



**TURUN  
YLIOPISTO**  
Kauppakorkeakoulu

# **Jännitteiden hallinta johdon ohjauksen menetelmin keskisuudessa yrityksessä**

Levers of Control kasvun ja kannattavuuden kontrollina

Laskentatoimen ja rahoituksen  
pro gradu -tutkielma

Laatija:  
Christian Ström

Ohjaaja:  
KTT Erkki Vuorenmaa

27.5.2024

Pori

Turun yliopiston laatu järjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

---

Pro gradu -tutkielma

**Oppiaine:** Laskentatoimi ja rahoitus

**Tekijä:** Christian Ström

**Otsikko:** Jännitteiden hallinta johdon ohjauksen menetelmin keskisuudessa yrityksessä: Levers of Control kasvun ja kannattavuuden kontrollina.

**Ohjaaja:** KTT Erkki Vuorenmaa

**Sivumäärä:** 99 sivua

**Päivämäärä:** 27.5.2024

Pienet ja keskisuuret yritykset muodostavat hieman yli puolet yritystoiminnan muodostamasta liikevaihdosta ja lukumäärältään lähes kaikki yritykset. Akateeminen tutkimus puolestaan keskittyy useimmiten kuvaamaan suurten yritysten harjoittamaa johdon ohjausta. Lakisääteisyys on yksi aikaisimmista vaikuttimista laskentatoimen aikaisen vaiheen ohjausjärjestelmien kehitykseen.

Ohjausjärjestelmien ilmeneminen pk-yrityksissä pohjautuu usein yksinkertaisempiin sekä epämuodollisempiin menetelmiin kuin suurissa yrityksissä. Resurssien niukkuuden, esimerkiksi rahallisten tai henkilöstöresurssien, nähdään olevan yksi syy ohjausjärjestelmien luovaan ja tarpeeseen pohjautuvaan kehittämiseen. Päätöksentekoprosessien luonne ja tapa on myös erilainen. Omistajapohjan ollessa perhetaustainen tai muuten keskittynyt laskentatoimen rooli tiedonvälittäjänä yrityksen ulkoisille sidosryhmille on pienempi, kuin laajan omistajapohjan omaavassa yrityksessä, resurssien keskittyessä yrityksen vapaaseen sisäiseen laskentatoimeen ja toiminnan ohjaukseen. Yrityksen koon kasvaessa, sekä perinteiset että perheyritystaustaiset, ohjausjärjestelmien hienostuneisuus kasvaa osana ammattimaistuvampaan toimintaa, minkä avulla voidaan luoda yhä yksityiskohtaisempia järjestelmiä vastaamaan tarvetta.

Levers of Control -viitekehys on keskeinen tapa tarkastella tässä tutkielmassa, kuinka keskisuuren yrityksen johto käyttää ohjausjärjestelmiä liiketoiminnan jännitteiden hallintaan, keskittyen kasvun, kannattavuuden ja kontrollin muodostamaan jännitteeseen ja näiden tilan koettuun tasapainoon. Tasapainoa yrityksen kokemissa jännitteissä ei mielletä absoluuttiseksi, jokaiseen tilanteeseen sopivaksi. Ulkoisten tekijöiden vaikutus sekä sisäinen strategia muodostavat tasapainopisteen, missä toiminta on optimaalisinta. Koettu tasapainon piste ajan kuluessa voi ohjautua kohti jonkin osa-alueen tai jännitteen painottumista, jolloin aktiivinen toiminta näiden ylläpidossa on tarpeen. Ohjausjärjestelmien intensiivisyydellä voidaan hallita tätä tasapainon ajautumista kohti tiettyä pistettä.

Empiria tutkimuksessa on koostettu haastattelemalla keskisuuren yrityksen johtotehtävissä toimivaa osaomistajaa. Haastattelun pohjalta voidaan havaita selkeä muutos ohjausjärjestelmien kokonaisuuden painotuksessa pitkään jatkuneen kannattavan toiminnan jälkeisten tappiollisten vuosien vuoksi. Empiirisessä osuudessa tasapainon koettuun tilaan on tapahtunut muutos toiminnan uudelleenjärjestäytymisessä. Tutkielman kirjallinen osuus käsittelee ohjausjärjestelmien luonnetta ja koostumusta, sekä näiden muodostamaa kokonaisuutta jännitteitä hallitsevana tekijänä.

**Avainsanat:** Johdon laskentatoimi, johdon ohjaus, ohjausjärjestelmät, Jännitteet, Levers of Control, pk-yritykset

# SISÄLLYSLUETTELO

<b>1</b>	<b>Johdanto</b>	<b>7</b>
1.1	Johdatus aiheeseen	7
1.2	Tavoitteenasettelu ja rajaus	12
1.3	Tutkimuksen metodologia ja metodit	14
1.4	Tutkielman rakenne	15
<b>2</b>	<b>Pienet- ja keskisuuret yritykset, päätöksenteko ja laskentatoimi</b>	<b>18</b>
2.1	Pienet ja keskisuuret yritykset	18
2.1.1	Erytyspiirteet ja päätöksenteko	22
2.1.2	Liiketoimintamallit ja innovaatiot	25
2.2	Johdon laskentatoimi ja ohjaus pienissä ja keskisuurissa yrityksissä	29
<b>3</b>	<b>Ohjaus johdon laskentatoimessa</b>	<b>34</b>
3.1	Johdon ohjausjärjestelmät	35
3.1.1	Muodolliset ohjausjärjestelmät	41
3.1.2	Epämuodolliset ohjausjärjestelmät	43
3.2	Levers of Control	45
3.2.1	Diagnostiset ohjausjärjestelmät	47
3.2.2	Interaktiiviset ohjausjärjestelmät	49
3.2.3	Uskomusjärjestelmät	51
3.2.4	Rajajärjestelmät	53
3.2.5	Neljän vivun vuorovaikutus strategiaa ohjaavana järjestelmänä	55
3.3	Levers of Control jännitteiden tasapainottajana	58
3.3.1	Organisaation jännitteiden tyyppiä	60
3.3.2	Organisaation jännitteet pienten ja keskisuurten yritysten toiminnassa	62
<b>4</b>	<b>Ohjausjärjestelmien rooli kasvun ja kannattavuuden jännitteen tasapainottajana</b>	<b>66</b>
4.1	Liiketoimintaympäristö, päätöksenteko sekä strategia	66
4.2	Yrityksen ohjausjärjestelmien osa-alueet	69
4.2.1	Uskomusjärjestelmät	69
4.2.2	Rajajärjestelmät	72
4.2.3	Interaktiiviset ohjausjärjestelmät	76
4.2.4	Diagnostiset ohjausjärjestelmät	79
4.3	Yrityksessä esiintyneet jännitteet ja niiden kontrollointi	82

<b>5</b>	<b>Päätelmät aineistosta ja yhteenveto</b>	<b>86</b>
5.1	Johtopäätökset ja rajoitteet	86
5.2	Tulevat tutkimukset	93
	Lähteet	94

## KUVIOLUETTELO

Kuva 1: Muodolliset ja epämuodolliset ohjausjärjestelmät, mukaillen Gackstatter ym. 2019.	37
Kuva 2: Matalan ja korkean kontrollin tasot, mukaillen Jaworski ym. (1993).	40
Kuva 3: Toteutuneiden strategioiden ja Levers of Controlin suhde, Simons (2000).	46
Kuva 4: Levers of Control, jako positiivisiin ja negatiivisiin järjestelmiin, Simons (1995).	57
Kuva 5: Kasvun, kannattavuuden ja kontrollin jännitteiden tasapaino, Simons (2000).	61
Kuva 6: Uskomusjärjestelmien vuorovaikutus ja asema, mukaillen Simons (1995)	71
Kuva 7: Rajajärjestelmien vuorovaikutus ja asema, mukaillen Simons (1995)	75
Kuva 8: Interaktiivisten ohjausjärjestelmien vuorovaikutus ja asema, mukaillen Simons (1995)	78
Kuva 9: Diagnostisten järjestelmien vuorovaikutus ja asema, mukaillen Simons (1995).	81
Kuva 10: Kasvun, kannattavuuden ja kontrollin jännitteiden kehitys menneisyydestä nykytilaan, mukaillen Simons (2000).	84
Kuva 11: Yrityksen ohjausjärjestelmien menetelmät Levers of Control -viitekehityksessä, mukaillen Simons (1995).	90
Kuva 12: Tasapainon tila: Kasvun, kannattavuuden ja kontrollin viitekehityksessä, mukaillen Simons (2000).	92

## TAULUKKOLUETTELO

Taulukko 1: Yritysten kasvun kategorisointi, Dobbs & Hamilton (2006)	19
Taulukko 2: Muodollisten ja epämuodollisten kontrollimekanismien erot, Jaworski (1998).	45

# 1 Johdanto

## 1.1 Johdatus aiheeseen

Pienet ja keskisuuret yritykset ovat merkittävä tekijä Suomalaisella yritys kentällä, niiden lukumäärän, työllistämisaikutuksen ja niiden muodostaman liikevaihdon vuoksi. Yritysten lukumäärää tarkastelemalla yli 99 prosenttia suomalaisista yrityksistä kuuluisi pienten ja keskisuurten yritysten joukkoon, joista lähes kaikki ovat alle viiden henkilön yrityksiä. Liikevaihdon perusteella tilastoja tarkasteltaessa vuonna 2022 noin 54,5 prosenttia yritys kentän kokonaisliikevaihdosta on pienten ja keskisuurten yritysten tuottamaa. Työllistetyn henkilöstön perusteella noin 65 prosenttia suomalaisista työssäkäyvien työsuhteista on solmittu pienen tai keskisuuren yrityksen kanssa. Pienen yrityksen käsite kattaa alle 50 henkilöä työllistävät yritykset, joiden liikevaihto tai taseen loppusumma on alle 10 miljoonaa euroa. Keskisuuren yrityksen yleisenä määritelmänä pidetään 50–250 työntekijää, enintään 50 miljoonan euron liikevaihtoa tai enintään 43 miljoonan euron loppusummaa taseessa sekä on riippumaton yritys, eli sen päättävällä tai pääomasta alle 25 prosenttia on jonkin pk-yrityksen määritelmän ulkopuolisen tahon hallinnassa. (Tilastokeskus 2024)

Pienten ja keskisuurten yritysten osuus on Suomen tilannetta vastaava myös maailmanlaajuisesti. Kuitenkin laskentatoimen tutkimuksesta merkittävä osa keskittyy suuriin ja hyvin formaaleihin yrityksiin, joissa laskentatoimen tekniikat ja menetelmät sekä tarkoitukset ovat hyvin kehittyneitä ja formaaleja. Akateemisessa tutkimuksessa on eroteltu rahoituksellinen laskentatoimi (engl. Financial Accounting) ja johdon laskentatoimi (engl. Management Accounting). Suuryritysten pohjalta tehdyt tutkimukset usein keskittyvät kuvaamaan näiden yhdistymistä – integroitumista osaksi yhtä yhteistä laskentajärjestelmää, kansainvälisten kirjanpito standardien muodostaessa laskentatoimen suuntaa ohjaavan tekijän. Pienten ja keskisuurten yritysten tapauksessa laskentatoimen kehitystä voi ohjata herkemmin muut seikat, kuitenkin organisaationaalisen paineen ollen määrittävin tekijä laskentatoimen menetelmien kehittämisessä. (Rieg ym. 2021, 214–215, 221–222)

Organisaationaalisella paineella kuvataan yrityksen kokemaa niukkuutta. Ylätason niukkuus johtaa resurssien puutteeseen, niin henkilötyötuntien riittämättömyyden tai osaamisen puutteen muodossa. Tämä resurssien puute voi johtaa tilanteeseen, jossa ei

ole mahdollista palkata tarpeeksi henkilöstöä kokopäiväiseen työhön kehittämään ja ylläpitämään järjestelmiä tai houkuttelemaan työvoimaa, jolla on kyvykkyyksiä kehittää formaaleja laskentatoimen järjestelmiä. Näiden rajoittavien tekijöiden vuoksi keskisuurissa tai pienissä yrityksissä käytetyt laskentatoimen menetelmät ovat usein pääosin epäformaaleja tekniikoita, joita käyttävät talousosaston henkilöt ovat henkilökohtaisesti hyvin perehtyneitä yrityksen tilaan ja liiketoimintaympäristöön. Tämän toimiala- ja yrityskokemuksen pohjalta sekä laskentajärjestelmien pohjalta muodostuvat kyseisten yritysten johdon ohjausjärjestelmät. (Rieg ym. 2021, 222)

2000-luvun aikana akateeminen tutkimus on yhä suuremmissa määrin keskittynyt johdon laskentatoimen menetelmien tutkimuksessa myös pieniin ja keskisuuriin yrityksiin. Tutkimustiedon määrän kasvun lisäksi pk-yritysten on havaittu harjoittavan yhä suuremmissa määrin ammattimaisempaa liiketoimintaa. Tämän ammattimaisemman liiketoimintaotteen voidaan nähdä juontavan markkinoiden kilpailullisuuden lisäksi informaatioteknologian merkittävästä kehityksestä, laatustandardien ja -normien muodostumisesta sekä strategisen päämäärän pyrkivästä jatkuvasta toimintojen parantamisesta. Näistä keinoista erityisesti jatkuva parantaminen tukee erilaisten suoritusmittausjärjestelmien käyttöönottoa ja hyödyntämistä. (Heinicke, 2018, 458–459) Suoritusmittareiden lisäksi yritykseen tarvitaan ohjausjärjestelmiä, jotka toimivat laskentatoimen informaation ja suoritemittausten perusteella, ohjaten ja muokaten yrityksen operatiivista ja strategista toimintaa sekä suuntaa. Näiden johdon ohjausjärjestelmien tavoitteena yksinkertaistaen varmistaa kaiken yrityksen henkilöstön ja resurssien työskentelevän yhdessä kohti strategista päämäärää. (Simons 2000, 11–12)

Johdon ohjaus on kriittinen osa organisaation toimintaa, sillä sen puute voi johtaa päämäärättömän tai väärin kohdistuvien resurssien vuoksi vakaviin mainehaittoihin, taloudellisiin tappioihin tai koko organisaation hajoamiseen. Tällaisten järjestelmien puute mahdollistaa oman edun tavoittelun organisaation tuloksen kustannuksella ja vaikeuttaa väärinkäytösten havaitsemista. Tiedon kerääminen ja havaittuihin kehityskohteisiin puuttuminen on ohjausjärjestelmien tarkoituksen ytimessä. Johdon ohjauksen ja kontrollin harjoittaminen ei kuitenkaan liiallisissa määrin johda haluttuun lopputulokseen, vaan päinvastoin voi pahentaa sitä. Tarkan valvonnan aiheuttama byrokraattisuus voi johtaa asetetun järjestelmän kiertämiseen tai välttämiseen, alkuperäisen tarkoituksen vastaiseksi. (Merchant & Van der Stede 2003, 3–5) Liiketoiminnalle positiivisten ilmiöiden lisäksi ohjausjärjestelmien käyttöönotolla on



ulkopuolisten rahoittajien kannalta merkittävä rooli. Rahoittajat arvostavat ohjausjärjestelmiä käyttävät kasvuyritykset korkeammalle kuin niitä käyttämättömät verrokkiyritykset. Perinteisten ohjausjärjestelmien lisäksi strategiaan sopivilla ohjausjärjestelmillä on havaittu positiivinen yhteys yrityksen arvostuksen kanssa. Pääomarahoittajat arvostavat ohjausjärjestelmiä käyttävät kasvuyritykset korkeammalle kuin velkarahoittajat. (Davila ym. 2014, 30)

Yritystoiminnan alkuvaiheessa tarve ohjausjärjestelmille on vähäistä ja käytössä olevat menetelmät keskittyvät epämuodollisiin toimenpiteisiin. Tiedonsiirto on verrattain helppoa joustavan ja pienen organisaatorakenteen vuoksi. Kuitenkin liiketoiminnan kasvaessa, henkilöstön tai yrityksessä tehtävien suoritteiden suora valvonta tulee liian kalliiksi. Myös tiedonkulku organisaatiossa hankaloituu jokaisen uuden työntekijän myötä. Tällöin toiminnan ohjaukseen ja motivointiin kehitetään tilanteeseen sopivia ohjausjärjestelmiä. Ohjausjärjestelmien käyttöönoton aikatauluun on havaittu vaikuttavan esimerkiksi toimitusjohtajan vaihdokset, riskipääoman läsnäolo, yrityksen koko tai osakeoptiosuunnitelmat. (Davila & Foster 2007, 909) Granlundin ja Taipaleenmäen (2005) mukaan ensimmäinen käytetty laskentatoimen menetelmä on budjetointi muiden menetelmien tullessa käyttöön vain sellaisissa organisaatioissa, jotka ovat todella varmoja menestyksestään. Yrityksen taustalla on myös vaikutusta siihen, kuinka nämä järjestelmät kehittyvät. Niin omistajatausta, esimerkiksi perheyritys, sekä ylimmän johdon koulutustausta on seikkoja, joilla on havaittu merkittävä vaikutus yrityksen tapaan hyödyntää ohjaus- ja mittausjärjestelmiä (Heinicke 2018, 458–460).

Tutkimus ohjausjärjestelmien implementoinnista on lähiaikoina keskittynyt tutkimaan niiden tuomia hyötyjä kasvuyrityksen toiminnalle. Perinteisenä näkemyksenä tutkimuksessa on esitetty ohjausjärjestelmien luonteenomaisen jäykkyyden haitallisuus kasvuyritysten epämuodolliselle ohjaustyyliille ja täten sen liiketoiminnan edellytyksille. (Davila ym. 2014, 1–2) Tutkimusten tuloksia voidaan kuitenkin pitää osittain ristiriitaisina ja kasvuyritysten on todettu viivästyttävän ohjausjärjestelmien käyttöönottoa. Näiden tekijöiden on havaittu liittyvän sekä yrityksen ulkoisiin että sisäisiin tekijöihin. Toimintamaan kulttuurin, pitkäntähtäimen tavoitteiden, kansainvälistymisstrategioiden sekä yritysrakenteen voidaan nähdä vaikuttavan ohjausjärjestelmien aikataululliselle sekä lukumääräiseen käyttöönottoon. (Crespo ym. 2019, 1–2;8) Liiketoiminnan kasvun ja ohjausjärjestelmien käyttöönotolla on havaittu olevan symbioottinen suhde: kasvu vauhdittaa ohjausjärjestelmien

implementointia käyttöönotettujen järjestelmien luodessa lisää kasvua. (Davila ym. 2014, 2)

Johdon ohjausta voidaan alkujaan pitää esimiesten työkaluna varmistaa työtehtävien kannalta tarpeellisten resurssien saanti ja niiden tehokas käyttö asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi (Anthony 1965). Tämän käsityksen mukaan suunnittelu, budjetointi, toimenpiteiden valvonta sekä suoritusmittarit ynnä muut perinteisen laskentatoimen menetelmät muodostivat yhdessä ohjausjärjestelmät, erottaen siitä strategisen ja operatiivisen ohjauksen. (Langfield-Smith 1997, 208) Lowen (1971) esittämä määritelmä johdon ohjauksesta on laajempi, ottaen huomioon menetelmän luonteen yksilön käyttäytymistä ohjaavina menetelmänä. Kuitenkin yhdistävänä tekijänä eri tavoin määritellyissä ohjausjärjestelmissä on lähes aina toimintojen vaikuttavuus, kuinka asetetut tavoitteet saavutetaan, tai tehokkuus, eli miten käytettävissä olevat resurssit jaetaan. Johdon ohjaus ja näiden muodostavista kokonaisuuksista muodostuvat ohjausjärjestelmät toimivat tehokkuuden ja vaikuttavuuden linkittävinä menetelminä, tavoitteena strategian toteutuminen. (Abdel-Kader 2011, 142–143)

Johdon ohjausjärjestelmien tutkimuksen vertailu on ajoittain haastavaa osittain erilaisten tai ristiriitaisten määritelmien vuoksi. Aiemmin esitetty, kapea näkemys ohjausjärjestelmien roolista organisaation laskentatoimen järjestelmänä, keskittyy kuvaamaan joukkoa kyberneettisiä tai rajoittavia menetelmiä. Uudemmissa tutkimuksissa johdon ohjausjärjestelmien elementit on nähty koostuvan paljon laajemmasta valikoimasta eri ohjauksen menetelmiä. Nämä menetelmät eivät ainoastaan reagoi havaittuihin eroavaisuuksiin toteutumien ja tavoitteiden välillä, vaan myös pyrkivät ennakoivasti vaikuttamaan tavoitteiden saavuttamisen todennäköisyyteen. Alkuperäisen näkemys ohjauksen menetelmistä tunnusti muodollisten menetelmien roolin osana organisaation ohjausta, mutta uudemmassa tutkimuksessa tunnistetaan myös epämuodollisten ohjausmenetelmien ja -järjestelmien rooli toimintaa ohjaavana tekijänä. (Merchant & Van der Stede 2003, 5–6)

Ohjausjärjestelmiä koskevan tutkimuksen ollessa eroavaista määritelmiltään sekä ohjausjärjestelmien muodon ollessa ajoittain monimutkainen on tutkimuksen ympärille muotoutunut useita eri viitekehyksiä. Viitekehysten erovaisuudet kohdistuvat useimmiten ohjausjärjestelmiksi luettavien käytäntökokonaisuuksien laadusta, sen suhteesta strategiaan tai sen kautta tavoiteltuihin vaikutuksiin toiminnoissa.

Tutkimuksissa on myös havaittu ongelma tutkia ohjausjärjestelmiä erillisinä kokonaisuuksia. (Malmi & Brown 2008, 287–290) Tässä tutkielmassa on tuotu esille Simonsin (1995) esittämä Levers of Control viitekehys, jonka perustana on muodollisten ohjausjärjestelmien rooli strategian toteuttamisessa sekä organisaation sisäisten jännitteiden hallinnassa. Viitekehysten avulla ei kuitenkaan ole mahdollista havainnoida epämuodollisia ohjausjärjestelmiä. Organisaatioissa on käytössä useita erilaisia ohjausjärjestelmiä, jotka ovat otettu eri aikoihin ja tarpeisiin käyttöön, voidaan niitä pitää eräänlaisena yhtenä pakettina erilaisia ohjausjärjestelmiä. (Malmi & Brown 2008, 290–291)

Ohjausjärjestelmien avulla voidaan hallita organisaation jännitteitä, jotka syntyvät pyrittäessä saattamaan strategia, ihmisten käytös ja organisaation linjaan keskenään. Organisaatioiden ollessa suuri joukko erilaisia yksilöitä, yksiköitä ja toimenpiteitä jännitteiden syntyminen on vääjäämätöntä. Liiketoiminnan kehittämisen kannalta mahdollisuuksien ja organisaatiohuomion<sup>1</sup> tasapainon saavuttaminen on kriittistä. Tällä kuvataan johdon huomion rajallisuutta: ohjausmenetelmiin käytetyn ajan tulisi tuottaa mahdollisimman suuri vastine. Huomion jakaminen jokaiselle esiin tulevalle ilmiölle ei ole järkevää ja sen jakamisen tulisi pohjautua suoritusten tai lopputulosten kannalta kriittisiksi määriteltyihin seikkoihin. Aiemman esimerkin lisäksi ohjausjärjestelmät voivat keskittyä tasapainottamaan aiottujen ja toteutuneiden strategioiden jännitettä sekä yksilömotiivien ja pyrkimystä osallistua merkittävästi toimintaan. (Simons 1995, 13–28) Simonsin (2000) esittämä jännite kasvun, kannattavuuden ja kontrollin välillä on merkittävä tämän tutkimuksen näkökulmasta. Tämä luonnehdinta jännitteistä pyrkii kuvaamaan hallitun kasvun tärkeyttä organisaation kannattavuuden ja pitkäikäisyyden kannalta.

Ideaalitilanteessa johdon laskentatoimen luomat ohjausjärjestelmät purkaisivat organisaationaalaisia rajoitteita, joita yritystoiminnan kasvaessa muodostuu huomaamatta. Vaikka henkilöstö tietäisi päämäärän, oman työpanoksen merkityksellisyys voi tuntua olemattomalta tai kuinka itse voi vaikuttaa. Toiseksi henkilöstö voi kokea painetta asetetuista tavoitteista, mikä näkyy epätoivottuna toimintana tai informaation jakautumisen estymisenä. Kolmantena on puutteelliset resurssit, joka vaikeuttaa täyden työpanoksen antamista merkityksellisiin suoritteisiin.

---

<sup>1</sup> Organisaatiohuomiolla kuvataan informaation käsittelyn kapasiteetin jakamista toiminnoille.

Neljäntenä on puuttuvat resurssit tai uskallus haastaa nykytilannetta ja luoda tarvittavaa muutosta. (Simons 2000, 22)

Jännitteiden hallinta yrityksessä tähtää sekä ihmisten, organisaationaalisten rajoitteiden sekä kummankin välisten vuorovaikutussuhteiden konfliktitilanteiden ratkaisuun. Johdon asettamien tavoitteiden ja näiden toteutumista valvovien menetelmien tulisi olla sellaisia, että ne huomioivat yrityksen kokoluokasta ja toimialasta syntyneet erityispiirteet, sekä luoda sellaisia toimintatapoja, jotka pyrkivät purkamaan ja tasapainottamaan näitä. Strategisella tasolla jännitteenhallinnan tulisi luoda tasapaino kasvun ja kannattavuuden sekä lyhyen että pitkän tähtäimen liiketoiminnan välille. Lyhyellä tähtäimellä voi olla perusteltua keskittyä parantamaan yrityksen kyvykkyyksiä tulevaisuutta ajatellen sen sijaan, että maksimoi voittoja. Lisäksi yrityksen johdon on pyrittävä hallitsemaan yrityksen osapuolten tai sidosryhmien muodostamien eroavien odotusten välistä jännitettä, esimerkiksi omistajien tahtoa tehostaa toimintaa, kun taas työntekijät voivat odottaa tasaisesti jatkuvaa liiketoimintaa ja vakautta. Pienten ja keskisuuren yritysten näkökulmasta merkittävä jännite strategiatasolla on mahdollisuuksien ja vapaana olevan huomion tasapainottamista – yritykselle tarjolla olevat rajattomat mahdollisuudet ja yhä suuremmat projektit voivat olla kyvykkyyks- tai resurssialueen ulkopuolella. Johdon ohjauksella ja sen järjestelmillä on myös tärkeä rooli tasapainottaa yrityksen työntekijöiden toiminnan motiiveja: minkälaisista suorituksista palkitaan, mitä toimintaa mitataan ja minkälaisia rajoitteita tälle asetetaan. (Simons 2000, 15–21)

## **1.2 Tavoitteenasettelu ja rajaus**

Tämä tutkielman käsittelemät aiheet rajataan koskemaan pieniä ja keskisuuria yrityksiä, joilla on taustaa perheomisteisina yrityksinä, ja näissä tapahtuvaa johdon ohjausta erilaisten ohjausjärjestelmien avulla. Johdon ohjausta tullaan tarkastelemaan erityisesti jännitteiden hallinnan näkökulmasta. Tutkittavana kohteena tulee olemaan keskisuuri yritys, joka on muutama vuosi sitten ottanut askeleen pois perinteisestä perheyrittäjämallista, laajentanut omistuspohjaansa ja palkannut ammattimaisia johdon laskentatoimen ammattilaisia. Tutkimus tulee ensisijaisesti keskittymään siihen, kuinka keskisuuren yrityksen johto hallitsee kasvun ja kannattavuuden jännitettä. Keskisuuressa yrityksessä alkaa muodostumaan tarve yhä hienostuneemmille ohjausmetodeille kasvavan informaation vuoksi, jota yrityksen päätöksenteosta

vastaavat esimiehet eivät kykene ensisijaisesti hankkimaan ilman muodollisia järjestelmiä.

Tutkielman fokuksen ollessa kasvun ja kannattavuuden jännitteen hallinta (Simons 2000). Keskisuudessa yrityksessä, joka on vakiinnuttanut paikkansa markkinoilla kannattavana toimijana, kannattavuuden hallintaan kiinnitetään eri lailla huomiota kuin nopeaa ja aggressiivista kasvua tavoittelevassa startup -yrityksessä. Lisäksi ohjausjärjestelmät ovat muodostuneet muodollisemmiksi, kuitenkin akateemisen tutkimuksen tunnistaessa niiden olevan hyvinkin epäformaaleja ja ketteriä verrattuna suuryrityksiin. Tutkielmassa on tavoitteena keskittyä enemmän yrityksessä luotuihin muodollisiin ohjausjärjestelmiin, mutta tutkimusta ja haastatteluja tehdessä tiedostetaan mahdollisuus myös epämuodollisten järjestelmien olemassaololle, johtuen yrityksen koosta ja omistustaustasta. Levers of Control -viitekehys keskittyy ensisijaisesti muodollisiin järjestelmiin, mutta näihin vaikuttavat epämuodolliset järjestelmät ovat tunnistettu ilmiö, ja tähän mahdolliseen ongelmakohtaan on kiinnitetty huomiota haastattelujen aikana. Tämän tutkielman tutkimuskysymys on muotoiltu seuraavalla tavalla:

- Miten keskisuuren yrityksen johto hallitsee kasvun ja kannattavuuden jännitettä?

Tutkimuskysymyksen tavoitteena voidaan ensinnäkin nähdä keskisuuren yrityksen jännitteidenhallinnasta saatava tieto. Tavoitteena on saavuttaa ymmärrystä, kuinka ammattimaistuneempi johdon laskentatoimen osasto on rakentanut toimintojaan ja erilaisista uhkista, joita yrityksen johto on tiedostanut jatkuvalle liiketoiminnalle. Yrityksen toimialaa ei sinänsä ole rajattu, mutta haastateltava yritys keskittyy teollisuus- ja rakennussektorille. Yrityksessä tullaan haastattelemaan yrityksessä johtoasemassa olevaa henkilöä, jolla on puhtaan talousnäkökulman lisäksi myös kokemusta ja tietoa yrityksen päivittäistoiminnasta ja strategiatyöstä, johdon ohjauksen näkökulman saavuttamiseksi.

Aihealue tutkimuksessa tullaan rajaamaan johdon laskentatoimen menetelmiin hallitta organisaatiossa syntyviä jännitteitä. Jännitteiden hallintaa tullaan tarkastelemaan ohjausjärjestelmien kautta ja huomio tulee kiinnittymään viimeisten vuosien aikana tapahtuneeseen muutokseen yrityksessä, kun ammattimaisempi laskentatoimen harjoittaminen on tullut osaksi yritystä. Tämän ammattimaistuneemman johdon laskentatoimen tarkastelun tarkoituksena on luoda tieteellistä tutkimusta siitä, miten

aikaisessa vaiheessa tunnistetaan syntyviä jännitteitä ja millaisin menetelmin näitä pyritään hallitsemaan.

### 1.3 Tutkimuksen metodologia ja metodit

Kauppätieteellinen tutkimus voidaan nähdä suuntautuvan joko käytännön liikkeenjohtajia varten tai suuntautua tiedeyhteisölle. Käytännön liikkeenjohtajia varten tuotettu tieto sekä ratkaisut on tarkoitus saada liike-elämän käyttöön mahdollisimman nopeasti, esimerkiksi koulutuksen ja konsultoinnin avulla. Tiedeyhteisöön suuntautuva liiketaloustieteeseen suuntautuva tutkimus puolestaan keskittyy selittämään liiketaloudellisia ilmiöitä tiedeyhteisölle, jossa tutkimustulosten luonne määräytyy kulloinkin tiedeyhteisössä vallalla olevien käsitysten mukaisesti. Tehty tutkimus voidaan myös jakaa tilastolliseen ja laadulliseen suuntautumiseen. Tilastollisen tutkimuksen avulla pyritään mittaamaan, mallintamaan ja ennustamaan ilmiöitä tilastollisen analyysin avulla, kun taas laadullinen tutkimus usein pyrkii lisäämään ymmärrystä organisaatioiden ja yritysten toiminnasta laadullisen aineiston avulla, eikä sillä yleisesti ole tarkoituksena selittää tai kontrolloida yrityksen toimintaa. (Koskinen ym. 2005)

Yllä mainittujen suuntausten lisäksi kauppätieteellisen tutkimuksen voi jakaa tutkimusotteen perusteella. Kauppätieteellisessä tutkimuksessa tutkimusote voi olla käsiteanalyttinen, nomoteettinen, päätöksentekometodologinen tai toiminta-analyttinen. Käsiteanalyttisen tutkimuksen päämääränä on sekä luoda uusia käsitteitä ja käsitteistöä että yhdistää olemassa olevia. Nomoteettinen tutkimus puolestaan pyrkii etsimään yleisiä lainalaisuuksia. Päätöksentekometodologinen tutkimus puolestaan pyrkii tarkastelemaan aiemmin kehitettyjen metodien käyttökelpoisuudesta määräytyissä tilanteissa. Viimeisenä esitetty toiminta-analyttinen tutkimusotteen empiria puolestaan on keskittynyt harvoihin tutkimuskohteisiin. (Neilimo & Näsi, 1980 28–35) Edellä mainittujen tutkimusotteiden lisäksi viidenneksi kauppätieteellisessä tutkimuksessa käytettävistä tutkimusotteista voidaan laskea konstruktivinen tutkimus, jonka keskiössä on ongelmanratkaisu luotujen mallien, kaavioiden tai organisaatioiden kautta (Kasanen ym. 1993, 1–2)

Tämän tutkielman toteutustapana on toiminta-analyttinen tutkimus. Tarkoituksena on haastattelujen avulla saada ymmärrys siitä, kuinka kasvua kontrolloidaan kasvuyrityksessä, missä sitä ei rajoita kannattavuus. Harva tutkimus edustaa puhtaasti

jotakin tiettyä jaottelua, vaan ne yleensä koostuvat myös muun luokittelun täyttävistä osioista. Esimerkiksi tämän tutkimuksen kirjallisuuskatsaus ei edusta puhtaasti toimintanalyttistä osiota, vaikka empiirinen aineisto siten kerätäänkin. Tarkemmin empiirinen aineisto kerätään haastattelujen avulla, jotka ovat puolistrukturoituja eli teemahaastatteluja. (Koskinen ym. 2005; 104 vrt. Eskola & Suoranta 2000; 86) Eskola ja Suoranta (2000) ovat jaotelleet puolistrukturoidun ja teemahaastattelun erillisiksi käsitteiksi, puolistrukturoidun haastattelun ollessa samanlainen jokaiselle osallistujalle ilman vastausvaihtoehtoja, kun taas teemahaastattelun kysymykset ovat jaoteltu aihepiireittäin, mutta niissä ei ole tarkkaa muotoa.

Tämän tutkielma on tehty noudattaen tutkimuseettisen neuvottelukunnan esittämiä ohjeita tutkimusten eettisyydestä. Haastattelututkimukselle on ensisijaisen tärkeää varmistaa siihen osallistuvien tahojen omatahtoinen suostumus olla osa tutkielmaa ja sen esittämiä johtopäätöksiä. Empiiriseen aineistoon osallistuneen henkilön sekä yrityksen pyynnöt yksityisyydestä ovat huomioitu täysimääräisesti. Haastateltavan edustama yritys ja hänen oma toimenkuvansa on esitelty vain siinä laajuudessa, mikä on välttämätöntä tutkielman aineiston havaintojen esittämisen kannalta välttämätöntä. Haastattelun aineiston tallentaminen on tehty haastateltavan luvalla, sekä tallennetta on käsitelty GDPR-määräysten mukaisesti ja hävitetty sen tullessa tarpeettomaksi. Haastattelun perusteella empiirisen aineiston esittely on esitetty asianmukaisesti muuttamatta olennaisesti sitaatteja, eikä aineistoa tulla luovuttamaan ulkopuolisille tai käyttämään millään tavoin aiheuttamaan harmia tai paljastamaan arkaluontoisia asioita haastateltavasta tai hänen edustamastaan yrityksestä.

#### **1.4 Tutkielman rakenne**

Tutkielman rakenne alun aiheeseen johdattelun jälkeen koostuu kahdesta kirjallisuuteen pohjautuvasta luvusta, jonka jälkeen esitellään tutkimuksessa kerätty aineisto. Viidentenä ja viimeisenä lukuna toimii kerätyn aineiston pohjalta tehdyt loppupäätelmät ja tutkielman yhteenveto. Toinen luku keskittyy kuvaamaan pieniä ja keskisuuria yrityksiä, näissä tapahtuvaa päätöksentekoa sekä laskentatoimea yleisesti. Kolmannessa luvussa käsitellään johdon laskentatoimea, keskittyen johdon ohjausjärjestelmiin, niin muodollisiin kuin epämuodollisiin sekä käyden tarkemmin läpi Levers of Control -viitekehystä. Tämän jälkeen kappaleessa keskitytään yrityksessä vallallaan oleviin

jännitteisiin ja lopuksi yhdistetään sekä ohjausjärjestelmien että näiden rooli jännitteiden hallinnassa.

Toisen luvun alku keskittyy kuvaamaan pieniä ja keskisuuria yrityksiä, näiden ominaispiirteitä sekä eroavaisuuksia suuriin yrityksiin. Huomiota kiinnitetään myös näitä koskevaan akateemisen tutkimuksen ominaispiirteisiin, kuinka päätöksentekoprosessi muodostuu pk-yrityksessä ja lopuksi käydään läpi erilaisia liiketoimintamalleja, joita kasvuyrityksissä esiintyy. Luvun toisessa kappaleessa käsitellään johdon laskentatoimea ja sen roolia pienissä ja keskisuurissa yrityksissä yleisellä tasolla sekä perheyrityksissä. Perheyritysten nopealla tarkastelulla pyritään selvittämään yleisiä tutkimuksissa havaittuja eroavaisuuksia laajemman omistajapohjan yrityksiin.

Kolmas luku alkaa johdatuksella johdon laskentatoimen rooliin organisaatioissa. Tämän luvun ensimmäisenä varsinaisena kappaleena toimii ohjausjärjestelmien ja niitä koskevan tutkimusaineiston esittely. Luvussa tuodaan ilmi ongelmakohtia ja haasteita ohjausjärjestelmiä koskevassa kirjallisuudessa ja näiden järjestelmien määrittelyssä. Luvun tarkoituksena on myös selvittää mitä ohjausjärjestelmillä tarkoitetaan, millaisiksi niiden toiminnan periaatteet ja tavoitteet muodostuvat. Tähän lukuun liitetyillä alaluvuilla *muodollisista* ja *epämuodollisista* ohjausjärjestelmistä pyritään taustoittamaan seuraavan luvun Levers of Control -viitekehystä. Sekä ohjausjärjestelmien että tarkemman viitekehysten käsittelemisen jälkeen luvun kolmas kappale käsittelee jännitteiden hallintaa ohjausjärjestelmien avulla. Tämän tarkoituksena on luoda kattava yhteenveto kaikesta aiemmin esitetyistä kirjallisuudesta empiiristä osiota varten.

Neljäs luku käsittelee tutkimuksen aineistoa ja siinä esitellään kerätty aineisto. Aineiston esittäminen sekä jaottelu tulee tapahtumaan Levers of Control -viitekehysten näkökulmasta. Tarkoituksena on tuoda yhdenmukaisesti esille myös haastattelun rakentuminen. Haastattelun alun jälkeen ja yrityksen taustojen selvittämisen jälkeen siinä käsitellyt aiheet etenivät viitekehysten aihealueiden mukana, mikä luo luontevan tavan esittää ja käsitellä esille tulleet asiat. Viides luku tulee kokoamaan tutkielman tutkimuskatsauksen sekä empirian yhteen ja luomaan johtopäätöksiä keskisuuren yrityksen johdon keinoista, niiden hienostuneisuudesta, laajuudesta tai niiden olemattomuudesta. Johtopäätösten muodostamisen apuna haastattelussa kerättyä



aineistoa tarkastellaan aiemman mainitun LoC -viitekehyksen lisäksi myös jännitteiden pyramidin näkökulmasta, ja pyritään muodostamaan kuva siitä, kuinka hienostuneilla menetelmillä yritys on onnistunut tai epäonnistunut hallitsemaan kasvua ja kannattavuutta. Tutkielman lopuksi esitetään mahdollisia jatkotutkimuskohteita ja miten tämän tutkimuksen esittämiä havaintoja voitaisiin tulevalla tutkimuksella validoida.

## **2 Pienet- ja keskisuuret yritykset, päätöksenteko ja laskentatoimi**

### **2.1 Pienet ja keskisuuret yritykset**

Yritykset jaotellaan Suomessa pieniin, keskisuuriin sekä suuriin ryhmään niiden työllistämisen henkilöstön lukumäärän perusteella. Pienet yritykset ovat alle 50 henkilöä työllistäviä, keskisuuret ovat 50–500 työllistetyin välillä ja suuret yritykset työllistävät yli 500 henkilöä. Näistä ryhmistä pienet yritykset ovat suurin työllistävä ryhmä, keskisuurten ollessa toiseksi suurin ja suurten yritysten työllistävän hieman edeltäviä vähemmän. (Magnus & Hyötyläinen 2009, 23–24) Euroopan Unionin määritelmässä pienet- ja keskisuuret yritykset työllistävät enintään 250 henkilöä, vuosittaisen liikevaihdon ollessa enintään 50 miljoonaa euroa sekä taseen olevan enintään 43 miljoonaa euroa. Suomen lisäksi Euroopan Unionin alueella pienten ja keskisuurten yritysten merkitys taloudelle on merkittävä: vuoden 2015 Eurostatin tilastoiden mukaan Euroopan Unionin alueella ovat noin 23,4 miljoonaa pientä- ja keskisuurta yritystä työllistäneet 91 miljoonaa henkilöä, tuottaen lähes 4000 miljardin euron lisäarvon EU:n talousalueelle. (Dominik ym. 2020, 11–12: Tilastokeskus, 2024)

Kasvuyritys voidaan määritellä kasvuhakuisesti johdetuksi yritykseksi. Yritystoiminnan lähtökohdista yleisesti voidaan pitää viittä eri toiminta-aihetta, joiden kaikkien tulee täyttyä: tuote, yrittäjä, asiakkaat, resurssit sekä toimintaympäristö. Näiden yhdessä voidaan katsoa luovan liiketoiminnan, minkä pohjalta yritys on toimintakuntoinen ja harjoittaa liiketoimintaa. Pienen yrityksen ja kasvuyrityksen voidaan erottaa liiketoiminnan luonteen sekä yrityksen johdolla. Jotta liiketoiminta on kasvatettavissa, on yrityksellä oltava tarvittavat edellytykset ja yrityksen johdon on oltava halukas kasvattamaan toimintaa. (Laukkanen 2007, 17–18; 28–29; 31) Laukkanen (2007) luokittelee liiketoiminnan tavat kasvaa innovaatiolähtöisyyteen, liiketoiminnan johdettuun levittämiseen, aiempi liiketoiminta, yritysostojen avulla tapahtuva kasvu, portfoliokasvu sekä ulkoisen imun avulla tapahtuva kasvu.

Akateemisissa tutkimuksissa kasvuyrityksissä tapahtuva kasvu voidaan jakaa karkeasti kuuteen eri peruskategoriaan näiden tutkimusten näkökulmien mukaan. Tällaisiksi kategorioiksi luetaan stokastinen, eli satunnaisuuteen perustuva näkökulma, deskriptiivinen, hiljalleen kehittyvään, resurssipohjaiseen, oppimiseen perustuvaksi tai

deterministiseen näkökulmaan. Tämän kategorisen jaottelun taustalla on erilaisuus tutkimuksen lähtöasetelmissä ja tapana kuvata syitä ja seurauksia pienten yritysten kasvussa, joidenkin tutkimustapojen sisältäen esimerkiksi huomattavan määrän epävarmuustekijöitä tai huomiota vaille jääviä muuttujia. (Dobbs & Hamilton 2007, 297–300)

<b>NÄKÖKULMA</b>	<b>KASVU</b>	<b>TUTKIMUS</b>
<b>STOKASTINEN</b>	Satunnainen, kasvuun johtaneet seikat vaihtelevat tapauskohtaisesti.	Ristiriitaisia tuloksia, kuitenkin osassa tutkimuksia näyttöä satunnaisuudesta.
<b>DESKRIPTIIVINEN</b>	Ei selitä miksi pienyritys kasvaa, pyrkii kuvaamaan kuinka yritys reagoi sisäisesti kasvaakseen lisää.	Paljon määrällisiä tutkimuksia, tavoitteena datan merkitsevyyden testaaminen.
<b>HILJALLEEN KEHITTYVÄ</b>	Evoluutiomainen, kehitys riippuu kyseisen hetken ulkoisista ja sisäisistä tekijöistä.	Ei ole määritelty yhtä standardimallia, olosuhteisiin perustuva tutkimus.
<b>RESURSSIPOHJAINEN</b>	Perustuu johdon käytössä oleviin resursseihin suunnitella ja etsiä kasvua nykyisen liiketoiminnan ohella.	Teoria kuvattu jo 1950-luvulla, nykyinen tutkimus mittaa suoriutumista kannattavuuden kasvulla.
<b>OPPIMISPERUSTEINEN</b>	Kasvuun tarvittava tieto muodostuu johtoasemassa olevien kyvyistä, ulkoisten ja sisäisten tekijöiden summana.	Keskittyy tutkimaan tehokkaimpia johdon menetelmiä, joilla kasvuun tarvittava oppiminen tapahtuu.
<b>DETERMINISTINEN</b>	Yrityksen kasvu on riippuvainen tietyistä seikoista, stokastisen vastakohta.	Yleistason määritelmä, tutkimuksessa ei ole kyetty yksilöimään näitä kasvun tekijöitä.

Taulukko 1: Yritysten kasvun kategorisointi, Dobbs & Hamilton (2006)

Pieniin yrityksiin keskittyvä tutkimus on myös osittain ongelmallista tutkimuskentän ja näkökulmien hajanaisuuden vuoksi. Osa tutkimuksesta keskittyy yksittäisen johtajan tai omistajan vaikutukseen yrityksessä tapahtuvaan kasvuun, esimerkiksi kyseisen johtajan intressien kautta. Toisaalta pieniin kasvuyrityksiin keskittyvä tutkimus voi myös keskittyä niissä esiintyviin instituutioihin tai rakenteisiin. Yhdeksi syyksi tälle pirstaloituneelle tutkimuskentälle on esitetty tutkimuksen tekijöiden taustaa: tutkimus, jonka juuret ovat psykologiassa keskittyvät usein edellä mainittuihin yksittäisten johtohahmojen intresseihin ja henkilökohtaisiin toimiin, kun taas kauppatieteellinen

tutkimus puolestaan on yleisemmin rakenteisiin ja niiden luomien olosuhteiden tutkimista. (Andersson & Tell 2009, 587)

Useiden tutkimusten havainnoiden mukaan vanhojen ja toimintatapojensa vakiinnuttaneiden yritysten kasvu on usein hitaampaa kuin uusien yritysten kasvu. Kasvun pohjautuessa kannattavuuteen todennäköisyys sille, että saavutetaan haluttu taso kasvulle ja yrityksen kannattavuudelle on suurempi kuin yrityksillä, jotka aloittavat suuren kasvun ja pienen kannattavuuden asetelmasta. Tälle voidaan kuitenkin nähdä poikkeuksena tilanteet, joissa kasvu on ollut äärimmäisen nopeaa tai suurta. (Heimonen 2013, 25–26)

Tieteellisessä tutkimuksessa on yleistä kuvata Pk-yritysten elinkaaren vaiheita taso- tai vaihemallien kautta, joiden tarkoitus on kuvata eri elinkaaren vaiheissa tapahtuvaa kehitystä yrityksen kokoluokan mukaan. Akateemisessa tutkimuksessa on myös tunnistettu tilanteita, joissa kasvun pysähtyminen saattaa tapahtua tiettyjen olosuhteiden täytyessä. Esimerkiksi McMahan (1998) kuvaa yrityksen elinkaarta startupista keskisuureksi yritykseksi neljän eri vaiheen kautta, mikä tunnistaa myös kaksi pysähtyneen laajentumisen vaihetta, listaten myös keskiarvon kutakin vaihetta edustavan yrityksen työntekijöistä, myyntituloista sekä iästä. Yrityksen startup-vaiheesta kasvavat yrityksen siirtyvät laajentumisvaiheeseen, mutta mahdollisesti startup-yrityksestä on mahdollista jäädä pysähtyneen kasvun ”elämäntapayritykseksi”. Laajentumisvaiheesta edetessään yritys muuntautuu kypsäksi yritykseksi tai mahdollisesti pysähtyneen kasvun vaiheeseen, jossa kasvu on saavuttanut maksimitason. Kypsän vaiheen edellytys on mahdollisuudet siirtyä viimeiselle pk-yritysten kasvua kuvaavalle tasolle, jossa tuoteportfolio sekä yrityksen rakenne on hajautunut useiden divisioonien kesken. Yrityksen organisaatorakenteet ovat kehittyneimmät vaihemallin hajautuneilla yrityksillä, organisaatorakenteiden kasvun tapahtuessa hiljalleen elinkaaren aikana. Yhteisenä tekijänä kasvavilla yrityksillä on sekä liiketoiminnoista saatavien tulojen kasvu, organisaatorakenteen jatkuva monimuotoistuminen sekä työntekijöiden määrän kasvu, kun taas elämäntapa tai maksimikasvun vaiheen saavuttaneet yritykset keskimäärin kasvattavat vuosittaista myyntiään, mutta henkilöstön kasvu on vähäistä tai olematonta. (McMahon 1998, 24–28)

Pienissä ja keskisuurissa yrityksissä kasvun esteeksi muodostuu yleisimmin taloudellisten resurssien puute. Verrattuna suuremman kokoluokan yrityksiin, taloudellisten rajoitteiden merkitys pk-yrityksien kasvuun on lähes kaksinkertainen. Tutkimuksissa on todettu seuraussuhde pk-yritysten kasvuun niin rikollisuuden, poliittisen vakauden kuin rahoituksenkin osalta, rahoituksen ollessa näistä merkittävin tekijä kaikkialla. Rahoitusta hakiessa pienyritykset usein suosivat pitkäaikaisia lainoja sellaisessa vaiheessa, jossa yrityksen sisäinen rahoitus ei riitä kattamaan kasvua. Kyseisten yritysten voidaan yleisesti katsoa olevan riskillisempiä lainanottajia rahoituslaitoksille, jolloin lainojen myöntämisen ehtona usein pidetään tarvittavan suurta aineellisten hyödykkeiden määrää taseessa. Tutkimuksissa on osoitettu yhteys pitkäaikaisen lainarahoituksen ja pk-yritysten kasvun välillä. (Kachlami & Yazfandar 2016, 966–967)

Pienten ja keskisuurten yritysten kasvun rajoitteeksi kuvataan myös usein resurssien rajallisuutta. Käytännössä kyseinen termi viittaa esimerkiksi käytettävän pääoman, työntekijöiden, ajan tai verkostojen muodostamiin resursseihin. Tarkemmin määriteltynä kyseiset rajoitteet voidaan lukea joko sisäisten tai ulkoisten resurssien puutteiksi, sisäisten puutteiden kattaessa esimerkiksi puutteet johdon ajassa tai taidoissa ja ulkoisten kuvattaessa esimerkiksi markkinarajoitteita. Teoreettinen tutkimus nojaa usein resurssipohjaiseen tai resurssiriippuvaiseen käsitykseen pienten ja keskisuurten yritysten kasvun rajoitteista. Resurssipohjainen näkökulma korostaa yritysten omistamien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden arvoa kilpailuedun ja kasvun saavuttamisessa tutkimusten usein keskittyen näiden hallintaan ja kilpailukykyiseen käyttöön. Resurssiriippuvainen näkemys puolestaan tämän korostuksen lisäksi kiinnittää huomiota siihen, että useimmiten pienillä yrityksillä ei välttämättä ole suorassa hallinnassa kyseiset resurssit, vaan hyötyä ja kilpailuetua pyritään saavuttamaan yhteistyöllä ulkoisten tahojen kanssa. Resurssien rajallisuus voi myös muuttua itseään vahvistavaksi: markkinoiden pienuuden vuoksi taloudelliset resurssit myyntidivisioonan perustamiseen voivat puuttua, jolloin kasvua ei pääse syntymään laajemmilla markkinoilla. (Hessels & Parker 2013, 138–140)

### 2.1.1 Erityispiirteet ja päätöksenteko

Päätöksenteko yrityksissä voidaan nähdä olevan sidonnainen rationaalisuuteen, mikä voidaan määritellä kyvyksi, jossa perimmäinen syy tai motivaatio tietylle toiminnolle tai toimintatavalle on ymmärrettävissä kyseisissä olosuhteissa. Rationaalista päätöksentekoa kuvataan usein koostuvan vaiheista, joihin kuuluvat johdolle asetetut tavoitteet, johdon informaatiohankinnasta, minkä tavoitteena on kartoittaa erilaisia vaihtoehtoja parhaalle tavalle toimia. Pienten ja keskisuurten yritysten päätöksentekoon vaikuttavia tekijöitä ovat muun muassa tiedon rajallisuus, resurssien saatavuus, päätöksentekijöiden luonteenpiirteet ja heidän tekemät tulkinnan ympäristöstä, yrittäjän aiempi tietämys ja kokemus asiasta sekä liiketoiminta- ja sosiaaliset verkostot. (Ahi ym. 2017, 2–3)

Pienillä ja keskisuurilla yrityksillä on useita eroavaisuuksia suuriin yrityksiin verrattuna. Yhtenä selvimmistä eroista suuriin yrityksiin verrattuna pk-yritysten toimintaympäristö on huomattavasti epävarmempi asiakaskunnan ollessa pienempi, niin nykyisten asiakkaiden kuin potentiaalisten asiakkaiden vuoksi. Lisäksi pk-yrityksissä on huomattavia eroja suuryrityksiin verrattuna jatkuvassa toiminnan parantamisessa sekä innovaatioissa. Pk-yrityksiä voidaan luonnehtia hierarkkisesti tasaisiksi, todella joustaviksi sekä korkean innovaatiopotentialin omaaviksi organisaatioiksi, joilla on mahdollisuus nopeaan reagointiin markkinatilanteiden muuttuessa. Rajoittavina tekijöinä pk-yrityksille voidaan nähdä eri resurssien rajallisuus, esimerkiksi käytettävän pääoman, ajan, taitojen tai päivittäisten operaatioiden hallinnan muodossa. (Heinicke 2018, 2–3) Resurssipuute näkyy myös pieniin ja keskisuriin yrityksiin kohdistuvien tutkimusten puutteen muodossa: pk-yritykset tarjoutuvat harvemmin tutkimuskohteiksi laskentatoimen menetelmiä ja innovaatioita tutkittaessa. Tutkimuksiin suostuminen perustuu enemmissä määrin molemmin puoliseen hyötymiseen tutkimuksessa esitetyistä havainnoista. Tutkimuksen tekemisen näkökulmasta pk-yrityksissä on mahdollista suorittaa havaintoja suuremmin kuin laajan henkilöstön tai laskentajärjestelmän omaavassa yrityksessä. (López & Hiebl 2015, 83)

Yrityksen johtoon palkattavien henkilöstön välillä on havaittu tutkimuksessa eroja, erityisesti perheomisteisten yritysten ja muiden yritysten välillä. Perheomisteiset yritykset koostuvat pienemmässä määrin akateemisen koulutuksen omaavista ihmisistä kuin muulla omistuspohjalla toimivat yritykset. Yhtenä syynä tälle voidaan pitää

perheomisteisien yritysten antamaa pienempää painoarvoa henkilön taustalla olevalle koulutukselle, usein tietyn akateemisen koulutuksen omaavat henkilöt ovat palkattu jonkin spesifin tietotaidon tarpeen syntyessä. Yhtenä syynä voidaan pitää myös akateemisen taustan omaavien henkilöiden haluttomuutta siirtyä töihin yrityksiin, joissa omistaja haluaa pitää yrityksen tiukassa hallinnassa rajoittaen itsenäistä johdon päätöksentekoa, etenemismahdollisuuksien vähyyttä sekä haluttomuutta palkitsemisjärjestelyihin, joissa omistuspohjaan syntyy muutoksia. (Hiebl ym. 2015, 375–376)

Pienten ja keskisuurten yritysten päätöksentekoon vaikuttavat tekijät ovat useimmiten tyypillisiä vain tämän kokoluokan yrityksille, kuitenkin pienen joukon pk-yrityksiä voidaan nähdä harjoittavan suurille yrityksille tyypillisiä päätöksentekoprosesseja. Prosessit voivat vaihdella suuresti yritysten välillä ja prosessin alku voi syntyä spontaanista tilaisuudesta tai pyynnöstä siirtyä kilpailemaan uusilla markkinoilla syvällisen rationaalisen ennakoanalyysin sijasta. Tutkimuksissa on kuitenkin löytynyt näyttöä siitä, että kokemuksen karttuessa päätöksentekomalleista muovautuu rationaalisempia prosesseja. Tämä kertynyt kokemus vaikuttaa laajentavasti päätöksentekoprosesseihin, sillä ne ottavat huomioon laajemman joukon mahdollisia skenaarioita ja toimintatapoja. Aikaisemmalla kokemuksella on myös vaikutus siihen, kuinka pitkän aikavälin tapahtumat päätöksenprosessi ottaa huomioon. Yrityksen suoriutumisen ja päätöksenteon realistisuudella on yhteys erityisesti laajempien mahdollisuuksien ja huonojen vaihtoehtojen välillä valitsemisen kautta. Tyypillisesti prosessin alkuvaihe on pienen sitoutumisen vaihe, jonka tavoitteena on jättää mahdollisuus tulevaisuuden suurempaan toimintaan kokemuksen ja markkinatuntemuksen kertyessä. Jälkipäätökset kyseisen markkinoiden kannalta ovat usein huomattavasti laajempia sekä pohjaavat syvempään rationaaliseen analyysiin, mikä ottaa huomioon useita eri mahdollisuuksia ja toimintatapoja. (Ahi ym. 2017, 8–15)

Kyseiset päätöksentekomallit voidaan jakaa karkeasti neljään eri kategoriaan, kuvaten kasvavaa rationaalisuutta ja päätöksenteon pohjan syvällisempää analyysiä tilanteen vaatimista toimista. Päätöksentekomalli voi olla joko reagoiva (engl. Reactive), vaiheittainen (engl. Incremental), rajallisesti rationaalinen (engl. Bounded Rationality) tai reaalioptioiden järkeily (engl. Real Options reasoning). Reagoiva päätöksenteko keskittyy lyhyen aikavälin toiminnasta päättämiseen, on hyvin rajallista vaihtoehtojen toimintatapojen suunnittelua tehtäessä sekä on usein suunnittelematonta. Mallissa

vastakkaista päätöksentekotapaa esittää reaalioptioiden järkeily, joka huomioi pitkän aikavälin, sisältää useita vaihtoehtoisia toimintatapoja tilanteiden muuttuessa ja selventyessä sekä on lähtökohtaisesti suunnitelmallista ja sisältää analyysyjä. Vaiheittainen ja rajallisesti rationaalinen sijoittuvat välimaastoon, suurimpina keskeisinä eroina ollen rajallisesti rationaalisen päätöksentekotavan keskittyvän hieman pidemmälle aikavälille ja sisältävän enemmän pohjatyötä toimintoja suunniteltaessa. (Ahi ym. 2017, 3–5)

Strateginen päätöksentekoprosessi on viimeisten vuosikymmenten aikana ollut merkittävä tutkimuskohde yritysten noudattamien strategioiden tarkastelussa. Tämän prosessin on kuvattu olevan loogisesti toisistaan riippuvaisia päätöksentekofunktioita, jotka sisältävät johdon tavoitteen, useiden vaihtoehtojen kartoittamisen ja samanaikaisen arvioinnin, kunnes paras toimintatapa valikoituu ja toimeenpannaan sekä altistetaan jälkikontrollille ja -ohjaukselle. Ei strategiseen päätöksentekoprosessiin verrattuna ominaista on korkea formaaliuden taso sekä rationaalisuus vaihtoehtojen arvioinnissa. Tieteellisessä tutkimuksessa rationaalisuus kuvaa yrityksen halua ja kykyä kerätä mahdollisimman paljon informaatiota päätöksentekoa koskevasta toiminnosta parhaimman vaihtoehdon löytämiseksi, kun taas formaaliudella viitataan kirjallisesti ja yksiselitteisesti ilmaistuihin toiminta- ja ohjausmalleihin sekä muodostettuihin sääntöihin. (Musso & Francioni 2012, 280)

Yrityksen strategisen päätöksentekoprosessin onnistuneisuus linkittyy sen ylemmän johdon strategisen päätöksenteon kattavuuteen, tutkimustulosten tukiessa näkemystä onnistuneen päätöksenteon perustuvan laaja-alaiseen tilannesidonnaiseen analyysiin. Kattava strateginen päätöksenteko prosessi huomioi mahdolliset riskit, vaihtoehtoiset toimintatavat ja päämäärät, kulut, positiiviset sekä negatiiviset seuraukset toiminnoista sekä jatkotoimenpiteiden suunnittelun. Tutkimustulokset osoittavat onnistumisen olevan seurausta suunnittelun tuomasta kattavasta tilannetietoudesta. Pienten ja keskisuurten yritysten näkökulmasta ylimmän johdon toteuttama osallistava suunnitteluprosessi luo syvemmän ymmärryksen kyseisen moniulotteisen tilanteen mahdollisuuksista ja markkinoiden kilpailutilanteesta. Osallistavan päätöksentekoprosessin on myös osoitettu sovittelevan mahdollisia konflikteja päätöksentekoprosessiin liittyen. Päätöksentekoprosessin tuomat kilpailuedut vaativat kyvykkään toimeenpanevan joukon, jolla suunnitteluprosessin tuoma potentiaalinen etu realisoidaan menestykseksi. (Friedman & Carmeli 2022, 258–261)



Päätöksentekoprosessin kattavuudella on tutkimuksissa havaittu suoria yhteyksiä yrityksen positiiviseen suoriutumiseen markkinoilla. Tarve harjoittavaa kattavampaa ja useampaa eri vaihtoehtoista toimintamallia analysoivaa päätöksentekoprosessia voi johtua yrityksen johdon kokemasta epävarmuudesta kyseisiin toimintoihin liittyvistä seikoista. Tämä koettu epävarmuus johtaa tarkempaan suunnitteluun ja pyrkimykseen saada kokonaisvaltaisempi kuva markkinaympäristöstä, joka epäsuoralla vaikutuksella nostaa yrityksen suoriutumisen tasoa. Kokemusperusteiset mittarit päätöksentekoprosessin rakennusosina voivat tutkimuksissa esitetyn tiedon valossa nostaa päätöksentekoprosessista vastaavan johdon omistautumista kattavammalle suunnitteluprosessille, kuitenkin markkinoilla olevalla objektiivisellä epävarmuudella ei ole samanlaista positiivista vaikutusta päätöksentekoprosessiin kuin koetulla epävarmuudella. (Meissner & Wulf 2014, 626, 631–632)

### 2.1.2 Liiketoimintamallit ja innovaatiot

Organisaation liiketoimintamallin vaikutus yrityksen positiiviseen suoriutumiseen markkinoilla on merkittävä myös pienillä ja keskisuurilla yrityksillä. Liiketoimintamalli on useimmiten tilannesidonnainen, useimmiten pienten ja keskisuurten yritysten tapauksessa sen muodostuen improvisaatiotarpeen ympärille. Pitkän aikavälin strateginen päätöksenteko ja -suunnittelu eivät tällaisen liiketoimintamallin tapauksessa ole merkittäviä ajureita, vaan yrityksen ylempi johtoporras pyrkii luomaan nopeasti muuttuviin tilanteisiin kykenevän organisaation, joka kykenee käyttämään hyödykseen nopeasti esille tulevat mahdollisuudet markkinoilla. Tutkimuksissa on havaittu, että pienet tai keskisuuret yritykset eivät joko puuttuvien resurssien tai osaamisen vuoksi ota käyttöön monimutkaisempia strategioita tai suunnittelua palvelevia liiketoimintamalleja, vaikka tällaisten liiketoimintamallien toimeenpano pienissä ja keskisuurissa yrityksissä on niiden kokoluokan puolesta suuryrityksiin verrattuna huomattavasti suoraviivaisempaa. (Gamble ym. 2021, 646)

Akateemisissa tutkimuksissa pienten ja keskisuurten yritysten liiketoimintamallien innovaatiot ja strategiat ovat jääneet vähälle huomiolle. Erityisesti tämä näkyy tutkimustulosten vähäisyydessä tarkastellessa pienten ja keskisuurten yritysten liiketoimintamallien ulottuvuuksien yhteyksiä yrityksen suoriutumisen tasoon. Lisätutkimuksia pienten ja keskisuurten yritysten liiketoimintamallien rakentamiseen kaivataan erityisesti yhteyden arvoulottuvuuksien ja ulkoisten sidosryhmien tuottaman

informaation ja toimintojen ulkoistuksen purkamisen välille. (Gamble ym. 2021, 646–647).

Liiketoimintamallien muutos voi myös ajoittain osoittautua hankalaksi pienille ja keskisuurille yrityksille, erityisesti uusien teknologioiden ja tietojärjestelmien käyttöönoton ja omaksumisen muodossa. Tutkimuksissa on havaittu tapauksia, joissa epäonnistunut liiketoimintamallin muutos uusien teknologioiden omaksumisessa on johtanut yhä varovaisempaan lähestymiseen muiden vastaavien teknologioiden kohdalla, mikä puolestaan johtaa yhä heikompaan kilpailukykyiseen asemaan. Tietojärjestelmien käyttöönotto pienissä ja keskisuurissa yrityksissä on usein aluksi hajanaista ja se asetetaan palvelemaan operatiivisia ja hallinnollisia toimintoja strategiaa toteuttavan aseman sijasta. (Ferneley & Bell 2006, 233; Gamble ym. 2021, 646)

Tutkimuksissa on havaittu pienten ja keskisuurten yritysten muokkaavan perinteisemmäksi miellettyä innovaatioita karttavaa liiketoimintamallia nykyaikaisemmaksi ja innovatiivisemmaksi ulkoisten hyötyjen saavuttamiseksi. Pienten ja keskisuurten yritysten muokatessa liiketoimintamalliaan vastaamaan uusien mahdollisuuksien tarpeita, olisi huomion oltava alkujaan yrityskulttuurissa, identiteetissä ja arvonluonnissa. Liiketoimintamallien muutoksia harkitsevien pienten ja keskisuurten yritysten olisi mielletävä prosessi investointina aineettomaan pääomaan, arvonnousua ajavana ja suoritustehokkuutta parantavana elementtinä yrityksessä. Keskeinen avain mahdollisuuskeskeiseen arvonluontiin liiketoimintamalliaan muokkaavalla pk-yrityksellä on sisäisten resurssien ja ulkoisten sidosryhmien keskinäinen riippuvuusuhde. Liiketoimintamalli-innovaation aikana verkostokumppaneiden ja muiden ulkoisten sidosryhmien tavoitteen tai määritelmät luodusta arvosta voivat kuitenkin erota yrityksen asiakkaiden mieltämästä lisäarvosta. (Gamble ym. 2021, 647)

Pienten ja keskisuurten yritysten organisaatorakenne on myös riippuvainen sen omistajapohjasta. Perheyriksien organisaatorakenteella on eroavaisuuksia verrattuna useamman ei-sukulaissuhteilla toisiinsa liitetyn omistajan yrityksistä. Ominaista perheyriksien menestykselle on perustajan tai nykyisen toimitusjohtajan ominaisuudet. Organisaatorakenne eroaa muihin yrityksiin verrattuna niiden arvonluonnin kautta. Tutkimuksissa on havaittu perheyriksien liiketoimintamallien olevan osittain räätälöityjä koko arvoketjun yhteistoiminnalle. Tällaiset räätälöidyt arvoketjut luovat

lisäarvoa koko toimitusketjulle, itse yritykselle, jakelijoille sekä loppukäyttäjille. Pienten ja keskisuurten perheyriyten liiketoimintamallin keskiössä on usein asiakkaalle luodun arvon ylläpito ja kehittäminen. Arvonluontiin perheyriyksissä vaikuttavat perheen sisäiset arvot sekä ulkopuolisten perheeseen liittämät arvot, henkilökohtainen palvelu sekä joustavuus. Perheyriyksillä verrattuna muihin vastaavan kokoluokan yrityksiin on havaittu laajempi henkilökohtaisen palvelun tarjonta, minkä nähdään johtuvan henkilöstön suuremmasta sitoutuneisuudesta asiakaskuntaansa kohtaan. (Gamble ym. 2021, 647, 651–652)

Perheomisteisilla pienillä ja keskisuurilla yrityksillä sekä näiden kanssa toimivilla ulkoisilla sidosryhmillä on yhdessä erityinen rooli arvonluontiketjussa. Verkostoituminen tavarantoimittajien koetaan kriittiseksi toimenpiteeksi, minkä tavoitteena on turvata kumppanuuden säilyminen myös epävarmoissa tilanteissa. Kumppanuus tavarantoimittajien kanssa myös kasvattaa yrityksen käytössä olevan tiedon määrää ja siten yrityksen suorituskykyä. Tuotteita valmistavilla pk-perheyriyksillä on erityinen suhde vähittäismyyjiensä kanssa, minkä avulla pyritään turvaamaan tuotteiden reitit markkinoille pitkälle aikavälille. Kumppanuus jakelijoiden kanssa nähdään tärkeäksi näiden tekemän kuluttajamarkkinoinnin kanssa, jolloin heidän tekemä toiminta ja diskurssi loppukäyttäjien kanssa koetaan suoraan vaikuttavan oman yrityksen toimintaan. Verrattuna perinteisen omistuspohjan yrityksiin, suhde kilpailijoihin perheomisteisien pienillä- ja keskisuurilla yrityksillä on huomattavan erilainen. Tutkimuksessa esitetyn perinteisen käsityksen mukaan perheomisteiset yritykset eivät usein ole kovinkaan huolestuneita markkinoilla toimivista kilpailijoista mikä altistaa nämä osittain arvonluontiin tähtäävien liiketoimintamallien kopioimiselle. (Gamble ym. 2021, 651–652)

Liiketoimintamalli-innovaatioilla<sup>2</sup> yritykset pyrkivät parantamaan asemaansa kilpailluilla markkinoilla, pienten ja keskisuurten yritysten tapauksessa akateeminen kirjallisuus on jokseenkin epäselvää, kuinka pk-yritykset tarkalleen tekevät kyseisen prosessin. Prosessin perustana pidetään strategisia toimintoja ja prosessia suorittavan johdon oletetaan pitävän strategiset tavoitteet ja ydinliiketoiminta linjassa keskenään. (Heikkilä ym. 2017, 108) Liiketoimintamalli-innovaatioprosessin eroavaisuuden vuoksi pienet ja keskisuuret yritykset kohtaavat prosessissa erilaisia haasteita kuin suuret

---

<sup>2</sup> Toiminto, jolla pyritään muokkaamaan yrityksen ydintoimintoja ja liiketoimintalogiikkaa

yrietykset. Prosessin keskiössä pk-yrietyksillä on yhteistyökyvykkyyden kasvattaminen niukkuusrajoituksen ylitsepääsemiseksi, kun suurilla yrietyksillä suurin haaste on organisaation muutoskankeuden ja -vastarinnan hallitsemisessa. Suuryrietyksillä on resursseja muovata liiketoimintamallejaan ja toimeenpanna muutoksia laajemmassa mittakaavassa sekä luoda näistä kannattavia nopeasti markkinoille pääsyn helppouden vuoksi. Pienillä ja keskisuurilla yrietyksillä liiketoimintamalli-innovaatioprosessin etuina on niiden organisaatorakenteen tuoma joustavuus. Yrietyksen johtoporras sekä päättävät elimet ovat lähempänä yrietyksen suorittavaa osaa, jolloin päätöksenteko on dynaamisempaa ja organisaation on kyvykkäämpi omaksumaan uusia toimintamalleja ja strategisia suuntia osaksi toimintojaan. (Cosenz & Bivona 2021, 660)

Liiketoimintamallien viitekehysiä voidaan käyttää pienissä ja keskisuurissa yrietyksissä strategisen suunnittelun työkaluina, joiden tarkoituksena on kartoittaa sekä havainnollistaa avainelementit sisäisissä ja ulkoisissa muutoksissa arvonluontiketjussa. Tällaisten työkalujen ja viitekehysten käytön tulee kuitenkin olla tarkkaan harkittua, sillä epäjohdonmukainen liiketoimintamalli-innovaatiuviitekehysten käyttö saattaa johtaa niukkojen yrietyresurssien turhaan käyttöön. Suurten yrietysten tapauksessa vastaavanlainen kokeilu ei ole useinkaan kohtalokasta laajojen käytössä olevien resurssien tai erilaisten tarpeiden vuoksi. Esimerkiksi SAP- tai ERP-järjestelmien käyttöönotolla pieni- tai keskisuuriyrietyty voi menettää kyvyn joustavaan päätöksentekoon. Tarkoituksenmukaisemmaksi tutkimusnäytössä on havaittu formaalit lean<sup>3</sup>-ajatteluun pohjautuvat järjestelmät, joiden avulla voidaan yhdistää joustavuuden ja formaaleiden järjestelmien hyödyt ja näin vakiinnuttaa kyseisten toimintamallien käyttöä yrietyksen sisällä. Kyseisten järjestelmien tarkoituksenmukainen käyttö alistaa arvonluontiketjut esiintymään dokumentoituina rakenna-mittaa-opi-kehälle, jossa liiketoimintamalliin kyetään tekemään tilanteen vaatimia muutoksia mittauksissa havaittujen seikkojen perusteella. Business model canvas -viitekehystä voidaan pitää yhtenä esimerkkinä tällaisesta lean-ajattelun ja liiketoimintamalli-innovaatiot yhdistävistä viitekehyksistä, kyseisen viitekehysten keskittyessä yhdeksään eri liiketoimintamallin keskeiseen osaan. Viitekehys ei kuitenkaan ole täysin tarkoituksenmukainen sellaisenaan pk-yrietysten käyttöön, vaan vaatii mukauttamista kyseisen yrietyksen liiketoiminta- ja markkina-alueen tarpeiden vastaamiseen. Tällainen

---

<sup>3</sup> Lean-ajattelu kuvaa toimintaa, jossa prosessista poistetaan turhat, arvoa tuottamattomat osat prosessista

mukauttaminen tehdään usein suuremman epävarmuuden vallitessa pk-yrityksissä niissä puuttuvan liiketoimintakokemuksen vuoksi, joka puolestaan käytännössä näkyy siten, että liiketoimintamalleilla on havaittavissa erilaisia trendejä ja kuvioita, mutta näihin valmistautuminen proaktiivisesti on hankalaa, mikä luo tarpeen joustavuudelle organisaatiossa. (Cosenz & Bivona 2021, 660–661)

## **2.2 Johdon laskentatoimi ja ohjaus pienissä ja keskisuurissa yrityksissä**

Organisaatioiden rakennetta ja muotoa kuvatessa tutkimuksessa on esitetty näiden noudattavan organismeille tyypillistä homeostaasimaisia<sup>4</sup> piirteitä. Verrattaessa käytössä olevia resursseja aiemmin asetettuun tavoitteeseen on tyypillistä, että organisaation päätöksenteko pyrkii palauttamaan aiemmin tavoitelluksi resurssitasoksi asetetun tilan. Laskentatoimen osalta esimerkkitapauksina voidaan pitää tilanteita, joissa taseen ylijäämä luo tilanteita, joissa yrityksen johto pyrkii esimerkiksi investointeja tai toiminnan laajentamista hyväksikäyttäen saavuttamaan tavoitteeksi asetetun tasearvon. Vastavuoroisesti tasearvojen tai muiden vastaavien omaisuuserien ollessa asetettua tavoitetasoa alempia, on luonnollista, että yrityksen johto keskittyy toimintaa tehostamalla palauttamaan asetetun tavoitetason. Tämä paine saavuttaa aiemmin hyväksytyksi määritelty taso ei aina ole yrityksen johdon luomaa, vaan ajoittain korjaustoimiin kehottava paine voi myös syntyä yrityksen osakkeenomistajien tai muiden sidosryhmien luomien odotusten vuoksi. Useimmiten tärkein tällaiseen korjaustoiminnan käynnistävänä dokumenttina voidaan pitää tuloslaskelmaa, jonka avulla yritys kykenee vertaamaan todellista suoriutumistaan tavoitteen kanssa. Homeostaasimaisia toimia voidaan näin ollen löytää lähes jokaiselta yrityksen johdon laskentatoimen tuottaman informaation osa-alueelta, joka vaikuttaa päätöksentekoon ja resurssienhallintaan. Standardikustannuslaskenta esimerkiksi asettaa toiminnoille tietyn toivotun kustannuksen ja määrittelee hyväksyttävän poikkeaman tälle, jota muutetaan kyseisen toiminnon elinkaaren aikana vastaamaan uutta, sille hyväksyttävänä pidettävää tasoa. (Gibson & Haynes 1963, 7–9)

Gibson ja Haynes (1963) esittivät kaikkien ohjaustekniikoiden sisältävän ainakin seuraavat osa-alueet: informaation asian todellisesta tilasta, tämän todellisen tilan vertaamisen asetettuun normiin, havaittujen poikkeavuuksien koon määrittelemisen sekä

---

<sup>4</sup> Homeostaasi kuvaa ilmiötä, jolla organismeilla on taipumus palata alkuperäiseen tai määritettyyn tilaan muutoksien tapahtuessa

toimen, jolla todellinen tila saadaan vastaamaan ennalta määritettyä normia. Laskentatoimen voidaan nähdä luovan informaatiota näille järjestelmille kahdella karkeasti jaotellulla tavalla; rutiininomaisella ja tilannesidonnaisella tavalla kerätä tietoa. Rutiininomaisiksi tavoiksi kerätä tietoa lasketaan sellaiset järjestelmät, joissa informaation lähteenä käytetään yleisiä tilikirjoja tai muita helposti saatavissa olevia dokumentteja päätöksenteon tukena. Tällaiset järjestelmät ovat usein systemaattisia ja tuottavat päätöksentekoon informaatiota jatkuvasti ja laaja-alaisesti, esimerkiksi suoritekohtaistakustannuslaskentaa voidaan pitää tällaisena systemaattisena ja helposti saatavilla olevaan tietoon perustuvana järjestelmänä. Rutiininomaisille järjestelmille esitetty kritiikki kohdistuu tiedon hyödyntämiskelpoisuuteen. Helposti saatavilla oleva informaatio, jota tuotetaan suurissa määrin ei välttämättä tuota päätöksentekoa tukevaa informaatiota johonkin tiettyyn, spesifiin päätökseen, lisäksi liiallinen nojautuminen tällaiseen rutiininomaisesti tuotettuun informaation saattaa johtaa kasvaneeseen organisaation jäykkyyteen. Rutiininomaisten laskentatoimen tiedonkeruutekniikoiden heikkouksien huomioimiseksi käytetään usein *ad hoc*<sup>5</sup> - analyysin omaisia menetelmiä, jossa tilanneanalyysin avulla määritetään kuhunkin päätöksenteon tukemiseen vaadittavat tiedonkeruumenetelmät. Näiden keinojen avulla on mahdollista laajentaa päätöksentekoprosessissa tuotettavia skenaarioita ja valinnanvaraa eri toimintasuunnitelmien välille. Vaikka päätöksentekoa tukeva informaatio on tarkempaa ja kyseisen tilanteen erikoisuudet huomioivaa, ei tälläkään tavalla voida saavuttaa täysin objektiivisesti täydellisintä ratkaisua ilman laskentatoimea tukevaa päätöksentekokykyä. (Gibson & Haynes 1963, 11–14)

Rieg ym. (2021) esittävät laskentatoimen olevan tärkein yrityksen tiedonsaannin lähteen lakisääteisyys ja pakollisuuden vuoksi. Lakisääteisyys luo jokaiselle yritykselle kirjanpidon, josta pienen tai suuren yrityksen on mahdollista seurata suoriutumistaan ja tehdä havaintoja nykytilanteesta ja verrata sitä aikaisempaan. (Rieg ym. 2021, 214–2015) Yrityksen kokoa käytetään useissa eri asiayhteyksissä perusteena ulkoisen laskentatoimen tehtävien tutkimiselle tai perusteena joidenkin tehtävien pakollisuudesta. Tilintarkastusvelvollisuus on yksi esimerkki lainsäädännön käyttämästä kokoperustasta, jossa tiettyjen yrityksen eri osa-alueiden kokoon liittyvien kriteerien täyttävässä yrityksessä syntyy velvollisuus teettää ulkopuolinen tarkastus yrityksestä. Samoin esimerkiksi tieteelliset teoriat, kuten agenttiteoria, käyttää yrityksen kokoon liittyviä

---

<sup>5</sup> Ad hoc – toimi on jokin tiettyä tarkoitusta varten kehitetty toimi

tekijöitä selittämään osan ilmiöistä. Tieteellisen tutkimuksen pyrkimys selittää ulkoisen laskentatoimen eroavaisuuksia yrityksen koon mukaan keskittyy siitä syntyvien kustannusten ja hyötyjen keskinäiseen suhteeseen. (Eierle & Haller 2009, 196–197)

Yrityksen koon kasvaessa ulkoisen laskentatoimen tuottamasta informaatiosta hyötyvien tahojen lukumäärä kasvaa, läpinäkyvyyden ja avoimen tiedonsaannin varmistamiseksi on perusteltua vaatia tarkkaa, ulkopuolista raportointia. Hyötyjen arvioinnissa lähtökohtana yrityksen koon voidaan nähdä vaikuttavan yrityksen taloudelliseen ja sosiaaliseen merkittävyyteen, taloudellisten raporttien käyttävien tahojen monimuotoisuuteen, raportoinnin käyttäjätarpeiden erilaistumiseen ja sidosryhmärakenteiden monimutkaistumiseen. Ulkoisesta laskentatoimesta aiheutuvia kustannuksia on pyritty lainsäädännössä huomioimaan siten, että yrityksen koon ollessa pieni, suhteellinen kustannus lainsäädännön vaatimasta raportoinnista voi olla merkittävä ja asettaa kilpailullisia esteitä. (Eierle & Haller 2009, 197–199)

Sisäinen laskentatoimi ei perustu vastaavanlaiseen lakisääteisyyteen ja sen toteuttamisen ajureina on tarkoitus hyödyntää sitä seurantatyökaluna yrityksen todellisesta taloudellisesta tilanteesta. Sisäisen laskentatoimen syvällisyys ja laaja-alaisuus muodostuu yrityksen johdon tekemistä päätöksistä sekä yrityksen tilanteen monitahoisuudesta. Ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi ovat yhteneviä ja tutkimuksissa on havaittu useiden suuryritysten ottaneen käyttöön integroituja laskentatoimen malleja, jotka eivät erottele ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen välillä. (Rieg ym. 2021, 214–215)

Pienten ja keskisuurten yritysten tapauksessa vastaavanlaista yhteneväisyyttä ei välttämättä ole, sillä suuressa osassa ei välttämättä ole tarvetta tai halua suorittaa kirjanpitoa IFRS-standardien mukaisesti. Suuryritysten laskentatoimen järjestelmien voidaan nähdä muovautuvan pitkälti ulkoisen laskentatoimen asettamien vaatimusten pohjalta, pk-yritysten laskentatoimi muovautuu muiden seikkojen pohjalta. Perheyritysten tapauksessa suuria vaikuttimia laskentatoimen järjestelmille voi olla muun muassa halu säilyttää hallinta yrityksessä, ajoittain tehokkuuden ja taloudellisten vaikutteiden kustannuksella. (Rieg ym. 2021, 214–215) Lisäksi perheyritykset painottavat epäformaaleja johdon ohjausjärjestelmiä johdon laskentatoimea enemmän päätöksenteon tukena (Hiebl ym. 2015, 374). Pk-yrityksillä vaikuttimia

laskentatoimeen liittyviin päätöksiin on lisäksi sijainti, resurssien niukkuus ja yrityksen koko. (Rieg ym. 2021, 214–215)

Perheyrietyksissä tehtävän johdon laskentatoimen keinoin suoritettu ohjauksen epäformaaliuden taustalla voidaan nähdä olevan poikkeava hallintafilosofia, jonka ominaispiirteitä on omistajien ja johdon välisen molemminpuolisen luottamuksen arvostaminen, klaanikontrolleihin tukeutuminen, sekä intuitiivinen johtaminen. Korkea omistajatahon osallistuminen yrityksen toimintaan korreloi pienemmän ammattimaisen laskentaosaston ja pienemmän operatiivisen ja strategisen laskentatoimen työkalujen käytön kanssa. Yrityksen koko on myös merkittävä tekijä laskentatoimen roolin määrittäjänä, niin perheyrietyksissä kuin yleisesti pienissä ja keskisuurissa yrityksissä. Yritysten sidosryhmien luonne, määrä ja koko ovat yksi tekijä, mikä muuttuu yrityksen koon kasvaessa. Sidosryhmien pieni lukumäärä johtaa pienempään laskentainformaation tarpeeseen, osittain suuren osallistumisen vuoksi, joka lieventää agenttiteoriassa mainittua kuilua tiedon käytettävyydessä. Yhtenä merkittävänä tekijänä on myös laskentatoimen työkalujen omaksumisen verrattain korkeat suhteelliset kulut pienten resurssien ympäristössä. Yrityksen koon kasvaessa omistajajohtajan hallinnan ulkopuolelle muodostuu tarve ammattimaisuuden lisäämiselle laskentatoimen osalta, mikä näkyy päätösten perustamisessa yhä enemmissä määrin rationaalisuuteen. Rationaalisten päätösten tukena käytetään spesifeitä tunnuslukuja ja muuta tällaista informaatiota, mikä puolestaan johtaa tarpeeseen kehittää laskentatoimen informaatiota tuottavia menetelmiä. (Rieg ym. 2021, 219–221)

Perheyrietyksissä voidaan havaita suurta vaihtelua omistajatahon vaikutusvallalle yrityksen sisällä, osan yrityksistä ollen hyvinkin vahvasti omistajaohjaukseen nojautuvia ja toisten ollessa lähes täysin yrityksen omistajatahosta riippumattoman ohjauksen varassa. Yrityksen ulkopuolisen johdon palkkaaminen ohjaamaan yrityksen laskentatoimea nostaa usein yrityksen ammattimaisuutta ja johtaa formaalimpaan ohjaustapaan. Perheyrietysten tapauksissa tutkimuksissa on kuitenkin havaittu epäformaaleidenkin ohjausmekaniikkojen menestymistä. Johdon laskentatoimessa tapahtuva muutos johtuu usein sekä ulkopuolisista tekijöistä että yrityksen sisäisistä tekijöistä. Kilpailijoiden menestyminen markkinoilla on esimerkki yhdestä ammattimaisuuden kasvattamiseen tähtäävistä tekijöistä. Yrityksen sisäisistä tekijöistä merkittävänä voidaan pitää esimerkiksi omistajapohjan muutosta, jossa osuus yrityksestä myydään jollekin taholle. Sidosryhmien kasvaessa syntyy myös tarve aiempaa



laajemmalle laskentatoimen informaatiolle, jota pyritään kattamaan hienostuneemmilla laskentamenetelmillä. (Hiebl ym. 2015, 369–370)

### 3 Ohjaus johdon laskentatoimessa

Laskentatoimi voidaan jakaa yleiseen laskentatoimeen ja johdon laskentatoimeen. Yleiseen laskentatoimeen, jota kutsutaan myös ulkoiseksi laskentatoimeksi, lasketaan kuuluvaksi kaikki yrityksen kirjanpidon tietojärjestelmään perustuvat toiminnot, joka nojaa tilinpäätökseen. Yleisen laskentatoimen tarkoituksena on tuoda informaatiota omistajille sekä yrityksen sidosryhmille ja sen esittämä informaatio perustuu usein lakiin tai asetuksiin. Johdon laskentatoimi, jota usein myös kutsutaan operatiiviseksi tai sisäiseksi laskentatoimeksi, tuottaa organisaation päätöksentekoa avustavia laskelmia. Näihin laskelmiin lukeutuu muun muassa suunnittelu-, vaihtoehto-, investointi-, tai budjettilaskelmat. Näiden lisäksi johdon laskentatoimen vastuulle on tyypillisesti myös osoitettu yrityksen tavoitteiden ja toteumien seuraamista varten luodut tarkkailulaskelmat, jotka voidaan nähdä suoritusmittauksena. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001)

Laskentatoimen perinteisen roolin perusteella sille on määrittynyt tiettyjä osa-alueita, joihin siltä odotetaan valvontaa sekä hallintaa. Historiallisesti laskentatoimi on keskittynyt organisaatiossa yhteen yksikköön organisaatiossa, jossa työskentelevät henkilöt toimivat taloudellisten historioitsijoiden roolissa tarkoituksenaan tuottaa menneiden tapahtumien pohjalta tarkkoja raportteja jo tapahtuneista taloudellisista suoritteista johdon raportoinnin tueksi. Tällaisen laskentatoimen ydinajatuksena on olla reaktiivista, eikä se keskity niinkään tuottamaan ratkaisuja strategiasta tai tavoitteista poikkeaville tapahtumille. Laskentadivisioonassa työskentelevät henkilöt ovat nähty organisaation varojen vahtikoirina, joiden tehtävä on tiivistetysti kuulunut varojen ja resurssien käytön valvonnasta. (Granlund & Lukka 1998, 196–199)

Johdon laskentatoimen roolin muutokseen on vaikuttanut huomattavasti tällä vuosituhannella tapahtunut kehitys teknologiassa ja tietojärjestelmissä sekä organisaatorakenteen muutoksissa, esimerkiksi ulkoistamalla osia sisäisen laskennan perustoiminnoista. Jatkuva paine hillitä kustannuksia, samalla kun organisaation kompleksisuutta pyritään hallitsemaan, on johtanut johdon laskentatoimen roolin mukautuvan enemmän business-partnerin rooliin. (Abdel-Kader 2011) Kehitys on myös johtanut laskentatoimen muovautumisessa yhä enemmän strategiaa tukevaan rooliin. Johdon laskentatoimeen on otettu mukaan useita ei-rahallisia mittareita ja uusia työkaluja, jolloin tätä uudenlaista tapaa harjoittaa johdon laskentatoimea yrityksessä on

nimitetty strategiseksi johdon laskentatoimeksi. Tällaisen laskentatoimen pyrkiessä olemaan strategisesti relevanttia ja myös ei-taloudellisissa aspekteissa organisaation johtoa konsultoivaa, on siihen otettu mukaan muun muassa yrityksen ulkopuolelle ja tulevaisuuteen suuntautuvia laskentatoimen menetelmiä, strategista kustannusten hallintaa, kilpailija-analyyseja sekä muita päätöksentekoon liittyviä elementtejä. Termi ei kuitenkaan ole vielä vakiintunut koskemaan yhtä tiettyä määritelmää, vaan sen määritelmä ja siihen sisältyvät toiminnot voivat vaihdella lähteestä toiseen. (Puolamäki 2007)

Toisaalta talousohjauksessa on jo vakiintunut määritelmä luokitteluista operatiivisen, strategisen ja taktisten suuntautumien välillä. Operatiiviseen ohjaukseen luetaan kuuluviksi esimerkiksi lyhyen aikavälin laskelmat sekä päivittäinen johdon konsultointi ja avustaminen. Taktinen talousohjaus puolestaan pyrkii johtamaan budjetoinnin, eli lyhyen aikavälin tavoitteiden asettamisen kautta. Strategisella talousohjauksella tuetaan organisaation strategista päätöksentekoa, liiketoiminta-asemaa ja resurssien kohdentamista. (Puolamäki 2007) Strateginen johdon laskentatoimi koostuu pitkälti samoista osatekijöistä kuin strateginen talousohjaus. Siihen voi sisältyä pitkän aikavälin tarkastelua, tulevaisuusorientoitumista, markkina- tai kilpailukykyfokusta ja eikä se usein ole pelkästään sisäänpäin suuntautunutta. Myöskään tarkka sitominen johonkin tiettyyn aikaväliin, kuten esimerkiksi johdon laskentatoimessa tilikauteen. Määriteltäessä onko kyseessä johdon laskentatoimi vai strateginen laskentatoimi, on strategisella johdon laskentatoimella yksi tai useampi aiemmin esitetyistä piirteistä sekä se huomioi myös ei-rahallisia seikkoja. (Abdel-Kader 2011)

### **3.1 Johdon ohjausjärjestelmät**

Johdon ohjausjärjestelmiä koskevassa keskustelussa ja tutkimuksessa johdon laskentatoimea (*engl. Management Accounting*), laskentatoimen järjestelmiä (*engl. Management Accounting Systems*), johdon ohjausjärjestelmät (*engl. Management Control Systems*) ja organisaation ohjausta (*engl. Organizational Control*) koskevat termit käytetään ajoittain kuvaamaan toisiaan. Laskentatoimi kuitenkin koostuu esimerkiksi budjetoinnin kaltaisista toimista, laskentatoimen järjestelmät puolestaan viittaavat laskentatoimen systemaattiseen käyttöön ennalta-asetettuun päämäärään pyrittäessä. Johdon ohjausjärjestelmät voidaan puolestaan nähdä laajempänä kokonaisuutena, mikä sisältää myös laskentatoimen järjestelmät sekä erilaiset henkilö-

ja ryhmäkontrollit, kun taas organisaation ohjauksella viitataan erilaisiin toimintojen sisäänrakennettuihin kontrolleihin. (Chenhall 2003, 129.)

Alkujaan johdon ohjausjärjestelmien määritelmä keskittyi alkujaan tuottamaan formaalia tietoa yrityksen johtajien ja esimiesten päätöksenteon tueksi, mikä koostui lähinnä helposti toistettavasta ja kerättävästä taloudellisesta tiedosta. (Chenhall 2003, 129.) Merchant ja Van der Stede (2003) määrittävät perinteisen käsityksen johdon ohjausjärjestelmistä yksinkertaisiksi kyberneettisiksi ja valvoviksi järjestelmiksi, jotka vain vertaavat suoritteista saatua tulosta aiemmin asetettuun tavoitteeseen, joka vain tarvittaessa ryhtyy toimiin tuloksen ollessa tavoitetta heikompi.

Nykyisin käytännön liike-elämässä sekä tutkimuksessa johdon ohjausjärjestelmien rooliin ja kerättyyn tietoon voidaan nähdä eri näkökulmia lähestyä johdon ohjausjärjestelmiä (Malmi & Brown 2008, 289). Toisessa, missä ohjausjärjestelmien roolin katsotaan olevan laajempi, liitetään osaksi myös laajempi kirjo eri organisaation osista sekä organisaation ulkopuolelta kerättyä tietoa, kuten esimerkiksi markkina-, kilpailija- ja asiakasanalyysyjä, prosesseihin liittyvää ei-taloudellista tietoa, toimintoihin liittyvää ei-taloudellista tietoa sekä erilaisia epäsuoria henkilökohtaisia ja sosiaalisia kontrolleja (Chenhall 2003, 129). Toinen tapa tulkita johdon ohjausjärjestelmiä voidaan nähdä kapeampana kokonaisuutena, jossa ohjausjärjestelmä nähdään organisaation henkilöstön käyttäytymistä ohjaavana tekijänä. Näiden järjestelmien tarkoituksena ei ole mitata suoritteita, vaan ne keskittyvät kannustamaan, mahdollistamaan tai ohjaamaan työntekijät toimimaan organisaation edun mukaisesti, joko ennakoivilla tai reagoivilla kontrolleilla. (Merchant & Van der Stede 2003, 5) Organisaatioiden ohjausjärjestelmät voidaan nähdä myös pelkkiä käyttäytymismalleja ohjailevan tekijän sijasta keinona saavuttaa tavoitekongruenssi<sup>6</sup>. Nämä järjestelmät ovat suunniteltu keinoiksi ja menetelmiksi, jolla organisaatiossa työskentelevien yksilöiden käyttäytyminen voidaan muokata organisaatiossa asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi luotujen menetelmien mukaisesti (Flamholtz ym. 1985, 36).

Myös myöhemmässä tutkimuksessa on korostettu ohjausjärjestelmien roolia tavoitekongruenssin saavuttamisessa. Tavoitekongruenssiin pyrkivät ohjausjärjestelmät vaativat onnistuneeseen implementoituihin edellyttävät näiden olevan tavoitteellisesti

---

<sup>6</sup> Tavoitekongruenssilla tarkoitetaan todennäköisyyttä sille, että organisaatiossa työskentelevien henkilöiden käyttäytymisellä on positiivinen vaikutus tavoitteiden saavuttamiseen.

yhtenäisiä. Ohjausjärjestelmien suunnittelussa ja rakentamisessa yhtenäisyyden varmistamiseksi sopivat menetelmät voidaan koostaa erilaisista kontrollimekanismeista, jotka voivat olla muodollisia tai epämuodollisia. Muodollisia mekanismeja on muun muassa standarditoimintamallit, toimipaikkakuvaukset, henkilötason valvonta, budjetoinnit suoritusmittaus, vastuiden määrittäminen ja sisäinen hallinnointi. Epämuodolliset kontrollimekanismit puolestaan koostuvat toimista, jotka eivät suoraan aseta rajoitteita toiminnalle, kuten koulutuksista tai henkilövalinnoista. Näiden järjestelmien tarkoituksena on tukea organisaation kulttuurin muutosta halittuun suuntaan. (Abernethy & Chua 1996, 573)

Tapa määritellä ohjausjärjestelmiä vaihtelee tutkijoiden keskuudessa, sillä aiemmin esitetyt näkemykset ohjausjärjestelmien tavoitteista luovat hieman erilaiset edellytykset määritellä, mikä lasketaan ohjausjärjestelmäksi. Chenhallin (2003) määritelmän mukaan ohjausjärjestelmät koostuvat systemaattisesta johdon laskentatoimen menetelmien käytöstä sekä erilaisista yksilö- ja klanikontrolleista. Ohjausjärjestelmiin voidaan määritellä kuuluvaksi myös strateginen kehitys, strateginen kontrolli ja oppimisprosessit (Merchant & Otley 2006). Strategian toteutumisen seuraamista ja ohjaamista osana ohjausjärjestelmien määritelmää on myös haastettu, sillä Merchantin ja Van der Steden (2003) mukaan ohjausjärjestelmien tavoitteena on ohjata henkilöstökäyttäytymistä, eikä kommentoida strategian toteutumista. Myös Flamholtzin ym. (1983) ja Abernethyn ja Chuan (1996) määritelmät tukevat tätä näkemystä heidän esittämän tavoitekongruenssin teorian mukaan. Malmi ja Brown (2008) esittävät ohjausjärjestelmien määritelmäksi tekevät eron päätöksentekoa tukevien ohjauksen ja toimintaa ohjaavien järjestelmien välille. Heidän määritelmässään säännöt, ohjeistukset arvot tai muut johdon toimeenpanemat keinot, joilla työntekijöiden käyttäytymiseen pyritään vaikuttamaan, lasketaan myös ohjausjärjestelmiksi, kun niiden voidaan katsoa olevan kokonaisuuksia, eikä yksittäisiä sääntöjä tai ohjeistuksia. Lisäksi laskentatoimen järjestelmät, mitkä pyrkivät tukemaan päätöksentekoa, mutta eivät valvo näiden menetelmien toteutumista, ovat laskentatoimen järjestelmiä eivätkä ohjausjärjestelmiä. (Malmi & Brown 2008, 289–290)

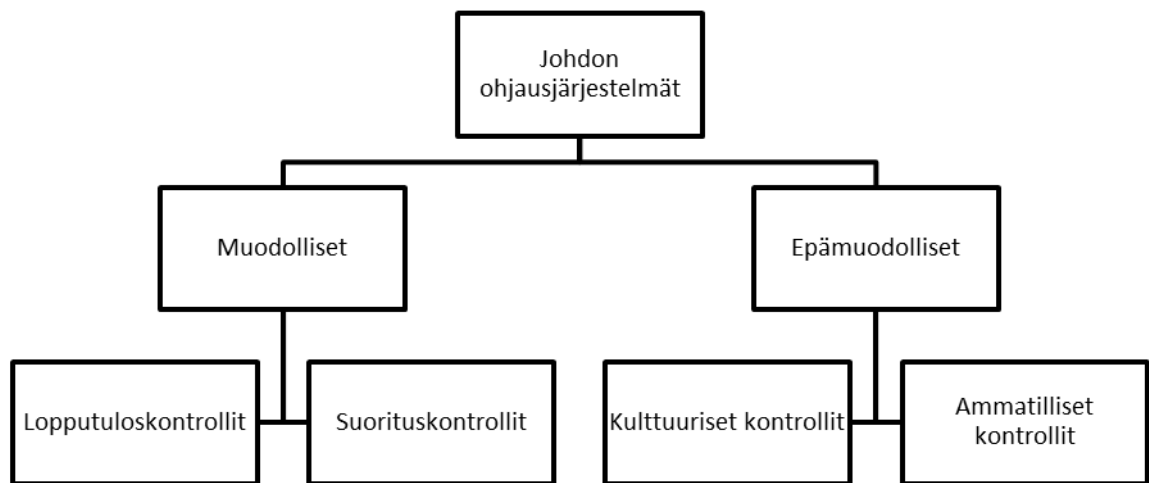
Simonsin (1995) määritelmän mukaan johdon ohjausjärjestelmät koostuvat tietoon pohjautuvista muodollisista toimenpiteistä ja prosesseista, joita esimiehet ja yrityksen johto käyttävät organisaation toimintojen ylläpitoon tai tilanteeseen mukauttamiseen. Päätöksentekoa tukevat informaatiojärjestelmät eivät tämän määritelmän mukaan

yksittäin täytä ohjausjärjestelmälle asetettua määritelmää, vaan jonkin ohjausmekanismin muuntautuminen ohjausjärjestelmäksi vaatii se roolin organisaation toimintaa säätelevänä tai mukauttavana ajurina. Yksittäin käytetyt mekanismit ja järjestelmät eivät täten hänen mukaansa ole ohjausjärjestelmiä, vaan kanavia saada päätöksentekoa tukevaa informaatiota. (Simons 1995, 5) Malmin ja Brownin (2008) määritelmä ohjausjärjestelmistä on Simonsin määritelmää laajempi, sisällyttäen myös informaatiopohjaiset rutiinit, mutta Chenhallin (2003) määritelmää kapeampi, sillä se jättää tarkastelun ulkopuolelle sellaiset järjestelmät, jotka ovat suunniteltu tai käytössä pelkästään päätöksentekoa tukevassa roolissa. Malmi ja Brown (2008) ehdottavat myös näiden erottamista organisaation ohjauksen ja ohjausjärjestelmien määritelmästä. Tässä määritelmässä organisaation ohjausjärjestelmät koskisivat myös henkilöstöön liittymättömiä tekijöitä.

Osa johdon laskentatoimen menetelmistä on luonteeltaan päätöksentekoa tukevia informaatiojärjestelmiä, kun taas toinen osa on suoraan työntekijöiden käyttäytymiseen vaikuttavia. Esimiehet voivat käyttää näitä järjestelmiä tukeakseen omaa päätöksentekoprosessiaan, esimerkiksi laitteiston käyttöasteisiin tai kassavirtalaskelmiin liittyen. Toisaalta organisaation esimiehet voivat käyttää kyseisiä informaatiojärjestelmiä alaistensa päätöksentekoa tukevinä järjestelminä. Tällaisten järjestelmien mekanismien tulee kuitenkin sisältää menetelmiä, joilla alaisten tavoitekongruenssin toteutumista voidaan valvoa, jotta tällaisia menetelmiä voidaan pitää ohjausjärjestelminä. (Malmi & Brown 2008, 290)

Johdon ohjausjärjestelmien erottelu edellä kuvatulla tavalla on kuitenkin usein enemmän analyttisesti kuin empiirisesti eroteltavissa. Suunnittelun kaksoisrooli organisaatioissa kuvastaa tätä ristiriitaa. Suunnittelulla voidaan nähdä olla rooli sekä organisaation suunnan määrittäjänä että henkilöstön käyttäytymiseen vaikuttavana tekijänä. Aiempien näkemysten mukaisesti rooli suunnan määrittäjänä organisaatiossa ei luo suunnittelusta itsessään ohjausjärjestelmää, mutta suunnitelmien avulla henkilöstön sitouttaminen tai johonkin toimintatapaan tai menetelmään kannustaminen helpottuu. Näin ollen suunnittelu voi myös olla merkittävässä roolissa organisaation tavoitekongruenssin luomisessa, jolloin siitä on mukautunut toimintaa ohjaava järjestelmä. Ohjausjärjestelmä voi näin olla myös monitulkintaisempi käsite. Se voi koostua osista, joita ei perinteisesti tiukan määrittelyn alla mielletäisi ohjausjärjestelmiksi vaan johdon ohjaukseksi. (Malmi & Brown 2008, 290)

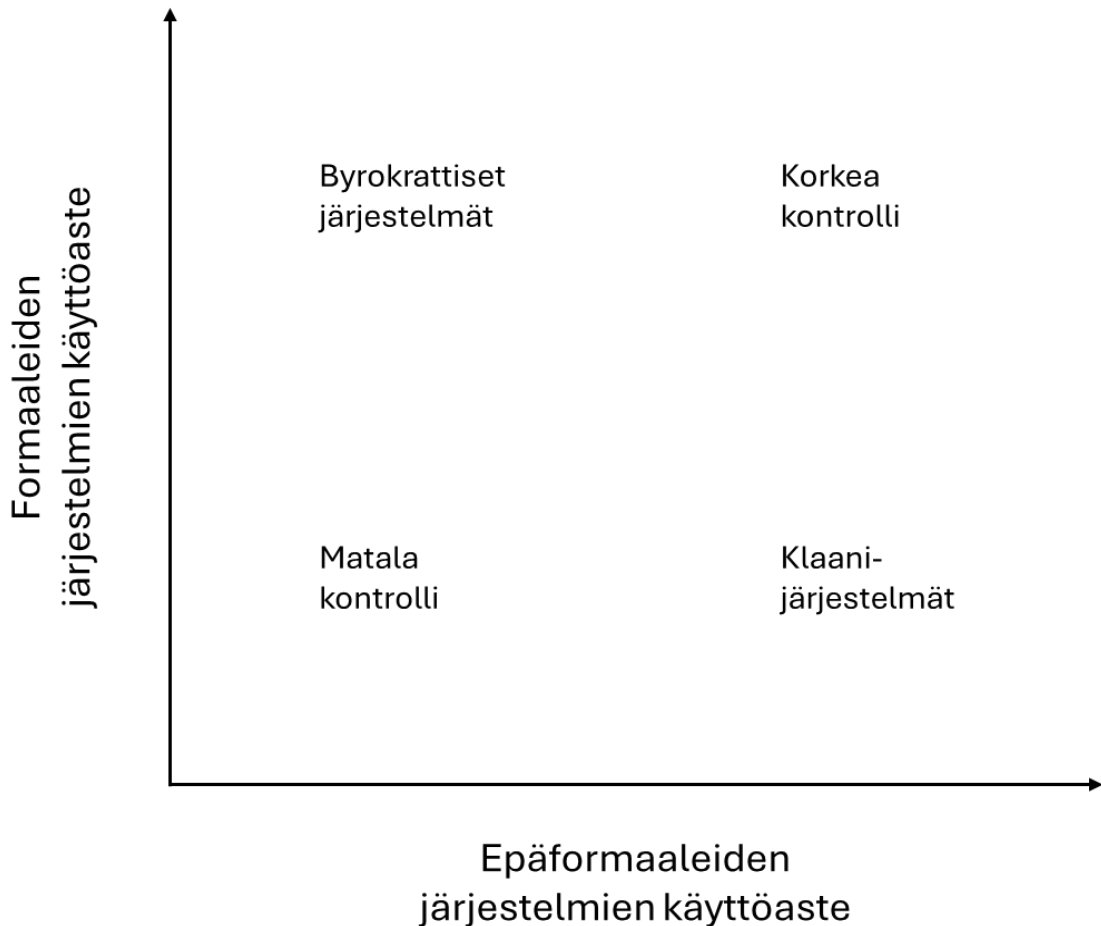
Perinteinen kontingenssiteoriaan pohjautuva näkemys ohjausjärjestelmien käyttöönoton pohjimmaisena motivaationa voidaan nähdä halu auttaa esimiehiä ja johtoa saavuttamaan tiettyjä haluttuja lopputuloksia tai organisaatiotason tavoitteita, jotka suunnitellaan tilanteeseen ja ympäristöön sopiviksi. Ohjausjärjestelmien laajuus on muovautunut sisältämään laaja-alaisesti eri organisaation toiminnan alueilta tietoa. Järjestelmät on alkujaan nähty passiivisina apuvälinenä esimiehille ja yrityksen johdolle, mutta niiden rooli on kehittymässä yhä aktiivisemmiksi työkaluiksi, joilla voimaannuttaa yksilöiden toimintaa ja kerätä tietoa yhä laajemmin perinteisen laskentatoimen ulkopuolelta. (Chenhall 2007, 163;165) Johdon ohjausjärjestelmiä voidaan jaotella valvomien osa-alueiden mukaisesti. Nämä jaotellut luokat koostuvat taloudellisesta-, henkilöstöressurssien- sekä strategisesta suunnittelusta, taloudellisesta- sekä henkilöstöressurssien arvioinnista, tuotekehityksen hallinnasta, myynnin ja markkinoinnin hallinnasta sekä kumppanuuksien hallinnasta. (Davila 2010, 84)



Kuva 1: Muodolliset sekä epämuodolliset kontrollit, mukailen Gackstatter ym. (2019).

Merkittävä jako ohjausjärjestelmien sisällä lukeutuu muodollisiin ja epämuodollisiin ohjausjärjestelmiin. Muodollisten ohjausjärjestelmien ominaispiirteitä on lopputulosten ja suoritusten korkea kontrolli, kun taas epämuodollisten ohjausjärjestelmien korkeat kontrollit koostuvat erilaisista ammatillisista ja sosiaalisista kontrolleista. Sosiaaliset kontrollit voivat esimerkiksi olla kollegoiden käytösmalleista johtuvia paineita tai työympäristön luomia vaikutuksia tai käyttäytymismalleja (Cravens ym. 2002, 241;

Gackstatter ym. 2019, 134–135). Epämuodollisilla ohjausjärjestelmillä on havaittu olevan mahdollinen muodollisia ohjausjärjestelmiä ja organisaation tavoitekongruenssia heikentävä vaikutus, mikäli epämuodollisten ohjausjärjestelmien vaikutusvalta on suuri ja ne ovat mukautuneet henkilökohtaisen hyödyn tavoitteluun (Jaworski 1988, 24).



Kuva 2: Matalan ja korkean kontrollin tasot, mukailen Jaworski ym. (1993).

Ohjausjärjestelmien koostuessa muodollisista ja epämuodollisista kontrollimekanismeista, voidaan niiden nähdä luovan eri tyyllisiä kontrollin tasoja yrityksiin. Yrityksissä voi korostua epämuodolliset järjestelmät, muodolliset järjestelmät tai jokin näiden yhdistelmästä. Kontrollin ilmentyminen eri tyyllisinä yhdistelminä vaikuttaa myös siihen, mikä tosiasiallisesti ohjaa toimintaa yrityksessä. Kaaviossa esitetystä korkean muodollisen kontrollin tapauksessa sekä lopputulos- että suorituskontrollit ovat ensisijaisia ohjausjärjestelmiä, kun taas sekä kulttuuriset että ammatilliset kontrollit ovat toissijaisia. Klaanisysteemiksi luokiteltava järjestelmä



kontrolleista puolestaan kuvaa päinvastaista tilannetta, jossa epämuodolliset kontrollit ovat ensisijaisia toimintaa ohjaavia järjestelmiä. (Jaworski ym. 1993, 59)

### 3.1.1 Muodolliset ohjausjärjestelmät

Muodollisten ohjausjärjestelmien tavoitteena on hallita ja mitata suoritteita tai tehokkuutta, kohdistamalla erilaisia järjestelmiä tai mekanismeja, joilla hallita suoritteiden tekotapaa tai ohjata lopputulosta haluttuun suuntaan (Jaworski 1988, 26). Ne ovat tietoisesti luotuja tietoon pohjautuvia vuorovaikutteisia järjestelmiä ja sääntökokonaisuuksia, joihin voidaan lukea kuuluviksi muun muassa suoritustason arvioinnit, palkitsemisperusteet sekä budjetointi. Näiden mekanismien perimmäisenä tarkoituksena on mahdollistaa käyttäytymisen sääntely siten, että se vastaa parhaiten yritykselle asetettua strategiaa tai siten, että se todennäköisimmin tuottaa halutun lopputuloksen. (Laguir ym. 2018, 534) Simonsin (1995) luokittelun mukaan johdon ohjaus voidaan jakaa neljään eri luokkaan niiden ominaisuuksien tai käyttötavan perusteella. Nämä eri luokat koostuvat uskomusjärjestelmistä, rajajärjestelmistä, diagnostisista järjestelmistä sekä interaktiivisista järjestelmistä. (Simons 1995) Muodollisten ohjausjärjestelmien jaottelu perustuu myös ajankohtaan, jossa ne pyrkivät vaikuttamaan toimintaan tai käyttäytymiseen. Suorituskontrollit pyrkivät vaikuttamaan toimintaan reaktiivisesti, kun taas prosessikontrollit pyrkivät vaikuttamaan reaktiivisesti. (Jaworski 1988, 26)

Johdon ohjausjärjestelmien perinteisimpänä nähty ohjauksen muoto lienee lopputulosten kontrollointi (Jaworski 1988, 27). Lopputuloskontrollit keskittyvät suoraan määrittämään ja seuraamaan suorituksen ja aiottua tehokkuuden tasoa. Näitä käytetään sellaisissa tapauksissa, kun lopputuloksen mittaaminen ja seuraaminen on tarkoituksenmukaista ja mahdollista. Vertaamalla saatuja tuloksia ennalta-asetettuihin tavoitetasoihin, mahdollisia eroavaisuuksia loppusuoritusten tasoissa yksilöidä ja mukauttaa toimintoja tuottamaan paremmin tavoitteet täyttäviä lopputuloksia. (Gackstatter ym. 2019, 135) Lopputulosten mittaaminen on yksinkertaista ja niiden käyttöönoton myötä työsuoritusten taso nousee. Toimivien lopputulosten ohjaus edellyttää suoritustasojen määrittämistä, niiden seuranta ja arviointia. Ohjaus voi

tilanteen mukaan olla kokonaisvaltaista<sup>7</sup>, jolloin syy-seuraussuhteiden arviointi jää työntekijän vastuulle, eikä yrityksen johto pyri löytämään syytä sille, miksi lopputulos on poikkeava tavoitteesta, vaan jättää työntekijän vastuulle korjata oma toiminta halutun lopputuloksen tuottavaksi. (Jaworski 1993, 58)

Yksittäisten työsuoritusten, tuotantomenetelmien tai muiden tällaisten työntekoon keskittyvien ohjausmenetelmien ohjaamista kutsutaan suorituskontrolleiksi. Toisinkuin lopputuloskontrolleissa, tarkoituksena ei ole saada suoraa vaikutusta lopputuloksiin, vaan mukauttaa ja yhdenmukaistaa käyttäytymismalleja. Kokonaisvaltaisella<sup>8</sup> suorituskontrollilla puolestaan kuvataan tilannetta, missä kyseinen kontrolli pyrkii vaikuttamaan vain työsuorituksen oikeellisuuteen ja ohjekirjamaisuuteen, huomioimatta mahdollista vaikutusta lopputulokseen. (Jaworski 1988, 26) Näiden kontrollien perimmäisenä tarkoituksena on yhdenmukaistaa työsuoritteiden eri vaiheissa tapahtuvia toimenpiteitä parhaan mahdollisen prosessitehokkuuden saavuttamiseksi. Kuitenkin korkeat ja tiukat prosessikontrollit voivat kääntyä vaikutuksiltaan negatiivisiksi. (Gackstatter ym. 2019, 133;135)

Muodollisten kontrollien rooli osana johdon ohjausjärjestelmää on tehostaa ja parantaa mitattavissa olevia osa-alueita organisaatiossa. Ne ovat tarkoituksenmukaisesti suunniteltuja sekä luotuja, joiden avulla johto pyrkii vaikuttamaan organisaatiossa työskentelevien henkilöiden käyttäytymiseen. Tämä ohjaus voi koostua säännöistä, palkitsemisesta tai toiminnalle asetetuista standardeista. (Laguir ym. 2018, 532) Suorituskontrollit ovat yleensä tarkoituksenmukaisempia tilanteissa, joissa lopputulosten mittaaminen on erityisen haastavaa sen aiheuttamien kustannusten tai lopputuloksen epämääräisyyden perusteella. Esimerkiksi tietointensiivisillä aloilla tai informaatioteknologian projekteissa. Lopputuloksiin perustuva ohjaus ja kontrollit puolestaan näyttävät houkuttelevampana ja tehokkaampana vaihtoehtona silloin, kun näistä saatavaa tietoa on helposti kerättävissä ja seurattavissa tai ulkoistettujen suoritteiden tapauksessa syvällinen ymmärrys aiheesta on vajavaista. (Tiwana 2010, 119)

---

<sup>7</sup>d Täysivaltainen suoritus- tai lopputuloskontrolli kuvaa sellaista kontrollia, joka pyrkii vaikuttamaan vain sille määriteltyyn osa-alueeseen, eikä ristivaikutuksen mahdollisuutta huomioida.

<sup>8</sup> Ks. edellinen.

### 3.1.2 Epämuodolliset ohjausjärjestelmät

Epämuodolliset ohjausjärjestelmät muodostuvat yrityksessä luonnollisesti, ilman johdon erillistä suunnittelu- tai luomisprosessia. Niiden voidaan nähdä olevan seurausta luonnollisesta ja vapaasta sosiaalisesta kanssakäymisestä työntekijöiden välillä sekä olevan seurausta yrityksen työympäristöstä. Työntekijöiden yhteiset arvot, uskomukset ja perinteet, joiden voidaan nähdä vaikuttavan ryhmäkäyttäytymiseen, ovat osa epämuodollisia ohjausjärjestelmiä. (Laguir ym. 2018, 534–535) Muodollisilla ohjausjärjestelmillä voi olla vaikutus siihen, millaiseksi epämuodolliset ohjausjärjestelmät kehittyvät yrityksessä (Jaworski ym. 1993, 58). Epämuodolliset ohjausjärjestelmät perustuvat epämuodolliseen sekä vapaaseen tiedonkulkuun organisaation sisällä, epämuodollisiin suoritteisiin sekä organisaation joustavuuteen mukautuvaan päätöksentekoon kannustettaessa. (Simons 1995) Ne ovat usein vaikeammin mitattavia, seurattavia ja havainnoitavia kuin muodolliset, tarkoituksenmukaisesti käyttäytymisen hallintaan suunnitellut ja luodut järjestelmät, mutta vähintäänkin yhtä tehokkaita sekä niillä voi olla merkittävä vaikutus muodollisten ohjausjärjestelmien tehokkuuteen. (Langfield-Smith 1997, 208–209; Laguir ym. 2018, 535) Siinä missä muodollisia kontrollimekanismeja leimaa niiden toteuttamisajankohta, epämuodollisissa kontrollimekanismeissa jaottelu pohjautuu osittain niiden sijaintiin organisaation sisällä, esimerkiksi jotain tiettyä strategista liiketoimintayksikköä koskevat ammatilliset kontrollimekanismit tai koko organisaation yhteisiä arvoja ja uskomuksia ohjaavat kontrollimekanismit. (Jaworski ym. 1993, 58)

Kulttuuriset kontrollit ovat koko yritystä koskevia toimintaa ohjailevia kontrollimekanismeja. Se rakentuu yleisen sosiaalisen kanssakäymisen tuloksena, pohjautuen vahvasti tarinoihin, rituaaleihin, legendoihin ja sosiaalisen kanssakäynnin normeihin. Kulttuuristen kontrollien voidaan nähdä vaikuttavan esimerkiksi uusiin työntekijöihin ja muovaavan heidän uskomuksiaan vastaamaan kyseisen organisaation tai liiketoimintayksikön kaltaisiksi. (Jaworski 1988, 27) Malmi ja Brown (2008) esittävät kulttuuristen kontrollien olevan ajoittain johdon hallinnoimattomissa ja sen koostuvan kolmesta eri osa-alueesta: arvopohjaisista kontrolleista, symbolipohjaisista kontrolleista sekä klanikontrolleista. Kontrollit, jotka pohjautuvat arvoihin, ovat organisaation viestimiä tavoitteita tai linjauksia arvolupauksista, joiden ilmaiseminen vaikuttaa yksilöiden käyttäytymiseen. Symbolipohjaiset kontrollit pohjautuvat työympäristöön ja sen suunnitteluun, esimerkiksi toimistonrakennuksen ulkoasulla

viestityn sanoman tai työtilojen asettelun mukaan. Klaanikontrollit puolestaan koostuvat sosiaalisista normeista ja niiden pohjalta muodostuneista taidoista ja arvoista. Näiden voidaan nähdä muodostavan pienempiä klaaneja organisaation sisällä, usein liiketoimintayksikön tai tietyn ammattikunnan ympärille. (Malmi & Brown 2008, 294–295)

Ammatilliset kontrollit ovat myös eräänlaisia sosiaalisia kontrollimekanismeja, mutta ne koostuvat työkollegoiden toimintatapojen tai heidän käydyn sosiaalisen kanssakäymisen luomasta palautteesta ja sen luomasta sosiaalisesta paineesta. Tämä voi esimiesten fasilitoimaa ryhmäpalautetta alaisten kesken, jolla pyritään yhtenäistämään normeja ja käytöstapoja, tavoitteena parantaa tehokkuutta. Siinä missä suoriteperusteiset kontrollit pyrkivät parantamaan toimintojen tehokkuutta, ammatilliset kontrollit kasvattavat yhteisön halua noudattaa yhteisesti sovittuja sääntöjä (Gackstatter ym. 2018, 138–139) Ammatillisen kontrollin vaikutuksena liiketoimintayksikön tai ammattikunnan voidaan katsoa harjoittavan tällaisia kontrollimekanismeja silloin, kun jokin sosiaalisista normeista poikkeava käytös aiheuttaa ryhmässä vastareaktion, tarkoituksena saattaa sen rikkoja linjaan yhteisen normiston kanssa. Tähän voi aluksi kuulua esimerkiksi heikoista tuloksista vitsailu tai muut hienomuotoiset sosiaalisen painostamisen toimet, kuitenkin toistuvien tai räikeiden normiston rikkomusten tapauksessa yhteisön asettama paine korjata tilanne kasvaa. (Jaworski 1988, 27)

Epämuodolliset kontrollimekanismit ovat usein luonnollisesti ajan kuluessa muodostuvia sosiaalista kanssakäymistä ja tavoitteellisuutta ohjailevia järjestelmiä. Johdon on usein vaikea varsinaisesti suunnitella ja luoda tällaisia mekanismeja, mutta esimerkiksi säännöillä tai arvolinjauksilla voi olla vaikutuksia siihen, kuinka tällaiset järjestelmät syntyvät. (Jaworski 1988, 27; Malmi & Brown 2008, 294–295) Johdon pyrkimykset ohjata tai saada tällaisia aikaan pohjautuvat usein työntekijöiden voimaannuttamiseen tai motivointiin, joka voi näkyä esimerkiksi työvoiman sitouttamisena osaksi työnantajan tai organisaation identiteettiä, jolloin yleistä toimintaa ohjailee esimerkiksi käsitys siitä, miten nimenomaisesti tämän yrityksen toiminnassa mukana olemisen on erityinen asia. Myös sääntöjen noudattamisen korostaminen on usein yksi johdon pyrkimyksistä ohjatessa epämuodollisten kontrollimekanismien syntyä ja kehitystä. (Gackstatter ym. 2019, 132–133)

Muodolliset ja epämuodolliset kontrollit voidaan nähdä eroavan toisistaan neljällä eri tavalla. Näiden yhteenveto on esitetty seuraavaksi tulevassa kaaviossa Jaworskin (1988) esittämän perustelun mukaisesti.

	<b>Muodolliset kontrollit</b>	<b>Epämuodolliset kontrollit</b>
<b>Dokumentointi</b>	Johdon tarkoituksenmukaisesti luomia ja kirjallisia menetelmiä	Kirjaamattomia ja perustuvat sosiaaliseen kanssakäymiseen työntekijöiden välillä
<b>Tarkoitus</b>	Lähtökohtana ajatus siitä, ettei työntekijöiden tavoitteet ole alun perin linjassa organisaation tai johdon tavoitteiden kanssa	Epämuodolliset kontrollit voivat mahdollisesti vastata organisaation, johdon tai yksikön julkituomiin tavoitteisiin
<b>Lähtökohdat</b>	Lähtökohtaisesti esimiesten tai johdon aloitteesta syntyviä	Yleensä rakentuneet työntekijöiden toimesta
<b>Ylläpito</b>	Yrityksen johdon tai esimiehen vastuulla on ylläpitää ja valvoa näitä kontrolleja	Työntekijöillä on ensisijaisesti <sup>9</sup> vastuu epämuodollisten järjestelmien ylläpidosta

Taulukko 2: Muodollisten ja epämuodollisten kontrollimekanismien erot, Jaworski (1998).

### 3.2 Levers of Control

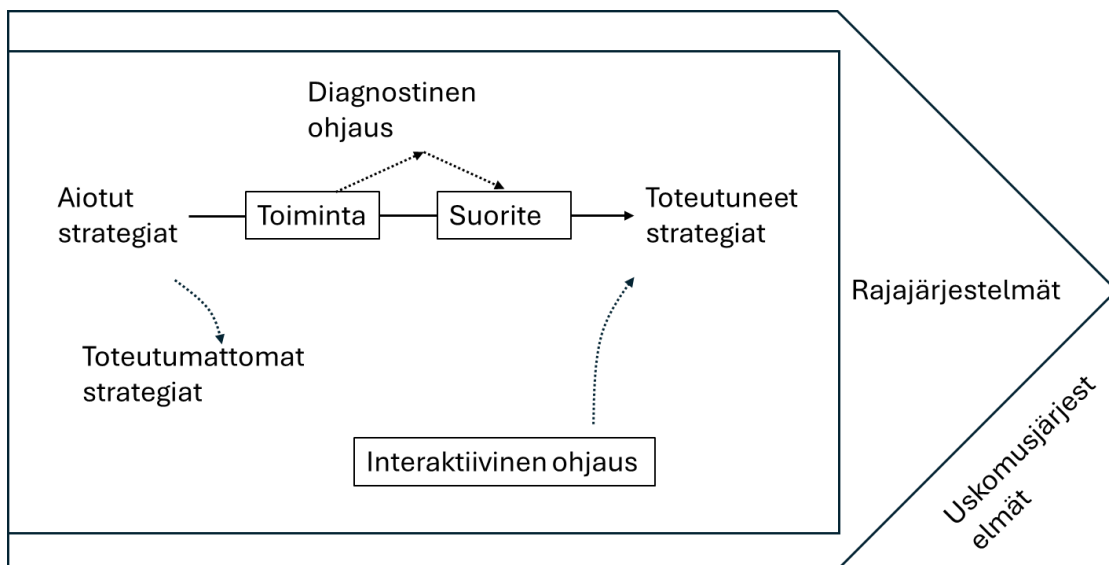
Tämän luvun tarkoituksena on esitellä kaksi eri viitekehystä, organisaatioiden jännitteiden ja niiden hallinnan pyramidia sekä Levers of Controlia. Simonsin (1995) esittämässä Levers of Control järjestelmässä on mahdollista tarkastella johdon asettamia muodollisia ohjauksen menetelmiä, mutta epämuodollisten järjestelmien tarkastelua ei sen avulla ole mahdollista suorittaa. Uskomusjärjestelmät, rajajärjestelmät, interaktiiviset ohjausjärjestelmät sekä diagnostiset ohjausjärjestelmät ovat toimintaa ohjaavia muodollistaneita rutiineja, joilla on tarkoituksena luoda alusta organisaationaalille oppimisille (Widener 2007, 765).

Simonsin (2000) mukaan strategian hallinta onnistuu parhaiten integroimalla uskomusjärjestelmät, rajajärjestelmät, diagnostiset ohjausjärjestelmät sekä interaktiiviset ohjausjärjestelmät yhdeksi kokonaisuudeksi. Näiden ohjausjärjestelmien teho yrityksen strategiaa hallitsevana tekijänä perustuu niiden kykyyn tai tehokkuuteen yhdessä käytettynä täydentää toinen toistaan. Organisaatiossa tapahtuva positiivisten ja negatiivisten tapahtumien vuorovaikutus luo dynaamisen jännitteen opportunistisen

<sup>9</sup> Ensisijainen vastuu tarkoittaa tässä tapauksessa sitä, että joissain tapauksissa johto voi puuttua esimerkiksi ammatilliseen käyttäytymiseen organisaatiossa, mukauttaen ammatillisia kontrolleja

innovaation ja ennakoitavan tavoitteen saavuttamisen välillä, mikä puolestaan on tekijä kannattavan kasvun luomisessa ja kontrolloinnissa. (Simons 2000, 299)

Strategiaa voidaan kuvailla suunnitelmaksi, toimintatavoiksi, asemaksi tai yksilölliseksi näkökulmaksi. Levers of Control -viitekehysten taustalla toimii ajatus ohjausjärjestelmien roolista strategian ohjauksen hallitsijana. Viitekehystä käytettäessä näiden luonteeltaan erilaisten strategioiden eri roolit on tunnistettava. Simons (2000) jaottelee strategiat kolmeen eri luokkaan niiden toteutumisen perusteella: aiottuihin strategioihin, esille tuleviin strategioihin sekä toteutuneisiin strategioihin. Aiotut strategiat kuvaavat etukäteen luotuja suunnitelmia tavoitteista tai toimintojen suoritustavoista. Ne perustuvat ennalta tutkittuun tietoon ja tunnistettuihin valmiuksiin. Esille tulevat strategiat ovat työntekijöiden muodostamia vastineita jonkin ennakoimattoman uhan noustessa esille, jotka tyypillisesti muodostuvat kokeilujen ja virheiden kautta. Toteutuneet strategiat ovat kuvaus siitä, mitä oikeasti on tapahtunut. (Simons 2000, 300–301)



Kuva 3: Toteutuneiden strategioiden ja Levers of Controllin suhde, Simons (2000).

Yläpuolella oleva kuvio kuvaa eri lähtökohdista muodostuneiden strategioiden ja Levers of Control -viitekehysten ohjausjärjestelmien suhdetta toisiinsa strategiaa muovaavina ja mahdollistavina elementteinä. Diagnostisten ohjausjärjestelmien rooli koostuu prosesseihin vaikuttamisesta, kun taas interaktiiviset ohjausjärjestelmät puolestaan vaikuttavat esille tulevien strategioiden syntymiseen. Rajajärjestelmät asettavat toiminnalle ja strategioille jonkin alueen, minkä sisällä toiminta ja prosessit tulisi pitää.

Uskomusjärjestelmien roolia voidaan kuvailla strategian syntymistä inspiroivaksi tekijäksi. (Simons 2000, 301) Johdon ohjausjärjestelmät harvoin toimivat yksittäisiä järjestelminä organisaatioissa. Useimmissa tapauksissa tällaisia järjestelmiä on mahdollista yhdistellä kokonaisvaltaisemmiksi kokonaisuuksiksi. Pohjana tämän paketin rakentamiselle on pidetty pyrkimystä ymmärtää erilaisia tehokkaita tapoja yhdistellä johdon ohjausjärjestelmien elementtejä osaksi yhtä strategista kontekstia. Yhtenäisyys strategisen kontekstin kanssa on tärkeä tekijä yhtenäistettäessä yksilötasolla tapahtuvia toimintoja ja organisaatiotason tavoitteita. (Frare ym. 2021, 2)

### 3.2.1 Diagnostiset ohjausjärjestelmät

Diagnostiset ohjausjärjestelmät ja strategia liittyvät toisiinsa suunnitelmina. Niiden avulla aiottujen strategioiden toimeenpanoa ja toteumaa voidaan arvioida ja mahdollisia korjausliikkeitä voidaan kohdistaa niitä tarvitseviin toimenpiteisiin. Ne ovat luonteeltaan ennakoivia ja ennalta-asetettuja mittareita, jotka keskittyvät ennalta tunnistettujen kriittisten suoritustekijöiden ympärille. Diagnostiset ohjausjärjestelmät kohdentavat huomionsa tavoitteen saavuttamiseen, niin toiminto- ja suoritettavien kuin yksilöidenkin työsuoritukseen liittyvissä tavoitteissa. Esimiesten ja yrityksen johdon on näiden avulla mahdollista arvioida nykyisten toimintojen tehokkuutta ja lopputuloksia. Tulosten pohjalta voidaan huomata nykyisen strategian olevan toteuttamiskelvoton, joko suoritteiden lopputulosten, odotetun hyödyn pienenemisen myötä tai muuttuneiden olosuhteiden vuoksi. Tällöin alkuperäinen strategia hylätään ja sen tilalle etsitään korvaavia vaihtoehtoja. (Simons 2000, 300)

Yrityksen elinkaaren vaiheiden aikana diagnostisten ja interaktiivisten järjestelmien käyttö on saman suhtaista elinkaartilanteesta riippumatta. Elinkaariteorian perusteella määritettyjen kasvun ja uudelleensynnyn vaiheissa nämä järjestelmät ovat verrattain suuremmissa käytössä kuin yrityksen synty tai maturiteetti vaiheissa. Kun diagnostista ja interaktiivista ohjausjärjestelmää verrataan uskomus- tai rajajärjestelmään, on näiden havaittu asettavan suuremman painoarvon tavalle, jolla kontrolleja käytetään. Lisäksi diagnostisten ja interaktiivisten kontrollimenetelmien vertailu on mahdollista myös sen perusteella, miten näitä kontrolleja käytetään eikä ainoastaan näiden mittaustapojen muodossa. Diagnostinen tapa ohjausjärjestelmien käyttöön sisältää mittausta ja valvontaa: asetettua tavoitetta seurataan ja tarvittaessa toimintaa muutetaan havaintojen perusteella. Tarkoituksena on säästää johtajien aikaa luomalla ja yksilöimällä toiminnan

kannalta kriittiset suoritustekijät seurattavaksi, jolloin esimiesten on mahdollista säästää puuttumisensa sellaisiin tilanteisiin, joissa lopputulos eroaa huomattavasti tavoitteesta. Yhtenä ongelmana tälle on tunnistettu se, että diagnostinen mittaustapa ei välttämättä kannusta yksilöitä etsimään mahdollisuuksia. (Su ym. 2017, 5–6)

Ohjausjärjestelmän käyttötapa on yksi määrittävä tekijä siinä, onko ohjausjärjestelmä diagnostinen vai interaktiivinen. Karkeasti kategorisoiden interaktiiviset järjestelmät pyrkivät inspiroimaan henkilöstöä, löytämään ratkaisuja ja kehittämään. Diagnostisilla järjestelmillä puolestaan on tarkoituksena varmistaa ennakoitavuus sekä tavoitteiden saavuttaminen (Hofmann ym. 2012, 154) Yritysten on mahdollista valita kummanlaisten toimintaa seuraavien ohjausjärjestelmien määrää ne painottavat. Ohjausjärjestelmän on oltava sellainen, että tavoitekeskeinen liiketoimintaympäristö tai yrityskulttuuri valitsee sellaisten järjestelmien painotuksen, jotka mahdollistavat asetettujen tavoitteiden seurannan ja toimintojen korjaamisen mittaustulosten perusteelta. (Heinicke ym, 2016, 27)

Henri (2006b) esittää, että suoritusmittausjärjestelmät voidaan niiden tuottaman informaation käyttötarkoituksen perusteella kategorisoida karkeasti neljään eri ryhmään: seurantaan, strategiseen päätöksen, legitimointiin tai huomion keskittämiseen. Seurantaan keskittyvät mittaristot kertovat kuinka suoriuduttiin, niin sisäisille kuin ulkoisille sidosryhmille. Huomion keskittämiseen keskittyvät mittaristot pyrkivät ohjaamaan henkilöstön huomiota ja toimintaa johdon tärkeäksi määrittämiin asioihin, esimerkiksi korostamalla yhtä tiettyä mittaristoa koko henkilöstölle. Strategista päätöksentekoa tukevat mittarit pyrkivät korostamaan ja mahdollistamaan muutosta strategiassa tai luomaan edellytykset tämän muutokselle. Mittareiden tuottama legitimoiva tieto puolestaan on sellaista, jolla pyritään oikeuttamaan aiemmat toimet ja näiden avulla myös valtuuttamaan omat toimet ja vankistamaan omaa asemaa. Näiden eri kategorioiden mittaristot voivat olla niin subjektiivisia kuin objektiivisia, eli taloudellisia tai muuta toimintaa mittaavia ja näitä yhdistelemällä voidaan minimoida toistensa puutteita. (Henri 2006b, 80–81, 86)

Yhdistämällä tällaiset tietojärjestelmät osaksi laajempaa käyttäytymistä ohjaavia järjestelmiä luodaan informaatiojärjestelmästä toimintaa tukeva ohjausjärjestelmä. Budjetoinnin rooli kontrollia luovana tekijänä perustuu sen kykyyn mahdollistaa tehokkuuden suunnittelua ja toteutuneen tehokkuuden vertailua suhteessa



suunnitelmaan. Taloudelliset järjestelmät eroavat budjetista niiden laajuuden perusteella: budjetin ollessa kokonaisvaltainen suunnitelma, taloudelliset mittausjärjestelmät tässä kontekstissa keskittyvät yksityiskohtaisempiin seikkoihin, kuten ROI:in<sup>10</sup> tai EVA:n<sup>11</sup>. Ei-taloudellisten mittausjärjestelmien fokuksena on puolestaan sellaiset ajurit, joita koetuilla taloudellisten menetelmien rajoituksilla ei kyetä tehokkaasti ohjaamaan. Esimerkiksi laadunhallinnan metodi TQM<sup>12</sup> lukeutuu näihin. Hybridimittausjärjestelmillä kuvataan puolestaan sellaisia järjestelmiä, jotka sisältävät sekä taloudellisia että ei-taloudellisia suoritussmittareita, esimerkiksi BSC<sup>13</sup>. (Malmi & Brown 2008 292–293)

### 3.2.2 Interaktiiviset ohjausjärjestelmät

Huomattaessa, ettei alkuperäisen strategian toimintatavat vastaa esille tulleisiin haasteisiin tai ympäristön muutokseen, interaktiiviset ohjausjärjestelmät nousevat strategian toteutumista ohjaavaksi tekijäksi. Toisin kuin diagnostiset ohjausjärjestelmät, nämä ovat reaktiivisia ja tilanteen sanelemina syntyneitä järjestelmiä. Tällaiset ohjausjärjestelmät tarjoavat yrityksen johdolle sekä esimiehille tilaisuuksia kokeilla ja etsiä tilaisuuksia, joiden avulla esiin voi nousta uusia tilannetta vastaavia strategioita. Interaktiiviset ohjausjärjestelmät toteuttavat strategiaa toimintatapojen näkökulmasta, strategisten epävarmuustekijöiden esilletulon kautta. Ohjausjärjestelmien käyttö interaktiivisesti parantaa johdonmukaisuutta ja luovien ratkaisujen saamista sellaisissakin tilanteissa, joissa virallisia suunnitelmia ja tavoitteita ei ole etukäteen asetettu. Tällaisten päivittäin tapahtuvien toimintojen avulla voidaan luoda toimintakaava, joka kykenee toimimaan myös strategisen epävarmuuden tilanteissa, lopulta muodostuen toteutuneeksi strategiaksi. (Simons 2000, 2008)

Henrin (2006a) mukaan ohjausjärjestelmien interaktiivinen käyttö korostaa huomiota ja keskustelua organisaation sisällä, perustuen ylemmän johdon aloitteisiin. Tällä pyritään rohkaisemaan kommunikaatiota sekä innovaatioita. Tutkimuksessa kyvykkään johdon on todettu käyttävän enemmän interaktiivisia ohjausmenetelmiä, kuten myös muutostilanteiden on huomattu nostavan interaktiivisten ohjausmenetelmien käyttöä. Interaktiivisen ohjausjärjestelmän sisällä organisaation ylempi taso ottaa osaa ja on

---

<sup>10</sup> Return on Investment, sijoituksen tuotto prosentti

<sup>11</sup> Economic Value Added, tuotettu taloudellinen lisäarvo

<sup>12</sup> Total quality management

<sup>13</sup> Balanced scorecard

läsnä alemman tason päätöksenteossa. Ohjausjärjestelmän kasvaessa interaktiivisemmaksi, myös sen vaatima huomio kasvaa, jolloin niistä tulee aika intensiivisempiä. Yrityksen elinkaaren vaihe sekä toimintaympäristö vaikuttavat myös siihen, kuinka asianmukaisia interaktiiviset järjestelmät ovat. Tällä suuremmalla ajankäytöllä johdon on mahdollista ohjata työntekijöitä haluamaansa suuntaan, jolloin se sopii paremmin epävarmuutta kokevaan yritykseen tai jossa on muutostila meneillään. (Su ym. 2017, 6–7) Interaktiiviset ohjausjärjestelmät ovat luonteeltaan huomiota keskittäviä, niiden tarkoituksena on fokusoida työntekijät keskittymään tärkeäksi määritettyihin seikkoihin (Henri 2006b, 81)

Ohjausjärjestelmien interaktiivinen käyttö voidaan mieltää positiiviseksi vaikuttimeksi organisaatiossa, sillä tällaiset järjestelmät kannustavat mahdollisuuksien etsimiseen ja oppimiseen. Interaktiivisten ohjausjärjestelmien avulla strategiaan epävarmuustekijöihin voidaan luoda yrityksen hierarkiassa alhaalta ylöspäin tulevia vaihtoehtoisia strategioita. Tällaiset strategiset epävarmuustekijät voivat uhata tai tehdä toteuttamiskelvottomaksi käytössä olevan strategian. Interaktiivinen ohjausjärjestelmä on toistuvaa ja tärkeä agenda ylimmän johdon henkilöstölle, se on usein toistuva ja säännöllinen, siitä keskustellaan ja sitä tulkitaan useilla hierarkian tasoilla ja sen pohjalta voidaan aktiivisesti keskustella ja haastaa nykyistä tietoa, oletuksia ja toimintasuunnitelmia. Interaktiivisia järjestelmiä voidaan kuvata esille esiin nousevia kommunikaatioprosesseja ja yhteisen näkemyksen pohjalta muovautuvia organisaation sisäisiä toimijoita tukeviksi orgaanisiksi kontrollin muodoiksi. Muovaamalla diagnostinen suoritusmittausjärjestelmä interaktiiviseksi järjestelmäksi, on mahdollista laajentaa sen luonne pelkästä toimintaa mittaavasta järjestelmästä strategisen johtamisen työkaluksi. Siinä missä diagnostinen järjestelmä edustaa yksikehäistä<sup>14</sup> oppimista, on interaktiivinen ohjausjärjestelmä mahdollista luoda näiden pohjalta kaksikehäistä oppimista korostavaksi. (Henri 2006A, 533)

Interaktiiviset ohjausjärjestelmät luovat ylimmälle johdolle keinon oppia uusista strategisista mahdollisuuksista niiden esille tuoman informaation kautta. Tämän informaation kulkiessa organisaation alimmilta tasoilta ylimmälle johdolle, on näiden havaintojen perusteella säädettävä ja mukautettava strategiaa sekä kommunikoitava

---

<sup>14</sup> Yksikehäinen oppiminen pyrkii reagoimaan havaittuun ongelmaan ennalta määritellyn tavan mukaisesti pohtimatta itse ongelman syytä, kun taas kaksikehäisessä oppimisessä pyritään muuttamaan esimerkiksi asetettua tavoitetta vastaamaan ongelmaa.

tämä uudistunut suunta vastavuoroisesti alemmalle organisaatiolle. Tämän vuoksi interaktiivinen ohjausjärjestelmä tarvitsee sitä tukevan rakenteen ollakseen tehokas ja vaikuttava. Interaktiivisten ohjausjärjestelmien voidaan nähdä vaikuttavan diagnostisten ohjausjärjestelmien luonteeseen niiden olemassaolon kautta: diagnostiset ohjausjärjestelmät muodostavat rungon, josta interaktiiviset ohjausjärjestelmät muodostuvat tehokkaiksi. Vastavuoroisesti organisaation reagoiessa interaktiivisten ohjausjärjestelmien pohjalta tehtyihin muutoksiin, on diagnostisten ohjausjärjestelmien mukauduttava tähän uuteen toiminnan tilaan, ja mitattava sille kriittisiä suoritustekijöitä ja strategisen aseman kehittämiseen vaadittavia toimintoja. Interaktiivisten ohjausjärjestelmien voidaan nähdä löytävän ja luovan uuden suunnan, joka pyrkii vastaamaan organisaation strategian heikkouksia ja diagnostisten ohjausjärjestelmien puolestaan toimivan kommunikoivana voimana sen asettamien kriittisten osa-alueiden muodossa. Tutkimuksissa on havaittu interaktiivisten ohjausjärjestelmien olevan tehokkaampia niiden ollessa yhdistettyinä formaalimpiin ohjausjärjestelmiin. Diagnostisten ja interaktiivisten ohjausjärjestelmien keskinäinen linkittyvyys on toinen toistaan tukeva tekijä ja mitä enemmän yrityksen ylin johto käyttää interaktiivisia järjestelmiä, sen enemmän tarvitaan näitä tukevia diagnostisia ohjausjärjestelmiä. (Widener 2007, 761–762)

Organisaation oppiminen ja kyvykkyys käsitellä erilaisten suoritustekijöiden tai muiden tällaisten järjestelmien tuottamaa informaatiota on yksi seikka mihin interaktiiviset ohjausjärjestelmät pyrkivät vastaamaan. Näiden avulla organisaatiot voivat vähentää tarvetta informaation käsittelylle tai vastavuoroisesti nostaa kapasiteettiaan käsitellä tätä informaatiota, esimerkiksi jakamalla tietoa organisaation sisällä pystysuunnassa, mikä puolestaan auttaa fokusoimaan kunkin tason henkilöstön strategiatyössä esille tulleisiin kriittisiin tekijöihin. Tämä huomio fasiltoi toimintaa ja keskustelua, mikä voi valua ylimmän johdon dialogista useammankin tason alaspäin organisaation hierarkiassa. Tällä puolestaan on positiivisia vaikutuksia, kun ylin johto pyrkii reagoimaan epävarmuustekijöihin, mitkä voivat olla esimerkiksi tuote-, innovaatio-, markkina- tai ympäristökohtaisia. (Widener 2007, 763–764)

### 3.2.3 Uskomusjärjestelmät

Uskomusjärjestelmät toimivat eräänlaisina inspiraation lähteinä organisaatiossa aiottuja strategioita luodessa sekä esiin nousevien strategioiden syntymisessä. Niiden voidaan

nähdä liittyvän strategiaan näkemyksinä, liiketoiminnalle asetettuina ydinarvoina. Nämä näkemykset esiintyvät yksilöiden toimintaa eteenpäin ajavina tekijöinä. Organisaation asettamat arvolupaukset ja mission verbaalinen muotoilu motivoivat työntekijöitä tietynlaiseen ongelmanratkaisuun ja käyttäytymismallien omaksumiseen. Yksilöiden tarve kuulua osaksi jotakin yhteisöä tai tehdä merkityksellisiä asioita ovat sellaisia tarpeita, joita uskomusjärjestelmillä pyritään täyttämään, jotta työn tavoitteet koettaisiin mielekkäiksi ja tarkoituksenmukaisiksi. Näiden luoma suunta ja eräänlainen liikevoima yhdistävät aiotut strategiat ja esiin nousevat strategiat yhdeksi kokonaisuudeksi, luoden inspiraatiota yksilöiden tilaisuuksien etsinnälle (Simons 2000, 300)

Organisaatioissa vallitsevan kulttuurin merkitys on tunnistettu osana akateemista tutkimusta, niin kilpailukyvyn kuin joustavuuden kannalta. Luodessa organisaatiolle ohjausjärjestelmiä, tulisi pohtia joustavuutta mahdollistavia ja siihen kannustavia menetelmiä. Johdon ohjausjärjestelmien on tutkimuksessa havaittu onnistuneesti tasapainottavan myös ei taloudellisia seikkoja: esimerkiksi jännitettä vakauden ja joustavuuden välillä. Yritys- ja organisaatiokulttuurilla on vaikutusta siihen, kuinka yrityksen sisällä käytetään diagnostisia ja interaktiivisia ohjausjärjestelmiä. Johdon ohjausjärjestelmien näkökulmasta vakauten voidaan lukea kuuluvan muun muassa ennustettavuutta, muodollisuutta, jäykkyyttä ja yhteneväisyyttä. Joustavuudeksi voidaan puolestaan lukea kuuluvan spontaaniutta, avoimuutta, mukautuvuutta, reagoivuutta tai muutosta. (Heinicke ym. 2016, 25–26) Suurpiirteisesti rajatun tarkastelun seurauksena yritysten käyttämien ohjausjärjestelmien lukumäärän ja joustavuuden välillä on positiivinen korrelaatio: mitä laajempi skaala erilaisia suoritusmittareita yritys käyttää, sen joustavampi se on reagoimaan ympäristöönsä (Henri 2006, 96).

Ohjausjärjestelmien ja yritys- tai organisaatiokulttuurien arvojen on oltava linjassa keskenään. Tutkimuksissa on havaittu tilanteita, joissa yrityskulttuuriin sopimattomat muodolliset kontrollit ovat aiheuttaneet lieveilmiöitä ja epätoivottuja lopputuloksia tai muodollisten järjestelmien tehottomuutta. (Heinicke ym. 2016, 27; Flamholtz 1983, 164–167) Kulttuurilliset kontrollit ovat ajoittain johdon hallinnoitavissa ja niiden kehityssuuntaan voidaan usein pyrkiä vaikuttamaan. Arvoihin perustuvat kontrollit ovat esimiesten tai johdon virallisesti viestimiä toiminnan perustason arvoja, uskomuksia tai toiminnan tarkoituksia. Niiden tarkoituksena on luoda jokin yhteinen uskomus siitä, miksi organisaation suunta on oikea ja näin kohdentaa yksilöiden pyrkimyksiä toimia näiden ennalta-asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Esimerkiksi viestimällä niin

ulkoisille kuin sisäisille sidosryhmille yrityksen visiosta tai missiosta, on sillä myös usein tarkoituksena ohjata työntekijöiden toimintaa tai ajatusmalleja yrityksen asettamaa linjaa vastaaviksi. Symboleihin perustuvat ohjausjärjestelmät puolestaan pyrkivät ohjaamaan käyttäytymistä fyysisten objektien avulla. Ne voivat pyrkiä kannustamaan tiedonkulkua, sosiaalisia kanssakäymisiä tai korostaa yhtenäisyyttä. Kolmantena kulttuurillisten ohjausjärjestelmien luokkana voidaan pitää klaanikontrolleja. Ne pohjautuvat organisaation sisällä pienempien yksiköiden tai ryhmien sisällä muodostuviin käyttäytymismalleihin ja rituaaleihin. (Malmi & Brown 2008, 293–295)

Kulttuuriltaan joustavat yritykset ovat hierarkialtaan ja rakenteeltaan orgaanisia ja päätöksenteoltaan hajautettuja, pyrkimyksenä korostaa sopeutuvuutta ja päätöksentekoa. Tyypillistä on avoimuus liiketoiminnan strategiselle muuttamiselle, innovoinnille ja liiketoiminnan kasvattamiselle. Henkilöstöjohtaminen keskittyy kehittämään työntekijöitä ja nämä pyrkivät luomaan tavoitteiden ja sääntöjen noudattamista sosiaalisin keinoin: työntekijän mieltäessä olevansa tärkeä osa yritystä, muodostuu yrityksen ja työntekijän välille tavoitekongruenssi. Kulttuuriltaan jäykät yritykset puolestaan pyrkivät johtamaan tiukalla tavoitteen asettelulla ja päämäärätietoisuudella. Tämän kaltaiset yritykset kommunikoivat aloitteita ja suuntaa työntekijöilleen intensiivisellä sitoutumisella suunnitteluun ja tavoite keskeisyydellä. Tavoitekongruenssiin pyritään selkeillä säännöillä ja sopimuksilla, arvostamalla ennakoitavuutta sekä hyvin strukturoituja kommunikaatiokanavia ja rajoittuneempaa tiedonkulkua vain sitä tarvitseville asianosaisille. (Heinicke ym. 2016, 27)

### 3.2.4 Rajajärjestelmät

Rajajärjestelmät tässä viitekehyksessä kuvaavat toiminnalle asetettuja erilaisia raja-arvoja, joiden sisällä suoritteet, käyttäytyminen tai tavoitteet on pidettävä. Ne määrittävät aseman, jonka näkökulmasta strategiaa tarkastellaan. Ydinalueena rajajärjestelmissä on riskit ja niiden välttäminen. Esimerkiksi näiden rajajärjestelmien tavoitteena on hallita yksilöiden tilaisuuksien etsinnästä, opportunistista, syntyviä mahdollisia negatiivisia vaikutuksia yrityksen toiminnalle turhan resurssien käytön näkökulmasta. Nämä voidaan nähdä eräänlaisina sääntöinä ja niiden rikkomisesta syntyvinä seuraamuksina, mikäli yksilöt ajautuvat näiden rajojen ulkopuolelle. (Simons 2000, 300) Osittain rajajärjestelmien muodostuminen yrityksessä määrittää lain

asettamat vaatimukset, toisaalta yrityksen johdolla on myös intressi määrittää rajajärjestelmiksi luettavia asetuksia. (Widener 2007, 762)

Hallinnolliset ohjausjärjestelmät pyrkivät kontrolloimaan työntekijöiden käytöstä organisoimalla yksilöiden ja ryhmien toimintaa, näiden toimintaa seuraamalla ja määrittämällä sen, kenelle jonkin prosessin tai yksikön sisällä ollaan vastuussa sekä määrittämällä millä tavoin tietyt suoritteet tulee tehdä. (Malmi & Brown 2008, 293) Tällaisia rajajärjestelmiä voidaan pitää negatiivisina kontroллеina – eli niillä on negatiivinen vaikutus yksilön käytökseen, samoin kuin diagnostisilla ohjausjärjestelmillä. Päätöksenteko voi olla hyvinkin autonomista tällaisten järjestelmien alaisuudessa, kun selkeä säännöstö on luotu ja niiden noudattamisesta on muodostunut yhteisymmärrys ja luottamus näiden noudattamisesta. Selkeät rajat toimivat selkeinä suuntaviivoina työntekijöille, joiden sisällä on mahdollista tehdä hyvinkin luovia ja innovatiivisia ratkaisuja. Organisaation suunnittelu -teoriaan pohjautuva ajatus siitä, että mitä alemmalle tasolle henkilöstössä päätöksenteko ulotetaan, sen tärkeämpää on kannustimet ja suoritemittoitus tavoitekongruenssin saavuttamiseksi. (Heinicke ym. 2016, 28)

Siinä missä uskomusjärjestelmiä voidaan kuvata sellaisina arvoina ja toimintoja tukevin lausumina, jotka toimivat henkilöstöä kannustavina tekijöinä, rajajärjestelmät luovat rajoja sille, kuinka optimoiduimpia työtapoja, projekteja tai innovaatioita tulisi pyrkiä saavuttamaan ja luomaan. Rajajärjestelmien sekä uskomusjärjestelmien välillä voidaan nähdä olevan selkeä yhteys. Rajajärjestelmän voidaan katsoa myös olevan uskomusjärjestelmän sisältä ilmaantuva joukko säännöksiä ja rajoitteita. Tutkimuksissa on havaittu johtajien ottavan käyttöön näitä rajoitteita tavoitteenaan hillitä sekä suunnata henkilöstön luovuutta tavoitellulle tasolle tai päämäärälle. Rajoitejärjestelmän voidaan myös nähdä toimivan yhdessä diagnostisten ohjausjärjestelmien kanssa: diagnostisten järjestelmien avulla johtajien on mahdollista havaita kriittisiä suoritustekijöitä ja tämän havainnoinnin pohjalta määrittää mahdollisuuksia ja uhkia. Tällä tavoin yrityksen harjoittama suoritustitoitus voi toimia impulssina tarkentaa yrityksen rajajärjestelmiä ja lippuja. Rajajärjestelmät ja diagnostiset ohjausjärjestelmät ovatkin luonteeltaan negatiivisia: niiden tarkoituksena on hillitä toiminnan epätoivottuja muotoja. (Widener 2007, 761–762) Organisaation hierarkian ja auktoriteettiasemassa olevilla on vastuu saada eritoimintojen ja yksiköiden suorituksen koordinoimaan toistensa kanssa, niin sekä vaaka- että pystysuuntaan. Käytäntöjen ja menetelmien kontrolli pohjautuu ennalta

asetettuihin sääntöihin ja muihin vastaaviin byrokraattisiin menetelmiin. Ne voivat koostua myös standarditoimintamalleista tai standardikäytännöistä. Näiden käytäntöjen tavoitteena on usein asettaa rajoitteita toiminnalle, asettaa se ennakkotarkasteluun tai luoda vastuuhenkilöitä. (Malmi & Brown 2008, 293)

Akateemisessa tutkimuksessa on havaittu positiivinen korrelaatio ympäristön epävarmuuden ja virheellisen raportoinnin välillä. Strategisen epävarmuuden vallitessa, raportoinnista vastaaville henkilöille saattaa syntyä tarve tai kiusaus esittää tuloksia paremmassa valossa kuin ne todellisuudessa olisivat. Vahvoilla uskomus- ja rajajärjestelmillä on tavoitteena sekä ehkäistä tämän kaltaisen tilanteen syntymistä, sekä luomalla yhteisen vahvan arvopohjan että luomalla riskin sen paljastumisesta. Organisaatiomuutostilanne on lähtökohtaisestikin strategisesti epävarma siihen osallistuvalla henkilöstöllä, rajoitejärjestelmän rooli on tällöin kommunikoida selkeä polku prosesseille ja toiminta-alue, jolla yrityksen johto haluaa työntekijöidensä muutoksen myötä toimivan. Selkeät sekä hienostuneet ohjausjärjestelmät ovat tutkimuksen mukaan linkittyneitä epävarmojen tilanteiden johtamiseen. (Widener 2007, 763) Hallinnolliset ohjausjärjestelmät pyrkivät kontrolloimaan työntekijöiden käytöstä organisoimalla yksilöiden ja ryhmien toimintaa, näiden toimintaa seuraamalla ja määrittämällä sen, kenelle jonkin prosessin tai yksikön sisällä ollaan vastuussa sekä määrittämällä millä tavoin tietyt suoritteet tulee tehdä. Organisaatorakenteeseen pohjautuvat kontrollit perustuvat ajan kuluessa muodostuviin verkostoihin ja ihmissuhteisiin. (Malmi & Brown 2008, 293)

### 3.2.5 Neljän vivun vuorovaikutus strategiaa ohjaavana järjestelmänä

Simonsin Levers of Control -viitekehys on sekä akateemisessa kirjallisuudessa hyvinkin tunnettu ja siteerattu että käytännön tasolla, vaikka tarkka empiirinen tutkimus on haastavaa. Viitekehukseen viittaavien sitaattien lukumäärä oli kiihtyvässä kasvussa 2010-luvulla ja useissa tutkimuksissa Levers of Control oli pääasiallinen tai ainoa viitekehys, jonka perusteella empiiristä dataa käsiteltiin tai tulkittiin yhteyssuhteita. Simonsin viitekehystä on myös tutkimuksessa kritisoitu ylimalkaiseksi selityksiltään sekä monitulkintaiseksi niin yksilötason järjestelmistä kuin eri järjestelmien muodostavasta kokonaisuudesta. Esimerkiksi viitekehysten keskiössä oleva tasapaino järjestelmien välillä on väljä tulkinta erilaisia vaihtoehtoiskustannuksia, joiden tasapainottamisella voidaan vastata organisaationaalsiin ja johdon haasteisiin. Tällaisia

tavoitetilaja tasapainossa on esimerkiksi rajoittamattomien mahdollisuuksien ja johdon huomion keskittämisen, oman edun tavoittelun ja halun olla hyödyllinen, innovatiivisuuden ja selkeän tavoitteiden saavuttamisen sekä aiotun ja esille tulleen strategian välillä. Viitekehyksen avulla on tarkoitus kuvata kaikkia eri organisaation ohjausjärjestelmiä, joiden avulla on mahdollista saavuttaa tasapaino positiivisten ja negatiivisten jännitteiden avulla. Kuitenkaan viitekehuksesta puhuttaessa ei ole mitään yksiselkoista määritelmää tasapainosta tai sen esiintymisestä ohjausjärjestelmissä. (Kruis ym. 2016, 27–28)

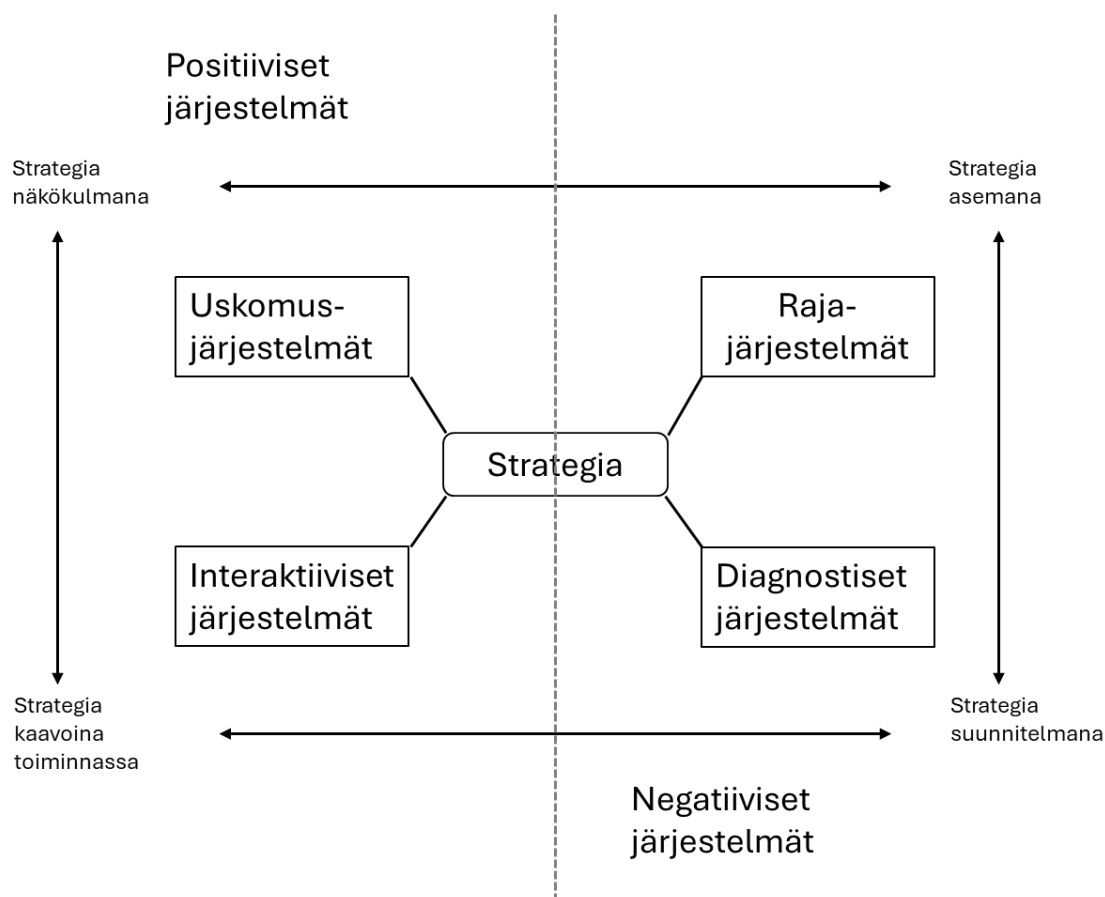
Viitekehyksen jokaista eri ohjausjärjestelmien osa-aluetta käytetään eritavoin johdon huomion jakamiseksi toimintojen kesken parhaalla mahdollisella tavalla, jotta RoM<sup>15</sup> olisi mahdollisimman suuri. Diagnostisten ohjausjärjestelmien roolina on säästää tätä käytettävissä olevaa johdon huomiota toimintoihin, kun taas interaktiivisten ohjausjärjestelmien ydinajatuksena on vahvistaa tätä johonkin toimintoon kohdistettavaa huomiota. Uskomusjärjestelmillä vahvistetaan organisaation jäsenten ymmärrystä ydinarvoista ja rajajärjestelmillä varmistetaan se, kuinka hyvin yksilöt ymmärtävät toiminnalle asetetut säännöt. (Simons 2000, 302)

Nämä ohjausjärjestelmät voidaan lukea myös toimintaa rajoittaviin järjestelmiin sekä toimintaa vahvistaviin järjestelmiin. Niiden tarkoituksena on tasapainottaa organisaatiossa syntyviä jännitteitä sekä ohjausjärjestelmien sisällä että niiden välillä. Diagnostisten ohjausjärjestelmien ja rajajärjestelmien tarkoituksena on rajoittaa toimintaa ja ohjata rajatusti käytössä olevia resursseja. Keinoina on esimerkiksi yksilöllisen vapauden rajoittaminen toiminnoille tai käytösmaalleille asetettujen rajoitteiden muodossa, palkitsemismalleilla tai asettamalla suorituksille tavoitteita. Uskomusjärjestelmiä ja interaktiivisia ohjausjärjestelmiä voidaan puolestaan pitää positiivisina järjestelminä: niiden avulla kannustetaan etsimään ratkaisuja luovasti ja luomaan tilaa uusille mahdollisuuksille. Tällaisten järjestelmien tavoitteena on luoda sisäistä motivaatiota luomalla positiivinen ja epämuodollinen tiedon jakamiseen ja oppimiseen keskittynyt ympäristö. Näin ollen viitekehyksen esittämät ohjausjärjestelmät voidaan lukea joko positiivisiksi, tietynlaista toimintaa kannustaviksi järjestelmiksi tai vastavuoroisesti negatiivisiksi järjestelmiksi, toiminnalle jonkinlaisia rajoitteita asettaviksi tai karsiviksi järjestelmiksi. (Simons 2000, 302)

---

<sup>15</sup> Return on Management, kuvaa johtamiseen käytetyn ajan suhdetta siitä saatuun hyötyyn.





Kuva 4: Levers of Control, jako positiivisiin ja negatiivisiin järjestelmiin, Simons (1995).

Vaikka Levers of Control -viitekehyksessä jokainen ohjausjärjestelmien osa-alue keskittyy oman fokusalueensa hallintaan ja sen tavoitteiden saavuttamiseen, voidaan niillä nähdä olevan myös yhteisiä ominaispiirteitä. Rajajärjestelmien tarkoituksena seurata sääntöjä ja näiden noudattamista, on näiden sääntöjen muodostumis pohjana usein toiminnan kautta saatu oppi omista tai kilpailijoiden epäonnistumisista. Diagnostiset ohjausjärjestelmät puolestaan omaavat joitain elementtejä innovaatioista ja oppimisesta. Vaikka tällainen oppiminen on usein yksikehäistä, on se ajoittain myös kaksikehäistä. Interaktiivisten ohjausjärjestelmissä on elementtejä sekä kontrollista että oppimisesta, mutta niiden luonteen vuoksi oppimisen ja innovoinnin voidaan nähdä olevan tärkeimpiä tekijöitä. Ajan myötä näiden ohjausjärjestelmien toiminnan vuoksi syntyneet käytännöt voidaan myös siirtää osaksi aiottuja strategioita ja diagnostisten ohjausjärjestelmien piiriin kuuluviksi, vallitseviksi käytännöiksi. (Simons 2000, 300)

Levers of Control viitekehyksen avulla pyritään selittämään tasapainon merkitystä ohjausjärjestelmien muodostamassa paketissa. Tämä tasapaino koostuu niin

taloudellisista kuin ei taloudellisista mittareista sekä organisaatiossa tapahtuvien kommunikaatioon ja viestintään perustuvien keinojen käyttämisestä. Diagnostisen sekä interaktiivisten ohjausjärjestelmien avulla on mahdollista parantaa toimintojen sekä organisaation tehokkuutta, integroimalla kaikki neljän osa-alueen ohjausjärjestelmät osaksi yhtä kokonaisuutta voidaan luoda positiivista dynaamista jännitettä organisaation sisälle. Viitekehyksen tuoma positiivinen jännite ei ole yksiselitteinen organisaatioiden välillä, vaan voi näyttäytyä erilaisena ja erilaisten ohjausjärjestelmämenetelmien kautta. Ylimmän johdon vastuulla on löytää parhaat tavat ja prosessit kontrollin harjoittamiselle organisaation kohtaamien strategisten haasteiden perusteella. Organisaation painottama strateginen suunta määrittää myös painopisteen sille, minkä tyyllisiä ohjausjärjestelmiä se painottaa: rajasysteemeitä painottava organisaatio pyrkii minimoimaan mahdollisia strategisia riskejä, kun taas mahdollisuuksia painottava strategia korostaa interaktiivisia ohjausjärjestelmiä pyrkimyksenään tunnistaa ja hyödyntää tällaisia tilaisuuksia. Yrityksen visiota ja suuntaa painottavat organisaatiot puolestaan käyttävät uskomusjärjestelmiä ohjaamaan toimintaansa, kun taas tarkkaan suunnittelevat yritykset käyttävät diagnostisia järjestelmiä todentamaan suoriutumistaan. (Kruis ym. 2017, 28)

### **3.3 Levers of Control jännitteiden tasapainottajana**

Organisaation sisällä vastakkaisten vaatimusten ja odotusten muodostuminen on vääjäämätöntä ja jokaiselle osa-alueelle ulottuvaa. Tällaiset ristiriitaiset vaatimukset tarvitsevat yhtäaikaista huomiota, mutta niitä tarkastellaan usein poikkeavin näkökulmin. Tällaisia ristiriitaisia vaatimuksia on esimerkiksi tarve varmuudelle ja joustavuudelle, vakaudelle ja muutokselle tai joustavuudelle ja tehokkuudelle. (Gaim & Wåhlin 2015, 33) Jatkuva liiketoimintamallien monimutkaistuminen innovaatioita, asiakaslähtöisyyttä tai markkinalogiikkaa toteuttavissa yrityksissä on korostanut entuudestaan jännitteiden hallinnan merkitystä. Laskentatoimen tutkimus on tunnistanut jännitteitä muun muassa pysty- ja sivusuuntaisissa suhteissa organisaatiossa, keskittämisen ja hajauttamisen välillä sekä standardisoinnin ja differoinnin välillä. (Berland ym. 2017, 122–123) Ohjausjärjestelmien tehokkuuden voidaan katsoa perustuvan erityylisten menetelmien keskenään muodostamiin jännitteisiin. Diagnostiset ja interaktiiviset ohjausjärjestelmät toimivat samanaikaisesti eri tarkoitusta varten. Hyödyntämällä näiden menetelmiä tasapainoisesti päästään tilanteeseen, jossa ne toimivat sekä toistensa kilpailijoina että täydentäjinä. Eri tyylisten ohjausjärjestelmien käyttö limittäin voi luoda positiivisesti myötävaikuttavan tapahtumaketjun

kasvattamaan organisaationaalisia kyvykkyksiä ja taitoja. Levers of Control viitekehyksen tasapainon ydinalueena on luoda yhtäläinen painotus ennakoitavan tavoitteen saavuttamisen, eli tilaisuuksien hyödyntämisen<sup>16</sup>, ja strategisen uusiutumisen sekä innovaation, eli mahdollisuuksien löytämisen<sup>17</sup>, välille. Tutkimuksessa on tunnistettu ristiriitaisesti tasapainon luonne tähän liittyen: osa tutkimuksista tukee kummankin jatkuvaa tasapainottamista, kun taas osassa jommankumman osa-alueen painotus voi olla tilannekohtaista. (Kruis ym. 2017, 29)

Perinteinen liiketoimintamalli pyrkii yrityksen kannattavuuteen ja useat tappiolliset tilikaudet joko ajavat muutoksia joko ohjausjärjestelmien tai johdon interventioiden kautta tai konkurssiin. Kannattavuuden, kasvun ja kontrollin tasapainottamiseen käytetään usein laajaa kirjoa erilaisia muodollisia ohjausjärjestelmiä, kuten budjetointia, kannattavuudensuunnittelua ja suoritusmittausjärjestelmiä. Mahdolliset heikkoudet kontrollijärjestelmissä kuitenkin mahdollistavat virheiden ja erilaisten riskien realisoitumisen suoritteiden kautta. Viitekehyyksessä esitetyt ohjausjärjestelmät voivat myös yhteensovittaa tehokkuuden ja luovuuden välistä jännitettä. Tämän jännitteen hallinnan tuloksena organisaation toiminnan voidaan nähdä olevan strategisessa kontrollissa, muuntaen innovaation ja tehokkuuden kannattavaksi kasvuksi. (Simons 2000, 302)

Näiden ristiriitaisten jännitteiden hallinnalla on yhä tärkeämpi rooli tehokkaan innovaation mahdollistajana. Kuitenkin tällaisten ristiriitojen esille tullessa yrityksen johto usein valitsee näistä toisen, johon keskittää voimavaransa. Sen voidaan nähdä johtuvan tarpeesta tuottaa tasaisia tuloksia, kognitiivisista mieltymyksistä tai pyrkimyksestä yksinkertaistaa monimutkaista todellisuutta. Tämänkaltainen toisen vaihtoehdon suosiminen yleensä kärjistää tarvetta toiselle, johtaen tämän jännitteen tukahduttamiseen. (Gaim & Wåhlin, 2015, 33–34) Henrin (2006) mukaan johdon ohjausjärjestelmillä voi kuitenkin olla rooli hyödyllisten jännitteiden luomisessa luovuuden ja resurssien allokoinnin välillä. Tämä poikkeaa alkujaan vallalla olleesta käsityksestä, missä ohjausjärjestelmien nähtiin rajoittavan innovaatioita. Kuitenkaan ei ole selvää, onko samat ohjausmenetelmät tehokkaita useiden erityyppisten

---

<sup>16</sup> Engl. *Exploitative innovations*: innovaatio, joka muokkaa olemassa olevia tuotteita vähemmän mullistavilla tavoilla.

<sup>17</sup> Engl. *Exploratory innovations*: innovaatio, joka muokkaa perustavanlaatuisesti olemassa olevaa teknologiaa.

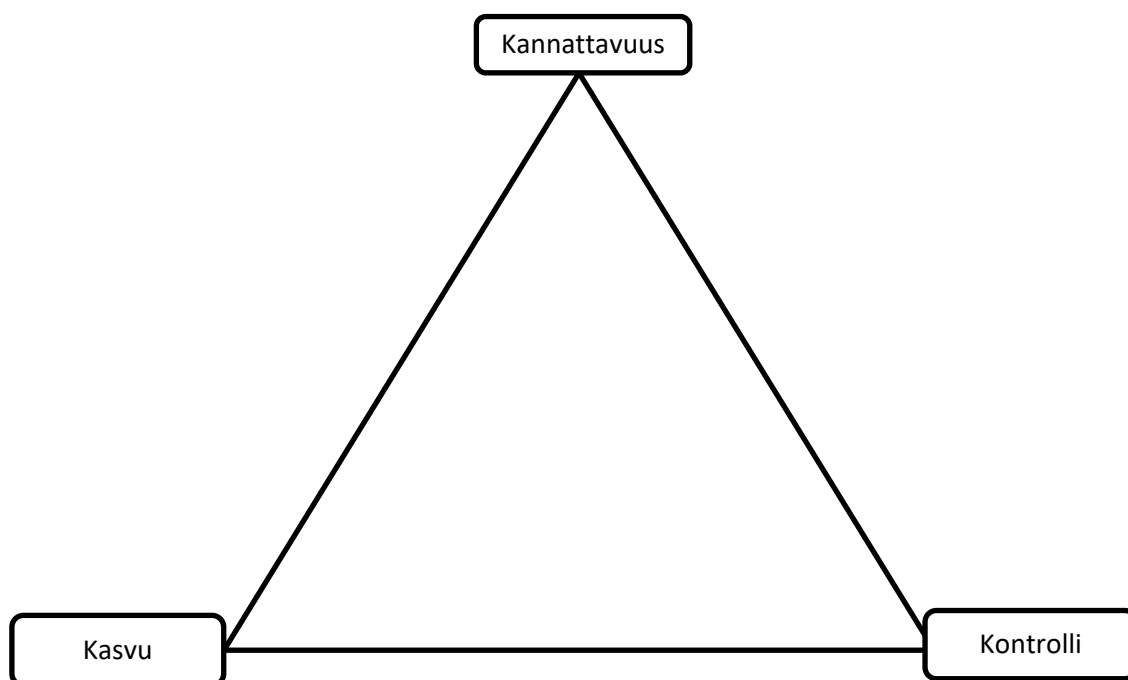
innovaatioiden saavuttamiseksi. (Bedford 2015, 12) Cardinalin (2001) mukaan suorite-, käyttäytymis- ja lopputuloskontrollit myötävaikuttavat tutkivien innovaatioiden syntymistä sekä hyödyntävien innovaatioiden syntymiseen myötävaikuttavat suorite- ja lopputuloskontrollit.

### 3.3.1 Organisaation jännitteiden tyyppiä

Ohjausjärjestelmien toimiessa yhtenä pakettina, on tärkeä tunnistaa jonkin yksittäisen ohjausprosessin vaikutus toisen ohjausprosessin lopputulokseen ja käyttötapaan. Yrityksen käyttämän ohjausjärjestelmäpaketin käyttö riippuu vahvasti siitä, minkälaisia ja kuinka laajoja nämä käytetyt järjestelmät ovat. Akateemisen tutkimuksen keskittyessä korostamaan sitä, miten näiden vuorovaikutussuhteita tulisi tarkemmin tarkastella ja kartoittaa järjestelmien vaikutuksen koottua vaikutusta: ovatko ne toisiaan tukevia, korvaavia vai olemattomia vuorovaikutussuhteita. Kuitenkin vähemmälle tarkastelulle on jäänyt kuinka ne sisimmiltään luovat positiivisia tai negatiivisia kontrollin lopputuloksia. Tasapainon määrittely on tunnistettu empiirisesti haastavaksi ohjausjärjestelmien luonteen vuoksi: ne ovat suunniteltu samanaikaisesti sekä hillitsemään että kannustamaan tietynlaista käytöstä. Ohjausjärjestelmäpaketti millä kyetään tasapainottamaan tämä jännite, luodaan organisaation toimintaan tehokkuutta. (Van der Kolk ym. 2020, 47–48)

Simons (2000) määrittelee organisaation sisällä viisi päätyyppiä jännitteille, jotka tasapainottamalla tehokas suoritusmittauksen ja ohjausjärjestelmien käyttö vaatii. Hänen esille nostamat jännitteet ovat kasvun, kontrollin ja kannattavuuden tasapaino, lyhyen tähtäimen tuloksen ja pitkän tähtäimen kyvykkyyksien sekä kasvumahdollisuuksien tasapaino, eri ryhmien suoritusodotuksien välinen tasapaino, mahdollisuuksien ja huomion tasapaino sekä henkilöiden motiivien tasapaino. Yhtenä lähtökohtana henkilöiden käyttäytymistä tarkastelevissa järjestelmissä on ollut se, että työntekijät pyrkivät osallistumaan organisaation toimintaan ja näin olla merkityksellisiä, pyrkivät aktiivisesti toimimaan oikein ja pyrkivät saavuttamaan joko ulkoisen tai sisäisen motivaation myötä tulevia palkintoja. (Simons 2000, 15–21)

Yrityksen johdon kykyä tasapainottaa eri ohjausjärjestelmien suuntauksia voi hankaloittaa jatkuvasti muuttuva ympäristö ja esille tuleva informaatio. Dynaamisesti esille tuleva informaatio, oppiminen ja muutos luovat uusia mahdollisuuksia ja suuntia joihin yrityksen johdon on reagoitava ja kiinnitettävä huomiota, sekä vastattava muuttuneisiin päämääriin. Ohjausjärjestelmien välisten jännitteiden tasapaino ei ole pysyvä tila, minkä saavuttaminen on yksiselitteistä, vaan vaadittu tasapaino muodostuu sisäisten ja ulkoisten tekijöiden vaikutuksesta. Yrityksen ohjausjärjestelmien välisten sekä tavoitteiden muodostamat jännitteet ovat jatkuva voima, minkä tehokas hallinta vaatii jatkuvaa huomiota ja tilanteeseen sopivia menetelmiä. Tasapainon hakemisen sijasta jännitteiden jatkuvaa hallintaa voidaankin paremmin kuvata tasapainotteluna jatkuvan huomion ja toiminnan uudelleen kohdistamisen ja menetelmien muovaamisen vuoksi. (Van der Kolk ym. 2020, 48)



Kuva 5: Kasvun, kannattavuuden ja kontrollin jännitteiden tasapaino, Simons (2000).

Dynaamisten jännitteiden hallinta voi olla myös tietoinen tavoite ohjausjärjestelmien toimintatavassa. Luovan työn mahdollistavat ohjausjärjestelmien yhteistyötä painottavat menetelmät voivat pyrkiä tasapainottamaan kollektiivisen toiminnan tukea yksilökohtaisilla vastuilla tai täsmälliset kokeet ja testit vaativat tarkkaa kuria ja toimintatapoja. Tahattomasti luotu dynaaminen jännite voi puolestaan esiintyä tilanteissa, joissa jonkin tason johto käyttää ohjausmenetelmiä tietämättä toistensa

teoista. Ohjausjärjestelmien ollessaan toisiaan vastaan toimivia, voi tuloksena olla toimimattomia ohjauspaketteja, jotka aiheuttavat ahdistusta, stressiä tai toiminnan kannalta haitallisia puolustusreaktioita henkilöstössä. (Van der Kolk ym. 2020, 48)

Yrityksen johdon ja toimintaa ohjaavien esimiesten huomion ja yrityksen resurssien keskittäminen tilaisuuksien hyödyntämisen ja näiden löytämisen välille on Levers of Control -viitekehyksessä yksi keskeisistä asioista. Kummankin toimintafilosofian sisältäen perustavanlaatuisia ristiriitoja toistensa välillä, on yritysten erikoistuttava toiseen näkökulmaan tai kyettävä löytämään tasapaino näiden kahden aiheuttaman jännitteen välille. Tilaisuuksien hyödyntämistä voidaan kuvata esimerkiksi, tehokkuudella, valinnalla, toimeenpanolla ja jalostamisella. Jatkuvalle toiminnan parantamisella yritys pyrkii ohjaamaan yrityksen toimintojen kehittymistä paremmaksi suoritteissaan. Löytämiseen sopivia termejä ovat esimerkiksi joustavuus, vaihtelevuus, riskinotto ja innovaatiot. Ominaista on etsiä uusia ja mullistavia mahdollisuuksia, kehittää uusia teknologioita sallimalla kokeilut ja jatkuvan kehityksen. (Bedford 2015, 12–13)

### 3.3.2 Organisaation jännitteet pienten ja keskisuurten yritysten toiminnassa

Alkujaan ohjausjärjestelmät ovat epämuodollisia, mutta kuitenkin sisältäen jotain sisäisen kontrollin järjestelmiä. Tärkeimpänä toimintaa ohjaavana tekijänä voidaan pitää innokkuutta omaa tuotetta tai palvelua kohtaan. Sisäiseen motivaatioon pohjautuva täyttymyksen saaminen toimii palkitsemisjärjestelmänä. Työntekijöiden määrän kasvaessa myös organisaation hierarkia muuttuu muodollisemmaksi. Tämä laajentuminen myös vaikeuttaa omistajien ja alaisten sekä toimipisteiden välistä kommunikaatiota, jolloin jokaiseen tärkeään päätökseen ei ole enää mahdollista osallistua. (Simons 2000, 307–309) Ohjausjärjestelmien suunnittelulle on kriittistä tasapainottaa niiden tekniset menetelmät ja sosiaaliset menetelmät, jotta näiden vaikutus ei muodostu toimintaa haittaavaksi. Teknisillä menetelmillä kuvataan esimerkiksi asetettuja tavoitteita ja mittareita, sosiaalisilla menetelmillä puolestaan yksilöiden ymmärrystä järjestelmien tavoitteista ja miten näiden tuottamaa informaatiota käytetään hyödyksi. (Pešalj ym. 2018, 2169)

Simons (2000) jaottelee yrityksen elinkaaren kolmeen vaiheeseen: pieneen startup-yritykseen, kasvavaan yritykseen sekä kypsään yritykseen. Näille ominaista on elinkaaren aikana tapahtuva yhä laajempi ohjausjärjestelmien käyttöönotto vastaamaan

yrittäjien kasvavia tarpeita muodollisesta ohjauksesta toimintaympäristön muuttuessa monimutkaisemmaksi. Myös organisaatorakenne muuttuu ajan myötä vastaamaan laajenevan organisaation tarpeita. Aluksi organisaatorakenne on epämuodollinen, mutta kasvuvaiheessa kehittyä erikoistuneita toimintoja vastaavaksi. Yrittäjien ollessa kasvuvaiheen loppupuolella organisaatorakenteen voi nähdä mukautua markkinapohjaiseksi. Kypsän organisaation rakenne tyypillisesti perustuu tuotteeseen, asiakkaaseen tai sen sijaintiin. (Simons 2000, 309)

Akateeminen tutkimus johdon ohjauksesta ja suoritusmittauksesta on pääosin keskittynyt suurten yritysten ympärille. Pienten ja keskisuurten yritysten koko mahdollistaa usein joustavamman toiminnan ja kyvykkyyden innovatiiviselle toiminnalle, mutta ovat yleensä rajoittuneita henkilöstö- ja taloudellisten resurssien puolesta eikä näiden ohjausmenetelmät nojautu yhtä formaaleihin prosesseihin. Suurissa yrityksissä ohjausjärjestelmien kontrolloivat henkilöstön toimintaa ja ohjaus kohti tavoitekongruenssia on hienostuneemmilla ja muodollisemmilla järjestelmillä kuin pienissä ja keskisuurissa yrityksissä. Resurssien niukkuuden aiheuttamat rajoitteet pienten ja keskisuurten yritysten toiminnassa voi estää saavuttamasta tasapainoa yrityksen toimintaa kehittävien jännitteiden välillä. Tällaisiin jännitteisiin lukeutuu tasapaino pitkän- ja lyhyentähtäimen strategian välillä, fokus sisäisten ja ulkoisten asioiden välillä, kontrolli ja luovuus sekä nykyisen strategian toimeenpanon ja uuden strategian luonnin välillä. (Pešali ym. 2018, 2170) Perheomisteisissa yrityksissä oman ulottuvuuden jännitteiden hallintaan luo niiden toimintatapa, minkä voidaan nähdä eroavan tavoitteiltaan sekä toiminnaltaan perinteisemmän omistajapohjan yrityksistä. Laajempi henkilökohtainen palvelu tutuille asiakkaille, pitkät yritys-suhteet toimittajien kanssa sekä osittainen huolettomuus kilpailijoista ovat osa perheyrittäjien ominaispiirteitä. (Gamble ym. 2021, 647, 651–652)

Epämuodolliset ja muodolliset ohjausjärjestelmät osana perheyrittäjätaustaisen yritysten ohjausjärjestelmäkokonaisuutta. Epämuodolliset järjestelmät voivat olla riittäviä hallitsemaan suurempaa osaa toiminnasta, kuten esimerkiksi Rieg (2019) esittää, agenttiteorian tiedonkuilun puuttumisesta sekä suhteellisesti korkeampien ohjausjärjestelmistä aiheutuneiden kulujen vuoksi. Yrittäjien käyttämät muodolliset ohjausjärjestelmät puolestaan voivat kehittää ja toimia epämuodollisten järjestelmien kehittymistä ohjaavana tekijänä (Jaworski 1988, 27; Malmi & Brown 2008, 294–295). Kyseiset muodolliset järjestelmät, esimerkiksi tarkat rajat tai laatujärjestelmät, pyrkivät

tietoisesti vaikuttamaan niin yksittäisen työntekijän kuin koko yrityksen toimintatapaan selkeästi ja kirjallisesti kommunikoimalla halutun tahtotilan (Laguir ym. 2018, 532).

Tasapainon saavuttamiseksi näiden jännitteiden välillä yrityksen ohjausjärjestelmien on oltava osittain riippuvaisia toisistaan ja tukevan toinen toistaan. Diagnostisten ohjausjärjestelmien avulla on mahdollista ymmärtää taustatekijöitä tehokkuudelle ja kehittää sitä. Interaktiivisten ohjausjärjestelmien tasapainottava tuotos pohjautuu sen luomaan kannustimeen kannustaa luomaan tarvittavia korjauksia toimintaan. Positiivisten ohjausjärjestelmien merkityksen voidaan nähdä korostuvan resursseiltaan niukoissa organisaatioissa, sillä formaalien ja hienostuneiden ohjauksen menetelmien vaatimat resurssit eivät tuota samanlaista vastetta kuin resursseiltaan rikkaammissa yrityksissä. Rajoitejärjestelmien avulla on mahdollista keskittää vähässä käytössä olevia resursseja sellaisille toiminnoille, joiden yrityksen johto on katsonut luovan parhaan vastineen siihen käytetylle ajalle. Uskomusjärjestelmien ja interaktiivisten ohjausjärjestelmien onnistunut käyttö ja positiivinen vaikutus vaatii sekä johdon aktiivista sitoutumista ja kommunikaatiota organisaation arvoista, kuin myös avointa organisaatorakenteen läpileikkaavaa dialogia sekä asetetuista rajajärjestelmistä että diagnostisista järjestelmistä ja näiden kehittymismahdollisuuksista. (Pešali ym. 2018, 2180–2183)

Akateemisessa tutkimuksessa on kuvailtu ohjausjärjestelmäkokonaisuuksiin kuuluviksi jännitteiden ominaisuuksiksi tasapaino, tasapainon tendenssin ja intensiivisyyden. Tasapainon määritelmällä ei tarkoiteta mitään absoluuttista tilaa, vaan sillä kuvataan suhteellista voimasuhdetta ohjausmenetelmien voimasuhteiden välillä tiettyinä ajankohtana. Tasapainoisen ohjausjärjestelmän kaikkien osa-alueiden tulee olla suhteessa yhtä heikkoja tai vahvoja, jotta näitä voidaan pitää tasaveroisina menetelminä, jommankumman ollessa voimakkaampi voidaan organisaation ohjausjärjestelmän olevan toista suosiva. Ajan kuluessa ja toimintaympäristön muutoksien takia jännitteiden tasapainon painopiste vaihtelee. Tasapainon tendenssi kuvaa luonnollista suuntaa mihin jännitteiden painopiste ympäristömuutosten tai ajan kuluessa alkaa kohdentumaan. Ulkoisten tekijöiden vaikutukset jännitteeseen korostavat tarvetta johdon esimiesten tasapainottaville toimille tilanteissa, joissa tasapaino ei ole vakaassa tilassa. Tendenssin vaikutus ohjausjärjestelmien jännitteiden tasapainoon korostuu tällaisissa tilanteissa, vakaan ohjausjärjestelmätasapainon tilanteessa ajautuminen kohti jonkin menetelmän painotusta on heikompaa. Intensiivisyydellä jännitteitä



luonnehdittaessa viitataan siihen, kuinka laajasti siihen käytetään hallinnan menetelmiä. Erottamalla intensiivisyys omaksi termikseen on mahdollista kuvata tilanteita matalan intensiteetin ja korkean intensiteetin tilanteita. Matala intensiteetti kuvaa tilannetta, jossa menetelmä on käytössä harvakseltaan, korkea intensiivisyys puolestaan kertoo laajasta menetelmien käytöstä. Kummankin tason intensiivisyys voi saavuttaa tasapainoin, mutta erota käytetyiltä keinoilta. Dynaamisen jännitteen kehittyminen organisaatiossa voidaan kirjallisuuden perusteella katsoa koostuvan ohjausmenetelmien muodostamasta näiden kolmen jännitteen luonteenpiirteen summasta. (Van der Kolk ym. 2020,48)

## 4 Ohjausjärjestelmien rooli kasvun ja kannattavuuden jännitteen tasapainottajana

### 4.1 Liiketoimintaympäristö, päätöksenteko sekä strategia

Tutkielman empiiriseen osuuden aineisto on kerätty haastattelulla, jossa vastaajana oli keskisuuren perheomistustaan valmistavan teollisuuden yrityksen kehityspäällikkö, joka on yritykseen siirtymisen yhteydessä tapahtuneen yrityskaupan myötä myös vähemmistöomistaja. Yrityksen omistuspohja on yleisesti keskittynyt kolmelle pienomistajalle, haastateltu mukaan lukien, valtaosan omistuspohjasta keskittyen kahdelle perhetaustan omistajalle. Yrityksen päätösvallasta lähes noin kolme viidesosaa on perheellä, suurimman omistajan päätösvallan olleen 51 %. Yrityksen toimitusjohtaja ei ole yksi yrityksen omistajista, mutta kuuluu omistavaan perheeseen.

*”Meidän toimintamme on aika epämuodollista, yhtiökokouksessa käsitellään vain lakisääteiset asiat. Kaikki päätökset tehdään siten, että pyritään välttämään kaikki ristiriidat. Ei ole mitään äänestyksiä mistään, missä enemmistöomistaja päättää, että tehdään näin, vaan pyritään yhdessä tekemään kaikki päätökset. Jos jostain ollaan erimieltä, niin käytännössä toimitusjohtaja päättää mitä tehdään.”*

Organisaation rakenne ja henkilöstön käyttäytyminen noudattaa aiemman tutkimuksen esiin nostamaa matalan hierarkkisuuden ja epäformaaliuden tasoa. Omistajaohjauksen ja yrityksen johdon päätöksenteko pyrkii sitouttamaan kaikki asianomaiset yhdessä sovittuun tavoitteeseen, toimitusjohtajan johtaessa yrityksen toimintaa. Omistajapohjan keskittyneisyyden vuoksi yhtiökokous on lähinnä lakisääteinen toimenpide, missä ei käsitellä yrityksen suuria suuntaviivoja tai strategiaa. Johdon työnkuvat ovat monipuolisia, projektin vastuuhenkilöiden vaihdellessa projektien välillä:

*”Meidän organisaatorakenne ei ole mitenkään erityisen hierarkkinen, projektipäällikkönä olen ollut viimeaikoina useammassa isossa projektissa. Sanotaanko että jos on yli 2 miljoonan projekti niin on aina joku vastuullinen projektipäällikkö, sitä hommaa oon hoitanu ja sitten talouspuolella myös aika monipuolisesti. Laaturjärjestelmän kehittämisessä ja ylläpitämisessä myös, sekä sen markkina- ja kilpailijaseurannassa.”*

Yleisesti yrityksen kokoluokka on tilastokeskuksen määritelmän mukainen keskisuuri yritys, niin liikevaihdon kuin henkilöstön määrän puolesta. Liiketoiminta koostuu projekteista, joiden kokoluokka voi vaihdella suuresti, tarjottujen projektien kuin yleisen markkinaympäristön vaikutusten takia. Itse yrityksen pääsääntöisen liiketoiminnan koostumus voidaan karkeasti jaotella joko kokonaistoimituksiin tai osatoimituksiin, joiden lisäksi yritys tarjoaa myös kunnossapitopalveluja sekä joitain erikoishitsauksen töitä. Teollisuusputken rakentajana yritys on yksi Suomen suurimmista toimijoista yleisessä tarkastelussa sekä on myös tunnettu toimittaja alalla:

*”Ehkä tavallaan viimesen viiden vuoden aikana [kun] miettii mitä on tapahtunut... et me ollaan ehkä noustu semmosesta keskisuuresta tekijästä suureksi putkistourakoitsijaksi alalla.... Sovitaan keskisuuren yrityksen määritelmään, se on niin laava se määritelmä. Niin henkilöstön kuin liikevaihdon puolesta. Meillä on suurin piirtein 70 työntekijää, alihankintaverkoston kanssa noin 150 työntekijää”*

Organisaatorakenteen epämuodollisuus ja matala hierarkian taso yhdistettynä monipuolisiin työnkuviin korostaa mahdollisuuksia ketterään ja joustavaan toimintaan ja reagointiin operatiivisen toiminnan ongelmatilanteissa, mutta myös liiketoimintaympäristön asettamien rajoitteiden vuoksi. Teollisten rakennusprojektien kysynnän riippuessa suoraan talouden tilasta ja investointien määrästä, on tarkoituksenmukaista pyrkimys vakaasta tilauskannasta, minkä avulla voidaan selvittää myös markkinahäiriöiden yli. Yrityksen maineenhallinta on tärkeää, sillä tilauksien saaminen perustuu asiakkaiden tarpeeseen investoida uusiin laitoksiin: näiden investointien toimittajavalinta perustuu yleensä tarpeeseen sekä aiempaan suoriutumiseen, oman toiminnan markkinoimisella yritys ei koe saavuttavansa mitään.

*”Ei ole sinällään määritelty kovin selkeää strategiaa. Meidän ala on semmonen, että ei oikeen esimerkiksi edes markkinoida ollenkaan. Siitä ei ole mitään hyötyä: jos meidän palveluita ei tarvita, niin niitä on turha markkinoida. Se mitä me tehdään ja kuinka paljon tehdään riippuu niin paljon siitä että investoidaanko [yleisesti taloudessa]. Jos meidän palveluita ei tarvita niin on ihan turha markkinoida. Jos on teollisuusinvestointeja niin meillä on töitä ja jos ei ole investointeja niin ei ole töitä vaikka kuinka markkinoitaisiin.”*

Organisaation strategiaa haastatteluvastausten perusteella määrittää huomattavasti liiketoiminnan projektiluontoisuus sekä alttius markkinoiden yleisen tilan muutoksille. Erityistä pitkän tähtäimen liiketoimintasuunnitelmaa ei ole yrityksessä artikuloitu paperille tai visioksi, toiminnan laatua ja kokoa määrittää osin esille tulleet mahdollisuudet. Haastattelussa esille tulleet toteamus siitä, ettei ole strategiaa, kuvastaa osittain toiminnan ketteryyttä ja epäformaaliutta. Kuitenkin useissa haastattelun vastauksissa korostui strateginen päämäärä kilpailla laadulla ja keskisuurissa projekteissa. Yhtenä ohjaavana tekijänä on tunnistettu projektien koko, minkä yritys pyrkii sekä pitämään projektin hallittavuutta ja minimoimaan mahdollisuuksia projektin tappiollisuudelle sekä toimimaan vähemmän kilpaillulla markkinasegmentillä paremmalla kannattavuudella.

Liiketoiminnan strategian voidaan nähdä selkeytyneen kahden kuluneen vuoden aikana, kun pitkän kannattavuuden jälkeen projektien koko ja yrityksen liikevaihto ajautui aikomattomaan kasvuun yhä suurempien tarjousten mukana. Näiden suurten, mutta taloudellisesti tappiollisten, projektien lopputuloksena on ollut eräänlainen toiminnan ja strategian selkeyttäminen, minkä keskiössä on toiminnan pitäminen hallittavissa. Työntekijöiden saatavuus tai muu resurssien niukkuus ei sinällään ole vaikuttava tekijä strategian kannalta optimaalista projektikokoa määritettäessä, vaan sisäisten ja ulkoisten riskitekijöiden minimoiminen. Suurten projektien luoma kontrollin vaikeutuminen korostuu entisestään uusien työntekijöiden kanssa tilanteissa, joita ei osattu ennakoida:

*”Yleisesti projektien koko ja asiakastuntemus on epävarmuuden hallinta tekijöitä. Kyl tavallaan resursseja saa aina lisää... maailmassa on työnohtajia ja hitsareita, eri asia kuinka hyviä ne on... Isossa projektissa ei kannattais koko ajan lähteä kokeilla ketään ketä sä et tunne ellei oo pakko, eikä kannattais päästää siihen tilanteeseen et on pakko kokeilla jotain uusia [työntekijöitä]. Pitäisi aina pyrkiä siihen, että on käytössä kooltaan hallittava porukka hyväksi tunnettuja työntekijöitä.”*

Liiketoiminnan maltillinen kasvu on myös osa strategiaa, tosin viime vuosina tehtyjen tappioiden jälkeen tarkoituksenmukaisemmaksi on pyrkiä maltilliseen 2–5 % kasvuun, mikä toisaalta projektiluontoisessa toiminnassa on haasteellista hyvinkin erilaisten toimintavuosien vuoksi. Toiminta perustuu tarjouskilpailuissa voitettuihin urakoihin, skaalattavaa liiketoimintaa ei ole, millä kysynnän kasvaessa tai laskeessa voisi säädellä

tuotantoa. Liiketoiminnan kannattavuusprosentti mielletään paremmin asetettuja tavoitteita vastaavaksi mittariksi, kuin absoluuttisesti suurempi voiton määrä. Vahva tilauskanta on vaikuttava tekijä tarjouslaskennassa, sillä se mahdollistaa tarttumisen vain sellaisiin projekteihin, joissa tarjotaan vaan hyvin korkealla katteella. Tavoiteltujen projektien kokoluokka ei myöskään ole kovinkaan pieni.

*”Periaatteessa meillä on semmonen raja, että projektiksi voi kutsua sellaista mikä on hintalapultaan yli 50 tuhatta euroa tai yli, se on semmonen mihin me tarjotaan, pienempiäkin voidaan tarjota jos on tuttu asiakas lähiseudulta... Mutta toi on semmonen äärimmäinen minimiraja. Suuremmissa, yli miljoonan projekteissa alkaa korostumaan laatu ja toimitusvarmuus, missä me ollaan hyviä ja pystytään myös hinnoittelemaan riskipreemiota.”*

Projektin kokoluokan kasvaessa myös siihen liittyvät ulkoiset riskit kasvavat. Suuren investoinnin sisältäessä useita eri toimijoita saman työmaan sisällä, oman toiminnan hallinta ei välttämättä riitä onnistuneen toiminnan takaamiseksi. Muiden toimijoiden virheet tai puutteet investoinnin suunnittelussa voivat helposti johtaa tilanteeseen, missä epäonnistumisia alkaa kertyä suoraan itsestä riippumattomista syistä. Projektin kokoluokan kasvu alkuperäiseen verrattuna ei välttämättä lisää samassa suhteessa käytössä olevaa valmistusaikaa, jolloin suurempi määrä työtä pitäisi tehdä alkuperäisen aikataulun mukaisesti.

## **4.2 Yrityksen ohjausjärjestelmien osa-alueet**

### **4.2.1 Uskomusjärjestelmät**

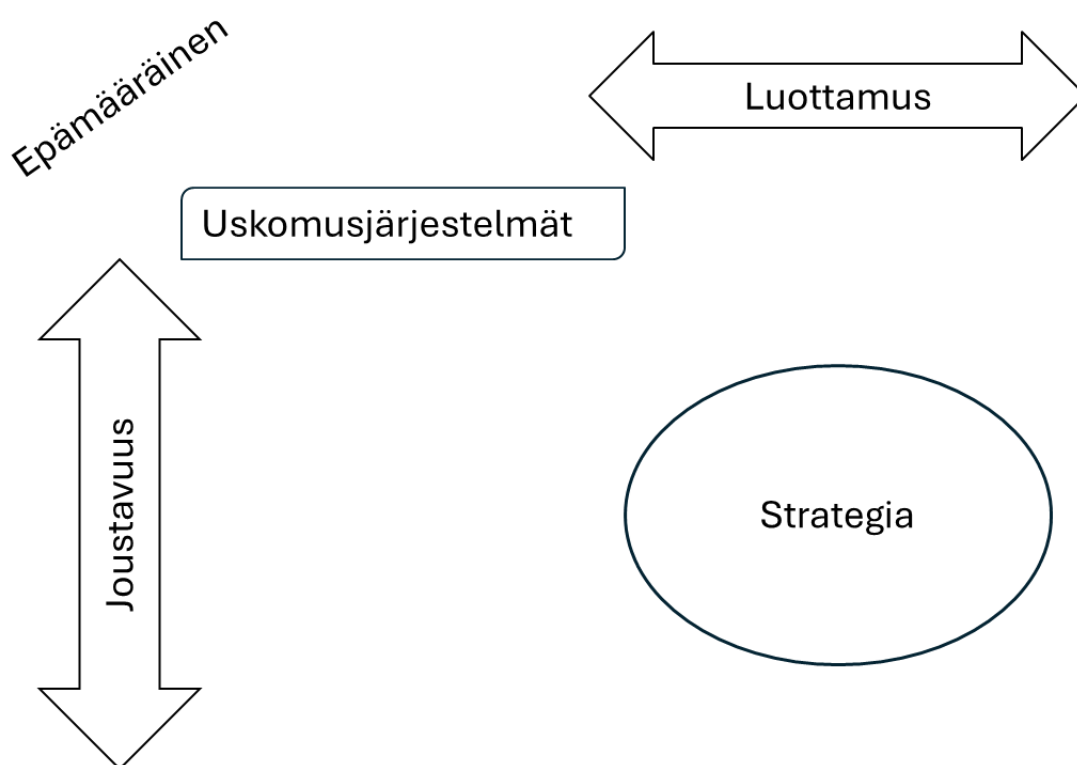
Kohdeyrityksessä uskomusjärjestelmien roolin voidaan nähdä osittain pohjautuvan vahvaan perheyritystaustaan sekä suhteisiin työntekijöiden kanssa. Järjestelmissä korostuu yksinkertaisuus sekä vuorovaikutus, esimerkiksi brändistrategiaa tai yritysjohdon aktiivisesti tiedottamaa visiota ei ole. Johdon ohjaus erilaisin uskomusjärjestelmin voidaan katsoa perustuvan luottamukseen perustuvaan yrityskulttuuriin. Luottamus korostuu niin ylimmän johdon keskinäisessä päätöksenteossa kuin työntekijöiden kanssa saavutettuihin paikallisiin sopimuksiin, millä pyritään tavoittelemaan joustavuutta hankalissa ja yllättävissä tilanteissa.

*”Et esimerkiksi ei sille voi mitään, jos tulee jotain [esteitä työnteolle] ... Pitää mieltii mihin pystyy vaikuttamaan ja mihin ei voi vaikuttaa ja sitten keskittyä siihen mihin voi vaikuttaa., esimerkiksi pyritään sopimaan joustavasti työntekijöiden kanssa ja hyvät välit työntekijöiden kanssa edesauttaa siinä...”*

Vuorovaikutus korostuu myös ylimmän johdon ja omistajapohjan välisessä kommunikaatiossa ja pyrkimyksessä konsensuksen saavuttamiseen päätöksiä tehdessä. Osittain tämä mielletään myös kilpailuetua kasvattavaksi järjestelyksi, sillä operatiivisen päätösvallan rajoitteiden vähyys toimii korkean keskinäisen luottamuksen ilmapiirissä. Tarvetta rajoittuneelle ja byrokraattiselle päätöksentekokulttuurille ei ole syntynyt, vaan uskomusjärjestelmät jakavat vastuuta operatiivisen toiminnasta vastaaville henkilöille. Tässä korostuu myös annettu vastuu päätöksenteon vaikutusten arvioinnista kaikkien osapuolten kannalta ja yksilön vastuu etsiä kaikille sopivia ratkaisuja nopeita päätöksiä vaativissa tilanteissa korostuu.

*”Jos tulee jokin muutos et sen muutoksen käsittelyssä [asiakkaan taholta] voi mennä monta viikkoa et täytyy viedä johonkin hallitukseen tai johonkin ennen kuin pystyy tekemään jonkin päätöksen esim. yli 10000 euron päätöksen, ettei kukaan yksittäinen henkilö voi tehdä päätöstä vaan hyväksyttää se... meillä käytännössä yksi tai kaksi henkilöä voi tehdä ihan minkä tahansa yrityksen toimintaa koskevan päätöksen, et täytyy aina luottaa siihen, että ne päätökset on aina järkeviä kaikkien kannalta.”*

Uskomusjärjestelmien pohjautuminen omistajapohjan arvoihin ja visioihin yrityksen suunnasta on myös tutkimuskirjallisuudessa tunnistettu seikka. Näillä perheomistus pohjaisilla yrityksillä voi olla taipumuksia korostaa kyseisen omaisuuden arvon säilymistä sekä nykyisellä arvotasolla että perheen sisällä. Uskomusjärjestelmien ilmentyminen on haastattelun perusteella epämääräinen, selkeää visiota tai missiota, mitä kommunikoitaisiin yrityksen ulkopuolelle, ei ole. Kuitenkin uskomusjärjestelmien korostama luottamus heijastuu niin yrityksen muodostamiin interaktiivisiin ohjausjärjestelmiin kuin rajajärjestelmiin, pyrkien vastaamaan epävarmuustekijöihin joustavuudella sekä luomaan nopeaa ja vastuullista päätöksentekoa tukemaa luottamusta.



Kuva 6: Uskomusjärjestelmien vuorovaikutus ja asema, mukailten Simons (1995)

Kuva 6 esittää uskomusjärjestelmien suhdetta yrityksen interaktiivisiin ohjausjärjestelmiin ja rajoitejärjestelmiin. Yrityksen uskomusjärjestelmät keskittyvät pitkälle henkilöstön välisen yhteistyön ja kommunikaation parantamiseen tavoitellen joustavaa ja tilanteeseen sopivaa ongelmanratkaisukykyä päättävissä asemassa oleville henkilöille. Yrityksen johdon uskomusjärjestelmien viestimä luottamus toisten päätöksentekovaltaisten kykyyn tehdä tilanteeseen sopivia ratkaisuja. Samanaikaisesti

työntekijöiden kanssa kommunikoitu luottamus korostaa kykyä mukautua yllätyksellisiin tilanteisiin molemminpuolisella joustolla. Uskomusjärjestelmien luoma kulttuuri näkyy lisäksi interaktiivisten ohjausjärjestelmiä esiintyvässä johtoryhmässä. Kuitenkin haastattelun perusteella yrityksen uskomusjärjestelmä on hyvinkin yksilölähtöistä, kokonaisuuden muodostuen pitkän aikavälin toimintatavoista. Epämääräisyys kuvaa selkeän vision tai mission muodollista puuttumista: yrityksellä ei ole ollut tarvetta viestiä sellaista sisäisesti tai ulkoisesti mitenkään määrätietoisesti, erittäin tiiviin omistaja- ja sidosryhmäpohjan vuoksi.

#### 4.2.2 Rajajärjestelmät

Haastattelun perusteella rajajärjestelmien merkitys ohjausjärjestelminä on kasvanut. Siinä missä selkeitä byrokraattisia sääntöjä ja usean eri henkilön hyväksyntää tarvitsevia sääntöjä ei suoraan ole muodostunut ohjaamaan yrityksen operatiivista toimintaa. Kyseiset rajajärjestelmät voidaan mieltää ehkä enemmän olevan yrityksen strategiaa ja suuntaa ohjaava tekijä. Näiden merkitys sekä tärkeys vaikuttaa korostuneen yrityksen johdolle tappiollisten projektien vuoksi, joita haastattelun perusteella pidettiin poikkeuksellisina. Ylemmän, strategisen tason toimintaa ohjaavista rajoitejärjestelmistä, voidaan kahden nähdä korostuvan: projektin koon pitäminen hallittavana sekä asiakastuntemus. Asiakastuntemuksen tärkeys sen kautta, miten mielekästä päivittäistoimintaa on johtaa sekä erityisesti projekteissa, joissa jokin menee pieleen, jolloin ”huonon” asiakkaan kanssa suhteet voivat tulehtua.

*”Asiakastuntemus on tärkeä riskien hallinnassa että jotkut asiakkaat on vaan huomattavasti hankalampia kuin toiset... et tavallaan kantapään kautta sä opit et mitkä talot on semmosia et niille välttämättä että vaikka hinta olisi hyvä ja laskettu oikein mutta tekeminen on vaan niin hankalaa että ei vaan kannata tehdä.”*

Liiketoiminnan projektiluontoisuuden voidaan nähdä vaikuttavan myös korostuneisiin rajajärjestelmiin, joilla pyritään ennakoimaan minimoimaan liiketoiminnan riskiä. Yrityksen johto on havahtunut liiketoiminnan luonteen luoman riskin, tappiollisten projektien kautta. Pitkän voitollisen toimintajakson aikana yrityksen liiketoiminnan ja isojen projektien riskisyyteen ei enää kiinnitetty niin paljoa huomiota, vaan etukäteistä riskienhallintaa harjoittavat rajoitejärjestelmät olivat jääneet vähäiselle käytölle.



Aiempien projektien onnistumiset voidaan nähdä myös tähän tilanteeseen ajaneena vaikuttimena, mikä on myös ollut osittaisena edellytyksenä näiden kauppojen saamiselle.

*”Ei se ole ollut strateginen valinta tai mihin me ollaan välttämättä pyritty, et se [projektin koko] on vaan kasvanut aina suuremmaks. Et jos sä oot tehny miljoonan tai kahen projektia ja se on menny hyvin, tälläkin alalla se on aika pieni piiri ketä näitä suunnittelee ja ostaa... Seuraavaksi sitten ne asiakkaat kysyykin: teettekö 5 miljoonan homman? Ja sen jälkeen että teettekö 10 miljoonan ja niin edespäin... Loppujen lopuks siinä pöydässä on kauhee kynnsy sanoo ei, ei kiitos 25 miljoonan projektille että antakaa se jollekulle muulle.”*

Riskitietoisuuden vähentyminen osaltaan vaikutti liiketoimintaan siten, että projektien kokoluokan, ja näin johdannaisesti yrityksen liikevaihdon kasvun, voidaan katsoa tapahtuneen ilman selkeää visiota tai pyrkimystä siihen. Rajoitejärjestelmien vähäisen käytön vuoksi yrityksen saavuttama kasvu muodostui osin hallitsemattomaksi. Osittain syyksi katsotaan myös tarjottujen projektien suunnittelun keskeneräisyys, jolloin kaupantekohetken ajatus projektin kokoluokasta voi olla merkittävästi pienempi, kuin sovittuna aloitushetkenä.

*”Et projektin [rakentamis]suunnitelmat on tosi keskeneräisiä, kun tehdään kaupat ja se insinööriyö jatkuu siinä ja sit tavallaan kaupantekohetkestä eteenpäin se projekti voi olla ihan erilainen mitä sä olet tarjonnut”*

*”Jos on valtava investointiprojekti ja sen budjetti on jo ylittynyt niin ei sitä enää yksi firma sitä kelkkaa pysty enää muuttamaan... Jos kaikki mukana olevat yritykset haluaa rahaa niin kukaan ei saa rahaa... Jos on pienempi projekti niin sullakin on suurempi merkitys ja neuvotteluasema tällaisessa tilanteessa”*

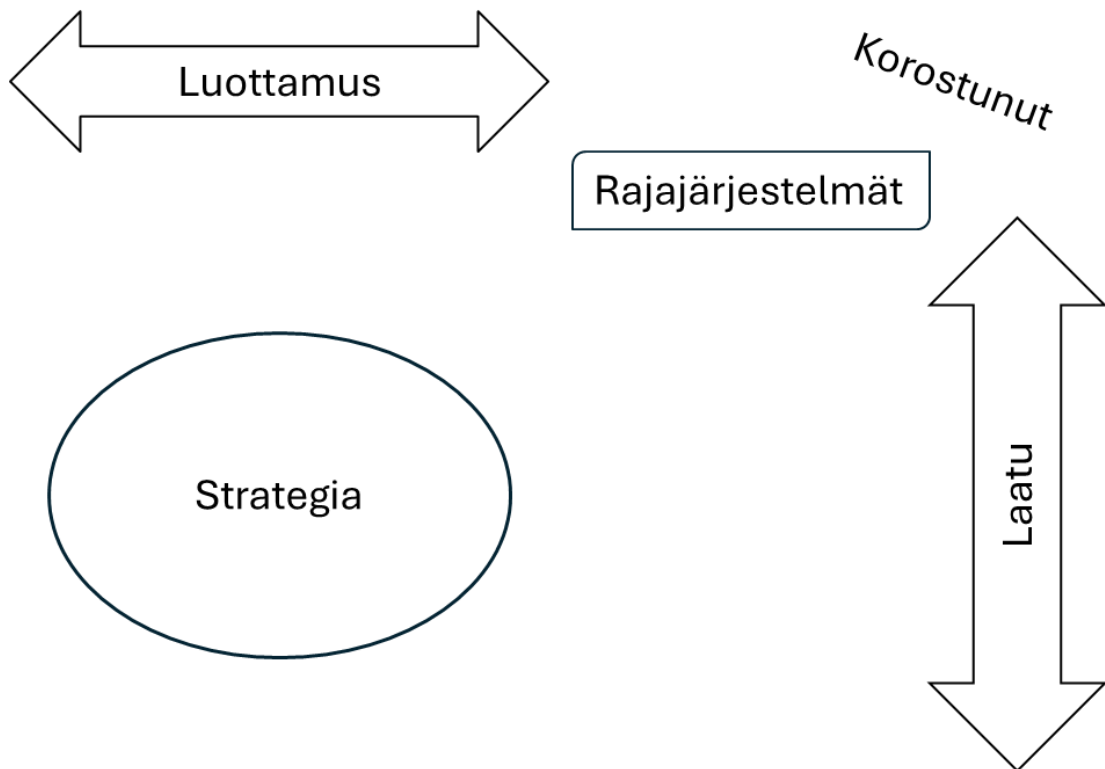
Tunnistetuiksi projektiliiketoiminnan aiheuttamiksi riskeiksi on myös tunnistettu tiukat rajoitteet aikatauluissa, jotka ilman aktiivista vartiointia saattavat lyhentyä alkuperäisen sopimuksen tilasta. Tähän pyritään asettamalla osaava johto projektille, mutta myös aiemmin korostetun projektikoon rajaamisella. Projekteissa tapahtuvia muutoksia tarkkaillaan omien etujen vartioimiseksi, mutta mahdollistavana tekijänä tälle voidaan

myös pitää oman aseman merkittävyyttä asiakkaan investointiprojektissa. Suurprojektiin osallistuttaessa yrityksen työn koko voi olla pieni kokonaisuus koko investoinnista, mutta jonkin muun osa-alueen ongelmilla on usein vaikutuksia myös omaan toimintaan. Neuvotteluasema asiakkaan kanssa on usein merkittävästi heikompi tällöin, esimerkiksi keskustellessa muutoksista kauppahintaan tai aikatauluun. Tavoitteena on myös liiketoiminnan riskin hajauttaminen, jolloin heikompi tulos projektissa ei määritä koko vuoden liikevaihtoa.

Rajoitejärjestelmien taustalla on myös tunnistettu tarve yrityksen johdon kyvyille tehdä sekä päivittäistoimintaa että liiketoimintojen ja prosessien kehitystä. Henkilöstön huomion keskittymiseen tarpeeksi pieneen osa-alueeseen kerrallaan mahdollistaa myös muiden Levers of Control -viitekehyksessä esitettyjen kokonaisuuksien tehokkaan päivittäiskäytön sekä niiden jalostuksen, erityisesti operatiivista toimintaa monitoroivien ja kehittävien. Tämänhetkinen järjestelmä pyrkii luomaan ennakoitavaa kasvua sekä vakautta yrityksen toimintojen kehittämiseen. Vakauden tarve on myös tunnistettu sellaisissakin tilanteissa, missä toiminta on kannattavaa, mutta toiminnankehityksestä joudutaan tinkimään.

*”Mitä nopeammin nousee liikevaihto niin kannattavuus laskee mikä ei taas oo et kaikkien elämä on huomattavasti kurjempaa ja työ vaikeempaa et se ei tuota minkäänäköstä hedelmää et siinä ei oo sitten mitään järkeä. ”*

Päivittäistoiminnan johdossa ohjauksen rajoitusjärjestelmien voidaan nähdä myös linkittyvän sekä interaktiivisiin että diagnostisiin ohjausjärjestelmiin. Uskomusjärjestelmien muodostama kuva taatusta laadusta ulkoisille sidosryhmille, sekä tilauksien saamisen vaatiman maineen ylläpito, vaatii tiukkoja rajoitteita siihen, miten paljon laadullisia tai aikataulullisia virheitä voidaan hyväksyä työssä ja kuinka nopeita ja perinpohjaisia keinoja näiden ratkaisuun tarvitaan. Liiketoiminnan ollessa asiakkaantilaukseen perustuvaa, ei varsinaista massatuotantoa ole, vaan diagnostisten järjestelmien esiin nostamat ylitykset raja-arvoissa vaativat interaktiivista lähestymistapaa niin laatulupauksen täyttymiseksi kuin näiden virheiden taloudellisten seuraamusten vuoksi.



Kuva 7: Rajajärjestelmien vuorovaikutus ja asema, mukailen Simons (1995)

Kuva 7 esittää yrityksen rajoitejärjestelmien roolia ja suhdetta sekä uskomusjärjestelmiin että diagnostisiin ohjausjärjestelmiin. Yrityksen käyttämät rajajärjestelmät ylimmällä tasolla kuvastavat projektikoon hallinnan kautta tapahtuvaa riskienminimointia. Haastattelussa korostuu erityisesti aikaisempina vuosina kertyneet tappiot liian suurista projekteista, joiden hallinta oli mahdotonta käytettävissä olevilla resursseilla. Tämän lisäksi operatiivisella tasolla rajoitejärjestelmät toimivat erityisesti diagnostisten laatujärjestelmien kanssa, määrittäen tarkat arvot sallituille työvirheille. Uskomusjärjestelmien luoma luottamus mahdollistaa rajoitejärjestelmien sallivamman päätöksentekovallan operatiivisessa toiminnassa, millä pyritään ketterään ja joustavaan toimintaan. Luottamuksen avulla pyritään varmistamaan myös muiden henkilöiden tyytyväisyys ja usko harvojen tekemiin päätöksiin. Rajoitejärjestelmien voidaan olevan tämän hetken tilanteessa korostuneita, erityisesti tappiollisten vuosien takia, rajoittaen projektikokoa, kuitenkin sallien yrityksen tunnistaman joustavuuden tarpeen vaatiman ketterän päätöksentekokyvyn. Muihin ohjausjärjestelmien osiin rajoitejärjestelmät voidaan nähdä korostuvan yrityksen tämänhetkisessä toiminnassa.

### 4.2.3 Interaktiiviset ohjausjärjestelmät

Yrityksen organisaatorakenteen ollessa ketterä ja matalahierarkkinen, mutta kompleksissa ympäristössä toimiva, korostaa se ongelmanratkaisuun tarvittavia interaktiivisen ohjauksen keinoja. Interaktiivista ohjausta harjoitetaan sekä taloudellisilla että ei-taloudellisilla menetelmillä, niin projektien vastuuhenkilöiden kanssa kuin ylemmän johdon välisillä johtoryhmän palavereilla. Johtoryhmän tapaamisissa pyritään käymään läpi ajankohtaiset operatiivista liiketoimintaa koskevat asiat, kuten projektien edistymiset, tehdyn työn tehokkuus sekä edistymä suhteessa budjettiin.

Interaktiiviset ohjausjärjestelmät ovat usein yhdistettyinä diagnostisiin ohjausjärjestelmiin, esimerkiksi yhdistämällä toimintaa seuraavat menetelmät osaksi interaktiivista vuorovaikutusta tai käyttämällä interaktiivisia menetelmiä näiden diagnostisten suoritemittareiden tuomien tulosten juurisyiden selvittämiseen. Yritystoiminnan taustan ja koon vuoksi tällaiset järjestelmät eivät niinkään pohjaa hienostuneisiin tai komplekseihin ohjelmistoihin vaan yksinkertaiset ohjelmistot yhdistetään osaksi vuorovaikutusta vastuullisten henkilöiden kanssa.

*”Tehdään jokaisesta projektista alkuun pohja, missä on budjetti, budjetoidut kustannukset sekä budjetoidut tunnit ja sitten talouspäällikkö sitä käy sitten täyttää sitä mukaa mitä tulee kustannuksia ja tunteja ja yleensä projektipäällikön kanssa käydään kerran viikkoon läpi.”*

Interaktiivisten järjestelmien käyttö näkyy myös toiminnan tilan selvityksessä ja mahdollisissa ongelmatilanteissa näkyvässä uusien toimintatapojen etsimisessä. Toiminnan muovautuminen entistä paremmaksi perustuu usein kaksikehäiseen oppimiseen, sillä identtisten tuotteiden sarjatuotannon mahdollisuuden puuttuminen vaatii laajaa selvitystä ja toimintaa korjaavia toimenpiteitä. Korjaaviin toimenpiteisiin tarvitaan tietoa sekä suorittavalta että johtavalta tasolta henkilöstöä. Toisaalta tietyt ongelmat ovat yksinkertaisempia selvittää ja korjata kuin toiset. Toiminnan laadun häiriöt ja selvittäminen koetaan suhteellisen yksinkertaiseksi, mutta taloudellisen uhan vuoksi tärkeäksi suorittaa erityisellä nopealla.

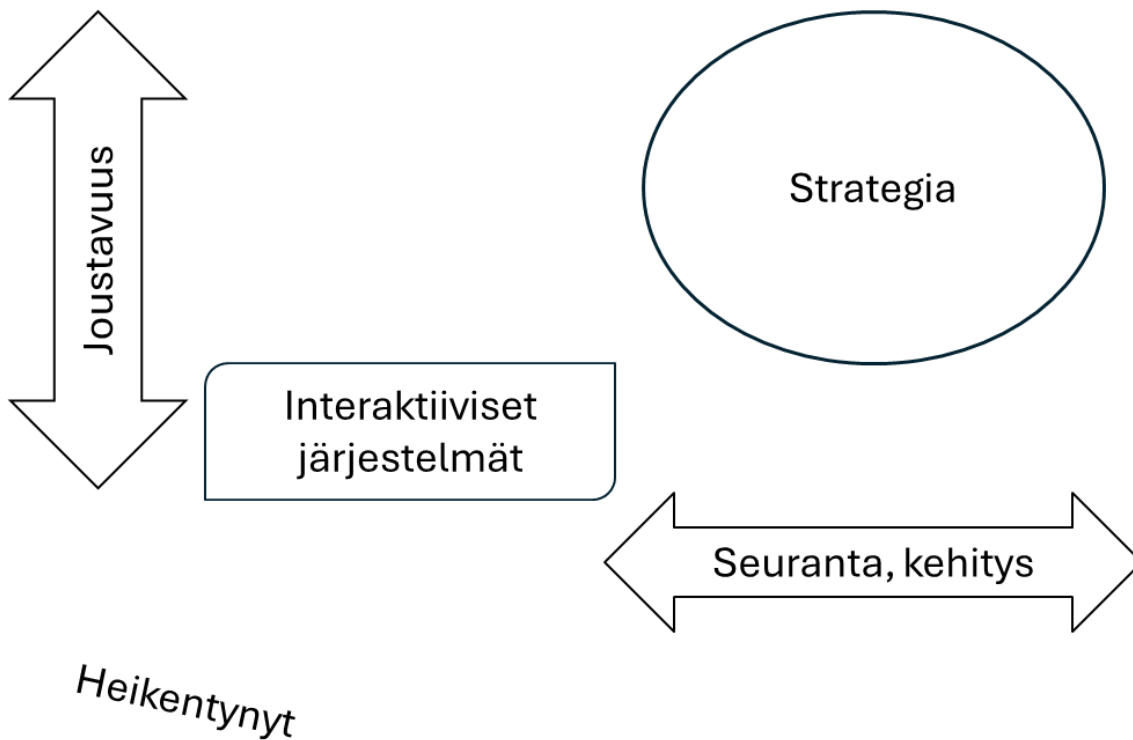
Interaktiivisella käytöllä pyritään myös vastaamaan yrityksen ulkoisiin muutoksiin liiketoimintaympäristössä, sillä poikkeamat esimerkiksi suunnitellusta aikataulusta

voivat johtua muiden kokonaisinvestoinnissa työtä tekevien toimijoiden hitaudesta, jolloin kyseeseen tapauskohtaisella harkinnalla voidaan tehdä aikataulun kirimiseen tarkoitettuja toimia. Projektin asiakkaan vaatiman raportoinnin voidaan myös nähdä vaikuttavan interaktiivisten järjestelmien loppuasun muodostumiseen projektin sisällä, kuitenkin ohjausjärjestelmän pääpiirteiden pysyessä samana.

*”Yleensä että sanotaanko näin et kaksi viikkoa eteenpäin pyritään katsomaan. Ihan turhan tarkkaan siitä on turha tehdä tai ihan liian tarkkaa et aina asiat muuttuu mutta pari viikkoa eteenpäin pyritään kattomaan et mitä olisi kahen viikon päästä valmiina, et siihen jää se aika reagoida siihen ja on tiedossa mitä tehdä [tämän saavuttamiseksi].”*

Yrityksen harjoittama interaktiivinen ohjaus voidaan nähdä, myös ilmentymän aikataulujohtamisessa. Interaktiivisten ohjausjärjestelmien pyrkimyksenä on löytää uusia mahdollisuuksia ja toimintatapoja vanhaan suunnitelmaan peilatessa. Projektin läpileikkaavaa työn suoritusajankohtaa suunnitellaan yleistasolla, usein perustuen asiakkaan antamiin vaatimuksiin siitä, milloin jonkin tietyn kokonaisuuden tulee olla valmis. Suurpiirteinen aikataulu vaatii aktiivista työnedistymän ja edellytysten syntymisten seuranta projektinjohdolta, mutta sen kautta on mahdollista löytää uusia, korvaavia valmistusjärjestyksiä, kunhan jätetään aikaa reagointiin.

Jako interaktiivisten ja diagnostisten ohjausjärjestelmien välillä yrityksessä ei ole kovin selkeä. Merkittävimmät erot näiden kahden ohjausjärjestelmäkokonaisuuden välillä voidaan löytää näiden tarkoituksessa. Interaktiiviset ohjausjärjestelmät yrityksessä pohjautuvat toiminnan seuraamiseen käytetyn mittarin tai työkalun, diagnostisen järjestelmän, keräämään tietoon, mikä viedään yrityksen ylemmällä tasolla toimivien päätösvaltaisten henkilöiden tietoisuuteen kokonaiskuvan saamiseksi. Tavoitteena yksityiskohtaisten suoritustittareiden interaktiivisessa tarkastelussa on tiedon leviäminen mikä mahdollistaa kokoon nähden laajan joukon päätöksentekokykyisiä henkilöitä. Interaktiivisten ohjausjärjestelmien roolina näiden lisäksi on käsitellä toimenpiteitä, joita mahdolliset diagnostiikan havaitsemat tulokset aiheuttavat sekä kehittää kyseisiä mittareita.



Kuva 8: Interaktiivisten ohjausjärjestelmien vuorovaikutus ja asema, mukailen Simons (1995)

Kuvan 8 tarkoituksena on havainnollistaa interaktiivisten ohjausjärjestelmien vuorovaikutussuhdetta uskomusjärjestelmien sekä diagnostisten ohjausjärjestelmien välillä. Liiketoiminnan strategiaan on tunnustettu tarve toiminnankehitykselle sekä diagnostisten mittareiden parantamiselle. Interaktiiviset ohjausjärjestelmät haastatellussa yrityksessä kulminoituvat niin ennustekeskusteluihin kuin projektin johtoryhmän tapaamisiin. Näissä tapahtuvat diagnostisten mittareiden tuottamien tulosten läpikäynti ja prosessikehityksen suunnan muodostuminen. Interaktiivisten ohjausjärjestelmien suhde uskomusjärjestelmiin korostuu sellaisissa tilanteissa, kun esimerkiksi diagnostisten järjestelmien tuottama tieto tai muu yleinen tapahtuva vaatii ketterää ja joustavaa päätöksentekoa. Yrityksen interaktiivisten ohjausjärjestelmien tilaa voidaan tällä hetkellä kuvata jokseenkin heikentyneeksi verrattuna kirjallisuuden esittämään rooliin strategisena keinona löytää uusia mahdollisuuksia. Kuitenkin interaktiivisten ohjauskeinojen rooli rajoitejärjestelmien toimiessa projektinvalinnan pääpainoisena ohjaavana tekijä ei ole täysin unohtunut yrityksen tunnistaessa toiminnan ja prosessien kehityksen tarpeen. Tämä kehitys tähtää erityisesti löytämään uusia

diagnostisesti mitattuja useampiin tiettyihin toimintoihin sopivia kriittisten suoritustekijöiden tehokkuusmittareja vanhojen yleiskeskisarvojen tilalle.

#### 4.2.4 Diagnostiset ohjausjärjestelmät

Yrityksen ohjausjärjestelmäpaketin diagnostiset menetelmät ottavat sekä taloudellisen että ei taloudellisen asioiden kontrolloinnin huomioon. Valmistettujen tuotteiden laadun ja tehokkuuden tarkkailu on suuressa roolissa: esimerkiksi kaikki hitaussuoritteet kirjataan tarkasti ylös, jolloin on mahdollista huomata mahdolliset tavoitteet alittavat kohdat, mutta myös tavoitteiden yli suoriutuvat toiminnot. Valmistavissa prosesseissa tehokkuuden määritelmä on määräävin ylätason tavoite, mihin on pyrittävä toiminnassa. Tarkalla työvaiheiden keston, käytetyn materiaalin, valmiin tuotteen määrän sekä laatukontrollin läpäisyn dokumentaatiolla pystytään selvittämään mahdollisten ongelmien juurisyitä.

*”Hitsauslogiin tulee kaikki tiedot viikoittain kuinka paljon ja mitä kukin hitsari hitsaa. Tätä seurataan ja käydään läpi melko tarkasti projektipalaverissa ja johtoryhmässä et mikä on ollut tehokkuus.”*

*”Ja tehokkuus mitä mitataan hitsattuina tuumina per tunti, eli kuinka paljon hitsari saa tunnissa työnsijainnin mukaan. Esim. tuotantotiloissa tavoite on 3 kertaa suurempi kuin työmaaolosuhteissa tehtävän hitsin”.*

Tehokkuuden määritelmän tarkentamiseen ja mittauksen kehitykseen on myös panostettu. Pyrkimyksenä on ollut saavuttaa useampiin tilanteisiin sopivia mittareita tehokkuudelle ja mikä on kohtuullinen oletus kullekin olosuhteelle. Laatumääritelmän kaikkialla samat tiukat standardit, pyrkivät välttämään kalliita korjauksia, sillä työn ja materiaalin määrä on korkea korjaavissa töissä. Sisäinen tahtotila diagnostisten ohjausjärjestelmien korostamista mittareista korostaa laatua ja työnteon laadun asetettujen tavoitteiden mukaisia.

*”Esim. tuotantoprosessissa hitsaus on se tärkein työvaihe meillä siinä ja sitä tarkastetaan röntgenkuvilla ja tässä esimerkiksi kriteerinä se, että alle 2 % saisi olla virheitä röntgenissä ja jos se menee yli sen, niin heti puututaan ja etsitään syy mistä tämä johtuu.”*

Diagnostinen ohjaus ilmenee yrityksessä laadunhallintamenetelmien ja näiden seuraamisen lisäksi myös luomalla budjetit jokaiselle projektille, niin euromääräiset kuin työsuoritekohtaiset budjetit. Työsuoritteiden kustannuksia ohjataan projekteille ja näiden sisällä työsuoritekohtaisille kustannuspaikoille. Diagnostisten työsuoritteita seuraavien mittareiden kohteena korostuu tehdyt tunnit kuluneiden eurojen sijasta. Työntekijöiden hinnan vaihdellessa hieman työntekijä ja työsuoritekohtaisesti, tarkoituksenmukaisempi seurantatapa taloudellisten mittareiden seurannaksi. Tehtyjen tuntien hinta lasketaan katteellisen työn perusteella, jotta työntekijän hinnasta riippumatta jokaista tehtyä tuntia voidaan pitää katteellisena. Käynnissä olevan projektin etenemää ja budjetissa pysymistä seurataan yhdistämällä suunnitellut tehdyt työtunnit, toteutuneet työtunnit sekä valmiusaste.

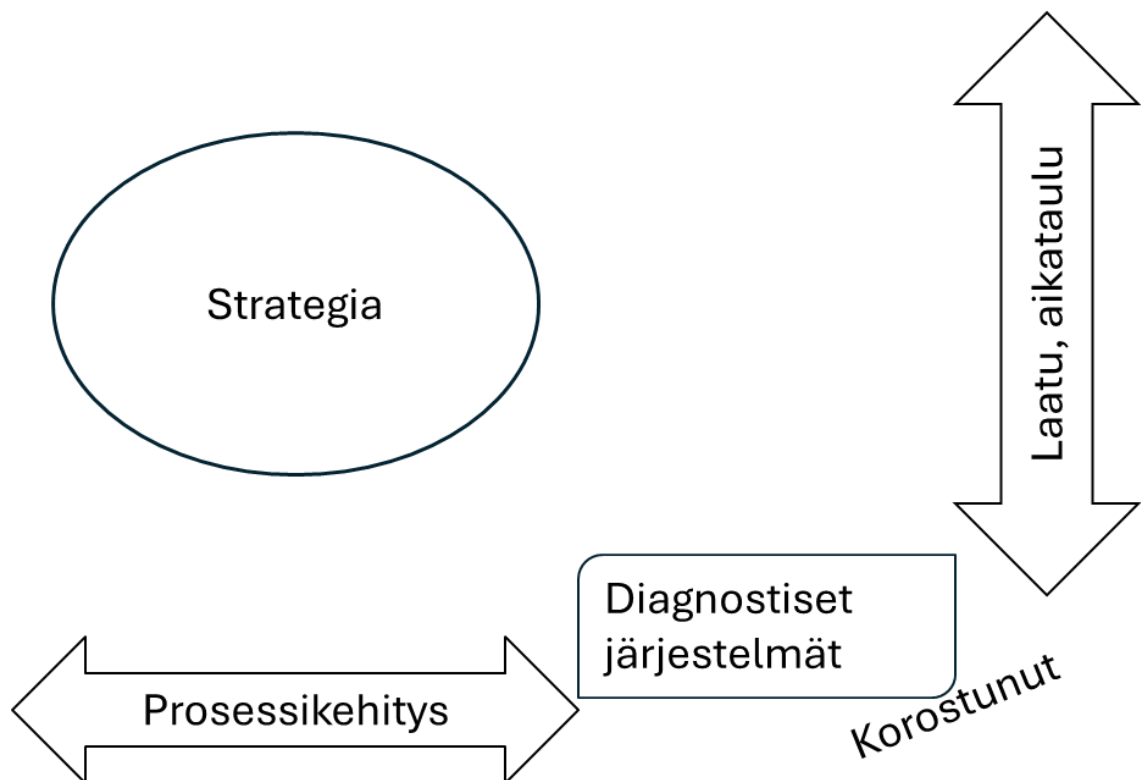
*”Jokaiselle projektille tehdään budjetti ja sitten seurataan, että mitä on toteutunut kustannuksia ja mitkä ovat [tulevia] arvioituja kustannuksia ja näitä peilataan sen hetkiseen valmiusasteeseen ja täten katsotaan et ollaanko budjetissa.”*

Ulkoiset tekijät vaikuttavat yleensä myös esiintyviin suoritemittausmenetelmiin. Investoinnin tilaama asiakas usein vaatii myös edistymän raportoimista heille omaan projektinseurantaan, jolloin ulkoisten vaatimusten esittämää raportointia voidaan suoraan käyttää hyväksi omaa toimintaa seurattaessa. Nämä ulkoisten vaikuttimien diagnostiset järjestelmät yhdistetään omaan budjettiseurantaan, pyrkimyksenä ymmärtää sekä toiminnan tilanne aikataulullisesti että taloudellisesti käytetyt resurssit. Pelkän aikatauluseurannan riskit ovat tunnistettu sen luoman kapeakatseisuuden vuoksi, jos taloudellisia seikkoja ei pidetä mukana.

*”Se käyrä itsessään ei ole kaikkein paras työkalu kokonaisseurantaan. Ainoana työkaluna se on huono seurattava, koska sä voit olla käyrällä ja kaikki etenee aikataulussa ja niin sanotusti hyvin, mutta sit jos sulla on palanut hirveesti rahaa, se ei lohduta paljoa et jos oot s-käyrällä mutta pakkasella.”*



Liiketoiminnan luonteen vuoksi kustannukset kohdistuvat pääosin aina jollekin projekteille, yleiskustannusten merkitys on varsin pieni. Diagnostisten ohjausjärjestelmien käyttö linkittyy usein myös vahvasti interaktiivisten ohjausjärjestelmien avulla pyrkimykseen saada syvällisempää tietoa nykytilanteesta sekä ratkaisemaan mittareiden hälyttämien poikkeamien syiden selvittämistä. Yrityksen strategisesti tavoittelema maltillinen kasvu vaatii näiden operatiivisille toiminnoille asetettujen tavoitteiden saavuttamista.



Kuva 9: Diagnostisten järjestelmien vuorovaikutus ja asema, mukaillen Simons (1995).

Yllä oleva kuva keskittyy kuvaamaan diagnostisten ohjausjärjestelmien suhdetta sekä yrityksen interaktiivisiin ohjausjärjestelmiin että rajoitejärjestelmiin, mutta myös avaamaan diagnostisten järjestelmien tämän hetken merkitystä osana ohjausjärjestelmäkokonaisuutta. Yrityksessä diagnostisten ohjausjärjestelmien suhde interaktiivisiin järjestelmiin kuvastuu erityisesti niiden luoman suoriutumistiedon perusteella tapahtuvaan prosessikehityshankkeisiin. Esimerkiksi tuotantoon liittyvät kriittiset suoritustekijät ja näiden mittareiden kehitys tarvitsee pohja-aineiston tulkinnan lisäksi interaktiivisia menetelmiä, esimerkiksi yrityksen johdon kesken pidettävillä ohjausryhmillä on rooli kehitysprosessien suunnan ja fokuksen ohjaamisessa.

Rajoitejärjestelmien kanssa tapahtuva vuorovaikutus pohjautuu Levers of Control -viitekehityksessä esiteltyyn ”strategia asemana markkinoilla” -ajatukseen. Tiukat rajat, joita diagnostisten järjestelmien avulla valvotaan, auttavat pitämään yllä yrityksen aiemman toiminnan luomia positiivista kuvaa toimitusvarmuudesta ja erityisesti laadusta potentiaalisille asiakkaille. Diagnostisten ohjausjärjestelmien voidaan nähdä korostuneen yrityksen toiminnan luonteen takia, eikä ainoastaan aiempien vuosien tappioiden vuoksi.

### 4.3 Yrityksessä esiintyneet jännitteet ja niiden kontrollointi

Haastattelun yrityksen taustan voidaan nähdä vaikuttaneen nykyisen tilan kehitykseen merkittävästi. Aiempi, suhteellisen vapaasti muodostuva tilaushankinta, on kokemusten perusteella koettu riskienhallinnan osalta osin puutteelliseksi. Toiminnan pitkäaikainen voitollisuus ja selviäminen ilman suurempia hankaluuksia johti tarjousprosessissa vaikuttaneiden rajoitejärjestelmien hiipumiseen. Tasapainon tendenssin painopisteen siirtyminen vei yrityksen toimintaa pois tasapainoisesta kontrollista kohti kasvua, mikä useiden seikkojen summana johti myös kannattamattomuuteen. Tämä näyttää korostuvan haastattelun vastauksissa nykyisessä toiminnan kehittämisessä.

*”Pyritään hakemaan toimintaa johon voidaan vaikuttaa ja pitää hallussa. Et ollaan todettu, että kasvun hakeminen ei ole se kaikkein järkevin tapa. Tavallaan nykyinen kokoluokka, on sellainen suuruista toimintaa, voidaan toimia tosi kannattavasti...”*

Yrityksessä ohjausjärjestelmien kehitys on pyrkinyt vastaamaan toimintaympäristössä esille tulleisiin haasteisiin, kuten Simons (2000) esittää organisaation elinkaaren aikana ohjausjärjestelmissä tapahtuvista muutoksista. Koetut suuret haasteet ovat aktivoineet yrityksen johtoa tasapainottelemaan jännitteitä kasvun- ja kannattavuudenhallinnan välillä niin ylätasen strategioilla kuin alemman tason toiminnankehityksellä ja ohjausjärjestelmien jalostuksessa. Kriittisten suoritustekijöiden muodostumista on pyritty tarkentamaan eri tyyillisille projekteille sekä tuotannon sijainnin mukaan. Heinicken (2016) esittämä tasapaino vakauden ja joustavuuden välillä on haastattelun perusteella tunnustettu tärkeäksi osaksi yrityksen jatkuvaa toimintaa, sen kehittämistä sekä kykyä tehdä tuloksellista liiketoimintaa.

*Tasasuudella pysyy myös kehitys mukana vauhdissa, kun oli se pahin kasvupiikki niin jäi kaikki prosessikehitys ja kaikki jäihin, et ihan vasemmalla kädellä tehtiin kaikki, siihen jokapäiväiseen säätämiseen meni kaikki työaika kaikilta et siinä kukaan ehtinyt miettiä strategisia linjauksia tai mitään, mikä ei ole mitenkään järkevää pidemmällä tähtäimellä, vaikka se olisikin ollut kannattavaa.”*

Vakauden tarvetta organisaatiossa on kaivattu erityisesti haastattelussa mainittujen tappiollisten vuosien jälkeen. Yrityksen kannattavuuden parantaminen sekä tappioputken katkaisu on ollut yrityksen johdon strateginen tavoite. Tavoitellun vakauden päämääränä voidaan kassan vahvistaminen ja voiton tuottamisen nähdä myös sisältävän pidemmän aikavälin liiketoiminnan kehitystä. Voimakas kasvu on sekin tunnustettu haitalliseksi tilaksi yritystoiminnalle toiminnan sen viedessä kaiken yrityksen huomion ja muodostuen toimintaa täysin ohjaavaksi tekijäksi, jolloin joustavuutta vaativat menetelmät ja toimenpiteet syövät kaiken ajan. Liiketoiminnan kehityksen merkitys on korostunut näiden vuosien aikana. Haastattelun perusteella myös joustavuutta korostavat toimintatavat henkilöstön kanssa pyrkivät luomaan osaltaan ennakoitavuutta päivittäiseen toimintaan lyhyellä aikavälillä.

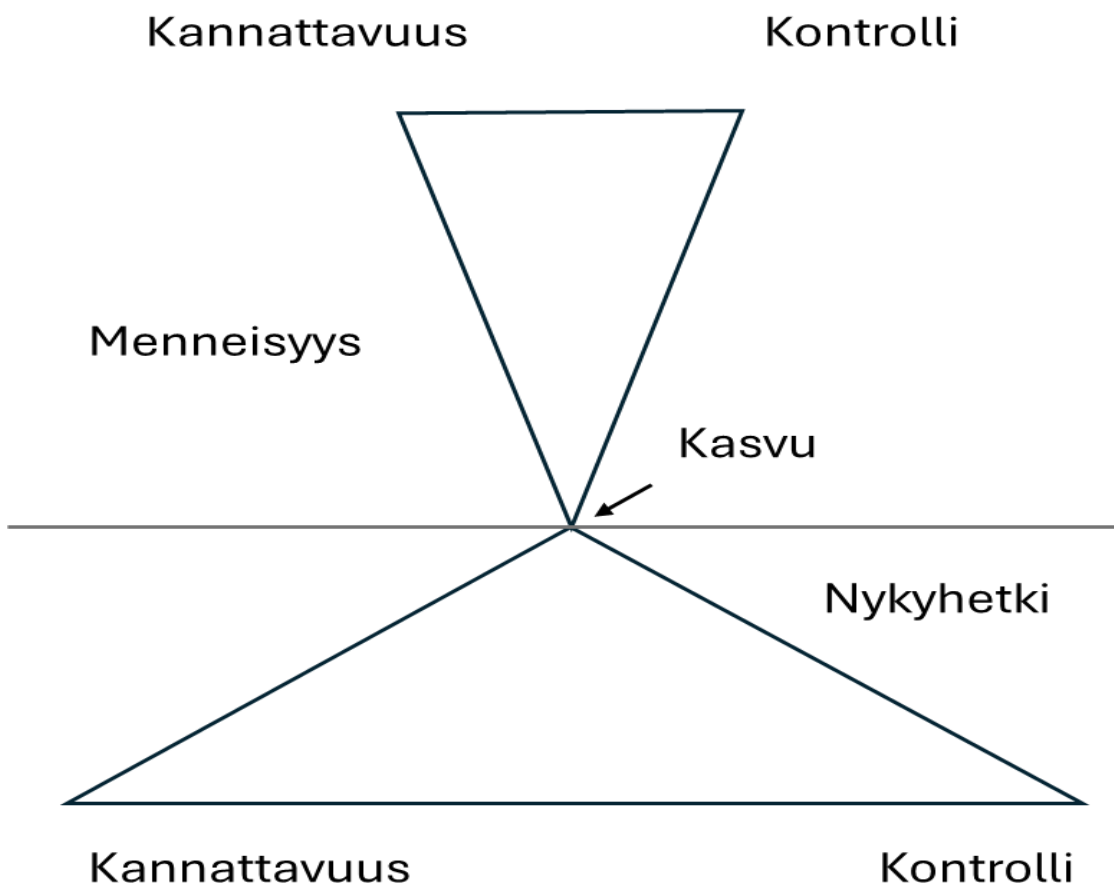
*”Jos projektin kokoluokka on alun perin ollut sellainen hallittavissa oleva, et jos se sit kasvaa jonkin verran niin se ei oo niinkun niin suuri katastrofi, et jos sä oot laskenu siihen 12 miestä ja siihen tarvitaankin 16 tai 18 miestä niin selvä, ei se siinä, että projekti kasvaa, hinta kasvaa ja miesmäärä kasvaa. Jos kaikki tapahtuu samassa suhteessa, niin se on ihan ok. Mut sit tavallaan, jos oot laskenu projektiin 50 miestä, ja se on jo valmiiks ollu tosi iso projekti, ja se kasvaakin 85 mieheen niin siinä kohtaa se hallittavuus muuttuu ihan eri tavalla... Ja se riski kasvaa ihan eri tavalla. Ne kerrannaisvaikutukset kasvavat siinä, jos jokin projektissa alkaakin menemään pieleen.”*

Joustavuuden tarve yrityksen liiketoimintaympäristössä korostaa sen kokema suhdanneherkkyys. Mikäli markkinoiden laskusuhdanne ja haluttomuus suorittaa isoja investointeja muodostuu merkittävän pitkäksi, on vaikutus yritykselle osittain jälkijättöinen pitkien projektiaikojen ja tilauskannan vuoksi. Tappiollisten projektien putki tapauksessa, missä markkinoilla ei tapahdu teollisuuslaitosinvestointeja ynnä

muita vastaavia yrityksen liiketoimintaan sopivia projekteja, voidaan nähdä merkittävänä uhkana. Osaltaan myös kontingenssitekijöillä on merkitystä yrityskulttuurissa tapahtuneeseen kehitykseen. Pitkä ja luottamukseen perustuva suhde työntekijöihin pyrkii luomaan joustavuutta epävarmoihin ja ennustamattomiin tilanteisiin.

*”Se ei ollut mitenkään tietoinen tavoite, että nyt kasvetaan merkittävästi... Siinä ei käytännössä varmaan osattu varautua siihen, että on tollasia riskejä, ei sitä ehkä tajunnut siinä kohtaa.”*

*”Kun menee moni asia pieleen niin pitää päästä mahdollisimman pienin vahingoin pois... Jos haluaa etsiä jotain positiivista, niin niistä täytyy sit vaan oppia et mikä pieleen ja mitä pitäis jatkossa tehdä toisella tavalla, että hommat kannattaisi... Et siinä me ollaan varmaan onnistuttu aika hyvin, meidän tekeminen on tällä hetkellä kannattavampaa kuin koskaan.”*



Kuva 10: Kasvun, kannattavuuden ja kontrollin jännitteiden kehitys menneisyydestä nykytilaan, mukailen Simons (2000).

Kuvassa 10 kuvataan yrityksessä tapahtunutta muutosta kasvun, kannattavuuden ja kontrollin välillä hallitsemattoman kasvun vuosilta verrattuna nykyiseen, terävöityneempään liiketoimintastrategiaan. Kuviolla pyritään kuvaamaan tilannetta, missä näiden kolmen välinen jännitteiden tasapaino on menneisyydessä ollut erittäin korostunut kannattavuuteen ja kontrolliin nähden. Kuvan alempi puoli pyrkii kuvaamaan nykytilaa, jossa kasvuhakuisuuden sijasta yritys pyrkii luomaan hallittavuuden kautta kannattavaa ja tasaista toimintaa pienellä kasvulla. Aiempi, kontrolloimattomaan kasvuun johtanut tila on aiheuttanut vastareaktion, minkä takia tavoiteltu tasapainon tila on määritelty hallittavuutta ja kannattavuutta korostavaksi.

Yrityksessä tapahtunut kehitys pitkästä kannattavuuden jaksosta näyttää heikentäneen ymmärrystä riskienhallinnan tärkeydelle, varsinkin projektikoon kasvaessa merkittävästi. Nykyisen strategiassa optimaalisen kokoluokan projekteiksi ovat noin neljäsosasta kuudesosan siitä, mitä projektien kokoluokka tappiollisina vuosina oli. Vaikka näiden projektien kokoluokka oli suuri, ne muodostivat lähes yksin yrityksen vuoden liikevaihdon, kun pienempiä projekteja on suoritettu samanaikaisesti. Van der Kolkin ym. (2020) esittämän tasapainon tendenssin voidaan nähdä vetäneen yrityksen dynaamisia jännitteitä Levers of Control -viitekehyksen läpi tarkastellessa kohti rajattomien mahdollisuuksien etsimistä, jättäen yrityksen asemoinnin ja suunnitelmajohtoisen toiminnan kehittämisen ja kasvattamisen taka-alalle. Toiminnan haastattelun uudelleenjärjestelyn ja kehityksen myötä yrityksen tasapainon tilaksi nähdään selvä rajoitejärjestelmien painotus mahdollisuuksiin tarttumisen sijasta. Ohjausjärjestelmien intensiivisyys käytön intensiivisyyden tarve voidaan nähdä korostuneen, mutta keskisuurelle yritykselle tyypillisesti järjestelmien suhteellinen keveys korostuu, kuitenkin pyrkimyksenä luoda kattavampaa kriittisten suoritustekijöiden mittaristoa sekä interaktiivisia ratkaisuja ongelmatilanteissa.

## 5 Päätelmät aineistosta ja yhteenveto

### 5.1 Johtopäätökset ja rajoitteet

Tämän tutkielman tarkoituksena on selvittää suomalaisessa keskisuudessa yrityksessä tapahtumaa ohjausjärjestelmien käyttöä jännitteiden hallinnan menetelmänä. Jännitteiden hallinnan tarkastelu tehtiin Levers of Control -viitekehyksen näkökulmasta, painottaen yrityksen kasvuvaiheen ja kannattavuuden jännitettä. Tutkielman kirjallinen osuus keskittyi kuvaamaan akateemista tutkimusta pienistä ja keskisuurista yrityksistä, sekä tällaisen määritelmän täyttävistä perheyrittäjäyrityksistä. Kirjallisuuskatsauksen toisessa osassa tarkasteltiin alun johdon laskentatoimen kuvauksen jälkeen Simonsin (1995) esittämää Levers of Control -viitekehystä, sen muodostavia ohjausjärjestelmien kategorisointia sekä yrityksissä esiintyviä jännitteitä. Empiirinen osuus tutkielmassa keskittyy perheyrittäjän osaomistajaksi tulleen kehityspäällikön haastattelun. Empiirisen osuuden rakenne ja haastattelun aineiston käsittelyn noudattelee viitekehyksen ja toisen kirjallisuuskatsauksen kappaleen rakennetta.

Ensimmäisessä luvussa asetettiin tutkimuskysymys ”*Miten keskisuuren perheyrittäjän johto hallitsee kasvun ja kannattavuuden jännitettä?*”. Tälle tutkielmalle asetettu tutkimuskysymys pyrkii vastaamaan siihen, kuinka keskisuuren perheomistajuustaan omaava yritys käyttää erilaisia ohjausjärjestelmiä liiketoiminnassa esille tulleiden jännitteiden tasapainottajana. Kirjallisuuskatsauksessa esiintynyt Van der Kolkin ym. (2020) määrittely tasapainosta, tasapainon tendenssistä sekä intensiivisyydestä toimi apuna tulkitessa Simonsin (2000) esittämää kasvun, kannattavuuden ja kontrollin kolmiota. Lisäksi Heinicken ym. (2016) esittämää yrityksen pyrkimystä tasapainotella joustavuuden ja vakauden välillä käytetään avuksi tulkitessa liiketoiminnan tilanteiden aiheuttamaa muutosta tasapainon painopisteessä.

Haastatteluissa saadut vastaukset yrityksen liiketoimintastrategiasta vastaavat aiemmassa akateemisessa tutkimuksessa havaittua keskisuurten perheomistajayritysten ohjausjärjestelmien epäformaaliutta, kuten esimerkiksi Rieg. (2021) ja Hiebl ym. (2015) esittävät. Kyseisissä tutkimuksissa on myös havaittu epäformaaleiden ohjausjärjestelmien sopivan tällaisen taustan yrityksille. Omistusosuuden ollessa keskittynyt ja mukana päivittäistoiminnassa, tarvittava tieto on mahdollista saada epäformaalisti päättävissä asemassa oleville. Empiirisen aineiston perusteella voidaan

todeta, ettei yrityksellä ole suurta tarvetta tuottaa päätöksentekoa tukevaa tietoa ulkopuolisille sidosryhmille omistajapohjan ollen vahvasti läsnä yrityksen toiminnassa, jolloin yhtiökokous nähdään lain vaatimana tapahtumana ja sitä käsitellään muodollisuutena, tarkoituksena toimittaa lakisääteiset velvollisuudet. Viime vuosien kehitys laskentatoimen menetelmissä tukee myös Hieblin ym. (2015) esittämää ammattimaistumista, niin ulkoisten kuin sisäisten tekijöiden vuoksi. Omistajapohjan laajentumisen seurauksena yritykseen on palkattu enemmän korkeakoulutaustan osaavia toimihenkilöitä sekä reagointi tappiollisten vuosien aiheuttamaan strategiseen epävarmuuteen on johtanut yritystä kohti ammattimaisempaa otetta suoritustilanteissa ja riskienhallinnassa. Gamblem (2021) havainto siitä, että perheomisteinen yritys ei välttämättä olisi kovinkaan kilpailuhenkinen ja jättäisi markkinoilla toimivat kilpailijat huomiotta, ei saanut tukea tämän tutkielman empiirisen aineiston perusteella. Kilpailija- ja markkina-analyysi oli osa haastateltavan työnkuvaa, kuitenkin yritys pyrki asemoimaan itsensä siten markkinoilla, että olisi ainut toimija kyseisessä segmentissä.

Yrityksen päätöksenteon voidaan kehittyneen ja yhä kehittyvän kohti rationaalisempaa tasoa. Ahin ym. (2017) esittämien päätöksentekomallien mukaisesti yrityksen liiketoiminnasta on havaittavissa liiketoimintamallin riskisyyden aiheuttama havahtuminen yhä määritellympään ja perustellumpaan päätöksentekoon. Simonsin (2000) esittämät loputtomien mahdollisuuksien mukainen ajautuminen kasvuun on ensinnäkin herättänyt tarpeen luoda operatiiviseen toimintaan sopivia malleja, joilla päätöksenteko olisi rationaalisempaa ja toiseksi, korostanut liiketoimintastrategian ja projektiliiketoimintaan tarjottavien kauppojen tärkeyden pohjautua omien kapasiteettien rajoihin. Lisäksi yleisellä tasolla päätöksenteon joustavuus yrityksessä tukee Riegin ym. (2021) esille nostamaa poikkeamaa luottamuksen korostamisessa perheyrittysten hallintafilosofiassa jakamalla vastuun ja kyvyn tehdä suuriakin projektin toimintaa koskevia päätöksiä nopeallakin aikataululla.

Keskisuuriin yrityksiin perustuvan kirjallisuuden pohjalta resurssien niukkuus korostuu kasvua rajoittavana tekijänä. Yrityksen kasvu kuluneina vuosina perustui projektien kokoluokan kasvamiseen, mihin yrityksen käytössä olevat resurssit eivät kyenneet vastaamaan vaaditulla tavalla. Hessels & Parker (2013) kuvaavat ulkoiset niukkuudet eivät empiirisen aineiston pohjalta näytä vaikuttaneen kasvun muuttumiseen kannattamattomaksi. Sisäisten niukkuuksien voidaan aineiston perusteella vaikuttaneen

hallitsemattoman tilanteen syntyyn, henkilöstön käyttäessä työajan pyrkiessä suoriutumaan yrityksen päivittäistoiminnasta.

Ohjausjärjestelmäkokonaisuuden voidaan katsoa koostuvan sekä formaaleista että epäformaaleista kontrollimenetelmistä. Jaworskin (1988) esittämän viitekehysten mukaisesti yrityksen toimintaa ohjaileviin menetelmiin voidaan saada viitteitä epäformaaleista järjestelmistä esimerkiksi haastattelussa esille tulleesta epävarmuudesta tai kirjallisen, toimintaa vahvasti ohjaavan strategian puutteesta. Toisaalta erittäin tarkasti määritellyt laatukontrollit ja siihen liittyvät kriittiset suoritustekijät voidaan nähdä sisältävän hyvinkin muodollisia vaatimuksia yrityksen tekemälle työlle. Yrityksen käyttämien ohjausjärjestelmien pakettin voidaan empiirisen aineiston perusteella lukeutua kuuluvan pääosin kategoriaan 3. Tämän kategorian ohjaus sisältää sekä formaaleja että epäformaaleja menetelmiä, painottuen kuitenkin epäformaaleiden menetelmien käyttäjäksi. Kategorijaon ongelmallisuutena, vähintään tässä tapauksessa, voidaan nähdä sen laveus, mutta kuitenkin seikkaperäinen kuvaus. Ohjausjärjestelmien tyypit noudattivat Gackstätterin ym. (2019) esittämää karkeaa jaottelua muodollisista ja epämuodollisista kontrolleista. Verratessa kyseistä viitekehystä Levers of Control -viitekehukseen syntyy kuitenkin ongelma, sillä se jaottelee jokseenkin samanlaiset ohjauksen tyypit eri tavalla epämuodollisiin ja muodollisiin. Kulttuuristen sekä ammatillisten kontrollien kutsuminen epämuodolliseksi, ja saaneen vaikutteita muodollisista, voidaan nähdä itseään ruokkivana kehänä, jolloin ohjauksen muotojen tarkempi tarkastelu vaikeutuu.

Jaworskin (1988) esittämä jaottelu ohjausjärjestelmien muodollisuuden ja epämuodollisuuden välillä kuvaa hyvin yrityksessä esiintyneiden ohjausjärjestelmien muodostumista ja jakautumista. Esimerkiksi uskomusjärjestelmiä tarkasteltaessa selkeää visiota, brändiviestintää tai strategiaa ei ole kirjattu ylös, joka puolestaan heijastelisi päivittäistoimintaan, vaan uskomusjärjestelmien epämuodollisuuden takia ne perustuvat pitkälti työntekijöiden väliseen kommunikaatioon. Kommunikaation avulla pyritään luomaan joustavuutta synnyttävää luottamusta yrityksen johdon ja työntekijöiden välillä, tarkoituksena luoda vaikutusmahdollisuuksia erilaisten kontingenssitilanteiden varalle ja näistä selviytymiseen.

Empiirisen aineistossa oli havaittavissa vahvasti formaaleja johdon ohjauksen menetelmiä strategiaa ohjaavana tekijänä, mutta myös epäformaalimpia osa-alueita,

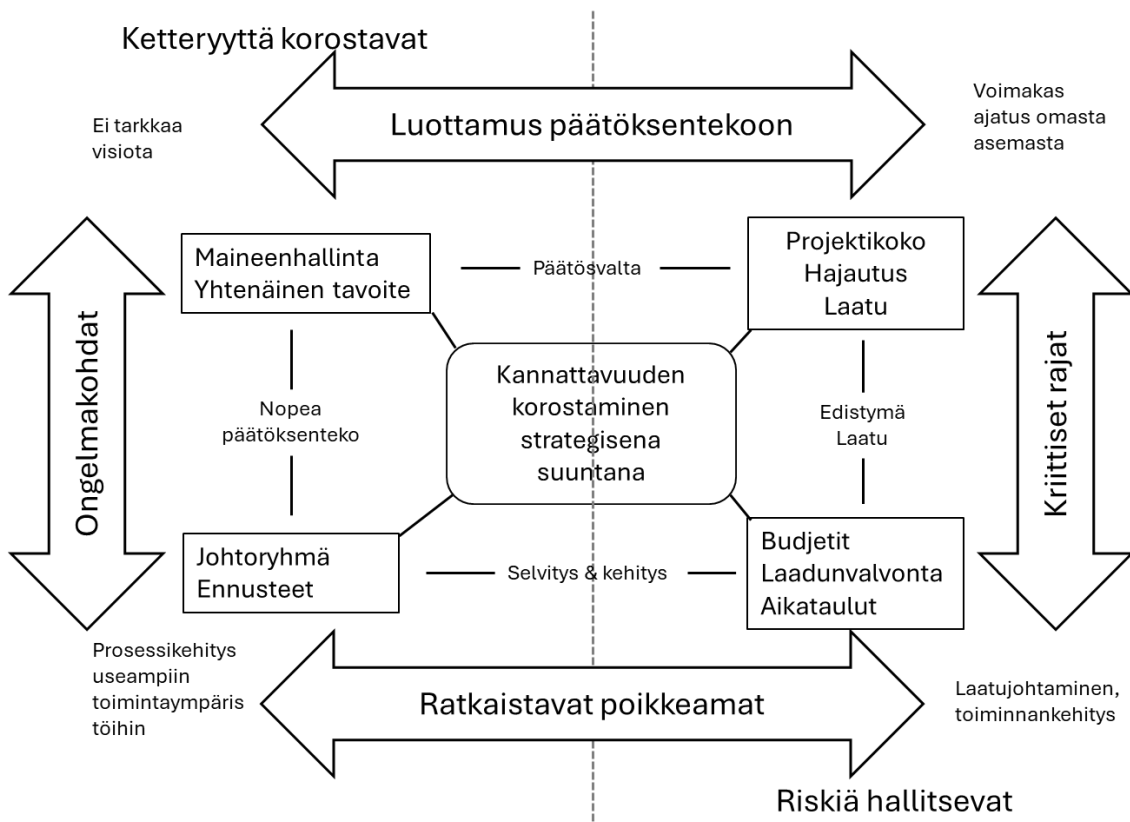


joiden menetelmät olivat huomattavasti vähemmän kehittyneitä, kuin toisilla alueilla. Uskomusjärjestelmien luonne yrityksessä on empiirisen aineiston perusteella epäformaalimpi, perustuen johdon harjoittamaan kommunikaatioon. Simonsin (2000) viitekehyksen mukaista ”näkemys strategian toiminnan ajurina” oli muihin Levers of Controllin strategiseen aseointiin perustuvien määritelmien verralla jopa olematon. Haastattelussa korostunut liiketoiminnan luonne ja ympäristö voivat osaltaan myös vaikuttaa, miksi tämän alueen koettu tarve tai reaalitarve on pienempi. Yrityksen liiketoiminnan perustuessa suhdannetilanteen, markkinoilla tapahtuvien investointien sekä yrityksen maineen yhdistelmään, on tarve esimerkiksi markkinoinnissa korostuvalle ulkoiselle vision ja mission viestinnälle olematon, jolloin strategiatyö ja strategiakehitys muiden alueiden kustannuksella saatetaan kokea vähemmän hyödylliseksi.

Yrityksen rajajärjestelmien kehitys on saanut vahvoja vaikutteita yrityksen kokemasta epävarmuudesta aiempien liiketoimintaprojektien epäonnistumisten takia. Pitkään koettu onnistunut projektien suorittaminen alati kasvavassa projektikoossa vaikutti merkittävästi haastattelussa ilmenneeseen suhtautumisessa riskienhallintaan, sen onnistumiseen ja silloiseen tarpeeseen. Negatiiviset kokemukset ovat ensinnäkin luoneet yrityksen johdolle tunnistetun tarpeen olla varovaisempia, mikä näkyy rajoitejärjestelmien ja sääntöjen terävöitymisellä tarjottuja projekteja pohdittaessa sekä optimaalisen urakan kokoa määriteltäessä. Näiden rajoitteiden pohjalta on luotu käsitys asemoitumisesta markkinoilla, missä on parhaimmat mahdollisuudet suorittaa onnistuneita ja kannattavia projekteja. Rajajärjestelmien perimmäisen luonteen ollessa toimintaa rajoittava (Simons 2000), on niiden avulla tapahtuva säännösten luonti pyrkinyt myös luomaan mahdollisuuksia ketterälle päätöksenteolle, eikä operatiivisen toiminnan hankalissa tilanteissa vaadita raskaita päätöksenhäyväksyttämisesseja.

Diagnostinen mittaus ja sen harjoittama ohjaus korostaa yrityksessä ensisijaisesti toiminnan laatua. Kriittiset suoritustekijät ovat määrättyneet taloudellisin perustein, korostaen sekä epäsuorasti rahallisia mutta myös suoraan rahallisia seikkoja. Diagnostisilla ohjausjärjestelmillä pyritään havaitsemaan heti aikaisessa vaiheessa poikkeamia kriittisiksi määritellyissä suoritteissa, korjauskustannusten suuruuden vuoksi. Lisäksi diagnostisesti tuotettu taloudellinen data muovautuu myös osaksi yrityksen interaktiivista ohjausta. Haastattelututkimuksen perusteella projektikohtaisten budjetti käydään läpi ensin talousosaston toimesta diagnostisesti, jonka jälkeen budjetin

tapahtumat ja ennuste tulevista kuluista käydään viikoittain projektipäällikön kanssa läpi. Interaktiiviset ohjausjärjestelmät käyttävät myös esimerkiksi laatujohtamisen ja laadunhallinnan diagnostisesti tuottamaa tietoa, vieden ne yrityksen johtoryhmän kokouksiin käsiteltäviksi. Johtoryhmän tavoitteena on sekä toimia tiedotuskanavana päätöksentekoaikana oleville sisäisille sidosryhmille, että etsiä ratkaisuja ja uusia operatiivisen toiminnan mahdollisuuksia ilmaantuneisiin haasteisiin ja poikkeamiin. Diagnostisten järjestelmiin tukeutuvat interaktiiviset tavat ohjata yrityksen toimintaa noudattavat Henrin (2006a) esittämää pyrkimystä kaksikehaiselle oppimiselle. Widenerin (2007) esittämä diagnostisten ja interaktiivisten järjestelmien linkittyvyys on havaittavissa empiirisen aineiston pohjalta.



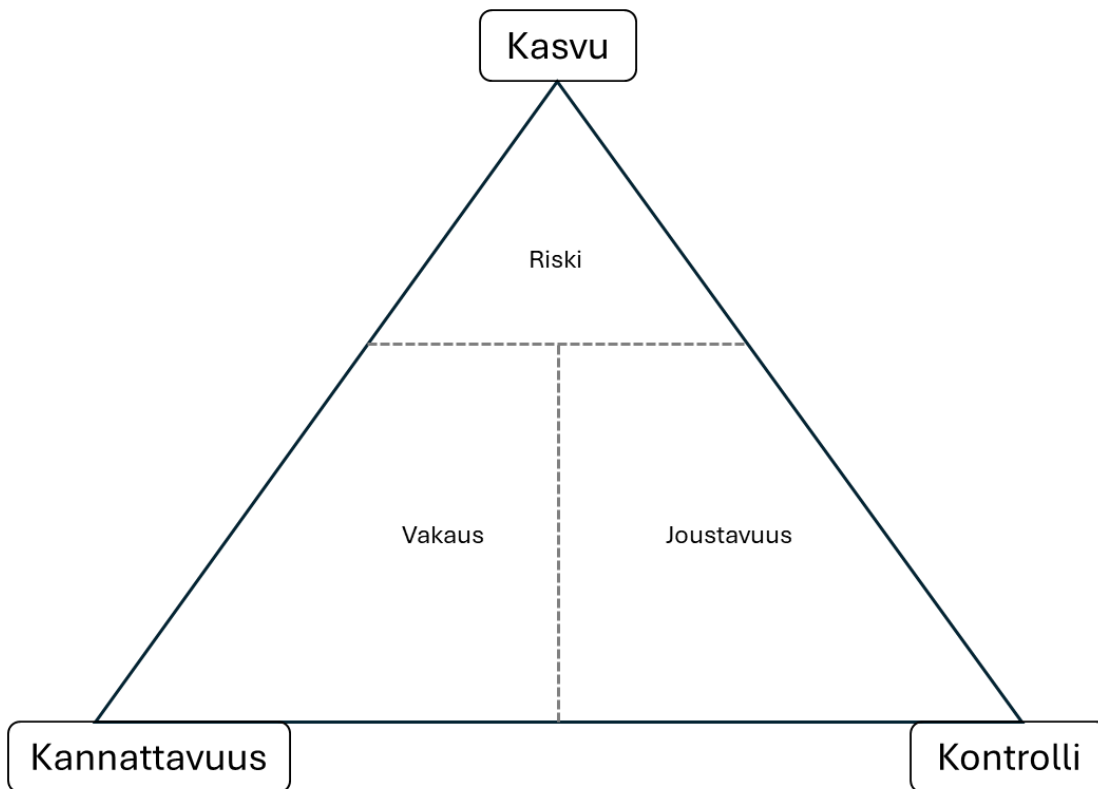
Kuva 11: Yrityksen ohjausjärjestelmien menetelmät Levers of Control -viitekehyksessä, mukailen Simons (1995).

Yläpuolella sijaitsevassa kuvassa 11 yhdistetään tutkielman empiirisen aineiston läpikäynnissä esitetyt kunkin yrityksessä esiintyneiden ohjausjärjestelmien osa-alueen yhteydessä esitetyt kuvat yhdeksi yrityksen tilaa kuvaavaksi kokonaisuudeksi. Kirjallisuudessa Simonsin (2000) esittämä jako positiivisiin ja negatiivisiin

ohjausjärjestelmiin voidaan käytännössä nähdä ketteryyttä korostavina sekä riskiä hallitsevana tapana ohjata toimintaa. Kuten Heinicke ym. (2016) esittävät, haastatellun yrityksessä esiintyvä joustavuus perustuu hajautettuun päätöksentekoon ja orgaaniseen yrityskulttuuriin. Kuvassa esitetyt suuret ulkoreunoilla sijaitsevat nuolet pyrkivät kuvaamaan havaittujen vuorovaikutussuhteiden luonnetta, sisempien alueiden kuvatussa operatiivisen toiminnan ohjausjärjestelmäpaketin sisältöä sekä käytännön keskinäisiä vuorovaikutussuhteita. Kokonaisuuden muodostumista ohjaa kannattavuutta korostava liiketoimintastrategia. Ohjausjärjestelmien rooli strategisena asemana markkinoilla korostaa rajajärjestelmien määrittelemää tavoitekokoa, missä on mahdollista minimoida riski toiminnan hallitsemattomuudelle, tiedostaen oman aseman tuoman kilpailuedun. Yrityksen uskomusjärjestelmät puolestaan eivät kuitenkaan esitä kovinkaan tarkkaa strategista visiota, kuitenkin sen avulla pyritään yrityksen maineenhallintaan ja luomaan yhtenäisiä tavoitteita ja parasta mahdollista päätöksentekoa, mahdollisimman pienillä rajoitteilla. Interaktiivinen ohjaus perustuu yrityksen rajoite- ja uskomusjärjestelmien keskinäiseen vuorovaikutukseen, minkä avulla operatiiviset johtajat voivat joustavasti päättää isoistakin asioista. Interaktiivisten ohjausjärjestelmien vuorovaikutussuhde diagnostisiin ohjausjärjestelmiin ilmentyy havaittujen poikkeamin hallintana sekä toiminnankehityksenä.

Yrityksen ohjausjärjestelmien luoma dynaaminen, positiivista toimintaa mahdollistava jännite ja sen kehitys viimeisten vuosien aikana on havaittavissa haastattelututkimuksen perusteella. Van der Kolkin ym. (2020) esittämä määritelmä tasapainosta, tasapainon tendenssistä sekä intensiivisyydestä on havaittavissa yrityksessä. Jännitteiden tasapainoksi mielletty tila on kokenut muutoksen, uuden tilan painottaen enemmän kannattavuuden ja kontrollin merkitystä yrityksen strategiana. Historiallisesti tendenssi näyttää suuntautuneen kohti uusien mahdollisuuksien etsimistä, joiden perusteella ajaututtiin hallitsemattomaan tilaan projektikoon kasvaessa suhteettoman suureksi osaksi liikevaihtoa. Tämän vuoksi yrityksen ohjausjärjestelmien intensiivisyys on noussut vastaamaan liiketoiminnassa esiintyneisiin haasteisiin, erityisesti korostaen ohjausjärjestelmien negatiivisia, toimintaa rajoittavia, osa-alueita. Yrityksen johdon tarve Heinicken ym. (2016) esittämälle joustavuudelle ja vakaudelle toiminnassa voidaan havaita tulkita esimerkiksi kasvun, kannattavuuden ja kontrollinkolmion kautta. Yrityksen mieltämä tasapaino tällä hetkellä korostaa kontrollia ja kannattavuutta, jättäen kasvun vähemmälle huomiolle. Kasvu yhdistetään riskisyyteen, mikä tappiollisten

toimintavuosien aiheuttaman prosessikehityksen jälkeensä jääneisyyden vuoksi koetaan liiallisissa määrin haitalliseksi. Kannattavuuden avulla yritys pyrkii luomaan vakautta toimintaansa, korostaen suoritusten laatua ja kannattavuutta, jättäytyen pois riskisistä tai vähemmän laadukkaista mahdollisuuksista. Kontrolli yrityksessä pyrkii vastaamaan projektiliiketoiminnan luonnostaan muodostamiin uhkiin, jotka vaativat usein ketteryyttä, joustavuutta sekä tehokasta ongelmanselvittämistä.



Kuva 12: Tasapainon tila: Kasvun, kannattavuuden ja kontrollin viitekehityksessä, mukailen Simons (2000).

Empiirisen aineiston perusteella yrityksessä jännitteiden mielletty tasapainon tavoitetila korostaa kannattavuutta ja kontrollia kasvun kustannuksella, mitä kuvio 12 pyrkii havainnollistamaan. Yrityksen johto on mieltänyt kontrollin kannattavuuden edellytykseksi, jonka vuoksi tarpeellista on luoda uusia ohjausjärjestelmien mittareita kattamaan suurempaa määrää erilaisia toimintaympäristöjä riskiarviointia ja tarjousvaiheen laskentaa tukevaksi informaatioksi. Kuvan kolmion sisällä olevat osat alueet kuvaavat mitä yritys mieltää tällä hetkellä kasvun, kannattavuuden ja kontrollin. Kasvu nähdään riskisenä mahdollisuuden sijasta, kontrollin avulla voidaan saavuttaa

joustavuutta esille tulevissa tilanteissa ja kannattavan liiketoiminnan avulla voidaan luoda kaivattua vakautta yrityksen liiketoimintaan.

## **5.2 Tulevat tutkimukset**

Tämä tutkielma kuvaa osiltaan yrityksen sisäisten jännitteiden muodostumista muutostilanteessa. Haastattelututkimuksen ajankohta oli otollinen tutkimusten tulosten kannalta, sillä hiljattain koettu muutos yrityksen liiketoiminnan kannattavuudessa mahdollisti tulosten saamisen jännitteiden koetun tasapainon muutoksesta. Haastattelututkimuksen rajoitteena, varsinkin tässä tapauksessa, voidaan nähdä sen kyky kuvata yksittäisen yrityksen toimintaa. Laaja-alainen havainnointi ja yleismaailmallisten teorioiden muodostaminen jännitteiden tasapainon muutoksesta ei ole mahdollista yksittäisen haastattelututkimuksen avulla. Tulevien tutkimusten tulisi vastata tähän haasteeseen, esimerkiksi laajalla määrällisellä otannalla tai pitkän aikavälin seurannalla useammassa yrityksessä. Jatkotutkimusmahdollisuus jännitteiden pitkäaikaisemmasta kehityksestä keskisuudessa yrityksessä voi kuitenkin osiltaan olla haastavaa, sillä sopivan yrityksen etukäteinen löytäminen voi olla haastavaa. Tutkimuksen alkamisajankohdan ajoittaminen ensimmäiseen kasvuvaiheeseen, jota seuraa tappiollinen vaihe mikä onnistutaan kääntämään kannattavaksi toiminnaksi, on arpapeliä. Tämän lisäksi määrällinen tutkimustieto yritysjohton kokemasta jännitteiden tasapainon muutoksesta ja tendenssistä voisi olla tämän tutkielman löydöksiä merkitsevyyden kannalta tärkeää.

## Lähteet

- Abdel-Kader, M. (2013) *Review of Management Accounting Research*. Palgrave Macmillan.
- Abernethy, M. – Chua, W. (1996) A Field Study of Control System “Redesign”: The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 13, 569–606.
- Ahi, A. – Baronchelli, G. – Kuivalainen, O. – Piantoni, M. (2017). International Market Entry: How Do Small and Medium-Sized Enterprises Make Decisions? *Journal of International Marketing*, Vol. 25, 1–21.
- Andersson, S. – Tell, J. (2009) The relationship between the manager and growth in small firms. *Journal of small business and enterprise development*. Vol. 16(4), 586–598.
- Anthony, R. (1965) *Management Control Systems: cases and readings*. R.D. Irwin.
- Bedford, D. (2015) Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. Vol. 28, 12–30.
- Berland, N. – Curtis, E. – Sponem, S. (2017) Exposing organizational tensions with a non-traditional budgeting system. *Journal of Applied Accounting Research*. Vol. 19, 122–140.
- Chenhall, R. (2003) Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 28, 127–168.
- Chenhall, R. – Langfield-Smith, K. (1998) The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: an Empirical Investigation Using a Systems Approach\*. *Accounting, Organizations and Society*. Vol 23 (3), 242–264.
- Chenhall, R. – Langfield-Smith, K. (2007) Multiple Perspectives of Performance Measures. *European Management Journal*. Vol 25 (4), 262–282.
- Cravens, D. – Lassk, F. – Low, G. – Marshall, G. – Moncrief, W. (2002) Formal and informal management control combinations in sales organizations The Impact on salesperson consequences. *Journal of Business Research*. (2004) Vol. 57, 241–248.

- Crespo, N. – Rodrigues, R. – Samagaio, A. – Silva, G. (2019) The adoption of management control systems by start-ups: Internal factors and context as determinants. *Journal of Business Research*. Vol. 101, 875–884.
- Cosenz, F. – Bivona, E. (2021). Fostering growth patterns of SMEs through business model innovation. A tailored dynamic business modelling approach. *Journal of Business Research*. Vol. 130, 658–669.
- Davila, A. – Foster, G. (2007) Management Control Systems in Early-Stage startup companies. *The Accounting Review*. Vol 82 (4), 907–937.
- Davila, A. (2010). Thoughts on the structure of management systems to encourage creativity and innovation. *Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices*. Vol. 20, 65–78
- Davila, A. – Foster, G. – Ning, J. (2014) The Valuation of Management Control Systems in Start-Up Companies: International Field-Based Evidence. *European Accounting Review*. Vol. 24 (2), 207–239.
- Davila, T. (2005) An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 30, 223–248.
- Dobbs, M. – Hamilton, R. (2006) Small business growth: recent evidence and new directions. *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*. Vol. 13, 296–322.
- Dominik, M. – Modrák, V. – Zsifkovits, H. (2020) *Industry 4.0 for SMEs*. Springer Nature, Cham.
- Eierle, B. – Haller, A. (2009). Does Size Influence the Suitability of the IFRS for Small and Medium-Sized Entities? - Empirical Evidence from Germany. *Accounting in Europe*. Vol. 6 (2), 195–230.
- Eskola, J. – Suoranta, J. (2000) *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Vastapaino, Tampere. 4. Painos.
- Famacion-Quinco, D. – Quinco-Cadosales, M. (2022) management Control Systems in Small and Medium-sized Enterprises: A Case Study. *International Journal of Scientific Research and Management*. Vol. 10 (5), 3540–3554.
- Ferneley, E. – Bell, F. (2006). Using bricolage to integrate business and information technology innovation in SMEs. *Technovation*. Vol. 26 (2), 232–241.
- Fisher, C. (2010) *Researching and Writing a Dissertation – an Essential Guide for Business Students*. 3. painos, Pearson Education Limited, Harlow.

- Flamholtz, E. (1983) Accounting, Budgeting and Control Systems in their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 8 (2/3), 153–167.
- Frare, A. – da Cruz, A. – Lavarda, C. – Akroyd, C. (2021) Packages of management control systems, entrepreneurial orientation, and performance in Brazilian startups. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Friedman, Y. – Carmeli, A. (2022) CEOs Driving Decision Making Toward Higher Performance: Strategic Micro-foundations of Small-Sized Family Firms.
- Gackstatter, T. – Müller-Stewens, B. – Möller, K. Effective accounting processes: the role of formal and informal controls. *Journal of Management Control*. Vol. 30, 131–152. *The Journal of applied behavioral science*. Vol. 58 (2), 256–280.
- Gamble, J. – Clinton, E. – Díaz-Moriana, V. (2021). Broadening the business model construct: Exploring how family-owned SMEs co-create value with external stakeholders. *Journal of Business Research*. Vol. 130, 646–657.
- Gaim, M. – Wåhlin, N. (2015) In search of a creative space: A conceptual framework of synthesizing paradoxical tensions. Vol. 32, 33–44.
- Gibson, J. – Haynes, W. *Accounting in small business decisions*. 1<sup>st</sup> Edition. Lexington: University of Kentucky Press.
- Granlund, M. – Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*. Vol. 9 (2), 185–211.
- Granlund, M. – Taipaleenmäki, J. (2005) Management control and controllership in new economy firms – a life cycle experience. *Management and Accounting Research*. Vol. 16 21–57.
- Heimonen, T. 2013. Characteristics of innovative, high growth and highly successful SMEs. *Väitöskirja*, Helsinki: Aalto University.
- Heinicke, A. – Guenther, T. – Widener, S. (2016) An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control. *Management Accounting Research*. Vol. 33, 25–41.
- Heinicke, A. (2018) Performance measurement systems in small and medium-sized enterprises and family firms: a systematic literature review. *Journal of Management Control*. Vol 28, 457–502.
- Henri, J-F. (2006a) Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 31, 529–558.



- Henri, J-F. (2006b) Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 31, 77–103.
- Hessels, J. – Parker, S. (2013) Constraints, internationalization and growth: A cross-country analysis of European SMEs. *Journal of World Business*. Vol. 48, 137–148.
- Hiebl, M. - Duller, C - Feldbauer-Durstmüller, B - Ulrich, P. (2015) Family Influence and Management Accounting Usage – Findings from Germany and Austria. *Schmalenbach Business Review*. Vol 67, 3, 368–404
- Hofmann, S. – Wald, A. – Gleich, R. (2012) Determinants and effects of the diagnostic and interactive use of control systems: an empirical analysis on the use of budgets. *Journal of Management Control*. Vol. 23 (3), 153–182.
- Jaworski, B. (1988) Toward a Theory of Marketing Control: Environmental Context, Control Types, and Consequences. *Journal of Marketing*. Vol. 52, 23–39.
- Jaworski, B. – Stathakopoulos, V. – Krishnan, S. (1993) Control Combinations in Marketing: Conceptual Framework and Empirical Evidence. *Journal of Marketing*. Vol. 57, 57–69.
- Kachlami, H. – Yazfandar, D. (2016) Determinants of SME growth: The influence of financing pattern. An empirical study based on Swedish data. *Management research review*. Vol. 39 (9), 966–986.
- Kasanen, E. – Lukka, K. – Siitonen, A. (1993) The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*. Vol 5.
- Kruis, A-M. – Speklé, R. – Widener, S. (2016) The Levers of Control Framework: An exploratory analysis of balance. *Management Accounting Research*. Vol. 32, 27–44.
- Koskinen, I. – Alasuutari, P. – Peltonen, T. (2005) Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Vastapaino, Tampere.
- Laguir, L. – Laguir, I. – Tchemeni, E. (2018) Implementing CSR activities through management control systems: A formal and informal control perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 32 (2), 531–555.
- Langfield-Smith, K. (1997) Management Control Systems and Strategy: A Critical Review\*. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 22 (2), 207–232.
- Laukkanen, M. (2007) *Kasvuyritys*. Talentum, Helsinki.

- López, O. Hiebl, M. (2015) Management accounting in small and medium-sized enterprises: Current knowledge and avenues for further research. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 27, 81–119.
- Lowe, E. (1971) On the idea of a management control system: Integrating accounting and management control. *Journal of Management Studies*. Vol. 8(1), 1–12.
- Magnus, S. – Hyötyläinen, R. (2009) *Keskisuuren yrityksen dynaaminen kasvumalli*. Talentum, Helsinki.
- Malmi, T. – Brown, D. (2008) Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*. Vol. 19, 287–300.
- McMahon, R. (1998). Stage Models of SME Growth Reconsidered. *Small enterprise research*. Vol.6 (2), 20–35.
- Merchant, K. – Otley, D. (2007) A review of Literature on Control and Accountability. *Handbooks of Management Accounting Research*. Vol. 2, 785–802.
- Merchant, K. – Van der Stede, W. (2003) *Management control systems.: performance measurement, evaluation and incentives*. 1<sup>st</sup> edition. Harlow, England.
- Meissner, P. – Wulf, T. (2014) Antecedents and effects of decision comprehensiveness: The role of decision quality and perceived uncertainty. *European management journal*. Vol. 32 (4), 625–635.
- Mundy, J. (2010) Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 35, 400–523.
- Musso, F. – Francioni, B. (2012) The Influence of Decision-Maker Characteristics on the International Strategic Decision-Making Process: An SME Perspective. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. Vol. 58, 279–288).
- Neilimo, K. – Näsi, J. (1980) *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede – Tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 12.
- Neilimo, K. – Uusi-Rauva, E. (2001) *Johdon laskentatoimi*. Edita, Helsinki.
- Pavlatos, O. (2021) Drivers of management control systems in tourism start-ups firms. *International Journal of Hospitality Management*. Vol. 92.
- Pešalj, B – Pavlov, A. – Micheli, P. (2018) The use of management control and performance measurement systems in SMEs, a levers of control perspective. *International Journal of Operations & Production Management*. Vol. 38, 2169–2191.

- Rieg, R. – Zarczycka, E. – Dobroszek, J. (2021) Determinants of separating management accounting from financial accounting in SMEs and Family firms – evidence from Poland and Germany. *JEEMS Journal of East European Management Studies*. Vol 26 (2), 214–242.
- Puolamäki, E. (2007). *Strateginen johdon laskentatoimi: kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät*. Helsinki: Tietosanoma.
- Simons, M. – Hyötyläinen, R. (2009) *Keskisuuren yrityksen dynaaminen kasvumalli*. Talentum, Helsinki.
- Simons, R. (1995) Control in an Age of Empowerment. *Harvard Business Review*, March-April 1995.
- Simons, R. (2000) *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*. Pearson Education Limited, Edinburgh Gate, Harlow.
- Su, S. – Baird, K. Schoch, H. (2017) Management control systems: The role of interactive and diagnostic approaches to using controls from an organizational life cycle perspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*. Vol. 13, 2–24.
- Tilastokeskus. (2024) Pienet ja keskisuuret yritykset. Haettu 12.2.2024, osoitteesta [https://stat.fi/meta/kas/pienet\\_ja\\_keski.html](https://stat.fi/meta/kas/pienet_ja_keski.html).
- Tiwana, A. (2010) Systems Development Ambidexterity: Explaining the Complementary and Substitutive Roles of Formal and Informal Controls. *Journal of Management Information Systems*. Vol. 27 (2), 87–126.
- Van der Kolk, B. – van Veen-Dirks, P. – ter Bogt, H. (2020) How combinations of control elements create tensions and how these can be managed: An embedded case study. *Management Accounting Research*. Vol. 48, 1–15.
- Widerner, S. (2007) An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 32, 757–788.