



LUT
University

TUOTANTOTALOUDEN KOULUTUSOHJELMA

Strateginen kustannusjohtaminen: menetelmät ja käyttökohteet

**Strategic Cost Management:
processes and applications**

Kandidaatintyö

Lari Koskiahho

TIIVISTELMÄ

Tekijä: Lari Koskiaho

Työn nimi: Strateginen kustannusjohtaminen: menetelmät ja käyttökohteet
(Strategic Cost Management: processes and applications)

Vuosi: 2019

Paikka: Lappeenranta

Kandidaatintyö. LUT- yliopisto, tuotantotalous.

23 sivua, 1 kuva, 1 taulukkoa ja 1 liite

Tarkastaja: Tiina Sinkkonen

Hakusanat: strateginen kustannusjohtaminen, strategia, arvoketju

Keywords: strategic cost management, strategy, value chain

Työssä tarkastellaan strategisen kustannusjohtamisen viimeisempiä trendejä vuosien 2015-2019 tieteellisten artikkeleiden avulla. Tavoitteena on tunnistaa, mitä menetelmiä strategisessa kustannusjohtamisessa on viimeaikaisimpien julkaisujen mukaan käytetty ja minkälaisessa ympäristössä strategista kustannusjohtamista on käytetty yritysten kilpailukyyn kehittämiseksi. Teoriaosuudessa selvitetään lähdekirjallisuuden avulla, mitä strateginen kustannusjohtaminen on? Työ on toteutettu kirjallisuuskatsauksena.

Strateginen kustannusjohtaminen keskittyy yrityksen koko arvoketjun kustannusten hallintaan, huomioon otetaan myös asiakkaat ja toimittajat. Se on siis yrityksen kokonaisvaltaisen kustannustietoisuuden lisäämistä ja siihen ohjaamista. Artikkeleiden mukaan strategisen kustannusjohtamisen menetelmät ovat viime vuosina olleet toimintolaskenta (ABC) ja Balanced Scorecard (BSC), mitkä edustivat kahta kolmasosaa hakutuloksista. Muita käytettyjä menetelmiä ovat esimerkiksi tavoite- ja ympäristökustannuslaskenta sekä elinkaarilaskenta. Strategista kustannusjohtamista käytetään yrityksissä kaikilla aloilla ympäri maailman, niin palvelusektorilla kuin valmistavassa teollisuudessaakin. Sillä voidaan saavuttaa kestävä kilpailuetua ja se vaikuttaa myönteisesti myös yrityksen kannattavuuteen.

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	3
1.1	Tausta	3
1.2	Tavoite ja tutkimuskysymykset	4
1.3	Menetelmät, rajaus ja rakenne	5
2	STRATEGINEN KUSTANNUSJOHTAMINEN	6
2.1	Strateginen kustannusjohtaminen - käsitteenä	6
2.2	Strategisen kustannusjohtamisen osa-alueita	8
3	STRATEGINEN KUSTANNUSJOHTAMINEN TIETEELLISTEN ARTIKKELEIDEN VALOSSA 2015-2019	12
3.1	Tutkimuksen kuvaus	12
3.2	Käytetyimmät menetelmät ja käyttökohteet	13
3.3	Strategisen kustannusjohtamisen haasteet	16
4	JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO	19
	LÄHDELUETTELO	20

Liite

1 JOHDANTO

1.1 Tausta

Yritysten päämääränä on kannattava, jatkuva ja kehittyvä yritystoiminta. Vaativassa markkinatilanteessa yritys ei enää pärjää, ellei se aseta itselleen tavoitteitaan riittävän kunnianhimoiselle tasolle. (Kamensky 2015, 23)

Maailmantalouden ollessa 2000-luvullakin hyvin globaali, maailmanlaajuiset markkinat ovat johtaneet siihen, että yritysten täytyy koko ajan kehittyä pysyäkseen kannattavina ja kilpailukykyisinä. (Cooper & Slagmulder 2003) Suomen pankin ennusteen mukaan maailman talouden kasvu tulee yhä jatkumaan, vaikka hieman hidastuukin. Suomi on päässyt kiinni euroalueen kasvuvauhtiin ja suomalaisen työn kilpailukyky on parantunut ja työllisyys on kohentunut. Katsauksessaan Rehn pitääkin jatkossa tuottavuuden kasvua haasteena Suomessa. (Rehn 2019)

Erittäin kilpailukykyisessä markkinaympäristössä kustannustenhallinnasta on tullut kriittinen selviytymistaito monille yrityksille. Nyt ei riitä pelkkä kustannusten vähentäminen, vaan kustannuksia on hoidettava myös strategisesti. Yritysten täytyy siten pyrkiä kokonaisvaltaisempaan kustannustietouteen ja sitä kautta ne voivat päästä parempaan kannattavuuteen. (Cooper & Slagmulder 1998) Kuitenkin tutkimuksen mukaan monet yritykset eivät kuitenkaan tiedä edes, mikä heidän tuotteissaan maksaa, yritykset kyllä luulevat tietävänsä, mutta valitettavasti eivät tiedä. Tämä väärinkäsitys on saanut monet yritykset tekemään omalle liiketoiminnalleen huonoja päätöksiä. (Kannaiyah 2015)

Strateginen kustannusjohtaminen on lyhyesti muotoiltuna kustannustenhallintatekniikoiden soveltamista siten, että ne parantavat samanaikaisesti yrityksen strategista asemaa ja vähentävät kustannuksia. Strategista kustannusjohtamista voidaan soveltaa muun muassa palvelualalla, tuotantolaitosten valmistusasetuksissa ja ei-voittoa tavoittelemattomissa organisaatioissakin. (Cooper & Slagmulder 1998)

Strategisen kustannusjohtamisen tarkoitus on johtaa siihen, että yritys voi tulla kilpailukykyisemmäksi. (Gomez Ortiz 2018) Tämä onkin edesauttanut siihen, että yritykset ovat enenevässä määrin ottaneet työkalukseensa strategisen kustannusjohtamisen. (Länsiluoto 2008)

Markkinatalouden ympäristössä monet yritykset ovat alkaneet siirtyä matalan voiton aikakauteen, yritysten keskinäinen kilpailu on tulossa vakavammaksi. Taloudellinen hyöty on aina kuitenkin yrityksen johtamisen ensisijainen tavoite. Siinä strategisen kustannusjohtamisen perimmäinen tehtävä onkin pidemmän aikavälin kilpailuedun saavuttaminen, sillä perinteinen säästä-konsepti ei enää riitä. (Liu 2015)

Strategia on kuitenkin yrityksen tärkein menestystekijä, jos se on väärä, ei menestystä synny, vaikka yritystä johdettaisiin miten hyvin tahansa tai vaikka yrityksen osaaminen olisi huippuluokkaa. Yritys, joka on kilpailijoitaan edellä strategiassa, johtamisessa, osaamisessa kuin vuorovaikutuksessa, on todella vahvoilla, mikä on yritykselle myös selvä kilpailuetu. Tutkimukset kuitenkin osoittavat, että valtaosalla yrityksistä ei edelleenkään ole strategiaa tai se on niin huono, ettei se voi johtaa menestykseen. (Kamensky 2015, 359-360 & 368)

1.2 Tavoite ja tutkimuskysymykset

Työssä tarkastellaan strategisen kustannusjohtamisen viimeisempiä trendejä. Tavoitteena on tunnistaa, minkälaisia keinoja strategisessa kustannusjohtamisessa on viime vuosina käytetty yritysten kilpailukykyyn kehittämiseksi. Keskeisimmät tutkimuskysymykset ovat:

1. Mitä menetelmiä strategisessa kustannusjohtamisessa on viimeaikaisimpien julkaisujen mukaan käytetty?
2. Minkälaisessa ympäristössä strategista kustannusjohtamista on käytetty?

Työn tuloksena esitetään, kuinka yritykset hyödyntävät strategista kustannusjohtamista, millä menetelmillä ja kuinka tai missä yritykset ovat niitä hyödyntäneet ja ovatko ne saaneet niistä etua.

1.3 Menetelmät, rajaus ja rakenne

Tutkimus toteutetaan kirjallisuuskatsauksena käyttäen strategiseen kustannusjohtamiseen liittyviä artikkeleita, joiden julkaisu on rajattu vuosille 2015-2019. Työn aluksi tutustutaan lyhyesti strategiseen kustannusjohtamiseen käsitteenä; mitä tarkoitetaan strategisella kustannusjohtamisella. Työn kirjallisuuskatsaus on tehty vuosien 2015-2019 artikkeleihin perustuen, käyttäen Lappeenrannan tiedekirjaston pää tietokantaa, josta on poimittu strategiseen kustannusjohtamiseen liittyviä artikkeleita. Artikkelit on haettu pääasiassa englannin kielisellä hakuterminä ”Strategic cost management”, jonka on löydyttävä artikkelin otsikosta, tiivistelmästä tai avainsanoista.

Ensimmäisessä luvussa, johdannossa, käsitellään tutkimuksen aihe ja tausta, jonka jälkeen määritellään tutkimuskysymykset, työn tavoitteet sekä tutkimuksen menetelmät ja rajaus. Luvussa kaksi esitellään strategisen kustannusjohtamisen käsite. Kolmas luku tarkastelee vuosien 2015-2019 aikaväliltä löytyneitä artikkeleita ja neljännessä luvussa esitellään tutkimuksen johtopäätökset ja yhteenveto.

2 STRATEGINEN KUSTANNUSJOHTAMINEN

2.1 Strateginen kustannusjohtaminen - käsitteenä

Strateginen kustannusjohtaminen (Strategic Cost Management, SCM) keskittyy yrityksen koko arvoketjun (kuva 1) kustannusten hallintaan, mikä onkin perusero verrattuna perinteiseen kustannuslaskentaan. Strategisen kustannusjohtamisen päämääränä on edesauttaa päätöksentekoa ja kohentaa yrityksen strategista asemaa paremmalla kustannusten hallinnalla. Perinteinen vanhan aikainen kustannuslaskenta ottaa käytännössä huomioon vain tuotekustannukset, sen sijaan strategisessa kustannuslaskennassa puolestaan otetaan huomioon esimerkiksi myös asiakkaat ja toimittajat. Hallitsemalla koko arvoketju, joka perinteisesti liitetään strategiseen kustannuslaskentaan, voidaan vahvistaa yrityksen omaa strategista asemaa, seuraamalla ja hallinnoimalla kaikkia arvoketjun kustannuksia. Arvoketjuajattelua, joka pohjautuu selkeästi tuotteita valmistavaan teollisuuteen, voidaan myös soveltaa strategisena kustannusjohtamisen mallina palveluyrityksissä sekä ei voittoa tavoittelemattomissa yrityksissä. (Cooper & Slagmulder 2003)



Kuva 1. Arvoketjumalli (mukaillen Porter 1985, 55).

Strateginen kustannusjohtaminen tarkoittaa yrityksen kokonaisvaltaisen kustannustietoisuuden lisäämistä ja siihen ohjaamista. Strateginen kustannusjohtaminen yrittää kehittyä jatkuvasti kaikilla organisaatiotasolla asiakaslähtöisesti. Se koostuu aktiivisesta kustannusten hallinnasta ja kustannustiedon hyväksikäyttämisestä liiketoiminnan ohjaamisessa, seurannassa ja päätöksenteossa. Tärkeintä siinä on tunnistaa kustannuksiin vaikuttavat tekijät (cost drivers) ja vaikuttaa niihin järjestelmällisesti. (Länsiluoto 2008)

Järvenpää et al. (2001, 61-62) määrittelevät kirjassaan strategisesta kustannusjohtamisesta seuraava: strategisessa kustannusjohtamisessa yritystä johdetaan kokonaisvaltaiseen kustannustietoisuuteen, yrittämällä jokaisella organisaatiotasolla jatkuvaan kehittymiseen nimenomaan asiakaslähtöisesti. Strategisen kustannusjohtamisen tarkoituksena on alentaa kustannuksia pitkällä aikavälillä ja samalla vahvistaa yrityksen strategista asemaa. Strategisessa kustannusjohtamisessa korostuu jatkuva pitkän tähtäimen toiminnan merkitys. Myös Partanen (2018) määrittelee kustannusjohtamisen edesauttavan lisäarvon tuottamista yrityksessä ja kehittävän yrityksen kilpailukykyä monella eri tavalla.

Anderson (2006) määrittelee strategisen kustannusjohtamisen olevan tarkoituksellista päätöksentekoa, jonka tavoitteena on yhdenmukaistaa yrityksen kustannusrakenne strategian kanssa ja optimoida strategian toteuttaminen, minkä on tapahduttava koko arvoketjussa ja sidosryhmissä, jotta sillä voidaan varmistaa yritykselle pitkän aikavälin kannattavuus.

Horngrenin, Datarin ja Fosterin (2006, 4) mukaan strateginen kustannusjohtaminen on kustannusten hallintaa, missä keskitytään erityisesti strategisiin kysymyksiin. Suunnitellessaan strategiaansa yrityksen on vastattava markkinoilla näkemiään mahdollisuuksia ja uhkia resurssiensa ja kykyjensä mukaan. Edessä oleva uhka voidaan myös nähdä mahdollisuudeksi. Parhaiten suunnitellut strategiat ja huippuunsa kehitetyt ominaisuudet voivat olla kuitenkin hyödyttömiä, jollei niitä toteuteta tehokkaasti.

Yritysten erittäin tiukassa kilpailutilanteessa kustannustenhallinnasta on tullut kriittinen selviytymistaito monille yrityksille. Strateginen kustannusjohtaminen on kustannushallintatekniikoiden soveltamista siten, että ne parantavat samanaikaisesti yrityksen strategista asemaa ja vähentävät kustannuksia. Aina on löydettävissä ratkaisuja, jotka mahdollistavat kustannusten

alentamisen ja yrityksen strategisen aseman vahvistamisen, eivät heikentämisen. Kun yritys tarttuu strategisen kustannusjohtamisen käsitteeseen, on helpompaa löytää tapoja saavuttaa molemmat tavoitteet: vähentää yhtäaikaisesti kustannuksia ja vahvistaa strategista asemaa. (Cooper & Slagmulder 1998)

Jotta kilpailuetua voi saavuttaa, kustannusanalyysin lähtökohtana on arvoketjun kustannustekijöiden määrittäminen. (Järvenpää et al. 2001, 65-66) Strategisessa kustannusjohtamisessa on alun perin erotettu Shankin ja Govindarajanin (1993, 8) mukaan kolme strategisen kustannusanalyysin osa-alueita:

- Arvoketjuanalyysi
- Strateginen asemointi
- Kustannusajurianalyysi

Kustannusanalyysi etenee pääpiirteittäin siten, että ensin määritetään yrityksen arvoketju, etsitään yrityksen todelliset kustannustekijät eli kustannusajurit. Määritettyjen arvoketjun ja kustannusajureiden pohjalta saadaan luotua yritykselle pysyvä tai ainakin väliaikainen kilpailuetu. Johdon laskentatoimella on näin ollen merkittävä rooli yrityksen strategisessa kustannusanalyysissä, koska jokaisella arvotoiminnolla on paljon kustannusajureita, jotka selittävät eroavuuksia kustannuksissa. (Järvenpää et al. 2001, 65-66) Shankin ja Govindarajanin (1993, 9) haluavat lisäksi painottaa sitä, että johtajien tulee olla tietoisia siitä, että kustannusanalyysissä on otettava selkeästi huomioon myös strategiset kysymykset ja huolet

2.2 Strategisen kustannusjohtamisen osa-alueita

Strategiseen kustannusjohtamiseen kuuluvia osa-alueita ovat muun muassa: toimintolaskenta (Activity based costing, ABC), tavoitekustannuslaskenta (Target costing), elinkaarilaskenta (Life-cycle costing), yritysverkoston sekä tutkimus- ja tuotekehityksen kustannusten hallinta ja yrityksen kustannustason analysointi suhteessa kilpailijoihin. Lisäksi laskentatoimen on mahdollista kustannuslaskennan kehittämisen ohella tuoda lisäarvoa prosessijohtamiseen mittaamalla ja raportoimalla oikeita asioita oikeaan aikaan, mitä analysoimalla laskentatoimen

asiantuntijat voivat edelleen kehittää yrityksen mittareita ja kustannusjohtamista. (Järvenpää et al. 2001, 80-152)

Nykyään tiedostetaan yhä enemmän, että kasvava liikevaihto ei välttämättä johda kannattavuuteen. Kuumentunut talousbuumi on houkutellut markkinoille uusia kilpailijoita. Heikommassa taloudessa sekä vakiintuneet että uudet yritykset ovat lukkiutuneet kilpailuun, ja marginaalit ovat paineessa, kun ne taistelevat vähentyneen kysynnän hallitsemiseksi. Paine yrityksiin ymmärtää, miten ne toimivat ja tuottavat voittoa, on lisääntynyt, kun kilpailuympäristö on kiristynyt. Yksistään toimintolaskennasta eli ABC:stä ei ole edellä kuvatun ongelman ratkaisijaksi. Esimerkiksi ABC:n käytön tueksi olisi otettava käyttöön joitakin muita hallintatyökaluja, jotta yleinen kilpailuetu voidaan saavuttaa. ABC:n tulisikin toimia vain alustana, joka voidaan sitten yhdistää muihin strategisiin työkaluihin. (Kannaiyah 2015)

ABC eli toimintoperusteinen kustannuslaskentajärjestelmä, jonka Horngren et al. (2006, 144-145) näkevät yhtenä parhaista työkaluista kustannuslaskentajärjestelmän hienosäätöön. Toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan tuotteille kulutettujen resurssien suhteen. Toimintapohjainen kustannuslaskenta tarkoittaa kustannusjärjestelmää tunnistamalla yksittäiset toiminnot peruskustannusobjekteiksi. Aktiviteetti on tapahtuma, tehtävä tai työyksikkö, jolla on määrätty tarkoitus. Esimerkiksi suunnitella tuotteita, asettaa koneiden käyttöparametrit tai lähettää tuotteita varastosta.

Tavoitekustannuslaskennassa perusero perinteiseen kustannuslaskentaan on siinä, että selvitetään tulevaisuuden, tuotekehityksessä olevien tuotteiden kustannusrakennetta, eikä jo toteutuneita kustannuksia. Ideana tavoitekustannuslaskennassa onkin jo suunnitteluvaiheessa vaikuttaa kustannuksiin ja vielä niin, ettei se näy asiakkaalle laadun tai palvelun heikkenemisenä. Tämän päivän kireässä markkinatilanteessa kilpailukykyisen hinnan lisäksi yrityksen pitää pystyä toteuttamaan asiakkaiden tarpeita tyydyttäviä palveluja ja tuotteita niin laadullisesti kuin ominaisuuksiltaan tarpeen mukaan. (Järvenpää et al. 2001, 133-135)

Ympäristökustannuslaskenta on nykypäivänä yhä enemmän muodissa ja sen rooli on tullut enemmän esille. Se on seurausta siitä, että monilla teollisuuden aloilla syntyy merkittäviä määriä

ympäristökustannuksia esimerkiksi päästöjen muodossa. Lisäksi ympäristöpuolen asiat ovat voimakkaasti säännösteltyjä jopa poliittisesti. (Drury 2007, 1190) Horngren et al. (2006, 437) käsittelevät ympäristökustannuslaskentaa elinkaarikustannusten näkökulmasta. Ympäristölainsäädännön tiukentuminen esimerkiksi Yhdysvalloissa on johtanut siihen, että yritysten tulisi ottaa kyseiset kustannukset huomioon jo tuotteiden suunnitteluvaiheessa. Sillä kiristyneiden ympäristöstandardien asettamien tiukentuneiden puhdistusvaatimusten laiminlyönnistä, voi aiheutua yrityksille ankaria taloudellisia seuraamuksia. Myös Järvenpää et al. (2001, 25-26) on tiedostanut ympäristökustannusten merkityksen kasvaneen, koska yritysten yhteiskunnallinen vastuu on noussut esille.

Suorituskykymittari Balanced Scorecard muuntaa organisaation tehtävän ja strategian suorituskykymittaukseksi, joka tarjoaa kehykset organisaation strategian toteuttamiselle. BSC ei keskity pelkästään taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseen, vaan se korostaa myös ei-taloudellisia tavoitteita. Tulokortti mittaa organisaation suorituskykyä neljästä näkökulmasta: taloudellinen, asiakaslähtöinen, sisäisiin toimintoihin sekä oppiminen ja kasvu. Yrityksen strategia vaikuttaa toimenpiteeseen, kuinka seurataan esiintyjä kaikissa näissä näkökulmissa nyt ja tulevaisuudessa. (Horngren et al. 2006, 457)

Strateginen kustannusjohtaminen ja toimintolaskenta ovat olleet yleisimmin Suomessa käytettyjä menetelmiä. Strategista kustannusjohtamista on käyttänyt yli 60 prosenttia kyselyyn vastaajista. Kyselytutkimus tehtiin Suomen 600 suurimman yrityksen joukolle vuonna 2008, mistä valittiin satunnaisesti 430 yritystä, joista 83 prosenttia vastasi kyselyyn. (Länsiluoto 2008)

Strateginen kustannusjohtaminen ja sen edelleen kehittyminen ovat tietokoneistumisen aikakaudella johtaneet siihen, että kirjanpidon henkilöstöresurssit ovat pienentyneet merkittävästi. Kirjanpito tiedoista on tullut melkein ERP-järjestelmän sivutuote useissa yrityksissä, mikä vähentää edelleen suuren määrän kirjanpitohenkilöitä. (Shank 2007)

Taloushallinnon rooli on myös kovassa muutoksessa, kirjanpitäjistä liiketoiminnan päätöksenteon avustajaksi. Työpaikkailmoituksessa saatetaan hakea talousosaajaa, controlleria liiketoiminnan päätöksenteontueksi. Taloushallinnon muutoksen ovat

mahdollistaneet kehittyneet tietojärjestelmät. (Länsiluoto 2008) Shankin (2007) mukaan strategisen kustannusjohtamisen mestareita on vain vähän yritysmaailmassa tai yliopistoissa, sen sijaan suuri joukko työskentelee sellaisten mestareiden kehittymisen puolesta. Myös Liu (2015) toteaa tutkimuksessaan, että monissa yrityksissä kustannusjohtajilla ei ole riittävästi liikkeenjohdon kokemusta eikä tarvittavaa taloudellista kirjanpitoa koskevaa tietämystä. Jos yrityksestä ei löydy strategisen kustannusjohtamisen vaatimuksia täyttävää henkilöstöä, ne eivät pysty tarjoamaan hyödyllistä tietoa yritysjohtajille eikä myynti- ja sijoituspäätösprosessille.

3 STRATEGINEN KUSTANNUSJOHTAMINEN TIETEELLISTEN ARTIKKELEIDEN VALOSSA 2015-2019

3.1 Tutkimuksen kuvaus

Tässä tutkimuksessa on käytetty LUT Finnan ja Lappeenrannan tiedekirjaston kansainvälisten e-aineistojen tietokantahakua, julkaisuvuosia on rajattu vuosiin 2015-2019. Hakusanoina käytettiin aluksi yhdistelmää: (strategic cost management). Koska artikkelien määrä oli edelleen suurehko, tarkennettiin hakukriteeriä lähemmin vain vertaisarvioituihin artikkeleihin, jotka käytiin sitten läpi, niin että ne varmasti liittyivät strategiseen kustannusjohtamiseen. Useinkaan näin ei ollut, eli hakutuloksia tuli aluksi paljon, eikä niissä sitten kuitenkaan mainittu välttämättä edes strategista kustannusjohtamista, saatettiin tosin kertoa esimerkiksi yrityksen strategiasta tai vaikka kustannuksista. Nämä tarkastuksen läpäisseet artikkelit, joiden todettiin liittyvän strategiseen kustannusjohtamiseen, on listattu liitteessä 1. Tämän jälkeen näistä artikkeleista pyrittiin kartoittamaan strategisen kustannusjohtamisen nykysuunnan osoittavia sanoja, joiden pohjalta voitiin vielä lähteä täsmentämään hakua.

Artikkeleihin tutustumisen jälkeen, toisessa vaiheessa haettiin tietokannasta näillä esiin tulleilla pääsanoilla yhdessä hakutermin: ("strategic cost management" AND "x") kanssa, missä X:n tilalla on käytetty strategisen kustannusjohtamisen pääsanoja. Julkaisuvuosi rajoituksen lisäksi ei tehty enää tarkempia rajoituksia hakuehtoihin. Joissakin erikoistapauksissa pääsanana ympäriltä saatettiin jättää lainausmerkit pois, koska oli mahdollista, että hakusana meni niin tarkaksi, ettei hakutuloksia olisi tullut laisinkaan. Saadut hakutulokset on esitetty taulukossa 1.

Taulukko 1. Tietokantahaun tulokset artikkeleiden määristä.

Haut vuosilta 2015-2019:		Haku- tuloksia	% haku- tuloksista
sijoitus	hakusanat muotoa: "strategic cost management" AND "englannin kielinen hakusana tähän"		
1	Toimintolaskenta (ABC)	63	36 %
2	Balanced Scorecard (BSC) (Balanced Scorecard)	52	30 %
3	Tavoitekustannus (Target costing)	22	12 %
4	Elinkaarilaskenta (Life-cycle costing)	19	11 %
5	Ympäristökustannus (Environmental cost)	7	4 %
6	Asiakaskannattavuuslaskelma (Customer profitability calculation)	7	4 %
7	Kilpailija Analyysi (Competitor analysis)	5	3 %
	Yhteensä	175	100 %

Taulukon 1 mukaan eniten hakutuloksia saivat toimintolaskenta (63 kpl) 36 prosentin osuudella ja toiseksi eniten Balanced Scorecard (52 kpl) 30 prosenttia hakutuloksista. Nämä ovatkin hyvin perinteisiä strategisen kustannusjohtamisen työkaluja. Kolmanneksi ja neljänneksi parhaiten hakutuloksia kertyi tavoitekustannus- sekä elinkaarilaskennalle, molemmat kukin saivat reilun 10 prosentin osuuden.

3.2 Käytetyimmät menetelmät ja käyttökohteet

Kaksi hakutermiä antoi tuloksia hiukan reilummin kuin muut hakusanat, hakutulosten yhteismäärän jäädessä kuitenkin alle kahdensadan (taulukko 1). Nämä kaksi yleisintä strategiseen kustannusjohtamiseen liittyvää hakutulosta, jotka edustivat 66 prosenttia hauista, olivat toimintolaskenta ja Balanced Scorecard. Tämän tutkimuksen valossa voidaan olettaa

näiden olevan myös käytetyimpiä menetelmiä strategisen kustannusjohtamisen saralla kyseisellä tarkastelujaksolla, edustivathan ne kuitenkin lähes kahta kolmannesta hakutuloksista. Seuraavaksi yleisimpinä menetelminä tulivat tavoitekustannus- ja elinkaarilaskenta sekä ympäristökustannus- ja asiakaskannattavuuslaskelma.

Näin voidaankin todeta ainakin tämän tutkimuksen valossa käytetyimmät strategisen kustannusjohtamisen menetelmät ovat vuosien 2015-2019 kirjallisuuden perusteella toimintolaskenta ja Balanced Scorecard. Lima & Azzolini (2017) käyttävät artikkelin tutkimuksessa juuri toimintoperusteista kustannuslaskentaa kahvialan suuryrityksessä.

Strategisen kustannusjohtamisen käyttökohteista liitteen 1 artikkeleiden mukaan voidaan todeta, että strategista kustannusjohtamista harjoitetaan lähestulkoon kaikilla aloilla, kuten lähdekirjallisuuskin antoi ymmärtää, että toimii niin palvelusektorilla (Pavlatos 2018), teollisuudessa (Nikitina et al. 2018) kuin elintarvikesektorilla (Phornlaphatrachakorn 2018). De Souza et al. (2015) mukaan strategista kustannusjohtamista harjoitetaan jopa myös Brasilian maataloudessa.

Brasilian maatalousyritykset käyttävät vielä strategisen kustannusjohtamisen vähän vanhempaa tekniikka, useimmin siellä käytössä olevat tekniikat ovat a) kustannustekijät, b) arvoketjun analyysi, c) muut kuin taloudelliset indikaattorit ja mittarit, d) tavoitekustannukset ja e) logistiikkakustannukset. Strategista kustannusjohtamista toteutetaan globaalien markkinoiden ja kilpailun lisääntymisen yhteydessä. (de Souza et al. 2015)

Artikkelien mukaan strategista kustannusjohtamista harjoitetaan muun muassa Kolumbiassa (Gomez Ortiz 2018), Portugalissa (Goncalves et al. 2018), Thaimaassa (Phornlaphatrachakorn 2018), Kiinassa (Li et al. 2018), Venäjällä (Nikitina et al. 2018), Brasiliassa (de Souza et al. 2015), Yhdysvalloissa (Maiga 2015) ja Kanadassa (Henri et al. 2016). Strategisen kustannusjohtaminen on levinnyt ympäri maailman myös köyhempiin ja kehittymättömämpiin maihin, joskin kehitysmaissa esimerkiksi Kolumbiassa Gomez Ortizin (2018) mukaan strategisen kustannusjohtamisen käyttö on vielä vähäisempää. Collatto et al. (2016) havaitsivat artikkelissaan Lean-ajattelulla olevan osittain samantyyppinen filosofia kuin strategisella kustannusjohtamisella.

Liettualaisia yrityksiä käsittelevässä artikkelissa todetaan Liettuassa käytettävän strategista kustannusjohtamista, syystä että Liettuan talous kehittyy nopeasti Euroopan unionin maiden välillä, mutta se kohtaa valtavia haasteita kiristyneestä kilpailusta, mikä on lisännyt yritysten intoa käyttää tietoja strategisista päätöksistä. Ongelmaksi on muodostunut osittain se, että heidän tietämyksessään strategisesta kustannusjohtamisesta on aukkoja, joita kyseisen artikkelin tutkimuksessa keskitytään paikkamaan, Strategisen kustannusjohtamisen käyttö on yleisempää korkeamman kilpailuasteen omaavissa yrityksissä ainakin Liettuassa, sitä käytetään sitä enemmän, mitä suurempi on yrityksen oma strategian hyödyntäminen, eikä strategisen kustannusjohtamisen käyttö riipu yrityksen koosta ainakaan tämän otannan mukaan. (Gliubicis 2015)

Myös eläkeyhtiötkin maailmalla kokeilevat Porterin ja Shankin oppeja, miten arvoketju, strateginen sijoittuminen ja kustannusajurit toimivat suljetussa eläkerahastossa Brasiliassa. (Schmidt 2018) Sen sijaan suuressa vähittäisketjussa organisaatiot käyttävät vielä vähän strategista kustannusjohtamista siitä huolimatta, että kirjallisuus suosittaakin sitä käyttämään. Vähittäisketjussa yritykset tulevat hyväksymään menetelmistä käyttöön ainoastaan tavoitekustannuslaskennan. Artikkelissa kuitenkin kerrotaan, että lähiaikoina yritykset Brasiliassa saattavat hyväksyä käyttöön myös arvoketjun kustannuslaskennan. (Hespanhol & Fontana 2017) Lisäksi Portugalissa tutkittiin tavoitekustannuslaskentaa markkinointialalla. (Goncalves et al. 2018)

Stanley (2017) mainitsee, että valmistusteollisuudessa Kanadassa ympäristökustannusten seuranta on heille etenkin tärkeää. Myös Henri et al. (2016) käsittelevät artikkelissaan ympäristökustannuksia Kanadassa. Korkembay (2016) puolestaan käsittelee artikkelissa tuotekustannusjohtamista ja samalla toteaa yksiselitteisesti, että strateginen kustannusjohtaminen on ainut keino ratkoa yrityksen ongelmat keskellä talouskriisiä.

Öljy- ja kaasuyrityksissä saatiin positiivisia kokemuksia strategisen kustannusjohtamisen avulla. Esimerkiksi SCM auttoi yritystä pitkän aikavälin kilpailuetujen syntymisen edistämiseksi sekä laadun että tehokkuuden parantamiseksi ja kestäväen kehityksen edistämiseksi. (Li et al. 2018)

Nikitina et al. (2018) ovat tutkimuksissaan havainneet, että tuotantoparametrien valvonta niin todellisten kuin budjetoitujen variaatioiden suhteen ja niiden vertailu sallittuihin arvoihin lisäävät tehokkuutta. Lisäksi muuttuvien tuotantotilanteiden tunnistaminen mahdollistaa strategisen kustannusjohtamisen toteuttamisen. Myös Stanley (2017) on havainnut, että ympäristökustannusten seuranta mahdollistaa suoran taloudellisen suorituskyvyn parantamisen.

3.3 Strategisen kustannusjohtamisen haasteet

Strategisella kustannusjohtamisella on havaittu olevan myönteinen vaikutus kustannushyötyyn, kustannusjohtajuuteen ja kustannustehokkuuteen, mitkä vaikuttavat myös yrityksen kannattavuuteen. Tulosten mukaan strateginen kustannusjohtaminen on arvokas lähestymistapa, joka auttaa yrityksiä saavuttamaan kestäväen kilpailuedun ja erinomaisen suorituskyvyn. Se kuitenkin vaatii myös yrityksen johdolta resursseja, osaamista ja pääomaa, jotta strategista kustannusjohtamista voidaan yrityksessä toteuttaa menestyksekkäästi. (Phornlaphatrachakorn 2018)

Gomez Ortiz (2018) kannustaa Kolumbiassa strategisen kustannusjohtamisen käyttöön ottoon. Hän näkee, että nyt on tarve muuttaa maailmaa ja katsoa kustannuksia uudelleen, uudella tavalla. Korkembay (2016) on tutkinut etenkin ongelmassa olevia yhtiöitä. Hän puolestaan näkee strategisen kustannusjohtamisen haasteena kaikkien kustannusajurien löytämisen. Täydellisesti toimivaan strategiseen kustannusjohtamiseen tarvitaan hyvä organisaatiokaavio, jota täytyy myös muistaa säännöllisesti päivittää. Päivitys on hyvin tärkeä vaihe, jotta strategisen kustannusjohtamisen on mahdollista edelleen kehittyä ja toimia sitä kautta yrityksen ongelman ratkaisijana.

Pavlatos (2018) näkee strategisen kustannusjohtamisen parantavan yrityksen suorituskykyä merkittävästi. Hän toteaa tutkimuksessaan strategisella kustannusjohtamisella olevan ilmeinen vaikutus yrityksen suorituskykyyn. Henri et al. (2016) huomauttavat kuitenkin, että strategisen kustannusjohtamisen viimeaikaisesta kehityksestä huolimatta, siinä voi edelleen esiintyä ongelmia tai rajoituksia. Ongelma voi syntyä esimerkiksi yhden kustannusajurin liiallisella

painotuksella, mikä on havaittu muun muassa kanadalaisista valmistavan teollisuuden yrityksistä tehdyssä tutkimuksessa.

Artikkelissa julkaistun tutkimuksen tärkeä havainto oli, että yritykset käyttävät edelleen myös perinteisiä kustannuslaskentamenetelmiä. Kaikki eivät edelleenkään usko, että kehittyneemmät menetelmät voivat johtaa tarkkuuden parantumiseen menetelmien lupauksista huolimatta. (Collatto et al. 2016) Yritykset kohtaavat kasvavaa globaalia taloudellista kilpailua ja vähentävät kustannuksia. Kuitenkin empiiriset todisteet osoittavat, että monet yritykset eivät vielääkään käytä strategista kustannusjohtamista. (Goncalves et al. 2018)

Lean-kirjanpito, jota Collatto et al. (2016) vertaavat artikkelissaan strategisen kustannusjohtamisen filosofiaan, ei ole kuitenkaan suoranaisesti strategista kustannusjohtamista. Lean on lähtöisin Japanista ja sen pääidea yksinkertaisuudessaan on hukkatuotannon poistaminen, eliminoimalla hukkaa toimitusajassa, laitekäytössä, työntekijäresursseissa ja materiaaleissa. Vuonna 2006 konsulttiyritys Aberdeen Groupin teettämän tutkimuksen perusteella Lean-työkaluja oli hyödyntänyt yli 90 prosenttia tuotantoalanyrityksistä. Tosin yksin Lean ei enää muodosta nykyään enää kilpailuetua, koska sen periaatteet ovat niin laajasti käytössä. (Reese 2006)

Lima & Azzolini (2017) ovat puolestaan havainneet tutkimuksissaan suuressa kahvialan yrityksessä, että myös toimintoperusteinen kustannuslaskenta vaatii yrityksen organisaatiolta riittävästi resursseja tietojen tuottamiseen, jos resurssit eivät ole riittäviä, voi yrityksen kilpailuetu heiketä.

Liu (2015) näkee kuitenkin, että strategisen kustannusjohtamisen käyttö on ehdoton edellytys sille, että yritys pystyy saavuttamaan etua nykyaikaisilla yhä kilpailluimmilla markkinoilla. Hän on myös tutkimuksissaan havainnut, että esimerkiksi kehittyneen tietojenkäsittelyalustan avulla voidaan edelleen parantaa teknistä innovaatiotasoa ja saavuttaa tehokasta kustannussäästöä yritykselle, mikä edelleen parantaa yrityksen kilpailukykyä. Maiga (2015) puolestaan on havainnut, että pelkästään investoimalla parempiin tietojärjestelmiin ei suoranaisesti saavuteta kustannusetua, ellei myös yrityksen kustannusjohtamisstrategia ja liiketoimintastrategia ole yhdessä tukemassa tätä.

Strategisen kustannusjohtamisen käytön esteitä liettualaisissa yrityksissä aiheutti esimerkiksi: kirjanpitoasenne, tiedon puute, tuotantoprosessin yleiskustannukset ja tietotekniikan resurssit. (Gliubicus 2015) Lima & Azzolini (2017) sen sijaan ovat artikkelissaan havainneet toimintolaskennassa eli ABC:stä, että organisaation on oltava riittävän kokoinen, jotta tuotettu tieto on hyödynnettävissä.

4 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

Toimintolaskenta ja Balanced Scorecard, muodostuivat vuosien 2015-2019 artikkeleiden valossa suosituimmiksi menetelmiksi strategisessa kustannusjohtamisessa saaden taakseen kaksikolmasosaa hauista, kumpikin reilu 50 hakutulosta. Tavoitekustannus- ja elinkaarilaskenta jäivät reilusti taaemmas.

Strateginen kustannusjohtaminen on parantanut yritysten kilpailukykyä lähes kaikilla aloilla ja mantereilla, niin Yhdysvalloissa, Kiinassa kuin Thaimaassa. Strateginen kustannusjohtaminen parantaa yritysten kannattavuutta ja sitä käytetäänkin niin valmistavassa teollisuudessa ja palvelualoilla ja jopa maataloudessa. Tosin strategista kustannusjohtamista ei edelleenkään ole kaikkialla otettu vielä käyttöön, sillä edelleen on olemassa koulukuntia, jotka yrittävät pärjätä jollain alkeellisemmalla kustannustenhallinta keinolla, millä ei juurikaan nykypäivänä tulla saavuttamaan enää kilpailuetua. Osa yrityksistä ei ole vielä kuullutkaan strategisesta kustannusjohtamisesta ja osa ei tiedä edes tuotteidensa todellista valmistuskustannusta. Onneksi kuitenkin tutkimuksen mukaan Suomessa pääosa yrityksistä hyödyntää strategista kustannusjohtamista.

Lopuksi todettakoon, että kun hyvä yritys on löytänyt oikeat kustannusajurit ja määritellyt itselleen oikean strategian, niin yrityksen kilpailukyky kasvaa ja se voi menestyä huomattavasti kannattavammin maailman markkinoilla ja monilla eri toimialoilla luottaen juuri strategiseen kustannusjohtamiseen.

Strateginen kustannusjohtaminen tarjoaa johdonmukaisemman prosessin kustannusten hallitsemiseksi sekä taloudellisen että kilpailuetujen kannalta. Mikä on edesauttanut merkittävästi myös omistaja-arvon tehokkaampaan hallintaan ja organisaation muutokseen. Kustannusjohtaminen on läheisessä yhteydessä yrityksen strategiaan, ja siitä on tullut tärkeä tapa yritykselle rakentaa, luoda ja vahvistaa ydinkilpailukykyä.

LÄHDELUETTELO

Anderson, S.W. 2006. Managing Costs and Cost Structure throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management. *Handbooks of Management Accounting Research*, Vol. 2, s. 481-506.

Collatto, D.C., de Souza, M.A., Do Nascimento, A.P. & Lacerda, D.P. 2016. Interactions, convergences and interrelationships between lean accounting and strategic cost management: A study in the lean production context. *Gestao e Producao*, Vol. 23, nro 4, s. 815-827.

Cooper, R. & Slagmulder, R. 1998. What is strategic cost management? *Management Accounting*, Vol, 79, nro 7, s. 14-16.

Cooper, R. & Slagmulder, R. 2003. Strategic cost management: Expanding scope and Boundaries. *Journal of Cost Management*, Vol. 17, nro 1, s. 23-30.

Drury, C. 2007. Management and Cost Accounting. 6. painos. Lontoo, Thompson Learning. 1280 s.

Gliaubicas, D. 2015. Contingencies Impact on Strategic Cost Management Usage in Lithuanian Companies. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 213(C), s. 254-260.

Gomez Ortiz, E.J. 2018. Strategic cost management a competitiveness tool. *Espacios*, Vol. 39, nro 32, 10 s.

Goncalves, T., Gaio C. & Silva M. 2018. Target costing and innovation-exploratory configurations: A comparison of fsQCA, multivariate regression, and variable cluster analysis. *Journal of Business Research*, Vol. 89, s. 378-384.

Henri, J., Boiral O. & Roy M-J. 2016. Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. *The British Accounting Review*, Vol. 48, nro 2, s. 269-282.

Hespanhol, G. & Fontana, K.H.S. 2017. Use of strategic cost management practices for Decision-Making: A study in a large retail company. *Espacios*, Vol. 38, nro 53, Artikkelin nro 28.

Horngren, C. T., Datar, S. M. & Foster, G. 2006. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 12. painos. New Jersey, Pearson Prentice Hall. 868 s.

Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T-S. 2001. *Moderni taloushallinto: Haasteet ja mahdollisuudet*. 1. painos. Helsinki, Edita. 359 s.

Kannaiah, D. 2015. Activity Based Costing (ABC): Is It a Tool for Company to Achieve Competitive Advantage? *International Journal of Economics and Finance*, Vol. 7, nro 12, s. 275-281.

Kamensky, M. 2015. *Menestyksen timantti: Strategia, johtaminen, osaaminen, vuorovaikutus*. 1. painos. Helsinki, Talentum. 376 s.

Korkembay, N. 2016. Organizational Chart Improvement on the Strategic Product Cost Management. *International Journal of Economic Perspectives*, Vol. 10, nro 4, s. 284-290.

Li, Z., Ren, L., Zou, X., Bao, S. & Luo, T. 2018. Innovation of strategic cost management of natural gas in China's petroleum enterprises. *Natural Gas Industry*, Vol. 38, nro 5, s. 140-147.

Lima, L.M. & Azzolini, Junior, W. 2017. Activity Based Costing (ABC) in the commercial coffee sector of a large company. *Custos e Agronegocio*, Vol. 13, nro 1, s. 206-238.

Liu, Q. 2015. Research on Strategic Cost Management in Modern Enterprises. *Management & Engineering*, 21, s. 32-35.

Länsiluoto, Aapo. 20.5.2008. Suomalaisilla suuryrityksillä valinnanvaraa strategisen johdon laskentatoimen menetelmissä. [Tilisanomat: WWW-artikkeli]. [viitattu 15.3.2019]. Saatavissa: <https://tilisanomat.fi/yleiset/suomalaisilla-suuryrityksilla-valinnanvaraa-strategisen-johdon-laskentatoimen-menetelmissa>.

Maiga, A.S. 2015. Information Systems Integration and Firm Profitability: Mediating Effect of Cost Management Strategy. *Advances in Management Accounting*, Vol. 25, s. 149-179.

Nikitina, O.A., Litovskaya, Y.V. & Ponomareva, O.S. 2018. Development of the cost management mechanism for metal products manufacturing based on budgeting method. *Academy of Strategic Management Journal*, Vol. 17, nro 5.

Partanen, V., 2018. Kustannusjohtaminen: Kilpailukyvyn ylläpito ja kehittäminen. 1. painos. Helsinki, Alma Talent. 300 s.

Pavlatos, O. 2018. Strategic cost management, contingent factors and performance in services. *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 17, nro 2, s. 215-233.

Phornlaphatrachakorn, K. 2018. Strategic cost management and firm profitability: An empirical investigation of instant foods and convenience foods businesses in Thailand. *International Journal of Business*, Vol. 23, nro 4, s. 358-371.

Porter, M. E. 1985. Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance. New York, The Free Press cop. 557 s.

Reese, A. K. 2006. A Lean Supply Chain Manifesto. *Supply & Demand Chain Executive*, Vol. 7, nro 5, s. 23-27.

Rehn, O. 2019. Maailman ja Suomen talouden näkymät vuonna 2019. [Suomen Pankki: PDF-artikkeli]. Saatavissa: <https://www.suomenpankki.fi/globalassets/fi/media-ja-julkaisut/puheet/documents/20190117-paajohtaja-rehn-maailman-ja-suomen-talouden-nakymat-teknologiateollisuuden-hallitus.pdf>

Schmidt, P. 2018. Strategic cost management in a closed complementary pension entity. *Revista Ibero - Americana de Estratégia*, Vol. 17, nro 2, s. 62-77.

Shank, J. K. 2007. Strategic cost management: upsizing, downsizing, and right(?) sizing. Teoksessa Bhimani, A. (toim.) *Contemporary Issues in Management Accounting*. New York, Oxford University Press Inc. s. 355–379.

Shank, J. K. & Govindarajan, V. 1993. Strategic cost management: The new tool for competitive advantage. New York, The Free Press cop. 271 s.

de Souza, M.A., Rasia, K.A. & de Almeida, L.B. 2015. Strategic cost management practices adopted by Brazilian agribusiness segments companies. *Custos e Agronegocio*, Vol. 11, nro 3, s. 116-143.

Stanley, C. 2017. Strategic Cost Management and Performance: The Case of Environmental Costs. *Social and Environmental Accountability Journal*, Vol. 37, nro 2, s. 150-151.

Liite 1. Excel-taulukko: Artikkelit 2015-2019

Artikkeleiden tiedot						
Nimi	Kirjoittaja	Vuosi	Lehti	Menetelmät/ sisältö lyhyesti	Käyttökohteet	Tutkimus/-tyyppi
Interactions, convergences and interrelationships between lean accounting and strategic cost management: A study in the lean production context	Collatto, D.C., De Souza, M.A., Do Nascimento, A.P. & Lacerda, D.P	2016	Gestao e Producao	LEAN kirjanpito vrt.Strategiseen kust.johtamiseen	valmistava teollisuus	tutkimus/haastatt.
Strategic cost management a competitiveness tool	Gomez Ortiz, E.J.	2018	Espacios	Strategisen kust.johtamisen yritykset tulevat kilp.kykyisimmiksi	kolumbialaiset yritykset / kilpailukyyn väline	teoreettinen artikkeli
Target costing and innovation-exploratory configurations: A comparison of fsQCA, multi-variate regression, and variable cluster analysis (fsQCA = fuzzy set qualitative comparative analysis:)	Gonçalves, T., Gao C. & Silva M.	2018	Journal of Business Research	Tavoitekustannusmenetelmä ja innovaatiotutkimuksen: Vertailu fsQCA: sta, monivaiheisesta regressiosta ja muuttuvasta klusterianalyysistä	500 suurinta yritystä Portugalissa	tutkimus/analyysi
Strategic cost management and performance: The case of environmental costs.	Henri, J., Boiral O. & Roy M-J.	2016	The British Accounting Review	Ympäristökustannus	319 kanadalaista valmistavan teollisuuden yritystä	tutkimus/case
Use of strategic cost management practices for Decision-Making: A study in a large retail company.	Hespanhol, G. & Fontana, K.H.S.	2017	Espacios	SCM käyttö päätöksenteossa	tutkimus suuressa vähittäiskaupan yrityksessä	tutkimus
Organizational Chart Improvement on the Strategic Product Cost Management.	Korkembay, N.	2016	International Journal of Economic Perspectives	Tuotekustannusjohtaminen /organisaatiokaavion parantaminen	ongelmassa olevat yhtiöt	tutkimus
Innovation of strategic cost management of natural gas in China's petroleum enterprises.	Li, Z., Ren, L., Zou, X., Bao, S. & Luo, T.	2018	Natural Gas Industry	Innovaatiot stra.kust.johtamisessa	kiinalainen maakaasualan yritys	tutkimus/case
Activity Based Costing (ABC) in the commercial coffee sector of a large company.	Lima, L.M. & Azzolini, Junior, W.	2017	Custos e Agronegocio	Toimintoperusteinen kustannuslask. =ABC	kahvialan suuryritys	tutkimus
Information Systems Integration and Firm Profitability: Mediating Effect of Cost Management Strategy.	Maiga, A.S.	2015	Advances in Management Accounting	Tietojärjestelmien integrointi / ulkoinen ja sisäinen vaikutus SCM	241 yhdysvaltalaisista valmistusyritystä	tutkimus
Development of the cost management mechanism for metal products manufacturing based on budgeting method.	Nikitina, O.A., Litovskaya, Y.V. & Ponomareva, O.S.	2018	Academy of Strategic Management Journal	Budjetointi menetelmään perustuva /Kustannusjohtamis mekanismin kehitys	metallituotteiden valmistus	tutkimus/case
Strategic cost management, contingent factors and performance in services.	Pavlatos, O.	2018	Accounting and Management Information Systems	SCM pos.vaikutus	palvelualalla Kreikassa 88 yritystä	tutkimus
Strategic cost management and firm profitability: An empirical investigation of instant foods and convenience foods businesses in Thailand	Phornlaphat-rachakorn, K.	2018	International Journal of Business	SCM ja kannattavuus +kannattavaa	pikaruokaa ja kotiruokaa tarjoavat yritykset Thaimaassa	tutkimus
Strategic cost management in a closed complementary pension entity.	Schmidt, P.	2018	Revista Ibero - Americana de Estrategia	SCM	eläkeyhtiössä	tutkimus/haastattel. analyysi

(jatkuu)

Liite 1. (jatkoa)

Nimi	Kirjoittaja	Vuosi	Lehti	Menetelmät/ sisältö lyhyesti	Käyttökohteet	Tutkimus/-tyyppi
Strategic cost management practices adopted by Brazilian agribusiness segments companies.	de Souza, M.A., Rasia, K.A. & de Almeida, L.B.	2015	Custos e Agronegocio	liiketoimintasegmenttien käyttämät strategiset kustannustenjohtamisen keinot	Brasilian maatalous	tutkimus/kysely
Strategic Cost Management and Performance: The Case of Environmental Costs.	Stanley, C.	2017	Social and Environmental Accounta-bility Journal	Ympäristökustannus /taloudellisen suor.kyvyn parantaminen	kanadalaiset valmistajat	tutkimus/case
Contingencies Impact on Strategic Cost Management Usage in Lithuanian Compnies.	Gliaubicas, D.	2015	Procedia - Social and Behavioral	Varautumisteoria	Liettualaisissa yrityksissä	tutkimus
Research on Strategic Cost Management in Modern Enterprises	Liu, Q.	2015	Management & Engineering	Innovatiivinen strat.kust johtaminen	Modernit yritykset	tutkimus