

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

Kauppakorkeakoulu

Laskentatoimi

Kirsi Marttila

**JOHDON LASKENTATOIMEN OHJAUS- JA HALLINTAJÄRJESTELMIEN
HYÖDYNTÄMINEN YRITYSVERKOSTOISSA**

1.tarkastaja: Professori Satu Pätäri

2.tarkastaja: Professori Jaana Sandström

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Kirsi Marttila
Tutkimuksen nimi:	Johdon laskentatoimen ohjaus- ja hallintajärjestelmien hyödyntäminen yritysverkostoissa
Tiedekunta:	Kauppakorkeakoulu
Pääaine:	Laskentatoimi
Vuosi:	2014
Pro Gradu –tutkimus:	Lappeenrannan teknillinen yliopisto 98 sivua, 9 kuviota, 3 taulukkoa ja 3 liitettä
Tarkastajat:	Prof. Satu Pätäri Prof. Jaana Sandström
Hakusanat:	yritysverkostot, ohjaus- ja hallintajärjestelmät, suorituskyvyn mittaaminen, johdon laskentatoimen menetelmät

Tutkimuksen aiheena on johdon laskentatoimen ohjaus- ja hallintajärjestelmien hyödyntäminen yritysverkostoissa. Yritysten välisten suhteiden hallinnassa käytettävät menetelmät koostuvat pääasiassa johdon laskentatoimen ja suorituskyvyn mittaamisen menetelmistä. Verkostojen ohjaus ja hallinta on tärkeää, koska se on verkostojen tehokkaan toiminnan kriittinen menestystekijä ja kilpailuedun lähde. Suorituskyvyn mittaamisella, johdon laskentatoimella ja johdon kontrollitehtävällä on keskenään riippuvuussuhteet, joiden pitäisi toimia sopusoinnussa.

Suorituskyvyn mittaamisen ja johdon laskentatoimen tutkimus yritysten verkostoympäristöissä on kohtalaisen tuore ilmiö, jonka vuoksi aihealueen tutkimus on vielä varsin pirstaleista ja hajanaista. Tämän vuoksi tutkimuksen tavoite on muodostaa selkeä kokonaiskuva siitä kuinka johdon laskentatoimen ohjaus- ja hallintajärjestelmiä voidaan hyödyntää yritysverkostojen ohjauksessa ja hallinnassa. Tutkimuksessa myös selvitetään mitä haasteita näiden menetelmien hyödyntämiseen yritysverkostoissa sisältyy.

Tutkimusaineistona on käytetty aikaisempia tutkimuksia sekä tutkimusta varten tehtyjä haastatteluita. Tutkimukseen haastateltiin neljästä yritysverkostosta henkilöitä, jotka vastasivat verkoston toiminnasta. Haastatteluiden avulla pyritään täydentämään kirjallisuuskatsauksen pohjalta luotua teoriaa ja selvittämään kuinka verkoston ohjaus- ja hallinta hoidetaan haastateltavissa verkostoissa, millä menetelmin ja mitä haasteita siihen liittyy.

Verkostotoimintaan soveltuvien menetelmien ja suorituskykymittareiden kehittäminen on hankalaa, koska jokaisen verkoston tarpeet ja haasteet ovat erilaiset. Uusien menetelmien kehittämiselle ei nähdä tarvetta, vaan kyse on olemassa olevien menetelmien soveltamisesta verkostonäkökulmasta. Menetelmät on rakennettu yksittäisen yrityksen mittaamiseen, joten ne eivät sovellu sellaisenaan käytettäväksi verkostoihin, vaan niitä täytyy kehittää verkoston yksilöllisten tarpeiden mukaan. Tämä vaatii kuitenkin verkostolta osaamista ja halua kehittyä.

Verkostojen haasteet liittyvät sekä yritystasolle että verkostotasolle. Yritysten tuottaman informaation, laskentajärjestelmien, tietotaidon, resurssien ja kehityshalun tulee olla hyvällä tasolla, jotta koko verkoston mittaaminen onnistuu luotettavasti. Lisäksi verkostotoiminta pitää sisällään laskentateknisiä, menetelmiin ja informaation vaihtamiseen liittyviä haasteita. Verkostoympäristön laskentatoimen tutkimuksessa ei ole yhtenäistä, laajasti hyväksyttyä teoriaa, koska tutkimussuuntaukset ja –tulokset ovat moniulotteisia ja vaihtelevia.

ABSTRACT

Author:	Kirsi Marttila
Title:	Utilization of management accounting controlling and coordinating systems in inter-organizational networks
Faculty:	LUT, School of Business
Major:	Accounting
Year:	2014
Master's thesis:	Lappeenranta University of Technology 98 pages, 9 figures, 3 tables and 3 appendixes
Examiners:	Prof. Satu Pätäri Prof. Jaana Sandström
Keywords:	inter-organizational networks, controlling- and coordinating systems, performance measurement, management accounting systems

The field of this study is utilization of management accounting controlling and coordinating systems in inter-organizational networks. Most of the methods and techniques used in inter-organizational relationships consist of management accounting and performance measurement methods and systems. Controlling and coordinating network is important because it is a crucial factor of success and a source of competitive advantage. Performance measurement, management accounting and management control have mutual dependence which should be in consensus and balance.

Performance measurement and management accounting study in networks is relatively recent study field which is why the research is quite dispersed. The aim of this study is to form a clear and coherent general view of how management accounting controlling and coordinating systems can be utilized in networks. It is also researched what kind of challenges are included using these methods in networks.

The research material consists mostly of previous studies and the interviews of four different networks made for this study. The interviews are meant to reinforce the theory which is based to literature review of previous studies. It is also researched how the interviewed networks deal their network control and coordination issues, which methods are being used and what challenges they include.

Developing methods and performance measures in network environment is challenging because the needs and challenges vary in every network. Instead of developing new methods for networks, it is more about applying existing methods from new network perspective. Management accounting methods have been developed for usage of individual companies, so they are not suitable to be used as such in networks. They need to be modified according the networks individual needs which require know-how and willingness to develop.

Challenges in networks are related to both individual company context and network context. Information quality, accounting systems, know-how, resources and willingness to develop all needs to be in good level in individual companies, in order to measure the whole network performance reliable. Furthermore the network context includes challenges related to calculation technic, methods and information change. The study of accounting in networks includes no coherent widely accepted theory, since the research findings and orientation are multifaceted and varied.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	6
1.1 Tutkimuksen tausta	6
1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma	9
1.3 Tutkimuksen rajaukset.....	10
1.4 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto	11
1.5 Työn rakenne.....	12
2 JOHDON LASKENTATOIMEN JA SUORITUSKYVYN MITTAAMISEN HYÖDYNTÄMINEN VERKOSTOJEN OHJAUKSESSA JA HALLINNASSA.....	14
2.1 Johdon laskentatoimen määritelmä ja tehtävät.....	14
2.2 Yritysten verkostoituminen ja erilaiset verkostomuodot	15
2.3 Johdon laskentatoimen tehtävät yritysverkostoissa	17
2.4 Suorituskyvyn mittaaminen ja suorituskykymittarit.....	20
2.5 Verkoston suorituskyvyn mittaaminen	23
2.6 Teoreettiset lähestymistavat johdon laskentatoimen verkostoympäristön tutkimukseen	27
2.6.1 Kontingenssiteoria.....	28
2.6.2 Transaktiokustannusteoria	29
2.7 Verkostojen hallinta ja ohjaus laskentatoimen näkökulmasta	31
2.7.1 Verkostojen kontrollointi ja kontrollimekanismit.....	31
2.7.2 Luottamus yritysten välisissä suhteissa	36
3 JOHDON LASKENTATOIMEN MENETELMIEN SOVELTAMINEN YRITYSVERKOSTOISSA	40
3.1 Strateginen kustannushallinta.....	41
3.2 Open book –menetelmä	42
3.3 Tavoitekustannuslaskenta	47
3.4 Toimintolaskenta	48
3.5 Tasapainotettu suorituskykymittaristo.....	50
3.6 Johdon laskentatoimen haasteet yritysverkostoissa	54
4 NELJÄN YRITYSVERKOSTON TUTKIMUSHAASTATTELUT	57
4.1 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto	57
4.2 Haastateltavat yritykset ja niiden verkostot.....	58

4.3 Verkoston tiedonvaihto ja yhteiset prosessit.....	63
4.4 Verkoston luottamus ja kontrolli.....	68
4.5 Haastateltavan yrityksen ja verkoston taloushallinnon tilanne.....	72
4.6 Verkostojen haasteet.....	78
5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	82
LÄHTEET	88

LIITTEET:

LIITE 1: Yhteenveto Case-tutkimuksista

LIITE 2: Yhteenveto haastateltavista verkostoista

LIITE 3: Teemahaastattelun runko

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Johdon laskentatoimen tutkimus yritysten verkostoympäristössä on suhteellisen tuore ilmiö, vaikka johdon laskentatoimella ja yritysverkostoilla on hyvin pitkä tutkimushistoria erillisinä alueina (Tenhunen, 2006, 3). Yritysten väliset rajat ylittävä yhteistyö eli yritystoiminnan verkostoituminen on noussut ilmiön yleistymisen myötä viimeisten 20 vuoden aikana merkittäväksi tutkimuskohteeksi. Tästä huolimatta verkostoitumisilmiön yleisyys ei ole saanut vastaavaa tutkimussijaa johdon laskentatoimen alueella. (Tenhunen 2006, 11) Tässä tutkimuksessa selvitetään kuinka johdon laskentatoimen ohjaus- ja hallintajärjestelmiä voidaan hyödyntää yritysverkostojen ohjauksessa ja hallinnassa. Ne koostuvat pääasiassa johdon laskentatoimen ja suorituskyvyn mittaamisen menetelmistä.

Suurin osa 1990-luvun johdon laskentatoimen tutkimuksista rajoittui yrityksen rajojen sisäpuolelle (Cooper & slagmulder, 1998, 18). Nykytilanteessa tämä on riittämätöntä (Tenhunen, 2006, 11). 1990-luvun puolessa välissä useat tutkijat kuitenkin korostivat laskentatoimen tutkimuksen painopisteen siirtämistä yrityksen rajojen ulkopuolelle (Håkansson et al., 2010, 1). Esimerkiksi Otley et al. tarkastelivat vuonna 1995 siihen asti tehtyä johdon kontrollin tutkimusta. Heidän mielestään aikaisemmat johdon kontrolliin liittyvät tutkimukset sijoituivat suuriin ja hierarkkisiin organisaatioihin, vaikka yritysten toimintaympäristöt olivat muuttumassa; yritysten horisontaaliset rajat olivat muuttumassa vertikaalisiksi. Nyky-yritysten tarpeisiin perinteiset ohjausjärjestelmät eivät riitä. (Otley et al. 1995, 39-40)

Anderson (2007, 490-491) on kirjoittanut artikkelin arvoketjun strategisesta kustannusten hallinnasta. Hän toteaa, että johdon laskentatoimen tutkimus on alkanut vasta hiljattain ottaa huomioon yritysten rajojen yli tapahtuvaa toimintaa. Johdon laskentatoimessa on viime aikoina herätty tarkastelemaan yritysten, jotka

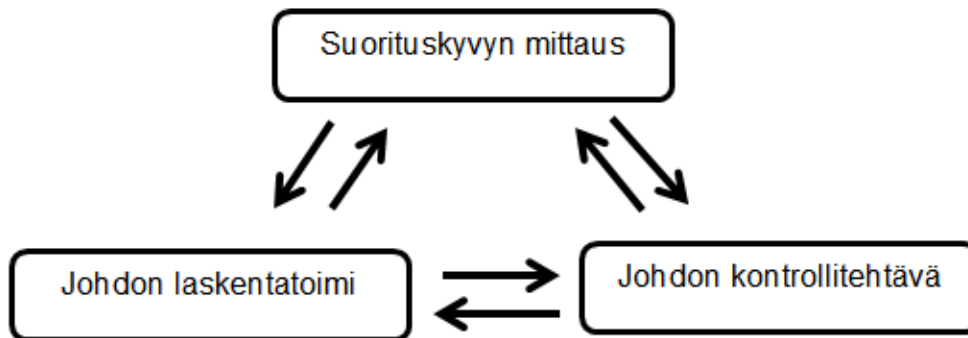
tekevät yhteistyötä yhteisen edun eteen, kustannusten hallintaa ja johdon hallintaan liittyviä asioita.

Dekker (2004, 47) on kirjoittanut artikkelin yritysten välisten suhteiden hallinnasta. Hänen tutkimuksensa tuo ilmi useita yritysten välisten suhteiden hallinnassa käytettäviä menetelmiä. Ne koostuvat pääasiassa johdon laskentatoimen menetelmistä, kuten taloudellisesta kannustinjärjestelmästä, suunnittelusta, budjetoinnista, kustannuslaskelmista ja open book -menetelmästä. Tämän mukaan johdon laskentatoimella on keskeinen osa yritysten välisen suhteiden hallinnassa ja nämä suhteet ovat merkittäviä johdon laskentatoimen tutkimukselle.

Tutkimuksen aihealue on siis erittäin ajankohtainen ja kiinnostava. Johdon laskentatoimen menetelmät on alun perin kehitetty käytettäväksi yritystasolla eli yhden yrityksen rajojen sisäpuolelle, joten on mielenkiintoista tutkia kuinka ne soveltuvat käytettäväksi useamman yrityksen yhteistyössä verkostotasolla.

Tässä tutkielmassa tarkastellaan johdon laskentatoimen ohjaus- ja hallintajärjestelmien sovellettavuutta yritysverkostoissa johdon laskentatoimen ja suorituskyvyn mittaamisen näkökulmista. Tutkittavat menetelmät ja suorituskyvymittarit koostuvat pääasiassa johdon laskentatoimen menetelmistä ja laskentatekniikoista. Johdon laskentatoimen ja suorituskyvyn mittaamisen suhdetta voidaan lähestyä kahdesta suunnasta. Toisaalta johdon laskentatoimi tarjoaa suorituskyvyn mittaamiseen tietoa ja työkalut, ja toisaalta yksi johdon laskentatoimen tehtävistä on suorituskyvyn mittaaminen.

Sekä johdon laskentatoimeen että suorituskyvyn mittaukseen vaikuttavat johdon kontrollitehtävän tarpeet. Tämä suhde voidaan myös nähdä toisinpäin niin, että tehokkaan johdon kontrollitehtävän edellytyksenä on johdon laskentatoimen järjestelmän ja suorituksen mittausjärjestelmän toimiminen sopusoinnussa keskenään ja että ne tuottavat laadukasta tietoa arviointia varten (kuvio 1). (Halir, 2012, 7) Simonsin (2000, 4-5) mukaan suorituksenmittausjärjestelmän suunnitteleminen ja kehittäminen on osa johdon kontrollitehtävää.



Kuvio 1. Suorituskyvyn mittauksen, johdon laskentatoimen ja johdon kontrollitehtävän suhde (mukaillen Halir, 2012, 7).

Suorituskyvyn mittausta on tutkittu useilla eri alueilla, kuten strategisen johtamisen, operationaalisen johtamisen, henkilöstöjohtamisen, organisaatiokäyttämisen, tietojärjestelmien, markkinoinnin, rahoituksen sekä johdon laskentatoimen ja kontrollin näkökulmista (Marr & Schiuma, 2003, 680; Franco-Santos et al. 2007, 784; Halir, 2012, 2). Suorituksen mittausjärjestelmät liittyvät sekä johdon laskentatoimen että tietojärjestelmätieteen tutkimukseen, koska molemmat ovat tekemisissä suoritusmittausjärjestelmien suunnittelun, käytön ja ylläpidon kanssa. Kuitenkin aihetta on tutkittu enemmän johdon laskentatoimen näkökulmasta ja tietojärjestelmätieteen tutkimus aiheesta on vielä rajallista. (Salleh et al. 2010, 994)

Johdon laskentatoimen näkökulmasta suorituksen mittauksessa on kyse prosessista, jossa arvioidaan mitkä yksiköt onnistuvat hyödyntämään taloudellisia resurssejaan tehokkaasti ja saavuttamaan tavoitteensa. Markkinoinnin näkökulmasta organisaatio saavuttaa tavoitteensa tyydyttämällä asiakkaidensa tarpeet tehokkaammin ja paremmin kuin kilpailijansa. (Halir, 2012, 2)

Halir (2012, 6-7) näkee johdon laskentatoimen suorituksen mittauksen työkaluna. Suorituksen mittauksen tulisi palvella johdon ohjausjärjestelmän useita eri osalualueita, kuten organisatorista tehtävää, suunnittelu-, kontrolli-, motivointi- ja informaatiotehtävää, joka liittyy kaikkiin edellä mainittuihin tehtäviin. Johdon laskentatoimi on hänen mukaansa suorituksen mittauksen informaatiotyökalu.

Perinteisen johdon laskentatoimen näkemyksen mukaan suorituskykymittarit sisältävät vain taloudellista informaatiota, minkä takia johdon laskentatoimen rooli on vain osittainen suorituskyvyn mittauksessa. Nykyisin kuitenkin johdon laskentatoimen rajat ulottuvat pidemmälle sisältäen esimerkiksi strategisen näkökulman ja ei-taloudellista informaatiota. Drury (2005, 18-19) mukaan yksi johdon laskentatoimen tehtävistä on tiedon tuottaminen suunnittelua, kontrollia ja suorituksen mittausta varten. Myös Seal et al. (1999, 307) mielestä yksi johdon laskentatoimen tehtävistä yritysverkostoissa on verkoston hyötyjen mitattavuus.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma

Tämän tutkimuksen tavoite on saada selkeä kokonaiskuva siitä kuinka johdon laskentatoimen ohjaus- ja hallintajärjestelmiä voidaan hyödyntää yritysverkostojen ohjauksessa ja hallinnassa. Aihetta käsitellään johdon laskentatoimen ja suorituskyvyn mittaamisen näkökulmista. Aihealueen tuoreuden takia siitä julkaistut tutkimukset ja kirjallisuus ovat vielä kovin pirstaleisia ja hajanaisia, mikä tekee tutkimustyöstä haasteellista, mutta myös mielenkiintoista. Aiemmat tutkimukset ovat keskittyneet yleensä johonkin suppeampaan aihealueeseen, kuten tietyn laskentamenetelmän soveltamiseen tietyssä verkostotyyppissä. Lisäksi haastetta tuovat tutkimusalueen monimuotoisuus ja yritysten yhteistyöhön liittyvien käsitteiden paljous sekä niiden erilainen ymmärtäminen (Tenhunen, 2006, 12).

Suomenkielisiä tutkimuksia ei ole tästä aihepiiristä julkaistu vielä montakaan ja suurin osa tutkimuksista on englanninkielisiä. Englanninkielisten tutkimusten termit vaihtelevat suuresti, kuten esimerkiksi inter-organisational accounting, accounting in networks, inter-organisational cost management, open-book accounting, network accounting, supply chain accounting, target costing, horizontal information systems, management control of hierarchical networks, value chain accounting, management control of joint ventures, horizontal accounting, interfirm accounting ja management control of inter-organisational networks (Häkansson et al. 2010, 6). Termien suuri määrä kuvastaa hyvin tutkimusalueen monimuotoisuutta.

Tutkimuksessa selvitetään johdon laskentatoimen ohjaus- ja hallintajärjestelmien tarjoamia hyötyjä ja niiden sisältämiä mahdollisuuksia sekä niiden kohtaamia haasteita yritysverkostojen ohjauksessa ja hallinnassa. Tutkimuksen tavoite voidaan esittää seuraavan tutkimuskysymyksen muodossa:

- Kuinka ohjaus- ja hallintajärjestelmiä voidaan hyödyntää yritysverkostojen ohjauksessa ja hallinnassa?

Tutkimuskysymys on jaettu edelleen kahteen alakysymykseen, joiden on tarkoitus täsmentää ja syventää tutkimuskysymystä jakamalla se pienempiin alueisiin tutkimuksen näkökulman pohjalta. Alatutkimuskysymykset ovat:

- Miten ja mitkä johdon laskentatoimen menetelmät ja suorituskykymittarit soveltuvat yritysverkostojen ohjaukseen ja hallintaan?
- Mitä haasteita näiden menetelmien ja mittareiden soveltamiseen sisältyy verkostotasoisessa ympäristössä?

Johdon laskentatoimen menetelmät ja laskentajärjestelmät sekä suorituskyvyn mittaaminen on kehitetty yritystason toimintaympäristöön, joten voidaan olettaa, että kaikki niistä eivät sovellu käytettäväksi sellaisenaan verkostoympäristöön. Yritysverkosto muodostuu monesta toimijasta ja jokaisella toimijalla voi olla eri intressit verkoston suhteen. Tarkoitus on siis selvittää menetelmät, joita verkostoympäristössä voidaan käyttää, ja kuinka niitä voidaan hyödyntää. Verkostoympäristö asettaa myös haasteita johdon laskentatoimelle, koska sen toimintaympäristö on erilainen kuin yhden yrityksen sisäinen toimintaympäristö. Tutkimuksessa pyritään selvittämään näitä haasteita sekä etsimään niihin mahdollisia ratkaisuja.

1.3 Tutkimuksen rajaukset

Tämä tutkimus käsittelee johdon laskentatoimen ohjaus- ja hallintajärjestelmien hyödyntämistä yritysverkostoissa. Johdon laskentatoimen alueelta tutkitaan sekä sen menetelmiä että sen kontrollitehtävää. Johdon laskentatoimen menetelmillä tarkoitetaan yritysten käyttöön kehitettyjä laskentajärjestelmiä ja -alustoja sekä muita sovelluksia, joiden avulla yritykset voivat mitata suorituskykyään, tuottaa

laskelmia, analyysyjä ja raportteja johdon päätöksenteon tueksi. Tutkimuksessa ei rajauduta syvällisemmin mihinkään tiettyyn menetelmään, vaan tarkoituksena on esitellä yritysverkostoihin soveltuvia ja niissä käyttökelpoisia menetelmiä. Kontrollitehtävällä puolestaan viitataan niihin keinoihin, joilla yrityksen toimintaa voidaan ohjata ja valvoa. Kontrolliin liitetään usein käsite luottamus ja monet tutkimukset tarkastelevat luottamuksen merkitystä suhteiden kontrolloinnissa. Myös tässä tutkimuksessa tarkastellaan luottamuksen ja kontrollin välistä suhdetta. Ulkoisen eli rahoituksen laskentatoimen alue rajataan kokonaan tutkimuksen ulkopuolelle.

Tutkimusta ei rajata johonkin tiettyyn yritysverkostoon, vaan kaikenlaiset verkostomuodot otetaan tutkimuksessa huomioon. Mikäli tutkimus rajattaisiin tiettyyn verkostotyyppiin, saatavilla oleva lähdeaineisto supistuisi liikaa ja tutkimuksen suorittaminen olisi hankalaa, ellei jopa mahdotonta. Tämä johtuu tutkittavan ilmiön tuoreudesta ja aikaisempien tutkimusten hajanaisuudesta ja pirstaleisuudesta. Tutkimusta ei myöskään rajata tietynkokoisiin yrityksiin, tiettyyn toimialaan tai maantieteelliseen alueeseen. Tutkimuksessa käytetään verkostojen lisäksi käsitettä ”yritysten väliset suhteet”, joka on väljempi käsite kuin yritysverkosto. Tämä johtuu siitä, että suuri osa tutkimuksista käsittelee laskentatoimeja yritysten välisissä suhteissa. Yritysverkosto on yritysten välisiä suhteita kiinteämpi ja yhtenäisempi kokonaisuus, jolla voi olla vakiintuneita käytänteitä.

1.4 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tämä tutkimus koostuu kahdesta osiosta; kirjallisuuskatsauksesta ja empiirisestä osuudesta. Kirjallisuuskatsaus on tutkimuksen teoreettinen osuus eli *tutkimuskohteesta pyritään hahmottamaan käsitteellisiä malleja, selityksiä ja rakenteita aiemman tutkimuskirjallisuuden pohjalta* (Jyväskylän yliopisto, 2011). Tarkoituksena on saada tutkimuskohteesta kokonaiskuva perehtymällä aiheesta aikaisemmin julkaistuihin tutkimuksiin ja teoksiin. Kirjallisuuskatsauksessa perehdytään myös aiheesta aikaisemmin tehtyihin case-tutkimuksiin. Empiirisessä

tutkimusosiossa tarkastellaan neljää erilaista yritysverkostoa. Siinä pyritään selvittämään kuinka niissä hoidetaan suorituskyvyn mittausta, millaisilla menetelmillä ja mitä haasteita siihen liittyy.

Aihealueen tuoreuden takia kirjallisuuskatsauksen tehtävänä on muodostaa aihepiiristä selkeä ja yhtenäinen kokonaiskuva. Lähdeaineistona on käytetty aikaisempia tutkimuksia, jotka koostuvat pääasiassa englanninkielisistä tutkimusjulkaisuista. Empiirinen tutkimusosio toteutetaan haastatteleamalla yritysverkostojen operatiivisen puolen henkilöitä ja taloushallinnon asiantuntijoita. Tiedonkeruumenetelmänä on käytetty puolistrukturoituja teemahaastatteluita, joissa aihealueet ovat ennalta määritetty.

Puolistrukturoidulle haastattelulle on ominaista, että kysymykset ovat kaikille haastateltaville samat, mutta vastausvaihtoehtoja ei ole, vaan haastateltavat vastaavat omin sanoin. Teemahaastattelussa keskitytään tiettyihin, ennalta valittuihin aihepiireihin eli teemoihin, jotka ovat kaikille haastateltaville samat. Olennaista ei ole kysymysten tarkka muoto ja järjestys, vaan tietyistä teemoista keskustelu. Teemahaastattelu on siis muita puolistrukturoituja haastatteluja vapaampi haastattelumuoto. (Hirsjärvi & Hurme, 2008, 47-48)

1.5 Työn rakenne

Ensimmäinen luku on johdanto, jossa käsitellään tutkimuksen taustaa, esitetään tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma, asetetaan tutkimuksen rajaukset ja määritellään tutkimusmenetelmä ja -aineisto. Toinen luku käsittelee johdon laskentatoimen ja suorituskyvyn mittaamisen hyödyntämistä yritysverkostojen ohjauksessa ja hallinnassa. Siinä käsitellään verkostoitumisen syitä, hyötyjä ja erilaisia verkostomuotoja, jonka jälkeen tarkastellaan johdon laskentatoimen tehtäviä yritysverkostoissa ja verkostojen suorituskyvyn mittaamista. Luvussa perehdytään myös teoreettisiin lähestymistapoihin, joita voidaan soveltaa johdon laskentatoimen tutkimuksessa yritysten verkostoympäristössä. Lisäksi tarkastellaan verkostojen hallintaa ja ohjausta laskentatoimen näkökulmasta, mikä

käsittää johdon laskentatoimen kontrollitehtävän, siihen liittyvät kontrollimekanismit ja kontrolliin läheisesti liittyvän luottamuksen.

Kolmannessa luvussa keskitytään johdon laskentatoimen menetelmien soveltamiseen yritysverkostoissa. Siinä tarkastellaan erilaisia menetelmiä, joita verkostoympäristössä voidaan hyödyntää sekä sitä, miten niitä voidaan käyttää. Lisäksi tutkitaan mitä haasteita yritysverkostot asettavat johdon laskentatoimelle.

Neljännessä luvussa käsitellään neljän eri yritysverkoston haastattelutuloksia. Luvussa esitellään haastateltavat yritykset sekä niiden verkostot. Siinä perehdytään verkostoitumisen motiiveihin ja verkoston toimintaan. Lisäksi tutkitaan verkoston välistä tiedonvaihtoa ja yhteisiä prosesseja, verkoston luottamusta ja kontrollia, haastateltavan yrityksen ja verkoston taloushallinnon tilannetta sekä niitä haasteita, joita verkostoissa esiintyy. Viimeinen luku pitää sisällään tutkimuksen yhteenvedon ja johtopäätökset.

2 JOHDON LASKENTATOIMEN JA SUORITUSKYVYN MITTAAMISEN HYÖDYNTÄMINEN VERKOSTOJEN OHJAUKSESSA JA HALLINNASSA

Luvussa käsitellään aluksi johdon laskentatoimea ja yritysverkostoja erillisinä alueina, jonka jälkeen perehdytään johdon laskentatoimen tehtäviin yritysverkostoissa. Seuraavaksi käsitellään suorituskyvyn mittaamista ja suorituskykymittareita sekä kuinka niitä voidaan hyödyntää yritysten verkostotasoisissa toimintaympäristöissä. Tämän jälkeen tarkastellaan teoreettisia lähestymistapoja ja tutkitaan tarkemmin kontingenssiteoriaa ja transaktiokustannusteoriaa. Kappale, joka käsittelee verkostojen hallintaa ja ohjausta on merkittävä osa tätä työtä. Siinä perehdytään tarkemmin johdon kontrollitehtävään ja kontrollimekanismeihin yritysten verkostoympäristöissä.

2.1 Johdon laskentatoimen määritelmä ja tehtävät

Laskentatoimi voidaan jakaa kahteen pääalueeseen: yleiseen laskentatoimeen, josta käytetään myös nimitystä rahoituksen laskentatoimi tai ulkoinen laskentatoimi (financial accounting), ja johdon laskentatoimeen (management accounting). Yleinen laskentatoimi perustuu yrityksen kirjanpitoon ja sen tehtävä on tuottaa tilinpäätös, joka tarjoaa informaatiota yrityksen sidosryhmille, esimerkiksi omistajille. Johdon laskentatoimen tarkoitus on tuottaa yritysjohton päätöksenteon avuksi laskelmia, kuten suunnittelu-, tavoite- ja tarkkailulaskelmia. Suunnittelulaskelmia ovat esimerkiksi investointilaskelmat ja tavoitelaskelmia budjetit. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2009, 13-14)

Drury (2005, 18-19) luokittelee johdon laskentatoimen tehtävät kolmeen alueeseen:

1. Kustannuslaskenta
2. Relevantin tiedon tuottaminen johdon päätöksenteon tueksi
3. Tiedon tuottaminen suunnittelua, kontrollia ja suorituksen mittausta varten

Johdon päätöksenteon tueksi tuotetaan rutiiniraportteja, esimerkiksi tuotteiden, asiakkaiden, palveluiden ja jakelukanavien kannattavuudesta. Tietoa tarvitaan resurssien allokointia ja tuotevalikoimia varten. Myös kustannustietoa tarvitaan kannattavien ja kannattamattomien toimintojen tunnistamiseen. Rutiiniraporttien lisäksi tarvitaan informaatiota strategisten päätösten tueksi. Näitä päätöksiä ovat esimerkiksi uusien tuotteiden ja palveluiden kehittäminen, uusien tehtaiden ja koneiden investoinnit ja pitkäaikaiset sopimukset asiakkaiden ja toimittajien kanssa. (Drudy, 2005, 19)

Johdon laskentatoimi tuottaa tietoa myös suunnittelua, kontrollointia ja suorituksen mittausta varten. Johdon kontrolli on prosessi, jolla varmistetaan, että suunnitellut tavoitteet vastaavat toteutuneita lopputulemia. Kontrolliprosessi siis sisältää tavoitteiden asettamisen ja suorituksen mittaamisen sekä niiden välisen vertailun säännöllisin väliajoin. (Drury, 2005, 19-20)

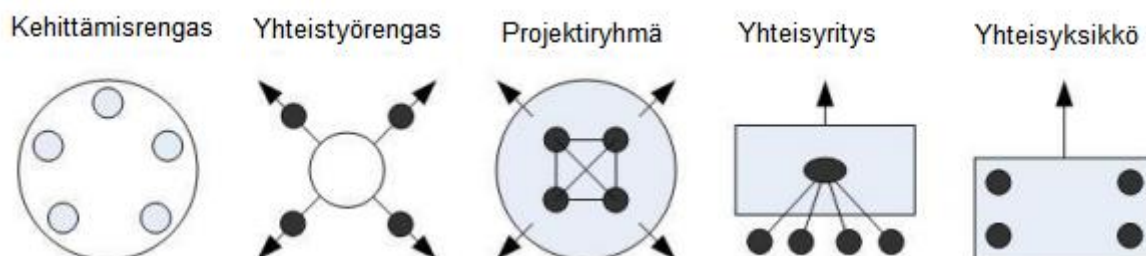
2.2 Yritysten verkostoituminen ja erilaiset verkostomuodot

Yritysten välinen yhteistyö on kohtalaisen vanha ilmiö. Verkostoituminen on myös monitahoinen ja kompleksinen ilmiö, joka sijoittuu markkinoiden ja hierarkioiden väliin. Verkostoitumista voi tapahtua kahdesta suunnasta: pienten yksiköiden liittyessä yhteen ja suurten yksiköiden eli hierarkioiden pilkkoutuessa pienempiin yksiköihin. (Vesalainen, 1996, 7-10)

Yritysten motiivit verkostoitumiseen ovat kaksijakoiset. Toisaalta yritykset voivat hakea kustannusetuja parantamalla tuotantoketjun kustannustehokkuutta ja toisaalta tavoitteena voi olla liiketoiminnan kasvu markkinaosuuskasvun tai kokonaan uuden liiketoiminnan kehittämisen kautta. Verkostoista haettavia hyötyjä ovat esimerkiksi oppiminen ja informaation hankkiminen, reagointivalmius nopeasti muuttuviin toimintaympäristöihin, riskin jakaminen, pääsy uusille markkinoille, uusien teknologioiden omaksuminen sekä tietojen ja taitojen yhdistäminen. (Vesalainen, 2006, 16-17)

Vesalainen (1996, 18-27) esittää viisi erilaista yhteistyön perusmallia, joita ovat kehittämisrengas, yhteistyörengas, projektiryhmä, yhteisyritys ja yhteisyksikkö (kuvio 2). Kehittämisrengas on pienyritysten yhteistyömalli, jonka tavoitteena on osallistujien oppiminen ja tiedon välittäminen. Yhteistyörengaan yrityksillä on hallussaan yhteinen resurssi, johon kaikilla on käyttöoikeus. Yhteisillä resurssihankinnoilla tavoitellaan kustannussäästöjä. Projektiryhmän, jolle on ominaista selvä työnjako ja yhteinen liiketoiminta, tavoitteena on yhteisen strategisen kilpailuedun parantaminen markkinoilla.

Yhteisyrittäjien (eng. joint venture) tavoitteena on saada aikaan kokonaan uutta liiketoimintaa ja hyötynä on myös riskin jakaminen. Yhteisyksikkö on sitovin verkostomalli, sillä siinä toimivat yritykset toimivat ikään kuin yhtenä yrityksenä ulkopuolisen silmin. Yhteisyksikön tavoitteet voivat vaihdella, mutta ulospäin näkyvin hyöty voi olla kustannusedut, vaikka sisäinen intressi kohdistuu yhteiseen liiketoimintaan ja resurssipohjaan. (Vesalainen, 1996, 35-40)



Kuvio 2. Yritysyhteistyön perusmallit (Vesalainen, 1996, 18).

Kirjallisuudessa on esitetty myös monia muita tapoja luokitella verkostoja. Nassimbeni (1998, 540) jakaa verkostot kolmeen eri ryhmään; toimittajaverkostot (supply networks), sopimukselliset yhteisyrittäjät (agreements, joint-ventures) ja alueelliset teolliset verkostot (regional industrial systems). Pfohl ja Buse (2000, 391-394) jakavat verkostot neljään eri ryhmään: strategiset verkostot (strategic network), virtuaaliyrittäjät (virtual enterprise), alueelliset verkostot (regional network) ja operatiiviset verkostot (operative network).

2.3 Johdon laskentatoimen tehtävät yritysverkostoissa

Caglioni ja Ditillon (2006, 3) mukaan tiedonvaihto tärkeimpien kumppaneiden kanssa menee paljon pidemmälle kuin mitä perinteisesti sopimukseen määritellään. Hintojen ja toimitusaikojen lisäksi vaihdetaan sekä suunniteltua että toteutunutta laskentatoimen tietoa, joka liittyy yritysten välisten toimintojen ja prosessien koordinoimiseen. Tietoa vaihdetaan usein kuukausittain, viikoittain tai jopa päivittäin. Tutkimuksessa todettiin, että verkostojen jäsenet osallistuivat budjetoitiprosessiin, kontrolliprosessiin, operatiivisiin päätöksiin ja strategiseen suunnitteluun. Yhteisten prosessien lisäksi noin viidesosa tutkimukseen osallistuneista yrityksistä jakoi taloudellista informaatiota keskenään ja hieman harvemmin jaettiin myös ei-taloudellista tietoa.

Seal et al. (1999, 307) määrittelevät johdon laskentatoimelle kolme tärkeää tehtäväaluetta verkostosuhteissa:

1. Tee itse / osta –päätös
2. Johdon laskentatoimi verkostojen johtamisessa
3. Verkoston hyötyjen mitattavuus

Johdon laskentatoimea voidaan käyttää tee itse / osta –päätöksissä, mutta luotettavien päätösten tekeminen edellyttää, että sisäiset kustannukset on mitattu oikein ja luotettavasti, mikä on haastavaa pitkissä ja monimutkaisissa tuotantoprosesseissa. Kustannusinformaatiolla on vaikutusta ulkoistamispäätöksen lisäksi myös verkostojen johtamisessa. Esimerkiksi open book –menetelmän avulla voidaan alentaa kustannuksia ja etsiä vaihtoehtoisia kilpailukykyisempiä toimintatapoja. Johdon laskentatoimella on tärkeä merkitys verkoston suorituksen ja hyötyjen mittauksessa. (Seal et al., 1999, 307-310)

Ramosin (2004, 136-137) mukaan johdon laskentatoimen tärkeimmät tehtäväalueet suhteiden hallinnassa ovat:

1. *Yhteistyön arviointi*. Yhteistyösuhteen perustamista tai ylläpitämistä arvioitaessa käytetään ennakoivaa (ex ante) arviointia ja jälkikäteisarviointia

(ex post) suhteen tarjoamista hyödyistä. Laskentatoimella on tärkeä rooli neuvotteluissa ja se auttaa arvioimaan jokaisen toimijan asemaa sekä eri vaihtoehtojen seurauksia.

2. *Kustannustenhallinta*. Yritysten välisiä kustannusjärjestelmiä tulisi kehittää, koska ne esimerkiksi:

- Luovat kanavia, joiden avulla kilpailullisia paineita voidaan siirtää eri osapuolten välillä toimitusketjuissa
- Tuottavat tukea yritysten välisille tiimeille tuotekehitysprojekteissa
- Mahdollistavat neuvottelut, jotta kustannustavoitteet saavutettaisiin
- Auttavat tunnistamaan tavat, joilla suhde saadaan tehokkaammaksi, ja auttavat alentamaan tuotantokustannuksia

3. *Suhteen ylläpitäminen ja johtaminen*. Suhteen kehittyessä johdon laskentatoimi tuottaa informaatiota, joka auttaa suhteen hallinnoimisessa ja säilyttää luottamuksen osapuolten välillä, esimerkiksi tuottamalla tietoa seuraavista asioista:

- Tarkat arviot yhteisestä kilpailuasemasta
- Tarkat arviot yhteisistä investoinneista
- Jaettujen riskien ja hyötyjen suunnittelu ja valvonta
- Raportit saavutetuista tavoitteista esim. investointien tuottavuus, kustannusten alentaminen, laatu.
- Suhteen laajentaminen uusille liiketoiminta-alueille, markkinoille tai teknologioihin

Caglio & Ditillo (2010, 20-21) ovat tulleet case-tutkimuksensa perusteella johtopäätökseen, jonka mukaan laskentatoimen informaation vaihtamisella on verkostosuhteissa kolme tärkeää tehtäväaluetta. Ensinnäkin se voi toimia *yhdistävänä tekijänä*. Informaation vaihdon tavoitteena on parempi ymmärrys ja taloudellisten ja operationaalisten tavoitteiden yhteensovittaminen. Toiseksi se voi toimia *tukena*. Informaation avulla pystytään toteuttamaan toimintoja ja toimimaan yhteistyössä tavoitteiden saavuttamiseksi. Lisäksi informaatiota vaihtamalla saadaan tietoa tuotanto-olosuhteista ja havaitaan poikkeamat. Kolmanneksi se voi

avustaa päätöksenteossa, koska informaation vaihtaminen mahdollistaa eri vaihtoehtojen vertailun ja avustaa osapuolten välisissä neuvotteluissa.

Caglioni & Ditillo (2006, 4) tutkimustulokset viittaavat, että verkostoituneille yrityksille johdon laskentatoimi näyttää toimivan kahdessa eri roolissa operationaalisella tasolla. Toisaalta se täydentää ja vahvistaa sopimukselle perustuvaa suhdetta sekä vähentää informaation ristiriitaisuuksia. Toisaalta, jos osapuolilla on erilaiset tavoitteet ja taloudelliset näkökulmat, on tarve auktoriteettiin pohjautuvalle kontrollille. Tätä tukee fakta, että laskentatoimen informaation vaihtaminen tukee budjetointiprosessia, joka ylittää organisaatioiden väliset rajat. Lisäksi se tukee lyhytaikaisten toimintasuunnitelmien koordinoitua kuin myös strategisten suunnitelmien määrittämistä.

Tutkimuksessa (Caglio & Ditillo, 2006) löytyi tekijöitä, jotka vaikuttavat johdon laskentatoimen tiedonvaihtoon ja kontrollitehtävään, verkostoissa:

1. Verkoston yritysten keskinäisen riippuvuussuhteen aste; heikossa riippuvuussuhteessa, jossa osapuolet ovat helposti korvattavissa ja suhteen keskinäiset hyödyt ovat matalat, kontrollimekanismi on enemmänkin markkinaperustainen.
2. Tietämys yritysten välisistä prosesseista (verkoston yrityksiltä pääkoordinoituyritykselle); mitä vähäisempi tietämys prosesseista, sitä enemmän yritysten välinen kontrolli ja johdon laskentatoimen menetelmät keskittyvät (output) lopputulemaan (esim. lopputuotteiden laatu ja määrä tai ulkoistetun toiminnon kokonaiskustannukset). Mitä korkeampi tietämys prosesseista, sitä enemmän kontrolli ja johdon laskentatoimen menetelmät keskittyvät (input) tuotannontekijöihin (esim. henkilökohtaisiin lahjoihin ja raaka-aineiden laatuun) ja/tai prosesseihin ja käyttäytymiseen.
3. Suhteen kypsyyden; suhteen etsintä ja valinta –vaiheessa osapuolet luottavat hyväntahtoisuuteen ja kyvykkyyteen, joka pohjautuu kumppanin maineeseen. Pitkäkestoinen suhteen luottamus pohjautuu osapuolten välillä toistuvasti jaettavaan open book-tietoon.

Lisäksi tutkimuksessa (Caglio & Ditillo, 2006) havaittiin, että johdon laskentatoimen parissa työskentelevät taloushallinnon henkilöt eivät ole suoraan tekemisissä toisten verkoston jäsenten kanssa, vaan toimintojen johtajat ovat suoraan yhteydessä ulkoisiin kumppaneihin. Taloushallinnon henkilöt tukevat operationaalisia johtajia yritysten välisten toimintojen taloudellisessa arvioinnissa. He myös koordinoivat oleellisen johdon laskentatoimen tiedon keräämistä, ovat vastuussa informaatiojärjestelmien suunnittelemisesta ja toimivuudesta sekä tiedon luotettavuudesta, ja verkostotason kontrollikäytännöistä.

Tutkimus osoittaa, että johdon laskentatoimella on tärkeä tehtävä yritysten välisten suhteiden hallinnassa. Sitä voidaan käyttää yritysten rajojen ylittävien toimintojen koordinoinnissa osapuolten välisen kommunikaation ja neuvottelujen kautta. Sen avulla voidaan luoda ympäristö, joka edesauttaa ennalta määriteltujen tavoitteiden saavuttamista ja vähentää tiedon epätarkkuutta. Siitä on hyötyä myös verkoston päätöksenteossa ja vastuujakamisessa osapuolten kesken perustuen suorituksenmittaukseen. Se auttaa myös kehittämään luottamusta suhteissa.

2.4 Suorituskyvyn mittaaminen ja suorituskykymittarit

Suorituskyvyllä tarkoitetaan mitattavan kohteen menestymistä tai tuloksetekokykyä valituista näkökulmista tarkasteltuna. Toisin sanoen se on mitattavan kohteen kyky saavuttaa sille asetettuja tavoitteita. Mittauksen kohteena voi olla esimerkiksi, konserni, yritys, liiketoimintayksikkö, osasto, yksilö. (Lönngqvist et al. 2006, 19) Nykyisin myös yksittäisen yrityksen rajat ylittävä yritysverkosto on tärkeä suorituskyvyn mittaamisen kohde.

Suorituskyvynmittaus on prosessi, jossa selvitetään tai määritetään jonkin liiketoiminnallisen tekijän tila siihen soveltuvilla tunnusluvuilla. Oleellista on tietää tavoitteiden mukaiset menestystekijät, mitata niitä sekä hyödyntää mittareista saatavaa informaatiota liiketoiminnan kehittämisen tukena. Toiminnan ohjaamisessa ja päätöksenteossa suorituskyvyn mittaus on merkittävässä asemassa ja se onkin perinteinen johtamis- ja ohjaustyökalu. (Lönngqvist et al.

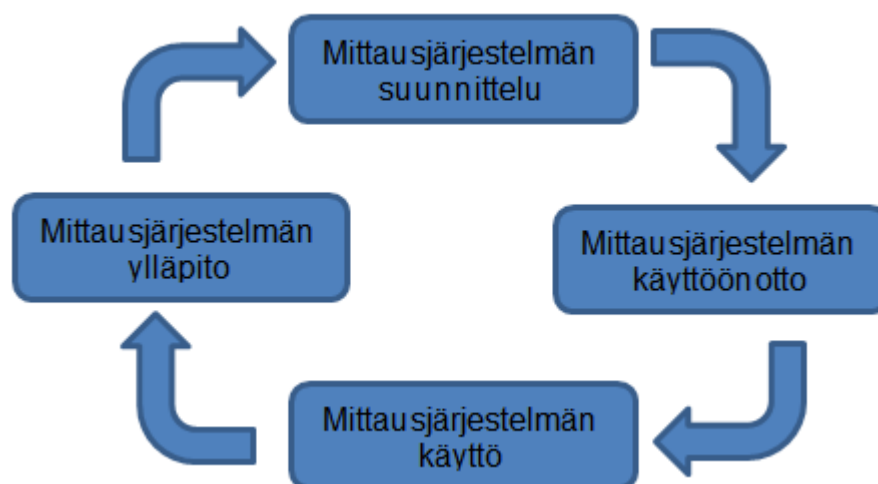
2006, 11) Suorituksenmittaus on siis prosessi, jossa mitataan toiminnan tehokkuutta ja suorituskyykyä. Suorituksenmittausjärjestelmän avulla kerätään erilaista tietoa, jota käytetään esimerkiksi päätöksenteon tukena, johdon kontrollitehtävää varten, tulosten arvioinnissa, ihmisten motivoinnissa, oppimisen virikkeenä, koordinoinnin parantamisessa ja kommunikoinnissa. Suoritustavoitteet voivat olla joko lyhyt- tai pitkäaikaisia. Suorituksenmittausjärjestelmistä saatava tieto auttaa johtajia strategian implementoinnissa vertailemalla toteutuneita tuloksia tavoitteisiin ja päämääriin. (Simons 2000, 7, 12, 69; Neely et al. 1995, 81, 95)

Suorituskykymittareita voidaan luokitella monella eri tavalla ja usein ne jaetaan taloudellisiin ja ei-taloudellisiin mittareihin. Taloudelliset mittarit pohjautuvat rahamittaiseen tietoon ja niiden avulla yritys voi ohjata toimintaansa kohti taloudellisia tavoitteita sekä valvoa tavoitteiden toteutumista. Taloudellisia mittareita varten tieto saadaan usein esimerkiksi yritysten taloushallinnon järjestelmistä tai tilinpäätöstiedoista joko suoraan tai laskemalla. Taloudellisia mittareita ovat esimerkiksi liikevaihto ja käyttökate. Niitä vastaan on esitetty kritiikkiä esimerkiksi siitä, että niiden antama kuva on yksipuolinen koko organisaation tilanteesta, ne ovat riittämättömiä menestykselliseen toimintaan ohjaamiseen, ne saattavat olla henkilöstölle vaikeaselkoisia, ja niiden käyttäminen voi johtaa lyhytaikaiseen voittojen tavoitteluun. Kritiikistä huolimatta ne ovat yleisesti tunnettuja, luotettavia, vertailukelpoisia, laskentaperiaatteet ovat vakiintuneita ja ne kertovat tärkeimmästä liiketoiminnan tuloksesta. (Lönnqvist et al. 2006, 30)

Ei-taloudelliset mittarit liittyvät yrityksen muihin osa-alueisiin ja ne eivät perustu rahamittaiseen tietoon. Niiden tarve huomattiin jo 1980-luvulla, mutta ne ovat yleistyneet vasta 2000-luvulla, jonka jälkeen niiden osuus on kasvanut käytettävissä mittaristoissa suomalaisissa yrityksissä. Ei-taloudellisia mittareita ovat esimerkiksi toimitusaika, varaston kiertonopeus ja asiakastyytyväisyys. Niiden käytössä on monia hyötyjä. Ne esimerkiksi saattavat olla henkilöstölle helpommin ymmärrettäviä ja konkreettisempia, jolloin ne voivat selventää tavoitteiden

viestintää. Niiden heikkouksiin kuuluvat se että niiden laskentaperusteet eivät ole vakiintuneet, ne ovat epäluotettavia ja tulokset eivät ole vertailukelpoisia. (Lönnqvist et al. 2006, 30-31)

Suorituskyvyn mittausjärjestelmän suunnitteleminen ja kehittäminen on osa johdon kontrollitehtävää (Simons 2000, 4-5). Suorituskyvyn mittaaminen koostuu neljästä eri vaiheesta (kuvio 3). Ensimmäinen vaihe pitää sisällään suorituksenmittausjärjestelmän suunnittelemisen eli mietitään mitä halutaan mitata ja mitkä mittarit soveltuvat tähän tarkoitukseen. Seuraavassa vaiheessa pohditaan kuinka mittariston käyttöönotto toteutetaan eli mitä tietojärjestelmiltä vaaditaan ja tarvitseeko henkilöstöä kouluttaa. Kolmas vaihe koostuu mittariston käytöstä johtamisen tukityökaluna ja toiminnan kehittämisestä. Viimeisessä vaiheessa on kyse mittariston ylläpitämisestä eli tarvitseeko mittareita päivittää toiminnan muuttuessa, lisätä tai poistaa niitä. (Lönnqvist et al. 2006, 12; Neely et al. 2000, 1142-1143)



Kuvio 3. Suorituskyvyn mittausjärjestelmän suunnitteleminen ja kehittäminen (mukaillen Neely et al. 2000, 1143)

Suorituskyvyn mittauksessa käytettävien järjestelmien hyödyntäminen yrityksissä voi olla haastavaa, mutta se on vielä monimutkaisempaa verkostoissa. Kahden tai

useamman yrityksen toimiessa yhdessä on haasteellista määrittää kuinka suorituksen mittaus toteutetaan, ja erottaa jokaisen yrityksen vaikutus yhteisestä tuloksesta. Suorituskykymittareita käytetään suorituksen valvontaan, arviointiin, palkitsemiseen ja parantamiseen. Esimerkiksi toimittajaverkostossa suorituksen mittausjärjestelmillä ja kustannustiedon avulla voidaan arvioida kuinka hyvin yhteistyö on toteutunut ja määrittää parannuskohteet sekä käyttää niitä strategian toteuttamisen tukena. (Anderson & Dekker, 2009, 292-298) Toimittajaverkosto voi pyrkiä alentamaan kustannuksia yhteisillä kustannusohjelmilla kahdella tavalla. Ensinnäkin yhteistyötä voidaan tehostaa muuttamalla yhden tai useamman yrityksen toimintatapoja. Toiseksi voidaan etsiä vaihtoehtoisia tapoja vähentää tuotteen valmistuskustannuksia. (Cooper & Slagmulder, 2003, 27)

2.5 Verkoston suorituskyvyn mittaaminen

Verkosto täytyy olla hyvin suunniteltu ja johdettu, jotta se menestyisi. Tämä edellyttää verkoston suorituskyvyn mittausta. Suorituskyvyn mittaus on ollut keskeinen osa-alue operationaalisen johdon tutkimuksessa, koska sillä on tärkeä tehtävä strategian käyttöönoton, suorituksen parantamisen ja päätöksenteon osa-alueilla. Haasteena on kuitenkin määrittää näihin tarkoituksiin sopivat taloudelliset ja ei-taloudelliset mittarit. Suurin osa suorituskyvyn mittaukseen liittyvistä tutkimuksista käsittelee aihetta yhden yksittäisen yrityksen näkökulmasta. Yksittäisen yrityksen tarpeisiin soveltuvat suorituskykymittarit eivät välttämättä sovellu verkostoympäristöön. (Lima et al. 2011, 61-62)

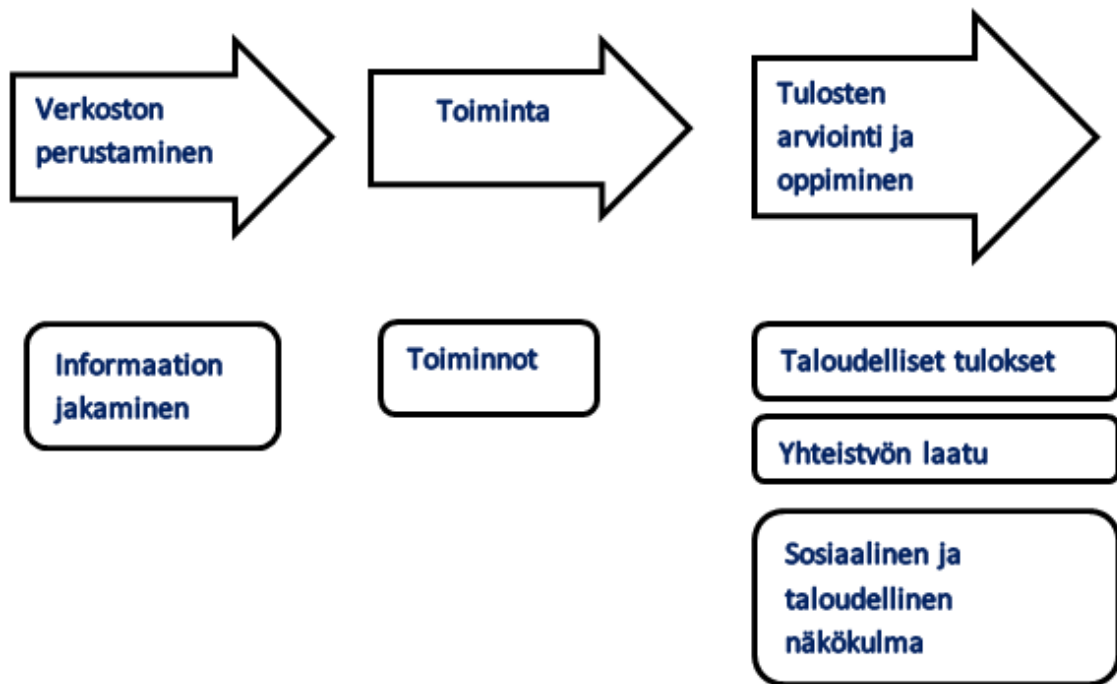
Bitici et al. mukaan luottamus ja tieto ovat avaintekijöitä verkostoissa, ja niihin liittyvät näkökulmat ilmaisevat kuinka suorituskyvyn mittaus eroaa yksittäisten yritysten ja verkoston välillä.

- Strategian muodostuminen on pienin askelin etenevä jatkuva prosessi
- Johdon hierarkia on matala ja päätöksenteko on laajasti jaettu, johto osallistuu taktisiin ja operationaalisiin päätöksiin

- Verkostoissa toimintojen pitää olla tarkemmin koordinoituja ja synkronoituja kuin yksittäisessä yrityksessä. Tärkeää on käyttää sopivia suunnittelu- ja ohjausjärjestelmiä, jotka tukevat informaation jakamista ja kommunikaatiota
- Oppiminen ja uusi tieto jaetaan koko verkostossa yritysten rajojen yli
- Päätöksenteko on osallistuvaa, mikä vaatii tiedon jakamista ja yhdistämistä (Bitici et al. 2005; Lima et al. 2011)

Tutkijoilla ja johtajilla on tällä hetkellä haasteita sopivien verkostotoimintaan soveltuvien mittareiden kehittämisessä. Verkostoympäristön suorituksenmittaustutkimuksessa ei ole yhtenäistä, laajasti hyväksyttyä teoriaa, koska tutkimussuuntaukset ja -tulokset ovat moniulotteisia ja vaihtelevia. Verkostojen suorituskyvyn mittaus on tällä hetkellä haaste, koska siihen ei ole olemassa konkreettista ratkaisua. Mittareiden määrittäminen verkostoille on haasteellista yksilöllisten ja kollektiivisten organisaatiomuotojen erojen takia. (Lima et al. 2011, 62-65)

Lima et al. on lähestynyt verkoston mittaamista sen elinkaaren näkökulmasta (kuvio 4). Jokaiseen verkoston elinkaareen on liitetty aihealueita, joiden on tarkoitus antaa suuntaviivat suorituskyky mittareiden kehittämiseen.



Kuvio 4. Suorituskyvyn mittaaminen yritysverkoston elinkaarella (Lima et al. 2011, 73).

Verkoston perustamisvaiheessa yhteistyökumppaneiden on tarve vaihtaa tietoa koko projektista keskenään ja myös asiakkaiden suuntaan, jotta osataan määrittää odotukset ja vaatimukset. Tämän vaiheen päätavoite on määrittää jokaisen yrityksen roolit sekä asettaa määräajat ja säännöt verkoston toiminnalle. Toimintavaiheessa jokaisen yrityksen tulee hallita toimintonsa, jotta se kykenee hoitamaan oman osansa verkoston toiminnassa, minkä takia tämän vaiheen päätavoitteet liittyvät laatuun ja toimitukseen. Elinkaaren viimeisessä vaiheessa, tulosten arviointi ja oppiminen, taloudellisia ja sosiaalisia tuloksia voidaan arvioida vasta kun projekti on loppunut. Tavoitteena on myös arvioida verkoston yritysten yhteistyön toimivuutta. Tällä tavoin yritykset oppivat kokemusten ja tulosten pohjalta, jotta tulevaisuudessa ne voivat toimia entistä tehokkaammin. (Lima et al. 2011, 73)

Edellä kuvattu suorituksenmittaus sopii projektiluontoisesti toimiviin verkostoihin. Pitkäkestoisesti toimivien verkostojen on tärkeää mitata yhteistyön tuloksia myös toiminnan aikana. Edellisen haasteena on esimerkiksi, että taloudellinen

lopputulos selviää vasta verkoston toiminnan päättymisen jälkeen. Jonkinlaista taloudellista seurantaa olisi oltava myös toiminnan aikana, kuten budjetointia, ennustamista ja tuloraportointia. Mitä pidempi yhteistyö, sitä laaja-alaisempaa seurannan tulisi olla.

Informaation jakamisen mittaamisessa voidaan käyttää mittareina esim. kollektiivisten päätösten määrää (esim. yhdessä tehtyjen päätösten määrä tai kokousten määrä), tietojärjestelmien käyttöä (verkoston hallinnassa käytettävät tietojärjestelmät), asiakkaiden vaatimusten täyttäminen (esim. asiakkaiden tekemien valitusten määrä ennen toimitusta). Toimintojen mittaamisessa voidaan käyttää mittareina esim. viivästyspäiviä (kuinka montaa päivää yritykset ovat tavoitteista jäljessä tai toimitusten viivästyminen), ulkopuolisten laatuvirheiden määrä (reklamaatioiden määrä toimitusten jälkeen), laatuvirheistä aiheutuvia kustannuksia. (Lima et al. 2011, 74-75)

Taloudellisia tuloksia voidaan mitata laskemalla jokaisen verkoston yrityksen suhteellinen tai absoluuttinen tuotto verkostoyhteistyön seurauksena, ja vertaamalla sitä arvioituun tuottoon, jonka yritys olisi saanut, mikäli ei olisi osallistunut verkoston toimintaan. Yhteistyön laatua voidaan mitata kyselytutkimuksella, johon jokainen yritys vastaa. Aihealueiden tulisi kattaa seuraavat osa-alueet; sitoutuminen, koordinointi, luottamus, kommunikaation laatu ja osallistuminen. Yritysten yhteenlaskettujen pisteiden summaa verrataan maksimiarvoon, jolloin saadaan koko verkoston tulos. Sosiaalista ja taloudellista näkökulmaa voidaan mitata laskemalla uusien työpaikkojen määrä, investoinnit henkilöstötoimintoihin ja kuinka paljon verkoston ulkopuolisiin resursseihin on kulutettu rahaa. Suorituksen mittauksen kautta yritykset voivat oppia ja kehittää tulevaisuuden verkostotoimintaa tehokkaammaksi. (Lima et al. 2011, 75-77)

2.6 Teoreettiset lähestymistavat johdon laskentatoimen verkostoympäristön tutkimukseen

Laskentatoimen tutkimukset yritysten välisissä suhteissa voidaan jakaa rationalistiseen ja konstruktionistiseen lähestymistapaan tai näiden kahden yhdistelmään (kuvio 5). Rationalistinen lähestymistapa yritysten väliseen laskentatoimeen ja kontrolliin tutkii instrumentaalista suhdetta, joka vallitsee kontrolliongelmien ja niiden ratkaisemiseksi kehitettyjen kontrollijärjestelmien välillä. Jotkut näistä tutkimuksista käyttävät kontingenssilähestymistapaa (esim. Kajüter & Kulmala, 2005), mutta suurin osa pohjautuu transaktiokustannusteoriaan (esim. Dekker, 2004; Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2000). Konstruktionistista lähestymistapaa noudattavat tutkimukset (esim. Håkansson & Lind, 2004; Mouritsen et al., 2001; Seal et al., 1999) korostavat laskentatoimen roolia yritysten välisten suhteiden muodostamisessa ja muokkaamisessa. Osa tutkimuksista yhdistää molemmat lähestymistavat. (Vosselman & Van Der Meer-Kooistra 2009, 267-268). Konstruktionistisen lähestymistavan käyttäminen ei kuitenkaan sulje pois muiden teorioiden soveltamista. Esimerkiksi Seal et al. (1999) tutkimuksen lähestymistapa on konstruktionistinen, mutta siinä käytetään transaktiokustannusteoriaa.



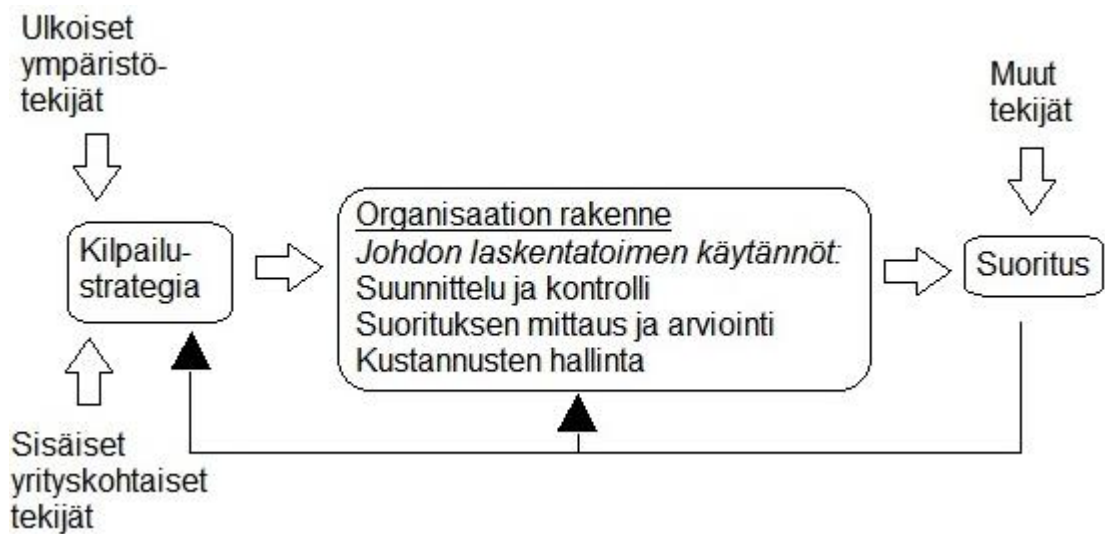
Kuvio 5. Laskentatoimen tutkimuksen erilaiset lähestymistavat yritysten välisiin suhteisiin (mukaillen Vosselman & Van Der Meer-Kooistra 2009, 267-268).

Monet tämän aihepiirin artikkelit ovat olleet empiirisiä tutkimuksia ja teoriapohja on jäänyt heikoksi (Håkansson & Lind, 2007), mutta viimeisen viiden vuoden aikana jotkut tutkimukset ovat kehittäneet teoreettisia viitekehyksiä eri teorioiden pohjalta. Suurin osa teoreettisista artikkeleista pohjautuu transaktiokustannusteoriaan ja agenttiteoriaan, mutta myös muut teoreettiset lähestymistavat ovat lisääntymässä. (Håkansson et al. 2010, 3) Näyttää kuitenkin siltä, että transaktiokustannusteoria on kaikista käytetyin teoria ja usein sen rinnalla käytetään muita teorioita täydentämään sitä. Tässä tutkimuksessa perehdytään tarkemmin transaktiokustannusteoriaan ja kontingenssiteoriaan.

2.6.1 Kontingenssiteoria

Kontingenssilähestymistapa kehittyi 1960- ja 1970-lukujen vaihteessa, kun useat tutkijat keskittyivät tutkimaan ympäristön ja teknologian vaikutusta organisaation rakenteeseen. Laskentatoimen tutkijat sovelsivat tätä teoriaa tutkiessaan ympäristön, teknologian, yrityksen rakenteen ja koon vaikutusta johdon ohjausjärjestelmien kehittämiseen. Peruselementit ovat säilyttäneet asemansa tutkimuksessa, mutta tämänhetkiset tutkimukset sisältävät nykyaikaisen näkökulman niihin ja tutkimukseen on sisällytetty uusia muuttujia, esimerkiksi strategia. (Chenhall, 2003, 128)

Kuviossa 6 on esitetty perinteinen kontingenssiviitekehys, jota kutsutaan yleisesti strategia-rakenne-suoritus paradigmaksi. Kontingenssiteorian tutkimus on tarkastellut ulkoisten ympäristötekijöiden ja sisäisten yritys kohtaisten tekijöiden vaikutusta yritysten johdon laskentatoimen käytänteisiin, kuten suunnitteluun ja kontrolliin, suorituksen mittaukseen ja arviointiin sekä kustannusten hallintaan. (Anderson & Lanen, 1999, 380-381; Kajüter & Kulmala, 2005, 181-182).



Kuvio 6. Perinteinen kontingenssiitekehys (Anderson & Lanen, 1999, 380).

Perinteinen kontingenssiitekehys tarkastelee ulkoisten ja sisäisten tekijöiden vaikutusta organisaatioon, joten sen näkökulmana on yksittäinen yritys. Verkostot muodostuvat kuitenkin useista eri yrityksistä, mikä nostaa kokonaan uuden näkökulman esille. Verkostonäkökulmasta vaikuttavia tekijöitä on useita, jotka eivät ole ulkoisia ympäristö- tai sisäisiä yrityskohtaisia tekijöitä, vaan enemmänkin verkostokohtaisia tekijöitä. Niitä ovat esimerkiksi verkoston kontrollimalli, osapuolten välinen luottamus ja osapuolten väliset kokoerot, jotka vaikuttavat verkostossa käytettäviin johdon laskentatoimen menetelmiin. (Kajüter & Kulmala, 2005,182).

2.6.2 Transaktiokustannusteoria

Transaktiolla tarkoitetaan tavaroiden ja palveluiden vaihdantaa. Transaktiosuhteella tarkoitetaan kahden tai useamman osapuolen suhteellisen pitkäkestoista yhteistyötä, jossa toteutetaan transaktioita. (Vosselman & Van der Meer-Kooistra, 2006, 319) Täydellisillä markkinoilla transaktioita eli vaihdantaa voidaan tehdä ilman transaktiokustannuksia. Tällöin informaatiota on saatavilla ilmaiseksi, päätöksenteko on järkipäistä, aina on olemassa vaihtoehtoisia toimittajia ja ostajia, ja eri ajanjaksolla tapahtuvilla transaktioilla ei ole ajankohdasta johtuvia seurauksia. Kun nämä ehdot eivät täyty, syntyy

transaktiokustannuksia, koska transaktioita täytyy organisoida, järjestellä ja kontrolloida itsenäisten toimijoiden välillä. Transaktiokustannuslähestymistapa pyrkii selittämään transaktioihin liittyviä hallinnollisia rakenteita, joita ovat markkinat, hierarkia ja niiden välimuodot. (Johanson & Mattsson, 1987, 41)

Transaktiosuhteisiin liittyen voidaan tehdä kaksi käyttäytymiselle ominaista oletusta; päätöksenteolle ja toiminnalle on ominaista *rajoittunut rationaalisuus* ja *opportunistinen käytös*. Täydellisissä ja varmoissa olosuhteissa on mahdollista etukäteen (ex-ante) kerätä informaatiota, määrittellä osapuolten väliset sopimukset ja ottaa huomioon mahdolliset tulevaisuuteen liittyvät tekijät sekä jälkikäteen (ex-post) kontrolloida sopimuksen ehtojen täyttymistä. Kuitenkin epävarmoissa olosuhteissa sopimusten muodostaminen ja toteuttaminen voi olla monimutkaista ja kallista. (Johanson & Mattsson, 1987, 41)

Markkinoilla tehtävään vaihdantaan sisältyy siis transaktiokustannuksia, joita aiheutuu esimerkiksi sopivan kumppanin etsinnästä, sopimusten laatimisesta, sopimusten noudattamisen valvonnasta ja kontrolloinnista. Mitä suurempi epävarmuus ja monimuotoisuus transaktioihin liittyy, sitä suuremmat kustannukset ovat. Transaktiokustannuksiin liittyy myös mahdollisuus toisen osapuolen opportunistisesta käytöksestä, mikäli heille sellainen tilaisuus sallitaan. Tämä tarkoittaa, että toinen osapuoli tavoittelee omaa etuaan vilpillisesti ja petoksellisesti. Opportunismista johtuvat transaktiokustannukset voivat olla korkeita, jotka johtuvat yrityksistä ehkäistä niitä, konfliktien selvittämisestä ja menetetyistä tuotoista. (Vosselman & Van der Meer-Kooistra, 2006, 320)

Transaktiokustannuksissa voidaan säästää kahdella tavalla. Toinen on toimia organisaation rajojen sisäpuolella eli hierarkkisesti. Toinen tapa on muodostaa hybridi eli toimia markkinoilla, mutta rakennetaan tehokkaat hallintorakenteet, joilla pyritään ehkäisemään opportunistisia ja kontrolloimaan toimintoja. Tämä pienentää byrokraattisuutta ja tehottomuutta, jotka ovat ominaisia hierarkialle. Nämä hallintorakenteet muodostavat infrastruktuurin johdon ohjausjärjestelmille yritysten välisissä suhteissa. (Vosselman & Van der Meer-Kooistra, 2006, 321)

Johdon laskentatoimi voi parantaa verkoston suorituskykyä osoittamalla transaktiokustannusten pienentymisen vaikutuksen. Se kuinka laajasti, tarkasti ja usein transaktiokustannusinformaatiota kannattaa laatia, riippuu verkoston tilanteesta. Pysyvät verkostot vaativat vähemmän raportointia kuin verkostot, joissa jäsenten vaihtuvuus on suuri. Lisäksi määräävässä asemassa olevat jäsenet saattavat vaatia yksityiskohtaisempaa tietoa, ja riskien ollessa suuria laskelmilla on suurempi merkitys. (Bardy, 2006, 173-174)

2.7 Verkostojen hallinta ja ohjaus laskentatoimen näkökulmasta

Verkostojen kriittisenä menestystekijänä pidetään verkostojen toiminnan kontrollia, jonka tehokkuus on myös kilpailuedun lähde. Transaktiokustannusteoriaan perustuvissa tutkimuksissa kontrolli jaetaan yleensä markkinoihin ja hierarkioihin, jotka ovat toistensa ääripäitä. Hierarkioissa kontrolli on vertikaalista ja markkinoissa horisontaalista. (Laitinen, 2004, 279) Verkostoympäristössä kontrollin ensisijainen tarkoitus on luoda olosuhteet, jotka motivoivat verkoston osapuolia toimimaan asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Toinen tarkoitus on toisistaan riippuvaisten toimintojen ja tehtävien koordinointi. (Dekker, 2004, 29-30)

2.7.1 Verkostojen kontrollointi ja kontrollimekanismit

Useissa tutkimuksissa yritysverkostoja tarkastellaan siis hierarkia-markkinat – akselin avulla, jossa yritysverkostot sijoittuvat niiden keskivälille muodostaen eräänlaisen välimuodon eli ”hybridin”. Tätä samaa ilmiötä voidaan lähestyä myös ”tee itse” tai ”osta” -valinnan avulla. Osta vaihtoehto vastaa markkinoita, koska tällöin yritys ostaa tarvitsemansa tuotteet tai palvelut vapailta markkinoilta. Tee itse –vaihtoehdossa yritys valmistaa itse, hierarkian sisällä, tarvitsemansa tuotteet tai palvelut, jolloin se myös hallinnoi koko tuotantoprosessia. (Tenhunen, 2006, 12)

Ouchin (1979, 833-838) mukaan organisaatioissa on eroa siinä, kuinka tiukasti tai löyhästi ne ovat järjestäytyneet. Ouchi on luokitellut kolme eri kontrollimuotoa,

jotka ovat markkinat, byrokratia ja klaanit. Markkinoilla vaikuttava kontrollimekanismi on markkinamekanismi, jossa hinta on merkittävä tekijä, koska toimivilla markkinoilla hinta kuvastaa kaikkea vaadittavaa tietoa, jota tarvitaan tehokkaaseen päätöksentekoon. Byrokratiassa vaikuttava kontrollimekanismi on byrokratiamekanismi, jossa keskeisinä tekijöinä ovat valvonta, ohjaus ja säännöt. Klaanimekanismi on enemmänkin epämuodollinen sosiaalinen mekanismi, joka perustuu arvoihin ja uskomuksiin. Sen kontrolli perustuu jäsenten yhteisymmärrykseen ja vaatii jokaiselta korkeaa sitoutumista. Ouchin kontrollimuodot ja niiden mekanismit perustuvat yritystason toimintaympäristöön, jossa niiden on tarkoitus säädellä yrityksen eri osastojen ja yksilöiden toimintaa. Klaania voidaan kuitenkin verrata laajemmin verkostoympäristöön.

Klassisten kontrollimuotojen eli hierarkian ja markkinoiden lisäksi on siis uudempi kontrollimuoto eli verkostosuhteet, joka asettaa laskentatoimelle aivan uusia haasteita. Ongelmana on, että kontrollimuodot eivät ole vain toisensa poissulkevia vaihtoehtoja vaan toistensa yhdistelmiä, ja yritysten väliset suhteet voidaan nähdä monella eri tavalla. Laskentatoimen näkökulmasta verkostosuhteiden kontrollointi on ongelmallista, koska perinteinen laskentatoimi soveltuu määrättyihin ja rajattuihin yksiköihin. Uudella kontrollimuodolla eli verkostolla ei ole selvästi määrättyjä rajoja. Ongelmia voidaan olettaa syntyvän kun verkostoihin sovelletaan laskentatoimea, jota käytetään yritystasolla. (Håkansson & Lind, 2004, 51-52)

Yritysverkostoissa ei voida soveltaa pelkästään sisäistä, hierarkkista tai markkinavoimien kontrollimekanismeja. Eri yritysten suunnitelmat täytyy saada sovitettua yhteen sekä määrällisesti että laadullisesti. Tilanne on monimutkaisempi kuin hierarkia- ja markkinamuodossa, ja verkostojen kontrollin peruspiirre onkin vuorovaikutus. Verkostoissa yritykset yhdistävät toimintojaan ja resurssejaan, ja se missä määrin tämä on mahdollista, riippuu saatavasta informaatiosta. Päätöksentekijöiden saatavilla olevasta informaatiosta riippuu verkoston toiminnan tehokkuus. (Håkansson & Lind, 2004, 53-54)

Johdon ohjaus- eli kontrollijärjestelmät pyrkivät vaikuttamaan toimijoihin niin, että he toimivat mahdollisimman tehokkaasti transaktiosuhteessa, jolloin koko transaktiosuhteen toiminta on mahdollisimman tehokasta. Yhteistyö on myös organisaation sisäisen toiminnan perusta, mutta verkostomaisessa yhteistyössä eri osapuolten intressit eroavat toisistaan, jolloin sitä ei voi johtaa ja hallita pelkästään hierarkkisen mallin mukaan. (Vosselman & Van der Meer-Kooistra, 2006, 319)

Vosselmanin ja Van der Meer-Kooistran mukaan (2006, 319) transaktiosuhteessa on kolme eri vaihetta; etsintä-, sopimus- ja toteutusvaihe. Etsintävaiheessa etsitään yhteistyökumppaneita ja hankitaan tietoa esimerkiksi mahdollisten kumppaneiden kyvykkyyksistä ja maineesta. Sopimusvaiheessa solmitaan sopimus toimitettavista tuotteista ja palveluista sekä molemminpuolisista velvollisuuksista mahdollisesti jopa kirjallisesti. Toteutusvaiheessa suoritetaan transaktioita eli tavaroiden ja palveluiden vaihdantaa.

Jokainen vaihe sisältää erilaisia kontrolliongelmia. Etsintävaiheessa kontrollijärjestelmän pitää tukea sopivan kumppanin etsimistä. Sopimusvaiheessa sovitaan toteutusvaiheessa käytettävistä kontrollijärjestelmistä ja –prosesseista. Tärkeää on suoritusten ja tulosten oikeanlainen valvonta. Toteutusvaiheessa kontrollitoiminnot toteutetaan käytännössä. Ympäristön muutosten vuoksi kontrollijärjestelmiä voidaan joutua arvioimaan uudelleen ja muuttamaan. (Vosselman & Van der Meer-Kooistra, 2006, 320)

Van der Meer-Kooistran ja Vosselmanin (2000, 59) mukaan yritystenväliset suhteet voidaan jakaa ulkoistavan yrityksen näkökulmasta kolmeen ryhmään (taulukko 1) niiden ominaisuuksien perusteella; markkinaperustaiseen, byrokratiaperustaiseen ja luottamusperustaiseen malliin. Eri mallien kontrollimekanismit on luokiteltu transaktiosuhteen kolmen eri vaiheen perusteella.

Taulukko 1. Yritysten välisten suhteiden kontrollimallit (Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2000, 60)

	Markkinaperustainen malli	Byrokratiaperustainen malli	Luottamusperustainen malli
Etsintä-vaihe	Tarjouskilpailu	Mahdollisten toimittajien ennakkovalinnat, tarjouksiin liittyvät menettelytavat, yksityiskohtaiset valintakriteerit.	Ystävyyteen perustuva luottamus, aikaisemmat liiketoimintasuhteet tai maine
Sopimus-vaihe	Ei yksityiskohtaisia sopimuksia, maksu perustuu standardoituihin toimintoihin tai suoritukseen	Yksityiskohtaiset ja kirjalliset sopimukset, maksu perustuu toteutuneeseen toimintaan tai suoritteeseen	Viitekehykselliset sopimukset, sopimukset luottamus pohjaisia, löyhä linkki maksun ja toimintojen ja suorituksen välillä
Toteutus-vaihe	Ajoittainen, jälkikäteinen tarjouskilpailu	Suorituksen mittaaminen ja valvonta, yksityiskohtaisen ex-post informaation käsittely, asioihin puututaan välittömästi	Henkilökohtainen neuvottelu ja ohjaus, luottamuksen kehittäminen, prosessorientoituneet ja kulttuuriin pohjautuvat kontrollimekanismit

Markkinaperustaiselle mallille on ominaista tarjouskilpailu ja yksityiskohtaisten sopimusten laatimiseen ei varsinaisesti panosteta. Markkinainformaatio välittyy hintaan, joka puolestaan on suoraan sidoksissa toimittajille maksettaviin suorituksiin. Jälkikäteen voidaan ajoittaisesti käydä vielä tarjouskilpailuja, johon muut markkinaosapuolet voivat osallistua. Näin myös kannustetaan nykyisiä toimittajia toimimaan tehokkaasti. Kontrollimekanismi, jota ulkoistava osapuoli voi käyttää toimittajaan nähden, on suorituksen säännöllinen laadullinen ja määrällinen mittaaminen ja arviointi. (Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2000, 59)

Byrokratiamekanismille ominaisia ovat normit, standardit ja säännöt. Potentiaaliset toimittajat valitaan tarkoin määriteltyjen kriteerien pohjalta, jonka jälkeen he voivat tehdä tarjouksia ennalta määrättyjen menettelytapojen mukaan. Toimittajien kanssa tehdään yksityiskohtaiset sopimukset, joissa määritellään tarkasti suhteen ehdot ja seuraukset. Maksu perustuu toteutuneeseen toimintaan tai suoritteeseen.

Toteutusvaiheessa kontrollityökalut tuottavat tietoa säännöllisesti valvontaa sekä suorituksen mittausta ja arviointia varten. Suoritusta ja toimintoja mitataan säännöllisesti sekä määrällisesti että laadullisesti. (Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2000, 59)

Luottamusperustaisessa mallissa toimittajat valitaan luottamuksen perusteella, joka on kehittynyt aikaisemmissa liiketoimintasuhteissa tai perustuu maineeseen. Yksityiskohtaisia ja kirjallisia sopimuksia ei juurikaan tehdä, vaan suhde perustuu sosiaaliseen kanssakäymiseen. Sopimukset ovat enemmänkin viitekehyksellisiä, jotka kehittyvät ajan kanssa tarkemmiksi. Kontrollimekanismit ovat prosessorientoituneita ja kulttuuriin pohjautuvia, ja suhdetta hallitsevat reiluuden periaatteet. Kontrollimekanismit tähtäävät luottamuksen kehittämiseen. (Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2000, 59)

Edellä mainitut kontrollimallit yritysten välisissä suhteissa ovat niin sanottuja ”ihannetyyppejä”, mutta käytännössä niitä ei voida luokitella noin selkeästi tiettyihin ryhmiin, koska kaikkien kontrollimallien elementtejä on löydettävissä jokaisesta suhteesta. Kuitenkin voidaan olettaa, että joku mekanismi on hallitsevampi kuin muut mekanismit. Sopivamman kontrollimallin ja –mekanismien valinnassa vaikuttavat seuraavat asiat (Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2000, 59-60):

1. transaktioiden luonne
2. transaktioympäristön luonne (markkinatilanne ja institutionaalinen ympäristö)
3. transaktiosuhteen osapuolten ominaisuudet

Dekker (2004) on luokitellut kontrollimekanismit (taulukko 2) muodollisiin ja epämuodollisiin kontrollimekanismeihin. Muodolliset kontrollimekanismit jakautuvat edelleen tulosten kontrolliin ja käyttäytymisen kontrolliin. Lisäksi kontrollimekanismeja voidaan käyttää niin sanotusti etukäteisesti ja jälkikäteisesti.

Taulukko 2. Yritysten välisten suhteiden muodolliset ja epämuodolliset kontrollimekanismit (Dekker, 2004, 32)

	Tulosten kontrolli	Käyttäytymisen kontrolli	Sosiaalinen kontrolli
Ex-ante mekanismit (etukäteisvalvontamekanismit)	Tavoitteiden asettaminen Kannustin- / palkitsemisjärjestelmät	Suunnittelu Toimintamallit Säännöt ja määräykset	Kumppanin valinta Luottamus: -Vuorovaikutus -Maine -Sosiaaliset verkostot
Ex-post mekanismit (jälkikäteisvalvontamekanismit)	Suorituksen valvonta ja palkitseminen	Käyttäytymisen valvonta ja palkitseminen	Luottamuksen rakentaminen: -Riskin ottaminen -Yhteinen päätöksenteko ja ongelmanratkaisu -Kumppanuuden kehittäminen

Tulosten kontrollimekanismit määrittävät tavoitteet ja tulokset, joita yritysverkoston osapuolilta odotetaan, ja valvovat näiden tavoitteiden saavuttamista. Käytöskontrollimekanismit määrittävät kuinka osallistujien pitäisi käyttäytyä, ja valvovat onko toteutunut käytös ennalta määrätyn mukaista. Sosiaalinen kontrollimekanismi liittyy läheisesti luottamukseen kumppanin valinnasta aina yhteistyön tiivistymiseen ja luottamuksen rakentamiseen. Kontrollimekanismit koostuvat suurimmaksi osaksi johdon laskentatoimen menetelmistä, kuten taloudellisista kannustinjärjestelmistä, suunnittelusta, budjetoinnista, kustannuslaskelmista ja open book –menetelmästä. Tämän mukaan johdon laskentatoimella on merkittävä rooli yritysten välisten suhteiden hallinnassa. (Dekker, 2004, 32, 47)

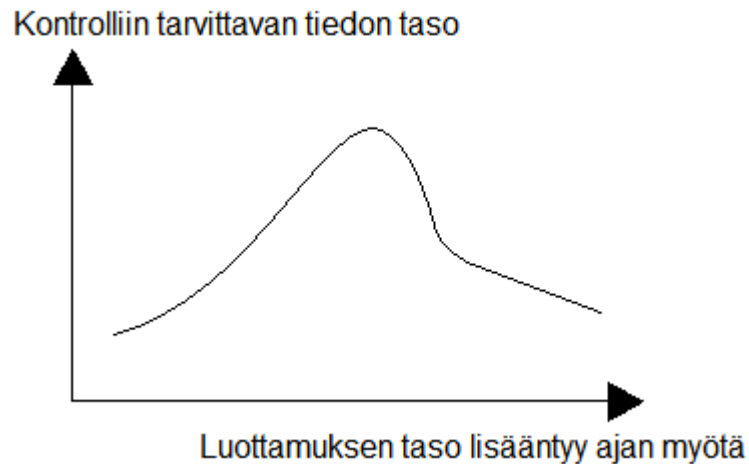
2.7.2 Luottamus yritysten välisissä suhteissa

Luottamus on liitetty läheisesti yritysten välisiin suhteisiin ja niiden kontrollointiin. Sitä on käsitelty laajasti myös aihepiirin tutkimuksissa eri näkökulmista. Rationalistisen lähestymistavan (esim. Dekker, 2004; Tomkins, 2001; Van der

Meer-Kooistra & Vosselman, 2000) mukaan kontrolli ja luottamus ovat molemmat välineitä epävarmuuden sietämisessä ja käyttäytymiseen liittyvissä riskeissä. Konstruktivisessa lähestymistavassa kontrolli ja luottamus nähdään suhteen tai verkoston aktiivisina voimina, jotka vaikuttavat verkostoihin, muokkaavat ja rakentavat niitä. (Vosselman & Van der Meer-Kooistra, 2009, 268)

Luottamus voidaan nähdä joko muodollisten kontrollimekanismien korvaajana tai täydentäjänä. Korvaavan näkemyksen mukaan luottamuksella ja muodollisella kontrollilla on käänteinen suhde eli mitä enemmän suhteessa on luottamusta sitä vähemmän muodollisia kontrollimekanismeja tarvitaan ja päinvastoin. Täydentävän näkemyksen mukaan kontrolli ja luottamus ovat sidoksissa toisiinsa eli kun luottamuksen tai kontrollin taso nousee, tuloksena on korkeampi kontrollin taso. Niiden nähdään siis vahvistavan toisiaan. (Dekker, 2004, 33-34) Van der Meer-Kooistra ja Vosselman (2000) näkevät luottamuksen muiden kontrollimekanismien korvaajana yritysten välisissä suhteissa, joille on ominaista korkea monimuotoisuus ja epävarmuus (taulukko 1).

Tomkins (2001, 161, 169-170) tarkastelee tutkimuksessaan luottamuksen ja informaation välistä suhdetta yritysten välisissä suhteissa, alliansseissa ja monimuotoisissa yritysverkostoissa. Hänen mukaansa luottamuksen ja informaation välistä suhdetta voidaan kuvata elinkaarella, joka on käännetyn U-kirjaimen muotoinen (kuvio 7). Suhteen alkuvaiheessa sitoutuminen on yleensä vähäisempää, jonka seurauksena myös suhteen purkautumiseen liittyvät riskit ovat pienemmät kuin suhteen myöhäisemmissä vaiheissa. Tällöin myös luottamuksen ja tiedon tarve on vähäisempää. Suhteen kehityksen alkuvaiheessa luottamuksen ja tiedon tarpeen välillä on positiivinen yhteys, koska luottamus ei voi kasvaa ilman tiedon lisääntymistä. Myöhemmässä vaiheessa, kun luottamus saavuttaa korkean tason, on todennäköistä, että suhteen ylläpitämiseen tarvitaan vähemmän tietoa.



Kuvio 7. Luottamuksen ja informaation välinen suhde (Tomkins, 2001, 170)

Tämän perusteella voidaan olettaa, että suhteen varhaisessa vaiheessa kontrollointiin tarvittava tieto lisää luottamusta eli toisin sanoen suurempi kontrollin määrä johtaa suurempaan luottamukseen. Suhteen myöhemmässä vaiheessa kontrollin tarve vähenee, kun tietty luottamuksen taso on saavutettu.

Seal et al. (1999, 306-307) mukaan taloudelliselta näkökannalta luottamuksen ja informaation suhdetta voidaan lähestyä kahdesta suunnasta. Ensinnäkin, osapuolten välinen luottamus vähentää neuvotteluiden ja valvonnan kustannuksia, koska tällöin ei ole tarvetta monimutkaisille sopimuksille. Toisaalta, jos sopimukset voidaan solmia vähäisin kustannuksin, luottamuksen tarve vähenee. Tällöin johdon laskentatoimi voi edesauttaa ongelmakohtien määrittämistä, jolloin voidaan turvautua enemmän sopimukseen kuin luottamukseen. Laskentatoimen ja suorituksenmittausjärjestelmien muodostaminen voivat vaikuttaa positiivisesti yritysten välisten suhteiden transaktioilmapiiriin.

Luottamuksen merkitystä yritysten välisissä suhteissa on myös kritisoitu. Esimerkiksi Jakobsenin (2010, 96-97, 100, 119) mielestä luottamukseen keskittyminen vähentää joustavuutta ja resurssien saatavuutta, ja näin ollen tuhoaa yritysten välisten suhteiden edut ja hyödyt. Hänen mielestään valtaa tulisi käyttää keinona suhteisiin liittyvien epävarmuuksien hallinnassa. Hallinnollisuus muodostaa viitekehyksen vallan käytölle ja sitä voidaan toteuttaa laskentatoimen

tekniikoiden, kuten budjetoinnin, kustannusjärjestelmien ja suorituksen mittausjärjestelmien, avulla. Johdon laskentatoimi tukee vallankäyttöä tuottamalla tietoa, jota voidaan käyttää yhteistyön ehdoista neuvoteltaessa. Tämä tarkoittaa, että johdon laskentatoimi tavallaan luo osapuolten välille rajat, jotka yleensä hämärtyvät yritysten välisessä yhteistyössä. Tämän ansiosta esimerkiksi toimittajaverkostossa ostajayritys voi säilyttää vallan itsellään, vaikka toimittaja olisi huomattavasti suurempi.

3 JOHDON LASKENTATOIMEN MENETELMIEN SOVELTAMINEN YRITYSVERKOSTOISSA

Kun yritykset muodostavat läheisiä suhteita keskenään, muodostuu kokonaan uudenlainen tilanne, josta vaaditaan sekä laajempaa sisäistä tietoa että ulkoista tietoa. Uudelle tilanteelle tyypillisiä ominaispiirteitä on kasvanut monipuolisuus ja tarve työskennellä yli yrityksen rajojen. Suhteisiin liittyviä mekanismeja ja toimintoja täytyy jollakin tavalla pystyä kontrolloimaan. Tähän liittyy olennaisesti tiedon tarve ja tiedon jakamisen tarve. Johdon laskentatoimen tekniikat ovat tämänkaltaisen tiedon tuottamiseen sopiva ja tehokas tapa. Viimeaikaisempien johdon laskentatoimen tekniikoiden yhteinen piirre on niiden keskittyminen toimintoihin ja prosesseihin sekä yrityksen horisontaaliseen näkökulmaan, minkä ansiosta yritysten perinteiset rajat ylitetään. (Ramos, 2004, 135, 137)

Tehokkaat johdon laskentatoimen menetelmät voivat luoda merkittävää arvoa yritysten välisille suhteille tuottamalla ajallista ja tarkkaa tietoa toiminnoista. Lisäksi ne tuottavat tietoa suoritettavien toimintojen tehokkuudesta ja laadusta sekä johtajien ja operatiivisten yksiköiden suorituksesta. (Ramos, 2004, 135)

Johdon laskentatoimen menetelmien soveltaminen ja käyttöönotto voi tapahtua verkostoissa usealla eri tavalla (Ramos, 2004, 137):

- Kokonaan uusien laskentajärjestelmien luominen, jotka soveltuvat juuri yhteisten prosessien ja toimintojen informaatiotarpeisiin
- Verkoston yrityksissä käytössä olevien laskentajärjestelmien omaksuminen kaikkiin muihin verkoston yrityksiin
- Verkostolle uusien laskentajärjestelmien käyttöönotto, esimerkiksi toimintolaskenta, arvoketjuanalyysi, tavoitekustannuslaskenta ja suorituskykymittaristo sopivat hyvin näihin tilanteisiin

Monet uudemmissa laskentatoimen menetelmistä ovat keskittyneet vahvasti toimintoihin tai prosesseihin, ja yritysten horisontaaliseen näkökulmaan. Joidenkin menetelmien, kuten toimintolaskennan, tavoite on parantaa päätöksenteossa käytettävää informaatiota, kun taas toiset tekniikat, kuten suoritusmittaristo ovat

keskittyneet kontrollitehtävään. Uusien menetelmien tärkeimpiä piirteitä ovat eitaloudelliset mittarit, ne huomioivat sekä historialliset että tulevaisuuden tapahtumat, ja ne ovat prosessorientuneita, jonka ansiosta ne pystyvät ylittämään organisaatioiden rajat. (Axelsson et al., 2002, 54-55) Seuraavissa kappaleissa on käsitelty case-tutkimuksia, joiden tiedot on koottu liitteeseen 1. Tutkittavat menetelmät on valittu sillä perusteella, että niistä löytyy aiempia tutkimuksia ja niiden on todettu soveltuvan yritysten verkostotasoiseen toimintaympäristöön.

3.1 Strateginen kustannushallinta

Toimitusketjujen kanssakäyminen voi olla joko transaktiopainotteista tai suhdelainotteista. Transaktiopainotteinen kanssakäyminen on lyhytkestoisempaa toimintaa, jossa hinnalla on suuri painoarvo. Lisäksi suhde ei ole kovin läheinen ja jokaista kauppaa käsitellään uutena, eikä aikaisemmilla liiketoimilla ole merkitystä. Suhdepainotteisessa kanssakäymisessä jokainen kauppa on osa suhdetta ja suhteet nähdään osana verkostokontekstia. Yhteistyön kautta pyritään uudistumaan ja luomaan tehokkuutta. Suhdetoiminnan avulla pyritään saavuttamaan alhaiset kustannukset, kehittämään uutta arvoa ja laatua. Perinteinen johdon laskentatoimi soveltuu paremmin transaktiolähestymistapaan, eli kun kaupankäynti on lyhytkestoista, tuotteet ”bulkkitarvike” ja osapuolten välit etäiset. (Axelsson et al., 2002, 54) Perinteiset kustannuslaskentajärjestelmät keskittyvät lähinnä vain tuotteen kustannusten määrittämiseen (Cooper & Slagmulder, 2003, 25). Yleistäen voidaan siis sanoa, että tiiviiseen verkostomaiseen suhdetoimintaan näyttää sopivan paremmin strateginen kustannushallinta.

Strategisen kustannushallinnan tavoitteena on avustaa päätöksenteossa ja yhdistää yrityksen kustannusrakenne strategiaan sekä tukea strategian toteuttamista. Yritysten kustannushallinta voidaan jakaa rakenteelliseen (structural cost management) ja toimeenpaneevaan (executional cost management) kustannushallintaan. Rakenteellinen kustannushallinta käsittää organisatorisen suunnittelun, tuote- ja prosessisuunnittelun, joiden avulla rakennetaan strategian

kanssa yhteensopiva kustannusrakenne. Toimeenpaneva kustannushallinta käsittää suorituksen mittaamisen ja arvioinnin, jonka apuna käytetään erilaisia mittaus- ja analysointityökaluja, kuten varianssianalyysi ja kustannusajureiden analyysi. (Anderson, 2007, 481)

Håkanssonin ja Lindin (2004, 58-68) tutkimuksessa tarkasteltiin Ericssonin ja Telian muodostamaa allianssia. Yritykset olivat sopineet yhteistyöstä sopimuksella ja yhteistyötä tehtiin maailmanlaajuisesti. Käyttöön otetut laskentatoimen menetelmät olivat avainasemassa suhteen muodostamisessa. Verkostossa ei kuitenkaan käytetty kollektiivisia laskentatoimen menetelmiä, kuten budjetointia tai kustannusanalyysijä, tai läpinäkyvyyttä lisääviä menetelmiä, kuten open book – laskentaa tai tavoitekustannuslaskentaa. Sen sijaan yritykset käyttivät ”päällekkäistä laskentatoimea” yhdistelemällä tietojaan, mikä tuki suhteen muodostumista. Laskentatoimi ei auttanut muodostamaan rakennetta, joka olisi ratkaisu kontrolliongelmien, vaan pikemminkin muodosti perustan, jonka avulla voitiin jatkuvasti omaksua ratkaisuja. Suuri osa vaihdettavasta informaatiosta koski tulevaisuutta ja uusien tuotteiden suunnittelun koordinoimista. Yritykset eivät perustaneet muodollista tietojärjestelmää, joka keräisi vaadittavat tiedot yritysten rajojen yli. Tämän perusteella tutkijat kyseenalaistavat onko edes mahdollista kehittää sellaisia tietojärjestelmiä. Suhteen kontrolli perustui monimutkaiseen rakenteeseen, joka sisälsi ominaisuuksia kaikkien kolmen kontrollimuodon mekanismeista.

3.2 Open book –menetelmä

Open book- eli niin sanotulla avoimet kirjat -menetelmällä tarkoitetaan yhteistyökumppaneiden avointa kustannustietoutta eli yritykset paljastavat kustannustietonsa toisilleen joko osittain tai kokonaan. Joissakin tapauksissa kaikki osapuolet paljastavat tietonsa toisilleen, toisissa tilanteissa kustannustietojen jakaminen voi tapahtua yksipuolisesti. Menetelmää voidaan soveltaa laajemminkin kuin pelkkiin kustannustietoihin. Tietoa voidaan jakaa myös esimerkiksi tuottavuudesta ja tehokkuudesta, läpimenoajoista, varastoista ja

toimitusvarmuudesta. (Tenhunen, 2006, 101) Usein kustannustietojen jakaminen tapahtuu dyadisella eli kahdenkeskisellä tasolla, kuin koko verkoston tasolla. Lisäksi tietojen paljastaminen tapahtuu usein yksisuuntaisesti eli esimerkiksi niin, että pienempi toimittajayritys paljastaa tietonsa asiakkaalle. (Kulmala, 2002, 163)

Open book -menetelmä on kohtalaisen uusi verkostoissa hyödynnettävä menetelmä. Kustannustieto on yleensä yritysten yksi luottamuksellisimmista ja arkaluonteisemmista tietolähteistä. (Kajüter & Kulmala, 2005, 182) Open book -menetelmää pidetään yhtenä verkostojen tärkeimmistä menestystekijöistä, etenkin toimittajaverkostoissa. Sitä käytetään erityisesti toimintojen tehokkuuden laskemiseen ja kontrolloimiseen, tuotteiden ja asiakkaiden kannattavuuden analysoimiseen, kustannustietouden lisäämiseen ja tuotantoprosessien parantamiseen. (Kulmala, 2002, 157, 170)

Kajüterin & Kulmalan (2005, 186-188) case-tutkimuksessa tarkasteltiin saksalaista autonvalmistusverkostoa, jossa valmistaja Eurocar oli ulkoistanut suurimman osan auton osien ja komponenttien valmistuksesta alihankkijoilleen. Verkostossa käytetään open book -menetelmää tunnistamaan mahdollisuuksia, joissa kustannuksia voidaan alentaa. Alihankkijoilta edellytetään kustannusten paljastamista ja heidän odotetaan käyttävän menetelmää omien alihankkijoidensa kanssa. Menetelmä on otettu käyttöön Eurocarin aloitteesta, jolla on merkittävä ja vaikutusvaltainen asema verkostossa. Alihankkijat olivat huolissaan mahdollisista haitoista, joita kustannusten paljastaminen aiheuttaa, minkä takia kehitettiin erityisiä mekanismeja. Jatkuva työskentely poikkitoiminnallisissa tiimeissä auttaa kehittämään molemminpuolista luottamusta, joka mahdollistaa arkaluontoisten tietojen vaihtamisen. Eurocar tarjoaa teknistä tukea ilmaiseksi alihankkijoilleen. Lisäksi Eurocar on kehittänyt erityisiä työkaluja, jotka helpottavat kustannustietojen paljastamisen ja analysoinnin, minkä takia koko prosessilla on olemassa muodollinen rakenne. Esimerkiksi arvoketjukarttaan on merkitty alihankkijat, materiaalivirrat ja jokaisen vaiheen tuottama lisäarvo. Lisäksi yritys kerää jokaisen verkoston vaiheen kustannustiedot, jotka koostuvat raaka-aineista, työvoimasta, kuljetuksista, pakkauskuluista, tutkimus- ja kehityskuluista, takuista ja

yleiskustannuksista. Yksityiskohtainen tieto mahdollistaa tärkeimpien kustannustekijöiden tunnistamisen ja auttaa löytämään mahdollisuuksia kustannusten pienentämiseen.

Tutkimuksessa (Kajüter & Kulmala, 2005, 195-197) tarkasteltiin myös kolmea suomalaista valmistusverkostoa, joissa pääurakoitsija oli ulkoistanut osan toiminnoistaan. Näiden kolmen verkoston tarkastelun perusteella löydettiin kuusi syytä miksi open book -menetelmän käyttöönotto voi epäonnistua:

1. Alihankkijat eivät koe saavansa mitään hyötyä avoimuudesta ja pääurakoitsijat eivät tarjoa win-win -ratkaisua
2. Alihankkijoiden mielestä laskentatoimen tiedon pitää pysyä talon sisällä
3. Verkoston jäsenet eivät kykene tuottamaan tarkkaa kustannustietoa, eivätkä koe mielekkääksi jakaa huonolaatuista tietoa
4. Alihankkijat pelkäävät, että heitä käytetään hyväksi, jos he paljastavat kustannustietonsa
5. Alihankkijoilla ei ole tarvittavia resursseja tai eivät saa pääurakoitsijalta resurssitukea laskentatoimen järjestelmien kehittämiseen
6. Verkoston jäsenet eivät pääse yhteisymmärrykseen kuinka open book -menetelmää pitäisi käyttää

Jakobsenin (2010, 109, 119) tarkastelemassa toimittajaketjuverkostossa open book -menetelmää käytettiin mahdollisten kustannussäästökohteiden tunnistamiseen ja asetetun tavoitehinnan saavuttamiseen. Johdon laskentatoimi tuotti tietoa, jota käytettiin hyödyksi neuvoteltaessa yhteistyön ehdoista. Toimittaja perusteli open book -menetelmän avulla hintansa ja sen avulla voitiin karsia mahdolliset lisäarvoa tuottamattomat toiminnot. Lisäksi verkostossa hyödynnettiin benchmarking-informaatiota, jonka avulla toimittajalle asetettiin paineita tuomalla neuvotteluihin kustannustietoa markkinoilta. Open book- ja benchmarking -menetelmien tarjoamaa kustannusinformaatiota käytettiin neuvotteluissa löytämään hinta, joka muodostuu tuotteen valmistuksesta aiheutuvista kustannuksista.

Mouritsen et al. (2001, 223-238) tutkimuksessa tarkasteltiin kahta pientä innovatiivista korkean teknologian alan yritystä, jotka olivat ulkoistaneet toimintojaan. Ulkoistamisen jälkeen molemmissa yrityksissä huomattiin tarve kehittää uusia johdon kontrollijärjestelmiä verkostojen johtamisen tueksi. Open book -menetelmän hyötynä on kustannuslaskelmien kasvanut läpinäkyvyys verkoston osapuolten välillä. Toisessa yrityksessä otettiin käyttöön open book -menetelmä, jotta tuotantoprosesseja pystyttiin valvomaan ja parantamaan niiden joustavuutta. Yllättäen huomattiin, että ulkoistaminen ja open book -menetelmä lisäsivät tuotantoprosessien läpinäkyvyyttä, kun niitä pystyttiin tarkastelemaan ”ulkopuolisen silmin”. Uusien tietojen valossa yrityksen strategiaa, teknologiaa ja organisaatiota arvioitiin uudelleen. Tuotekehityksessä vähennettiin komponenttien määrää. Open book -menetelmä tarjosi tietoa asennusajoista, keskimääräisestä varaston koosta ja kiertoajoista.

Seal et al. (1999, 313-314, 319) tutkimuksessa tarkasteltiin kahta yritystä, jotka harkitsivat strategisen kumppanuuden perustamista. Asiakasyrityksen tavoitteena oli toimittajayrityksen kustannusten alentaminen kuudella prosentilla vuodessa kolmen vuoden ajan. Open book -menetelmän avulla oli tarkoitus seurata kustannusten alentamista ja hyötyjen oikeudenmukaista jakautumista. Yritykset sopivatkin sen käyttöönotosta, mutta kuitenkin tutkijoiden tarkastelujakson päätyttyä sitä ei ollut vielä otettu käyttöön. Vaikeuksia open book -sopimuksen toteuttamisessa tuotti molempien yritysten sisäisten kustannuslaskentajärjestelmien heikkoudet.

Caglio ja Ditillo (2012, 61-62, 73) ovat selvittäneet tutkimuksessaan syitä miksi yhteistyötä tekevät yritykset ”avaavat kirjansa” ja vaihtavat johdon laskentatoimen informaatiota. Aiemmissa tutkimuksissa on selvitetty muuttujia yritystasolla, mikä jättää huomiotta yhteistyötä tekevien yritysten yksilöiden vaikutuksen tehtäviin ja toimintoihin sekä heidän suhteidensa vaikutuksen open book -menetelmää käyttöönotettaessa, mutta tässä selvitettiin myös yrityksissä toimivien yksilöihin liittyviä muuttujia. Tutkimuksessa tarkasteltiin eri muuttujien, esimerkiksi tehtävien riippuvuussuhteen ja analysoitavuuden, työryhmien riippuvuussuhteen ja suhteen

keston, vaikutusta yritysverkoston yksittäisten toimijoiden tehtäviin ja suhteisiin. Lisäksi tutkitaan yritystason muuttujia, esimerkiksi varojen/omaisuuden spesifisyys, taloudellisen riippuvuuden aste, sopimuksen olemassaolo ja sen kattavuus sekä yrityksen koko, joiden tiedetään vaikuttavan taloudellisen informaation vaihtamiseen. Lisäksi tutkimuksessa otetaan huomioon sekä ostajan että toimittajan näkökulma ja tietoa kerättiin kaikilta yksilöiltä, jotka olivat tekemisessä taloudellisen informaation vaihtamisen kanssa.

Tutkimuksessa todettiin positiivinen suhde tehtävien riippuvuussuhteen ja johdon laskentatoimen informaation määrän kanssa, kun taas suhteen keston kanssa oli käänteisen U:n muotoinen suhde. Myös tehtävän analysoitavuuden kanssa on positiivinen suhde, kun taas tiimin riippuvuussuhteen kanssa ei ole yhteyttä johdon laskentatoimen informaation määrän kanssa. Yrityksen koolla on positiivinen suhde vaihdettavan johdon laskentatoimen informaation kanssa. Varojen spesifisyydellä ja taloudellisella riippuvuudella on negatiivinen suhde jaettavan taloudellisen informaation kanssa. Sopimuksen olemassaololla on positiivinen suhde, kun taas sen kattavuudella ei ole merkittävää vaikutusta.

Tutkimuksen (Caglio & Ditillo, 2012, 61-62, 73) tuloksilla on merkittävää vaikutusta luotaessa yritysten välisen johdon laskentatoimen tiedonvälityksen mallia. Mikäli malli perustuu yrityksissä toimivien yksilöiden ”keskiverto” tehtävälle tai ”tyypilliselle” suhteelle, seurauksena yritysten välisessä tiedonvaihdossa voi olla tehokkuuden ja hyötysuhteen negatiiviset vaikutukset. Jos ei oteta huomioon yksilöiden tehtävien ja suhteiden erityisiä ominaisuuksia, riskinä on johdon laskentatoimen informaation liian suuri määrä toimintojen kontrollointiin (hyötysuhdeongelma) ja liian alhainen tiedon määrä (tehokkuusongelma). Lisäksi jos yksilöiden välisten suhteiden pituutta ei oteta huomioon, tuloksena voi olla hyödyttömyyttä ja kallista tiedonvaihdantaa. Vain ottamalla huomioon, että yritykset muodostavat moniulotteisen verkoston, jossa on erilaisia tehtäviä ja eri yksilöiden muodostamia suhteita, on mahdollista luoda edellytykset johdon laskentatoimen tiedonvaihtamista varten.

Tutkimuksessa tultiin siihen johtopäätökseen, että johdon laskentatoimen tiedonvaihto ei voi perustua vai muodollisiin ja IT-pohjaisiin ratkaisuihin, vaan yksilöiden välisillä suhteilla ja tiedonvaihdolla on merkittävä vaikutus yritysten välisten suhteiden hallinnassa ja hoitamisessa.

Tutkimuksessa painotettiin yksilöiden välisten suhteiden merkitystä, mutta onko yrityksillä aikaa, resursseja, tietotaitoa ja halukkuutta paneutua niin syväälle luodessaan verkostolle toimintamallia ja informaatiojärjestelmää. Lisäksi vaadittava tutkimustyö voi tulla kalliiksi ja siitä saatavat hyödyt voivat jäädä pieniksi.

3.3 Tavoitekustannuslaskenta

Tavoitekustannuslaskenta on kustannusjohtamismenetelmä, jota on sovellettu jo 1960-luvulta lähtien. Perinteisen kustannuslaskennan tavoite on selvittää toteutuneet kustannukset, mutta tavoitekustannuslaskennan tavoite on tulevaisuuden, tuotekehitysvaiheessa olevien tuotteiden kustannusten selvittäminen ja pienentäminen. (Varamäki et al., 2003, 37)

Tavoitekustannuslaskenta koostuu kolmesta prosessista (Ramos, 2004, 135):

1. Tuotteen tai palvelun ominaisuuksien määrittäminen, joiden perusteella arvioidaan myyntihinta
2. Määritetään haluttu tavoitevoitto, jonka jälkeen lasketaan sallitut tavoitekustannukset
3. Pyritään saavuttamaan ennalta määritetyt tavoitekustannukset

Tavoitekustannuslaskennalla on vahva organisaatioiden välinen painopiste ja sitä käytetään usein päämenetelmänä yritysten välisessä kustannusjohtamisessa. Tavoitekustannuslaskentaa voidaan käyttää esimerkiksi niin, että valitaan jokin toimitusketjun toimija, esimerkiksi tuleva asiakas, lähtökohdaksi ja mietitään tämän asiakkaan valintoja tuotteeseen liittyen, kuten sen ominaisuudet ja kustannukset. Lisäksi mietitään kuinka tuotteesta saadaan houkutteleva asiakkaalle ja mitä sen

valmistaminen vaatii tuottajalta ja muilta yhteistyökumppaneilta. Näin verkoston kaikki jäsenet ovat osallisena tavoitekustannuslaskennassa. Tavoitekustannuslaskenta liittyy siis useiden yritysten yhteistyöhön kustannusten hallinnassa. Menetelmä mahdollistaa koko arvoketjun eri vaiheiden kustannusten ja arvon tuottamisen tarkastelemisen. (Axelsson et al., 2002, 55) Lisäksi se auttaa tunnistamaan yhteiset rajoitteet, jotka johtuvat toimintojen ja tuotantopanosten jakamisesta. (Caglio & Ditillo, 2010, 20)

Mouritsen et al. (2001, 226, 239) tutkimuksessa toinen tarkasteltavista yrityksistä otti käyttöön tavoitekustannuslaskennan seuratakseen ulkoistettuja tuotekehitysprosesseja. Organisaatio koki menettäneensä osittensa ulkoistettuihin prosesseihin, joita edelleen pidettiin yrityksen ydintoimintoina. Tavoitekustannuslaskennan odotettiin palauttavan kontrollin tuotekehitystyöhön. Yrityksessä tajuttiin kuitenkin pian, että oli merkityksetöntä vaatia toimittajia pääsemään tavoitekustannuksiin tuotekehitystoiminnassa teknologian runsauden ja monipuolisuuden takia. Yrityksessä alettiin soveltaa funktionaalista analyysiä, jonka avulla pystyttiin ohjaamaan toimittajien tuotekehitystä kohti yrityksen omia teknologisia kehityksintressejä. Funktionaalinen analyysi liittyy läheisesti tavoitekustannuslaskentaan, sillä siinä analysoidaan tuotteen toiminnallisia ominaisuuksia, jotka ovat tavoitekustannuslaskennan kohteita. Funktionaalinen analyysi muokkasi yrityksen ymmärtämystä kuinka hyödyntää teknologiaa ja kyvykkyyksiä. Sen myötä yrityksen rooli muuttui teknologian kehittäjästä teknologian koordinoijaksi.

3.4 Toimintolaskenta

Toimintolaskennassa on vahva syy-seuraus -suhde, joka tuottaa arvokasta tietoa yritysten välisiin päätöksentekotilanteisiin, koska eri toimintojen taloudelliset seuraukset ovat paremmin nähtävissä. Toimintolaskenta erottaa luotettavasti ostetun tuotteen ominaisuuksien ja toimittajan toiminnasta aiheutuneet kustannukset. Toimintolaskennan avulla pystytään tuottamaan paljon tarkempaa kustannustietoa kuin perinteisellä kustannuslaskennalla. Valitut kustannusajurit

voivat vaikuttaa käyttäytymiseen, koska kustannusten muodostuminen on helpompi ymmärtää. Toimintolaskenta liittyy läheisesti tavoitekustannuslaskentaan ja open book -menetelmään. Yhdessä määriteltyihin kustannustavoitteisiin voidaan päästä toimintolaskentaa käyttämällä. Sen avulla voidaan saavuttaa tiukempi kustannuskontrolli, koska sen avulla voidaan jäljittää ja arvioida toimintoja tuote- ja toimittaja-tasolla. Toimintolaskennan täyttää potentiaalia varsinkin verkostoympäristössä ei vielä hyödynnetä. (Axelsson et al., 2002, 56-57) Toimintolaskenta parantaa yleiskustannusten kohdistamista toiminnoille, prosesseille, tuotteille, palveluille ja asiakkaille. Lisäksi se myös mahdollistaa jokaisen toimijan tuoman lisäarvon tunnistamisen, kuten tuotesuunnittelun ja kehityksen, joka lisää lopputuotteen arvoa sekä vähentää sisäisiä kustannuksia, kuten tarkastus- ja käsittelykustannuksia. (Ramos, 2004, 135-136)

Dekker ja Van Goor (2000, 45-49) tarkastelivat verkostoa, jossa kehitettiin toimintolaskentamalli. Hollantilaisen lääkealan tukkumyyjän aloitteesta toimitusketjun kolmella eri tasolla toimivat yritykset (tuottaja, tukkumyyjä ja neljä jälleenmyyjää) päättivät kehittää toimintolaskentamallin ketjun logistiikan kustannusten laskemiseen. Mallin kehittämiseksi perusajatuksena oli ilmoittaa yritysten kustannustieto samankaltaisin termein, jotta toimintojen kustannustietoa voitaisiin verrata suoraan keskenään. Malli kehitettiin toimitusketjun toimintojen muutosten vaikutusten analysointia varten eli kuinka muutokset tietyissä toiminnoissa vaikuttavat toisiin toimintoihin.

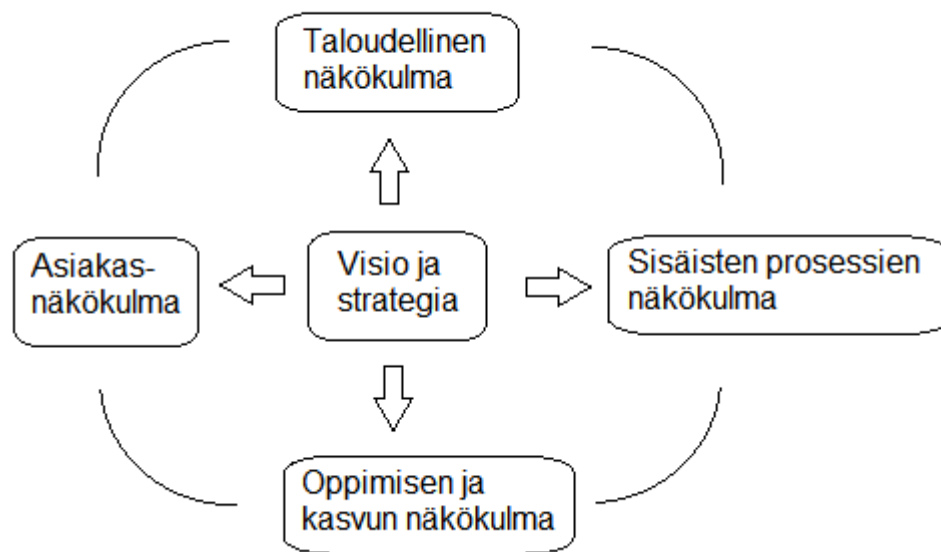
Ennen mallin laatimista analysoitiin yritysten toiminnot ja kustannustieto. Eri yritysten kustannustietojen käsittely osoittautui haasteelliseksi johtuen yritysten erilaisista kustannusrakenteista ja laskentatoimen järjestelmistä, mikä hankaloitti tietojen vertailua. Yritykset joutuivat jäsentelemään tietoa uudelleen ja arvioimaan joitakin kuluja tarkempien tietojen puuttuessa. Malli oli siis liian karkea antamaan tarkkaa tietoa kustannusten muutoksista, mutta se tuotti käyttökelpoista suuntaa antavaa tietoa odotetuista kustannusten muutoksista päätöksentekoa varten. Mallin toimivuuden kannalta oli tärkeää, että toiminnot ja kustannusajurit vastasivat todellista tilannetta. Mallin avulla voitiin esimerkiksi havainnollistaa kuinka tiettyjen

toimintojen suoritusta parantamalla saadaan aikaan kustannussäästöjä koko ketjun kustannuksissa. (Dekker & Van Goor, 2000, 45-49)

Malli sisälsi myös joitakin heikkouksia ja rajoitteita. Mallissa käsiteltiin vain logistiikan toimintoja, vaikka muutkin toiminnot vaikuttivat niiden kustannuksiin. Malli ei myöskään sisältänyt tarkkaa informaatiota, joten tuloksia ei saanut tulkita kuten tarkkoja laskelmia, vaan enemmänkin suuntaa antavana tietona kustannusten muutoksista. Vaikka malli laadittiin käyttämällä samankaltaisia termejä, se ei tarkoita, että kaikki toiminnot ovat suoraan vertailukelpoisia. Malli laadittiin niin sanotusti laajemmalle tasolle, joten sitä ei voida soveltaa yksityiskohtaisemman tiedon, esimerkiksi tuotetason, analysointia varten. Mallin analysoinnissa täytyy myös huomioida, että toimintojen muutokset saattavat aiheuttaa muutoksia kustannusajureiden arvoissa. Verkoston yritykset käyttivät mallin tuottamaa informaatiota päättäessään toimintojen uudelleenorganisoinnista. (Dekker & Van Goor, 2000, 45-50)

3.5 Tasapainotettu suorituskykymittaristo

Kaplanin ja Nortonin (1996, 75-76, 85) esittelemä Balanced Scorecard eli tasapainotettu suorituskykymittaristo (kuvio 8) sisältää neljä näkökulmaa; taloudellisen, sisäisten prosessien, oppimisen ja kasvun sekä asiakasnäkökulman. Mittaristo täydentää perinteistä taloudellista näkökulmaa tärkeillä ei-taloudellisilla mittareilla, jotka ovat yrityksen kasvun ja menestyksen kannalta tärkeitä. Mittaristoa voidaan käyttää esimerkiksi strategian päivittämiseen ja selkiyttämiseen, strategian viestimiseen yrityksessä, yksittäisten tavoitteiden linkittämiseen strategiaan ja pitkäaikaiseen strategiseen suunnitteluun.



Kuvio 8. Tasapainotettu suorituskykymittaristo (mukaillen Kaplan & Norton, 1996, 76)

Suorituskykymittaristoa voidaan muokata niin, että se soveltuu käytettäväksi koko verkoston suorituskyvyn mittaukseen. Suorituskykymittariston yritystason sisäistä näkökulmaa voidaan laajentaa koskemaan koko verkoston sekä toimintojen välistä näkökulmaa että kumppanuuden näkökulmaa. Tämä motivoi tarkastelemaan yrityksen menestystä osana koko verkoston menestystä. Seuraavana on lueteltu esimerkkejä millaisia mittareita eri näkökulmat voivat sisältää. Esimerkit soveltuvat toimittajaverkostoihin. (Brewer & Speh, 2000, 84-89)

Asiakasnäkökulmassa mittareina voidaan käyttää esimerkiksi:

- Asiakaskontaktien määrää (kuinka moneen tahoon asiakkaan on otettava yhteyttä saadakseen palvelua, mittaa palvelun laatua)
- Asiakkaan tilauksen vastausaika (verrataan kuinka kauan kestää vastata asiakkaan tilaukseen verrattuna kilpailevaan verkostoon)
- Asiakkaan kokema arvo (tutkii asiakkaan kokemaa arvoa verkoston suorituskyvystä laadun, ajoituksen ja joustavuuden suhteen verrattuna asiakkaalle koituvaan kustannukseen)

Sisäisten prosessien näkökulmassa mitataan koko verkoston suoritusta ja mittareina voidaan käyttää esimerkiksi:

- Verkoston kustannukset (mittaa koko verkoston kustannuksia, jotka liittyvät esim. ostoihin, varastoon, huonoon laatuun, toimitusongelmiin).
- Verkoston tehokkuuden kierto (suhdeluku: arvoa lisäävä aika yhteensä/aika toimitusketjussa yhteensä, tavoitteena päästä mahdollisimman lähelle arvoa 1, jolloin verkostossa ei ole arvoa lisäämätöntä toimintaa).
- Saavutettujen tavoitekustannusten prosenttiosuus (mittarin avulla voidaan varmistaa, että prosessien parantamisella päästään tavoiteltuihin kustannussäästöihin)

Oppimis- ja kasvunäkökulmassa mittareina voidaan käyttää esimerkiksi:

- Tuotteen viimeistelypiste (valmiit tuotteet, joita ei heti myydä, sitovat resursseja; tavoitteena saada tuotteen valmistuminen mahdollisimman lähelle myyntihetkeä, jolloin varastointia voidaan vähentää ja pienentää riskiä myymättömistä tuotteista; tämä on mahdollista kehittämällä tuote- ja prosessi-innovaatioita)
- Jaetun tiedon määrä (voidaan käyttää rohkaisemaan verkoston jäseniä luomaan yhteinen kieli erilaisten prosessien hallintaan; tiedon jakaminen on elintärkeää verkostolle, koska se mahdollistaa päällekkäisyyksien poistamisen, kustannusten leikkaamisen, hävikin pienentämisen ja joustavuuden)
- Kilpailevien teknologioiden suorituskyky (vertailemalla uusia, kilpailevia teknologioita voidaan arvioida mitkä niistä saattavat olla uhka verkoston toiminnalle)

Taloudellisen näkökulman mittareita:

- Verkoston jäsenten voittomarginaalit (tunnusluku ilmoittaa kuinka monta prosenttia voitoista kukin verkoston jäsen saa)
- Toimintaan sidottujen varojen kiertonopeus (ilmoittaa keskimääräisen ajan, joka kestää muuttaa toimintaan sidotut varat, esim. materiaaleihin ja työvoimaan, tuotoiksi kassaan; tämän mittarin avulla osapuolet näkevät

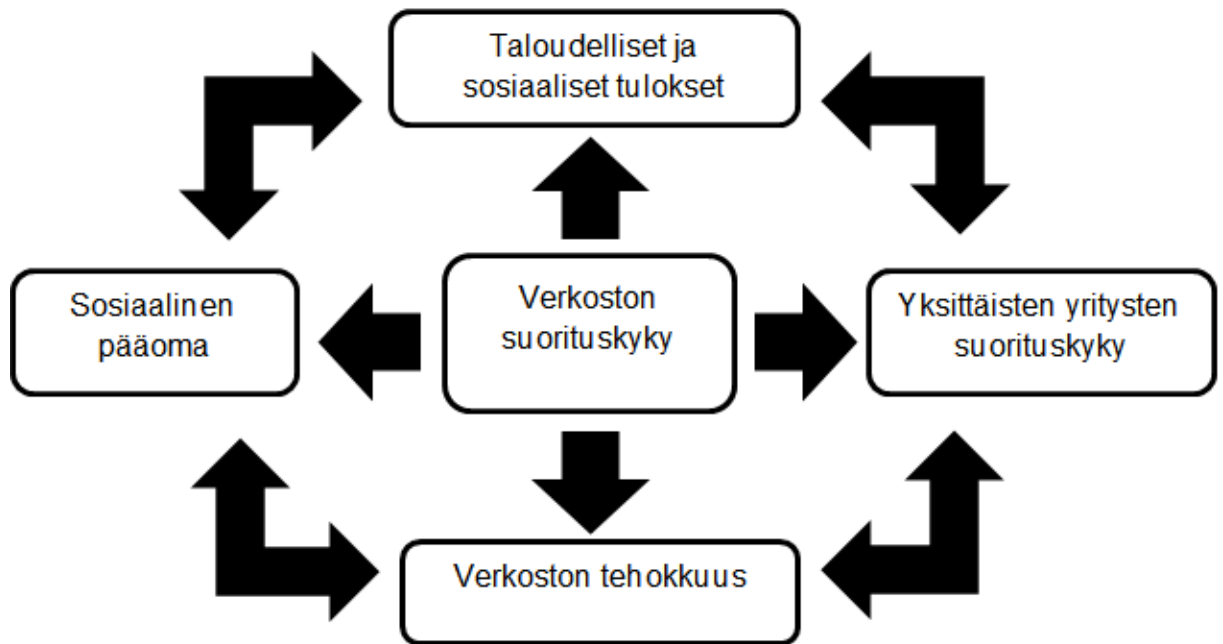
kuinka verkosto suoriutuu tehtävistään ja kannustaa tekemään yhteistyötä verkoston muiden jäsenten kanssa)

- Asiakaskohtaisen myynnin kasvu ja tuottavuus (mittaa jokaisen merkittävän asiakkaan vuotuista myyntiä ja tuottoa)

Tämä uusi verkostotasoinen lähestymistapa tarjoaa neljä hyötyä. Ensimmäkin se painottaa yritysten välisten toimintojen tärkeyttä, auttaa yhteistyön tehokkuuden määrittämisessä, ja toimintojen koordinoimisessa ja yhdistämisessä. Toiseksi se kasvattaa todennäköisyyttä, että tasapainotettua lähestymistapaa käytetään verkostojen hallinnassa. Kolmanneksi esimerkkimittarit voivat innostaa johtoa kehittämään uusia mittareita verkostojen yksilöllisiin tarpeisiin. Neljänneksi tämä lähestymistapa auttaa verkostoja keskittämään huomionsa saavuttamaan tavoitteita, jotka ovat tyypillisten yritystasolla käytettyjen suoritusmittareiden ulkopuolella. (Brewer & Speh, 2000, 91)

Haasteen tasapainotetun suorituskykymittariston käytössä saattaa muodostaa eitaloudellisten mittareiden mittaustulosten luotettavuus, koska mittausperinteitä, vakiintuneita sääntöjä ja menettelytapoja ei oikeastaan ole olemassa. Huonosti suunnitellut mittarit voivat johtaa epätoivottuun käyttäytymiseen. Lisäksi on mahdollista manipuloida tavoitteiden ja toteutuneiden lukujen arvoja. Tulosten vertailu ja arviointi saattaa olla hankalaa, koska kaikkien mittareiden osalta ei ole saatavissa vertailutietoa. (Varamäki et al., 2003, 47)

Myös Carpinetti et al. (2008, 409) ovat kehittäneet tasapainotetun suorituskykymittariston pohjalta yritysverkostojen mittaukseen soveltuvan mittariston (kuvio 9).



Kuvio 9. Verkoston suorituskyvyn mittari (Carpinetti et al. 2008, 409).

Se sisältää neljä eri näkökulmaa. Taloudellisten ja sosiaalisten tulosten mittarit liittyvät lopputuotteeseen, työvoimaan ja kaikkeen, joka tuo taloudellisia ja sosiaalisia hyötyjä. Yksittäisten yritysten suorituskyvyn mittarit liittyvät verkoston yksittäisten yritysten kasvuun ja kilpailukykyyn, joita mitataan sekä taloudellisilla että ei-taloudellisilla mittareilla. Koko verkoston tehokkuuden mittarit liittyvät koko verkoston yhteistyön taloudellisuuteen ja toimintaan. Sosiaalisen pääoman mittarit liittyvät kulttuurisiin arvoihin, kuten luottamus ja yhteistyö

3.6 Johdon laskentatoimen haasteet yritysverkostoissa

Yritysyhteistyö on hyvin monimuotoista. Löyhimmillään se voi olla harvoin tapahtuvaa tietojen ja ideoiden vaihtamista ja tiiviimmillään toimintaa yhteisesti omistetun yksikön sisällä. Tämän seurauksena erilaisten verkostojen tarpeet laskentatoimen soveltamiselle ovat hyvin erilaisia. Verkostojen monimuotoisuuden ja heterogeenisyyden takia verkostotason seuranta- ja laskentajärjestelmien kehitys on jäänyt heikommaksi kuin yritystasolla. Joidenkin tutkijoiden mielestä ei ole edes tarvetta lähteä kehittämään kokonaan uusia laskentajärjestelmiä.

(Tenhunen, 2002, 2) Esimerkiksi Tomkins (2001, 185) on sitä mieltä, että uusille laskentatoimen menetelmille verkostoissa ei ole tarvetta, vaan tarve on enemmänkin kartoittaa suunniteltujen ja toteutuneiden tavoitteiden vaikutusta. Myös Cagliion ja Ditillon (2006, 5) empiiristen tutkimustulosten pohjalta vaikuttaa siltä, että ei ole tarvetta kehittää uusia laskentatoimen ja kontrollin tekniikoita verkostoille. Tehokkaampaa on käyttää nykyisiä olemassa olevia johdon laskentatoimen menetelmiä rajojen yritysten ylittävinä versioina.

Verkostoissa sovellettavan laskentatoimen tutkimus on monimutkaista ja haastavaa, koska yritysverkostot itsessään ovat varsin heterogeeninen tutkimusalue ja verkostoitumista seuraavan kokonaishyödyn mittaaminen pitkällä aikavälillä on hyvin hankalaa. Mikäli verkostotasoisia seuranta- ja laskentajärjestelmiä kehitetään, se kannattaa toteuttaa verkostotyyppikohtaisesti, koska eri verkostomuotojen laskentatarpeet vaihtelevat suuresti. Esimerkiksi kehittämisrenkaan hyötyjä voi olla mahdotonta mitata kvantitatiivisilla mittareilla, kun taas yhteisyksikköön voi olla mahdollista soveltaa joitakin konsernilaskennan periaatteita. (Tenhunen, 2002, 2)

Yritysverkostojen laskentatoimen soveltamisen haasteet ja ongelmat (taulukko 3) voidaan jakaa kahteen pääryhmään; yrityskontekstiin ja verkostokontekstiin. Yrityskontekstin ongelmakohtiin kuuluvat yrityksessä käytössä olevien laskentajärjestelmien käyttökelpoisuus, tuotettavan informaation laadukkuus (esim. kustannuksista ja läpimenoajoista) sekä yritysjohton tietotaito, resurssit ja halukkuus laskentajärjestelmien kehittämiseen. (Tenhunen, 2006, 15-16)

Taulukko 3. Verkostotasoiseen laskentatoimeen liittyviä haasteita. (Tenhunen, 2006, 16)

A Yrityskonteksti	Käytännön implikaatiot
A 1. Laskentatoimen taso	Informaation taso
	Käytettävissä olevat laskentajärjestelmät
	Yritysjohdon tietotaito, resurssit, kehityshalu
B Verkostokonteksti	
B 1. Laskentatekniset haasteet	Verkoston ohivirtaus
	Sisäinen kaupankäynti
B 2. Menetelmiin liittyvät haasteet	Tarjolla olevat verkostolähtöiset menetelmät ja laskenta-alustat
B 3. Informaation vaihtaminen	Halu jakaa tietoja verkoston muille toimijoille

Verkostokontekstin haasteet voidaan jakaa kolmeen osaan; laskentateknisiin, menetelmiin liittyviin ja informaation vaihtamiseen liittyviin haasteisiin. Laskentateknisiin haasteisiin liittyy esimerkiksi ongelma verkoston liikevaihdon määrittämisestä, kun verkoston jäsenillä on kaupankäyntiä myös verkoston ulkopuolella eli niin sanottua verkoston ohivirtausta. Liikevaihtoa laskettaessa on huomioitava myös verkoston kaupankäynnin sisäiset katteet. Ohivirtauksen ja sisäisten katteiden tarkasteluun ei riitä ainoastaan tilinpäätös, vaan tarvitaan lisäksi verkoston sisäisen kaupankäynnin erillistä seuranta. Menetelmiin liittyvillä haasteilla tarkoitetaan, ettei yritysverkostojen käyttöön ole olemassa yksinkertaisia menetelmiä ja laskenta-alustoja. Informaation vaihtaminen yritysten välillä voi olla ongelmallista, koska yritykset eivät välttämättä ole halukkaista jakamaan tietoa verkoston muille jäsenille, vaikka niillä olisikin luotettavaa ja laadukasta tietoa. (Tenhunen, 2006, 16; Varamäki et al., 2003, 32)

4 NELJÄN YRITYSVERKOSTON TUTKIMUSHAASTATTELUT

4.1 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tämän tutkimuksen empiirinen osuus toteutettiin tutkimalla neljää eri yritystä, jotka kuuluvat yritysverkostoon. Haastateltavat yritykset valittiin niiden verkostojen ominaisuuksien, kuten verkostotyyppi, verkostoitumisen motiivi, käytössä olevat menetelmät, verkostojen haasteet, perusteella. Tavoitteena oli, että yritysverkostot olisivat erilaisia, jotta tutkimukseen saataisiin mahdollisimman monipuolisia näkemyksiä ja tutkimusaineistoa. Tutkimuksen tiedonkeruumenetelmänä käytettiin puolistrukturoituja teemahaastatteluita, joissa haastattelun aihepiirit olivat ennalta määritetty (liite 3).

Kolmessa verkostossa haastateltiin yhtä henkilöä ja yhdessä haastattelussa haastateltavia oli kaksi. Haastateltavista kolme työskenteli operatiivisen johtamisen puolella ja kaksi taloushallinnon puolella. Kaikki haastattelut olivat kestoltaan noin tunnin mittaisia. Haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin.

Haastattelun aihepiirit koostuvat teoriaosuudessa käsitellyistä yritysverkostojen ohjauksen ja hallinnan sekä niiden toiminnan kannalta oleellisista näkökulmista. Haastattelun aihepiirit olivat yritykset ja niiden verkostot, verkoston tiedonvaihto ja yhteiset prosessit, luottamus ja kontrolli, taloushallinnon tilanne haastateltavassa yrityksessä ja verkostossa, sekä verkoston haasteet. Yritykset ja niiden verkostot - osiossa selvitettiin verkoston historiaa ja taustaa sekä verkostoitumisen motiivia. Lisäksi siinä selvitettiin keitä verkoston jäsenet ovat ja mitkä niiden tehtävät verkostossa ovat sekä kuinka riippuvaisia ne ovat toisistaan.

Verkoston tiedonvaihtoon ja yhteisiin prosesseihin liittyen pyrittiin selvittämään mitä tietoa verkoston jäsenten kesken vaihdetaan, keiden välillä tietoa vaihdetaan ja mitkä henkilöstöryhmät siinä ovat osallisena. Tutkimuksen kohteena oli myös tapa, jolla tietoa vaihdetaan, kuinka usein sitä vaihdetaan ja onko se säännöllistä sekä onko verkostolla yhteisiä prosesseja.

Haastatteluissa tutkittiin myös verkoston luottamuksen ja kontrollin vuorovaikutusta; nähdäänkö jompikumpi olennaisempana verkoston toiminnan kannalta. Lisäksi tutkittiin verkoston luottamuksen astetta ja kuinka tärkeänä se nähdään verkoston toiminnan kannalta. Siinä selvitettiin myös onko verkoston jäsenten kesken laadittu kirjalliset sopimukset, kuinka tarkasti vastuut on määritelty ja kuinka varmistetaan että jäsenet toimivat asetettujen tavoitteiden mukaan ja lisäksi tehokkaasti sekä onko verkostossa käytössä kannustin-, palkitsemisjärjestelmiä, muita sääntöjä tai toimintamalleja.

Taloushallinnon tilanne yrityksessä ja verkostossa -teemassa tutkittiin verkoston yritysten oman taloushallinnon tilannetta eli kuinka luotettavaa ja tarkkaa tietoa ne tuottavat, onko verkostolla koko verkoston kattavia taloushallinnon, esimerkiksi järjestelmiin tai menetelmiin liittyviä, tarpeita. Lisäksi selvitettiin kenen vastuulla verkoston taloushallinto on, onko verkostolla yhteistä budjetointia, suunnittelua tai seurantaa, mitä taloudellista informaatiota verkostossa jaetaan ja minkälaisia laskentamenetelmiä siellä on käytössä. Lopuksi selvitettiin vielä mitä haasteita verkostotoimintaan ja sen taloushallintoon liittyy. Haastatteluista on koottu yhteenveto liitteeseen 2.

4.2 Haastateltavat yritykset ja niiden verkostot

Tutkimusta varten haastateltiin neljää eri toimialoilla toimivaa yritystä, jotka kuuluivat kaikki erilaisiin verkostoihin. Kahden yrityksen kohdalla kyse oli toimittajaverkostoista, joissa haastateltavat yritykset olivat toimittajien asiakkaita. Yksi verkosto oli dyadinen eli kahdenkeskinen verkosto ja yksi oli yhteisyritys, jonka omistivat tasaosuuksin neljä eri yritystä.

Verkosto A koostuu asiakasyrityksestä, jota tutkimuksessa haastateltiin, sekä sen toimittajista. Haastateltava henkilö oli yrityksen toimitusjohtaja. Yrityksen toimialaluokka on huonekalujen valmistus. Verkosto koostuu yrityksen ydintoimittajista, joita yrityksellä on viisi, ja joita kutsutaan mieluummin

yhteistyökumppaneiksi kuin toimittajiksi. Yritys on toiminut noin 25 vuotta ja yhteistyö verkoston toimittajajäsenten kanssa on kestänyt yhtä pitkään. Yrityksen perustaminen oli oikeastaan seuraava luonnollinen askel sille, että yrityksen perustajalla oli jo olemassa suhteet asiakkaisiin ja yhteistyökumppaneihin sekä tietotaito huonekalujen valmistukseen. Toimiala ja asiakaskunta ovat laajentuneet perustamisen jälkeen ja toiminta on kehittynyt yksittäisistä tuotetoimituksista isompiin projektikokonaisuuksiin. Yritys toimittaa yksittäisiä tuotteitaan jälleenmyyjille sekä tekee isompia projektitoimituksia erilaisiin kohteisiin, kuten ravintoloille, hotelleille ja laivoille, tilausten pohjalta. Yrityksen asiakaskunta koostuu sekä Suomalaisista että ulkomaalaisista asiakkaista.

Yritys ostaa yhteistyökumppaneiltaan sekä työtä että materiaaleja. Yhteistyöllä tavoitellaan kustannussäästöjä ja hankitaan osaamista.

”Sä et voi itse tehdä kaikkea. Sulla täytyy olla erilaisia materiaalitoimittajia ja osaajia eri osa-alueilta. Kaikki [toimittajat] on oikeestaan tämmösiä pieniä PK-yrityksiä. Pitäis olla niin sanottuja joustavia ja ketteriä. Kaikkiin hommiin et voi koneita hakee tai ostaa niin sä ostat sen tietyn [palvelun]. Ei me itse edes pystytä samaan hintaan tekemään sitä, koska --- [haastateltavassa yrityksessä] tehdään yksilöityjä, räätälöityjä asioita, mut sit ku mennään sellaseen missä tehdään sarjatuotantoa niin ei me olla kilpailukykyisiä, eikä me olla [kilpailukykyisiä] jossakin tämmösessä missä tarvitaan joitakin erikoiskoneita...”

Yrityksellä on toimittajia tarpeen eli tilauskannan mukaan, mutta ydintoimittajia on viisi, joiden kanssa yhteistyö on syvempää. Yrityksessä ollaan oltu tyytyväisiä yhteistyöhön, jonka takia se on ollut pitkäkestoista. Yrityksen ja sen yhteistyökumppaneiden välillä vallitsee kohtalaisen vahva riippuvuussuhde, mutta tämän hetkinen heikko taloustilanne asettaa riskejä ja haasteita toimialalle, jonka seurauksena useat yritykset ovat joutuneet lopettamaan toimintansa.

Yhteistyökumppanit toimittavat tuotteitaan ja palveluitaan myös muille yrityksille, mikä nähdään pelkästään positiivisena asiana.

”Kukaanhan, ei ihminenkään oo korvaamaton, kaikkihan me ollaan jollain tavalla korvattavissa, mutta voishan se tehdä tuskaa jossakin vaiheessa. Ihan sama näissäkin asioissa, että kun vaihdat jonkun toimijan niin se voi olla aika raskasta se vaihtaminen. Se voi olla, että siinä palaa aikaa ja rahaa, joka on sillä tavalla huono asia. Me ollaan sellasessa hyvässä symbioosissa niiden [toimittajien] kanssa. Huono asia on se, että kun toimiala kuihtuu --- niin on havaittavissa et tiettyy osaamista häviää. Ne jää vaan henkiin, jotka pystyvät erikoistumaan. Me ei pystytä kaikkia sadalla prosentilla ruokkimaan... kenenkään yrityksen ei pitäis mennä siihen tilanteeseen että se seisoi yhden tukijalan varassa, aina pitää olla useampi tukijalka”

Verkosto B koostuu asiakasyrityksestä sekä sen päätoimittajista. Päätoimittajiksi yritys määrittelee viisi toimittajaa, joilta yritys ostaa 81,4 % kaikista hankinnoistaan. Kaksi näistä toimittajista on samaan konserniin kuuluvia tuotantoyksikköjä ja kolme ulkopuolista toimittajaa, jotka sijaitsevat maantieteellisesti lähellä asiakasyritystä. Konserniin kuuluvat tuotantoyksiköt sijaitsevat Ruotsissa ja Saksassa. Verkostoon haastateltiin asiakasyrityksen operatiivisen puolen henkilöä, joka vastaa hankinnoista ja toimittajasuhteista. Yrityksen toimiala on koneiden ja laitteiden valmistaminen teollisuuden tarpeisiin sekä niiden huoltaminen. Kooltaan yritys on suuri ja asiakaskunta on kansainvälinen.

Toimittajaverkoston muodostaminen on aloitettu 1990-luvulla, ja nykyiseen muotoonsa se on päätynyt kahden yrityskaupan myötä. Lähi-toimittajat ovat säilyneet yrityskaupoista huolimatta toiminnassa mukana. Verkostoitumisen motiivina on ollut pääasiassa joustavuus, koska *”se sallii nopeatkin muutokset toiminnassa”*. Yritys on muuttanut hankintatoimintaansa sellaiseksi, että toimittajat toimittavat isompia kokonaisuuksia. Myös toimittajien välillä on kaupankäyntiä yrityksen toimituksiin liittyen.

”Mikäli kokonaisuuksissa on osia, joiden tuotanto valmistusteknisesti tehdään --- [yrityksen] toisella toimittajalla, saa kokonaisuuden toimittaja hankkia osat suoraan verkoston toiselta toimittajalta.”

Konsernin politiikan mukaan hankinnoista mahdollisimman paljon tehdään konserniyrityksiltä, mutta lähitoimittajatkin ovat yritykselle tärkeitä. Juuri sijainti on ollut tärkeä tekijä ulkoisten päätoimittajien ja yrityksen yhteistyössä. Vaikka yrityksessä koetaan lähellä sijaitsevat toimittajat hyvin tärkeiksi, niihin ei haluta kuitenkaan sitoutua liikaa ja tavoitteena on löytää vielä vuoden 2013 aikana kaksi uutta toimittajaa. Toimittajien valinnassa tärkeimpänä kriteerinä on hinta, mutta myös sijainnilla on merkitystä. Sen takia uusia toimittajia haetaan pääasiassa Baltian maista. Toimittajia etsitään yrityksen toisessa yksikössä käytettävistä toimittajista, jolloin hankintoja saadaan keskitettyä ja sen seurauksena hinta saadaan mahdollisimman edulliseksi. Päätoimittajat harjoittavat kaupankäyntiä myös muiden yritysten kanssa, mikä nähdään yrityksessä pelkästään positiivisena asiana.

”Tarkotus on hajauttaa... sillonhan me ollaan ihan kustannusloukussa, jos me ollaan yhdestä riippuvaisia niin tän vuoks meillä on pakko pitää silmät auki ja katsoo mitä ympärillä tapahtuu. Hakee just halvemmista maista... Se [toimittaminen muille yrityksille] on meille ehdottomasti etu ja siten se luo vielä sen että ne [toimittajat] on kehittyviä koko ajan. Se [kehitys] tulee monesta suunnasta, tulee niin kun tarve päivittää tietoja”.

Verkosto C on dyadinen eli kahdenkeskinen verkosto, johon kuuluu asiakas ja toimittaja. Tutkimusta varten haastateltiin toimittajaosapuolta. Sen toimialaan kuuluu koneiden ja laitteiden valmistaminen teollisuuden tarpeisiin sekä niiden huoltotoiminnot. Toimittaja on toimittanut asiakkaalle koneita ja laitteita sekä niihin vara- ja kulutusosia, ja lisäksi hoitaa laitteiden huollon. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan huoltotoimintoihin liittyvää yhteistyötä, joka oli jo haastattelua

tehtäessä päättynyt. Tutkimusta varten haastateltiin toimittajan operatiivisen puolen henkilöä, jolta kaikki verkosto C:hen liittyvät sitaatit ovat peräisin. Lisäksi haastateltiin taloushallinnon henkilöä, jonka avulla kartoitettiin tarkemmin yrityksen ja verkoston taloushallinnon tilannetta. Toimittajayritys on kooltaan PK-yritys, mutta se kuuluu isoon, kansainväliseen konserniin. Yrityksellä on asiakkaita sekä Suomesta että ulkomailta.

Asiakas oli yritykselle jo entuudestaan tuttu ennen huoltosopimuksen solmimista, koska sinne oli toimitettu laitteita. Laitteiden myyntineuvotteluiden aikana kävi ilmi, että molemmilla osapuolilla oli halu tehdä myös huoltosopimus. Huoltotoiminnoista vastasivat kuitenkin eri henkilöt kuin laitemyynnistä sekä asiakas- että toimittajayrityksessä, joten neuvotteluosapuolet eivät olleet entuudestaan tuttuja. Asiakasyritys oli kohtalaisen nuori yritys, joten heillä ei ollut osaamista suorittaa itse huoltoa, eivätkä he halunneet ottaa riskiä, joka sen itsenäiseen suorittamiseen liittyi. He hakivat siis riskin jakoa ja osaamista, jota toimittajalla oli huoltotoiminnoista. Toimittajaosapuoli taas haki pitkäjänteistä asiakassuhdetta ja liiketoiminnan kasvua.

”No kyllä me haettiin siinä sitä, että me oltais mukana pitkäjänteisesti niiden laitteiden elinkaaren aikana, jotta ne laitteet toimis oikein, ja jotta me saatais siitä myyntiä pitkällä aikavälillä”.

Sopimusneuvottelut kestivät pitkään ennen kuin sopimuksen lopullisesta toteutuksesta ja hinnasta päästiin yksimielisyyteen.

”Mehän neuvoteltiin tätä sopimusta kymmenen kuukautta. Se oli todella opettavainen kokemus”.

Verkosto D muodostuu yhteensä viidestä yrityksestä eli yhteisyrityksestä ja sen neljästä omistajayrityksestä. Nämä osakkuusyritykset omistavat yhteisyrityksen tasaosuuksin. Kaikki verkostoon kuuluvat jäsenet toimivat elintarviketeollisuuden toimialalla. Osakkuusyrityksillä on pidempi historia alalla ja yhteisyritys on toiminut

hieman alle kaksikymmentä vuotta. Tutkimusta varten haastateltiin yhteisyrityksen talouspäällikköä.

Yhteisyrityksen perustamisen taustalla oli pääsy uusille markkinoille, koska jokaisen osakkuusyrityksen volyyymi yksistään oli liian pieni saadakseen myyntiä esimerkiksi isoimmille ketjuille. Yhteisyritys perustettiin markkinointi- ja myyntikanavaksi, eikä sillä ollut omaa tuotannollista toimintaa aluksi. Uusille markkinoille pääsyn myötä osakkuusyritysten liiketoiminta kasvoi. Myöhemmin myös yhteisyrityksessä käynnistettiin oma tuotanto, kun se osti samalla alalla toimivan yrityksen ja sen tuotannon.

Osakkuusyritykset myyvät tuotteitaan sekä yhteisyrityksen kautta että suoraan oman yrityksen kautta. Tuotteet jakaantuvat valtakunnallisiin ja paikallisiin tuotteisiin eli jokaisella yrityksellä on hieman erilainen tuotevalikoima. Verkostossa jaetaan myös teknologia, koska kaikilla osakkuusyrityksillä ei ole samanlainen laitteisto käytössä. Tällöin tietyn teknologian omistava yritys valmistaa tuotteita myös muille osakkuusyrityksille ja yhteisyritykselle.

Verkoston jäsenet ovat hyvin riippuvaisia toisistaan, koska niillä on omistajuussuhde yhteiseen yritykseen ja sen lisäksi ne jakavat teknologiaa ja osaamista keskenään. Lisäksi verkoston kokoonpano on pysynyt alusta lähtien samana eli osapuolet ovat olleet tyytyväisiä toimintaan. Heillä ei ole halukkuutta irtaantua verkostossa tai ottaa siihen lisää uusia jäseniä.

4.3 Verkoston tiedonvaihto ja yhteiset prosessit

Verkosto A:n toiminta perustuu avoimuuteen eli yhteistyökumppaneiden kanssa vaihdetaan tietoa mitään salaamatta. Vaihdeettavia tietoja ovat esimerkiksi hinnat, toimitusajat, laatu ja kustannustiedot. Tiedonvaihto tapahtuu kaksisuuntaisesti yrityksen ja kumppanin välillä eli yrityksestä halutaan jakaa tietoa myös kumppaneille. Sellaisissa tapauksissa kumppani saattaa tietää jopa yrityksen ulosmyyntihinnan, kun se toimittaa tuotteen, joka myydään sellaisenaan

eteenpäin. Yhteistyökumppanit myös tuntevat toisensa ja tietävät keitä yrityksen toimittajaverkostoon kuuluu. Tiedonvaihdossa ovat osallisena yrityksen ja yhteistyökumppanin operatiivisen puolen henkilöt. Tiedonvaihto tapahtuu pääsääntöisesti puhelinkeskusteluissa ja yleensä tiedonvaihto on viikoittaista.

”Se on avoin peli sen [tiedonvaihdon] suhteen, että kyllä se sillä tavalla avointa on se kuvio. Ne puhutaan reilusti näitä asioita... avoimuus on kuitenkin aika moneen asiaan hyvä lääke. Ja mulla on erilaisia verkostoja ittelläni olemassa, missä me keskustellaan näistä asioista kumppaneiden kanssa ja kilpailijoidenkin kanssa.”

Yrityksellä ei ole yhteistyökumppaneidensa kanssa säännöllisiä palavereita, vaan niitä järjestetään tarpeen ja tilanteen mukaan. Yleensä palavereita tarvitaan isompien projektitoimitusten yhteydessä, jolloin toimitusprosessia käydään yhdessä kumppanin kanssa läpi.

”Sit ku me tehdään projekteja niin mehän ei tavallaan tiedetä miten se tehdään välttämättä vaan se jalostuu sen prosessin mukana. Kun mä tarjoon jonkun asian niin ei mulla ole joskus harmainta hajuakaan miten se tehdään. Aika monesti kyllä, mut joskus on vaan niin ettei me tiedetä miten se tehdään se homma ja sitä asiaa vaan käydään läpi ja joskus siihen kuuluu tällöinen verkostojen käyttö ja joskus ei.”

Verkosto B:n asiakasyrityksen ja toimittajien välillä vaihdetaan tietoa lähes päivittäin. Tiedonvaihto tapahtuu kaksisuuntaisesti yrityksen ja toimittajan välillä. Toimittajat keskenään eivät vaihda tietoa muuten kuin tarvittaessa ostohinnoista, mikäli ne toimittavat osia isompiin kokonaisuuksiin keskenään.

”Siis meillä on ihan jatkuvaa tiedonvaihtoa, lähestulkoon päivittäistä eli just näitä päätoimittajat ainakin niin meillä on ihan laatuasioita, hinnoittelua, toimitusaikoja... Toimittajaverkoston jäsenten välillä ei jaeta tietoja. Mikäli osakokonaisuuksien toimittaja käyttää

kokoonpanoissa saman toimittajaverkoston toisen toimittajan tuotteita --- [yrityksen] kustannustieto annetaan tällöin toimittajalle.”

Tiedonvaihto tapahtuu verkoston operatiivisen puolen henkilöiden välillä ja tarvittaessa taloushallinnolta saa tukea ja tietoja. Taloushallinto seuraa myös toimittajien taloustilannetta, esimerkiksi maksukykyä ja –häiriöitä sekä niihin liittyviä riskejä, koska ne vaikuttavat toimittajan toimitusvarmuuteen. Päätoimittajien kanssa järjestetään toimittajakohtaisesti joka toinen vuosi auditointipalaveri, jossa käydään läpi talouteen liittyvää informaatiota, mahdollisia muutoksia yrityksen toiminnassa, markkinatilanne, kilpailutilanne ja hinnoittelu.

”Auditointipalaverit... joka toinen vuosi on tää ihan toimittaja-auditointi. Sehän tulee ihan noista --- [yrityksen] säännöistä. Ja ihan kaikille me ei todellakaan sitä tehdä eli 55 [toimittajaa] niin sehän ois yksi per viikko niin siihenhän ei riitä millään aika, mutta päätoimittajat. Missä sit samalla luodaan suuntaviivoja että miten jatketaan... Se on vähän niin kun tiedonvaihtoa.”

Yrityksellä ei ole toimittajien kanssa yhteisiä prosesseja, kuten budjetointia tai suunnittelua, vaan markkinatilanne ohjaa toimintaa. Budjetoinnin nähdään jopa haittaavan joustavuutta. Toimitusvarmuus on taattu tiettyjen toimittajien kanssa sopimalla kuuden viikon puskurivarastosta, mikä vastaa tuotteiden toimitusaikaa.

”Jos me lähdetään liikaa budjetoimaan niin se taas aiheuttaa meille sitä, että me ollaan kankeampia sen jälkeen tekemään muutoksia.”

Omasta hankintaprosessistaan yritys on laatinut prosessikuvauksen, jossa jokainen vaihe on kuvattu läpi. Siinä on määritelty myös kuinka tavaran laadunvalvonta toimii. Ohjeistus on jaettu myös toimittajille tiedoksi.

Verkosto C:ssä vaihdettiin tietoa avoimesti kahdensuuntaisesti, esimerkiksi kustannuksista, turvallisuusasioista, laadusta, tuotannollisista asioista ja

kehitystoimenpiteistä. Joka kvartaali järjestettiin palaveri, jossa sovituista aiheista keskusteltiin ja katsottiin kustannusrakenne läpi. Lisäksi yritykset laativat kustannuksista budjetin, jonka toteutumista seurattiin kvartaalipalavereissa. Toimittaja esitti tili- ja kuukausitasolla toteutuneet kulut, joita verrattiin laadittuun budjettiin. Laskutus tapahtui sovittun budjetin mukaan joka kuukausi, mutta kvartaalin päättymisen jälkeen toteutuneet kulut tarkistettiin ja laskutusta korjattiin lähettämällä asiakkaalle joko hyvityslasku tai lisäveloitus sen mukaan oliko budjetti ylittynyt vai alittunut.

”Me tehtiin ensiks aina vuosibudjetti, joka hyväksyttiin siellä ja sitä tarkennettiin aina vuoden kuluessa. Aluks taidettiin lähtee sillai, että se oli kiintee siinä alussa se budjetti ja sit todettiin, että siinä tulee niin paljon sitä vaihtelua siinä vuoden aikana, että mennään tämmöseen joustavampaan järjestelyyn, että sitä aina päivitettiin sitä budjettia, että tätä pitää nostaa ja tätä laskea.”

Verkostossa oli myös yhteisiä investointeja, kuten varastohalli, huoltoautot ja työkalut. Tiedonvaihdossa oli osallisena molemmilta osapuolilta operatiivisia henkilöitä. Taloushallinto toimi taustalla tukena ja hoiti esimerkiksi kustannusten seurannan ja raportoinnin sekä laskutuksen. Taloushallinto siis tuotti kustannustiedon, joka käytiin palavereissa läpi, ja lisäksi vastasi mahdollisiin kysymyksiin kustannuksiin liittyen. Verkostossa oli siis käytössä yhteisiä prosesseja, kuten budjetointi ja operatiivisen puolen suunnittelu. Sopimuksen jatkoneuvotteluissa keskusteltiin myös strategisesta suunnittelusta.

”Sittenhän me neuvoteltiin sitä uutta sopimusta taas sitten useita vuosia niin siinähän oli tarkoitus löytää tämmönen pitkän aikavälin yhteistyömalli ja sitä vois sanoa strategiseksi suunnitteluksi. Siinä käytiin kaikki mahdolliset mallit läpi yhteisyryksestä lähtien.”

Verkosto D:n tiedonvaihto on avointa kaikkien osapuolten välillä eli kaikki verkoston jäsenet ovat osallisena tiedonvaihdossa. Tietoa vaihdetaan useista eri asioista.

”Kyllä me hyvin paljon itse asiassa vaihdetaan [tietoa]. Meillä on reseptit yhteisiä. Meillä on osa ostotoiminnoista yhteisiä eli sitä kautta tulee synergiaetuja. Toimitusajatkin on omalla tavallaan yhteisiä, koska vähittäisliikkeethän sanelee melkein toimitusajat ja maksuehdot niin silloinhan ne on kaikilla samat. Meillä on yhteisiä investointeja, esimerkiksi nyt meillä on ERP-projekti meneillään ja kaikki osallistuvat siihen. Taloudellista informaatiota jaetaan myöskin eli meillä on tällainen benchmarking raportti, jossa raportoidaan määrättyjä asioita ja se jaetaan näiden yritysten kesken”

Benchmarking raportissa verrataan verkoston yritysten tiettyjä tuloslaskelman eriä ja kustannuseriä, kuten liikevaihto, alennukset, ostot, siivouskulut, henkilöstökulut, markkinointikulut ja kuljetuskulut. Jokainen yritys laatii raportin omasta toiminnastaan, minkä jälkeen yritysten tiedoista laaditaan yhteenveto. Tämä raportti jaetaan kaikille verkoston jäsenten määrättyille henkilöille, jotka siitä vastaavat.

Verkostossa järjestetään pääsääntöisesti kuukausittain eri henkilöstöryhmien välillä säännöllisiä palavereita. Esimerkiksi yhteisyrityksen hallitus koostuu osakkuusyritysten omistajista ja hallitusten jäsenistä. Hallituksen kokouksessa vaihdetaan tietoa useista asioista, esimerkiksi taloushallinnon informaatiota. Lisäksi palavereita järjestetään tuotekehityksen ja myynnin henkilöstön kesken. Tiedonvaihdossa ovat osallisena siis kunkin toiminnon henkilöstöryhmät.

”No taloushallinnon tietoa vaihdetaan ja ne [tiedot] menee itse asiassa johtoryhmän jäsenille. Sitten tuotekehityksessä on mukana ne, jotka vastaavat sen kyseisen yrityksen tuotekehityksestä. Ja sitten on ihan säännöllisesti kerran kuukaudessa myynnin palavereja... Me ollaan

itse asiassa videoneuvottelulaitteiden avulla yhteydessä toisiimme ja siellä käydään esimerkiksi myynnin kokouksessa kaikkeen myyntiin liittyvää asiaa niin reklamaatiot kuin kuljetukset, myynnit, onnistumiset ja epäonnistumiset sekä kuulumiset ihan laidasta laitaan.”

Verkostossa on käytössä monia yhteisiä toimintoja ja prosesseja, kuten tuotekehitys, osto- ja kuljetustoiminnot. Edellä mainittujen lisäksi siellä on käytössä myös yhteinen kuluttaja-asiakaspalvelunumero, johon asiakkaat voivat soittaa olivatpa he ostaneet tuotteen sitten mistä tahansa verkoston yrityksestä. Yhteistä on myös strateginen suunnittelu, jota toteutetaan yhteisyrityksen johtoryhmän palavereissa.

4.4 Verkoston luottamus ja kontrolli

Verkosto A:n toiminta perustuu hyvin pitkälti luottamukseen, joka vallitsee asiakasyrityksen ja sen kumppaneiden henkilöstön välillä. Yhteistyökumppaneiden kanssa ei ole laadittu kirjallisia sopimuksia, vaan toiminta pohjautuu ajan myötä rakentuneeseen toimintamalliin, luottamukseen ja suullisiin sopimuksiin. Kirjalliset sopimukset laaditaan ainoastaan, jos käytetään tuntemattomia tai harvemmin käytettäviä toimittajia, ulkomaalaisia toimittajia tai toimituksen arvo on suuri. Isoimmissa projektitoimituksissa asiakasyritykset saattavat vaatia kirjallisia sopimuksia tai kirjallista seuranta- ja raportointia projektin etenemisestä, jolloin sitä vaaditaan myös yrityksen toimittajilta paitsi yhteistyökumppaneilta. Tällöin raportointi tehdään yhdessä yhteistyökumppaneiden kanssa.

”Jos ei se [yhteistyö] olis luotettavaa niin sillähän ei olis mitään jatkoa ja sehän loppuis. Tää perustuu kuitenkin ihmisten välisiin asioihin tää homma. Mun jonkun sortin motto on, että avoimuus on parasta mahdollista lääkettä, että vain avoimella pelillä sä saavutat jotakin ---ja sillä säilytetään luottamuksellinen suhde puolin ja toisin.”

Myös se, että yhteistyökumppanit toimivat asetettujen tavoitteiden mukaan ja tehokkaasti, perustuu luottamukseen. Heille on annettu hoidettavaksi isoja töitä, jotka on hoidettu asianmukaisella tavalla, mikä takaa yhteistyön jatkumisen jatkossakin. Sellaisten toimittajien kanssa yhteistyö on päättynyt, jotka eivät ole toimittaneet sopimuksen mukaista laatua tai muuten laiminlyöneet velvollisuutensa.

”Jos sulla on jonkun kanssa hankaluuksia on se sitten laatu tai hinta tai toimitus tai mikä tahansa niin ethän sä sellasen kanssa kauaa tee töitä.

Palkitsin- tai kannustinjärjestelmiä yhteistyökumppaneiden kanssa ei ole käytössä, vaan *”hyvin hoidettu työ mahdollistaa seuraavankin työn”*. Yrityksen ja yhteistyökumppaneiden välillä ei siis ole kirjallisia sopimuksia tai sääntöjä, mutta erikoistapauksissa töihin liittyen saatetaan antaa ohjeistus. Esimerkiksi niin sanottujen ”viiden tähden” töissä painotetaan erityisesti työn laatua.

Verkosto B:ssä haastateltavan yrityksen mukaan *”liiketoiminta toimittajien kanssa perustuu erittäin pitkälle luottamukseen”* ja tiedonvaihto on molemminpuolista. Kuitenkin päätoimittajien kanssa on laadittu kirjalliset sopimukset, mutta niiden sisältö koskee enemmänkin yleisiä asioita ja tarkemmalla tasolla asiat käsitellään auditointipalavereissa.

”Sopimuksilla rajataan, että toimittajat eivät saa myydä --- [yrityksen] tuotteita suoraan. Päätoimittajien kanssa on myös salassapitosopimus koskien uusia tuotteita... Missä on niin kun dokumentin vaihtoa ja tietynlaista tuotekehitystä, silloin meillä on sopimus voimassa. Ne [muut asiat] on käsitelty näissä auditointipalavereissa eli miten käydään reklamaatiot läpi ja toimitusajan seurannat ja no oikeestaan se on kaks puolista raportointia...”

Yrityksen mukaan yhteistyö perustuu luottamukseen, joka on kehittynyt pitkän yhteistyön seurauksena, mutta kontrollillekin on tarvetta. Verkostossa ei ole käytössä yleisiä palkitsemis- tai kannustinjärjestelmiä. Toimittajilla on asiakasyritykselle päin kannustava hinnoittelu, joka perustuu määrään ja niihin sidottuihin alennusprosentteihin.

”Verkoston osapuolten toiminta asetettujen tavoitteiden mukaisesti varmistetaan jatkuvalla yhteydenpidolla sekä palautejärjestelmällä. Jatkuvalla laadun ja toimitusaikojen tarkkailulla koordinoidaan toimittajien tehtäviä.”

Verkosto C:ssä toimittaja ja asiakas laativat hyvin tarkan ja yksityiskohtaisen kirjallisen sopimuksen. Siellä oli tarkasti määritelty molempien osapuolten vastuut ja velvoitteet. Lisäksi siellä oli määritelty millä tasolla kustannukset ilmoitetaan. Sopimuksen tarkoituksena oli yksinkertaistaa ja parantaa huolto- ja kunnossapitotoimintaa kustannustehokkuuden, riskienhallinnan ja laitteiden käyntivarmuuden lisäämiseksi. Tarkoituksena oli myös luoda yhteistyöllä edellytykset molemmille osapuolille seurata laitteiden elinkaarta ja kustannuksia sekä sopimukseen liittyvien palveluiden laatua ja kustannuksia. Suhteen alkuvaiheessa yhteistyö painottui enemmän kontrolliin ja suhteen kehittyessä luottamuksen osuus kasvoi.

”Kyllä se nyt varmaan niin oli, että kontrollilla enempi, mutta kyllä siinä toisaalta oli semmonen luottamuksenkin piirre, että kyllähän toi cost plus vaatii luottamusta heiltä, että me koitetaan tehdä sitä kustannustehokkaasti, vaikka meillä ei varsinaisesti siinä semmosta draiveria ookaan ja lisäksi tietysti se, että me toimitaan oikein, että ne kustannukset mitä sinne tulee niin ne on oikeita todellisia kustannuksia... No kyllähän tietysti kun tää [sopimus] laadittiin niin se laadittiin sillai, että sitä [toimintaa] pystytään kontrolloimaan, mutta kyllä se luottamuksen osuus kasvo siinä koko ajan varsinkin tässä ensimmäisten vuosien aikana... Kun ne näki meidän toimintatavan ja

joka kvartaali käytiin niitä läpi niin kyllä se [luottamus] kasvo ilman muuta.”

Mikäli asiakas halusi joistain kustannuksista lisätietoa, taloushallinto toimitti vaadittavan tiedon ellei sitä ollut operatiivisen puolen henkilöillä. Myös taloushallinnon osaamisen luotettiin asiakkaan suunnasta.

”Me käytiin ne [kustannukset] läpi joka kvartaalipalaverissa ja jos siellä oli jotain isompia niin niistä sitten saatettiin [asiakkaan puolelta] pyytää, että voitteko selventää tuota mistä toi on tullut, jos meillä ei ollu siinä tilanteessa kertoa. Yleensä meillä oli ne katottuna jo etukäteen, että mistä ne on tullu. Et ei se mitään tarkkaa kontrollia kyllä ollu. Et siinä mielessä kun tätä toteutettiin niin silloin tuntu siltä, että tässä on sellanen luottamus, että kuka tätä pyöritti meiltä siellä [taloushallinnossa], että hän oli saavuttanu hyvän luottamuksen asiakkaalta, että hän tekee oikeita asioita siellä ja oikein.

Sopimus sisälsi kannustinjärjestelmän laatimisen toimittajalle. Sopimusta laadittaessa osapuolet sopivat, että sopimuksen aikana kehitetään mittaristo ja määritellään sen tavoitteet, joilla mitataan asiakasyrityksen laitteiden kokonaistehokkuutta. Mittariston piti pohjautua OEE (Overall Equipment Effectiveness) laskentatapaan, jolla mitataan tuotantolinjojen kokonaistehokkuutta. Siinä mitataan käytettävyyttä, nopeutta ja laatua. Sen perusteella kuinka tuotantotehokkuuden tavoitteisiin päästiin, toimittaja olisi saanut joko bonuksen tai sanktion. Mittariston kehittämisestä kuitenkin luovuttiin jonkin ajan kuluttua, koska huomattiin, ettei mittaamiseen tarvittavaa tietoa pystytä tuottamaan.

”Siinä sopimuksessa on maininta siitä mittaroinnista, joka piti tehdä siinä sopimuksen aikana, koska sekin oli niin vaikea asia, kun ei kukaan tuntenu sitä laitosta etukäteen niin kun sovittiin, että ensimmäisen vuoden aikana rakennetaan mittaristo, joka perustuu tähän OEE mittariin... Tätä ei koskaan saatu valmiiks. Tätä kehitettiin

kyllä ja sitä lähetettiin kehittämään uusia sopimusmallejakin siinä jo hyvin pian jo tän sopimuksen aikana ja siinä oli erilaisia mittarointeja mitä pitää tehdä siinä ja tää oli hyvin paljon heistä kiinni ja heillä ei ollut sitten saatavuutta tämmösille tiedoille mitä tämmösen tekemiseen olis tarvittu.”

Myös **verkosto D**:ssä luottamus on hyvin merkittävässä asemassa ja koko toiminta pohjautuu siihen. Verkoston toiminta on pitkä yhteisen historian aikana hitsautunut yhteen, jonka aikana luottamus on kasvanut. Verkoston jäsenten kesken on laadittu osakassopimus.

”Meillähän on erillinen osakassopimus tehty kirjallisesti. Siinä varmaan otetaankin kantaa siihen, että mitä ei saa tehdä ja mitä saa tehdä omin päin ja jos haluaa erota tästä niin miten se tapahtuu. Ja se sisältää myös tiedonjakamisen muille yhteistyökumppaneille, että mitä tietoa saa jakaa ja mitä ei saa jakaa.”

Verkoston tehokas toiminta tavoitteiden mukaan varmistuu sillä, että yhteisyrityksen johtoryhmä koostuu osakkuusyritysten omistajista ja hallituksen jäsenistä. Omistajuussuhde takaa sen, että kaikilla on samat intressit verkoston toiminnan suhteen. Jäsenten välillä ei ole palkitsemis- tai kannustinjärjestelmiä käytössä, mutta henkilötasolla bonusjärjestelmä on käytössä, erityisesti myynnissä.

4.5 Haastateltavan yrityksen ja verkoston taloushallinnon tilanne

Verkosto A:n yritys on ulkoistanut oman kirjanpitonsa tilitoimistolle. Yritys hoitaa itse kuitenkin laskutuksen ja lisäksi seuraa isompien projektien kannattavuutta jälkikäteen, koska niihin liittyvät suurimmat riskit. Yksittäisistä, pienemmistä toimituksista ei tehdä kannattavuuslaskelmia. Ulkoistettuun taloushallintoon liittyy ainoastaan yksi haittapuoli, joka on kuukauden tuloksen saaminen noin kuukauden viiveellä. Yrityksessä haluttaisiin saada tieto tuloksesta nopeammin.

Töiden kannattavuuden jälkikäteis seurantaankin liittyy haasteita. Kaikkia kustannuksia, esimerkiksi työtunteja, ei pystytä kohdistamaan luotettavasti oikeille töille ja siinä on yrityksen mielestä parantamisen varaa. Suurin puute johtuu siitä, että työntekijät eivät pysty leimaamaan työtunteja tai matkakuluja täysin luotettavasti oikeille töille, esimerkiksi kun yrityksellä on käynnissä useita päällekkäisiä projekteja. Jotkut työt saattavat sisältää toiselle työlle kuuluvia kustannuksia ja toisista taas kustannuksia puuttuu.

”Jonkun sorttinen jälkiseuranta kuitenkin on, että missä mennään. Sieltä löytyy jollei nyt aina, mutta useasti löytyy heittoja. Sanotaan näin että siinä on parantamisen varaa. Tarkempikin sais olla, mutta toistaiseksi tää on riittänyt tähän näin, mutta kai sen pitäis tarkemmaksi vielä mennä, että sä pystyisit menemään syvemmälle siihen asiaan. Mut mä sanon että tää on nyt riittävä taso.”

Yrityksessä on myös resurssipulaa ja uusia työntekijöitä ei ole varaa palkata. Lisäksi yrityksessä haluttaisiin seurata kannattavuutta myös projektien aikana isoimmissa toimituksissa, mutta tällä hetkellä siihen ei ole mahdollisuutta.

”Ongelma tän kokosessa yrityksessä on se resurssipula että kuka sen ehtii tekemään. Jos sä teet sen [kannattavuuslaskelman] kaks kuukautta sen jälkeen kun se homma on tehty, niin se on menny homma se. Että se täytyis tehdä sen aikana ja heti sen jälkeen niin silloin sä saat siitä jonkun hyödyn.”

Yrityksellä ei ole käytössä yhteistyökumppaneiden kanssa verkostossa yhteisiä laskentajärjestelmiä tai menetelmiä, eikä niille ole tarvetta. Kaupankäynti on transaktiopainotteista eli se koostuu yksittäisistä kaupoista, mutta silti verkoston yhteistyö rakentuu luottamuksen varaan ja pitkään yhteiseen historiaan. Toimittajien kannattavuutta tai taloustilannetta ei seurata mitenkään aktiivisesti, vaan se ilmenee lähinnä normaalin yhteydenpidon kautta.

Verkosto B:n yrityksessä ollaan tyytyväisiä yrityksen omaan taloushallinnon tilanteeseen. Sieltä saadaan tukea omaan työskentelyyn, ja tarkkaa ja luotettavaa tietoa. Yrityksessä on tarkoitus kehittää raportointia, sen oikea-aikaisuutta, ja tunnuslukujen seurantaan sekä saada tietoa enemmän taloushallinnon puolelta. Tämä vaatii osaamisen kehittämistä, johon on halukkuutta, ja prosessien parantamista, mikä on haastavaa ajan puutteellisuuden vuoksi. Tällä hetkellä yrityksen taloushallinto hoidetaan yrityksen sisällä, mutta lähitulevaisuudessa transaktionaalinen taloushallinto ulkoistetaan ulkoiselle palveluntarjoajalle, mikä herättää huolta, mutta toisaalta siinä nähdään myös hyviä puolia.

”Ei se välttämättä helpommaksi tuu, mutta ehkä se tehostaakin tiettyjä toimintoja.”

Yhteisiä järjestelmiä tai laskentamenetelmiä verkostossa ei ole käytössä, eikä niille nähdä tarvetta. Yrityksessä seurataan yksittäin toimittajien hintoja, volyymejä, toimitusaikoja ja –varmuutta sekä laatua. Lisäksi yrityksessä laaditaan jokaiselle myyntitilaukselle budjetti ja periaatteessa kaikki kustannukset pitäisi olla tarkasti tiedossa, joten jos laskelmissa näkyy poikkeamia, tutkitaan mistä ne johtuvat.

Verkosto C:n Toimittaja kokee oman taloushallinnon olevan hyvällä tasolla eli sieltä saadaan luotettavaa ja tarkkaa tietoa. Kun sopimus tehtiin, aluksi yrityksen taloushallinnossa jouduttiin miettimään kuinka sopimukselle kuuluvat kulut saadaan luotettavasti eroteltua yrityksen muiden huoltotöiden kuluista ja lisäksi vaadittavalla tasolla. Tämän tyyppistä sopimusta yrityksellä ei ollut aiemmin ollut, joten sen toteuttamista jouduttiin hieman taloushallinnon puolella suunnittelemaan.

Verkostossa oli käytössä open book –menetelmä eli toimittaja paljasti asiakkaalle kulunsa. Huoltotyölle kuuluvat kulut saatiin aluksi selville karkeammalla tasolla kululajeittain, mutta ei vaaditulla tilitasolla. Yrityksessä kehitettiin sopimusta varten erillinen raportti, josta saatiin kulut sovitulla tavalla. Kulut ajettiin kuukausittain ja niistä laadittiin jokaisen kvartaalin lopuksi yhteenveto. Lisäksi laskelmaan lisättiin poistot investoinneista ja sovittu korko varastolle. Tämän jälkeen laskelmaan

lisättiin sovittu kate. Laskutus tapahtui kuukausittain budjetin pohjalta, mutta kvartaalin päätyttyä laskutusta korjattiin toteutuneen kulutason mukaan. Asiakkaalle lähetettiin siis joko lisälasku tai hyvityslasku sen mukaan oliko budjetti ylitetty vai alitettu. Lisäksi toimittajayrityksessä jaksotettiin kuukausittain erotus budjetin ja toteuman välillä, jotta tuloksessa näkyi oikea liikevaihto.

Verkosto D:ssä yhteisyritys ja jokainen osakkuusyritys hoitavat oman taloushallintonsa itse eli taloushallintoa ei ole keskitetty. Yhdessä osakkuusyrityksessä taloushallinto on ulkoistettu. Tällä hetkellä taloushallinnon järjestelmät yrityksessä eivät pysty tuottamaan tietoa halutulla tasolla. Lisäksi järjestelmät koetaan hankaliksi ja vanhanaikaisiksi. Tämän takia verkostossa onkin käynnissä koko verkoston yhteinen ERP-projekti, jonka tarkoituksena on parantaa yritysten tiedon saantia, tarkkuutta ja raportointia.

”Meillä on erittäin vanhanaikainen järjestelmä tällä hetkellä ja aika kankea, että ei me ainakaan kaikkia raportteja kovin helposti saada eli se on yksi kehityksen kohde. Meillä on monta järjestelmää ja kirjanpito on eri järjestelmässä, ja varasto on toisessa järjestelmässä ja ostolaskut on kolmannessa järjestelmässä, että se on vähän tämmöinen tilkkutäkki.”

Verkostossa on muodostettu ERP-projektia varten työryhmä, jossa on jokaiselta verkoston jäseneltä yksi edustaja mukana. Verkosto on tutustunut erilaisiin taloushallinnon järjestelmiin ja sovelluksiin, mutta lopullista päätöstä niistä ei ole vielä tehty. Tällä hetkellä on jäljellä kaksi ohjelmavaihtoehtoa sekä niihin hankittavat mahdolliset lisäsovellukset. Tarkoituksena on, että ERP-järjestelmä tulee jokaiseen verkoston yritykseen käyttöön, mutta sitä ei ole vielä päätetty missä laajuudessa eli että ottavatko kaikki jäsenet kaikki toiminnot käyttöön vai ei. Lisäksi on vielä päättämättä, että mitä yhteisiä toimintoja otetaan käyttöön eli mitä tietoja jaetaan järjestelmässä verkoston jäsenten kesken.

”Varastoja ehkä pääsee katsomaan, koska meillä voi olla myös se tilanne, että me lähetetään pakkausmateriaaleja ristiin rastiin keskenämme.”

Tarkoitus on kuitenkin tehostaa toimintaa jäsenten kesken. Tällä hetkellä esimerkiksi jokainen jäsen joutuu avaamaan asiakkaan omaan järjestelmäänsä erikseen ja jatkossa tarkoitus olisi, että jos asiakas on kerran avattu, kaikki voivat hyödyntää sitä.

”Kyllä me pyritään tässäkin hakemaan sitä hyötyä eli tällä hetkellähän, jos avataan asiakas niin sehän avataan viiteen kertaan niin sitten jatkossa toivottavasti se avataan yhteen kertaan.”

Kaikkia tietoja ei kuitenkaan haluta jakaa verkoston jäsenten kesken. Uusi järjestelmä mahdollistaa myös luotettavamman ja tarkemman tiedon saannin sekä raportointityökalujen käytön. Tällä hetkellä monet raporteista joudutaan tekemään yhdistelemällä tietoja useista eri järjestelmistä, jonka jälkeen niitä vielä käsitellään Excelissä. Raporttien tekeminen on työlästä ja vie runsaasti aikaa. Monesti tarvittavaa tietoa ei edes saada järjestelmästä ulos. Uuden yhteisen järjestelmän käyttöönotto mahdollistaa myös taloushallinnon henkilöstön tuuraamiset jäsenten välillä.

”Haluaisin, että se [järjestelmä] olisi kaikkien käytössä, mutta en halua, että kaikki näkee kaikkien tiedot. Minä oikeastaan itse haluaisin enemmän sen hyödyn siitä, että jos se on tämmöisessä osittaisessa yhteiskäytössä, että esimerkiksi tuuraamiset. Tietysti kun me ollaan kaikki pieniä yhtiöitä, meillä on taloushallinnon resurssit erittäin minimaaliset niin oikeastaan kellään ei ole tuuraajaa tällä hetkellä niin sitten me voitaisiin toinen toisiamme tuurata. Sitä minä odotan tältä uudelta järjestelmältä.”

Toistaiseksi yhteisy yrityksessä ei seurata taloudellisia tunnuslukuja toiminnoittain, esimerkiksi tuoteryhmittäin, tuotteittain tai asiakkaittain, koska nykyisillä järjestelmillä se on haastavaa, mutta halukkuutta siihen kyllä löytyy. Toiveena on, että uusi järjestelmä mahdollistaa tunnuslukujen seuraamisen tarkemmalla tasolla. Yrityksessä pystytään kuitenkin erottamaan oman tuotannon osuus ja osakkuusyriyten myynnin osuus koko liikevaihdosta. Verkoston sisäisessä kaupankäynnissä yhteisy yrityksellä on käytössä kiinteä kate.

Osakkuusyriyket eivät kuitenkaan tiedä yhteisy yrityksen päivittäistä myyntihintaa, koska se vaihtelee asiakkuuksien ja kampanjoiden mukaan, joten laskutus on sovittu tehtäväksi kiinteällä hinnalla. Jokaisen kuun päätyttyä tarkistetaan laskutettu summa ja verrataan sitä siihen summaan, joka heidän olisi kuulunut laskuttaa. Tämän jälkeen hoidetaan laskutuksen tasaus tekemällä joko hyvitys- tai veloityslasku.

Verkoston laskentamenetelmissä on myös kehittämisen varaa, koska ne eivät ole kaikilla jäsenillä yhteneväiset. Esimerkiksi omakustannushinnan laskentaan liittyy haasteita, jotka verkostossa tiedostetaan ja niihin etsitään parannuksia.

”Näissä [laskentamenetelmissä] on kyllä kehittämissen varaa, että vaikka meillä nytkin on kaikilla sama järjestelmä niin ainakin se miten sieltä omakustannushintaa saadaan niin me kyllä saadaan kaikki eri tavalla ne eli varmaan ne perusteet mitä sinne laitetaan tai mistä lasketaan niin ei oo yhteneväiset.”

Yhteisy yrityksessä on ollut parin vuoden ajan käytössä tulokortti, joka on kehitelty Balanced Scorecardin pohjalta. Tulokortti sisältää myös ei-taloudellisia mittareita ja se käydään kuukausittain johtoryhmän kokouksessa läpi. Yhteisy yrityksen sisällä tulokortin mittariston laskentaan liittyy haasteita.

”Meillä on nyt pari vuotta ollut käytössä tällöinen tulokortti, jossa me mitataan myös muita kuin suoraan taloudellisia tietoja eli siellä

käydään markkinaosuuksia ja uutuuksien myyntiä, paljonko ne on liikevaihdosta. Sitten käydään reklamaatioiden lukumäärää ja verrataan aina edelliseen kauteen, keräilyn luotettavuus tai oikeellisuus mitataan joka kuukausi. Ja sitten me mitataan likviditeettiä, sairaspoissaoloja ja tapaturmia. Ollaan hallituksen kokouksessa sitä pohdittukin, että me ei lasketa sitä samalla tavalla kaikki keskenämme, koska meillä on niin erilaisia prosentteja tai siten ihmiset on eri tavalla poissa sairaslomilla eli kyllä meillä on paljon kehittelemistäkin vielä, jos me halutaan ihan oikeasti verrata toinen toisiamme.”

Osakkuusyrittysissä tuloskorttia ei vielä toistaiseksi ole käytössä, mutta siitäkin on ollut puhetta. Niissä ollaan oltu kiinnostuneita ottamaan se käyttöön, mutta ei niinkään vertailun vuoksi vaan oman yrityksen seurantaan varten.

4.6 Verkostojen haasteet

Verkosto A:n haasteet liittyvät yrityksen omaan taloushallintoon. Yrityksessä seurataan kannattavuutta jälkikäteen, mutta seurantaan pitäisi tehdä myös projektien aikana. Tällä hetkellä siihen ei kuitenkaan ole aikaa resurssipulan takia.

Verkosto B:n yrityksen sisäisiin haasteisiin kuuluu raporttien saamisen ja käsittelemisen monimutkaisuus, koska se on hyvin aikaa vievää ja vaatii paljon manuaalista työtä. Yrityksessä on otettu käyttöön uusi ERP-järjestelmä vajaa vuosi sitten. Monesti käytössä olevasta ERP-järjestelmästä saadaan ajettua vain niin sanottu raakadata, jota joudutaan jatkokäsittämään Excelissä, jotta siitä saadaan tarvittava tieto tiiviissä ja käytettävässä muodossa. Hankintatoimen puolella ei vielä ole olemassa kunnon raportointityökalua, mutta sitä on tarkoitus kehittää, jotta säästetään aikaa ja työmäärä pienenee.

”Raportointipohjia pitää saada tehtyä ja parannettua, jotta me saadaan se työ helpommaks. Nykyisellään me tehdään aika paljon Excelin kautta sitten raportteja ja se Excel vaatii sitä pyörittelyä.”

Lisäksi haasteita aiheuttaa se, että yrityksen toinen yksikkö käyttää samaa järjestelmää, joten kaikki tieto on samassa järjestelmässä, eikä niitä ei saada ajettua suoraan yksikkökohtaisesti. Tieto pitää siis ensin manuaalisesti käsitellä, jotta siitä saadaan omaan yksikköön kuuluva tieto. Suurin ongelma liittyy kuitenkin JIT:iin (just-in-time), koska siitä ei saada tällä hetkellä minkäänlaista raporttia tai yhteenvetoa. Tieto saadaan vain rivikohtaisesti. Tähän tarvitaan nopeasti ratkaisu, koska tieto on yritykselle erittäin tärkeä.

Verkostotasoisiin haasteisiin kuuluu tiettyjen tuotteiden volyymin seuraaminen. Yritys myy näitä tuotteita asiakkaille sekä sellaisenaan suoraan että isompiin kokonaisuuksiin kuuluvina. Jälkimmäisessä tapauksessa tuotteet kiertävät kahden toimittajan kautta, jolloin sen volyyimia ei saada suoraan mistään järjestelmästä, vaan se pitää joko itse laskea tai kysyä toimittajalta. Tämä haaste liittyy verkostokontekstin laskentateknisiin haasteisiin verkoston sisäisestä kaupankäynnistä.

Verkosto C:n toimintaan haasteita loi se, että kummallakaan osapuolella ei ollut kokemusta laitteiden käytöstä ja huollosta asiakasyrityksen toimintaympäristössä. Aluksi neuvotteluissa ehdotettiin kiinteää kuukausihintaa, joka sisälsi tietyn verran huoltopalveluita, ja sopimuksen ylimenevät huoltotoiminnot laskutettaisiin erikseen. Tämä oli lopulta asiakkaan mielestä liian kallis ja toimittajan mielestä liian halpa. Lopulta neuvotteluissa päädyttiin sopimukseen, jossa toimittajan kustannusten päälle laitettiin sovittu kiinteä kateprosentti, asiakkaan aloitteesta, koska kummallakaan ei ollut ennakkoon tietoa millainen kustannusrakenne tulisi olemaan.

”Me oltiin kiinteetä kuukausihintaa ehdottamassa tietyllä skoupillä, ja että sen ylimenevät tulee sitten päälle, jos tarvitaan lisää henkilöstöä

tai mitä tahansa. Mut silloinhan se [sopimus] täytyy määritellä hirveän tarkasti ja näitähän me oltiin tekemässä näitä määrittelyjä ja heidän mielestään se oli liian kallis ja meidän mielestä liian halpa. Ja oikeestaan se meni sit sillä tavalla, että tää --- [asiakkaan edustaja] tuli yhteen neuvotteluun siinä loppumetreillä ja sano, että mitäs jos tehdään tää näin cost plussalla, että kumpikaan ei tiedä mitä tää tarkoittaa ja maksaa, ja sen takia mentäis näin. Se alote tuli heidän puoleltaan.”

Sopimus tarkoitti sitä, että toimittaja paljasti asiakkaallensa kustannukset tilitasolla, eli verkostossa otettiin käyttöön open book –menetelmä. Kustannuksista sovittiin, että toimittaja esittää ne asiakkaalle tilitasolla. Toimittaja pystyi tuottamaan kustannuksista tarkkaa ja luotettavaa tietoa, mikä vaati ensin oman raportointijärjestelmän parantamista luomalla uusi raportti, josta kustannukset saatiin asiakkaan kanssa sovitulla tavalla. Aluksi toimittajaa epäilytti kustannustiedon paljastaminen asiakkaalleen, mutta lopulta siihen suostuttiin. Sopimus oli toimittajalle kuitenkin kannattava, koska esimerkiksi kannattavuuteen liittyvät riskit olivat pienet. Haasteisiin kuului myös toimintaan liittyvien ostolaskujen kohdentuminen oikeille kuukausille. Usein toimittajayrityksen omat alihankkijat laskuttivat työnsä viiveellä, jolloin laskut eivät kohdistuneet oikealle kuukaudelle ja tämän vuoksi myös niiden edelleen laskutus asiakkaalta kohdistui väärälle kaudelle.

Verkosto D:ssä haasteita liittyy tällä hetkellä verkoston käytössä oleviin taloushallinnon järjestelmiin, koska ne eivät pysty tuottamaan luotettavaa ja tarkkaa tietoa. Lisäksi järjestelmistä ei saada haluttuja raportteja ulos ja ne ovat vanhanaikaisia. Järjestelmien lisäksi laskentamenetelmiin liittyy haasteita, esimerkiksi tulokorttiin kaikki yhteisyryksessä eivät laske tunnuslukuja samalla tavalla. Myös omakustannehinnan laskeminen vaihtelee verkoston jäsenten kesken. Parantamisen varaa on myös benchmarking raportin laskemisessa. Yhteisyryksessä laaditaan kaksi laskelmaa benchmarking raporttia varten, toinen omasta tuotannon osuudesta ja toinen osakkuusyrytysten myynnin osuudesta.

Nimenomaan oman tuotannon osuuden laskemisessa on parantamisen varaa, koska kulut eivät kaikilta osin täsmää virallisen tuloslaskelman kanssa, vaan ne kohdistetaan eri periaatteen mukaan. Haasteita aiheuttaa myös taloushallinnon resurssipula lomien ja poissaolojen aikana, johon yhteinen ERP-järjestelmä saattaa tuoda ratkaisun.

Verkostossa ollaan tietoisia sen toiminnan suorituskyvyn mittaamiseen liittyvistä haasteista ja niihin ongelmiin etsitään aktiivisesti ratkaisuja, esimerkiksi uudistamalla järjestelmät ja pohtimalla kuinka laskentamenetelmiä voidaan parantaa. Verkostossa on kehitelty omia raportteja, laskentamenetelmiä ja mittaustekniikoita, mikä on erittäin haastavaa. Lisäksi verkostossa mitataan myös muita kuin taloudellisia mittareita. Verkoston jäsenillä on halua ja kykyä parantaa toimintaansa kokonaisvaltaisesti eri osa-alueilla.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tavoitteena oli saada selkeä kokonaiskuva johdon laskentatoimen ohjaus- ja hallintajärjestelmistä yritysverkostojen ohjauksessa ja hallinnassa, koska aihepiirin tutkimus yritysten verkostoympäristössä on suhteellisen uusi ilmiö. Tutkimuksessa selvitettiin kuinka suorituskyvyn mittaamista ja johdon laskentatoimen menetelmiä, voidaan hyödyntää verkostojen ohjauksessa ja hallinnassa, ja mitkä menetelmät ja mittarit siihen soveltuvat sekä mitä haasteita yritysverkostot asettavat suorituskyvyn mittaamiselle ja johdon laskentatoimelle.

Verkostojen laskentatoimen tutkimusta voidaan lähestyä rationaalisella tai konstruktionistisella tavalla sekä niiden yhdistelmällä. Rationaalinen lähestymistapa tutkii kontrolliongelmien ja –järjestelmien välistä suhdetta, kun taas konstruktionistinen lähestymistapa korostaa laskentatoimen roolia yritysten välisten suhteiden muodostamisessa ja muokkaamisessa. Suurin osa tutkimuksista pohjautuu transaktiokustannusteoriaan, jota usein täydennetään muilla teorioilla. Lisäksi tutkimusten pääpaino on ollut empiriassa ja vasta viime aikoina tutkimuksissa on alettu kehittää teoreettisia viitekehyksiä.

Johdon laskentatoimella on yritysverkostojen ohjauksessa ja hallinnassa useita eri tehtäviä. Johdon laskentatoimen menetelmien tuottaman informaation avulla voidaan johtaa yritysverkostoja, ylläpitää suhteita sekä mitata ja arvioida verkoston suorituskykyä, hyötyjä ja etuja. Verkostojen toiminnan kontrolli on yksi verkostojen kriittisimmistä menestystekijöistä ja sen tehokkuus on myös kilpailuedun lähde. Verkostoympäristössä kontrollin ensisijainen tarkoitus on luoda olosuhteet, jotka motivoivat verkoston osapuolia toimimaan asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Toinen tarkoitus on toisistaan riippuvaisten toimintojen ja tehtävien koordinointi.

Transaktiokustannusteoriaan perustuvissa tutkimuksissa yritysverkostoja tarkastellaan usein hierarkia-markkinat –akselin avulla, jossa yritysverkostot sijoitetaan niiden keskivälille muodostaen eräänlaisen välimuodon eli ”hybridin”.

Tämä uusi kontrollimuoto asettaa laskentatoimelle uusia haasteita, koska verkostoilla ei ole selvästi määriteltyjä rajoja, joihin perinteinen laskentatoimi nojautuu. Johdon laskentatoimen avulla voidaan luoda verkoston jäsenten välille rajat, jotka yleensä hämärtyvät yritysten välisessä yhteistyössä.

Kontrollimekanismien avulla yritysverkostoja voidaan hallita, ohjata ja valvoa. Kontrollimekanismit voidaan jakaa muodollisiin ja epämuodollisiin mekanismeihin. Muodollisten kontrollimekanismien avulla voidaan valvoa tuloksia ja käyttäytymistä, ja ne muodostuvat suurimmaksi osaksi juuri johdon laskentatoimen menetelmistä. Sosiaalinen kontrolli liittyy läheisesti luottamukseen yhteistyökumppaneiden välillä. Luottamus voidaan nähdä joko muodollisten kontrollimekanismien korvaajana tai täydentäjänä. Luottamuksen voidaan nähdä vähentävän muodollisten kontrollimekanismien tarvetta, mikä vähentää myös kontrollikustannuksia. Toisaalta suurempi kontrollin taso auttaa kasvattamaan luottamusta. Lisäksi yritysverkostojen elinkaari muodostuu eri vaiheista; etsintä-, sopimus- ja toteutusvaihe, joista jokainen pitää sisällään erilaisia kontrolliongelmia. Etsintävaiheessa kontrollijärjestelmien pitää tukea sopivan kumppanin etsimistä, sopimusvaiheessa sovitaan toteutusvaiheessa käytettävistä kontrollijärjestelmistä ja –prosesseista, ja toteutusvaiheessa kontrollitoiminnot toteutetaan käytännössä.

Tehokkaat johdon laskentatoimen menetelmät voivat luoda merkittävää arvoa yritysten välisille suhteille tuottamalla tietoa toiminnoista ja niiden tehokkuudesta ja laadusta sekä suorituskyvystä. Monet uusista laskentatoimen menetelmistä ovat keskittyneet vahvasti toimintoihin, prosesseihin ja yritysten horisontaaliseen näkökulmaan. Lisäksi ne sisältävät ei-taloudellisia mittareita, huomio on historiallisten tapahtumien lisäksi tulevaisuudessa ja ne pystyvät ylittämään organisaatioiden rajat. Verkostomaiseen suhdetoimintaan soveltuu perinteistä kustannuslaskentaa paremmin strateginen kustannuslaskenta. Olemassa olevista menetelmistä verkostojen hallintaan ja ohjaukseen soveltuvat hyvin open book –menetelmä, tavoitekustannuslaskenta, toimintolaskenta ja tasapainotettu suorituskykymittaristo.

Verkostojen laskentatoimen tutkimuksessa on myös pohdittu kokonaan uusien verkostoihin soveltuvien laskentajärjestelmien kehittämistä. Tällä hetkellä sille ei nähdä juurikaan tarvetta, vaan kyse on enemmänkin vanhojen menetelmien soveltamisesta uudesta näkökulmasta. Mikäli verkostotasoisia menetelmiä kehitetään, se kannattaa tehdä verkostotyyppikohtaisesti, koska eri verkostomuotojen laskentatarpeet vaihtelevat suuresti. Lisäksi yksittäistenkin verkostojen tarpeet voivat vaihdella suuresti, vaikka kyseessä olisi sama verkostomuoto. Ei siis voida yleistää tietyn menetelmän sovellettavuutta tiettyyn verkostotyyppiin.

Verkostotasoiseen laskentatoimeen liittyvät haasteet voidaan jakaa yrityskontekstiin ja verkostokontekstiin. Yksittäisen yrityksen haasteina ovat käytössä olevien laskentajärjestelmien käyttökelpoisuus, tuotettavan informaation laadukkuus, ja yritysjohton tietotaito, resurssit ja halukkuus laskentajärjestelmien kehittämiseen. Verkostotasolla haasteita luovat laskentatekniset haasteet, kuten verkoston ohivirtaus ja sisäinen kaupankäynti. Lisäksi haasteita luovat soveltuvien menetelmien ja laskenta-alustojen puuttuminen, ja haluttomuus jakaa tietoa muille verkoston jäsenille.

Tutkimusta varten haastateltiin neljää yritystä, jotka kuuluvat verkostoon. Kaksi näistä kuului toimittajaverkostoon, kolmas oli dyadinen eli kahdenkeskinen verkosto ja neljäs verkosto koostui yhteisyriytestä ja sen neljästä omistajayriytestä. Jokaisella verkostolla oli verkostoitumisen taustalla erilaiset motiivit, joita olivat muun muassa kustannussäästöjen tavoittelu, osaamisen hankkiminen, joustavuus, riskin jakaminen, liiketoiminnan kasvu, pääsy uusille markkinoille ja teknologian jakaminen.

Verkostojen riippuvuussuhde vaihteli verkostoissa. Löyhimmillään se oli toimittajaverkostoissa, joissa yhteistyökumppanit koettiin tärkeiksi, mutta niihin ei kuitenkaan haluttu sitoutua liikaa. Yhteistyö oli tiiviimmillään verkosto D:ssä, koska verkoston jäseniä yhdisti omistajuussuhde ja yhteisyriyksen hallitus koostui osakkuusyriyten omistajista ja hallitusten jäsenistä.

Verkostoissa jaettiin paljon erilaista tietoa. Toimittajaverkostoissa tiedonvaihto koostui pääasiassa hinnoista, laadusta, kustannuksista, toimitusajoista ja kilpailutilanteesta. Verkosto C:ssä tietoa vaihdettiin edellä mainittujen lisäksi myös turvallisuusasioista tuotannollisista asioista ja kehitystoimenpiteistä. Tiedonvaihto oli avoimillaan verkosto D:ssä, jossa tiedonvaihtoon osallistuivat kaikki verkoston jäsenet samanaikaisesti. Tietoa vaihdettiin myös taloudellisesta informaatiosta, jota varten oli kehitetty benchmarking-raportti, johon koottiin kaikkien jäsenten mitattavat tiedot, joita olivat liikevaihto, alennukset, ostot sekä erikseen määritellyt kustannuserät.

Tiedonvaihdossa olivat osallisina pääasiassa operatiivisen puolen henkilöt ja taloushallinnon henkilöt toimivat taustalla tukena tuottaen tarvittavia raportteja ja yhteenvetoja. Tiedonvaihdon säännöllisyys vaihteli päivittäisistä puhelinkeskusteluista ja sähköpostinvaihdosta kuukausittaisiin palavereihin. Palavereita järjestettiin tarpeen mukaan, kuukausittain, kvartaaleittain tai joka toinen vuosi riippuen verkoston tarpeesta. Yhteisiä prosesseja oli oikeastaan käytössä vain verkosto C:ssä ja D:ssä. Niitä olivat budjetointi, operatiivisen puolen suunnittelu, tuotekehitys, osto- ja kuljetustoiminnot, yhteinen neuvontapalvelu asiakkaille ja strateginen suunnittelu.

Jokaisessa verkostossa oltiin sitä mieltä, että toiminta perustuu luottamukselle ja sen nähtiin olevan erittäin tärkeässä asemassa. Pitkä yhteistyö oli kasvattanut luottamusta verkoston jäsenten välillä. Yhdessä verkostossa kumppaneiden kanssa ei ollut laadittu kirjallisia sopimuksia, mutta kolmessa muussa verkostossa ne oli laadittu. Niiden sisältö vaihteli löyhästä, pääpiirteisestä sopimuksesta hyvinkin tarkkaan sopimukseen, johon oli kirjattu tarkasti osapuolten vastuut ja velvoitteet. Yhdessäkään verkostossa ei ollut käytössä verkostotasoisia kannustintai palkitsemisjärjestelmiä. Yhdessä niitä oli suunniteltu ja kehitetty, mutta se oli jäänyt kesken monimutkaisuuden ja tarvittavien tietojen puuttumisen takia.

Verkostojen ja haastateltavien yritysten taloushallinnon tilanne vaihteli suuresti. Yhteisiä järjestelmiä ei ollut tällä hetkellä missään verkostossa käytössä, mutta yhdessä verkostossa oli käynnissä yhteisen järjestelmän hankkiminen. Kahdenkeskisessä verkostossa oli käytössä open book –menetelmä, jossa toimittaja paljasti asiakkaalleen kustannuksensa. Aluksi kustannusten paljastaminen epäilytti toimittajaa, mutta yhteistyön aikana se oli todettu hyväksi ratkaisuksi.

Kaikissa verkostoissa oli järjestelmiin, laskentamenetelmiin tai laskentateknikoihin liittyviä haasteita. Monesti järjestelmistä ei saatu tarvittavaa tietoa ulos tai se oli erittäin työlästä, koska tiedon saaminen vaati paljon manuaalista työtä. Lisäksi tietoa ei saatu tarvittavalla tai halutulla tasolla. Suurimmassa osassa verkostoissa oli kehitetty uusia raportointisovelluksia, hankittu uusia järjestelmiä, tai niitä oltiin parasta aikaa hankkimassa tai kehittämässä. Menetelmiin ja laskentateknikoihin liittyvät haasteet tiedostettiin ja niitä pyrittiin parantamaan. Myös verkoston sisäisen kaupan volyymin laskeminen aiheutti hankaluuksia. Resurssipula loi haasteita kahdessa verkostossa. Kolmessa verkostossa koettiin, että omaa osaamista on tarvetta kehittää.

Haastateltavien yritysten toimintatapa ja yhteistyö vaihtelivat suuresti. Jokaisessa verkostossa oli kehitetty oma toimintatapa ja seurantamenetelmät. Myös verkostojen tarpeet ja haasteet vaihtelivat verkostojen mukaan ja olivat erilaisia. Verkostotasoiseen laskentatoimeen ja suorituksen mittaukseen liittyy siis paljon haasteita, koska jokaisen verkoston toimintatapa, tarpeet ja haasteet ovat erilaisia.

Sekä tutkimuksen teoreettisessa että empiirisessä osuudessa tultiin siihen lopputulokseen, että ei ole olemassa yhtenäistä, valmista ratkaisua, jota voitaisiin soveltaa missä tahansa verkostossa. Jokaisen verkoston yksilölliset ja erilaiset tarpeet määrittävät verkoston ohjauksessa ja hallinnassa tarvittavat menetelmät. Menetelmien soveltaminen ja kehittäminen riippuu paljolti verkoston jäsenten osaamisen tasosta ja halusta kehittää osaamistaan. Verkostoissa löytyy halukkuutta ja tarvetta erilaisten menetelmien hyödyntämiselle, mutta usein

kehityshankkeet kaatuvat monimutkaisuuden ja tarvittavien tietojen tai osaamisen puutteen vuoksi. Lisäksi verkoston jäsenten omien taloushallinnon järjestelmien ja menetelmien on oltava kunnossa ja tuotettava luotettavaa ja tarkkaa tietoa, jotta koko verkoston tasolla pystytään tuottamaan tarvittavaa tietoa ja kehittämään laskentamenetelmiä ja –mittareita.

Jatkotutkimuksen kannalta olisi mielenkiintoista myös muiden kuin toimittajaverkoston tutkimus, joka on tällä hetkellä selvästi tutkituin verkosto. Lisäksi toimittajaverkostoja on tutkittu usein asiakasnäkökulmasta, jolloin toimittajaosapuolten näkemys on jäänyt vähäiseksi ja olemattomaksi. Tutkimuksissa olisi tarpeen tarkastella jokaisen verkoston jäsenen näkökulmaa ja kokemuksia verkoston toiminnasta. Open book -menetelmä näyttää olevan tutkituin menetelmä ja muiden menetelmien tutkimukselle on vielä paljon tarvetta. Lisäksi jatkossa voi olla tarve pohtia riittävätkö nykyiset menetelmät vai onko tarve kehittää uusia verkostolähtöisiä sovelluksia.

LÄHTEET

Anderson, S. & Lanen, W. 1999. Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: The case of India. *Accounting, organizations and society*, vol. 24, sivut 379-412

Anderson, S. 2007. *Managing costs and cost structure throughout the value chain: Research on strategic cost management*. Teoksessa: Chapman, C., Hopwood, A. & Shields, M. *Handbook of management accounting research*, vol. 2, Oxford, Elsevier

Anderson, S. & Dekker, H. 2009. Strategic cost management in supply chains, part 2: Executional cost management. *Accounting Horizons*, vol. 23, no. 3, sivut 289-305

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

Bardy, R. 2006. Management control in a business network: New challenges for accounting. *Qualitative Research in Accounting & Management*, vol. 3, nro 2, sivut 161-181.

Bitici, U., Mendibil, K., Martinex, V. & Albores, P. 2005. Measuring and managing performance in extended enterprises. *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 25, sivut 333-353

Brewer, P. & Speh, T. 2000. Using balanced scorecard to measure supply chain performance. *Journal of Business Logistics*, vol. 21, no. 1, sivut 75-93

Caglio, A. & Ditillo, A. 2006. Management accounting in networks: techniques and applications. *Research Executive Summaries Series*, vol. 2, sivut 1-6

Caglio, A. & Ditillo, A. 2010. Interdependence and accounting information exchanges in inter-firm relationships. *Journal of Management and Governance*, sivut 1-24. [Verkkajulkaisu] Saatavilla <http://www.metapress.com/content/yvt2287186898302/>

Caglio, A. & Ditillo, A. 2012. Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer-supplier relationships. *Management accounting research*, vol, 23, sivut 61-78

Carpinetti, L., Galdamez, E. & Gerolamo, M. 2008. A measurement system for managing performance of industrial clusters: a conceptual model and research cases. *International Journal of Productivity and performance management*, vol. 57, sivut 405-419

Chenhall, R. 2003. Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, sivut 127-168

Cooper, R. & Slagmulder, R. 1998. Cost management beyond the boundaries of the firm. *Strategic Finance*, vol. 79, no. 9, sivut 18-20

Cooper, R. & Slagmulder, R. 2003. Strategic cost management: Expanding scope and Boundaries. *Journal of Cost Management*, vol. 17, no. 1, sivut 23-30

Dekker, H. & Van Goor, A. 2000. Supply chain management and management accounting: A case study of activity-based costing. *International Journal of Logistics: Research and Applications*, vol. 3, no. 1, sivut 41-52

Dekker, H. 2004. Control of inter-organizational relationships: Evidence on appropriation concerns and coordination requirements. *Accounting, Organization and Society*, vol. 29, sivut 27-49

Drury, C. 2005. Management accounting for business. 3. p. Lontoo, Thomson Learning

Franco-Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S., Marr, B, Gray, D. & Neely, A. 2007. Towards a definition of a business performance measurement system. *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 27, sivu 784-801

Halir, Z. 2012. Management accounting as a tool of performance measurement. Research Project: The Role of Management Accounting in Performance Measurements, University of Economics, Prague

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2008. Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Gaudeamus Helsinki University Press.

Håkansson, H. & Lind, J. 2004. Accounting and network coordination. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, sivut 51-72

Håkansson, H. & Lind, J. 2007. Accounting in an interorganisational setting. Teoksessa: Chapman, C., Hopwood, A. & Shields, M. *Handbook of management accounting research*, vol. 2, Oxford, Elsevier

Håkansson, H., Kraus, K. & Lind, J. 2010. *Accounting in networks*. New York, Routledge

Jakobsen, M. 2010. Management accounting as the inter-organisational boundary. *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 6, no. 1, sivut 96-122

Johanson, J. & Mattson L-G. 1987. Interorganizational relations in industrial systems: A network approach compared with the transaction-cost approach. *International Studies of Management & Organization*, vol. 17, no. 1, sivut 34-48

Jyväskylän yliopisto. Teoreettinen tutkimus [verkkodokumentti]. [Viitattu 17.3.2011].

Saatavilla

<https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/teoreettinen-tutkimus>

Lönnqvist, A., Kujansivu, P. & Antikainen, R. 2006. Suorituskyvyn mittaaminen – tunnusluvut asiantuntijaorganisaation johtamisvälineenä. 2. p. Helsinki, Edita

Kajüter, P. & Kulmala, H. 2005. Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, vol. 16, sivut 179-204

Kaplan, R. & Norton, D. 1996. Using balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, vol. 74, no. 1, sivut 75-85

Kulmala, H. 2002. Open-book accounting in networks. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, no. 2, sivut 157-177

Laitinen, E. 2004. Tilinpäätöstiedot ja –tunnusluvut verkoston taloudellisen suorituskyvyn arvioinnissa. Teoksessa: Varamäki, E. 2004. Kärkiyrittäjäverkoston suorituskyky: teoreettinen viitekehys. Vaasan yliopiston julkaisuja. Vaasa, Vaasan yliopisto

Lima, R., Guerrini, F. & Carpinetti L. 2011. Performance measurement in collaborative networks: a proposal of performance indicators for the manufacturing industry. *International Journal of Business Excellence*, vol. 4, sivut 61-79

Marr, B. & Schiuma, G. Business performance measurement – past, present and future. *Management Decision*, vol. 41, sivut 680-687

Mouritsen, J., Hansen, A. & Hansen, C. 2001. Inter-organizational controls and organizational competencies: Episodes around target cost management/functional

analysis and open book accounting. *Management Accounting Research*, vol. 12, sivut 221-244.

Nassimbeni, G. 1998. Network structures and co-ordination mechanisms. *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 18, no. 6, sivut 538-554

Neely, A., Mills, J., Platts, K., Richards, H., Gregory, M., Bourne, M. & Kennerley, M. 2000. Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach. *International Journal of Operations and Production management*, vol. 20, sivut 1119-1145

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2009. Johdon laskentatoimi. 6.-9. p. Helsinki, Edita

Otley, D., Broadbent, J. & Berr, A. 1995. Research in management control: An overview of its development. *British Journal of Management*, vol. 6, sivut 31-44

Ouchi, W. 1979. A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, vol. 25, sivut 833-848

Pfohl, H-C. & Buse, H. 2000. Inter-organizational logistics systems in flexible production networks. *International Journal of Physical Distribution and Logistics Management*, vol. 30, no. 5, sivut 388-408

Ramos, M. 2004. Interaction between management accounting and supply chain management. *Supply Chain Management: An International Journal*, vol. 9, no. 2, sivut 134-138

Salleh, N., Jusoh, R. & Isa, C. 2010. Relationship between information system sophistications and performance measurement. *Industrial Management & Data Systems*, vol. 110, sivut 993-1017

Seal, W., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, T. & Ahmed, M. 1999. Enacting a European supply chain: A case study on the role of management accounting. *Management Accounting Research*, vol. 10, sivut 303-322

Simons, R. 2000. *Performance measurement and control systems for implementing strategy: text & cases*, Prentice Hall, Upper Sadle River (N.J.)

Tenhunen, J. 2002. *Yritysverkostot laskentatoimen näkökulmasta*. Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu, Lahden yksikkö. Lappeenranta, LTKK. Työpapereita 1

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

Tomkins, C. 2001. Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, sivut 161-191

Van der Meer-Kooistra, J. & Vosselman, E. 2000. Management control of interfirm transactional relationships: The case of industrial renovation and maintenance. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, sivut 51-77

Varamäki, E., Pihkala, T., Vesalainen, J. & Järvenpää, M. 2003. *PK-Yritysverkoston kasvu ja suorituskyvyn mittaus*. Helsinki, Sitra.

Vesalainen, J. 1996. *Yritysyhteistyön malleja – käsikirja yhteistyön edistäjille*. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki, KTM. Tutkimuksia ja raportteja 18/1996.

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

Vosselman, E. & Van der Meer-Kooistra, J. 2006. Changing the boundaries of the firm: Adopting and designing efficient management control structures. *Journal of Organizational Change Management*, vol. 19, no. 3, sivut 318-334

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

Verkosto A haastattelu, toimitusjohtaja, 26.8.2013

Verkosto B haastattelu, sovellusinsinööri, 9.9.2013

Verkosto C haastattelu, asiakaspalvelupäällikkö ja talousjohtaja 16.9.2013

Verkosto D haastattelu, talouspäällikkö, 24.9.2013

LIITE 1: Yhteenveto case-tutkimuksista

Tekijä(t), vuosi	Teoria	Näkökulma/viitekehys	Verkostotyyppi	Menetelmät	Tulokset
Dekker (2004)	organisaatio- ja transaktiokustannusteoria	yritysten välisten suhteiden kontrolli	strateginen allianssi (dyadinen toimittajaverkosto)	open book -menetelmä budjetointi, taloudelliset kannustinjärjestelmät	Kontrollimekanismit koostuvat suurimmaksi osaksi johdon laskentatoimen menetelmistä.
Seal et al. (1999)	transaktiokustannusteoria ja teollinen organisaatioteoria	toimitusketjun johtaminen	strateginen kumppanuus (dyadinen toimittajaverkosto)	open book -menetelmä, (toimintolaskenta, tasapainotettu suorituskyymittaristo)	Open book –menetelmän käyttöönottoa hankaloitti sisäisten kustannusjärjestelmien heikkous.
Kajüter & Kulmala (2005)	kontingenssiteoria		kaksi tapaustutkimusta: 1) saksalainen autovalmistusverkosto 2) kolme suomalaista valmistusverkostoa	open book -menetelmä, (tavoitekustannuslaskenta, benchmark-informaatio)	OB-menetelmän avulla tunnistettiin tärkeimmät kustannustekijät ja voitiin pienentää kustannuksia.
Mouritsen et al. (2001)		yritysten välisten suhteiden kontrolli	kahden eri yrityksen toimittajaverkostot	open book -menetelmä, tavoitekustannuslaskenta, funktionaalinen analyysi	OB-menetelmä lisäsi kustannuslaskelmien läpinäkyvyyttä. Tavoitekustannuslaskenta ei sopinut monipuolisen teknologian yritykseen.
Håkansson & Lind (2004)		klassiset kontrollimuodot	allianssi (dyadinen toimittajaverkosto)	"päällekkäinen" laskentatoimi	Laskentatoimen avulla voitiin omaksua ratkaisuja kontrolli-ongelmiin.
Jakobsen (2010)		hallinnollisuus ja vallankäyttö epävarmuuden sietämisessä	toimittajaverkosto	open-book -menetelmä, benchmark-informaatio	OB-menetelmää käytettiin kustannussäästökohteiden tunnistamiseen ja tavoitehinnan saavuttamiseen.
Dekker & Van Goor (2000)		toimitusketjun johtaminen	toimittajaverkosto	toimintolaskenta	Toimintolaskentamalli havainnollisti kuinka toimintojen suoritusta parantamalla saadaan aikaan kustannussäästöjä.

LIITE 2: Yhteenveto haastateltavista verkostoista

	VERKOSTO A	VERKOSTO B	VERKOSTO C	VERKOSTO D
Verkostotyyppi	Toimittajaverkosto	Toimittajaverkosto	Dyadinen verkosto	Yhteisyitys
Verkostoitumisen motiivi	Kustannussäästöt, osaaminen	Joustavuus	Liikevaihdon kasvu	Uusille markkinoille pääsy, liikevaihdon kasvu
Tiedonvaihdon säännöllisyys	Viikottaista, yhteiset palaverit toimittajien kanssa tarpeen mukaan	Päivittäistä, auditointipalaverit toimittajien kanssa joka toinen vuosi	Kvartaalipalaverit asiakkaan kanssa	Säännölliset kuukausipalaverit eri toiminnoissa
Asiat, joista tietoa vaihdettiin	Markkina- ja kilpailutilanne, hinnat, toimitusajat, laatu	Markkina- ja kilpailutilanne, hinnat, toimitusajat, laatu	Turvallisuusasiat, kehittämisen kohteet, tuotannolliset asiat, kustannukset	Taloudellinen informaatio, kustannukset, tuotekehitys, myynti, ostot
Yhteiset prosessit			Budjetointi, operatiivinen suunnittelu, investoinnit	Strateginen suunnittelu, osto- ja kuljetustoiminnot, asiakaspalvelu, investoinnit
Yhteiset menetelmät			Open book -menetelmä	Benchmarking raportti, tuloskortti (BSC), verkoston yhteinen järjestelmä tulossa
Luottamus/Kontrolli	Perustuu luottamukseen ei kirjallisia sopimuksia	Perustuu luottamukseen, suuntaa antavat kirjalliset sopimukset	Perustui aluksi kontrolliin (yksityiskohtainen sopimus), luottamuksen merkitys kasvoi suhteen kypsyyssä	Perustuu luottamukseen, kirjallinen osakkuussopimus olemassa
Haasteet	Resurssipula, sisäisen laskennan tarkkuus	Ei valmiita raportteja, raporttien tekeminen monimutkaisista ja aikaa vievää. JIT raporttia ei saatavilla. Verkoston sisäinen volyyymi.	Kulujen kohdistaminen oikealle kaudelle. Aluksi kustannuksia ei saatu tarpeeksi tarkalla tasolla (luotiin uusi raportointityökalu)	Järjestelmät vanhanaikaisia, eivät tuota tarpeeksi tarkkaa tietoa, laskentamenetelmät eivät ole yhtenäisiä, raporttien tekeminen monimutkaista

LIITE 3: Teemahaastattelun runko

1. VERKOSTO

- Verkoston historia ja tausta
- Verkostoitumisen motiivi
- Verkostomuoto
- Verkoston jäsenet ja niiden tehtävät
- Verkoston jäsenten riippuvuussuhteen aste
- Suhteen kypsyys

2. VERKOSTON TIEDONVAIHTO JA YHTEISET PROSESSIT

- Mitä tietoa verkoston jäsenten kesken jaetaan
- Kenen kanssa tietoa jaetaan
- Ketkä tietoa vaihtavat
- Kuinka usein tietoa jaetaan
- Yhteiset prosessit (esim. budjetointi, operatiivinen päätöksenteko, strateginen suunnittelu)

3. LUOTTAMUS

- Luottamuksen aste
- Kuinka tärkeänä luottamus nähdään verkoston kannalta
- Onko yhteistyökumppaneiden kanssa laadittu kirjallinen sopimus (mitä pitää sisällään ja kuinka tarkasti vastuut määritelty)

4. KONTROLLI

- Kuinka varmistetaan, että verkoston osapuolet toimivat tehokkaasti asetettujen tavoitteiden mukaan (motivointi)
- Kuinka toisistaan riippuvaisia eri toimintoja ja tehtäviä koordinoidaan
- Onko verkostossa käytössä kannustin-/palkitsemisjärjestelmiä, sääntöjä/määräyksiä/toimintamalleja

5. TALOUSHALLINTO VERKOSTOSSA

- Verkoston yrityksen oma taloushallinnon tilanne
- Ovatko laskentajärjestelmät luotettavia ja tuottavatko ne juuri tarvittavaa tietoa (tarkkuus)
- Taloushallinnon tarpeet verkostossa
- Yhteiset järjestelmät/menetelmät
- Tarve osaamisen kehittämiseksi
- Kenen vastuulla verkoston taloushallinto on
- Yhteinen budjetointi, suunnittelu, seuranta
- Mitä taloudellista informaatiota jaetaan
- Onko käytössä strategista kustannushallintaa, OB-menetelmää, tavoitekustannuslaskentaa, toimintolaskentaa, tasapainotettua suorituskykymittaristoa
- Onko verkostossa luotu omia laskentajärjestelmiä/-menetelmiä

6. TALOUSHALLINNON HAASTEET VERKOSTOISSA

- Yrityskonteksti
 - informaation taso/laadukkuus
 - käytävissä olevat laskentajärjestelmät
 - yritysjohtajan tietotaito, resurssit, kehityshalu
- Verkostokonteksti
 - Laskentatekniset haasteet
 - Menetelmiin liittyvät haasteet
 - Informaation vaihtaminen