

TAMPEREEN YLIOPISTO
Taloustieteiden laitos

STRATEGIA-AJATTELU SUOMALAISESSA
LASKENTATOIMEN TUTKIMUKSESSA

Yrityksen taloustiede, laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Marraskuu 2004
Ohjaaja: Professori Salme Näsi

Mirka Nevala

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Taloustieteiden laitos; yrityksen taloustiede, laskentatoimi
Tekijä:	NEVALA, MIRKA
Tutkielman nimi:	Strategia-ajattelu suomalaisessa laskentatoimen tutkimuksessa
Pro gradu -tutkielma:	77 sivua
Aika:	Marraskuu 2004
Avainsanat:	Strategia, strateginen laskentatoimi, strateginen johdon laskentatoimi, laskentatoimen kehitys

Tutkimuksen tavoitteena oli analysoida suomalaisen laskentatoimen suhdetta strategiaan. Käytetty tutkimusote oli käsiteanalyttinen ja työ luonteeltaan teoreettinen, kuvaileva ja laadullinen. Tutkimuksessa oli mukana kahdeksan suomalaista laskentatoimen tutkijaa ja heidän kahdeksan kirjaansa ja seitsemän artikkeliaan. Strateginen viitekehys luotiin käyttäen hyväksi Mintzbergin kymmentä strategian koulukuntaa. Koulukunnat jakautuivat kolmeen ryhmään: ohjaileviin, kuvaileviin ja kokoaviin strategiakäsityksiin. Ohjailevia strategiakäsityksiä edustivat mallintava koulukunta sekä suunnittelu- ja asemointikoulukunta. Kuvaileviin strategiakäsityksiin kuuluivat yrittäjyyskoulukunta, kognitiivinen koulukunta, oppimiskoulukunta, poliittinen koulukunta sekä kulttuuri- ja ympäristökoulukunta. Yhdistelevä koulukunta oli ainoa kokoavien strategiakäsitysten koulukunta. Strategian koulukuntien avulla analysoitiin suomalaisten laskentatoimen tutkijoiden strategia-ajattelua. Tutkimuksessa kävi ilmi, että suomalaisten laskentatoimen tutkijoiden strategia-ajatteluun ovat vaikuttaneet useat koulukunnat. Vahvimmin edustettuina olivat asemointikoulukunnan ajatukset.

Seuraavaksi analysoitiin strategia-ajattelun vaikutuksia laskentatoimeen. Näin selvitettiin, miten laskenta-ajattelu oli kehittynyt strategisemmaksi. Todettiin, että kustannuslaskennan läpimurto 1940-luvulla herätti johdon laskentatoimen. Seuraava herätys tapahtui 1980-luvulla, jolloin johdon laskentatoimen arvosteltiin paikalle seisauttamisesta. Strateginen laskentatoimi syntyi yhtenä vastauksena tähän kritiikkiin. Suomalaisen laskentatoimen tutkimusten avulla analysoitiin strategisen laskentatoimen kehitystä 1990-luvulta nykypäivään. Laskentatoimen käyttämät strategian työkalut olivat pysyneet samoina. Erojakin kuitenkin löytyi. 1990-luvun alun tutkimukset pyrkivät strategian ja laskentatoimen välisten suhteiden ja roolien määrittämiseen. 1990-luvun lopussa strateginen laskentatoimi etsi strategisia laskentatoimen työkaluja. 2000-luvun alussa laskentajärjestelmien kommunikoivaa roolia korostettiin. Strategista laskentatoimea pidettiin tapauskohtaisena, räätälöitynä työkaluna, johon vaikuttivat voimakkaasti organisaatiokulttuuri ja johdon tavoitteet. Tulevaisuuden trendinä nähtiin laskentatoimen kommunikoivan roolin vahvistuminen. Tutkimuksen todettiin saavuttaneen sille asetetut tavoitteet ja vastanneen tutkimuskysymyksiensä.

ABSTRACT

University of Tampere School of Business Administration, Accounting and Finance

Author: NEVALA, MIRKA

Subject: Strategic Thinking in Finnish Accounting Research

Master of Science Thesis: 77 pages

Date: November 2004

Keywords: Strategy, strategic management accounting, strategic accounting, the development of accounting

The objective of the thesis was to analyse strategic thinking in Finnish accounting research. The research methodology was concept analytical, theoretical, descriptive, and qualitative. The study itself consisted of eight books and seven articles from eight different Finnish researchers. The strategic framework comprised of ten strategic schools by Henry Mintzberg. The first three schools were prescriptive by nature, and were called the design, planning and positioning school. The next six were descriptive by nature, and were known as the entrepreneurial, cognitive, learning, power, cultural, and environmental school. The tenth and hence the last school was called the configuration school as it used the ideas of all the other schools. Finnish research was viewed through Mintzberg's framework. The study revealed that many of the above-mentioned strategic schools have influenced the minds of Finnish accounting researchers. The most commonly used were the ideas of the positioning school.

The influence of strategic thinking in accounting was analysed in order to discover the extent to which the accounting had taken a more strategic direction. The breakthrough of cost management transformed the management accounting in the 40's. The next turning point was in the 80's, when management accounting was criticized for stationary. Strategic management accounting was proposed as an answer to that criticism. The study analysed the development of strategic accounting and searched for its elements in Finnish accounting research. The strategic tools of accounting remained the same through out the years. At the beginning of the 90's, Finnish research determined the relationship between strategy and accounting, where as towards the end of the 90's, strategic management accounting tools were being looked at. It was at the beginning of the 21st century, when the communicative role of strategic accounting was started to be emphasized. Strategic management accounting was seen as a case-specific, tailored tool that was heavily influenced by the organizational culture and managerial targets. The future trend of Finnish strategic management accounting research aims at strengthening the communicative role of accounting. It can be concluded that the study met its objectives.

ALKUSANAT

Suomi kouluttautuu jatkuvasti ja yhä useammat suorittavat korkeakoulututkinnon, jotkut jopa useita sellaisia. Pidämme toisinaan korkeaa koulutusta itseäänselvyytenä, perusedellytyksenä ja suoranaisena vaatimuksena elämässä etenemiselle. Vaatimattomina monet eivät tee valmistumisestaan minkäänlaista numeroa. Mielestäni korkeakoulututkinnon suorittaminen on kuitenkin enemmän kuin hieno saavutus. Jokaisella valmistuneella on syytä röyhittää rintaansa. Tutkinnon suorittaminen vaatii pitkäjänteistä työskentelyä, sitoutumista tavoitteisiin, oman strategian laatimista ja sen noudattamista. Pro gradu -työn kirjoittaminen vaatii siis muutakin kuin älykkyyttä. Siihen kiteytyy ponnisteluita, periksi antamattomuutta ja tavoitteellisuutta, sillä jokainen on työnsä kanssa enemmän tai vähemmän yksin. Tutkimuksen tekeminen opettaa paljon valitusta aiheesta mutta se opettaa myös tiedon etsinnästä ja luonnista. Lisäksi se antaa mielestäni uudenlaista itsekunnioitusta. Hyvät asiat tulevat harvoin helposti. Vaikka tämä työ on itsenäinen tutkimus aiheestaan, koen, että se on samalla myös kuva minusta tutkijana. Toivottavasti lukija kokee kuvan sekä älykkäänä että viihdyttävänä.

Aloitin Pro gradu -seminaarini syksyllä 2003. Aihe hahmottui minulle vasta loppukevästä 2004. Kesällä ja syksyllä 2004 ahkeroin graduni parissa töiden jälkeen illan suussa. Kauniiden kesäpäivien menetys ei tunnu niin suurelta, koska uskon saavuttaneeni jotain kestävämpää kuin kesäpäivän. Strateginen johdon laskentatoimi on minua kiinnostavin aihe laskentatoimen piirissä, siksi valintani oli helppo ja luonnollinen. Aiheen muotoutumisessa ja tutkielman etenemisessä on suuresti auttanut professori Salme Näsi. Kiitokset siitä hänelle! Haluan lausua kiitokseni myös perheelleni ja ystäväilleni. Tämän gradun tekeminen on ollut yksi etappi matkallani elämässä. Se on tärkeä ja merkityksellinen. Kiitos kaikille, jotka ovat mahdollistaneet tämän työn valmistumisen!

Espoossa 16.11.2004,

Mirka Nevala

SISÄLLYSLUETTELO

TIIVISTELMÄ	2
ABSTRACT	3
ALKUSANAT	4
SISÄLLYSLUETTELO	5
KUVAT	7
TAULUKOT	8
1 JOHDANTO	9
1.1 TUTKIMUKSEN LÄHTÖKOHTA.....	9
1.2 TUTKIMUKSEN TAVOITE.....	10
1.3 TUTKIMUKSEN AINEISTO.....	12
1.4 TUTKIMUKSEN RAJAUKSET	14
1.5 TUTKIMUSMETODOLOGIA	17
1.6 TUTKIMUKSEN KULKU	18
2 STRATEGIAN KOULUKUNTAJAOTTELU	19
2.1 STRATEGIA ILMIÖNÄ	19
2.2 STRATEGIAN KOULUKUNNAT	20
2.3 OHJAILEVAT STRATEGIAKÄSITYKSET.....	22
2.4 KUVAILEVAT STRATEGIAKÄSITYKSET.....	26
2.5 KOKOAVA STRATEGIAKÄSITYS	31
3 SUOMALAISTEN LASKENTATOIMEN TUTKIJOIDEN STRATEGIA-AJATTELU	35
3.1 STRATEGIA-AJATTELUA METSÄSTÄMÄSSÄ.....	35
3.2 OHJAILEVAT STRATEGIAKÄSITYKSET.....	36
3.2.1 Filosofinen mallintava strategiakäsitys.....	36
3.2.2 Suunnittelukoulukunta	38
3.2.3 Asemointikoulukunta	39
3.2.4 Kulttuurillinen asemointi	39
3.3 KUVAILEVAT STRATEGIAKÄSITYKSET.....	42
3.3.1 Yksilöön keskittyvä kognitiivisuus	42
3.3.2 Oppimiskoulukunta	43
3.4 KOKOAVA KÄSITYS SUOMALAISESTA STRATEGIA-AJATTELUSTA	44
4 LASKENTATOIMEN STRATEGIA-AJATTELUN KEHITTYMINEN	47
4.1 LASKENTA-AJATTELUN KEHITTYMINEN STRATEGISEMMAKSI	47
4.1.1 Kirjanpidosta kustannuslaskentaan	47
4.1.2 Johdon laskentatoimen kehittyminen.....	48
4.1.3 Muutospaineiden alla kohti strategia-ajattelua.....	50
4.2 1990-LUVUN ALKU JA STRATEGISEN LASKENTATOIMEN MUODOSTUMINEN	52
4.2.1 Laskentatoimi ja strategia	52
4.2.2 Laskentatoimen rooli osana strategia-ajattelua	53
4.2.3 Ihminen, laskentatoimi ja strategia-ajattelu	55

4.3	1990-LUVUN LOPPU JA TUNNUSLUKUIÄRJESELMÄT	57
4.3.1	Laskentatoimen muutos ja organisaatiokulttuuri	57
4.3.2	Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli.....	57
4.3.3	Strateginen johdon laskentatoimi globalisoituvassa liiketoiminnassa	60
4.4	UUDEN VUOSITUHANNEN VALLOITUS, 2000-LUVUN ALKU.....	62
4.4.1	Ei-talouhallinnollisten mittareiden käyttö yrityksissä	62
4.4.2	Johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautuminen laskentakulttuurisena muutoksena.....	63
4.4.3	Johdon laskentatoimen muutos ja tasapainotettu mittaristo.....	64
4.4.4	Strategisen johdon laskentatoimen rakentuminen ja tulkinta.....	65
4.5	SUOMALAINEN STRATEGINEN LASKENTATOIMI.....	66
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	70
5.1	JOHTOPÄÄTÖKSET	70
5.2	TUTKIMUKSEN RELIABILITEETTI JA VALIDITEETTI.....	71
5.3	JATKOTUTKIMUSAIHEITA	72
	LÄHDELUETTELO	74

KUVAT

Kuva 1 Strategia-ajattelu ja sen osat (Näsi 1987, 77).	9
Kuva 2 Tutkimuksen tavoitteet ja alaongelmat.....	10
Kuva 3 Tutkimuksen jäsentyminen.....	11
Kuva 4 Tutkimusaineisto aikadimensiolla.....	14
Kuva 5 Laskentatoimen tarkastelunäkökulmat (Näsi 1982, 4).	15
Kuva 6 Strategia-ajattelun kolmio (Näsi 1991, 28).	16
Kuva 7 Liiketaloustieteen tutkimusotteet (Kasanen, Lukka & Siitonen 1991).	17
Kuva 8 Tutkimuksen rakenne.	18
Kuva 9 Harkittu ja ilmaantunut strategia (Mintzberg et al. 1998, 12; Näsi 1987, 68)....	19
Kuva 10 Mallintavan koulukunnan perusnäkemys (Mintzberg et al. 1998, 26).....	22
Kuva 11 Ansoffin strategisen johtamisen kokonaisuus (Näsi 1987, 46).	23
Kuva 12 Porterin geneeriset strategiat (Mintzberg et al. 1998, 103; Näsi 1987, 54).....	24
Kuva 13 BCG-matriisi (Mintzberg et al. 1998, 95; Näsi 1987, 49).....	25
Kuva 14 Viiden voiman malli (Mintzberg et al. 1998, 101; Näsi 1987, 53).	25
Kuva 15 Arvoketju (Mintzberg et al. 1998, 105; Vehmanen & Koskinen 1997, 15; Näsi 1987, 56).	26
Kuva 16 Strategian koulukuntien aktiivisuustasot (Mintzberg et al. 1998, 353).....	35
Kuva 17 Strateginen johdon laskentatoimi ja perinteinen johdon laskentatoimi (Järvenpää 1998, 240).	59
Kuva 18 Strategisen ohjauksen viitekehys (Puolamäki 1998, 156).....	61

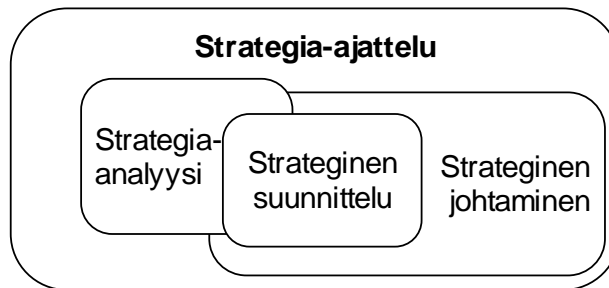
TAULUKOT

Taulukko 1 Laskentatoimen tarkastelutasot, tiedon sisältö, luonne ja tuottajat (mukaiillen Näsi 1982, 20).	15
Taulukko 2 Neljä ikkunaa strategiakoulukuntien maailmaan (Näsi 1991, 30).	21
Taulukko 3 Kaksi erilaista tapaa ajatella strategisesti (Lamberg 2002).	32
Taulukko 4 Strategian käsitteistöä ja koulut (Lamberg 2002).	33
Taulukko 5 Strategian koulukunnat (Lamberg 2002; Mintzberg et al. 1998, 354-362).	34
Taulukko 6 Strategiakoulukuntien esiintyminen suomalaisessa tutkimuksessa.	45
Taulukko 7 Tammisen (1990) strategisempi laskentatoimi.	53
Taulukko 8 Mäkisen (1991) strategisempi laskentatoimi.	55
Taulukko 9 Kaikkosen (1994) strategisempi laskentatoimi.	56
Taulukko 10 Partasen (1997) strategisempi laskentatoimi.	57
Taulukko 11 Järvenpään (1998) strategisempi laskentatoimi.	60
Taulukko 12 Puolamäen (1998) strategisempi laskentatoimi.	62
Taulukko 13 Vaivion (2001a) strategisempi laskentatoimi.	63
Taulukko 14 Järvenpään (2002) strategisempi laskentatoimi.	63
Taulukko 15 Kasurisen (2003) strategisempi laskentatoimi.	65
Taulukko 16 Puolamäen (2004) strategisempi laskentatoimi.	66
Taulukko 17 Strategisen laskentatoimen elementit 1990-luvun alussa.	67
Taulukko 18 Strategisen laskentatoimen elementit 1990-luvun lopussa.	68
Taulukko 19 Strategisen laskentatoimen elementit 2000-luvun alussa.	68
Taulukko 20 Strategisen laskentatoimen kehitys.	69

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen lähtökohta

Tutkimuksen otsikko on ”Strategia-ajattelu suomalaisessa laskentatoimen tutkimuksessa”. Tässä ensimmäisessä luvussa johdatellaan lyhyesti tutkimuksen aihepiiriin, strategia-ajatteluun. Strategia-ajattelun voi nähdä kielenä, jossa on monia murteita. Se voidaan jakaa kuvan 1 mukaisesti alakäsitteisiin. Näsin (1987) mukaan strategia-ajattelussa on eri koulukuntia, jotka kiistelevät johtamisen periaatteista omiin ohjelmiinsa vedoten. Strategia-ajattelun viitekehyksiä ja malleja voidaan verrata silmälaseihin. Niiden avulla näkee selkeämmin ja ymmärtää yritysten strategista maailmaa. (emt., 77-78)



Kuva 1 Strategia-ajattelu ja sen osat (Näsi 1987, 77).

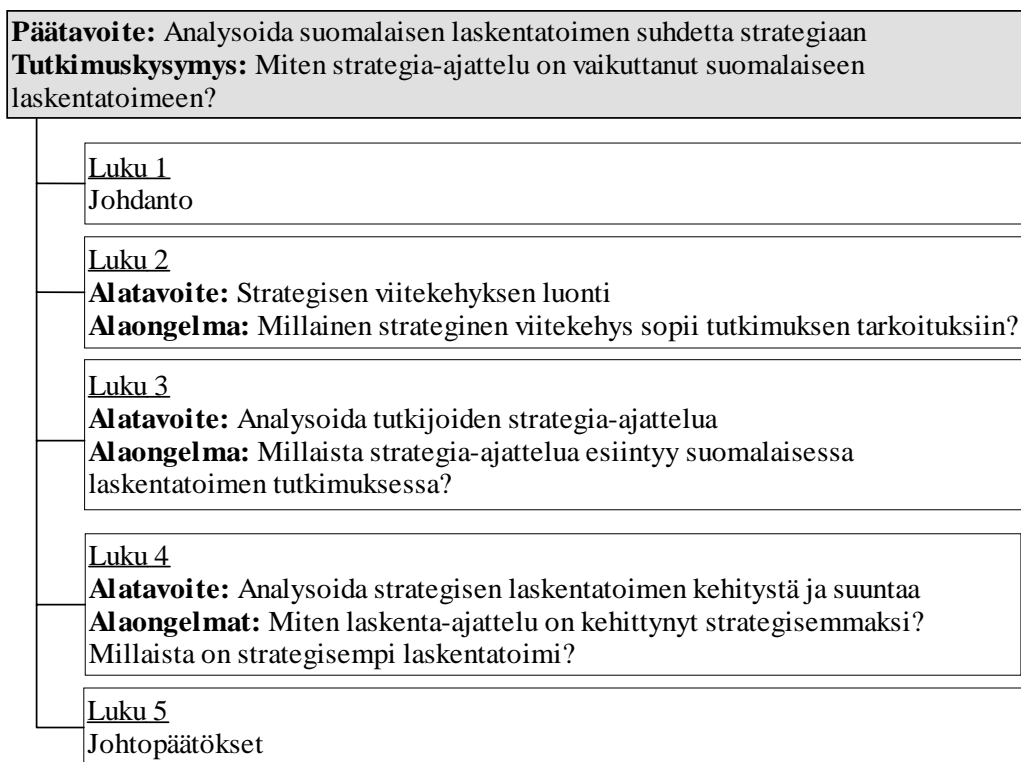
Työ tutkii strategia-ajattelun vaikutuksia laskentatoimen tutkimukseen eli laskenta-ajatteluun. Laskenta-ajattelu on laskentatoimen käytännölle vaihtoehtoinen, laskentatoimen käsitteellinen ajatusmaailmaa. Se on dokumentoitu alan kirjallisuuteen kuten tässä tutkimuksessa käytettyyn suomalaiseen laskentatoimen tutkimukseen. Laskenta-ajattelu on käytännön todellisuuden vastinpari, sen ”henkinen vastine”, joka kuvaa laskentaihminen ajatusmaailmaa eli näkemyksiä, käsityksiä, ajatuksia ja mielipiteitä. Tällainen ajattelu voi olla yhtä hyvin empiiriseen kokemukseen pohjautuvaa kuin järjellä johdetuakin. (Näsi 1990, 5 & 17) Tämä työ lähestyy laskentatoimen henkistä maailmaa strategian silmälasien kautta. Työn mielenkiinto perustuu laskentatoimen ja strategian henkisten maailmojen kohtaamiselle.

1.2 Tutkimuksen tavoite

Tutkimuksen tavoitteena on analysoida suomalaisen laskentatoimen suhdetta strategiaan suomalaisen tutkimuksen avulla. Tutkimuskysymys voidaan muotoilla seuraavasti:

Miten strategia-ajattelu on vaikuttanut suomalaiseen laskentatoimeen?

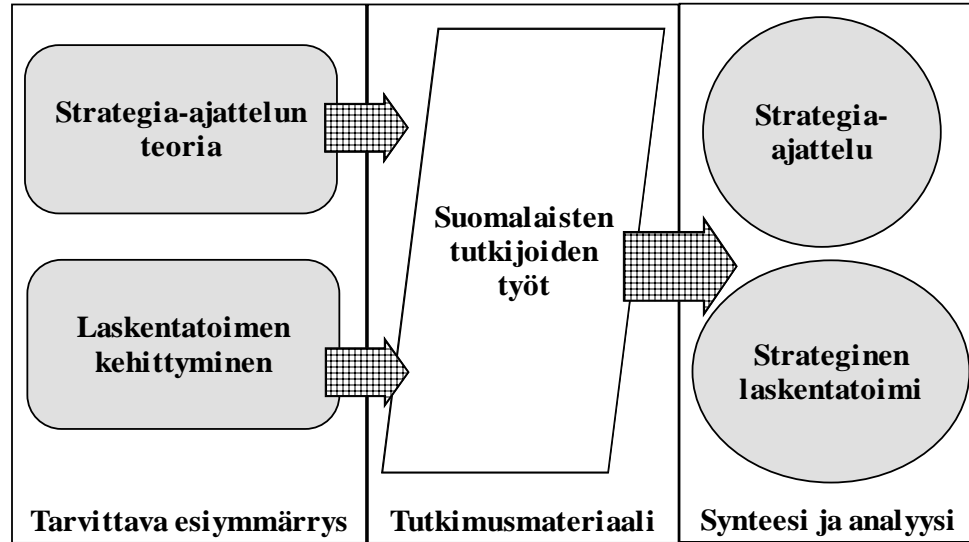
Kuva 2 esittää, miten tutkimus etsii vastausta tutkimuskysymykseen tavoitteen, alataivoitteiden ja alaongelmien kautta.



Kuva 2 Tutkimuksen tavoitteet ja alaongelmat.

Tutkimuksen luvut kaksi, kolme ja neljä omaavat jokainen oman tutkimustavoitteensa ja vastaavat näin jokainen omaan alaongelmaansa. Luvut kaksi ja kolme lähestyvät laskentatoimen ja strategian suhdetta strategian kautta. Ensin luodaan strateginen viitekehys, jota vasten suomalaisia tutkimuksia sitten analysoidaan. Luku neljä lähestyy laskentatoimen ja strategian välistä suhdetta laskentatoimen kautta. Siinä etsitään laskentatoimen kehityskaaren kautta strategisen laskentatoimen olemusta. Tutkimuksen teoriapohjaksi tarvitaan tietoa sekä strategiasta että laskentatoimen kehityksestä. Tätä

teoriapohjaa käytetään silmälaseina suomalaisten tutkijoiden töitä tarkasteltaessa. Tutkijoiden töistä etsitään sekä niissä esiintyviä strategiakäsityksiä että niissä esiintyvä kuva strategisesta laskentatoimesta. Kuva 3 ilmentää tutkimuksen jäsentymistä.



Kuva 3 Tutkimuksen jäsentyminen.

Vaikka tutkimus käyttääkin hyväkseen suomalaista johdon laskentatoimen tutkimusta, tutkimuksen tavoitteena ei kuitenkaan ole olla *kirjallisuuskatsaus* tai tiivistelmä vaan pikemminkin katsaus suomalaisen laskentatoimen tutkimuksen *kenttään*. Työssä pyritään kattamaan suomalaisten tutkimusten kautta sekä kirjallisuutta että käytäntöä ja lainaa tutkimuksia siinä mittakaavassa, kun se on tutkijan mielestä tarpeen ja oleellista. Tutkimuksen tarkoituksena on teorian siirtämiseen uuteen kontekstiin eli strategian teorian siirtämiseen strategisen laskentatoimen kontekstiin. Näin tutkimuksessa pyritään strategisen laskentatoimen teorian kehittämiseen asettamalla se strategian viitekehykseen.

1.3 Tutkimuksen aineisto

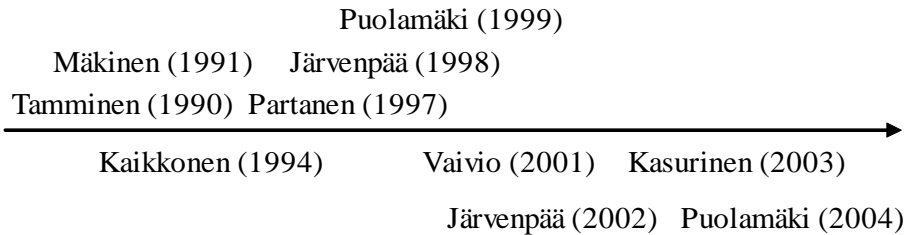
Aineistona käytettävät tutkimukset ovat suomalaisten tutkijoiden kirjoittamia. Tutkimusten kieli on joko suomi tai englanti. Tutkimuskohteena on joko strateginen laskentatoimi tai johdon laskentatoimi. Tutkimukset on tehty johonkin suomalaiseen yliopistoon liseniaatintyönä, tohtorin väitöskirjana, yliopiston julkaisuna tai muuten vahvasti yliopistomaailmaa ja sen tutkimusta tukemaan. Pääasiassa työt ovat väitöskirjoja ja liseniaatintöitä. Seuraavaksi tutkitut työt esitellään lyhyesti kronologisessa järjestyksessä.

Varhaisin löydetty työ on Jyväskylän yliopiston Rauno Tammisen (1990) teos ”Laskentatoimi ja strategia”, joka julkaistiin vuonna 1990. Siinä Tamminen (emt., 2) tutkii, millaisia ovat organisaation strategian suorat ja epäsuorat vaikutukset laskentatoimeen. Samana vuonna Suomen liikesivistysrahasto juhli 70-vuotisjuhlaansa ja järjesti strategia-ajattelun seminaari, jonka pohjalta Juha Näsi (1991) kokosi strategia-ajattelua käsittelevän kirjan. Yksi kirjan töistä on Tampereen yliopiston Vesa Mäkisen (1991) artikkeli, jossa hän pohtii laskentatoimen roolia osana strategia-ajattelua. Mäkisen työtä siteerataan usein ensimmäisenä suomalaisena strategisen johdon laskentatoimen työnä. Vuonna 1994 Tampereen yliopiston Viljo Kaikkonen pohti väitöskirjassaan hermeneuttisessa hengessä ihmisen, laskentatoimen ja strategia-ajattelun suhdetta. Hän lähtee liikkeelle ihmiskäsitystä, liikkui kielen kautta laskentaan ja siitä edelleen yritykseen. Lopulta hän käsittelee strategia-ajattelua ja laskentatoimea strategia-ajattelun valossa.

Vesa Partasen (1997) liseniaatintyö ilmestyi vuona 1997 otsikolla ”Laskentatoimen muutos ja organisaatiokulttuuri – case: toimintolaskennan implementointi”. Vuotta myöhemmin Esa Puolamäki (1998) julkaisi liseniaatintyönsä, ”Strateginen johdon laskentatoimi globalisoituvassa liiketoiminnassa”. Samana vuonna ilmestyi myös Marko Järvenpään (1998) liseniaatintyö, ”Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli”. Sen tavoitteena oli tuottaa tietoa strategisesta johdon laskentatoimesta, talousjohdon roolista ja niiden välisestä suhteesta (emt., 14). Sekä Partanen, Puolamäki että Järvenpää edustavat Turun kauppakorkeakoulua.

Vuonna 2001 Helsingin kauppakorkeakoulun Juhani Vaivio (2001a) julkaisi väitöskirjansa, jossa hän tutki ei-taloushallinnollisten mittareiden käyttöä yrityksissä. Väitöskirja koostuu kolmesta artikkelista, joista ensimmäinen tutkii laskentatoimen ei-taloushallinnollisten mittareiden muutosta (1999b), toinen keskittyy laskentatoimen asiakasnäkökulmaan (1999a) ja viimeinen tarkastelee ennakoivaa ei-taloushallinnollista mittaristoa tiedon luonnissa. (2001b). Marko Järvenpäältä on mukana kaksi tutkimusta. Toinen on väitöskirja, ”Johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautuminen laskentakulttuurisena muutoksena – vertaileva case-tutkimus”, vuodelta 2002. Se keskittyy selvittämään johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautumista kulttuurisena muutoksena (Järvenpää 2002, 13). Henkilökohtaisten tutkimustöidensä lisäksi Järvenpää ja Partanen ovat olleet mukana kirjoittamassa kirjaa ”Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet” (Järvenpää, Partanen ja Tuomela, 2001), joka on yksi harvoja strategisen johdon laskentatoimen suomalaisia kirjoja. Kirja ei kuitenkaan sisälly tässä kohdassa tutkimuskohteisiin, koska se on luonteeltaan oppikirjamainen eikä tutkimus, kuten tässä tutkittavalta materiaaalilta edellytetään.

Tuoretta tutkimustietoa edustaa Helsingin kauppakorkeakoulun Tommi Kasurisen vuonna 2003 ilmestynyt väitöskirja. Sen otsikko on ”Exploring Management Accounting Change in the Balance Scorecard Context, Three Perspectives”, ja se sisältää kolme englanninkielistä artikkelia, jotka ovat kaikki vuodelta 2002. Ensimmäinen artikkeli tutkii johdon laskentatoimen muutosta ja käyttää tapaustutkimuksenaan tasapainotetun mittariston käyttöönottoa (2002b). Toinen artikkeli keskittyy johdon laskentatoimen muutosprosessin vaikutuksiin hierarkkisessa yrityksessä (2002c). Viimeinen artikkeli käsittelee muuntoprosessin käsitteellistämistä organisaatioissa (2002a). Viimeisin aineiston tutkimuksista on Esa Puolamäen kesällä 2004 julkaistu väitöskirja. Puolamäki miettii siinä strategisen johdon laskentatoimen rakentumista ja tulkintaa kahdessa organisaatiossa. Kuva 4 esittää aineiston aikajanalla. Väitöskirjat on sijoitettu aikajanan alle.



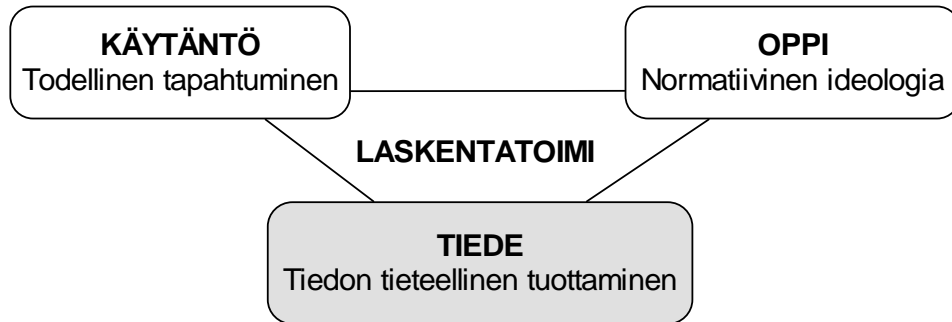
Kuva 4 Tutkimusaineisto aikadimensiolla..

Tutkimuksessa on näin ollen mukana kahdeksan tutkijaa, heidän kahdeksan kirjaansa ja seitsemän artikkeliaan. Tutkimus keskittyy heidän töihinsä ja rajaa samalla osan muita suomalaisia laskentatoimen tutkimuksia tämän tutkimuksen fokuksen ulkopuolelle. Esimerkiksi tutkijoista olisi ollut mahdollista ottaa mukaan helsinkiläisen Teemu Malmin (1994) tai turkulaisten Tero-Seppo Tuomelan (2000), Lili-Anne Kihnin (1996 & 1997) tai Markus Granlundin (1995 & 1998) tutkimuksia. Koska tutkimuksessa kuitenkin painotetaan enemmän tarkastelun syvyyttä kuin laajuutta, päädyttiin aineisto pitämään kahdeksan tutkijan vahvuudessa. Nämä tutkijat valittiin strategisen relevanssin perusteella. Strategista relevanssia etsittiin tutkimusten otsikoiden ja tiivistelmien avulla. Aineisto on lisäksi valittu niin, että se edustaisi useita eri yliopistoyksiköitä ja kattaisi tasaisesti eri vuosia 1990 vuodesta tähän päivään.

1.4 Tutkimuksen rajaukset

Näsi (1982) jakaa laskentatoimen käytäntöön, oppiin ja tieteeseen. Käytännöllä hän tarkoittaa arkipäivän laskentatoimen käytäntöjä organisaatioissa, oppi puolestaan käsittää laskentatoimen opetuksen oppilaitoksissa, ja tiede liittyy tieteelliseen tutkimukseen ja tieteellisiin julkaisuihin. (emt., 1) Tämä tutkielma keskittyy tarkastelemaan laskentatoimea tieteen tasolla. Kuva 5 esittää laskentatoimen kolminkuisen luonteen. Tarkastelunäkökulma on väritetty harmaalla. Aineistoksi valitut suomalaiset tutkimukset edustavat kaikki tieteen tason työskentelyä. Tieteelle on ominaista, että se tuottaa uutta tietoa laskentatoimesta ja osallistuu näin keskusteluun käytännön kanssa. Vaikka kaikki edellä mainitut tasot ovat kiinteästi vuoropuhelussa ja niiden välille on toisinaan vaikea vetää rajaa, tämä tutkimus lähestyy tutkittavaa kohdetta kuitenkin

vahvasti tieteen näkökulmasta. Mutta siltä osin kun tieteessä on tutkittu käytäntöä, pääsee käytäntökin tässä työssä esille.



Kuva 5 Laskentatoimen tarkastelunäkökulmat (Näsi 1982, 4).

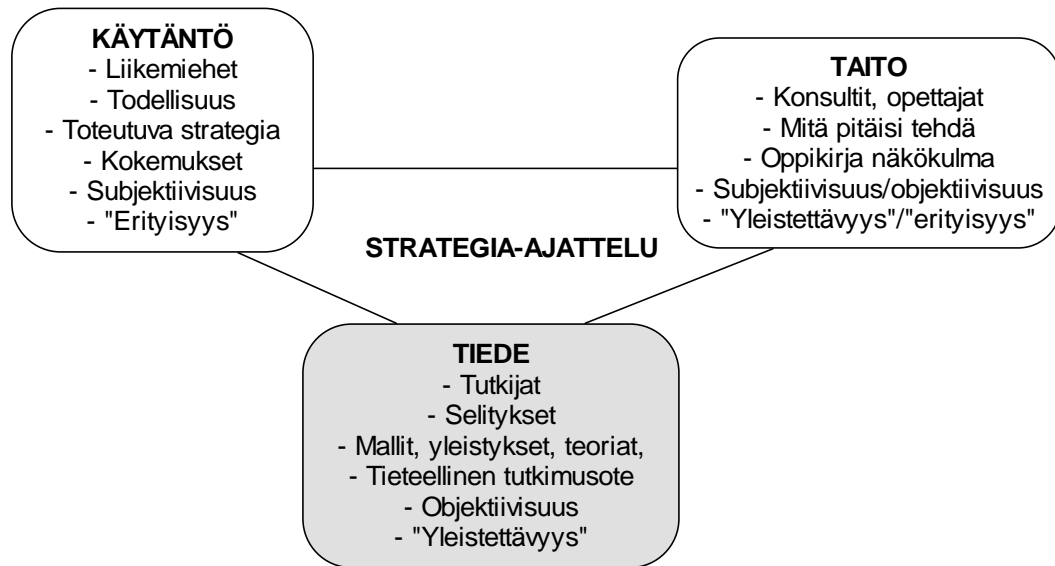
Kuten taulukosta 1 voidaan havaita, tiede tutkii laskentatoimen todellisuutta tieteen menetelmin. Toisaalta vaikka tutkimuksen kohteena on tiede, on myös muistettava, että tämä tutkimus edustaa itsekin tiedettä. Se pyrkii tieteellisesti selittämään laskentatoimen strategista ilmiötä.

Taulukko 1 Laskentatoimen tarkastelutasot, tiedon sisältö, luonne ja tuottajat (mukaillen Näsi 1982, 20).

TASO	TIEDON SISÄLTÖ	TIEDON LUONNE	TUOTTAJAT
Käytäntö	Yritysten ja muiden talousyksiköiden laskentatoimen todelliset tapahtumat	Selvitykset, raportit, todellisuuden kuvaus	Käytännön edustajat esim. talousjohtajat
Oppi	Opetusta, miten yritysten ja muiden talousyksiköiden laskentatoimen toimintakokonaisuus pitäisi hoitaa	Käsitejärjestelmät, ajatusrakennelmat, normatiiviset esitykset	Käytännön edustajat, opettajat, tutkijat
Tiede	Laskentatoimen todellisuus tieteen menetelmin tarkasteltuna	Todellisuuden kuvaukset, selitykset, ennusteet	Tutkijat

Kuva 6 havainnollistaa, kuinka strategia-ajattelu voidaan jakaa käytäntöön, tieteeseen ja taitoon (Näsi 1991, 28). Tutkimuksen fokus on väritetty harmaalla. Strategia-ajattelun luokitus muistuttaa erehdyttävästi edellä esitettyä laskentatoimen luokitusta (Näsi 1982, 5). Tutkimus rajautuu tieteeseen sekä strategia-ajattelun että laskentatoimen osalta.

Tutkimuskohteena ovat tieteen edustajat, tutkijat, sekä heidän käsityksensä ja selityksensä niin strategiasta kuin laskentatoimen strategisemmasta roolistakin.



Kuva 6 Strategia-ajattelun kolmio (Näsi 1991, 28).

Tammisen (1990, 11) mukaan laskentatoimen tutkimusta on kaikki sellainen tutkimus, missä laskentatoimi on tutkimuksen kohteena. Tämän tutkimuksen kohde on laskentatoimi, tarkemmin sanottuna johdon laskentatoimi. Kuitenkin koska strategia-ajattelua ja laskenta-ajattelua lähestytään tieteen tasolla, erilaiset laskentatoimen ja strategian työkalut jäävät vaille tarkkoja kuvauksia. Esimerkiksi kustannus-, toiminto-, tavoitekustannus-, elinkaari- tai investointilaskentaan ei syvennyttä, vaikka ne ovat osa strategiasta laskentatoimea. Laskentatoimen kehittyminen strategiseen suuntaan aiheuttaa myös muutoksia laskentahenkilöiden rooleissa. Tämä tutkimus ei kuitenkaan syvemmin analysoi noita muutoksia, vaan tyytyy toteamaan, että rooli muuttuu tehtävien ja vaatimusten muuttuessa. Tutkimuksen viimeinen raja koskee aikadimensiota. Tutkija ei löytänyt mainintaa strategisesta laskentatoimesta suomalaisissa tutkimuksissa ennen vuotta 1990. Tästä syystä tutkimuksen fokus rajattiin koskemaan vuoden 1990 ja jälkeen julkaistuja tutkimuksia. Näin ollen vanhemmista tutkimuksista ei edes yritetty etsiä strategiasta näkökulmaa.

1.5 Tutkimusmetodologia

Kuva 7 esittelee liiketalouden tutkimusotteet. Tämä tutkimus käyttää käsiteanalyyttistä tutkimusotetta, joka on perinteinen tutkimuksen tekemisen muoto. Se pyrkii käsitteiden ja niiden välisten suhteiden kirkastamiseen. Tässä tutkimuksessa pyritään käsiteanalyttisin ottein kirkastamaan strategia-ajattelun ja laskenta-ajattelun välistä yhteyttä. Käsiteanalyttiselle tutkimusotteelle on tyypillistä, ettei empiria ei ole välittömästi mukana, vaikka se välillisesti voikin olla. Myös tämä toteutuu tässä tutkimuksessa, joka ei etsi kentältä omaa tutkimusmateriaaliaan, vaan tyytyy tarkkailemaan ja ymmärtämään toisten tutkimuksia. Käsiteanalyttiseen tapaan tämä työ on teoreettinen ja kuvaileva eli deskriptiivinen. (Neilimo & Näsi 1980; Kasanen, Lukka & Siitonen 1991)

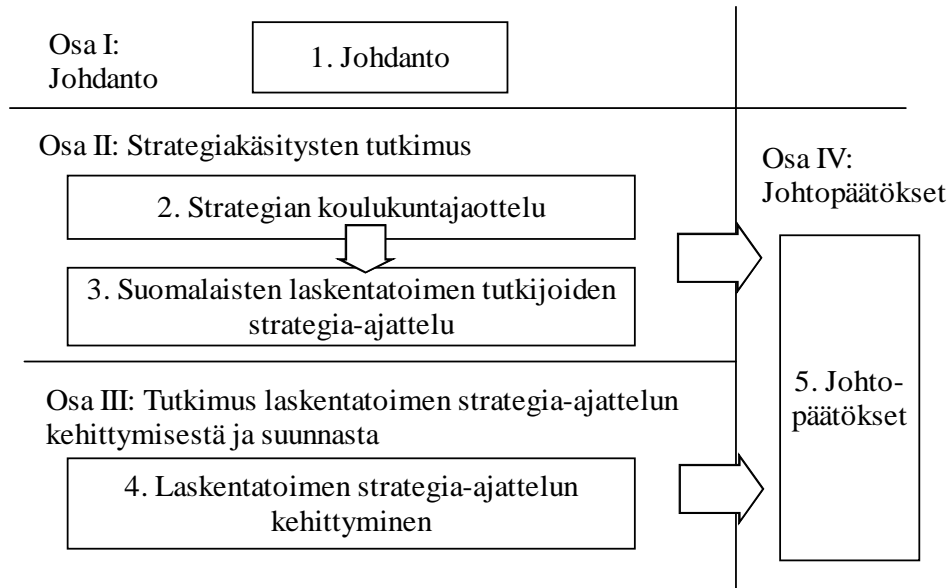
	Teoreettinen	Empiirinen
Deskriptiivinen	Käsiteanalyttinen tutkimusote	Nomoteettinen tutkimusote
Normatiivinen	Päätöksentekometodologinen tutkimusote	Toiminta-analyttinen tutkimusote Konstruktiivinen tutkimusote

Kuva 7 Liiketaloustieteen tutkimusotteet (Kasanen, Lukka & Siitonen 1991).

Tutkimus on luonteeltaan laadullinen tutkimus. Se pyrkii teleontologiseen ymmärtämiseen ja on näin ollen hermeneuttinen. Hermeneutiikka tarkoittaa juuri tulkintaa ja merkitysten ymmärtämistä. Se sallii subjektiivisuuden ja antaa näin tulkitsijalle vapauden asioiden induktiiviselle selittämiseksi. Teleontologisuus puolestaan viittaa siihen, että tutkimusta ohjaavat päämäärät ja tutkijan tarkoitukset. (Hirsjärvi, Remes, Sajavaara 2002, 117-119) Partasen (1997, 51) mukaan tulkitsevaa laskentatoimen tutkimusta voidaan luonnehtia kertomukseksi, jonka luotettavuus riippuu varsin pitkälle tutkijan argumentoinnin laadusta ja käyttämästä retoriikasta. Tämä tutkimus pyrkiikin selkeään ja perusteltuun argumentointiin.

1.6 Tutkimuksen kulku

Tutkimus käsittää viisi päälukua. Kuva 8 kuvaa työn rakennetta.



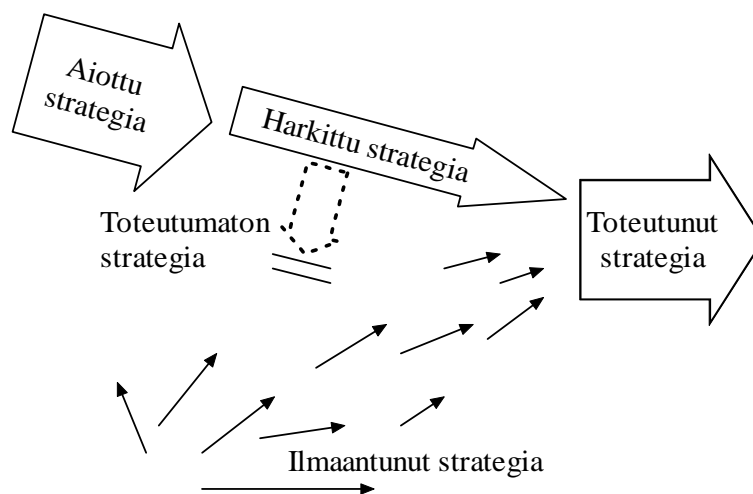
Kuva 8 Tutkimuksen rakenne.

Tämä johdantoluku on keskittynyt tutkimusidean taustoihin ja tehtävänasetteluun. Seuraavaksi tutkitaan strategiakäsitystä kahdessa luvussa. Näistä ensimmäinen, luku 2, tarkastelee tutkimuksen strategista lähestymistapaa. Luvussa 3 suomalainen laskentatoimen tutkimus pyritään sijoittamaan edellä rakennettuun strategiseen viitekehykseen. Luku 4 muodostaa oman kokonaisuutensa. Se pohtii laskentatoimen kehitystä strategiseen suuntaan ja etsii strategisen laskentatoimen elementtejä. Lopulta luku 5 esittää tutkimuksen pohjalta nousseet johtopäätökset ja päättää tutkimuksen.

2 STRATEGIAN KOULUKUNTAJAOTTELU

2.1 Strategia ilmiönä

Mintzberg, Ahlstrand ja Lampel (1998) löytävät strategialle viisi ulottuvuutta. (1) Strategia voidaan nähdä suunnitelmana (engl. *a plan*), joka määrittää yritykselle suunnan. Tällainen suunnitelma on kuin opaskirja tai selkeä polku, jota pitkin yrityksen on hyvä astella tulevaisuuteen. Strategia kuitenkin harvoin realisoituu kuten on suunniteltu. (2) Sen sijaan strategia tuntuu noudattavan jonkinlaista kaavaa (engl. *a pattern*). Tämä kaava voidaan havaita, kun tarkastellaan yrityksen systemaattisia toimia vuosien saatossa. Suunnitelma ja kaava ovat kaksi aivan erilaista tapaa tarkastella strategiaa. Siinä missä suunnitelma tutkii tulevaisuutta, kaava keskittyy menneen käyttäytymisen tulkitsemiseen. Näin ollen aikaorientaatiot ovat erilaiset. Strategian näkeminen toisaalta harkittuna ja toisaalta ilmaantuneena johdattaa strategian perusongelmaan: kaikki strategiat eivät toteudu. Mitä strategia siis on? Onko se harkittu vai ilmaantunut aktiviteetti? Kuva 9 illustroi strategian eri luonteita. (emt., 9)



Kuva 9 Harkittu ja ilmaantunut strategia (Mintzberg et al. 1998, 12; Näsi 1987, 68).

Mintzbergin (1987) mukaan strategialla on kuitenkin vielä kolme muutakin ulottuvuutta. (3) Yksi on nimeltään asema (engl. *a position*). Siinä strategia nähdään yrityksen

ja sen tuotteiden asemana markkinoilla. (4) Toisen ulottuvuuden mukaan strategia on näkökulma (engl. *a perspective*). Tämä tarkoittaa yrityksen tapaa nähdä liiketoimintansa tai toimia siinä. Aseman ja näkökulman välinen ero on katsomisen suunnassa. Voidaan ajatella, että tarkasteltaessa strategiaa asemana tarkastelija tuijottaa alaspäin, ja tarkasteltaessa strategiaa näkökulmana tarkastelija kohdistaa katseensa ylöspäin. (5) Viimeinen ulottuvuus on nähdä strategia juonena (engl. *a ploy*). Tällöin strategian tarkoituksena voi olla pyyhkiä kilpailija pois markkinoilta tai huijata markkinoita epäjohtomukaisilla toimilla. Jokainen viidestä strategian ulottuvuudesta tarkastelee strategiaa omalla ainutlaatuisella tavallaan ja jokaiseen näkökulmaan sisältyy vahvuuksia mutta myös heikkouksia. Strategian viittä ulottuvuutta kutsutaan myös strategian viideksi P:ksi (engl. *five Ps for strategy*) niiden englanninkielisten alkukirjainten mukaan. (Mintzberg et al. 1998, 9-15)

2.2 Strategian koulukunnat

Strategiaa voidaan tarkastella monin eri tavoin. Edellisessä luvussa esitetty strategian viisiulotteisuus on yksi suosituimpia lähestymistapoja. Vaihtoehtoja on kuitenkin muitakin. Esimerkiksi Whittington (1993) jakaa lähestymisen strategiaan neljään perustapaan: klassiseen, kehitykselliseen, järjestelmälliseen ja prosessuaaliseen. Klassinen ja järjestelmällinen lähestymistapa edustavat harkittuja strategiaprosesseja, kehitykselliselle ja prosessuaaliselle lähestymistavoille ovat puolestaan tunnusomaista ilmaantuvat strategiat. (emt., 1-3) Myös Näsi (1987) on esitellyt omat lähestymistapansa strategiaan, joita hän kutsuu strategian koulukunniksi. Hän muodostaa koulukunnat käyttäen hyväkseen kahta peruskriteeriä. Ensimmäisen mukaan lähestymistavan on oltava suosittu, paitsi maailmalla myös Suomessa. Sen on täytynyt tulla vastaan artikkeleissa, keskusteluissa, sovelluksissa. Toiseksi koska lähestymistavoilla on monessa kohtaa päällekkäisyyksiä ja niitä on hankala erotella, jokaisella listalle kelpuutetulla koulukunnalla on kuitenkin oltava jotain omaa ja erottuvaa, jokin oma periaate, malli, kantava ajatus – jokin oma sanoma. (emt., 41)

Myöhemmin Näsi (1991, 30) kerää yhteen ikkunanäkymään kaikki löytämänsä strategiakoulukuntajaottelut. Taulukko 2 esittää tämän ikkunan. Jo nopea tarkastelu paljastaa,

että strategialuokittelut ovat hyvin saman tapaisia. Tämä tutkimus käyttää viitekehyksenään luokitteluista uusinta eli Henry Mintzbergin (Mintzberg 1990) lanseeraamaa 10 koulukunnan jaottelua. Tätä luokittelua Mintzberg on myöhemmin jatkojalostanut yhdessä kollegoidensa kanssa (Mintzberg et al. 1998).

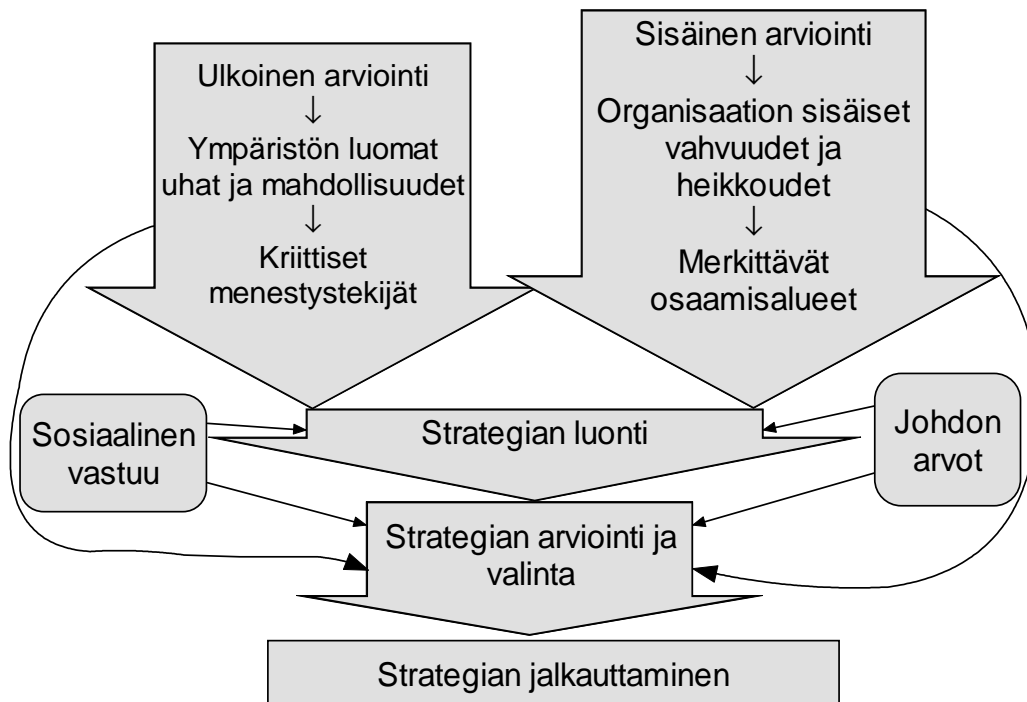
Taulukko 2 Neljä ikkunaa strategiakoulukuntien maailmaan (Näsi 1991, 30).

<p>Mintzberg (1990), Kanada</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Mallintava koulukunta 2. Suunnittelukoulukunta 3. Asemointikoulukunta 4. Yrittäjyyskoulukunta 5. Kognitiivinen koulukunta 6. Oppimiskoulukunta 7. Poliittinen koulukunta 8. Kulttuurikoulukunta 9. Ympäristökoulukunta 10. Yhdistelevä koulukunta 	<p>Gilbert, Hartman, Mauriel, Freeman (1988), USA</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Harvardilainen viitekehys 2. Portfolio-viitekehys 3. Sidosryhmäjohtamisen viitekehys 4. Suunnitteluprosessien viitekehys 5. Seitsemän S:n viitekehys
<p>Karlöf (1987), Ruotsi</p> <ul style="list-style-type: none"> – Kokemuskäyrä – BCG-matriisi – Markkinoiden houkuttelevuus/strateginen asemointi – Mysigma kannattavuuskäyrä – PIMS – Porterin geneeriset strategiat – GAP-analyysi – Tuote/markkina-matriisi – Ongelman havaitsemistutkimukset – McKinsey'n 7 S:n malli 	<p>Näsi (1987, 40-68), Suomi</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Liikeidea-ajattelu 2. Systemaattinen ”ympäristöään palveleva organisaatio” -koulukunta 3. Portfolio-johtaminen 4. Kilpailuanalyttinen strategianmuodostus 5. Suunnittelusystemaattinen lähestyminen 6. Menestysprofiili- ja kulttuuriajattelu 7. Mintsperiläisyys

Mintzbergin kolme ensimmäistä koulukuntaa edustavat ohjailevia strategiakäsityksiä, kuusi seuraavaa kuvailevia strategiakäsityksiä ja viimeinen koulukunta edustaa kokoaavaa strategiakäsitystä. Seuraavaksi kaikki strategiakoulukunnat esitellään lyhyesti järjestyksessä, ensin ohjailevat ja sitten kuvailevat strategiakäsitykset ja lopuksi kokoava strategiakäsitys.

2.3 Ohjailevat strategiakäsitykset

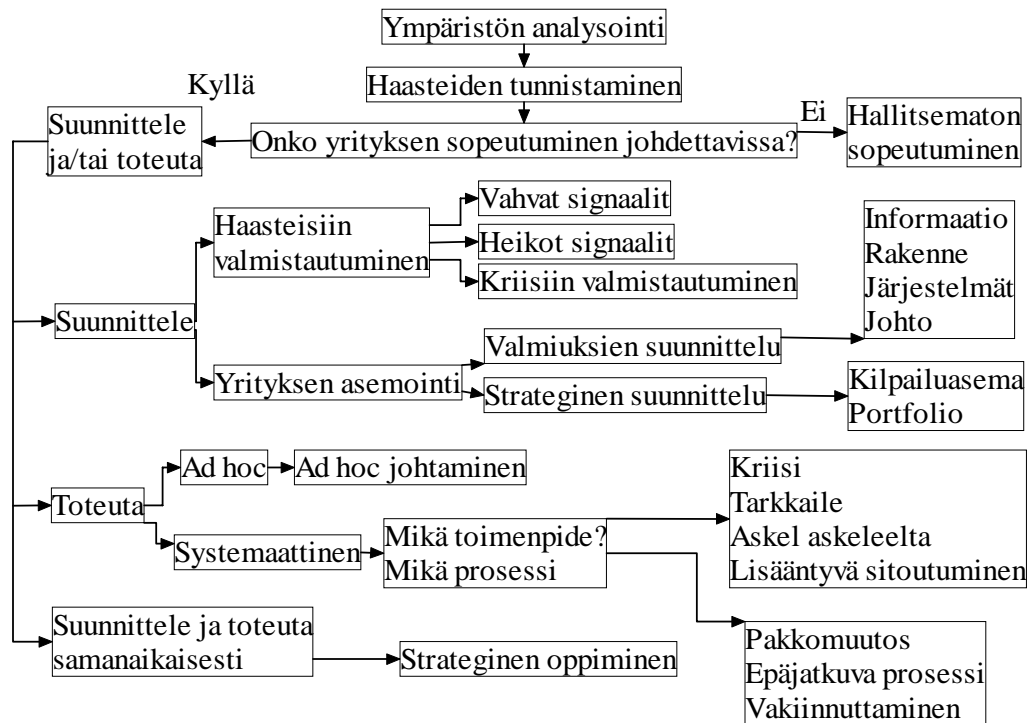
Ohjailevat strategiakäsitykset ovat preskriptiivisiä ja määräyksiä antavia. Ne miettivät, miten strategia *pitäisi* muodostaa. Ohjailevia strategiakoulukuntia on kolme: mallintava koulukunta, suunnittelu- ja asemointikoulukunta. Mallintava koulukunta (engl. *the design school*) vallitsi 1960-luvulla (Mintzberg et al. 1998, 5). Kuva 10 tiivistää mallintavan koulukunnan ajatuksia ja esittää koulukunnan mukaisen strategian luontiprosessin. Mallintavan koulukunnan opit sopivat yritykselle, jossa yksi ihminen pystyy hyvin hallitsemaan kaiken strategiaan vaikuttavan informaation. Tällöin suuri suunnittelija muodostaa strategian omatoimisesti. (emt., 43)



Kuva 10 Mallintavan koulukunnan perusnäkemys (Mintzberg et al. 1998, 26).

Suunnittelukoulukunta (engl. *the planning school*) kehittyi voimakkaimmin 1960- ja 1970-luvulla. Se näkee strategian systemaattisena ja virallisena suunnitteluprosessina. (Mintzberg et al. 1998, 5) Näsi (1987, 43, 57-62) nimittää suunnittelukoulukuntaa suunnittelusystemaattiseksi lähestymistavaksi ja systemaattiseksi ympäristöään palvelevan organisaation koulukunnaksi. Suunnittelukoulukuntalaisille ovat tyypillisiä viralliset menettelytavat, kaavamaisuus, tarkkaan määritellyt analyysit ja lukujen käytön runsaus.

Suunnittelukoulukunnan mukaan strategian muodostumista ohjaa joukko korkeasti koulutettuja suunnittelijoita. Suunnittelumalleja on olemassa satoja erilaisia. Esimerkiksi SWOT¹-malli voidaan jakaa erilaisiin askeliin ja tarkistuslistoihin, joiden kautta strategiaa saadaan vietyä eteenpäin. (Mintzberg et al. 1998, 48-50) Kuva 11 esittelee toisen suunnittelumallin, Ansoffin strategisen johtamisen kokonaisuuden.



Kuva 11 Ansoffin strategisen johtamisen kokonaisuus (Näsi 1987, 46).

Vaikka suunnittelukoulukunnan ja mallintavan koulukunnan väliltä on löydettävissä useita yhtymäkohtia myös peruseroavaisuuksia löytyy. Siinä missä mallintava koulukunta antaa strategisen suunnittelun yhden ihmisen käsiin, suunnittelukoulukunta tuo paikalle joukon suunnittelijoita, joiden suunnitelmat toimitusjohtaja hyväksyy strategiseksi. (Mintzberg et al. 1998, 57) 1980-luvulla asemointikoulukunta (engl. *the positioning school*) korvasi osaltaan edelliset ohjailevien strategiakäsitysten koulukunnat. Asemointikoulukunta keskittyi enemmän strategian sisältöön kuin muotoutumisprosessiin. Sen mukaan yritys valitsee strategisen asemansa taloudellisilla markkinoilla.

¹ SWOT malli etsii yrityksen sisäisiä vahvuuksia (engl. *strengths*) ja heikkouksia (engl. *weaknesses*) sekä ympäristön tarjoamia mahdollisuuksia (engl. *opportunities*) ja asettamia uhkia (engl. *threats*).

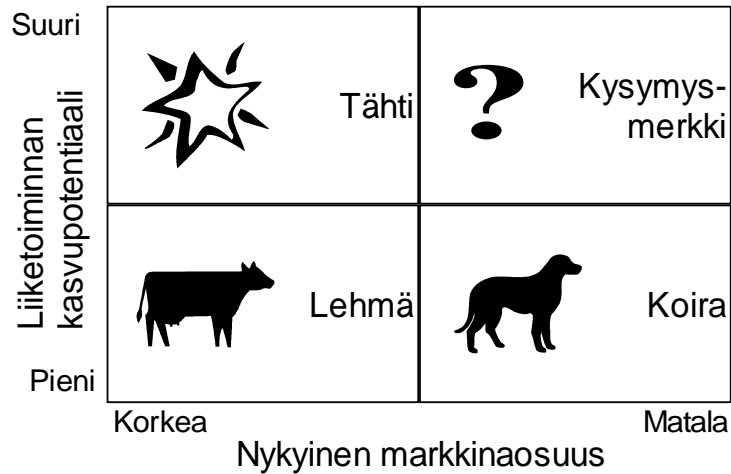
(emt., 5-6) Näsi (1987, 48-52) kutsuu asemointikoulukuntaa portfolio-lähestymistavaksi ja kilpailuanalyttiseksi strategian muodostukseksi eli porterilaisuudeksi. Asemointikoulukunta tarkastelee strategisen ilmiön kehitystilannetta ja esittää tilanteen usein joidenkin yksinkertaisten matriisien muodossa. Näin portfolio-lähestymistapa onkin osuva nimitys.

Asemointikoulukunta asettaa strategioille rajoituksia. Erilaiset strategiat ovat käyttökelpoisia erilaisissa markkinaympäristöissä ja erilaisilla toimialoilla. Michael Porterin vuonna 1980 julkaisema kirja, ”Competitive Strategy”, toimi asemointikoulukunnan liikkeellepanijana. Se esitteli suuren joukon strategiamalleja. Kuva 12 esittelee geneerisen kilpailustrategian yhtenä esimerkkinä asemointikoulukunnan työkaluista, joka hioo erilaiset strategiat tuotedifferaation tason ja markkinafokuksen mukaan. Siinä missä mallintava koulukunta uskoi, että strategian piti olla yksilöllinen ja räätälöity, asemointikoulukunta loi analyttisiä työkaluja, joilla oikea strategia voitiin valita kyseessä olevaan ongelmaan. Asemointikoulukunnan mukaan strategia on siis enemmänkin valinta, kun taas mallintavan koulukunnan mukaan se on integroidusti kehitetty erityinen näkökulma ja suunnittelukoulukunnan mukaan yksityiskohtainen suunnitelmien joukkio. Tosin asemointikoulukunnan ympäristön arviointi muistuttaa osittain suunnittelukoulukunnan formaalia etenemisjärjestystä. (Mintzberg et al. 1998, 81-84)

		Strateginen etu	
		Asiakkaan havaitsema ainutlaatuisuus	Alhainen kustannustaso
Strateginen kohde	Koko ala	DIFFEROITUMINEN	KUSTANNUSJOHTAJUUS
	Vain tietty segmentti	KESKITTÄMINEN	

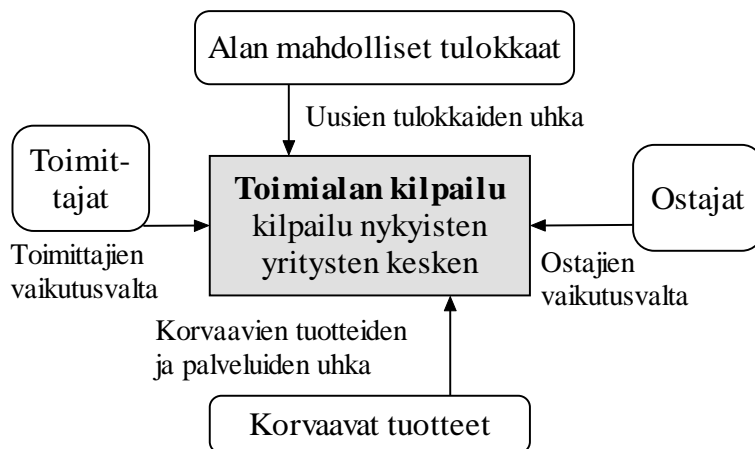
Kuva 12 Porterin geneeriset strategiat (Mintzberg et al. 1998, 103; Näsi 1987, 54).

Asemointikoulukunta voidaan jakaa kolmeen ryhmään: varhaisiin sotilaskirjoituksiin, konsultointiteoksiin 1970-luvulta ja viime aikaiseen empiiriseen työhön. Yksi esimerkki asemointikoulukuntaan kuuluvan konsultointiaikakauden tuotoksista on kuvassa 13 esitelty kuuluisa BCG-matriisi, joka hahmottaa tuotteen strategisen aseman yhdistämällä markkinaosuuden ja kassavirran. (Mintzberg et al. 1998, 85-100)



Kuva 13 BCG-matriisi (Mintzberg et al. 1998, 95; Näsi 1987, 49).

Asemointikoulukunnan kolmas ryhmä, empiirinen työ eli ns. porterilaisuus, on tutkimuksen kannalta mielenkiintoisin asemointikoulukunnan ilmentymä tarjoamiensa työkalujen ja liiketaloustieteellisen lähestymistapansa vuoksi. Empiirinen työ etsii ulkoisten tekijöiden ja sisäisten strategioiden välistä optimaalista suhdetta. Kuva 14 esittää Porterin viiden voiman mallin, joka identifioi yrityksen kilpailuympäristön. Kuva 15 esittää puolestaan sisäistä ympäristöä kartoittavan arvoketjun. (Mintzberg et al. 1998, 99-106)



Kuva 14 Viiden voiman malli (Mintzberg et al. 1998, 101; Näsi 1987, 53).

Yrityksen infrastruktuuri					K A T E
Inhimillisten voimavarojen hallinta					
Tekniikan kehittäminen					
Hankinta					
Tulo- logistiikka	Operaatiot	Lähtö- logistiikka	Myynti & Markkinointi	Huolto	

Kuva 15 Arvoketju (Mintzberg et al. 1998, 105; Vehmanen & Koskinen 1997, 15; Näsi 1987, 56).

Asemointikoulukuntaa kuten muitakin ohjaavien strategiakäsitysten edustajia voidaan arvostella liiasta analyttisyydestä ja tekniikoiden käyttämisestä. Ohjailevat koulukunnat tarjoavat kuitenkin hyödyllisiä työkaluja ja ajatuksia strategian luontiin. Ajatuksia ei voidakaan moittia huonoiksi vaan lähinnä kapea-alaisiksi. Asemointikoulukunta kehottaa strategeja laskemaan ja analysoimaan. Mintzbergin et al. (1998) mukaan tällöin unohdetaan kuitenkin kokemuksen ja oppimisen merkitys; strategia voi olla reagoimista yllättäviin tilanteisiin. Asemointikoulukunnan työkalut voivatkin hyvin *tukea* strategian muodostumista mutta ne eivät voi *olla* strategia. (emt., 112-116 & 121)

2.4 Kuvailevat strategiakäsitykset

Kuvailevat (engl. *descriptive*) strategiakoulukunnat keskittyvät ymmärtämään, miten strategiat todellisuudessa muotoutuvat. Ne eivät ole niin kiinnostuneita, miten strategian pitäisi muodostua. Tämä on ohjailevien (engl. *prescriptive*) ja kuvailevien strategiakoulukuntien perusero. (Mintzberg et al. 1998, 6) Kuvailevia strategiakäsityksiä edustavat yrittäjyyskoulukunta, kognitiivinen koulukunta, oppimiskoulukunta, poliittinen koulukunta, kulttuuri- ja ympäristökoulukunta. Nämä esitellään seuraavaksi tässä järjestyksessä.

Yrittäjyyskoulukunta (engl. *the entrepreneurial school*) liittää strategian suuren johtajan visioon. Jo mallintava koulukunta otti johtajan roolin vakavasti ja liitti strategiaprosessin johtajan omaan ajatteluprosessiin. Se luotti kuitenkin käsitteelliseen viitekehykseen ja sivuutti intuition. Sen sijaan yrittäjyyskoulukunta painottaa johtajan intuitiota, arvos-

telukykyä, viisautta, kokemusta ja näkemystä. Yrittäjyyskoulukunnalle strategia on *näkökulma* (vrt. strategian viisi P:tä luvussa 2.1), johtajan henkilökohtainen näkemys eli visio. Yrittäjyyskoulukunnan ajatukset ovat helpoiten sovellettavissa pieniin yrityksiin, joissa yrittäjällä eli liikkeenjohtajalla on merkittävä asema strategian suunnittelussa. Yrittäjän strategia ei välttämättä muotoudu tarkoiksi suunnitelmiksi ja laskelmiksi paperille; se on pikemminkin visiona yrittäjän mielessä ja välittyy usein epäformaalien kanavien kautta muille työntekijöille. Yrittäjyyskoulukunnan mukainen strategia on sekä *harkittu* että *ilmaantunut* (ks. luvussa 2.1 harkittu ja ilmaantunut strategia): harkittu sikäli, että se noudattaa laajoja suuntaviivoja, ja ilmaantunut sikäli, että strategian yksityiskohdat hioutuvat vasta matkan varrella. (Mintzberg et al. 1998, 124-143)

Kognitiivinen koulukunta (engl. *the cognitive school*) lähestyy strategian mieltä käyttäen hyväksi kognitiivista² psykologiaa. Kognitiivisen psykologian mukaan johtaja rakentaa kokemustensa perusteella ajattelu- ja kokemusmalleja. Tarkastellessaan ja käsitellessään uusia asioita hän käyttää pohjana vanhoja ajattelu- ja kokemusmallejaan. Koska ajattelu- ja kokemusmallit ovat yksilöllisiä, jokaisen strategian todellisuus on vain hänen *tulkintansa* todellisuudesta. Kognitiivinen koulukunta on arvostettu enemmänkin potentiaalistaan kuin varsinaisesta tieteellisestä annistaan. (Mintzberg et al. 1998, 149-173)

Oppimis-, poliittinen, kulttuuri- ja ympäristökoulukunta lähestyvät kaikki strategian luontiprosessia ulkopuolisten tekijöiden kautta. Oppimiskoulukunnalle (engl. *the learning school*) maailma näyttäytyy monimutkaisena. Monimutkaisuuden vuoksi strategiat eivät muotoudu kerralla selkeiksi visioiksi tai suunnitelmiksi, vaan ne muotoutuvat vähitellen, kun organisaatio mukautuu ja oppii. Oppimisnäkemystä tukevat havainnot, joiden mukaan suuret strategiset muutokset ovat harvoin johdon suunnittelema ja usein yksittäisten ihmisten pienten tekojen summa. Näin ollen pienet teot voivat synnyttää suuria muutoksia ja jokainen työntekijä voi osallistua strategian muodostumiseen. Johtaja ei suunnittele ennakolta strategiaa, vaan pikemminkin johtaa organisaation strategista oppimista. Strategiat näyttäytyvät ensin menneisyyden *malleina*, sitten tulevaisuuden *suunnitelmina* ja lopulta *näkökulmina*, jotka heijastuvat kaikkeen käyttäytymiseen. Toisaalta strategian muodostumista voidaan pitää inkremen-

² Kognitiivinen psykologia on psykologian osa-alue, joka tutkii ihmisen tiedonkäsittelyä.

taalina eli asteittain etenevänä prosessina, jota yrityksen visio ohjaa. Näin oppimiskoulukunnan näkemys strategiasta on *ilmaantuvan* strategian mukainen. (Mintzberg et al. 1998, 6 & 176-189 & 208-209)

Mintzberg et al. (1998) moittivat oppimiskoulukuntaa strategian unohtamisesta. Heidän mukaansa inkrementaalinen, asteittain tapahtuva kehitys on kuin tuulessa harhailua ilman päämäärää tai suuntaa. Tällaisen strategian seuraukset voivat olla arvaamattomat. Yritys saattaa ajautua ei-toivottuun suuntaan (engl. *strategic drift*) tai jopa valita huomaamattaan väärän strategian, väärän polun. Lisäksi kantapään kautta oppiminen on usein hyvin kallista organisaatiolle, kun taas huolellisella suunnittelulla voidaan välttää monta karikkoa. Oppimista tukeva organisaatiomalli on kuitenkin erinomainen asiantuntijaorganisaatioihin, jotka toimivat nopeasti muuttuvassa ympäristössä. Myös tilanteissa, joissa organisaatio joutuu täysin uuden tilanteen eteen, oppiva organisaatio mukautuu nopeammin kuin hierarkkisempi organisaatio. (emt., 223-231)

Poliittinen koulukunta (engl. *the power school*) näkee strategian luonnin poliittisena neuvotteluna. Organisaation erilaiset ryhmät neuvottelevat strategian keskenään tai muodostavat strategian vastauksena ulkopuolisen ympäristön asettamille paineille. Poliittinen koulukunta herättää strategisen johdon huomaamaan organisaation todellisuuden: organisaatiossa on paljon yksilöitä, joilla on erilaisia unelmia, toiveita, intohimoja, kateuden kohteita ja pelkoja. Tästä syystä strategian luominen on ennen kaikkea poliittinen prosessi, jossa jokainen yksilö petaa omaa etuaan. Poliittinen prosessi voi olla hyväkin asia. Silloin darvinistisesti vahvin organisaatioryhmä nousee johtoon mutta prosessi takaa, että kaikki näkökulmat pääsevät esille ja keskusteluun. Poliittinen strategian neuvottelumalli voi myös edesauttaa muutoksen läpiviemistä. Tällainen muutos saattaisi hierarkkisemmassa järjestelmässä jäädä byrokratian jalkoihin. Poliittisessa strategianeuvottelussa strategit joutuvat puhumaan ihmisiä puolelleen, mikä auttaa strategian kommunikointia ja sisäistämistä. Toisaalta vaikka poliittinen neuvottelu voikin olla tehokas tapa muutoksen läpiviemisessä, ”hajota ja hallitse” -ajattelutapa voi olla organisaatiolle myös äärimmäisen kuluttavaa ja vahingollista. (Mintzberg et al. 1998, 234-244 & 260-261)

Organisaation yksilöiden ja ryhmien välistä poliittista prosessia voidaan kutsua mikro-vallaksi. Poliittisen koulukunnan mukaan on kuitenkin olemassa myös makrovaltaa.

Makrovalta viittaa organisaation ja sen ympäristön välisiin suhteisiin. Organisaation on neuvoteltava sidosryhmiensä kuten toimittajien, ostajien, ammattiliittojen, kilpailijoiden, rahoittajien ja valtiovallan kanssa. Myös erilaisia aktivistiryhmiä kuten luonnon-suojelijoita tai ihmisoikeusaktivisteja voidaan pitää yrityksen sidosryhminä. Makrovallan näkökulmasta strategian luonti tarkoittaa eri sidosryhmien vaatimusten hallintaa ja yhteensovittamista. Toisaalta se tarkoittaa myös valintaa; vaatimuksista on valittava yritykselle hyödyllisin yhdistelmä. Verkostoituminen, yhteistyösopimukset, strategiset allianssit ja alihankinta ovat yrityksen keinoja hallita ympäristöään. (Mintzberg et al. 1998, 248-259)

Kulttuurikoulukunnan (engl. *the cultural school*) mukaan strategia muodostuu yrityskulttuurin pohjalta; yhteisöllisen prosessin seurauksena. Näin kulttuuri sitoo yksilöt yhteen, yhdeksi organisaatioksi. Siinä missä poliittinen koulukunta painottaa yksilön omia tarkoitusperiä, kulttuurikoulukunta etsii yhteistä hyvää. Kulttuuriksi voidaan määritellä erilaiset tavat, jotka organisaatiossa vallitsevat sekä eri toimialojen ja maiden eroavaisuudet. Koulukunta heräsi 1980-luvulla, kun huomattiin, että japanilaiset tekivät asioita eri tavalla kuin länsimaalaiset ja menestyivät. Organisaatiokulttuuri on organisaation kollektiivinen ymmärrys, joka muodostuu menneisyydestä, kuten yrityksen historiasta, tavoista sekä näkyvistä komponenteista, kuten symboleista, yrityskertomuksista, toimitiloista ja jopa yrityksen tuotteista. Vuorovaikutusta leimaavat organisaation jäsenten jakamat uskomukset ja ymmärrys. Strategia onkin kulttuurikoulukunnan mukaan eniten *näkökulma*. Se on myös osittain yhteiseksi koettu *asema* ja syvälle juurtunut tapa tai *kaava* toimia. Strategia on ennen muuta *harkittu*. Kulttuuri ei yleensä juuri kannusta strategiaa muuttumaan, vaan se pyrkii säilyttämään olemassa olevan strategian. Tällöin organisaatiolla on kuitenkin vaarana, että se jää polkemaan paikallaan. (Mintzberg et al. 1998, 263-268)

Ympäristökoulukunta (engl. *the environmental school*) näkee strategian luonnin reagoivana prosessina, jossa yrityksen ulkopuolinen ympäristö tekee aloitteita. Koulukunta yrittääkin ymmärtää juuri yrityksen ulkoisen ympäristön asettamia paineita. Näin se tuo ympäristön yhdeksi tärkeimmäksi strategiaan vaikuttavaksi tekijäksi. Muina tärkeinä tekijöinä voidaan edellisten koulukuntien ajatuksia mukailien pitää johtajuutta ja organisaatiota. Vaikka ympäristö onkin ollut mukana edellisissä koulukunnissa, esimerkiksi asemointikoulukunta toi sen esiin, ympäristökoulukunta ottaa ympäristöön

erilaisen näkökulman. Sen mukaan ympäristö, kuten toimiala, kilpailu ja markkinat, asettaa taloudellisia paineita. Toisaalta ympäristökoulukunta vähättelee strategisen valinnan mahdollisuutta. Aiemmin esitelty kognitiivinen koulukunta viittasi ympäristöön hallitsemattoman tietotulvan lähteenä. Oppimiskoulukunnalle ympäristö oli monimutkainen sekä oppimiseen pakottava että kannustava. Muut koulukunnat eivät juuri ole ottaneet ympäristöä huomioon. (Mintzberg et al. 1998, 285-287)

Liikuttaessa koulukunnasta toiseen johtajan rooli strategian luoja pienenee vähitellen. Mallintava ja yrittäjäyyskoulukunta esittelivät johtajan dominoivana strategina. Suunnittelu- ja asemointikoulukunta muokkasivat tätä kuvaa esittelemällä erilliset suunnittelijat ja analyytikot, jotka tukivat strategiaprosessia. Kognitiivinen koulukunta herätti huomaamaan strategin ajattelun rajoitukset monimutkaisessa maailmassa. Oppimiskoulukunta esitteli koko organisaation strategina. Myös sen strategiakäsitys poikkesi edeltäjistään. Poliittisen koulukunnan strategi oli vallanpitäjä ja kulttuurikoulukunnalle strategi oli kokonainen yhteisö ja yhteisöllisyys. Ympäristökoulukunta on kuitenkin ainoa, jolle strategilla ei ole merkitystä. Muissa koulukunnissa strategin, yksilön tai yhteisön, asemaa ei kiistetty. (Mintzberg et al. 1998, 287)

Ympäristökoulukunnan mukaan ympäristö luo organisaatiolle yleisiä paineita ja näin se on tärkein strategian luonnin osa. Organisaation on vastattava ympäristön asettamiin paineisiin tai muuten se valikoituu pois (vrt. darvinismi ja luonnon valinta). Johtajuudesta tulee näin passiivinen tekijä. Tärkeintä on lukea ympäristöä ja taata siihen sopeutuminen. Organisaatiot ryhmittyvät erilaisiin ekologisiin lokeroihin, asemiin. Ne säilyttävät asemansa, niin kauan kuin niille riittää voimavaroja tai kunnes olosuhteista tulee vihamieliset. Sitten organisaatiot kuolevat. Ympäristökoulukuntaa voidaan kritioida siitä, että se jättää organisaation valinnan mahdollisuuden ja vapauden tyystin huomiotta. Koska organisaatiot voivat menestyä samassa ympäristössä täysin erilaisilla strategioilla, valinnan mahdollisuus on todellista, eikä sitä voida yksioikoisesti sivuuttaa. Organisaatiot voivat myös vaikuttaa ympäristöönsä, mikä tukee osaltaan käsitystä, että organisaatioilla on muukin rooli, kuin vain puhtaasti sopeutua ympäristöönsä. (Mintzberg et al. 1998, 287 & 297-300)

2.5 Kokoava strategiakäsitys

Näsi (1987) nimeää viimeisen koulukuntansa mintsperiläisyydeksi. Hänen mukaansa Henry Mintzberg on strategian pohdiskelijana realisti, jota kiinnostaa, kuka todella luo strategian, mitä strategia todella on ja miten strategia todella muodostuu. Myös Mintzbergin laatima ja tässä esitelty koulukuntaluokitus nojaa vahvasti tähän Näsin määrittelemään mintsperiläisyyteen. Edellä esitellyt kolme kysymystä ovat olleet pohjana Mintzbergin strategiakoulukuntaluokittelulle. Vaikka kaikki koulukunnat paljastavat Mintzbergin ajattelumallin, mintsperiläisyys kulminoituu kuitenkin juuri kokoavassa strategiakäsityksessä yhdistelevänä koulukuntana (engl. *the configuration school*). Näsi toteaa, että mintsperiläisyydessä strategiamaailman käsittäminen ei ole yksioikoista. Sitä katsellaan ajassa ja todellisuudesta lähtien. ”Mintzberg on enemmän mietiskelijä, vähemmän kehottaja, enemmän erittelijä ja ”miksi” -kysymykseen vastaaja, vähemmän normatiivinen ja ”miten pitäisi” -kysymykseen vastaaja. Käytännön tarkastelumallien avulla Mintzberg kumppaneineen mieluummin valottaa yrityksen eilis- ja nykypäivää kuin jakaa käskyjä tulevalle.” (emt., 66-68)

Yhdistelevä koulukunta pyrkii huomioimaan kaikki näkökulmat strategian luontiprosessista, strategian sisällöstä, organisaatorakenteesta ja ympäristössä. Se ottaa huomioon, eläkö organisaatio staattisessa vai muuttuvassa ympäristössä, ja soveltaa strategian luontiprosessissa eri näkökulmia ympäristön tilanteesta riippuen. Organisaatio elää läpi erilaisia vaiheita ja myös organisaation ympäristö muuttuu näiden vaiheiden mukana. Alkuvaiheen yritykset toimivat yleensä yrittäjä-johtajansa varassa ja luottavat hänen vaistoonsa ja visioonsa. Organisaatio on tällöin pieni ja organisaatorakenne kevyt ja yksinkertainen. Yrityksen kasvaessa se saa vähitellen virallisemmat prosessit ja organisaatorakenne monimutkaistuu. Kun alalle tulee enemmän kilpailua myös ympäristön merkitys korostuu. Tällöin yrittäjä-johtaja vaihtuu yleensä ammattijohtajaan. Koska organisaatio käy läpi näin erilaisia vaiheita, sen strateginen viitekehyskin muuttuu ja eri koulukuntien näkemykset ovat valideja eri aikoina. (Mintzberg et al. 1998, 301-303)

Strategia itsessään edustaa pysyvyyttä ja jatkuvuutta, ei muutosta. Harkittu strategia hakee pysyvyyttä suunnitelmien kautta ja ilmaantunut strategia antaa suosittujen mallien

realisoitua. Toisin sanoen siinä missä strategiaproessi saattaa haluta muuttaa organisaation strategista suuntaa, muutosstrategian jälkeinen strategia pyrkii stabiloimaan ja rauhoittamaan tilanteen. Organisaation vaiheittaista muuttumista kutsutaan organisaation elinkaareksi. Tämä asettaa strategiselle johtamiselle haasteita: vakaita tiloja on yhtäläillä suojeltava, kuin ajoittain organisaatio on myös saatettava muutoksen tilojen yli. Elinkaaren eri vaiheissa strateginen johtaminen voi olla yhtä hyvin käsitteellistä tai muodollista suunnittelua, systemaattista analysointia, visionääristä johtajuutta, yhteisöllistä oppimista, vallanhimoista politikointia, yksilön ajatteluun perustuvaa pohdintaa, yhteisöllistä sopeutumista kuin ympäristön vaatimuksiin vastaimistakin. Jokaisella strategisella lähestymistavalla on näin ollen oma paikkansa ja aikansa. Myös viidestä strategian P:stä yhdistelevä koulukunta huomioi jokaista; suunnitelmalla, kaavalla, asemalla, näkökulmalla ja juonella on jokaisella oma paikkansa organisaation elinkaarella. (Mintzberg et al. 1998, 305-306)

Strategian koulukunnat muodostavat viitekehyksen seuraavaan lukuun, jossa analysoidaan suomalaista laskentatoimen tutkimusta. Jotta erilaiset strategiakäsitykset jäsenyisivät helposti ymmärrettäviksi, ne tiivistetään vielä luvun lopuksi taulukoiksi. Kaksi ensimmäistä taulukkoa hahmottelevat kahden vallitsevan strategiakäsityksen tärkeimmät erot. Kolmas ja viimeinen taulukko esittelee kaikki koulukunnat tiivistetyssä muodossa. Sen harmaat alueet erottavat kunkin koulukunnan tyypillisen ominaisuuden eli piirteen, joka kuvaa koulukuntaa parhaiten tai jonka varaan koulukunta rakentaa muut oletuksensa.

Taulukko 3 Kaksi erilaista tapaa ajatella strategisesti (Lamberg 2002).

Ohjaileva strategiakäsitys	Kuvaileva strategiakäsitys
Ohjeistava Tulevaisuuteen tähtäävä Analysoiva, analyttisyyttä edistävä	Kuvaileva Menneisyyden tutkiminen Ymmärtävä, ymmärrystä edistävä

Taulukko 4 Strategian käsitteistöä ja koulut (Lamberg 2002).

	Ohjaileva strategiakäsitys	Kuvaileva strategiakäsitys
Strategiakäsitys	Asema, suunnitelma, juoni	Kaava, näkökulma
Strateginen ideaali	Harkittu strategia	Ilmaantuva strategia
Strategiaprosessi	Analyyttinen	Intuitiivinen
Strategi	Johtaja: ylhäältä alas	Ohjelmoija: alhaalta ylös
Käyttäytymisoletus	Järkiperäisyys	Rajoitettu rationaalisuus, jopa järjettömyys
Alakoulukunnat	Mallintava koulukunta Suunnittelukoulukunta Asemointikoulukunta	Yrittäjäyyskoulukunta Kognitiivinen koulukunta Oppimiskoulukunta Poliittinen koulukunta Kulttuurikoulukunta Ympäristökoulukunta
Kirjoittajat	Porter, Ansoff, Andrews	Mintzberg, Quinn, Peters
Pelin luonne	Totinen peli	Leikkimielinen peli
Tutkimusmenetelmät	Kvantitatiivinen tutkimus, positivismi, eroanalyysit	Kvalitatiivinen, laadullinen tutkimus, tulkitsevatutkimus, prosessitutkimus
Maailmankatsomus	Tarkennettu ja kapea-alainen, realistinen	Ymmärtävä ja rakentava

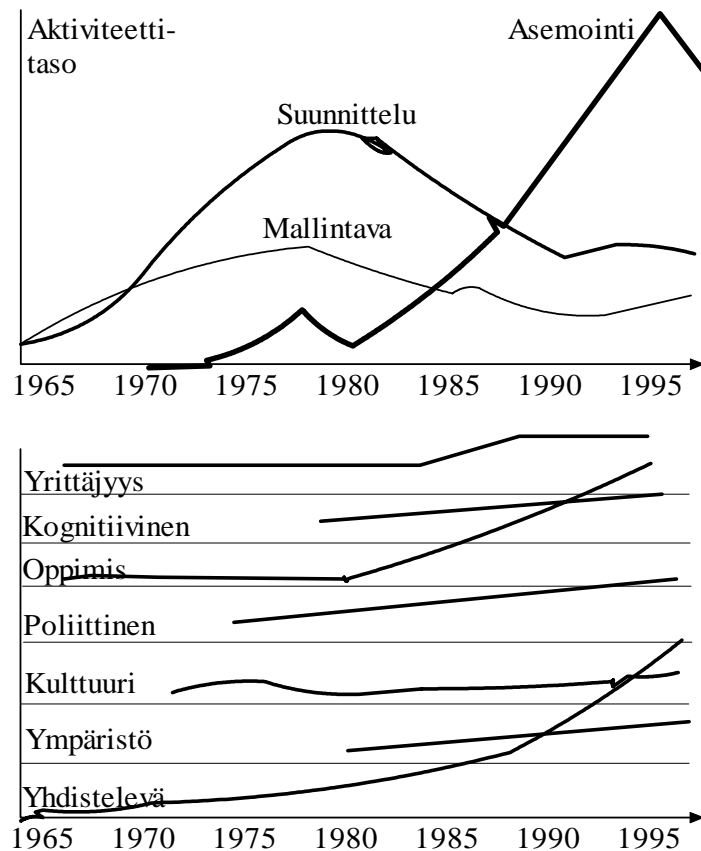
Taulukko 5 Strategian koulukunnat (Lamberg 2002; Mintzberg et al. 1998, 354-362).

	Ohjailevat strategiäkäsitykset			Kuvailevat strategiäkäsitykset						Kokoava
	Mallintava	Suunnittelu	Asemointi	Yrittäjyys	Kognitiivin.	Oppimiskoulu	Poliittinen	Kulttuuri	Ympäristö	Yhdistele.
Strategia	Suunniteltu, tapauskohtainen	Suunnitelma	Paikka	Visio, henkilöön sidottu	Mentaali-malli	Tapahtuneet tapahtumat	Sopimus tai juoni	Tapauskohtainen	Paikka	Tilanteen mukaan
Strategia-ideaali	Sisäinen ja ulkoinen yhteensopivuus	Strategisen johtamisen formalisointi, kontrolli	Oman paikan strateginen valitseminen	Suuri strategia, uuden löytäminen	Tapahtumisen ymmärtäminen	Toiminta	Neuvottelu	Ylä- ja alatasoinen kohtaaminen	Sopivuus	Muuttuminen
Prosessi	Yksinkertainen, epävirallinen, harkittu	Jäykkä, harkittu, hierarkkinen	Analyttinen, kilpailija-analyysit	Epämuodollinen, harkittu	Tapahtuva, mentaalinen	Tapahtuva, sotkuinen, epävirallinen	Neuvottelu	Ideologinen, sääntörajoitteinen	Passiivinen	Vaihteleva
Johtajan rooli	Dominoiva, suuri johtaja	Suunnitelmiin reagoiva	Reagoi analyysiin	Dominoiva, intuitiivinen	Passiivinen tai luova	Avoin oppimiselle	Neuvottelija	Symbolinen	Vähäinen	Muutoksessa suuri
Strategi	Pääjohtaja	Suunnittelija	Analyttikko	Johtaja	Mieli	Kuka tahansa	Voimakas	Organisaatio	Ympäristö	Kuka kulloinkin
Kirjoittajat	Selznick, Andrews	Ansoff	Porter	Schumpeter, Drucker	Simon	Quinn, Prahalad&Hammel	Freeman	Rhenman	Freeman & Hannan	Mintzberg Chandler
Avainsanat	SWOT, caset	Ohjelmointi	Laskelmointi	Visio, yksinvalta	Tulkinta	Asteittainen muutos, ammattitaito	Peli, neuvottelu, sidosryhmä	Arvot, uskomukset, symbolit	Luonnonvalinta	Elinkaari, muutos

3 SUOMALAISTEN LASKENTATOIMEN TUTKIJOIDEN STRATEGIA-AJATTELU

3.1 Strategia-ajattelua metsästäessä

Etsittäessä suomalaisten tutkimusten strategiäkäsityksiä turvaudutaan Mintzbergin (1990) koulukuntajakoon. Kuva 16 paljastaa, että jokaisella strategiakoulukunnalla on oma aktiivisuustasonsa, joka on vaihdellut ajan kuluessa. Kuvassa ylhäällä on esitetty ohjailevat ja alla kuvailevat strategiäkäsitykset.



Kuva 16 Strategian koulukuntien aktiivisuustasot (Mintzberg et al. 1998, 353).

Tämä luku etsii vastausta kysymykseen: ”Millaista strategia-ajattelua esiintyy suomalaisessa laskentatoimen tutkimuksessa?” Ensin esitetään tutkimukset, jotka edustavat ohjailevia strategiakäsityksiä eli mallintavaa koulukuntaa, suunnittelu- tai asemointikoulukuntaa. Toisena esitetään tutkimukset, jotka ilmentävät kuvailevia strategiakäsityksiä ja edustavat näin ollen yrittäjäyyskoulukuntaa, kognitiivista koulukuntaa, oppimiskoulukuntaa, poliittista koulukuntaa, kulttuuri- tai ympäristökoulukuntaa. Mintzberg et al. (1998) henkilöittivät strategiakäsitykset vahvasti. Kuva 16 tukee henkilösidonnaista strategia-ajattelua osoittamalla, että koulukunnat ovat olleet vallalla samanaikaisesti, eikä niitä voida puhtaasti erottaa yhden ainoan aikakauden tuotteiksi. Strategia-ajattelua tarkastellaankin henkilöön sidottuna ilmiönä ja kunkin tutkijan kaikki työt käsitellään kerralla.

Luvun loppuun kootaan kuitenkin yhteen tutkimuksen tulokset suomalaisista strategiakäsityksistä. Strategiakäsitysten etsimisessä tämän työn tutkija on joutunut luottamaan omaan induktioonsa. Tästä syystä koulukuntatulokset ovat osin subjektiivisia. Ne pyritään kuitenkin havainnoimaan niin objektiivisesti kuin mahdollista, jotta tutkimus olisi mahdollisimman toistettava ja toisetkin voisivat näin päätyä samoihin johtopäätöksiin. Mintzbergin (1990) koulukuntajaottelu on erinomaisuudestaan huolimatta vaikeasti sovellettava, koska monet tutkijat käyttävät useiden koulukuntien ajatuksia. Tästä syystä tutkija tekee kompromisseja koulukuntien välillä ja muodostamaan uusia, tarkoitukseen soveltuvia koulukuntia.

3.2 Ohjailevat strategiakäsitykset

3.2.1 Filosofinen mallintava strategiakäsitys

Rauno Tammisen (1990) teos ”Laskentatoimi ja strategia” on varmasti yksi filosofisimpia laskentatoimen tutkimuksia. Teoksessa ajatukset lentävät, kaartelevat ja katselevat alla välkkyviä strategian vesiä. Monipuolisuudessaankin Tammisen lähtökohdat ovat kuitenkin selkeästi mallintavaan koulukuntaan kuuluvia. Siinä ympäristö huomiodaan ja analysoidaan tarkasti. Tamminen (emt., 24) määrittelee strategian tavaksi, jolla

yrittäjä kohtaa ympäristönsä. Strategia kertoo, miten tavoitteet voidaan ja aiotaan saavuttaa. Tällainen ajattelu on tunnusomaista juuri mallintavalle koulukunnalle.

Tamminen (1990, 1) erottaa strategiassa kaksi perusnäkemystä: suunnitellun ja tapahtumien virrassa muodostuneen strategian. Näin hän sivuaa voimakkaasti Mintzbergin ajatusta harkitusta ja ilmaantuvasta strategiasta. Samalla kun mallintava koulukunta leimaa voimakkaasti Tamminsen teosta, hän käsittelee myös mallintavan koulukunnan rajoituksia ja irtoaa sivuamaan muiden koulukuntien ajatuksia. Poliittisen koulukunnan hengessä pohditaan strategiaa neuvottelustrategiana. Sen jälkeen käsitellään ohjaileville strategiakäsityksille tyypillisesti suunnittelijan ja strategian kuvaajan suhdetta sekä strategian toteutumisen välttämättömiä ehtoja sekä edistäviä ja estäviä tekijöitä. (emt., 24-29)

Tamminsen teos johtaa strategiakäsityksensä tutkijaa harhaan lähtemällä liikkeelle kuvaillevan strategiakäsityksen termeistä ja soveltamalla niitä kuitenkin ohjailevassa hengessä. Esimerkki tästä tarjoutuu, kun ympäristökoulukuntalaiseen tapaan puhutaan ”selviämisen periaatteesta”. Selviämisen periaatteeseen yhdistetään kuitenkin SWOT-analyysi, joka on mallintavan koulukunnan työkalu. Strategian ja ympäristön yhteensopivuutta etsitäänkin mallintavan koulukunnan hengessä. Rivien välistä pilkahtelee poliittisen ja ympäristökoulukunnan lisäksi kulttuuri- ja yrittäjyyskoulukunta sekä kognitiivinen koulukunta. (Tamminen 1990, 27) Poliittinen koulukunta esiintyy sidosryhmien ja vallan käsitteen kautta. Sidoryhmistä huomioidaan asiakkaat, henkilöstö, kilpailijat, hankkijat ja yhteiskunta. (emt., 37-43 & 131) Psykologiaa sivutaan pohdittaessa Freudin ajatuksia tahtotilasta, tavoitteista, strategiasta ja kulttuurista. Psykologia on mukana myös tietorakenteiden ja minän turvaamisen kautta. (emt., 59-60 & 122) Tamminen (emt., 75-76) käsittelee lyhyesti kulttuuria ja kulttuurin vaikutusta strategiaan. Hän huomioi myös oppimisen strategian muutostilanteissa. Tosin oppiminen kattaa vain arvojen ja menettelytapojen poisoppimisen. (emt, 110-111)

Tamminsen työ on varhaisimpia suomalaisia töitä, jossa yhdistetään strategia ja laskenta-toimi. Tätä taustaa vasten onkin hyvin luonnollista, että Tamminen lähtee liikkeelle ohjailevien strategiakäsitysten koulukunnista. Tamminen on kuitenkin monipuolinen filosofi, joka sivuaa myös muita koulukuntia. Lopulta mallintava koulukunta vaikuttaa kuitenkin Tamminsen ajatteluun selvästi vahvinteen.

3.2.2 Suunnittelukoulukunta

Puolamäki (1998) arvioi lisensiaatintyössään, ”Strateginen johdon laskentatoimi globalisoituvassa liiketoiminnassa”, nojaavansa mintsperiläiseen teoriaan. Avainstrategiakirjanaan hän käyttää Henry Mintzbergin (1994) teosta ”The Rise and Fall of Strategic Planning”, jossa Mintzberg esittelee kriittisesti ohjailevaa strategiäkäsitystä. Näillä perusteilla Puolamäki ei ole niinkään mintsperiläisyyden eli yhdistelevän koulukunnan jäsen vaan suunnittelukoulukuntalainen. Hänen näkemyksensä on ohjauspainotteinen. Puolamäki lähtee liikkeelle Ansoffista ja suunnittelukoulukunnasta ja liukuu sitten asemointikoulukunnan portfoliomalleihin. Painotus on ohjauksessa ja strategian ohjaavassa vaikutuksessa. (Puolamäki 1998, 25-28) Puolamäki valitsee strategiseksi lähestymistavakseen suunnittelukoulukunnan opit ja pysyy niissä. Ohjailevaa strategiäkäsitystä kritisoidaan hillitysti Mintzbergia lainaten ja lähestymistavan rajoitteet ymmärretään. Ohjaileva strategiäkäsitys sopii Puolamäen kohdeyritykseen ja siksi sitä käytetään työssä. Näin hyväksytään myös näkökulman rajoitteet. (emt., 30-33)

Puolamäen (2004) väitöskirja huomioi sosiaalisia teorioita ja pohtii laskentatoimea niin yksilötasolla, organisaatorakenteissa kuin sosiaalisissa rakenteissakin (emt., 12-14). Siinä missä suunnittelukoulukunta oli keskeisessä roolissa lisensiaatintyössä, väitöskirjassa strategista johdon laskentatoimea lähestytään kulttuurin ja organisaation kautta. Puolamäki näkeekin strategisen johdon laskentatoimen roolin ennen kaikkea kommunikoivana. (emt., 21) Tällaiset komponentit viittaavat poliittiseen ja kulttuurikoulukuntaan. Puolamäki huomioi lyhyesti kaikki kymmenen Mintzbergin (1990) strategiakoulukuntaa. Hän valitsee tutkimukseensa käyttökelpoisimpina kaikki kolme ohjailevan strategiäkäsityksen ja kaksi kuvailevan strategiäkäsityksen koulukuntaa, kulttuurikoulukunnan ja poliittisen koulukunnan. Tutkimuksessa löydetään organisaatioiden strategiaajatteluista porterilaista asemointikoulukuntaa sekä poliittisen koulukunnan korostamaa sosiaalista vastuuta. (Puolamäki 2004, 43-50) Väitöskirja kattaa näin ollen useita koulukuntia. Ohjailevat strategiäkäsitykset vaikuttavat voimakkaimmin. Tästä syystä Puolamäkeä voidaan vielä väitöskirjan jälkeenkin pitää suunnittelukoulukunnan edustajana.

3.2.3 Asemointikoulukunta

Vesa Mäkisen (1991) artikkeli edustaa asemointikoulukuntaa. Siinä näkyvät harkittu strategia ja porterilaiset ajatukset, joita laajennetaan muutoksen teorioihin ja näin myös ilmaantuviin strategioihin. Suunnitelmallisuus ja selkeät tavoitteet saavat seuraa harkitusta muutoksesta ja joustavista tavoitteista. Mäkinen luottaa asemointistrategioihin, joiden mukaan yrityksen on luotava asema markkinoilla ja sen on analysoitava sidosryhmänsä ja ympäristönsä. Tarkan analysoinnin tuloksena yritys pystyy tarpeen tullen muuttamaan. (emt., 182-183 & 191) Mäkisen artikkeli on ensimmäisiä suomalaisia strategisen laskentatoimen julkaisuja. On hyvin luonnollista, että se ammentaa ajatuksensa porterilaisuudesta, jonka oli 1990-luvun alkupuolen vahvimpia strategian koulukuntia (ks. kuva 16) ja jonka oppeja on helpoin soveltaa laskentatoimen analyyttiseen ajatteluun ja mittaamiseen.

3.2.4 Kulttuurillinen asemointi

Lisensiaatintyössään Järvenpää (1998) omistaa oman luvun strategialle (luku 3: Strategia ja muut tilannetekijät). Luvussa viitataan mm. Porterin geneerisiin strategioihin, kartoitetaan toimintaympäristöä ja sidosryhmien vaatimuksia. Tarkastelutapa tuntuu asemointikoulukunnan mukaiselta. Toimintafilosofian³, yrityskulttuurin⁴ ja organisaatiotekijöiden kartoittaminen toimii sisäisen toimintaympäristön tarkasteluna. Tosin kulttuurin tarkastelu lähenee jo kulttuurikoulukunnan oppeja. Oppimiskoulukunta eli vahvaa kauttaan 1990-luvun lopussa (ks. kuva 16) ja sen opit ydinosaamisaluista, kompetensseista ja kyvykkyyksistä olivat suosittuja. Oppimiskoulukunta näkyy lyhyesti myös Järvenpään tutkimuksessa. Asemointikoulukunta on kuitenkin suurimmassa roolissa. Koulukunnan mukaisesti yrityksen toimintaympäristön tilannetekijöiden ja

³ Toimintafilosofialla tarkoitetaan yrityksen kokonaisvaltaista ajattelutapaa, joka nivoutuu aina yrityskulttuuriin asti. (Lukka & Granlund 1993, Järvenpää 1998, 79)

⁴ Yrityskulttuurista voidaan käyttää synonyymina organisaatiokulttuuria. Sillä tarkoitetaan Scheinin (1985) mukaan organisaation jäsenille yhteisiä syvemmän tason perusolettamuksia ja uskomuksia, jotka voivat toimia tiedostamatta ja joiden kautta välittyy organisaation näkemys itsestään ja ympäristöstään. (Järvenpää 1998, 81)

sisäisten tekijöiden, organisaatiotekijöiden, analysoiminen nähdään tärkeänä. (emt., 79-96)

Väitöskirjassa (Järvenpää 2002) voimakkaammin korostuva kulttuurin vaikutus näkyy jo lisensiaatintyössä (Järvenpää 1998). Lisensiaatintyön pitäminen puhtaasti asemointikoulukunnan tuotteena olisikin näin kapeakatseista. Järvenpää (1998) etsii taloushallinnosta erilaisia rooleja ja roolien muutoksia. Keskittyminen rooleihin nostaa kulttuurinäkökulmaa, joka valitaan selkeämmin väitöskirjassa. Johtajien roolituksissa huomioidaan kulttuurisidonnaisia ominaisuuksia kuten maailmankuvaa ja kokemuksia. Järvenpään voidaankin nähdä liikkuvan asemointikoulukunnan ja kulttuurikoulukunnan alueilla. Hän lähtee liikkeelle asemointikoulukunnan perusjäsentelyistä mutta laajentaa ajatteluaan sitten kulttuurin vaikutuksiin.

Järvenpään (2002) väitöskirjassa näkyy myös poliittinen koulukunta. Valtakysymykset ja pelaaminen nähdään merkittävänä tekijöinä johdon laskentatoimessa. (emt., 32) Valtaa ei kuitenkaan käsitellä niinkään neuvotteluvaltana vaan lähinnä asemaan perustuvana määräysvaltana (emt., 87). Näin valta liitetään organisaatioon ja se nähdään kulttuurisidonnaisena eli persoonaan tai toiminimeen sidottuna valtana. Kulttuurinäkökulmasta huomioidaan myös kansalliset erot laskentajärjestelmiin vaikuttavina tekijöinä, ammatikulttuurilliset erot sekä laskentahenkilöiden erilaiset roolit. (emt., 28 & 37-40) Organisaatiokulttuuria, sen perusoletuksia, arvoja, symboleita, rituaaleja ja sankareita, tutkitaan tarkasti ja hienopiirteisesti. (emt., 47 & 74) Kompetenssit Järvenpää liittää kulttuuriin ja yksilön rooleihin, eikä näin syvenny oppimiskoulukuntalaiseen osaamisen rakentamiseen. (emt., 60-62 & 81)

Järvenpään (2002) väitöskirjan tutkimusasetelma on kulttuuripainotteinen. Johtopäätökset edustavat kuitenkin ohjailevia strategiakäsityksiä. Kulttuurikoulukunnan mukaan muutos lähtee kulttuurista mutta toisaalta kulttuuri vastaa muutokseen usein muutosvastarinnalla. Sen sijaan Järvenpään mukaan johtajat mahdollistavat muutoksen ja toimivat muutoksen katalysaattoreina. Kulttuuria lähestytään siis ohjailevasti ja sitä tutkitaan etäältä ja objektiivisesti. Näin ollen lähestymistapa ei ole kuvaileville strategiakäsityksille ja kulttuurikoulukunnalle tyypilliseen tapaan ymmärtävä. Kulttuurin syvimmissä osissa tapahtuvia muutoksia on hyvin vaikea analyttisesti tutkia ja mitata. Näin ohjailevien strategiakäsitysten valinta aiheuttaa rajoituksia kulttuurin tutkimiseen. (emt.,

312-313 & 324) Järvenpään strategia-ajattelua voidaan pitää kulttuurikoulukunnan ja asemointikoulukunnan risteytyksenä, jossa asemointikoulukunta on kuitenkin hallitsemammassa roolissa.

Tutkijan itse muodostamaan kulttuurillisen asemoinnin koulukuntaan voidaan sijoittaa myös Vesa Partanen (1997), joka noudattelee Järvenpään (1998 ja 2002) ajatuksia. Partasen lisensiaatintyö ei käsittele suoranaisesti strategiaa, vaan lähestyy laskentatoimea ja sen muutosta organisaatiokulttuurin kautta. Järvenpään ja Partasen töissä kulttuurikoulukunta näyttäytyy uutena ja vaihtoehtoisena tapana lähestyä johdon laskentatoimea. Toisaalta se on myös keino irrottautua asemointikoulukunnasta ja porterilaisuudesta ja löytää uusi näkökulma laskentatoimen ja strategian väliseen kenttään. Partanen (1997) lähtee liikkeelle asemointikoulukunnan ajatuksista ja organisaation sisäisen ja ulkoisen ympäristön analysoinnin tärkeydestä. Analyysit mahdollistavat organisaation tavoitteiden ja päämäärien hallinnan sekä muutoksiin reagoinnin. (emt., 7) Asemointikoulukunnan jälkeen liikutaan valtasuhteiden ja -rakenteiden poliittiseen koulukuntaan. Poliittisen koulukunnan tapaan strategian muodostaminen nähdään neuvotteluna sidosryhmien kesken. Laskentatoimea tarkastellaan yhtenä neuvotteluaseena. (emt., 11-12 & 37)

Asemointikoulukunnan ja poliittisen koulukunnan jälkeen Partanen (1997) päätyy takaisin kulttuurikoulukuntaa. Strategian muodostaminen ymmärretään kollektiivisena prosessina ja siinä tunnistetaan useita kulttuuritasoja: valtakulttuuri ja alakulttuurit. Kulttuurit muodostuvan yksilöiden sosiaalisten vuorovaikutusten tuloksena ja muutokset syntyvät eri kulttuurien yhteentörmäyksinä. Koska organisaatioiden strategiat ovat kiinnittyneitä organisaatiokulttuuriin, strategiset muutokset ovat seurausta kulttuurin muutoksesta tai edellyttävät kulttuurimuutoksia. Näin kulttuuri on voimakas vaikuttaja muutoksessa. Partanen ottaa myös huomioon organisaation arvot, normit ja oletukset ja näkee näiden muokkaavan organisaation tulevaisuutta. (emt., 9-13) Kuitenkin strategian luonti on Partaselle rationaalinen, kognitioon perustuva, järjestelmällinen ja järkevä prosessi. Näin kulttuuripainotteinen näkemys palautuu lopuksi strategian osalta asemointikoulukuntaan. (emt.)

3.3 Kuvailevat strategiakäsitykset

3.3.1 Yksilöön keskittyvä kognitiivisuus

Kognitiivinen koulukunta keskittyy ihmiseen yksilönä ja pohtii yksilön ajatusmalleja sekä merkityksiä. Tämä koulukuntaa sopii suurelta osin Kaikkosen (1994) väitöskirjan pohdintoihin. Kaikkonen on kuitenkin filosofisempi, kuin kognitiivinen koulukunta edellyttää. Lisäksi Kaikkonen kiistää ihmisen rationaalisuuden. Ihmisen subjektiivista logiikkaa ei pidetä kognitiivisena, vaan ihmistä ymmärretään erilaisten roolien, motiivien, arvojen sekä sosiaalisten ryhmien kautta. (emt., 101-104) Kaikkonen on strategia-ajattelultaan haasteellinen sijoitettava. Yksilöön keskittyvä kognitiivinen koulukunta tuntuu kuitenkin luontevimmalta vaihtoehdolta.

Pohtiessaan ihmisen suhdetta laskentaan Kaikkonen (1994, 82-86 & 172-173) löytää laskentatoimesta myös vallankäytön välineen; luvuilla voi perustella asioita itselle suotuisaan suuntaan ja näin edesauttaa oman asian läpivientä. Tällainen vallankäyttö on myös strategista ja voidaan nähdä poliittisen koulukunnan fokukseen kuuluvaksi. Miettiessään yksilön suhdetta yritykseen Kaikkonen huomioi lyhyesti myös sidosryhmät (emt., 90-93). Ensin yksilö sopeutetaan osaksi sosiaalista ryhmää, yrityksen ja kulttuurin jäseneksi. Sitten pohditaan sidosryhmien vaikutusta yksilöön. (emt., 104-105 & 128-129 & 176-177) Näillä perustella poliittisen koulukunnan voidaan todeta näyttävän Kaikkosen työssä, vaikka vallitsevassa asemassa se ei selvästi ole.

Koska Kaikkonen (1994) keskittyy yksilöön, yrittäjyyskoulukunta nostaa väkisinkin varovasti päätään. Yrittäjyyskoulukuntalaiseen tapaan strategia nähdäänkin henkilöön sidottuna visiona, jolloin strategiaprosessi on epämuodollinen ja harkittu. Toisaalta koska Kaikkosen strategi on selvästi mieli, kognitiivinen koulukunta pysyy koko ajan työssä taustalla. Strategian muuttuvaa luonnetta selitetään oppimisen kautta. Yksilön nähdään mahdollistavan organisaation oppimisen. Näin oppimiskoulukunta näyttäytyy lyhyesti. Kaikkosen työstä on siis löydettävissä useiden strategiakoulukuntien vaikutteita. Työn voidaan kuitenkin analysoida kuuluvan kognitiiviseen koulukuntaan. Tätä tukee myös työssä ahkerasti viljelty kognitiivisen koulukunnan mukaiset termit kuten tajunta, maailmankuva, minäkuva, tiedostamisen laatu ja laajuus. Kaikkoselle

strategia on ennen muuta yksilön kokemus, rituaali, joka luo toisaalta selityksen toiminnalle ja toisaalta rakentaa maailmankuvaa. Näin strategia on koettu mielen sisältö, merkittävä ja pitkävaikutteinen suhtautuminen tilanteeseen. Sen syntyperä on ihmisen tajunnassa eli kognitiossa (emt., 135-154).

3.3.2 Oppimiskoulukunta

Kasurisen (2003) väitöskirja sisältää kolme artikkelia, jotka kaikki keskittyvät johdon laskentatoimen muutokseen ja tasapainotettuun mittaristoon. Häntä kiinnostavat organisaation käyttäytyminen ja uuden käyttäytymisen oppiminen. Strategiaa kuljetetaan kaikissa tutkimuksissa mukana mutta voimallisimmin se näkyy viimeisessä eli kolmannessa artikkelissa (Kasurinen 2002a). Kasurinen (emt.) huomioi oppimista edistävät komponentit ja suosii strategian oppimista tukevaa roolia. Hän (2002b) ei kuitenkaan keskity puhtaasti oppimisnäkökulmaan, vaan sivuaa lyhyesti myös porterilaisuutta ja asemointikoulukuntaa. Esimerkiksi pohtiessaan muutoksen voimia ja esteitä Kasurisen ajattelu lähenee Porterin viiden voiman mallia (ks. kuva 14 sivulla 25). (emt.)

Strategian nähdään parhaimmillaan muotoutuvan jatkuvasti uudelleen. Tällöin laskentatoimi seuraa strategista suunnitelmaa hallitusti vain askeleen jäljessä. Kasurisen (2003) havaintojen mukaan strategia on kuitenkin todellisuudessa arvaamattomampi ja yllättävämpi ja se muotoutuu jokapäiväisissä toimissa. Tällaista strategiakäsitystä voidaan pitää kuvailevana ja oppimiskoulukuntalaisena. (emt., 3) Oppimiskoulukunnan ajatukset näkyvät pohdinnoissa organisaation sääntöjen ja rutiinien muuttamisesta sekä uuden oppimisesta. Kasurinen löytää yrityksen kalleimman tietopääoman yksilöistä ja ryhmistä. Tätä tietopääomaa ostetaan, jaetaan, opitaan, tulkitaan ja varastoidaan organisaatiomuistiin. Strategiaa ja uuden prosessin käyttöönottoa tarkastellaan ennen muuta oppimisprosessina. Lisäksi huomioidaan uusien prosessien oppimista tukevat vaikutukset. (emt., 10-11 & 15-18)

Oppimiskoulukuntaan voidaan sijoittaa myös Juhani Vaivion (2001a) väitöskirja, joka koostuu kolmesta artikkelista. Artikkelit keskittyvät ei-taloushallinnollisten mittareiden käyttöön. Strategia leijuu Vaivion töissä taustalla mutta hän ei kiinnitä siihen juuri

huomiota. Tästä syystä on vaikea analysoida Vaivion strategia-ajattelua. Vaivion (1999b) pieni kosketuspinta strategiaan on muutos. Hän puhuu ympäristön, organisaation ja prosessien muutoksesta. Tutkimuksen muutostyyppi on ilmaantunut muutos, ei suunniteltu muutos (Vaivio 2001a, 18-19). Kolmas ja viimeinen artikkeli antaa vastauksen Vaivion (2001b) strategiäkäsityksestä. Siinä Vaivio valitsee tietojohdantamiskulman. Hän puhuu tiedon muodoista ja hiljaisen tiedon muuttamisesta näkyväksi. Tällainen näkökulma on tyypillistä oppimiskoulukunnalle. Myös muutos, josta Vaivio puhuu artikkeleissaan, voidaan nähdä sopivan oppimiskoulukunnan asteittaisen muutoksen käsityksiin. Vaivio puhuu myös muutosvastarinnasta ja vallasta. Näin hän ottaa hyvin lyhyesti huomioon myös poliittisen koulukunnan oppeja. (emt.) Koska oppimiskoulukunta heijastelee Vaivion ajatuksissa vahvimpana, Vaiviota voidaan pitää oppimiskoulukuntalaisena.

3.4 Kokoava käsitys suomalaisesta strategia-ajattelusta

Suomalaisten tutkijoiden töissä näyttäytyy monipuolinen joukko eri strategiakoulukuntia. Taulukko 6 tiivistää tulokset. Plussien määrä kuvaa koulukunnan esiintymisen voimakkuutta kulloisenkin tutkijan työssä. Plussat on laskettu yhteen taulukon toiseksi viimeisellä rivillä ja näin koulukunnat on asetettu esiintymistiheyden mukaiseen järjestykseen roomalaisin numeroin.

Taulukko 6 Strategiakoulukuntien esiintyminen suomalaisessa tutkimuksessa.

	Ohjailevat strategia-käsitykset			Kuvailevat strategiakäsitykset						Ko-koava
	Mal-linta-va	Suun-nitte-lu	Ase-moin-ti	Yrit-täjiys	Kog-nitii-vinen	Op-pi-mis	Poliit-tinen	Kult-tuuri	Ym-päris-tö	Yh-distele-vä
Rauno Tamminen	+++			+	+		+	+	+	
Esa Puolamäki	+	+++	++				++	+		
Vesa Mäkinen			+++							
Marko Järvenpää			+++			+		++		
Vesa Partanen		+	+++				++	++		
Viljo Kaikkonen				+	+++	+	+			
Tommi Kasurinen			+			++				
Juhani Vaivio						++	+			
Esiintymis-voimakkuus	4	4	12	2	4	6	7	6	1	0
Sijoitus	V	V	I	II X	V	III	II	III	IX	

Ylivoimaisesti eniten suomalaisten tutkijoiden töissä näyttäytyvät asemointikoulukunnan ajatukset. Tätä selittää osaltaan asemointikoulukunnan ja Porterin teorioiden voimakas valtakausi 1990-luvulla. Lisäksi moniin Porterin teorioihin kuten arvoketjuun, viiden voiman malliin ja generisiin strategioihin on helposti yhdistettävissä taloudellinen informaatio. Toiseksi eniten suomalaisten tutkijoiden ajatteluun näyttää vaikuttaneen poliittinen koulukunta. Poliittisen koulukunnan sidosryhmäteoriat ovat olleet vallalla 2000-luvun taitteessa mutta silti tulos on osittain yllättävä. Vaikka kukaan tutkijoista ei edustanut puhtaasti poliittista koulukuntaa, sen ajatuksia hyödynsi kuitenkin moni.

Jaetulle kolmannelle sijalle tulivat oppimiskoulukunta ja kulttuurikoulukunta. Kulttuurikoulukunta tuntuu olevan etenkin turkulaisten tutkijoiden suosiossa. Oppimiskoulukunta näyttäytyy kolmannesta sijastaan huolimatta hyvin pienessä roolissa. Strategian piirissä oppimiskoulukunnan ajatukset ovatkin olleet huomattavasti suositumpia kuin

suomalaisten strategisen laskentatoimen tutkimuksessa. Oppimiskoulukunnan teorioilla voisikin olla strategiselle laskentatoimelle vielä paljon annettavaa.

Viidennen sijan jakavat kaksi ohjailevien strategiakäsitysten koulukuntaa, mallintava ja suunnittelukoulukunta, sekä kognitiivinen koulukunta. Kognitiivisen koulukunnan sijoitus johtuu hyvin pitkälti Kaikkosen väitöskirjan vahvasta kognitiivishenkisyydestä. Asemointikoulukunta tuntuu puolestaan vetävän muut ohjailevat strategiakäsitykset mukanaan. Analysoivat ja analyttisyyttä edistävät mallintava koulukunta ja suunnittelukoulukunta sopivat hyvin laskentatoimen numeeriselle ja mittaamiseen perustuvalla ajattelulle.

Yrittäjyys- ja ympäristökoulukunta näyttäytyvät tutkimuksissa vähiten. Ympäristökoulukunta on myös strategian parissa harvinaisempi. Sen sijaan kokoavaa strategiakäsitystä eli yhdistelevää koulukuntaa (ns. mintsperiläisyyttä) ei suoranaisesti näkynyt suomalaisten tutkijoiden töissä. Henry Mintzbergin ajatukset strategiasta ovat kuitenkin voimakkaasti vaikuttaneet tutkijoihin ja Mintzberg on selvästi lainatuin strategia-alan tutkija. Toiseksi lainatuin on Michael Porter. Lähes jokainen tutkijoista nojaa Mintzbergin strategia-ajatukseen harkitusta ja ilmaantuvasta strategista.

4 LASKENTATOIMEN STRATEGIA-AJATTELUN KEHITYMINEN

4.1 Laskenta-ajattelun kehittyminen strategisemmaksi

4.1.1 Kirjanpidosta kustannuslaskentaan

Luvun neljä tavoitteena on analysoida strategisen laskentatoimen kehitystä ja suuntaa. Se vastaa alaongelmaan: Miten laskenta-ajattelu ovat kehittyneet strategisemmaksi ja millaista on strategisempi laskentatoimi? Luku etenee aikajärjestyksessä. Aluksi tarkastellaan laskenta-ajattelun kehittymistä 19. vuosisadalta 20. vuosisadalle. Sen jälkeen piirretään tarkempi kuva strategisen laskentatoimen alkutaipaleesta. Vaikka tutkimus painottuukin suomalaiseen tutkimukseen, sivutaan lyhyesti myös ulkomalaisia tutkimuksia siltä osin, kun niiden voidaan nähdä vaikuttaneen strategisen johdon laskentatoimen kehitykseen Suomessa. Näillä pohjatiedoilla tarkastelua jatketaan suomalaisten tutkimusten avulla nykypäivään. Taustaoletuksena tälle tarkastelulle on, että jokainen tutkimus edustaa omaa aikaansa. Tästä syystä edetään teosten ilmestymisen mukaisessa kronologisessa järjestyksessä ja etsitään kullekin aikajaksolle tyypillisiä ominaispiirteitä. Alaluvut saaneet nimensä teosten mukaan.

Laskenta-ajattelun kehittymisen voidaan nähdä heijastavan käsitystä laskentatoimen merkityksestä, sisällöstä ja vaikutuksesta yritysten johtamiseen. Laskenta-ajattelun kehitystä Suomessa on tutkinut väitöskirjassaan Näsi (1990). Laskentatoimen (kirjanpidon) historia ulottaa juurensa aina 1300-1400 -luvulle, tuolloin syntyneisiin kauppakumppanuus- ja luotonantojärjestelyihin. Laskenta-ajattelu on muuttunut asteittain evoluution kautta. 1800-luvun jälkipuoliskoa Näsi kutsuu kirjanpitoaidon istuttamisen kaudeksi. Tuolloin kirjanpito rantautui Suomeen ja laskentatoimi käsitti lähes pelkän kirjanpidon. Lisäksi se avusti tuotteiden hinnoittelussa. Kautta 1920-1950 Näsi kutsuu kirjanpidon juurtumisen ja muun laskentatoimen versomisen ajanjaksoksi. (emt.)

Kustannuslaskennan läpimurto tapahtui 1940-luvulla osittain kirjanpitolain vaikutuksesta, kun kirjanpitolaki määräsi valmistuskustannuslaskennan teollisuusyrityksille pakolliseksi. 1950-luvulla Suomi teollistui ja kaupungistui. Tämä oli nopean rakennemuutoksen, tuotannon rationalisoinnin, kasvun ja uuden elinvoimaisuuden aikaa. Tällöin myös johdon laskentatoimi ja erityisesti investointilaskelmat nousivat uusina asioina akateemisen laskentatoimen kentässä. Laskentatoimen kasvukaudella budjetointi, investointilaskenta ja katetuottoajattelu kehittyivät avustamaan suunnittelua ja ohjaamista. 1950-luvulta 1990-luvulle laskentatoimi kasvoi entisestään, monipuolistui ja laajeni. (Näsi 1990)

Puolamäen (2004) mukaan 1970-luvulla laskentatoimen rooli oli tekninen. Tällöin laskentatoimi esiintyi lähinnä neutraalina tapana tuottaa raporteja ja dokumentteja talouden tosiasioista kuten tuloista, menoista, voitoista ja tappioista. Johdon laskentatoimen tutkimus keskittyi tällöin sääntöihin, teknisten yksityiskohtien ja laskentatoimen suhteiden (esim. ympäristöön, tekniikkaan ja strategiaan) kuvailemiseen. 1980-luvun aikana laskentatoimen sosiaalinen rooli korostui. Laskentatoimen nähtiin toimivan yksilöiden ja prosessien kautta sekä antavan väliaikatietoja tapahtumista. Yksilöiden ja sidosryhmi- en roolia johdon laskentatoimessa korostettiin. (emt., 11-12)

4.1.2 Johdon laskentatoimen kehittyminen

Kustannuslaskennan alku on Johnsonin ja Kaplanin (1987) mukaan löydettävissä noin 150 vuoden takaa silloiseen uuteen tekniikkaan perustuvista tekstiiliyrityksistä. 18. ja 19. vuosisadan vaihteessa yritysten strategiana oli kustannusten minimointia. Monitoimialayritysten johtajat eivät enää voineet hallita kaikkia yrityksen toimintoja ja keskeiset päätökset annettiin toimialajohtajille. Tällöin strategiseksi ongelmaksi muodostui sijoittajien näkökulman välittäminen toimialajohtajille. Laskentatoimi astui tässä strategian avuksi; kun strategian ongelma oli toimintojen hajauttaminen tehokkuuden säilyttämiseksi, laskentatoimi toi siihen ratkaisuksi ROI:n⁵ (engl. *Return on Investment*). 19. vuosisadan alussa kaikki tuotteet eivät enää menneet kaupaksi. Tuotannon siirtyessä

⁵ ROI on tunnusluku, joka kertoo investoidun pääoman tuottoasteen.

kohti segmentoidumpaa massatuotantoa standardikustannuslaskenta tarjosi vastauksen strategiseen tuotevalintaongelmaan. Johdon laskentatoimi jäi ulkoisen laskentatoimen jalkoihin ensimmäisen maailmansodan aikoihin, sillä laskentatoimi palveli ulkoisen laskentatoimen keinoin parhaiten yrityksen strategiaa hankkia pääomia. (Tamminen 1990, 4-8)

Johnson ja Kaplan (1987) eivät suhtaudu ulkoisen laskentatoimen korostuneeseen rooliin yhtä ymmärtävästi. He arvostelivat johdon laskentatoimea kriittisesti 1980-luvun loppupuolella. Heidän mukaansa johdon laskentatoimen kehitys oli pysähtynyt 1920-luvulle. Sisäinen laskentatoimi oli jäänyt ulkoisen laskentatoimen jalkoihin. Johnson ja Kaplan pitivät ulkoisen laskentatoimen korostunutta roolia lyhytjänteisenä ajatteluna. He kritisoivat johdon laskentatoimea myös siitä, että se ei ole kehittynyt vastaamaan nopeaan tuotantoteknologian kehitykseen mittaamalla ja raportoimalla informaatiota tuottavuudesta, laadusta, aikamääristä, varastoista ja joustavuudesta, jotka ovat potentiaalisia kilpailuedun lähteitä. Kolmanneksi he näkivät laskentatoimen tutkimuksen olevan liian kaukana käytännöstä. (emt.) Kaikki eivät kuitenkaan yhtyneet Johnsonin ja Kaplanin (1987) näkemyksiin. Esimerkiksi Bromwichin ja Bhimanin (1989 ja 1994) mukaan ulkoinen laskenta ei dominoinut sisäistä laskentaa, vaan yritykset uudistivat laskentakäytäntöjään sitä mukaan, kun ottivat käyttöön uutta tuotantoteknologiaa. 1990-luvulla johdon laskentatoimi haki voimakasta uudistumista. Uusina laskentakäytäntöinä lanseerattiin toimintolaskenta (engl. *activity-based costing*), toimintojohtamisjärjestelmät (engl. *operational control systems*) ja tasapainotettu mittaristo (engl. *balanced scorecard*). (Kaplan 1994, 247)

Syyt laskenta-ajattelun muutoksille voidaan löytää myös liiketoimintaympäristöstä, joka on luonut laskentahenkilöille uusia mahdollisuuksia. (Kaplan 1995, 6) Uusi kilpailuympäristö vaatii tarkempaa tietoa organisaation toimista, prosesseista, tuotteista, palveluista ja asiakkaista. Tietoa tarvitaan ongelmanratkaisuun, ei niinkään valvontaan. (emt.) Vehmasen ja Koskisen (1997, 19) mukaan uusi kilpailuympäristö tarkoittaa kilpailun vapautumista ja globaaleja markkinoita. Valtion omistamat yritykset ovat laskeneet valtionhallintoaan. Aikaisemmin suljetulla sektorilla Suomessa toimineet yritykset kuten elintarviketeollisuus ovat asteittain vapautuneet. Lisäksi monet yritykset ovat hakeutuneet ulkomaille kasvattaakseen myyntiä. Kilpailutilanteen muuttuminen on vaikuttanut myös yritysten informaatiotarpeeseen. Toisaalta lisääntynyt kilpailu on

kasvattanut asiakkaiden vaatimuksia ja odotuksia. Korkealaatuisten ja edullisten tuotteiden toimittaminen nopeasti on pakottanut yritykset rationalisoimaan toimintojaan, lisäämään joustavuutta ja lyhentämään kiertoaikoja. (emt.) Liiketoimintaympäristön ja informaatiotarpeen muutokset vaikuttavat myös laskenta-ajatteluun ja laskentatoimen vaatimuksiin ja selittävät näin osaltaan myös strategisen johdon laskentatoimen kehitystä.

4.1.3 Muutospaineiden alla kohti strategia-ajattelua

Puolamäki (1998) löytää strategiaa tukevaa laskentatoimea 1980-luvun alkupuolelta. Tällöin arvioitiin kilpailuasemaa ja arvoketjun kustannustehokkuutta. Strategia ja perinteinen johdon laskentatoimen eivät ole Puolamäen mukaan kuitenkaan koskaan olleet täysin erillään toisistaan. Jo perinteisen johdon laskentatoimen tehtävänä on pitkään ollut tuottaa strategian olettamuksia vastaavat tuloslaskelman ja taseen tunnusluvut. Mikäli yrityksen päämäärät on asetettu taloudellisten tunnuslukujen muodossa, laskentatoimen tehtävänä on ollut tukea yritysjohtoa sen asettaessa numeerisia tavoitteita. Vaikka näiden tehtävien suorittaminen on tärkeää, varsinaisesta laskentatoimen roolista strategian luomisprosessissa ei voida puhua. Strategisen laskentatoimen voidaan nähdään vakiinnuttaneen asemaansa akateemisessa kirjallisuudessa 1990-luvun alussa. (emt., 41-42)

Näsi (1990) nostaa strategia-ajattelun laskentatoimen 1990-luvun muutospaineeksi. Virallisesti strategisen johdon laskentatoimen voidaan nähdä aloittaneen taipaleensa kuitenkin jo 1981, jolloin englantilainen Simmonds (1981) mainitsi ensimmäisenä termin strateginen johdon laskentatoimi (engl. *strategic management accounting*). Simmondsin mukaan strateginen johdon laskentatoimi on liiketoiminnan ja kilpailijoiden laskentatoimen informaation hankintaa ja analysointia, jolla tähdätään yritysstrategian kehittämiseen ja seurantaan. (emt.) Vuosikymmen myöhemmin Bromwich (1990) seurasi Simmondsin jalanjälkiä ja määritteli, että strateginen johdon laskentatoimi hankkii ja analysoi taloudellista informaatiota, joka koskee yrityksen markkinoita, kilpailijoiden kustannuksia ja kustannusrakenteita. Lisäksi strateginen johdon laskentatoimi arvioi yritystä ja sen kilpailijoita pitkällä aikavälillä. Se auttaa keskittämään johdon toimenpi-

teitä enemmän markkinoihin, joilla asiakkaat on voitettava ja säilytettävä sekä kilpailijat torjuttava. Toinen päämäärä on selvittää yrityksen kustannusasema suhteessa kilpailijoihin. Se on elintärkeää määriteltäessä yrityksen tuotteiden ominaisuuksien elinkelpoisuutta ja hinta/tuotos-strategioita kilpailijoihin verrattuna. (emt.)

Hienoista määritelmistä huolimatta strategian ja laskentatoimen lähentyminen ei ole ollut mutkaton. Kaikkosen (1994, 220) mukaan strategia-ajattelun kannalta on ongelmallista, että laskentatoimi on tuottanut tietoa lähinnä yrityksen tuotantoprosessista, kun taas strategia on tekemisissä koko yrityksen tai liiketoimintayksikön kanssa. Johdon laskentatoimen käytäntö, etenkin länsimaissa, keskittyy yhä pääasiassa kustannuslaskentaan ja budjetointiin (Järvenpää 1998, 109). Ongelmallista on myös, että laskentainformaatio perustuu menneisyyteen, kun strategia-ajattelussa tarkastelu suuntautuu enimmäkseen tulevaisuuteen, joten menneen rekisteröinnistä ei ole siinä välttämättä paljoakaan hyötyä (Kaikkonen 1994). Raportit perustuvat yleensä lyhyen tähtäyksen tarkasteluun, kun taas päätöksenteko perustuu pitkän tähtäyksen tarkasteluun. Lisäksi laskentatoimi perustuu kustannuksiin, kun taas päätöksenteko useinkin esimerkiksi arvoihin. (Järvenpää 1998)

Laskentatoimen ja strategian yhteistaivalta ovat hidastaneet myös laskentahenkilöt itse. He eivät useinkaan ole saaneet koulutusta strategia-ajatteluun ja niinpä tämä näkökulma puuttuu heiltä. Muutosvastarinta yrityksissä on yleistä, eikä laskentahenkilöstön kasvavaa roolia usein suvaita. Muilla funktioilla on joskus jopa negatiiviset käsitykset laskentahenkilöistä. (Järvenpää 1998, 125-126) Lisäksi johtajat eivät välttämättä halua käyttää laskentainformaatiota hyväksi strategisessa päätöksenteossa. Syy voi olla informaation epäluotettavassa laadussa. Teknisessä mielessä keskeisimmäksi ongelmaksi strategisessa laskentatoimessa on nähty erittäin suuret informaatiovaatimukset ja informaation keräämisen kustannukset suhteessa mahdollisiin hyötyihin. (Tamminen 1990; Bromwich & Bhimani 1994)

4.2 1990-luvun alku ja strategisen laskentatoimen muodostuminen

4.2.1 Laskentatoimi ja strategia

Tammisen (1990) mukaan strategialla voi olla suoria tai epäsuoria vaikutuksia laskentatoimeen. Suorissa vaikutuksissa laskentatoimi muuttuu palvelemaan uutta strategiaa. Epäsuorissa vaikutuksissa strategia muuttaa jotain tekijää, jolloin laskentatoimi on pakotettu muuttumaan. Johdon laskentatoimen kehitystä voidaan selittää siten, että sen osa-alueet ovat kukin aikanaan olleet vastaus sen hetkisiin strategisiin ongelmiin. Kustannuslaskennan kaltainen järjestelmä ei olisi aikoinaan kehittynyt, jos sillä ei olisi ollut strategista merkitystä. Sen kehittyminen johdon laskentatoimeksi voidaan katsoa olevan seurausta strategian muuttumisesta. (emt., 1-7) Tammisen työ on ensimmäisiä suomalaista strategisen laskentatoimen kirjoituksia. Sen luonne on määrittelevä ja se pyrkii etsimään strategialle ja laskentatoimelle yhteistä kosketuspintaa.

Strategia ja laskentatoimi kulkevat käsikädessä. Laskentatoimen on palveltava strategiaa ja juuri tämän funktion täyttäminen tekee laskentatoimesta strategista. (Tamminen 1990) Chandler (1962, 14-16) totesi aikoinaan legendaarisesti, että organisaatiomuoto seuraa strategiaa. Tätä väitettä on kritisoitu ja jopa esitetty päinvastoin, että strategia seuraa muotoa. Tamminen (1990, 8) toteaa lähes yhtä legendaarisesti, että laskentatoimi seuraa strategiaa. Tämä tuntuu järkevältä järjestykseltä. Joku toinen voisi kuitenkin väittää, että strategia seuraakin laskentatoimea tai että organisaatiomuoto seuraa laskentatoimea. Tällainen järjestyskin olisi varmasti mahdollinen, vaikka ei strategien mielestä varmaankaan suotuisa.

Tamminen (1990) tekisi laskentatoimesta strategisempaa unohtamalla tuloslaskelman kaavan ja luokittelemalla kustannukset uudelleen. Lisäksi hän jäljittäisi kustannusten aiheuttajat tarkemmin. Myös riskien arvioiminen, herkkyys- ja kilpailija-analyysit ovat osa strategisempaa laskentatoimea. Muutostilanteissa laskentatoimi voisi selkeästi osoittaa muutoksen vaikutukset kannattavuuteen. Laskentatoimen ei tarvitse toimia pitkällä aikavälillä ollakseen strategista, vaan se voi olla lyhyen aikavälin strategista laskentatoimea. Tärkeintä on, että laskentatoimi auttaa strategian ongelmien ratkaisemi-

nessa. Tämä on Tammisen määritelmä strategiselle laskentatoimelle. Laskentatoimi on strategisesti ensisijaisen merkittävä sovellettaessa kustannusten minimointistrategiaa, palkittaessa strategian mukaista toimintaa sekä tietyissä strategisissa hyökkäystilanteissa. Mutta esimerkiksi differointi- ja muille asiakaslähtöisille strategioille laskentatoimella on vain toissijaisen merkitys. Kustannusten lasku-, palkitsemis- ja hankkijavalintastrategioissa laskentatoimella on suurempi merkitys kuin esimerkiksi asiakas- tai henkilöstövalintaan perustuvissa strategioissa. Laskentatoimi on strategialle merkityksellinen myös kriisitilanteissa mutta kuitenkin laskentatoimen merkitys strategialle on aina vain toissijainen. (emt., 30-55) Taulukko 7 tiivistää Tammisen ajatukset.

Taulukko 7 Tammisen (1990) strategisempi laskentatoimi.

Tarkka ja tehokas kustannuslaskenta Herkkyys- ja kilpailija-analyysit Kannattavuuslaskenta Riskiarviot

4.2.2 Laskentatoimen rooli osana strategia-ajattelua

Mäkisen (1991) mukaan laskentatoimi lähestyy strategiaa ja toisaalta strategia haastaa laskentatoimen muuttumaan. Johdon laskentatoimi on tärkeässä osassa muutoksenhaallinnassa järjestelmätasolla. Muuttuneiden tavoitteiden pitäisi heti näkyä muutoksina laskentajärjestelmissä. Johdon laskentatoimi liittyy läheisesti institutionaaliseen, vakiintuneeseen ja yhteisölliseen strategia-ajatteluun. Se palvelee strategiaa ja auttaa strategian toteutumisessa. Vaikka laskentatoimi painottaakin voimakkaasti omaa identiteettiään, se ei saa irtaantua strategiasta, vaan sen on muistettava alkuperäinen luonteensa osana strategiaa. Harvat laskentatoimen oppikirjat kuitenkaan mainitsevat strategian. Lisäksi yritysjohdosta löytyy harvoin laskentatoimen tutkinnon suorittaneita. Laskentatoimi ei yksin sovellukaan yrityksen strategiseen johtamiseen. Kuitenkin juuri laskentatoimi auttaa näkemään yrityksen uudelta suunnalta, sillä se huomioi valvonnan ja talousohjauksen. (emt., 183-184)

Mäkinen (1991) pohtii laskentatoimen roolia ilmaantuvassa strategiassa. Kontrollijärjestelmät lajittelevat tietoa ja muokkaavat näin käyttäjien käsityksiä organisaatiosta ja sen

ympäristöstä. Tämä asettaa laskentahenkilöille suuren vastuun raporttien oikeellisuudesta ja tarkoituksenmukaisuudesta. Laskentatoimella on kuitenkin yksipuolinen rooli, jossa laskentatoimen antamia tietoja käytetään hyväksi, vain kun tiedot tukevat jo tehtyjä päätöksiä. Laskentatoimi ja strategia eivät vielä olekaan löytäneet toisiaan. Yrityksen johtamisen logiikka on aivan erilainen kuin laskentatoimen logiikka. Tämä johtaa Mäkisen pohtimaan, miten visio ja mielikuvat voidaan muuttaa numeroiksi. Kysymyksen ratkaiseminen liittäisi strategian ja laskentatoimen toisiinsa. (emt., 187-189)

Mäkinen (1991) liittää strategiseen laskentatoimeen tietojohdamisen elementtejä. Laskentatoimen tehtävänä ei ole ainoastaan tuottaa dataa, vaan muokata tästä datasta hyödyllistä ja käyttökelpoista tietoa. Tiedonluonti vaatii paitsi ymmärrystä tiedon sisällöstä myös ymmärrystä yrityksen tarpeista ja tulevaisuudesta, strategiasta. Strateginen menestyminen on vaikeasti määriteltävissä. Kilpailukykyä ja hallittavuutta Mäkinen hakee strategisten liiketoimintayksiköiden (SBU) kautta. SBU on strategisen laskentatoimen keskusyksikkö, ja jo laskennan suuntaaminen tuote- ja tuoteryhmätasolta SBU-tasolle tekee laskentatoimesta strategisempaa. Johdon laskentatoimi ei sellaisenaan toimikaan enää perinteisessä muodossaan. Se sopii vain staattisessa ympäristössä toimiviin byrokraattisiin organisaatioihin, joilla on hitaasti muuttuvat tuotevalikoimat. Nopeasti muuttuva ympäristö ja matalat organisaatiot vaativat erilaista johtamistapaa ja asettavat myös uusia haasteita laskentatoimelle ja sen tarjoamalle tiedolle. Laskentatoimi on kuitenkin vain yksi strategiaa tukeva työkalu. Strategisen laskentatoimen haasteena on määrittellä yrityksen strateginen asema lukuina. Laskentahenkilöiden haasteena on irtaantua vanhoista kaavoista ja laajentaa omaan osaamistaan. Eri alojen, kuten hallinnon, laskentatoimen, markkinoinnin ja kirjanpidon, on pystyttävä tekemään rajoja ylittävää yhteistyötä. Näin saadaan luotua uusia parempia teorioita ja käytäntöjä. (emt., 189-194) Taulukko 8 summaa Mäkisen ajatukset.

Taulukko 8 Mäkisen (1991) strategisempi laskentatoimi.

Investointilaskenta ja kustannuslaskenta Strategiset liiketoimintayksiköt, SBU-tasoinen laskenta Laskentahenkilön roolin muutos Erialojen yhteistyö Tietojärjestelmät: <ul style="list-style-type: none"> – Nopeasti reagoivat laskentajärjestelmät (taloudelliset valvontajärjestelmät) – Muutoksen hallinnan järjestelmät – Muut kontrolli- ja hallintajärjestelmät
--

4.2.3 Ihminen, laskentatoimi ja strategia-ajattelu

Kaikkosen (1994) mukaan laskentainformaatio on tulkittavaksi tarkoitettua mittaukseen, laskentaan ja kommunikaatioon perustuvaa merkityksellistä tietoa, joka auttaa mieltämään asiat kognitiivisesti laajempina ilmiöinä. Tästä syystä laskentatoimi soveltuu hyvin valvonnan ja ohjauksen välineeksi ja se voi muodostaa yritykselle strategista kilpailuetua. Laskentatoimi on yleinen kieli strategia-ajattelun välittämisessä ja rakentaa näin strategista maailmankuvaa. Johdon laskentatoimen tuottama kustannustietoisuus on lisäksi merkittävä tekijä kilpailustrategioita muodostettaessa ja valvottaessa. Kuitenkin laskentatoimen ajattelutapaa on laajennettava entistä enemmän markkinoita kattavaksi. Laskentatoimen tarvetta ei ole objektiivisesti olemassa, vaan se saa merkityksensä ihmisen tulkinnan kautta. Laskentatoimi palvelee strategia-ajattelua, sillä se esittää taloudelliset ilmiöt ja auttaa niiden ymmärtämisessä. Sitä ja strategiaa voidaan tarkastella yhdessä, kun ihminen nähdään ajattelevana ja laskevana olentona. Lisäksi yhteistä on yrityksen todellisuuden tarkastelu, johon kietoutuu historiallinen konteksti. Ympäristö vaikuttaa niin strategiaan kuin laskentatoimeenkin. (emt., 182-222)

Pohtiessaan laskentatoimea ja strategista johtamista Kaikkonen (1994) tulee neljään johtopäätökseen. Ensinnäkin laskentatoimi näyttäytyy olennaisesti yrityskulttuurin näkökulmasta. Toiseksi laskentatoimi on jatkuvasti muutoksille altis ilmiö. Kolmanneksi laskentatoimi ilmenee strategiassa, koska se vaikuttaa strategin ymmärrykseen. Viimeksi laskentatoimi on jossain määrin aina vuorovaikutteista; laskentatoimi vaikuttaa ihmisiin ja ihmiset vaikuttavat laskentatoimeen. (emt., 282-285) Ihminen yhdistää

strategian ja laskentatoimen ja mahdollistaa näin strategisen laskentatoimen yrityksissä. Laskentatoimen raporteja tulkitaan tällöin strategisesti ja strategia-ajattelu vaikuttaa laskentatoimen kehitykseen. Mikäli laskentatoimi ja strategia alkavat elää liiaksi omaa elämäänsä, kysymys voi olla laskentatoimen liiasta objektivoitumisesta tai strategian väärästä subjektiivisuudesta. Yrityskulttuuri suosii usein tietynlaista laskentaa ja jättää muun tyyppiset laskennan muodot huomioitta. Näin yrityskulttuuri voi estää strategisen johdon laskentatoimen kehittymisen. Strategisen laskentatoimen toteutumisen kannalta on aihetta kiinnittää huomiota kahteen seikkaan: Onko olemassa sellaista keskustelukulttuuria, joka tukisi laskentatoimen käyttöä strategia-ajattelun palveluksessa? Mikä on laskentatoimen rooli keskustelun kohteena? (emt., 200-273)

Kaikkonen (1994) määrittelee strategisen johtamisen ja laskentatoimen välisen yhteyden seuraavasti:

Laskentatoimi ja strategia-ajattelu ilmenevät muun yrityskulttuurin ohessa ihmisten kokemuksessa ulottaen vaikutuksensa heidän toimintansa kautta aina reaali maailmaan saakka... Siksi laskentatoimen sisällön tulisi kaiken aikaa olla mielekäs laajemmassa ja muuttuvassa merkitysten kokonaisuudessa, jonka yhteydessä myös strategisen johtamisen prosessi ilmenee. (emt., 300-301)

Taulukko 9 kerää yhteen Kaikkosen ajatukset strategisesta laskentatoimesta.

Taulukko 9 Kaikkosen (1994) strategisempi laskentatoimi.

Laskentatoimea ja strategiaa yhdistelevä ihminen Laskentainformaation tehokas tulkinta Strategiaa seuraava laskentatoimi Nopeasti reagoiva laskentatoimi Kustannuslaskenta
--

4.3 1990-luvun loppu ja tunnuslukujärjestelmät

4.3.1 Laskentatoimen muutos ja organisaatiokulttuuri

Partasen (1997) lisensiaatintyö tutkii toimintolaskentaa, laskentatoimen muutosprosessia sekä organisaatiokulttuuria sosiaaliselta ja poliittiselta kannalta. Laskentatoimi ja organisaatiokulttuuri nähdään tasavertaisina kumppaneina, jolloin kumpi tahansa niistä voi aiheuttaa muutosta ja vaikuttaa toiseen. Koska muutos on kohti strategista ja kokonaisvaltaista laskentatoimea, Partasen työtä voidaan tarkastella strategisen johdon laskentatoimen näkökulmasta. Laskentatoimi käsittää tässä suunnittelun, ohjauksen, motivoinnin, toimintojen suuntaamisen ja koordinoinnin. Partaselle johdon laskentatoimi näyttäytyy tukitoimintona, jonka avulla yritys pystyy rationaalisesti säilyttämään suuntansa ja suuntaamaan toimintojaan uudestaan. Strategisen johdon laskentatoimen muodostumista ohjaavat organisaation jäsenet, arvot, normit ja oletukset. Toisaalta johdon laskentatoimen kehitystä jarruttaa henkilöstön vastustus ja kielteiset asenteet. Formaali muutos ja hyväksyntä ei riitä, jos kulttuuri ei ole suotuista. Partanen näkeekin johdon laskentatoimen kiinteänä osana strategiaa. Näin strategiset muutokset vaikuttavat laskentatoimeen. (emt., 7-10 & 37) Taulukko 10 kerää yhteen Partasen ajatukset.

Taulukko 10 Partasen (1997) strategisempi laskentatoimi.

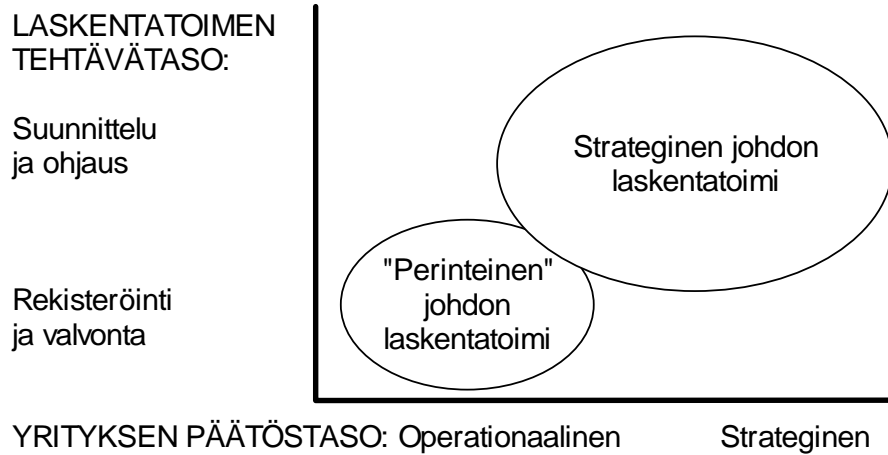
Toimintojen suuntaaminen ja koordinointi laskentatoimen avulla Suunnittelevat, ohjaavat ja motivoivat laskentajärjestelmät Strateginen yrityskulttuuri Toimintolaskenta
--

4.3.2 Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli

Järvenpään (1998) mukaan johdon laskentatoimi saa strategisen sävynsä osallistuessaan kiinteästi strategian suunnitteluprosessiin. Suunnittelun jälkeen johdon laskentatoimi osallistuu strategian kommunikointiin ja toteutukseen. Näin johdon laskentatoimella on passiivinen rooli strategian jokaisella alueella. Myös nykyaikainen budjetointi on osoi-

tus strategian ja johdon laskentatoimen liitosta. Toinen osoitus strategisen johdon laskentatoimen olemassa olostä on sisäinen raportointi. Sisäinen raportointi ja ohjaavat tunnusluvut määräytyvät parhaassa tapauksessa strategiasta. Laskentatoimen työkalujen ydin onkin strategia. Strategisen johdon laskentatoimen työkaluja ovat toiminto-, kustannus-, tavoitekustannus-, elinkaari-, investointi- ja tuotelaskenta, hinnoittelu sekä kilpailija- ja markkina-analyysit. Nämä edustavat kaikki rahamääräisiä mittareita. Vaikka ei-rahamääräisillä mittareilla on oma osuutensa strategiassa, johdon laskentatoimen kontribuutio tulee mittaamisesta ja laskemisesta. (emt.)

Strateginen johdon laskentatoimi on laskentatoimea, johon strategia heijastuu ja jolla on todellista strategista relevanssia. Samalla laskentatoimen käsite laajentuu strategisen johtamisen vaatimusten mukaisesti yrityksen sisältä saatavan informaation ulkopuolelle. Toisaalta yrityksen sisäistä informaatiota muokataan hyödyntämällä uudenlaista laskentafilosofiaa, joka pohjautuu esimerkiksi markkinoihin, kilpailustrategioihin, arvoketjuun ja elinkaareen. Lisäksi perinteistä laskentatoimea sovelletaan strategisessa mielessä. (Järvenpää 1998, 13-15) Strateginen johdon laskentatoimi painottuu liiketoimintatason strategioiden (ns. SBU-strategioiden) tukemiseen. Johdon laskentatoimi on helpointa yhdistää Porterin geneeriseen malliin (ks. kuva 12 sivulla 24), jossa laskentatoimen informaatiolla on selvä merkitys: Differointi kannattaa vain, jos tuotot ylittävät kuluttajan tarpeiden tyydyttämiseen käytetyt kustannukset. (emt., 50-64) Strategisessa johdon laskentatoimessa vaikuttavat strategisen johtamisen käsitteet, voimakas markkina- ja tuotantosuuntautuneisuus kuten uudet tuotantotekniikat ja -filosofiat sekä laatu. Strateginen suunnittelu ja johtaminen sekä laskentatoimi ovat saman johtamisprosessin eri aspekteja, joista laskentatoimen on katsottu kuuluvan keskimmaiselle (engl. *management control*) tasolle ja strategian ylimmälle tasolle (ks. kuva 17). (emt., 104-110)



Kuva 17 Strateginen johdon laskentatoimi ja perinteinen johdon laskentatoimi (Järvenpää 1998, 240).

Laskentatoimi seuraa strategiaa. Se voi tarjota tietoja ja taitoja strategisten mallien ja päätösten perustaksi ja toteuttamiseksi. Siinä missä strategia-ajattelu näkee yrityksen avoimena järjestelmänä, laskentatoimi on perinteisesti tarkastellut sitä suljettuna. Toisin sanoen strategia ottaa ympäristön enemmän huomioon. Tyypillisesti strategiseen toimintaan liittyy pitkän aikaperspektiivin ja tulevaisuuden tarkastelu. Laskentatoimi on keskittynyt lyhyeen ja keskipitkään aikaväliin sekä menneisyyteen. Siinä missä strategia vertailee menestystä mielellään markkinoihin ja kilpailijoihin, laskentatoimi löytää vertailukohteensa menneisyydestä. Strategiset päätökset ovat ainutkertaisia ja vaativat laskentatoimelta ad hoc -tyyppistä ongelmanratkaisua. (Järvenpää 1998, 104-110) Taulukko 11 tiivistää Järvenpään ajatukset strategisesta laskentatoimesta.

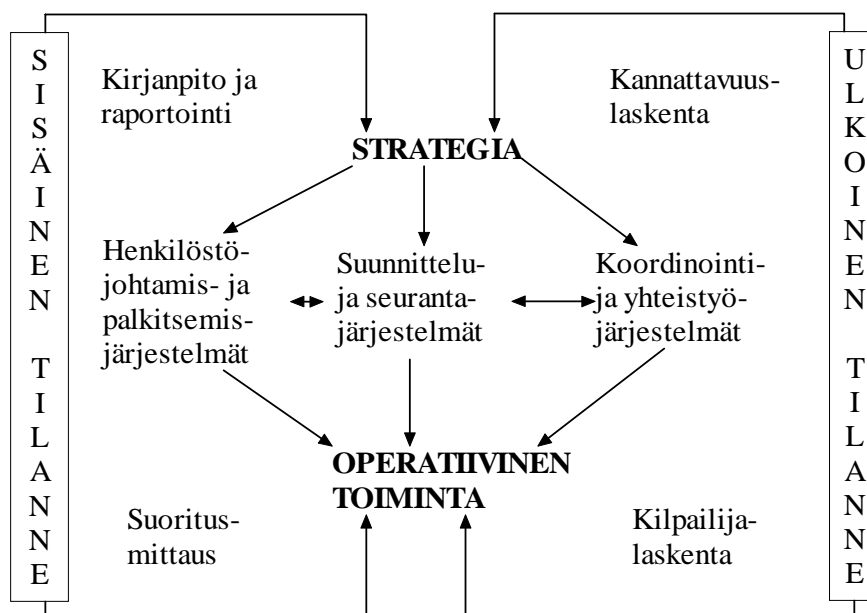
Taulukko 11 Järvenpään (1998) strategisempi laskentatoimi.

<p>Kiinteä osallistuminen strategian suunnitteluun, kommunikointiin ja toteuttamiseen</p> <p>Liiketoimintatason strategioiden tukeminen</p> <p>Laskentajärjestelmän rakentaminen</p> <p>Nykyaikainen budjetointi</p> <p>Sisäinen raportointi</p> <p>Rahamääräiset mittarit:</p> <ul style="list-style-type: none"> – kustannuslaskenta – toimintolaskenta – tavoitekustannuslaskenta – elinkaarilaskenta – tuotepäätökset – hinnoittelu – kilpailija-analyysit – markkinointistrategialaskelmat – investointilaskelmat

4.3.3 Strateginen johdon laskentatoimi globalisoituvassa liiketoiminnassa

Puolamäelle (1998) johdon laskentatoimi on runko, johon yrityksen ohjaus nojaa. Sen perinteiset järjestelmät eivät tue strategiaprosessia. Strateginen johdon laskentatoimi on osa yrityksen infrastruktuuria ja ulottaa vaikutuksensa yrityksen toiminnan joka osaan. Se auttaa yritysjohtoa fokuoitumaan markkinoihin, asiakkaisiin ja kilpailijoihin osoittamalla markkinatapahtumien taloudelliset vaikutukset yrityksessä. Kaikki kustannusten rakenteelliseen hallintaan tähtäävät laskentatekniikat kuuluvat strategisen laskentatoimen piiriin. Strateginen johdon laskentatoimi onkin kokoelma laskentatoimen tekniikoita ja se keskittyy ennen muuta strategiseen asemointiin. Sitä esiintyy yrityksessä joko implisiittisesti päivittäiseen johtamiseen liittyvänä toimintana tai eksplisiittisesti laskentatoimen tai liiketoiminnan kehittämisen osana. Se vaatii samat olosuhteet kuin strateginen suunnittelukin, ja sen asema ja merkitys voivat vaihdella riippuen liiketoiminnan luonteesta ja organisatorisesta tasosta. (emt., 38-44) Yhdistäessään laskentatoimea ja strategiaa Puolamäki nojaa strategian teorioista tuotteen elinkaareen, BCG- (ks. kuva 13 sivulla 25) ja GE-matriiseihin, Porterin geneerisiin strategioihin (kuva 12 sivulla 24), viiteen kilpailuvoimaan (ks. kuva 14 sivulla 25),

Miles & Snow'n (1978) strategiatypologiaan⁶, Ansoffin (1965) matriisia⁷ sekä lyhyesti myös ydinkyvyykkyyksien. Laskentatoimen työkaluista käytetään toimintolaskentaa ja kannattavuusprofileja. (emt., 78-113) Kuva 18 esittää strategian ja operatiivisen toiminnan kytkeytymisen laskentatoimeen.



Kuva 18 Strategisen ohjauksen viitekehys (Puolamäki 1998, 156).

Johdon laskentatoimen kehitystä ovat perinteisesti ohjanneet muut kuin liiketoiminnan strategisen ohjauksen tarpeet. Johdon laskentatoimen päätehtävänä on ollut tuottaa taloudellista informaatiota konsernin tarpeisiin, jotka ovat olleet johdettavissa osakkeenomistajien, rahoittajien ja viranomaisten tarpeista. Herääminen johdon laskentatoimen uudelleenmäärittelyyn on kuitenkin tapahtunut. Strategiset ei-rahamääräiset mittarit ovat osoitus tästä. Jotta tunnusluvuilla mitattaisiin oikeita asioita, organisaation on ensin määriteltävä ja analysoitava strategiansa. Kun strategiat vastaavat markkinatilannetta, ovat johdonmukaisia, ilmaisevat kilpailuedun ja ovat selkeästi toteutettavissa, voidaan niiden perusteella rakentaa tunnuslukujärjestelmä. Samalla kun laskentatoimesta tulee strategisempaa, strategiasta tulee laskennallisempaa. Johdon laskentatoimella on kriitti-

⁶ Miles & Snow'n (1978) strategiatypologian mukaan yritys voi suhtautua ympäristöönsä neljällä perustavalla: puolustamalla aggressiivisesti markkina-asemansa, hyödyntämällä uusia tuoteinnovaatioita, analysoimalla ja kopioimalla toisten innovaatioita tai reagoimalla kilpailijoiden toimiin.

⁷ Ansoffin (1965) matriisi muodostaa nelikentän tuotteista ja asiakkaita. Tuotteiden vaihtoehdot ovat nykyiset ja uudet ja asiakkaiden dimensiot ovat samoin nykyiset ja uudet.

nen rooli liiketoiminnan kehittämisessä globalisoituvassa kasvuhakuisessa organisaatiossa. Perinteisen ja strategisen johdon laskentatoimen ristiriita syntyy intuitiosta: Strategisessa johdon laskentatoimessa eksakti kirjanpilotapahtumiin perustuva numeromateriaali korvautuu ja täydentyy arvioilla ja näkemyksillä. Puolamäki (1998) näkee strategisen johdon laskentatoimen myös elinehdoksi yrityksen selviämiseksi. (emt., 203-204) Taulukko 12 kiteyttää Puolamäen ajatukset.

Taulukko 12 Puolamäen (1998) strategisempi laskentatoimi.

Laskentatoimi osana yrityksen infrastruktuuria Arvoilla ja näkemyksillä täydennetty laskentatoimi Tehokas mittaristo ja tunnuslukujärjestelmät Kirjanpito ja raportointi (päivittäinen laskentatoimi) Suoritusmittaus (liiketoiminnan kehittäminen) Kannattavuuslaskenta, kustannuslaskenta ja toimintolaskenta Ei-rahamääräiset mittarit Henkilöstö-, johtamis- ja palkitsemisjärjestelmät Suunnittelu- ja seurantajärjestelmät Koordinointi- ja yhteistyöjärjestelmät Kilpailijalaskenta
--

4.4 Uuden vuosituhatosen valloitus, 2000-luvun alku

4.4.1 Ei-taloushallinnollisten mittareiden käyttö yrityksissä

Vaivion (1999b) mukaan ei-taloushallinnon mittareilla on strategista merkitystä enemmän kuin perinteisillä mittareilla. Ei-taloushallinnon mittarit tekevät strategian painopistealueet näkyviksi ja ovat näin strategisia ja kehitystä tukevia. Ne ovat myös ratkaisu Johnsonin ja Kaplanin (1987) esittämälle johdon laskentatoimen kritiikille (Vaivio 2001a, 2-3). Kansainvälistyminen, asiakkaiden kasvanut neuvotteluvoima ja uudet valmistusteknologiat ovat pakottaneet johdon laskentatoimen täydentämään perinteisiä mittaristojaan ei-taloushallinnollisilla mittareilla. Strategisen kontrollin kasvanut rooli on uusi suuntaus monien muiden suuntausten kuten laatujohtamisen, jatkuvan parantamisen, japanilaisten johtamistapojen, asiakastyytyväisyyden ja uusien tuotantoteknologioiden ohella. Innovaatio-, laatu-, ja asiakasstrategioihin keskittyvät yritykset

painottavat ei-taloushallinnollisia mittareita muita yrityksiä enemmän. (emt., 3-7)
Taulukko 13 tiivistää lyhyesti Vaivion käsityksen strategisemmasta laskentatoimesta.

Taulukko 13 Vaivion (2001a) strategisempi laskentatoimi.

Ei-taloushallinnon mittarit eli ei-rahamääräiset mittarit

4.4.2 Johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautuminen laskentakulttuurisena muutoksena

Järvenpään (2002) väitöskirja lähestyy johdon laskentatoimea kulttuurin kautta. Kulttuurin muutokseen ovat vaikuttaneet laskentainnovaatiot, joista on seurannut taloushallinnon roolien ja kompetenssien muuttumiseen. Kolmen tutkimusorganisaation taloushallinnot eivät kuitenkaan siirtyneet kulttuurin muuttuessa strategisempaan suuntaan, vaan pyrkivät yksinomaan paremmin suorittamaan operatiivista johdon laskentatoimea. Laskentatoimen kehittäminen ei näin ollen näytäkään tavoittelevan strategista kilpailuetua vaan toimintatehokkuutta. Kun taloushallinnon rooli suuntautui operatiiviselle tasolle, strategisempaa johdon laskentatoimea jäivät edustamaan tuloslaskelma, tase, kassavirta- ja investointilaskelmat, strategioiden viestintä ja ei-taloudelliset mittarit. Kohdeyrityksissä johdon laskentatoimi oli osa johdon ohjausjärjestelmiä. Sen tehtävänä oli strategioiden toimeenpano budjettien avulla, taktinen ja operatiivinen seuraaminen strategioiden mittareiden avulla sekä laskentahenkilöiden aktiivinen osallistuminen toimintaan. Tutkimuksen tuloksena Järvenpää toteaa, että laskentatoimi voi muuttua aidosti vain, jos organisaation ja laskentahenkilöiden arvot eli sisäisen ympäristön vaikuttajat muuttuvat. Muutosten taustalla vaikuttavat katalysaattoreina ulkoisen ympäristön tekijät. (emt., 306-326) Taulukko 14 esittää Järvenpään ajatukset.

Taulukko 14 Järvenpään (2002) strategisempi laskentatoimi.

Ohjausjärjestelmät kuten budjetointi Strategiaperäiset mittarit Laskentahenkilöiden aktiivinen osallistuminen toimintaan Huomioitava aina organisaation kulttuurin ja arvojen vaikutus strategisen johdon laskentatoimen käyttöönottoon
--

4.4.3 Johdon laskentatoimen muutos ja tasapainotettu mittaristo

Tutkiessaan johdon laskentatoimen muutosta tasapainotetun mittariston käyttöönotossa Kasurinen (2002b) huomaa, että projektiympäristön monimutkaisuus ja epäselvyys rooleista hämmensivät muutosorganisaatiossa työskennelleitä ihmisiä. Myös organisaation kulttuurilla ja johdon tavoitteilla oli merkitystä laskentainnovaation läpivientiin. Lisäksi epäselvyys strategiasta hidasti tasapainotetun mittariston käyttöönottoa. Näin Kasurinen löytää laskentatoimelle yhteyksiä sekä strategiaan että yrityskulttuuriin ja -ympäristöön. Vaikka strategista johdon laskentatoimea ei tutkimuksessa määritellä, laskentatoimen nähdään kietoutuvan voimakkaasti organisaatioon, sen kulttuuriin ja strategiaan. Yksi johtopäätöksistä onkin, että johdon laskentatoimi voi ottaa niin strategisen rooli, kun sille vaan annetaan. Jos tasapainotetulle mittaristolle annetaan merkittävä rooli, se nostaa myös johdon laskentatoimen strategisemmalle tasolla, kuin jos tasapainotettu mittaristo toimii taustalla, irrallaan strategiasta. (emt.)

Johdon laskentatoimen muutos vaatii onnistuakseen johdon tukea ja laskentatoimen soluttautumista jokapäiväiseen johtamistyöhön. Jos tämä ei onnistu, myös strategiavaiikutukset kuten strateginen keskustelu jäävät saavuttamatta. Uudesta johdon laskentatoimen työkalusta kuten tasapainotetusta mittaristosta tulee helposti vain uusi rutiini, joka ei herätä toivotulla tavalla strategista ajattelua ja keskustelua. Näin se jää suunnittelun tueksi mutta ei aktiivisen johtamisen välineeksi. Strategisiksi tarkoitetut johdon laskentatoimen työkalut voivatkin päätyä edustamaan yrityksessä vain vanhaa järjestelmää uuden työkalun muodossa. Uusi työkalu ei yksin saavuta muutosta organisaatiossa strategisempaan suuntaan. (Kasurisen 2002b) Strateginen johdon laskentatoimi opitaan vain aktiivisen vuorovaikutuksen kautta. Toisaalta se myös tukee oppimista. (Kasurisen 2002c) Laskentatoimen käytännöt ovat kasa ominaisuuksia, jotka oikeuttavat organisaation olemassaolon rakentamalla näennäisen rationaalisuuden ja tehokkuuden illusion. Laskentatoimi ei välttämättä kuvaa objektiivisesti todellisuutta, vaan se voi palvella totuttua tapaa ja antaa ymmärtää, että organisaatio on sitoutunut järkipäisiin toimiin. Tulevaisuudessa johdon laskentatoimen ja muiden organisaation järjestelmien väliset rajat katoavat. Näin johdon laskentatoimen rooli muuttuu. Kasurinen ei kuitenkaan ota kantaa, onko tämä kehitys strategiseen suuntaan vai ei. (Kasurinen 2003, 14 & 32) Taulukko 15 kiteyttää Kasurisen ajatukset.

Taulukko 15 Kasurisen (2003) strategisempi laskentatoimi.

Organisaatiokulttuurin ja johdon tavoitteiden vaikutus strategisen johdon laskentatoimen käyttöönottoon
 Tasapainotettumittaristo voi haluttaessa ottaa strategisen roolin
 Aktiivinen keskustelu laskentatoimen ja strategian välillä

4.4.4 Strategisen johdon laskentatoimen rakentuminen ja tulkinta

Puolamäen (2004) mukaan strateginen johdon laskentatoimi tuottaa tietoa strategisiin tarkoituksiin kuten strategisen aseman määrittelyyn ja yrityksen strategisten tavoitteiden valvontaan. Tavoitteiden valvonnassa laskentatoimi tarjoaa rutiininomaisesti palautetta niiden saavuttamisesta. Taloudellisen tiedon tuottamistapoja voidaan parantaa tarkemmillä kustannustekniikoilla. Rahamääräisillä ja ei-rahamääräisillä mittareilla on läheinen yhteys, mutta ei-rahamääräisiä mittareita pidetään luonteeltaan strategisempina. Perinteiset taloudelliset mittarit vastaavat strategian peruskysymykseen: Onko realisoitunut strategia ollut toimiva? Eroanalyysillä etsitään syitä toteutuneen ja suunnitellun toiminnan väliltä. Eroanalyysien lisäksi toimintolaskennalla on vahva strateginen roolia. Strategian työkaluksi sopivat myös strategiset kustannusanalyysit, tavoitekustannuslaskenta, tasapainotettu mittaristo sekä asiakas- ja kilpailija-analyysit. Tietotekniikan kehittyminen on helpottanut laskentatoimen työkalujen käyttöä ja vaikuttanut näin positiivisesti strategisen johdon laskentatoimen kehittymiseen. Pelkkä työkalujen käyttö ei kuitenkaan tarkoita, että strategista johdon laskentatoimea sovelletaan organisaatiossa. Erilaiset organisaatiot soveltavat erilaisia strategioita, joita tukemaan he käyttävät erilaisia johdon laskentatoimen keinoja. Muutoksessa strategisella johdon laskentatoimella voidaan kuitenkin aina nähdä olevan rooli. (emt., 54-78)

Strategiselle johdon laskentatoimelle ei ole vakiintunut määrittelyä tai tiettyjä laskentatekniikoita, joita pidettäisiin automaattisesti strategisina. Yhteistä tekniikoille kuitenkin on, että ne hankkivat taloudellista ja muuta tietoa yrityksen strategiin tarpeisiin. Vaikka strategisen johdon laskentatoimen asema ei olekaan vakiintunut, lukuisat tutkimukset todistavat sen olemassaolon. Laskentatoimella on neljä teknistä roolia strategiaprosessin tukemisessa: tiedon tuottaminen analyysien tueksi ja kehityksen arvioimiseksi sekä taloudellisen informaation seuraaminen ja muotoilu. Strategian luonnissa laskentatoi-

men teknisten roolien osuus on vähäinen ja sosiaalinen rooli korostuu. Sosiaalisessa roolissa laskentatoimi kommunikoi johdolle muutostarpeita ja välittää uuden tiedon strategian käyttöön. Rakenteen tasolla strateginen johdon laskentatoimi ilmaisee jaettuina käsityksiä ja oikeuttaa organisaation jäsenten toimia sekä investointeja ja alasajoja. Se ylittää organisaatorajoja, kun asiantuntijat jakavat laskentatoimen välinein tietoa. Johdon laskentatoimen kommunikoivan roolin voidaan uskoa lisääntyvän tulevaisuudessa. Tämä voisi auttaa yritystä saamaan uusia asiakkaita, aloittaa uusia tuoteprojekteja sekä motivoida ottamaan käyttöön uusilla toimintatapoja. (Puolamäki 2004, 190-191 & 203) Taulukko 16 esittää Puolamäen ajatukset.

Taulukko 16 Puolamäen (2004) strategisempi laskentatoimi.

Tietotekniikan kehittymisen positiiviset ja mahdollistavat vaikutukset
Sosiaalinen ja kommunikoiva rooli, tiedon jakaminen.

Teknistä roolia täydentävät työkalut:

- tarkat kustannuslaskentatekniikat, kustannusanalyysit
- ei-taloushallinnon eli ei-rahamääräiset mittarit
- asiakastuottavuuslaskenta
- eroanalyysit
- toimintolaskenta
- tavoitekustannuslaskenta
- tasapainotettu mittariston
- kilpailija-analyysit

4.5 Suomalainen strateginen laskentatoimi

1990-luvun tutkimukset edustavat ensimmäisiä strategisen laskentatoimen töitä Suomessa. Näille tutkimuksille on yhteistä pyrkimys strategian ja laskentatoimen välisen suhteiden ja roolien määrittämiseen. Tammisen (1990) ja Kaikkosen (1994) ote uuteen laskentatoimen suuntaukseen on filosofinen. Sen sijaan Mäkinen (1991) tarkastelee strategista johdon laskentatoimea teoreettisemmin. Kaikki kolme tutkimusta pohtivat laskentatoimen paikkaa maailmassa, sen vaikutuksia ja siihen vaikuttavia tekijöitä. Taulukko 17 vetää yhteen 1990-luvun alun strategisen laskentatoimen elementit.

Taulukko 17 Strategisen laskentatoimen elementit 1990-luvun alussa.

Kustannuslaskenta Nopeasti reagoiva laskentatoimi Laskentatoimea ja strategiaa yhdistelevä ihminen Strategiaa seuraava laskentatoimi Laskentainformaation tehokas tulkinta
--

1990-luvun lopun töitä edustavat Partanen (1997), Järvenpää (1998) ja Puolamäki (1999). Heidän ajatuksensa on koottu yhteen taulukossa 18. Siinä missä 1990-luvun alun ote oli määrittelevämpi ja osin jopa filosofinen, 1990-luvun lopun tutkimukset ovat sävyiltään vakavampia ja niihin sisältyi myös empiirinen tutkimusaineisto. Lisäksi strategia yhdistetään nyt johdon laskentatoimeen eikä laskentatoimeen. Tutkimuksissa näkyy myös pettymystä strategisen johdon laskentatoimen läpimarssiin. Strategisesta johdon laskentatoimesta oli tällöin puhuttu maailmalla noin kymmenen vuotta mutta sen vaikutukset eivät vielä olleet juurikaan saavuttaneet suomalaista yrityskenttää. Tutkijat toteavatkin pettymyksekseen, ettei suomalainen laskentatoimi ole siirtynyt strategisempaan suuntaan, vaan päinvastoin se on palannut tiukemmin alkuperäisille juurilleen, operatiiviseen laskentaan. Tutkimukset päätyvät jopa pohtimaan, tarvitseeko johdon laskentatoimen ylipäätään muuttua strategisempaan suuntaa vai pystyykö se tarjoamaan riittävää apuaan strategialle jo nykyisessä operatiivisessa muodossaan. Hyvin hoidettu operatiivinen laskenta nähdäänkin strategisempänä kuin epämääräinen strateginen johdon laskentatoimi. Tutkimuksissa näkyy työkalujen keskeinen rooli. Strategisen johdon laskentatoimen työkalujen määrittely ja ymmärtäminen näyttää olevan tunnusomaista 1990-luvun lopulle. Työkaluista etenkin toimintolaskenta saavuttaa vahvaa kannatusta.

Taulukko 18 Strategisen laskentatoimen elementit 1990-luvun lopussa.

Suunnittelevat, ohjaavat, seuraavat, motivoivat ja kommunikoivat laskentajärjestelmät
 Markkinoiden, asiakkaiden ja kilpailijoiden toimien taloudellisten vaikutusten osoittaminen

Työkalut kuten:

- kustannuslaskenta
- kannattavuusprofiilit
- toimintolaskenta
- tavoitekustannuslaskenta
- elinkaarilaskenta
- tuotepäätökset
- hinnoittelu
- asiakaslaskenta
- kilpailijalaskenta
- markkinointistrategialaskelmat
- investointilaskenta
- ei-rahamääräiset mittarit

2000-luvun alun tutkimuksia edustavat Vaivio (2001a), Järvenpää (2002), Kasurinen (2003) ja Puolamäki (2004). Ajanjaksolle tunnusmaista on strategisen johdon laskentatoimen luottamuksen varovainen palautuminen ja kriittinen suhtautuminen laskentatoimen työkalujen strategisuuteen. Vaikka tutkimukset toteavatkin, ettei strategiselle johdon laskentatoimelle ole löytynyt yhtä kiistatonta määritelmää, ne eivät kuitenkaan epäile strategisen johdon laskentatoimen olemassaoloa (esim. Puolamäki 2004). Poikkeuksen tässä muodostaa Järvenpää, joka lisensiaatintyössään (1998) suhtautuu strategiseen johdon laskentatoimeen optimistisemmin kuin myöhemmin väitöskirjassaan (2002). 2000-luvun alun strateginen johdon laskentatoimi huomioi entistä enemmän ei-taloudellisia eli ei-rahamääräisiä mittareita. Taulukko 19 summaa havainnot.

Taulukko 19 Strategisen laskentatoimen elementit 2000-luvun alussa.

Ei-taloushallinnon mittarit eli ei-rahamääräiset mittarit
 Tasapainotettumittaristo voi haluttaessa ottaa strategisen roolin
 Laskentahenkilöiden aktiivinen osallistuminen toimintaan
 Huomioitava aina organisaatiokulttuurin ja johdon tavoitteiden vaikutus strategisen johdon laskentatoimen käyttöönottoon
 Strategien johdon laskentatoimi vaatii onnistuakseen aktiivista strategista keskustelua laskentatoimen ja strategian välillä, pelkät uudet työkalut eivät riitä.

Strateginen johdon laskentatoimi on kehittynyt ajan mittaan asteittain. Sen oletettiin aluksi mullistavan laskentatoimi. Sen sijaan se näyttää tuoneen laskentatoimen kenttään vähitellen uusia ajatuksia. Strateginen johdon laskentatoimi jatkaa muotoutumistaan yhä edelleen. Se ei ole missään vaiheessa sivuuttanut operatiivista johdon laskentatoimea, vaan se on päinvastoin osoittanut, että huolellisesti hoidettu operatiivinen laskenta mahdollistaa myös strategisen johdon laskentatoimen organisaatioissa. Yhteistä strategisen johdon laskentatoimen tutkimuksille on, että ne kaikki haluavat kehittää ja lisätä laskentahenkilöiden näkyvyyttä organisaatioissa ja tuoda heille uusia vastuita ja vaikuttamisen mahdollisuuksia. Strategisista työkaluista käytetyimpiä ovat vuoden jälkeen BCG-matriisi, Porterin geneeriset strategiat sekä arvoketju. Niihin tutkimukset yhdistävät taloudellisen informaation ja luovat näin strategista johdon laskentatoimea. Taulukko 20 havainnollistaa strategisen johdon laskentatoimen kehitystä. Tulevaisuuden trendinä näyttää olevan laskentatoimen kommunikoivan roolin vahvistuminen.

Taulukko 20 Strategisen laskentatoimen kehitys.

<p><u>1990-luvun alku</u></p> <p>Laskentatoimen strategisten mahdollisuuksien ymmärtäminen</p>	<p><u>1990-luvun loppu</u></p> <p>Laskentatoimen strategisen roolin hahmottuminen, strategisten työkalujen ja järjestelmien mallintaminen ja lanseeraus</p>
<p><u>2000-luvun alku</u></p> <p>Strategisen laskentatoimen roolin määrittely ja työkalujen vaikutuksen kriittinen arviointi</p>	<p><u>Tulevaisuudessa</u></p> <p>Strategisen johdon laskentatoimen kommunikoivan roolin vahvistaminen.</p>

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

5.1 Johtopäätökset

Työn alussa tutkimuskysymys muotoiltiin seuraavasti:

Miten strategia-ajattelu on vaikuttanut suomalaiseen laskentatoimeen?

Tavoitteena oli analysoida suomalaisen laskentatoimen suhdetta strategiaan. Aluksi tarkoitusta varten luotiin sopiva strateginen viitekehys. Tässä päädyttiin Mintzbergin kymmeneen strategian koulukuntaan. Koulukunnat jakautuivat kolmeen ryhmään: ohjaileviin, kuvaileviin ja kokoaviin strategiakäsityksiin. Ohjailevia strategiakäsityksiä edusti kolme koulukuntaa: mallintava koulukunta sekä suunnittelu- ja asemointikoulukunta. Kuvaileviin strategiakäsityksiin kuuluivat yrittäjyyskoulukunta, kognitiivinen koulukunta, oppimiskoulukunta, poliittinen ja kulttuurikoulukunta sekä ympäristökoulukunta. Yhdistelevä koulukunta oli ainoa kokoavien strategiakäsitysten koulukunta.

Strategian koulukuntien avulla analysoitiin suomalaisten laskentatoimen tutkijoiden strategiakäsityksiä. Näin kartoitettiin tutkijoiden strategia-ajattelua. Tutkimuksessa kävi ilmi, että suomalaisten laskentatoimen tutkijoiden strategia-käsityksiin ovat vaikuttaneet useat koulukunnat. Vahvimmin edustettuna olivat asemointikoulukunnan ajatukset. Asemointikoulukunta antaa strategille useita työkaluja, joihin on helppo liittää laskelmia ja lukuarvoja. Kuvaileviin strategiakäsityksiin laskentatoimen lukupohjainen informaatio ei juuri taivu. Toiseksi eniten oli vaikuttanut poliittinen koulukunta. Oppimis- ja kulttuurikoulukunta saivat kolmanneksi eniten kannatusta. Näiden lisäksi ahkerasti huomioitiin myös mallintava ja suunnittelukoulukunta sekä kognitiivinen koulukunta. Muut strategian koulukunnat jäivät vähemmälle huomiolle.

Strategiakäsitysten jälkeen analysoitiin strategia-ajattelun vaikutuksia laskentatoimeen. Ensin selvitettiin, miten laskenta-ajattelu oli kehittynyt strategisemmaksi. Laskenta-ajattelun kehittymistä seurattiin 1800-luvulta. Johdon laskentatoimen nähtiin kehittyneen 1940-luvulla, kun kustannuslaskenta teki läpimurtonsa. Strategisen

laskentatoimen puolestaan kehittyi 1980-luvulta ja oli yksi vastaus Johnsonin ja Kaplanin (1987) johdon laskentatoimelle esittämään kritiikkiin. Laskentatoimen kehityskaaren kartoituksen jälkeen analysoitiin syvemmin, mitä strategisempi laskentatoimi on. Kysymystä lähestyttiin suomalaisten tutkimusten kautta. Strategisen laskentatoimen nähtiin kehittyneen vuosien saatossa.

1990-luvun alun tutkimukset pyrkivät strategian ja laskentatoimen välisten suhteiden ja roolien määrittämiseen. Ne pohtivat laskentatoimen paikkaa maailmassa, sen vaikutuksia ja siihen vaikuttavia tekijöitä. Kustannuslaskenta näkyi voimakkaasti taustalla. 1990-luvun lopussa strateginen laskentatoimi oli jo akateemisessa maailmassa tuttu ilmiö mutta yritysmaailmassa operatiivinen laskenta oli yhä vallitsevassa asemassa. Hyvin hoidettu operatiivinen laskenta nähtiinkin strategisena. Lisäksi uusia strategisen laskentatoimen työkaluja etsittiin ahkerasti. Kustannuslaskenta oli yhä vahvassa asemassa mutta uusina toiminto-, tavoitekustannus-, elinkaari-, asiakas- ja kilpailijalaskentaan nähtiin avustavan strategista työtä. Lisäksi tietokoneavusteisille laskentatoimen järjestelmille asetettiin suuria odotuksia. 2000-luvun alussa laskentajärjestelmien kommunikoivaa roolia korostettiin. Työkaluissa ei-rahamääräiset mittarit vahvistivat asemaansa. Kuitenkin yleinen suhtautuminen työkaluihin oli kriittinen. Strateginen laskentatoimi nähtiin enemmän tapauskohtaisena, räätälöitynä työkaluna, johon vaikuttivat voimakkaasti organisaatiokulttuuri ja johdon tavoitteet. Laskentatoimen käyttämät strategian työkalut vaikuttivat pysyneet vuosikymmenen kuluessa samoina. Ahkerimmin käytettyjä olivat BCG-matriisi, Porterin geneeriset strategiat ja arvoketju. Tulevaisuuden trendinä oli laskentatoimen kommunikoivan roolin vahvistuminen.

5.2 Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti

Perinteisesti tutkimuksista on arvioitu niiden reliabiliteetti ja validiteetti. Validiteettiongelma liittyy siihen, mitataanko ja tutkitaanko todella niitä ilmiöitä, joita on pitänyt mitata ja tutkia. Tässä tutkimuksessa on tutkittu strategia-ajattelun vaikutuksia suomalaisen laskentatoimeen. Tutkimuskysymystä on lähestytty kahdelta taholta. Toisaalta strategia-ajattelun puolelta on tutkittu suomalaisten tutkijoiden strategiäkäsityksiä ja toisaalta laskenta-ajattelun puolelta on tutkittu strategia-ajattelun vaikutuksia. Tutki-

muskysymystä on lähestytty kahdesta suunnasta, strategia-ajattelun ja laskenta-ajattelun taholta. Näin on mahdollisimman kattavasti tarkasteltu sitä ilmiötä, mitä on haluttukin tarkastella.

Reliabiliteetti liittyy tutkimuksen ”mittausten” luotettavuuteen. Kun mittauksia ei ole suoritettu, reliabiliteetti-kysymys on ongelmallinen. Tilastollisen päättelyn puuttuminen on pyritty korvaamaan analyysin ja tulkinnan syvällisyydellä. Onnistuneen tutkimuksen voidaan katsoa olevan kiinnostava, uusia näkökulmia, havaintoja ja syvällisiä tulkintoja tutkimuskohteistaan tarjoava, ja uskottavan kokonaisuuden muodostava tutkimus. Lisäksi voidaan puhua kvalitatiivisen tutkimuksen analyysin arvioitavuudesta eli siitä, miten hyvin lukija kykenee seuraamaan tutkijan päättelyä (Lukka 1999). Tutkijan tekemät tulkinnat voi todentaa lähdekirjallisuutta lukemalla. Tosin koska tulkinnat ovat tutkijan omia, toinen tutkija saattaa päätyä erilaisiin tulkintoihin. Tästä syystä tulkinnat on kuitenkin pyritty johdattamaan tarkasti ja perustelevaan huolella, jotta lukijan olisi helppo seurata ajattelun etenemistä ja näin tarkistaa ajatuspolut.

Tutkimuksessa oli mukana kahdeksan tutkijaa, heidän kahdeksan kirjaansa ja seitsemän artikkeliaan. Tällä otoksella yleistäminen voidaan katsoa mahdottomaksi (Lukka & Kasanen 1993). Tutkimus edustaakin vain otosta suomalaisen laskentatoimen tutkimuksesta, eikä sen perusteella voidakaan vetää yleisesti kattavia johtopäätöksiä koko alasta. Tutkimus pyrkii kuitenkin antamaan mahdollisimman todenmukaisen kuvauksen aineistonsa strategia-ajattelusta ja muodostamaan pienen kehityskaaren strategisen johdon laskentatoimen tutkimuksesta. Tältä pohjalta se antaa myös varovaisen yhteenvedon Suomessa vallitsevasta strategia-ajattelusta ja strategisen johdon laskentatoimen kehittymisestä. Koska yksittäisten töiden painoarvo on ollut tässä työssä suuri, valtavirrasta poikennut työkin on saanut painavan arvon. Tällainen on voinut osaltaan vääristää joitain tulkintoja. Rajaamassaan aineistossa tutkimus on kuitenkin luotettava.

5.3 Jatkotutkimusaiheita

Työtä olisi mielenkiintoista jatkaa kattamaan laajempi aineisto suomalaista laskentatoimen tutkimusta. Tällöin olisi mahdollista muodostaa kattavampi käsitys suomalaisen

laskentatoimen strategia-ajattelusta tai sen muuttumisesta vuosien kuluessa. Toisaalta tämä tarjoaisi myös mahdollisuuden selkeämmän strategisen laskentatoimen kehityskaaren piirtämiseen. Toinen mielenkiintoinen alue olisi sisällyttää tutkimukseen kansainvälistä kirjallisuutta ja laajentaa tutkimusmateriaalia yli kansallisten rajojen.

Turkulaisilla tutkijoilla esiintyi vahvaa kulttuurinäkemystä laskentatoimeen. Tätä tutkimusta olisi mahdollista jatkaa valitsemalla selkeästi kulttuurikoulukunnan silmälasit laskentatoimen tutkimuksen avuksi. Samalla tavalla olisi mahdollista valita muita strategian koulukuntia ja lähestyä laskentatoimen tämän yhden valitun koulukunnan avulla. Esimerkiksi oppimiskoulukunta tarjoaisi tässä mielenkiintoisen vaihtoehdon.

LÄHDELUETTELO

- Ansoff, H.I. 1965. *Corporate Strategy*. New York: McGraw-Hill.
- Bromwich, M. 1990. The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets. *Accounting, Organizations and Society*. 15, 1/2, 27-46.
- Bromwich, M. & Bhimani, A. 1989. *Management Accounting Evolution Not Revolution*. London: Chartered Institute of Management Accountants (CIMA).
- Bromwich, M. & Bhimani, A. 1994. *Management Accounting: Pathways to Progress*. London: CIMA.
- Chandler, D. 1962. *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press.
- Gradu-opas 2003. *Kauppateiden laitoksen ohjeita työskentelyyn, Pro Gradu -seminaari ja -tutkielma* (pdf-tiedosto, 17 sivua) Laatineet: Järvelä, H., Koski, N., Laine, M., Laitinen, T., Mittilä, T., Näsi, S.
https://intrawww.uta.fi/laitokset/kati/gradu_ohje.pdf [luettu 03.08.04]
- Granlund, M. 1995. *The role of management accounting in corporate crises: theoretical considerations and case-study evidence of the meaning, influence, and morality of management accounting and corporate crises*. Turku: Turku School of Economics and Business Administration.
- Granlund, M. 1998. *The challenge of management accounting change: a case study of the interplay between management accounting, change and stability*. Turku: Turku School of Economics and Business Administration.
- Hirsjärvi, S., Remes P. & Sajavaara, P. 2002. *Tutki ja kirjoita*. 6. painos. Helsinki, Tammi.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Järvenpää, M. 1998. *Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.
- Järvenpää, M. 2002. *Johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautuminen laskentakulttuurisena muutoksena: vertaileva case-tutkimus*. Turku: Turku School of Economics and Business Administration
- Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T. 2001. *Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet*. Helsinki: Edita Oyj.

- Kaikkonen, V. 1994. *Ihminen, strategia-ajattelu ja laskentatoimi: hermeneuttinen tutkimus*. Tampere: Tampereen yliopisto, Acta Universitatis Tamperensis. Ser. A 420.
- Kaplan, R. 1994. Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory. *Management Accounting Research*, 5, 3-4, September, 247-260.
- Kaplan, R. 1995. New Roles for Management Accountants. *Journal of Cost Management*, Fall, 6-13.
- Kasanen, E., Lukka, K. & Siitonen, A. 1991. Konstruktiivinen tutkimusote liiketaloustieteessä. *Liiketalouden aikakauskirja* 3, 301-329.
- Kasurinen, T. 2002a. Conceptualising the encoding process related to institutionalization in organizations. From key performance indicator scorecard to a strategic balance scorecard. *Helsingin kauppakorkeakoulun työpäperi W-331*, HeSE print 2002.
- Kasurinen, T. 2002b. Exploring management accounting change: the case of balance scorecard implementation. *Management Accounting Research*, 3, 323-343.
- Kasurinen, T. 2002c. Influence of the Implementation Process on Management Accounting Change in a Hierarchical Corporation. *The Finnish Journal of Business Economics*, 4, 459-479.
- Kasurinen, T. 2003. *Exploring Management Accounting Change in the Balance Scorecard Context, Three Perspectives*. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisu A-211.
- Kihn, L. 1996. *Kansainvälistyneiden suomalaisten yritysten ohjausinformaatio ja tilanetekijät*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.
- Kihn, L. 1997. *International strategies, relative financial controls and the performance evaluation of overseas managers: empirical evidence from Finnish firms*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.
- Lamberg, J. 2002 *Strategisen ajattelun teoria ja käytäntö –kurssin luentokalvot*
- Lukka, K. 1999. Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimessa. Teoksessa Hookana-Turunen, H. (toim.) *Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, C-1:1999, s.129-150.
- Lukka, K. & Granlund, M. 1993. *Kustannuslaskentakäytäntö Suomessa*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja: A-10:1993.
- Lukka, K. & Kasanen, E. 1993. Yleistettävyyden ongelma liiketaloustieteessä. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 4, 348-381.
- Malmi, T. 1994. *Kustannuslaskentajärjestelmän rakenne ja muutos - case toimintolaskenta*. Helsinki: Helsingin kauppakorkeakoulu.

- Miles, R. E. & Snow, C.C. 1978. *Organizational Strategy, Structure and Process*. New York: McGraw-Hill.
- Mintzberg, H. 1987. The Strategy Concept 1: Five Ps for Strategy. *Californian Management Review*, 30, 1, June, 11-24.
- Mintzberg, H. 1990. Strategy Formulation: Schools of Thought. Teoksessa Fredrickson, J.W. (toim.) *Perspectives on Strategic Management*. New York: HarperCollins, 105-235.
- Mintzberg, H. 1994. *The Rise and Fall of Strategic Planning*. New York: The Free Press.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B. & Lampel, J. 1998. *Strategy Safari – A Guide Tour Through the Wild of Strategic Management*. New York: The Free Press.
- Mäkinen, V. 1991. Accounting as a part of strategic thinking. Teoksessa Näsi, J. (toim.) *Arenas of Strategic Thinking*. Helsinki: Foundation for Economic Education.
- Näsi, J. 1987. *Liikkeenjohdon viisastenkiivet: pehmokriittinen katsaus nykypäivän liikkeenjohto-oppiin*. Hki: Weilin+Göös.
- Näsi, J. 1991. Strategic thinking as doctrine – Development of Focus Areas and New Insights. Teoksessa Näsi, J. (toim.) *Arenas of Strategic Thinking*. Helsinki: Foundation for Economic Education.
- Näsi, S. 1982. *Käytäntö, oppi ja tiede laskentatoimen tarkastelutasoina*. Tampere: Tampereen yliopisto, Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 26.
- Näsi, S. 1990. *Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin. Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus*. Tampere: Acta Universitatis Tamperensis, sarja A, 291.
- Partanen, V. 1997. *Laskentatoimen muutos ja organisaatiokulttuuri, Case: toimintolaskennan implementointi*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, sarja D-3:1997.
- Pihlanto, P. 1983. *Mintzbergin roolimalli ja laskentatoimi. Sovellus budjetin laadintaprosessiin*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, sarja A – 9:1983.
- Porter, M. E. 1980. *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: Free Press.
- Puolamäki, E. 1998. *Strateginen johdon laskentatoimi globalisoituvassa liiketoiminnassa*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.
- Puolamäki, E. 2004. *Strategic management accounting constructions in organisations: a structuration analysis of two divisional strategy processes*. Turku: Turku School of Economics and Business Administration, sarja A-10:2004.

- Schein, E.1985. *Organizational culture and leadership*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Simmonds, K. 1981. Strategic management accounting. *Management Accounting*, 59(4), (UK), April, 26-29
- Tamminen, R. 1990. *Laskentatoimi ja strategia*. Jyväskylä: Jyväskylän yliopiston taloustieteen laitoksen julkaisuja, 80/1990.
- Tuomela, T. 2000. *Customer focus and strategic control: a constructive case study of developing a strategic performance measurement system at FinABB*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.
- Vaivio, J. 1999a. Examining "The Quantified Customer". *Accounting, Organizations and Society*, 24, 689-715.
- Vaivio, J. 1999b. Exploring a 'non-financial' management accounting change. *Management Accounting Research*, 10, 409-437.
- Vaivio, J. 2001a. *Non-Financial Measurement in an Organizational Context – Three Perspectives*. Helsinki School of Economics and Business Administration, A-186.
- Vaivio, J. 2001b. "Proactive" Non-Financial Measures in Knowledge Creation. Helsinki School of Economics and Business Administration Working Papers, W-277.
- Vehmanen, P. & Koskinen, K. 1997. *Tehokas kustannushallinta*. Porvoo: Ekonomiasarja, Suomen Ekonomiliitto ja WSOY.
- Whittington, R. 1993. *What is Strategy – and does it matter?* London: An international Thomson Publishing Company.