

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

Kauppatieteellinen tiedekunta

Laskentatoimi

**LIIKETOIMINTASTRATEGIAN VAIKUTUS ASIAKASLASKENTAAN JA  
KILPAILIJA-ANALYYSIIN**

Minna Airola

AB20A8000 Kandidaatintutkielma (laskentatoimi)

16.1.2009

## TIIVISTELMÄ

<b>Tekijä:</b>	Minna Airola
<b>Tutkielman nimi:</b>	Liiketoimintastrategian vaikutus asiakaslaskentaan ja kilpailija-analyysiin The impact of the business strategy on the customer accounting and the competitor analysis
<b>Osasto:</b>	Kauppätieteiden tiedekunta Talouden ja Yritysjuridiikan laitos
<b>Vuosi:</b>	2008
<b>Kauppätieteiden kandidaatin tutkinnon tutkielma,</b>	Lappeenrannan teknillinen yliopisto, 40 sivua, 3 taulukkoa ja 1 kuvio.
<b>Tarkastaja:</b>	Jouni Nousiainen
<b>Hakusanat:</b>	liiketoimintastrategia, asiakaslaskenta, kilpailija-analyysi
<b>Keywords:</b>	business strategy, customer accounting, competitor analysis

Liiketoimintastrategia määrää kaikkien yritysten toiminnan suunnan ja menestyksen. Nykyään alati muuttuva toimintaympäristö ja kasvava kilpailu korostavat entisestään kestävästä liiketoimintastrategian tärkeyttä yritysten kannattavuuden lähteenä. Kun yritykset ottavat strategisissa päätöksissään huomioon sen ulkopuolella toimivat asiakkaat ja kilpailijat, pystyvät he löytämään todellisia ja kestävämpiä kilpailuedun lähteitä. Saavuttaakseen lopullisesti kilpailuedun, tulisi yritysten kuitenkin muokata kaikki toimintonsa siten, että ne tukisivat sen liiketoimintastrategiaa. Tämän tutkielman tarkoituksena onkin nyt tarkastella, kuinka yrityksen liiketoimintastrategiavalinnat muokkaavat yritysten sisällä tapahtuvia asiakaslaskelmia ja kilpailija-analyysijä.

Tutkimuksessa liiketoimintastrategian pohjana on hyödynnetty Porterin luomaa liiketoimintastrategia mallia. Asiakaslaskennan perustana on käytetty Guildingin ja McManusin tekemää synteesiä asiakaslaskelmista, ja kilpailija-analyysi on pohjustettu Guildingin kokoaman kilpailija-analyysimallin avulla.

# SISÄLLYSLUETTELO

<b>1.0 JOHDANTO.....</b>	<b>1</b>
1.1 Tutkimuksen taustaa .....	1
1.2 Tutkimusongelma ja -tavoite, sekä tutkimuksen rajaukset ja metodologiset valinnat .....	2
<b>2.0 PORTERIN LIIKETOIMINTASTRATEGIAMALLI.....</b>	<b>5</b>
2.1 Vaihtoehdot toteuttaa liiketoimintastrategiaa .....	6
2.1.1 <i>Kustannusjohtajuus</i> .....	6
2.1.2 <i>Erilaistaminen</i> .....	8
2.1.3 <i>Segmentointi</i> .....	10
2.1.4 <i>Porterin mallin yhdistäminen muihin liiketoimintastrategiamalleihin</i> .....	11
2.2 Liiketoimintastrategian yhteys johdon laskentatoimeen .....	12
<b>3.0 LIIKETOIMINTASTRATEGIA JA ASIAKASLASKENTA.....</b>	<b>15</b>
3.1 Asiakaslaskennan käytännöt .....	14
3.2 Asiakaslaskenta ja liiketoimintastrategia .....	17
3.2.1 <i>Asiakaslaskenta ja kustannusjohtajuus</i> .....	18
3.2.2 <i>Asiakaslaskenta ja erilaistaminen</i> .....	21
3.2.3 <i>Asiakaslaskenta ja segmentointi</i> .....	23
<b>4.0 LIIKETOIMINTASTRATEGIA JA KILPAILIJA-ANALYYSI.....</b>	<b>26</b>
4.1 Kilpailija-analyysin käytännöt .....	26
4.2 Kilpailija-analyysi ja liiketoimintastrategia .....	29
4.2.1 <i>Kilpailija-analyysi ja kustannusjohtajuus</i> .....	30
4.2.2 <i>Kilpailija-analyysi ja erilaistaminen</i> .....	32
4.2.3 <i>Kilpailija-analyysi ja segmentointi</i> .....	34
<b>5.0 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET .....</b>	<b>36</b>

## 1.0 JOHDANTO

### 1.1 Tutkimuksen taustaa

Liiketoimintastrategian käsite alkoi kehittyä 1950- ja 1960-luvulla, kun rahoitusbudjetit ja investointilaskelmat kehittyivät kasvavien ja rakenteeltaan monimutkaistuvien yritysten tarpeisiin. Yrityksissä alettiin huomata erilaisten tulevaisuuteen suuntautuvien suunnitelmien ja laskelmien tärkeys. Aiheesta kirjoitettiin paljon artikkeleita sekä kirjoja, ja vuoteen 1963 mennessä yrityssuunnittelu olikin tärkeä osa organisaatioita, erityisesti USA:ssa. 1970-luvun lopussa yrityssuunnittelusta siirryttiin strategiseen johtamiseen, jolloin strategian tärkeimmäksi tavoitteeksi nostettiin kilpailuedun luominen. Huomio kiinnitettiin ulkoiseen toimintaympäristöön ja kannattavuuden tutkiminen nousi keskeiseksi kohteeksi. Strategian tarkastelun kohteeksi 1990-luvulla vastakkaisesti nousivat yritysten sisäiset toiminnot ja niiden kannattavuus. Kilpailuedun tärkeimmiksi tekijöiksi nähtiin yritysten omat resurssit ja kyvykkyydet. (Hoskisson et al., 1999, 437; Grant, 2008, 14–16)

Liiketoimintatoimintaympäristön muutos epävakammaksi ja yhä vaikeammin ennustettavaksi (Grant, 2008, 19) kannustaa yrityksiä seuraamaan sisäisten muuttujien lisäksi yhä tarkemmin sen ulkopuolella toimivia muuttujia, kuten asiakkaita ja kilpailijoita. Hyvin vaalittujen asiakassuhteiden kautta yritykset pystyvät parantamaan kannattavuuttaan ja tuottamaan lisäarvoa omistajilleen, mikä on yritysten toimimisen edellytys (Murby, 2007, 33). Muuttuva toimintaympäristö on saanut myös monet tutkijat korostamaan erityisesti kilpailija-analyysin tärkeyttä osana kilpailustrategian johtamista, mikä onkin johtanut yrityksissä strategiavastaavien suureen kiinnostukseen kohti kilpailija-analyysiä (Anderson & Guilding, 2006, 206).

Monet tukijat ovat esittäneet kirjallisuudessa, että johdon laskentajärjestelmät tulisivat rakentaa nimenomaan tukemaan yritysten strategiaa ja kasvattamaan yritysten kilpailuetua (Langfield-Smith, 1997, 207). Strateginen johtaminen ja itse laskentaprosessit organisaatioissa ovat saaneet kuitenkin suhteellisen vähän huomiota tutkijoilta, ja

siksi kirjallisuudessa voikin huomata selvän aukon aiheiden osalta (Parker, 2007, 611). Tutkimuksen pyrkimyksenä olisi nyt täydentää tätä aukkoa yhdistämällä aiheet toisiinsa ja saada aikaan kattava ja relevantti kirjallisuuspohjainen katsaus liiketoimintastrategian vaikutuksesta asiakaslaskentaan ja kilpailija-analyysiin.

## 1.2 Tutkimusongelma ja -tavoite, sekä tutkimuksen rajaukset ja metodologiset valinnat

Tässä tutkimuksessa käsitellään erilaisten liiketoimintastrategioiden vaikutusta siihen, kuinka yrityksen ulkopuolella toimivat asiakkaat ja kilpailijat tulisi ottaa huomioon yrityksen sisällä tapahtuvissa laskelmissa ja analyyseissä. Kontingenssi teoreettisen näkemyksen mukaan yritysten strategisilla valinnoilla on oma vahva vaikutuksensa siihen, millaiseksi yrityksen toiminnot muotoutuvat (Nilsson & Rapp, 1999, 67), kuten myös Harvardin professori Alfred D. Chandler toteaa tunnetussa lausumassaan ”Rakennetta seuraa strategiaa, ja järjestelmät tukevat rakennetta” (Tikkanen, 2005, 28). Tutkimuksessa käytetään tätä lauselmaa pohja-ajatuksena, minkä johdosta oletetaan strategisten valintojen johtavan siihen, millaiseksi johdon tieto- ja laskentajärjestelmät muotoutuvat, vaikkakin nykyään on erityisesti alettu kiinnittämään huomiota siihen, kuinka laskentajärjestelmät vaikuttavat strategiaan (Kober et al., 2007, 426).

Liiketoimintastrategian voidaan sanoa olevan se toimintatapa, jolla yritys kilpailee markkinoillaan, ja kuinka se yrittää luoda kilpailijoihinsa nähden kilpailuetua (Simons, 1990, 129). Yleisesti on tunnettu kolme erilaista mallia luoda kilpailukykyinen liiketoimintastrategia. Nämä mallit ovat luoneet Michael E. Porter, Miles ja Snow sekä Govindarajan ja Guptan. Tutkimuksessa tutkitaan nyt, kuinka tällaiset erilaiset liiketoiminnalliset strategiavalinnat vaikuttavat yritysten suorittamiin asiakaslaskelmiin ja kilpailija-analyyseihin, sekä niissä huomioon otettaviin asioihin. Tutkimuksen tavoitteena on myös tutkia, milloin kullakin laskenta- ja analyysimenetelmällä saataisiin mahdollisimman hyödyllistä ja tarkkaa tietoa oman yrityksen käyttöön hyödynnettäessä erilaisia liiketoimintastrategioita.

Seuraavassa muotoillaan tutkimuksen tavoite tutkimuksen pääongelmaksi:

- Millaisia konkreettisia vaikutuksia liiketoimintastrategiaavainnoilla on yrityksen suorittamiin asiakaslaskelmiin ja kilpailija-analyysihin strategisen johdon laskentatoimen kannalta?

Tavoitteen mukaista vastausta haettaessa, pääongelmaan liittyviä alaongelmia ovat:

- Millaiseksi erilaiset liiketoimintastrategiaavainnot määrittelevät yritysten toiminnan?
- Miten liiketoimintastrategia on yhteydessä yrityksen laskentajärjestelmiin?
- Millaiset asiakkaisiin ja kilpailijoihin liittyvät laskentakohteet ovat kiinnostavia yritysten näkökulmasta?
- Miten yritykset hyödyntävät laskentajärjestelmillään saamaa tietoa?
- Millainen vaikutus on johdon laskentatoimella yritysten strategisissa päätöksentekotilanteissa?

Tutkimuksessa asiakaslaskennan ja kilpailija-analyysin käyttöä tarkastellaan Porterin luoman liiketoimintastrategiamallin kautta, mutta tutkimuksessa hyödynnetään myös soveltuvien osien Milesin ja Snown sekä Govindarajan ja Guptan malleihin painottuvia tutkimuksia. Asiakaslaskentaa ja kilpailija-analyysiä tutkittaessa keskitytään vain kvalitatiiviseen aineistoon, eikä huomioida erilaisten laskukaavojen vertailua. Asiakassuhteissa käsitellään vain business to business -suhteita, joten tavalliset kuluttajat jäävät niin asiakaslaskennassa kuin kilpailija-analyysissä tutkimuksen ulkopuolelle.

Tutkimuksen pohjateoksena liiketoimintastrategiamallin osalta on päädytty käyttämään Porterin itse kirjoittamaa teosta ”Kilpailuetu – Miten ylivoimainen osaaminen luodaan ja säilytetään”. Asiakaslaskennan perustana tutkimuksessa käytetään Lindin ja Strömstenin kirjoittamaa artikkelia ”When do firms use different types of customer accounting?”. Artikkelissa asiakaslaskenta jaetaan Guildingin ja McManusin tekemän synteessin mukaisesti neljään osaan, joista tosin viimeinen osa rajataan tutkimuksen ulkopuolelle, koska se on suhteellisen uusi ja harvinainen tapa laskentatoimessa, ja kuuluu enemmänkin markkinointiosastojen suorittamien analyysien piiriin. Rungon

kilpailija-analyysin tarkasteluun tutkimuksessa luo Guildingin artikkeli ”Competitor-focused accounting: an exploratory note”. Artikkelissa esitetään viisi käytäntöä, joiden kautta voidaan suorittaa kattavasti kilpailija-analyysiä. Tutkimuksessa rajataan kilpailija-analyysin ulkopuolelle toiseksi viimeinen käytäntö, koska sen tavoitteena on luoda ja tunnistaa kestävä ja kilpailukykyinen liiketoimintastrategia yrityksille hyödyntämällä kilpailijoiden kustannustietoa. Tutkimuksessa liiketoimintastrategian on valmiiksi oletettu olevan jokin Porterin mallin mukaisista vaihtoehdoista ja strategian oletetaan pysyvän samana, minkä johdosta katsotaan, että käytäntö on tarpeeton.

Tutkimusmetodologiaksi tutkimuksessa on valittu käsiteanalyttinen tutkimusmenetelmä. Tutkimuksen pohjana käytetään täten teoreettista kirjallisuutta ja kirjallisuuskatsauksia, sekä sovelletaan tutkimukseen sopivia empiirisiä aineistoja. Tutkimuksen tarkoituksen on myös luoda luokittelu asiakaslaskennan ja kilpailija-analyysin yhteydestä liiketoimintastrategiaan. (Neilimo & Näsi, 1980, 31) Tutkimuksen laajuuden ja ajan vuoksi katsotaan, että on järkevämpää jättää oman empiirisen aineiston keruu pois.

Tutkielman rakenne etenee tämän johdantokappaleen jälkeen siten, että se sisältää kolme teoriaosiota sekä yhteenveto ja johtopäätösosion. Teoriaosioista ensimmäisessä käsitellään tarkemmin Porterin luomaa liiketoimintastrategiamallia. Osiossa tarkastellaan mallin sisältämiä liiketoimintastrategiavaihtoehtoja, kuin myös mallin yhteyttä laskentatoimeen ja muiden tutkijoiden luomiin liiketoimintastrategiamalleihin. Toisessa teoriaosassa tutkitaan liiketoimintastrategian ja asiakaslaskennan vaikutuksia toisiinsa. Osiossa esitetään tarkemmin asiakaslaskennan eri tekniikat, sekä käydään läpi yksitellen eri liiketoimintastrategisten vaihtoehtojen vaikutukset asiakaslaskentaan. Kolmannessa teoriaosiossa esitellään tarkemmin kilpailija-analyysin tekniikat, sekä yksitellen eri liiketoimintastrategisten vaihtoehtojen vaikutukset kilpailija-analyysiin. Viimeisessä osiossa käsitellään lyhyesti tutkimuksen tulokset ja kootaan yhteenveto siitä, miten tuloksiin on päästy.

## 2.0 PORTERIN LIIKETOIMINTASTRATEGIAMALLI

Liiketoimintastrategian avulla yritykset pyrkivät saavuttamaan toimialan sisäistä kilpailua määrääviä voimia vastaan kannattavan ja pysyvän aseman toimintaympäristössään (Porter, 1988, 13). Tällaisen suotuisan aseman etsimisessä, toisin sanoen kilpailuedun tavoittelemisessa, voidaan Porterin mukaan hyödyntää jotakin kolmesta universaalista strategialajista, jotka ovat kustannusjohtajuus, erilaistaminen ja segmentointi (Roslender & Hart, 2003, 257).

Yritysten kilpailuedun ajatus pohjautuu asiakkaille tuotettavaan arvoon, jonka tulisi olla suurempaa kuin sen aikaansaamiseksi tarvittavat kustannukset (Porter, 1988, 15). Ihannetapauksessa yritysten pyrkimykset parantaa kilpailuetuaan luovat sellaisia edun lähteitä, mitä sen kilpailijoiden on erittäin vaikeaa jäljitellä. Tällöin yritys saavuttaa myös kestävästä kilpailuetua, jonka avulla se pystyy menestymään jatkossakin. (Rivarda et al., 2006, 31) Kestävästä kilpailuetua tuottavan strategian yritykset voivat saavuttaa arvioimalla toimialan muutoksia ja huomioimalla strategiassaan ennakoituja muutoksia, sekä valitsemalla kilpailijoiden strategioihin ja toimintoihin nähden ylivoimaista asemaa tuottavan strategisen toimintakokonaisuuden (Järvenpää et al., 2001, 29). Kilpailuedun tulisi olla täten kestävä, jotta kilpailijat eivät voi helposti sitä kopioida. Toisaalta sen pitäisi olla myös asiakkaiden havaittavissa sekä sen tulisi luoda arvoa ja olla merkityksellinen kohteena olevalle asiakasryhmälle. (Morschetta et al., 2006, 275)

Kilpailuedun saavuttamisen tärkein edellytys on oikeat valinnat, joita yritykset tekevät liiketoimintastrategiansa suhteen. Liiketoimintastrategian valintaan vaikuttavat vahvasti muun muassa yritysten sisäiset tekijät kuten kyvykkyydet, resurssit ja arvot (Powers & Hahn, 2004, 46) sekä ulkoiset tekijät, kuten mahdollisuudet ja uhat toimialalla sekä liiketoimintaympäristössä (Kippenberger, 1998, 24). Porterin mukaan monet yritykset kuitenkin epäonnistuvat liiketoimintastrategiassaan, koska yritykset eivät pysty muuntamaan perusstrategiaansa niiksi erityisiksi toimenpiteiksi, joita tarvitaan kilpailuedun saavuttamiseksi (Porter, 1988, 9).



## 2.1 Vaihtoehdot toteuttaa liiketoimintastrategiaa

Liiketoimintastrategia on tärkeä apuväline erottuvan markkina-aseman luomisessa ja korkeampien voittojen tavoittelussa (Luo & Zhao, 2004, 81). Porter jakaa mallissaan liiketoimintastrategialliset vaihtoehdot kustannusjohtajuuteen, erilaistamiseen ja segmentointiin (Nordin, 2008, 42). Porterin mukaan yritykset pyrkivät näiden strategioiden avulla selviytymään menestyksekkäästi niitä kohtaavista kilpailuvoimista (hankkijat, asiakkaat, potentiaaliset alalle tulijat, korvaavat tuotteet ja alalla olevat kilpailijat) (Kippenberger, 1998, 24). Vaikka strategisia vaihtoehtoja on kolme, voidaan kilpailuetua sanoa olevan olemassa oikeastaan vain kahta tyyppiä: kustannusjohtajuus ja erilaistaminen (Ormanidhi & Siringa, 2008, 57). Segmentointi perustuu kustannusjohtajuuden tai erilaistamisen tuottamaan kilpailuetuun, mutta asiakkaiden kohderyhmä on vain rajattu kapeammaksi (Luo & Zhao, 2004, 84).

Eri kilpailuetujen kannattavuutta mietittäessä yrityksiä tulisi pohtia asiakkaiden vaatimuksia sekä heidän oman tuotteen tai palvelun asemaa markkinoilla (Grant, 2008, 218–219). Porterin varhaisimpien tutkimusten mukaan yrityksiä tulisi kuitenkin keskittyä vain yhteen kilpailuetuun kerrallaan, sillä kilpailukyvyt vaativat erilaista kapasiteettia sekä tukevat erilaista organisaatorakennetta ja -kulttuuria (Kippenberger, 1998, 24). Tämä väite on kuitenkin nykyään saanut osakseen paljon kritiikkiä, vaikkakin kilpailuetujen yhtäaikaisen suorittamisen on oletettu johtavan strategian keskinkertaisuuteen ja suorituskyvyn laskuun alle toimialan keskiarvon (Morschetta et al., 2006, 276).

### 2.1.1 Kustannusjohtajuus

Kustannusjohtajuuden perusajatus on pystyä suorittamaan yrityksen toiminnot pienemmin kokonaiskustannuksin kuin, mitä toimialan keskitaso on (Stonehouse & Snowdon, 2007, 258). Strategiassa pyritään tuottamaan palveluja ja tuotteita halvemmalla kuin kilpailijat panostamalla toimintojen tehokkuuteen (Yoo et al., 2006, 355).

Kustannusjohtajat myyvät tavallisesti selkeää ja halvalla tuotettavia vakiotuotteita, jotka sopivat laajalle käyttäjäkunnalle. Strategiassa onkin erittäin tärkeää, että toimintakenttä on laaja ja monia segmenttejä hyödyttävä, jotta potentiaalisten asiakkaiden määrää olisi mahdollisimman suuri. (Porter, 1988, 26 & 85)

Kustannusjohtajien tulee luoda itselleen toimialan rakenteeseen sopivia kustannusedun lähteitä saavuttaakseen ja pitääkseen kilpailuetunsa (Porter, 1988, 26). Kustannusedun lähteitä voivat olla esimerkiksi yrityksen vahva markkinaosuus, taattu saanti vähäisiin raaka-aineisiin, vahvat suhteet toimittajiin (Morschetta et al., 2006, 276), suurtuotannon etujen tavoittelu tai yksinomaisuutena oleva tekniikka (Powers & Hahn, 2004, 45). Yritykset pystyvät alentamaan tuotteidensa yksikkökustannuksia myös oppimisen avulla kun he siirtyvät oppimiskäyrällä eteenpäin (Grant, 2008, 225). Se miten vahvasti oppiminen vaikuttaa kustannusetuun riippuu siitä, kuinka paljon oppimisen kautta saadut tiedot vuotavat yrityksestä ulos esimerkiksi hankkijoiden, konsulttien tai entisten työntekijöiden kautta (Porter, 1988, 97).

Strategian onnistunut toteuttaminen vaatii jatkuvaa kustannusten analyysiä ja niiden pienentämistä sekä tehokkuutta (Morschetta et al., 2006, 276). Kustannusanalyysiä yritykset voivat suorittaa pääsääntöisesti kahdella laaja-alaisella tavalla, hyödyntämällä joko arvoketjua tai erilaisia kustannusajureita. Usein kustannusselvityksissä keskitytään vain valmistuskustannuksiin, mutta unohdetaan esimerkiksi markkinoinnin, huollon ja infrastruktuurin vaikutukset suhteelliseen kustannusasemaan tai jätetään huomioimatta erilaisten yksittäisten toimintojen välillä olevia sidoksia, joilla voi olla merkittäviäkin vaikutuksia kustannuksiin (Porter, 1988, 83–84). Hyödyntämällä arvoketju- ja kustannusajurianalyysiä päästään syvemmälle kustannusten syihin kuin käyttämällä pelkästään mekaanisia lähestymistapoja (Grant, 2008, 227).

Arvoketjuanalyysissä yrityksiä tulisi kiinnittää huomio koko arvoketjun toimintoihin ja niiden kautta syntyviin kustannuksiin (Morschetta et al., 2006, 276). Analyysin lähtökohdaksi yritysten tulisi ymmärtää ja määritellä kaikki arvoketjunsä osat, jotka käsittävät vaiheet tuotteen alkuperäiseltä tuottajalta aina lopulliselle asiakkaalle. Arvoketjun

toiminnoista tulisi eniten kiinnittää huomiota ja tutkia tarkemmin niitä toimintoja, jotka edustavat tärkeää ja/tai voimakkaasti kasvavaa osuutta yrityksen käyttökustannuksista tai varoista. (Priem & Rasheed, 1997, 151–154) Näiden toimintojen kustannuksia tulisi vertailla kilpailijoiden kustannuksiin ja määritellä sen perusteella mitkä toiminnot ovat tehokkaita ja mitkä eivät. Tämän jälkeen yritysten tulisi selvittää edellä mainittujen toimintojen kustannusajureita ja niihin vaikuttavia muita toimintoja. Viimeiseksi arvoketjuanalyysissä yritysten tulisi pohtia millaisia mahdollisuuksia heillä on alentaa kustannuksia kunkin toiminnon kustannusajurin kohdalla. (Grant, 2008, 236)

Kustannusajureita tarkastelemalla yritykset pystyvät selvittämään oman suhteellisen kustannusasemansa perusteita ja niiden muuntamismahdollisuuksia (Porter, 1988, 93). Grant (2008) jakaa kirjassaan ” Contemporary Strategy Analysis ” kustannusajurit seitsemään pääasialliseen ajuriin: suurtuotannon edut, oppiminen, tuotantotekniikka, tuotesuunnittelu, tuotantokustannukset, kapasiteetin käyttöaste ja harkinnanvaraiset tekniikat. Usein jonkin toiminnan kustannuskäyttämiseen vaikuttaa monia kustannusajureita yhdessä eikä vain yksi ajuri. Yrityksien arvoketjulla on kuitenkin vahva vaikutus siihen, mitkä kustannusajurit ovat kullekin yritykselle tärkeimpiä. (Porter, 1988, 92–93) Kustannusajurit sisällytetään yrityksissä osaksi heidän operationaalisia ja strategisia suunnitelmia (Priem & Rasheed, 1997, 154), joiden tarkoituksena on pyrkiä alentamaan kustannuksia aina kun se vain on mahdollista.

### **2.1.2 Erilaistaminen**

Erilaistamisella pyritään luomaan jotain sellaista, mitä pidetään koko yrityksen toimialalla uniikkina ja asiakkaan arvostamana (Luo & Zhao, 2004, 83). Tavoitteena on saavuttaa korkeampi asiakkaiden tarpeiden tyydytys ja samalla kasvattaa asiakkaan tyytyväisyyttä ja uskollisuutta yritystä kohtaan (Morschetta et al., 2006, 276). Erilaistamisella voidaan pyrkiä savuttamaan laaja asiakasryhmä tai sillä voidaan tavoitella vain tiettyjen ostajien tarpeiden täyttämistä (Priem & Rasheed, 1997, 156). Erilaistaminen vaatii suuria panostuksia tutkimus- ja kehitystyöhön sekä markkinointiin (Yoo et

al., 2006, 355), mitkä nostattavat yrityksen kustannuksia. Erilaistamisella pystytään saavuttamaan kilpailuetua vain, jos nämä erilaistamisesta syntyvät lisäkustannukset pystytään kattamaan (Priem & Rasheed, 1997, 156), ja siksi kilpailuedun saavuttamiseksi erilaistajien tuotteiden täytyy ollakin hinnaltaan kalliimpia kuin perustuotteiden (Stonehouse & Snowdon, 2007, 258). Erilaistamisessa onnistumisen tärkeimmät menestystekijät ovat innovatiivisuus, luovuus ja organisaation sisäinen oppiminen (Yoo et al., 2006, 355).

Erilaistamisstrategialla pyritään vähentämään kilpailullisia paineita markkinoilla tarjoamalla asiakkaille jotain erityistä, joka pienentää asiakkaiden hintaherkkyyttä (Morschetta et al., 2006, 276). Yrityksien potentiaali toteuttaa erilaistamista riippuu niiden suorittamista toiminnoista ja resursseista, joihin sillä on pääsy. Yrityksillä voi olla monia erilaisia mahdollisuuksia toteuttaa erilaistamista, mutta näistä mahdollisuuksista on valittava se, joka parhaiten erottaa yrityksen markkinoilla muista ja on eniten arvostettu asiakkaan näkökulmasta. (Grant, 2008, 249–250) Menestyksekkäitä erilaistamisstrategioita voi olla samalla alalla kuitenkin useitakin, jos alan asiakkaat yleisesti arvostavat monia ominaisuuksia (Porter, 1988, 28).

Porterin mukaan erilaistamisen perustana voivat toimia arvoketju, perus- ja tukitoiminnot, kilpailukenttä sekä jakelutoiminnot (Porter, 1988, 153–155). Yritysten olisi pystyttävä esimerkiksi erilaisten markkinointiin ja teknologiaan suuntautuvien innovaatioiden kautta saavuttamaan etua näissä toiminnoissa muihin markkinoiden toimijoihin nähden (Priem & Rasheed, 1997, 157). Porterin mukaan erilaistamisen etu voi syntyä esimerkiksi epätavallisten piirteiden, avuliaan asiakaspalvelun, nopeiden tuoteinnovaatioiden sekä havaitun vaikutusvallan ja aseman kautta (Yoo et al., 2006, 355).

Erilaistajien on kiinnitettävä paljon huomiota myös kustannusasemaansa, vaikka strategia ei perustu alhaisiin myyntihintoihin (Porter, 1988, 28). Erilaistaminen aiheuttaa yrityksille suorita (laatu-, markkinointi- ja työntekijöiden koulutuskustannuksia) ja epäsuorita (erilaistamis- ja kustannusmuuttujien vuorovaikutuksesta syntyviä) kustannuksia (Grant, 2008, 254). Kustannusaseman heikkeneminen pienentää korkeamman

hinnan tuomaa hyötyä, ja siksi erilaistajien on pyrittävä vähentämään kustannuksia kaikilla niillä alueilla, joilla ei ole vaikutusta sen suorittamaan erilaistamiseen (Porter, 1988, 28).

### **2.1.3 Segmentointi**

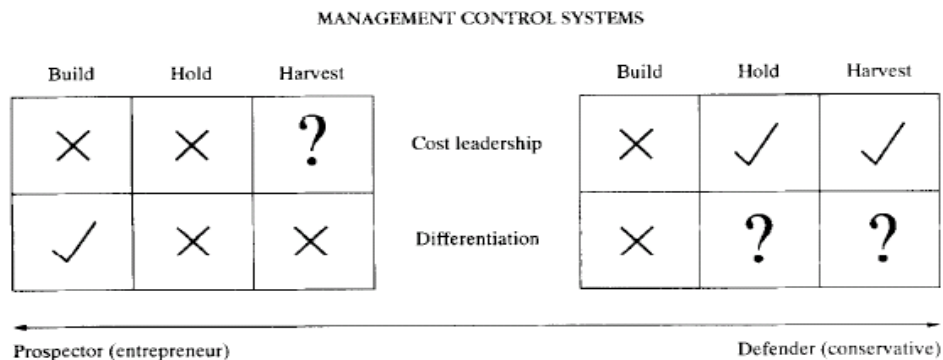
Segmentoinnin ajatuksena on saada yrityksen kyvykkyudet kohtamaan erityisen markkinasegmentin tarpeiden kanssa (Priem & Rasheed, 1997, 155). Strategia perustuu kustannusjohtajuuden tai erilaistamisen luomaan kilpailuetuun jossakin tarkoin valitussa ja rajatussa asiakassegmentissä tai asiakassegmenttiryhmässä (Stonehouse & Snowdon, 2007, 258). Segmentoinnissa yritysten tavoitteena on koota arvoketjunsä niin, että se on mahdollisimman optimaalisella tavalla muototutunut ajatellen valittua kohdesegmenttiä (Priem & Rasheed, 1997, 155). Yritysten tulisi siten koota kokonainen ja sopiva strateginen nippu mainostamisen, sijainnin, asiakaspalvelun, kommunikoinnin ja liikkeiden ominaisuuksien suhteen valitulle asiakassegmentille (Morschetta et al., 2006, 279).

Segmentoinnissa tärkeän vaiheen muodostaa segmenttien valinta. Valinnan alussa yritysten tulisi suorittaa markkina- ja toimialasegmentointia, joiden avulla saadaan selvitettyä asiakkaiden tarpeita ja ostokäyttäytymistä sekä mahdollisia segmenttejä, joissa asiakkaita palvellaan huonosti. Segmenttien valinnan tärkeimpänä kriteerinä toimii segmentin houkuttelevuus, joka riippuu segmentin rakenteellisesta houkuttelevuudesta, sen koosta ja kasvuvauhdista sekä yrityksen kykyjen ja segmentin tarpeiden välisestä yhteensopivuudesta. (Porter, 1988, 281–309) Porterin mukaan pyrkimys palvella monia segmenttejä yhtä aikaa voi johtaa alkuperäisen keskittymisen kautta saavutetun kilpailuedun menettämiseen (Priem & Rasheed, 1997, 155). Yhteen segmenttiin keskittyminen on myös edellytys sille, että yritys voi saavuttaa selkeän imagon asiakkaiden silmissä (Morschetta et al., 2006, 277). Segmentoinnin perustana voidaan hyödyntää esimerkiksi maantieteellistä rajausta, tuotteen erikoisuutta ja/tai asiakkaiden tulotasoa (Luo & Zhao, 2004, 84).

Yritykset voivat toteuttaa segmentointia kustannuspainotteisesti, jolloin pyritään saavuttamaan kustannusjohtajuus segmentissä tai erilaistamispainotteisesti, jolloin tarkoituksena on hyödyntää erilaistamista tietyssä segmentissä (Priem & Rasheed, 1997, 155; Porter, 1988, 29). Kilpailuetua segmenteissä syntyy silloin, kun segmenteissä esiintyy kustannuskäyttämisen erilaisuutta tai erikoistarpeita, jolloin laaja-alainen kilpailustrategia ei toimi (Porter, 1988, 29). Segmentoijilla onkin paremmat mahdollisuudet vähentää kustannuksiaan ja harjoittaa tuotteiden erilaistamista kuin niillä, jotka valitsevat laajan kohderyhmän (Passemard & Kleiner, 2000, 113).

#### 2.1.4 Porterin mallin yhdistäminen muihin liiketoimintastrategiamalleihin

Tutkimuksessa asiakaslaskennan ja kilpailija-analyysin tarkastelu tapahtuu Porterin luoman liiketoimintastrategiamallin kautta. Tutkimuksessa hyödynnetään kuitenkin myös muita liiketoimintastrategiamalleja Kim Langfield-Smithin tekemän artikkelin ”Management Control Systems and Strategy: A Critical Review” pohjalta. Artikkelissa Langfield-Smith yhdistää Porterin, Guptan ja Govindarajan sekä Milesin ja Snown liiketoimintastrategiamallien yhtäläisyydet ja erilaisuudet. Artikkelissa strategioita käsitellään kolmen dimension kautta, mitkä ovat typologia, strateginen missio ja kilpailullinen asemointi. Kun typologioiden ja muuttujien yksityiskohtaisia kuvauksia tarkastellaan yhteisten ominaisuuksien pohjalta ja verrataan suhteessa ympäristöön, saadaan aikaan strategioita yhdistävä kehikko, joka kuvastaa kunkin liiketoimintastrategian samankaltaisuutta suhteessa toisiin liiketoimintastrategiallisiin vaihtoehtoihin.



Kuvio 1. Johdon kontrollointijärjestelmät  
(Langfield-Smith, 1997, 213)

Mallissa rastilla merkityt kohdat kuvastavat liiketoimintastrategioita, jotka ovat aivan erilaisia keskenään, kun taas kysymysmerkillä merkityt vaihtoehdot kuvaavat vaihtoehtoja, joissa strategiat ovat hyvin samankaltaisia, mutta niiden väliltä löytyy kuitenkin joitakin pieniä eroavaisuuksia. Kehikon vaihtoehtojen mukaan kustannusjohtajuutta voidaan täten pitää yhtäläisenä Milesin ja Snown puolustajan sekä Guptan ja Govindarajan pidä ja kerää voitot strategiavaihtoehtojen kanssa. Mallissa erilaistamista voidaan puolestaan pitää yhtäläisenä rakenna ja ennusta strategiavaihtoehtojen kanssa.

Tutkimuksessa tullaan nyt käyttämään soveltuvien osien muiden tekemiä tutkimuksia, joissa on tutkittu Milesin ja Snown sekä Guptan ja Govindarajan liiketoimintastrategioita, mikä mahdollistaa myös laajemman ja kattavamman lähdeaineiston hyödyntämisen. Tässä tutkimuksessa strategiat muutetaan kuitenkin suoraan Porterin mallin mukaisiksi, jolloin kyseiset strategiat eivät erotu tekstistä.

## 2.2 Liiketoimintastrategian yhteys johdon laskentatoimeen

Johdon laskentatoimi kohtaa jatkuvasti monia merkityksellisiä haasteita, joita ovat esimerkiksi ratkaisevien prosessien kontrollointi, operaatioiden valvominen ja ohjaaminen, tuotteiden kustannuslaskentajärjestelmien kehittäminen ja muutoksien kustannusvaikutuksien mittaaminen (Jones, 1988, 32). Viimeaikoina on kuitenkin alettu puhua erityisesti laskentatoimen tärkeydestä tuottaa tietoa strategisen päätöksenteon tueksi (Roslender & Hart, 2003, 258). Nykyään johdon laskentatoimen henkilöiden tulisikin ottaa aktiivisempi rooli erilaisissa johdon strategisissa prosesseissa (Cadez & Guilding, 2008, 837), sillä laskentadatan hyödyntäminen strategisissa päätöstilanteissa näyttää olevan hyödyllisempää kuin muiden informaatiolähteiden käyttäminen (Heinen & Hoffjan, 2005, 21). Strategisen päätöksenteon tueksi laskentatoimen tulisi erityisesti pyrkiä tuottamaan yritystä itseään koskevaa sisäistä informaatiota (Heidmann et al., 2008, 244) sekä oman laskentajärjestelmän ulkopuolista tietoa esimerkiksi asiakkaiden tarpeista ja kilpailijoista (Simmonds, 1981, 26).

Monet strategiset typologiat perustuvat uskomukselle, että eri strategiat voivat menestyä useimmilla toimialoilla, jos yrityksen sisäiset osat vain muotoillaan toimintaan sopivaksi. Kontingenssiteoreettisen näkemyksen mukaan yritysten tulisikin suunnitella laskentajärjestelmänsä siten, että ne sopisivat sen liiketoimintastrategiaan. (Simons, 1987, 357 & 359) Laskentajärjestelmien ohella tietyt strategiat kasvattavat myös laskentahenkilöiden osallistumista strategiaan päätöksiin, mikä puolestaan korostaa entisestään laskentajärjestelmien tärkeyttä (Chapman, 1997, 197; Cadez & Guilding, 2008, 845).

Nykyään yrityksillä on valittavanaan monia erilaisia johdon laskentajärjestelmiä. Näistä yritysten on kuitenkin kannattavinta hyödyntää järjestelmiä, jotka antavat heille eniten tietoa strategisista epävarmuuksista (Simons, 1990, 128), sillä tällaisen tiedon saanti helpottaa johtoa tekemään tehokkaampia päätöksiä, ja johtaa organisaation parempaan suorituskäyttöön (Cadez & Guilding, 2008, 843). Laskentatoimen järjestelmiä ei tulisi siten käyttää vain erinäisten lopputulosten valvomiseen, vaan niitä tulisi hyödyntää myös yrityksen informoimisessa koskien nykyisiä ja odotettuja epävarmuuksia (Heidmann et al., 2008, 244). Järjestelmien avulla yritysten tulee saavuttaa kilpailuetua (Jones, 1988, 38), ja siksi johdon laskentatoimen tulisi täyttää elintärkeä rooli tuettaessa ja valvottaessa liiketoimintastrategiaa (Simmonds, 1981, 26).



### 3.0 LIIKETOIMINTASTRATEGIA JA ASIAKASLASKENTA

Yritykset tarvitsevat asiakkaita olemassaolonsa turvaamiseksi (Mäntyneva, 2001, 9). Nykyään monet yritykset haluavatkin avoimesti huomauttaa, että asiakkaat kuuluvat liiketoiminnallisesti heidän tärkeimpiin varoihin (Ward, 1995, 118). Asiakslähtöisyyden korostamisella yrityksissä tavoitellaan asiakkaiden suurempaa tyytyväisyyttä, jolla puolestaan on useita positiivisia vaikutuksia yrityksen kannattavuuteen. Perinteisesti asiakslähtöisyyden edistäminen ja hallinta ovat olleet markkinoinnin vastuualueena, mutta myös laskentatoimella on ollut osansa sen kontrolloimisessa (Järvenpää et al., 2001, 235–238).

Markkinaorientoitunut näkemys korostaa erityisesti, että kaiken yritysten toimintojen suunnittelun ja koordinoimisen päällimmäisenä tavoitteena on asiakkaan palveleminen parhaalla mahdollisella tavalla (Cadez & Guilding, 2008, 846). Business to business -suhteissa kauppohen teko vaatii usein pitkiä kompleksisia prosesseja kanssakäymisen, keskustelun, mukauttamisen ja neuvottelun osalta asiakkaan kanssa. Yritykset eivät voi kuitenkaan mukauttaa kaikkia toimintojansa jokaisen asiakkaan mukaan, vaan sen tulee pohtia ketkä asiakkaat ovat sen toiminnalle tärkeimpiä ja toimia pääsääntöisesti heidän mukaansa. (Lind & Strömsten, 2006, 1259) Yrityksillä tulee siten olla luotettava tietoa siitä, mitkä sen asiakasryhmistä ovat kannattavimpia ja onko joitakin alueita, joissa liiketoiminta todellisuudessa tekee tappiota (Murby, 2007, 34). Näiden asioiden selvittämiseksi yritysten tulee hyödyntää erilaisia asiakaslaskennan tekniikoita.

#### 3.1 Asiakaslaskennan käytännöt

Asiakaslaskennan aiheisiin on kiinnitetty kasvavissa määrin huomiota niin markkinoinnin kuin laskentatoimenkin tutkijoiden piirissä. Kiinnostuksen kohteena ovat erityisesti olleet erilaisten asiakaslaskentatekniikoiden hyödyt ja kompastuskivet. (Lind & Strömsten, 2006, 1257–1258) Asiakaskannattavuuden laskentakokonaisuudessa on

tärkeää, että se pystyy edistämään yrityksen kokonaiskannattavuutta osoittamalla todellisten ja potentiaalisten asiakkaiden strategisten liikkeiden vaikutukset yrityksen taloudelliseen puoleen (Ward, 1995, 134). Kokonaisuudessa on huomioitava, että osa yrityksen asiakkaista on ehdottomasti kannattavampia kuin toiset, ja siksi olisi tärkeää tarkastella erityisesti niitä asiakkaita, jotka edistävät yrityksen voittoa (Epstein et al., 2008, 54). Kannattaviin asiakasryhmiin keskittyminen on merkittävä strateginen päätös, mutta muistettava on myös, että kannattamattomien asiakkaiden kohdalla vaaditaan strategista harkintaa (Järvenpää et al., 2001, 251). Guilding ja McManus esittävät asiakkaiden analysoimiseksi neljä käytäntöä, jotka ovat asiakaskannattavuusanalyysi, asiakassegmenttien kannattavuusanalyysi, asiakkaan elinkaaren kannattavuusanalyysi ja asiakkaan arvostaminen varoina (Lind & Strömsten, 2006, 1258), jota tosin ei huomioida tässä tutkimuksessa.

Asiakaskannattavuusanalyysi mittaa asiakkaan tuomaa myötävaikutusta yrityksen tulokseen (Lind & Strömsten, 2006, 1258). Se tarjoaa selkeän kuvan siitä, kuinka ostajan ja toimittajan käytös vaikuttavat yrityksen liikevaihtoon ja myyntimarginaaleihin (Van Raaij, 2005, 374). Yritykset ovat korostaneetkin asiakaskannattavuusanalyysiä yhtenä merkittävänä pääalueena, jossa johdon laskentatoimen parannukset voivat saada aikaan huomattavia positiivisia vaikutuksia liiketoiminnan tuottoihin (Ward, 1995, 117). Strategisesta näkökulmasta katsottuna yrityksen kaikkien toimintojen tulisi tuottaa asiakkaalle jotain tunnistettavaa hyötyä, josta he ovat valmiita maksamaan (Järvenpää et al., 2001, 241), mikä puolestaan korreloi suoraan yrityksen kannattavuuden tason kanssa. Asiakkaan kannattavuuden tasoon vaikuttavat esimerkiksi asiakkaan ostomallit, jakeluperiaate, laskentamenetelmät ja tavaraluettelon ylläpito (Smith & Dikolli, 1995, 4).

Kannattavuusanalyysi perustuu laskelmiin kustannuksista ja myynneistä, jotka kohdistetaan kullekin asiakkaalle erikseen (Guilding & McManus, 2002, 45), koska kukin asiakas kuluttaa yrityksen resursseja erilalla (Van Raaij, 2005, 373). Kustannukset voidaan kohdistaa asiakkaille kahdella eri kohteita mittaavalla tavalla perustuen joko perinteisesti ostovolyymeihin tai resurssien kulutukseen, jolloin käytetään ABC-

laskentaa (Murby, 2008, 32). ABC-laskennalla yritykset pystyvät kohdistamaan kustannukset tarkemmin tietyille yksittäisille asiakkaille kuin periteisillä tavoilla, jolloin esiin tulee usein myös uusia kannattamattomia ja kannattavia asiakkaita (Smith & Dikolli, 1995, 3). ABC-laskennalla on erityisesti pystytty osoittamaan ”ylipalveltuja” asiakkaita, jonka jälkeen kyseisten asiakkaiden hinnoittelu on pystytty muuttamaan paremmin kustannuksia vastaaviksi (Järvenpää et al., 2001, 246). Laskennassa yritysten tulisi erityisesti korostaa tärkeiden pääkomponenttien suhteellisia kustannuseroja eri asiakaskategorioiden välillä. Kustannusten syissä yritysten tulisi myös mennä aina niin pitkälle, kuin niiden voidaan vain todeta olevan relevanttia kyseisissä päätöksentekotilanteissa. (Ward, 1995, 134–135)

Asiakassegmenttien kannattavuusanalyysiä kohtaan akateeminen kiinnostus on ollut korkea yli 25 vuotta, mutta vasta viime aikoina yritykset ovat todella alkaneet toteuttaa analyysiä yrityksissään (Ward, 1995, 118). Asiakassegmenttien analyysi perustuu asiakaskannattavuusanalyysiin (Guilding & McManus, 2002, 47), mutta laskennan kohteena on laaja ryhmä tai tietty segmentti asiakkaita (Lind & Strömsten, 2006, 1258). Asiakkaiden kasvaneet vaatimukset muun muassa hinnoittelun, jakelun, myyntituen ja pakkauksen suhteen ovat työntäneet yrityksiä yhä enemmän segmentoinnin suuntaan (Ward, 1995, 118), jolloin asiakkaita voidaan kohdella paremmin kokonaisuina ryhminä kuin yksilöinä (Murby, 2008, 32).

Useilla yrityksillä on paljon suuria asiakkaita, mutta sitäkin enemmän pieniä asiakkaita, minkä johdosta asiakkaiden strategisella segmentoinnilla voidaan saavuttaa paras hyöty (Ward, 1995, 124). Ajatuksena on, että erilaiset asiakasryhmät ovat tärkeämpiä kuin yksittäiset asiakkaat (Lind & Strömsten, 2006, 1258). Segmentointi perustuu usein asiakkaiden ostokäyttäytymisen tunnistamiseen (Mäntyneva, 2001, 12), mutta se voi perustua myös asiakkaiden maantieteelliseen sijaintiin, väestön erilaisuuteen tai johonkin, joka erottaa segmentit toisista asiakassegmenteistä (Epstein et al., 2008, 55). Analyysin strateginen merkitys korostuu erityisesti silloin, kun laskelmia käytetään markkinoinnin fokuksinnissa ja sitä kautta segmentointistrategian pohjana (Neilimo & Uusi-Rauva, 1997, 246).

Asiakkaiden ja asiakassegmenttien kannattavuusanalyysi perustuu pääsääntöisesti historiallisiin tietoihin (Van Raaij, 2005, 379), jotka auttavat ymmärtämään asiakkaiden persoonallisuutta, mieltymyksiä, tarpeita, mielenkiinnon kohteita ja odotuksia (Lassar et al., 2008, 70). Toimialan rakenteet muuttuvat kuitenkin, kun toimiala kehittyy, ja toimialan muuttuessa myös asiakkaat muuttavat käyttäytymistään, minkä johdosta heidän seuraaminen ja liikkeiden ennakoiminen on kannattavaa (Kippenberger, 1998, 25; Epstein et al., 2008, 56). Asiakkaan elinkaaren kannattavuusanalyysin avulla pyritään sitouttamaan asiakkaita pidemmäksi aikaa yritykseen (Murby, 2008, 33), ja siksi analyysi laajentaa tarkastelun aikahorisonttia siten, että se ottaa huomioon aikaisemmat vuodet kuin myös erityisesti tulevaisuuden (Lind & Strömsten, 2006, 1258). Analyysin lähtökohtana tulevaisuuteen suuntautuvista arvioista voi toimia yksikertaisesti päätelmät nykyisistä tuotoista ja kustannuksista, mutta kehittyneemmässä analyysissä otetaan huomioon myös asiakkaan elinkaaren dynamiikka (Van Raaij, 2005, 379). Analyysissä kunkin asiakkaan voittoja ja tappioita tarkastellaan yhteisinä kertyminä tietyltä ajalta (Guilding & McManus, 2002, 47). Asiakkaan arvo saadaan, kun kaikki asiakkuuden aikaiset tuotot ja kustannukset diskontataan nykyhetkeen (Murby, 2008, 33). Analyysin ohjaavana tekijänä toimii asiakkaan kannattavuus (Guilding & McManus, 2002, 47).

### 3.2 Asiakaslaskenta ja liiketoimintastrategia

Asiakaskannattavuuslaskelmilla on tunnistettu olevan sekä strateginen että operatiivinen ulottuvuus (Järvenpää et al., 2001, 251). Strategiselta kantilta katsottuna laskentamallit tulisivat rakentaa siten, että ne tukevat mahdollisimman monia strategisia päätöksiä, joita yritykset joutuvat tekemään liiketoimintansa suhteen. Asiakaslaskelmilla saaduilla tiedoilla yritykset voivat esimerkiksi tehdä päätöksiä resurssien kohdentamisesta niille alueille, joissa he pystyvät luomaan eniten kannattavaa kasvua tai päätöksiä parantaa niitä alueita, jotka eivät tuo toivottua voittoa. (Ward, 1995, 119 & 135) Operatiivisesti laskelmien tulisi kerätä kokoajan ajantasaista tietoa asiakkaista luodak-

seen arvoa yritykselle (Lassar et al., 2008, 70) ja kiinnittää johdon huomio siihen, kuinka he pystyisivät muuttamaan asiakkaan ostokäyttäytymistä yritykselle yhä edullisempaan suuntaan (Smith & Dikolli, 1995, 3). 1980-luvulla oletettiin, että yritykset, jotka luovat vahvan, läheisen ja positiivisen suhteen asiakkaidensa kanssa, ovat potentiaalisesti parempia luomaan kestäväää kilpailuetua kuin muut (Nordin, 2008, 43). Huomioimalla asiakkaat strategiassaan yritykset voivat helpottaa kilpailuedun tavoittelemista (Guilding & McManus, 2002, 45), mutta vasta lopullisen liiketoimintastrategian menestyksen tai epäonnistumisen määrittävät kuitenkin tuotetta ostavat asiakkaat mahdollisella vastakaiullaan kohti yrityksen liiketoimintastrategiaa (Davis & Olson, 2008, 216).

### **3.2.1 Asiakaslaskenta ja kustannusjohtajuus**

Bellis-Jones sekä Foster ja Gupta toteavat, että asiakaslaskenta on erityisesti kannattavaa kilpailullisilla markkinoilla (Guilding & McManus, 2002, 48). Yleistäen kustannusjohtajat kilpailevat vakaililla markkinoilla, joissa ympäristö on useimmiten hyvin ymmärretty (Simons, 1990, 130). Pääsääntöisesti voidaan kuitenkin olettaa, että sisäinen kilpailu markkinoilla kustannusjohtajien kesken on kuitenkin hyvin kovaa, sillä yritykset eivät voi nostaa hintojaan heikentämättä markkina-asemaansa. Myyntikatteen kasvattamiseksi heidän tulee siten hyödyntää kaikkia resurssejaan kustannusten pienentämiseksi koko arvoketjunsä varrelta (Morschetta et al., 2006, 277). Tiukan kilpailun vuoksi kustannusjohtajat joutuva tekemään paljon ja usein myös nopeita päätöksiä erilaisista muuttujista, jotka vaikuttavat sen toimintaan. Muuntelemalla sisäistä kustannusrakennetta ja analysoimalla asiakkaitaan yritykset edistävät erityisesti asiakkaisiin sa liittyviä strategisia päätöksiä. Smithin mukaan strateginen pohdinta asiakkaiden synnyttämistä kustannuksista voi johtaa erityisen kustannustehokkaaseen muutokseen yrityksen toiminnassa. (Smith & Dikolli, 1995, 3 & 7)

Kustannusjohtajien tulisi painottaa kustannusten kontrollointia, trendien valvomista ja tehokkuutta, kuin myös tutkia ympäristön tuomia uusia mahdollisuuksia (Simons,

1987, 360). Toimenpiteistä kustannusten kontrollointi ja tuottavuuden tarkasteleminen nousevat heillä kuitenkin tärkeimmiksi tehtäviksi ylitse muiden (Nilsson & Rapp, 1999, 68). Kustannusten ja tuottavuuden tarkan valvomisen vuoksi kustannusjohtajien laskentajärjestelmät ovat formaaleja (Nilsson & Rapp, 1999, 68) ja viestittävät markkinoiden mahdollisuuksista ja/tai alenevista tuloksista (Simons, 1990, 131). Kustannusjohtajien laskentajärjestelmät ovat myös erittäin yksityiskohtaisia ja ne keskittyvät epävarmuuden vähentämiseen sekä painottavat ongelmien ratkaisua (Langfield-Smith, 1997, 213) hyödyntämällä subjektiivisia ja pitkänajan mittareita (Chenhall, 2003, 151). Laskentajärjestelmät keskittyvät kustannusobjekteihin, jotka ovat muutettavissa budjetteihin ja operatiivisiksi tavoitteiksi (Langfield-Smith, 1997, 218). Kilpailullinen toimintaympäristö korostaa laskentajärjestelmien tärkeyttä olla avoimia ja ulospäin suuntautuneita (Chenhall, 2003, 138), mutta toisaalta sisäisten prosessien vakaus on myös tärkeää (Simons, 1987, 369).

Lind ja Strömsten (2006) ovat laatineet mallin erilaisista asiakassuhteista riippuen niiden teknisestä ja organisaationalisesta suhteesta yritykseen. Heidän mallissa tekninen suhde kuvastaa kuinka paljon yritys muokkaa esimerkiksi omaa tuotantoprosessiaan tai palvelujaan asiakkaan vuoksi. Organisaationaalinen suhde mallissa puolestaan kertoo kuinka vuorovaikutteista ja tiheää kanssakäymisen asiakkaan kanssa on. Mallissa on esitetty neljä erilaista asiakassuhdevaihtoehtoa, jotka ovat liiketoiminnallinen, helpotettu, sopeutettu ja sitova asiakassuhde. Kehikon mukaisista vaihtoehdoista kustannusjohtajuuteen sopivat erityisesti ne suhteet, joissa on alhainen tekninen rajapinta asiakkaaseen (helpotettu ja liiketoiminnallinen asiakassuhde). Tällöin yritys tuottaa yksinkertaista standardisoitua tuotetta ja kustannukset pyritään pitämään alhaisina. Lindin ja Strömstenin mukaan tällaisissa suhteissa asiakaslaskennan kannalta kannattavinta on hyödyntää asiakassegmenttien kannattavuusanalyysiä ja asiakkaan kannattavuusanalyysiä.

Organizational interface to customers Technical interface to customers	High	Low
High	Integrative customer relationships	Connective customer relationships
Low	Facilitative customer relationships	Transactional customer relationships

Fig. 1. A framework on different customer relationships.

Organizational interface to customers Technical interface to customers	High	Low
High	Life time profitability analysis	Customer valuation analysis
Low	Customer profitability analysis	Customer segment profitability analysis

Fig. 2. A framework on how customer accounting techniques are related to the interorganizational interfaces of a firm.

Taulukko 1. Asiakassuhteiden ja asiakaslaskentamenetelmien viitekehys  
(Lind & Strömsten, 2006, 1260)

Lindin ja Strömstenin mallin mukaan voidaan sanoa, että tärkein asiakaslaskennan menetelmä kustannusjohtajille on asiakassegmenttien kannattavuusanalyysi, jossa yritykset tarkastelevat asiakkaitaan laajempina ryhmiä. Tällöin yritykset pystyvät alentamaan kustannuksiaan suurempien, mutta vähäisempien asiakaslaskelmien kautta (Passemard & Kleiner, 2000, 113). Segmenttianalyysin ongelmaksi business to business -suhteissa voi kuitenkin muodostua tarpeeksi samankaltaisten asiakkaiden löytäminen, jotta analyysillä saatava asiakaslaskennan tieto olisi tarpeeksi relevanttia. Tämä ongelma tulee erityisesti vastaan yrityksillä, jotka valmistavat hyvin yleishyödyllisiä tuotteita, koska heidän asiakaskunta on laaja ja käsittää hyvin paljon erilaisia yrityksiä. Segmentointi kuitenkin edistää kustannustehokkuutta sekä helpottaa laskelmien tekoa ja antaa kokonaisnäkemystä siitä, millaiset asiakasryhmät ovat yrityksen toiminnan kannalta tärkeimpiä, ja ketkä eivät vastaa yrityksen odotuksia.

Asiakkaan kannattavuusanalyysillä yritykset pystyvät tarkastelemaan tarkemmin yksittäisistä asiakkaistaan saamia hyötyjä kuin myös haittoja. Analyysin avulla pyritään tuomaan esille asiakassuhteissa esiintyviä epäkohtia, joita yrityksen tulisi pyrkiä muokkaamaan ja kehittämään. Kustannusjohtajille toimintojen tehokkuus menee kuitenkin asiakastietoisuuden edelle, miksi heidän ei ole kannattavaa panostaa yksittäisten asiakkaiden seuraamiseen, vaan hyödyntää ennemminkin asiakassegmenttien kannattavuusanalyysiä. Tällöin yritykset puolestaan pystyvät pitämään sekä kustan-

nuksensa alhaisempina että asiakkaat tyytyväisinä tarjoamalla heille yhä halvempia tuotteita.

### 3.2.2 Asiakaslaskenta ja erilaistaminen

Erilaistaminen perustuu asiakkaiden tarpeiden muutokseen ja yrityksen nopeaan tunnistamiseen ja vastaamiseen näihin muutoksiin (Yoo et al., 2006, 358). Erilaistajien on jatkuvasti pyrittävä uusille markkinoille täyttääkseen asiakkaiden tarpeita (Simons, 1990, 131–132). Asiakkaiden tarpeiden ennustaminen ei kuitenkaan ole yksiselitteistä, mikä tekee erilaistajien toimintaympäristöstä epävakaa ja vihollisen (Nilsson & Rapp, 1999, 69). Kova kilpailu antaa kuitenkin yrityksille myös hyvän sysäyksen etsiä uusia keinoja erilaistaa tuotteitaan ja palveluitaan sen kilpailijoista (Guilding & McManus, 2002, 48). Ilman uusia tuoteinnovaatioita kustannusjohtajat valtaisivat markkinat erilaistajilta (Simons, 1987, 362), mikä korostaa erityisesti asiakkaiden tarpeiden kuuntelemisen ja selvittämisen tärkeyttä. Erilaistajien on tehtävä strategisia päätöksiä myös tuote/markkina innovaatioiden lisäksi koskien tuotteiden/markkinoiden lanseeraamisen ajankohtaa (Cadez & Guilding, 2008, 846). Uuden tuotteen toteuttaminen tuottaa arvoa asiakkaalle, mutta lopullinen arvo asiakkaalle luodaan kuitenkin tuotteen hinnan kautta, minkä asiakkaat suostuvat siitä maksamaan. Yritys on kannattava, jos tämän hinnan arvo on korkeampi kuin muilla yrityksillä. (Passemaid & Kleiner, 2000, 112)

Erilaistajat ovat tulostavoitteisia (Langfield-Smith, 1997, 218). He käyttävät laskentajärjestelmiä intensiivisesti epävarmuuksien ja muuttuvan ympäristön valvomiseen (Nilsson & Rapp, 1999, 66). Erilaistajien ei tulisi koskaan lopettaa menetelmiensä ja tuotteidensa laadun parantamista (Passemaid, 2000, 115) ja siksi he investoivat paljon pitkän ajan suunnitteluun. He hyödyntävät paljon ennustettua dataa, asettavat tiukat budjettitavoitteet ja valvovat tuotantoa tarkasti. (Simons, 1990, 131 & 134) Milesin ja Snown mukaan erilaistajien tulisi hyödyntää kokonaisvaltaista suunnittelua ja mitata suorituskykyä subjektiivisesti (Simons, 1987, 360). Heidän laskentajärjestelmien tulisi näyttää tuotannon tehokkuuden ja sen heikkenemisen, jolloin innovaatioita



tulisi vähentää (Langfield-Smith, 1997, 217). Erilaistajat yleisesti suunnittelevat kontrollointijärjestelmät tarkemmin omien tarpeidensa mukaan kuin kustannusjohtajat (Simons, 1987, 369). Milesin ja Snown mukaan erilaistajien on kuitenkin vaikeaa luoda kokonaisvaltaisia suunnittelujärjestelmiä ympäristön muuttuvien vaatimusten vuoksi, sillä kontrollointijärjestelmät saattavat keskittyä tällaisessa tilanteessa enemmänkin ongelmien etsimiseen kuin niiden ratkaisemiseen (Langfield-Smith, 1997, 213).

Erilaistajat valmistavat tuotteita, jotka ovat suunnattu tietyn ryhmän tarpeisiin. Tuotteita saatetaan kehittää asiakkaiden kanssa yhdessä ja yritys voi muokata prosessejaan paremmin asiakkaiden tarpeita vastaaviksi. Lindin ja Strömstenin (2006) mallista tällainen asiakassuhde vastaa suhteita, joissa tekninen rajapinta on korkea (sitova ja sopeutettu asiakassuhde). Lind ja Strömsten ehdottavat näiden asiakassuhteiden asiakaslaskentamenetelmiksi asiakkaan elinkaaren analyysia ja asiakkaan arvostamista varoina.

Erilaistamisstrategiassa yritykset joutuvat panostamaan paljon resursseja asiakaksiinsa, jos he päättävät muokata toimintojaan asiakkuuden vuoksi. Tällaiset muutokset ovat aikaa vieviä ja kalliita prosesseja, minkä vuoksi asiakkuuden tulisi olla tarpeeksi pitkäaikaista, jotta sopeutustoiminnoista saavutettaisiin mahdollisimman suuri hyöty. Asiakkaan elinkaaren analyysin avulla yritykset voivat pohtia asiakkuudesta tulevaisuudessa saatavia tuottoja ja hyötyjä, joita sen tulisi sitten verrata asiakkuudesta syntyviin kustannuksiin. Elinkaarianalyysin avulla yritykset voivat siten pohtia ovatko panostukset eri asiakassuhteisiin kannattavia, vai tulisiko erilaistamisen sijaan tarjota kyseisille asiakkaille vain perustuotteita. Empiirisesti on todistettu, että luomalla tyytyväisyyttä asiakkaalle palveluilla ja asiakassuhteita hoitamalla, vaikutetaan tehokkaammin yrityksen taloudelliseen puoleen kuin kustannuksia vähentämällä tai laatua parantamalla (Nordin, 2008, 40). Tämän mukaan kannattavinta olisi, että yritykset eivät mukauttaisi valmistusprosessejaan asiakkaidensa vuoksi, vaan erilaistaminen tapahtuisi muissa tuotteeseen liittyvissä toiminnoissa.

Erilaistajat vaalivat yksittäistä luovuutta ja innovaatiota, minkä vuoksi he eivät ole niin riippuvaisia muodollisista laskentajärjestelmistä kuin kustannusjohtajat (Simons, 1987, 360). Heillä strategiset päätökset ovat kuitenkin enemmän harkittuja kuin kustannusjohtajilla, minkä takia strategisten laskentajärjestelmien käyttö on puolestaan suurempaa (Cadez & Guilding, 2008, 846). Kasvavan kilpailun on erityisesti nähty nostattavan laadullisen tiedon tärkeyttä (Nilsson & Rapp, 1999, 68) ja laskentajärjestelmien käyttöä, minkä yhteys näyttää olevan suurempaa kuitenkin erilaistajilla kuin kustannusjohtajilla (Simons, 1990, 130). Kovassa kilpailussa ja muuttuvassa ympäristössä erilaistajat pyrkivät pärjäämään kuuntelemalla asiakkaita, joilla on merkittävä vaikutus siihen, millaiseksi yritysten tuotteet ja niiden oheistoiminnot muotoutuvat. Asiakkaiden tarpeet ovat erilaistajien toiminnan lähtökohta, ja siksi erilaistajien kannattaakin panostaa paljon asiakkaidensa seuraamiseen. Erilaistajien tulisi täten hyödyntää asiakkaan elinkaaren analyysin lisäksi asiakkaan ja asiakassegmenttien analyysiä. Näin erilaistajat saavat paljon kokonaisvaltaisemman käsityksen asiakkaistaan sekä pystyvät vastamaan paremmin asiakkaidensa tarpeisiin.

### **3.2.3 Asiakaslaskenta ja segmentointi**

Selkeimmillään segmentoinnin voidaan sanoa olevan joko tuotteen muokkaamista ja myymistä kalliimmalla hinnalla tai tuotteen tarjoamista halvalla ilman lisäominaisuuksia tietyille asiakasryhmälle tai -ryhmille. Samassa yrityksessä voidaan tietysti keskittyä yhtäaikaaisesti myös molempiin kilpailuetuihin ja hyödyntää niitä eri asiakassegmenteissä. Porterin mukaan yritykset joutuvat kuitenkin tällöin tilanteeseen, jossa ne ovat ”stuck in the middle ” eli jumissa keskellä (Yoo et al., 2006, 355), minkä vuoksi tutkimuksessa käsitellään vain tilanteita, joissa segmentointi tapahtuu kummankin kilpailuedun kautta erikseen. Se kumpaa kilpailuetua yritykset päättävät hyödyntää liiketoimintastrategiassaan riippuu vahvasti kohteena olevan asiakassegmentin tarpeista kuin myös yrityksen omista sisäisistä järjestelmistä ja resursseista.

Selvää on, että erilaiset asiakkaat vaativat erilaisen asiakaslaskennan mallin, jotta saatava informaatio heistä olisi hyödyllistä. Toisaalta voidaan kuitenkin sanoa, että eri asiakaslaskennan menetelmät ovat toisille yrityksille arvokkaampia kuin toisille, minkä johdosta yleispätevää päätelmää sopivasta asiakaslaskennan menetelmästä eri kilpailuetujen tilanteessa ei voida tehdä. (Lind & Strömsten, 2006, 1264) Asiakaslaskennan merkittävin päämäärä on kuitenkin auttaa yrityksiä niiden strategisissa päätöksissä, minkä vuoksi asiakkaiden luokittelu olisi tehtävä siten, että se sopii yrityksen liiketoimintastrategiaan (Ward, 1995,124).

Kustannusjohtajille on tärkeää saavuttaa suuret myyntivolyymit, jotta heidän liiketoimintastrategialla voidaan saavuttaa kilpailuetua. Toiminnan kannattavuuden vuoksi asiakassegmenttien tai yksittäisten asiakkaiden tulisi olla tarpeeksi suuria. Segmentoinnin tarkoituksena on kuitenkin palvella pienempiä asiakasryhmiä, minkä johdosta asiakkaiden määrä on melkein välttämättä pienempi kuin ilman segmentointia. Kilpailuedun saavuttamiseksi segmentoijat voivat tietenkin keskittyä useisiin eri segmentteihin kerralla, mikä luo kuitenkin omat ongelmansa. Segmentoijien olisikin siksi järkevintä painottaa tuotantolaitteistojen ja prosessien tehokkuutta ja nykyaikaisuutta. Yritykset voivat toisaalta myös nostaa tuotteidensa myyntihintaa (Murby, 2008, 32) kuitenkin niin, että myyntihinta säilyy alle toimialan keskitason. Tällaisessa tiukassa kilpailutilanteessa erityisen hyödyllinen asiakaslaskentatapa on asiakassegmenttien kannattavuusanalyysi, jonka avulla saavutetaan paljon parempi käytännöllisyys ja kustannustehokkuus (Ward, 1995,124) erityisesti siksi, että asiakkaat ovat jaettu jo yhtenäisiin segmentteihin. Tällaisessa toimintaympäristössä paras tapa toteuttaa kannattavuusanalyysiä on hyödyntää ABC-laskennan menetelmiä (Lind & Strömsten, 2006, 1259).

Avoimesti on tiedostettu, että yritykset voivat nostattaa heidän kilpailullisuuttaan ja taloudellista suorituskykyään, jos he ovat markkinaorientoituneita ja luovat positiivisia suhteita asiakkaiden kanssa (Nordin, 2008, 46). Tästä johtuen asiakkaiden kuunteleminen on erityisen tärkeää, ja siksi se puoltaa erilaistamista ehkä tärkeimpänä kilpailuedun luojana segmentoinnissa. Nykyään segmentoinnin tärkeys on kasvanut myös erityisesti siksi, että ihmiset ovat alkaneet etäännyä suurista massoista vaatimalla eri-

laisia yksilöllisiä laatu- ja ominaisvaatimuksia (Järvenpää et al., 2001, 249). Kun erilaistajat pyrkivät vastamaan näihin vaatimuksiin, johtaa se suurempiin tuotteiden ja palveluiden määriin sekä kasvattaa erityisesti segmentoinnin tarvetta. Erilaistaminen ja segmentointi puolestaan kasvattavat asiakaslaskennan tärkeyttä, koska erilaisten asiakkaiden määrän kasvaessa vaihtelevat myös kannattavuudet kunkin asiakkaan kohdalla. (Guilding & McManus, 2002, 48–49)

Joillakin liiketoiminnan alueilla voidaan sanoa, että jokainen asiakas on tärkeä, minkä johdosta heitä jokaista tulisi analysoida yksilöinä (Ward, 1995, 124). Kaikkien asiakkaiden tarkasteleminen erikseen on kuitenkin suuri taloudellinen taakka ja vaatii paljon resursseja sekä monimutkaisia laskentamalleja. Kannattavinta olisikin analysoida asiakassegmenttejä kokonaisina ja keskittyä vain muutamisiin pääasiakkaisiin yksilöinä (Ward, 1995, 124). Erilaistajien analysoidessa asiakassegmenttejään he voivat hyödyntää asiakkaan elinkaaren analyysiä, asiakkaan kannattavuusanalyysiä ja/tai asiakassegmenttien kannattavuusanalyysiä. Asiakkaan elinkaaren analyysiä on kannattavinta toteuttaa pääsääntöisesti vain muutamilla pääasiakkailla ja hyödyntää muilla asiakkailla asiakkaan tai asiakassegmenttien kannattavuusanalyysiä. Erilaistajien on kuitenkin tärkeää muistaa, että monimutkaisten ja monia komponentteja sisältävien asiakassegmenttien analyysitapojen hyödyntäminen ei ole suositeltavaa, koska laskentamallin monimutkaisuus luo enemmänkin suuremman analyyttisen ongelman kuin luo relevanttia tietoa (Ward, 1995, 126). ABC-laskennan menetelmien hyödyntäminen sopivat myös erittäin hyvin erilaistajille, sillä niiden asiakkaat vaativat usein erilaisia ratkaisuja eri resursseilla (Lind & Strömsten, 2006, 1259).

## 4.0 LIIKETOIMINTASTRATEGIA JA KILPAILIJA-ANALYYSI

Nykyään pelkän asiakkaan ymmärtäminen ja huomioiminen eivät riitä (Kotler, 1988, 234). Vaihtelevat taloudelliset ajat ovat korostaneet kilpailija-analyysin tärkeyttä yhtenä välttämättömänä osana liiketoimintastrategian johtamista (Anderson & Guilding, 2006, 206). Analysoimalla kilpailijoitaan yritykset saavat kuvan siitä minne sen vastustajat ovat menossa ja mitä he tulevat tekemään, mikä antaa puolestaan yrityksille mahdollisuuden pyrkiä ohjaamaan kilpailua sille kannattavaan ja puolestaan kilpailijalle epäsuotuisaan suuntaan (Routamo & Routamo, 1988, 5).

Porterin mukaan kilpailijoiden analysointi on elintärkeää tavoiteltaessa kilpailuetua (Guilding, 1999, 583). Yritysten tulisi jatkuvasti vertailla tuotteitaan, hintoja, kanavia ja mainostamista lähimpiin kilpailijoihinsa (Kotler, 1988, 234), sekä päällimmäisenä pohdittua mistä suhteelliset erot näissä syntyvät, jotta mahdolliset kilpailuedun lähteet tulisivat esiin (Ward, 1993, 36; Heinen & Hoffjan, 2005, 19). Yritysten tulisikin koota itselleen kokonainen laskentajärjestelmä, jonka avulla he saisivat jatkuvasti tietoa kilpailijoistaan (Simmonds, 1981, 27). Porter esittää, että tällaisen kilpailijan analysointijärjestelmän muoto riippuu vahvasti siitä, mitkä ovat johdon tarpeet, millainen on toimiala ja millaisia resursseja yrityksellä on saatavilla (Anderson & Guilding, 2006, 207). Hän täydentää kuitenkin, että kilpailija-analyysiä ei useinkaan tehdä niin selkeästi ja kokonaisvaltaisesti käytännössä, kuin olisi tarve (Porter, 1998, 47).

### 4.1 Kilpailija-analyysin käytännöt

Monet tutkijat ovat laatineet erilaisia kilpailijan analysointikehikoita. Simmonds, Jones, Ward, Moon ja Bates ja Wilson ovat muun muassa luoneet viisi erilaista runkoa analysoida kilpailijoita (Anderson & Guilding, 2006, 209). Kirjallisuudessa ei ole kuitenkaan tehty tutkimuksia, joissa selvitetäisiin kuinka kilpailija-analyysiä voisi toteuttaa yhdellä kattavalla ja yhtenäisellä tavalla (Guilding, 1999, 584). Guilding (1999) on tämän aukon täyttämiseksi koonnut tutkimuksessaan yhteen kirjallisuuden pohjalta viisi kilpaili-

ja-analyysin käytäntöä: kilpailijoiden kustannusten arviointi, kilpailullisen aseman seuranta, kilpailijoiden arviointi pohjautuen julkaistuihin taloudellisiin tietoihin, strateginen hinnoittelu ja strateginen kustannuslaskenta, joka jätetään tämän tutkimuksen ulkopuolelle.

Kilpailijoiden kustannusaseman arviointi on Porterin mukaan erittäin tärkeää yritysten oman suhteellisen aseman arvioinnin vuoksi, vaikka se onkin hankalaa (Porter, 1988, 83). Jonesin mukaan pitkäaikaiset teknologisesti kehittyneet investoinnit ja paremman kilpailullisen aseman tavoittelu puolestaan kasvattavat tiedon tarvetta kilpailijoiden kustannuksista, ja erityisesti tietoa heidän yksikkökustannuksistaan (Jones, 1988, 33). Kilpailijoiden suhteellisten kustannusten ja investointien arvioinnissa avain on tulevien suhteellisten tasojen ennustaminen, eikä niinkään historiatietoihin perustuva analysointi (Ward, 1995, 89). Tärkeää on, että yrityksellä itsellään on luotettava ja toimiva laskentajärjestelmä omista sisäisistä tuotekustannuksistaan, jotta kilpailijoiden kustannusten analysoimisella voisi edes olla arvoa (Jones, 1988, 33).

Jones on esittänyt kilpailijoiden kustannusten analysoimiseksi systemaattisen kehikon, joka sisältää muun muassa kilpailijoiden tuotantolaitteiston arvioinnin, mittakaava-edun, hallinnolliset suhteet ja teknologiatuotteen suunnittelun (Guilding et al., 2000, 117). Monet johtajat pyrkivät pitämään kriittisen taloudellisen informaation tiukasti luottamuksellisena ja sisäisenä heidän omalle liiketoiminnalleen (Ward, 1995, 109). Ward on kehittänyt erityisesti tällaisen kilpailijatiedon hankkimiseksi ”epäsuorat lähteet”, jotka sisältävät fyysisen tarkkailun, yhteiset toimittajat, yhteiset asiakkaat ja työntekijät, erityisesti kilpailijan entiset sellaiset (Guilding et al., 2000, 117). Luotettavan, merkitsevän ja hyödyllisen kilpailijatiedon saaminen on usein kuitenkin ongelmallista, ja siksi suhteellinen tieto on tärkeintä (Ward et al., 1992, 20).

Jokaisella yrityksellä ja sen kilpailijoilla on oletuksia toimialastaan ja omasta asemastaan siellä (Porter, 1998, 58). Seuraamalla kilpailijoiden markkina-asemaa yritykset pystyvät luomaan itselleen pohjan, jonka avulla he voivat arvioida kilpailijoidensa strategioita (Guilding, 1999, 584). Mitä suuremmasta yrityksestä on kysymys, sitä sel-

vemmin sen strategia kuitenkin näkyy ulos kilpailijoille, jotka voivat pyrkiä kopioimaan sitä (Davis & Olson, 2008, 218). Yrityksen oman, sen kilpailijoiden ja muiden yritysten tavoittelemien strategioiden välillä on vahva suhde, sillä mitä enemmän yritysten strategiat muistuttavat toisiaan, sitä voimakkaampaa on kilpailu heidän välillään (Kotler, 1988, 239). Guildingin (1999) mukaan kilpailullisen aseman seuranta voidaan toteuttaa arvioimalla ja valvomalla kilpailijoiden myyntiä, markkinaosuutta, volyyymiä, yksikkökustannuksia ja myyntivoittoja. Simmondsin mukaan laskentamittareiden kasvattaminen useisiin tekijöihin pelkän kilpailijan markkinaosuuden tarkastelemisen sijaan antaa paljon paremman näkemyksen kilpailijan asemasta markkinoilla (Guilding et al., 2000, 119).

Gruetter-Settelen mukaan kilpailijan vuosittain julkaisemilla rahoituksellisilla ilmoituksilla on erityinen vaikutus yrityksen päätöksen tekoon, minkä johdosta kilpailijoiden julkisten tietojen tulkinnan tulisi olla hänestä kiinteä osa yrityksen tekemiä kilpailullisia analyysyjä (Heinen & Hoffjan, 2005, 20). Moon ja Bates puolestaan korostavat, että yrityksiä strategisesti merkittävät näkemykset voidaan johtaa tarkoituksenmukaisesti suoritetuista kilpailijoiden julkaisemien lausumien analyysistä (Guilding et al., 2000, 119). Heinenin ja Hoffjanin (2005) mukaan taas julkaistut taloudelliset tiedot (erityisesti tuloslaskelma ja tase) tarjoavat huomattavasti kilpailijan rahoitukseen ja suorituskykyyn liittyvää taloudellista infoa yrityksiä käyttöönsä, vaikka heistä kolmannet osapuolet ovatkin tärkeämpiä tiedonlähteitä kilpailijoista kuin julkisesti saatavilla olevat tiedot. Guildingin mukaan kilpailijoiden arviointi julkisten tietojen perusteella käsittää numeerisen analyysin kilpailijoiden julkaisemista tiedoista, mikä osaltaan auttaa kilpailijoiden kilpailuedun avainresurssien arviointia (Guilding, 1999, 585).

Alati muuttuvassa toimintaympäristössä hinnan, arvon ja laadun hyvää yhdistelmää pidetään suurena arvossa, erityisesti suurien teollisten ostajien piirissä. Oikean hinnan asettaminen, mikä vastaisi asiakkaiden niin kuin myös omistajien odotuksia on kuitenkin hyvin vaikeaa löytää (Thompson & Coe, 1997, 70) ja siksi sen vertaileminen kilpailijoiden hintoihin on suotavaa. Arvioimalla kilpailijoiden heikkouksia ja vahvuuksia voidaan arvioida kilpailijoiden tulevia liikkeitä juuri esimerkiksi hinnan asettamisen

suhteen (Kotler, 1988, 246). Hinnan merkitys korostuu entisestään, kun toimialat saavuttavat kypsän ja samalla vakaan vaiheen, jolloin myytävistä tuotteista on tullut jo hyvin ymmärrettyjä hyödykkeitä (Ward et al., 1992, 19; Nilsson & Rapp, 1999, 68).

Simmondsin mukaan yritykset, jotka hyödyntävät strategista hinnoittelua, jossa kilpailullisuus painottuu erityisesti analyysiä tehdessä, tekevät tietoisesti parempia hinnoittelupäätöksiä kuin ne, jotka eivät ota kilpailua niin vahvasti huomioon analyysiseissään (Guilding et al., 2000, 120). Hinnoittelustrategian kestävyyttä pohdittaessa tulisi erityisesti analysoida kilpailijoiden suhteellisten kustannusten ja tulevien investointien määrää (Ward et al., 1992, 19). Hinnoittelun todellinen potentiaali luoda kestäväää kilpailuetua yritykselle tulee usein esiin kuitenkin vasta kun yritys saavuttaa hinnan, arvon ja laadun sopivan yhdistelmän (Thompson & Coe, 1997, 79). Guildingin mukaan strateginen hinnoittelu käsittää niiden strategisten tekijöiden analysointia, jotka vaikuttavat hinnoittelupäätökseen, kuten kilpailijan hintareaktiot, hintojen joustavuus, markkinoiden kasvu, suurtuotannon edut ja kokemus (Guilding, 1999, 585).

## 4.2 Kilpailija-analyysi ja liiketoimintastrategia

Kilpailuedun perustavaa laatua oleva osa on hyvin ja huolella laadittu kilpailijastrategia, jonka avulla yrityksen liiketoiminta voidaan erottaa sen kilpailijoista (Anderson & Guilding, 2006, 207). Kilpailustrategiaa laadittaessa yritysten tulisi ymmärtää yksittäisten kilpailijoiden tavoitteita, resursseja ja heidän käsityksiä markkina-asemastaan sekä toimialan muutoksia (Kippenberger, 1998, 24). Strategian luoma kilpailuetu on suhteellinen käsite, ja siksi kilpailuetua voidaan arvioida vain vertailemalla sitä ulkoiseen toimintaympäristöön (Ward, 1993, 36). Monet pienemmät yritykset tuhlaavat suuria summia parantaakseen kilpailuetuaan, mutta sitten menettävät etunsa, koska eivät panosta resurssejaan ulkoisen toimintaympäristön seuraamiseen (Jones, 1988, 33). Yritysten tulisi siksi tarkastella kilpailijoitaan yhtä kiinteästi, kuin sen todellisia ja potentiaalisia asiakkaita, jotta liiketoimintastrategia voi muotoutua mahdollisimman tuottavaksi ja jotta se olisi pysyvä (Kotler, 1988, 254). Yrityksillä itsellään tulee olla myös



luotettava ja toimiva kustannuslaskentamalli omista toiminnoistaan, jotta kilpailija-analyysin avulla voitaisiin edes saavuttaa ja ylläpitää kilpailuetua (Jones, 1988, 33).

Kehittyneet kypsät yritykset kuluttavat huomattavan paljon resursseja kilpailijoidensa valvomiseen (Davis & Olson, 2008, 218). Yritysten olisi siksi järkevää luoda hyvä kilpailullinen järjestelmä kilpailijatiedon hankkimiseksi, sillä järjestelmän avulla yritykset saavuttavat paremman käsityksen heidän kilpailijoistaan, ja siitä ketä vastaan he voivat tehokkaasti markkinoillaan kilpailla (Kotler, 1988, 250). Robert Howellin mukaan kilpailullisen tilanteen ymmärtämiseksi yrityksillä tulisi olla tietoa omasta rahoituksellisesta suorituskyvystään ja kilpailijan tilasta, mutta toisaalta johtajien tulisi syventyä niihin laskentamallien osa-alueisiin, jotka vaativat eniten tietoa (Jones, 1988, 36–35). Kilpailija-analyysin kautta saaduilla tiedoilla yritykset pystyvät muokkaamaan oman strategiansa kilpailutilanteeseen mahdollisimman hyvin sopivaksi (Anderson & Guilding, 2006, 212). Se kuinka paljon yritykset kuitenkin käyttävät, ja kuinka hyödyllistä kilpailija-analyysin käyttö on, riippuu Guildingin mukaan liiketoimintastrategian ohella yrityksen koosta ja sen strategisesta missiosta (Heinen & Hoffjan, 2005, 20).

#### **4.2.1 Kilpailija-analyysi ja kustannusjohtajuus**

Kustannusjohtajille alhaiset kustannukset ovat kaikki kaikessa, minkä johdosta toimintojen tehokkuus on tärkeää kuin myös suhteelliset painoarvot innovaatioiden ja tehokkuuden välillä (Simons, 1987, 362). Kustannusasemaa pyritään parantamaan investoimalla suurtuotannollisesti tehokkaisiin laitteistoihin, tiukalla kustannusten ja juoksevien kulujen kontrolloinnilla sekä kustannusten minimoimisella palvelun, myynnin ja mainonnan osalta (Yoo et al., 2006, 355). Kustannusjohtajien tuotehintojen on oltava toimialan keskitasoa alhaisempia, mutta toiminnan kannattavuuden vuoksi tuotteiden myyntivolyymien tulisi olla korkeita (Heinen & Hoffjan, 2005, 22). Yleinen hintataso eri tuotteiden osalta toimialalla muotoutuu kaikkien samankaltaisten tai alkuperäisen tuotteen korvaavien tuotteiden valmistajien kilpailun välillä. Yritysten on siksi tärkeää pysyä ajan tasalla kilpailijoistaan ja heidän liikkeistään, koska he kaikki yhdessä määrittävät millainen toimiala on ja kuinka kukin toimija siellä pärjää.

Yritykset toteuttavat kustannusjohtajuutta menestyksekkäästi, kun heidän markkinat ovat koko toimialan laajuiset, ja jos he suunnittelevat, tuottavat ja myyvät yhdenvertaista tuotetta tehokkaammin kuin sen kilpailijat (Yoo et al., 2006, 355). Heille on siksi tärkeää valvoa tuotantoa ja erilaisiin prosesseihin liittyviä ongelmia sekä tarkastella uusia teknologioita ja muutoksia eri tuotteiden ominaisuuksissa (Simons, 1990, 133–134). Milesin ja Snown mukaan kustannusjohtajuus vaatii erittäin paljon huomioita kohti kustannustietoisuutta (Simons, 1987, 369), minkä vuoksi tietoisuus kilpailijoiden kustannuksiin liittyvistä vahvuuksista ja heikkouksista ovat eniten relevanttia tietoa strategisia päätöksiä pohdittaessa. Kustannusjohtajuusstrategia vaikuttaa tuotannon ohella vahvasti myös yrityksen investointeihin ja markkinointiin, minkä vuoksi niiden analysoiminen on myös tärkeää, etenkin strategian käytäntöön panoa ja järkevyyttä arvioitaessa. (Heinen & Hoffjan, 2005, 22) Kilpailuedun saavuttamiseksi kustannusjohtajille tärkeintä on kuitenkin, että heillä olisi tehokkaampi tuotantoteknologia kuin sen kilpailijoilla (Simons, 1990, 138). Kilpailijatiedon tarve onkin Zajac ja Bazermanin mukaan tärkeää juuri kun harkitaan uusia teknologisia investointeja ja kapasiteetin laajentamista (Guilding, 1999, 585). Heinen ja Hoffjan (2005) huomauttaa kuitenkin, että oman kustannusaseman ymmärtäminen on tärkeämpää kuin kilpailijoiden tarkkojen numeroiden tietäminen.

Kustannustietoisuus niin omista kuin kilpailijankin kustannuksista on siis erittäin tärkeää kustannusjohtajille. Monesti kattavat ja kehittyneet informaatiojärjestelmät ovat keskittyneet juuri prosessien hallintaan ja tuotteiden kustannuslaskentaan, joiden avulla pyritään tukea tulevia strategioita (Jones, 1988, 32–33). Kustannusjohtajilla tällaiset järjestelmät ovat usein muodollisia ja niiden olisi kannattavinta tukea lyhyen ajan mitareita, kuten esimerkiksi käyttökatetta (Chapman, 1997, 197). Kustannustietoisuuden tarpeen vuoksi kilpailija-analyysin ehkäpä tärkein osa kustannusjohtajille on kilpailijoiden kustannusten arviointi. Arvioimalla kilpailijoiden kustannuksia yritykset saavat paremman käsityksen omasta toiminnastaan ja sen mahdollisista kehittämiskohteista, sekä tietämällä kilpailijoiden muuttuvat ja kiinteät kustannukset yritykset voivat kehittää omaa hinnoittelustrategiaansa paremmaksi (Anderson & Guilding, 2006, 212). Kil-

pailijoiden kustannusarvioita tehdessä yritykset voivat pohtia esimerkiksi kilpailijoiden mittakaavaetuja, markkinahintoja ja heidän hyödyntämää tuotantoteknologiaa, joista erityisesti valmistusprosessien läpimurrot kiinnostavat kustannusjohtajia (Kotler, 1988, 242). Tietoa kilpailijoiden kustannuksista yritykset voivat saada myös erilaisista julkisista taloudellisista lausumista. Nämä ilmoitukset perustuvat usein kuitenkin menneeseen aikaan, jolloin tiedot eivät välttämättä ole enää relevanttia, mutta ne voivat kuitenkin antaa hyvän yleisnäkymän kilpailijoiden toiminnasta.

Kustannusten seuraamisen lisäksi kustannusjohtajien on kannattavaa tutkia kilpailuympäristöä esimerkiksi hintojen, toimialan kapasiteetin ja kilpailijoiden strategisten näkökulmien kautta. Tällaisella vaivannäöllä voidaan vaikuttaa koko yrityksen laajuisesti rakenteellisten kustannusten alenemiseen ja sitä kautta yksittäisten tuotteiden kustannusten vähenemiseen. (Jones, 1988, 32–33) Kustannusjohtajien olisi kannattavaa täten hyödyntää Guildingin kilpailija-analyysinmallista myös kilpailijoiden kustannusten arvioinnin ja julkaistujen tiedotteiden tutkimisen lisäksi strategista hinnoittelua ja kilpailullisen aseman seuranta, jolla voidaan arvioida kilpailijoiden strategioita. Strategisella hinnoittelulla yritykset pystyvät puolestaan selviämään paremmin hintakilpailusta. Sen käyttöä edistää myös sekin, että kilpailijoiden hintatiedon kerääminen on paljon mutkattomampaa kuin esimerkiksi kilpailijoiden kustannustiedon selvittäminen (Simmonds, 1981, 28). Julkisten tietojen tutkimista ja kilpailullisen aseman seuranta kustannusjohtajien olisi kannattavinta suorittaa aina kun he uskovat niistä saatavien tietojen olevan tarpeellista ja ennen kaikkea relevanttia. Kilpailijatiedon perusteella yritysten tulisi sitten tehdä erilaisia strategisia päätöksiä kuin kilpailijansa, ja lopulta olla menestyksekkäämpi kuin ne yritykset, joilla ei ole tällaista informaatiota (Heinen & Hoffjan, 2005, 22).

#### **4.2.2 Kilpailija-analyysi ja erilaistaminen**

Erilaistaminen vaatii organisaationaalista oppimista sekä liikkumista pois kongnitiivisesta ja rakenteellisesta kankeudesta, mikä korostaa ja kasvattaa muutoksen tarvetta (Yoo et al., 2006, 358). Johdon tulee olla aggressiivisen innovatiivinen ja valmis otta-

maan riskejä, jotta yritys voisi kasvaa markkinoita nopeammin ja saavuttaa hyvän aseman markkinoilla. Johto keskittyy pääsääntöisesti strategiaan epävarmuustekijöihin, kuten uusien tuoteinnovaatioiden markkina-ajoituksiin ja yrityksen kilpailijoiden markkinataktiikoiden selvittämiseen. (Simons, 1990, 133 & 140) Erilaistajien tavoitteena on yksinkertaisesti saavuttaa erilaisten tuoteinnovaatioiden kautta uusien markkinoiden ja asiakkaiden kiinnostus. Zajac ja Bazermanin korostavat, että tällaisille yrityksille kilpailija-analyysi on erityisen tärkeää (Guilding, 1999, 586). Guildingin (1999) tekemien tutkimusten mukaan kilpailija-analyysin käyttöaste ja sen hyödyllisyys ovat myös korkeammalla tasolla erilaistajilla kuin muita liiketoimintastrategioita hyödyntävillä yrityksillä.

Erilaistajat hyödyntävät laskentajärjestelmissään paljon ennustettua tietoa ja asetetaan tiukkoja tavoitteita (Simons, 1987, 370). He käyttävät myös pitkänajansuunnitelmia, mutta koska kilpailijat vaikuttavat vahvasti siihen millainen laskentajärjestelmä heille muotoutuu (Chenhall, 2003, 151), on heidän kuitenkin joka vuosi arvioitava kilpailuympäristö uudestaan sekä analysoitava tärkeimpien kilpailijoiden tuloslaskelmia, tuotteita ja strategioita (Simons, 1990, 134). Pitkänajanmittarit, kuten markkinaosuus ja myynnin kasvu luovat pohjan heidän toimintaan, mutta myös lyhyen ajan mittareita voidaan pitää relevantteina (Chapman, 1997, 197). Kilpailullisen aseman seuraaminen on selvästi erilaistajille hyvin tärkeää, mitä osaltaan vahvasta Porter, jonka mukaan erilaistajille on tärkeää strateginen asemointi (Cadez & Guilding, 2008, 845), eli se kuinka hyvin asiakkaat ottavat markkinoilla erilaistajien tuotteen vastaan suhteessa kilpailijoiden tuotteisiin.

Erilaistajat voivat toimia yhtä aikaa useilla markkinoilla, mikä puolestaan monimutkistaa kilpailijoiden analysointia. Seuraamalla markkinoiden kilpailullisia asemia erilaistajat kuitenkin näkevät omia vahvuuksiaan ja sen, miten asiakkaat reagoivat heidän tuotteisiin suhteessa kilpailijoihin. (Simmonds, 1981, 28) Samalla erilaistajat voivat huomata onko joitakin markkinoita, joissa heidän markkina-asema on liian heikko ja toiminta olisi järkevämpää lopettaa, ja onko toisaalta markkinoita, joissa toimintaa kannattaisi kasvattaa. Guildingin mukaan erilaistajilla on suuri taipumus hyödyntää

kilpailullisen aseman seurannan lisäksi myös strategista hinnoittelua (Guilding, 1999, 594). Strategisen hinnoittelun avulla yritykset pystyvät tekemään parempia hinnoittelupäätöksiä, jotka huomioivat myös kilpailijan. Vaikka erilaistajat eivät kilpaile alhaisilla myyntihinnoilla tulee tuotteiden myyntihintojen olla kuitenkin kohtuullisissa rajoissa, jotta asiakkaat ostaisivat tuotetta. Seuraamalla kilpailijoiden hintatasoja saadaan käsitys siitä, millaisissa tasoissa keskivertoisesti markkinoilla liikutaan. Koska hinnoittelustrategiassa otetaan huomioon myös kilpailijat, saavutetaan sillä kestävämpiä ja kannattavampia strategioita.

#### **4.2.3 Kilpailija-analyysi ja segmentointi**

Yrityksien keskittyessä segmentointiin he voivat hyödyntää liiketoimintastrategiassaan molempia kilpailuetuja. Kilpailun kannalta katsottuna yritysten tulisi kuitenkin valita sellainen kohderyhmä tai asiakassegmentti, jota sen kilpailijat eivät ole vielä huomanneet ja valita kyseisen ryhmän tarpeiden ja omien resurssiensa mukaan kumpaa kilpailuetua he aikovat hyödyntää (Passemar & Kleiner, 2000, 113). Näin toimittaessa yritykset pystyvät varmistamaan kilpailuetuansa aina siihen asti, kunnes sen kilpailijat eivät pyri täyttämään saman asiakasryhmän tarpeita. Markkinoilla menestyvät usein ne yritykset, jotka havaitsevat ja panevat käytäntöön uuden strategian kilpailijoihinsa aikaisemmin (Passemar & Kleiner, 2000, 115). Segmentointi avaakin yrityksille lisää uusia mahdollisuuksia täyttää asiakkaiden tarpeita, joiden kautta yritykset voivat saavuttaa "first movers" edun, jolla Wernerfeltin mukaan voidaan saavuttaa suuria voittoja (Hoskisson et al., 1999, 438).

Segmentointi, joka keskittyy kustannusjohtajuuteen pyrkii tavoittelemaan asiakkaita, jotka haluavat ostaa perustuotetta alhaisella myyntihinnalla. Yrityksen toiminnan on täten oltava kustannustehokasta, minkä johdosta kilpailija-analyysiäkin tulisi pyrkiä toteuttamaan mahdollisimman tehokkaasti. Kilpailija-analyysissä ei voida kuitenkaan hyötyä samasta segmentoinnin tuomasta kustannussäästöistä kuin asiakaslaskennassa, jossa laskemia pystytään kohdistamaan kokonaisia asiakassegmenttejä koskeviksi. Kilpailija-analyysiä ei nimittäin voida kohdentaa koskemaan kokonaisia seg-

menttejä, sillä kilpailijoiden segmentointi asiakassegmenttien kautta ei takaa kilpailijoiden olevan niin samanlaisia, että niiden voitaisiin olettaa toimivan yhden suuntaisesti.

Toteuttamalla kilpailijoiden seuraamista yritykset voivat saavuttaa kestävämpiä strategioita. Kestävillä strategioilla yritykset puolestaan vähentävät kustannuksia yrityksen muissa toiminnoissa, kuten suunnittelussa. Kilpailija-analyysin avulla yritykset voivat välttyä myös kilpailijan liikkeiden aiheuttamilta epäsuotuisilta yllätyksiltä ja niistä syntyviltä kustannuksilta. Kustannusjohtajien onkin siksi kannattavaa panostaa kilpailija-analyysiin, erityisesti kilpailijoiden kustannusten seuraamiseen ja strategiseen hinnoitteluun sen suurimmilla kilpailijoilla. Kilpailijoiden julkisten tiedotteiden ja strategisen aseman seuraamista kustannusjohtajien kannattaa hyödyntää puolestaan aina, kun kyseisten analyysien voidaan kokea olevan relevantteja. Pienemmille kilpailijoille yritysten olisi suotavaa myös jossain määrin toteuttaa kilpailija-analyysiä, erityisesti kilpailijoiden kustannusten seuraamista, mutta tehdä sitä kuitenkin niin, että toiminnan voidaan sanoa olevan kustannustehokasta.

Erilaistajat pyrkivät jatkuvasti uusille markkinoille täydentääkseen erilaisia asiakkaiden tarpeita. Erilaistamisen tekijät voivat heijastua kaikista arvoketjun toiminnoista (Passemard & Kleiner, 2000, 113) ja kilpailija-analyysin avulla yritykset voivat pyrkiä arvioimaan kaikkia näitä arvoeroja sen ja kilpailijoidensa välillä (Jones, 1988, 36). Segmentoijat, jotka hyödyntävät erilaistamista segmentoivat asiakkaansa yksinkertaisimmin heidän tarpeidensa mukaan eikä niinkään yleisimmin käytetyn asiakkaiden ostokäyttäytymisen mukaan. Kun segmentointi perustuu asiakkaiden tarpeisiin olisi kilpailijoitakin mahdollista analysoida asiakassegmenttien mukaan, koska ne toimijat, jotka pyrkivät täyttämään saman asiakkaan tarpeita ovat todennäköisimmin myös toistensa kilpailijoita. Kilpailija-analyysiä ei ole kuitenkaan kannattavaa toteuttaa kokonaisille segmenteille, sillä jokaisen kilpailijan toimintatavat poikkeavat aina jollakin tavalla toisistaan. Segmentteihin perustuvalla kilpailija-analyysillä ei voida saada siten relevanttia tietoa ja siksi kilpailija-analyysiä on kannattavaa toteuttaa kattavasti suurimmille kilpailijoille ja muille kilpailijoille tarpeiden mukaan. Kilpailija-analyysistä erilaistajien on kannattavinta hyödyntää kilpailullisen aseman seuranta ja strategista hinnoittelua.

## 5.0 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Alati muuttuva toimintaympäristö, kasvaneet asiakkaiden vaatimukset ja kiristynvä kilpailu kasvattavat yrityksen kiinnostusta kohti sen ulkopuolisia toimijoita. Ulkoinen ympäristö luo yrityksille monenlaisia paineita, joista he pyrkivät selviämään liiketoimintastrategian avulla. Liiketoimintastrategialla yritykset voivat saavuttaa kilpailuetua markkinoillaan, mutta onnistuakseen siinä yritysten tulee muotoilla strategiansa sen toimintaympäristöön sopivaksi. Yritysten tulee siten ottaa jo strategiaa suunniteltaessa huomioon sen kilpailijat ja asiakkaat, sillä kilpailuedun luominen on kiinni siitä, kuinka yritykset koordinoivat, optimoivat ja huomioivat sen ulkoisia suhteita (Passemard & Kleiner, 2000, 113). Saadaksean relevanttia tietoa ulkoisista toimijoista yritysten tulee hyödyntää erilaisia asiakaslaskelmia ja kilpailija-analyysyjä, sekä koota niistä toimiva laskentakokonaisuus, jonka tarvetta alati kiristynvä kilpailu kasvattaa entisestään (Chapman, 1997, 192).

Liiketoimintastrategian sovittaminen organisaatioon vaatii liiketoiminnan ulkoisten ja sisäisten alueiden yhtenäistämistä strategiaan (Rivarda et al., 2006, 35). Tutkimuksen tavoitteena olikin tutkia kuinka sisäiset laskentajärjestelmät, erityisesti asiakaslaskelmat ja kilpailija-analyysit muotoutuvat eri liiketoimintastrategioiden vaikutuksesta. Liiketoimintastrategian pohjana tutkimuksessa hyödynnettiin Porterin luomaa mallia, jossa kilpailuedun lähteet ovat kustannusjohtajuus, erilaistaminen ja segmentointi. Asiakaslaskennan mallina tutkimuksessa puolestaan käytettiin Guildingin ja McManusin kokoamaa synteesiä asiakaslaskemista, jotka ovat asiakaskannattavuusanalyysi, asiakassegmenttien kannattavuusanalyysi ja asiakkaan elinkaaren kannattavuusanalyysi.

Asiakkaat ovat yrityksen toimimisen edellytys. Yritykset ovatkin viimeaikoina ymmärtäneet kuinka suuri tämä asiakkaan arvo todellisuudessa heille on, ja siksi he haluavat nykyään näyttää avoimesti, että asiakkaat kuuluvat heidän tärkeimpiin varoihin. Kaikki asiakkaat eivät kuitenkaan ole yhtä kannattavia, minkä vuoksi yritysten on suoritettava asiakaslaskentaa. Asiakaskannattavuusanalyysin avulla yritykset voivat mitata yksit-

täisten asiakkaiden tuomaa myötävaikutusta yrityksen tulokseen, kun taas asiakas-segmenttien kannattavuusanalyysillä yritykset voivat keskittyä kokonaisiin asiakas-segmentteihin tai -ryhmiin. Asiakkaan elinkaaren analyysi laajentaa asiakkuuden tarkastelemisen aikahorisonttia aina menneestä ajasta tulevaisuuteen, jolloin analyysin tarkoituksena on arvioida asiakkuutta kokonaisuutena. Taulukossa 2. on esitetty kuinka liiketoimintastrategia vaikuttaa yrityksen sisäisiin asiakaslaskelmiin. Taulukko kuvaa eri liiketoimintastrategiavaihtoehtojen ja asiakaslaskentamenetelmien kannattavia yhdistelmiä.

<b>LASKENTAMENETELMÄ</b>	<b>Asiakkaan kannattavuus-Analyysi</b>	<b>Asiakas-segmenttien kannattavuusanalyysi</b>	<b>Asiakkaan elinkaaren kannattavuusanalyysi</b>
<b>LIIKETOIMINTA-STRATEGIA</b>			
<b>Kustannusjohtajuus</b>		Käytä	
<b>Erilaistaminen</b>	Käytä	Käytä	Käytä
<b>Segmentointi</b>	Käytä	Käytä	Käytä

Taulukko 2. Liiketoimintastrategian ja asiakaslaskennan viitekehys

Tutkimuksessa asiakkuuksia pohdittiin kannattavuusnäkökulmasta, minkä vuoksi tutkimuksella saavutettua luokittelua ei voida pitää ainoana totuutena. Tutkimus luo asiakaslaskentamenetelmistä kuitenkin kattavan yleistyksen eri liiketoimintastrategioiden tarpeisiin, mutta toimintaympäristöjen vaihtelevuuden vaikutus kannattavuuden tekijöihin johtaa siihen, että menetelmät vaativat myös jokaisen yrityksen omaa harkintaa. Lind ja Strömsten huomasivat tutkimuksissaan myös, että yritykset saattavat käyttää erilaisia asiakaslaskentamenetelmien sekoituksia yhteen asiakkaaseen (Lind & Strömsten, 2006, 1264), mikä edelleen korostaa jokaisen yrityksen omien tarpeiden merkitystä.

Kilpailija-analyysin lähtökohtana tutkimuksessa hyödynnettiin Guildingin kokoamaa kilpailijan analyysimenetelmiä, jotka ovat kilpailijoiden kustannusten arviointi, kilpailullisen aseman seuranta, kilpailijoiden arviointi pohjautuen julkaistuihin taloudellisiin



tietoihin ja strateginen hinnoittelu. Analyysien avulla yritykset saavat paljon tietoa kilpailijoistaan, mikä tosin sellaisenaan ei riitä. Yritysten tuleekin verrata analyysin avulla saatuja tietoja aina sen omiin arvoihin ja tehdä syntyvien erojen perusteella päätelmiä sen omasta asemasta sekä heikkouksista ja vahvuuksista. Kilpailijatieto auttaa yrityksiä myös suunnittelemaan ja kehittämään niiden strategioita paremmin toimintaympäristön aiheuttamia kilpailullisia paineita vastaan. Taulukossa 3. on yhdistetty liiketoimintastrategiat ja kilpailija-analyysin menetelmät.

<b>LASKENTAMENETELMÄ</b> <b>LIIKETOIMINTA-STRATEGIA</b>	<b>Kustannusten arviointi</b>	<b>Aseman seuranta</b>	<b>Julkaistut taloudelliset tiedotteet</b>	<b>Strateginen hinnoittelu</b>
<b>Kustannusjohtajuus</b>	Käytä	Tarvittaessa	Tarvittaessa	Käytä
<b>Erilaistaminen</b>		Käytä		Käytä
<b>Segmentointi</b>	Käytä	Käytä/Tarvittaessa	Tarvittaessa	Käytä

Taulukko 3. Liiketoimintastrategian ja kilpailija-analyysin viitekehys

Tutkimuksen tarkoituksena oli luoda kilpailija-analyysinkin käytöstä yleistys, minkä vuoksi analyysien käyttö vaatii aina myös yritysten omaa tilannekohtaista harkintaa. Guildingin tekemän tutkimuksen mukaan selviää kuitenkin, että kilpailija-analyysin käytännöistä yleisesti hyödyllisimpänä pidetään kilpailullisen aseman seuranta ja sen jälkeen järjestyksessä strategista hinnoittelua, kilpailijoiden kustannusten arviointia ja viimeiseksi kilpailijoiden arviointia pohjautuen julkaistuihin taloudellisiin tietoihin. Guilding osoitti tutkimuksillaan myös, että kilpailija-analyysin käyttö on yrityksissä suurempaa kuin olisi ollut järkevästi odotettavissa, vaikkakin niiden käyttö voisi olla hänestä vielä suurempaa. (Guilding, 1999, 589 & 593)

Tutkimuksessa on oletettu, että yritykset toteuttavat liiketoimintastrategiaansa selvästi joko kustannusjohtajana, erilaistajana tai segmentoijana. Todellisuudessa yritykset eivät useinkaan toimi näin selväjakoisesti. Monet yritykset toteuttavat yhtä aikaa me-

nestyksekästä eri liiketoimintastrategioita, toisin kuin Porter on aikoinaan väittänyt. Keskittyminen moniin kilpailuetuihin kerrallaan vaatii niin asiakkaan kuin myös toimintaympäristön ja kilpailun intensiteetin huomioimista. Tällöin laskentakohteiden määrät kasvavat, mutta toisaalta jostain on karsittava, jos halutaan olla myös kustannusjohtajia. Tämä puolestaan monimutkaistaa yleistyksien tekemistä yrityksen laskentajärjestelmistä, ja korostaa edelleen jokaisen yrityksen oman harkinnan tärkeyttä.

Selvänä voidaan kuitenkin pitää, että strategian sekä asiakaslaskelmien ja kilpailija-analyysien välillä löytyy vahva yhteys. Laskelmilla ja analyysillä yritykset pyrkivät tukemaan sen liiketoimintastrategiaa, mutta toisaalta liiketoimintastrategialla vaikutetaan siihen millaiseksi yritysten laskentamallit muotoutuvat. Cadezin ja Guildingin (2008) tutkimuksessa yksi haastateltava kiteytti osaksi tämän, kun hän sanoi strategiasta näin: ”Harkittu strategia on suunnittelemista. Meidän yrityksessä kannattavuus on avainasia, ja jotta saavuttaisimme tavoittelemamme kannattavuuden, niin tietoisuus markkinoistamme on elintärkeää. Siksi meidän täytyy tietää niin paljon asiakaistamme ja kilpailijoistamme kuin mahdollista, jotta voisimme suunnitella tehokkaasti”.

Kirjallisuudessa löytyy niin asiakaslaskemista kuin kilpailija-analyysistä monia tutkimuksia. Tutkimuksissa laskentamenetelmiä käsitellään kuitenkin pääsääntöisesti kokonaisina laskentajärjestelminä, eikä eroteta yksittäisiä menetelmiä tutkinnan kohteeksi. Jatkotutkimuksia ajatellen asiakaslaskelmien ja kilpailija-analyysien menetelmiä tulisi tutkia yhä enemmän yksittäin. Erityisen antoisaa olisi kuitenkin tutkia asiakaslaskelmien ja kilpailija-analyysien, kuin myös muiden yritysten suorittamien laskentamenetelmien yhteyttä erilaisiin yrityksen toimintaan vaikuttavien muuttujien kanssa. Laskentamenetelmien yhteyttä voisi tutkia esimerkiksi yrityksiä ohjaavien arvojen, kulttuurin tai brändin vaikuttavuuden kanssa. Mielenkiintoista olisi tutkia myös, voisiko asiakaslaskennasta ja kilpailija-analyysistä koota menetelmiä yhdistävän mallin. Mallin kokoaminen voisi edesauttaa yrityksen laskentajärjestelmien yksinkertaistumisessa mahdollisesti vähäisempien laskelmien kautta. Tämä voisi tapahtua esimerkiksi siten, jos asiakaslaskelmilla saaduilla tiedoilla voitaisiin nähdä asiakassuhteiden olevan kannattavia ja kestäviä. Tällöin yritysten ei välttämättä tarvitsisi olla niin huolissaan

huolissaan kilpailijoistaan ja he voisivat tehdä suppeampaa kilpailija-analyysiä, koska heidän asiakassuhteet ovat toimivalla ja pysyvällä pohjalla. Mallin kokoaminen vaatii kuitenkin asiakaslaskennan ja kilpailija-analyysin välillä olevien monimutkaisten suhteiden selvittämistä kuin myös empiirisen aineiston kokoamista.

Strategian ja laskentajärjestelmien yhteyden on todettu olevan jälleen tässä tutkimuksessa hyvin vahva, sillä se vaikuttaa merkittävästi jokaisen yrityksen toimintaa niin operatiivisella kuin strategisella tasolla. Aiheeseen ja sen moniin ulottuvuuksiin olisikin kannattavaa kiinnittää huomiota myös jatkossa, vaikka aihe onkin ollut huomion keskipisteenä jo monissa tutkimuksissa.

## LÄHDELUETTELO

Anderson, S. & Guilding, C. 2006. Competitor-focused accounting applied to a hotel context. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, vol. 18, nro 3, sivut 206-218.

Cadez, S. & Guilding, C. 2008. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 33, nro 7-8, sivut 836-863.

Chapman, C. S. 1997. Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nro 2, sivut 189-205.

Chenhall, R. H. 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, nro 2/3, sivut 127–168.

Davis, A. & Olson, E. M. 2008. Critical competitive strategy issues every entrepreneur should consider before going into business. *Business Horizons*, vol. 51, nro 3, sivut 211-221.

Epstein, M. J., Friedl, M. & Yuthas, K. 2008. Managing Customer Profitability. *Journal of Accountancy*, vol. 206, nro 6, sivut 54-59.

Grant, R. 2008. *Contemporary Strategy Analysis*. United Kingdom: Blackwell.

Guilding, C. 1999. Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, nro 7, sivut 583-595.

Guilding, C., Cravensf, K. S. & Taylesg, M. 2000. An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, vol. 11, sivut 113-135.

Guilding, C. & McManus, L. 2002. The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, nro 1-2, sivut 45-59.

Heidmann, M., Schffer, U. & Strahringer, S. 2008. Exploring the Role of Management Accounting Systems in Strategic Sensemaking. *Information Systems Management*, vol. 25, nro 3, sivut 244-257.

Heinen, C. & Hoffjan, A. 2005. The Strategic Relevance of Competitor Cost Assessment – an Empirical Study of Competitor Accounting. *Jamar*, vol. 3, nro 1, sivut 17-34.

Hoskisson, R. B., Hitt, M. A. & Wan Daphne Yiu, W. P. 1999. Theory and research in strategic management: Swings of a pendulum. *Journal of Management*, vol. 25, nro 3, sivut 417–456.

Jones, L. 1988. Competitor Cost Analysis at Caterpillar. *Management Accounting*, vol. 70, nro 4, sivut 32-38.

Järvenpää, Partanen & Tuomela. 2001. *Moderni Taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet*. Helsinki: Edita Oyj.

Kippenberger, T. 1998. Strategy according to Michael Porter. *The Antidote Research paper*, vol. 3, nro 6, sivut 24-25.

Kober, R., Ng, J. & Paul, B. J. 2007. The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, vol. 18, nro 4, sivut 425–452.

Kotler, P. 1988. *Marketing Management*. USA: Prentice-Hall.

Langfield-Smith, K. 1997. Management Control Systems and Strategy: A Critical Review. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nro 2, sivut 207-232.

Lassar, W. M., Lassar, S. S., & Rauseo, N. A. 2008. Developing a CMR Strategy in Your Firm. *Journal of Accountancy*, vol. 206, nro 2, sivut 68-73.

Lind, J. & Strömsten, T. 2006. When do firms use different types of customer accounting?. *Journal of Business Research*, vol. 59, nro 12, sivut 1257-1266.

Luo, Y. & Zhao, H. 2004. Corporate link and competitive strategy in multinational enterprises: a perspective from subsidiaries seeking host market penetration. *Journal of International Management*, vol. 10, nro 1, sivut 77-105.

Morschetta, D., Swobodab, B. & Schramm-Klein, H. 2006. Competitive strategies in retailing—an investigation of the applicability of Porter’s framework for food retailers. *Journal of Retailing and Consumer Services*, vol. 13 nro 4, sivut 275–287.

Murby, L. 2007. Customer profitability. *Financial Management*, November, sivut 33-35.

Murby, L. 2008. Customer profitability. *Financial Management*, February, sivut 32-33.

Mäntyneva, M. 2001. *Asiakkuuden hallinta*. Suomi: WSOY.

Neilimo, K. & Näsi, J. 1980. Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede: tutkimus positivismiin soveltamisesta. Tampereen yliopiston julkaisuja. Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja, Tampere.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 1997. Johdon laskentatoimi. Suomi: Oy Edita Ab.

Nilsson, F. & Rapp, B. 1999. Implementing business unit strategies: the role of management control systems. *Scandinavian Journal of Management*, vol. 15, nro 1, sivut 65-88.

Nordin, F. 2008. Linkages between service sourcing decisions and competitive advantage: A review, propositions, and illustrating cases. *International Journal of Production Economics*, vol. 114, nro 1, sivut 40-55.

Ormanidhi, O. & Siringa, O. 2008. Porter's Model of Generic Competitive Strategies. *Business Economics*, vol. 43, nro 3, sivut 55-64.

Parker, L. D. 2007. Strategic management and accounting processes: acknowledging gender. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 21, nro 4, sivut 611-631.

Passemard, D. & Kleiner, B. H. 2000. Competitive advantage in global industries. *Management Research News*, vol. 23, nro 7/8, sivut 111-117.

Porter, M. E. 1988. Kilpailuetu – Miten ylivoimainen osaaminen luodaan ja säilytetään. Suomi: Weilin+Göös.

Porter, M. E. 1991. Kansakuntien kilpailuetu. Suomi: Otava.

Porter, M. E. 1998. *Competitive Strategy, Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. USA: The Free Press.

Powers, T. L. & Hahn, W. 2004. Critical competitive methods, generic strategies, and firm performance. *The International Journal of Bank Marketing*, vol. 22 nro 1, sivut 43-64.

Priem, R. L. & Rasheed, A. M. A. 1997. Alderson's transvection and Porter's value system: a comparison of two independently-developed theories. *Journal of Management History*, vol. 3, nro 2, sivut 145-165.

Rivarda, S., Raymond, L. & Verreault, D. 2006. Resource-based view and competitive strategy: An integrated model of the contribution of information technology to firm performance. *The Journal of Strategic Information Systems*, vol. 15, nro 1, sivut 29-50.

Roslender, R. & Hart, S. J. 2003. In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, vol. 14, nro 3, sivut 255-279.

Routamo, R. & Routamo, E. 1988. *Tehokas Kilpailija-analyysi*. Suomi: Loimaan Kirjapaino Oy.

Simmonds, K. 1981. Strategic management accounting. *Management accounting*, vol. 59, nro 4, sivut 26-30.

Simons, R. 1987. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, nro 4, sivut 357-374.

Simons, R. 1990. The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, nro 1/2, sivut 127-143.



Smith, M. & Dikolli, S. 1995. Customer profitability analysis: an activity-based costing approach. *Managerial Auditing Journal*, vol. 10, nro 7, sivut 3-7.

Stonehouse, G. & Snowdon, B. 2007. Competitive Advantage Revisited Michael Porter on Strategy and Competitiveness. *Journal of Management Inquiry*, vol. 16, nro 3, sivut 256-273.

Thompson, K. N. & Coe, B. J. 1997. Gaining sustainable competitive advantage through strategic pricing: selecting a perceived value price. *Pricing Strategy & Practice*, vol. 5, nro 2, sivut 70–79.

Tikkanen, H. 2005. *Markkinoinnin johtamisen perusteet*. Suomi: Talentum Media Oy.

Van Raaij, E. M. 2005. The strategic value of customer profitability analysis. *Marketing Intelligence & Planning*, vol. 23, nro 4, sivut 372-381.

Ward, K., Hewson, W. & Srikanthan, S. 1992. Accounting for the Competition. *Management Accounting*, vol. 70, nro 2, sivut 19-20.

Ward, K. 1993. Accounting for a 'sustainable competitive advantage'. *Management Accounting*, vol. 71, nro 9, sivu 36.

Ward, K. 1995. *Strategic Management Accounting*. Great Britain: Butterworth-Heinemann Ltd.

Yoo, J. W., Lemak, D. J. & Choi, Y. 2006. Principles of management and competitive strategies: using Fayol to implement Porter. *Journal of Management History*, vol. 12, nro 4, sivut 352–368.