykyisyyttä että tulevaisuutta. Johdon laskentatoimen asiantuntijat työskentelevät tyypillisesti yrityksen taloushallinnoissa esimerkiksi controllerin tehtävänimikkeellä.

### **Hankintojen johtaminen (Supply Management)**

Hankintojen johtamisella tarkoitetaan kilpailukyvyn varmistamista toimitusketjuissa. Hankintojen johtamisen toiminnot nähdään perinteisten liiketoimintojen systemaattisena ja strategisena yhteensovittamisena yrityksen sekä koko toimitusketjun suorituskyvyn, kustannustehokkuuden sekä kilpailukyvyn parantamiseksi. (Ageron, Gunasekaran & Spalanzani 2012)

### **Hankintaprosessi (Supply Process)**

Hankintaprosessin tarkoitus on tunnistaa hankinnan tarve ja valita toimittaja niin, että tilaus saapuu asiakkaalle ajoissa perille (Van Weele, 2014, 8-9). Perinteisen hankintaprosessin päävaiheet ovat tarpeen määrittely, tarjouspyyntöjen tekeminen, toimittajan valinta, tilaaminen, toimitusvalvonta ja laskun maksatus. Edellä kuvattujen vaiheiden hankintaprosessi korostaa hankinnan roolia tukitoimintona ja johtaa taktisen ja operatiivisen tason toimintaa. (Ciucescu 2016; Iloranta et. al., 2008, 62)

## **1.7 Tutkielman rakenne**

Tutkielma rakentuu teoria- ja empiriaosuuksien sekä niitä yhdistävän pohdinnan ympärille. Tutkielma koostuu rakenteellisesti viidestä pääkappaleesta sekä pääkappaleita syventävistä alakappaleista. Tutkielman aloittaa johdantokappale, jossa perehdytään muun muassa tutkimusongelmiin, käytettyihin tutkimusmenetelmiin sekä kirjallisuuskatsauksen avulla tutkielman teoriaan. Tutkielman johdantokappaleen tarkoituksena on avata lukijalle tutkielman aihepiiriä sekä tutkielman toteuttamiseen käytettyjä toimintatapoja.

Johdantokappaletta seuraavat kaksi kappaletta muodostavat tutkielman varsinaisen kirjallisuuskatsauksen. Järjestyksessään ensimmäisessä kappaleessa perehdytään johdon

laskentatoimeen yleisellä tasolla sekä hankintojen johtamisen näkökulmasta tärkeimpiin johdon laskentatoimen työkaluihin. Seuraavassa kappaleessa puolestaan syvennytään hankintaprosessiin ja sen osa-alueisiin kronologisessa järjestyksessä. Teoriakappaleiden avulla pyritään löytämään vastauksia tutkimusongelmiin aiheeseen liittyvän kirjallisuuden ja muun aineiston avulla.

Tutkielman neljäs pääkappale muodostaa tutkielman empiriaosuuden, jossa tarkastellaan haastattelujen avulla johdon laskentatoimen työkalujen roolia hankintojen johtamisessa teollisuuden alan yrityksissä. Tutkielman päättää yhteenveto ja johtopäätöksen pääkappale, jossa kerrotaan tutkielman tutkimustuloksista sekä vastataan tutkielman alussa esitettyihin tutkimuskysymyksiin, tarkastellaan teoria- ja empiriahavaintojen yhteneväisyyksiä ja eroavaisuuksia sekä pohditaan tutkimuksen luotettavuutta ja mahdollisia jatkotutkimuskysymyksiä.

## 2. JOHDON LASKENTATOIMI

Johdon laskentatoimi on elänyt viimeisen kolmen vuosikymmenen aikana suuressa muutoksessa (Burns et. al. 2000). Granlund et. al. (1998) mukaan johdon laskentatoimen toimintatapojen, työkalujen ja ammattilaisten työnkuvan muutoksen myötä on tunnistettu muutos selkeästi liiketoimintaorientoituneempaan suuntaan. Johdon laskentatoimen tehtävänä yrityksessä nähdään kuitenkin edelleen suunnitelmallinen toiminta organisaation johdon tukemisessa avustamalla päätöksenteossa ja riskinhallinnassa, ohjaamalla ihmisiä sekä varmistamalla resurssien riittävyys. Johdon laskentatoimen tulee tänä päivänä huomioida taloudellisen tiedon tuottamisessa monien sidosryhmien tarpeet ja intressit sekä jatkuvasti kehittyvät järjestelmät. (Ikäheimo et. al. 2016, 118-119)

Laskentatoimi voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen laskentatoimeen. Ulkoinen laskentatoimi tunnetaan toiselta nimeltään rahoittajan laskentatoimena, joka on lainsäädännön säätelemää ja sen intressinä on taloudellisen informaation tuottaminen yrityksen ulkopuolelle. Sisäinen laskentatoimi tunnetaan paremmin johdon laskentatoimena tai operatiivisena laskentatoimena, jonka intressinä nähdään laskelmien tuottaminen yrityksen sisäistä käyttöä varten. Tässä tutkielmassa perehdytään nimenomaan sisäiseen eli johdon laskentatoimeen ja sen työkaluihin. Ulkoinen laskentatoimi rajataan tämän työn tarkastelun ulkopuolelle, sillä sen intresseiksi nähdään organisaation ulkopuolisen tiedon tuottaminen. (Ikäheimo et al. 2016, 118; Martinsuo, Mäkinen, Suomala & Lyly-Yrjänäinen 2016, 78-79; Neilimo et. al. 2007, 10-14)

### 2.1 Johdon laskentatoimen keskeisimmät tehtävät ja tavoitteet

Hallin (2010) näkemyksen mukaan johto hyödyntää kirjanpidosta saatavia tietoja kehittääkseen tietämystään liiketoimintaympäristöstään, jotta yritys osaisi valmistautua tulevaisuudessa tehtäviin päätöksiin ja toimiin. Johdon laskentatoimen avulla tuotetun taloudellisen informaation potentiaalia ei välttämättä aina tunnisteta, vaikka sen rooli yrityksen liiketoiminnan päätöksenteon tukemisessa ja riskien hallinnassa on merkittävä. (Jönsson 1998)

Johdon eli sisäinen laskentatoimi kuvaa laskentatoimen kokonaisuuden toista puolta ulkoisen laskentatoimen rinnalla. Se on itsessään sisäisten palvelutoimintojen kokonaisuus, joka koskettaa yrityksen sisällä laajaa kohderyhmää. Johdon laskentatoimen roolina yrityksissä on olla liiketoiminnan ja siihen liittyvän päätöksenteon tukena monimuotoisissa tilanteissa pyrkien

huomioimaan asiakokonaisuuksien osatekijät sekä niiden syuseuraussuhteet. (Martinsuo et. al. 2016, 78-79) Muun muassa edellä mainittujen tekijöiden vuoksi johdon laskentatoimen tehtävät yrityksessä vaativat nykyään panoksia tarkkaan analysointityöhön sekä laaja-alaiseen reaaliprosessien ymmärtämiseen (Ahrens & Chapman 2007). Johdon laskentatoimen kaksi perustehtävää ovat rekisteröinnin ja hyödyntämisen tehtävät, joissa kerätään ja hyödynnetään järjestelmällisesti sekä määrällistä että laadullista tietoa yrityksen liiketoiminnasta. Rekisteröintitehtävällä tarkoitetaan yrityksen toiminnasta saatavan tiedon keräämistä myöhempää käyttöä varten. Hyödyntämistehtävällä tarkoitetaan puolestaan kerätyn tiedon hyödyntämistä esimerkiksi erilaisten laskelmien muodossa. Johdon laskentatoimen parissa työskentelevien asiantuntijoiden tulee ymmärtää laaja-alaisesti yrityksen toimialan ja liiketoiminnan erityispiirteitä sekä yleistä markkinakehitystä. Tämän lisäksi työkalujen ymmärtäminen ja hyödyntäminen vaativat halua jatkuvaan kehitykseen sekä ymmärrystä tuottaa yrityksen talouden ohjaukseen tietoa erityisesti johdon intressit huomioiden. (Puolamäki 2007, 57-59)

Ahrens et. al. (2007) mukaan johdon laskentatoimen tuottaman tiedon tulee nähdä kuvastavan suoraan yrityksen reaalitoimintoja. Heidän mukaansa johtamisen näkökulmasta laskentatoimen järjestelmien on tärkeää pyrkiä ymmärtämään laskentatoimen ja organisatoristen prioriteettien kompleksiset suhteet. Contrafatto ja Burns (2013) näkevät johdon laskentatoimen avulla tuotetun informaation yhdistelmäksi sosiaalista ja ympäristöllistä laskentatoimea, raportointipraktiikkaa sekä pitkäjänteisyyden tietotaitoa. Tuotetun ja analysoidun tiedon voidaan näin sanoa olevan moniulotteinen kokonaisuus, mikä asettaa johdon laskentatoimelle haasteita liiketoiminnan ymmärtämisen ja kehittämisen näkökulmasta. Granlund et. al. (1998) pohtivat artikkelissaan johdon laskentatoimen avulla tuotetun tiedon painottavan tulevaisuuteen suuntautuvia laskelmia ja analyysijä. Johdon laskentatoimen asiantuntijoiden odotetaan tasapainottelevan muutoksen aalloilla huomioiden samalla yritysjohton sekä liiketoimintojen tarpeet, toiveet ja vaatimukset sekä samalla kommunikoida eteenpäin laskentatoimen tietojärjestelmistä saatavaa tietoa. (Hall 2010; Jönsson 1998)

Johdon laskentatoimen tehtävät näkyvät käytännössä yrityksissä taloushallinnon asiantuntijoiden yrityksen talouden toimintaa tukevien järjestelmien kautta tuottamien analyysien ja laskelmien muodossa. Johdon laskentatoimi on kehittynyt vuosien saatossa liiketoiminnan strategisen ohjauksen suuntaan, jolloin laskentatoimen tehtäviin sisältyy lisäksi strategista johtamisen tukemista muun muassa suorituskyvyn mittaamisen ja hallinnan myötä.



(Järvenpää, Partanen & Tuomela 2005, 152) Johdon laskentatoimen ammattilaisten työ liikkeenjohdon tukena yrityksen taloushallinnossa rakentuu ad hoc –pohjalta eli tiettyä tarkoitusta varten tehtyjen taloudellista tilaa kuvaavien raporttien tekemisen ja analysoinnin ympärille, joiden tarkoituksena on tuottaa joko mennyttä tai tulevaisuutta, lyhyttä tai pitkää aikaväliä kuvaavaa taloudellista tietoa päätöksentekoa varten. (Jinga & Dumitru 2015)

Tietoteknisen kehityksen sekä kansainvälistymisen muutosten myötä liiketoiminnan tukena käytettyjen tietojärjestelmien suorituskyky on kasvanut huomattavasti. Kehityksen myötä taloushallinnon rutiininomaisia töitä on voitu automatisoida hyvin pitkälle, joten ennen yrityksen taloushallinnon on mahdollista tuottaa entistä laajempaa ja lisäarvoa tuottavaa informaatiota päätöksen teon ja ohjauksen tueksi. Järjestelmän kehityksen myötä taloushallinto on kohdannut roolimutoksen, jossa taloushallinnon roolia ei nähdä enää vahtikoirona vaan aktiivisena muutosagenttia, sillä kansainvälinen kilpailu pakottaa yritykset pyrkimään kustannustehokkuuteen kaikissa prosesseissaan. (Baldvinsdottir, Burns, Nørreklit & Scapens 2009; Granlund & Malmi 2003, 13-15)

Tutkielmaan valittiin eri aikakausilla kehitettyjä johdon laskentatoimen työkaluja, joita voidaan käyttää yrityksen hankintatoimintojen suunnittelussa ja kehittämisessä. Tutkielmassa tarkasteltavat johdon laskentatoimen työkalut jaetaan kahteen pääkategoriaan; taloudellisen arvioinnin ja strategisen suunnittelun työkaluihin. Työkalujen jako kategorioihin perustuu niiden tuottamaan informaatioon sekä käyttötarkoitukseen. Työhön valittujen johdon laskentatoimen työkalujen valintaperusteet avataan seuraavaksi tutkielman teoriakappaleissa 2.2-2.3. Valintaperusteet perustuvat tutkielman aihepiiriin aikaisempaan kirjallisuuteen.

## **2.2 Johdon laskentatoimen taloudellisen arvioinnin työkalut**

Pietrzakin ja Wnuk-Pelin (2015) suorittivat artikkeliaan varten tutkimuksen, jonka tuloksien perusteella johdon laskentatoimen ammattilaisten tärkeimpinä tehtävinä organisaatioissa nähdään suorituskyvyn mittaaminen, erilaiset budjetoinnit, kulujen kontrollointi, investointien arvostaminen sekä strategian implementointi. Nämä ovat tehtäviä, joissa hyödynnetään johdon laskentatoimen työkaluja. Tähän tutkielman kappaleeseen valitut johdon laskentatoimen työkalut ovat kehitettyjä tukemaan yritysten talouden arviointia ja suunnittelua. Sopivien työkalujen tunnistaminen yritysten tarpeiden näkökulmasta on tärkeää, jotta niiden avulla on

mahdollista saada relevanttia ja todellisuutta kuvaavaa tietoa yrityksen liiketoiminnasta sekä saavuttaa kilpailuetua tehostettujen prosessien myötä. (Jinga et. al. 2015; Socea 2012).

Tutkielmaan taloudellisten työkalujen arviointiin valittiin johdon laskentatoimen työkaluista kokonaiskustannuslaskenta ja toimintolaskenta. Valinta suoritettiin vertaamalla johdon laskentatoimen työkalujen tuottamaa informaatiota, tavoitteita ja intressejä keskenään. Vertailun perusteella tultiin siihen tulokseen, että näiden kahden työkalun avulla nähdään mahdolliseksi arvioida ja kehittää eteenpäin yrityksiä hankintatoimintoja.

### **2.2.1 Kokonaiskustannuslaskenta**

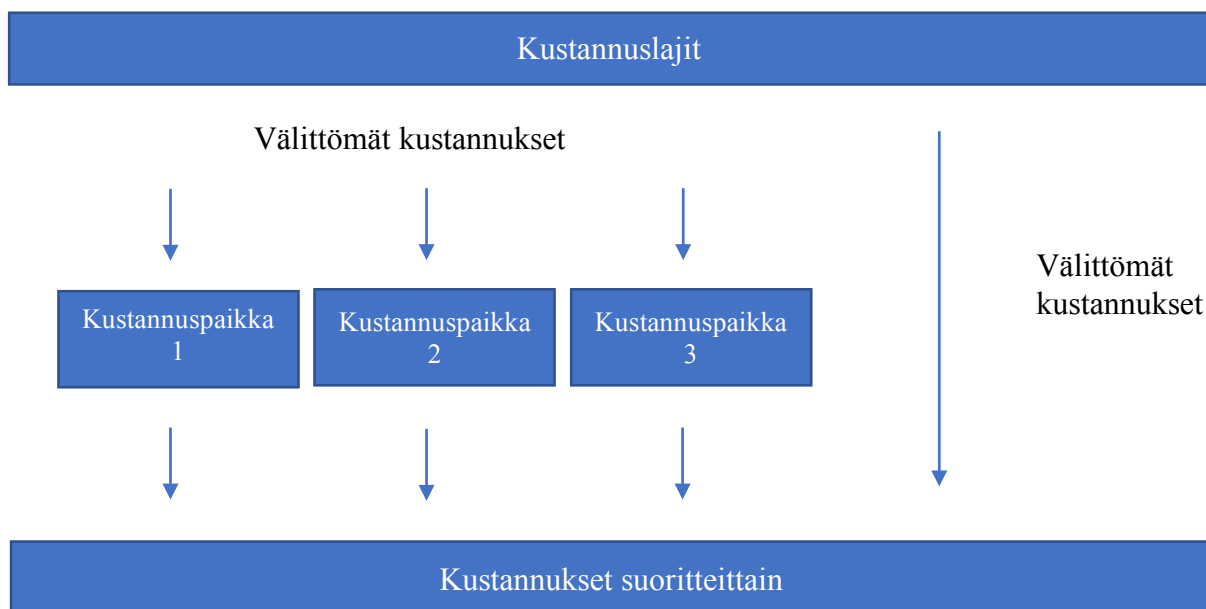
Tuottavan liiketoiminnan ylläpitoa pidetään mahdottomana ilman kustannuksien syntymistä. Kustannuksien selvittäminen on johdon laskentatoimessa keskeisessä asemassa, sillä ne on tunnistettava niiden kontrolloinnin mahdollistamiseksi. Kustannuslaskennan tehtäväksi määritellään organisaation päämäärien tavoittelua koskevassa päätöksenteossa avustaminen rahamääräisen tiedon tuottamisen avulla. (Neilimo et. al. 2007, 46; Pellinen 2006, 23) Ellramin (1993) kokonaiskustannuslaskennan (Total Cost of Ownership, TCO) malli pohjautuu ajatteluun, jonka mukaan jokaiselle organisaation toiminnolle, tehtävälle ja työvaiheelle voidaan laskea suorat ja epäsuorat kustannukset. Ajattelun perusteella syntyneestä laskennasta nähdään olevan hyötyä monissa hankinta- ja toimitusprosessin tehtävissä, joista esimerkkeinä voidaan sanoa toimittajien arviointi ja valinta sekä hankinnan sisällön määrittely ja vaihtoehtoisista ratkaisuista päättäminen. Tämän lisäksi TCO:n nähdään auttavan tunnistamaan kaikki hankintapäätöksestä aiheutuvat kustannusvaikutukset. (Iloranta et. al. 2008, 186-187) TCO:n käyttö liiketoiminnassa kannattaa koko toimitusketjun kannalta (Schulze, et. al. 2012).

TCO:ssa hankintojen kokonaiskustannuksia pyritään arvioimaan hankinnan kohteen koko elinkaaren ajalta; ennen hankintaa, hankinnan aikana sekä hankinnan jälkeen. Arvioinnin kohteena ovat pelkän hankinnan ostohinnan lisäksi hankinnasta aiheutuvat suorat ja epäsuorat kustannukset. Niiden avulla pyritään löytämään oleellimmat hintojen muutokset ja niiden erot erilaisten tuote- ja palveluratkaisujen välillä eri toimittajilta hankittuna. (Iloranta et. al. 2008, 186) Kustannuksia jaotellaan esimerkiksi niiden luonteen ja käyttäytymisen mukaan, minkä avulla voidaan hahmottaa taloudellisen ilmiön luonne, syy ja suuruus (Martinsuo et. al. 2016, 96). Kuviossa 2 on nähtävillä tyypillisimpiä kustannuskäsitteitä ja- pareja, joiden jaottelu perustuu kustannuksen luonteeseen.



Kuvio 2. Tyypillisimmät kustannuskäsitteet ja –parit (Mukaiillen Martinsuo et. al. 2016, 96)

Perinteisen kustannuslaskennan nähdään koostuvan kolmesta vaiheesta: kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta ja suoritekohtainen laskenta (Kuvio 3). Ensimmäisessä vaiheessa selvitetään kokonaiskustannukset kustannuslajeittain, jolla tarkoitetaan liikekirjanpidon kuluja lajeittain. Toisessa vaiheessa välilliset kustannukset eli yleiskustannukset kohdistetaan kustannuspaikoille. Kustannuslaskennan viimeisessä vaiheessa välilliset kustannukset kohdistetaan suoritteille erilaisten kohdistamisperiaatteiden avulla, joita ovat tyypillisesti jako- ja lisäyslaskenta sekä niiden variaatiot. (Alhola 2016, 11-12)



Kuvio 3. Perinteisen kustannuslaskennan kulku (Mukaiillen Alhola 2016, 12 ja Ellram 1993)

### 2.2.2 Toimintolaskenta

Toimintolaskenta (Activity Based Costing, ABC) eli toimintokohtainen tai –perusteinen kustannuslaskenta ja toiminta-ajattelu nähdään syntyneen perinteisen kustannuslaskennan rinnalle tuotannon, markkinoiden, organisaatioiden ja informaationtarpeiden muutoksien myötä. ABC:n käytön yleistymiseen 1900-luvulta 2000-luvulle tultaessa vaikutti yritysten kustannusrakenteiden muutos, jossa välittömien palkkojen ja raaka-aineiden osuus pienentyi ja vastaavasti yleiskustannusten ja teknologian kustannusten osuus kokonaiskustannuksista kasvoi. (Alhola 2016, 15,19) Näin ollen Statsovan ja Bajuksen (2015) mukaan ABC nähdään apukeinona ratkaistaessa perinteisiä ongelmia, joita perinteinen kustannuslaskenta kohtaa.

Kuviosta 4 voidaan nähdä ABC:n yksinkertaistettu lähtökohta. Yrityksissä ja sen sidosryhmissä tapahtuvat tapahtumat edellyttävät toimintoja, joiden suorittaminen edellyttää puolestaan resursseja eli toisin sanoen voimavaroja. ABC:n tehtävänä nähdään epäsuorien kustannusten eli yleiskustannuksien välittäminen suoraan tuotteille, palvelulle tai asiakkaalle kustannusajurien avulla (Maruszewska 2015). Kustannusajureilla tarkoitetaan tekijöitä, jolla toiminnon kustannus kohdistetaan laskentakohteelle. Ne jaetaan kahteen luokkaan; resurssiajureihin ja toimintoajureihin, joiden avulla nähdään miksi toiminto vaatii tiettyjä resursseja. (Alhola 2016, 23, 46)



Kuvio 4. Toimintoajattelun ja –laskentaprosessin yksinkertaistettu lähtökohta (Mukaiillen Askarany, Yazdifar & Askary 2010)

Schulzen et. al. (2012) artikkelin mukaan ABC:n avulla yritysjohdon on mahdollista saada tärkeää tietoa toimitusketjun eri vaiheista ja niistä aiheutuvista kustannuksista. Heidän

näkemyksensä mukaan ABC:ta suositellaan käytettäväksi johdon laskentatoimen työkaluna hankintojen johtamisessa. ABC nähdään myös Askaranyin et. al. (2010) mukaan toimitusketjujen johtamisen yhtenä hyödyllisimmistä työkaluista, sillä sen avulla on mahdollista saada yksityiskohtaista tietoa yrityksen eri prosesseista ja toiminnoista. Tehokkaan johtamisen näkökulmasta on välttämätöntä saada tietoa yksittäisten suoritettujen toimintojen kustannuksista (Statsova et. al. 2015).

### **2.3 Johdon laskentatoimen strategisen suunnittelun työkalut**

Liiketoimintaympäristö on muuttunut viime vuosikymmenien aikana entistä epävakammaksi, arvaamattommaksi ja monimutkaisemmaksi muun muassa kiristyneen kilpailun ja kansainvälistymisen vuoksi. Tämän vuoksi yrityksen johto kohtaa erityisiä haasteita liiketoiminnan strategisessa suunnittelussa. (Frezatti et. al. 2011) Porterin (1985b) mukaan strategisen suunnittelun rooli on entistä suurempi organisaation toiminnan tehostamisessa. Johdon laskentatoimen strategista suunnittelua tukevat työkalut kehitettiin tukemaan liikkeenjohtoa tunnistamaan organisaation ja toimintaympäristönsä väliset kompleksisuudet (Vasconcelos & Ramirez 2011). Johdon laskentatoimen strategista suunnittelua tukevien työkalujen hyödyntämisessä tulee huomioida myös strategian ja laskentatoimen väliset suhteet, joita on tutkittu paljon alan kirjallisuudessa (Cinquini & Tenucci 2010). Tutkielmaan valittiin johdon laskentatoimen strategisen suunnittelun työkaluista arvoketjuanalyysi sekä lisäarvojohtaminen, kustannustietojen jakaminen, kokonaisvaltainen laatujohtaminen sekä tasapainotettu mittaristo. Näiden avulla mahdollistetaan hankintaprosessin ja hankintatoimintojen arviointi ja kehittäminen.

#### ***2.3.1 Arvoketjuanalyysi ja lisäarvojohtaminen***

Arvoketjumallilla (Value Chain Model) tarkoitetaan jonkin hyödykkeen prosessia, joka alkaa raaka-aineiden jalostumisesta ja päättyy valmiiseen tuotteeseen. Se on alun perin Michael Portein vuonna 1985 esittämä malli, jonka lähtökohtana toimii prosessijohtaminen ja erityisesti prosessien mallintaminen. (Porter 1985a, 81) Arvoketjumallin mukaisella ajattelulla voidaan tunnistaa arvoketjun strategisesti merkittävät vaiheet, toiminnalliset epäkohdat sekä vääränlaisen allokoinnin perusteella tehty resurssien kohdentaminen. Tunnistuksien perusteella on mahdollista tehdä parannustoimenpiteet, joiden avulla voidaan luoda yritykselle arvoa ja taloudellista kestävyyttä. Arvoketjumallilla pyritään nimenomaan taloudelliseen kestävyyteen

tuottamalla loppuasiakkaalle mahdollisimman tehokas arvoketju. (Fearne, Marian & Dent 2012) Porterin (1985a, 80) kirjaa siteeraten tavoitteena on, että jokainen arvoketjun vaihe eli prosessi parantaa yrityksen kilpailukykyä ja luo arvoa tuotteelle.

Ďurišová (2010) määrittelee artikkelissaan, että arvoketjumallin tarkoituksena on auttaa yritystä asemoimaan itseään suhteessa kilpailijoihin kestävän kilpailuedun saavuttamiseksi. Myös Patterson (1995) korostaa artikkelissaan arvon luomista kilpailuedun saavuttamisessa, jonka perustana nähdään asiakkaan tarpeet. Hänen artikkelinsa mukaan ajattelumallin pohjalta tehtyjen toimintojen koordinoinnit ja toimitusketjun suhteiden hallinta voivat toimia yritykselle merkittävänä kilpailuedun lähteenä ja lisäarvona asiakkaalle. Arvoketjumallista on kuitenkin löydettävissä ongelmakohtia, jotka hankaloittavat työkalun hyväksikäyttöä. Näitä ovat arkaluonteisen tiedon jakaminen arvoketjun jäsenien kesken, kustannusten ja hyötyjen oikeudenmukainen jakaminen sekä investointien tuoton epätasainen jako, sillä nämä vaativat avoimuutta arvoketjussa jäsenten välillä. (Dekker 2003; Puolamäki 2007, 169)

Lisäarvojohtamisella (Value-Added Management) tarkoitetaan johtamistapaa, jolla tunnistetaan asiakkaalle lisäarvoa tuottamattomat prosessit. Tunnistamisen jälkeen lisäarvoa tuottavia prosesseja pyritään kehittämään entistä enemmän arvoa luoviksi. (Park, Kim, Kwon, Yu 2017) Lisäarvojohtamisen muovaaman laskentatoimen tarkoituksena nähdään relevantin taloudellisen informaation tuottaminen strategisen ja operatiivisen päätöksenteon tueksi. Kappaleessa 2.2.2 esitetty toimintolaskenta nähdään lisäarvojohtamisen mukaisena johdon laskentatoimen työkaluna, jonka avulla voidaan saada uudenlaista informaatioita päätöksenteon tueksi. Lisäarvojohtamisen avulla kehitetyt johdon laskentatoimen strategiset työkalut nähdään organisaation apuvälineinä tavoitteiden saavuttamisessa yhdistämällä kriittiset panokset yrityksen suorituskykyyn. (Danvers & Thomas 2013; McNair & Carr 1991) Nykyaikaisessa ”osaamisyhteiskunnassa” hankintojen johtamisesta on tullut yksi tärkeimmistä organisaation toiminnoista kannattavuuden parantamiseksi. Tämä vuoksi ostotoiminnot ovat niitä, joilla nähdään olevan eniten vaikutusta organisaatioiden arvonluotiin. (Pop-Sitar, 2012)

### ***2.3.2 Kustannustietojen jakaminen***

Kovan kansainvälisen kilpailun vuoksi monet yritykset ovat joutuneet pohtimaan kustannusten supistamista. Monet yritykset ovatkin löytäneet ratkaisun kustannuspaineeseen ulkoistamisesta eli yhä useammat tavarat ja palvelut ostetaan yrityksen ulkopuoliselta toimittajalta. (Agndal et.

al. 2010) Hankintakustannusten kattaessa entistä suuremman osuuden yrityksen tilikauden liikevaihdosta, toimitusketjun tehostaminen on entistä merkityksellisempää. Kokonaisvaltainen kustannustietojen jakaminen (Open Book Accounting, OBA) näyttelee tässä merkittävää roolia. OBA nähdään tehokkaana keinona hallita kustannuksia ostajien ja toimittajien välisissä suhteissa sekä suhteiden laadun parantamisessa. OBA on yksi uusimmista johdon laskentatoimen työkaluista, jota hyödynnetään erityisesti teollisuusyrityksissä, sillä ostava osapuoli ei ole tietoinen toimittajan tiedossa olevista koko toimitusprosessin todellisista kustannuksista. (Kulmala 2002; Windolph & Moeller 2012)

Aleniuksen, Lindin ja Strömstenin (2015) näkemyksen mukaan OBA on laskentamenetelmä, joka on kehitetty hallitsemaan toimitusketjun keskinäisiä riippuvaisuuksia yli yritysten rajojen. Hoffjan ja Kruse (2006) määrittelevät OBA:n systemaattiseksi tietojen jakamiseksi itsenäisten toimintojen välillä, jolloin voidaan päästä eroon niin sanotuista ”turhista kustannuksista”. OBA nähdään sekä määrällisen että laadullisen informaation jakamisena ostajan ja toimittajan kesken sekä tehokkaana toimittajasuhteiden kehittäjänä. (Agndal & Nilsson 2010; Hoffjan et. al. 2006; Mourtitzen et. al. 2001) Toimitusketjun sisäisten suhteiden tulee olla läheisiä ja luottamuksellisia niin lyhyen ajan taloudellisen suorituskyvyn kuin pidemmän ajan kehityksen näkökulmasta. Tämän vuoksi luottamuksellisia toimittajasuhteita tulee arvioida tarkkaan esimerkiksi sitoutumiseen, luottamuksen ja molempia osapuolia huomioivan ongelmanratkaisukyvyyn näkökulmasta. (Duffyn 2008; Mohrin & Spekmanin 1994).

Hoffjanin et. al. (2006) näkemyksen mukaan parhaimpaan lopputulokseen kustannusten jakamisen hyödyntämisessä päästään, kun kustannustietoja jakavia yrityksiä on mahdollisimman vähän ja kustannustietojen jakaminen on molemmiin puoleista. Heidän mukaansa lopputulosta parantaa myös se, että sopimukset toimittajien kanssa ovat pitkiä ja tiiviitä, sillä tämä mahdollistaa kustannustietojen jakamisen syventämisen sekä jakamisprosessin kontrolloinnin. Möllerin, Windolphin ja Isbruchin (2011) sekä Aleniuksen et. al. (2015) artikkelien mukaan OBA nähdään osana organisaation kustannustenhallintaa, sillä jakamisen myötä kustannukset tulevat entistä läpinäkyvimmiksi. Yritykset käyttävätkin OBA:a keskinäisten riippuvuuksien arviointiin ja hallintaan sekä strategisesti merkittävien toimintojen kehittämiseen. Agndal ja Nilsson (2010) sekä Dekker (2003) noteeraavat artikkeleissaan kustannustietojen jakamisen sopivuuden hankintojen johtamisessa. Artikkelien kirjoittajien mielestä transaktioihin perustuvassa strategiassa tavoitteena on tyypillisesti saada hinnan

alennuksia ostajalle kustannustietoja hyödyntämällä, kun taas suhteisiin keskittyvässä strategiassa tavoitteena nähdään molemmin puolinen kustannusten alentaminen.

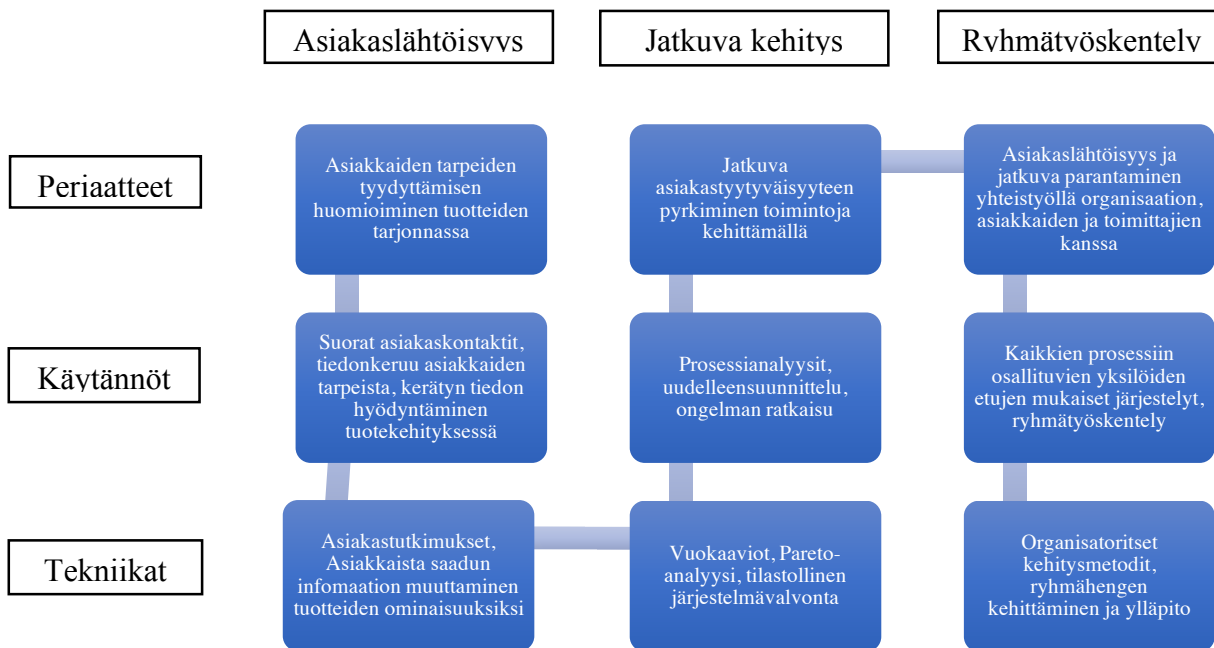
### ***2.3.3 Kokonaisvaltainen laatujohtaminen***

Laadun merkitys liiketoiminnalle on jo pitkään nähty yhtenä ratkaisevasta tekijöistä osana yrityksen kilpailukyvyyn muodostumista (Androniceanu 2017). O'Neill, Sohal ja Teng (2016) kertovat laatujohtamista käsittelevässä artikkelissaan, että laatua tarkastelevissa tutkimuksissa on käytetty merkittävästi toisistaan eroavia lähestymistapoja 1900-luvun alku- ja 1900-luvun loppupuolella. Operaatioiden johtamisen kirjallisuudessa laatujohtaminen (Quality Management, QM) on nähty yhtenä suurimmista tutkimusalueista kahden viimeisen vuosikymmenen aikana (Ebrahimi & Sadeghi 2013).

O'Neillin et. al. (2016) teettämän tutkimuksen mukaan vuosituhannen loppuun tultaessa tutkimuksissa alettiin korostaa tuotteiden ja toiminnan laatua osana organisaation kokonaisvaltaista laadun käsitettä. Tämän avulla opittiin ymmärtämään, että laatua voidaan soveltaa jokaiseen organisaation osaan. Myös Sivan, Gremyrin, Bergquistin, Garvaren, Zobelin ja Isakssonin (2016) artikkelin mukaan liiketoiminnan kokonaislaatua parantavia toimia ei nähty edesauttavan liiketoiminnan kehitystä ennen 1900-luvun loppua, sillä esimerkiksi kestäväkehitys nähtiin ei-relevanttina voittoa tuottavan liiketoiminnan näkökulmasta. Kirjallisuudessa laatujohtamista ollaan määritelty vuosikymmenien aikana eri tavoin, mutta 1990-luvulle tultaessa alettiin puhua nimenomaan kokonaisvaltaisesta laatujohtamisesta (Total Quality Management, TQM) globaalin maailmantalouden ja markkinavoimien kysynnän vuoksi. (Jaju, Mohanty & Lakhe 2009)

Dean ja Bowen (1994) määrittelevät artikkelissaan TQM:n filosofiaksi, joka koostuu periaatteista, käytännöistä ja työkaluista, joihin sisältyy asiakaskeskeisyyden, jatkuvan parantamisen ja ryhmätyöskentelyn arvoja. Heidän näihin arvoihin keskittyvä filosofia on nähtävillä kuviossa 5. TQM:n filosofiassa korostetaan erityisesti asiakaslähtöisyyttä ja jatkuvaa parantamista sekä niihin liittyviä periaatteita, käytäntöjä ja tekniikoita, joita voidaan käyttää sekä organisaation sisäisiin, että ulkopuolisiin asiakkaisiin (Hauser & Clausing 1988).





Kuvio 5. Kokonaisvaltaisen laatujohtamisen periaatteet, käytännöt ja tekniikat (Mukaiillen Dean et. al. 1994)

Kasvaneen kilpailun myötä kokonaisvaltaiseen laadun huomioimiseen kiinnitetään yhä enemmän huomiota. Tämän vuoksi yritysten täytyy arvioida uudelleen sekä perinteisiä toimintojaan, että koko yrityksen kattavia strategioita, sillä niissä tulee huomioida entistä tarkemmin kokonaisvaltaisen laaduntuottaminen. Laatuorientoituneessa näkemyksessä ympäristön ajattelutapaa muutetaan niin, että toimialan sijaan tarkastellaan kilpailua, markkina-alueen sijaan asiakasta ja organisatoristen toimintojen sijaan organisatorisia prosesseja. Näkökulmien muutos nähdään tärkeänä, sillä arvon ja laadun muodostuminen nähdään mahdolliseksi vain organisaation sisältä käsin. (Belohlav 1993) Ajatusmallien kehittymisen myötä TQM:n mukaisen johtamistavan nähdään vakiinnuttaneen paikkansa strategisen johdon laskentatoimen työkaluna informaation tuottamisessa pitkälle tulevaisuuteen tähtäävää strategista päätöksentekoa varten. Tämän vuoksi TQM tulee nähdä pitkän tähtäimen kehitysprosessina, jonka ajatusmaailmalle ei ole päättymispäivää. (Mehra, Hoffman & Sirias 2001)

### 2.3.4 Tasapainotettu mittaristo

Kaplan ja Norton kehittivät tasapainotetun mittariston työkalun eli Balanced Scorecardin (BSC) vuonna 1992, jonka keskeisenä ideana nähdään yrityksen strategisen tahtotilan muuttaminen operatiiviseksi toiminnaksi mittareiden ja toimintasuunnitelmien avulla. Työkalu perustuu ajatukseen, että mitä ei voida mitata, sitä ei voida johtaa. Tämä toimii erinomaisena ajatusmallina hankintojen johtamisen kehittämiseksi. BSC:n viitekehys on esitetty kuviossa 6. Viitekehyksellä varmistetaan tavoitteiden ja toimenpiteiden yhdensuuntaisuus neljän näkökulman kautta; taloudellinen näkökulma, oppimisenäkökulma, prosessinäkökulma ja asiakasnäkökulma. (Kaplan et. al. 1996) BSC:n avulla voidaan asettaa tavoitteita esimerkiksi kustannuksille tai asiakastyytyväisyydelle, joita on helppo seurata työkalun avulla (Huuhka 2017, 210-211).



Kuvio 6. Tasapainotetun mittariston viitekehys (Mukaiillen Kaplan et. al. 1996)

BSC on suorituskykymittaristo, joka kehitettiin alun perin tavoitejohtamisen periaatteiden pohjalle. Liiketoiminnan ohjausmallit eroavat tyypillisesti siinä, että mitä menettelyjä ja luokitteluja suositaan menestystekijöiden tunnistamiseksi ja tavoitteiden määrittämiseksi.

BSC:n avulla jokaisella kuviossa 6 kerrotulle näkökulmalle määritetään viidestä kymmeneen tavoitetta. Lähtökohtana tavoitteiden luomiselle ovat liiketoiminnan taloudelliset tavoitteet, jossa tyypillisesti hankintatoimen tavoitteena nähdään kustannussäästöjen saavuttaminen. Hankintatoimen suorituskykyä mitattaessa on päätettävä, mistä tekijöistä vertailtavat kustannukset muodostuvat. Tässä apuna voidaan käyttää esimerkiksi Ellramin (1993) kokonaiskustannusmallia, joka esitettiin aiemmin tutkielman kappaleessa 2.2.4. Nimensä mukaisesti BSC:n rakenne pyrkii tasapainottamaan toisaalta rahamääräisiä ja ei-rahamääräisiä mittareita, toisaalta pitkän ja lyhyen aikavälin suoritusmittareita, jonka vuoksi mittaristo on oiva apuväline hankintatoimintojen arvioinnissa. (Huuhka 2017, 211; Kaplan et. al. 1996; Puolamäki 2007)

### 3. HANKINTOJEN JOHTAMINEN

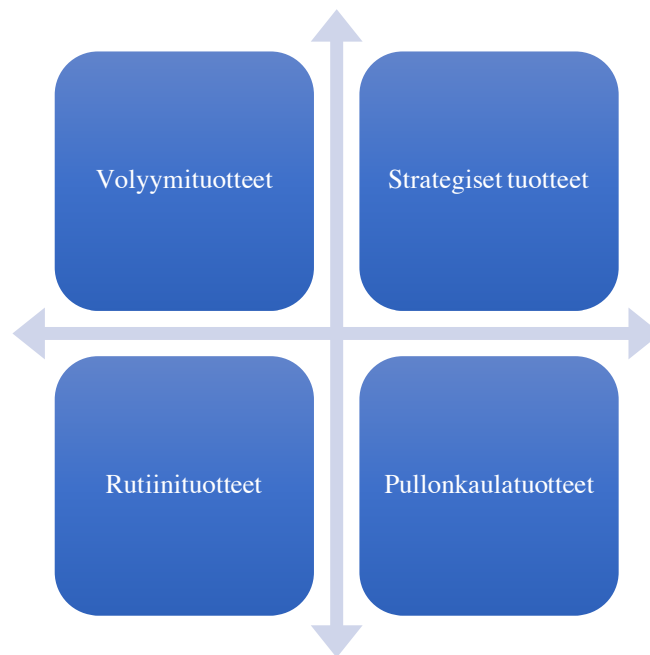
Ulkoiset hankinnat muodostava yrityksille yhden merkittävimmistä menoeristä. Tämän vuoksi hankintojen johtamisen merkitys korostuu yrityksen kannattavuustekijöitä pohdittaessa. (Degraeve & Roodhooft 1999) Yritysjohdon näkökulmasta hankintojen tarkka suunnittelu ja tehokas järjestäminen luovat yrityksen hankintojen toiminnoille lisäarvoa. Tämän lisäksi tehokkuuden lisääminen mahdollistaa entistä kustannustehokkaamman toiminnan ja liiketoiminnan kannattavuus paranee. Hankintojen johtamisella tarkoitetaan strategista hankintojen suunnittelua yrityksen kilpailukyvyyn vahvistumiseksi ja kustannustehokkuuden kasvattamiseksi. (van Weele et. al. 1996) Viime aikoina hankintojen johtamisen tehtäväkentässä vallitsee pyrkimys kestävään hankintojen johtamiseen, jossa korostuvat organisaatioiden ympäristöllinen ja sosiaalinen vastuu (Ageron et. al. 2012).

#### 3.1 Hankintojen jaottelu

Hankintojen kokonaisuus muodostuu keskenään erilaisista tuote- ja palveluryhmistä, joiden taloudellinen merkitys ja hallinta yrityksen sisällä on vaihtelevaa. (Iloranta et. al. 2008, 134) Hankinnan strategia määrittyy muun muassa hankinnan taloudellisen merkittävyyden, hankinnan kohteen monimutkaisuuden ja toimittajien määrän mukaan. (Agnal et. al. 2010) Kaksi tyypillisintä hankintastrategiaa ovat esimerkiksi Agnalia ja Nilssonia (2010) sekä Axelsson et. al. (2002) mukaillen transaktioihin perustuvat sekä suhteisiin ja niiden hallintaan perustuvat hankintastrategiat. Näitä kahta pääkategoriaa erottaa toisistaan nimensä mukaisesti se, että transaktiostrategia perustuu yksittäisiin transaktioihin ja suhteisiin perustuva hallinta puolestaan vaalii ja ylläpitää luottamuksellisia ja pitkiä toimitussuhteita. Käytettävän hankintastrategian lisäksi hankintoja jaotellaan ominaisuuksien perusteella erilaisiin kategorioihin. Näitä ominaisuuksia voivat olla esimerkiksi käyttötarkoitus, kannattavuus, riski ja taloudellinen merkitys liiketoiminnalle. (Iloranta et. al. 2008, 135-138)

Kuviossa 7 esitetään mukaillen tyypillinen hankintatuotteiden portfoliojaottelu, joka on alun perin Peter Kraljicin vuonna 1983 kehittämä malli hankintojen tueksi (Kraljic 1983). Kuvion 7 vaaka-akseli kuvaa hankintariskiä, joka kasvaa akselin oikealle päin mentäessä. Kuvion 7 pystyakseli puolestaan kuvaa hankinnan vaikutusta taloudelliseen tulokseen, jossa mitä korkeammalla akselilla ollaan, sitä suurempi tulosvaikutteisuus on.

Volyymituotteet ovat hankintoja, joita yrityksiin hankintaan useilta eri toimittajilta. Näiden volyymituotteiden kustannukset määrittävät suurimman osan lopputuotteiden kustannuksista sekä hankintojen kokonaiskustannuksista. Volyymituotteille nähdään ominaiseksi se, että pienetkin hinnan muutokset aiheuttavat suhteellisen suuren vaikutuksen lopputuotteiden kustannuksiin. Volyymituotteille pyritään lisäksi etsimään korvaavia vaihtoehtoja, jotta tuotteiden hinnoittelu pysyisi kilpailukykyisenä. (Knight, Tu & Preston 2014; van Weele 2005, 151) Portfolion strategisilla tuotteilla tarkoitetaan tuotteita ja palveluita, jotka ovat arvoltaan suuria sekä yrityksen menestymisen kannalta kriittisiä ja joilla on vain muutamia vaihtoehtoisia toimittajia. Portfolioanalyysin pullonkaulatuotteilla puolestaan tarkoitetaan suhteellisen pienen volyymin omaavia hankinnantuotteita ja -palveluja, joilla mahdollisia toimittajia on myöskin vähän. Analyysin pienen hankintariskin ja tulosvaikutteisuuden omaavia tuotteita kutsutaan rutiinituotteiksi, jotka koostuvat monista erilaisista hankinnoista, joille on olemassa runsaasti kilpailevia toimittajia. (Kraljic 1983) Tässä tutkielmassa keskitytään hankintatuotteiden volyymituotteisiin niiden muodostaessa merkittävimmän osan tilikauden hankinnoista.



Kuvio 7. Kraljicin hankintatuotteiden jaotteluportfolio kannattavuuden ja riskin suhteen (Mukaillen Kraljic 1983)

### **3.1.1 Suorat hankinnat**

Hankintojen luokittelua voidaan tehdä hankinnan käyttötarkoituksen mukaan mukailien kululajipohjaisen tuloslaskelman rakennetta, jolloin pääluokat ovat; suorat eli tuotannolliset hankinnat, epäsuorat hankinnat ja investointihankinnat. Suorille hankinnoille nähdään ominaiseksi niiden liittyminen kiinteästi yrityksen myymiin tuotteisiin ja palveluihin, joita tyypillisesti ovat raaka-aineet, puolivalmisteet ja erilaiset komponentit. Suorat hankinnat kirjataan tuloslaskelman ostoihin. Epäsuorat hankinnat koostuvat tuotteista ja palveluista, joita tarvitaan muihin kuin ydinprosesseihin. Kolmas luokka eli investointihankinnat käsittävät kertaluontoisesti tehdyt hankinnat esimerkiksi rakennuksiin ja laitteisiin. Suorien hankintojen hankintastrategian pohjautuu tyypillisesti pitkäaikaisiin ja luottamukseen perustuviin toimittajasuhteisiin, jossa korostuu avoin tiedonjako hankintaprosessiin osallistuvien toimijoiden kesken. Suorien hankintojen kustannusten ollessa merkittävä osa tilikauden kokonaiskustannuksista, yritysjohdon intressit näiden hankintojen kustannustehokkaasta järjestämisestä ovat suuret. (Huuhka 2017, 44, Iloranta et. al. 2008, 137) Tässä tutkielmassa keskitytään käyttötarkoituksijaottelun osalta suoriin hankintoihin, sillä niiden osuuden nähdään olevan merkittävimmät sekä tilikauden aikana hankittavien nimikkeiden määrästä ja kustannuksista.

## **3.2 Hankintaprosessi**

Hankintaprosessi on yksi yrityksen tärkeimmistä toiminnoista, sillä se sisältää muun muassa materiaalin suunnittelun, toimittajien valinnat ja varastonhallinnan. Tämän vuoksi yritysjohdolle nähdään tärkeäksi hankintaprosessin suunnittelu kokonaisuudessaan yrityksen edun mukaiseksi. (Rodriguez et. al. 2011) Jatkuvasti muuttuvassa taloudessa organisaatioiden on kyettävä pärjäämään vähemmällä määrällä käytettyjä resursseja, jotta organisaatioiden toiminta pysyisi kilpailukykyisenä. Vaatimusten ollessa esimerkiksi laatu, joustavuus ja alhaiset kustannukset, yritysten on pyrittävä katsomaan prosessejaan yli organisaatorajojen ja työ on tehtävä siellä, missä se on järkevintä. (van Weele et. al. 1996) Ratkaisuna tälle Ciucescu (2016) näkee hyvin suunnitellun hankintaprosessin, jossa eri vaiheet ovat koordinoitu kokonaisuuden kannalta järkevästi yhteen. Tyypillinen hankintaprosessi alkaa tarpeen määrittelystä ja päättyy laskutukseen ja seurantaan. Hankintaprosessilla tarkoitetaan toimintoja, joiden harkitun järjestämisen avulla nähdään mahdolliseksi saavuttaa kilpailuetua yritykselle sekä sen käyttämille toimittajille. (Ageron et. al. 2012) Kuviossa 8 havainnollistetaan

perinteisen hankintaprosessin vaiheita ja prosessin kulkua. Kuvion 8 tarkastelussa tulee ottaa huomioon, että hankintaprosessi nähdään moniselitteisenä ilmiönä ja sen vaiheita sekä vaiheiden määriä käsitellään kirjallisuudessa eri tavoin (Huuhka 2017, 13).

Tutkielmassa keskitytään hankintaprosessin vaiheista erityisesti hankinnan tarpeen ja vaatimuksien määrittelyyn, tarjouspyyntöihin ja toimittajan valintaan, sopimuksen tekemiseen sekä valvontaan ja seurantaan, jotka näkyvät korostettuina kuviossa 8. Näissä prosessivaiheissa johdon laskentatoimen työkalujen rooli on merkittävin. Tutkielman aiheen taustalla olevan näkökulman mukaan hankinnan nähdään luovan yritykselle kilpailuetua, hankintaprosessin tarkastelussa korostuu yhteys yrityksen strategiaan sekä laaja prosessinäkökulma, jonka mukaan hankinnan lisäarvoa tuottamattomat toiminnot eliminoidaan hankintaprosessista (Iloranta et. al. 2008, 64-65).



Kuvio 8. Tyypillinen hankintaprosessi ja sen kulku (Mukaillen Ciucescu 2016)

### 3.2.1 Tarpeen määrittely

Hankintaprosessin ensimmäinen vaihe on tarpeen määrittely. Tarpeen määrittelyyn sisältää usein tiedonkeruun havaitusta tarpeesta sekä mahdollisista toimittajista, jotka ovat yritystä paremmin tietoisia omasta tarjoamastaan. (Ciucescu 2016) Van Weelen (2005, 46) mukaan hankintaprosessin ensimmäisessä vaiheessa selvitetään hankinnan kohteen vaatimukset sekä määritetään hankintakohde yksiselitteisesti. Tämän lisäksi Van Weelen (2010) mukaan ensimmäisessä vaiheessa tehdään tärkeä make-or-buy –päätös, eli tuotetaanko hankinnan kohde itse vai hankitaanko se ulkoisilta toimittajilta. Päätöksessä on hänen mukaansa tärkeää pohtia, pystytäänkö itse tekemällä saavuttamaan kilpailuetua vai onko järkevämpää ulkoistaa esimerkiksi matalampien kustannusten näkökulmasta.

Hankintaprosessin tarpeen määrittelyssä voidaan kategorisoida kahden tyyppisiä tuotteita: standardoituja eli toistuvia homogeenisiä hankintoja sekä ei-standardoituja eli harvemmin tapahtuvia heterogeenisiä hankintoja. Standardoitujen hankintojen volyymin ja kustannusten osuus kokonaiskustannuksista on suurta ja kysyntä melko ennustettavaa. Ei-standardoitujen

tuotteiden kohdalla volyyymi ja kustannukset ovat suhteessa huomattavasti pienempiä ja hankinnan määrittely vaatii huomattavasti enemmän aikaa ja työtä, sillä mahdollisia toimittajia on vähän. (Mihir & Kailash 2005) Hankinnan tarpeen määrittelyyn vaikuttaa suoraan hankintaprosessin seuraaviin vaiheisiin. Tarpeen määrittelyyn tulee näin ollen panostaa, mutta huomioimalla kuitenkin vaiheen suuri kustannusvaikutteisuus, sillä hankintaprosessin ensimmäisessä vaiheessa määrittyy jopa noin 80 prosenttia hankinnan kustannuksista. (van Weele 2010; Dopler & Burt 1996, 142) Näiden perustelujen vuoksi kappaleessa kaksi esitetyistä johdon laskentatoimen työkaluista muun muassa kokonaiskustannus- ja toimintolaskennalla sekä arvoketjuanalyysillä nähdään olevan merkityksellinen rooli hankintaprosessin ensimmäisessä vaiheessa niiden päätöksenteon tuen roolin vuoksi.

### ***3.2.2 Tarjouspyyntöjen käsittely ja toimittajan valinta***

Tyypillisen hankintaprosessin toisena vaiheena tarpeen määrittelyn jälkeen nähdään tarjouspyyntöjen käsittely sekä hankinnan kohteen toimittajan valinta. Tarjouspyyntöjen käsittelyllä tarkoitetaan yrityksessä tapahtuvaa tarjouspyyntöjen valmistelua. Hankintaprosessin toisessa vaiheessa hankinnan tarpeen määrittäminen on saatu valmiiksi sekä varmistuttu hankinnan luonteesta. (Ciucescu 2016) Määritetyille hankinnan tarpeelle selvitetään, onko sille mahdollisesti jo olemassa hankintasopimusta jonkun tietyn toimittajan kanssa vai ei. Tilanteessa, jossa hankintasopimusta ei ole, laaditaan tarpeiden perusteella esivalintakriteerit, joiden avulla kartoitetaan mahdolliset toimittajat. Kriteerien määrittäminen on erittäin kriittinen vaihe, sillä liian tiukat kriteerit karsivat paljon potentiaalisia toimittajia pois ja toisaalta löyhät kriteerit mahdollistavat toimittajan valinnan, jolla ei ole kuitenkaan edellytyksiä täyttää hankinnan tarvetta. (Jin, Ryan & Yund 2014) Purdyn ja Safayenin (2000) mukaan toimittajien arviointiprosessista on kuitenkin saatavilla tutkimusta rajoitettu määrä.

Toimittajien tarjousten vertailu tuottaa hankintaorganisaatiolle suurta vaivaa, sillä tarjoukset on käytävä yksitellen läpi, jotta varmistutaan saadun tarjouksen vastaavuudesta lähetettyyn tarjouspyyntöön. Tarjousten vertailussa huomiota kiinnitetään kokonaiskustannuksiin, joten maksu- ja toimitusehtojen sekä toimitusvarmuuteen ja laatuun liittyvät riskit tulee arvioida tarkasti. Tarjousten vertailun avulla suoritetaan toimittajien välistä kilpailutusta yrityksen edun näkökulmasta. (Iloranta et. al. 2008, 41-42) Toimittajavalinnan vaiheessa tulee kiinnittää erityistä huomiota hankinnan kokonaiskustannuksiin, sillä hankinnasta syntyy lisäkustannuksia hankintahinnan lisäksi ennen ja jälkeen ostotapahtuman. Joissain tapauksissa nämä



kustannukset voivat jopa muodostua korkeammiksi kuin alkuperäinen hankintahinta. Tämän vuoksi toimittajien tarjoamia tarjouksia tulee verrata keskenään, jotta lopputuloksena valitaan yritykselle kaikin puolin edullisin toimittaja. (Nieminen 2016, 62-64) Toimittajan valinnassa painotetaan lisäksi toimittajan tarjoamaa kokonaisarvoa hinnan, toimitusajan ja laadun suhteen.

Hankintaprosessissa pyritään luomaan tuottavia kumppanuuksia toimittajien kanssa, sillä kumppanuuksien nähdään luovan arvoa koko toimitusketjuun (Kähkönen, Lintukangas & Hallikas 2015). Toimittajan valinta- ja arviointiprosessissa pyritään nykyään hyödyntämään paljon numeerisen datan avulla saavutettuja tietoteknisiä ratkaisuja. Datan avulla mahdollisia toimittajia arvioidaan tuotteiden ja prosessin laadun, palvelutason, johdon ja innovaatioiden sekä taloudellisen aseman kokonaisuuden kautta. (Khitilova & Pokorny 2015) Toimittajia arvioidaan nykyään myös kestävyuden näkökulmasta, sillä yritykset pyrkivät kestävään hankintojen johtamiseen myös toimittajien kanssa käytävässä yhteistyössä (Ageron et. al. 2012; Govindan, Rajendran, Sarkis & Murugesan 2015). Hankintaprosessin toisessa edellä mainittujen tekijöiden vuoksi hyödynnetään muun muassa kustannustietojen jakamista, kokonaisvaltaista laatujohtamista, lisäarvojohtamista sekä kustannuslaskennan variaatioita.

### ***3.2.3 Sopimuksen tekeminen***

Mukaiillen Ciucescun (2016) teoreettista kuvausta hankintaprosessin tyypillisistä vaiheista järjestyksessään kolmantena hankintaprosessin vaiheena voidaan pitää sopimuksen tekemistä. Sopimuksen perustuu tarjoukseen ja sen hyväksymiseen, jotka nähdään jatkumona tarjouspyyntöjen käsittelylle ja toimittajan valinnalle. Yrityksen ja toimittajan allekirjoittaman sopimuksen muodollisissa sekoissa tulee olla tarkka, jotta yhteistyö on tehokasta ja välttyttäisiin ikäviltä yllätyksiltä. Sopimuksessa määritetään osapuolia sitovat ehdot sekä vastuualueet. (Lau, A., Lau, H. & Wang 2008) Sopimuksessa tulee määrittää mahdollisimman tarkasti hankinnan hinta, toimitus- ja maksuehdot, takuuehdot sekä sakkolausekkeet. Näiden lisäksi sopimuksessa tulee määrittää muun muassa vakuutus- ja turvallisuussäädökset sekä mahdolliset sopimuksen kolmannet osapuolet. Hankintasopimuksen ehdoissa saattaa olla toimialakohtaisia eroja, joista tulee kuitenkin olla maininta allekirjoitetun hankintasopimuksen ehdoissa. (van Weele 2005, 55-56) Úbedan, Alsuan ja Carrascon (2014) artikkelin näkemyksen mukaan tarkasti määritettyjen ja dokumentoitujen ehtojen avulla nähdään etua hankintasopimuksen molemmille osapuolille toiminnan tehostumisen sekä kustannussäästöjen myötä.

Kansainvälisen kaupankäynnin vuoksi hankintasopimuksetkin ovat tänä päivänä globaaleja ja niitä tehdään liiketoimintotason sijaan yritystasolla, jotta ne noudattaisivat mahdollisimman hyvin yleisen hankintastrategian linjaa. Sopimustyyppejä on olemassa monia erilaisia yrityksen eri toimintoja varten erilaisten yhteistyötahojen kanssa, joista esimerkkeinä voidaan sanoa huolintasopimus ja rahoitussopimus. Yleisimmiksi sopimustyypeiksi luokittelun mukaan nähdään kertaluonteiset sopimukset, vuosisopimukset, puitesopimukset, projektisopimukset sekä partnership-sopimukset. Luokittelun sopimustyyppjä erottavat sopimusaikakauden pituus sekä sopimuksen sisältämät ehdot. Kertaluonteisia sopimuksia käytetään tyypillisesti ei-standardeja hankintoja tehdessä, kun taas vastaavasti vuosisopimuksia tehdään standardeja hankintoja varten. Projektisopimus solmitaan nimensä mukaisesti erikseen projektikohtaisesti ja tiivis partnership-sopimus strategisesti merkittävimpien toimittajien kanssa. Sopimustyypeistä vuosi- ja partnership-sopimukset luokitellaan yleisimmin käytetyiksi teollisuuden alan yrityksillä. (Ritvanen, Inkiläinen, von Bell, Santala 2011, 42-43)

Hankintasopimuksen osapuolien tavoitteet ja intressit nähdään vastakohtaisiksi, molempia osapuolia hyödyttävä sopimus takaa molempien kannalta parhaan lopputuloksen, vaikka toimittajan oletetaan pyrkivän maksimoimaan myytävän määrän ja hinnan ja ostaja puolestaan ostamaan kokonaisedun huomioiden mahdollisimman kannattavin kustannuksin. (Iloranta et. al. 2008, 305-309) Sopimuksen tekemisen vaiheessa käytetään kappaleissa 3.2.3 mainittujen tekijöiden vuoksi pitkälti samoja arvioinnin työkaluja kuin prosessin edellisessä vaiheessa. Johdon laskentatoimen työkalujen roolia voidaan näin ollen kuvata sopimuksen tekemisen vaiheessa toiminnan oikeellisuuden ja kannattavuuden varmistajana.

### ***3.2.4 Tilaaminen***

Ciulescun (2016) hankintaprosessin kuvausta mukaillen hankintaprosessin neljäntenä vaiheena mielletään usein varsinainen hankinta. Tämän tutkielman teoriaosuudessa tilaamistransaktio käydään läpi karkealla tasolla, sillä johdon laskentatoimen työkaluilla ei nähdä olevan suurta merkitystä tilauksen suorittamisessa.

Tilaamisvaiheessa yritys ja yhteistyötaho ovat päässet yhteisymmärrykseen sopimusehdoista ja varsinainen hankintasopimus on allekirjoitettu. Joidenkin hankintojen kohdalla hankintasopimus voidaan nähdä hankinnan tilaamisena, mutta usein tilaaminen tehdään erikseen sopimuksen allekirjoittamisen jälkeen. Hankintaprosessin tilaamisvaihe hoidetaan

nykyään pitkälti automatisoidusti sähköisten MRP-järjestelmien (Material Requirements Planning Systems) kautta, joissa voi olla esimerkiksi hälytysrajat rutiinituotteiden varastosaldolle automaattitilausta varten. Rutiininomaisten varastotuotteiden tilauksientekeminen voidaan hoitaa MRP-järjestelmien avulla melko automaattisesti, mikä vähentää tilaustransaktioon käytettävien resurssien määrää. Tällöin varaston alarajan alittuessa järjestelmä ilmoittaa hälytysrajasta ja tuotteesta voi kehittyneissä MRP-järjestelmissä muodostua automaattisesti ostoehdotus ostoista vastaavalle henkilölle tuotteen tilaamista varten.

Tilaaminen MRP-järjestelmien kautta nähdään lyhentävän tilausprosessin läpivientiaikoja. (Chiang 2010; Grubbström & Huynh 2006; Riezebos & Zhu 2014) Halpojen rutiinituotteiden kohdalla korostetaan erityisesti sähköisten järjestelmien kautta tapahtuvaa tilausta, sillä se tehostaa prosessia ja säästä samalla kustannuksia. Tilaustuotteiden kohdalla hänen mukaansa tilausprosessi on erilainen, sillä varastoa ei ole olemassa ja tilaamista varten tarvitaan spesifit tiedot hankinnan kohteesta. (van Weele 2005, 57) Erityisesti rutiininomaisesti tilattavien tuotteiden kohdalla tulee pohtia tilauserän kokoa, jotta erä koko on taloudellisesti mahdollisimman edullinen, sillä tällä on suora vaikutus varastonhallintaan. (Taleizadeh 2014)

### ***3.2.5 Toimitusvalvonta***

Tilaamisen jälkeen hankintaprosessissa seuraa toimitusvalvonnan vaihe, jossa seurataan tilauksen etenemistä toimittajalta tilauksen tehneeseen yritykseen. Toimitusvalvontaan kuuluu tiiviisti tilauksenseuranta hankintasopimuksessa määritettyjen ehtojen puitteissa. Sen avulla varmistetaan, että tilatut tavarat ja materiaalit toimitetaan hankintasopimuksen ehtojen mukaan mahdollisimman tehokkaasti (Ciucescun 2016; Hughes 1984). Toimitusvalvonta on avainasemassa jakeluoperaatioissa. Se ymmärretään kuitenkin hyvin kompleksisena ilmiönä, sillä siinä tulee huomioida monia hankintaprosessin eri toimintoja. Tämän lisäksi toimitusvalvonta vaatii toimivat informaatiokanavat hankintatoiminnon ja muun organisaation osien välille. Tämän vuoksi toimitusvalvonnanjärjestelmä tulee suunnitella tarkoin, jotta yrityksessä vältetään väärinkäsityksiltä ja informaatiokatkoilta. (Melvyn 1968)

Toimitusvalvonta tapahtuu hankintaorganisaation operationaalisessa toiminnassa. Siinä tulee lisäksi huolehtia toimituksen huolellisesta vastaanotosta ja varastoinnista, jotta hankintaprosessin jäljellä olevat vaiheet onnistuvat. Toimitusvalvonnassa on tärkeää huolehtia

tilausta ja toimitusta koskevista dokumenteista, sillä ne toimivat todisteina yrityksen maksuvelvoitetta vastaan. (Chiang 2010; van Weele 2005, 57) Toimitusvalvonta suoritetaan tilausvaiheen yritysten operatiivisessa toiminnassa, minkä vuoksi ostavan yrityksen on tärkeää kehittää tehokkaat valvonta- ja tarkastusmenetelmät, joiden avulla laadun, määrän, hinnan ja toimitusajan valvonta saadaan toteutettua mahdollisimman kustannustehokkaasti hyödyntäen sähköisiä järjestelmiä. (Nieminen 2016, 74-76)

Toimitusvalvonnan rooli hankintaprosessissa nähdään suureksi hankinnoilla, jotka tulevat maantieteellisesti kaukaa, ovat uusilta toimittajilta tai ovat yritykselle esimerkiksi taloudellisesti merkittäviä hankintoja (Erridge 1995; Kouvelis & Tang 2012; van Weele 2005, 60). Van Weelen (2005, 61) mukaan toimitusvalvontaan liittyy melko usein laatu- ja aikatauluongelmia, minkä vuoksi hän korostaakin kirjassaan reagoimaan ongelmiin lähettämällä asiasta toimittajalle kirjallisen reklamaation, jotta tulevaisuudessa välttyttäisiin näiltä ongelmilta ja toisaalta samalla voidaan valvoa hankintasopimusehtojen noudattamista.

### ***3.2.6 Seuranta ja arviointi***

Hankintaprosessin viimeisen prosessivaiheen muodostaa arviointi sekä toimituksen jälkeinen seuranta erityisesti hankintaprosessin kokonaisuuden sekä toimittajasuhteen kehittämisen näkökulmasta (Ciucescun 2016). Vaihe nähdään tulevaisuuden kannalta tärkeäksi jatkuvan kehittämisen tavoitteen vuoksi. Ilonranta et. al. (2008, 336) määrittävät hankintaprosessin viimeisen vaiheen yksinkertaisimmillaan yksittäisen toimituksen laadun, määrän ja toimitusajan kontrollointina. He ovat myös havainneet, että hankintaprosessin viimeiseen vaiheeseen kuuluu keskeisesti toimittajien arviointi toimittajasuhteiden kehittämisen näkökulmasta.

Ho, Xu ja Dey (2010) korostavat, että kontrolloinnissa ja tarkastelussa toimittajaa tulee arvioida sekä kvantitatiivisin että kvalitatiivisin keinoin, joten arvioinnista tulee huomioida hinnan lisäksi esimerkiksi toimittajan hankintaprosessille luoma arvo. Valitettavasti useissa yrityksissä hankinnan suoritusasteen arviointi jää vähäiseksi, sillä keskitytään vain tärkeimpiin toimittajiin tai se puuttuu kokonaan, vaikka hankinnan strateginen roolin ja kasvanut merkitys liiketoiminnassa vaativat jatkuvaa suoritusasteen parantamista seurannan ja mittaamisen avulla. (Ilonranta et. al. 2008, 431-433) Huuhkan (2017, 204) mukaan yrityksen hankintatoimen suorituskyvyn mittaamista ja analysointia voidaan tehdä monesta eri näkökulmasta, joten on

tärkeää valita yrityksen kehittämisen kannalta keskeisimmät kriteerit ja näiden mittarit. Erityisesti tasapainotettu mittaristo sekä kustannuslaskennan sovellukset näyttelevät tässä avainroolia johdon laskentatoimen näkökulmasta. Toisaalta mitä enemmän ja tarkempia mittareita käytetään, sitä enemmän aikaa ja resursseja seuranta- ja arvioitustyö vaativat. Tämän vuoksi toimittajia on hyvä luokitella eri tasoille ja määrittää organisaation sisäiset ohjeet toimittajien seurantaan. (Iloranta et. al. 2008, 337) Mittauksen kohteena voivat esimerkiksi olla kokonaiskustannukset, prosessit tai asiakkaiden ja sidosryhmien tyytyväisyys, joita arvostetaan tapauskohtaisesti rahan, ajan, laadun tai joustavuuden suhteen. Govindanin et. al. (2015) artikkelin mukaan nykyään arviointia tehdään myös kestävän hankintatoimen näkökulmasta, jossa korostuvat ympäristölliset tekijät.

Hankintaprosessin viimeinen vaihe nähdään erityisen tärkeäksi hankintojen johtamisen jatkuvan kehittämisen näkökulmasta. Hankintaprosessin lopussa arviointia on hyvä tehdä sekä kokonaisuuden että sen yksittäisten vaiheiden näkökulmasta. Hankinnoissa saavutettuja kustannussäästöjä ja kannattavaa kasvua yritetään usein seurata yrityksissä, mutta seurannassa käytetyt työkalut tai mittaamisen yksiköt eivät kuitenkaan ole kovin kehittyneitä. (Camerinelli 2007; Iloranta et. al. 2008, 431-434) Huuhkan (2017, 210) mukaan hankintatoimen kehittämisen työkaluna voidaan käyttää esimerkiksi tämän tutkielman kappaleessa 2.3.4 esitettyä tasapainotettua mittaristoa eli Balanced Scorecardia. Käytettävät mittarit tulee kuitenkin valita tarkkaan, jotta ne keskittyvät vain liiketoiminnan menestymisen kannalta tärkeisiin asioihin, sillä seurannan ja arvioinnin avulla pyritään myös prosessiin osallistuvien työntekijöiden motivointiin entistä parempien tulosten saavuttamiseksi (Nieminen 2016, 76-78). Hankintaprosessin seurannassa ja arvioinnissa voidaan edellä mainittujen perustelujen nojalla hyödyntää kaikkia tämän tutkielman kappaleessa kaksi esitettyjä työkaluja. Näin ollen johdon laskentatoimen näkökulmasta vaiheen merkitys kokonaisuudelle on merkittävä.

## **4. JOHDON LASKENTATOIMI HANKINTOJEN JOHTAMISESSA**

Tutkielman empiriaosuudessa tarkastellaan kohdeyrityksen hankintaprosessia sekä käytössä olevia johdon laskentatoimen työkaluja sekä niiden hyödyntämisen mahdollisuuksia hankintaprosessin vaiheissa erityisesti suorien hankintojen kohdalla. Tässä tutkielman kappaleessa käydään läpi tutkielmaa varten suoritettu haastattelu ja saadut tutkimustulokset. Tutkielman haastattelu toteutettiin anonyymina. Anonyymiuden vuoksi tutkielmassa ei esitellä haastateltavaa henkilöä tai yritystä nimeltä, vaan niihin viitataan kohdeyrityksenä ja haastateltavana tai controllerina.

Empiriaosuuden tutkimusaineiston kerättiin puolistrukturoidulla haastattelulla, jossa kysymykset jaoteltiin teemoittain. Haastattelukysymysten kaksi pääteemaa olivat: johdon laskentatoimen työkalut ja hankintojen johtaminen sekä neljään alateemaan: hankintojen jaottelu, toimittajat, hankintaprosessi sekä johdon laskentatoimen työkalut ja taloushallinnon rooli hankintojen johtamisessa. Näiden avulla analysoitiin aineistoa. Kysymyspatteristo toimitettiin haastateltavalle ennen varsinaista haastattelutilaisuutta, jotta haastateltavan oli mahdollista pohtia vastauksia jo etukäteen, ja haastattelusta muodostui mahdollisimman informatiivinen. Noin tunnin kestänyt videoyhteydellä suoritettu haastattelutilaisuus nauhoitettiin, sillä sen nähdään kuuluvan teemahaastattelun luonteeseen (Hirsjärvi et. al. 2000, 92). Haastattelu toteutettiin 13.11.2017. Haastattelutilaisuus kesti kokonaisuudessaan noin tunnin. Haastattelun ääninauha litteroitiin eli puhtaaksikirjoitettiin tekstimuotoon heti haastattelutilaisuuden jälkeen. Haastattelun kysymykset löytyvät liitteestä 1. Haastattelun yhteydessä haastateltavalle näytettiin tutkielman teoriaosuudessa aiemman kirjallisuuden perusteella muodostettu tyypillinen hankintaprosessi havainnollistamaan tutkielman tarkoitusta ja lähtökohtaa.

### **4.1 Haastattelututkimuksen kohdeyritys**

Haastattelututkimuksen kohdeyritys on kansainvälisen teknologiateollisuudenalan yrityksen Suomessa liiketoimintaa harjoittava tytäryhtiö, jonka liiketoiminnasta 80 prosenttia menee vientiin ulkomaille ja loput 20 prosenttia jää Suomeen. Kohdeyritys määritellään suuryritykseksi kirjanpitolain (KPL, 1620/2015) 1 luvun 4 c momentin yrityskoon raja-arvojen mukaan. Kyseisessä lainkohdassa suuryrityksellä tarkoitetaan kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy vähintään kaksi kolmesta raja-

arvosta. Nämä kolme raja-arvoa ovat; 1. taseen loppusumma 20 000 000 euroa, 2. liikevaihto 40 000 000 euroa ja 3. Tilikauden aikana palveluksessa keksimäärin 250 henkilöä. Kohdeyrityksessä harjoitetaan sekä tavara- että palveluliiketoimintaa. Kohdeyrityksestä haastateltiin myyntiyksikön tukifunktiossa työskentelevää controlleria, jonka vastuulla ovat liiketoiminnan tukitoiminnot eli talouden, informaatio- ja teknologiapuolen, ostojen sekä asiakaspalvelujen operaatiot. Haastateltavan vastuumarkkina-alueena on koko Suomi. Haastateltu henkilö on vastuussa tytäryhtiön hankintatoimintojen operatiivisesta järjestämisestä sekä työnkuvansa puolesta talouden kontroleista. Näiden perustelujen vuoksi nähtiin, että haastateltavalla henkilöllä on ymmärrystä sekä hankintojen johtamisesta, että talouden suunnittelusta ja päätöksenteosta. Haastateltavan yrityksen hyvin säännelty tytäryhtiöliiketoiminta perustuu välittäjän rooliin omien toimittajien ja ulkopuolisten asiakkaiden välillä. Välittäjän roolilla tarkoitetaan liiketoiminnan roolia, jossa kohdeyrityksenä oleva tytäryhtiö välittää emoyhtiön valmistamia tuotteita loppuasiakkaalle. Kohdeyrityksen haastattelussa keskityttiin käsittelemään hankintojen johtamista sisäisen kontrollin ja tuloksen näkökulmasta. Sisäisillä kontroleilla haastattelussa tarkoitettiin SOX-lainsäädännön (Sarbanes-Oxley Act-laki) aiheuttamia vaatimuksia liiketoiminnalle. Näitä ovat esimerkiksi raportoinnin, sisäisen valvonnan ja hallintojärjestelmien vaatimukset yrityksen harjoittamalle toiminnalle.

#### ***4.1.1 Hankintojen johtaminen kohdeyrityksessä***

Kohdeyrityksen myyntiyksikössä melkein kaikki hankinnoista tehdään yrityksen sisäisiltä toimittajilta, joten haastateltava ei näe yksikköä varsinaisena hankintayksikkönä. Tytäryhtiö ei tee itse varsinaisia hankintasopimuksia tai neuvottele niistä, sillä ne tulevat yrityksen emoyhtiötasolta, eikä liiketoimintayksiköillä tai liiketoiminnoilla ole mahdollisuutta vaikuttaa niihin tekovaiheessa. Haastateltavan mukaan tarkkojen ennalta määrättyjen sääntöjen vuoksi valinnanvapautta ei ole. Ainoana esimerkkinä vaikuttamisen mahdollisuudesta hankintoja tehdessä haastateltava mainitsi, että tilannekohtaisesti ostaja voi määrittää, että ostaako hankinnan kohteen sopimustoimittajalta maasta A vai B. Tytäryhtiötaso määrittää tarkasti liiketoimintojen hankintojen järjestämisen, jossa tytäryhtiön hankintajohtaja on ylimmällä tasolla vastuussa yrityksessä tehtävistä hankinnoista. Seuraavaksi hankinnoista ovat vastuussa liiketoimintayksiköiden myyntijohtajat ja organisaatiohierarkiassa hankintojen operatiivisesta järjestämisestä vastuussa ovat tyypillisesti yksiköiden controllerit. Myyntiyksikkötasolla ei haastateltavan mukaan ole varsinaista omaa hankintastrategiaa liiketoiminnan välittäjän

tehtävän vuoksi, mutta hankinnoissa pyritään silti pitkäaikaisiin ja luotettaviin toimittajasuhteisiin kaikkien hankintojen kohdalla.

Teknolgiateollisuudessa vaikuttavan kohdeyrityksen hankinnat ovat haastateltavaan mukaan kaksijakoisia, sillä myyntiyksikössä ei tehdä investointeja lukuun ottamatta palveluliiketoiminnan pieniä investointeja. Jaon määrällisesti merkittävämmällä puolella ovat suorat hankinnat, joita kontrolloivat liiketoiminnot vastaamalla asiakkaan tilauksiin liittyvistä hankinnoista eli niin sanotuista tuotannollisista hankinnoista. Suorien hankintojen osuus koko tilikauden aikaisista hankinnoista on noin 90-95 prosenttia. Hankintojen jaon määrällisesti pienemmällä puolella ovat epäsuorat hankinnat, jotka tehdään keskitetysti tytäryhtiön hankintaorganisaatiossa kustannussyistä. Epäsuoriin hankintoihin haastateltava kertoo kuuluvan kaikki yleiskustannushankinnat, jotka eivät kuulu hankinnankohteen luonteen puolesta suoriin hankintoihin. Näiden osuus tilikauden yhteenlasketuista hankinnoista on noin 5-10 prosenttia, joista esimerkkeinä haastattelussa mainittiin turvallisuus-, sähkö ja siivouspalvelut. Haastateltava korostaa haastattelussa hankintojen jaon suurta epätasaisuutta ja huomauttaa, että tämän vuoksi suoriin hankintoihin keskitytään enemmän, sillä epäsuorien hankintojen osuus hankintojen kokonaisuudesta on suhteessa niin pieni. Epäsuoria hankintoja pyritään kuitenkin myös haastateltavan mukaan kehittämään koko ajan, jotta niiden hankinnassa päästäisiin suorien hankintojen kaltaiseen suoraviivaisuuteen. Organisaatioissa on tällä hetkellä käynnissä sisäisten kontrollien vaatima muutos epäsuorien hankintojen hankintaprosessissa, jossa epäsuorien hankintojen ostokäyttäytymistä muutetaan. Haastateltavan mukaan tällä tähdätään kustannustehokkuuteen sekä prosessien läpinäkyvyyteen ja selkeyteen. Hankintojen jaottelussa haastateltava korostaa lisäksi, että hankintojen teossa pyritään välttämään liiketoiminnalle kalliiksi tulevaa eri toimittajien kanssa tehtävää transaktiokauppaa, josta haastateltava käyttää nimitystä ”hakuammunta”.

*”Me hankitaan tuotteita asiakkaan tilauksia vasten eli nämä on noin 90 prosenttia kaikista hankinnoista eli suoria hankintoja. Sitten ne loput ovat epäsuoria ostoja, jotka käsittävät kaiken muun yrityksen pyörittämiseen tarvittavat hankinnat eli ne hankitaan keskitetysti tytäryhtiössä, kuten turvallisuuspalvelut, sähkö ja siivouspalvelut.”*

Kohdeyrityksen haastateltavan mukaan suorien hankintojen hankintaprosessi kulkee harvinaisen samankaltaisesti tutkielman teoreettisessa viitekehyksessä esitetyn prosessikaavion mukaan. Haastateltava kertoo, että heidän suorien hankintojen hankintaprosessissa on kaksi



variaatioita; varastotuotteiden ja tilaus- eli make to order –tuotteiden prosessit. Ero prosessissa näkyy siis prosessin tilaamisvaiheessa eli lähetetäänkö ostotilaus toimittavalle tehtaalte vai varastoon. Kohdeyrityksen haastateltavan mukaan hankintaprosessin järjestäminen hoidetaan toiminnoiltaan keskitetysti hankintaorganisaatioista, sillä hankintasopimukset ja toimittajanvalinnat halutaan tehdä mahdollisimman kustannustehokkaasti ja varmistaa näiden noudattavan yritystasolla määritettyä hankintastrategiaa. Toimittajia haastateltavan mukaan koko tytäryhtiön toimittajarekisterissä on jopa 5000, joista aktiivikäytössä on noin 200 ja näistä 50 on yhtiön sisäisiä toimittajia, joiden kanssa jaetaan kustannustietoja. Toimittajien valinta tehdään tarkasti määriteltyjen kriteerien mukaan liiketoimintayksiköiden yläpuolelta haastateltavan mukaan, joissa korostetaan kokonaisvaltaisuutta. Kokonaisuudessaan haastateltava kokee yrityksensä suorien hankintaprosessin varsin tehokkaaksi, vaikka sisäisten kontrollien määrän kasvun vuoksi hankintaprosessi ei ole niin automatisoitu kuin olisi mahdollista. Haastateltava korostaakin, että hankintaprosessissa tasapainotellaan automatisoinnin ja sisäisten kontrollien välillä, ja niiden yhteensovittaminen nähdään työlääksi ja hankalaksi, mutta ei kuitenkaan mahdottomaksi.

*”Meidän suorien hankintojen hankintaprosessi kulkee kyllä harvinaisen samalla tavalla tuon prosessikaavion kuvauksen kanssa. Me pyritään myös epäsuorien hankintaprosessin kohdalla suorien hankintojen tapaan sellaiseen suoraviivaisuuteen, että just tiedetään, mitä ostetaan.”*

#### **4.1.2 Johdon laskentatoimen taloudellisen arvioinnin työkalut kohdeyrityksessä**

Kohdeyrityksen haastateltava henkilö korostaa johdon laskentatoimen työkaluihin liittyvien kysymysten kohdalla kirjanpidon ja prosessien sisäisten kontrollien merkitystä, jotta tulos kirjataan mahdollisimman oikein niin yrityksen edun kuin lainsäädännön näkökulmasta. Haastateltava näkee oman työnsä sisäisen ja ulkoisen laskentatoimen näkökulmasta liiketoiminnan ymmärryksen lisääjänä. Sekä sisäisen että ulkoisen laskentatoimen työkalujen avulla halutaan haastateltavan mukaan varmistua siitä, että asioita tehdään oikein, jotta voidaan olla entistä parempia liikkeenjohdon ja liiketoimintojen kumppaneita ja tukea heitä päätöksentekotilanteissa.

*”Yrityksen tulos täytyy olla kirjanpidossa oikein niin yrityksen edun kuin lainsäädännön kannalta. Meitä kontrolloidaan paljon kirjanpitosäännösten myötä tulevien SOX-kontrollien kautta eli toisaalta meillä on hyvin vahva ja voimakas tarve tehdä asioita oikein, mut sitten taas toisaalta mun ja mun tiimin tontilla on nimenomaan se businesskontrolli, joka on myös tärkeää, sillä se on sitten taas niin, kun liiketoimintojen busineksen ymmärryksen lisäämistä, että he toimivat oikein. Se on meidän vahva kannanotto eli, että toimitaan oikein.”*

Kohdeyrityksessä johdon laskentatoimen työkaluissa hyödynnetään ERP-järjestelmästä saatua informaatioita. Haastateltavan mukaan melko vähän käytetään suoraan johdon laskentatoimen kirjallisuudesta saatavia ohjeistuksen mukaisia työkaluja, sillä niitä muokataan ja sovelletaan sopimaan yrityksen liiketoimintaprosesseihin. Haastateltava huomauttaa, että tuotantoyksikössä käytetään toki enemmän strukturoitua kustannuslaskentaa, mutta myyntiyksikössä ei niinkään. Controller mainitsee Full Costing-laskentamenetelmän, jossa selvitetään laskentakohteen aiheuttamat kaikki kustannukset esimerkiksi myynti- tai projektikohtaisesti, mikä voidaan nähdä kokonaiskustannus- ja toimintolaskennan sovellukseksi.

*”Controller-funktiossa meillä on käytössä tämmönen oma Full Costing-laskelma, jossa lasketaan katteita ja selvitetään kaikki mahdolliset kustannukset per myynti tai per projekti ja sit tosi paljon pelataan ihan tuloslaskelmalla eli mitkä on niinku tuloslaskelman eri erät.”*

Kohdeyrityksen hankintaorganisaatio tuottaa haastateltavan mukaan itse laskelmat ja analyysit päätöksentekoa varten, eikä haastateltava näe niiden olevan varsinaisia johdon laskentatoimen työkaluja, vaan niiden sovelluksia, kuten organisaatiossa yleensä käytettävät työkalut. Isojen hankintaprojektien kohdalla haastateltava kertoo hankintaorganisaation käyttävän kustannuslaskennan ja toimintolaskennan sovelluksia. Tytäryhtiön taloushallinto on kuitenkin tiiviisti mukana hankintaorganisaation liiketoiminnan tarkkailussa seuraamalla erilaisia mittareita, joissa esimerkiksi seurataan varaston kiertoa. Tässä kohtaa haastateltava korostaa hankintaorganisaation ja taloushallinnon yhteistyötä osto- ja myyntiprosessin syklisyyden parantamisessa, joka vaikuttaa suoraan yrityksen nettokäyttöpääoman arvoon.

#### **4.1.3 Johdon laskentatoimen strategisen suunnittelun työkalut kohdeyrityksessä**

Kohdeyrityksestä haastateltu henkilö näkee hankintojen johtamisen kehittämisen merkittävänä asiana liiketoiminnan kehittämisen näkökulmasta, sillä yrityksen tilikauden hankintojen osuus tilikauden liikevaihdosta on yli 90 prosenttia. Tässäkin kohtaa haastateltava korostaa liiketoiminnan välittäjän roolia, jossa suurin osa hankintaan liittyvistä asioista tulee keskitetysti annettuina ja vaikutusmahdollisuudet ovat hyvin pieniä. Haastateltava mainitseekin operaationaalista toiminnasta saatavan tiedon esimerkiksi toimittajan ja yrityksen välisestä toimimattomasta yhteistyöstä olevan kuitenkin erityisen tärkeää hankintaorganisaation näkökulmasta tulevia hankintasopimuksia ja toimittajavalintoja tehdessä.

Kohdeyrityksestä haastatellun henkilön mukaan yrityksessä kokonaisvaltainen laatu ja sen hallinta näyttelevät suurta roolia. Hän mainitsee, että toimittajien kanssa pyritään keskustelemaan paljon laatuvaatimuksista ja toimittajille annetaan heti palautetta, jos tuotteet eivät vastaa määriteltyjä laatukriteereitä. Yrityksen liiketoiminnassa pyritään haastatellun sanojen mukaan jatkuvaan laadun parantamiseen asiakkaan näkökulmasta. Resurssien rajallisuuden vuoksi laaduntarkkailussa voidaan keskittyä vain suurimpiin toimittajiin, minkä vuoksi tehtävää olisi tällä saralla paljon enemmän. Kohdeyrityksestä haastatellun henkilön näkemyksen mukaan hankintojen johtamisen jatkuvalla kehittämisellä voidaan ehdottomasti parantaa yrityksen kilpailukykyä kilpailijoihin ja saavuttaa suurtakin kilpailuetua markkinoilla.

*”Toimittajien kanssa keskustellaan paljon laadusta ja toimittajille annetaan kyllä heti palautetta, jos tuotteet ei vastaa meidän asettamia laatukriteereitä. Me pyritään jatkuvaan laadun kehittämiseen nimenomaan asiakkaan näkökulmasta. Tätä tarkkailua vois ja pitäis tehdä tietysti enemmän, mutta resurssien rajallisuuden vuoksi me voidaan keskittyä vaan suurimpiin toimittajiin.”*

Haastateltava mainitsee haastattelussa näkevänsä hankintaprosessin asiakkaalle arvoa luovana ketjuna, sillä esimerkiksi toimituksella vahvistettuun toimitusaikaan lisätään asiakastyytyväisyyttä ja -luottamusta. Hankintaprosessin tehokkaalla läpiviennillä voidaan haastateltavan mukaan luoda suurta lisäarvoa asiakkaalle. Sama asia vaikuttaa hänen mukaansa positiivisesti myös yrityksen toimittajasuhteisiin. Haastateltu controller näkee edellä mainitun lisäksi sisäisen toimitusvarmuuden myös yhtenä hankintaprosessin suurimpina haasteista sen suuren tulosvaikutteisuuden vuoksi. Hankintaprosessin toimitusvaiheessa tapahtuvat konfliktit

heijastuvat haastateltavan mukaan suoraan johdon laskentatoimen työkalujen tuottamiin laskelmiin ja analyysihin muun muassa kustannusten kasvamisena.

*”Hankintatoimintojen kehittämisellä voidaan ehdottomasti luoda kilpailuetua kilpailijoihin nähden esimerkiksi varmistamalla toimitus vahvistettuun aikaan. Tässä tietysti suuressa roolissa toimittajasuhteiden kehittäminen.”*

#### **4.1.4 Hankintojen johtamisen kehittämisen mahdollisuudet kohdeyrityksessä johdon laskentatoimen työkalujen avulla**

Kohdeyrityksestä haastateltu henkilö työskentelee tytäryhtiön tukifunktiossa operatiivisesta liiketoiminnasta vastuussa olevana controllerina, jossa resursointi on todella tarkkaa samalla kun yrityksen ulkoa ja sisältä tulevan paineen määrä kasvaa sisäisten kontrollien lisäämisestä. Nämä kaikki liiketoiminnan oikeellisuuden varmistamiseen käytetyt resurssit ovat pois liikkeenjohdon ja liiketoimintojen kumppanina olemisesta. Tämän vuoksi haastateltava näkee johdon laskentatoimen suurimpina haasteina ajan riittävyyden kaikille liikkeenjohdon tukitoiminnoille. Lisäksi haastateltavan mukaan haasteita tuottaa huomattavasti se, että sisäisen kontrollien vuoksi toiminnot eivät välttämättä ole niin automatisoituja kuin olisi mahdollista.

Haastateltava kuitenkin painottaa keskustelussa hankintojen johtamisen kehittämisen tarvetta niiden suuren tulossidonnaisuuden vuoksi. Haastateltava mainitsee, että operatiiviset liiketoiminnot eivät ole varsinaisesti mukana esimerkiksi toimittajan valinnassa tai hankintastrategian laatimisessa tai implementoinnissa. Operatiivisesta toiminnasta saatava informaatio on kuitenkin merkityksellistä liiketoiminnan kehittämisen näkökulmasta. Hankintaprosessin viimeisen vaiheen seurannassa ja valvonnassa tiedot toimittajasuhteiden hankintaprosessin aikaisesta toiminnasta ovat tärkeitä toimittajasuhteiden kehittämisessä sekä uusien hankintasopimusten tekemisessä.

*”Meidän olisi tärkeää kehittää toimittajan ja meidän välistä yhteistyötä asiakkaan näkökulmasta paremmaksi ja laadukkaammaksi.”*

Haastattelun perusteella kävi selvästi ilmi, että hankintatoimintojen kehittämispotentiaali tunnustetaan yrityksessä varsin hyvin. Haastateltavan näkemyksen mukaan hankintojen johtamisen kehittämisellä voidaan luoda kilpailuetua kilpailijoihin nähden ja hankintaprosessin

tehokkaalla läpiviennillä voidaan luoda lisäarvoa asiakkaalle. Haastattelussa kävi ilmi, että varioimattomia johdon laskentatoimen työkaluja käytetään pääasiassa pelkästään tuotannon puolella. Välittäjän toimivassa tytäryhtiössä johdon laskentatoimen työkalut voisivat näyttellä merkityksellistä roolia toiminnan kehittämisessä operationaalisen tiedon hyödyntämisessä, sillä työkalujen käytöstä saatavat hyödyt on tunnistettu organisaation sisällä. Haastattelun lopuksi kohdeyrityksen controllerilta kysyttiin, että mitä tai mitkä hän näkee tällä hetkellä hankintojen johtamisen suurimpina haasteina johdon laskentatoimen näkökulmasta, johon vastauksena saatiin sisäisen toimitusvarmuuden ongelmat, sillä ne heijastuvat suoraan taloushallinnon tuottamiin laskemiin ja analyysiin. Haastattelu päättyikin keskusteluun hankintojen suorasta tulosvaikutteisuudesta, josta haastattelija ja haastateltava olivat täysin samaa mieltä.

*”Keskitetyn hankinnan vuoksi meillä ei oo kovin suurta mahdollisuutta vaikuttaa toimittajien valintaan tai hankintastrategian suunnitteluun, koska ne tehdään yhtiön ylätasolla. Toki me voidaan kuitenkin antaa hankintaorganisaatiolle tietoa operatiivisesta toiminnasta esimerkiksi, jos yhteistyö ei toimi jonkun toimittajan kanssa.”*

## 5. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkielman tarkoituksena on ollut tarkastella johdon laskentatoimen työkalujen avulla hankintojen johtamisen taloudellista arviointia ja strategista suunnittelua. Tarkoituksena on ollut saada käsitys siitä, kuinka teoriaosuudessa esitettyjä työkaluja hyödynnetään hankintaprosessin eri vaiheissa. Tarkastelunkohteena tutkielmassa on ollut myös se, miten työkalujen ajattelumallien avulla yritykset voivat kehittää hankintaprosessia tuloksellisempaan ja arvoa luovaan suuntaan. Tämän tutkielman viimeisessä luvussa kootaan yhteen tutkielman teoria- ja empiriaosuudesta tehdyt tutkimustulokset, joiden perusteella vastataan ensimmäisessä kappaleessa esitettyyn päätutkimuskysymykseen ja sitä tukevaan alakysymykseen. Lisäksi kappaleessa tarkastellaan tutkimusprosessin aikana heränneitä havaintoja erityisesti kohdeyritysten näkökulmasta sekä pohditaan jatkotutkimusaiheita.

Johdon laskentatoimen työkalujen ja hankintojen johtamisen välistä yhteyttä on alettu tutkimaan vasta 2000-luvulle tultaessa. Tämän vuoksi aiheiden välistä tutkimusta on tehty suhteellisen vähän, joten aihepiirejä yhdistäviä tieteellisiä julkaisuja on saatavilla huomattavasti vähemmän kuin aihepiireistä erikseen. Tämä vaikuttaa varmasti osaltaan yritysten johdon laskentatoimen työkalujen käyttöön hankintojen johtamisessa. Hallikkaan et. al. (2011) tutkimusraporttia mukaillen, yritykset tiedostavat varsin hyvin hankintojen johtamisen merkityksen osana yrityksen kilpailukyvyn ja suorituskyvyn tekijöitä, mutta toimenpiteissä hankintatoimen kautta saavutettavan kilpailukyvyn kehittämiseksi on parantamisen varaa. Myös Axelsson et. al. (2002) noteeraavat artikkelissan tämän ongelman, sillä yritykset eivät välttämättä osaa käyttää johdon laskentatoimen työkalujen tarjoamia mahdollisuuksia hankintojen johtamisessa. Osasyyn tähän muodostaa varmasti haastattelussa ilmi tullut ajan rajallisuus, sillä sisäisiin ja ulkoisiin kontroleihin käytetty aika on pois liiketoiminnan kumppanuudesta eli business partneruudesta.

Neilimon et. al. (2007, 17) mukaan johdon laskentatoimen nykyinen liiketoimintaorientoituneemman suuntauksen mukaan johdon laskentatoimen ammattilaiset nähdään nimenomaan johdon ja liiketoimintojen kumppaneina. Tämän vuoksi haastateltava yritys voisi pohtia liiketoimintaprosessien automatisointia esimerkiksi hankintaprosessin massahyväksyntöjen näkökulmasta, jotta aikaa säästyisi päätöksenteon tukemisen ja riskinhallinnan rooliin (Jönsson 1998). Ikäheimo et. al. (2016, 118-119) luettelevat johdon

laskentatoimen tehtäviksi muun muassa riskinhallinnan, resurssien riittävyyden varmistamisen sekä sidosryhmien intressien ymmärtämisen. Tutkimuksen haastattelusta kävi ilmi, että kohdeyritys tunnistaa varsin hyvin nämä sekä Ahrensin et. al. (2007) artikkelissaan mainitseman reaali-prosessien ymmärtämisen liiketoiminnan kehittämisessä.

Tutkielman päätutkimuskysymys oli: *”Mitä johdon laskentatoimen työkaluja hyödynnetään hankintojen johtamisessa hankintaprosessin eri vaiheissa?* Aiemman kirjallisuuden perusteella tutkielman teoriaosuuteen valittiin tarkasteluun yhteensä seitsemän johdon laskentatoimessa käytettävää työkalua. Vastauksena tutkimuksen päätutkimuskysymykseen empiirisen aineiston perusteella voidaan sanoa, että hankintojen johtamisen apuvälineenä käytetään kokonaiskustannuslaskentaa, toimintolaskentaa, arvoketjuanalyysiin pohjautuvaa lisäarvojohtamista, kustannustietojen jakamista sekä kokonaisvaltaista laatujohtamista pääasiassa perinteisen hankintaprosessin kuvauksen ensimmäisessä, toisessa, kolmannessa ja viimeisessä eli kuudennessa vaiheessa. Näin ollen tutkielman teoreettinen viitekehys ja empiria-aineiston tulokset noudattivat samaa linjaa. Empiriaosuuden perusteella kävi myös ilmi, että yrityksen hankintatoimintoja seurataan paljon johdon laskentatoimen työkalujen lisäksi taseen ja tuloslaskelman erillä, jotka voidaan nähdä ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen sovelluksiksi. Näin ollen tutkimuksen teoreettinen viitekehysten kuvio 1 vastaa hyvin tutkimustuloksia.

Tutkielman teoria- että empiriaosuuden perusteella kävi ilmi, että johdon laskentatoimi tasapainottelee jatkuvasti muutoksen aalloilla (Hall 2010 & Jönsson 1998). Empiriaosuuden kohdeyrityksen keskitetyn hankinnan vuoksi tytäryhtiöllä ei ole kovin suurta mahdollisuutta vaikuttaa hankintastrategian suunnitteluun tai toimittajien valintaa. Tämä nähdään emoyhtiötasolla kustannustehokkaana ja suoraviivaisena toimintana, mutta toisaalta se jättää tytäryhtiölle vain hyvin vähän varaa itsenäisiin päätöksiin hankintojen suhteen. Hankinnan kohteen sisällön määrittelyssä ja toimittajien valinnassa voi löytyä maakohtaisia eroja, joten ylhäältä päin tulevan hankintastrategian suunnittelussa ja implementoinnissa ja jalkauttamisessa tulisi ottaa tarkasti huomioon myös tytäryhtiötaso. Haastattelun perusteella kävi myös ilmi, että erityisesti sisäiset kontrollit asettavat huomattavia haasteita hankintaprosessin toiminnalle ja sen kehitykselle, sillä ne muun muassa vaikeuttavat prosessin automatisointia. Kohdeyrityksessä yrityksessä voitaisiin yrittää pohtia, kuinka taloushallinnon tukifunktio voitaisiin tuoda lähemmäksi hankintaorganisaation toimintaa, jotta toisaalta ymmärrys yrityksen reaali-prosesseista ja lukujen taustoista kasvaa. Yhteistyön syventyessä

voitaisiin myös todennäköisesti parantaa haastattelussa ilmi tullutta myynnin ja varaston syklisyyttä, jolla on suora tulosvaikutus.

Empiriaosuudessa haastateltu yritys toimii osana suurta kansainvälistä toimitusketjua. Schulze, et. al. (2012) kertova artikkelissaan TCO:n käytön liiketoiminnassa olevan kannattavaa koko toimitusketjun kannalta. Kohdeyritys voisi pohtia, kuinka TCO-laskelmia voitaisiin käyttää vieläkin enemmän koko toimitusketjun etu huomioiden. Tutkielman teoriaosuuden taloudellisen arvioinnin työkalut näyttävät vahvaa roolia kohdeyrityksen liiketoiminnan päätöksentekoa tukevissa sekä suunnittelulaskelmissa niin controller-funktiossa kuin varsinaisessa tuotannossa. Kohdeyrityksessä TCO:ta ja ABC:tä käytetäänkin hankintaprosessin vaiheissa, jotka löydettiin myös aihepiirin teoriasta eli hankinnan sisällön määrittelyssä, toimittajan valinnassa, sopimuksen tekemisessä sekä hankintaprosessin kokonaisuuden arvioinnissa. (Iloranta, et. al. 2008, 186-187)

Haastattelun perusteella kävi ilmi, että kohdeyrityksen hankintaprosessi noudattaa erityisesti suorien hankintojen kohdalla Ciucescua (2016) sekä van Weeleä et. al. (1996) mukailleen tehtyä tutkielman teoreettista viitekehystä. Ainoa haarautuminen näkyy siinä, onko hankinnan kohde varasto- vai tilaustuote. Haastattelussa korostui hankintaprosessi sisäisten kontrollien näkökulmasta, joka voidaan toisaalta nähdä prosessin potentiaalisen automatisoinnin hidasteena. Haastateltavan kohdeyrityksen hankintojen jako noudattaa hyvin samanlaista jakaumaa Ilorannan et. al. (2011, 137) ja Huuhkan (2017, 44) teoksien näkemyksen kanssa. Toisaalta kuitenkin haastattelussa korostettiin enemmän suorien ja epäsuorien hankintojen jakaumaa kuin aihepiirin teoriassa. Haastattelussa kävi ilmi, että organisaatiossa on käynnissä epäsuorien hankintojen kohdalla ostokäyttäytymisen muutosprosessi, jossa pyritään suorien hankintojen prosessin tapaan suoraviivaisuuteen ja tehokkuuteen.

Tutkielman alakysymys oli: *”Miten johdon laskentatoimen työkalujen avulla voidaan kehittää hankintojen johtamista tuloksellisempaan ja kilpailukykyä luovaan suuntaan?”* Kohdeyrityksessä johdon laskentatoimen työkalut ovat käytössä muunneltuina kokonaisuuksina. Haastattelun perusteella kävi ilmi, että yrityksen toiminnassa korostetaan vahvasti asiakkaan, laadun, arvonluonnin ja jatkuvan parantamisen näkökulmia, jotka ovat tutkielman strategisen suunnittelun työkalujen taustatekijöitä. Kohdeyritys voisikin esimerkiksi tutkia toimintatapojaan teorian kautta ja pohtia, että kuinka hankintatoimintoja ja erityisesti hankintaprosessia voitaisiin kehittää työkalujen avulla. Yrityksen sisäisten toimittajien kanssa



käytetään onnistuneesti kokonaisvaltaista kustannustietojen jakamista, joten muidenkin toimittajien kohdalla voisi harkita samaa, sillä sen avulla voitaisiin kehittää toimittajasuhteita ja samalla tehostaa koko toimintaprosessia entistä arvoa luovampaan suuntaan. Kohdeyrityksen haastateltava kertoi, että laatu näyttölee suurta roolia kaikessa yrityksen liiketoiminnassa, joten kokonaisvaltaisen laatujohtamisen mallin käyttöönotto voisi tuoda suuria etuja liiketoiminnalle, sillä Belohlavin (1993) mukaan mallin avulla kiinnitetään tarkasti huomiota koko organisaation kattavaan laadunarviontiin liiketoimintojen järjestämisessä.

Kokonaisuudessaan tutkimustulokset vastaavat pitkälti teoriaosuudessa mainittuja aiemman tieteellisen tutkimuksen tutkimustuloksia. Empiria-aineiston perusteella saadaan tarkasteltavien johdon laskentatoimen työkalujen toimivuudelle käytännön vahvistus. Toisaalta kuitenkin empiria-aineiston perusteella saadaan uusia havaintoja ja esimerkkejä, joiden avulla tutkimusta voitaisiin lähteä laajentamaan. Tutkielman suurimpia yllätyksiä olivat, että kohdeyrityksessä johdon laskentatoimen työkaluja ei käytetä sellaisenaan kuin varsinaisessa tuotannossa ja projektihankinnoissa, sillä yrityksen toimintatavat ja tavoitteet ovat hyvin samankaltaisia teoriaosuuden työkalujen kanssa. Työkalujen käyttö tulisikin nähdä osana yrityksen riskinhallintaa. Tutkimustulosten perusteella kävi ilmi, että johdon laskentatoimen perinteisiä taloudellisen arvioinnin työkaluja hyödynnetään strategisen suunnittelun työkaluja enemmän, mikä voi osaltaan johtua Sniderin (2006) näkemyksen mukaan siitä, että hankintatoiminnot nähdään edelleen taktisena toimintona strategisen funktion sijaan.

## **5.1 Tutkielman luotettavuus ja jatkotutkimusaiheet**

Arvioitaessa tutkielman johtopäätöksiä ja luotettavuutta tulee huomioida kyseessä olevan tapaustutkimus. Tutkielmassa kuvataan syvällisesti yksittäisen yrityksen näkökulmaa, joka ei kuitenkaan suurella todennäköisyydellä vastaa koko teknologiateollisuuden toimialan näkemystä tutkielman aihepiiristä. Tutkielmassa käytetty aineisto on hyvin rajallinen ja toteutettu kvalitatiivisella haastattelemalla vain yhtä yritystä. Tämän vuoksi jatkotutkimusaiheita pohtiessa tutkimusta voisi laajentaa tutkimalla useampia samalla alalla toimivia yrityksiä tai verrata eri teollisuuden aloja keskenään sekä keskittyä vai muutamaisiin työkaluihin. Tutkielman tekoprosessissa heränneitä jatkotutkimusaiheita ovat sisäisen laskentatoimeen liittyvän lainsäädännön ja erityisesti SOX-lainsäädännön vaikutukset hankintaprosessiin, keskittyä laajemmin tiettyyn hankintaprosessin vaiheeseen ja siinä apuna käytettäviin johdon laskentatoimen työkaluihin tai tutkia kestävästä hankintojen johtamista

yrityksissä. Mielenkiintoista olisi myös tarkastella automatisoinnin mahdollisuuksia hankintojen johtamisen kehittämisessä erityisesti kustannustehokkuuden näkökulmasta. Toisaalta jatkotutkimuksena voitaisiin tehdä case-tutkimus kohdeyrityksen olevalle tytäryhtiölle, jossa haastateltaisiin myös ylätason hankintaorganisaatiota eli esimerkiksi haastattelussa mainittua hankintajohtajaa.

## LÄHDELUETTELO

Ageron, B., Gunasekaran, A. & Spalanzani, A. (2012) Sustainable supply management: An empirical study. *International Journal of Production Economics* 140, 1, 168-182.

Agndal, H. & Nilsson, U. (2010) Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research* 21, 3, 147-166.

Ahrens, T. & Chapman, C. S. (2007) Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society* 32, 1, 1-27.

Alasuutari, P. (2011) Laadullinen tutkimus 2.0. Tampere, Vastapaino.

Alenius, E., Lind, J. & Strömsten, T. (2015) The role of open book accounting in a supplier network: Creating and Managing interdependencies across company boundaries. *Industrial Marketing Management* 45, 195-206.

Alhola, K. (2016) Toimintolaskenta, Alma Talent, Helsinki.

Androniceanu, A. (2017) The Three-dimensional approach of total quality management, An essential strategic option for business excellence. *Amfiteatru Economic* 19, 44, 61-78.

Askarany, D., Yazdifar, H. & Askary, S. (2010) Supply chain management, activity based costing and organisational factors. *International Journal of Production Economics* 127, 2, 238-248.

Axelsson, B., Laage-Hellman, J. & Nilsson, U. (2002) Modern management accounting for modern purchasing. *European Journal of Purchasing & Supply Management* 8, 1, 53-62.

Baldvinsdottir, G., Burns, J., Nørreklit, H., & Scapens, R. W. (2009) The image of accountants: from bean counters to extreme accountants. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 22, 6, 858-882.

Belohlav, J. A. (1993) Quality, strategy and competitiveness. *California Management Review* 35, 3, 55-67.

Burns, J. & Scapens, W. (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research* 11, 1, 3-25.

Burns, J. & Vaivio, J. (2001) Management accounting change. *Management Accounting Research* 12, 4, 389-402.

Caddick, R.J. & Dale, B.G. (1998) The impact of total quality management on the purchasing function: Influences and implications. *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 4, 2-3, 133-142.

Camerinelli, E. (2007) Supply chain practices that reduce working capital. *Supply Chain Europe* 16, 5, 46-47.

Chiang, C. (2010) An order expediting policy for continuous review systems with manufacturing lead-time. *European Journal of Operational Research* 203, 1, 526-531.

Cinquini, L. & Tenucci, A. (2010) Strategic Management Accounting and Business Strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change* 6, 2, 228-259.

Ciucescu, N. (2016) A Theoretical approach of the supply process. *Studies and Scientific Researches: Economic Edition* 22, 55-61.

Contrafatto, M. & Burns, J. (2013) Social and environmental accounting, organizational change and management accounting: A processual view. *Management Accounting Research* 24, 4, 349-365.

Danvers, K. & Thomas, O. (2013) Using Financial Models as a Value-Added Management Tool. *Strategic Finance* 95, 3, 47-51.

Dean, J. & Bowen, D. (1994) Management theory and total quality: Improving research and practice through theory development. *Academy of Management. The Academy of Management Review* 19, 3, 392- 418.

Degraeve, Z., Labro, E. & Roodhooft, F. (2000) An evaluation of vendor selection models from a total cost of ownership perspective. *European Journal of Operational Research* 125, 1, 34-58.

Degraeve, Z. & Roodhooft, F. (1999) Improving the efficiency of the purchasing process using total cost of ownership information: The case of heating electrodes at Cockerill Sambre S.A. *European Journal of Operational Research* 112, 1, 42-53.

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

Duffy, R. S. (2008) Towards a better understanding of partnership attributes: an exploratory analysis of relationship type classification. *Industrial Marketing Management* 37, 2, 228-244.

Ďurišová, J. (2010) Value chain analysis and its position within other value-oriented concepts. *Scientific papers of the University of Pardubice* 16, 1, 65-76.

Ebrahimi, M. & Sadeghi, M. (2013) Quality management and performance: An annotated review. *International Journal of Production Research* 51, 18, 5625-5643.

Ellram, L. (1993) Total cost of Ownership: Elements and Implementation. *International Journal of Purchasing and Materials Management* 29, 4, 3-11.

Erridge, A. (1995) *Managing Purchasing: Sourcing and Contracting*. Oxford, Butterworth-Heinemann Ltd.

Frezatti, F., Aguiar, A. B., Guerreiro, R. & Gouvea, M. A. (2011) Does management accounting play role in planning process? *Journal of Business Research* 64, 3, 242-249.

Govindan, K., Rajendran, S., Sarkis, J. & Murugesan, P. (2015) Multi criteria making approaches for green supplier evaluation and selection: a literature review. *Journal of Cleaner Production* 98, C, 66-83.

Granlund, M. and Lukka, K. (1998) Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research* 2, 9, 185-211.

Granlund, M. & Malmi, T. (2003) Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä. Helsinki, WSOY.

Grubbström, R. W. & Huynh, T. T. T. (2006) Analysis of standard ordering policies within the framework of MRP theory. *International Journal of Production Research* 44, 18-19, 3759-3773.

Hall, M. (2010) Accounting Information and managerial work. *Accounting, Organizations and Society* 35, 3, 301-315.

Hallikas, J., Koivisto-Pitkänen, M., Kulha, T., Lintukangas, K. & Puustinen, A. (2011) Hankintatoimen osaaminen kilpailukyvyyn lähteenä globaaleissa arvoverkostoissa – kansallisen kyselytutkimuksen tuloksia, Research Reports 26, Technology Business Research Center, Lappeenranta University of Technology, Lappeenranta.

Hauser, J. R. & Clausing, D. (1988) The house of quality. *Harvard Business Review* 66, 3, 63-73.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2000) Tutkimushaastattelu teoria ja käytäntö. Helsinki, Yliopistopaino.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2009) Tutki ja kirjoita. 15. uud. p. Helsinki, Tammi.

Ho, W., Xu, X. & Dey, P. K. (2010) Multi criteria decision making approaches for supplier evaluation and selection: A literature review. *European Journal of Operational Research* 202, 1, 16-24.

Hoffjan, A. & Kruse, H. (2006) Open book accounting in supply chains – when and how is it used in practice? *Cost Management* 20, 6, 40-47.

Huuhka, T. (2017) Tehokkaan hankinnan työkalut. 2. uud. p. Helsinki, BoD – Books on Demand.

Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. (2016) Yrityksen laskentatoimi. 6. uud. p. Helsinki, Talentum Pro.

Iloranta, K. & Pajunen-Muhonen H. (2008) Hankintojen johtaminen – ostamisesta toimittajamarkkinoiden hallintaan. Jyväskylä, Gummerus Kirjapaino Oy.

Jinga, G. & Dumitru, M. (2015) The Management accounting tools and integrated reporting. *SEA: Practical Application of Science* 3, 1-7, 45-50.

Jin, Y., Ryan, J. K. & Yund, W. (2014) Sourcing decisions with competitive suppliers and imperfect information. *Decisions Sciences* 45, 2, 229-254.

Jönsson, S. (1998) Relate management accounting research to managerial work. *Accounting, Organizations and Society* 23, 4, 411-434.

Järvenpää, M. Partanen, V. & Tuomela, T. (2005) Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet. 3. p. Helsinki, Edita Publishing Oyj.

Kaplan, R. S. & Norton D. P. (1996) Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review* 39, 1, 53-79.

Khitilova, E. & Pokorný, M. (2015) Supplier choice knowledge support in the supply chain. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis* 63, 3, 937-945.

Knight, L., Tu Y-H. & Preston, J. (2014) Integrating skills profiling and purchasing portfolio management: An opportunity for building purchasing capability. *International Journal of Production Economics* 147, B, 271-283.

Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. (2005) Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Tampere, Vastapaino.

Kouvelis, P. & Tang, S. Y. (2012) On optimal expediting policy for supply systems with uncertain lead-times. *Production and Operations Management* 21, 2, 309-330.

Kraljic, P. (1983) Purchasing must become supply management. *Harvard Business Review* 61, 5, 109.

Kulmala, H. I. (2002) Open-Book Accounting in Networks. *Finnish Journal of Business Education* 2, 2, 157-177.

Kähkönen, A-K., Lintukangas, K. & Hallikas, J. (2015) Buyer's dependence in value creating supplier relationships. *Supply Chain Management: An International Journal* 20, 2, 151-162.

Jaju, S. B., Mohanty, R. P. & Lakhe, R. R. (2009) Towards managing quality cost: A case study. *Total Quality Management & Business Excellence* 20, 10, 1075-1094.

Lau, A. H. L., Lau, H. & Wang, J. (2008) How a dominant retailer might design a purchase contract for a newsvendor-type product with price-sensitive demand. *European Journal of Operational Research* 190, 2, 443-458.

Luft, J. (2016) Management accounting in the laboratory and in social context: Four contrasts, 1975-2014. *Accounting, Organizations, Society* 49, C, 9-20.

Martinsuo, M., Mäkinen, S., Suomala, P. & Lyly-Yrjänäinen, J. (2016) Teollisuus kehittyvässä liiketoiminnassa. 1. p. Helsinki, Edita.

Maruszewska, E. W. (2015) Applicability of activity based costing in new product development processes. *Management Systems in Production Engineering* 1, 17, 35-39.

McNair, C. J. & Carr, L. (1991) Toward value-added management accounting. *The Management Accounting Magazine* 65, 3, 26-28.



- Mehra, S., Hoffman, J. & Sirias, D. (2001) TQM as a management strategy for the next millennia. *International Journal of Operations & Production Management* 21, 5-6, 855-876.
- Melvyn, P. (1986) Information technology in delivery control. *International Journal of Physical Distribution & Materials Management* 16, 3, 45-56.
- Metsämuuronen, J. (2006) Laadullisen tutkimuksen käsikirja. Helsinki, International Methelp Ky.
- Mihir, A. P. & Kailash, J. (2005) Purchasing process transformation; Restructuring for small purchases. *International Journal of Operations & Production Management* 25, 11, 1042-1061.
- Mohr, J. & Spekman, R. (1994) Characteristics of partnership success: Partnership attributes, communication behavior and conflict resolution techniques. *Strategic Management Journal* 15, 2, 135-152.
- Mouritsen, J., Hansen, A. & Hansen, C. O. (2001) Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. *Management Accounting Research* 12, 2, 221-244.
- Möller, K., Windolph, M. & Isburch, F. (2011) The effect of relational factors of open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer-supplier partnerships. *Journal of Purchasing and Supply Management* 17, 2, 121-131.
- Nieminen, S. (2016) Hyvä hankinta – parempi bisnes. Liettua, Talentum Pro.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva E. (2007) Johdon laskentatoimi. 6.-8. p. Helsinki, Edita Prima Oy.
- O'Neill, P., Sohal, A. & Teng, C. W. (2016) Quality management approaches and their impact on firm's financial performance – An Australian study. *International Journal of Production Economics* 171, 3, 381-393.
- Park, M., Kim, J. J-Y., Kwon, K-M. & Yu, G. J. (2017) Process control and economic cost design for total quality management. *Total Quality Management & Business Excellence* 28, 7-8, 858-878.

Patterson, J. (1995) Adding value by managing supply chain activities. *Marketing News* 29, 15, 1-6.

Pellinen, J. (2006) Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 2. p. Gummerus Kirjapaino Oy, Helsinki.

Pietrzak, Ż. & Wnuk-Pel, T. (2015) The roles and qualities of management accountants in organizations – Evidence from the field. *Procedia – Social and Behavioral Sciences* 213, C, 281-285.

Pop-Sitar, C. (2012) Purchasing management and its important role in providing value added to organizations. *Annals of the University of Oradea: Economic Science* 1, 1, 1046-1051.

Porter, M. E. (1985a) Competitive advantage: creating and sustaining superior performance. Free press cop., New York.

Porter, M. E. (1985b) Technology and Competitive Advantage. *Journal of Business Strategy* 5, 3, 60-78.

Puolamäki, E. (2007) Strateginen johdon laskentatoimi – kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät. Helsinki, Tietosanomat.

Purdy, L. & Safayeni, F. (2000) Strategies for supplier evaluation: a framework for potential advantages and limitations. *IEEE Transaction Engineering Management* 47, 4, 435-443.

Riezebos, J. & Zhu, S. X. (2015) MRP planned orders in a multiple-supplier environment with differing lead times. *Production and Operations Management* 24, 6, 883-895.

Rodriguez, M. A. & Vecchiotti, A. (2011) Multi criteria optimization model for supply process problem under provision and demand uncertainty. *Industrial and Engineering Chemistry Research* 50, 18, 10630-10642.

Schulze, M., Seuring, S. & Ewering, C. (2012) Applying activity-based costing in a supply chain environment. *International Journal of Production Economics* 135, 2, 716-725.

Siva, V., Gremyr, I., Bergquist, B., Garvare, R., Zobel, T. & Isaksson, R. (2016) The support of quality management to sustainable development: A literature review. *Journal of Cleaner Production* 138, 2, 148-157.

Snider, K. F. (2006) Procurement leadership: From means to ends. *Journal of Public Procurement* 6, 3, 274–294.

Socea, A. (2012) Managerial decision-making and financial accounting information, *Procedia – Social and Behavioral Sciences* 58, C, 47-55.

Statsova, L. H. & Bajus, R. (2015) Cost management using activity-based costing model. *Actual Problems in Economics* 164, 373-386.

Taleizadeh, A. A. (2014) An economic order quantity model for deteriorating item in a purchasing system with multiple prepayments. *Applied Mathematical Modelling* 38, 23, 5357-5366.

Úbeda, R., Alsua, C. & Carrasco, N. (2015) Purchasing models and organizational performance: a study of key strategic tools. *Journal of Business Research* 68, 2, 177-188.

Van Weele, A. J. (2005) *Purchasing & supply chain management – Analysis, strategy, planning and practice*. 4.p. London, Cengage Learning.

Van Weele, A. J (2010) Value creation and purchasing strategy. *International Trade Forum*, 4, 34-35.

Van Weele, A. J. (2014) *Purchasing & supply chain management – Analysis, strategy, planning and practice*. 6.p. London, Cengage Learning.

Van Weele, A. J. & Rozemeijer, F. A. (1996) Revolution in purchasing: building competitive power through proactive. *European Journal of Purchasing & Supply Management* 2, 4, 153-160.

Vasconcelos, F. C. & Ramirez, R. (2011) Complexity in business environments. *Journal of Business Research* 64, 3, 236-241.

Windolph, M. & Moeller, K. (2012) Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? *Management Accounting Research* 23, 1, 47-60.

# LIITTEET

## Liite 1. Haastattelukysymykset

### *Johdon laskentatoimi*

1. Millaisessa yrityksessä ja missä tehtävissä työskentelet?
2. Mitkä ovat mielestäsi johdon laskentatoimen tärkeimmät tehtävät ja tavoitteet?
3. Millaisia johdon laskentatoimen työkaluja yrityksenne taloushallinnossa käytetään?
4. Millaisia johdon laskentatoimen työkaluja käytät työssäsi?
5. Mitkä näet johdon laskentatoimen suurimpina haasteina nykyään?

### *Hankintojen johtaminen*

6. Miten hankintojen johtaminen ja hankintatoimi määritellään yrityksessäsi?
7. Miten hankintatoimi on järjestetty yrityksessäsi? Kuka on vastuussa hankinnoista?
8. Millainen yleinen hankintastrategia yrityksellänne on?

### *Hankintojen jaottelu*

9. Millaisia hankintoja yrityksessänne tehdään ja millä perusteella hankintoja jaotellaan, jos niin tehdään?
10. Millainen hankintaprosessinne on suorien hankintojen osalta (suorilla hankinnoilla tarkoitetaan tässä tuotannossa käytäviä komponentteja)?
11. Millaisia muita hankintoja yrityksessänne tehdään suorien hankintojen lisäksi?
12. Millaiset ovat suorien, epäsuorien ja investointihankintojen karkeasti arvioidut osuudet tilikauden kokonaiskustannuksista?

### *Toimittajat*

13. Kuinka monta toimittajaa teillä on arviolta?
14. Suositteko hankinnoissa transaktiotapahtumia vai pitkäaikaisia toimitussuhteita?
15. Minkälaisia perusteita toimittajavalinnassanne käytetään?
16. Jakaako yrityksenne kustannus- ja/tai kulutustietoja ja/tai varastomääriä toimittajien kanssa? Jos, niin kuinka paljon?
17. Kuinka toimittajia arvioidaan?

### *Hankintaprosessi*

18. Minkälainen hankintaprosessinne on pääpiirteittäin? Onko hankintaprosessi samanlainen kaikenlaisille hankinnoille?
19. Miten olet itse mukana hankintaprosessin eri vaiheissa?
20. Koetteko hankintaprosessinne tehokkaaksi?
21. Mitkä ovat mielestäsi nykyään hankintaprosessin tärkeimmät tehtävät?
22. Mitkä ovat mielestäsi suurimmat haasteet hankintaprosessissa?
23. Koetko, että tehokkaalla hankintaprosessilla on mahdollista luoda lisäarvoa loppuasiakkaalle?

### *Johdon laskentatoimen työkalut ja taloushallinnon rooli hankintojen johtamisessa*

24. Käytättekö johdon laskentatoimen mittareita hankintojen tehokkuuden arvioinnissa ja kehittämistyössä? Jos, niin kertoisitko käytetyt menetelmät?
25. Käytättekö johdon laskentatoimen tyypillisiä laskentamenetelmiä (esimerkiksi kokonaiskustannus- tai toimintolaskenta) hankintojen arvioinnissa? Jos, niin kertoisitko käytetyistä laskentamenetelmistä?
26. Mitkä ovat taloushallinnon tärkeimmät tehtävät hankintaprosessissa ja hankintojen johtamisessa ja millaisena näet taloushallinnon roolin niissä?
27. Onko yrityksenne taloushallinnon edustajat mukana hankintojen johtamisessa ja kehittämisessä, esimerkiksi strategian laadinnan muodossa?
28. Oletko itse aktiivisesti mukana hankintatoimintojen kehittämisessä yrityksessäsi?

29. Oletko törmännyt konflikteihin yrityksen sisällä liittyen hankintojen johtamiseen ja hankintaprosessiin? Jos, niin antaisitko esimerkin/esimerkkejä?
30. Kuinka tärkeänä näet hankintojen johtamisen ja erityisesti hankintaprosessin kehittämisen osana liiketoiminnan kehittämistä?
31. Mitkä ovat mielestäsi hankintojen johtamisen suurimpia haasteita johdon laskentatoimen näkökulmasta?

Onko sinulla kommentteja tai jotain, josta haluaisit keskustella?