

Outi Puljujärvi

LIIKETOIMINTAYKSIKÖIDEN STRATEGINEN JOHDON LASKENTATOIMI KONSERNIOHJAUKSESSA

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Huhtikuu 2022

TIIVISTELMÄ

Outi Puljujärvi: Liiketoimintayksiköiden strateginen johdon laskentatoimi konserniohjauksessa
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma; yrityksen laskentatoimi
Ohjaajat: Kihn, Lili-Anne; Laine, Matias
Huhtikuu 2022

Monissa hajautetuissa organisaatioissa pohditaan, miten sovittaa yhteen liiketoiminnan toteuttajaksi muodostetut, toisistaan poikkeavat liiketoimintayksiköt ja organisaation toimiminen yhtenä kokonaisuutena. Nykyajan liiketoimintaympäristössä kilpailu on kovaa ja siinä menestyäkseen organisaation kilpailukyvyistä on huolehdittava. Konsernin ohjauksella on tähän voimakas vaikutus. Konserniohjauksen tehtävänä on huolehtia toisaalta liiketoimintojen yksilöllisistä edellytyksistä, toisaalta luoda arvoa ohjaamalla yksiköiden välistä yhteistyötä ja tiedonjakoa sekä yhteisten palveluyksiköiden avulla.

Tutkielman tarkoituksena oli lisätä ymmärrystä liiketoimintayksiköiden konserniohjauksesta strategisen laskentatoimen ja laskentajärjestelmän kautta tarkasteltuna. Tutkielma toteutettiin laadullisena tapaustutkimuksena. Kohdeorganisaatioksi valittiin suomalainen konserni ja sen kaksi liiketoimintayksikköä. Ensimmäisenä tavoitteena oli ymmärtää, millainen ohjaustyyli konsernissa on ja vaihteleeko ohjaustyyli erilaisten yksiköiden ohjauksessa. Ohjaustyylin vaihtelua analysoitiin tutkimalla, miten liiketoimintayksiköiden keskinäinen erilaisuus huomioidaan konserniohjauksessa. Toinen tavoite tarkasteli tutkimustehtävää liiketoimintayksiköiden näkökulmasta ja se liittyi laskentajärjestelmän soveltuvuuteen yksiköiden strategisessa ohjauksessa. Molempia tavoitteita tarkasteltiin laskentajärjestelmän prosessien ja talouden laskentatietojen kautta avautuvasta näkökulmasta.

Tutkielman teoreettinen viitekehys nojasi strategisen johdon laskentatoimen alalla tehtyyn johdon ohjausjärjestelmien sekä suorituskyvyn johtamisen ja mittaamisen tutkimukseen. Konsernin roolia liiketoimintayksiköiden strategisessa ohjauksessa käsiteltiin parenting-teorian avulla. Liiketoimintayksiköiden kontekstia tarkasteltiin elinkaarimallin ja kilpailustrategialuokittelujen sekä niitä hyödyntävien aiempien tutkimusten kautta. Kontekstin tarkastelu auttoi ymmärtämään yksikön lähtökohtia siitä, miten konsernin ohjaus- ja laskentajärjestelmä vastaa yksikön ohjauksen tarpeisiin.

Tutkimusaineisto koostui kohdeorganisaation konserni- ja liiketoimintayksikkötasolla johto- ja taloushallinnon tehtävissä työskentelevien henkilöiden teemahaastatteluilta ja kirjallisista dokumenteista. Haastateltavien erilaiset asemat laskentainformaation prosessoinnissa ja organisaatorakenteessa ilmensivät monipuolisia näkökulmia ja tulkintoja kohdeorganisaation strategisesta johdon laskentatoimesta. Haastattelut ajoittuvat tammi-helmikuulle 2022.

Tutkimuksessa havaittiin, että konsernia ohjataan lähinnä strategisen ohjaustyylin mukaan, joka on yhdistelmä strategista suunnittelua ja taloudellista ohjausta painottavista tyyleistä. Ohjaustyyli on joustava, mikä sopii erilaisten yksiköiden ohjaukseen. Ohjaustyyli ei kuitenkaan ole täysin ongelmaton. Haastateltavien näkemyksistä heijastui päätöksenteon rajojen ja integraatioetujen epäselvyys sekä kokemus strategisten ja taloudellisten tavoitteiden epätasapainosta.

Avainsanat: strateginen johdon laskentatoimi, konserni, parenting-teoria, tapaustutkimus

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	1
1.1	Aihealueen esittely ja merkitys.....	1
1.2	Tutkielman tavoitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset.....	2
1.3	Tutkimusmetodologia	5
1.4	Tutkimuksen kulku	6
2	TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN TAUSTA	8
2.1	Ohjausjärjestelmät strategisessa johdon laskentatoimessa	8
2.1.1	Strateginen johdon laskentatoimi, ohjausjärjestelmä ja laskentajärjestelmä	8
2.1.2	Suorituskyvyn johtaminen ja mittaaminen	13
2.2	Konsernijohtamisen parenting-teoria.....	19
2.2.1	Parenting-edun viitekehys.....	19
2.2.2	Ohjaustyyliä ja liiketoiminnan luonteen yhteensovittaminen	24
2.2.3	Aihealueen aiempia empiirisiä tutkimuksia.....	27
2.3	Liiketoimintayksiköiden piirteiden kuvailu.....	31
2.3.1	Elinkaarimalli.....	31
2.3.2	Kilpailustrategioiden luokittelut	35
2.4	Teoreettisen viitekehysten yhteenveto	39
3	TUTKIMUSMENETELMÄT JA KOHDEORGANISAATIO	43
3.1	Tapaustutkimus laadullisena tutkimusmenetelmänä	43
3.2	Aineiston keruun menetelmät, käsittely ja analysointi.....	45
3.3	Kohdeorganisaation ja aineiston esittely	48
4	TUTKIELMAN EMPIIRISET TULOKSET	52
4.1	Konsernin ohjaustyylinä strateginen ohjaus	52
4.1.1	Autonomia- ja integraatiovaikuttaminen tulosyksikkörakenteessa	52
4.1.2	Keskitetty laskentajärjestelmä	54
4.1.3	Laskentatiedon sisältö ja käyttö konsernissa	58
4.2	Konsernin ohjaustyylin vaihtelu yksiköissä	62
4.2.1	Yksikön asema ja päätöksenteko	62
4.2.2	Strateginen suunnitteluprosessi.....	64
4.2.3	Konsernin ydinliiketoiminta-alueen laajentaminen	65
4.3	Laskentajärjestelmän tuottaman tiedon soveltuvuus yksiköiden ohjauksessa..	67
4.3.1	Yksiköiden kilpailustrategia ja ulkoinen toimintaympäristö	67
4.3.2	Yksiköt elinkaaren eri vaiheissa	69

4.3.3	Laskentatiedon käyttö ja arviointi yksiköissä	70
4.4	Yhteenveto keskeisistä tuloksista	75
5	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	77
5.1	Johtopäätökset tutkielman keskeisistä tuloksista	77
5.2	Tutkimustulosten merkittävyys ja jatkotutkimusmahdollisuudet	80
5.3	Tutkimuksen luotettavuus	81
	LÄHTEET	83
	LIITEET	91
	LIITE 1: Luonnos haastattelukysymyksistä	91

1 JOHDANTO

1.1 Aihealueen esittely ja merkitys

Nykyaikaisissa, kilpailuetua tavoittelevissa ja hajautetussa organisaatiossa on yleistä, että yrityksen toiminta koostuu useammasta kuin yhdestä liiketoiminnasta. Liiketoiminnan toteuttajaksi voi olla muodostettu toisistaan merkittävästikin poikkeavia liiketoimintayksiköitä tai tytäryhtiöitä. Eroja saattaa olla esimerkiksi toimintaympäristössä, kilpailustrategiassa tai vaikkapa tuotteen tai palvelun elinkaaren vaiheessa. Nykyajan liiketoimintaympäristössä kilpailu on kovaa, ja hajautetuissa organisaatioissa pohditaan, miten toimia yhtenäisenä kokonaisuutena. Samalla tarve tehokkaaseen tiedonvaihtoon yksiköiden kesken korostuu. (Nilsson, Olve & Parment 2011, 9–10.) Konsernin ohjaus vaikuttaa voimakkaasti tässä tilanteessa organisaation kilpailukykyyn. Tutkimuksissa on osoitettu, että konsernit luovat arvoa synergiahallinnalla, tiedonjaolla ja yhteisten palveluyksiköiden myötä (Nell & Ambos 2013; Goold, Campbell & Alexander 1998). Kaikissa tapauksissa konsernin tehtävänä on arvon luomiseksi huolehtia myös eri liiketoimintojen edellytyksistä kulloisenkin tarpeen mukaan sekä resurssien jaosta liiketoimien kesken.

Aiheen käsittelemiseksi tutkielmassa yhdistetään kaksi tutkimussuuntaa. Yllä kuvattua liiketoiminnan ja konserniohjauksen yhteensovittamista on jäsennetty Gooldin, Campbellin ja Alexanderin (1994) kehittämän parenting-teorian avulla. Se kuvaa konsernin ja yksiköiden välistä suhdetta kilpailuedun ja arvonluonnin näkökulmasta. Toiseksi strategisen johdon laskentatoimen alalla käydään parhaillaan keskustelua useiden johdon ohjauksen käytänteiden ympärillä. Johdon ohjausta kuvaamaan on kehittymässä komplementaarisuutta korostava viitekehys, jossa erilaisten ohjauksen muotojen nähdään täydentävän toisiaan (Chapman, Grabner & Moers 2020). Konsernin ja liiketoimintayksiköiden ohjausta tarkastellaan laskentatoimen ohjausjärjestelmiin painottuneen tutkimuksen näkökulmasta.

Tutkielman tutkimustehtäväksi on otettu tarkastella johdon laskentajärjestelmän kautta avautuvaa näkymää muihin johdon ohjausjärjestelmän piirteisiin, jotka ilmenevät liiketoimintayksiköiden ja konserniohjauksen vuorovaikutuksessa. Tutkielma toteutetaan laadullisena tapaustutkimuksena. Tutkielman kohdeorganisaatio on suomalainen konserni ja sen kaksi valmistavan teollisuuden alalla toimivaa liiketoimintayksikköä. Laadullista tapaustutkimusta käyttämällä vastataan Otleyn (2016, 45) vaatimukseen, jonka mukaan

kontingenssiteorian lähestymistapaa pitäisi soveltaa yksilöidysti organisaation kontekstissa. Yksilöllinen lähestymistapa on hänen mukaan tärkeä, koska universaaleja ratkaisuja johdon laskentatoimen ja ohjauksen haasteiden ratkaisemiseen ei nykyaikaisissa vertikaalisissa organisaatioissa ole.

Organisaation yksilöllisen kontekstin ymmärtämisen merkitys onkin suuri, erityisesti kun käsitellään liiketoimintayksikön strategista ohjausta suhteessa liiketoimintastrategiaan ja -ympäristöön. Tutkielmassa pyritäänkin uudella tavalla hyödyntää Millerin ja Friesenin (1984) elinkaariajattelua sekä Milesin ja Snow'n (1978) ja Porterin (2004) strategialuokitteluja ohjausjärjestelmien tutkimuksessa. Tavoitteena on, että sulauttamalla strategialuokitteluihin pohjautuvaa ajattelua elinkaarimallin näkökulmiin, saadaan rikasta kuvausta liiketoimintayksiköiden tilannetekijöistä. Kontekstin monipuolinen havainnollistaminen auttaa tarkastelemaan konsernin ohjausjärjestelmää liiketoimintayksiköiden näkökulmasta.

Tutkielma osaltaan tavoittelee ymmärryksen lisäämistä ajankohtaisesta aiheesta, eli miten laskentajärjestelmässä tuotettua tietoa käytetään strategisessa päätöksenteossa muiden ohjausmuotojen ohella. Tutkielmassa käytettävää parenting-teoriaa on hyödynnetty laskentatoimen tutkimusalalla säästeliäästi ja toiseksi aiemmat tutkimukset on tehty mitta-kaavaltaan huomattavasti suuremmissa konserneissa (Nilsson 2000; Virtanen 2005; 2006) tai monikansallisessa kontekstissa (Ambos & Mahnke 2010; Nell & Ambos 2013; Pla-Barber, Botella-Andreu, & Villar 2021). Tutkielman avulla saadaan näkymä siihen, miten suomalainen konserni ylläpitää kilpailukykyään ja miten se ilmenee konsernin ja yksiköiden välisessä vuorovaikutuksessa.

1.2 Tutkielman tavoitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset

Tutkimustehtävä voidaan jakaa kahteen päätavoitteeseen. Ensimmäiseksi tarkastellaan, millainen ohjaustyyli kohdekonsernissa on sen ohjatessa kahta keskenään erilaista liiketoimintayksikköä. Laajaa ymmärrystä ohjaustyylistä tavoitellaan selvittämällä, millaisia yhteisiä piirteitä yksiköiden konserniohjauksessa on tunnistettavissa. Toisaalta tarkastellaan, miten liiketoimintayksiköiden keskinäinen erilaisuus huomioidaan ja miten se vaikuttaa konserniohjauksessa. Tarkastelu tehdään pääsääntöisesti johdon laskentajärjestelmän prosessien ja talouden laskentareporttien kautta avautuvasta suorituskyvyn johtamisen ja mittaamisen näkökulmasta. Tutkimustehtävän ensimmäistä tavoitetta

lähestyttäessä katse kohdistetaan konsernitasolle. Ensimmäinen tutkimuskysymys esitetään seuraavasti:

1. *Millainen konsernin ohjaustyyli voidaan tunnistaa, kun tarkastellaan johdon laskentajärjestelmän käyttöä yksiköiden ja konsernin vuorovaikutuksessa?*

Toisen päätavoitteen osalta katse suuntautuu liiketoimintayksiköihin. Se käsittelee kohdeyrityksen liiketoimintayksiköiden talouden laskentaraporttien soveltuvuutta suorituskyvyn johtamiseen, mittaamiseen ja yksiköiden strategiseen ohjaukseen. Soveltuvuutta analysoidaan raporttien käytön ja merkityksen kannalta kahdessa yksikössä, jotka ovat elinkaarellaan eri vaiheissa ja joiden liiketoimintastrategiat ovat erilaiset. Toinen tavoite on tarkennettavissa seuraavasti:

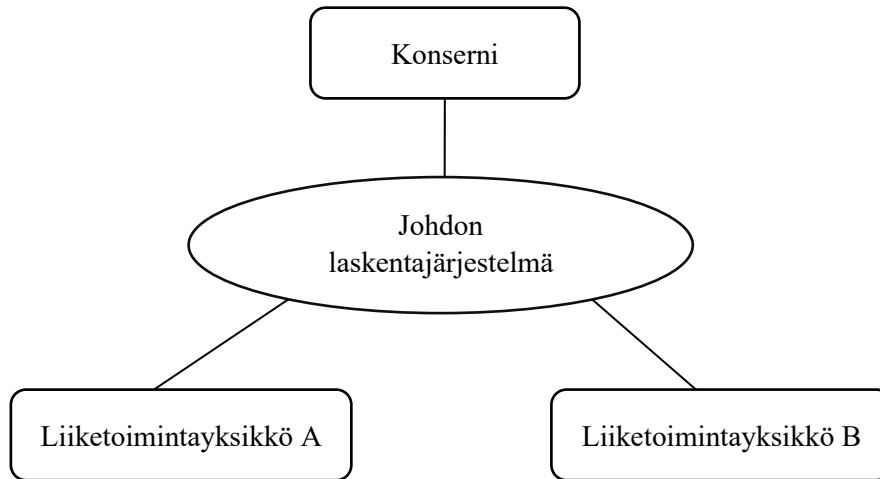
2. *Miten johdon laskentajärjestelmän tuottamat raportit soveltuvat kahden erilaisen liiketoimintayksikön strategiseen ohjaukseen? Miten raporttien tarjoamaa tietoa arvotetaan?*

Sekä konsernin ohjaustyyliä että laskentajärjestelmän soveltuvuutta tarkastellaan eri positioissa olevien avainhenkilöiden näkemysten ja tulkintojen kautta.

Tutkielman kohdeorganisaatio on Suomessa toimiva teollisuuden alan konserni ja sen kaksi valmistavaa liiketoimintayksikköä. Kohdeorganisaation valintaa perustellaan sillä, että konsernissa on muutamia vuosia sitten toteutettu organisaatiouudistus, jossa liiketoiminnot eriytettiin omiin yksiköihinsä, ja konserni on kasvanut viime vuosina kiihtyvällä vauhdilla. Nämä tekijät aiheuttavat muutospaineita liiketoimintayksiköiden informaatiotarpeisiin, kun samalla konserniohjauksessa perinteisesti kaivataan raportoinnin yhtenäisyyttä. Kuvio 1 kuvaa tutkielman asetelmaa, jossa johdon laskentajärjestelmän kautta avautuvaa ohjausnäkökulmaa tarkastellaan sekä konserni- että liiketoimintayksiköiden näkökulmasta.

Aihealuetta voisi laajeta useaan suuntaan ja monille eri organisaatiotasolle. Siksi onkin tärkeää tehdä selkeät rajaukset, jotta pysytään tutkielmalle sopivassa laajuudessa. Tutkielman ulkopuolelle rajataan liiketoimintayksiköiden tuotanto ja niiden toimintastrategiat. Tutkielmassa keskitytään erityisesti konsernistrategiaan ja konserniohjaukseen sekä kilpailustrategiaan ja liiketoimintayksiköiden johtoon, sillä strategiat muodostetaan ja niiden toteuttamista ohjataan näillä tasoilla. On selvää, että viime kädessä menestykseen johtaa ”lattiataason” suorittava, käytännön toiminta, johon osallistuu esimerkiksi tuotannon työntekijät, työnjohto, huolto- ja ostohenkilöstö, mutta nämä toiminnot rajataan

pääasiallisen tarkastelun ulkopuolelle. Tutkielmassa kuitenkin huomioidaan, että tuotannon tasolla vaikuttavat toimintastrategiat voivat ilmetä osana kilpailustrategiaa. Esimerkiksi kustannustehokkuutta tavoittelevaa kilpailustrategiaa toteutettaessa on tärkeää, että tuotannon toimintastrategiana on skaalaetujen tavoittelu. (Nilsson ym. 2011, 158–159)



KUVIO 1. Tutkielman tutkimusasetelma

Konserniin kuuluu kahden tutkittavan yksikön lisäksi myös muita, myyntiin ja erityisratkaisuihin keskittyneitä liiketoimintayksiköitä sekä liiketoimintaa tukevat palveluyksiköt markkinoinnin, tutkimuksen ja tuotekehityksen (T&K), laadunvarmistuksen, IT:n ja talous- sekä henkilöstöhallinnon aloilta. Liiketoimintayksiköiden osalta tutkielmassa keskitytään siis yrityksen oman valmistavan tuotannon yksiköihin sekä huomioidaan taloushallinnon rooli, joka on merkittävä tutkimusasetelman kannalta. Myynnin ja muiden palveluyksiköiden strategista ohjausta ei käsitellä erikseen, mutta yksiköt voidaan huomioida osana valmistavien liiketoimintayksiköiden strategisen johdon laskentatoimen tarkastelua.

Tutkittava suomalainen kohdeorganisaatio on osa kansainvälistä konsernia. Emokonserni – tytärikonserni -suhde ei suoraan liity tutkielman ydinalueeseen ja se rajataan pois. Kansainvälisen emokonsernin vaikutus voi kuitenkin olla välillinen esimerkiksi kohdekonsernin liiketoimiin liittyvien raportointivaatimusten kautta. Näiltä osin emokonserniin jäljitettävät vaatimukset huomioidaan osana tutkittavan tytärikonsernin ohjausta.

Tavoitteiden saavuttamiseen perustuva palkitseminen on ollut keskeinen aihe yritykseen kuuluvien liiketoimintayksiköiden ja niiden välisen yhteistyön ohjaamisessa (Merchant & Van der Stede 2017). Kuitenkin parenting-tarkastelu ja ohjausfilosofia nivoutuvat enemmän konsernin johdon kykyyn määrittää konsernistrategiaa kuin yksikön johtoon sen

toteuttajana, jota palkitsemisella puolestaan voidaan ohjata. Suorituskykymittaristoa ei silti ole välttämätöntä sitoa palkitsemiseen (Franco-Santos, Lucianetti & Bourne 2012, 81; Guenther & Heinicke 2019, 4). Tutkielman laajuudesta rajataan pois, miten liiketoimintayksiköiden johtoa motivoidaan, ja keskitytään itse johtamista tukevan, laskentajärjestelmässä tuotetun tiedon tarkasteluun.

1.3 Tutkimusmetodologia

Laadullisen tutkimuksen taustalla vaikuttaa tyypillisesti konstruktionistinen ajatus todellisuuden luonteesta (ontologia) (Creswell 2014, 8). Konstruktionismin mukaan todellisuus rakentuu ihmisten välisessä jatkuvassa sosiaalisessa vuorovaikutuksessa ja todellisuus on siten myös jatkuvassa muutoksen tilassa. Kun todellisuus ymmärretään vuorovaikutuksessa syntyvänä rakennelmana, se vaikuttaa tiedon luonteen (epistemologia) käsitelyyn. Ihmisten käyttäytymisen selittämisen sijaan laadullisen tutkimuksen tavoitteena on luoda ymmärrystä sosiaalisesta maailmasta tutkimalla osallistujien tulkintoja siitä. Laadullisen tutkimuksen tuottaman tiedon luonne on siten interpretivistinen. (Bell ym. 2019, 26–31, 356.) Ihmiset antavat subjektiivisia, vaihtelevia ja moninaisia merkityksiä kokemuksilleen. Laadullinen tutkimus nojaa yksilöiden näkemyksiin tutkittavasta tilanteesta ja erittelee esimerkiksi aineiston haastattelulausuntoja niihin osallistuvien ihmisten näkökulmasta tai niihin osallistuvien ihmisten niille antamien merkitysten kautta. (Creswell 2014, 8; Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 31.)

Tutkielman tiedonkeruun strategiana ja tutkimuksen tekemisen tapana on tapaustutkimus. Se on luonteeltaan kaikenkattava tutkimuksen tekemisen tapa ja se soveltuu yhteen erilaisten tieteenfilosofisten oletusten kanssa. Kun tapaustutkimusta käytetään laadullisena tutkimusmenetelmänä, kuten tässä tutkielmassa, se seuraa konstruktivistista ja interpretivististä lähestymistapaa. Tällöin tapaustutkimuksella pyritään kuvaamaan juuri eri osallistujien näkökantoja ja siten, miten heidän asioille antamansa erilaiset merkitykset kuvaavat tutkimuksen aihetta. (Yin 2018, 16.) Koska vuorovaikutus ei tapahdu tyhjiössä, sosiaalisen kontekstin huomioiminen on tärkeää. Yinin (2018, 15) yleisesti käytetyn määritelmän mukaan tapaustutkimuksen avulla voidaan tutkia nykyhetken ilmiötä syvällisesti sen oikeassa kontekstissaan erityisesti silloin, kun ilmiön ja kontekstin rajat eivät ole ilmeisiä. Hän jatkaa, että tapaustutkimuksella on lisäksi kyky selviytyä teknisesti tilanteesta, jossa on paljon kiinnostavia muuttujia. Laskentatoimen näkökulmasta

tapaustutkimuksen avulla voidaan saada tarkka kuvaus ohjauksen prosesseista, millainen käytännön vaikutus niillä on ihmisiin ja millaisia yksilöiden välisiä eroja tai näkökulmien vaihtelua reaalimaailman käytännöistä voidaan havaita (Adams, Hoque & McNicholas 2018, 486).

Käsitykset todellisuuden ja tiedon luonteesta vaikuttavat tutkimuskäytäntöä säätelevän säännösten valintaan. Tutkielman konstruktionistiseen todellisuuden luonteeseen, tulkin-taan ja ymmärrykseen pohjautuvaan tiedon luonteeseen sekä laadulliseen tapaustutki-mukseen peilaten voidaan todeta, että tutkielman tutkimusote on toiminta-analyttinen. Neilimon ja Näsin (1980, 66–67) tekemän tutkimusotteiden luokittelun¹ mukaan toi-minta-analyttisen tutkimusotteen tieteenfilosofinen tausta liittyy ymmärtävään perintee-seen ja se tutkii reaalimaailmaa vain muutamien kohdeyksilöiden kautta. Tutkimusmene-telmät voivat olla monipuolisia. Tutkielmassa laskentajärjestelmän prosesseja tarkastel-laan avainhenkilöiden näkökulmasta heitä haastatteleamalla. Lisäksi haastatteluaineistoa tukevat erilaiset dokumenttilähteet.

1.4 Tutkimuksen kulku

Tutkielman johdanto-osassa kerrottiin aihealueen taustasta sekä esiteltiin tutkielman ta-voitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset. Lisäksi tutustuttiin tutkielman tieteenfilosofi-seen taustaan ja tutkimusmetodologiaan.

Toisessa luvussa aihealuetta käsitellään syvällisemmin teoreettisista lähtökohdista. Tut-kielman kannalta keskeisessä asemassa ovat strategisen johdon laskentatoimen piirissä vaikuttava tutkimus johdon ohjausjärjestelmistä ja suorituskyvyn mittaamisesta. Konser-nijohtamisen parenting-teorian avulla tutkimustehtävää hahmotetaan konserniohjauksen näkökulmaa hyödyntäen. Elinkaarimallin ja strategialuokittelujen luomassa kontekstissa tutkimustehtävää tarkastellaan liiketoimintayksikkötasolla.

Kolmannessa luvussa siirrytään metodologian ja aineiston kuvailuun. Luvussa esitellään laadullista tapaustutkimusta tiedonhankinnan strategiana sekä tutkielmassa käytettyjä tut-kimusmetodeja. Kappaleessa käsitellään, miten empiirinen aineisto on kerätty, käsitelty

¹ Neilimon ja Näsin (1980) mukaan muut tutkimusotteiden luokat ovat nomoteettinen, päätöksentekometo-dologinen ja käsiteanalyttinen tutkimusote. Myöhemmin luokitteluun on lisätty konstruktivistinen tutki-musote (Kasanen, Lukka & Siitonen 1993).

ja analysoitu sekä kuvataan tutkielman olennaiset tutkimuseettiset toimenpiteet. Kohdeorganisaation ja aineiston esittelyyn perehdytään kolmannen luvun lopuksi.

Tutkielman empiiriset tulokset esitellään neljännessä luvussa ja kytetään niitä teoreettisen viitekehykseen sekä aiempiin tutkimustuloksiin. Luvun lopuksi tutkielman keskeiset tulokset vedetään yhteen. Viimeisessä, viidennessä luvussa esitellään keskeisistä tuloksista vedettyjä johtopäätöksiä. Lopuksi pohditaan tutkielman tieteellistä merkitystä ja jatkotutkimusmahdollisuuksia sekä arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta.

2 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN TAUSTA

2.1 Ohjausjärjestelmät strategisessa johdon laskentatoimessa

2.1.1 Strateginen johdon laskentatoimi, ohjausjärjestelmä ja laskentajärjestelmä

Tutkielman teoreettisen tausta käsittely aloitetaan sijoittamalla strateginen johdon laskentatoimi yleisesti laskentatoimen kenttään. Sen jälkeen, tutkimustehtävän ymmärtämiseksi, määritellään strateginen johdon laskentatoimi ja miten se käsitetään tutkielman kannalta. Lopuksi kuvataan ohjausjärjestelmän ja laskentajärjestelmän käsitteet osana strategisen laskentatoimen tutkimusta sekä osana tämän tutkielman teoreettista viitekehystä.

Strateginen johdon laskentatoimi

Strateginen johdon laskentatoimi sisällytetään tässä tutkielmassa osaksi johdon laskentatoimea. Johdon laskentatoimen pääasiallinen käyttäjäryhmä on yrityksen johto, joka tarvitsee tietoa toiminnan ohjaukseen ja päätöksentekoon. Sen ratkaisuja ohjaavat siten johdon tarpeet, toisin kuin laskentatoimen toisessa osa-alueessa, rajoittajan laskentatoimessa, jota ohjaavat ulkopuoliset normit. Yrityksen omien ja vaihtelevien tiedontarpeiden vuoksi johdon laskentatoimen ala onkin moni-ilmeinen kokonaisuus. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2019, 13,15.) Johdon laskentatoimen ratkaisuja voidaan käyttää hyödyksi koko yrityksen tai sen osan, tulosyksikön tai suoritteiden tarpeisiin, tiedot voivat perustua arvioihin ja suuntautua niin menneisyyteen kuin tulevaisuuteenkin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 35.)

Strategiakontekstissa käytettynä perinteisen johdon laskentatoimen tuottama tieto mm. perustuu liian lyhyelle, keinotekoiselle tilikauden määräämälle aikavälille ja keskittyy tuottoihin, kun strateginen johdon laskentatoimi suuntautuu tulevaisuuteen ja pitkän aikavälin kilpailukykyyn parantamiseen. (Lord 2007, 137.) Strategia tarkoittaa organisaation pitkän aikavälin suuntaa ja tapaa, jolla se hyödyntää resurssejaan kilpailuedun saavuttamiseksi (Puusa ym. 2016, 98). Strateginen johdon laskentatoimi on Hoquen (2006, 2) määritelmän mukaan prosessi, jossa tunnistetaan, kerätään ja analysoidaan tietoa, joka auttaa johtoa strategisten päätösten teossa ja organisaation tehokkuuden analysoinnissa. Bhimani, Horngren, Datar ja Rajan (2018; 623, 828) kuvailevat strategista johdon laskentatoimea siten, että siinä korostuvat sekä yrityksen ulkopuolisiin tekijöihin liittyvän

tiedon, että ei-taloudellisen ja yrityksen sisäisesti luodun tiedon merkitys. Monet yritykset keräävät ja käyttävät kilpailijoista kerättävää tietoa, yhdistelevät laskennan mittareita ja laadullista tietoa strategiasuunnitelmiinsa, analysoivat kilpailukykyään ja käyttävät asiakas- ja markkinointitietojaan. Tästä huolimatta itse strategisen johdon laskentatoimen termiä käytetään organisaatioissa vain vähän (Langfield-Smith 2008).

Strategisen johdon laskentatoimen määrittelyissä on tunnusomaista, että niissä käytetään strategista lähestymistapaa johdon laskentatoimen tiedon luomisessa, tulkinnessa ja analysoinnissa (Langfield-Smith 2008, 206). Tillmannin ja Goddardin (2008) määritelmä pohjautuu erityisesti laskentatoimen tuottaman tiedon tulkinnallisuuteen. He määrittelevät strategisen laskentatoimen laajasti johdon laskentajärjestelmän käyttönä strategisen päätöksenteon tukena. Heidän tutkimustulostensa mukaan strateginen johdon laskentatoimi voidaan nähdä sosiaalisena prosessina, jonka tehtävä on merkityksellistää, eli organisaation toimijat pyrkivät sen avulla ymmärtämään menneisyyttä, nykyisyyttä ja tulevaisuuden tilanteita. (Tillmann & Goddard 2008.) Merkityksellistämistä tapahtuu vuorovaikutustilanteissa, kuten tapaamisissa, joissa toimijat luovat yhteistä ymmärrystä tulevaisuuden tilanteista ja koordinoivat sen varassa toimiaan (Goretzki & Messner 2016).

Jørgensenin ja Messnerin (2010) mukaan laskentatoimen rooliin kuuluu strategisessa toiminnassa merkityksellistämisen rinnalla luoda raamit, kun se antaa yhtäältä säännöt toiminnalle, joita ylin johto ajoittain tarkistaa. Laskentatoimi siten muistuttaa taloudellisen suorituksen tärkeydestä, samalla kun se auttaa saavuttamaan yleistä ymmärrystä toimijoiden strategisten tavoitteiden tarkastelussa ja auttaa etenemään monimutkaisessa ja epävarmassa ympäristössä. (Jørgensen & Messner 2010.) Tutkielmassa strateginen johdon laskentatoimi ymmärretäänkin vuorovaikutuksellisenä sosiaalisena prosessina, joka auttaa organisaation jäseniä ymmärtämään ja tulkitsemaan erilaisia tilanteita. Samalla strateginen johdon laskentatoimi luo toiminnalle sääntöjä.

Johdon ohjausjärjestelmä

Strategista johdon laskentatoimea voidaan lähestyä ohjausjärjestelmiin keskittyvän tutkimuksen näkökulmasta. Johdon ohjausjärjestelmän avulla mm. kerätään ja käytetään tietoa ja sen tarkoituksena on auttaa ja koordinoita suunnitelmien ja ohjauspäätösten tekemisessä organisaation eri tasoilla (Bhimani ym. 2018, 557). Ohjausjärjestelmän tehtävänä on ohjata organisaatiota kohti sen tavoitteita. Johdon ohjausjärjestelmän tarkoituksena on varmistaa, että työntekijöiden käyttäytyminen ja heidän tekemänsä päätökset ovat

yhdenmukaisia yrityksen tavoitteiden ja strategian kanssa. Käytännössä se tapahtuu erilaisten järjestelmien, sääntöjen, käytäntöjen ja muiden vastaavien toimintojen kautta. (Malmi & Brown 2008, 290.) Näitä ohjauskeinoja tai ohjauksen muotoja, kontrolleja, on tyypitelty mm. tulos-, toiminta-, henkilöstö- ja kulttuurisiin kontrolleihin (Merchant & Van der Stede 2017), taloudellisiin ja ei-taloudellisiin kontrolleihin (Ittner & Larcker 1998) tai interaktiivisiin, diagnostisiin, raja- ja uskomusjärjestelmiin (Simons 1995).

Malmi ja Brown (2008) ovat luoneet viitekehyksen johdon ohjausjärjestelmästä syntetisoiden aiempaa tutkimusta. Viitekehyksen tarkoituksena on kuvata ohjausjärjestelmää kokonaisuutena, pakettina, jossa yksittäisten käytänteiden tai järjestelmien kokoelmaa käytetään ohjaamaan organisaation toimintaa. Viitekehysessä ohjauskeinot jaetaan viiteen luokkaa, joita ovat suunnittelu, kyberneettiset ohjauskeinot, palkitseminen, hallinnolliset ja kulttuuriset ohjauskeinot. Ohjauskeinojen luokittelu on esitetty kuviossa 2. Esittelen seuraavaksi lähemmin Malmin ja Brownin (2008, 291–295) viitekehyksen eri luokkia.

Kulttuuriset ohjauskeinot					
Klaanit		Arvot			Symbolit
Suunnittelu		Kyberneettiset ohjauskeinot			Palkitseminen
Pitkä aikaväli, strategia	Lyhyt aikaväli, taktiikka	Budjetit	Taloudellinen ja ei-taloudellinen mittaaminen	Hybridit	
Hallinnolliset ohjauskeinot					
Hallintotapa		Organisaatorakenne			Toimintaperiaatteet ja menettelytavat

KUVIO 2. Johdon ohjausjärjestelmä (mukaillen Malmi & Brown 2008, 291)

Suunnittelu, kyberneettiset ohjauskeinot ja palkitseminen ovat tiiviisti kytkeytyneet toisiinsa ja ne esitetään ajallisessa järjestyksessä vasemmalta oikealle. Suunnittelu ohjauskeinona tarkoittaa tavoitteiden asettamista organisaation eri toiminnoille, mikä auttaa ohjaamaan eri toimintojen yhteistyötä koko organisaation yhteisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Suunnittelua tehdään pitkällä aikavälillä, jolloin strategian määrittäminen on keskeistä, sekä lyhyellä aikavälillä, jolloin painotetaan taktisten toimenpiteiden suunnittelua. Strateginen ja taktinen suunnittelu erotetaan viitekehysessä taloudellisesta suunnittelusta, sillä nämä eivät välttämättä ole aina yhteydessä toisiinsa. (mts 291–292.)

Kybernetiikka tarkoittaa säätö- ja viestintäjärjestelmiä ja -tapahtumia tutkivaa tiedettä (Kielitoimiston sanakirja, 2021). Greenin ja Welshin (1988) mukaan kyberneettisen

ohjauksen perustana on toiminnan mitattavuus, standardointi, toiminnan vertailtavuus ja poikkeamien analysointi standardin ja toteutuneen välillä sekä valmius muokata järjestelmää tai toimintaa (Malmi ja Brown 2008, 292). Malmi ja Brown (mts. 292–293) jakavat kyberneettiset ohjauskeinot edelleen kolmeen osa-alueeseen. Ensimmäiseksi on budjetointi, joka ymmärretään laajana tekniikkana ja johon suunnittelu ja vertailu keskeisesti liittyvät. Toinen osa-alue käsittää taloudellisen ja ei-taloudellisen mittaamisen. Kolmas kyberneettisten ohjauskeinojen osa-alue on hybridijärjestelmät, kuten tasapainotettu tuloskortti, joihin sisältyy sekä taloudellisia että ei-taloudellisia mittareita. Palkkioiden ja palkitsemisen tavoite ohjauskeinona on motivoida yksilöitä tai ryhmiä parantamaan suoritusta.

Ohjausjärjestelmän perustana Malmin ja Brownin (mts. 293–294) mallissa ovat hallinnolliset ohjauskeinot, joiden muodostamassa rakenteessa käytetään kyberneettisiä kontroллеja. Hallinnollisiin ohjauskeinoihin lukeutuu se, miten organisaatio on suunniteltu ja mikä sen rakenne on. Toinen hallinnollisen ohjauksen elementti on hallintotapa, joka tarkoittaa sekä muodollista komentoketjua ja vastuita, että tapaamisia, palavereita tai kokouksia, joiden tarkoituksena on saattaa yhteen organisaation eri toimintayksiköt toimintojen koordinoimiseksi. Hallinnollisena ohjauskeinona toimivat toimintaperiaatteet ja menettelytavat ovat kuvauksia halutusta käyttäytymisestä ja prosesseista.

Arvot, uskomukset ja sosiaaliset normit, joilla pyritään vaikuttamaan työntekijöiden käyttäytymiseen, ilmentävät kulttuurista ohjausta. Arvoihin perustuva ohjaus toteutuu esimerkiksi organisaation muodollisesti ilmaistuissa arvoissa tai visiomääritelmässä. Symbolisen ohjauksen esimerkki on, että kommunikaatioon ja yhteistyöhön perustuvan kulttuurin luomiseksi siirrytään avokonttorityöskentelyyn. Klaaneilla tarkoitetaan organisaation sisäisiä alakulttuureita tai yksittäisiä ryhmiä, joka jollain tavalla erottuvat muista, kuten liiketoimintayksikkö tai ammattiryhmä. Ohjaus tapahtuu luomalla klaaniin liitettäviä arvoja ja uskomuksia rituaalien ja seremonioiden välityksellä. Malmi ja Brown (mts. 294–295) ovat sijoittaneet edellä kuvatut kulttuuriset kontrollit ohjausjärjestelmärakenteen ylimmälle tasolle, sillä niiden vaikutusala on laaja ja kuitenkin ne toimivat hienovaraisesti, ne muuttuvat hitaasti ja muut ohjauskeinot toimivat kulttuurisen ohjauksen luomassa kontekstissa.

Johdon laskentajärjestelmä

Strateginen johdon laskentatoimi määriteltiin edellä tutkielmassa paitsi vuorovaikutuksellisen prosessina, niin myös toiminnalle sääntöjä luovana mekanismina. Toiminnan sääntöjä ja muotoa kuvaavaa strategisen johdon laskentatoimen puolta eritellään ohjausjärjestelmän osan, laskentajärjestelmän avulla. Bhimani ym. (2018, 557) jakavat ohjausjärjestelmän osat muodollisiin ja epämuodollisiin järjestelmiin. Epämuodollinen osa ohjausjärjestelmää tarkoittaa jaettuina arvoja ja sitoutumista organisaation kirjoittamattomiin sääntöihin, kun taas muodollinen ohjausjärjestelmä sisältää eksplisiittisiä sääntöjä, käytänteitä ja suorituskykykymittareita, jotka ohjaavat toimintaa. Johdon laskentajärjestelmä on tällainen muodollinen osa ohjausjärjestelmää. Tässä tutkielmassa ohjausjärjestelmää tarkastellaan johdon laskentajärjestelmän lähtökohdista.

Johdon laskentajärjestelmä tarkoittaa johdon laskentatoimen käytäntöjen, kuten budjetoinnin tai kustannuslaskennan systemaattista käyttöä tavoitteen saavuttamiseksi. (Chenhall 2003, 129.) Johdon laskentatoimen käytännöt siten muodostavat johdon laskentajärjestelmän. Emmanuel, Otley ja Merchant (1990, 97) näkevät johdon laskentatoimen pohjimmiltaan rutiininomaisena toimintana, jossa arvioidaan systemaattisesti säännöllisen raportoinnin avulla organisaation suoriutumista sen toiminta-alueilla. Johdon ohjauksen työkaluna on laskentatoimen tuottama tieto, jota kerätään vakio- tai muotoisesti organisaation eri aloilta. Koska se on määrällistä, se on helposti yhdisteltävissä ylemmän johdon yhteenvertoihin. Edellä oleva Emmanuelin ym. kuvaus johdon laskentatoimesta vastaa ennemminkin sitä, miten tässä tutkielmassa johdon laskentajärjestelmää määritellään.

Lisäksi laskentajärjestelmän määrittelyssä otetaan huomioon Tillmannin ja Goddardin (2008) käsitys strategisesta johdon laskentatoimesta. He määrittelevät strategisen johdon laskentatoimen laskentajärjestelmän kautta, laskentajärjestelmän käyttönä strategisen päätöksenteon tukena. Chenhallin, Emmanuelin ym. sekä Tillmannin ja Goddardin määritelmien synteessä laskentajärjestelmä käsitetään tutkielmassa seuraavasti: Laskentajärjestelmä on ohjauksen työkalu, jossa laskentatoimen käytännöt ja systemaattinen raportointi ovat valjastettu päätöksenteon tueksi ja tavoitteiden saavuttamiseksi.

Chenhallin, Emmanuelin ym. sekä Tillmannin ja Goddardin määritelmistä poiketen Malmi ja Brown (2008, 290) asettavat ehdon sille, voidaanko laskentajärjestelmää pitää ohjausjärjestelmän osana. Heidän mukaan, jos johdon laskentajärjestelmän tuottamaa tietoa käytetään vain päätöksenteon tukena, mutta jos järjestelmän käyttöä ei valvota,

johdon laskentajärjestelmä ei ole osa johdon ohjausjärjestelmää. Tutkielman tutkimuskysymysten asettelun kannalta edellä mainittu ehto on ongelmallinen. Konsernitasolla tarkasteltuna strategisen johdon laskentatoimen yhtenä tehtävänä on seurata ja valvoa yksiköiden kehitystä, jolloin laskentajärjestelmä on selkeästi osa ohjausjärjestelmää. Liiketoimintayksikkötasolla strategisen johdon laskentatoimen tehtävä on tutkielman asettelussa tukea yksikössä tapahtuvaa päätöksentekoa, jolloin strateginen johdon laskentatoimi ei ole Malmin ja Brownin (mp.) määritelmän mukaan osa johdon ohjausjärjestelmää.

Tässä tutkielmassa laskentajärjestelmällä tarkoitetaan laskentatoimen käytäntöjen systemaattista käyttöä tavoitteen saavuttamiseksi. Se on lisäksi ohjauksen työkalu, jonka tehtävänä on tuottaa raportteja sekä tukea strategista päätöksentekoa. (Chenhall 2003, 129; Emmanuel ym. 1990, 97; Tillmann & Goddard 2008.) Ollakseen osa ohjausjärjestelmää, laskentajärjestelmältä ei edellytetä, että sen käyttöön sisältyisi valvova elementti Malmin ja Brownin (mp.) tapaan. Tutkielman kannalta kohdeorganisaation laskentajärjestelmä on tärkeä. Tutustumalla siihen ja sen tuottamiin raportteihin, avautuu väylä, jota pitkin voidaan keskustella organisaation ohjausjärjestelmästä ja millaisia tulkintoja ohjauksesta tehdään organisaation eri tasoilla. Tällä tavoin palataan strategisen johdon laskentatoimen toiseen puoleen, jossa tarkastellaan sosiaalisessa prosessissa tapahtuvaa ymmärrystä ja tulkintaa erilaisista tilanteista.

Ohjausjärjestelmän viitekehyksessä jaotellut ohjauskeinot ja niiden yhteydet laskentajärjestelmästä voidaan jakaa kolmeen. Ensimmäiseksi, koska laskentajärjestelmä määritellään osaksi ohjausjärjestelmää, laskentajärjestelmä voidaan ylipäätään sijoittaa Malmin ja Brownin (2008) ohjausjärjestelmän viitekehykseen. Toiseksi, koska laskentajärjestelmää käytetään strategisen päätöksenteon tukena, laskentajärjestelmässä yhdistyvät strateginen suunnittelu ja kyberneettiset ohjauskeinot, vaikka ne eivät välttämättä ole aina sidoksissa toisiinsa. Kolmanneksi tutkielmassa tarkastellaan myös hallinnollisia ohjauskeinoja, koska laskentajärjestelmään sisällytetty strateginen suunnittelu, budjetointi ja muu mittaaminen tapahtuvat hallinnollisessa rakenteessa.

2.1.2 Suorituskyvyn johtaminen ja mittaaminen

Laskentajärjestelmä kytkeytyy edelleen vahvasti suorituskyvyn johtamiseen ja mittaamiseen. Johdon laskentajärjestelmää ja raportointia tarkastellaankin tutkielmassa niiden

näkökulmasta. Laskentajärjestelmässä tapahtuva suorituskyvyn mittaaminen (Bhimani ym. 2018, 557) on olennainen osa suorituskyvyn johtamisen viitekehystä, joka on muodostettu ohjausjärjestelmien tutkimuksen avuksi (Ferreira & Otley 2009). Tutkimuskysymysten kannalta tarkasteltuna suorituskyvyn mittaamisen näkökulma mahdollistaa syvemmän porautumisen laskentajärjestelmän raporttien kautta avautuvaan ohjaukseen ja ohjaamisen tarkasteluun sosiaalisessa vuorovaikutuksessa.

Ferreira ja Otley (2009) ovat kehittäneet johdon ohjausjärjestelmän tutkimiseksi Otley (1999) ja Simonsin (1995) tutkimustyöhön perustuen suorituskyvyn johtamisen viitekehysten. Suorituskyvyn johtamisen järjestelmä pitää sisällään jatkuvasti kehittyviä muodollisia ja epämuodollisia mekanismeja, prosesseja, järjestelmiä ja verkostoja, joita organisaatiot käyttävät tärkeimpien tavoitteidensa kommunikoimiseksi. Erilaisten mekanismien, prosessien ja järjestelmien tehtävänä on tukea strategiaproessia ja toimia jatkuvan johtamisen apuna. Niitä käytetään analysointiin, suunnitteluun, mittaamiseen, ohjaukseen ja palkitsemiseen, eli laajasti ymmärrettynä suorituskyvyn johtamiseen. (Ferreira & Otley 2009, 264). Suorituskyvyn johtamisen viitekehys on työkalu, jossa johdon ohjausjärjestelmää tutkitaan 12:n toisiaan loogisesti seuraavan teeman avulla². Myös Adlerilla (2011) on vastaava viitekehys pienin painotuseroin.

Tutkimuskysymyksiin peilaten tutkielma keskittyy erityisesti viitekehysten osioihin, jotka käsittelevät strategian ja suorituskyvyn mittaamisen välisiä yhteyksiä, tavoitteita ja suorituksen arviointia sekä johdon ohjausjärjestelmän tuottaman informaation käyttöä. Tässä aluvussa tarkasteltiin edellä suorituskyvyn johtamisen viitekehystä ohjausjärjestelmien tutkimuksen apuvälineenä yleisellä tasolla. Seuraavaksi käsitellään tarkemmin suorituskyvyn mittaamiseen, sen ja laskentajärjestelmän yhteyksiin sekä suorituskymittariston piirteisiin liittyvää tutkimusta.

Strategiset suorituskymittarit

Johdon laskentatoimella on ollut ensisijainen asema johdon suunnittelua ja ohjausta avustavien suorituskymittareiden kehityksessä (Chenhall & Langfield-Smith 2007, 266). Ferreiran ja Otley (2009, 271) mukaan suorituskymittaristoa käytetään organisaation eri tasoilla sen arvioimiseksi, miten tavoitteet, menestyksen avaintekijät, strategiat ja

² Ferreiran ja Otley (2009) viitekehysten 12 teemaa ovat: 1) Organisaation visio ja missio, 2) menestyksen avaintekijät, 3) organisaation rakenne, 4) strategiat ja suunnitelmat, 5) suorituskyvyn avainmittarit, 6) tavoiteasetanta, 7) suorituskyvyn arviointi ja 8) palkitseminen. Näiden ympärillä organisaation sisäiseen kontekstiin liittyvät kysymykset 9) informaation kulusta, järjestelmistä ja verkostoista, 10) ohjausjärjestelmän käytöstä, 11) sen muutoksesta sekä 12) vahvuudesta ja johdonmukaisuudesta.

suunnitelmat on saavutettu. Heidän mukaansa on erityisen tärkeää huomioida, miten mittarit ovat yhteydessä strategiaan, strategia menestyksen avaintekijöihin ja avaintekijät organisaation tavoitteisiin, mutta myös mitä mittareita todellisuudessa käytetään ja miltä alueilta ne puuttuvat tai ovat rajallisia. Ferreira ja Otley (mp.) eivät vaadi, että strategia ja mittaristo olisi liitetty toisiinsa, vaan esittävät kysymyksen, onko näin.

Myös Nilsson ym. (2011, 173) tarkastelevat suorituskyvyn ohjaamista muun muassa johdon laskentajärjestelmän ja mittaamisen näkökulmasta. Heidän mukaansa strategian yhteys päivittäiseen toimintaan varmistetaan, kun mittarit, päätöksenteko ja vastuut on suunniteltu tukemaan strategiaa. Mittarit tekevät strategian ja toiminnan näkyväksi ja siten niistä voidaan puhua. Päätöksentekoa eri vaihtoehtojen välillä määrittää, miten saatavilla olevaa tietoa arvioidaan ja kuinka hyödyllisenä se koetaan. Lopuksi strategia heijastuu heidän mukaansa siinä, miten johdon ja muiden työntekijöiden tehtävät ja vastuut on suunniteltu.

Suorituskyvyn mittaamisella on havaittu olevan positiivinen vaikutus organisaatioihin. Mittarit mahdollistavat kommunikaation mittaamisen kohteesta perustuen mitä se on tai pitäisi olla (Nilsson ym. 2011, 178). Se auttaa organisaation toimien yhdensuuntaistamisessa strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi, vahvistaa strategista linjakkuutta ja rohkaisee konsernin ja yksiköiden väliseen dialogiin. (Dossi & Patelli 2010; Kolehmainen 2010). Kuitenkin Melnykin, Bititcin, Plattsin, Tobiasin ja Andersenin (2014) delphi-tutkimuksen tulokset haastavat käsitystä, että mittaamisen tarkoituksena on kommunikoida strategiaa tai suorituksen mittaaminen ja ohjaaminen on tehokkainta, kun ne ovat yhteensopivia liiketoimintastrategian, organisaatiokulttuurin ja ulkoisen ympäristön kanssa. Tutkimuksessa tarkasteltiin mittaamista liiketoimintaympäristön nopean rakenteellisen muutoksen synnyttämistä lähtökohdista. Tutkijat havaitsivat, että muuttuvassa ympäristössä yritykset päivittävät strategioitaan, mutta suorituksen mittaaminen ja ohjaus pysyvät muuttumattomina. Nopeassa muutostilassa strategian ja suorituskyvyn mittaamisen ja ohjauksen sopeuttaminen muutoksiin voi kestää liian pitkään. (Melnyk ym. 2014.)

Franco-Santos ym. (2012, 80) kirjallisuusanalyysiin pohjautuvan määritelmän mukaan strategisessa suorituskykymittaristossa on olennaista, että suoritusta mitataan sekä taloudellisin että ei-taloudellisin mittarein, jotka on otettu käyttöön strategisten tavoitteiden operationalisoimiseksi. Esimerkiksi tasapainotettu tulokortti (Kaplan ja Norton 1992; 2000) tai Tableau du Bord (Epstein & Manzoni 1997; Pezet 2009) ovat määritelmän mukaisia strategisia suorituskykymittaristoja. Myös keskeisistä suorituskykyindikaattoreista

koostuva mittaristo luetaan strategiseksi suorituskykymittaristoksi sillä edellytyksellä, että indikaattorit ovat liitetty liiketoimintastrategiaan. Sen sijaan budjetointi tai toimintapohjainen kustannuslaskenta eivät täytä Franco-Santosin ym. mukaan strategisen suorituskykymittariston kriteereitä, sillä ne liitetään vain taloudellisesti mitattaviin kustannuksiin. (Franco-Santos ym. 2012, 81.)

Kuitenkin käsitykset budjetoinnin sisällyttämisestä strategiseen suorituskykymittaristoon vaihtelevat. Budjettitavoitteiden tulkintaa tutkittaessa huomattiin eroja sen suhteen, koettiinko budjetoinnin rooli ennakoivana ja vuorovaikutuksellisena vai sopimuksellisena ja toteutuneen toiminnan todentajana (Kihn 2011). Nilsson ym. (2011, 214–215, 224) puolustavat budjetoinnin ja kustannuslaskennan menetelmien hyödyntämistä mittaristossa useista eri syistä. He käsittelevät budjetointia ensiksi juuri vuorovaikutuksellisuuden näkökulmasta. Budjetointia tehdään strategiselta kannalta, kun keskustellaan toimenpiteistä, eikä niinkään rahasta. Samoin tuotekustannuksia käytetään ohjaamaan huomiota. Toiseksi budjetoinnin sisältö ja käyttö visualisoivat strategisia prioriteetteja ja korostavat kriittisiä menestystekijöitä. Kolmanneksi budjetointia tehdään joka tapauksessa monissa yrityksissä ja myöhemmän vaiheen raportointi toteutetaan samalle pohjalle, jolloin toteumaa voidaan verrata budjettiin. Tässä tutkielmassa budjetointi sisällytetään osaksi strategista suorituskykymittaristoa.

Nilsson ym. (2011) jakavat mittarit kolmelle eri tasolle: tilinpäätösraportointiin linkittyviin mittareihin, taloudellisanalyttisiin mittareihin ja ei-taloudellisiin mittareihin. Tilinpäätösraportointiin kytkeytyvät mittarit perustuvat tilitapahtumien rekisteröintiin ja ne tuotetaan tilinpäätösraportoinnin kanssa yhtenäistettyjen IT-järjestelmien avulla. Tilit ja koodit muovaavat tilinpäätösraportointijärjestelmiin yhteydessä olevaa sisäistä laskentajärjestelmää, jossa kustannuslaskelmat, kannattavuusarviot ja varaston arvostukset tehdään. Lähtökohtana on silti tilinpäätösraportointi, liiketapahtumien rekisteröinti ja tapahtumien kirjaaminen. Tilinpäätösraportointiin yhteydessä olevat toimet kuitenkin suuntaavat katseen taaksepäin sen sijaan, että mittaisivat suorituskyvyn tulevaisuuden näkymiä. (mts. 183–184.)

Toisella tasolla ovat taloudellisanalyttiset mittarit, jotka irtautuvat organisaation sisäisestä raportoinnista. Ne kuvaavat organisaation ulkopuolisia tilanteita ja ottavat huomioon arviot tulevaisuuden näkymistä. Esimerkkejä taloudellisanalyttisten mittareiden käyttökohteista ovat tulevien maksujen nykyarvo tai asiakaskannattavuuden arviointi, aineettomien hyödykkeiden, brändiarvon ja ennakoitavissa olevien sopimusten huomiointi.

Taloudellisanalyttiset mittarit kuvaavat siis jossain määrin hyödykkeitä, jotka eivät välttämättä näy taseessa. (mts 184–88.)

Kolmas ryhmä on ei-taloudelliset mittarit, jotka kuvaavat resurssien hallintaa, suoriutumista ja tavoitteiden saavuttamista muiden kuin laskentatoimen ammattilaisten näkökulmasta. Ei-taloudelliset mittarit vaikuttavat organisaation pitkän aikavälin suoriutumiseen. Niitä ovat muiden muassa kapasiteetin käyttöaste, läpimenoajat, asiakastyytyväisyys ja markkinaosuus. Ei-taloudellisten mittareiden pitää olla yksiselitteisiä ja helposti ymmärrettäviä. Ne täydentävät taloudellisia ja taloudellisanalyttisiä mittareita, jotka eivät välttämättä anna riittävästi informaatiota tai laskelmat vaativat liikaa epävarmoja olettamuksia. (mts. 179–80, 188.)

Mittareiden ominaisuudet

Ilmaisevatko mittarit, mitä tarkoitettiin ja saavatko ne aikaa halutun vaikutuksen voidaan arvioida tarkastelemalla mittareiden ominaisuuksia. Laitinen (2003, 147) lähestyy strategisia mittaristoja niille asetettujen vaatimusten lähtökohdista, jotka korostavat mittareiden käyttökelpoisuutta päätöksenteossa. Mittaustuloksia pitää pystyä käyttämään hyväksi, jotta niihin pohjautuvilla päätöksillä olisi arvoa. Laitinen esittää, että strategisessa päätöksenteossa käytettävien mittareiden keskeisimmät ominaisuudet ovat relevanttius, edullisuus, valideetti, reliabiliteetti ja uskottavuus. Käsittelen seuraavaksi Laitisen esittämiä mittareiden ominaisuuksia ja tarkastelen niiden yhteydessä aihepiiriin liittyviä aiempia tutkimustuloksia.

Relevanttius tarkoittaa tiedon päätöksentekoon tuottamaa lisäarvoa ja olennaisuutta. Yleensä vain pieni joukko mittareita on relevantteja ja tarvitaankin osaamista tunnistaa ja rajata olennaiset mittarit. Laitinen ottaa relevanttius arvioidessa huomioon myös subjektiiviset tekijät, eli miten päätöksentekijä osaa tai haluaa käyttää mittarin arvoa päätöksenteossa. (mts. 148–151.) Kun mittareiden käyttöä tarkastellaan organisaatiotasolla ja ohjausjärjestelmien viitekehyksessä, mittaristoihin liittyvässä tutkimuksessa on hyödynnetty Simonsin (1995) ajatuksia ohjausjärjestelmän diagnostisesta ja interaktiivisesta käytöstä. Johdon ohjausjärjestelmän diagnostinen käyttö on ohjausta sen mekanistisessa ja perinteisessä merkityksessä, kun taas interaktiivinen käyttö on luonteeltaan orgaanista, rakentavaa ja oppimista tukevaa ohjausta. (Ferreira & Otley 2009, 265.)

Strategista suorituskykymittaristoa voidaan käyttää yrityksessä sekä diagnostisesti että interaktiivisesti. Tuomelan (2005) tutkimustulos on, että interaktiivinen käyttö parantaa

strategisen johtamisen laatua ja sitoutumista strategisiin tavoitteisiin. Interaktiivinen keskustelu mittareista parantaa niiden läpinäkyvyyttä, mikä voi toisaalta johtaa vastustukseen ja vallan menettämisen pelkoon. Myös Papalexandris, Ioannou ja Prastacos (2004) ovat havainneet, että läpinäkyvyys ja informaation jakaminen voi herättää vastustusta. Guetherin ja Heinicken (2019) tutkimuksessa mittaristojen koetuista hyödyistä huomataan, että yksinkertaisen mittariston diagnostinen käyttö tai kehittyneen mittariston interaktiivinen käyttö koetaan yrityksissä hyödyllisenä. Vastaavasti kehittyneen mittariston diagnostinen käyttö nähdään haitallisena. Yritykset kuitenkin käyttävät suorituskykymittaristoja sekä interaktiivisesti että diagnostisesti, jolloin ne tuottavat sekä toimivia, että epätoivottuja vaikutuksia suorituskykymittariston hyötyihin. Mittareiden valinnan suhteen diagnostisesti käytetty mittaristo sisältää yleisemmin taloudellisia mittareita, jolloin ne toimivat ylimmän johdon työkaluna ja tiedonlähteenä. Interaktiivisesti käytettynä mittaristo sisältää vastaavasti tasapainoisesti taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita. (Agostino & Arnaboldi 2012.)

Mittareilta edellytetään, että mittarin arvon pitää olla edullisesti tuotettavissa, eli sen tuotamisen hyötyjen tulee olla suuremmat kuin kustannukset. Laitisen mukaan keskeinen laskentajärjestelmien heikkous on, että käyttäjät kokevat järjestelmän ylläpidon uhraukset suurempina kuin siitä saadut hyödyt. Kuitenkin usein suurpiirteinen ja kevyt laskentajärjestelmä tuottaa suurimman lisäarvon suhteessa uhrauksiin. (Laitinen 2003, 155–157.) Mittaristo voi olla lisäksi kallista ja työlästä kerätä ja käyttää, kun myös niihin liittyvissä keskusteluissa menee aikaa (Tuomela 2005; Papalexandris ym. 2004). Viime vuosina on alettu kehittää yrityksen tietovarastoja hyödyntäviä Business Intelligence (BI) -järjestelmiä, joiden tavoitteena on nopeuttaa ja parantaa päätöksenteon laatua. Käyttö perustuu tutkimuksen mukaan operatiivisen tehokkuuden ja kilpailukyvyn parantamiseen, mutta suurelta osin myös kustannussäästöihin. (Nykänen, Järvenpää & Teittinen 2016.)

Kolmas mittarin ominaisuus Laitisen mukaan käsittelee tiedon validiteettia eli oikeellisuutta. Jotta mittarin arvo on riittävän validi, sen pitää mitata tarkoitettua kohdetta riittävän harhattomasti. Jos esimerkiksi tuotteen kokonaiskustannuksia mitattaessa jokin kustannuserä jätetään ottamatta huomioon, mittarin arvolla on tilastollisesti heikko validiteetti, sillä se poikkeaa systemaattisesti oikeasta mittaustuloksesta. Jos mittaamisessa syntävä harha pystytään arvioimaan, se voidaan myös eliminoida mittarista. Tietoisesti harhaisen mittarin käyttö on perusteltavissa, jos harhainen mittari saadaan helpommin käyttöön kuin validi mittari ja harha on poistettavissa. Mittarin arvon tulee olla myös riittävän

reliaabeli, eli tarkka. Mittari tuottaa silloin johdonmukaisesti samasta mittauskohteesta vain pienelle alueelle jakaantuvia tuloksia. (Laitinen 2003, 158–160.)

Viimeinen Laitisen tarkastelema merkittävä mittarille asetettava vaatimus on uskottavuus. Vaikka muut ominaisuudet sisältyisivät mittariin, siitä tulee käyttökelpoinen päätöksenteossa vasta, kun päätöksentekijä voi luottaa mittarin antamaan arvoon ja todella hyödyntää sitä. Kun mittareilla on yksinkertaiset, mielekkäät ja hyvin dokumentoidut laskentasäännöt, joiden laadintaan päätöksentekijä on itse parhaassa tapauksessa osallistunut, uskottavuus ja päätöksentekijän luottamus on saavutettavissa. Jos päätöksentekijä ei esimerkiksi ymmärrä oikeinkaan laskettujen tuotekustannusten laskentaperusteita niiden monimutkaisuuden vuoksi, päätös tehdään subjektiivisen intuition perusteella ja tehokas mittari jää hyödyntämättä. (mts. 162–163.) Ruotsalaisissa konserneissa tehdyssä tutkimuksessa konsernin strategisella suorituskykymittaristolla todettiin olevan alhainen vaikutus yksiköiden ohjaamiseen, koska konsernin johto tarvitsi yksinkertaista ja vertailukelpoista tietoa. Ei-taloudellisia mittareita ei pidetty uskottavina konsernitasolla. Benchmarkkaus kilpailijoihin muun kuin taloudellisen tiedon pohjalta koettiin vaikeana ja yksiköiden arviointi erilaisten taloudellisten ja ei-taloudellisten mittareiden avulla pidettiin liian monimutkaisena. (Kraus & Lind 2010.)

Tässä luvussa tarkasteltiin strategisen johdon laskentatoimen ohjaus- ja laskentajärjestelmiä yleisellä tasolla sekä suorituskyvyn johtamisen ja mittaamisen näkökulmista. Seuraavassa luvussa teemojen käsittely jatkuu, kun ne esiintyvät konsernijohtamisen parenting-teorian ja siihen kytkeytyvien ohjaustyylien viitekehyksessä sekä aihealueen muissa aiemmissä tutkimuksissa.

2.2 Konsernijohtamisen parenting-teoria

2.2.1 Parenting-edun viitekehys

Parenting-teoria kuvaa konsernijohtamista, liiketoimintayksiköiden konserniohjausta sekä tarkastelee konsernin ja yksiköiden välistä vuorovaikutusta. Teoria pohjautuu varsinkin Gooldin ja Campbellin tutkimukselle (ks. esim. Goold & Campbell 1987; Goold ym. 1994; Campbell, Goold & Alexander 1995; Goold 1996; Goold & Campbell 2002).

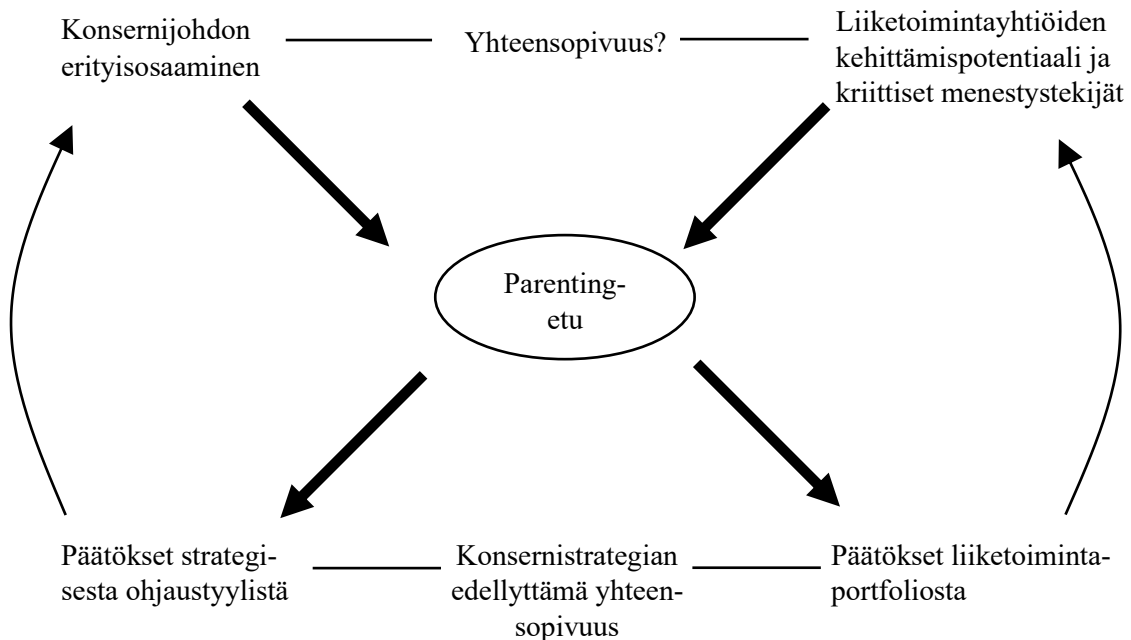
Suomen kieleen käännettynä parenting-termi viittaa perhesanastoon ja vanhempana olemiseen. Goold ym. (1994, 47) käyttävät ”vanhemmuutta” metaforana kuvaamaan ylimmän johdon roolia taloudellisessa kokonaisuudessa, jossa sen tehtäviin kuuluvat liiketoimintojen ohjaus ja valvonta, samalla kun liiketoiminnat kasvavat, kypsyvät, kilpailevat toistensa kanssa ja oppivat toisiltaan, kuin sisarukset perheessä. Suomessa Virtanen (2006) ja Lilja (2016) ovat hyödyntäneet teoriaa laskentatoimen väitöstutkimuksissaan ja molemmat ovat päätyneet käyttämään suoraa parenting-lainasanaa. Myöskään tässä tutkielmassa termiä ei suomenneta, kun mitään ilmeistä tai parempaa suomennosta ei ole nähtävissä (Kotus, kielineuvonta 14.1.2022).

Gooldin ym. (1994, 7–8) parenting-teoriaan kuuluu keskeisesti parenting-edun käsite. Se tarkoittaa sitä arvonlisää, joka syntyy yksikön liiketoiminnasta emokonsernin osana kuin jos se olisi osa jotakin toista konsernia. Konsernirakenne on yleensä perusteltu, jos liiketoiminta tuottaa enemmän toimiessaan konsernin osana kuin yksin ja liiketoiminnan synnyttämä arvo on suurempi, kuin konsernirakenteen kustannukset liiketoiminnalle. Ehtojen toteutuminen ei siten vielä tarkoita, että parenting-etua on saavutettu, vaan parenting-etua syntyy vasta, kun yksikkö toimii eniten arvoa luovan emon alaisuudessa.

Konsernistrategia määrittelee yhtiön olemassaolon tarkoituksen (Puusa ym. 2016, 97) ja miksi eri liiketoiminnoista muodostetaan konserni (Nilsson ym. 2011, 158). Se määrittelee ne toimialat, joilla yritys kilpailee ja miten yritys jakaa käytössä olevia resurssejaan eri liiketoimien kesken (Simons 2000, Virtasen 2005, 2 mukaan). Gooldin ym. (1994, 8) mukaan parenting-etu ja konsernistrategia ovat suhteessa toisiinsa. Konsernistrategia kiteytyy päätöksiin siitä, mihin liiketoiminta-alueisiin yrityksen pitäisi sijoittaa resurssejaan ja miten konsernin pitäisi vaikuttaa ja olla yhteydessä ohjaamiinsa liiketoimintayksiköihin. Parenting-etu puolestaan ohjaa konsernin päätöksentekoa liiketoimintaportfoliosta, konsernirakenteesta, sen toiminnoista ja niiden välisistä suhteista. Konsernistrategian tehtävänä on selkeyttää, miten ja missä yritys voi saavuttaa parenting-etua.

Parenting-edun viitekehys (kuvio 3) tähtää määrittelemään, mitkä tekijät vaikuttavat siihen, että konserni on paras mahdollinen emo sen alaisuudessa harjoitettavalle liiketoiminnalle. Tällaisia tekijöitä ovat konsernijohdon piirteet, liiketoiminnan piirteet sekä niiden keskinäinen yhteensopivuus. Parenting-edun tavoittelun ytimessä ovat arvonluonnin keinot. Erittelemällä konsernijohdon ja liiketoimintayksiköiden piirteitä ja arvonluonnin keinojen käyttöä osana konsernijohdon arvonluontinäkemyistä, päästään liiketoimintojen ryhmittelyyn. Teorian mukaan ryhmittely auttaa määrittämään, mitkä liiketoiminnot

kannattaa pitää konsernin portfolioissa. Käsitellen seuraavaksi näitä Gooldin ym. (1994) parenting-teorian viitekehyksen osa-alueita: konsernijohdon ja liiketoiminnan piirteitä, arvonluonnin keinoja sekä liiketoimintojen ryhmittelyä konsernijohdon ja liiketoimintojen piirteiden yhteensopivuuteen perustuen.



KUVIO 3. Parenting-edun viitekehys (mukaiillen Virtanen 2005, 9)

Konsernijohdon ja liiketoiminnan piirteet

Konsernijohdon piirteisiin lukeutuvat konsernijohdon erityisosaaminen, konsernirakenne sekä ohjausjärjestelmät, keskitetyt palveluyksiköt ja vastuunjako. Konsernijohdon erityisosaaminen koostuu konsernin johtohenkilöiden kokemuksista ja intuitiivisista oletuksista kumpuavista henkisistä kartoista ja peukalosäännöistä, jotka auttavat tulkitsemaan informaatiota. Konsernirakenne ja ohjausjärjestelmät synnyttävät muodollisen ja vuorovaikutuksen kautta ilmenevän epämuodollisen rakenteen konsernin ja yksikön välille. Konsernin keskitetyt palveluyksiköt ja muut resurssit, kuten aineeton ja aineellinen omaisuus tai hyvät yhteiskuntasuhteet ovat osa yritysvanhemman erityispiirteitä. Tutkijat korostavat myös poikkeuksellisen ammattitaitoisten yksilöiden merkitystä. Konsernin piirteitä kuvaavat lopuksi vastuunjako konsernin ja liiketoimintayksikön tehtävistä ja päättävällän rajoista. Vastuunjaon määrittely voidaan tehdä implisiittisesti osana yrityskulttuuria, ja vastuun rajat ovat jatkuvassa muutoksessa. Eriteltyjen erityispiirteiden avulla pyritään muodostamaan syvälinen näkemys yritysvanhemmasta. (mts. 17–20.)

Liiketoiminnan piirteet edustavat toista parenting-edun viitekehyksen aluetta. Liiketoiminnan laajuuteen ja sisältöön pohjautuen voidaan selvittää liiketoimintayksiköiden kehittämispotentiaalia. Kehittämispotentiaali tarkoittaa, mitkä liiketoiminnan alueet ovat sellaisia, joihin vaikuttamalla konserni pystyy luomaan lisäarvoa. Voiko konserni esimerkiksi erityisosaamisellaan löytää oikeat henkilöt yksikön johtoon tai antaa yksikön käyttöön siltä puuttuvaa erityisosaamista, löytää hyödyntämättömiä yhteisvaikutuksia, määrittää liiketoimintastrategioita tai hallita yleiskustannuslisiä paremmin kuin yksikkö yksin tekee. Toinen liiketoiminnan piirteiden osa-alue on liiketoimintayksiköiden kriittiset menestystekijät, jotka vaikuttavat yksikön kilpailumenestykseen. Viitekehyksen mukaan konsernijohdon erityisosaamisen, liiketoimintayksiköiden kehittämispotentiaalın ja kriittisten menestystekijöiden välillä tulee olla yhteensopivuus, jotta arvonaluonti onnistuu. (mts. 20–21.)

Arvonluonnin keinot

Goold ym. (1994, 90–91) ovat määrittäneet neljä erilaista keinoa, joilla konserni voi luoda arvoa. Arvonluonnin keinojen käyttö on parenting-edun ytimessä. Liiketoimintayksiköiden autonomiaan voidaan vaikuttaa johdon nimitysten, budjettiohjauksen, strategiaproessin tai investointien hyväksymisen kautta. Vaikuttaminen voi olla muodollista tai se voi tapahtua yrityskulttuurin kautta esimerkiksi johdon palavereissa. Konsernijohdon erityisosaamisen piirteet, esimerkiksi ohjausjärjestelmät tai vastuunjaosta sopiminen, vaikuttavat siihen, millaisissa asioissa, millä tavalla ja missä mittakaavassa liiketoimintayksiköt toimivat itsenäisesti. Yritysvanhemman ajatellaan vaikutuksellaan, ideoillaan ja asiantuntemuksellaan parantavan yksikön liiketoimintastrategiaa ja suoriutumista verrattuna tilanteeseen, jossa yksikkö toimisi täysin itsenäisesti.

Integrointi arvonluonnin keinona tarkoittaa, että konserni kannustaa liiketoimintayksiköiden välistä yhteistyötä. Integrointivaikuttamisen myötä sisäinen kaupankäynti paranee, liiketoimintastrategioiden koordinointi auttaa päihittämään kilpailijat ja yksiköiden yhtenäisyys vahvistaa asemia suhteessa muihin sidosryhmiin, kuten tavarantoimittajiin, työntekijäjärjestöihin tai asiakkaisiin. Yhteistyö voi johtaa aineellisten hyödykkeiden, kuten koneiden, rakennusten, jakelukanavien, myynnin ja tietokantojen, tai aineettomien tietojen, taitojen, maineen tai brändin tehokkaampaan käyttöön ja kehittämiseen. Integrointitietuihin tähtääviä vaikutusmuotoja ovat esimerkiksi siirtohinnoittelu, kannustinohjelmat, keskitetysti laaditut ohjeet ja käytänteet, yksiköiden väliset työryhmät ja tiedonvaihto. (mts. 139–140.)

Konsernin palveluyksiköiden tehtävänä on antaa erityisasiantuntemusta yksiköiden käyttöön, toimia osaamiskeskuksena ja levittää parhaita käytäntöjä esimerkiksi talouden ja rahoituksen, markkinoinnin tai henkilöstöhallinnon aloilta. Toisaalta palveluyksiköt tukevat yritysvanhempaa tämän ohjatessa yksiköitä autonomia- tai integrointivaikuttamisen keinoin, kun palveluyksiköt luovat käytänteitä, joita yksiköiden tulee noudattaa. Yhteiset palveluyksiköt tuottavat mittakaavaetuja, mutta ne ovat samalla merkittävä kuluerä, joka nostaa yksikön kustannuslisää ja rajaa yksiköiden vapautta. (mts. 187–188.)

Viimeinen Gooldin ym. esittelemä tapa, jolla konsernihallinto voi luoda arvoa on konsernin kehittämistoimenpiteet. Niitä ovat yritysvanhemman liiketoimintaportfolioon vaikuttavat päätökset, kuten yritysostot, liiketoimintojen myynnit tai uusien liiketoimintojen rakentaminen. Olemassa olevat yksiköt voidaan sulauttaa tai erottaa toisistaan, jos se johtaa yksiköiden kilpailuaseman ja kannattavuuden vahvistumiseen joko mittakaavaetujen ansiosta, tai koska pienemmän ja rajatumman yksikön kehittämiseen voi keskittyä paremmin. Kehittämistoimenpiteet ja uudistuminen ovat merkittävä osa pitkän aikavälin konsernistrategiaa. (mts. 219, 222.)

Liiketoiminta-alueiden ryhmittely yhteensopivuuden kuvaajana

Parenting-teorian mukaan on kolme piirrettä, jotka yhdistävät menestyksekkäitä konsernistrategioita toteuttavia yritysvanhempia. Niillä on ensiksikin poikkeuksellisen selkeä ja voimakas näkemys arvonluonnista, eli miten ne omalla toiminnallaan voivat parantaa liiketoiminnan suoriutumista. Toiseksi konsernilla on erityisosaamista implementoida arvonluontinäkemys käytäntöön. Kolmanneksi ne keskittyvät ydinliiketoiminnan alueelle. Ydinliiketoiminta tarkoittaa toimialan sektoria, teknologiaa tai muita tekijöitä, joista yritysvanhemmalla on hyvä tuntemus. (Goold ym 1994, 267–268, 274, 278–279.)

Konsernijohdon erityisosaamisen, liiketoimintayksiköiden kriittisten menestystekijöiden ja kehittämispotentiaalin yhteensopivuutta arvioimalla liiketoiminnat voidaan jakaa viiteen ryhmään. Ydinliiketoiminnoissa liiketoiminnan menestystekijät ja konsernin arvonluontinäkemykset sopivat parhaiten yhteen ja liiketoiminnot sopivat siten parhaiten portfolioon. Ydinliiketoiminnan raja-alueilla sijaitsevat liiketoiminnot sopivat yhteen joitakin osin ja toisilta ei, jolloin ohjaustyyliä pitää mahdollisesti säätää arvonluonnin parantamiseksi. (mts. 342–343.) Kun ydinliiketoiminta-aluetta halutaan laajentaa raja-alueelle, on tärkeää tunnustaa, että jotkin uuden liiketoiminnan aspektit ovat tuntemattomia. Tässä

tapauksessa on tiedostettava oppimisen tärkeys, jotta liiketoiminnasta saadaan riittävän tuntuma (mts. 282).

Edellisen perusteella teoria tunnistaa eräitä erityisiä ongelmatapauksia. Painolastiliiketoiminnoissa konsernijohdolla on erityisosaamista ja arvonluonti on onnistunut menneisyydessä, mutta konsernilla ei ole mahdollisuuksia kehittää toimintoja edelleen. Arvoansaliiketoiminnoissa konsernijohdon erityisosaaminen on yhteensopiva kehittämispotentiaalin, mutta ei liiketoiminnan kriittisten menestystekijöiden kanssa. Vieraan maaperän liiketoiminta-alueella puolestaan konsernin erityisosaaminen ja arvonluontinäkemykset eivät sovi yhteen liiketoiminnan kanssa. Edellä kuvatuissa tapauksissa liiketoiminnoista tulisi luopua (mts. 343–346.)

2.2.2 Ohjaustyylit ja liiketoiminnan luonteen yhteensovittaminen

Aiemmassa tutkimuksessaan Goold ja Campbell (1987) ovat päätyneet esittämään, että konsernin johto voi vaikuttaa yksiköihin kahden eri ulottuvuuden, suunnittelu- ja valvontavallan keinoin. Suunnittelultaan kuuluvat päätökset mm. organisaatorakenteesta ja yksiköiden välisen yhteistyön ohjauksesta, sekä miten konserni toimii suunnitelmien, strategioiden ja budjettien muodostamisessa tai resurssien kohdistamisessa. Valvontavallaltaan kuuluvat tavoitteiden asettaminen, tulosten arviointi ja palkitseminen. Yhtäältä tiukkojen taloudellisten, lyhyen aikavälin tavoitteiden saavuttaminen voi korostua tai toisaalta keskitytään pitkän aikavälin strategiaan tavoitteisiin taloudellisen ohjauksen jousissa. (Goold & Campbell 1987, 36–42; Goold ym. 1994, 411.)

Suunnittelun ja valvonnan ulottuvuuksien perusteella Goold ja Campbell (1987) ovat löytäneet kolme keskeistä strategisen ohjauksen tyyliä, joilla konserni vaikuttaa yksiköiden toimintaan. Ohjaustyyliessä korostuu joko strateginen suunnittelu, taloudellinen ohjaus tai strateginen ohjaus. Kun ohjaustyylit esitellään parenting-teorian viitekehyksessä (1994, 411), ohjaustyylit nimetään vastaaviksi parenting-tyyleiksi, joiden tarkoituksena on kuvata laaja-alaisia yhdenmukaisuuksia, joita yritysvanhempien toiminnassa esiintyy. Jokaisella yrityksellä on kuitenkin oma yksilöllinen vanhempana olemisen tapansa. Esitelen lähemmin seuraavaksi strategisen suunnittelun, taloudellisen ohjauksen ja strategisen ohjauksen parenting-tyylejä sekä eri tyyliin liitettyjen arvonluonnin keinojen painotuksia. Tarkastelen edelleen konsernijohdon ohjaustyylien, liiketoiminnan

kehittämispotentiaalin ja kriittisten menestystekijöiden välistä yhteensopivuutta sekä käsitteiden lyhyesti suorituskyvyn mittaamista ohjaustyylien yhteydessä.

Strategisen suunnittelun ohjaustyyli painottaa strategian suunnittelua yhteistyössä yksiköiden kanssa ja kokonaisvaltaisia konsernin tavoitteita. Konsernin valvova rooli on vähäinen, sillä tulostavoitteet ovat joustavia ja ne on nivelletty osaksi pitkän aikavälin strategiaa. Valvonnan ja ohjauksen kannalta on keskeistä varmistaa, että yksikkö seuraa strategiaa ja että liiketoiminnan terveys ja kehitys säilyvät pitkällä aikavälillä (Goold & Campbell 1987, 42, 47; Goold ym. 1994, 413.) Strategisen suunnittelun tyyli puoltaa yksiköiden välistä yhteistyötä ja organisaation yhtenäisyyttä pitkän aikavälin strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Konserniohjaus perustuu integroinnin yhteisetuihin. Konserni on aktiivinen uusissa tai liiketoimintojen kehittämiseen tähtäävissä yrityshankkeissa, joilla se tavoittelee kilpailuaseman vahvistamista. (Goold ym. 1994, 416–417; Virtanen 2005, 6.)

Strategisen suunnittelun tyyliä ohjauksessaan käyttävissä konserneissa liiketoiminnoilla on usein edessään suuria, riskialttiita ja pitkän aikavälin investointeja käyttöomaisuuteen, teknologiaan tai markkinoiden kehittämiseen. Niiden onnistuminen on kriittistä menestymisen kannalta, mikä vaatii konsernijohtoon erityisosaamista ja koko organisaation sitoutumista yhteisen edun nimissä. Ohjaustyyli sopii aloille, joissa kilpailu on kovaa tai ne muuttuvat ja kasvavat nopeasti. Vastaavasti ohjaustyylin suunnitteluprosessin hitaus voi tuhota arvoa aloilla, jotka hyötyisivät toimintojen tiukasta ohjauksesta, nopeasta päätöksenteosta ja alhaisista yleiskustannuksista. (Goold ym. 1994, 419–420.)

Taloudellisen ohjauksen tyyliissä konserni on luovuttanut strategisen suunnittelun ja vastuun liiketoimintayksiköille. Liiketoimintayksiköiden ajatellaan tietävän itse parhaiten, millainen strategia johtaa haluttuun tulokseen. Konsernijohto keskittyy strategian sijaan suunnittelu- ja valvontatehtävässään taloudellisiin tavoitteisiin ja tuloksiin. Budjetointiprosessi on keino testata ja venyttää liiketoimintayksiköiden toimintasuunnitelmia ja erityisesti taloudellisia tavoitteita. Hyväksytyt budjetit merkitsevät sopimusta, josta ei voi peräntyä minkäänlaisiin syihin vedoten. Jos taloudellisiin tavoitteisiin ei päästä, vaarana on työpaikan menettäminen. (Goold & Campbell 1987, 43; Goold ym. 1994, 415.) Taloudellisen ohjauksen tyyli korostaa liiketoimintayksiköiden itsenäistä päätöksentekoa operatiivisen toiminnan parantamisessa, jolloin konsernin toimenpiteet keskittyvät talousohjaukseen. Konsernin kehitystoimenpiteet tähtäävät tehokkuuden parantamiseen

yritystoin, -myynnein tai uudelleenjärjestelyin. Sisäistä liiketoiminnan kehitystyötä ei tehdä. (Goold ym. 1994, 416–417; Virtanen 2005, 6.)

Taloudellisen ohjauksen tyyli sopii, jos liiketoimintojen taloudellisessa suoriutumisessa on parantamisen varaa tai taloudelliset tavoitteet ovat saavutettavissa pienten, vähäriskisten ja nopeasti tuottavien investointien avulla. Ohjaustyyli sopii kypsille toimialoille, joissa kilpailu on vakaata. Siinä korostuvat lyhyen aikavälin tavoitteet ja johtajien vapaus toimia tavoitteiden saavuttamiseksi, joten tyyli voisi vahingoittaa liiketoimintoja, jotka hyötyisivät pitkän aikavälin yhteistä etua tavoittelevasta strategisen suunnittelun tyylistä. (Goold ym. 1994, 420.)

Strategisen ohjauksen tyyli yhdistää tiukan taloudellisen valvonnan strategisten tavoitteiden saavuttamiseen. Se yhdistelee strategisen suunnittelun ja taloudellisen ohjauksen tyyliä hajauttaen päätöksentekoa yksiköiden johdolle, mutta pidättää konsernijohdolla oikeuden tarkastella ja kehittää yksiköiden strategisia suunnitelmia ja taloudellisia oletuksia. Suunnitelmat sisältävät sekä selkeitä, mitattavissa olevia strategisia tavoitteita, että taloudellisia tavoitteita. Tavoitteista jääminen on hyväksyttävissä vain, jos liiketoimintaympäristössä on tapahtunut merkittäviä muutoksia suunnitelmien hyväksymisen jälkeen. Muita ohjaustyyliä aktiivisemmalla arvonaluonnin keinovalikoiman yhdistelyllä konserni etsii tasapainoa taloudellisten ja strategisten tavoitteiden välillä. Tällä tavoin konserni huomioi pitkän aikavälin strategiakehitystä menettämättä fokusta lyhyen aikavälin strategisten virstanpylväiden ja taloudellisten tulosten saavuttamiseen. Strategisen ohjauksen tyyli on joustava ohjaustyyli ja sopii siten laajasti käyttöön. (Goold & Campbell 1987, 43; Goold ym. 1994, 414–417, 421; Virtanen 2005, 6).

Strategisen ohjaustyylin kritiikki kohdistuu sen ääripäiden välissä olevaan asemaan, konsernijohdon puutumisen laukaisevien tekijöiden, integraatioetujen ja taloudellisten tavoitteiden epäselvyyteen. Jännitteiden lieventämiseksi konsernin pitäisi löytää tasapaino strategisten ja taloudellisten tavoitteiden välillä. Erilaisten tavoitteiden painotusten tulisi olla johdonmukaisia ja niissä tulisi tunnistaa pitkän ja lyhyen aikavälin tavoitteiden yhteensovittamiseksi tehtävät kompromissit. Konsernin johdolla pitäisi olla aitoa tietoa liiketoiminnasta, jotta liiketoimintastrategiaa voidaan luodata syvältä ja rakentavasti. Tämä on helpompi saavuttaa, kun portfolion liiketoiminnoilla on samankaltaiset kriittiset menestystekijät. Lisäksi integraatioetujen tavoittelu pitäisi perustua vapaaehtoiseen taitojen ja parhaiden käytänteiden jakamiseen, jotta yksiköiden fokus säilyy niiden omassa menestyksessä. (Goold ym. 1994, 426–427.)

2.2.3 Aihealueen aiempia empiirisiä tutkimuksia

Aiemmin tässä luvussa esiteltiin parenting-edun viitekehys, siitä kumpuavia erilaisia konsernijohdon ohjaustyyliä sekä käsiteltiin konsernijohdon ja liiketoimintojen yhteensovittamista. Seuraavaksi tutustutaan konsernin ja liiketoimintayksiköiden välistä ohjausta käsitteleviin aiempiin tutkimuksiin. Käsittelen aluksi erityisesti Virtasen (2005) ja Nilssonin (2000) tutkimuksia, joiden teoreettisena viitekehysenä on käytetty parenting-teoriaa, mutta tarkastelen myös muita strategisen johdon laskentatoimeen, ohjausjärjestelmiin ja suorituskyvyn mittaamiseen kytkeytyvää konserniohjauksen tutkimusta.

Parenting-teoriaa hyödyntäviä tutkimuksia

Suomessa Tuija Virtanen (2005) on parenting-teoriaa hyödyntäen tutkinut konsernijohdon ohjaustyylin kehitystä taloudellisesta ohjauksesta strategiseen ohjaukseen lentoyhtiö Finnairissa. Tutkimusjakson alussa havaittiin, että ohjaus painottuu taloudelliseen ohjaukseen: suorituskyyä seurattiin taloudellisin mittarein, jotka keskittyivät lyhyelle aikavälille, budjettia käytettiin valvontatarkoituksessa, suunnittelu oli lyhytjänteistä ja sisäinen laskenta kehittymätöntä. Pitkittäistutkimuksessa huomattiin, että suuntana oli kuitenkin strateginen ohjaus. Organisaatiouudistuksen myötä syntyi tulosvastuullisia liiketoimintayksiköitä, mikä paransi läpinäkyvyyttä ja mitattavuutta suhteessa kilpailijoihin sekä vastuunjako selkiytyi. Toisaalta yhteiset tavoiteltiin integroimalla talous- ja henkilöstöhallinnon ohjausjärjestelmiä. (Virtanen 2005, 15–16.)

Tutkimuksen toinen mielenkiintoinen tulos oli, että konsernijohdossa tunnistettiin, että sen ohjaustyyli vaihtelee eri liiketoimintayksiköissä. Ydintoiminnoissa tyyliä kuvailtiin strategiseksi ohjaukseksi, kun muissa liiketoimintaryhmissä ohjaustyyliä oli enemmän taloudellisen ohjauksen piirteitä. Tulosta selitetään konsernijohdon puutteellisella tietämyksellä kehittämispotentiaalista ja kriittisistä menestystekijöistä, jotka puolestaan joutavat taloudellisten mittareiden käyttöön. (Virtanen 2005, 17.) Myös liiketoimintayksiköissä ohjaustyylin koettiin vaihtelevan. Joissakin tutkimukseen osallistuneissa yksiköissä nostettiin esiin konsernin valvonta talousohjauksessa, kun toisissa yksiköissä konsernin rooli nähtiin suunnittelua tukevana ja kannustavana. (Virtanen 2005, 26)

Myös Nilsson (2000) yhdisti tutkimuksessaan parenting-tyylejä, ohjausjärjestelmiä ja strategialuokitteluihin nojaavaa strategisen johdon laskentatoimen tutkimusta. Parenting-teorian mukaan ohjaustyylin ja konserniin kuuluvien liiketoimintojen luonteen tulisi olla

yhdenmukaisia. Nilssonin tutkimus vahvistaa tämän tulkinnan osittain, koska esimerkiksi taloudellisen ohjauksen tyyli ja kustannusjohtamisen liiketoimintastrategia on helpointa yhdistää. Kuitenkin Nilsson huomauttaa, että toisistaan poikkeava ohjaustyyli ja liiketoimintastrategia on mahdollista sovittaa yhteen menestyksekkäästi. Tämä on mahdollista, jos konsernin synergiapotentiaali tunnistetaan, jolloin konsernitason koordinointi ja suunnittelu voidaan tehdä onnistuneesti. Toiseksi liiketoimintayksikön pitää saada sille relevanttia informaatiota, joka sallii liiketoimintayksikkötasolla tilannekohtaisen ohjauksen esimerkiksi yksikön oman laskentajärjestelmän kautta. (Nilsson 2000, 94.)

Myöhemmin Nilsson, Olve ja Parment (2011) ovat jatkaneet aiheen parissa. Kun samassa konsernissa toteutetaan eri liiketoiminnoissa kustannusjohtamisen ja differointistrategiaa, yhteinen tuotanto ja markkinointi voivat olla vaikeita toteuttaa, mutta T&K-toiminnassa ja komponenttivalmistuksessa yhteistä etua voidaan saavuttaa. Konsernistrategian tehtävänä on varmistaa, että liiketoimintayksiköt tekevät yhteistyötä ja ymmärtävät, mikä on koko yrityksen kannalta arvoa luovaa toimintaa ja miten jaetut toiminnot edistävät sitä. (Nilsson ym. 2011, 158–161.)

Virtasen (2005, 26) tutkimuksessa Nilssonin (2000) esittämä liiketoimintayksikölle relevantin tiedon vaatimus ei toteutunut. Liiketoimintayksiköiden kannalta tarkasteltuna Virtasen tutkimuskohteena olleen konsernin uusi laskentajärjestelmä ei kyennyt tuottamaan tietoa riittävän ajoissa. Lisäksi tieto kohdistui liian karkealle tasolle, jotta sitä olisi voitu hyödyntää liiketoimintayksiköissä. Siten tiedon hajauttaminen ja hyödyntäminen yksikön sisällä koettiin työlääksi, eikä keskitetysti suunniteltu ohjausjärjestelmä vastannut operatiivisen johdon tarpeisiin, jotka vaatisivat paikallisten informaatiotarpeiden tukemista kuten Nilssonin (mt.) tutkimusaineistossa.

Nilssonin (2001) tutkimuksesta poiketen liiketoimintayksiköiden kilpailustrategioiden luokittelu ei ollut Virtasen tutkimuksessa täysin mahdollista, koska yksiköiden strategioissa tuli esiin sekä kustannusetuun että differointiin liittyviä kriittisiä menestystekijöitä. Kuitenkin oleellinen tutkimustulos on, että tässä tapauksessa strateginen ohjaus konsernijohdon ohjaustyylinä tukee yksiköiden ohjausta kriittisistä menestystekijöistä riippumatta (Virtanen 2005, 32). Strateginen ohjaustyyli sopii siten sovittamaan yhteen erilaisia liiketoimintayksiköitä vaihtelevine strategioineen.

Parenting-teoriaa on hyödynnetty viime aikoina konsernirakenteessa tapahtuvan uuden liiketoiminnan kehittämisen tutkimuksessa. Covinin, Garrettin, Kuratkon ja Sheperdin

(2020) tutkimuksessa huomattiin, että uuden liiketoiminnan kilpailustrategian selkeys ja liiketoiminnan kyky oppia tunnistamaan sille tärkeitä seikkoja määrittelevät, kuinka paljon konserni antaa autonomiaa liiketoimintayksikölle. Toinen parenting-teoriaan tukeutuva viimeaikainen tutkimus käsittelee liiketoimintojen yhteisiä strategisia aloitteita (Canales & Caldart 2017). Lisäksi teoriaa on käytetty monikansallisiin konserneihin liittyvässä tutkimuksessa (Ambos & Mahnke 2010; Nell & Ambos 2013; Pla-Barber, Botella-Andreu & Villar 2021).

Muita aihealueen tutkimuksia parenting-linssin läpi tarkasteltuna

Suorituskyvyn mittaamisen kontekstissa strategisen suunnittelun ja taloudellisen ohjauksen ääripäissä olevia tyylejä voidaan tarkastella Henrin (2006) arvoryppäisiin pohjautuvan tutkimuksen taustaa vasten. Henrin määrittelyssä joustavaan ohjaukseen liitettäviä arvoja ovat spontaanisuus, muutos, avoimuus, sopeutumiskyky ja vastaanottavaisuus. Kontrolliohjausta määrittäviä arvoja ovat puolestaan ennakoitavuus, vakaus, muodollisuus, jäykkyys ja sääntöjenmukaisuus. Joustavassa ohjauksessa suorituskyvyn mittausta käytetään organisaation huomion kohdistamiseksi, strategisten päätösten tueksi ja toimien legitimoimiseksi enemmän kuin kontrolliohjauksessa. (Henri 2006.) Onnistuneesti implementoituna ja käytettynä suorituskyvyn mittaus voi johtaa osallistavaan ja konsultoivaan johtamistyyliin, mikä myös kannustaa jatkuvaan parantamiseen ja johtaa suorituskyvyn paranemiseen (Bititci, Mendibil, Nudurupati, Garengo & Turner 2006).

Nilsson ym. (2011) tarkastelevat luvussa 2.1.2 esiteltyjä suorituskykymittareiden jaottelelu suhteessa konsernistrategiaan. On tulkittavissa, että taloudellisilla ja ei-taloudellisilla mittareilla voidaan nähdä olevan yhteyksiä parenting-teorian ohjaustyyliihin ja arvontuontikeinoihin. Kun liiketoimintayksiköt nähdään konsernissa toisistaan erotettuina ja autonomisina, niitä ohjataan pääasiassa taloudellisin, tilinpäätökseen kytköksissä olevien mittareiden avulla. Liiketoimintayksiköitä arvioidaan sen osalta, pitääkö niitä laajentaa, pitää ennallaan vai myydä. (Nilsson ym. 2011, 115–116). Yksiköiden autonomia, vähäinen integraatio sekä taloudellisten mittareiden käyttö viittaavat taloudellisen ohjauksen parenting-tyyliin.

Kun konsernitason strategiana on yksiköiden integrointi ja hyötyjen tavoittelu yksiköiden yhteistyön avulla, konsernijohto on kiinnostunut tuntemaan ja ymmärtämään liiketoimintayksiköiden toimintaa. Tämä auttaa ohjaamaan yksiköitä yhteistyöhön toistensa kanssa. Liiketoimintayksikkö- ja operationaaliselle tasolle siirryttäessä käytettävät mittarit

sisältävät enenevässä määrin ei-taloudellisia, strategisia, pitkän aikavälin mittareita taloudellisten sijaan, koska näillä tasoilla on vastuu suoriutumista pitkällä aikavälillä. (mp.) Integrointi, pitkän aikavälin strategiset tavoitteet sekä konsernin hyvä tuntemus liiketoiminnasta viitannevat strategisen suunnittelun ohjaustyyliin. Strategisen ohjauksen parenting-tyylille sopiva mittaristo yhdistelee taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita, kuten se yhdistelee erilaisia arvonluontikeinojakin.

Parenting-teorian mukaan strategisen ohjaustyylin heikkoutena on tasapainon löytäminen strategisten ja taloudellisten tavoitteiden tavoittelussa. Ohjaustyylin tasapainottelua voidaan tarkastella Van der Kolkin, van Veen-Dirksin ja ter Bogtin (2020) tutkimuksen valossa. He tutkivat jännitteitä, joita kehittyi, kun johdon ohjauksen elementtejä käytetään yhdessä. Jännitteiden kompleksisuus syntyy siitä, kun ohjauskeinot täydentävät toisiaan ja toisaalta myös kilpailevat toistensa kanssa. Kuitenkin jännitteisten ohjauskeinojen käyttö voi olla tarpeen, kun käsitellään toisistaan poikkeavia vaatimuksia, joita organisaatiossa esiintyy. Johdon tehtävänä on tällöin tasapainottaa jännitteistä tilannetta. Jännitteiden olemassaolo voidaan käsittää ennemminkin paradoksina, jota halutaan ymmärtää kuin joko tai -ongelmana (van der Kolk ym. 2020.)

Tasapainon etsimiseen ja löytämiseen liittyvät myös Kolehmainen (2010), Melnykin ym. (2014) ja Kihnin (2007, 2008, 2010) tutkimukset, joita esittelen tämän luvun lopuksi. Kolehmainen (2010) tapaustutkimuksessa kohdeyritys toimi epävakaa ympäristössä, mikä johti siihen, että konserni- ja yksikötason mittarit pidettiin vakaina. Strategian muutokset ja dynamismi implementoitiin konserni- ja yksikötason mittareiden sijaan toimintasuunnitelmiin ja yksilötason mittareihin. Vastaavasti Melnykin ym. (2014) tutkimuksessa nopeasti muuttuvassa ympäristössä strategioita päivitettiin, mutta suorituskykymittarit ja ohjaus eivät muuttuneet. Melnyk ym. päätyvät ajatukseen, jossa suorituksen mittaamisen ja ohjauksen järjestelmiä voisi rakentaa sen pohjalta, että niillä on resilienssiä eli muutosjoustavuutta suhteessa nopeasti muuttuvaan ympäristöön. Eniten resilienssiä on järjestelmässä, jossa konsernijohdossa määritellään vain hyvin yleisellä tasolla sekä yksikön tavoitteet, että keinot saavuttaa ne. Tällöin suorituksen mittaaminen ja ohjaaminen on vähemmän keskittynyttä, mutta järjestelmä on joustava. (mt.)

Suomessa Kihn (2007, 2008, 2010) on tutkinut talousohjauksen yhteyksiä muihin ohjausmuotoihin konsernin ohjausjärjestelmässä. Kannattavuudella mitattuna menestynein ohjaustyyli painottaa kaikkia ohjausmuotoja ja ohjaustyyliä voi kuvata tiukaksi. Toiseksi ja kolmanneksi menestyneimmissä tyyliissä arvotetaan erittäin korkealle taloudellisia ja

korkealle ei-taloudellisia ohjauskeinoja. Huonoiten menestyneissä klustereissa ohjauskeinoja käytetään löysästi. (Kihn 2010.) Tulos varmentaa Kihnin aiempaa tutkimusta (2007), jonka mukaan taloudellisten ohjauskeinojen käyttö ennakoi lyhyen aikavälin kannattavuutta, mutta kuitenkin yhtäaikainen painotus sekä taloudelliseen että käyttäytymiseen vaikuttavaan ohjaukseen parantaa lyhyen aikavälin kannattavuutta enemmän, kuin keskittyminen pelkästään taloudellisiin ohjauskeinoihin (Kihn 2007). Taloudellisten ohjauskeinojen merkitys on suuri riippumatta konsernin maantieteellisestä hajaantuneisuudesta, päättävällä keskittyneisyydestä tai liiketoimintaympäristön koetusta vakaudesta (Kihn 2008).

Tässä luvussa käsiteltiin parenting-teoriaa, konsernijohtamisen ohjaustyyliä parenting-edun viitekehyksessä sekä aihealueeseen liittyviä aiempia tutkimuksia. Konsernin ja liiketoimintayksiköiden väliseen suhteeseen pohjautuvaa teoreettista taustaa vasten voidaan paremmin ymmärtää tutkimustehtävää ja erityisesti ensimmäistä tutkimuskysymystä konsernin ohjaustyylistä ja sen ilmenemismuodoista. Seuraavaksi tutkielman teoreettisen taustan tarkastelu kohdennetaan konsernitasolta liiketoimintayksikötasolle. Liiketoimintayksiköiden piirteiden ja kontekstin kuvailussa käytettävän elinkaarimallin ja kilpailustrategioiden luokittelun avulla avataan toisen tutkimuskysymyksen lähtökohtia. Tutkimuskysymys tarkastelee tutkimustavoitteen mukaisesti talouden laskentaratorttien soveltuvuutta yksiköiden strategisessa ohjauksessa. Soveltuvuutta käsitellään elinkaarimallin ja strategialuokittelujen luomassa kehyksessä.

2.3 Liiketoimintayksiköiden piirteiden kuvailu

2.3.1 Elinkaarimalli

Tässä tutkielmassa elinkaarimallin avulla jäsennetään ensin organisaation kontekstitekiäjiä keskenään erilaisissa liiketoimintayksiköissä. Seuraavaksi syvennyttään elinkaarimalleja hyödyntävään tutkimukseen. Millerin ja Friesenin (1984) organisaation elinkaarisen syntymä-, kasvu-, kypsyys-, elpymisen ja lamaantumisen vaiheisiin pohjautuvan luokittelun tarkoituksena on kuvata eroja eri kehitysvaiheissa olevien organisaatioiden kesken.

Moores ja Yuen (2001, 354) perustelevat elinkaarimallin valintaa johdon laskentajärjestelmän tutkimiseen ensiksikin sillä, että elinkaariteoria on saanut laajasti tukea organisaatiokäyttäytymisen tutkimuksen alalla. Sen käyttö johdon laskentajärjestelmän tutkimuksessa voi antaa vahvan teoreettisen perustan vuorovaikutussuhteiden selvittämisessä eri elinkaaren vaiheiden välillä. Toiseksi johdon laskentajärjestelmän piirteiden määrittäminen eri elinkaaren vaiheissa havainnollistaa laskentajärjestelmän sopeutumiskykyä. Kolmanneksi elinkaarimalli sopii kuvaamaan monilukuisia ympäristön ja organisaation välisiä vuorovaikutusmalleja sekä yrityksen sisäisiä piirteitä. Vastaavasti tässä tutkielmassa elinkaariteoriaa hyödynnetään avaamaan vuorovaikutussuhteita konsernin ja sen kahden eri elinkaaren vaiheessa olevan yksikön välillä, kuvaamaan konsernin keskitetyn laskentajärjestelmän sopeutumiskykyä eri elinkaaren vaiheissa olevien yksiköiden tarpeisiin ja yksiköiden liiketoimintaympäristön vaihtelevia tekijöitä.

Esittelen seuraavaksi Millerin ja Friesenin (1984) elinkaarimallia. Sen mukaan elinkaaren eri vaiheiden väliset eroavaisuudet syntyvät strategiaan, liiketoimintaympäristöön, organisaatorakenteeseen ja päätöksentekoon liittyvissä kysymyksissä. Elinkaarimallissa organisaation kehitys jaetaan viiteen vaiheeseen, joita ovat syntymä, kasvu, kypsyys, elpyminen ja lamaantuminen. Koska tutkielmassa elinkaarimallia käytetään jäsentämään pelkästään liiketoimintayksikön liiketoimintastrategiaa ja -ympäristöä, koko organisaatioon vaikuttavat organisaatorakenne ja päätöksenteko jätetään tarkastelussa vähemmälle.

Syntymävaiheessa yritys keskittyy jatkuvaan innovointiin ja toteuttaa strategiaa, joka palvelee kapeaa erikoisalaa. Pienen kokonsa ja vähäisen tunnettuutensa vuoksi se ei vielä haasta suurimpia kilpailijoitaan. Päätöksenteko on rohkeaa, koska jatkuva innovointi vaatii riskinottoa, jotta kilpailijat voitaisiin päihittää. (Miller & Friesen 1984, 1169–1170.)

Jotta päästäisiin mukaan uusille markkinoille, elinkaaren kasvuvaiheessa tuotelinjoja aletaan laajentaa ja tuotteiden kehitystyö on syntymävaihetta maltillisempaa. Kapeaa erikoisalaa palvelevasta strategiasta luovutaan ja uusia markkinoita segmentoidaan. Kilpailutilanne kiristyy ja markkinat ovat aiempaa hajanaisempia tuotevalikoiman kasvaessa. Tiedon kerääminen ja analysointi kilpailuympäristöstä, ja tuotekohtaisen taloudellisen suoriutumisen seuraaminen ovat tärkeitä toimenpiteitä kasvuvaiheessa. (mts. 1170–1171.)

Yrityksen kypsyysvaiheen strategiaa leimaa varovaisuus sekä kilpailijoiden ja niiden innovaatioiden seuraaminen. Omat innovaatiot, tuotemuutokset tai erilaistaminen on

vähäistä. Yritys keskittyy vakiintuneen ja rajoittuneen tuotelinjan ympärille rakennetun toiminnan tehokkuuden ja kannattavuuden parantamiseen sekä myyntivolyymien säilyttämiseen. Markkinat ovat yhtä hajanaiset kuin kasvuvaiheessa. Koska ne eivät kuitenkaan enää voi kasvaa ja kilpailu vakiintuneista asiakkaista on kovaa, markkinoiden tunnelma on vihamielinen. Tietoa aletaan prosessoida aktiivisemmin mm. kustannuslaskennan, budjetoinnin ja suoriutumisen mittaamisen keinoin, jotta tehokkuus ja tuottavuus säilyisivät voimakkaasti kilpailussa toimintaympäristössä. Tehokkuuden uskotaan korvaavan innovaatioita ja siksi otetaan käyttöön taloudellisia kontroleja. Päätöksenteon varovaisuus on tunnusomaista kypsyysvaiheessa. (mts. 1171–1172.)

Elinkaaren elpymisvaiheessa kypsyysvaiheen pysähtyneisyys päättyy ja uutta kasvua aletaan tavoitella tekemällä merkittäviä strategiamuutoksia. Kasvua tavoitellaan innovaatioiden ja monipuolistumisen avulla, minkä takia sivutuotteita ja palveluinnovaatioita on aiempia vaiheita enemmän päätuotelinjojen lisäksi. Monipuolistumisen myötä voidaan tehdä avauksia aivan uusille markkinoille. Markkinasegmentointi on tarkkaa ja tuotteita erilaistetaan sen mukaan. Monipuolistumisen strategian seurauksena toimintaympäristö on hajanainen, kun toimitaan jälleen uusilla, turbulenteilla, innovatiivisilla ja kilpailijoita houkuttelevilla markkinoilla. (mts. 1173–1174.)

Taantumavaiheessa yrityksellä ei ole erityistä strategiaa, vaan se reagoi markkinoilla ilmeneviin vastoinkäymisiin pysähtyneisyydellä. Innovaatioista säästetään ja vanhenevien tuotteiden myyntiä pidetään yllä kannattavuuden kustannuksella laskemalla hintoja. Resurssien säilyttäminen voi olla tärkeämpää kuin asiakkaiden tarpeisiin vastaaminen. Äärimmäisen varovaisen, haluttoman ja riskejä kammoavan päätöksentekotyylin perusteluja on vaikea löytää. (mts. 1173–1175.)

Elinkaarimalleja hyödyntävää empiiristä tutkimusta on johdon laskentatoimen alalta melko vähän. Sitä on kuitenkin hyödynnetty seuraavissa tutkimuksissa. Moores ja Yuen (2001) tutkivat johdon laskentajärjestelmän muodollisuutta organisaatioiden eri elinkaaren vaiheissa. Tutkijat huomasivat, että kasvuvaiheessa johdon laskentajärjestelmä oli muodollisimmillaan, mutta muodollisuus lieveni siirryttäessä kypsyysvaiheeseen. Laskentajärjestelmän muuttumista muodolliseksi selitetään sillä, kun toiminnot ja rakenne muuttuvat kasvun myötä monimutkaisiksi, olemassa oleva järjestelmä ei ole enää riittävä. Kypsyysvaiheessa vakauden kasvaessa järjestelmän muodollisuutta voidaan taas vähentää. (Moores & Yuen 2001.)

Granlundin ja Taipaleenmäen (2005) tapaustutkimus laskentajärjestelmistä hyödynsi myös elinkaariajattelua. Tutkimus toteutettiin nopeaa kasvua tavoittelevissa yrityksissä, jotka toimivat informaatio-, kommunikaatio- ja biotekniikan alalla. Mooresin ja Yuenin (2001) havaintoihin verrattuna Granlundin ja Taipaleenmäen tutkimustulokset ovat ristiiriitaisia. Johdon laskentajärjestelmien muodollisuuden vaihtelu ei saa täysin tukea, sillä jo syntymä- ja kasvuvaiheissa vaihtelu laskentajärjestelmissä on suurta. Tutkittavan toimialan yrityksissä ei myöskään ollut käytössä laajaa valikoimaa johdon laskentatoimen työkaluja tai laskentajärjestelmä olisi suuntautunut kasvuyrityksissä pitkälle aikavälille. Tulosten eroja selitetään eri elinkaarimallin käyttämisellä, mutta myös toimialojen välisillä eroilla. (Granlund & Taipaleenmäki 2005.) Toisessa kasvuyritykseen kohdistuvassa tapaustutkimuksessa analysoidaan muodollisen johdon laskentajärjestelmän suhdetta muihin kontroleihin, minkä avulla tarkastellaan johdon ohjausjärjestelmää pakettina. Tutkimustulokset osoittavat, että ohjauspaketin onnistuneisuus riippuu sisäisestä yhdenmukaisuudesta ensisijaisen ja muiden ohjaustyyppien välillä. (Sandelin 2008.)

Kvantitatiivisessa ohjausjärjestelmien tutkimuksessaan Auzair ja Langfield-Smith (2005) tarkastelevat elinkaaren vaiheen ja liiketoimintastrategian yhteyksiä palvelualoilla. He esittävät, että kypsät ja kustannusjohtamiseen suuntautuneet yritykset tuottavat palveluita, jotka on suunnattu suurelle asiakaskunnalle. Nämä yritykset myös painottavat ohjausjärjestelmässään byrokraattisia ohjausmuotoja. Byrokratia on toisaalta vähäisempää yrityksissä, jotka tarjoavat kohdennettua erikoispalvelua, ovat kasvuvaiheessa ja joiden strategiaa kuvaa palvelun erilaistaminen. Palveluprosessin luonne, elinkaaren vaihe ja liiketoimintastrategia vaikuttavat merkittävästi siihen, miten ohjausjärjestelmä on suunniteltu. (Auzair & Langfield-Smith 2005.) Su, Baird ja Schoch (2015) ovat puolestaan tutkineet elinkaaren vaikutusta ohjausjärjestelmän käytön muotoihin kun tarkastellaan organisaation suoriutumista. Diagnostisen käytön yhteys suoriutumiseen on positiivinen elpymisvaiheessa, mutta negatiivinen kypsyysvaiheessa. Interaktiivinen käyttö on positiivisesti yhteydessä organisaation suoritukseen kasvuvaiheessa ja negatiivisesti elpymisvaiheessa.

Antonio (Tony) Davila on sivunnut elinkaariajattelua ohjausjärjestelmien ja laskentajärjestelmien käyttöönottoon vaikuttavia tekijöitä kasvuyrityksiin keskittyneissä tutkimuksissaan. (Davila 2005; Davila & Foster 2005). Suomalaisyrityksistä kerätyn aineiston pohjalta on tehty tutkimusta toimintopohjaisen kustannuslaskennan käytöstä eri

elinkaaren vaiheissa olevissa organisaatioissa (Kallunki & Silvola 2008) sekä elinkaaren vaiheen ja pääomarahoituksen vaikutuksista johdon ohjausjärjestelmään (Silvola 2008).

2.3.2 Kilpailustrategioiden luokittelut

Milesin ja Snow'n kilpailustrategiat

Edellä tarkasteltiin strategian ja liiketoimintaympäristön kuvailua elinkaarimallien yhteydessä. Seuraavaksi käsitellään liiketoimintaympäristöä ja kilpailustrategioita täsmällisemmin kahden suositun strategialuokittelun kautta. Milesin ja Snow'n (1978, 5) strategialuokittelujen teoreettinen viitekehys kuvaa erilaisia käyttäytymismalleja, joita organisaatiot käyttävät sopeutuakseen ja muokatakseen liiketoimintaympäristöään. Milesin ja Snow'n luokittelussa yritykset jaetaan neljään ryhmään sen perusteella, miten ne suhtautuvat tuotteissa ja markkinoilla tapahtuviin muutoksiin.

Näistä *defender*-yrityksissä tuotemarkkina-alue on kapea ja vakaa ja yrityksen menestys riippuu siitä, että se puolustaa aggressiivisesti asemaansa kilpailijoita vastaan pyrkien palvelemaan kohdemarkkinoitaan mahdollisimman täydellisesti. Kun tuote ja markkinat ovat vakaat, yrityksessä kiinnitetään huomiota tuotannon kulujen vähentämiseen ja laadun parantamiseen, mistä syystä tuotevalikoima on rajattu tarkasti. Yritykset keskittyvät toimintojen tehokkuuteen, vakauteen ja kannattavuuteen. Defender-yritykset tavoittelevat kasvua tuntemalla asiakkaiden tarpeet läpikotaisin ja tunkeutumalla siten syvemmälle olemassa oleviin markkinoille. Kasvutavan takia kasvu on varovaista ja asteittaista (mts. 37–39.)

Päinvastoin kuin defender-organisaatioissa, *prospector*-yrityksen toimintaympäristö ei ole rajattu ja se kehittyy jatkuvasti. Ympäristöä ja trendejä tarkkaillaan liiketoimintamahdollisuuksien kartoittamiseksi. Prospectorit ovat muutoksen luoja toimialoillaan, mikä on niille myös kilpailuedun lähde. Kasvua tavoitellaan uusien markkinoiden ja tuotekehityksen avulla. Kasvu voi tapahtua pyrähdyksissä, sillä mahdollisuuksien etsintä on luonteeltaan epävarmaa, mutta onnistuessaan tulokset voivat realisoitua nopeasti ja olla vaikuttavia. Prospector-yrityksissä kiinnitetään huomiota tuoteinnovaatioihin ja joustavuuteen, etsitään aktiivisesti uusia liiketoimintamahdollisuuksia sekä tehdään säännöllisesti kokeiluja markkinoilla innovaatioilla. Innovaatioihin keskittyminen ja jatkuvassa

muutostilassa oleminen voi toisaalta tarkoittaa, että organisaatioiden toiminta ei ole tehokasta. (mts. 55–58.)

Analyser-yritykset pyrkivät tehokkuuteen samalla, kun seuraavat kilpailijoiden liikkeitä ja miten uusia tuotteita tai palveluita kannattaa tuoda markkinoille. *Reactor*-yrityksiltä puolestaan puuttuu strateginen suunta ja toiminnan muutoksia tehdään vain pakotettuna, reaktiivisesti. (mts. 29.) Strategisen johdon laskentatoimen tutkimuksessa Milesin ja Snow'n ryhmittelystä on hyödynnetty enimmäkseen defender- ja prospector -luokkia (ks. esim. Langfield-Smith 1997; Chenhall & Langfield-Smith 2007; Bedford, Malmi & Sandelin 2016). Tästä syystä analyser- ja reactor-luokkia ei käsitellä enempää.

Porterin kilpailustrategiat

Yrityksen kilpailustrategian määrittelyn lähtökohtana on Porterin (2004) strategialuokittelussa perusteellinen toimialan rakenneanalyysi, jonka tarkoituksena on suhteuttaa yritys ympäristöönsä. Rakenneanalyysissä selvitetään viiden kilpailuvoiman perustekijän vaikutusta alan pitkän aikavälin voittopotentiaaliin ja alan kannattavuuteen sekä kilpailun intensiivisyyteen.

Ensimmäinen kilpailuvoima, uusien tulokkaiden uhka, riippuu alalle pääsyn esteistä, esimerkiksi pääomavaatimuksista ja mittakaavaeduista, asiakasuskollisuudesta tai valtion sääntelypolitiikasta, sekä alalla jo toimivien yritysten mahdollisista reaktioista. Toinen kilpailuvoima on korvaavien tuotteiden uhka ja se tarkoittaa, voiko jokin toinen tuote ajaa samaa asiaa, kuin toimialan tuotos. Kolmanneksi asiakkaan vaikutusmahdollisuudet vaatia alhaisempia hintoja, korkeampaa laatua tai kilpailuttaa valmistajia riippuu markkina-tilanteesta ja tuotteen merkityksestä asiakkaalle. Vaikutusvaltaiset tavarantoimittajat voivat neljäntenä kilpailuvoimana nostaa hintojaan ja vaikuttaa tätä kautta yrityksen kannattavuuteen. Alalla toimivien yritysten välinen kilpailu on viimeinen Porterin kuvaamista kilpailuvoimista ja siihen vaikuttavat muiden muassa kilpailevien yritysten määrä ja erilaisuus, toimialan kasvuvauhti ja kiinteiden kustannusten osuus. (Porter 2004, 6–29.) Porterin (mts. 4) määritelmän mukaan kilpailustrategia tarkoittaa sellaisen aseman löytämistä toimialalla, jossa yritys voi parhaiten puolustautua kilpailuvoimia vastaan tai vaikuttaa niihin omaksi hyödykseen. Hän määrittelee kolme elinkelpoista yleisstrategiaa, joita käsitellään seuraavaksi.

Kustannusjohtamisen strategia perustuu alhaisemman kustannustason saavuttamiseen toiminnan eri alueilla verrattuna kilpailijoihin. Kustannusjohtajuuteen tähtääviä toimia

ovat esimerkiksi kustannusten kehityksen seuraaminen, marginaalisten asiakastilien välttäminen, kustannusten minimointi tutkimus- ja tuotekehitystyössä, huoltotoiminnassa, myynnissä tai mainonnassa. Kun kustannusjohtamisen strategiaa tarkastellaan suhteessa kilpailuvoimiin, alhaista kustannustasoa edellyttävät tekijät, kuten mittakaavaedun saavuttaminen, estävät uusien tulokkaiden pääsyä alalle. Alhaisella kustannustasolla saavutetaan edullinen asema suhteessa korvaaviin tuotteisiin ja se tarjoaa joustoa tavarantoimittajien hinnankorotuspaineita vastaan. Asiakkaat voivat vaatia alempia hintoja vain seuraavaksi tehokkaimpaan kilpailijaan nähden, ja kilpailijat menettävät voittonsa hintakilpailussa, samalla kun kustannusjohtajan toiminta on yhä kannattavaa. Kustannusjohtamisen strategiassa on keskeistä lisäksi suuret volyymit ja mittakaavaedut. Kustannusjohtajan aseman saavuttaminen vaatii suhteellisen korkean markkinaosuuden sekä tuotesuunnittelun ja valmistuksen yksinkertaisuutta, mikä mahdollistaa samantyyppisten tuotteiden laajan valikoiman kustannusten jakamiseksi ja kaikkein suurimpien asiakasryhmien palvelemisen volyymien saavuttamiseksi. Alhaisen kustannustason ylläpito vaatii suuria laiteinvestointeja ja alhaista hinnoittelua, sekä mahdollisten tappioiden sietoa markkinaosuuden rakentamisessa. (mts. 35–36.)

Differointistrategia perustuu ajatukselle, että yritys luo toimialalla jotain ainutlaatuista, joka voi liittyä tuotesuunnitteluun tai brändiin, teknologiaan, asiakaspalveluun, jälleenmyyntiverkoston tai johonkin muuhun uniikkiin ominaisuuteen. Ainutlaatuisuuteen perustuen yritys voi pyytää tuotteestaan korkeampaa hintaa. Toimialan rakenneanalyysin perustekijöihin suhteutettuna yritys voi eristäytyä toimialalla käytävästä kilpailusta. Tuotuskolliset asiakkaat eivät ole hintaherkkiä ja tuotteesta saatava lisämarginaali vähentää kustannusten alentamisen tarvetta. Nämä tekijät auttavat hallitsemaan tavarantoimittajien vaikutusvaltaa. Asiakasuskollisuus on myös uusien tulokkaiden esteenä ja toisaalta vertailukelpoisten vaihtoehtojen puuttuessa asiakkaiden vaikutusvalta on vähentynyt. Yrityksen pitää kuitenkin varautua korvaavien tuotteiden riskin varalta. Differointistrategian vaatimukset, kuten laaja tutkimustyö ja tuotesuunnittelu, korkealaatuiset raaka-aineet ja asiakkaiden syvä tuntemus on luonnostaan kallista, eivätkä kaikki halua tai pysty maksamaan korkeampaa hintaa, vaikka tiedostavat tuotteen erinomaisuuden. Ainutlaatuisuus ja siihen liitettävä tuotteen eksklusiivisuus eivät usein sovi yhteen korkean markkinaosuuden kanssa. (mts. 37–38.)

Kun kustannusjohtamisen ja differoinnin strategiat kohdistuvat koko toimialaan, *keskitymisstrategiat* suuntautuvat erityisen kohteen palvelemiseen tällä toimialalla. Kohde voi

olla tietty asiakasryhmä, tuotelinjan segmentti tai maantieteellinen alue. Keskittymisstrategian lähtökohtana on, että sen avulla voidaan palvella kapea-alaista kohdetta koko alaan keskittyviä kilpailijoita tehokkaammin. Yritys käyttää joko differointi- tai kustannusjohtamisen strategiaa tyydyttääkseen kapean markkinakohteen tarpeet. (mts. 38–40.)

Kilpailustrategioita hyödyntäviä empiirisiä tutkimuksia

Kun kilpailustrategialuokitteluja hyödyntäviä tutkimuksia suorituskyvyn mittaamisen saralla on vedetty yhteen, luokittelujen välillä on havaittu yhteyksiä ja niiden pohjalta on tehty joitakin yleisiä havaintoja. Defender- ja kustannusjohtamisen strategioita käytetään vakaisissa liiketoimintaympäristöissä, joissa panos - tuotto -suhde on tiedossa. Tavoitteet voidaan asettaa ja suoriutumista arvioida objektiivisesti. Prospector- ja differointistrategioita toteuttavien yritysten liiketoimintaympäristö näyttäytyy epävarmana. Niiden tavoitteet ovat pitkällä aikavälillä ja tavoitteenasetanta on epätarkkaa, minkä vuoksi subjektiivinen arviointi korostuu suoriutumisen tarkastelussa. (Langfield-Smith 1997; Chenhall & Langfield-Smith 2007.) Liiketoimintastrategioilla on siten myös vaikutus mittareiden valintaan, joilla yrityksen toimintaa seurataan. Kustannusjohtamisen strategiaa toteuttavia yrityksiä seurataan tilinpäätösraportointiin yhteydessä olevien mittareiden avulla, kun puolestaan differointistrategian toteuttaminen vaatii yksityiskohtaisempaa tietoa yksikön suoriutumisesta, jolloin taloudellisanalyttiset ja ei-rahamääräiset mittarit ovat tärkeitä. (Nilsson ym. 2011, 182).

Chenhallin ja Langfield-Smithin (1998) tutkimuksen aikanaan odottamaton tulos oli, että sekä differointi- että kustannusjohtamisen strategioiden, ohjauksen ja laskentatoimen käytänteiden väliset erot hälvenevät. Molemmissa strategialuokissa samantapaiset käytänteet arvioitiin hyödyllisiksi. Tutkijat selittävät tulosta sillä, että differointistrategiassa on otettava useita elementtejä huomioon ja se on siten monimutkainen. Kustannustehokkuutta korostavissa yrityksissä johdon tekniikoiden ja johdon laskentatoimen käytänteiden yhtensovittaminen näyttäytyy yhtä monimutkaiselta tehtävältä, joten strategisen suunnittelun tekniikat ovat hyödyllisiä. Myös perinteiset kustannuslaskenta ja budjetointi koettiin hyödyllisiksi strategiasta riippumatta. Budjetointi auttaa ymmärtämään toimintojen kustannusvaikutuksia molemmissa strategialuokissa, ja yhtä lailla kustannusten hallinta on tärkeää menestyvissä differointistrategiaa toteuttavissa yrityksissä. Johtamisen tekniikoista intergoinnin avulla saavutetaan differoinnin asiakaskeskeisyyttä, mutta integrointi auttaa myös kulujen vähentämisessä. Kustannusjohtamiseen liitetyt prosessien parantaminen ja tuotannon innovaatiot olivat merkityksellisiä menestyneissä

differentististrategiaa seuraavissa yrityksissä. (Chenhall & Langfield-Smith 1998.) Myös viimeaikaisessa tutkimuksessa strategisen johdon laskentatoimen tekniikoiden käyttö koettiin tärkeänä suurissa teollisuusyrityksissä, mutta yhteyttä strategialuokkiin ei löydetty (Cescon, Costantini & Grassetti 2019).

Yhtenä tutkimuksen suuntana vaikuttaa nykyään olevan ohjauksen käytänteiden yhdistämisen tarkastelu erilaisissa strategisissa yhteyksissä. Bedford ym. (2016) havaitsivat, että prospector- tai defender-luokkiin kuuluvat yritykset voivat menestyksellisesti yhdistää useilla eri tavoilla johdon ohjausmuotoja vaihtelevissa strategisissa tilanteissa. Tutkimuksessa tarkastellaan myös ohjauksen käytänteiden riippuvuutta toisistaan. Laskentatoimen kontrollit ovat laajasti käytössä molemmissa strategialuokissa. Useimpien kontrollien tehokas käyttö vaikuttaa riippuvan ensisijaisesti kontekstin yhteensopivuudesta kuin riippuvuudesta toisiinsa. (Bedford ym. 2016.) Adlerin (2011) tapaustutkimuksessa analysoitiin organisaatioiden strategiaa ja ohjausjärjestelmää, kun kustannusjohtamisen tai differentististrategian tuomat edut kovassa kilpailuympäristössä on kulutettu loppuun. Tässä tilanteessa ohjausjärjestelmässä korostuu interaktiivinen strategian suunnitteluprosessi, tiukka asiakassuuntautunut budjetointi, sekä ylipäättään organisaatiokulttuuri, joka korostaa työryhmien käyttöä ja yhteistyötä.

2.4 Teoreettisen viitekehyksen yhteenveto

Tutkimustehtävän ymmärtämisen kannalta on tärkeää esitellä strategisen johdon laskentatoimen tutkimusala ja ne osa-alueet, jotka ovat merkityksellisiä tämän tutkielman kannalta. Niitä ovat erityisesti ohjausjärjestelmien ja laskentajärjestelmien parissa tehty tutkimus suorituskyvyn johtamisen ja mittaamisen näkökulmasta. Strateginen johdon laskentatoimi määritellään tiedon tunnistamisesta, keräämisestä ja analysoinnista koostuvana toimintojen prosessina, jonka tarkoituksena on tukea johdon strategista päätöksentekoa ja organisaation suorituksen arviointia (Hoque 2006, 2). Strateginen laskentatoimi nähdään myös sosiaalisena prosessina, joka auttaa organisaation toimijoita ymmärtämään organisaation menneisyyttä, nykyisyyttä ja tulevaisuutta (Tillmann & Goddard 2008) sekä auttaa ymmärtämään ja ohjaamaan strategisten tavoitteiden tarkastelua luoden raamit toiminnalle (Jorgensen & Messner 2010). Tiivistäen strateginen johdon laskentatoimi ymmärretään tutkielmassa vuorovaikutuksellisenä erilaisten tilanteiden tulkintaa avustavana sosiaalisena prosessina, joka samalla myös luo toiminnalle sääntöjä.

Strategisen johdon laskentatoimen alaan kuuluu johdon ohjausjärjestelmien tutkimus. Johdon ohjausjärjestelmää lähestytään Malmin ja Brownin (2008) viitekehyksen avulla. Viitekehys auttaa jäsentämään tutkielman alaa, jossa tarkastellaan erityisesti suunnittelun, kyberneettisten ja hallinnollisten ohjauskeinojen yhteyksiä tutkimustavoitteiden lähtökohtiin.

Laskentajärjestelmä sisällytetään osaksi johdon ohjausjärjestelmää. Chenhallin (2003, 129), Emmanuelin ym. (1990, 97) ja Tillmannin ja Goddardin (2008) määritelmiin perustuen johdon laskentajärjestelmä ymmärretään tutkielmassa ohjauksen työkaluna, jossa laskentatoimen käytäntöjen ja systemaattisen raportoinnin tehtävänä on tukea tavoitteiden saavuttamista ja päätöksentekoa. Tutkielmassa keskitytään johdon laskentajärjestelmän rooliin osana suorituskyvyn johtamista ohjaamisen ja mittaamisen näkökulmasta. Suorituskyvyn johtamisessa ohjausjärjestelmän mekanismien tehtävänä on tukea strategiaprosessia ja jatkuvaa johtamista (Ferreira & Otley 2008, 264). Mittarit mahdollistavat kommunikaation mittaamisen kohteesta ja vaikuttavat päätöksentekoon eri vaihtoehtojen välillä (Nilsson ym. 2011, 178). Strategisessa mielessä suorituskykymittaristo sisältääkin taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita, joiden tarkoitus on operationalisoida strategisia tavoitteita (Franco-Santos ym. 2012), vaikka näkemystä haastavia tuloksia on esitetty erityisesti nopeasti muuttuvaa liiketoimintaympäristöä koskien (Melnik ym. 2014, Kolehmainen 2010).

Strategista johdon laskentatoimea, ohjaus- ja laskentajärjestelmää tarkastellaan osaltaan Gooldin ym. (1994) kehittämän parenting-teorian avulla, jonka tavoitteena on jäsentää konsernin ja sen alaisuudessa toimivien liiketoimintayksiköiden välisiä suhteita. Parenting-teoria on kehikko, jonka varassa tarkastellaan ensimmäistä tutkimuskysymystä konsernin ohjaustyylisiä ja sen ilmenemismuodoista erityisesti laskentajärjestelmän käytön kautta analysoituna.

Konsernijohtamisessa parenting-etua tavoitellaan erilaisin arvonaluonnin keinoin, joita ovat liiketoimintayksiköiden itsenäiseen päättäntävaltaan kannustava autonomia tai toisaalta arvoa pyritään luomaan lisäämällä yksiköiden välistä integraatiota. Palveluyksiköt liiketoimintayksiköiden tukena ja konsernin kehittämistoimenpiteet ovat myös konsernin keinovalikoimassa. (Goold ym. 1994.) Liiketoimintayksiköiden konserniohjausta kuvaa kolme parenting-tyyliä: Taloudellisen ohjauksen tyyliässä konserni asettaa tulostavoitteet ja budjetin, mutta yksikön strategiakysymykset eivät ole merkityksellisiä. Strategiseen suunnitteluun nojaavassa konserniohjaustyylissä sen sijaan painotetaan yrityksen

kokonaisvaltaisia tavoitteita yhteistyössä yksiköiden kanssa. Strategisen ohjauksen tyyli yhdistää tiukan tulosvalvonnan strategisten tavoitteiden saavuttamiseen. (Goold & Campbell 1987; Goold ym. 1994.)

Viitekehyksen mukaan konsernijohdon ominaisuuksien ja liiketoiminnan erityispiirteiden tulisi myös olla yhteensopivia. Tämä tarkoittaa, että esimerkiksi ylimmän johdon käsitykset, konsernirakenne ja ohjausjärjestelmät ja konsernin ja yksikön välinen tehtävien jako sopii yhteen liiketoiminnan luonteen, sen kriittisten menestystekijöiden ja kehittämispotentiaalin kanssa. Liiketoimintaportfoliota määritettäessä puolestaan portfolioon suositellaan sisällytettävän liiketoiminnan ydinalueilla sijaitsevia yksiköitä. Tällöin ohjaustyyli ja liiketoiminta sopivat keskenään yhteen. (mt.)

Nilsson (2001) ja Virtanen (2005) ovat hyödyntäneet parenting-teoriaa laskentatoimen tutkimuksen alalla. Tutkimustulosten mukaan konsernijohto pitää tärkeänä sopeuttaa johdon ohjausjärjestelmä organisaation joka tasolla kunkin tason tilanteeseen. Konsernit pyrkivät kuitenkin todennäköisesti kauaskantoiseen standardointiin negatiivisista taloudellisista seurauksista huolimatta. Nilssonin tutkimissa konserneissa ohjausfilosofia sallii yhtäaikaisen yhdenmukaisuuden ja toisaalta sopeuttamisen konserni- ja liiketoimintatasoilla. (Nilsson 2000, 110.) Virtanen huomasi, että luokittelu ohjaustyylin ja ohjausjärjestelmän käytön mukaan on yleistettävissä ja että toimintaympäristön muutokset selittivät tutkitussa konsernissa konserniohjauksen kehityssuuntia. Perinteinen taloudellinen ohjaus yhdistyi ohjausjärjestelmien diagnostiseen käyttöön, moderni ohjaus puolestaan on strategista ja ohjausjärjestelmien käyttö interaktiivista. (Virtanen 2005, 36.)

Toinen tutkimuskysymys kohdistuu yksiköiden ja konsernin suhteen käsittelyn jälkeen tarkemmin liiketoimintayksiköihin. Tutkimuskysymys tarkastelee, miten konsernin keskitetty johdon laskentajärjestelmä soveltuu kahden erilaisen liiketoimintayksikön strategiseen ohjaukseen. Liiketoimintayksiköiden tilannetta tarkastellessa yhdistetään sekä elinkaariajattelua että kilpailustrategialuokitteluun perustuvaa empiiristä tutkimusta. Elinkaariteoriaa sovelletaan konsernin ja eri elinkaaren vaiheissa olevien liiketoimintayksiköiden vuorovaikutuksen, liiketoimintayksiköiden toimintaympäristön havainnollistamiseen ja konsernin laskentajärjestelmän soveltuvuuteen Mooresin ja Yuenin huomautamia elinkaariteorian hyötyjä soveltaen. (Moores & Yuen 2001, 354.) Elinkaarimallin avulla saadaan laajempi näkökulma liiketoimintayksiköiden tilanteesta kuin pelkkä liiketoimintastrategioiden luokitteluun pohjautuva kuvaaminen. Millerin ja Friesenin (1984) elinkaarimallissa organisaation kehitys jaetaan viiteen vaiheeseen, joita ovat syntymä,

kasvu, kypsyys, elpyminen ja lamaantuminen, ja kuvataan eri vaiheille tyypillisiä piirteitä liittyen mm. liiketoimintastrategioihin ja -ympäristöön.

Laskentatoimen tutkimuksessa elinkaarimallia on sovellettu johdon laskentajärjestelmän muodollisuuden tutkimuksessa eri elinkaaren vaiheissa (Moore & Yuen 2001), kasvuvaiheen laskentajärjestelmän muotoutumisen ymmärtämisessä (Granlund & Taipaleenmäki 2005), ohjausjärjestelmän byrokraattisuuden arvioinnissa (Auzair & Langfield-Smith 2005) ja elinkaaren ja ohjausjärjestelmän interaktiivisen ja diagnostisen käytön yhteyden selvittämiseksi organisaation suoritukseen (Su ym. 2015).

Yksityiskohtaisemman kuvauksen saamiseksi liiketoimintayksiköiden strategian ja laskentajärjestelmän yhteensopivuudesta käsitellään strategialuokittelujen pohjalta tehtyjä tutkimuksia. Miles ja Snow (1978) luokittelevat yrityksiä sen perusteella, miten ne suhtautuvat tuotteissa ja markkinoilla tapahtuviin muutoksiin. Näistä defender-yrityksissä tuotemarkkina-alue on kutistunut ja hintakilpailu on kovaa. Yritykset keskittyvät toimintojen tehokkuuteen, vakauteen ja kannattavuuteen. Prospector-yritykset kiinnittävät huomiota tuoteinnovaatioihin ja joustavuuteen, etsivät aktiivisesti uusia liiketoimintamahdollisuuksia sekä tekevät säännöllisesti kokeiluja markkinoilla innovaatioillaan. Toinen tunnettu luokittelu on Porterin (2004) malli, jossa yrityksen tuotteiden kilpailustrategia valitaan toimialan rakenneanalyysin pohjalta. Kilpailuetua differointistrategialla tavoittelevien yritysten tuotteet ovat ainutlaatuisia laatuominaisuuksiltaan ja brändiltään, minkä vuoksi tuotteista voidaan periä korkeaa hintaa. Kustannusjohtamisen strategia perustuu kilpailijoita alhaisempiin tuotekustannuksiin, ja kilpailijoita edullisemmilla tuotteilla tavoitellaan suurta markkinaosuutta. (Porter 2004.)

3 TUTKIMUSMENETELMÄT JA KOHDEORGANISAA- TIO

3.1 Tapaustutkimus laadullisena tutkimusmenetelmänä

Tutkielma toteutetaan laadullisena tapaus- eli casetutkimuksena. Yin (2018) kuvaa kirjansa esipuheessa tapaustutkimusta kolmen toisiinsa liittyvän osan sarjana, trilogiana. Tapaustutkimus on ensinnäkin tapa tehdä tutkimusta. Tapaustutkimus ymmärretään tutkielmassa tiedonhankinnan strategiana tai runkona, jonka avulla tutkimusnäyttöä luodaan. Toiseksi se on tutkimusmetodi, jolla tapaustutkimusta tehdään. Tapaustutkimukseen liitetään runsaasti aineistolähteitä rikkaan kuvauksen tuottamiseksi kohteestaan, mikä tutkielman osalta tarkoittaa teemahaastattelujen ja dokumenttilähteiden käyttöä aineistonhankinnassa. Kolmanneksi tapaustutkimukseen kuuluu itse tapaus tai tapaukset. Tapaustutkimuksessa ”tapaus” on nimenomainen kiinnostuksen kohde, ja ellei sitä tunnisteta ja määritellä, on mahdotonta erottaa tapaustutkimus muista tiedonhankinnan viitekehyksistä (Bell ym. 2019, 63).

Tapaus-käsitteen määrittely on keskeinen tapaustutkimuksen ongelma. Koskinen ym. (2005, 159) ohjeistavat hahmottamaan tapauksen pikemminkin tutkimusongelmaksi kuin lähtökohdaksi viitaten Harperiin (1992). Tutkielmassa tapaus jäsennetään toiminnallisena prosessina, jolloin tapaus on raportointiprosessi, jonka yhteydessä tietoa tuotetaan ja sitä hyödynnetään yksiköiden ja konsernin strategisessa ohjauksessa. Prosessiin osallistuvat valitut liiketoimintayksiköt, talousyksikkö palveluntuottajana sekä konsernin johto.

Staken (2003, 135) laadullisen tapaustutkimuksen määritelmässä olennaista on, että tapaustutkimusta määrittää kiinnostus yksilölliseen tapaukseen ja siihen, mitä tästä tapauksesta voidaan oppia. Tämä sopii laadullisen tutkimuksen määritelmään, jonka mukaan sen lähtökohtana on todellisen elämän kokonaisvaltainen kuvaaminen ja tavoitteena on löytää ja paljastaa uutta tietoa olemassa olevien väittämien vahvistamisen sijaan (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 157). Tutkielmassa tapaus valitaan Staken (2003) neuvoja noudattaen, koska tapaus on arvokas itsessään ja halutaan lisätä ymmärrystä tapauksen olennaisesta, todellisesta luonteesta. Tapaus voidaan valita myös sen välineellisen arvon vuoksi eli tapausta tutkitaan, koska se avaa näkökulmia tutkittavaan teemaan tai auttaa tekemään yleistyksiä. Tapaus on tällöin toissijaisessa ja tukevassa roolissa, auttaen

lisäämään ymmärrystä jostakin muusta. Kuitenkin rajat itsessään arvokkaan ja välineellisen tapaustutkimuksen välillä ovat epäselvät. Ennemminkin ne nähdään keksimisen ja oivaltamisen apuvälineinä. (Stake 1995, 136–38.)

Tapaustutkimuksen etuna on, että se korostaa tapauksen ainutlaatuisia piirteitä, tuo monimutkaisuuden tajua liiketaloustieteisiin ja auttaa ymmärtämään yrityksiä realistisesti ja kokonaisvaltaisesti ympäristössään (Koskinen ym. 2005, 156; Bell ym. 2019, 64). Laskentatoimen alalla tämä tarkoittaa muun muassa olemassa olevien tai uusien käytänteiden ja niiden taustalla vaikuttavien tekijöiden kuvaamista käytännön ympäristössä (Ryan, Scapens & Theobald 2003, 143). Tapaustutkimus auttaa kuvaamaan johdon ohjauksen prosesseja, niiden vaikutuksia ihmisiin, yksilöiden välisiä eroja tai näkökulmien vaihtelua reaali maailman käytännöistä (Adams ym. 2018, 486). Strategisen johdon laskentatoimen tutkimuksessa tapaustutkimuksen vahvuus on Langfield-Smithin (1997, 221) mukaan siinä, että se soveltuu tarkastelemaan johdon ohjausjärjestelmän ja strategian vuorovaikutusta, eikä niinkään ohjausjärjestelmän, strategian ja muiden muuttujien välinen yhteensopivuutta.

Edellä mainittujen tapaustutkimuksen etujen hyödyntämistä tavoitellaan myös tässä tutkielmassa. Tutkielmassa tarkastellaan ohjausjärjestelmää strategisen ja talouden laskentajärjestelmän kautta, jossa laskentajärjestelmä on kytkettynä toisaalta parenting-edun tavoitteluun osana konsernin ohjausta, toisaalta sillä voi olla rooli yksiköiden strategisessa ohjauksessa kilpailustrategian tukijana. Tätä eri tasojen vuorovaikutusta tarkastellaan konsernissa eri asemissa työskentelevien yksilöiden näkökulmien kautta avautuvasta näkymästä.

Kontekstilla on suuri merkitys tapaustutkimuksessa. Tapaustutkimus sopii käytettäväksi erityisesti kun, ilmiön ja kontekstin rajat eivät ole ilmeisiä (Yin 2018, 15). Myös Staken (2003, 135) mukaan aina ei olekaan helppoa sanoa, missä tapaus päättyy ja ympäristö alkaa. Jotkin piirteet kuuluvat rajatun tapauksen sisäpuolelle, jotkin piirteet ulkopuolelle. Jotkin piirteet ovat merkityksellisiä osana kontekstia. Rajaus ja havaitut kaavat käyttäytymisessä auttavat Staken mukaan tarkentamaan tapausta. Aiemmin luvussa 1.2 tutkielmaan tehtiin useita rajauksia, joilla tutkittavan tapauksen ääri viivoja voidaan selventää kuitenkin unohtamatta, että ulkopuolelle rajatut, organisaation sisäisen kontekstin seikat voivat silti vaikuttaa tapauksena olevaan laskentajärjestelmän prosessiin. Tapaus tarkentuu edelleen, kun tutkielman empiirisissä tuloksissa esitellään laskentaprosessissa

havaittuja kaavoja. Lisäksi liiketoimintayksiköiden kuvaus kilpailustrategioiden ja elinkaaren vaiheiden viitekehyksessä hahmottaa tapausta kontekstissaan.

Yin kuvaa, kuinka tapausta voidaan lähestyä myös luokittelujen kautta. Tapaustutkimusta jaotellaan sen mukaan, onko kyseessä yhden tapauksen tutkimus vai monitapaustutkimus. Jos tapaus rajoittuu yhteen organisaatioon, kyseessä on yhden tapauksen tutkimus. Tutkimuksen perustyyppi on tällöin holistinen tapaustutkimus, joka tarkastelee tutkimuskohteen yleistä luonnetta. Tapauksen yleisen luonteen tarkastelu johtaa valintoihin teoreettisesta viitekehystä, kun käytettävän teorian pitäisi tällöin olla myös luonteeltaan holistinen. (Yin 2018, 49, 51–52.)

Yhtä tapausta tarkasteltaessa huomioidaan lisäksi, onko tutkittavalla tapauksella alayksiköitä, eli upotettuja analyysin kohteita. (Yin 2018, 51–52) Koskinen ym. (2005, 161) muotoilevat Yinin käsitteistöä upotetuista yksiköistä siten, että niillä viitataan tilanteeseen, jossa tutkitaan prosessin lisäksi esimerkiksi työntekijöiden suhdetta prosessiin. Tällöin tutkimusasetelmalta edellytetään kahdentasoisten tapahtumien tutkimista ja suhteuttamista toisiinsa. Yinin (2018, 54) mukaan alayksiköiden etuna on, että ne lisäävät analyysin mahdollisuuksia ja edistävät näkökulmien löytymistä yhteen tapaukseen. Tässä tutkielmassa tapaukseen sisältyy upotettuja alayksiköitä, sillä aineistoa kerätään sekä konsernitasolta että sen eri yksiköistä. Tutkielmassa käytettävä parenting-teoria sopii alayksiköitä sisältävään asetelmaan, sillä se kuvaa organisaation eri tasojen välistä suhdetta.

3.2 Aineiston keruun metodit, käsittely ja analysointi

Useat aineistolähteet täydentävät toisiaan ja hyvässä tapaustutkimuksessa käytetään mahdollisimman monia lähteitä. Useiden aineistolähteiden käyttö on yhteydessä tapaustutkimuksen tekemisen juurisyyhyn, eli syvällisen tiedon keräämiseen reaali maailman kontekstissa. Jotta tähän päästäisiin, on välttämätöntä kerätä erilaista relevanttia aineistomateriaalia useista lähteistä. (Yin 2018, 113, 127–128.) Yleisimpiä laadullisen tapaustutkimuksen aineistolähteitä lienevät haastattelut sekä kirjalliset dokumentit (Koskinen ym. 2005, 157), jotka muodostavat myös tämän tutkielman aineiston. Seuraavaksi tarkastellaan teemahaastattelua aineiston pääasiallisena lähteenä, kuvataan haastattelujen

toteuttamista, haastatteluaineiston analysointia ja tutkimuseettisiä periaatteita ja toimenpiteitä. Lopuksi käsitellään lyhyesti kirjallisten aineistojen roolia ja keruuta tutkielman kannalta.

Laadullisessa tapaustutkimuksessa selvitetään ja esitetään tapauksesta olemassa olevia useita näkökulmia. Haastattelu on pääkeino tähän. (Stake 1995, 64.) Tutkielmassa haastattelut toteutettiin puolistrukturoituina teemahaastatteluina. Teemahaastattelussa keskustelu kohdennetaan tiettyihin aihealueisiin eli teemoihin. Yksityiskohtaisten kysymysten sijaan haastattelu etenee tiettyjen keskeisten teemojen varassa, mikä tuo tutkittavien äänen kuuluviin. Metodologisella tasolla teemahaastattelu siten ottaa huomioon sen, että ihmisten tulkinnat asioista ja heidän asioille antamansa merkitykset ovat keskeisiä ja että merkitykset syntyvät vuorovaikutuksessa. (Hirsjärvi & Hurme 2011, 47–48). Puolistrukturoitu tai teemahaastattelu sopiikin ihmisten asioille antamien merkitysten ja tulkintojen keräämiseksi. Haastateltava voi vastata kysymyksiin omin sanoin ja kysymysten järjestyksestä voidaan poiketa. (Koskinen ym. 2005, 104–106.)

Teemahaastattelussa etukäteen valitut teemat perustuvat tutkimuksen viitekehykseen ja niiden avulla pyritään löytämään merkityksellisiä vastauksia tutkimusongelmaan tutkimuksen tavoitteiden mukaisesti (Tuomi & Sarajärvi 2018, 88). Hirsjärvi ja Hurme (2011) kuvaavat teemahaastattelun tasapainottelua jouston ja suunnitelmallisuuden välillä. Teemahaastattelussa ei laadita yksityiskohtaista kysymysluetteloa, vaan haastattelurunko sisältää luettelonomaisia ja pelkistettyjä teema-alueita, joista keskustellaan ja tehdään haastattelutilanteessa tarkentavia kysymyksiä. Teema-alueiden tulisi olla väljiä, jotta tutkittavan ilmiön moninaisuus voi paljastua mahdollisimman hyvin. On myös jätävä tarpeeksi liikkumavaraa joustavien tilanneratkaisujen tekoon, kun keskustelussa haastateltavan kertomasta avautuu uusia, merkityksellisiä suuntia. Toisaalta teema-alueita ja kysymysmuotoja on suositeltavaa valmistella pitkälle, jotta turvataan tarvittavan tiedon saanti ja keskustelu kohdistuu oikeisiin ja keskeisiin asioihin. Valmiit kysymykset voivat auttaa sujuvoittamaan haastattelutilannetta. (Hirsjärvi & Hurme 2011, 66–67, 103.)

Tutkielman teoriataustan pohjalta koottiin teema-alueittain jaoteltu haastattelurunko. Eri organisaation tasojen näkökulmiin ja laskentaprosessin useaan vaiheeseen liittyvän aiheen takia teemarungosta muodostui varsin laaja. Laajasta rungosta poimittiin teemat haastateltavan mukaan ja kysymyksiä räätälöitiin haastateltavaa varten. Suppea runko teemoista lähetettiin haastateltavalle etukäteen tutustuttavaksi. Laajempi teemarunko kysymyksineen tehtiin haastattelijan käyttöön. Toimintatapa toistui jokaisen haastateltavan

osalta. Eri organisaatiotasot ja laskentaprosessin vaiheet sisältävä teemarunko esimerkkikysymyksineen on esitetty liitteessä 1.

Haastattelut toteutettiin alkukevällä 2022 yrityksen voimassa olevan koronaohjeistukseen nojaten Teams-videotapaamisina, jotka tallennettiin. Etäyhteyksin tehdyt haastattelut mahdollistivat terveysturvallisuuden takaamisen pandemiatilanteessa kuitenkin säilyttäen mahdollisuuden kasvokkain tapahtuvaan vuorovaikutukseen. Teams-haastattelun rajoitteena oli ajoittaiset vaihtelut yhteyden laadussa. Jokaisen haastattelun jälkeen aineisto purettiin tekstiksi ennen uutta haastattelua. Aineistolle tehtiin alustavaa analyysia nousevien teemojen havaitsemiseksi, jotka voitaisiin ottaa mukaan keskusteluun tulevissa haastatteluissa (ks. esim. Bell ym. 2019, 446). Kaikki haastattelut litteroitiin sanasta sanaan. Tutkielman empiirisiä tuloksia esiteltäessä suorista lainauksista on poistettu täytesanoja lukemisen sujuvoittamiseksi.

Haastatteluaineiston analyysissä ja tulkinnassa seurataan pääosin Hirsjärven ja Hurmeen (2011, 143–144) kuvaamaa prosessia. Haastattelujen jälkeen litteroidun aineiston analyysi aloitettiin purkamalla haastatteluaineisto teema-alueisiin. Teemoittelu korostaa, mitä kustakin temasta on aineistossa sanottu. Siinä on kyse aineiston pilkkomisesta ja ryhmittelystä erilaisten aihepiirien mukaan ja se on siis eräänlaista aineiston luokittelua. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 105.) Luokittelu yksinkertaistaa ja tiivistää aineistoa ja ohjaa sen myöhempää tulkintaa (Hirsjärvi & Hurme 2011, 147). Tässä tutkielmassa haastattelurungon teema-alueet ohjasivat teemoittelua.

Seuraava Hirsjärven ja Hurmeen (2011, 149) esittämä analyysin vaihe on aineiston yhdistely, jossa teemojen välille löydetään samankaltaisuuksia ja toisaalta vaihtelua ja poikkeavuuksia. Tutkielmassa tämä merkitsi jatkuvaa huomion pitämistä siinä, mistä asemasta käsin haastateltava katsoo tutkittavaa tapausta, kun teemojen sisällä etsittiin yhtäläisyyksiä ja eroja haastateltavien kokemuksissa ja näkemyksissä. Analyysivaiheen kautta pyritään muodostamaan tutkittavasta ilmiöstä tulkinta, jossa sitä pyritään ymmärtämään syvällisemmin uudessa perspektiivissä ja ilmiö hahmotetaan teoreettisesti uudelleen. (Hirsjärvi & Hurme 2011, 143–144.) Tutkielmassa teemoittelu, yhdistely ja tulkinta ei ollut lineaarista, vaan analyysin eri vaiheiden välillä liikuttiin edestakaisin ja eteneminen kohti tulkintaa oli hyvin orgaanista.

Ennen haastattelujen toteuttamista tutkielmasta laadittiin tutkimustiedote ja opinnäytetyön tietosuojailmoitus haastateltavien informoimiseksi. Tutkimustiedotteessa kuvailtiin

osallistujille mm. tutkielman tarkoitusta, kulkua, tutkimusaineiston keräämistä, tietojen käsittelyn ja säilyttämisen luottamuksellisuutta sekä tutkimukseen osallistumisen vapaaehtoisuutta. Tietosuojailmoituksessa kuvailtiin tutkimusaineiston synnyttämän henkilötietorekisterin tietosisältö ja tietolähteet, henkilötietojen säilytysaika sekä rekisteröidyn oikeudet. Haastateltavilta pyydettiin eettinen suostumus ja lupa haastattelujen tallentamiseen. Suostumuslomake lähetettiin haastateltavalle tutustuttavaksi ja suostumus äänitettiin tallenteelle heti haastattelun aluksi. Käytännöt noudattavat Tampereen Korkeakoulu-yhteisön ohjeita, EU:n tietosuojaa-asetusta ja Suomen tietosuojalainsäädäntöä (Tampereen yliopisto, tutkimuksen tietosuojaa; EU 2016/679; Tietosuojalaki 2018/1050).

Toinen tutkielmassa käytetty aineiston lähde oli kohdeorganisaation tai siihen liittyvät kirjalliset aineistot. Kirjalliset lähteet voivat olla tutkimuskohteita, kun tarkastellaan esimerkiksi, miten yritysdocumentteja tuotetaan, tulkitaan ja miten niiden kautta suoritetaan organisaation keskeisiä prosesseja. Hallinto toimii dokumenttien avulla, niiden avulla jaetaan tietoa ja tehdään päätöksiä sekä kuvataan organisaatorakenteita ja -prosesseja, joita ne myös vastavuoroisesti pitävät yllä. (Koskinen ym. 2005, 130–131, 149.) Tapaustutkimuksessa yrityksen dokumentteja käytetään usein taustoittavana aineistona. Ne valottavat päätöksentekoa ja auttavat muiden tutkimusmenetelmien, kuten haastatteluiden käytössä. Dokumentteja voidaan tulkita eri tavoin ja haastatteluiden avulla voidaan tarkemmin selvittää, millaisia tulkintoja dokumenteista tehdään. (Bell ym. 2019, 505–506; Yin 2018, 115). Kirjallisen aineiston keruuta varten minulle järjestettiin käyttöoikeus kohdeorganisaation sähköisiin järjestelmiin, kuten organisaation taloushallinnon verkkoasemalle, erilaisin ohjelmistoihin ja intranettiin. Yksi haastatteluiden tarkoitus oli myös kartoittaa, onko konsernissa olemassa muita kirjallisia lähteitä, jotka olisivat merkityksellisiä tutkimuskysymysten kannalta.

3.3 Kohdeorganisaation ja aineiston esittely

Tutkielman kohdeorganisaatioksi valittiin suomalainen valmistavan teollisuuden alalla toimiva yritys, jonka alaisuudessa toimivat liiketoimintayksiköt A ja B. Organisaatiossa on tunnistettavissa kaksi toisiinsa rinnastettavaa, mutta erilaista liiketoimintayksikköä. Kohdeorganisaation koko on kuitenkin riittävän maltillinen, että aineiston kerääminen on toteutettavissa suhteessa opinnäytetyön laajuuteen ja tutkimuksen tavoitteisiin.

Liiketoimintayksiköt A ja B toimivat samalla toimialalla. Niiden valmistamat tuotteet ovat toistensa komplementteja, eli ne täydentävät toisiaan. Liiketoimintayksikkö A:n valmistama tuote tehdään solutuotantona ja se on käyttöhyödyke, jonka kuluttaja voi ajatella investointina omaan toimintaansa. Liiketoimintayksikkö B:n prosessituotantona valmistama tuote isoine eräkokoineen ja pitkin asetuksenvaihtoineen on puolestaan kulutushyödyke. Molemmilla liiketoimintayksiköillä on pitkä historia. Liiketoimintayksikkö B:n alainen toiminta oli kuitenkin risteyskohdassa noin kymmenen vuotta sitten, kun konekanta oli vanhentumassa ja harkittiin toiminnan jatkamista. Harkinnan seurauksena päätettiin jatkaa ja kehittää toimintaa, sillä sen nähtiin tukevan strategisesti yksikön A toimintaa. Konsernin kehittämistoimenpiteenä toteutettiin organisaatiouudistus, jossa yksikkö B irrotettiin omaksi liiketoiminnakseen. Tällä haluttiin varmistaa, että yksikkö alkaa aidosti kehittyä, eikä jäisi kooltaan suuremman A:n varjoon.

Kohdeyrityksessä keskusteltiin tutkielman kannalta avainasemassa olevien haastateltavien kanssa kokeilevasti alkusyksystä 2021. Esihaastattelujen tarkoituksena oli Hirsjärveä ja Hurmetta (2011, 59) mukailten kartoittaa ja testata tutkimusaihetta sekä auttaa sopivan teoreettisen viitekehyksen valinnassa ja tutkimuksen suuntaamisessa. Lopulta haastateltavat valittiin siten, että huolellisesti rajatun, tutkittavan prosessin kannalta kaikki sen parissa kiinteästi kohdeorganisaatiossa työskentelevät henkilöt haastatellaan. Varsinaiset tutkimushaastattelut toteutettiin alkukeväällä 2022. Tutkielmaa varten tehtiin yhteensä 6 haastattelua, joiden yhteenlaskettu kesto oli 7 tuntia 33 minuuttia. Taulukossa 1 on kerrottu haastattelujen tarkat, olennaiset taustatiedot.

Tutkielmaan valitut haastateltavat voidaan jakaa kursorisesti ryhmiin sen mukaan, millainen asema heillä on raportointiprosessissa ja organisaatorakenteessa. Ensimmäisessä ryhmässä ovat liiketoimintayksiköiden johtajat. He ovat vastuussa yksiköidensä tuotannosta ja myynnistä, vaikkakin osa myyntitoiminnoista kuuluu muiden tulosyksiköiden tehtäviin. Liiketoimintayksiköiden johtajat raportoivat toimitusjohtajalle ja he kuuluvat konsernin johtoryhmään, minkä kautta voidaan tarkastella konserniohjauksen ja yksikön välistä vuorovaikutusta. Suuremman liiketoimintayksikkö A:n johtaja on ollut konsernin palveluksessa muutaman vuoden ja hänellä on pitkää johtajakokemusta muista yrityksistä. Pienemmän liiketoimintayksikkö B:n johtaja on ollut nykyisessä tehtävässään muutamana vuoden. Hän on aiemmin työskennellyt konsernin palveluksessa tuotannon ja tuotesuunnittelun eri tehtävissä.

TAULUKKO 1. Tutkielman haastattelut

<i>Työtehtävä</i>	<i>Organisaatiotaso</i>	<i>Päivämäärä</i>	<i>Haastattelun kesto</i>
Toimitusjohtaja	Konserni	22.2.2022	50 min
Talusojohtaja	Konsernin talousyksikkö	2.2.2022	84 min
Business Controller X	Konsernin talousyksikkö	1.2.2022	71 min
Business Controller Y	Konsernin talousyksikkö	25.1.2022	75 min
Johtaja A	Liiketoimintayksikkö A	26.1.2022	96 min
Johtaja B	Liiketoimintayksikkö B	19.1.2022	77 min
6 haastateltavaa		<i>Yhteensä</i>	453 min (ka. 76 min)

Toiseen ryhmään kuuluvat talousyksikön business controllerit ja talusojohtaja. Controllerien haastattelujen tarkoituksena oli selvittää raportointiprosessin kulku, kuulla heidän näkemyksiään raportoinnin toteuttamisesta ja tällä tavoin taustoittaa liiketoimintayksiköiden johtajien haastatteluja ja talousraportoinnin kontekstia sekä yksikkö- että konsernitason. Controller-ryhmään kuuluu kaksi henkilöä, jotka molemmat ovat olleet konsernin palveluksessa useita vuosia. Tuotanto painottuu Business Controller X:n työnkuvassa: siihen kuuluu molempien liiketoimintayksiköiden sisäinen raportointi, tuotekustannuslaskenta, tuotannon investointien koordinointi sekä hän on mukana yksiköiden erilaisissa projekteissa. Business Controller Y:n tutkielman kannalta olennaisiin työtehtäviin kuuluu konsernin ja yksiköiden strategia- ja budjetoitintaprosessin hallinta talousyksikön tehtävien osalta sekä tulosyksikkölaskenta. Hän vastaa myös raportoinnista sekä strategia- ja budjettilaskelmien toimittamisesta emokonsernille sen haluamassa muodossa. Business controllerit työskentelevät talusojohtajan alaisuudessa. Talusojohtajan toimenkuvan kuuluvat konsernin talous-, IT- ja varastointitoimintojen johtaminen sekä lakiasiat. Hän on työskennellyt konsernissa hieman yli vuoden ajan. Hän on aiemmin yhteensä noin 15 vuoden ajan työskennellyt talusojohtajana muissa yrityksissä. Talusojohtaja vastaa toimitusjohtajalle sekä näkemyksensä mukaan ”epäsuorasti, tavallaan emokonserniin”.

Kolmanteen, konsernin ylintä johtoa edustavaan ryhmään kuuluu toimitusjohtaja. Hän kuvaa itseään perinteiseksi ja kuitenkin ajassa eläväksi ja uudistamaan kykeneväksi

toimitusjohtajaksi. Hänellä on pitkä kokemus johtotehtävistä ja hän on toiminut nykyisessä tehtävässään yli 15 vuotta.

Tutkimusaineistoon sisältyi myös kirjallisia dokumentteja. Kohdeorganisaation ylimmän ja yksiköiden johdon käytössä olevia sisäisiä, tutkimusaineistoon sisällytettäviä dokumentteja olivat mm. avaintunnuslukuraportit, yksikkötuloslaskelmat, yksiköiden esitykset johtoryhmässä ja omassa ohjausryhmässään. Niiden avulla seurataan liiketoimintayksikön toimintaa erilaisin taloudellisin ja ei-taloudellisin mittarein eri pituisilla ajanjaksoilla. Merkittävä aineistolähde oli johtoryhmän strategiatyössä syntynyt dokumentti, jossa kuvataan konsernin ja yksiköiden strategia. Lisäksi toissijaisina lähteinä on käytetty kohdeorganisaation intrassa julkaistuja kuvauksia organisaatorakenteesta, organisaation ja yksiköiden strategiasta sekä organisaatiosta kertovaa julkista aineistoa, mm. tilinpäätöksiä ja lehtiartikkeleita.

Liiketoimintasalaisuuksien ja haastateltavien anonymiteetin säilyttämisen vuoksi tutkimuseettiset kysymykset liittyen aineiston hankintaan ja tietosuojaan ovat tässä tutkimuksessa erittäin merkityksellisiä. Yrityksen nimeä tai toimialaa ei tutkimuksessa kerrota.

4 TUTKIELMAN EMPIIRISET TULOKSET

Tutkielman neljännessä luvussa tarkastellaan tapaustutkimusaineistoa analysoimalla saatuja tutkimustuloksia. Tulokset on ryhmitelty tutkimuskysymyksittäin kolmeen alaluokkaan. Ensimmäinen tutkimuskysymys tarkastelee laskentajärjestelmän käytön kautta konsernin ohjaustyyliä ja miten se ilmenee liiketoimintayksiköiden ja konsernin vuorovaikutuksessa. Ohjaustyyliä tarkastellaan aluksi yleisesti konsernin rakenteen ja laskentajärjestelmän piirteitä analysoiden. Sen jälkeen selvitetään talousraporttien sisältöä ja niiden käyttöä yksiköiden ja konsernin vuorovaikutuksessa, erityisesti erilaisissa säännöllisissä tapaamisissa.

Seuraavaksi ohjaustyyliä analysoidaan sen perusteella, koetaanko konsernijohdon ohjaustyylin vaihtelevan eri liiketoimintayksiköissä. Ohjaustyylin vaihtelua tutkitaan tarkastelemalla yksiköiden välisiä eroja niiden aseman ja päätöksenteon suhteen sekä selvittämällä, miten strateginen suunnitteluprosessi yksiköissä koetaan. Näiden rinnalla huomioidaan, millainen näkemys konsernin johdolla on roolistaan eri yksiköiden ohjauksessa ja tarkastellaan mitä vaikutuksia koettuun ohjaustyyliin voi olla sillä olettamuksella, että toinen liiketoimintayksikkö on siirtymässä kohti konsernin ydinliiketoiminta-alueita.

Toisen tutkimuskysymyksen tavoitteena on tarkastella, miten laskentajärjestelmän tuottama tieto soveltuu liiketoimintayksiköiden strategiseen ohjaukseen. Soveltuvuutta käsitellään avainhenkilöiden kokemusten ja tulkintojen kautta. Analyysin lähtökohtana on yksiköiden kokemukset konsernin mahdollisuuksista luoda arvoa laskentajärjestelmän talouden laskentatiedon avulla. Ymmärtämisen tueksi tarkastellaan tutkimuskohteeksi valittujen liiketoimintayksiköiden ulkoista toimintaympäristöä ja kilpailustrategiaa, joita käsitellään lisäksi elinkaariajattelun viitekehysessä. Tämän jälkeen käsitellään liiketoimintayksiköiden johdon sekä myös konsernijohdon kokemuksia laskentatiedon käytöstä ja tiedon soveltuvuudesta.

4.1 Konsernin ohjaustyylinä strateginen ohjaus

4.1.1 Autonomia- ja integraatiovaikuttaminen tulosityksikkörakenteessa

2010-luvulla konsernissa toteutettiin organisaatiouudistus, jossa liiketoimintoja eriytettiin omiin tulosvastuullisiin liiketoimintayksiköihinsä. Nykyään tutkimuksen kohteina

olevien yksiköiden vastuualueeseen kuuluvat seuraavat liiketoiminnan eri prosessit: tuotanto, hinnoittelu, myynti, toimitukset ja asiakastyytyväisyys. Organisaatiouudistuksen tavoitteena oli selkiyttää vastuualueita ja kehittää liiketoimintoja. Voidaan todeta, että liiketoimintayksiköiden autonomiaa käytetään konsernijohdossa arvonaluonnin keinona, ja sen myös koetaan toimineen onnistuneesti. Konsernin toimitusjohtaja kuvaa tilannetta seuraavasti:

”Tällä liiketoiminta on saatu [yksikkö B] kehittymään todella hyvin, kun siellä on aina tietyt henkilöt. He keskittyy vaan, suunnittelee ja miettii, miten [yksikkö B] menestyy.”

Päätöksenteko koetaan itsenäisenä sekä vastuunjako ja tulosityksikkörakenne selkeinä myös yksiköiden sisällä.

”Että joo kyllä tulosvastuu on ihan selkeä ja jopa se kyky vaikuttaa siinä tulosvastuu mielessä niin no problem. Että kyllä se todellisuudessa sitten... Siellä tulee joitakin ristiriitoja joissain tilanteessa. Mutta lähtökohtaisesti, eihän niitä ole.”
(Johtaja, liiketoimintayksikkö A)

Konserniin kuuluu tulosityksiköiden ohella koko konsernin tarpeisiin keskitettyjä palveluyksiköitä, kuten talous ja IT, henkilöstöhallinto, laadunvarmistus sekä tutkimus ja tuotekehitys (T&K). Yhteisistä palveluyksiköistä toimintaa on integroitu tulosityksiköiden sisälle. Laatuyksikköön hallinnollisesti kuuluvia työntekijöitä työskentelee suoraan yksiköissä niille nimettyinä työntekijöinä. Samoin T&K:ssa on jonkin verran yksiköille nimettyjä henkilöresursseja. Konsernin yhteiseen talosityksikköön on keskitetty kaikkien liiketoiminta- ja tukiyksiköiden taloushallinnon palvelut. Toinen controllereista on allokoitu molempien liiketoimintayksiköiden tuotantoon.

Päivittäinen operatiivinen toiminta ja resurssien jako tulos- ja palveluyksiköiden kesken nähdään toimivana. Sen sijaan yksiköiden yhteisten projektien resurssien suunnittelussa ja jakamisessa nähdään puutteita sekä liiketoimintayksiköissä että taloushallinnossa.

”Mun mielestä se on meidän heikkous, että me ei me ei niihin projekteihin, meillä ei ole semmoista resurssien allokatioajattelua tai [--] täällä on selkeästi sellainen taipumus ottaa kunnianhimoisia tavoitteita ja ajatteleminen sitä, että onko meillä realistisia mahdollisuuksia tehdä niitä. Mutta sitten jos puhutaankin siitä, että lisätään vaikkapa tuotantoon koneita, jotka pitää ylläpitää, [--] [k]oska se on semmoista jatkuvaa kuormaa, josta meillä on hyvää dataa ja joihin meillä on prosessit ja toimintamallit olemassa. Niin niihin sitten taas mun mielestä aika hyvin osataan reagoida sillä tavalla. Että esimerkiksi tämän vuoden budjettia kun tehtiin, niin lisättiin ylläpidon, laiteylläpidon resursseja, koska me tiedetään, että nämä uudet

koneinvestoinnit mitä nyt tänä vuonna tehdään, niitä tulee lisäämään sitä työtä.”
(Talousjohtaja)

Konsernin johdossa haaste siis myös tunnistetaan. Siihen suhtaudutaan ymmärtäväisesti siltä kannalta, että vaikka tulos- ja palveluyksikkörakenne tulkitaan onnistuneeksi, yksiköiden yhteistyötä pitää edelleen kehittää:

”Että tällä hetkellä tuo toimintamalli on ollut ollut hyvä ja sillä on saavutettu oikeastaan se, mitä sillä on haluttukin saavuttaa. Nyt täytyy hioa sitten niitä rajapintoja. Tuotekehitys ehkä on yksi [*heikko yhteyden äänenlaatu*]. He kun kehittää tuotteita kaikille näille liiketoiminta-alueille, [--], että siinä on aina sitten tietysti jotain haasteita, että miten priorisoidaan, että [*heikko yhteyden äänenlaatu*] mutta aika hyvin on niissä pärjätty, mutta siihen on rajapinnat olemassa.” (Toimitusjohtaja)

Konsernin arvonluonnin keinojen käytössä on havaittavissa jännitteitä, kun autonomisten liiketoimintayksiköiden strategiset tavoitteet ja palveluyksiköiden käytettävissä olevat resurssit eivät kohtaa. Gooldin ym. (1994, 426–427) mukaan erilaisia arvonluontikeinoja yhdistelevän ohjauksen heikkoutena onkin strategisten ja taloudellisten tavoitteiden tasapainon löytäminen. Van der Kolkin ym. (2020) mukaan johdon tehtävänä on tasapainottaa jännitteitä ja luoda ymmärrystä siitä, että erilaisten ohjauskeinojen käytön odotetaan synnyttävän jännitteisiä tilanteita. Toimitusjohtajan lausunto edellä kuvastaa hänen ymmärtävää asennoitumistaan liiketoiminta- ja palveluyksiköiden yhteistyön haasteisiin.

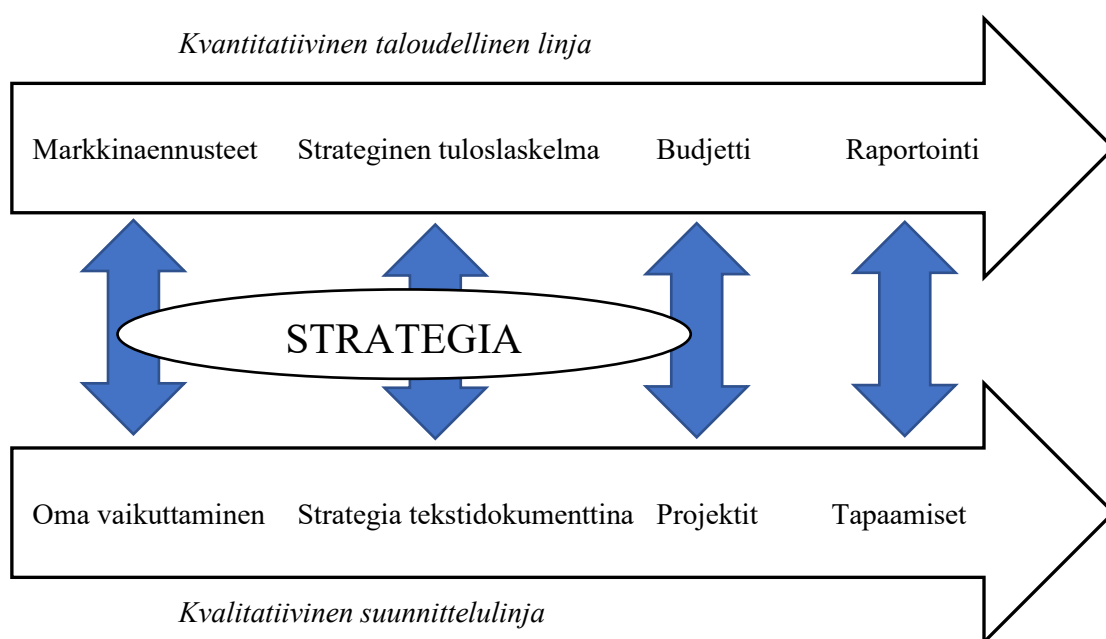
4.1.2 Keskitetty laskentajärjestelmä

Konsernin keskitetty talouden laskentajärjestelmä on implementoitu molempiin liiketoimintayksiköihin. Yksiköiden käytössä on yhteinen toiminnanohjausjärjestelmä, johon myös kirjanpito on integroitu. Konsernin talousyksikkö palvelee molempia liiketoimintayksiköitä. Kuviossa 4 on kuvattu konsernin keskitetty suunnittelu- ja valvontaprosessi, joka on samanlainen molemmissa yksiköissä³.

Suunnittelu- ja valvontaprosessi tulkitaan tutkielmassa kohdeorganisaation laskentajärjestelmän kuvauksena. Laskentajärjestelmä määriteltiin puolestaan ohjauksen työkaluksi tavoitteiden saavuttamiseksi ja strategisen päätöksenteon tueksi (Chenhall 2003, 129; Emmanuel ym. 1990, 97; Tillmann & Goddard 2008.) Kuitenkin Malmin ja Brownin

³ Kohdeorganisaation suunnittelu- ja valvontaprosessi toteutetaan osittain emokonsernin vaatimalla tavalla. Markkinakyselyihin perustuva strategia, budjetointi ja kuukausiraportointi toteutetaan emokonsernin vaatimuksesta ja emokonsernin formaatissa. Samoja käytänteitä sovelletaan ja hyödynnetään konsernin omaan käyttöön.

(2008, 291–292) ohjausjärjestelmän kuvauksessa pitkän aikavälin strateginen ja lyhyen aikavälin taktinen suunnittelu erotettiin taloudellisesta suunnittelusta, koska niiden välillä ei välttämättä ole yhteyttä. Kohdeorganisaation tapauksessa suunnittelu ja kyberneettiset ohjauskeinot nivoutuvat tiiviisti yhteen konsernin laskentajärjestelmässä. Konsernin pitkän ja lyhyen aikavälin suunnittelu on kytköksissä toiminnan taloudelliseen mitattavuuteen niin ikään pitkällä ja lyhyellä aikavälillä. Esimerkiksi strateginen tuloslaskelma ja budjetointi ovat yhteydessä strategisiin toiminnan suunnitelmiin.



KUVIO 4. Konsernin keskitetty suunnittelu- ja valvontaprosessi

Haastateltavien mukaan suunnittelu- ja valvontaprosessi alkaa maahantuojasiakkaille⁴ tehtävästä markkinakyselystä, jolla selvitetään tuotekohtaista odotettua menekkiä vuositasolla aina kolmeksi vuodeksi eteenpäin. Asiakaita pyydetään täyttämään taulukkomuotoinen menekkikysely ja heidän kanssaan keskustellaan heidän odotusarvoistaan. Lisäksi heidän näkemyksiään konserniin ja sen tuotteisiin liittyvistä vahvuuksista, heikkouksista, mahdollisuuksista ja uhkista maahantuojan markkina-alueilla pyritään kuulemaan ja myös haastamaan.

Suunnittelu- ja valvontaprosessin voidaan nähdä jakautuvan alusta lähtien rinnakkain kulkeviin ja kuitenkin jatkuvasti toisiinsa kytköksissä oleviin linjoihin. Ensimmäistä uraa, jolle strategiaprosessin volyympiperusteiset menekkikyselyt sisältyvät, nimetään

⁴ Maahantuojasiakkaat kuuluvat emokonserniin ja ovat kohdeorganisaation sisäisiä.

kvantitatiiviseksi taloudelliseksi linjaksi. Toinen ura on kvalitatiivinen suunnittelulinja, joka etsii vastauksia *miten*-kysymyksiin ja painottaa strategista ajattelua. Liiketoimintayksikkö B:n johtaja kuvailee strategiaprosessin alkuvaihetta ja sitä, miten kvantitatiivista talouslinjaa, lyhyttä aikahorisonttia ja subjektiivisia asiakasnäkemyksiä pyritään taapainottamaan kvalitatiivisen suunnittelulinjan puolella:

”[m]eillä on käytännössä kysely, missä nimikekohtaisesti kysellään meidän olemassa olevan sortimentin mukaisesti volyymeja ja sen lisäksi vielä uudet tuotteet ja vähän niinku tulevaisuuskontribuutio sillä uuden tuotteen sortimentilla, mikä me jaetaan meidän maahantuojan kanssa, niin millaista myyntikasvua he tämmöisellä niin kuin uskoo. [--].

Ja tässä on kyllä yksi semmoinen ongelma, että... Se on hirveän subjektiivinen ensinnäkin toi tieto mitä me saadaan, eli se käytännössä keskittyy muutamaan tai yhteen myyjään per maa käytännössä. Miten he näkee heidän myynnin kehittyvän. Ja sit tietysti siinä on se ongelma, että se on aika lyhytkatseista. [--]. Siellä ei välttämättä ole samanlaista semmoista strategista ajattelua meidän toiminnasta, kun meillä ehkä itsellä [--].

Tässä tulee sitten tietysti mukaan se, että me keskustellaan asiakkaiden kanssa, että onko tosiaan näin että, sanotaan näin niin kuin alhaisia lukuja tai jotain muuta ja se tietysti triggeröi semmoista positiivista vuorovaikutusta ja meidän asiakkaankin haastamista.”

Kun jatketaan pitkin kvantitatiivista taloudellista linjaa, kohdeorganisaatiossa markkina-kyselyistä saatavan menekkiennusteen pohjalta laaditaan strateginen tuloslaskelmaennuste kolmeksi vuodeksi eteenpäin. Kolmen vuoden rullaavan, kvantitatiivisen ja strategisen tuloslaskelman ensimmäisen vuoden tietoihin perustuen laaditaan budjetti. Vuosibudjetti jakaantuu edelleen kuukausitasoille. Toimintaa seuraavissa kuukausiraporteissa verrataan koko konsernin yhdisteltyä ja tulosyksiköiden erillistä toteutunutta suoriutumista kuukausibudjettiin ja vuoden kumulatiiviseen budjettitavoitteeseen.

Kvalitatiivista suunnittelulinjaa edetessä ennusteisiin nojaavan strategiatiedon lisäksi kohdeorganisaatiossa laaditaan vuosittain tekstimuotoinen strategiasuunnitelma kolmen vuoden ajanjaksolle, jossa tehdään yleiskatsaus konsernin strategiaan sekä yksiköiden erillisiin liiketoimintastrategioihin. Strategiadokumentti ymmärretään konsernin toimintaa ohjaavana runkona. Siinä kuvaillaan liiketoimintaympäristön tekijöitä ja mitä toimenpiteitä konserni ja liiketoimintayksiköt aikovat tehdä menestyäkseen tässä ympäristössä. Strategiadokumenttia ei kuitenkaan enää laatimisensa jälkeen suoraan käytetä tai seurata, vaan huomio keskittyy vuosisuunnitelmaan, joka kuitenkin on tehty strategiadokumentin pohjalta.

Vuosisuunnitelmaan on valittu tärkeimpiä painopistealueita ja -projekteja liiketoimintayksiköille ja tukifunktioille. Painopisteprojektit ovat etupäässä konkreettisesti seurattavissa olevia toiminnan kehittämisprojekteja.

”--[n]ämä projektit mitä kehitysprojektia valitaan niin pyritään niistä tekee hyvin konkreettisia et oikeesti pystyt niitä seuraamaan, koska muutenhan sillä ei ole merkitystä jos se on niin yleistä pyöreitä että vielä joulukuun alkuun asti voi sanoa, että kyllä tämä onnistuu nyt sitten joulukuun lopussa todeta, että eihän se onnistunut ja se oli viime kesänä menossa pieleen. Tehdään vaan mahdollisimman konkreettisia niin sitten niihin voidaan puuttua.” (Toimitusjohtaja)

Valintaperusteena on, että ne tukevat strategiaa ja budjettitavoitteiden saavuttamista. Projektit valmistellaan liiketoimintayksiköissä, ja toimitusjohtaja valitsee yhdessä yksikön kanssa tärkeimmät. Toimitusjohtaja käy projektit läpi yksiköittäin, vetää ne yhteen ja poimii johtoryhmän seurantaan sellaiset projektit, joissa on yhteneväisyyksiä toimintojen kesken. Pelkästään yksikön omaan toiminta-alaan kuuluvat projektit jäävät yksiköiden itsensä seurattaviksi. Vuosisuunnitelma sisältää myös avainmittareita, joissa konsernin talouden laskentajärjestelmän taloudellinen ja suunnittelulinja kohtaavat. Ne luotaavat toimintaa niin talouden, tuotannon, kuin asiakaspalvelunkin näkökulmista. Avainmittaristossa kohtaavat siten taloudelliset budjettitavoitteet ja ei-taloudelliset tuotannon kehittämistä seuraavat mittarit.

Nopean kasvun ja koronapandemian aiheuttaman ympäristön epävakaus huomioiden mittarit on haluttu jo pitkään pitää konsernissa vakaina ja siten mahdollistaa myös pitkän aikavälin trendien seuranta. Aineiston tulkinta vastaa Kolehmainen (2010) tutkimustuloksiin, jossa strategian muutokset ja dynamismi implementoidaan toimintasuunnitelmiin sekä Melnykin ym. (2014) havaintoon, että nopeasti muuttuvassa ympäristössä suorituskykymittarit ja ohjaus pysyvät muuttumattomina. Melnyk ym. (mt.) esittävät resilienssin sisällyttämistä ohjaukseen siten, että yksikön keinot tavoitteiden saavuttamiseen määriteltäisiin hyvin yleisellä tasolla. Tällaista pyrkimystä ei ole tunnistettavissa aineistossa, vaan päinvastoin kehitysprojektit halutaan määritellä hyvin tarkasti.

Kun tarkastellaan suunnittelu- ja valvontaprosessin taloudellista ja suunnittelulinjaa yhdessä, löytyy paljon yhtäläisyyksiä strategisen ohjaustyylin kanssa, jonka piirteenä on Gooldin ym. (1987, 42; 1994, 414) mukaan yhdistää taloudellinen valvonta strategisten tavoitteiden saavuttamiseen. Suunnittelu tapahtuu pitkälle yksiköissä, mutta lopulliset päätökset tehdään yhteistyössä konsernijohdon kanssa. Strategia pohjautuu markkinoilta

saataviin myyntiennusteisiin, ja yksiköille asetetaan budjettitavoitteita sekä selkeitä, seurattavia projekteja.

4.1.3 Laskentatiedon sisältö ja käyttö konsernissa

Kuukausiraportointi on kohdeorganisaation laskentatiedon käytön näkyvin ilmentymä. Se sisältää konsernin ja yksiköiden avainmittarit ja yksikkötuloslaskelmat. Avainmittareita käytetään konsernitasolla kuukausittain ja se koetaan tärkeänä raporttina. Raportti sisältää konsernin yhdisteltyjä talouden tunnuslukuja, joita ovat myynti, operatiivinen tulos ja kassavirta. Liiketoimintayksiköittäin raportilla esitetään talouden, tuotannon ja asiakastyytyväisyydestä viitteitä antavia mittareita. Näitä ovat myynti, tuotantomäärät, tehokkuus, palveluaste ja varaston tunnusluvut. Toteutuneita arvoja verrataan raportilla kuukausi- ja vuositasolla sekä kumulatiivisesti budjettiin ja edelliseen vuoteen. Molemmista liiketoimintayksiköistä raportoidaan samat mittarit. Talousjohtaja kuvaa raportin merkitystä:

” Ja kyl me sitä main measures itseasiassa sitä käytetään aika silleen kohtalaisen paljon, että se on se meidän semmoinen yleiskatsaus yhtiön tilanteeseen.”

Avainmittariraportti esitellään erilaisissa yhtiön kuukausittaisissa tapaamisissa. Sitä käytetään kuukausipalaverissa, johon osallistuvat hallituksen puheenjohtaja, toimitusjohtaja, talousjohtaja ja liiketoimintayksiköiden johtajat. Hallituksen puheenjohtaja on myös emokonsernin omistaja. Palaverissa raportin tehtävänä nähdään jakaa tietoa ja herättää keskustelua. Tapaamisissa käsiteltävien teemojen painopisteen koetaan vaihtelevan ja niissä käsitellään myös kuukautta pidemmän aikavälin teemoja. Liiketoimintayksikkö A:n johtaja kuvailee tapaamista, jossa hallituksen puheenjohtaja on mukana:

”[--] me käydään toi setti läpi. Ja [toimitusjohtaja] kertoo siitä ja [talousjohtaja] tietenkkin vähän tarvittaessa auttaa. Joskus totta kai mekin jotain kommentoidaan, mutta sit se menee usein sitten silleen, että me käydään toi setti läpi ja sitten [hallituksen puheenjohtaja] rupeaa käy kyselee niin kuin vähän aina eri kuukausina vähän erilaisia eri ihmisiltä. [--] ja sit tottakai ei pelkästään noi, koska tietenkkin ei nää asiat nyt kuukaudessa. Että sitten meillä on näitä juttuja jotka on pitkäjänteisempiä vähän tähän strategiaan ja sitten se kyselee just investoinneista ja tän tyyppiset, jotka nyt ei tule suoraan.”

Raportti esitetään myös johtoryhmän palaverissa, koska kaikki johtoryhmän jäsenet, jotka ovat yksiköidensä johtajia, eivät ole mukana tapaamisissa hallituksen puheenjohtajan kanssa. Tämän lisäksi jokainen johtoryhmän jäsen pitää lyhyen esityksen oman yksikönsä ajankohtaisista asioista. Liiketoimintayksikkö A:n ja B:n johtajat ovat valinneet yhteistyössä toimitusjohtajan kanssa yksikönsä kannalta olennaisimmat seurattavat mittarit. Mittareiden valinnassa painotukset vaihtelevat, mutta molempien yksiköiden johtajat toteavat mittareiden ja strategian olevan yhteydessä toisiinsa. Liiketoimintayksikkö A:n esityksessä taloudellinen näkökulma on huomioitu, kun liiketoimintayksikkö B:n mittarit keskittyvät kertomaan tuotannosta. Avaintunnuslukumittaristo, joka sisältää taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita, sekä yksiköiden liiketoiminnan kannalta tärkeät mittarit on kokonaisuutena tarkastellen Franco-Santosin ym. (2012, 80) tarkoittama strateginen suorituskykymittaristo.

Johtoryhmän tapaamiset johdon laskentatoimen raportteineen ja painopisteprojektien tarkkailuineen nähdään ensisijaisesti muodollisena seurannan foorumina ja informaationjakokanavana. Talousjohtaja kuvaa avainmittareiden läpikäyntiä ja liiketoimintayksiköiden esityksiä organisaation johtoryhmässä ”statuspäivityksenä”, mutta hän näkee johtoryhmän kokouksen myös yksiköiden välisenä asioista tai avusta sopimisen välineenä. Myös toimitusjohtaja toteaa, että johtoryhmässä otetaan asioita keskusteluun ja tehdään päätöksiä yhdessä. Johtoryhmän kuukausipalaverin lisäksi on viikoittaisia operatiiviseen toimintaan keskittyviä tapaamisia. Talousjohtaja kertoo:

” [m]eidän toiminnassa, ehkä positiivisia, niin vahvuuksia, on se, että että noi rakenteet mitkä meillä on niin ne kyllä mahdollistaa ja takaa oikeastaan sen, että ainakin johtoryhmä on hirveen hyvin informoitu siitä, että mitä tapahtuu. Meillä on usein, meillä on monta foorumia missä me käydään tilannetta ja tilannekuvaa läpi.

Kuitenkin liiketoimintayksiköiden johtajien haastatteluista on tulkittavissa, että johtoryhmässä haluttaisiin käsitellä tilannekuvaa syvällisemmin. Lisäksi koettuun projektiresursien riittämättömyyteen liittyen toivotaan, että johtoryhmässä koordinoitaisiin yksiköiden strategisia vuositavoitteita. Edellä mainitut kehityskohteet voidaan tulkita siten, että liiketoimintayksiköillä olisi tahtoa kehittää johtoryhmätyöskentelyn kautta yksiköiden välistä integraatiota:

”No kyllä se siis on enemmän informatiivista keskustelua, että siinä ei päästä kyllä hirveen syvälle tasolle, sanotaan tällaiselle sparrailutasolle, että. [--] Me käydään johtoryhmässä ehkä aika pintapuolisesti kumminkin nää asiat.” (Liiketoimintayksikkö B:n johtaja)

” [m]eille kaikille tulee niitten [toimitusjohtajan kanssa käytyjen] keskustelujen pohjalta ne tavoitteet. Ja ne ei ole, no joo, me tehdään sitä off records ja yritetään tietysti alignata niitä muuten, mutta meiltä puuttuu semmoinen johtamisen työkalu, että istuttaisiin samaan pöytään ja keskusteltaisiin. Sit vaikka me johtoryhmällä käydään läpi painopistealueet nää just avain, niin sitten se kumminkaan ole enää missään tapauksessa... Se on vaan taas semmoinen enemmän informaation jako, että näähän nyt on [eräällä liiketoimintayksikön johtajalla] ja nää on mulla ja nää on nyt jollain muulla ja sitten niitä seurataan.” (Liiketoimintayksikkö A:n johtaja)

Käsitykset konsernin suhtautumisesta poikkeamiin, esimerkiksi budjetin kuluylityksiin, ovat haastatteluaineiston pohjalta melko yhdenmukaisia. Poikkeamien tarkastelun syvyytaso hallituksen puheenjohtajan tapaamisissa tai johtoryhmän kokouksissa mukailee informoivaa tapaa, miten kuukausiraportointia käytetään. Kustannusbudjettiylitykset johdavat hallituksen puheenjohtajan tapaamisissa keskusteluun yleisistä markkinahinnoista ja -kustannuksista. Johtoryhmätasolla poikkeamien normalisointiin pyrkivistä toimenpiteistä keskustellaan, mutta tarkempi seuranta tapahtuu tulosvastuullisissa liiketoimintayksiköissä. Toimintatapa kuvaa edelleen johtoryhmän roolia informaationjakokanavana. Liiketoimintayksikkö B:n johtaja kertoo:

”Kyllähän meillä sillä tavalla tämä homma aika hyvin toimii, että jos meillä on poikkeamaa, niin kyllähän se aika selkeästi ensinnäkin johtoryhmässä käydään läpi. No ennen sitä me kyllä itse jo reagoidaan ja sanotaan näin, että se... Ne toimenpiteet toki käydään sitten tarkemmin siellä meidän yksikkötasolla [--].”

Poikkeamia käsiteltäessä haastatteluista nousi esiin, miten kova kasvu voi vaikuttaa siihen, miten budjettiylityksiin suhtaudutaan. Poikkeuksellisen vahvassa kysyntätilanteessa konsernissa on pyritty vastaamaan nopeasti kysyntään rekrytoimalla lisää tuotantohenkilöstöä ja lisäämällä vuoroja tehtäisiin. Koneet ovat kovemmassa käytössä, mikä on johdantanut kunnossapitokustannusten ylityksiin. Esimerkiksi liiketoimintayksikkö A:ssa kiinteät kustannukset ovat koko vuoden ajan ylittäneet budjetin. Kasvun tukeminen tuotannon häiriöttömyyden ja tuotantotavoitteiden saavuttamisen kautta vaikuttaa merkityksellisemmältä kuin tiukasti budjettitavoitteissa pysyminen. Hyvinä aikoina talousohjausta ei koeta niin tiukkana.

”Tää on nyt hypoteettinen ajatus, mutta kun menee lujaa vuodesta toiseen, niin ei sitten... Hyväksytään, että rapatessa roiskuu ja kunhan tuotannon päivävauhti ei muutu, niin niin tällaiset pienet tiliylitykset niin ovat sitten tärkeysjärjestyksessä hiukan alempana listalla.” (Controller Y)

”[S]iinähän on helposti se, että budjetoinnissa kuinka sä osaat kunnossapitokustannuksia arvioida, kun se kasvaa kumminkin se operatiivinen toiminta niin paljon ja jos meillä nyt on [tuotanto]kone rikki, niin se on rikki ja sitten se maksaa x. Ja sitten pamahtaa äkkiä se budjetti, että tällaihan me sitä seurataan.” (Liiketoimintayksikkö A:n johtaja)

Talusojohtajan ja liiketoimintayksikkö A:n haastatteluissa nousi voimakkaasti esiin heidän kokemuksensa järjestelmällisyyden puutteesta poikkeamien ja budjetin seurannassa. Talusojohtaja nostaa esiin, että rakenteellinen poikkeamien syiden raportointi ja korjaavien toimenpiteiden seuranta puuttuvat:

”[s]e mitä me ei tehdä, niin me ei dokumentoida poikkeamia tai syitä. Me tuotetaan raporteja, ja yhdessäkään raportissa ei ole yhtäkään kommenttikenttää, joka on, taas kerran, mun mielestä hyvin poikkeavaa. Mun urani ensimmäinen paikka, missä näin on.” (Talusojohtaja)

Liiketoimintayksikkö A:n johtaja puolestaan huomauttaa, että konsernissa ei seurata budjetin toteutumista johdonmukaisesti:

”[--] jos ei sitä [budjettiraporttia] joku omaksi mielenkiinnokseen joskus katsele, niin ei sitä kukaan muu katsele tai kukaan tule kysymään. [--] Mutta että se malliesimerkiksi, että me seurataan systemaattisesti kustannusbudjetteja, nii eihän meillä semmoista mallia oo.” (Liiketoimintayksikkö A:n johtaja)

Kuitenkin konsernin johdossa korostetaan budjettisuunnitelmissa pysymistä. Toimitusjohtaja toteaa, että konsernin yksiköissä on hyvä budjettikuri ja poikkeamatilanteita ei lopulta juurikaan ole. Hän korostaa konsernijohdon yhteistyötä yksiköiden kanssa poikkeamien ratkaisemiseksi ja kokonaiskuvan hallintaa:

”Tietysti jotkut kustannukset, jos ne karkaa käsistä tai jotain ei saavuteta, niin kyllä nyt yhdessä katsotaan miten me siihen reagoidaan ja jos joku osa-alue sitten vääjäämättä menee yli, niin sitten me tullaan säästämään jostakin toisesta. Mutta tärkeetä, että me pidetään kokonaiskuri.” (Toimitusjohtaja)

Tutkielman haastatteluaineiston pohjalta voidaan havaita, että avainmittareita ja budjettia seurataan kohdeorganisaatiossa sekä interaktiivisesti että diagnostisesti. Kun mittarit toimivat informaation levittäjinä, mittareiden käyttö voidaan tulkita diagnostisena. Toisaalta kun mittareiden rooli on avata keskustelua, kyseessä on niiden interaktiivinen käyttö. Mittareita käytetään siis molemmilla tavoilla, jolloin molempiin käyttötapoihin liitettävissä olevat hyödyt ja epätoivotut vaikutukset ovat olemassa, kuten Guentherin ja Heinicken (2019) tutkimuksessa havaittiin. Informoiva käyttö takaa, että johtoryhmällä on jatkuvasti ajantasainen käsitys yhtiön yleistilanteesta, mutta sen voidaan ajatella vievän tilaa

syvälliseltä keskustelulta yksikön tai yksiköiden välisen yhteistyön haasteista. Toisaalta vähäinen diagnostinen suhtautuminen poikkeamien ja budjetin seurantaan herättää ihmetystä. Yksiköissä kaivataan enemmän jämäkkyyttä konsernin talousohjaukseen ja budjetin konsernitason seurantaan. Taloushallinnossa puolestaan peräänkuulutetaan rakenteellista poikkeamien dokumentointia.

Strategiatavoitteiden korostaminen, esimerkiksi kasvun tukeminen tuotannon häiriöttömyyden ja tuotantotavoitteiden saavuttamisen kautta ja löysäksi koettu taloudellinen valvonta kuvaavat, miten konsernin taloudellisessa ohjauksessa korostuu strategisen suunnittelun tyylin mukainen joustaminen tiukasta ohjauksesta. Strategisen suunnittelun ohjaustyyli korostaa strategian seuraamista ja tulostavoitteet voivat joustaa, kunhan liiketoiminta kehittyy pitkällä aikavälillä (Goold ym. 1994, 413). Joustaminen tiukasta ohjauksesta voi johtua myös liiketoimintaympäristössä tapahtuneista muutoksista. Strategisen ohjauksen ohjaustyylin mukaan tavoitteista jääminen on hyväksyttävissä vain, jos liiketoimintaympäristössä on tapahtunut merkittäviä muutoksia suunnitelmien hyväksymisen jälkeen (Goold ym. 1994, 414). Tätä tukee se, että konserni huomioi toimintaympäristön tilanteen poikkeamia käsiteltäessä hallituksen puheenjohtajan kanssa ja johtoryhmätasolla.

4.2 Konsernin ohjaustyylin vaihtelu yksiköissä

4.2.1 Yksikön asema ja päätöksenteko

Liiketoimintayksikkö A kuuluu konsernin ydinliiketoimintoihin. Parenting-viitekehyyksessä ydinliiketoiminta tarkoittaa, että konsernilla on hyvä tuntemus ydinliiketoiminnan toimialan sektorista ja teknologiasta (Goold ym. 1994, 279). Konserni tunnetaan tämän yksikön tuotteista. Se on konsernin suurin yksikkö liikevaihdoltaan sekä henkilöstön määrällä mitattuna ja yksikön asema konsernissa on aina ollut vahva. Talousjohtajan lausumaa referoiden yksikön toimintaan tiivistyy yhtiön ”perinne, kulttuuri ja dna”, business controller X puolestaan kuvaa yksikön toimintaa ”vakiintuneeksi perusbisnekseksi”.

Yksikkö B on kooltaan huomattavasti pienempi ja sen osuus konsernin liikevaihdosta on noin kymmenen prosenttia. Yksikköä on kehitetty viime vuosina merkittävästi. Liiketoimintayksikön johtaja kuvaakin yksikköään ”startupiksi”, vaikka sillä on jo pitkä historia

konsernissa. Yksikön matkaa arvioidaan onnistuneeksi, sillä yksikkö on moninkertaistanut kasvunsa ja kasvuodotukset ovat edelleen kovat, minkä arvioidaan johtavan yksikön aseman ja painoarvon kasvuun tulevaisuudessa suhteessa liiketoimintayksikkö A:han.

Yksiköiden aseman ja kokoeron vuoksi liiketoimintayksikkö B:ssä kuitenkin koetaan, että he ovat haastajan asemassa ja pienemmän liikevaihto-osuuden myötä on vaikeampaa saada osuutta yhteisistä resursseista. Yksikön johtajan mukaan ”joudutaan pitää kovaa meteliä”, jotta palvelua saadaan joillakin osa-alueilla, esimerkiksi markkinoinnissa. Hyvä kasvu on kuitenkin parantanut resursointia ja sitä on kohdennettu pullonkaulana olevaan tuotannon kehitykseen. Resursseja ja investointeja haluttaisiin kuitenkin lisää, jotta saavutettaisiin kilpailijoiden suhteellinen kasvuvauhti.

Liiketoimintayksikkö B:ssä päätöksenteko ja toiminta koetaan itsenäiseksi ja se tapahtuu budjettisuunnitelman ja muiden hyväksyntärajojen sisällä. Liiketoimintayksikkö A:ssa koettu päätöksenteon itsenäisyys vaihtelee. Asiakasrajapinnassa toiminta on hyvin itsenäistä, vaikka konserni voi puuttua päätöksiin esimerkiksi tuotelanseerauksista tai asiakaspriorisoinnissa. Sisäisessä, useiden yksiköiden toiminta-alueelle kuuluvissa asioissa päätöksenteko voi olla häilyvää ja ratkaisut voivat venyä. Yksikössä koetaan, että konsernin puuttuminen sisäiseen päätöksentekoon on ennakoimatonta. Liiketoimintayksikkö A:n johtaja kertoo:

”Siis välillä vaikuttaa siihen, että päätökset venyy. Mutta että sekin on vähän selaista case by case, että tietyllä alalla että jotkut asiat vaan on aina semmoisia että ne menee kyllä tosi nopeasti että ei ole mitään ongelmaa. Mut sit joissain asioissa tulee hitausmomenttia selvästi siitä että. Et sit sitä lähdetään, vaikka se olisi alunperin esimerkiksi vähän meidän oma juttu. Niin sitten yllättäen siihen tulee semmonen vivahde, että hei, että eipäs nyt mennä tässä eteenpäin, kun mietitään että mitäs tää [konserni]-hattu päässä ajatellen tarkoittaa? Ko siis osa jutuista kaikesta huolimatta menee ettei mitään. Että joo, että saman tien voidaan sanoa, että käytävällä sovittiin, että tehdään näin.”

Yksiköiden välisiä kokemusten eroja päätöksenteossa voi selittää niiden erilainen asema ja painoarvo konsernikokonaisuudessa ja sitä kautta vaihtelevat painotukset arvonluontikeinojen käytössä. Merkittävässä asemassa olevaan liiketoimintayksikkö A:han kiinnitetään enemmän huomiota niin konsernijohdossa kuin muissakin yksiköissä. Voidaan tulkita, että integrointivaikuttaminen on voimakasta liiketoimintayksikkö A:n päätöksenteossa. Parenting-tyyleihin sovitettuna strategisen suunnittelun tyyli perustuu integrointiin ja konsensuksen etsimiseen yksiköiden kesken (Goold ym. 1994, 413).

Liiketoimintayksikkö B voi toimia vapaammin ennalta määrätyn kehyksen sisällä, mikä kertoo budjettien ja erilaisten hyväksyntärajojen määrittelemästä autonomisesta asemasta. Yksikössä myös koetaan, että resurssien saatavuudesta pitää kilpailla kovaa. Taloudellisen ohjauksen tyyli perustuukin liiketoimintayksikön autonomiaan ja resursointia määrittää taloudellisten kriteerien täyttäminen (Goold ym. 1994, 415).

4.2.2 Strateginen suunnitteluprosessi

Molemmissa liiketoimintayksiköissä tehdään liiketoimintastrategia konsernivetoisesti vuosittain aina kolmeksi vuodeksi eteenpäin. Liiketoimintayksikkö A pitäytyy konsernivetoisessa strategiaprosessissa, jossa maahantuojakyselyistä saatavien myyntivolyymien-nusteiden ja maahantuojien kanssa käytävien keskustelujen pohjalta saadaan perusnäkemys markkinatilanteesta. Lisäksi T&K:n kanssa on tehty kolmea vuotta pidemmälle aikavälille tuotekehityksen tiekartta. Myyntiennusteisiin, tuotekehityssuunnitelmaan ja lisäksi tuotannonkehityksen näkökulmiin perustuen valitaan, mihin tulevina vuosina panostetaan.

Liiketoimintayksikkö B:n johtaja näkee, että konsernin vuosittainen strategiaprosessi tehdään pitkälti yksikön sisällä ja se keskittyy kvantitatiivisen tiedon keräämiseen. Vähemmälle huomiolle jää, miten markkinoille asemoidutaan ja millä toimilla tavoitteet saavutetaan. Liiketoimintayksikkö B:n näkemyksessä konsernin strategiaprosessista korostuu taloudellisen ohjauksen kokemus ja strategisen suunnittelun ja yksiköiden välisen yhteistyön toivottua pienempi osuus. Yksikössä on kuitenkin otettu tavaksi käydä ajoittain strategia syvällisesti läpi tukifunktioiden kanssa. Konsernin vuosittainen strategiaprosessi nähdään lukujen kautta tehtävänä yksikön oman laajemman strategian päivityksenä.

”Se on ehkä se vuosittainen päätekijä tuossa meidän strategiaprosessissa, että me päivitellään enemmän ehkä lukujen kautta tätä kokonaisuutta, ja sitten meillä yksiköiden vetäjät tietysti päivittää tätä että ”miten” niin ehkä vähän silleen kevyemmin. Mutta se että kun me tehdään se vielä tälleen osallistavammin, että meillä on tuotekehitys vahvasti mukana, laatu vahvasti mukana, menetelmäkehitys ja kaikki rakentamassa sitä. Niin mä itse pidän vähän tämmöistä 3 vuoden sääntöä et me tehdään tämmöinen isompi harjoitus tälleen joka kolmas vuosi.” (Liiketoimintayksikkö B:n johtaja)

Yksiköiden välillä ilmenevää vaihtelua strategiatyössä voi selittää erot niiden toiminnan vakiintuneisuudessa ja miten strategiatyöhön käytettäviä resursseja on saatavilla, kun

huomioidaan yksiköiden erilainen asema konsernissa. Parenting-teorian viitekehyksessä yksiköiden erilaista asemaa voidaan kuvata liiketoimintojen ryhmittelyjen avulla (Goold, ym. 1994, 342). Konsernin ydinliiketoiminnassa strategiaprosessissa tapahtuva arvонуonti voidaan tulkita yhteensopivaksi liiketoimintayksikkö A:n kriittisten menestystekijöiden kanssa, koska yksikkö vaikuttaa olevan tyytyväinen prosessin kulkuun. Strategiaprosessi ei kuitenkaan vaikuta täysin yhteensopivalta liiketoimintayksikkö B:n toimintaan. Voidaan havaita, että yksikkö hyödyntää autonomista asemaansa ja muokkaa strategiaprocessia omiin tarpeisiinsa. Yksiköiden välistä yhteistyötä painottava strategian kehitystyö voi osoittaa, että strategiaprosessissa halutaan painottaa strategista suunnittelua. Tulos on osittain yhteneväinen Virtasen (2005; 17, 26) tutkimustuloksen kanssa, että jos liiketoiminta ei sijoitu konsernin ydinalueelle, konsernissa tukeudutaan taloudelliseen ohjaukseen. Kohdeyrityksessä strategiaprosessi on kuitenkin molemmille yksiköille samanlainen ja se heijastelee konsernin strategisen ohjauksen ohjaustyyliä, jossa strateginen suunnittelu ja taloudellinen ohjaus yhdistyvät. Liiketoimintayksikkö B:ssä strategisen ohjaustyylin taloudellinen painotus koetaan voimakkaana, kun yksikön tarve kuitenkin vaikuttaisi olevan, että strateginen ohjaustyyli painottaisi enemmän strategisen suunnittelun puolta.

4.2.3 Konsernin ydinliiketoiminta-alueen laajentaminen

Liiketoimintaportfolion kehittäminen parenting-teorian mukaan voi tarkoittaa, että konsernin vakiintuneet arvонуonnin keinot eivät välttämättä päde yhteismitallisesti uudessa liiketoiminnassa. Esimerkiksi käytössä oleva teknologia tai markkinat voivat olla erilaisia. (Goold ym. 1994, 253.) Liiketoimintayksikkö B:ssä koetaan, että konsernin johdon erityisosaaminen suhteessa liiketoiminnan menestystekijöihin ja kehittämispotentiaaliin ei ole täysin yhteensopiva yksikön toimintaan.

” meillä on tosi vahva tuotanto, tuotanto-osaaminen ja tuota meillä on huippu-tyyppejä vetäjiä myös myös kokonaisuutena johtoryhmässä. [--] Oikeastaan tämä ehkä olisi pitänyt ottaa jo heti alussa esiin, että kun meidän yksikkö valmistaa tuotteena hyvin erilaisia tuotteita kuin [liiketoimintayksikkö A:n tuotteet] tai muut konsernituotteet. [--] Tämä on meillä semmoinen haaste, mitä välillä on vaikea, sitä ehkä samanlaista tukea saada ja sitten se ehkä näkyy myös näissä meidän työkaluissa osittain, että meillä tuotannon ja toiminnanohjausjärjestelmät perustuu aika pitkälti [liiketoimintayksikkö A] -tyyppisiin operaatioihin.” (Liiketoimintayksikkö B:n johtaja)

Kohdeorganisaatiossa esimerkiksi liiketoimintayksikkö B:n tuotantomenetelmä eroaakin A:sta. Liiketoimintayksikkö B voidaan nähdä ydinliiketoiminnan raja-alueella sijaitsevana liiketoimintana. Raja-alueen liiketoimintojen jotkin osat sopivat yhteen konsernijohton arvонуontinäkemyksen kanssa, toisaalta ohjaustyyliä pitää säätää niiltä osin, jotka eivät sovi. (Goold ym. 1994, 343.)

Toimitusjohtaja ei suoraan tarkasteltuna näe eroja tutkittavien yksiköiden ohjauksessa. Hän painottaa molempien yksiköiden tämänhetkisessä kasvuvaiheessa päivätuotannon tavoitteissa pysymistä, kannattavuutta sekä yksiköiden menestymistä niiden omilla vahvuuksilla. Kuitenkin toimitusjohtajan huomio vaikuttaa keskittyvän tällä hetkellä konsernin kehittämistoimenpiteenä liiketoimintayksikkö B:n kasvua tukeviin projekteihin.

”Nyt tietysti [liiketoiminta A] on hyvin paljon pitemmän aikaa kehitetty systemaattisesti. [Liiketoiminta B:ssä] on vielä paljon tai jonkun verran semmoisia investointeja, kehityshankkeita, jotka [liiketoiminta A:han] on jo toteutettu, että sitä kautta voidaan tietyllä tavalla hyödyntää myöskin [liiketoimintayksikkö A:ssa] saatuja kokemuksia. Mutta se johtuu ihan siitä, että [A-yksikön liiketoimintaa on] paljon pitempään pitkäjänteisesti kehitetty ja [B-liiketoimintaa] vähemmän aikaa. Ja vähän ehkä eri tilanteissa tuossa kehitysvaiheessa ja vähän myöskin sillä lailla erilailla että [B-liiketoiminnalla] on valtava potentiaali, että me olemme pieni tekijä [B-liiketoiminnassa], mutta [A-liiketoiminnassa] me ollaan jo globaalistikin varsin merkittävä tekijä. (Toimitusjohtaja)

Konsernijohto hyödyntää tuotannon erityisosaamistaan ja A-liiketoimintayksiköstä saatua kokemustaan liiketoimintayksikkö B:n kehittämisessä ja kokevat, että osaaminen ja kokemukset sopivat B-yksikön kehittämiseen. Konsernin kehittämistoimenpiteiden selkeä suunta vaikuttaa olevan, että ydinliiketoiminta-alueen reunalla olevaa liiketoimintaa ollaan siirtämässä ydinalueelle. Toimitusjohtajan ja talousjohtajan kommentit summaavat yksiköiden aseman konsernissa:

”[yksikkö B] on sisäisestäikin konsernin tasolla hyvin strateginen komponentti ja tukee meidän [konsernissa yksikön A] liiketoimintaa, niin ehdottomasti ne on molemmat ytimessä.” (Toimitusjohtaja)

”Mutta yhtä kaikki, niin ne on kummatkin aivan tämän toiminnan keskiössä. [--] kyllä [konserni] on kuitenkin valmistava yhtiö ja nää on ne tehtaot.” (Talousjohtaja)

Molemmat yksiköt ovat konsernissa keskeisessä asemassa. Yksikkö A on ydinliiketoimintaa ja yksikkö B ydinliiketoimintaan olennaisesti liittyvää ja sitä tukevaa toimintaa, johon on ladattu suuria kasvuodotuksia.

4.3 Laskentajärjestelmän tuottaman tiedon soveltuvuus yksiköiden ohjauksessa

4.3.1 Yksiköiden kilpailustrategia ja ulkoinen toimintaympäristö

Kohdeorganisaation molemmat liiketoimintayksiköt ovat olleet kasvupolulla jo usean vuoden ajan, ja koronaviruspandemia on kiihdyttänyt kasvua entisestään. Yksiköiden yhteiselle toimialalle on tyypillistä suuret investoinnit tuotantoon ja tietointensiivisyys, joten alalle tulon esteet ovat näiltä osin merkittävät.

Liiketoimintayksikkö A:n segmentillä kilpailu on markkinoiden kasvusta huolimatta kovaa. Lisäksi toimialalla tapahtuvien lainsäädännön muutosten vuoksi kilpailijat ovat kohdistaneet tuotantoaan yksikön segmentille. Liiketoimintayksikkö A:n laadukkaisiin tuotteisiin perustuvan kasvustrategian keskiössä on tuotebrändien uudistus ja selkeyttäminen, sekä erilaisten kuluttajaryhmien segmentointi brändihierarkiassa. Työ on aloitettu premium-brändistä, jonka on liiketoimintayksikön johtajan mukaan ”on the top” ja ulottuu myöhemmässä vaiheessa ”value for money” -brändiin. Liiketoimintayksikkö A:n johtajan mukaan:

”Että vähänhän me tullaan hakemaan selkeyttä siihen, että... Että Porsche, Audi, Volkkari ja Skoda on kaikki samaa konsernia ja onhan niilläkin jonkin näkönen erilainen brändi-identiteetti, vaikka osista 80% parhaimmillaan on samoja. Et sitä filosofiaa me haetaan tässä ja me ollaan nyt aloitettu sillä [premium-brändin]... Ehkä vähän niinku upgreidaaminen on varmaan oikea termi. Et me pystytään hakemaan vähän siihen sitä eroa ja se on nyt työn alla.”

Yksikön kilpailu- ja markkina-asema vaihtelevat markkina-alueen mukaan. Paras kasvumahdollisuus on suurimmalla markkina-alueella, joka on kooltaan moninkertainen verrattuna muihin. Yksikön tuotteet ovat suurimmalla markkina-alueella haastajan asemassa, sillä kotimarkkinoillaan operoivat kilpailijat voivat toimia tehokkaammin ja pienemmin kustannuksin ilman välikäsiä. Toisaalta laadukkaat tuotteet luovat kysyntää markkinalla.

Muilla alueilla yksikkö on tuoteryhmänsä markkinajohtaja ja yksikön tavoitteena on puolustaa ja säilyttää johtoasemansa. Muilla alueilla markkinat alkavat kuitenkin olla saturoituneita ja kasvua haetaan kehittämällä tuotteisiin liittyviä oheistarvikkeita ja palveluita. Suurella markkina-alueella trendien kiertokulku on nopeaa, joten siellä voidaan testata

uutuuksia ja tuoda parhaat ydinalueille, joissa asiakasmieltymykset ovat vakaita ja näin säilyttää johtava asema. Brändikehityksen sekä haastaja- ja puolustaja-asetelmiin pohjautuvien strategisten lähtökohtien lisäksi yksikössä on keskitytty vastaamaan koronapandemiasta ponnistaneeseen kysynnän kasvuun.

Liiketoimintayksikkö B:n segmentillä kasvu on ollut poikkeuksellisen voimakasta, ja kun aiemmin alalla oli ylikapasiteettia ja hintakilpailua, nyt markkinoilla olisi tilaa. Toisaalta segmentin nopea kasvu on johtanut joidenkin raaka-aineiden saatavuusongelmiin. Koska yksiköiden valmistamat tuotteet täydentävät toisiaan, liiketoimintayksikkö B:n tuotannon haasteet heijastuvat osittain liiketoimintayksikkö A:n myyntiin. Lainsäädännön muutokset vaikuttavat myös tämän yksikön toimintaan, mutta tuote- ja tuotannonkehityksen kautta muutokset on käännetty kilpailueduksi. Liiketoimintayksikkö B:n konsernin kanssa määritelty strategia on strategisesti painotettu kasvu, joka tarkoittaa keskittynyttä differentiaalistrategiaa. Yksikkö viittaa itse Porterin strategialuokitteluun (ks. Porter 2004).

”Meidän strategia, kun me mietitään meidän tuotekehitystä, mietitään meidän markkinointia, jopa tuotantoa, niin ensinnäkin me ollaan, me aika selkeästi keskitytty hyvin fokuoituneeseen tuotealueeseen [--] ja me keskitytään vielä siinäkin hyvin fokuoituun ryhmään. Eli premium-[tuotteisiin], eli puhutaan kalliimmasta hintaluokasta ja sitten toisaalta meillä on vieläkin niin kuin siitäkin vielä steppi otettu syvemmälle. [--] Mutta sitten kun puhutaan differoinnista, niin siinä meillä on nimenomaan pyrkimys saavuttaa tämmöisiä kilpailuetua ja muutenkin erottautumistekijöitä kilpailijoista eli me aktiivisesti tehdään toimenpiteitä, jolla me pyritään erottautuu siitä massasta.”

Konsernin uudistuessa tulosityksikköorganisaatioksi liiketoimintayksikkö B alkoi saada resursseja toimintansa kehittämiseen, kun aiemmin sen toiminta nähtiin liiketoimintayksikkö A:n tukifunktiona, eikä sen kilpailuedellytyksiä tuettu. Organisaatiouudistuksen jälkeen yksikön strategiassa painotettiin tuotekehitystä, tuotetarjooman vahvistamista ydintuotteen ympärille ja kysynnän kasvattamista markkinoinnin avulla. Tällä hetkellä yksiköllä on vahva tuote sen ympärille rakennettuine tuoteperheineen, markkinoilla on kysyntää ja kasvuodotukset ovat korkealla. Ennen kuin kasvupotentiaali voidaan lunastaa, tunnistetut tuotannon ongelmat täytyy ratkaista. Yksikkö on kuitenkin onnistunut kasvamaan viime vuosina ja koronapandemiasta johtuvassa voimakkaassa kysyntätilanteessa markkinoiden tarpeisiin vastaamisella ja tuotannon kehittämällä on korostuneen kriittinen merkitys yksikön tehtävälisan kärjessä.

4.3.2 Yksiköt elinkaaren eri vaiheissa

Liiketoimintayksikkö A tavoittelee kasvustrategiallaan aktiivisesti uutta kasvua houkuttelevalta markkina-alueelta, laajentaa tuotevalikoimaansa oheistarvikkeisiin erityisesti hallinnassa olevilla markkinoillaan ja kehittää tuotteitaan esimerkiksi materiaalien osalta. Tuotteiden tuotemerkkien uudistustyötä tehdään tarkan kuluttajaryhmäsegmentoinnin ja tuotteiden erilaistamisen avulla. Liiketoimintayksikkö A:n toimintaympäristön ja kilpailustrategian yhteyksistä on havaittavissa Millerin ja Friesenin (1984) elinkaarimallin elpymisvaiheen piirteitä. Elpymisvaihetta kuvaavat esimerkiksi kasvun tavoittelu monipuolistamisella, innovaatiot ja tuotteiden erilaistaminen tarkan markkinasegmentoinnin avulla. Elinkaarimallin kypsyys- ja elpymisvaiheisiin liittyy, että yksikön liiketoimintaympäristö on hajanainen, kun toimitaan toisaalta saturoituneilla ja toisaalta kilpailijoita houkuttelevilla kasvumarkkinoilla. (Miller & Friesen 1984, 1172–1174.)

Kun tarkastellaan liiketoimintayksikkö A:n kasvustrategiaa, siitä on löydettävissä elementtejä paitsi eri strategialuokitteluista, myös luokkien sisältä. Porterin (2004, 37) differointistrategian perustana on, että yrityksen kilpailuetu perustuu johonkin ainutlaatuisen elementtiin. Differointistrategiaa vasten tarkasteltuna yksikkö tavoittelee laajaa kuluttajakuntaa korostamalla tuotteidensa ainutlaatuisuutta. Kustannusjohtamisen strategia puolestaan perustuu kilpailijoita alhaisempaan kustannustasoon (Porter 2004, 35–36). Kustannustehokkuuselementti on myös merkittävä liiketoimintayksikö A:n strategiasa, sillä kasvumarkkina-alueella kilpailijoilla on kustannusrakenteessaan etulyöntiasema heidän toimiessaan kotimarkkinoillaan ilman välikäsiä. Suuressa mittakaavassa toimiala on vakaa, kilpailu on kovaa ja tarvittavat investoinnit ovat suuria, joten kustannustehokkuudesta on huolehdittava.

Vastaavasti Milesin ja Snow'n (1978, 37–39) defender-strategiaan löytyy myös yhtäläisyyksiä liiketoimintayksikkö A:n strategian kanssa. Yksikkö puolustaa markkinajohtajasemaansa tuntemalla asiakkaiden tarpeet, mikä näkyy tuotteiden segmentoinnissa ja brändäyksessä. Näin pyritään estämään kilpailun vaikutusta vakaalla tuotemarkkina-alueella. Kasvua kuitenkin etsitään yksikön prospector-ominaisuuksien avulla: kehitetään uusia tuotteita, ideoita testataan nopean tuotekierron markkinalla ja saatuja kokemuksia hyödynnetään puolustettavalla markkina-alueella. Piirteet sopivat prospector-strategiaan, johon liitetään trendien tarkkailu, tuoteinnovaatiot ja erilaiset markkinakokeilut (Miles & Snow 1978, 55–58).

Liiketoimintayksikkö B keskittyy innovatiivisiin ja erilaistuneisiin tuotteisiin, minkä lisäksi lainsäädännön muutosten hyödyntäminen ilmentävät Milesin ja Snow'n (1978) prospector-ajattelutapaa. Kuitenkin yksikkö nimesi itse strategiansa keskittyneeksi differointistrategiaksi Porterin (2004) mukaan. Elinkaarimallin avulla tarkasteltuna liiketoimintayksikkö B vaikuttaa olevan syntymä- ja kasvuvaiheiden taitekohdassa. Innovaatiot ja niche-strategia kuvaavat syntymävaihetta (Miller & Friesen 1984, 1169). Strategisesti painottunutta kasvua tavoitellaan keskittymällä palvelemaan kapeaa erikoisalaa, eikä isoja kilpailijoita haasteta suoraan. Tuotteiden perustarjooma on muotoutunut, mutta kehitystyö jatkuu tuotelinjojen laajentamiseksi ja tuotannon skaalaamiseksi, jotta kasvuo-dotukset voidaan lunastaa. Kapean erikoisalan valitseminen ja pidättäytyminen kilpailusta on yhdenmukaista syntymävaiheen kanssa, kun taas tuotelinjojen laajentaminen kasvun saavuttamiseksi on elinkaaren kasvuvaiheelle tyypillinen piirre (Miller & Friesen 1984, 1169–1171).

4.3.3 Laskentatiedon käyttö ja arviointi yksiköissä

Molemmissa tutkittavissa liiketoimintayksiköissä oli käytettävissään konsernivetoisen talouden laskentajärjestelmän tuottama tulosityksikköraportointi sekä BI-järjestelmä. Tällä liiketoimintatiedon hallintaan tarkoitettulla raportointityökalulla yksiköt saavat tietoa operatiivisesta toiminnastaan. Molemmissa yksiköissä oli perustettu kuukausittain tapaava yksikkötason ohjausryhmä, minkä lisäksi oli viikoittaisia ja päivittäisiä tuotantopalaverreja.

Liiketoimintayksikkö A

Liiketoimintayksikkö A:ssa laskentajärjestelmän talousinformaatiota käsitellään yksikön ohjausryhmätapaamisissa. Niihin osallistuvat business controllerin lisäksi edustajia muista palveluyksiköistä sekä henkilöitä liiketoimintayksikön eri funktioista. Liiketoimintayksikön johtaja ja business controller ovat yhdessä valinneet yksikön kannalta tärkeät talouden tunnusluvut, jotka business controller esittää tapaamisessa. Niitä ovat myynti, tuotantomäärät, katetuotto, kuukauden ja vuoden kumulatiivinen tuloslaskelma verrattuna budjettiin ja edelliseen vuoteen, varastoarvot ja varaston kiertonopeudet. Muiden toimintojen edustajilla on omat puheenvuoronsa. Esimerkiksi tuotannon tunnuslukuja, kuten koneiden käyttöastetta käydään läpi tuotantopäällikön esityksessä,

myyntijohtaja esittelee asiakasnäkökulman, muut vastuuhenkilöt toimitusvarmuuteen ja hankintojen säästöprojekteihin liittyviä asioita. Yksikön ohjausryhmässä talouden tunnusluvut ovat yksityiskohtaisempia kuin johtoryhmässä, ja ohjausryhmän tilannekuvasta informoimisen lisäksi niillä voi olla toimintaa ohjaava vaikutus:

”me ollaan [business controllerin] kanssa mietitty, että nuo voisi olla sillä foorumilla ja tavallaan nyt sitä tilaisuutta ajatellen semmoinen... tärkeä, koska sieltä voit sit pullahtaa jotain to do -asioita.” (Liiketoimintayksikkö A:n johtaja)

Liiketoimintayksikkö A:n johtajan mukaan kehitettävää on tuotekustannus-, markkina- ja asiakastiedon saatavuudessa ja näiden yhdistelyssä. Hän mainitsee yksittäisinä kehityskohteina asiakas- ja tuotekohtaisen myynnin kannattavuuden seurannan eri markkina-alueilla, sillä hinnoittelu ja menekki on erilaista alueiden kesken. Kehitystarpeilla vaikuttaa olevan yhteys yksikön strategiaan ja kilpailullisiin lähtökohtiin eri markkina-alueilla. Johtaja kuitenkin toteaa, että liiketoiminnan vuosisykli on vakaata ja liiketoiminta ei ole niin dynaamista, etteikö puutteista huolimatta laskentatiedolla tulnaisi toimeen.

”Eihän ei mulla minkään näköistä epäselvyyttä siitä, etteikö meidän laskenta toimi tai nehän menee kaikki ihan briljantisti ja itse asiassa sitten jos on itse halunnut jotain asioita selvittää, niin kaikki datahan löytyy. [--] Mutta eihän mää, jos miettii tätä, kuinka hyvin tämä bisnes menee ja paljonko tästä tulee rahaa, ja sitten kumminkin se, että toi kate ku toi näyttää noin. Nii se suuruusluokka tiedetään, että se on oikein. Siellä tulee jossain tilanteessa niitä virheitä. Ja joissain erityisasiassa kaikki kustannukset eivät kirjaannu tavallaan riittävästi oikein. Niin semmoiset on ehkä ainoita, jotka voi vähän ohjata sitä väärään. (Liiketoimintayksikkö A:n johtaja)

Liiketoimintayksikkö A:n johtajan käsitys laskentatiedosta näyttää olevan, että se varmentaa toiminnan pysymistä oikeilla raiteilla. Tulos tukee Jørgensenin ja Messnerin (2010) tulkintaa laskentatoimen raameja luovasta tehtävästä. Konzernin laskentajärjestelmän puutteet kuitenkin tunnistetaan ja niiden merkitys ymmärretään. Laskentatietoon ei siten suhtauduta täysin varauksetta.

Liiketoimintayksikkö A:n johtajan haastattelussa on huomattavissa, että talouden laskentajärjestelmän tuottaman tiedon soveltavuuden sijaan kehitettävää hänen näkemyksensä mukaan on erityisesti siinä, miten konserni käyttää laskentatietoa yksikön ohjaamiseksi ja siinä, miten tämä puolestaan auttaisi häntä yksikkönsä luotsaamisessa.

Jos nyt tollai ihan toiveena niin mun mielestä ehkä voisi ajatella sitä, että [--] olisi talousosasto aktiivinen ja niin kun eri asiakkaidensa kanssa. [--] Niin asiakkaidensa kanssa vielä työstäisi tähän johtamiseen liittyvää tavallaan tämmöistä mittaristoa ja seurantaa eteenpäin. Koska meillähän on se haaste, että [--] meillä

muilla niin ei välttämättä ole sitä näkemystä, kokemusta ja edes halua pistää sitä mittaristoa ja sitä seurantaan niin hyvin kuntoon, että sen takia mä toivoisin kato että se talousosasto olisi tavallaan aktiivinen. Ja ottaisi jokaisen asiakkaan erikoiskäsittelyyn, että no, mitäs teidän osalta pitäisi olla tässä kunnossa, että kun me täällä ylätasolla sitten seurataan näitä.” (Liiketoimintayksikkö A:n johtaja)

Konsernin toivotaan ottavan tehtäväkseen mittariston työstön, seurannan kehittämisen ja systematisoinnin sekä linkkien vahvistamisen eri tasojen mittaristojen välillä. Liiketoimintayksikkö A:n johtajan ja taloushallinnon joidenkin työntekijöiden vastauksissa toistui, että taloudellisten tunnuslukujen seuranta ei ole kovin systemaattista ja he olivat aiemmissa työpaikoissaan tottuneet tiukempaan talousohjaukseen. Tämä voidaan tulkita ristiriitana konsernin strategisen ohjaustyylin ja totutun taloudellisen ohjaustyylin välillä. Taloudellisen ohjauksen painottaminen konsernin yksikköohjauksessa voisi puolestaan auttaa myös yksikön sisäistä ohjausta, kun mittariston seuranta olisi systematisoitua.

Liiketoimintayksikkö B

Liiketoimintayksikkö B:ssä yksikön ohjausta, kehityshankkeita ja projekteja on seurattu vastaavasti myös tämän yksikön ohjausryhmässä. Kuitenkin business controllerilla ei ole omaa esitysvuoroa ja tulosityksikkölaskelmasta nostettavia ja muita talouden tunnuslukuja käydään läpi vain vähän yksikön johtajan esityksessä. Siinä seurattavat tuotannon ja myynnin mittarit keskittyvät tilauskantaan, jälleenmyyjien sell-out-kehitykseen, palvelusteeseen, tuotantomääriin, henkilö- ja konetehokkuuteen. Yksikön toiminnan keskiössä on viime vuosina ollut tuotannon ja sitä kautta myynnin kasvattaminen. Se näkyy toisaalta mittarivalinnoissa ja toisaalta siinä, että ohjausryhmäpalavereja, joissa talouden edes vähäinen näkökulma tulisi esiin, ei ole pidetty lainkaan haastatteluajankohtaa edeltävänä syksynä.

”meillä oli kovat haasteet saada tiettyjä projekteja ja lähinnä noita asiakastilauksia toimitettua, että siinä fokus oli silloin siinä tuotannossa ja myynnissä. Että tuota, mä uskon, että jatkossa niin... Me ollaan nyt päästy jo tietylle tasolle [liiketoimintayksikkö B:ssä] myynnillisesti, niin nyt on nyt on tärkeä sitten lähteä myös kattoo sitten sitä taloudellista näkökulmaa, että meillä on periaatteessa ihan samanlaiset mahdollisuudet seurata [liiketoimintayksikkö B:ssä] myyntiä ja katetta ja kannattavuutta ja niin pois päin. Se on varmaan tietyllä tavalla sellainen asia, mikä tässä tämän vuoden aikana sitten aktivoituu ja päästään sinnekin luomaan sitä taloudellista näkemystä siihen kokonaisuuteen.” (Controller X)

Liiketoimintayksikkö B:n johtaja haluaa kasvustrategian toteutumisen tukena seurata kiinteiden tuotekustannusten kehitystä ja asiakastyytyväisyyttä osin mittaavaa palveluasetta. Molempien mittareiden kehittämisen taustalla nähdään, että tuotantoa pitää

kasvattaa, jotta kiinteät kustannukset jyvittyisivät laajemmalle ja asiakkaiden kysyntään vastattaisiin. Kannattavuusnäkökulmasta koti- ja Euroopan markkinat ovat houkuttelevampia, mutta muilta isoilta markkina-alueilta on saavutettavissa kasvua ja kannattavuutta volyymien kautta, kun kiinteiden kustannusten osuus saadaan suhteellisesti pieneemmään.

Yksikön johtaja kuitenkin myös kyseenalaistaa tulosityksikkölaskennan oikeellisuuden ja ajantasaisuuden. Häntä arveluttaa, onko yksikkötuloslaskelmasta huomattavissa yksikössä tehtävä tuotannon kehitys tai piilevät ongelmat, sillä tuloslaskenta ei ole läpinäkyvää tai ymmärrettävää. Liikevaihdosta puuttunee yksiköiden välisiä eriä, eikä näiden vaikutus myynnin kokonaiskehitykseen ole hänellä täysin tiedossa. Muuttuvien kustannusten erien jakautuminen ja kiinteiden kustannusten jakoperusteissa on epäselvyyttä. Lisäksi hankintojen kehityksen seurantaan tarvitaan apua, sillä hankintoihin käytetty rahamäärä on ollut kasvussa. Liiketoimintayksikkö B:n johtajan huolet voidaan tulkita tulosityksikkölaskennan uskottavuusongelmana. Laitisen (2003, 162) mukaan mittaria voidaan käyttää päätöksenteossa vasta, kun mittarin arvoon luotetaan. Liiketoimintayksikkö B:ssä tulosityksikkölaskentaa ei koeta luotettavana. Toisaalta yksikön keskittyminen tuotannon haasteiden ratkomiseen voi selittää, että tulosityksikkölaskelmaan perehtymiseen ja uskottavuusongelman ratkomiseen ei ole ollut aikaa ja se on näin jäänyt etäiseksi.

Muita laskentajärjestelmään liittyviä ja ratkaisua odottavia asiakokonaisuuksia ovat, että tietoa markkinoista, markkinahinnoista ja maahantuojien varastoista saadaan viiveellä emokonsernin kautta, mikä haastaa tuotannonsuunnittelua. Esille nostetut seikat ovat juuri strategisen laskentatoimen alaan liitettävää tietoa, joka suuntautuu tulevaisuuteen, ja yrityksen ulkopuolisiin tekijöihin asiakkaista ja markkinoista (Lord 2007, 137; Bhimani ym. 2018, 828, 623). Puutteet tulosityksiköiden ja niiden omien varastopaikkojen rakentamisessa toiminnanohjausjärjestelmään ja fyysisen varastotilan puute ovat johtaneet ongelmiin varaston hallinnassa. Muut yksiköt ”syövät kuormasta”, mikä taas on johtanut tuotantosuunnitelman muutoksiin ja sitä kautta lisääntyneisiin asetuksenvaihtokustannuksiin sekä toimittamatta jääneisiin tilauksiin.

Liiketoiminnan mittareita tarkasteltaessa liiketoimintayksikkö B:n johtaja näkee, että perusmittarit, kuten myynti ja tuotantomäärät ovat hyviä ja käytännönläheisiä yksikön toiminnan seuraamiseen. Mittareiden kytkös kasvustrategiaan, tuotannon volyymitason nostoon ja henkilö- ja konetehokkuuden kautta havaittavien pullonkaulojen poistamiseksi

koetaan selkeänä. Liiketoimintayksikkö B:n johtajaa kuitenkin kiinnostaisi saada selville, millainen mittarointi sopisi erityisesti yksikön kasvuvaiheeseen:

”Melkein kiinnostaisi tietää että mitä kaikkea oikeesti, mistä kaikesta me voitais ihan aidosti hyötyä nyt tässä vaiheessa, varsinkin meidän yksikkö kun tää on aika miten nyt sanoisi... Vielä niin kun tämmöisessä rakentamisvaiheessa.” (Liiketoimintayksikkö B:n johtaja)

Konsernitason näkemyksiä laskentajärjestelmän käytöstä yksiköissä

Tulosyksikköraportoinnin ongelmat, jotka nousivat esiin sekä liiketoimintayksikkö A:n että erityisesti liiketoimintayksikkö B:n johtajan haastatteluissa, on tunnistettu ja niitä koskeva kehitysprojekti käynnissä.

Silloin kun mä aloitin [konsernissa] niin mä kävin näiden liiketoimintayksiköiden vetäjien kanssa palaverit ja haastattelin heitä siitä raport-- , siitä tuesta mitä he taloudelta saa ja mikä se talouden raportoinnin kehitystarpeet kenenkin näkökulmasta on. Ja siinä se kävi selväksi, että tää liiketoimintayksiköiden seuraaminen, me ei, meillä ei ole siitä riittävän yksityiskohtaista dataa. Joo, siitä se sitten lähti.” (Talousjohtaja)

Toiminnanohjausjärjestelmän kehittämiseksi on ollut käynnissä muutosprojekti, jossa liiketoimintayksiköt on ohjelmistotasolla selkeämmin eriytetty toisistaan, minkä vuoksi yksiköistä aletaan saada yksityiskohtaisempaa tietoa. Tuloslaskelman eri erien välittämän tiedon nähdään muuttuvan aiempaa uskottavammaksi ja erien sisältöihin voidaan porautua tarkemmin, kun keinokeisista jakoperusteista voidaan luopua. Taloushallinnossa on myös tunnistettu, että konsernin yhteisten kiinteiden kulujen allokatioperusteisiin liittyy tiedon puutetta ja tarvittaessa jakoperusteista on keskusteltu liiketoimintayksiköiden kanssa.

Toiminnanohjausjärjestelmän kehityshanke lähti käyntiin yksiköiden tarpeesta saada yksityiskohtaisempaa laskentatietoa tuotteiden kannattavuudesta, sekä tulo- ja kuluerien rakenteesta. Päivitetyt laskentajärjestelmän version toivotaan auttavan tulosvastuullista yksikköjohtamista. Toisaalta se voi myös tukea yksiköiden välisen yhteistyön sujuvuutta, kun sisäiset tilausjärjestelmät ja prosessit selkeytyvät. Laskentajärjestelmän kehityshankkeen käynnistäminen voidaan nähdä konsernin keinona vahvistaa strategisen ohjauksen tyyliään, kun kehitysprojekti tukee sekä autonomia- että integraatiovaikuttamista. Tulos on yhdenmukainen Nilssonin (2000, 94) tutkimustuloksen kanssa, että vaikka yksiköt olisivat strategisilta lähtökohdiltaan erilaiset, onnistunut konsernin ohjaustyöli varmistaa, että liiketoimintayksiköt saavat niille olennaista tietoa oman ohjauksen tueksi.

4.4 Yhteenveto keskeisistä tuloksista

Ensimmäisen tutkimuskysymyksen analyysin kohteena oli konsernin ohjaustyyli, jota tarkasteltiin erityisesti parenting-teorian viitekehyksen avulla. Ymmärrystä ohjaustyylistä pyrittiin luomaan selvittämällä, millaisia yksiköille yhteisiä ja toisaalta yksiköiden kesken vaihtelevia piirteitä konserniohjauksessa on löydettävissä ohjausjärjestelmän näkökulmasta.

Konsernin tulosityksikkörakenteen, keskitetyn laskentajärjestelmän sekä laskentatiedon sisällön ja käytön tarkastelu osoitti, että konsernijohdon ohjaustyylinä voidaan pitää strategisen ohjauksen tyyliä. Konserni yhdistelee monipuolisesti autonomia- ja integraatiovaikuttamisen arvonluontikeinoja sekä organisaatorakennetta, että laskentajärjestelmää tarkasteltaessa. Kohdeorganisaation keskitetyssä laskentajärjestelmässä korostuvat sekä taloudellisen että strategisen suunnittelun vaiheet. Ne ovat tiiviisti yhteyksissä toisiinsa ja toisiaan tasapainottaen. Suorituskykymittarit sisältävät taloudellisia ja ei-taloudellisia tunnuslukuja. Mittareiden käyttö konserniohjauksessa on sekä informoivaa että keskustelua herättävää. Kuitenkin liiketoimintayksiköiden näkökulmasta yhteistyöetuja voisi hyödyntää enemmän syvällisemmän johtoryhmässä tapahtuvan integraatiovaikuttamisen kautta.

Konsernin ohjaustyyliä havaittiin erilaisia painotuksia eri yksiköissä, mikä on samansuuntainen tulos kuin Virtasen (2006) tutkimuksessa. Suuressa ja vakiintuneessa liiketoimintayksikkö A:ssa konsernin puuttuminen päätöksentekoon koetaan ennakoimattomana, kun pienemmässä ja kehitysvaiheessa olevassa liiketoimintayksikkö B:ssä päätöksenteko nähdään itsenäisenä ennalta asetettujen rajojen sisällä. Kokemuseroja voi selittää palveluyksiköiden voimakkaampi integroituminen suurempaan kuin pienempään yksikköön. Pienempi yksikkö puolestaan kokee konsernivetoisen strategiaproessin liian kvalitatiivisiin määreisiin keskittyvänä. Se hyödyntää autonomista asemaansa ja on ottanut käyttöön oman strategiaproessin, joka vastaa konsernin ohjaustyyliä paremmin yksikön strategisen suunnittelun tarpeisiin. Konsernijohdon huomio on kuitenkin tällä hetkellä juuri tämän yksikön kehittämisessä. Yksikön kehitysprojektin suuntana vaikuttaa olevan, että yksikkö siirtyy selkeästi ydinliiketoiminnan raja-alueelta sen ydinalueelle. Liiketoimintayksikkö B:n merkityksen kasvu tulevaisuudessa ja siirtymä ydinalueelle voi johtaa muutoksiin siinä, miten konserni ohjaa yksikköä.

Toinen tutkimuskysymys siirsi tutkielman painopistettä konsernin ja liiketoimintayksiköiden vuorovaikutuksesta selkeämmin liiketoimintayksiköissä tapahtuvaan yksikön omaan ohjaukseen. Tavoitteena oli tarkastella, miten avainhenkilöt tulkitsevat konsernin laskentajärjestelmän soveltuvuutta, kun se tukee yksiköiden strategista ohjausta. Laskentatiedon käyttöä ja arviointia kontekstoititiin tarkastelemalla molempien yksiköiden kilpailustrategioita strategialuokittelujen (Porter 2004; Miles ja Snow 1978) kautta ja analysoitiin, millaisia yhteyksiä niillä on yksiköiden erilaisiin elinkaaren vaiheisiin Millerin ja Friesenin (1984) elinkaarimallia vasten tarkasteltuna.

Aineistosta havaittiin, että liiketoimintayksikkö A:n liiketoimintaympäristö on hajanainen ja strategia monipuolinen. Se siten myös hyödyntää monipuolisesti erilaisten strategialuokittelujen kuvaamia ominaisuuksia: niin differointia kuin kustannustehokkuutta, sekä defender- että prospector- ominaisuuksia. Elinkaarimalliin sovitettuna yksikön strateginen ja liiketoimintaympäristön monimuotoisuus liittyy kypsyys- ja elpymisvaiheisiin. Kehittyvän liiketoimintayksikkö B:n strategiaa kuvaa painotettu kasvu keskittyneen differointistrategian mukaan, joka pohjautuu erityislaatuiseen niche-tuotteeseen. Yksikkö onkin syntymä- ja kasvuvaiheen taitekohdassa, kun tuotteiden perustarjooma on muodostettu ja tuotelinjoja kehitetään, mutta kasvun esteenä kuitenkin ovat tuotannon haasteet.

Merkittävä kehityskohde liiketoimintayksikkö A:n näkökulmasta olisi konsernitasolta johdettu taloudellisen ohjauksen prosessi, joka lopulta voisi helpottaa myös yksikön taloudellista johtamista. Liiketoimintayksikkö B:ssä huomio on tällä hetkellä kiinnittynyt tuotannon ongelmien ratkaisuun ja talousnäköymän käyttäminen näyttäytyy toissijaiselta. Toinen mahdollinen syy tähän voi olla, että tulosityksikköraportoinnin uskottavuus koetaan heikoksi. Molemmissa yksiköissä laskentajärjestelmä koetaan puutteellisena, sillä se ei anna halutulla tarkkuudella vaadittavia tietoja. Yksiköiden toiveita kuunnellen konsernissa on aloitettu toiminnanohjausjärjestelmän kehitysprojekti. Sen tavoitteena on kehittää laskentajärjestelmää, jotta se tuottaisi yksiköille niiden tarvitsemaa yksityiskohtaista tietoa. Samalla toteutuessaan kehitetty toiminnanohjausjärjestelmä tukee yksiköiden välistä integraatiota.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkielman tehtävänä oli tarkastella liiketoimintayksiköiden strategista johdon laskentatoimea konserniohjauksessa olevissa liiketoimintayksiköissä. Kohdeorganisaatioksi valittiin suomalainen valmistavan teollisuuden alalla toimiva konserniyritys sekä sen kaksi liiketoimintayksikköä. Tutkimustehtävä jaettiin kahteen päätavoitteeseen, joista johdettiin seuraavat tutkimuskysymykset:

1. *Millainen konsernin ohjaustyyli voidaan tunnistaa, kun tarkastellaan johdon laskentajärjestelmän käyttöä yksiköiden ja konsernin vuorovaikutuksessa?*
2. *Miten johdon laskentajärjestelmän tuottamat raportit soveltuvat kahden erilaisen liiketoimintayksikön strategiseen ohjaukseen? Miten raporttien tarjoamaa tietoa arvojetaan?*

Tutkimuskysymysten ratkaisemiseksi sovellettiin laadullista tapaustutkimusta, joka pääasiallisina aineiston lähteinä olivat kohdeorganisaatiossa toteutetut teemahaastattelut. Haastattelujen tarkoituksena oli ymmärtää avainhenkilöiden tulkintoja tutkimuksen teemoista. Haastattelujen tukena analysoitiin lisäksi yrityksen sisäisiä dokumentteja.

5.1 Johtopäätökset tutkielman keskeisistä tuloksista

Kohdekonsernin ohjaustyyli on luokiteltavissa strategisen ohjauksen parenting-tyyliksi. Konsernin ohjausta kuvaa ensiksikin arvonluonnin keinojen aktiivinen yhdistely organisaation kehittämistoimenpiteineen. Toiseksi toiminnan suunnittelu tapahtuu yksiköissä, mutta konsernijohto tarkastaa ja arvioi suunnitelmat. Kolmanneksi konserni ohjaa liiketoimintayksiköidensä sekä strategisten että taloudellisten tavoitteiden yhteensovittamista. Edellä luetellut ominaisuudet ovat olennaisia strategisen ohjauksen parenting-tyylin piirteitä (Goold & Campbell 1987, 43; Goold ym. 1994, 414–417).

Virtasen (2005, 15–16) tutkimustulosten mukaan strategisen ohjaustyylin merkkejä ovat tulosyksikkörakenne, organisaation läpinäkyvyys, liiketoimintayksiköiden mitattavuuden ja vastuunjaon selkeys sekä taloushallinnon ohjausjärjestelmien integraatiot. Strategisen ohjaustyylin ominaispiirre taloudellisten ja strategisten tavoitteiden

yhteensovittamisesta tuli tutkimusaineistossa esiin erityisesti keskitetyn laskentajärjestelmän suunnittelu- ja valvontaprosessissa. Siinä yhdistellään yksiköiden taloudellista suunnittelua ja valvontaa strategisiin toiminnan tavoitteisiin sekä niiden toteutumisen seurantaan. Strategisten ja taloudellisten tavoitteiden yhteensovittaminen näkyy myös siinä, että konsernitason käytettävä yksiköiden suorituskykykymittaristo sisältävää sekä tilinpäätösraportointiin linkitettyjä että ei-taloudellisia tunnuslukuja, mikä on Nilssonin ym. (2011, 115–116) havainto konsernin integraatiovaikuttamisesta.

Suhtautuminen poikkeamiin on kohdeorganisaatiossa joustavaa todennäköisesti ainakin osin liiketoimintaympäristössä tapahtuneen muutoksen takia, kun koronapandemia on luonut äkillistä kysyntää. Liiketoimintaympäristön muutokset ovat hyväksyttävä syy poikkeamille, kun parenting-tyylinä on strateginen ohjaus. Toisaalta strategisten tavoitteiden asettaminen tärkeysjärjestyksessä taloudellisten edelle voi viitata myös strategisen suunnittelun ohjaustyyliin. (Goold ym. 1994, 413–14.)

Laskentatiedon sisällön, mittareiden ja niiden käytön näkökulmasta konsernin yhdistelyjä ja liiketoiminnoille samansisältöisiä mittareita käytetään yhtenäisen tilannekuvan luomiseen. Samalla niitä käytetään interaktiivisesti strategisen keskustelun herättäjinä organisaation eri tasoilla. Aineistosta ei havaittu, että tiedon jakaminen herättäisi vastustusta (Papalexandris ym. 2004; Tuomela 2005). Päinvastoin tutkituissa yksiköissä toivottiin enemmän ja syvällisempää keskustelua niin yksiköiden oman autonomian piiriin kuuluvista asioista kuin tulos- ja palveluyksiköiden yhteistyöhön liittyvistä strategisista seikoista.

Strategisen ohjauksen tyyli ei ole kuitenkaan ongelmaton. Suuremman yksikön kokemuksissa strategisen ohjauksen haasteet ja kritiikki realisoituvat, kun yksikön vastuualueeseen liittyvä päätöksenteko koettiin osittain ennakoimattomana. Strategisen ohjaustyylin heikkouksia ovat erityisesti epäselvyys konsernijohdon puuttumisen laukaisevista tekijöistä ja integraatioetujen epäselvyys. (Goold ym. 1994, 426–427). Kehittyvässä yksikössä koetaan hankaluuksia tasapainon löytämisessä strategisten ja taloudellisten tavoitteiden välillä, mikä on myös strategisen ohjauksen kipukohta (Goold ym. 1994, 426–427).

Tutkielman tulokset tukevat osittain Virtasen huomiota, että konsernin tyyli ohjata eri yksiköitä voi vaihdella (Virtanen 2005, 17, 26). Virtanen selittää tulostaan sillä, että jos yhteensopivuus konsernijohdon erityisosaamisen, liiketoimintayksiköiden kriittisten menestystekijöiden ja kehittämispotentiaalain kesken ei sijoitu liiketoiminnan ydinalueelle,

konserni voi tukeutua taloudelliseen ohjaukseen. Ydinalueilla, eli tutkielman merkittävässä asemassa olevassa liiketoimintayksikössä ohjaus oli strategista, mutta kooltaan pienemmässä ja kehittyvässä yksikössä strateginen ohjaus oli hieman suuntautunut taloudelliseen ohjaukseen.

Parenting-teorian mukaan totutut arvonluontikeinot eivät välttämättä olekaan yhteensovivia uuteen liiketoimintaan (Goold ym. 1994, 253). Kehittyvän yksikön kokemus talousohjauksesta voidaan tulkita toisaalta konsernin oman ohjaustyylin säätötoimenpiteenä, jossa konserni sallii yksikölle enemmän strategista autonomiaa ja tilaa oppia. Yksikkö käyttää autonomista asemaansa oppimiseen, kun se toteuttaa omaa laadullista ”miten”-kysymyksiin keskittyvää strategiatyötään. Oppimiskyky on välttämätöntä konsernin omassa liiketoiminnan kehittämistyössä ja konsernivanhemmalla ei voi olettaa olevan kaikkea etukäteen tarvittavaa tietoa liiketoiminnan kehittämiseen (Covin ym. 2020, 15). Kun konserni menee kehittyvän yksikön mukana uudelle liiketoiminta-alueelle, se voi kannustaa yksikön oppimista lisäämällä yksikön autonomiaa ja oppii samalla itsekin lisää.

Kun tarkasteltiin laskentajärjestelmän soveltuvuutta yksikkötasolle, esiin nousi ongelmia laskentajärjestelmän mittareiden tarkkuudesta ja uskottavuudesta. Nilssonin (2000) tutkimuksessa liiketoimintayksiköillä oli käytössään omat laskentajärjestelmät, joista ne saivat itselleen relevanttia tietoa. Virtasen (2005, 35) tutkimuksessa keskitetty laskentajärjestelmä ei onnistunut tuottamaan yksiköille hyödyllistä tietoa keskittyen esimerkiksi liian karkealle tasolle. Tämän tutkielman tulos on yhteneväinen Virtasen tuloksen kanssa. Pitää kuitenkin muistaa, että kohdeorganisaatio on pienempi kuin Virtasen tai Nilssonin tutkimuksissa, joten yhden laskentajärjestelmän ylläpito voi olla taloudellisesti ainoa järkevä vaihtoehto. Kuitenkin konsernissa on aloitettu laskentajärjestelmän kehitystyö, joka on lähtenyt liikkeelle liiketoimintayksiköiden tarpeista. Nilssonin (2000, 94) tulosta mukaillen onnistunut konsernin ohjaustyyli huolehtii, että liiketoimintayksiköt saavat tarvitsemaansa tietoa.

Kohdeorganisaatiossa strateginen ohjaustyyli vaikuttaa kuitenkin pääosin sopivan molempien tutkittujen liiketoimintayksiköiden ohjaukseen. Tulos tukee Virtasen (2005, 32) tulosta, että strateginen ohjaus tyylinä sopii keskenään erilaisten yksiköiden ohjaukseen, joiden kilpailustrategioissa ilmenee sekä mm. kustannusetua ja differointiin liitettäviä kriittisiä menestystekijöitä.

5.2 Tutkimustulosten merkittävyys ja jatkotutkimusmahdollisuudet

Laadullisen tapaustutkimuksen avulla saatiin monipuolisia tuloksia johdon ohjausjärjestelmän ja strategian vuorovaikutuksesta monimutkaisessa konserniympäristössä. Tulokset tuottivat uutta tietoa strategisesta ohjaustyylistä suomalaisessa konsernissa. Tapaustutkimuksen valinta vaikutti tutkielman teoreettisen viitekehyksen ja tutkielman rajausten muotoutumiseen. Ensiksikin tapausta valittaessa ja testattaessa esihaastatteluissa ilmeni, että konsernin toiminnan jäsentäminen elinkaaren käsitteen avulla on kehittynyt orgaanisesti yrityksen sisällä. Tämän vuoksi elinkaaren kehitysvaiheisiin pohjautuva ajattelu sisällytettiin tutkielman teoreettiseen viitekehykseen. Toiseksi tapaustutkimuksen riskinä on rönsyily, minkä ehkäisemiseksi parenting-teoria auttoi luomaan raameja tutkimusongelman lähestymiselle. Kuten tulee ollakin, tutkielman rajausten pohtiminen oli jatkuvasti läsnä tutkimusta tehtäessä. Tutkielman tavoitteena oli tarkastella monitasoisesti erilaisten yksiköiden ja konsernin ohjausta. Samalla ohjaustasojen ja yksiköiden määrää piti hallita tehokkaasti, jotta aihe pysyy opinnäytetyön mittakaavassa. Tämä johti jatkuvaan tasapainotteluun rajausten kanssa tutkielman edetessä.

Yhdistelemällä erilaisia teoreettisessa viitekehyksessä käytettäviä aineksia saadaan tutkimustuloksia, joilla on merkitystä tässä ajassa. Tutkielma ottaa osaa tämänhetkiseen laskeutustoimen alalla käytävään tieteelliseen keskusteluun erilaisten ohjauskeinojen yhdistelystä ja yhdistää erilaisia teoreettisia lähestymistapoja uudesta näkökulmasta. Vaikka käytetyt teoreettiset viitekehykset ovat melko vanhoja (strategialuokittelut ja elinkaarimalli 1970-1980-luvuilta, parenting-teoria 1990-luvulta), tutkielma osoittaa että ne ovat edelleen käyttökelpoisia ainakin kuvailuun, ellei normatiivisesti. Aiempaa elinkaaritutkimusta on tehty koko organisaation näkökulmasta, eikä näkökulmaa ole viety yksittäisiin yksiköihin. Tästä syystä, eli verrokkitutkimuksen puuttuessa tutkielman tulosten pohtiminen elinkaariviitekehyksessä pulmallista. Elinkaarimalli sopii kuitenkin kontekstin luomiseen. Samoin strategialuokittelut alkavat olla väsähtäneitä, mutta yhdessä elinkaariajattelun kanssa ja ainakin tutkielman aineistoon yhdistettynä saatiin kattava kuva yksiköiden toimintaympäristön monimuotoisuudesta. Elinkaariajattelun ja strategialuokittelujen hyödyntäminen yksiköiden kontekstin luomisessa vaikuttaa onnistuneelta ja lisäarvoa tuottavalta valinnalta.

Tutkielman tuloksista ja tutkielman laajuuden ulkopuolelle rajatuista seikoista voidaan johtaa monenlaisia jatkotutkimusaiheita. Mielenkiintoinen jatkotutkimuksen kohde olisi

seurata kehittyvän yksikön matkaa, kun yksikköä kehitetään ja tuodaan vahvemmin reuna-alueelta konsernin liiketoiminnan ydinalueelle. Olisi mielenkiintoista tutkia yksikön, konsernin ja jopa emokonsernin oppimisprosessia yksikön ja konsernin kehitystyössä. Toiseksi olisi kiinnostavaa toistaa tutkimus konsernissa ohjaus- ja laskentajärjestelmän kehitysprojektin jälkeen. Voitaisiin selvittää, onko konsernin ohjaustyylissä tapahtunut muutoksia, miten laskentajärjestelmän soveltuvuus kehitysprojektin jälkeen koetaan yksiköissä ja onko pintautunut joitakin muita, odottamattomia haasteita. Myös rajausten takia tutkielman ulkopuolelle jäi runsaasti jatkotutkimusaiheita. Yksi mielenkiintoisimmista oli tarkastella ulkomaisen emokonsernin ja suomalaisen konsernin vuorovaikutusta sekä emon menettelyitä koordinoida erilaisten sisarkonsernien yhteistyötä erilaisilla markkina-alueilla.

5.3 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen luotettavuuden ja laadun arviointia tehdään useimmissa empiirisissä yhteiskuntatieteellisissä tutkimuksissa, mikä on oleellista myös kauppatieteen alalla toteutettavissa laadullisissa tapaustutkimuksissa. Eriksson ja Kovalainen (2008, 294) kannustavat luopumaan klassisista validiteetin ja reliabiliteetin arviointikriteereistä, jos tutkimus nojaa relativistiseen käsitykseen todellisuuden moninaisesta luonteesta ja jos ymmärrystä luodaan yksilöiden vuorovaikutuksessa. He ehdottavat Lincolnia ja Gubaa (1985) lainaten korvaavaksi kriteeriksi luotettavuutta sen selittämiseksi, kuin hyvää tutkimus on. Luotettavuuteen sisältyy neljä näkökantaa, joita ovat vakuuttavuus, siirrettävyys, uskottavuus ja yhtenäisyys. Käsittelen seuraavaksi näitä laatukriteereitä ja miten ne on huomioitu tutkielmaa tehtäessä.

Uskottavuus tarkoittaa tutkimusprosessin loogisuutta, jäljitettävyyttä ja dokumentointia. Yhtenäisyys puolestaan tarkoittaa, että tutkijan henkilökohtaisten arvojen tai teoreettisten taipumusten ei sallita vaikuttavan tutkimukseen ja sen tuloksiin. Lisäksi tulokset ja tulokset olisi kytkettävä ymmärrettävästi dataan. (Bell ym. 2019, 365.) Kihn ja Ihantola (2008, 88–89) näkevät uskottavuuden ja yhtenäisyyden kuvaavan tulkinnan sisäistä loogisuutta ja ristiriidattomuutta. Tässä tutkielmassa tutkimusprosessin eri vaiheita on pyritty käsittelemään tarkasti: kohdeorganisaation ja haastateltavien valinnasta on kerrottu sekä aineiston hankintaa, käsittelyä ja analysointia on kuvailtu. Tutkielmassa esitetään otteita aineistosta ja niitä käsitellään läpinäkyvästi rinnan kontekstinsa kanssa.

Yhtäläisyyksien osoittaminen ja tulosten suhteuttaminen aiempiin tutkimustuloksiin tarkoittaa tutkimuksen siirrettävyyttä. (Eriksson ja Kovalainen 2008, 294). Siirrettävyyttä tarkasteltaessa tutkielman tutkimustuloksia peilattiin aiempiin tutkimuksiin, joihin verraten etsittiin yhtäläisyyksiä ja eroja. Kontekstin ainutlaatuisuus ja sen vaikutus tulosten vastaavuuteen otettiin huomioon aiempiin tuloksiin suhteutettaessa.

Tutkielman vakuuttavuuden vahvistamiseksi tutkielma tehtiin hyvien tutkimuskäytäntöjen mukaisesti sekä käytettiin triangulaatiota ja jäsenvalidaatiota tulkintojen ja johtopäätösten arviointiin ja faktojen tarkistuttamiseen (ks. Bell ym. 2019, 363; Koskinen ym. 2005, 261–62). Tapaustutkimukselle tyypillisesti useiden erilaisten aineistolähteiden käyttö salli triangulaation. Lisäksi tutkimuksen tuloksista keskusteltiin lyhyesti yhden keskeisen avaininformantin kanssa, jolloin hänellä oli mahdollisuus esittää näkemyksiään tulkinnan ja johtopäätösten oikeellisuudesta. Vakuuttavuutta lisättiin myös esittämällä haastatteluista lainauksia, jotta lukija voi arvioida tutkimuksessa esitettyjä väitteitä ja päätyä samoihin johtopäätöksiin.

LÄHTEET

- Adams, C., Hoque, Z., & McNicholas, P. (2018). Case studies and action research. Teoksessa Hoque, Z. (toim.) *Methodological issues in accounting research*. (2. painos) London: Spiramus Press, 486–497.
- Adler, R. W. (2011). Performance management and organizational strategy: How to design systems that meet the needs of confrontation strategy firms. *The British Accounting Review*, 43(4), 251–263. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2011.08.004>
- Agostino, D., & Arnaboldi, M. (2012). Design issues in Balanced Scorecards: The “what” and “how” of control. *European Management Journal*, 30(4), 327–339. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2012.02.001>
- Ambos, B., & Mahnke, V. (2010). How Do MNC Headquarters Add Value? *Management International Review*, 50(4), 403–412. <https://doi.org/10.1007/s11575-010-0040-5>
- Auzair, S., & Langfield-Smith, K. (2005). The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research*, 16(4), 399–421. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.04.003>
- Bedford, D. S., Malmi, T., & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12–28. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.04.002>
- Bell, E., Bryman, A., & Harley, B. (2019). *Business research methods*. (5. painos) Oxford: Oxford University Press.
- Bhimani, A., Horngren, C., Rajan, M., Datar, S. (2018). *Management and Cost Accounting*. (7. painos) E-kirja. Pearson Education Limited.
- Bititci, U. S., Mendibil, K., Nudurupati, S., Garengo, P., & Turner, T. (2006). Dynamics of performance measurement and organisational culture. *International Journal of Operations & Production Management*, 26(12), 1325–1350. <https://doi.org/10.1108/01443570610710579>
- Campbell, A., Goold, M., & Alexander, M. (1995). Corporate Strategy: The Quest for Parenting Advantage. *Harvard Business Review*, 73(2), 120–132.
- Canales, J. I., & Caldart, A. (2017). Encouraging emergence of cross-business strategic initiatives. *European Management Journal*, 35(3), 300–313. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2016.10.003>
- Cescon, F., Costantini, A., & Grassetti, L. (2019). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance*, 23(3), 605–636. <https://doi.org/10.1007/s10997-018-9431-y>

- Chapman, C. S., Grabner, I., & Moers, F. (2020). Introduction to the AOS special issue on management control as system or package. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101194. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101194>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control system design within its organisational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127–168.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243–264. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00024-X](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00024-X)
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (2007). Multiple Perspectives of Performance Measures. *European Management Journal*, 25(4), 266–282. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2007.06.001>
- Covin, J. G., Garrett, R. P., Kuratko, D. F., & Shepherd, D. A. (2020). Short leash or long leash? Parenting style, initial strategic clarity, and the development of venture learning proficiency. *Journal of Business Venturing*, 35(4), 105951. <https://doi.org/10.1016/j.jbusvent.2019.105951>
- Creswell, J. W. (2014). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (4. painos). Thousand Oaks: SAGE Publications.
- Davila, A., & Foster, G. (2005). Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies. *Accounting Review*, 80(4), 1039–1068. <https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.4.1039>
- Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: Formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), 223–248. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.05.006>
- Dossi, A., & Patelli, L. (2010). You Learn From What You Measure: Financial and Non-financial Performance Measures in Multinational Companies. *Long Range Planning*, 43(4), 498–526. <https://doi.org/10.1016/j.lrp.2010.01.002>
- Emmanuel, C. R., Otley, D. T., & Merchant, K. A. (1990). *Accounting for management control* (2. painos). London; New York: Chapman and Hall, University and Professional Division.
- Epstein, M. J., & Manzoni, J.-F. (1997). The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: Translating strategy into action. *Management Accounting (USA)*, 79(2).
- Eriksson, P., & Kovalainen, A. (2008). *Qualitative Methods in Business Research*. E-kirja. SAGE Publications Ltd. <https://doi.org/10.4135/9780857028044>

- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263–282. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research*, 23(2), 79–119. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.04.001>
- Goold, M. (1996). Parenting strategies for multibusiness companies. *Long Range Planning*, 29(3), 419–421. [https://doi.org/10.1016/S0024-6301\(96\)90027-8](https://doi.org/10.1016/S0024-6301(96)90027-8)
- Goold, M., & Campbell, A. (1987). *Strategies and styles: The role of the centre in managing diversified corporations*. Oxford; New York: Basil Blackwell.
- Goold, M., & Campbell, A. (2002). Parenting in Complex Structures. *Long Range Planning*, 35(3), 219–243. [https://doi.org/10.1016/S0024-6301\(02\)00052-3](https://doi.org/10.1016/S0024-6301(02)00052-3)
- Goold, M., Campbell, A., & Alexander, M. (1994). *Corporate-level strategy: Creating value in the multibusiness company*. New York; Chichester; Brisbane; Toronto; Singapore: John Wiley & Sons.
- Goretzki, L., & Messner, M. (2016). Coordination under uncertainty A sensemaking perspective on cross-functional planning meetings. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 13(1), 92–126. <https://doi.org/10.1108/QRAM-09-2015-0070>
- Granlund, M., & Taipaleenmäki, J. (2005). Management control and controllership in new economy firms—A life cycle perspective. *Management Accounting Research*, 16(1), 21–57. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.09.003>
- Guenther, T. W., & Heinicke, A. (2019). Relationships among types of use, levels of sophistication, and organizational outcomes of performance measurement systems: The crucial role of design choices. *Management Accounting Research*, 42, 1–25. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.07.002>
- Henri, J.-F. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77–103. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.10.003>
- Hirsjärvi, S., & Hurme, H. (2011). *Tutkimushaastattelu teemahaastattelun teoria ja käytäntö Sirkka Hirsjärvi & Helena Hurme*. Tallinna: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., & Sajavaara, P. (2007). *Tutki ja kirjoita*. Helsinki: Tammi.
- Hoque, Z. (2006). *Strategic management accounting: Concepts, processes and issues* (2. painos). Frenchs Forest, NSW: Pearson Prentice Hall.
- Ikäheimo, S., Malmi, T., & Walden, R. (2019). *Yrityksen laskentatoimi* (8., uudistettu painos.). Helsinki: Alma Talent.

- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998). Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 205–238.
- Jørgensen, B., & Messner, M. (2010). Accounting and strategising: A case study from new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 35(2), 184–204.
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.001>
- Kallunki, J.-P., & Silvola, H. (2008). The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, 19(1), 62–79.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.08.002>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2000). Having Trouble with Your Strategy? Then Map It. *Harvard Business Review*, 78(5), 167–176.
- Kasanen, E., Lukka, K., & Siitonen, A. (1993). The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 243.
- Kihn, L.-A. (2007). Financial Consequences in Foreign Subsidiary Manager Performance Evaluations. *European Accounting Review*, 16(3), 531–554.
<https://doi.org/10.1080/09638180701507148>
- Kihn, L. A. (2008). The determinants of multiple forms of controls in foreign subsidiary manager evaluations. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 5(2), 157. <https://doi.org/10.1504/IJAPE.2008.020848>
- Kihn, L. A. (2010). An empirical investigation of the principal top management styles in the emphasis of multiple forms of controls. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 6(1), 108. <https://doi.org/10.1504/IJAPE.2010.030481>
- Kihn, L. A. (2011). How do controllers and managers interpret budget targets? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(3), 212–236.
<https://doi.org/10.1108/18325911111164187>
- Kihn, L.-A., & Ihantola, E.-M. (2008). Tutkimuksen laadun arvioinnista. Teoksessa Hyvönen, T., Laine, M. & Mäkelä, H. (toim.) *Laskenta-ajattelun tutkija ja kehittäjä—Professori Salme Näsi 60 vuotta*. Tampere: Tampereen yliopisto, Taloustieteiden laitos, 81–96.
- Kolehmainen, K. (2010). Dynamic Strategic Performance Measurement Systems: Balancing Empowerment and Alignment. *Long Range Planning*, 43(4), 527–554.
<https://doi.org/10.1016/j.lrp.2009.11.001>
- Koskinen, I., Alasuutari, P., & Peltonen, T. (2005). *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Vastapaino.
- Kotus, kielineuvonnan kysymyslomake palvelusta www.kotus.fi. Sähköposti kielineuvonta@kotus.fi 14.1.2022. (Tulostettu 14.1.2022)

- Kraus, K., & Lind, J. (2010). The impact of the corporate balanced scorecard on corporate control—A research note. *Management Accounting Research*, 21(4), 265–277. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.08.001>
- Laitinen, E. K. (2003). *Yritystoiminnan uudet mittarit* (3. uudistettu painos). Helsinki: Talentum.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207–232. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2)
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: How far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204–228. <https://doi.org/10.1108/09513570810854400>
- Lilja, M. (2016). *Hyötyä vai haittaa? Kolme näkökulmaa suomalaisten sairaanhoitopiirien sisäiseen valvontaan*. Tampere: Tampere University Press. Tampereen yliopisto. Johtamiskorkeakoulu. Väitöskirja. <https://trepo.tuni.fi/handle/10024/100216>
- Lord, B. R. (2007). Strategic management accounting. Teoksessa Hopper, T., Northcott D., Scapens, R. (toim.) *Issues in Management Accounting* (3. painos) E-kirja. Essex: Pearson Education Limited.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Melnyk, S. A., Bititci, U., Platts, K., Tobias, J., & Andersen, B. (2014). Is performance measurement and management fit for the future? *Management Accounting Research*, 25(2), 173–186. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.07.007>
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (4. painos). Harlow: Pearson Education Limited.
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure, and process*. McGraw-Hill.
- Miller, D., & Friesen, P. H. (1984). A Longitudinal Study of the Corporate Life Cycle. *Management Science*, 30(10), 1161–1183. <https://doi.org/10.1287/mnsc.30.10.1161>
- Moore, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), 351–389.
- Neilimo, K., & Näsi, J. (1980). *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede: Tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Tampere: Tampereen yliopisto. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A 2:12.

- Neilimo, K., & Uusi-Rauva, E. (2017). *Johdon laskentatoimi* (6.-13. painos). Helsinki: Edita.
- Nell, P. C., & Ambos, B. (2013). Parenting advantage in the MNC: An embeddedness perspective on the value added by headquarters. *Strategic Management Journal*, 34(9), 1086–1103. <https://doi.org/10.1002/smj.2058>
- Nilsson, F. (2000). Parenting styles and value creation: A management control approach. *Management Accounting Research*, 11(1), 89–112. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0118>
- Nilsson, F., Olve, N.-G., & Parment, A. (2011). *Controlling for competitiveness: Strategy formulation and implementation through management control*. Copenhagen: Copenhagen Business School Press.
- Nykänen, E., Järvenpää, M., & Teittinen, H. (2016). Business intelligence in decision making in Finnish enterprises. *Nordic Journal of Business*. 65(2), 24–44.
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363–382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45–62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Papalexandris, A., Ioannou, G., & Prastacos, G. P. (2004). Implementing the Balanced Scorecard in Greece: A Software Firm's Experience. *Long Range Planning*, 37(4), 351–366. <https://doi.org/10.1016/j.lrp.2004.05.002>
- Pezet, A. (2009). The history of the french tableau de bord (1885–1975): Evidence from the archives. *Accounting, Business & Financial History*, 19(2), 103–125. <https://doi.org/10.1080/09585200902969245>
- Pla-Barber, J., Botella-Andreu, A., & Villar, C. (2021). Intermediate Units in Multinational Corporations: Advancing Theory on their Co-parenting Role, Dynamics and Outcomes. *International Journal of Management Reviews*, 23(1), 116–147. <https://doi.org/10.1111/ijmr.12243>
- Porter, M. E. (2004). *Competitive Strategy: Techniques for analyzing industries and competitors* (1. Free Press export painos, ensipainos 1980). New York: Free Press.
- Puusa, A., Reijonen, H., Juuti, P., & Laukkanen, T. (2016). *Akatemiasta markkinapaikalle. Johtaminen ja markkinointi aikansa kuvina* (6. painos). Alma Talent.
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2003). *Research method and methodology in finance and accounting* (2. painos). London: Thomson.
- Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package—A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19(4), 324–343. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.08.002>

- Silvola, H. (2008). Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm? *Advances in Accounting*, 24(1), 128–138. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2008.05.013>
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
- Stake, R. E. (1995). *The art of case study research*. Thousand Oaks; London; New Delhi: Sage Publications.
- Stake, R. E. (2003). Case Studies. Teoksessa Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (toim.) *Strategies of Qualitative Inquiry*. (2. painos) 134–164. Thousand Oaks; London; New Delhi: Sage Publications.
- Su, S., Baird, K., & Schoch, H. (2015). The moderating effect of organisational life cycle stages on the association between the interactive and diagnostic approaches to using controls with organisational performance. *Management Accounting Research*, 26, 40–53. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2014.09.001>
- Tampereen yliopisto. Tutkimuksen tietosuoja. <https://www.tuni.fi/fi/tutkimus/vastuullentiede/tutkimuksen-tietosuoja> (Viitattu 10.1.2022)
- Tietosuojalaki 5.12.2018/1050*
- Tillmann, K., & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, 19(1), 80–102. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.11.002>
- Tuomela, T.-S. (2005). The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16(3), 293–320. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.06.003>
- Tuomi, J., & Sarajärvi, A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. (Uudistettu laitos). Helsinki: Tammi.
- van der Kolk, B., van Veen-Dirks, P. M. G., & ter Bogt, H. J. (2020). How combinations of control elements create tensions and how these can be managed: An embedded case study. *Management Accounting Research*, 48, 1–15. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100677>
- Virtanen, T. H. (2005). *Konsernijohtaminen parenting-teorian näkökulmasta*. Helsinki: Helsingin kauppakorkeakoulu. Working Papers, W-390.
- Virtanen, T. H. (2006). *Johdon ohjausjärjestelmät muuttuvassa toimintaympäristössä*. Helsinki: Helsinki School of Economics. Helsingin kauppakorkeakoulu. Väitöskirja.
- Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications: Design and methods* (6. painos). Los Angeles: SAGE.

Kielitoimiston sanakirja (2021). Helsinki: Kotimaisten kielten keskuksen verkkojulkaisuja
35. Päivitettävä julkaisu. <https://www.kielitoimistonsanakirja.fi>. (Viitattu 15.4.2022)

LIITEET

LIITE 1: Luonnos haastattelukysymyksistä

HAASTATTELUN RUNKO

Haastateltavalle esitettävät kysymykset valitaan sen mukaan, missä asemassa hän on organisaatiossa ja raportointiprosessissa. Ei ole tarkoituksenmukaista esittää samat kysymykset kaikille.

Taustakysymykset: Haastateltava henkilö, yksikkö, työtehtävä, haastattelun ajankohta ja kesto

Teema 1: Kohdeorganisaation laskentajärjestelmä

- Mitä säännöllisiä raportteja liiketoimintayksiköille tuotetaan (taloudelliset mittarit, muut merkittävät mittarit; budjetointi)
- Kuinka usein? Mitä asioita raportoidaan eri aikoina? Millaisiin johdon laskentatoimen alueisiin tai tekniikoihin ne painottuvat? Ovatko muuttuneet?

Teema 2: Ulkoinen toimintaympäristö

- Miten kuvailisit yksikön ulkoista toimintaympäristöä?
- Mitkä liiketoimintaympäristön tekijät vaikuttavat merkittävästi yksikön toimintaan? (kysyntä, hintakilpailu, raaka-aineet, alan suhdanneherkkyys, markkina-alueiden erot)

Teema 3: Sisäinen toimintaympäristö (ja talousraportoinnin merkitys vuorovaikutuksessa)

- Miten yksikkö sijoittuu organisaatorakenteeseen, onko tulosvastuullinen? Kuinka autonominen yksikkö on? Minkä tyyppisistä asioista voi päättää yksikössä ja mitkä konsernijohdossa?
- Kuinka osallistavaa yksikön johtaminen on konsernissa? Miten se ilmenee? Tapaamiset – kuinka usein, ketä läsnä?
- Miten kuvaillet sisäistä kommunikaatiota yksikön ja konsernin välillä?
- Miten kuvaillet prosessia, kun tehdään strategisesti merkittäviä päätöksiä?

Teema 4: Kilpailustrategia

- Miten kuvaillet yksikön strategiaa?
- Mitä strategisia tavoitteita ja kasvumahdollisuudet yksikössä on? Millä alueilla?
- Mitkä ovat yksikön kilpailuvaltit? Entä esteet tai haasteet?

Teema 5: Johdon laskentatoimen informaatiotarpeet

- Millaisia puutteita ja kehityskohteita raportoinnissa on? Missä on onnistuttu?

- Millä tavalla kehitettäviä osa-alueita seurataan tällä hetkellä (kiertotiet)?
- Kuinka merkityksellisiä raportit ovat liiketoimintayksiköille strategisen ohjauksen näkökulmasta? Mikä tieto on tärkeää?
- Miten raporttien tuottamaa tietoa käytetään: pohjustavatko raportit keskusteluja? Kuinka usein? Seurantaa vai tulevaisuuden suunnittelu mielessä? Mitataanko suoriutumista vai jokin muu tapa? Mitä tapahtuu, jos budjetista poiketaan?
- Mittareiden kytkös strategiaan?

Teema 6: Konsernin ohjaustyyli

- Miten yksiköiden strategia tehdään (kuka, missä, milloin)? Kuinka keskittynyttä se on? Millaisen tiedon pohjalta se tehdään?
- Miten suuria strategisia päätöksiä valmistellaan (esim. investoinnit), miten tietoa analysoidaan?
- Miten strategiatyö koetaan?
- Miten yksikön johto tiedostaa konsernistrategian omassa toiminnassaan ja yhteydessä yksikkönsä liiketoimintastrategiaan?
- Millaista konsernin talousohjaus on? Miten se näkyy? (suunnittelu, ohjaus, tuki, valvonta)
- Miten konsernijohdon rooli yksikön liiketoiminnan alueelta koetaan?
- Miten yksiköiden yhteistyö muiden yksiköiden kanssa koetaan? Miten muiden yksiköiden rooli ymmärretään? Hyödynnetäänkö synergioita hyvin tai onko ongelmia? Millaisena yksikön merkitys koetaan konsernille?

Teema 7: Konsernin strateginen ohjaus

- Miten tulkitset ylimmän johdon tehtävää liiketoimintayksiköiden ohjauksessa?
- Miten tulkitset liiketoimintayksiköiden tehtävää sen omassa strategisessa päätöksenteossa?
- Miten kuvaillet konsernin taloudellista ohjausta?
- Millaisina näet konsernijohdon ja yksikön tarpeet talousraportoinnissa? Miten arvotat niitä?
- Miten tulkitset liiketoimintayksiköiden talousraportteja konsernijohdon näkökulmasta?