



LUT School of Business and Management
Kauppätieteiden kandidaatintutkielma
Talousjohtaminen

**Johdon laskentatoimen käytännöt suomalaisissa elintarvikealan
pk-yrityksissä**

Management accounting practices in Finnish food industry SMEs

10.12.2017

Tekijä: Artturi Ylönen

Ohjaaja: Anna Vuorio

Tiivistelmä

Tutkielman nimi:	Johdon laskentatoimen käytännöt suomalaisissa elintarvikealan pk-yrityksissä
Hakusanat:	Johdon laskentatoimi, strateginen johdon laskentatoimi, pk-yritykset, talousjohtaminen
Tekijä:	Artturi Ylönen
Tiedekunta:	LUT School of Business and Management
Pääaine:	Kauppätieteet / Talousjohtaminen
Ohjaaja:	Anna Vuorio

Tämän tutkielman tarkoituksena on tutkia suomalaisten elintarvikealalla toimivien pk-yritysten johdon laskentatoimen käytäntöjä. Tavoitteena on selvittää, minkälaisia johdon laskentatoimen keinoja tutkittavat yritykset käyttävät osana strategista päätöksentekoa. Tämän lisäksi tutkimuksen mielenkiinto kohdistuu strategisessa päätöksenteossa käytettyyn informaatioon sekä käytetyn tiedon keräämiseen.

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisin tutkimusmenetelmin, jonka aineisto kerättiin teemahaastattelun avulla. Tutkimukseen osallistui kolmen eri yrityksen taluspäällikköä, jotka vastasivat kysymyksiin edustamiensa yritysten näkökulmasta. Haastateltavilta kysyttiin kysymyksiä liittyen yritykseen, toimintaympäristöön ja yrityksen talousjohtamiseen. Kysymykset olivat johdettu tutkimuksen teoreettisesta viitekehystä, jossa yhteen oli saatettu kontingenssiteoria ja Upper echelon –teoria. Tutkielmassa perehdyttiin myös johdon laskentatoimen teoriaan ja erilaisten käytäntöjen ominaisuuksiin. Näiden tietojen pohjalta haastatteluiden tuloksia pystyttiin analysoimaan ja vertaamaan aikaisempiin tutkimustuloksiin.

Tutkimuksen tulokset viittaisivat siihen suuntaan, että haastateltavien yritysten johdon laskentatoimen keinot olivat perinteisiä, joskin pieniä strategisia vivahteita näistä käytänteistä myöskin löytyi. Tulokset ovat linjassa aiempiin tutkimuksiin. Tulosten mukaan taluspäällikön koulutustaso näyttäisi olevan selkein yksittäinen muuttuja, jolla on yhteys johdon laskentatoimen kehittyneisyyteen. Tulokset kertovat myös, että strategisessa päätöksenteossa käytetty informaatio on pääosin kerätty yrityksen sisältä, mutta kerätyn informaation sisältö yritysten välillä on hyvin vaihtelevaa.

Abstract

Title:	Management accounting practices in Finnish food industry SMEs
Keywords:	Management accounting, strategic management accounting, SMEs, financial management
Author:	Artturi Ylönen
Faculty:	LUT School of Business and Management
Major:	Financial management
Supervisor:	Anna Vuorio

The purpose of this thesis is to examine the management accounting practices of Finnish food industry SMEs. The aim of this paper is to identify what kind of management accounting tools companies utilise as a part of strategic decision making. In addition, this research also focuses on how information is collected and used for strategic decision making.

This research was conducted through qualitative research methods and the material was collected from theme interviews. Three financial managers participated in the study as interviewees. These individuals answered questions and provided information from the point of view the companies they represent. The interviewees were questioned about their companies, the operating environments and financial management. The questions were derived from the theoretical framework of the study; in which the contingent theory and the Upper Echelon theory are combined. Furthermore, this thesis considers the theory of management accounting and the characteristics of various management accounting practices in order to analyze and compare the results of the interviews with - previous research results.

The result of the study would conclude that the used accounting methods were rather traditional in the interviewed companies, although small strategic nuances of these practices were also identified. The results are in line with previous studies. According to the results, the level of education of a financial manager seems to be the clearest single variable that has a connection on the sophistication of management accounting. The results also indicate that the information used in strategic decision-making is mainly collected from within the company, but the content of the collected information between companies is greatly varied.

Sisällysluettelo

1. Johdanto	1
1.1. Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset	2
1.2. Keskeiset käsitteet ja teoreettinen viitekehys	4
1.3. Tutkimuksen rajaukset.....	6
1.4. Kirjallisuuskatsaus.....	8
1.5. Tutkimusmenetelmä ja rakenne	11
2. Johdon laskentatoimen näkökulma	12
2.1. Johdon laskentatoimi ja perinteinen johdon laskentatoimi.....	12
2.1.1. Perinteisen johdon laskentatoimen kritiikki.....	13
2.2. Strateginen johdon laskentatoimi	14
2.2.1. Strategisen johdon laskentatoimen viitekehys	16
2.2.2. Strategisen johdon laskentatoimen kritiikkiä	17
3. Strateginen näkökulma.....	18
3.1.1. Kontingenssiteoria.....	18
3.1.2. Upper echelon –teoria	19
3.1.3. Strateginen päätöksenteko.....	20
4. Elintarvikealalla toimivien pk-yritysten talousjohtamisen käytännöt.....	22
4.1. Tutkimusmenetelmät ja aineisto	22
4.2. Haastatteluiden tulokset.....	23
4.2.1. Haastateltavien taustat.....	23
4.2.2. Yritysten liiketoiminta ja toimintaympäristö	25
4.2.3. Yritysten talousjohtaminen	28
5. Yhteenveto ja johtopäätökset	33
Lähdeluettelo.....	38

LIITTEET

Liite 1. Teemahaastattelun haastattelurunko

1. Johdanto

Yritykset ovat organisaatioita, joiden pääsääntöisenä tavoitteenaan on tuottaa omistajilleen voittoa. Näin on myös osakeyhtiölaissa määritelty yhtiön toiminnan tarkoitus; ”Tuottaa osakkeenomistajilleen voittoa, ellei yhtiöjärjestyksessä toisin määrätä” (Osakeyhtiölaki 624/2006, 5§). Jotta yritys kykenee saavuttamaan tavoitteensa sekä tuottamaan voittoa omistajilleen, on sen pyrittävä tekemään oikeita strategisesti merkittäviä päätöksiä. Näitä yrityksen suuntaan merkittävästi vaikuttavia päätöksiä tehtäessä on loogista ajatella, että päätöksenteon takana on tosiasioihin perustuvaa informaatiota eikä vain sattumanvaraista kolikon heittoa. Tässä kuvaan astuu laskentatoimi, jonka merkittäväksi ja kasvavaksi rooliksi jo 1980-luvulta alkaen on arvioitu olevan strategisen päätöksenteon tukeminen (Bromwich 1990, 27-46).

Yrityksen laskentatoimi on laaja käsite, eikä laskentatoimen koko kentän tarkoitus ole tuottaa päätöksentekoa tukevaa informaatiota. Yrityksessä käytetty laskentatoimi voidaan yleisesti jakaa kahteen pääalueeseen, yleiseen laskentatoimeen sekä johdon laskentatoimeen. Näistä kahdesta jälkimmäinen eli johdon laskentatoimi nimensä mukaisesti pyrkii tuottamaan informaatiota johdon päätöksenteon tueksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13-14) Johdon laskentatoimi voidaan edelleen jakaa perinteiseen johdon laskentatoimeen ja strategiseen johdon laskentatoimeen.

Strategisen johdonlaskentatoimen syntyminen ja muovautuminen ovat peräisin perinteisen johdon laskentatoimen heikentyneestä kyvykkyydestä tuottaa hyödyllistä tietoa yrityksen päätöksentekoon. Tämä heikentynyt kyky tuottaa relevanttia informaatiota juontui suurimmilta osin yritysten toimintaympäristön ja informaatioteknologian voimakkaasta muutoksesta. (Johnson & Kaplan 1987, 22) Näiden kolmenkymmenen vuoden aikana yritysten liiketoimintaympäristöjen asettamat vaatimukset ovat muuttuneet merkittävästi entisestään. Asiakassuhteet, yritysten väliset verkostot, projektien ja prosessien johtaminen ovat kuvaavia ominaisuuksia nykypäivän haasteista yrityksille. (Puusa, Reijonen, Juuti & Laukkanen 2014, 32) Caruntunin (2016, 114-115) mukaan strateginen johdon laskentatoimi kykenee vastaamaan juuri näihin muutoksiin. Hän korostaa artikkelissaan strategisen johdon laskentatoimen keskittymisen asiakasarvon johtamiseen, innovaatioihin ja asiakassuhteen johtamiseen. Näistä oleellisista muutoksista huolimatta asia ei välttämättä ole niin mustavalkoinen.

Tämän tutkielman tarkoituksena on tutkia, minkälaisia johdon laskentatoimen keinoja suomalaiset elintarvikealalla toimivat pienet- ja keskisuuret yritykset, eli pk-yritykset käyttävät osana strategista päätöksentekoa. Pk-yritysten käyttämien johdon laskentatoimen keinojen kyvykkyys vastata nykypäivän toimintaympäristön asettamiin haasteisiin on vasta viime vuosina herättänyt tutkijoiden kiinnostuksen, sillä aikaisempi tutkimus on lähinnä keskittynyt suuriin yrityksiin. Näiden tuoreiden pk-yrityksiä käsittelevien tutkimusten tulokset ovat olleet keskenään samassa linjassa. Laureano, Vieira ja Laureano (2016, 152-153) tutkivat portugalilaisten pk-yritysten käyttämiä johdon laskentatoimen keinoja, eivätkä heidän tuloksensa puoltaneet strategisten keinojen käyttöä. Kaikki heidän tutkimukseensa osallistuneet yritykset luokiteltiin luokkaan, jossa kustannuslaskenta on ominaisuuksiltaan perinteistä. Yrityksissä ei myöskään tunnettu yleisimpiä strategisen johdon laskentatoimen keinoja kuten, toimintolaskentaa ja tuloskortti -menetelmää. Shields ja Shelleman (2016, 29) pyrkivät tutkimuksessaan selvittämään yhdysvaltalaisen pienten pk-yritysten käyttämiä johdon laskentatoimen keinoja. Tämä oli tietävästi ensimmäinen laatuaan Yhdysvalloissa, eivätkä tulokset poikenneet juurikaan Portugalissa tehdystä tutkimuksesta. Tutkimuksen mukaan yritysten käyttämät keinot olivat selvästi perinteisen johdon laskentatoimen keinoja, vaikka nykyaikaisten johdon laskentatoimien keinojen käytöllä oli positiivinen korrelaatio yrityksen suorituskyvyn kanssa. On selvää, että nämä tutkimukset ja Kaplanin jo 30 vuotta sitten esittämät teoriat eivät anna toisilleen tukea. Tämä seikka asettaa myös tämän tutkielman mielenkiintoiseen valoon; eivätkö pk-yritykset käytä strategisen johdon laskentatoimen keinoja, vaikka tälle on todettu olevan teoreettisia perusteita jo 30 vuotta sitten?

1.1. Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tutkimus keskittyy johdon laskentatoimeen ja tarkemmin strategiseen johdon laskentatoimeen suomalaisissa elintarvikealalla toimivissa pk-yrityksissä. Tavoitteena on tutkia käyttävätkö nämä yritykset strategisessa päätöksenteossään strategisen johdon laskentatoimen keinoja vai ovatko keinot edelleen perinteisiä johdon laskentatoimen keinoja. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi on oleellista selvittää yritysten käyttämä johdon laskentatoimen keinovalikoima ennen syvempää analyysia siitä, mistä syystä yritys on päätenyt juuri sen valitsemiin keinoihin ja miten yritys niitä käyttää. Tenhusen (2006, 113) mukaan strategisen johdon laskentatoimen keinot ovat usein täysin vieraita pk-yritysten johdolle. Mahdollista on myös se, että yritykset tosiasiallisesti käyttävät jotakin johdon laskentatoimen menetelmää,

mutta eivät osaa nimetä käyttämäänsä keinoa. Tutkielmassa pyritään tunnistamaan yrityksissä käytetyt johdon laskentatoimen keinot ja suuntaukset, joiden avulla pyritään kuvaamaan yrityksissä käytettyä johdon laskentatoimea.

Tutkielman tavoitteisiin vastataan tutkimuskysymysten kautta. Ensiksi on selvitettävä yrityksissä käytetyt johdon laskentatoimen keinot. Näiden perusteella voidaan määrittää, onko käytetyt johdon laskentatoimen keinot suuntautuneet enemmän perinteisiin vai strategisiin johdon laskentatoimen käytäntöihin. Tutkittavissa yrityksissä vallalla olevat käytännöt voivat olla myös välimalleja, jotka sisältävät sekä perinteisen, että strategisen johdon laskentatoimen ominaisuuksia. Tutkimuksessa pyritään myös selvittämään miksi juuri näihin keinoihin on päädytty. Näihin kysymyksiin haetaan vastausta päätutkimuskysymyksellä.

Päätutkimuskysymys:

”Minkälaisia johdon laskentatoimen keinoja suomalaiset elintarvikealan pk-yritykset käyttävät?”

Alatutkimuskysymysten avulla haetaan syvällisempää ymmärrystä johdon laskentatoimen keinoista osana strategista päätöksentekoa. Ensimmäisen alatutkimuskysymyksen tarkoituksena on selvittää mitä informaatiota yritykset tosiasiaassa käyttävät strategisten päätöksien tukena ja miksi he ovat päätyneet juuri tähän informaatioon. Käytetyllä informaatiolla on yhteys käytettyihin johdon laskentatoimen keinoihin, joten seuraava alatutkimuskysymys tukee oleellisesti päätutkimuskysymystä.

1. Alatutkimuskysymys:

”Minkälaista informaatiota yritykset käyttävät strategisen päätöksenteon tukena ja miksi?”

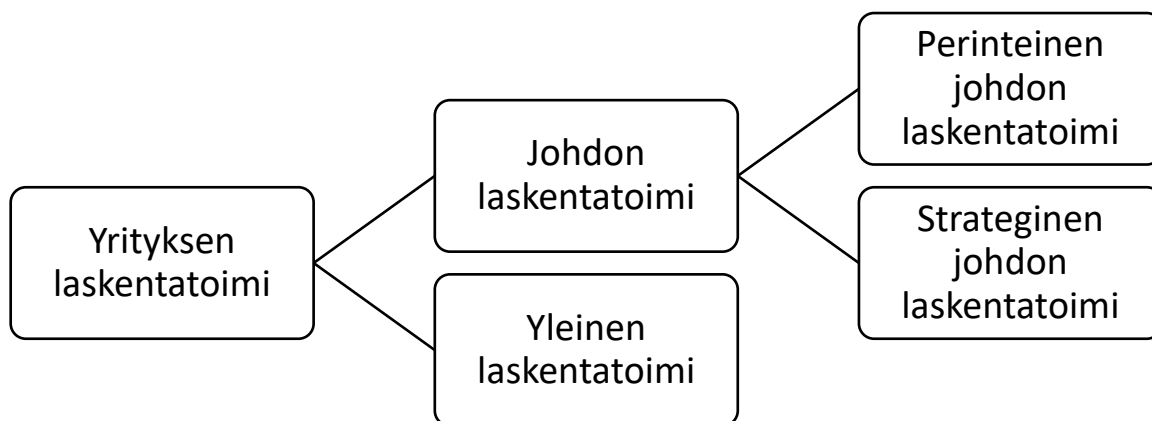
Toisen alatutkimuskysymyksen tavoitteena on saada kuva, kuinka tätä informaatiota käytännössä kerätään ja kuinka sitä käytetään. Onko tiedonkerääminen aktiivista ja jatkuvaa vai passiivista toimintaa? Informaation keräämisen tapa selittää informaation laatua ja edelleen myös johdon laskentatoimen keinoja. Tämä yhteys aiemmin esitettyihin tutkimuskysymyksiin määrittää toisen alatutkimuskysymyksen seuraavaksi:

2. Alatutkimuskysymys:

”Miten päätöksenteossa käytettyä informaatiota kerätään?”

1.2. Keskeiset käsitteet ja teoreettinen viitekehys

Tutkielmassa käytetään käsitteitä, joiden ymmärtäminen on keskeistä tutkielman kannalta. Keskeistä tässä tutkielmassa on ymmärtää mitä johdon laskentatoimella ja edelleen perinteisellä ja strategisella johdon laskentatoimella tarkoitetaan. Tämän lisäksi oleellisia käsitteitä tutkielman kannalta ovat kontingenssiteoria ja Upper echelon –teoria. Käsitteiden syvällisempi tarkastelu tapahtuu tutkielmassa myöhemmin. Ennen sitä on kuitenkin syytä ymmärtää keskeisimmät käsitteet, jotta tutkielman teoreettinen viitekehys kyetään avaamaan. Tutkielman keskittyessä johdon laskentatoimen ympärille, on kuviossa 1. avattu yrityksen laskentatoimen rakennetta.

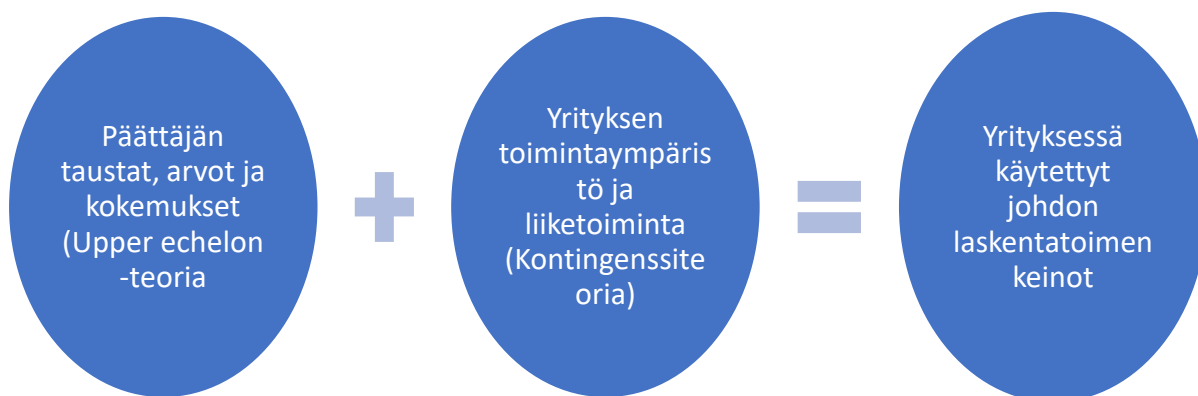


Kuvio 1. Yrityksen laskentatoimen rakenne (Mukaillen Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 12-15)

Yrityksen laskentatoimi voidaan jakaa johdon ja yleiseen laskentatoimeen. Johdon laskentatoimi tuottaa yrityksen johdolle informaatiota päätöksenteon tueksi, kun taas yleinen laskentatoimi tuottaa tietoa yrityksen ulkoisille sidosryhmille. Yleinen laskentatoimi on lakien ja määräysten sääntelemää toimintaa, kun johdon laskentatoimi sen sijaan on yrityksen itsensä vapaasti järjestettävissä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 12-15) Tässä tutkielmassa keskitytään johdon laskentatoimeen, joka jakautuu perinteiseen ja strategiseen johdon laskentatoimeen. Molempien tavoitteet ovat periaatteessa samat eli tuottaa informaatiota yrityksen johtamisen avuksi. Näiden keinot ovat kuitenkin erilaiset; perinteinen johdon laskenta tuottama informaatio

on yrityksen sisältä kerättyä ja lyhyen aikavälin informaatiota, kun taas strateginen johdon laskentatoimen tuottama tieto keskittyy yrityksen ulkopuolelle, tulevaisuuteen ja aikahorisontiltaan pidemmälle aikavälille. (Cadez & Guilding 2008, 838)

Tässä tutkielmassa oleellisesti esillä ovat myös kontingenssiteorian ja Upper echelon –teorian käsitteet, joiden oletetaan vaikuttavan johdon laskentatoimen keinojen valintaan. Kontingenssiteoria on organisaatioteoria, jonka perusideana on se, ettei ole olemassa yhtä oikeata organisaatorakennetta tai johdon laskentajärjestelmää, vaan yrityksen on sopeuduttava sen toimintaympäristön ja liiketoiminnan piirteisiin (Otley 2016, 46). Upper echelon –teoriassa sen sijaan oletetaan yrityksen ylimmänn johdon tekemän päätökset pohjimmiltaan omien kokemusten ja arvojensa ohjaamana, vaikka nämä eivät aina olisikaan rationaalisesti järkevimpiä vaihtoehtoja. Päätäjien toimintaa ohjaavat kokemukset vaikuttavat myös oleellisesti yrityksen käyttämään johdon laskentajärjestelmään. (Awa, Eze, Urieto & Inyang 2011, 146). Nämä kaksi teoriaa luovat tutkielman teoreettisen viitekehysten, joka on kuvattu kuviossa 2.



Kuvio 2. Tutkielman teoreettinen viitekehys

Tutkielman teoreettisen viitekehysten mukaan kontingenssiteoria ja Upper echelon –teoria yhdessä vaikuttavat yrityksessä käytettyyn johdon laskentatoimeen. Toisin sanoen organisaation ja toimintaympäristön ominaisuudet, sekä päättävän johdon kokemukset, arvot ja mielipiteet määrittävät yhdessä yrityksessä käytetyt johdon laskentatoimen keinot.

1.3. Tutkimuksen rajaukset

Tutkimus on rajattu käsittelemään Suomessa sijaitsevia elintarviketoimialalla toimivia pk-yrityksiä ja näiden yritysten käyttämiä strategisen johdon laskentatoimen keinoja strategisessa päätöksenteossa. Tutkimustulosten vertailtavuuden kannalta on oleellista, että tutkittavat yritykset toimivat samoilla markkinoilla, samalla toimialalla, sekä ovat kooltaan lähellä toisiaan. Näiden edellytysten täytyessä tutkimustulosten vertailukelpoisuus on selvästi tarkempaa, kuin keskenään täysin erilaisten yritysten vertailu (Huhta 1993, 236).

Tarkasteltavaksi toimialaksi valikoitui elintarviketoimiala Suomessa. Suomessa toimii paljon elintarvikealan pk-yrityksiä, mutta niiden johdon laskentatoimen keinoja ei ole kuitenkaan aiemmin tutkittu. Elintarvikeala voidaan jakaa elintarvikkeiden ja juomien valmistukseen. Se on neljänneksi suurin toimiala Suomessa tuotannon arvolla mitattuna ja muodostaa vajaan 11% bruttokansantuotteesta, eli kyseessä on taloudellisesti merkittävä toimiala. Elintarvikeala on ominaisuuksiltaan matalakatteista sekä kovasti kilpailtua (TEM Toimialaraportit 2016, 44). Marginaalien ollessa pieniä voivat yritykset pyrkiä hakemaan kilpailuetua edistyneestä johdon laskentatoimesta, kuten keskittämällä laskentatoimen panoksia uusien tuotteiden ja asiakassuhteiden tukemiseen (Laine, Paranko & Suomala 2012, 213). Vaikka ala itsessään on vakaa, saattaa se kohdata nopeastikin uusia markkinoita muokkaavia trendejä, kuten maitorahkan suuri kysynnän kasvu tai kokonaan uusien tuotteiden tulo markkinoille. (TEM Toimialaraportit 2016, 9, 45) Näihin edellä mainittuihin nopeisiin trendeihin reagoiminen vaatii yrityksen johdon laskentatoimelta joustavuutta (Fullerton, Kennedy & Widener 2014, 425). On siis huomattavissa, että yllä mainitut toimialan ominaisuudet vaativat strategista otetta johdon laskentatoimeen. Toisaalta Jyrkkiö ja Riistama (2004, 87) toteavat teoksessaan valmistavan teollisuuden johdon laskentatoimen olevan perinteiseen taipuvaa. Tämä vastakkainasettelu tekee toimialasta mielenkiintoisen tutkittavan, eikä elintarvikealan johdon laskentaa ole tiettävästi aiemmin tutkittu. Elintarvikealalla toimivien yritysten liiketoiminta on perinteistä valmistavaa teollisuutta, jonka liiketoimintalogiikka on helposti hahmotettavissa. Nämä seikat helpottavat varsinaisen substanssin eli johdon laskentatoimen tarkastelua, koska liiketoiminnan hahmottamiseen ei tarvitse käyttää niin paljon resursseja sekä suuret vaihtelevuudet toimialan sisällä on pienet.

Tutkimuksen kohdeyrityksiksi valikoituivat pk-yritykset, jotka ovat liikevaihdoltaan 12-24 miljoonaa euroa. Tilastokeskus määrittelee pk-yrityksiksi yritykset, joiden palveluksessa on alle 250 työntekijää, jonka lisäksi vuosittainen liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa, tai

taseen loppusumma on enintään 43 miljoonaa euroa. Tehtäessä ero pienten ja keskisuurten yritysten välillä, määritellään keskisuureksi yritykseksi yritys, jonka palveluksessa on yli 50 työntekijää, jonka lisäksi vuosittainen liikevaihto tai taseen loppusumma on vähintään 10 miljoonaa euroa. (Tilastokeskus 2017) Tutkielmassa haastateltujen yritysten liikevaihto oli keskimäärin noin 18 miljoonaa euroa, tase noin 11 miljoonaa euroa ja työntekijöiden määrä noin 120 henkilöä (Amadeus 2017). Näiden lukujen valossa voidaan huomata tutkimuksen kohdeyritysten olevan keskisuuria pk-yrityksiä, jotka kokonsa puolesta ovat mielenkiintoisia tutkittavia. Tenhunen (2006, 113) nosti väitöskirjassaan huomion siitä, että suuret yritykset ja suurimmat pk-yritykset ovat onnistuneet omaksumaan hyvin strategisen johdon laskentatoimen käytännöt, mutta näitä pienemmät yritykset eivät ole seuranneet tätä trendiä perässä. Tästä syystä tutkimuksesta on rajattu pois suurimmat pk-yritykset. Pienet yritykset on jätetty tarkastelun ulkopuolelle sen takia, että näissä yrityksissä ei välttämättä ole selkeitä organisaatorakenteita, eikä organisoitua laskentatoimea. Näiden huomioiden lisäksi tutkimuksissa on todettu pienten yritysten johdon laskentatoimen olevan usein puutteellista monilta osin. (Emsfors & Holmberg 2015, 49) Tutkimukset ovat usein siis jättäneet keskisuuret yritykset tarkastelun ulkopuolelle, eikä näiden yritysten käyttämistä johdon laskentatoimen keinosta ole selvyyttä. Tässä tutkielmassa siis keskitytään juuri näiden yritysten tarkasteluun.

Tutkittavaksi aiheeksi muodostui johdon laskentatoimi ja erityisesti strateginen johdon laskentatoimi osana strategista päätöksentekoa. Strateginen päätöksenteko on yksi viidestä yleisesti vakiintuneesta keino-kategoriasta strategisessa johdon laskentatoimessa. Tämän takia on loogista tarkastella, miten strategisen johdon laskentatoimen keinoja siinä käytetään hyväksi. (Guilding, Kravens & Tayles 2000, 113-135) Strateginen päätöksenteko on myös keskeinen osa yrityksen strategiaprosessia, joka ohjaa yrityksen suuntaa oleellisesti (Eisenhardt & Zbaracki 1992, 17). Strateginen päätöksenteko on siis tärkeässä roolissa yrityksen menestyksen kannalta, joten voidaan olettaa, että yritykset haluavat panostaa resurssejaan oikeiden päätösten tekemiseksi. Näiden syiden pohjalta strateginen päätöksenteko valikoitui tutkittavaksi kohteeksi.

Johdon laskentatoimen osa-alueista strateginen johdon laskentatoimi saa tutkimuksessa erityisen huomion. Kuten tekstissä aikaisemmin on mainittu, on strategisen johdon laskentatoimen rooli pk-yrityksissä epäselvä ja aihe on vähemmän tutkittu kuin perinteinen johdon laskentatoimi. Maailma ja samalla yritysten toimintaympäristö muuttuvat jatkuvasti ja strategisen johdon laskentatoimesta on pyritty saamaan työkalu vastaamaan näihin muutoksiin. Pellisen (2017, 13) mukaan strategisia johdon laskentatoimen keinoja on luotu juuri näitä

haasteita varten perinteisen johdon laskennan rinnalle. Tällä Pellinen tarkoitti sitä, että yritykset käyttävät rinnakkain strategisia ja perinteisiä johdon laskentatoimen keinoja. Tästä syystä perinteisen johdon laskentatoimen tarkastelua tutkielmassa ei voida rajata pois.

1.4. Kirjallisuuskatsaus

Kuten aikaisemmin tutkielmassa on todettu, huomasivat Johson ja Kaplan (1987, 22) jo 30 vuotta sitten perinteisen johdon laskentatoimen olevan kyvytön tuottamaan relevanttia tietoa muuttuneesta toimintaympäristöstä. Tätä kantaa ovat myöhemmin vahvistaneet monet tutkijat ja monet yritykset ovat selvästi siirtyneet perinteisistä johdon laskentatoimen keinoista strategisiin johdon laskentatoimen keinoihin. Useiden tutkijoiden mukaan perinteisten keinojen käyttö voi johtaa katastrofiin organisaation tuottavuudessa, eikä näin ollen ole enää käyttökelpoinen nykypäivän tuotantoprosessien haasteissa. (Hassan, Muhammad & Ismail 2011, 23) Tanc ja Gokoglan (2015, 571) haastoivat myös pelkän strategisen johtamisen informaation riittävyyden nykypäivänä. Heidän tutkimuksensa mukaan pelkkä strateginen informaatio ei enää yksinomaan riitä nykyisessä toimintaympäristössä. He lisäävät tähän mukaan ympäristöä koskevan informaation, joka on noussut heidän mukaansa oleelliseksi osaksi yrityksen laskentatoimea. Ympäristöön kohdistuva laskentatoimi on myös oleellinen osa strategista johdon laskentatoimea. Edellä mainitussa tutkimuksessa oli ollut mukana erikokoisia valmistavanteollisuuden yrityksiä ja näistä suurimmat yritykset olivat omaksuneet parhaiten ympäristöön liittyvän laskennan. Myös pk-yrityksissä tunnistettiin ympäristöön liittyvän laskennan käsite ja tarpeet, mutta siitä huolimatta nämä eivät olleet omaksuneet tätä omiin laskennan käytäntöihinsä.

Edellä mainittu puutteellisuus pk-yritysten strategisten johdon laskentatoimen keinojen käytössä on havaittu myös muiden tutkijoiden keskuudessa. Laureano ym. (2016, 152-153) tutkivat johdon laskentatoimen keinoja portugalilaisissa pk-yrityksissä. Heidän tutkimuksensa mukaan yritysten laskentatoimi koostui pitkälti taloudellisesta raportoinnista. Näiden yritysten laskentatoimissa ei ollut havaittavissa strategisia viitteitä. Shields ja Shelleman (2016, 29) toteuttivat heidän ensimmäisen empiirisen tutkimuksen yhdysvaltalaisen pk-yritysten johdon laskentatoimen käytännöistä. Myös heidän tutkimuksensa olivat hyvin samassa linjassa aikaisempien tutkimusten kanssa. Pk-yritykset käyttävät selkeästi perinteisiä laskentatoimen keinoja, vaikka yhteys nykyaikaisten johdon laskentatoimen keinojen käytöllä ja yrityksen suorituskyvyllä oli pystytty toteamaan. Toisaalta ehdoton suhtautuminen strategisen johdon

laskentatoimen käyttöön ei välttämättä kannata. Hassan ym. (2011, 25) ehdottavat erityisesti valmistavien yritysten käyttävän perinteisiä johdon laskennan keinoja samanaikaisesti, kun otetaan käyttöön strategisia johdon laskentatoimen keinoja. Tenhunen (2006, 109) myös toteaa väitöskirjassaan pk-yritysten olevan varsin heterogeeninen joukko, joka sisältää hyvin erilaisia yrityksiä. Tämän johdosta näille on myös hankala luoda yhtenäistä laskentajärjestelmää. Tämä tieto on oleellista, kun tarkastellaan tämän tutkielman haastateltavia yrityksiä.

Monet tutkijat ovat todenneet, että suurilla yrityksillä on todennäköisemmin käytössä strategisen johdon laskentatoimen keinoja, kuin pienillä yrityksillä. Myös laskentatoimi ylipäättään on hienostuneempaa ja modernimpaa suurissa yrityksissä. (Guilding 1999, 583-595) Tähän ilmiöön syitä on esittänyt esimerkiksi Hoque ja James (2000, 16), joiden mukaan yrityksen kasvaessa myös sen laskentatoimi kehittyy. Tämä johtuu siitä, että kontrollointi- ja kommunikointi ongelmat lisääntyvät. Nämä ongelmat pakottavat laskentajärjestelmän kehittymään. Yrityksen volyymin kasvaessa myös laskentajärjestelmien suhteellinen kustannus laskee (Johnson & Kaplan 1987, 23). On siis luonnollista, että suurilla yrityksillä on puhtaasti suuremmat resurssit laskentatoimensa järjestämiseen. Yhtäältä heillä on edellä mainittu tarve järjestää laskentajärjestelmänsä vastaamaan suuremman organisaation tarpeita, sekä toisaalta absoluuttisesti paremmat resurssit järjestää suuri laskentaorganisaatio. Pelkästään organisaation suurempaa kokoa ei voida pitää itsestäänselvytenä strategisen johdon laskentatoimen käytölle.

Tarkasteltaessa strategisen johdon laskentatoimen sopivuutta erilaisille organisaatioille, on asiaa tarkasteltu usein kontingenssiteorian läpi. Kuten aikaisemmin on mainittu, kontingenssiteoriassa otetaan huomioon yrityksen toimintaympäristön, sekä organisaation erityispiirteet. Cadez ym. (2008, 854) löysivät tutkimuksessaan neljä kontingenssitekijää, jotka määrittelevät strategisen johdon laskentatoimen sopivuuden ja sisäistämisen helppouden organisaatiolle; liiketoimintastrategia, harkitun strategian suuntautuneisuus, markkinasuuntautuneisuus ja organisaation koko.

Näistä ensimmäisessä kontingenssitekijässä on kyse Milesin, Snown, Meyerin ja Colemanin (1978, 546-562) kolmeen luokiteltuun organisaatio strategiaan joita ovat etsijä, analysoija ja puolustaja. Käytännössä etsijät kartoittavat uusia liiketoiminnan mahdollisuuksia, kun taas puolustajat keskittyvät oman tekemisensä tehokkuuteen. Analysoija on näiden kahden yhdistelmä. Cadezin ym. (2008, 845) mukaan strategisen johdon laskentatoimen käyttö on suurempaa etsijä -tyyppisissä organisaatioissa. Toinen kontingenssitekijä perustuu Mintzbergin

(1987b, 11-24) teoriaan siitä, että organisaation strategia voidaan nähdä kahdesta eri näkökulmasta. Se voidaan nähdä virtana suunniteltuja tapahtumia ja siihen on mahdollista vaikuttaa. Hänen toisessa näkökulmassa strategia nähdään muodostuvan sattumanvaraisista tapahtumista, jotka muodostavat lopulta kaavan näille tapahtumille. Cadezin ym. (2008, 845) tutkimuksen mukaan strateginen johdon laskentatoimi on suurempaa organisaatioissa, joissa lähestymistapa strategiaan on harkittu. Markkinasuuntautuneisuuden kontingenssitekijä puolestaan perustuu Jaworskin ja Kohlin (1993, 53) filosofiaan, että markkinasuuntautuneet organisaatiot ohjaavat kaiken aktiviteetin kohti asiakkaiden tarpeiden täyttämiseen. Nämä markkinasuuntautuneet organisaatiot ovat myös omaksuneet strategisen johdon laskentatoimen paremmin, kuin yritykset jotka eivät pidä asiakasta keskiössä (Cadez ym. 2008, 846).

Myös johdon suhtautuminen näyttelee suurta roolia strategisen johdon laskentatoimen omaksumisessa yrityksissä. Hutaibat, von Alberti-Alhtaybat ja Al-Htaybat (2011, 379-281) tutkivat strategisen johdon laskentatoimea projektiluonteisissa organisaatioissa. Heidän mukaansa strateginen johdon laskentatoimi ja strategia ylipäätään näyttelivät suurta roolia tämän kaltaisissa yrityksissä. He kuitenkin huomasivat tutkimuksessaan, että loppujen lopuksi päättäjien ajattelutapa määrittää sen, kuinka organisaatiossa strateginen johdon laskentatoimi omaksutaan. Bourdieu (1980, 55) jakoi ajattelutavat byrokraattisiin ja yrittäjä-henkisiin näkökulmiin. Näistä yrittäjä-henkiset omaksuivat strategisen johdon laskentatoimen hyvin. Tillmann ja Goddard (2008, 81-97) huomasivat tutkiessaan suuren monikansallisen organisaation strategista johdon laskentatoimea hieman vastakkaisia tuloksia. Kyseisellä yrityksellä oli käytössään strategisen johdon laskentatoimen keinoja, vaikka osa johtajista ei edes tuntenut strategisen johdon laskentatoimen termiä. Eli näitä yrityksessä käytettyjä keinoja ei osattu yhdistää strategisen johdon laskentatoimen keinovalikoiman alle. Tillmann ja Goddard korostivatkin johdon laskentatoimen olevan hyvin monimutkainen järjestelmä moderneissa monikansallisissa organisaatioissa. Heidän mukaansa näissä yhtiöissä jopa strategian käsite voidaan ymmärtää hyvin monin eriävin tavoin.

Aikaisemman kirjallisuuden pohjalta voidaan todeta, ettei ole mahdollista löytää täysin geneeristä kaavaa sille, minkälaisille yrityksille strateginen johdon laskentatoimi sopii ja minkälaiset yritykset sitä edes käyttävät. Strateginen johdon laskentatoimi ei ole yksiselitteinen käsite ja sitä voidaan toteuttaa organisaatioissa jopa organisaation itse sitä tietämättään. Kirjallisuuden pohjalta voidaan kuitenkin olettaa, että lähtökohtaisesti suuremmat yritykset ovat omaksuneet strategisen johdon laskentatoimen käyttöönsä paremmin, kuin pienet

yrietykset. Tämä siitäkin huolimatta, että strategisen johdon laskentatoimi on todettu olevan myös pienissä yrityksissä kannattavaa.

1.5. Tutkimusmenetelmä ja rakenne

Tutkielman aiheena oleva strateginen johdon laskentatoimi on käsitteenä monitulkintainen ja tästä syystä tutkimus on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Tutkimuksen aineisto on kerätty teemahaastatteluilla. Haastatteluihin osallistui kolme suomalaista elintarvikealalla toimivaa pk-yritystä, joiden liikevaihto oli vuonna 2016 12M€-24M€. Haastateltavat olivat yrityksensä talouspäälliköitä ja haastattelut toteutettiin Skypen tai puhelimen välityksellä kunkin haastattelun kestäen vajaan tunnin.

Taulukko 1. Tutkielman rakenne

Tutkimuskysymykset	Teoreettinen osuus	Empiirinen osuus
Minkälaisia johdon laskentatoimen keinoja suomalaiset elintarvikealan pk-yritykset käyttävät?	2.1., 2.2., 4.	5.2.
Mitä informaatiota käytetään strategisen päätöksen teon tukena ja miksi?	3.1.3.	5.2.3.
Kuinka päätöksenteossa käytettyä informaatiota kerätään?	2.1., 2.2.	5.2.3.

Tutkielman aluksi tarkastellaan käsiteltävää teoreettista viitekehystä strategisen johdon laskentatoimen sekä strategian osalta. Strategisessa tarkastelussa teorioita peilataan juurikin edellä rajattuun strategiseen päätöksentekoon. Tämän jälkeen tutkielmassa esitellään aiempia tutkimuksia strategisesta johdon laskentatoimesta, jossa on erilaisia näkökulmia tutkittavaan aiheeseen. Aikaisempien tutkimusten jälkeen tarkastelemme tutkimuksen menetelmiä sekä aineistoa, josta on helppo siirtyä tutkimuksen tuloksiin. Tutkielmassa kumuloituneet tulokset jäsennetään lopulta yhteen tutkimustuloksien jälkeen.

2. Johdon laskentatoimen näkökulma

Tässä luvussa tarkastellaan johdon laskentatoimea käsitteenä sekä syvennyttään perinteisen johdon laskentatoimen ja strategisen johdon laskentatoimen käsitteisiin syvemmin. Luvun tarkoituksena on tuoda molempien edellä mainittujen suuntausten ominaispiirteitä esille ja tarkastella aikaisemmassa kirjallisuudessa esitettyä kritiikkiä.

2.1. Johdon laskentatoimi ja perinteinen johdon laskentatoimi

Johdon laskentatoimi on toinen yrityksen laskentatoimen osa-alueesta (Kuvio 1). Sen tehtävänä on tuottaa informaatiota yrityksen johdolle niin päätöksentekoon kuin valvontaan. Johdon laskentatoimen tuottamaa informaatiota ovat yleisesti erilaiset tarkkailu- ja suunnittelulaskelmat, joihin kuuluvat esimerkiksi budjetointi, investointilaskelmat sekä myyntilaskelmat. Näiden raporttien ja analyysien lisäksi talousjohdon tehtävänä on johtaa yrityksen talousfunktiota sekä toimia talouden konsulttina muulle johdolle. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 14) Johdon laskentatoimi kattaa kaiken kerätyn informaation, oli se sitten kvalitatiivista tai kvantitatiivista informaatiota. Sitä ei ohjaa mitkään lait tai säädökset toisin kuin ulkoista laskentatoimea. Johdon laskentatoimi on siis yrityksen itsensä järjestettävissä. (Puolamäki 1998, 36)

Johdon laskentatoimi on kehittynyt 1800-luvun alun kirjanpidosta pienin askelin kohti nykyistä muotoaan. 1800-luvun lopulla kilpailu yritysten kesken koveni ja liiketoiminnan harjoittaminen monimutkaistui, mikä johti kustannuslaskennan syntyyn. (Belkaoui 1992, 5). Kustannuslaskenta onkin ollut hallitseva piirre johdon laskentatoimessa. 1960-luvulla Jacobsen (1960, 65) käytännössä rinnasti kustannuslaskennan ja johdon laskentatoimen käsitteet samaksi asiaksi. Kustannuslaskentaan syntyi ajanhengen mukaisesti toisistaan hieman poikkeavia sovellutuksia. Kuitenkin Johsonin ja Kaplanin (1987, 125) mukaan johdon laskentatoimessa ei tapahtunut 1920-luvulta 1980-luvulle juuri mitään oleellista muutosta, mikä kuvastaa johdon laskennan erittäin hidasta muutosta tuona aikana. Kyseisenä ajanjaksona tapahtui kuitenkin merkittäviä muutoksia yritystoiminnassa ja johtamismalleissa. Yritykset olivat siirtyneet tuotanto ja tuotesuuntautuneesta toiminnasta asiakassuuntautuneeseen liiketoimintaan, mikä asetti yrityksille täysin erilaiset haasteet. (Puusa, Reijonen, Juuti & Laukkanen 2014, 32) Laskentatoimen käytännöt kuitenkin pysyivät hyvin pitkälti muuttumattomina.

Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 37-40) listasivat johdon laskentatoimen tyypillisimmät laskelmat pääluokittain seuraavasti:

1. Kustannuslaskenta
2. Hinnoittelulaskelmat
3. Budjetit
4. Tulosityksikkölaskenta
5. Investointilaskelmat
6. Johdon laskentatoimen uudet alueet

Kustannuslaskennan pyrkimyksenä on kertoa tuotteen valmistuskustannukset. Tätä käytetään tuotannon suunnittelun apuna. Hinnoittelulaskelmat liittyvät osaltaan kustannuslaskentaan, jossa vertaillaan tuotantokustannuksien ja tuotteesta saatavan tavoitehinnan välistä suhdetta. Budjettien avulla taas seurataan asetettuja tavoitteita ja niiden toteutumista.

Tulosityksikköorganisaatiolla tarkoitetaan tilannetta, jossa yritys on hajautettu tulosityksikköorganisaatioon ja keskusjohdon päätöksentekovalta pyritty siirtämään oikeassa määrin tulosityksiköille. Laskenta tulosityksikköorganisaatiossa painottaa tulosityksikköjen kannattavuustavoitteiden saavuttamista. Investointilaskemissa sen sijaan pyritään selvittämään mahdollisten investointien kannattavuutta ja vertailemaan näitä keskenään. Viimeisenä tässä listauksessa on johdon laskentatoimen uudet alueet, jolla käytännössä tarkoitetaan strategista johdon laskentatoimea ja ympäristölaskentatoimea. Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 40) näkevät strategisen johdon laskentatoimen siis vain yhtenä osana kuudesta johdon laskentatoimen pääluokasta.

2.1.1. Perinteisen johdon laskentatoimen kritiikki

Kuten edellä mainitusta johdon laskentatoimen tyypillisimpien laskelmien listauksesta voidaan huomata, ovat nämä keinot keskittyneet yrityksen sisäiseen ja yhden vuoden aikavälin mittaamiseen. Guildingin ym. (2000, 113-135) mielestä juuri lyhyen aikavälin ja yrityksen sisäiseen informaatioon perustuva mittaaminen ovat perinteisen johdon laskentatoimen erottelevia tunnusmerkkejä, jotka korostavat ei-strategista ajattelutapaa. Johtamistutkija Henry Mintzberg (1987a, 25-32) korostaa strategian antavan yritykselle suunnan kohti sen tahtotilaa, vaikka yrityksen lähtötilanne olisikin kilpailijaa huonompi ja on näin yrityksen menestyksen mahdollistaja. Puusa ym. (2014, 98) kuvailee strategiaa muun muassa pitkänaikavälin suuntana

ja reseptinä menestykseen. Näiden pohjalta voidaan todeta, ettei lyhytjänteinen ja ei-strategisesti suuntautunut perinteinen johdon laskentatoimi tue yrityksen strategiaa. Perinteinen johdon laskentatoimi voi tämän perusteella olla yksi yrityksen heikomman menestyksen aiheuttaja.

Myös Johnson & Kaplan (1987, 22-30) esittivät useitakin kritiikin kohteita perinteiselle johdon laskentatoimelle. Ensimmäiseksi, laskentatoimi ei heidän mielestään ole kyennyt vastaamaan tuotantoteknologian nopeaan kehitykseen. Toiseksi, heidän moitteensa kohdistuu johdon laskentatoimen alisteiseen asemaan suhteessa ulkoiseen eli yleiseen laskentatoimeen. Tämä on heidän mielestään johtanut juuri lyhyen tähtäimen laskentaan. Kolmanneksi, he kritisoivat johdon laskentatoimen tutkijoiden olevan liian kaukana käytännöstä, jonka vuoksi yritys elämän muuttuneita trendejä ei pystytty riittävän hyvin seuraamaan. Neljänneksi, he kritisoivat laskentatoimen hidasta kehitystä, joka tässä tutkielmassa tuotiin jo aikaisemmin esille. Kaplan ei kuitenkaan jättänyt perinteisen johdon laskennan kritisointia tähän. Hänen mielestään perinteinen johdon laskenta keskittyy täysin väärin asioihin keskittyessään yrityksen tuloksiin ja tavoitteisiin. Kaplanin mielestä laskennan tulisi keskittyä prosesseihin, joita tulisi pyrkiä virtaviivaistamaan. (Kaplan 1995, 15-19)

Perinteisen johdon laskentatoimen tuottama informaatio on taaksepäin katsovaa, jolloin tiedon ajantasaisuus on selvästi ongelma. Yritykset eivät myöskään tunne heidän toimintaympäristöään riittävän hyvin, eikä perinteinen johdon laskentatoimi tuo tähän helpotusta. Strategiaprosessi jää myös auttamatta ulkopuoliseksi perinteisessä johdon laskentatoimessa. (Puolamäki 1998, 38-39) Kritiikki siis kohdistuu pääosin perinteisen johdon laskentatoimen puutteisiin tukea yrityksen strategiaa ja sopeutumista uusiin liiketoimintaympäristöön maailman muuttuessa. Johdon laskentatoimelta kaivataan pois yrityksen ulkopuolelta tulemistä ja pidemmän aikavälin sitoutumista laskentatoimen osalta. Näihin kritiikkeihin on pyritty vastaamaan strategisen johdon laskentatoimen keinoilla, joita tarkastellaan seuraavaksi.

2.2. Strateginen johdon laskentatoimi

Kiinnostus strategista johdon laskentatoimea kohtaan on kasvanut perinteisen johdon laskentatoimen kritiikin vuoksi (Cadez & Guilding 2008, 836). Strategisen johdon laskentatoimen termiä käytti ensimmäisen kerran Simmonds (1981, 26-29), joka keksi ottaa

huomioon kilpailija-näkökulman laskentatoimeen. Tämä oli täysin uutta ja erilaista mihin sisäiseen laskentaan painottunut johdon laskentatoimen doktriini oli tottunut. Kohti strategia-suuntautunutta laskenta-ajattelua ohjasi myös voimakkaasti informaatioteknologian sekä yrityksen toimintaympäristön suuret muutokset. Nämä asettivat laskentatoimen uudelleen arvioitavaksi. (Allen, 1986)

Cadez ja Guilding (2008, 837) toteavat tekstissään, että täysin vakiintunutta määritelmää strategiselle johdon laskentatoimen käsitteelle ei ole. Bromwich (1990, 27-46) määrittelee strategisen johdon laskentatoimen pitkántähtäimen arviointia kilpailijoiden ja markkinoiden kustannuksista, taloudellisen informaation hankkimista ja analysointia yrityksen ulkopuolelta sekä kilpailijoiden strategioiden analysointia. Järvenpää (1998, 116-117) pitää strategisen johdon laskentatoimen tarkoituksena tukea strategista päätöksentekoa auttaen niiden toteuttamisessa ja valvomisessa. Strateginen johdon laskentatoimi tuottaa informaatiota yrityksen ulkopuolelta tuotteista, kilpailijoista ja asiakkaista. Nämä johtavat hänen mukaansa tietä kilpailuetuun, joka on myös Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005, 40) tunnistama erityispiirre strategiselle johdon laskentatoimelle. Chenhall (2008 517-550) näkee strategisen johdon laskentatoimen siirtäneen johdon laskentatoimea selkeästi kohti strategiaa operationaalisen suuntautumisen sijaan. Myös hän korostaa laskennassa asiakkaita, kilpailijoita sekä prosesseja.

Yllä mainituista strategisen johdon laskentatoimen kuvailusta voidaan huomata, että näissä korostuvat yrityksen ulkopuolisen informaation tuottaminen sekä strategisten kilpailuetujen mittaaminen. Jotta määritelmät eivät jäisi kovin abstrakteiksi, ovat Cravens ja Guilding (2001, 95-124) koostaneet listan strategisen johdon laskentatoimen tekniikoiden pääkategorioista:

1. Kustannukset
2. Suunnittelu, kontrollointi ja valvonta
3. Strateginen päätöksenteko
4. Kilpailijalaskenta
5. Asiakaslaskenta

Näistä kategorioista kustannukset, suunnittelu, kontrollointi ja valvonta, sekä päätöksenteko ovat johdon laskentatoimen kirjallisuudessa tuttuja jo pitkältä ajalta. Kilpailijalaskenta ja asiakaslaskenta ovat sen sijaan tuoreita kategorioita, jotka korostavat entisestään strategista orientoituneisuutta. (Caldez & Guilding 2008, 839) Vaikka kolme ensimmäistä kategoriaa ovatkin tuttuja pidemmältä ajalta johdon laskentatoimen saralla, ovat kuitenkin näiden käyttämät tekniikat aidosti strategisesti orientoituneita. Tästä esimerkiksi suunnittelun,

kontrollin ja valvonnan kategorian keinoja ovat benchmarking sekä integroitu suorituksen mittaus. Benchmarkingin tavoite on vertailla itseään muihin kilpailijoihin ja usein pyrkii omaksumaan juuri parhaat käytännöt. Käytännössä pyritään siis oppimaan toisilta sekä tarkastelemaan kriittisesti omaa toimintaa. (Brownlie 1999, 88-95) Integroidussa suorituksen mittauksessa tarkoituksena on määrittää yrityksen suorituskykymittareita (Key Performance Indicators), joiden avulla toimintaa valvotaan. Mittarit kuvaavat usein prosesseja sekä eirahamääräistä tietoa. (Chenhall 2005, 395-422) Näiden pohjalta voidaan todeta, että kyseiset tekniikat ovat selkeästi strategisesti orientoituneita tekniikoita.

2.2.1. Strategisen johdon laskentatoimen viitekehys

Cadez ja Guilding (2008, 838) jaottelevat aikaisemman kirjallisuuden perusteella kaksi näkökulmaa jona strateginen johdon laskentatoimi voidaan nähdä. Ensimmäisessä näkökulmassa strateginen johdon laskentatoimi voidaan nähdä joukkona strategisesti orientoituneita laskennan tekniikoita. Toisessa näkökulmassa strateginen johdon laskentatoimi nähdään yrityksen laskentahenkilön osallistamisena yrityksen strategiseen päätöksentekoprosessiin. Tämän jaottelun lisäksi Guilding ym. (2000, 113-135) määrittivät kriteerit tekniikoille, joita voidaan kutsua strategiseksi johdon laskentatoimeksi. Näiden tekniikoiden kriteerinä olivat laskennan ulospäin-suuntautuneisuus ja/tai tulevaisuus-suuntautuneisuus, sekä keskittyminen pidempään aikaväliin.

Tähän tutkielmaan strategisen johdon laskentatoimen teoreettiseksi viitekehyykseksi valikoitui edellä ensiksi mainittu näkökulma, jossa strateginen johdon laskentatoimi nähdään joukkona strategisesti orientoituneita laskennan tekniikoina. Myös ulospäinsuuntautuneisuuden, tulevaisuus-orientoituneisuus sekä pitkäjänteisyyden kriteerit kuuluvat tämän tutkielman teoreettiseen viitekehyykseen. Näihin päädyttiin seuraavista syistä; näkökulma sekä kaksi edellä mainittua kriteeriä täydentävät toisiaan. Mikäli jokin laskennan tekniikka täyttää nämä kriteerit, on se silloin strategisen johdon laskennan tekniikka. Tämä taas johtaa siihen, että näiden tekniikoiden yhdistyessä ne muodostavat strategisesti orientoituneita laskennan tekniikoita, mikä on ensimmäisen näkökulman mukaisesti määritelmä strategiselle johdon laskentatoimelle. Näin ollen näkökulma ja kriteerit luovat keskenään loogisen symbioosin, eivätkä taistele toisiaan vastaan. Näkökulma ja kriteerit ovat myös riittävän yksinkertaisia, minkä johdosta haastateltavien yritysten moniulotteinen tietoa heidän laskentatoimesta voidaan helposti jäsentää selkeämpään muotoon.

2.2.2. Strategisen johdon laskentatoimen kritiikkiä

On selvää, että mikään tekniikka tai koulukunta ei voi olla paras tai toimivin vaihtoehto jokaisessa yrityksessä. Tähän ei tee poikkeusta myöskään strategisen johdon laskentatoimi. Järvenpää (1998, 114) ottaa kantaa strategisen johdon laskentatoimen kyvykkyyteen strategisessa päätöksenteossa. Hänen mukaansa omanlaisensa ad hoc-informaation tarve tulee olemaan läsnä tulevaisuudessakin osana strategista päätöksentekoa, mihin strategisen johdon laskentatoimen järjestelmät eivät parhaalla tavalla sovellu. Toisin sanoen tulevaisuudessa tarvittavan ad hoc-informaation tarve ja strategisen johdon laskentatoimen luonteet ovat erilaiset. Strategisen johdon laskentatoimi on myös usein työläämpää kuin perinteinen johdon laskenta. Tähän viittaa esimerkiksi Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 163), kun he käsittelevät toimintolaskentaa, joka voidaan lukea yhdeksi strategisen laskennan keinoksi. Strategisen johdon laskenta ei myöskään sovellu kaikkiin tilanteisiin, eikä se yhtenä formaalina laskentajärjestelmänä todennäköisesti pysty ratkaisemaan kaikkia ongelmia, kuten ei mikään muukaan järjestelmä (Otley 1978, 122).

Ongelmaksi on myös nostettu laskentahenkilöiden heikko strateginen osaaminen, minkä johdosta heidän on vaikea osallistua strategiaprosessiin (Roslender 1995, 45). Tällöin on myös loogista olettaa, että laskentahenkilöiden on vaikea kehittää strategiaa tukevia järjestelmiä, mikäli heillä ei ole osaamista eikä tietoa strategiasta. Teknisesti oleellisimpana ongelmana Järvenpää (1998, 125) pitää valtavan suuria vaatimuksia informaatiolle sekä sen tuotos-panos suhteelle. Tämänkin johdosta voidaan päätellä, että esimerkiksi ei-taloudellisen informaation keräämisestä ja valvonnasta koituvat kustannukset voivat olla hyvin suuria. Tämä pakottaa miettimään, onko mittari todella sen arvoinen.

3. Strateginen näkökulma

Tämän tutkielman strategista näkökulmaa kuvataan kontingenssi- ja Upper echelon –teorian avulla. Näitä teorioita tarkastellaan strateginen päätöksenteko ja strateginen johdon laskentatoimi silmällä pitäen, jotka ovat rajattu tässä tutkielmassa tarkastelun kohteeksi. Seuraavaksi tutustutaan kontingenssiteoriaan, jonka jälkeen on vuorossa Upper echelon –teoria. Lopuksi määrittelemme strategisen päätöksenteon käsitteen.

3.1.1. Kontingenssiteoria

Kontingenssiteorian mukaan organisaatioille ei ole olemassa yhtä oikeaa organisaatorakennetta, vaan rakenteen tulee sopeutua yksilöllisesti ympäristön ominaisuuksien mukaan (Puusa ym. 2014, 11). Organisaation suoritus riippuu tällöin siis sen toimintakontekstin ja rakenteen välisestä suhteesta (Drazin & Van de Ven 1985, 514). Näiden tulkintojen pohjalta voidaan todeta, että organisaation toimintaympäristöllä on suuri merkitys siihen, kuinka heidän tulisi organisoida. Esimerkiksi hyvin dynaamisessa ja innovatiivisessa ympäristössä toimivan yrityksen ei välttämättä kannata organisoida samoin kuin vakaassa tuotantoteollisuudessa toimivan yrityksen. Tämä on myös huomion arvoinen asia yrityksen laskentajärjestelmää valittaessa. Tehokkain organisointumuoto onkin sellainen, joka on yhteneväinen ympäristön vaatimuksien kanssa (Burns & Stalker 1961). Yrityksen organisointumiseen vaikuttavia tekijöitä määriteltäessä puhutaan kontingenssitekijöistä.

Kontingenssiteoria on ollut selvästi käytetyin näkökulma organisaatorakenteiden tulkinnassa, kun on tutkittu johdon laskentatoimen käyttöä yrityksissä (Dent 1990, 3). Kontingenssiteoria valittiin näkökulmaksi myös tähän tutkielmaan. Perustelut kontingenssiteorian valinnalle ovat hyvin yksinkertaiset. Samoin kuin yrityksen organisointumiselle, niin ei myöskään johdon laskentajärjestelmälle ole yhtä oikeaa järjestelmää, eli tämä tulee siis valita yrityksen kohtaamaan ympäristön, sekä yrityksen rakenteen mukaan. (Otley 1980, 413) Nämä huomioon otettavat muuttujat ovat pitkälti vaikuttamassa myös strategisen johdon laskentatoimeen, mutta eivät kuitenkaan toimi täysin määrittävinä tekijöinä (Järvenpää 1998, 27. Organisaation rakennetta suunniteltaessa tulee keskittyä kokonaisuuteen, eikä yksinomaan johonkin yksittäiseen kontingenssitekijään (Kalkhouran, Rasid, Sofian & Nedae 2015, 45-46).

Useimmissa kontingenssiteoriaa strategisena viitekehyksenä käytetyissä johdon laskentatoimen tutkimuksissa on käytetty samoja kontingenssitekijöitä. Näitä tekijöitä ovat yrityksen koko, yrityksen ulkoinen ympäristö sekä teknologia. (Ahmad 2013, 236-249) Näillä tekijöillä pystytään selvästi erottelamaan yrityksen kohtaamista haasteita ja vaatimuksia. Toisaalta näiden tekijöiden ulkopuolelle jää erityisesti pk-yrityksissä vallitseva toimitusjohtajan suuri merkitys päätöstenteeossa (Sorooshian, Norzima, Yusof, & Rosnah 2010, 923). Tähän puutteeseen pyrkii vastaamaan seuraavaksi käsiteltävä Upper echelon –teoria.

3.1.2. Upper echelon –teoria

Quttainah (2015, 171) kuvailee johtamisen keskeiseksi teemaksi selvittää, kuinka strateginen päätöksenteko mahdollistaa toisten yritysten paremman suoriutumisen kuin toisten. Toisin sanoen se selittää miksi toiset yritykset pystyvät tekemään parempia päätöksiä kuin toiset. Päätöksien onnistumisessa yrityksen ylimmällä johdolla on merkittävä rooli, nimittäin he tekevät nämä päätökset. Tämän pohjalta on kehitetty Upper echelon –teoria.

Upper echelon -teoriassa on kyse siitä, että strategisten päätösten merkittävimpänä ajurina on päättävän johdon tausta ja luonteenpiirteet (Hambrick & Mason 1984, 193). Eli näin ajateltuna yrityksen toiminta heijastaa ylimmän johdon päätöksien kautta heidän kokemuksiaan ja arvojaan. Kalkhouran ym. (2015, 47) nostavat esiin kaksi upper echelon –teoriaa kuvaavaa pääperiaatetta. Näistä ensimmäinen on oletus siitä, että johtajat toimivat siten, kuinka he itse tulkitsevat kyseisen strategisen tilanteen. Toisena oletuksena on, että nämä tulkinnat ovat yhtälö johdon persoonallisuudesta, kokemuksista ja arvoista.

Yllä mainitut oletukset herättävät kysymyksiä. Tehdäänkö päätökset yrityksissä pohjautuen kerättyyn faktaan neutraalilta pohjalta vai sekoittavatko päättävän johdon oma arvomaailma ja mielipiteet päätöksiä? Vaikuttavatko yrityksen johdon henkilökohtaiset mielipiteet myös yrityksen käyttämään laskentajärjestelmään? Mikäli yritysjohto ei ole itse kiinnostunut laskentatoimen vaikutuksesta liiketoimintaan, eikä halukas sitä kehittämään, on tämä oletus Upper echelon –teorian pohjalta mahdollinen.

Upper echelon –teoria korostuu erityisesti pk-yritysten toiminnassa. Pk-yritykset ovat usein yrittäjävetoisia tai vahvasti ulkopuolisen toimitusjohtajan varassa. Näin ollen heidän toimillaan ja päätöksillään on suuri merkitys yrityksen toimintaan. Tutkielman näkökulmasta asetelma on myös selvä. Mikäli henkilö, joka vastaa yrityksen johdon laskentatoimesta, ei ole laskentatoimi-

orientoitunut tai aiheeseen perehtynyt, eivät myöskään yrityksen laskentajärjestelmät ole todennäköisesti kovinkaan kehittyneitä. Vahvistusta tälle pohdinnalle tuo Hieblin (2014, 228-238) toteuttama tutkimus. Siinä kävi ilmi, että yrityksen päättävän johdon ominaispiirteet vaikuttavat merkittävästi yrityksen laskentajärjestelmän valintaan. Samassa tutkimuksessa todettiin myös toimitusjohtajan koulutustason vaikuttavan paljon yrityksen laskentajärjestelmään.

3.1.3. Strateginen päätöksenteko

Tässä kappaleessa määrittelemme strategisen päätöksenteon. Yrityksissä tehdään päivittäin monia päätöksiä. Nämä päätökset ovat eritasoisia, joista osa on merkittäviä ja osa vähemmän merkittäviä yrityksen suunnan kannalta. Strategisella päätöksenteolla tarkoitetaan päätöksiä, jotka vaikuttavat merkittävästi yrityksen suuntaan (Eisenhardt & Zbaracki 1992, 17).

Clark ja Maggitti (2012, 1170) listasivat aiempiin tutkimuksiin pohjautuen seitsemän ominaisuutta, jotka erottavat strategisen päätöksenteon muunlaisesta päätöksenteosta. Näitä strategisen päätöksenteon tunnusmerkkejä olivat päätöksien tärkeys, kiireellisyys, monimutkaisuus, epävarmuus, monitulkintaisuus, kesto, sekä päätöksentekotiimin muodostaminen. Tästä listauksesta voidaan päätellä, että strateginen päätöksentekoprosessi sitoo paljon yrityksen resursseja ja päätöksentekoon valmistaudutaan huolella. Tähän prosessiin oleellisesti osallistuu myös johdon laskentatoimi. Johdon laskentatoimi tarjoaa informaatiota päätöksenteon tueksi, vähentää päätöksenteon subjektiivisuutta, sekä parantaa sisäistä ja ulkoista kommunikointia (Costantin & Gornea 2012, 7).

Strateginen päätöksenteko kuuluu pääsääntöisesti yrityksen ylimmälle johdolle päätöksen merkittävyyden takia. Strategiseen päätöksentekoon osallistuu aina useampi ihminen joko suoraan tai välillisesti. Kirjallisuudessa on käytetty termiä ”Top Management Teams” eli ylinjohto, jolla kuvataan varsinkin suurempien yritysten strategisia päätöksiä tekevää joukkoa. (Quttainah 2015, 171) Yksi strategista päätöksentekoa hyvin kuvaava piirre on myös sen ajallinen kesto. Eisenhardtin (1989, 549-567) tekemässä tutkimuksessa pyrittiin selvittämään strategisen päätöksentekoprosessin kestoa. Tutkimuksessa selvisi, että nopeimmat prosessit kestivät vain alle neljä kuukautta, kun yleisin prosessin läpimenoaika oli kuudesta kuukaudesta vuoteen. Nämä tulokset koskivat erityisesti suuria organisaatioita, mutta tutkimuksen tulokset

toimivat hyvin kuvaavana esimerkkinä pitkistä läpimenoajoista myös pk-yritysten näkökulmasta.

Ehkä tärkein strategista päätöksentekoa kuvaava piirre on sen monitulkintaisuus. Strategisessa päätöksessä tehdään nykyhetkessä päätös, jonka vaikutukset voivat olla nähtävissä vasta useiden vuosien päästä. Oikean päätöksen tekemiseen vaikuttaa moni muuttuja, joita ei välttämättä osata edes vielä tiedostaa päätöstä tehdessä. (Clark & Maggitti 2012, 1170) Oli päätös mikä hyvänsä, se kohdistuu aina tulevaan aikaan. Tulevaisuutta ei tunnetusti pystytä ennustamaan, joten siihen liittyy aina epävarmuutta. Tämä asettaa myös johdon laskentatoimelle erityisiä haasteita. Yhtäältä sen odotetaan tuottavan tulevaisuuteen suuntautunutta informaatiota, mutta toisaalta näiden ennustusten tekeminen on erittäin haastavaa.

4. Elintarvikealalla toimivien pk-yritysten talousjohtamisen käytännöt

Tässä luvussa esitellään tutkimuksen aineisto, joka pohjautuu haastateltujen yritysten vastauksiin. Luvussa kerrotaan myös tutkimusmenetelmistä ja tutkimuksen tuloksista. Tässä luvussa haastattelut on kirjoitettu referoivaan tyyliin auki, jonka jälkeen näiden tulokset on analysoitu ja vedetty yhteen johtopäätöksissä.

4.1. Tutkimusmenetelmät ja aineisto

Aineistonkeruumenetelmäksi valittiin teemahaastattelu, joka luetaan kvalitatiiviseksi eli laadulliseksi tutkimusmenetelmäksi. Kvalitatiivinen tutkimus voidaan nähdä pelkistetyimmillään ei-numeeriseksi aineiston kuvailuksi (Uusitalo 1991, 79). Sen tavoitteena on kuitenkin selittää ilmiöitä tai tapahtumaketjuja, koska todennäköisyydet eivät riitä laadullisten vastausten johtolangoiksi, kuten kvantitatiivisessa tutkimuksessa (Alasuutari 1999, 38-39). Tutkimuksessa käytetyt määritelmät ovat moniulotteisia, ja tästä syystä teemahaastattelu aineistonkeruumenetelmänä on oiva työkalu. Teemahaastattelussa kyetään keskustelemaan aiheesta haastateltavan kanssa, jolloin voidaan varmistaa, että määritelmien väärinymmärryksiltä vältytään. Teemahaastattelussa haastattelun teemat on valmiiksi valikoitu ja nämä perustuvat jo aiheesta tiedettyihin ilmiöihin (Tuomi & Sarajärvi 2009, 75). Laadullisten tutkimusmenetelmien avulla kyetään saamaan syyllisempää informaatiota tutkittavasta aiheesta, kuin kvantitatiivisilla tutkimusmenetelmillä (Metsämuuronen 2006, 88). Tämä oli myös yksi merkittävä tekijä, laadullisten tutkimusmenetelmien valintaan tutkielman tutkimusmenetelmäksi.

Aineisto on kerätty teemahaastatteluin Skypein, sekä puhelimen välityksellä. Haastatteluiden keskimääräinen kesto oli noin 45 minuuttia. Haastatteluihin valittiin rajauksen mukaisesti kolme elintarvikealalla toimivaa yritystä, joiden liikevaihto oli vuonna 2016 12-24 miljoonaa euroa, keskiarvon ollessa noin 18 miljoonaa euroa. Yritysten palkkalistoilla oli keskimäärin noin 120 työntekijää. Yhtiöiden taseiden keskimääräinen arvo oli noin 11 miljoonaa euroa. Kaikki yritykset kuuluvat toimialaan, joka valmistaa ruokatuotteita. Haastatteluihin osallistuivat yritysten talouspäälliköt, jotka vastasivat yrityksen talousfunktion järjestämisestä.

Haastatteluiden tavoitteena oli selvittää kyseisten yritysten käyttämiä johdon laskentatoimen keinoja, minkälaista informaatiota he käyttävät päätöksenteon tukena ja kuinka he keräävät tätä informaatiota. Haastattelussa pyrittiin myös selvittämään aikaisemmin mainittujen strategisten näkökulmien, kontingenssi- ja Upper echelon –teorioiden vaikutusta näihin vastauksiin. Tämän vuoksi haastattelun runko perustui varsinaisen johdon laskentatoimen teeman lisäksi myös yrityksen ominaisuuksiin ja toimintaympäristöön sekä haastateltavan taustoihin.

4.2. Haastatteluiden tulokset

Haastatteluiden tulokset käsitellään haastattelurunon mukaisesti teemoittain. Ensimmäinen käsitelty teema pyrki kuvaamaan haastateltavien taustoja. Tämän teeman vastauksia peilataan Upper echelon –teorian läpi. Upper echelon –teorian mukaan päättäjän päätöksiin vaikuttaa oleellisesti hänen kokemukset, arvot ja mielipiteet. Toisena teemana oli yrityksen ominaisuuksien ja taustojen selvittäminen. Näitä vastauksia tarkastellaan kontingenssiteoriaa silmällä pitäen. Tässä teoriassa organisaation- ja laskentajärjestelmän rakenteen määrittää yrityksen toimintaympäristön sekä liiketoiminnan ominaisuudet. Kolmannessa teemassa käsitellään varsinaista yrityksen talousjohtamista ja johdon laskentatoimea. Tämän kolmannen teeman kysymyksillä pyrittiin selvittämään varsinaisia vastauksia tutkimuskysymyksiin, kahden ensimmäisen teeman tarjoten selityksiä näille vastauksille. Yritykset ovat nimetty seuraavasti. Yritys 1, Yritys 2 ja Yritys 3. Taluspäälliköt ovat nimetty edustamansa yrityksen numeron mukaisesti.

4.2.1. Haastateltavien taustat

Haastateltavat olivat yritystensä taluspäälliköitä tai vastaavalla nimikkeellä toimivia henkilöitä, jotka vastasivat yritystensä taloudenpidosta. Heistä kaikki kuuluivat yritystensä johtoryhmään ja olivat näin mukana päätöksenteossa omalta osaltaan. He vastasivat toiminnastaan suoraan toimitusjohtajalle ja he olivat näin ollen korkein taho, joka vastasi yritysten talousfunktion järjestämisestä. Taulukossa 2. on kuvailtu haastateltavien taustoja.

Taulukko 2. Haastateltavien taustat

	Taluspäällikkö 1	Taluspäällikkö 2	Taluspäällikkö 3
Koulutus	KTM, pääaineena laskentatoimi	Taloushallinnon tradenomi	Kauppapilaitos + taluspäällikkö-kursseja
Työvuodet yrityksessä	5 vuotta	2,5 vuotta	noin 30 vuotta
Työtehtävät	Talousasiat eli rahoitus, budjetointi, kustannuslaskenta, alustava kirjanpito, rahaliikenne, reskontra, hinnoittelu	Kirjanpito, tilinpäätökset, johtaminen, reskontra, budjetointi, investointilaskelmat	Kirjanpito, reskontra, maksuliikenne, luotonvalvonta, palkanlaskenta, budjetointi
Omistukset yrityksestä	Kyllä	Ei	Ei

Jokaisella haastateltavalla taluspäälliköllä oli taustalla alaan liittyvä kaupallinen koulutus, joskin koulutustasot vaihtelivat. Taluspäällikkö 3 oli suorittanut kauppaopiston, jonka jälkeen hän oli suorittanut myös erilaisia taluspäällikkö-kursseja myöhemmin. Taluspäällikkö 2 oli suorittanut ammattikorkeakoulussa taloushallinnon tradenomin tutkinnon ja taluspäällikkö 1 oli kauppatieteiden maisteri, pääaineenaan laskentatoimi. Kaikilla haastateltavilla oli myös aikaisempaa työkokemusta laskentatoimen alaan liittyvistä tehtävistä ennen nykyistä nimikettä. Tämä työkokemus saattoi olla noin kymmenestä vuodesta useampaan kymmeneen vuoteen haastateltavan iästä riippuen. Taluspäälliköt 1 ja 2 olivat olleet yrityksessä muutaman vuoden, kun taas taluspäällikkö 3 oli ollut saman yrityksen palveluksessa jo kymmeniä vuosia.

Haastateltavien työtehtävät organisaatiossa oli myös melko samankaltaiset yrityksestä riippumatta. Taluspäällikkö 2 kertoi työtehtäviinsä kuuluvan vastaaminen yrityksen kirjanpidosta, tilinpäätöksestä, reskontrasta, budjetoinnista ja talousfunktion johtamisesta. Hän kertoi myös tekevänsä investointilaskelmia, kun näille on tarve. Hänen alaisuudessaan on taloushallinto, joka auttaa kirjanpidossa ja reskontran hoidossa. Taluspäällikkö 3:n työnkuvaus oli pitkälti samankaltainen. Hän totesi työtehtäviinsä kuuluvan kirjanpidon, reskontran, maksuliikenteen ja luotonvalvonnan hoitamisen, eli toisin sanoen hän johti taloushallintoa. Tämän lisäksi hän kertoi tekevänsä budjetoinnit ja hoitavan palkanlaskennan. Hän kertoi työnkuvansa olevan hyvin monipuolinen, eikä osannut nimetä kaikkia työtehtäviään. Viimeisen haastateltava taluspäällikkö 1 kuvasi työtehtäviään myös samansuuntaisesti, joskin hän nimesi työtehtäviään monipuolisimmin. Hänen työtehtäviinsä kuului rahoituksen hoito, budjetointi, kustannuslaskenta, alustava kirjanpito, reskontran hoito, kassabudjetointi ja

hinnoittelu. Hän vastasi myös yrityksensä tietohallinnosta. Taluspäällikkö 1 omistaa yrityksestä pienen osan, jonka hän koki lisäävän sitoutuneisuutta yritykseen. Kahdella muulla taluspäälliköllä ei ollut yrityksestä omistusta.

Kaikkien haastateltavien taluspäälliköiden työtehtäviin kuuluivat siis ainakin taloushallinnosta vastaaminen ja budjetointi. taluspäällikkö 2:n työtehtäviin ei juurikaan kuulunut johdon laskentatoimen työtehtävät ja taluspäällikkö 3:n työtehtäviin nämä kuuluivat vain melko vähäisessä määrin. Taluspäällikkö 1:n työtehtäviin johdon laskentatoimen käytännöt kuuluivat kuitenkin oleellisesti. Kaikkien taluspäälliköiden taustalla oli suhteellisen vahva laskentatoimen, joko koulutuksen tai työn puolesta mutta painotus näissä oli selkeästi yleisessä laskentatoimessa.

4.2.2. Yritysten liiketoiminta ja toimintaympäristö

Kaikki haastateltavat yritykset siis kuuluivat ruokatuotteita valmistaviin yrityksiin. Samasta toimialaluokituksesta huolimatta haastateltavat yritykset eivät olleet keskenään suoria kilpailijoita, koska heidän tuotteensa olivat toisistaan poikkeavia. Kaikki yritykset ovat toimineet markkinoilla jo vuosikymmenien ajan ja kaksi näistä yrityksestä on perheyrityksiä. Yritysten taustaa on kuvattu taulukossa 3.

Taulukko 3. Yritysten taustat

	Yritys 1	Yritys 2	Yritys 3
Liiketoiminta	Leipomo- ja kahvila liiketoimintaa, joista leipomo selvästi suurempi.	Leipomo- ja kahvila liiketoimintaa, joista leipomo suurempi.	Elintarvikkeiden sopimusvalmistaja
Toimiala	Kaksi suurta toimijaa, sekä useita pienempiä toimijoita. Kilpailtu ja matalakatteinen. Toimiala vakaa, vaihtelevia trendejä lukuun ottamatta.	Leipomoala vakaa ja korkea katteinen. Kahvilat herkempiä suhdanteille.	Haastava ja kilpailtu toimiala, jossa suuret keskusliikkeet omaavat suuren neuvotteluvoiman. Matalakatteinen ja vakaa.
Taloudfunktio	Hoitaa talousasiat yksin. Kirjanpito ulkoistettu tilitoimistolle.	Kolme työntekijää taluspäällikön lisäksi. Ei ulkoistettuja palveluita.	Kaksi työntekijää taluspäällikön lisäksi. Ei ulkoistettuja palveluita.
Päätöksentekoprosessi	Päätökset tapahtuvat yhdessä eri osastojen ja johdon välillä.	Päätökset tekevät johtoryhmä ja suurimmat päätökset hallitus.	Päätökset tekevät johtoryhmä ja suurimmat päätökset hallitus.

Yritysten 1 ja 2 liiketoiminta koostuu leipomo- ja kahvila toiminnoista. Nämä yritykset eivät kuitenkaan kilpaile keskenään, koska he eivät valmista samoja tuotteita. Näistä yritys 2:n talouspäällikkö kertoo leipomon ja kahvilan suhteen olevan selkeä, mutta he hakevat näiltä erilaisia asioita. Liikevaihdoltaan leipomo on selvästi kahvilaliiketoimintaa suurempi. He myös odottavat leipomoliiketoiminnan kasvavan enemmän viennin avulla, kun taas kahvilalta odotetaan maltillisempaa kasvua. Yrityksen 1 talouspäällikkö on myös samoilla linjoilla. Hän pitää kahviloita lähinnä tukitoimintoina leipomotuotteiden muodostaessa hyvin suuren osan liikevaihdosta. Heidän tuotekategoriasta erityisesti kaksi nousee ylitse muiden liikevaihdon muodostajana. Yritys 3 toimii elintarvikkeiden sopimusvalmistajana. Heidän liiketoimintansa perustuu siihen, että he valmistavat asiakkaille tuotteita heidän toivomuksestaan. Heillä on oma tuotekehitys, joka kehittää tuotteet mutta lopulta asiakas omistaa nämä tuotteet. Tämä yritys myy tuotteitaan käytännössä yrityksille, eikä suoraan kuluttajalle. Myös kahden muun yrityksen myynti koostuu pitkälti yritysten välisestä kaupasta.

Taluspäällikköjen toimintaympäristöjen kuvaukset olivat osittain yhteneviä ja osittain ristiriitaisia keskenään. Taluspäällikkö 1 kuvailee toimialalla olevan kaksi selvästi suurinta toimijaa, mutta näiden lisäksi on paljon pienempiä toimijoita. Hän pitää alaa hyvin kilpailtuna ja matalakatteisena, joskin heidän kannattavuutensa on keskiarvoa parempi. Myös taluspäällikkö 3 on samoilla linjoilla edellisen kanssa. Hän kuvaa toimialaa myös hyvin kilpailuksi, jossa suuret keskusliikkeet ovat hyvin merkittäviä toimijoita. Hän pitää toimialaa haastavana ja matalakatteisena. Hänen mukaansa pitkät asiakassuhteet ovat auttaneet selviytymistä tällä haastavalla toimialalla. Taluspäällikkö 2 kuvaa leipomotoimialaa päinvastoin. Hän kokee katteiden olevan korkeat, eikä suorilla kilpailijoilla ole monia, koska heidän tuotteensa ei ole sellaisenaan kovin yleinen. Hänen mukaansa kahvilatoiminta reagoi leipomotoimintaa herkemmin suhdanteille, mutta paikallinen tunnettuus auttaa laskusuhdanteissa. Kaikki taluspäälliköt pitävät toimialaa kuitenkin suhteellisen vakaana, johon suhdanteet eivät juurikaan vaikuta vientitoimintaa lukuun ottamatta. Ruokaa pitää syödä lamasta riippumatta, minkä vuoksi lama ei vaikuta tähän toimialaan ainakaan merkittävästi. Taluspäällikkö 3 kuitenkin kertoo laman vaikuttavan positiivisesti myyntiin, koska ihmiset syövät tällöin enemmän kotonaan, kuin ravintoloissa. Kaksi taluspäällikköä nostavat esille myös ruokatrendit, jotka voivat aiheuttaa epävakautta toimialalla. Taluspäällikkö 1 nosti esimerkiksi ruoka-aine allergioiden huomioivat elintarvikkeet. Hän kertoo myös paikallisuuden olevan vaikuttava tekijä, eli pelkästään Suomen sisällä erilaiset tuotteet menevät eri paikkakunnilla paremmin kaupaksi. Toimintaympäristö voidaan siis olettaa olevan kilpailtu ja

pienikatteinen, mikäli tuote ei ole muista selkeästi poikkeava. Vastausten perusteella toimialan voidaan olettaa olevan vakaa, johon suhdanteet eivät helposti vaikuta. Toisaalta erilaiset ruokatrendit voivat heilauttaa markkinasuuntauksia nopeastikin.

Haastattelussa kartoitettiin myös yritysten taloushallinnon organisointia ja päätöksentekoprosessia. Haastateltavien yritysten talousfunktioiden järjestelyissä ei ollut suuria poikkeavuuksia. Yritys 2:n talousfunktiossa työskenteli kolme henkilöä taluspäällikön lisäksi, sekä tietohallinnon työntekijä. Nämä työntekijät hoitavat reskontran, palkanlaskun ja tietohallinnon. Tämä on haastatelluista yrityksistä suurin talousfunktio. He eivät käytä ulkoisia talouden palveluita, vaan hoitavat kaiken kirjanpidosta ja palkanlaskusta lähtien itse yrityksen sisällä. Yrityksessä 2 talouspuoli on pelkästään taluspäällikön hoidettavana. Hän kertoi hoitaneensa aikaisemmin kaiken muun ohella myös henkilöstöhallinnon, mutta ajan puutteen vuoksi tähän palkattiin oma henkilö. Hän tekee yritykseen alustavan kirjanpidon ja lopun hoitaa tilitoimisto. Muita ulkopuolisia palveluita talouden asioissa he eivät käytä. Yritys 3:ssa taluspäällikön lisäksi talousosastolla on töissä kaksi muuta henkilöä, jotka hoitavat reskontraa. Hekään eivät käytä ulkopuolisia palveluita, vaan hoitavat kaiken itse. Haastateltavien yritysten talousosastoilla ei viime vuosina ole tapahtunut suurempia muutoksia. Yritys 2:sta on henkilöstövähennyksen johdosta jouduttu irtisanomaan yksi henkilö. Kahden muun yrityksen talousfunktio on pysynyt viime vuodet kuitenkin samalla kokoonpanolla, mutta taluspäällikkö 3 ottaa tähän kantaa pitkällä kokemuksellaan:

”Kyllähän tuo tietotekniikka on helpottanut tosi paljon tätä talouspuolta... Meilläkin on tosi paljon asiat muuttunut sähköiseksi. Tätä mä halusinkin, että nää rutiinihommat tulis automaattiseksi, niin pystyttäis keskittymään enemmän asioiden analysointiin.” (Taluspäällikkö 3)

Yritysten päätöksentekoprosessia kuvattiin jokaisessa yrityksessä suhteellisen samankaltaisesti. Jokaisessa yrityksessä päätökset tehdään käytännössä johtoryhmässä, mutta kaikista suurimmat päätökset esimerkiksi suurista investoinneista tehdään yritysten hallituksessa. Yritykset 2 ja 3 eivät juurikaan avanneet tämän enempää yritysten päätöksentekoprosessia. Taluspäällikkö 1 avasi kuitenkin yrityksensä päätöksentekoprosessia seuraavasti:

”Siinä on varmaan opittu siitäkin asiasta jonkun verran, että nykyään se aika paljon enemmän pyritään lähtemään siitä tekopäästä ja keskustelemaan aika paljon siellä tekopäässä siitä asiasta ensin... Mitä tulee ottaa huomioon, kun investointia tehdään varsinkin, kun tänne tehtiin

iso koneinvestointi, niin olihan meillä tiettyjen laitteiden kanssa ongelmia ja niitä ei ihan samanlaisiksi tuotteita saatu vieläkään kaikilta osin. Että niin kun se on hirveen tärkeä, että tällä toimialalla ymmärretään sitten se tota kokonaisuus, kun investoidaan... Ettei tuotteen laatu sitten muutu. Siinä joudutaan käymään niin tekijöiden, kun laatu-ihmisten kanssa ja sitten myös toki rahoituksella ja teknisyydellä on ne omat puolensa.” (Taluspäällikkö 1)

Tämän yrityksen päätöksentekoprosessi oli siis kehittynyt koettujen tilanteiden mukaisesti, jossa otetaan mukaan yrityksen eri osa-alueiden työntekijöitä mukaan. Päätöksenteossa on siis kerätty yrityksen sisältä oman investointeja koskevan toiminnon asiantuntijoiden mielipiteitä, jotka päättävä johto nivoo yhteen ja tekee päätöksensä.

4.2.3. Yritysten talusjohtaminen

Kuten aikaisemmin haastateltavien taustoista selvisi, niin kaikilla haastateltavilla on kaupallinen koulutus ja työkokemusta laskentatoimen alalta. Tämän teeman kysymyksissä lähdettiin siitä huolimatta hyvin perusasioista liikkeelle. Taluspäälliköiltä kysyttiin, onko johdon laskentatoimi ja strateginen johdon laskentatoimi käsitteinä tuttuja. Käsitteet eivät olleet täysin itsestään selviä kaikille vastaajille. Taluspäällikkö 1:lle molemmat käsitteet olivat hänen mukaansa hyvinkin tuttuja. Taluspäällikkö 3 totesi joskus kuulleen näistä käsitteistä. Taluspäällikkö 2:lle johdon laskentatoimen käsite oli tuttu ja strategisesta johdon laskentatoimesta hän totesi:

”Joo... Tämä taitaa olla tuttu kouluvuosilta, mutta eipä tästä [strategisesta johdon laskentatoimesta] juurikaan kuule työelämässä puhuttavan.” (Taluspäällikkö 2)

Tämän kysymyksen jälkeen haastattelussa siirryttiin selvittämään yritysten johdon laskentatoimen tekniikoiden käytäntöjä. Haastattelussa pyydettiin taluspäälliköitä kertomaan omin sanoin, minkälaisia johdon laskentatoimen tekniikoita, prosesseja ja käytäntöjä heidän yrityksissään on käytössä. Vastauksissa oli nähtävissä keskenään samanlaisia käytänteitä, mutta myös selkeitä eroavaisuuksia. Taluspäällikkö 2 taustoittaa vastaustaan sillä, että kyseessä on yritys, jossa asiat on tehty pitkään samalla tavalla ja hän kertoo heti aluksi, että johdon laskentatoimessa on hänen mielestään paljon kehitettävää. Hänen mukaansa heidän yrityksessään ei juurikaan käytetä johdon laskentatoimen keinoja ainakaan keskitetysti, vaan he toimivat enemmänkin liiketoiminnan vaistojen varassa. Hän jatkaa, että perusinvestoinneissa ei juurikaan lasketa mitään, ei edes takaisinmaksuaikaa. Suurissa investoinneissa sitten

lasketaan kannattavuuksia, mutta tämäkään ei ole hänen mukaansa kovin yleistä. Budjetoinnin hän toteaa olevan aika jäykkää, eikä vuosibudjettia helposti lähdetä muuttamaan. Kustannuslaskentaan heillä on olemassa vanha Excel-pohja, jonka heille aikoinaan räätälöi alan professori. Tässä Excel-pohjassa välittömät kustannukset kohdistetaan tuotteelle suoraan ja yleiskustannukset kohdistuvat tietyn prosentiosuuden mukaisesti. Yleiskustannukset kohdistuvat kaikille tuotteille samalla osuudella. Tästä haastateltava kertoi esimerkin:

”Kerran meidän markkinointipäällikkö tuli sanomaan mulle, että toi meidän Excel kohdistaa markkinointikuluja ihan yhtä paljon meidän myydyimmälle tuotteelle, kuin tuotteelle mitä me ei olla mainostettu siis ollenkaa. Se ei ollu hirveen tyytyväinen.” (Taluspäällikkö 2)

Taluspäällikkö 2 kertoi, ettei tähän Excel-pohjaan olla koskettu vuosiin. Yleiskustannusten suhteellisuutta he kuitenkin pyrkivät vuosittain tarkastamaan. Hän ei osannut nimetä heidän käyttämiään johdon laskentatoimen tekniikoita, ehkä siksi koska niitä ei juurikaan ole, hän arveli. Hän arveli tämän tilanteen johtuvan siitä, että asiat on yrityksessä hoidettu aina samalla tavalla.

Taluspäällikkö 3 kertoo heidän yrityksessään kustannuslaskennan ja investointilaskelmien pohjautuvan toiminnanohjausjärjestelmistä saatavan dataan. Hänen mukaansa nämä laskelmat ovat enemmänkin tuotanto-osaston harteilla. Hän kertoi investointien takaisinmaksuajan olevan heidän käyttämä investointilaskelma. Budjetoinnin hän hoitaa itse ja tämä pohjautuu täysin kirjanpidosta saatuun informaatioon. Kysyttäessä miksi he ovat päätyneet juuri näihin käytänteisiin, hän kertoo kovan kilpailun ajaneen näihin, jotta he pystyisivät palvelemaan asiakasta parhain mahdollisin tavoin. Hän kertoi myös nykyisen toiminnanohjausjärjestelmän valintaan vaikuttaneen ohjelman helppo-käyttöisyys ja informaation nopea saatavuus. Hän ei osannut ottaa kantaa, miten hänen kertoma kova kilpailu näkyy heidän käyttämissä johdon laskentatoimen käytänteissä.

Taluspäällikkö 1 lähtee yrityksensä käyttämistä johdon laskentatoimen keinoista investoinneista liikkeelle. Hän toteaa investointien päätöksissä suurimman roolin olevan toimitusjohtajalla. Nyrkkisääntönä investointilaskelmissa he ovat pitäneet takaisinmaksuaikaa, mutta haastateltavan mukaan suuremmissa investoinneissa takaisinmaksuaika ei ole niin yksioikoinen. Hänen mielestään heidän investoinneissa käyttämät laskelmat eivät ole kovin monimutkaisia, mutta suurien investointien kohdalla he käyttävät syvällisempää laskentaa. Keinoista hän mainitsee heidän käyttäneensä netto nykyarvomenetelmää. Taluspäällikkö kertoo käyttäneensä paljon resursseja kassabudjettiin eli rahoituksen suunnitteluun, jonka he

ovat tehneet vuodeksi eteenpäin. Tämän lisäksi he ovat tehneet liiketoimintasuunnitelman viideksi vuodeksi eteenpäin. Näiden avulla he haluavat ennustaa kassavirtoja, jotka ovat erittäin tärkeitä suurien investointien takia. Hän kertoo hyvin suunniteltujen ennusteiden helpottavan merkittävästi rahoitusneuvotteluja, eikä voi kyllin korostaa näiden tärkeyttä. Hinnoittelussa heidän yrityksensä lähtee kustannuspohjalta. Tämä lähtee ihan tuotekehityksen tasolta ja arvioidaan myös minkälaisilla tuotteilla olisi markkinarakoa eli kehittävät tuotteita jotka voisivat olla kannattavia. He asettavat tavoitekatteen ja ottavat hinnoittelussa huomioon myös hintatason markkinoilla. Hänen mukaansa heillä on erilaiset kateodotukset riippuen tuotantolinjasta ja markkinoista.

Johdon laskentatoimen käytäntöjen jälkeen selvitettiin minkälaisia mittaristoja tai informaatiota talouspäälliköt seuraavat yrityksen toimintaan liittyen. Talouspäällikkö 1 kertoo seuraavansa tiettyjä mittareita säännöllisesti kuten kannattavuutta ja myynninkehitystä, mutta nämä säännöllisesti seurattavat mittarit ovat vaihdelleet.

”Se [seurattavat mittarit] on vähän vaihdellut, ikään kuin mistä on löytänyt kehitettävää, niin sitten on sitä esimerkiksi tietyn aikaa seurannut säännöllisemmin ja sitten vaihdettu sitä... Sehän on monesti, että mitä ruvetaan mittaamaan ni sitä voi sitten hyvin parantaa.”
(Talouspäällikkö 1)

Talouspäällikkö 1 kertoo seuranneensa esimerkiksi asiakkaan kertaoston kannattavuutta sekä toimituspoikkeamia ja tällä hetkellä seurannassa on hävikki. Hänen mukaansa nämä mittarit on löydetty usein keskustelemalla muiden henkilöiden kanssa ja soveltamalla. Hän korostaa myös koulutusten tuovan uusia näkökulmia, sekä oman mielenkiinnon merkitystä. Mittareita hän pitää enemmän yrityksen sisäiseen toimintaan suuntautuneena, mutta kertoo kuitenkin, että myös yrityksen ulkopuolisia asioita välillä mitataan. Hänen mielestään mitattavat asiat ovat enemmänkin pitkäjänteisiä, kuin lyhyitä. He ovat kuitenkin panostaneet lyhytaikaisten mittareiden kehittämiseen. Talouspäällikkö 1 pitää alaa sen verran ennustettavana, että sen vuoksi pitkäjänteisiä mittareita on helppo soveltaa.

Talouspäällikkö 2 nimeää kolme mittaristoa, joita he seuraavat systemaattisesti. He seuraavat varastonläpimenoaika, hävikkiä ja oman pääoman tuottosuhdetta. Näistä hävikki on tietyissä toiminnoissa ollut ongelmallinen, joten sitä seurataan melko tarkasti. Hän pitää yrityksessä seurattujen mittareiden keskittyvän käytännössä kokonaan yrityksen sisäisiin toimintoihin, sekä mittaavan asioita lyhyenaikavälillä perspektiivillä. Talouspäällikkö 3 kertoo heidän seuraavansa kuukausittain tulostettavaa raporttia kirjanpidosta, josta hän seuraa erilaisia talouden

tunnuslukuja. Tämän lisäksi heillä seurataan tuotannon mittareita, esimerkiksi läpimenoaikoja. Näistä hän ei osannut kertoa tämän enempää, koska tämä on enemmän tuotannon vastuulla. Käytännössä hänen seuraamansa mittarit ovat siis talouspuolen mittareita, jotka perustuvat yrityksen sisäiseen mittaamiseen, joskin mittaavat muutaman vuoden välein myös asiakastyytyväisyyttä. Hän ei osaa sanoa onko mittaaminen enemmän lyhyen- vai pitkänaikavälin tähtäyksellä. Hänen mielestään mitattavat asiat ovat sekä lyhyen, että pitkänaikavälin toimintoja.

Seuraavaksi haastateltavilta kysyttiin heidän näkemystään yrityksensä laskentatoimen suhdetta päätöksentekoon ja strategiaan. Taluspäällikkö 2:n mielestä heidän yrityksessään laskentatoimen ja päätöksenteon suhde on parantunut, mutta edelleen päätöksiä tehdään pitkälti intuitiolla, eikä niinkään laskelmiin perustuen. Hän kuitenkin kokee laskentatoimen ja strategian kommunikoivan keskenään hyvin. Tästä hän kertoo esimerkkinä sen, että heiltä oli tuotevalikoimasta poistettu tuotteita puhtaasti numeeristen tietojen pohjalta. Taluspäällikkö 1 kertoo heidän yrityksessään laskentatoimen olevan olennainen osa päätöksentekoa. Tässä yrityksessä numeerinen tieto ja asiakasnäkökulma ovat vahvimmat vaikuttajat. Tässä yrityksessä laskentatoimella pyritään tuottamaan strategian mukaista informaatiota ja sitä muokataan strategian mukaisesti. Taluspäällikkö 3 toteaa yrityksen laskentatoimen olevan hyvässä suhteessa, sekä päätöksentekoon, että strategiaan ja laskentatoimen olevan kykeneväinen tuottamaan näille relevanttia informaatiota.

Tämän jälkeen haastateltavilta tiedusteltiin minkälaista informaatiota he käyttävät strategisten päätöksien pohjana. Tämän kysymyksen vastaukset olivat hajautuneet. Taluspäällikkö 3 kommentoi yrityksensä käyttämää strategisen päätöksenteon informaatiota seuraavasti:

”Joo kyllä se enimmäkseen numeroihin pohjautuu... Meillä on hallituksessa suuria sijoittajia ja ne haluaa meiltä uusia ideoita ja kehittää toimintaa, mutta ne on kyllä varovaisia, eikä ne halua ottaa silleen riskejä... Sen takii intuitiolla ei oo niin suurta roolia meillä.”
(Taluspäällikkö 3)

Ei-taloudellisia mittareita heillä ei juurikaan ollut päätöksenteossa mukana. He keräävät tätä päätöksissä käytettävää tietoa systemaattisesti toiminnanohjausjärjestelmistä ja kirjanpidosta. Taluspäällikkö 2:n vastaus oli pitkälti päinvastainen. Heidän yrityksessään strategiset päätökset perustuvat enimmäkseen johdon markkinatuntemukseen ja intuition. Suurimmissa investoinneissa otetaan joskus laskelmia mukaan. Tästä huolimatta he eivät myöskään käytä päätöksenteossa apunaan ei-taloudellisia mittareita. Hän ei osannut ottaa kantaa, miksi

päätökset tehdään juuri näihin tietoihin pohjautuen. Vaikka he eivät päätöksenteossa numeerista tietoa juurikaan käytä, seuraavat he raporteja säännöllisesti. Heidän informaatio sijaitsee tällä hetkellä suurimmaksi osaksi vielä Exceleissä, mutta myös toiminnanohjausjärjestelmät tuottavat hieman tietoa. Taluspäällikkö 1:n vastaukset olivat ikään kuin kahden aikaisemman sekoitus. Hän kertoo informaation strategisessa päätöksenteossa olevan tapauskohtaista. Hänen mukaansa päätöksiä ei voida tehdä pelkästään numeroiden pohjalta, mutta ei myöskään ilman numeroita. Markkinoihin ja tuotekehitykseen liittyvässä päätöksenteossa intuition ja markkinatuntemuksen rooli korostuu. Heilläkään ei ole päätöksenteossa mukana ei-taloudellisia mittareita, mutta kertoo tämän olevan kehittämisen paikka ja harkinnan sitä. Päätöksissä käytetty data kerätään pääasiassa toiminnanohjausjärjestelmistä, joka ohjautuu räätelöityyn tilastojärjestelmään. Tätä kerätään systemaattisesti ja tapauskohtaisesti.

Lopuksi taluspäälliköiltä haluttiin tietää ovatko he tyytyväisiä yrityksensä johdon laskentatoimen käytäntöihin ja onko näihin suunnitteilla uudistuksia. Taluspäälliköiden 1 ja 3 mukaan heidän johdon laskentatoimen keinot ovat selvästi toimivia. Niitä on heidän mukaansa kehitetty ja tullaan myös jatkossa kehittämään. Taluspäällikkö 3 sanoo tilintarkastajien kehuneen heidän taloushallintoa, eikä heillä ole tiedossa merkittäviä uudistuksia johdon laskentatoimen käytänteisiinsä. Taluspäällikkö 1 puolestaan kertoi haluavansa kehittää johdon laskentatoimea siten, että he saavat helpommalla vaivalla jatkuvaa dataa ja enemmän automaattisesti tuotettua tietoa. He harkitsevat myös ei-taloudellisten mittareiden käyttämistä. Taluspäällikkö 2 oli johdon laskentatoimeen osittain tyytyväinen ja osittain ei. Hän kertoo laskennan olevan hyvin historia painotteista ja dataa kerätään paljon kirjanpidosta. Hän pohtii, että johdon laskentatoimen keho tilanne voi johtua ainakin osittain siitä, että käytäntöjä ei haluta muuttaa, koska tietyin toimintatavoin on toimittu jo pitkään. Hän haluaa kuitenkin korostaa, että johto on hyvin sitoutunut yritykseen ja toimii yrityksen parhaaksi, eli ideat uudenlaisesta johdon laskentatoimesta tulisi vain osata markkinoida heille. Hän kertoi suuntaa, johon halua johdon laskentatoimen menevän yrityksessään:

”Kyllä mä haluan että meidän laskentatoimi pystyis tuottamaan informaatioo tulevaisuudesta ja pystyttäis ennustaan asioita... Se ois tärkeätä, että pystytään vastaamaan asiakkaiden muuttuviin toiveisiin. Mä uskoisin että sehän vois olla oikee kilpailuetu meille yrityksenä.”
(Taluspäällikkö 2)

Taluspäällikkö 2 kertoi, että heillä on nyt käynnissä kahden vuoden mittainen koulutusprojekti, jonka hän uskoo tuovan uutta näkökulmaa johdon laskentatoimeen.

5. Yhteenveto ja johtopäätökset

Tämän tutkielman tarkoituksena oli tutkia minkälaisia johdon laskentatoimen keinoja suomalaiset elintarvikealalla toimivat pk-yritykset käyttävät osana strategista päätöksentekoaan. Tämän lisäksi tutkielmassa pyrittiin selvittämään, minkälaista informaatiota nämä yritykset käyttävät osana strategista päätöksentekoa ja kuinka se tätä informaatiota keräävät. Tutkielman tavoitteena on ollut tunnistaa yrityksiä käyttämiä johdon laskentatoimen keinoja, ja pyrkiä näistä tulkitsemaan, ovatko keinot strategisia, perinteisiä, vai jotain näiden väliltä. Tutkielman teoreettisen viitekehyksen mukaisesti johdon laskentatoimi muovautuu yhdessä yrityksen päättäjien taustoista, arvoista ja kokemuksista, sekä yrityksen toimintaympäristöstä ja liiketoiminnan luonteesta. Tutkimuksen empiirinen osuus toteutettiin kvalitatiivisin menetelmin, ja tutkimuksen aineisto kerättiin teemahaastattelemalla kolmen yrityksen talouspäällikköä.

Tutkielman johdannossa määriteltiin tutkielman tutkimuskysymykset ja näihin saatiin seuraavanlaisia vastauksia. Tulokset on tiivistetty taulukkoon 4., jonka jälkeen kysymysten vastauksiin on pureuduttu syvällisemmin.

Taulukko 4. Tutkimuskysymysten vastaukset

	Yritys 1	Yritys 2	Yritys 3
Käytetyt johdon laskentatoimien keinot	Monipuolisia perinteisen johdon laskentatoimen keinoja, joista löytyy strateginen vivahde.	Johdon laskentatoimi vahvasti perinteisesti suuntautunutta.	Johdon laskentatoimi vahvasti perinteisesti suuntautunutta.
Strategisessa päätöksenteossa käytetty informaatio	Taloudellista, sekä markkinatuntemukseen ja intuition perustuvaa informaatiota.	Pääsääntöisesti johdon markkinatuntemukseen ja intuition perustuvaa informaatiota.	Pääsääntöisesti taloudelliseen informaatioon perustuvaa.
Informaation kerääminen	Kerätään toiminnanohjausjärjestelmistä, joka tapahtuu säännöllisesti ja tapauskohtaisesti.	Informaatio pitkälti Exceleissä, jota kerätään säännöllisesti	Kerätään toiminnanohjausjärjestelmistä ja kirjanpidosta säännöllisesti

”Minkälaisia johdon laskentatoimen keinoja suomalaiset elintarvikealan pk-yritykset käyttävät?”

Tässä tutkielmassa strategisen johdon laskentatoimen kriteerit määriteltiin aikaisemmin yrityksen ulkopuoliseen, tulevaisuus-suuntautuneeseen ja/tai pitkäjänteiseen laskentaan (Guilding ym. 2000, 113-135). Haastatteluiden perusteella näissä yrityksissä johdon

laskentatoimi on hyvin perinteisiin keinoihin painottunutta. Jokaisessa yrityksessä todettiin myös johdon laskentatoimen keskittyvän enemmän yrityksen sisältä kerättävään informaatioon, kuin yrityksen ulkopuolelta. Eräässä yrityksessä haastateltavan talouspäällikön mukaan he eivät juurikaan käytä johdon laskentatoimen keinoja päätöksenteossa, vaan päätökset perustuvat hyvin pitkälti johdon markkinatuntemukseen ja intuitioon. Heillä oli kuitenkin käytössään hyvin perinteisiä johdon laskentatoimen keinoja esimerkiksi budjetoinnissa ja kustannuslaskennassa. Kahdessa muussa yrityksessä käytetyt johdon laskentatoimen keinot olivat pitkälti perinteisiä keinoja, jotka perustuivat yrityksen sisältä kerättyyn lyhyen aikavälin informaatioon. Näistä toisessa yrityksessä johdon laskentatoimi oli asetettu enemmän tuotanto-osaston vastuulle, kun taas toisen yrityksen johdon laskentatoimi, vaikutti olevan selkeästi organisoitu talousfunktion harteille. Tämän yrityksen johdon laskentatoimessa oli havaittavissa vahvan perinteisen suuntautumisen lisäksi myös strategisia viitteitä johdon laskentatoimen käytännöissä. He olivat integroineet liiketoimintasuunnitelmansa osaksi laskentatoimea, budjetointi yletyi vuosiksi eteenpäin ja siinä huomioidaan myös markkinat, kuten myös hinnoittelussa. Tämän yrityksen talouspäällikkö kertoi myös johdon laskentatoimen mittaamisen olevan enemmän pitkäaikaista, kuin lyhytaikaista.

Näistä haastatteluista saadut tulokset puoltavat aiemmin tehtyjen tutkimusten tuloksia, joissa todettiin pk-yritysten johdon laskentatoimen olevan hyvin perinteisiä keinoja edustava, eikä strateginen johdon laskentatoimen kehitys suurista yrityksistä ole seurannut pk-yrityksiin (Laureano ym. 2016, 152-153; Shields & Shelleman 2016, 29; Tenhunen 2006, 113). Tämän lisäksi Jyrkkiö ja Riistama (2004, 87) totesivat teoksessaan valmistavien yritysten johdon laskentatoimen olevan usein perinteisiä. Näin oli myös tämän tutkimuksen valmistavan elintarviketeollisuuden kanssa. Saadut tutkimustulokset ovat linjassa aikaisempien tutkimusten kanssa ja niiden perusteella näyttäisikin, että suomalaiset elintarvikealalla toimivat keskisuuret yritykset käyttävät johdon laskentatoimessaan hyvin perinteisiä keinoja pienellä strategisella vivahteella. On kuitenkin syytä muistaa, että kolmen yrityksen otannalla ei voida vetää koko toimialaan yleistettäviä johtopäätöksiä. Yhden talouspäällikön toiveissa oli myös kehittää yrityksensä johdon laskentatoimea enemmän tulevaisuuden informaatiota tuottavaksi, sekä toisen talouspäällikön toiveissa oli kehittää ei-taloudellisia mittareita osaksi johdon laskentatoimea. Nämä ovat selkeitä merkkejä siitä, että yrityksissä ollaan menossa strategisempaan suuntaan ainakin ajatuksen tasolla.

Kontingenssi- ja Upper echelon –teorioiden pohjalta voidaan huomata syitä, miksi juuri näitä keinoja on käytetty. Haastatelluille yrityksille yhdistäviä kontingenssitekijöitä olivat yrityksen

koko, toiminta ympäristö ja samanlainen liiketoiminta. Näiden pohjalta voidaan todeta, että suomalaiset keskisuuret pk-yritykset, jotka toimivat elintarvikealalla käyttävät johdon laskentatoimessa perinteisiä keinoja, joskin Upper echelon –teorian mukaiset taluspäällikön persoonalliset ominaisuudet näyttävät tuovan strategisia vivahteita käytettyyn johdon laskentatoimeen. Tulosten perusteella Upper echelon –teorian mukaisia erottelevia piirteitä näyttäisi olevan taluspäällikön koulutuksen taso. Korkeampi koulutus näyttäisi tuovan enemmän strategisia piirteitä käytettyyn johdon laskentatoimeen. Saman suuntaisia tuloksia on saanut myös Hiebl (2014, 228-238), joka totesi tutkimuksessaan koulutustason vaikuttavan laskentatoimen kehittyneisyyteen yrityksessä. Myös omistus yrityksestä näyttäisi tuovan sitoutuneisuutta yritykseen siinä määrin, että myös johdon laskentatoimea on kehitetty jatkuvasti. Työuran pituudella ei kuitenkaan näyttäisi tulosten perusteella olevan vaikutusta johdon laskentatoimen kehittyneisyyteen. Tulosten valossa näyttäisi pikemminkin siltä, että johdon laskentatoimen on sitä kehittyneempää, mitä lyhyempi työura on. Ainakin osasyynä tälle ilmiölle voi olla se, että työuran alkuvaiheessa olevalla taluspäälliköllä on lyhyempi aika koulusta valmistumisesta, jolloin johdon laskentatoimen uusimmat suuntaukset ovat tuttuja.

”Mitä informaatiota käytetään strategisen päätöksen teon tukena ja miksi?”

Haastateltavista yrityksistä yksi käytti strategisen päätöksenteon tukena vain harvoin numeerista informaatiota. Heidän yrityksessään päätöksenteossa oleellisin vaikuttava seikka oli johdon markkinatuntemus ja intuitio. Tämän yrityksen taluspäällikkö ei osannut ottaa kantaa, miksi heidän päätöksenteko perustuu juuri näihin seikkoihin. Tämä tekee myös johdon laskentatoimesta epäolennaista, koska johdon laskentatoimen toisena oleellisimmista tehtävistä seuraamisen lisäksi on päätöksenteon tukeminen (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 14). Ilman numeerista ja taloudellista tietoa päätöksenteko on myös hyvin subjektiivista, joka voi vaarantaa päätöksen (Costantin & Gornea 2012, 7). Toisen haastateltavan yrityksen strategisessa päätöksenteossa käytetty informaatio oli päinvastaista eli heidän päätöksensä perustuivat miltei yksinomaan taloudelliseen informaatioon. Taluspäällikön mukaan tämä johtui siitä, että hallitus haluaa välttää riskinottoa, joten spekulatiiviset tekijät on minimoitu. Kuten Clark & Maggitti (2012, 1170) tekstissään toteavat strategisen päätöksen suuntautuvan aina tulevaisuuteen, ei tulevaisuutta pystytä luvuilla ennustamaan. Tekemällä päätökset pelkkien lukujen pohjalta voi avautuvat liiketoimintamahdollisuudet jäädä myös huomaamatta. Kolmannen taluspäällikön yrityksessä oli pyritty yhdistelemään numeerista tietoa, sekä markkinatuntemusta ja intuitiota, perustuen opittuun kokemukseen päätöksenteosta. Tulosten valossa näyttäisi siltä, että strateginen päätöksenteko perustuu, sekä

laskentatoimen tuottamaan taloudelliseen informaatioon sekä johdon markkinatuntemukseen ja intuitioon. Mikäli päätutkimuskysymyksessä esillä olleet johdon laskentatoimen keinot olisivat enemmän strategisesti orientoituneita, olisi myös käytetty informaatio luultavasti erilaista. Tämä johtuu siitä, että perinteiset johdon laskentatoimen keinot kykenevät tuottamaan vain tietoa menneestä ajasta ja yrityksen sisältä. Kun yrityksen tahtotila kerätä esimerkiksi eitaloudellista informaatiota kasvaa, se kehittää tämän tiedon keräämiseen sopivat johdon laskentatoimen keinot. Käytetty informaatio ei voi siis muuttua, mikäli johdon laskentatoimen keinot eivät muutu.

”Kuinka päätöksenteossa käytettyä informaatiota kerätään?”

Strategisessa päätöksenteossa käytettyä informaatiota kerätään pääsääntöisesti yrityksen toiminnanohjausjärjestelmästä, kirjanpidosta ja omista Excel-taulukoista. Tämän kerätty informaatio on siis hyvin pitkälti peräisin yrityksen sisäisistä järjestelmistä, joka on ainakin osittain seurausta siitä, että johdon laskentatoimen keinot näissä yrityksissä olivat perinteisiä, jotka keskittyvät yrityksen sisäiseen mittaamiseen. Mikäli yrityksissä olisi käytössään strategisia johdon laskentatoimen keinoja, kuten kilpailija-analyysia tai toimialalaskentaa, olisivat nämä yritykset pakotettuja keräämään informaatiota muualtakin, kuin yrityksen sisältä. Tulosten perusteella informaation kerääminen oli systemaattista ja osittain tapauskohtaista. Yritykset tuottivat säännöllisin väliajoin käyttöönsä raportteja, joista he seurasivat haluamiansa tunnuslukuja. Tämä informaatio tuli siis vaivattomasti järjestelmistä. Toisaalta he keräsivät dataa myös tapauskohtaisesti, jolloin halutaan spesifioida informaatio, jota tuotetaan.

Tutkimuskysymysten vastausten perusteella voidaan huomata tutkimuskysymysten välillä olevan riippuvuussuhde. Mikäli päätutkimuskysymyksen vastaus muuttuu, muuttaa se oleellisesti myös apututkimuskysymyksen vastauksia. Sama toimii myös toisin päin. Näistä saaduista tutkimustuloksista voidaan varovasti olettaa, että elintarvikealalla toimivien keskisuurten yritysten käyttämät johdon laskentatoimen keinot ovat enemmän perinteisiä, kuin strategisia keinoja. Tutkielmaan haastateltiin kolmea rajausta edustavaa yritystä, eli tuloksista ei voi vetää liiaksi yleistettäviä johtopäätöksiä, mutta tämän tutkielman tulosten, teorian ja aikaisempien tutkimusten pohjalta voidaan kuitenkin todeta valmistavanteollisuuden pk-yritysten olevan orientoitunut perinteiseen johdon laskentatoimeen. Toisaalta voidaan pohtia, onko näiden yritysten tarkoituksen mukaista muuttaa johdon laskentatoimen käytäntöjään strategiseen johdon laskentatoimeen, mikäli ala on vakaa ja ennustettava, sekä raaka-ainevaltaista kustannusten ollen tällöin yksinkertaisemmin kohdistettavissa. On myös

mahdollista, että pk-yritykset ovat kuitenkin liian pieniä lisätäkseen valtavasti resurssejaan kehittääkseen johdon laskentatoimea. Kuten Hoque ja James (2000, 16) totesivat, niin yritysten johdon laskentatoimi kehittyy yrityksen kasvaessa. On myös mahdollista, että erilaisilla markkinoilla toimivien pk-yritysten johdon laskentatoimet ovat kehittyneempiä, kuin valmistavassateollisuudessa, kuten Hutaibat ym. (2011, 379) kuvailevat projekteihin keskittyvien tieto-organisaatioiden tarvitsevan myös edistynyttä johdon laskentatoimea.

Aiheessa riittää edelleen paljon tutkittavaa useasta eri näkökulmasta katsottuna. Tätä tutkimusta voisi ohjata kahteen eri suuntaan: Ensimmäisen vaihtoehto olisi kerätä laaja kvantitatiivinen aineisto, johon osallistuisi samalta toimialalta sekä pk-yrityksiä, että suuria yrityksiä. Tämän lisäksi aineistoa tulisi kerätä samalla tavoin myös toiselta toimialalta, jotta voisi tehdä vertailua, johtuvatko perinteiset johdon laskentatoimen keinot toimialasta, yrityksen koosta, vai näistä molemmista. Toinen mielenkiintoinen kohde aiheen syventymiseen olisi tutkia tarkemmin syitä, miksi elintarvikealalla toimivat pk-yritykset ovat järjestäneet johdon laskentatoimen niin kuin ne ovat. Tätä tulisi tutkia syvemmillä haastatteluilla, johon pyrittäisiin saamaan myös yrityksen muuta johtoa haastateltavaksi erilaisten näkökulmien saamiseksi.

Lähdeluettelo

- Ahmad, K. (2013) The adoption of management accounting practices in Malaysian small and medium-sized enterprises. *Asian Social Science*, 10, 2, 216-249.
- Alasuutari, P. (1999) Laadullinen tutkimus. Tampere, Vastapaino.
- Allen, D. (1986) Strategic Financial Mngement. *Research and Current Issues in Management Accounting*. Lontoo, Pitman.
- Amadeus (2017) Yritysten taloudelliset tiedot [tietokanta] [Viitattu 10.11.2017] Saatavilla: <https://amadeus-bvdinfo-com.ezproxy.cc.lut.fi>.
- Awa, H. O., Eze, S. C., Urieto, J. E. &Inyang, B. J. (2011) Upper echelon theory (UET): A major determinant of information technolgoy (IT) adoption by SMEs in Nigeria. *Journal of Systems and Information Technology*, 13, 2, 144-162.
- Belkaoui, A. (1992) Accounting theory. Academic Press, Harcourt Brace Jovanovich, London.
- Bourdieu, P. (1990) The Logic of Practice. Palo Alto, CA., Stanford University Press.
- Bromwich, M. (1990) The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Infromation for Strategy in Competitive Markets. *Accounting, Organizations and Society*. 15, 1, 27-46.
- Brownlie, D. (1999). Benchmarking your marketing process. *Long Range Planning*, 31, 1, 88-95.
- Burns, T. & Stalker, G. (1961) The management of innovation. Lontoo, Tavistock.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008) An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*. 33, 7, 836-863.
- Caruntu Genu, A. (2016) Stages and evolutions in strategic management accounting. *Analele Universitatii Constantin Brancusi din Targu Jiu: Seria Economie*, 1, 114-117.
- Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 5, 395-422.

- Chenhall, R. H. (2008) Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 4, 517-550.
- Clark, K. D. & Maggitti, P. G. (2012) TMT Potency and Strategic Decision-Making in High Technology Firms. *Journal of Management Studies*, 49, 7, 1168-1193.
- Costantin, R. & Gornea, A-M. (2012) Management Accounting in Decision-Making. *Valahian Journal of Economics Studies*, 3, 2, 7-20.
- Cravens, K. S., & Guilding, C. (2001) An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. *Advances in Management Accounting*, 10, 95-124.
- Dent, J. F. (1990) Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 1, 3-25.
- Drazin, R., & Van De Ven, A. (1985) Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, 30, 4, 514-539.
- Eisenhardt, K. M. (1989) Making fast strategic decision in high velocity environments. *Academy of Management Journal*, 32, 3, 543-576.
- Eisenhardt, K. M. & Zbaracki M. J. (1992) Strategic decision making. *Strategic management journal*,. 13, 52, 17-37.
- Emsfors, E. & Holmber, L. (2015) Uncertainty, Information Practices and Accounting in Small Firms. *Small Business Institute Journal*, 11, 1, 49-64.
- Fullerton, R. R., Kennedy, F. A. & Widener, S. K. (2014) Lean manufacturing and firm performance: Hte incremental contribution of lean management accounting practices. *Journal of Operations Management*, 32, 414-428.
- Guilding, C. (1999) Competitor-focused accounting: An exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 7, 583-595.
- Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11, 1, 113-135.
- Hambrick, D.C. & Mason, P.A. (1984) Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. *Academy of Management Review*, 9, 2, 193-206.

- Hassan, H., Muhammad, M. & Ismail, Z. (2011) Strategic Management Accounting Practice In Malaysia: Case of Manufacturing Sector. *Journal of Finance, Accounting and Management*, 2, 2, 23-27, 29-31, 33-38.
- Hoque, Z., & James, W. (2000) Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12, 1-17.
- Huhta, A. & Suontausta, T. (1993) Suullisen kielitaidon testausmenetelmiä. Teoksessa S. Takala (toim.) Suullinen kielitaito ja sen arviointi. *Kasvatustieteiden tutkimuslaitoksen julkaisusarja B. Teoriaa ja käytäntöä*, 77, 227-266.
- Hutaibat, K., von Alberti-Alhtaybat, L., Al-Htaybat, K. (2011) Strategic management accounting and strategising mindset in an English higher education institutional context. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7, 4, 358-390.
- Jacobsen, L. E. 1960. Management Accounting: Content and Approach. *The Accounting Review*, 35, 1, 64-69.
- Jaworski, B. J. & Kohli, A. K. (1993) Market Orientation: Antecedents and Consequences. *Journal of Marketing*, 57, 53-70.
- Johnson, H.T. & Kaplan, R.S. (1987) *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston, Harvard Business School Press.
- Jyrkkiö, E. & Riistama, V. (2004) *Laskentatoimi päätöksenteon apuna*. 18. p. Helsinki, WSOY.
- Järvenpää, M. (1998) *Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli*. Lisensiaatintyö. Turku, Turun kauppakorkeakoulu.
- Kalkhouran, A. A. N., Rasid, S. Z. A., Sofian, S., Nedaei, B. H. N. N. (2015) A Conceptual Framework for Assessing the Use of Strategic Management Accounting in Small and Medium Enterprises. *Global Business and Organizational Excellence*, 35, 1, 45-54.
- Kaplan, R. S. (1995) New Roles for Management Accountants. *Journal of Cost Management*, 9, 3, 6.
- Laine, T., Paranko, J. & Suomala, P. (2012) Management accounting roles in supporting servitisation: Implication for decision making at multiple levels. *Managing Service Quality: An International Journal*, 22, 3, 212-233.

- Laureano, R. M. D. S., Machado, M. J. C. V. & Laureano, L. M. D. S. (2016) Maturity in management accounting: Exploratory study in portugese SME. *Society and Economy*, 38, 2, 139-156.
- Metsämuuronen, J. (2006) Laadullisen tutkimuksen käsikirja. Helsinki, International Methelp Ky.
- Miles, R. E. & Snow, C. C., Meyer, A. D. & Coleman, H. J. (1978) Organizational Strategy, Structure, and Process. *The Academy of Management Review*, 3, 3, 546-562.
- Mintzberg, H. (1987b) The strategy concept I: Five Ps for strategy. *California Management Review*, 30, 1, 11-24.
- Mintzberg, H. (1987a) The strategy concept II: another look at why organizations need strategies. *California Management Review*, 30, 1, 25.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. (2005) Johdon laskentatoimi. 6. p. Helsinki, Edita.
- Näsi, S. (2006) Laskentatoimi muutoksessa ja liiketoimintaosaamishaasteissa. *Liiketoiminta osaaminen ja kilpailukykyämme keskiössä*. Toim. Lehtinen, U. & Mittilä, T. Helsinki, Kauppatieteellinen yhdistys ry.
- Osakeyhtiölaki 624/2006. Helsinki. Oikeusministeriö. 01.09.2006
- Otley, D. T. (1978) Budget use and Managerial Performance, *Journal of Accounting Research*, 16, 1, 122-149.
- Otley, D. T. (1980) The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 4, 413-428.
- Otley, D. T. (2016) The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- Pellinen, J. (2017) Talousjohtaminen. 2. p. Helsinki, Alma talent.
- Puolamäki, E. (1998) Strateginen johdon laskentatoimi globalisoituvassa liiketoiminnassa. Licensiaatintyö. Turku, Turun kauppakorkeakoulu.
- Puusa, A., Reijonen, H., Juuti, P. & Laukkanen, T. (2014) Akatemiasta markkinapaikalle. Johtaminen ja markkinointi aikansa kuvina. Helsinki, Talentum.

- Quttainah, M. A., (2015) Upper Echelon Theory: Role of Community and Strategy. *Expert Journal of Business and Management*. 3, 2, 171-181.
- Roslender, R. (1995) Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting. *British Journal of Management*, 6, 1, 45-57.
- Shields, J. & Shelleman, J. M. (2016) Management Accounting Systems in Micro-SMEs. *Journal of Applied Management and Entrepreneurship*, 21, 1, 19-31.
- Simmonds, K. (1981) Strategic management accounting. *Management Accounting*, 59, 26–29.
- Sorooshian, S., Norzima, Z., Yusof, I. & Rosnah, M. Y. (2010) Structural modeling on entrepreneur's effectiveness. *World Applied Sciences Journal*, 10, 8, 923-929.
- Tanc, A. & Gokoglan, K. (2015) The Impact of Environmental Accounting on Strategic Management Accounting: A Research on Manufacturing Companies. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 5, 2, 566-573.
- TEM toimialapalvelu (2016). [verkkodokumentti]. [Viitattu 28.10.2017]. Saatavilla: <http://tem.fi/julkaisu?pubid=URN:ISBN:978-952-327-159-3>
- Tenhunen, J. (2006) Johdon laskentatoimi kärkiyritysverkostoissa – soveltamismahdollisuudet ja yritysten tarpeet. Väitöskirja. Lappeenranta, Lappeenrannan teknillinen yliopisto.
- Tilastokeskus (2017) Pienet ja keskisuuret yritykset määritelmä 1. [verkkodokumentti] [Viitattu 8.12.2017] Saatavilla: http://www.stat.fi/meta/kas/pienet_ja_keski.html
- Tillmann, K. & Goddard, A. (2008) Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, 19, 1, 80-102.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2009). Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Latvia, Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Uusitalo, H. (1991) Tiede, tutkimus ja tutkielma. Juva, WSOY.

Liite 1. Teemahaastattelun haastattelurunko

Haastattelukysymykset

Haastateltavan tausta:

- Mikä on asemasi organisaatiossa?
- Mikä on koulutuksesi?
- Kauanko olet ollut yrityksen palveluksessa?
- Mitkä ovat työtehtäväsi organisaatiossa?
- Onko sinulla omistusta yhtiöstä?

Yrityksen taustaa:

- Miten kuvailisit yrityksen liiketoimintaa?
- Miten kuvailisit yrityksen toimialaa?
- Onko toimiala vakaa vai muutoksille altis?
- Kuinka yrityksen talousfunktio on järjestetty?
- Onko talousfunktiossa tapahtunut muutoksia viime vuosina?
- Miten kuvailisit yrityksenne päätöksentekoprossia?

Talousjohtaminen

- Onko johdon laskentatoimi käsitteenä tuttu?
 - o Entä strateginen johdon laskentatoimi?
- Kerro omin sanoin minkälaisia johdon laskentatoimen tekniikoita/prosesseja/käytäntöjä käytätte? (esim. investointilaskelmissa, budjetoinnissa, kustannusten kohdistamisessa)
 - o Osaatko nimetä näitä tekniikoita?
 - o Miksi olette päätyneet juuri näihin?
- Mitä mittareita käytätte/seuraatte?
- Onko mittaamanne informaatio enemmän yrityksen sisältä vai yrityksen ulkopuolelta?
 - o Entä onko se pitkän aikavälin vai lyhyen aikavälin dataa?
- Minkälaisena koette laskentatoimen ja päätöksenteon suhteen yrityksessänne?
 - o Entä laskentatoimen ja strategian?
- Millä informaatiolla teette strategiset päätöksenteot?
 - o käytätkö päätöksenteossa ei-taloudellisia mittareita?
 - o Miksi käytätte juuri tätä informaatioita?
- Kuinka tämä informaatio kerätään?
 - o Onko tämä kerääminen systemaattista?
- Ovatko käyttämänne johdon laskentatoimen käytännöt toimivia?
 - o Oletteko suunnitelleet uusia keinoja tai tekniikoita?