

Toiminnan muuttaminen strategisen ohjausjärjestelmän avulla

Case: tulokortin kehittäminen

Laskentatoimi

Maisterin tutkinnon tutkielma

Paula Hakansuu

2011

TOIMINNAN MUUTTAMINEN STRATEGISEN OHJAUSJÄRJESTELMÄN AVULLA CASE: TULOSKORTIN KEHITTÄMINEN

TUTKIELMAN TAVOITTEET

Tutkielman tavoitteena on kuvailla strategisen ohjausjärjestelmän kehittämisprosessia ja ohjausjärjestelmää toiminnan muuttamisen työvälineenä. Tutkimuksessa tarkastellaan tuloskortin kehittämisprojektia, joka toteutettiin erään Suomessa toimivan rahoitusyhtiön kahdessa liiketoimintayksikössä. Tarkastelu tapahtuu aiemman tutkimuksen pohjalta kehitettävän viitekehityksen avulla. Viitekehitys koostuu kolmesta vaiheesta, joissa ensin analysoidaan tuloskortin kehittämisprosessiin johtanutta alkutilannetta, toiseksi varsinaista kehittämisprojektia sekä lopuksi kehittämisen lopputuloksena saatua tuloskorttia.

LÄHDEAINEISTO

Tutkimus toteutettiin case -tutkimuksena. Lähdekirjallisuutena käytettiin tuloskorttiin, johdon ohjausjärjestelmään, johdon ohjausjärjestelmän muutokseen ja myynnin toiminnanohjaukseen liittyvää kirjallisuutta. Empiriaosuudessa tiedonhankinta tapahtui useita menetelmiä käyttäen, kuten haastattelemalla ja kohdeyrityksestä saatujen materiaalien avulla.

TULOKSET

Tutkimustulokset koostuvat useista havainnoista. Tuloskorttiprojektin keskeisenä strategisena tavoitteena oli horisontaalisen yhteistyön lisääminen myyntiyksiköiden välillä, mikä toteutettiin uudessa tuloskortissa entistä laajemmalla vastuun jakamisella. Kehitetyn tuloskortin käyttötavasta todettiin, että se sisälsi ulottuvuuksia kaikista neljästä Simonsin (1995) määrittelemästä kontrollitasosta. Erityisesti tuloskortti toimi uskomusjärjestelmänä, sillä sen avulla tuettiin yksilökeskeisen organisaatiokulttuurin muutosta yhteisökeskeiseksi. Suurin osa kehittämisprosessin haasteista liittyi yrityksessä käynnissä olleeseen laajamittaisen muutoksen keskeneräisyyteen.

AVAINSANAT

Balanced Scorecard, tasapainotettu tuloskortti, johdon ohjausjärjestelmä, muutosprosessi, myynnin toiminnanohjaus

SISÄLTÖ

1. JOHDANTO	1
1.1. Taustaa ja motivaatio	1
1.2. Tavoitteet.....	2
1.3. Tutkimusmenetelmä ja aineisto	3
1.4. Rakenne.....	3
2. MUUTOKSEN OHJAAMINEN JA OHJAUSJÄRJESTELMÄN MUUTOS	4
2.1. Tulokortin keskeiset periaatteet	6
2.2. Ohjausjärjestelmän käsite ja eri viitekehyksiä	9
2.2.1. Merchantin ja Van der Steden viitekehys	10
2.2.2. Malmin ja Brownin viitekehys	12
2.2.3. Simonsin viitekehys	15
2.2.4. Viitekehysten vertailu tulokortin näkökulmasta	21
2.3. Ohjausjärjestelmän kehittämisprosessin osa-alueet.....	23
2.4. Muutoskonteksti ja muutoksen hallinta	31
2.5. Viitekehys ohjausjärjestelmän kehittämisprosessista	35
3. METODOLOGIA JA KOHDEYRITYS	38
3.1. Deskriptiivinen case-tutkimus	38
3.2. Kohdeyrityksen esittely.....	41
3.2.1. Liiketoimintayksikkö A	42
3.2.2. Liiketoimintayksikkö B.....	43
4. CASE TULOKORTIN KEHITTÄMINEN	44
4.1. Ensimmäinen vaihe: alkutilanteen kuvailu	46
4.2. Toinen vaihe: kehittämisprosessi.....	50
4.2.1. Yhteenveto kehittämisprosessin osa-alueista	62
4.2.2. Yhteenveto kehittämisprosessin haasteista	64
4.3. Kolmas vaihe: kehitetyn tulokortin arviointi	68
5. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	73
5.1. Jatkotutkimus.....	76
5.2. Tutkielman rajoitteet ja pohdintaa	77
LÄHTEET	80
LIITTEET	85

KUVALUETTELO

Kuva 1: Ylätason teoreettinen viitekehys	5
Kuva 2: Johdon ohjausjärjestelmäpaketti	13
Kuva 3: Kontrollin tasot	16
Kuva 4: Organisaation suunnittelun tasot	19
Kuva 5: Muutoksen haasteet ja edistäjät	33
Kuva 6: Viitekehys ohjausjärjestelmän kehittämisprosessista	36
Kuva 7: Yksinkertaistettu organisaatiokaavio	42
Kuva 8: Aikajana projektin etenemisestä	45
Kuva 9: Yhteistyö entisen toimintamallin mukaan	56
Kuva 10: Yhteistyö OPE-toimintamallin mukaan	57

TAULUKKOLUETTELO

Taulukko 1: Tasapainotetun tulokortin näkökulmat	6
Taulukko 2: Ohjausjärjestelmän kehittämisprosessin viisi osa-aluetta	25
Taulukko 3: Tulokorttiprojektin edistäjät	49
Taulukko 4: Tulokortin suunnittelun osa-alueet	63
Taulukko 5: Tulokorttiprojektin haasteet	65
Taulukko 6: Tulokortin linkit neljään kontrollitasoon	69

1. JOHDANTO

1.1. Taustaa ja motivaatio

Tuloskortin kehittämisprosessi voi parhaimmillaan hyödyttää yritystä yhtä paljon kuin prosessin lopputuloksena syntyvä tuloskortti. Saatavien hyötyjen kannalta kehittämisprosessi näyttäisi olevan jopa yhtä kriittinen osa-alue kuin lopputuloksena saatu mittaristo (Otley, 1999). Yksi suurimmista tuloskortin käyttöönoton hyödyistä sanotaan kumpuavan strategian tarkentumisesta ja sen taustalla olevien syy-seuraussuhteiden konkretisoitumisesta kehittämisprosessin aikana (ks. esim. Kaplan & Norton, 1996a, 2001a; Epstein & Manzoni, 1998; Olve et al. 2004; Tuomela, 2005).

Käytännössä näyttäisi kuitenkin siltä, että tuloskortin kehittämisprosessin hyödyt jäävät usein realisoitumatta. Aiempi tutkimus on muun muassa osoittanut, että strategian syy-seuraussuhteita ei usein ymmärretä kunnolla (Banker et al. 2004, 22; Malmi, 2001; Ittner et al. 2003, 725-726; Speckbacherin et. al. 2003; Tuomela, 2005). Lisäksi implementointiin liittyy aina sekä hallitsemattomia että hallittavissa olevia haasteita, jotka pahimmillaan vaarantavat koko projektin onnistumisen (ks. esim. Kaplan & Norton, 2001a, 1996a; Kasurinen, 2002; Malmi et al. 2006).

Vaikka tuloskortin kehittämisprosessiin ja käyttöönottoon liittyvät ongelmat on laajasti tunnistettu, on aiempi tutkimus keskittynyt lähinnä tuloskortin normatiiviseen tutkimukseen (Tuomela, 2005). Tuloskortin kehittämisestä ja käyttöönotosta on sen sijaan olemassa vielä vähän akateemista tutkimusta (ks. esim. Ittner & Larcker, 1998; Wenisch, 2004; Luft & Shields, 2003). Tämän tutkielman tarkoituksena on kehittää ymmärrystä tuloskortin kehittämisprosessista ja auttaa hahmottamaan sitä, miten eri tekijät vaikuttavat käytännön kehittämisprosessiin.

Sen lisäksi, että tuloskortti hahmotetaan laajemmassa johdon ohjausjärjestelmän kontekstissa, tutkielmassa lähestytään kehittämisprosessia myös muutosnäkökulmasta. Suunnittelu ja

muutos organisaatiossa ovat muuttumassa systemaattisesta toimenpiteestä epäsystemaattisemmaksi ja jopa poliittiseksi toiminnaksi (Kasurinen, 2002). Tämän vuoksi yksityiskohtaisten strategioiden ja normatiivisten muutosprosessien sijaan on tärkeämpää kehittää yleistä ymmärrystä muutoskontekstista, jotta muutos olisi mahdollista implementoida onnistuneesti (Kasurinen, 2002).

1.2. Tavoitteet

Tutkielmassa tarkastellaan tulokortin kehittämisprosessia case-tutkimuksen avulla. Tutkielman tavoite on kuvailla kokonaisvaltaisesti tulokortin kehittämisprosessia aiemman kirjallisuuden pohjalta kehitettävän viitekehyksen avulla, joka esitellään kappaleessa 2.5.. Viitekehystössä tarkastellaan kehittämisprosessiin johtanutta alkutilannetta, varsinaista kehittämisprojektia sekä kehittämisen lopputuloksena saatua tulokorttia. Voidaan myös ajatella, että case-tutkimus toimii eräänlaisena empiirisenä koetteluna viitekehystössä käytettäville aiemmille teorioille. Tutkielmassa voidaan nähdä kaksi näkökulmaa, jotka korostuvat kehittämisprosessin analysoinnissa: johdon ohjausjärjestelmä ja muutos.

Ensinnäkin tasapainotettu tulokortti on strateginen ohjausjärjestelmä, jonka käyttötapa ja tehtävä yrityksen toiminnanohjauksessa voi vaihdella. Jo suunnitteluvaiheessa on oleellista ymmärtää, miten tulokorttia aiotaan käyttää kohdeyrityksessä ja ottaa käyttötapa huomioon kehittämisprosessissa. Apuna tulokortin tehtävän tunnistamisessa käytetään Robert Simonsin (1995) luomaa viitekehystä kontrollin keinoista.

Toiseksi tulokortin kehittämisessä ja käyttöönotossa on aina kyse muutoksesta, minkä vuoksi toinen näkökulma käsittelee muutoskontekstia. Tulokortin käyttötavan lisäksi tutkielmassa pyritään löytämään vastaus siihen, mitkä tekijät edistivät tulokortin kehittämisprojektin aloittamista ja toisaalta mitä haasteita varsinaiseen kehittämisprojektiin liittyi. Muutosnäkökulman käsittelyssä käytetään viitekehystössä Tommi Kasurisen (2002) johdon ohjausjärjestelmän muutosmallia, joka on kehitetty tulokortin käyttöönottoprojektin pohjalta. Kehittämisprosessin kuvaamiseen käytetään Otleyn (1999) luokittelua johdon ohjausjärjestelmän osa-alueista. **Tutkielman tavoitteena on täten jäsentää**

kokonaisvaltaisesti tulokortin kehittämisprojektia aiemman kirjallisuuden pohjalta kehitettävän viitekehyksen avulla.

Tutkielman tavoite voidaan esittää seuraavan kolmen tutkimuskysymyksen avulla:

1. Mitkä tekijät edistivät tulokortin kehittämisprosessiin aloittamista?
2. Mitä haasteita tulokortin kehittämisprosessiin liittyi?
3. Mikä oli lopullisen tulokortin tehtävä?

1.3. Tutkimusmenetelmä ja aineisto

Tutkimusmenetelmä on deskriptiivinen case-tutkimus, jossa kohdeyrityksen kahdelle liiketoimintayksikölle suunnitellaan uutta strategiaa tukevat tulokortit. Deskriptiivinen lähestymistapa valittiin, koska tavoitteena on kuvailla kokonaisvaltaisesti ohjausjärjestelmän kehittämisprosessia aiemman kirjallisuuden pohjalta kehitettävän viitekehyksen avulla. Kohdeyritys on kansainväliseen finanssialan konserniin kuuluva, Suomessa toimiva rahoitusyhtiö ja tutkimuksen kohteena on yhtiön kaksi yritysasiakkaisiin erikoistunutta liiketoimintayksikköä. Metodologia on kuvailtu tarkemmin luvussa kolme.

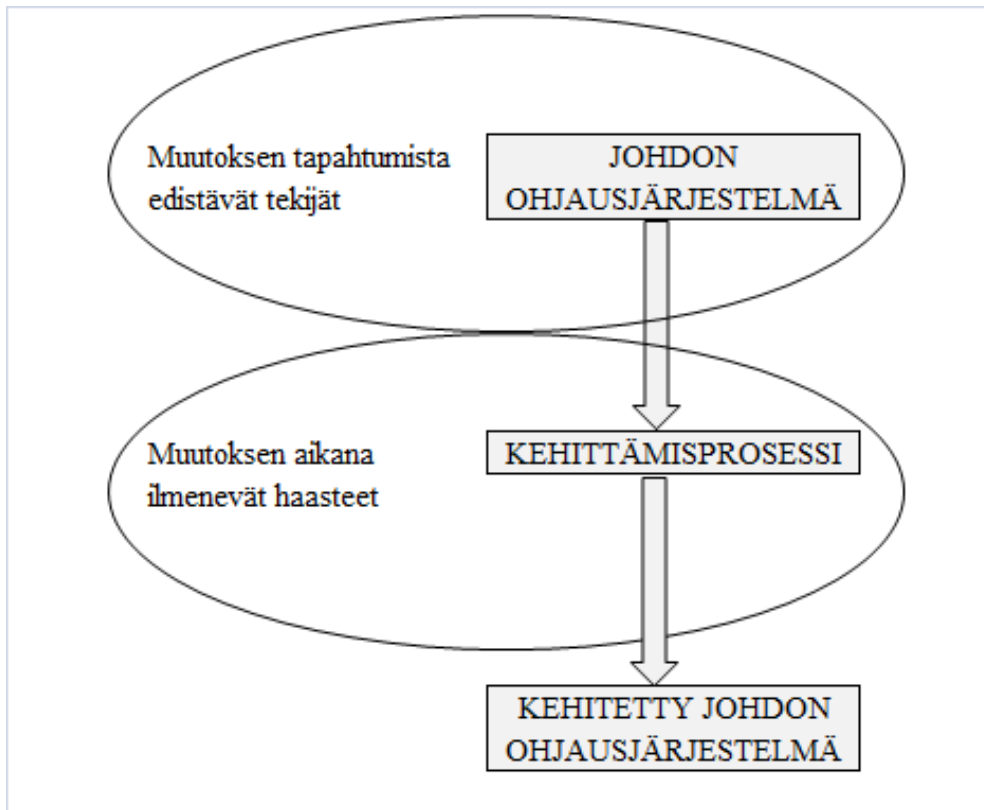
1.4. Rakenne

Luku kaksi perustuu case-osiossa käytettävän viitekehyksen teoreettiseen taustaan. Luvun kaksi alussa esitellään viitekehyksen alustava runko ja kuvaillaan tarkemmin teoriaosion rakennetta. Teoriaosion lopuksi kappaleessa 2.5. esitellään case-tutkimuksessa käytettävä prosessiviitekehys. Metodologia ja kohdeyritys esitellään luvussa kolme. Luvussa neljä kuvaillaan kohdeyrityksen tulokorttiprojektin keskeinen sisältö kehitetyn viitekehyksen avulla. Case-osio jakautuu kolmeen osaan, joissa kuvaillaan kehittämisprosessin alkuvaihetta, varsinaista prosessia sekä kehittämisprosessin lopputuloksena saadun tulokortin tehtävää. Yhteenveto ja johtopäätökset on esitelty luvussa viisi.

2. MUUTOKSEN OHJAAMINEN JA OHJAUSJÄRJESTELMÄN MUUTOS

Tässä luvussa kehitetään case-tutkimuksessa käytettävä teoreettinen viitekehys. Viitekehyksessä kuvaillaan kokonaisvaltaisesti johdon ohjausjärjestelmän kehittämisprosessia, joka koostuu kolmesta vaiheesta: 1) alkutilanteesta, 2) kehittämisprosessista ja 3) kehittämisen lopputuloksena saadusta johdon ohjausjärjestelmästä (Kuva 1).

Ensimmäinen vaihe muodostuu nykytilanteen määrittelystä, jossa arvioidaan nykyistä ohjausjärjestelmää ja analysoidaan potentiaalista kehittämistarvetta. Varsinaisen ohjausjärjestelmän lisäksi on siis tärkeää hahmottaa taustalla vallitseva muutoskonteksti eli ne tekijät, jotka aiheuttavat paineita muutoksen tapahtumiselle. Toinen vaihe koostuu varsinaisesta kehittämisprojektista, jossa määritellään tarkemmin johdon ohjausjärjestelmälle asetettavat tavoitteet, jotta se vastaisi alkutilannetta paremmin yrityksen tarpeisiin. Myöskään kehittämisvaihetta ei ole järkevää tutkia eristyksissä muutoskontekstista, vaan on tärkeää huomioida, että myös siihen vaikuttavat monet erilaiset hallittavissa ja hallitsemattomissa olevat tekijät. Viitekehysten viimeisessä vaiheessa tarkastellaan muutoksen lopputuloksena saatua uutta ohjausjärjestelmää.



Kuva 1: Ylätason teoreettinen viitekehys

Luku kaksi on rakennettu tukemaan edellä esitettyä ylätason viitekehystä. Koska case-tutkimuksessa johdon ohjausjärjestelmänä käsitellään tasapainotettua tulokorttia, käydään aluksi lyhyesti läpi tulokortin keskeiset periaatteet. Tämän jälkeen kappaleessa 2.3. siirrytään johdon ohjausjärjestelmän käsitteeseen ja esitellään kolme johdon ohjausjärjestelmän viitekehystä. Samalla pyritään hahmottamaan tulokortti ohjausjärjestelmän näkökulmasta. Tämän jälkeen siirrytään viitekehysten toiseen vaiheeseen ja esitellään kehittämisprosessin osa-alueet Otley'n (1999) kehittämän mallin mukaan. Lopuksi otetaan mukaan viitekehyksessä huomioon muutoskonteksti ja eritellään tarkemmin muutoksen tapahtumista edistäviä tekijöitä ja varsinaiseen muutosprosessiin vaikuttavia haasteita. Muutoskontekstin hahmottamisessa käytetään Kasurisen (2002) kehittämää viitekehystä johdon ohjausjärjestelmän muutoksesta. Luvun lopussa esitellään aiempien teorioiden pohjalta täydennetty viitekehys.

2.1. Tulokortin keskeiset periaatteet

Kaplanin ja Nortonin vuonna 1992 kehittämä Balanced Scorecard (BSC) eli tasapainotettu tulokortti on strateginen työkalu, jossa toimintaa ohjataan taloudellisen, asiakas-, sisäisten prosessien sekä oppimisen ja kasvun näkökulman kautta (Taulukko 1). BSC:sta puhuttaessa mittarit voidaan jakaa kolmeen eri luokkaan käyttötarkoituksen mukaan: *KPI -mittaristo* (*Key Performace Indicators*), *sidosryhmämittaristo* ja *strategiamittaristo* (esim. Kaplan ja Norton, 2001a, 2001b).

Taulukko 1: Tasapainotetun tulokortin näkökulmat

Balanced Scorecard - Tasapainotettu tulokortti	
Taloudellinen näkökulma	Jotta onnistumme taloudellisesti, miltä meidän tulee näyttää omistajiemme silmissä?
Asiakasnäkökulma	Jotta saavutamme visiomme, miltä meidän on näytettävä asiakkaidemme mielestä?
Sisäisten prosessien näkökulma	Millä prosesseilla saadaan tuotetuksi asiakkaiden tarpeiden mukaista arvoa niin, että omistajienkin odotukset täyttyvät?
Oppimisen ja kasvun näkökulma	Jotta saavutamme visiomme, miten säilytämme kykymme muuttua ja kehittyä?

Lähde: Kaplan ja Norton, 1996a

Tulokortin alkuperäinen malli eli *KPI-mittaristo* sisältää organisaation toiminnalle keskeisiä mittareita eri näkökulmiin ryhmiteltyinä (Kaplan ja Norton, 2001b). Mittarit kertovat, mihin strategialla halutaan päästä, mutta ne eivät varsinaisesti kerro sitä, miten tavoitteet tulisi saavuttaa. KPI-mittaristo ei siis varsinaisesti kuvasta yrityksen strategiaa eivätkä eri näkökulmat ole yleensä keskenään linkitettyjä (Kaplan ja Norton, 2001b).

Sidosryhmämittaristossa pääpaino on yrityksen keskeisimmässä sidosryhmissä, kuten omistajissa, asiakkaiden ja työntekijöissä (esim. Kaplan ja Norton, 2001b; Malmi et al., 2006,

34-35). Jokaisella sidosryhmällä katsotaan olevan omat tavoitteensa, joihin sidosryhmä yrityksen avulla pyrkii ja joiden täyttämiseen myös yrityksen tulisi menestyäkseen pyrkiä. Myöskään sidosryhmämittaristossa ei oteta huomioon strategiaa kuvaamalla sitä, millä tavoin eri tavoitteet saavutetaan (Kaplan ja Norton, 2001b; Malmi et al., 2006, 34-35).

Kolmas mittaristotyyppi eli *strategiamittaristo* puolestaan sisältää sekä tulosta kuvaavia KPI-mittareita että ennakoivia prosessimittareista, jotka kuvaavat keinoja, joilla tavoitteisiin päästään (Kaplan ja Norton, 2001b; Malmi et al., 2006, 37). Strategiamittaristo perustuu strategiakarttaan (Strategiakartan yleinen malli: liite 2), jonka avulla kartoitetaan eri strategian taustalla piileviä oletettuja syy-seuraussuhteita. Strategiakartta tarjoaa hyödyllisen viitekehysten strategian kuvaamiseen ja rakentamiseen, mutta se toimii myös tehokkaana diagnostisena työkaluna, jonka avulla voidaan tunnistaa yrityksen tasapainotetun tuloskortin ongelmakohtia (Kaplan ja Norton, 2001b).

Kohdeyrityksessä tuloskorttiprojektin tavoite oli rakentaa nimenomaan uutta strategiaa tukeva strategiamittaristo, joka tukisi mahdollisimman hyvin toimintatapojen muutosta yrityksen sisällä. Tuloskortin on siis tärkeä kuvata myös sitä, millä tavoin asetettuja tavoitteita tulisi tavoitella. Näin ollen teoriaosiossa käsitellään ainoastaan strategiamittaristoa, koska se soveltuu tähän tutkielmaan parhaiten. Tuloskortista puhuttaessa viitataan siis jatkossa edellä kuvailtuun strategiamittaristoon.

On väitetty, että tuloskortti olisi pelkkä hyvällä retoriikalla myyty mittaristo uudessa paketissa (esim. Norreklit, 2003). Tuloskortti sisältää kuitenkin tiettyjä erityisominaisuuksia, jotka erottavat sen muista ohjausjärjestelmistä ja joiden avulla voidaan selittää sen suosiota muiden liikkeenjohdollisten oppien joukossa. Tuloskortissa korostuvia keskeisiä periaatteita ovat:

Strategialähtöisyys. Tuloskortissa keskitytään vain strategisesti merkittäviin asioihin, joihin työntekijöiden huomio halutaan kohdistaa. Tämä tulisi huomioida tuloskortin suunnittelussa siten, että mittarien lukumäärä pysyisi kohtuullisena (Malmi ja Brown, 2006, 31-32). Malmi ja Brownin (2006, 31) mukaan 8-16 mittaria voi hyvin olla riittävä määrä yritys- tai liiketoimintayksikötason tuloskorttiin.

Mittarien johtaminen syy-seuraussuhteiden avulla. Strategian taustalla vallitsevia oletettuja syy-seuraussuhteita voidaan havainnollistaa strategiakarttojen avulla. Syy-seuraussuhteet linkittävät tuloskortin neljä ulottuvuutta yhteen siten, että strategia johtaa lopulta taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseen. Strategian taustalla oletettujen syy-seuraussuhteiden testaaminen tuloskortin avulla mahdollistaa myös oppimisen. (Malmi & Brown, 2006, 37, 55.)

Tasapaino. Tasapainolla on tuloskortissa useampi merkitys (Malmi & Brown, 2006, 32-33). Tasapainolla voidaan tarkoittaa niin taloudellisten kuin eitaloudellisten mittarien sekä ennakoivien että tulosmittarien tasapainoa. Tuloskortissa tavoitellaan myös tasapainoa pitkän ja lyhyen aikavälin tavoitteiden sekä eri näkökulmien painotuksen kesken. Tämän lisäksi tuloskortissa kiinnitetään huomiota tasapainoon tavoitteiden ja vastuiden välillä (Chavan, 2009, 404). Vastuut tulee jakaa ja niiden tulee olla henkilöstön hyväksymiä, jotta tasapainoiset tavoitteet ovat mahdollista saavuttaa.

Kommunikointi ja viestintä. Tuloskorttia pidetään hyvin interaktiivisena työkaluna ja tuloskortin yksi suurimmista hyödyistä nähdään olevan nimenomaan strategian kommunikoinnissa (Olve et al., 2004, 2). Tuloskortti tarjoaa helposti ymmärrettävän kehyksen, joka selventää yrityksen vision ja strategian (Malmi & Brown, 2006, 48). Tuloskorttia on kuvailtu jopa viestinnän foorumiksi, jolla kerrotaan strategiasta ylhäältä alaspäin sekä saatetaan eri organisaatiotahot osallisiksi samaa diskurssia (Speckbacher et al., 2003). Tuloskortilla voidaan siis edistää organisaatiossa käytävää strategiakeskustelua, mikä puolestaan mahdollistaa poikkeavien näkemysten esilletuomisen ja sitä kautta myös tehokkaamman oppimisen (Malmi & Brown, 2006, 55-56).

Vaikka Kaplan ja Norton ovat määritelleet tuloskortin käyttötavan ja ominaisuudet tietyllä tavalla, on tärkeää ymmärtää, että todellisuudessa tuloskorttia voidaan käyttää useammalla eri tavalla ja sen rooli yrityksen ohjauksjärjestelmäkokonaisuudessa voi vaihdella (Malmi & Brown, 2006, 50-51). Tuloskorttia voidaan käyttää strategisen johtamisen apuvälineenä, suorituskykymittaristona (KPI-mittaristo), toiminnan ja prosessien seurantaan tai päätöksenteon tukena. Tuloskorttiin voidaan liittää palkitsemista, sitä voidaan käyttää

viestinnän tukena ja henkilöstön sitouttamisen apuvälineenä. Käyttötapa määrittelee pitkälti myös tuloskortista saatavia hyötyjä (Malmi & Brown, 2006, 50). Pohdittaessa tuloskortin hyödyntämistä on siis tärkeää tehdä ensin selväksi, mikä sen tehtävä osana yrityksen ohjausjärjestelmäkokonaisuutta on. Jotta tuloskortin eri käyttötapoja voisi paremmin käsittää, on tärkeää kehittää ymmärrystä johdon ohjausjärjestelmästä ja sen monimuotoisuudesta.

2.2. Ohjausjärjestelmän käsite ja eri viitekehyksiä

Johdon ohjausjärjestelmien määritelmien kirjo on laaja ja käsite pitää sisällään useita eri toimintoja. Yleisesti ottaen johdon ohjausjärjestelmän käyttötarkoitus voidaan karkeasti jakaa ihmisten ohjaamiseen (esim. Simons, 1995, 2000; Andersson ja Oliver, 1987) ja päätöksentekoon (esim. Merchant ja Otley, 2006).

Simons (1990) on esimerkiksi todennut, että johdon ohjausjärjestelmä voi kuvailla eri prosesseja liittyen tarkkailuun, oppimiseen, signalointiin, rajoittamiseen, valvontaan ja motivointiin. Johdon ohjausjärjestelmät muodostuvat formaaleista, informaatioperusteisista rutiineista ja menetelmistä, joita johtajat käyttävät ylläpitääkseen tai muuttaakseen organisaatioissa vallitsevia työskentelytapoja (Simons, 1995, 2000).

Johdon ohjausjärjestelmä voidaan määritellä myös laajemmin, jolloin sen tarkoitus on varmistaa organisatoristen tavoitteiden saavuttaminen (Anderson ja Oliver, 1987). Tällöin johdon ohjausjärjestelmä tukee lisäksi yrityksen strategista päätöksentekoa ja tarjoaa johdolle hyödyllistä tietoa päätöksenteon, suunnittelun ja arvioinnin avuksi (Merchant ja Otley, 2006). Tässä tutkielmassa johdon ohjausjärjestelmän päätöksentekoon liittyvä puoli on kuitenkin jätetty tarkastelun ulkopuolelle. Sen sijaan ohjausjärjestelmää tarkastellaan ihmisten ja toiminnan ohjaamisen näkökulmasta, sillä se soveltuu paremmin tasapainotetun tuloskortin tutkimiseen.

Johdon ohjausjärjestelmien tuottamia hyötyjä on tutkittu laajasti (ks. esim. Widener 2007; Simons, 1990, 1995) ja erityisesti on pyritty osoittamaan ohjausjärjestelmien vaikutus taloudelliseen tulokseen (ks. esim. Chenhall, 2005; Davis & Albright, 2004; Hoque & James,

2000; Ittner et al., 2003; Said et al., 2003). Runsaasta tutkimuksesta huolimatta ohjausjärjestelmien ja taloudellisen suorituskyvyn välisen yhteyden yksiselitteinen toteaminen on ongelmallista. Yksi syy tähän on se, että ohjausjärjestelmän vaikutukset tulokseen ovat yleensä epäsuoria, joten vaikutusta on hankala osoittaa. Samanaikaisesti yrityksen tuloksellisuuteen vaikuttavat myös lukemattomat muut muuttujat, joiden vaikutusta ei voida erotella täysin lopputuloksesta.

Osa tutkimuksista onkin keskittynyt osoittamaan ohjausjärjestelmien hyötyjä muusta kuin taloudellisesta näkökulmasta. Widener (2007) muun muassa havaitsi, että ohjausjärjestelmillä on positiivinen vaikutus organisaation oppimiseen ja johdon huomion ohjaamiseen oikeisiin asioihin. Hall (2008) puolestaan tutki ohjausjärjestelmän vaikutusta johdon suorituskykyyn ja totesi, että monipuolinen ohjausjärjestelmä vaikuttaa motivaation ja kognition kautta johdon suoriutumiseen.

Seuraavissa kappaleissa käydään läpi kolme johdon ohjausjärjestelmän viitekehystä, joita ovat Merchantin ja Van der Steden kontrolliviitekehys, Malmin ja Brownin johdon ohjausjärjestelmäpaketti sekä Simonsin kontrollin tasot. Tarkastelemalla ja vertailemalla useampaa viitekehystä pyritään rakentamaan kattavampi kuva johdon ohjausjärjestelmistä. Lopuksi kappaleessa 2.2.4. arvioidaan esiteltyjen viitekehysten soveltuvuutta ohjausjärjestelmän kuvailuun tässä tutkielmassa.

2.2.1. Merchantin ja Van der Steden viitekehys

Merchant ja Van der Stede (2007) jakavat johdon ohjausjärjestelmän neljään eri kontrolliin, joita ovat:

- 1) Tuloksentrollit.
- 2) Toimintokentrollit
- 3) Henkilöstökentrollit
- 4) Kulttuurikentrollit

Ensimmäinen kontrollin ulottuvuus eli *tuloskontrolli* keskittyy nimensä mukaisesti lopputuloksen mittaamiseen. Tuloskontrolli on niin sanottu epäsuora kontrollin muoto, koska se ei suoraan ota kantaa työntekijän toimintaan ja käytökseen eli siihen, millä tavoin tulos on saavutettu (Merchant ja Van der Stede, 2007). *Toimintokontrolli* on puolestaan johdon ohjausjärjestelmän suoriin muoto, koska siinä mitataan nimenomaan toimintaa ja pyritään varmistamaan, että työntekijät tekevät oikeita asioita (Merchant ja Van der Stede, 2007). Toimintokontrolleja voivat olla esimerkiksi asiakaskäyntien lukumäärä tai asiakastyytyväisyys.

Kolmannen osan eli *henkilöstökontrollin* tarkoituksena on varmistaa, että työntekijöillä on parhaat edellytykset suoriutua työssään hyvin. Henkilöstökontrolleja ovat esimerkiksi henkilöstön valintaan, koulutukseen ja työnsuunnitteluun liittyvät kontrollit (Merchant ja Van der Stede, 2007). Neljäs kontrollin muoto eli *kulttuurikontrolli* perustuu ryhmäpaineeseen ja yksilön tunnesiteeseen työyhteisöä kohtaan. Kulttuurikontrolleja voivat olla esimerkiksi yrityksen formaalit lausunnot, erilaiset fyysiset tai sosiaaliset järjestelyt sekä ryhmäpalkitseminen. Sekä henkilöstö- että kulttuurikontrolleja kuvaillaan yleensä niin sanotuiksi pehmeiksi kontrollikeinoiksi, sillä niiden perusoletuksena on, että ihmiset ovat sisäisesti motivoituneita suoriutumaan hyvin ja toimimaan yhteisten tavoitteiden saavuttamiseksi (Merchant ja Van der Stede, 2007).

Johdon ohjausjärjestelmä muodostuu tavallisesti kaikista neljästä kontrolliulottuvuudesta. Missä suhteessa ja millä tavoin eri kontrolleja yhdistellään organisaatiossa, riippuu Merchantin ja Van der Steden (2007) mukaan kontingenssitekijöistä, jotka voidaan luokitella kolmeen luokkaan: Ympäristöön liittyviin epävarmuustekijöihin, yrityksen strategiaan ja monikansallisuuteen liittyviin tilannetekijöihin. Yritysten tulisi osata sopeuttaa johdon ohjausjärjestelmänsä vallitsevaan tilanteeseen sopivaksi. Useiden eri kontingenssitekijöiden yhteisvaikutusta on kuitenkin vaikea arvioida, mikä on haasteellista ohjausjärjestelmän suunnittelun kannalta.

Merchant ja Van der Steden (2007) kontrolliluokat voidaan jakaa kahteen luokkaan niiden käyttötavan osalta. Kaksi ensimmäistä eli tulos- ja toimintokontrolli edellyttävät konkreettisen työkalun eli jonkinlaisen mittariston rakentamista. Tulos- ja toimintokontrolleja voidaan verrata suoraan tasapainotetun tuloskortin tulos- ja prosessimittareihin. Voidaan siis ajatella,

että tuloskortti muodostuu yleensä viitekehysten kahdesta ensimmäisestä ulottuvuudesta eli tulos- ja toimintokontrolleista.

Sen lisäksi, että henkilöstö- ja kulttuurikontrollia kutsutaan niin sanotuiksi pehmeiksi kontrollimuodoiksi verrattuna kahteen edelliseen, ne eivät myöskään välttämättä muodosta yhtä näkyvää kontrollimuotoa henkilöstön näkökulmasta. Esimerkiksi työsuunnittelu ja erilaiset sosiaaliset järjestelyt ovat kontrollimuotoja, jotka ovat osa organisaation ja toiminnan suunnittelua. Kyseiset kontrollit eivät edellytä erillisen työkalun rakentamista, vaan ne näkyvät yrityksen jokapäiväisessä toiminnassa. Toisaalta ei ole poissuljettua, että tuloskortti sisältäisi ainoastaan tulos- ja toimintokontrollin ominaisuuksia. Tuloskortti voi sisältää myös esimerkiksi kulttuurikontrollin piirteitä, jos mittaamisessa on huomioitu ryhmätason suorituksia.

2.2.2. Malmin ja Brownin viitekehys

Malmin ja Brownin (2008) viitekehyksessä (Kuva 2) johdon ohjausjärjestelmä saa laajemman määritelmän, joka muodostaa Merchantin ja Van der Steden (2007) viitekehukseen verrattuna tarkemmin eritellyn kokonaisuuden. Malmi ja Brown (2008) tekevät myös selkeän eron informaatiojärjestelmän ja johdon ohjausjärjestelmän välillä, sillä he rajaavat puhtaasti päätöksentekoa tukevan informaatiojärjestelmän viitekehyksensä ulkopuolelle. Malmin ja Brownin (2008) ohjausjärjestelmäpaketista on tunnistettavissa viisi kontrollin osa-aluetta, joita ovat:

- 1) Suunnittelu
- 2) Kyberneettiset kontrollit
- 3) Palkitseminen
- 4) Hallinnolliset kontrollit
- 5) Kulttuurikontrollit

Kuva 2: Johdon ohjausjärjestelmäpaketti

Kulttuurikontrollit						
Klaanit		Arvot				Symbolit
Suunnittelu		Kyberneettiset kontrollit				Palkitseminen ja kompensatio
Pitkä aikaväli	Lyhyt aikaväli	Budjetit	Taloudelliset mittarit	Ei-taloudelliset mittarit	Hybridit mittarit	
Hallinnolliset kontrollit						
Hallintorakenne		Organisaatorakenne			Käytännöt ja periaatteet	

Lähde: Malmi & Brown, 2008

Suunnittelu on kontrollimuoto, joka koostuu sekä pitkän tähtäimen että lähitulevaisuuden toiminnan suunnittelusta. Suunnittelu voidaan jakaa kolmivaiheeseen prosessiin seuraavasti: 1) ensimmäiseksi asetetaan organisaation funktionaaliset tavoitteet, 2) toiseksi määritellään tavoitteisiin liittyvät standardit ja 3) kolmanneksi varmistetaan tavoitteiden yhdenmukaisuus läpi organisaation toimintojen. Suunnittelu on osa johdon ohjausjärjestelmää kuitenkin vain siinä tapauksessa, jos sen tarkoitus ei ole pelkästään tukea päätöksentekoa, vaan myös edistää yhteisiin tavoitteisiin pyrkimistä (Malmi & Brown, 2008). Siinä missä Merchant ja Van der Stede (2007) sisällyttävät suunnittelun ja budjetoinnin yhdessä tuloskontrolliin, Malmi ja Brown (2008) erottavat suunnittelun omaksi kontrollikseen. He perustelevat jakoa sillä, että suunnittelu ei välttämättä ole aina pelkästään talouteen liittyvää.

Kyberneettiset kontrollit puolestaan koostuvat neljästä osasta: budjeteista, taloudellisista ja ei-taloudellisista mittaristoista sekä hybridimittaristoista, joissa yhdistyvät sekä taloudelliset että ei-taloudelliset mittarit. Myös kyberneettisiä kontrolleja voidaan käyttää joko informaatio- tai kontrollijärjestelmän tavoin, samoin kuin suunnittelua (Malmi & Brown, 2008). Kyberneettiset kontrollit ovat osa ohjausjärjestelmäpakettia silloin, kun niiden avulla linkitetään käyttäytyminen tavoitteisiin ja asetetaan henkilö vastuuseen suorituksensa tason muutoksesta. Kyberneettisiin kontrolleihin liitetään tavallisesti viisi ominaispiirrettä, joita ovat: mittarit, tavoitteet, palautteenantoprosessi, palautteesta syntyvä poikkeavuuden analysointi ja kyky muokata käytöstä tai vallitsevaa toimintaa.

Kolmannen kontrollin eli *palkitsemiskontrollin* tarkoitus on motivoida yksilöitä ja ryhmiä liittämällä yhteisten tavoitteiden saavuttamiseen palkitsemista (Malmi & Brown, 2008). Merchant ja Van der Steden (2007) viitekehyksessä palkitsemista ei ole eritelty omaksi kontrollikseen. Malmin ja Brownin (2008) mukaan jako on kuitenkin perusteltua, koska organisaatiot käyttävät palkitsemista eri tarkoituksiin eikä sitä voi siten liittää esimerkiksi pelkästään kyberneettiseen kontrolliin. Kyberneettisen kontrollin lisäksi palkitsemista voi käyttää esimerkiksi henkilöstön säilyttämiseen ja kulttuurikontrollin vahvistamiseksi.

Hallinnolliset kontrollit ohjaavat yksilöiden toimintaa hallintorakenteen, organisaatorakenteen sekä käytäntöjen avulla. Malmin ja Brownin (2008) viitekehyksen hallinnolliset kontrollit on jossain määrin rinnastettavissa Merchantin ja Van der Steden (2007) henkilöstökontrolliin. Erona Merchantin ja Van der Steden viitekehykseen Malmi ja Brown kuitenkin luokittelevat organisaatorakenteen yhdeksi hallinnollisen kontrollin osa-alueeksi, kun taas Merchant ja Van der Stede määrittelivät organisaatorakenteen kontingenssitekijöihin. Malmi ja Brown (2008) argumentoivat, että kyseessä on kuitenkin kontrollimekanismi, sillä organisaatorakenteen muutoksella johtajat voivat käyttää ja muokata kontrolliprosessia.

Kulttuurikontrollit käsittävät puolestaan yrityksen arvot, uskomukset ja sosiaaliset normit, joilla vaikutetaan työntekijän käyttäytymiseen. Kulttuurikontrollit sisältävät kolme ulottuvuutta, joita ovat arvoihin ja symboleihin perustuvat kontrollit sekä klanikontrollit. Malmi ja Brown (2008) toteavat myös, että Merchant ja Van der Steden (2007) viitekehyksen henkilöstökontrolliin kuuluvista toiminnoista osa luettavissa hallinnollisiksi ja osa kulttuurikontrolleiksi. Joitain henkilöstökontrolleja voidaan jopa käyttää sekä kulttuurikontrolleja että hallinnollisia kontrolleja tukevalla tavalla. Esimerkiksi kouluttaminen voidaan määritellä hallinnolliseksi kontrolliksi, koska siinä tavallisesti opetetaan työntekijöitä noudattamaan tiettyjä sääntöjä ja käytäntöjä. Koulutus voi kuitenkin olla myös kulttuurikontrolli, jos koulutuksen avulla pyritään vahvistamaan yrityksen arvojen mukaista toimintaa.

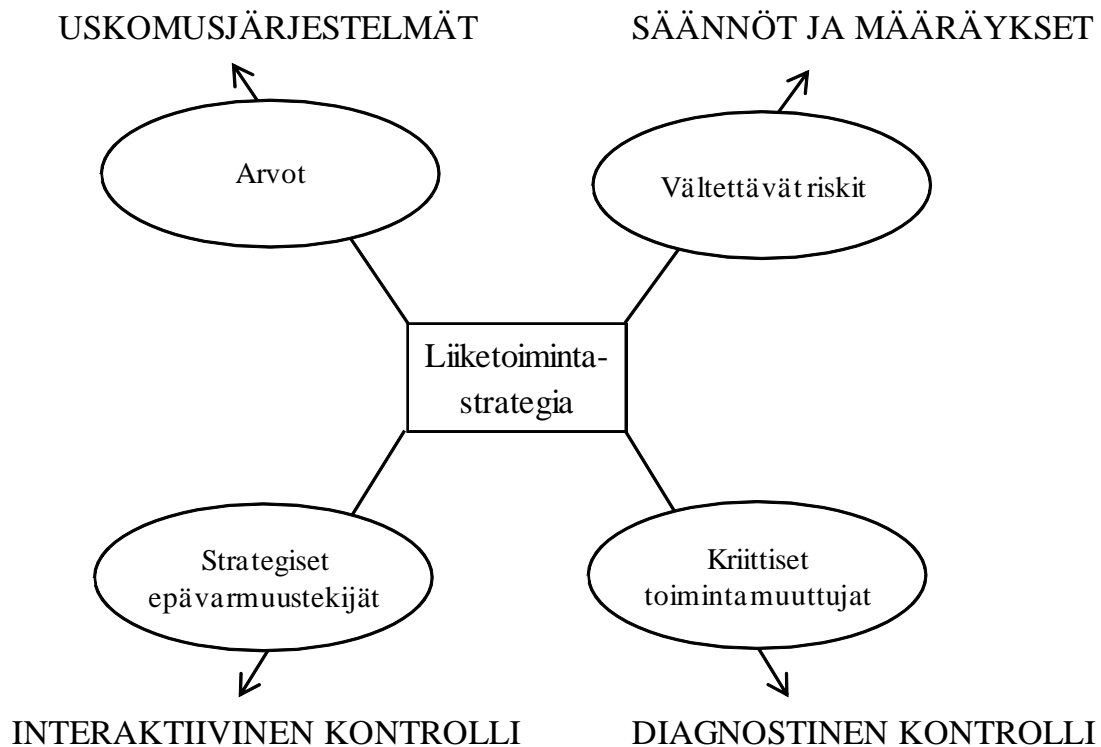
Balanced Scorecard on perinteisesti luokiteltu kyberneettisen kontrollin hybridimittaristoksi, koska se sisältää sekä taloudellisia että ei-taloudellisia mittareita (Ittner ja Larcker, 1998;

Kaplan ja Norton, 1996a, 2001a; Malina ja Selto, 2001). Toisaalta tulokorttiin liittyy aina väistämättä myös suunnittelua tavoitteiden asettamisen muodossa. Usein tavoitteisiin sitoutumista edistetään myös liittämällä niihin palkitsemista, jolloin tulokorttiin sisältyy myös palkitsemisulottuvuus. Lisäksi tulokortissa voidaan ajatella heijastuvan myös yrityksen arvot ja normit, jolloin siihen sisältyy myös kulttuurikontrollin ulottuvuuksia. Näin ollen tulokortin määrittely pelkäksi kyberneettiseksi kontrolliksi näyttäisi olevan riittämätön kuvaamaan tulokortin eri käyttötapoja sekä rajoittavan tulokortin hahmottamista strategisena ohjausjärjestelmänä. Jotta tulokortin käyttötapaa voidaan hahmottaa kokonaisuudessaan, on otettava huomioon myös muita kontrolleja, kuten suunnittelu, palkitseminen ja mahdollisesti myös kulttuurikontrollit

2.2.3. Simonsin viitekehys

Simons (1995) on kehittänyt tunnetun ja laajasti käytetyn viitekehysten, joka tarjoaa yhden työkalun johdon ohjausjärjestelmän käsittämiseksi. Levers of Control -viitekehyksessä strategisen kontrollin eri muodot on jaettu uskomusjärjestelmään, sääntöihin ja määräyksiin, diagnostiseen kontrolliin ja interaktiiviseen kontrolliin (Kuva 3). Simonsin (1995, 13; 2005, 7-14) teorian keskeisenä tausta-ajatuksena on, että ohjausjärjestelmän tärkein tehtävä on hallita organisaatiossa vallitsevia jännitteitä. Strateginen epävarmuus ja riski ohjaavat johdon ohjausjärjestelmän käyttöä ja siihen liittyviä valintoja, jotka puolestaan vaikuttavat organisaatioon oppimiseen ja johdon huomion tehokkaaseen kohdistamiseen. Strategisiksi epävarmuustekijöiksi puolestaan määritellään ne epävarmuustekijät ja kontingenssit, jotka voisivat uhata tai mitätöidä nykyisen strategian.

Kuva 3: Kontrollin tasot



Lähde: Simons, 1995, 7

Uskomusjärjestelmä sekä säännöt ja määräykset muodostavat kontrollijärjestelminä yhdessä kehyksen, jonka puitteissa strategiaa toteutetaan yrityksessä. Uskomusjärjestelmä koostuu organisaation arvoja, tarkoitusta ja suuntaa viestivistä määritelmistä, joita johto kommunikoi virallisesti ja vahvistaa systemaattisesti. Uskomusjärjestelmän tarkoitus on inspiroida ja motivoida työntekijöitä toimimaan organisaation yhteisten arvojen ja suunnan mukaisesti. Uskomusjärjestelmä on niin sanottu positiivinen järjestelmä, jonka tarkoitus on inspiroida ja ohjata työntekijöitä löytämään eri mahdollisuuksia strategian toteuttamiseen ja arvon luomiseen. Säännöt ja määräykset sitä vastoin rajoittavat työntekijöitä ryhtymästä suurta strategista riskiä aiheuttavaan toimintaan ja asettavat näin ollen rajat hyväksyttävälle toiminnalle. Säännöt ja määräykset toimivat siis negatiivisena järjestelmänä, jonka tarkoituksena on varmistaa, että työntekijät toteuttavat yrityksen arvoja ja etsivät innovatiivisia ratkaisuja vaarantamatta liiketoiminnan jatkuvuutta. (Simons, 1995, 33-30.)

Diagnostinen kontrolli on perinteisen toiminnanohjauksen kulmakivi, joka perustuu sääntöjen ja määräysten innovatiota rajoittavaan negatiiviseen kontrolliin. Diagnostiset kontrollit ovat

palautejärjestelmiä, joiden avulla varmistetaan, että asetetut tavoitteet saavutetaan. Tämä tapahtuu vertaamalla mittaustuloksia tavoitetasoon. Diagnostissa kontrollijärjestelmässä keskitytään mittaamaan liiketoimintastrategian onnistumisen kannalta kriittiseksi katsottuja asioita. Toisin sanoen kyseisille muuttujille asetetut tavoitteet tulee voida saavuttaa, jotta strategia toteutuu. (Simons, 1995, 59-64)

Diagnostiselle kontrollille on olemassa kolme ominaispiirrettä. Ensimmäinen ominaispiirre on keskittyminen lopputuloksiin, ei niinkään prosesseihin tai panoksiin. Toinen on ennalta määriteltyjen standardien tai tavoitetasojen käyttö, mihin tuloksia verrataan. Kolmas diagnostisen kontrollin ominaispiirre on puolestaan asetetuista standardeista poikkeavien mittaustulosten tunnistaminen ja niihin puuttuminen. Simonsin (1995, 68-69) mukaan suoritusmittarit ovat perinteisiä diagnostisen kontrollin työkaluja. Budjetit, projektien valvontajärjestelmät ja perinteiset kustannuslaskentajärjestelmät ovat myös tavallisia diagnostisen kontrollin muotoja (Simons, 1995, 61).

Interaktiiviset kontrollit ovat formaaleja informaatiojärjestelmiä, joita johto käyttää osallistuakseen säännöllisesti ja henkilökohtaisesti alaistensa päätöksentekoon (Simons 1995, 95). Interaktiivinen kontrolli määrittää uskomusjärjestelmän tavoin positiiviseksi kontrollimuodoksi. Interaktiivinen kontrolli voidaan määritellä neljän ulottuvuuden kautta (Simons, 1995, 96-97). Ensinnäkin interaktiivisen kontrollin tuottama tieto on tärkeää ja keskittyy ylemmän johdon toistuvasti korostamiin toiminnan suuntaviivoihin. Toiseksi operatiivinen johto käyttää interaktiivista kontrollia intensiivisesti ja toistuvasti. Tällöin operatiivinen johto käyttää merkittävän osan ajastaan ohjausjärjestelmän käyttöön. Kolmanneksi interaktiiviseen kontrolliin liittyy kasvoittain tapahtuva johdon ja alaisten toistuva keskustelu ja järjestelmästä saatujen tietojen tulkinta. Neljänneksi ominaisuudeksi Simons (1995, 97) mainitsee interaktiivisten kontrollin toimivan katalyyttinä jatkuvalla tiedon, oletusten ja toimintasuunnitelmien haastamiselle sekä niihin liittyvälle väittelylle. Yhdessä nämä neljä ulottuvuutta muodostavat interaktiivisen järjestelmän määritelmän.

Interaktiivinen kontrolli voi myös ohjata strategian muotoutumista organisaatiossa alhaalta ylöspäin (Simons, 1995, 5-6). Johto valikoi interaktiiviseen järjestelmään sellaisia strategisia epävarmuustekijöitä, jotka se katsoo kriittisiksi organisatoristen tavoitteiden saavuttamisen kannalta. Johdon päätös kohdistaa huomio tiettyihin tekijöihin (ja toisaalta jättää toiset

huomion ulkopuolelle) viestii organisaation jäsenille siitä, mitä tulisi tarkkailla ja missä uusia ideoita tulisi ehdottaa ja testata. Tämä aktivoi organisaation oppimista ja luo edellytyksen uusien strategioiden ja taktiikoiden muokkautumiselle interaktiivisia järjestelmiä ympäröivän väittelyiden ja dialogien kautta.

Suoritusmittaamiseen liittyvässä tutkimuksessa on keskusteltu siitä, kuuluvatko tuloskortit diagnostiseen vai interaktiivisen kontrolliin (Kaplan ja Norton, 1996a, 2001a, Simons, 1999). Otley (1999) ehdottaa, että tuloskortti olisi itse asiassa interaktiivisen kontrollin konkreettinen ilmentymä, koska johto valitsee siihen vain strategisesti tärkeimmät mittarit, joihin se haluaa kohdistaa työntekijöiden huomion.

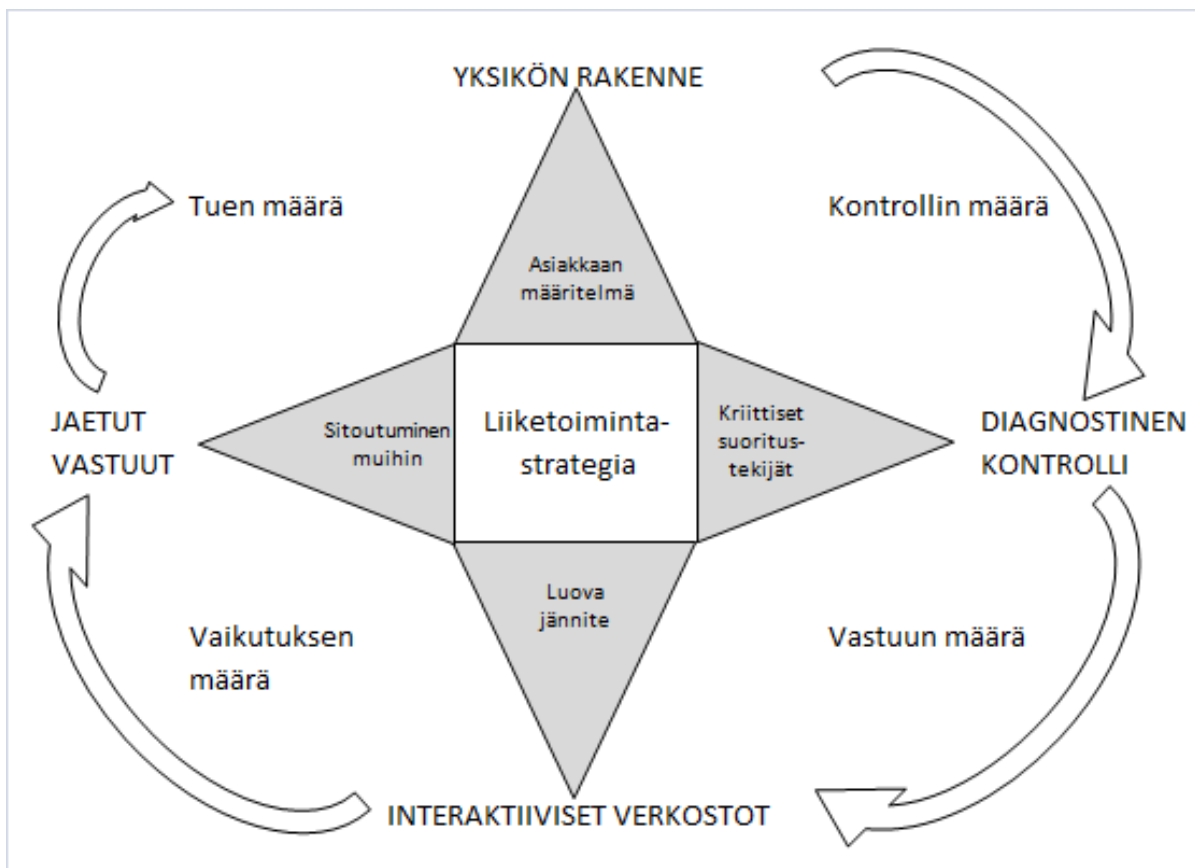
Tuomela (2005) on tutkinut Simonsin kontrollityyppien kohtaamista tuloskortissa yrityksessä, jossa toteutettiin strategisen suoritusmittariston käyttöönottoprojekti. Hän havaitsi, että strategista suoritusmittausjärjestelmää voidaan käyttää samanaikaisesti sekä diagnostisena että interaktiivisena kontrollina, mutta tämän lisäksi se voi sisältää myös viitteitä uskomus- ja rajajärjestelmistä.

Tuomelan (2005) argumenttia tukee esimerkiksi Widenerin (2007) havainto siitä, että Simonsin neljä kontrollityyppiä eivät ole välttämättä toisensa poissulkevia vaan usein yksi ohjausjärjestelmä voi sisältää ulottuvuuksia useammasta kontrolliluokasta. Toisin sanoen kontrollijärjestelmien välillä vallitsee riippuvuussuhteita ja että ne ovat eri tavoin toisiaan täydentäviä (Widener, 2007). Widener (2007) myös toteaa, että interaktiivisten kontrolleiden hyötyjen edellytyksenä ovat jäsenneyt ja formaalit diagnostisen kontrollin prosessit. Joten vaikka Otley (1999) aiemmin kuvaili tuloskorttia interaktiivisen kontrollin ilmentymäksi, vaatii se taustalleen toimivan diagnostisen järjestelmän.

Edellisen pohdinnan perusteella voidaan todeta, että tuloskortti näyttäisi sisältävän ainakin diagnostisen sekä interaktiivisen kontrollijärjestelmän ulottuvuuksia, jotka ovat keskenään vuorovaikutuksessa. Ei siis ole mielekasta pyrkiä luokittelemaan tuloskorttia tiukasti yhden kontrolliulottuvuuden kautta. Tuloskortissa korostuvan strategialähtöisyyden, oppimisenäkökulman ja ei-taloudellisten mittarien vuoksi interaktiivinen ulottuvuus näyttäisi kuitenkin olevan tärkeä näkökulma tuloskortista puhuttaessa, mikä erottaa sen informatiivisiin tarkoituksiin käytettävistä suoritusmittaristoista.

Simons on kehittänyt vuonna 2005 myös toisen johdon ohjausjärjestelmän viitekehyksen ”Levers of Organization Design”, joka kattaa aiemman viitekehyksen komponenttien lisäksi myös useita uusia johdon ohjausjärjestelmään liittyviä ulottuvuuksia (Kuva 4). Viitekehys organisaation suunnittelun tasoista on huomattavasti laajempi ja vaikeaselkoisempi Simonsin vuoden 1995 viitekehykseen nähden, mutta sisältää kiinnostavia huomioita, joita aiemmassa viitekehyksessä ei ollut. Erityisen mielenkiintoista on Simonsin (2005) kohdistama huomio horisontaalisen yhteistyön lisäämiselle ja työntekijöille jaettavan vastuun määrälle. Uudemmassa viitekehyksessä Simons (2005) on myös jäsennellyt yrityksessä vallitsevia, ohjausjärjestelmän avulla tasapainotettavia jännitteitä tarkemmin ja todennut, että ne kumpuavat neljästä eri lähteestä:

Kuva 4: Organisaation suunnittelun tasot



Lähde: Simons, 2005, 19

1. *Strategia ja rakenne.* On tärkeää tunnistaa, että valittu strategia ei ainoastaan vaikuta siihen, miten organisaatio rakennetaan, vaan myös organisaatorakenne muokkaa strategiaa. Organisaatorakenne nimittäin määrittelee sen, millä tavoin markkinoilta saatu informaatio käsitellään ja miten sen mukaan toimitaan. Strategian ja rakenteen välistä jännitettä pyritään hallitsemaan yksikön rakenteen suunnittelulla. Viitekehysten ensimmäinen taso alkaa täten yksiköiden rakenteen määrittelystä, mikä edellyttää yrityksen ensisijaisen asiakkaan määrittelyä. (Simons, 2005, 19-26.)

2. *Vastuu ja sopeutuminen.* Simons (2005) ehdottaa, että työntekijälle jaetaan nykyorganisaatioissa yhä enemmän vastuuta työn lopputuloksista. Hänelle annetaan kuitenkin mahdollisuus päättää itse se, millä tavalla vaaditut tulokset saavutetaan. Jännite syntyy siitä, kun työntekijän tulisi samanaikaisesti ylläpitää nykyhetken tuloksellisuus sekä säilyttää kyky innovoida ja sopeutua tulevaisuudessa. Näiden molempien tavoitteiden huomiointi on tärkeää, kun ohjausjärjestelmää suunnitellaan. Vastuun ja sopeutumisen jännitettä hallitaan puolestaan diagnostisen kontrollijärjestelmän avulla. Kriittisten suoritustekijöiden analysointi toimii pohjana diagnostisen kontrollijärjestelmän suunnittelulle. (Simons, 2005, 19-26.)

3. *Tikapuut ja kehät (Ladders and rings).* Puhuessaan tikapuista Simons (2005) kuvaa perinteistä organisaatiota, jossa tikapuiden yläpäässä istuvat johtajat ja työhön liittyviä resursseja ja tietovirtoja on koordinoitu pystysuunnassa. Kehät puolestaan kuvaavat tiedonkulun ja resurssien koordinoitua vaakasuunnassa eri yksiköiden halki, mitä myös edellytetään vaadittujen tehtävien suorittamiseksi. Johtajien tulee luoda tällaisia horisontaalisia verkostoja, jotka mahdollistavat tiedon tallentamisen, analysoinnin ja jakamisen yksiköiden välillä. Simons (2005) toteaa, että esimerkiksi uusien mittaustekniikoiden avulla johtajat voivat arvioida yksiköiden välistä toimintaa. Interaktiivisten verkostojen avulla pyritään edistämään tiedonkulkua sekä pysty- että vaakasuunnassa ja hallitsemaan näin kuvailtua tikapuiden ja kehien välistä jännitettä. Interaktiivisten verkostojen luominen voidaan kuitenkin aloittaa vasta sitten, kun luovan jännitteen tarve on määritelty. Luovalla jännitteellä tarkoitetaan sellaista jännitettä, joka rohkaisee työntekijöitä kokeilemaan, ylittämään esteitä ja jakamaan uutta tietoa yksiköiden kesken. (Simons, 2005, 19-26.)

4. *Yksilön omat intressit ja mission toteutuminen.* Työntekijä joutuu työssään tekemään valintoja siitä, tavoitteleeko hän ensisijaisesti työssään 1) oman hyödyn maksimointia, 2) yksikkönsä tavoitteiden saavuttamista vai 3) yrityksen tavoitteiden saavuttamista. Yksittäisten työntekijöiden tekemät valinnat puolestaan vaikuttavat siihen, millä tavoin resursseja allokoidaan, tietoa jaetaan ja kuinka todennäköisesti yritys saavuttaa tavoitteensa.

Neljännessä vaiheessa tulee siis arvioida sitä, kuinka oleellista strategian kannalta on se, että yksilöt ovat sitoutuneita auttamaan ja tukemaan muita organisaatiossa. Jos vaaditaan voimakasta sitoutumista, tulee johtajien jakaa yhteistä vastuuta. Jaetun vastuun avulla ei tarkenneta ainoastaan yksilön vastuualueita, vaan myös oikeutta asettaa tavoitteita, saada informaatiota ja vaikuttaa muiden toimintaan. (Simons, 2005, 19-26.)

Simons (2005, 23) toteaa, että johtajien tulee ohjausjärjestelmää suunnitellessa miettiä, kuinka luoda rakenteita ja vastuullisuusjärjestelmiä, jotka vaikuttavat siihen, miten ihmiset tekevät työnsä ja mihin he kiinnittävät huomionsa. ”Span of attention” eli huomioitavien asioiden määrä kuvaa sitä toimintojen joukkoa, joka on johtajan näkökentässä ja muodostuu viitekehyksen neljästä komponentista: kontrollin, vastuun, vaikutuksen ja tuen määrästä. ”Span of attention” kuvaa toisin sanoen sitä aluetta, johon ihmiset kiinnittävät huomiota, josta he keräävät tietoa ja johon he reagoivat toiminnallaan. Jokaisen yksilön ja yksikön huomion kohdistamisen samaan skaalaan on avaintekijä strategian onnistuneessa implementoinnissa (Simons, 2005, 23).

2.2.4. Viitekehysten vertailu tulokortin näkökulmasta

Edellisissä kappaleissa luotiin katsaus johdon ohjausjärjestelmän määrittelyyn ja esiteltiin kolme eri johdon ohjausjärjestelmän viitekehystä. Tässä tutkielmassa Simonsin (1995) viitekehyksen katsotaan soveltuvan parhaiten tulokortin tehtävän määrittelyyn, koska siinä korostuu ohjausjärjestelmän strategialähtöisyys ja mahdolliset käyttötavat. Simonsin mallia on käytetty myös aiemmin tulokorttitutkimuksessa (ks. esim. Tuomela, 2005).

”Levers of Control” -viitekehyksen tausta-ajatuksena on, että strateginen epävarmuus ja strateginen riski määrittelevät ohjausjärjestelmän suunnittelua. Tämä sopii hyvin yhteen

tuloskortin strategialähtöisyyden kanssa muihin viitekehyksiin verrattuna. Merhcantin ja Van der Steden (2007) luokittelu on suppeampi eikä sitä voida pitää riittävänä tuloskortin käytötavan selittäjänä tässä tutkielmassa. Viitekehysten tulos- ja toimintakontrollit kuvaavat lähinnä kahta eri mittarityyppiä ja pehmeiksi kontrollimuodoiksi luokitellut henkilöstö- ja kulttuurikontrollit eivät puolestaan suoranaisesti sovellu tuloskortin käyttötarkoituksen analysoinnin välineeksi.

Malmin ja Brownin (2008) ohjausjärjestelmäpaketti on viitekehystenä kattavampi ja siinä on huomioitu myös ohjausjärjestelmän eri käytötavat. Se kuitenkin sisältää myös joitain tuloskortin analysoinnin kannalta ylimääräisiä osa-alueita, kuten hallinnollisen kontrollin. Viitekehys soveltuukin paremmin yrityksen ohjausjärjestelmäkokonaisuuden kuin yksittäisen ohjausjärjestelmän analysointiin.

Myös Simonsin (1995) viitekehysten sisältyvä interaktiivinen kontrolli on oleellinen ulottuvuus tuloskortissa ja erottaa sen pelkästä diagnostisesta mittaristosta. Tasapainotetun tuloskortin ei tulisi olla pelkkä kokoelma taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita (Kaplan ja Norton, 2001b). Kuten edellisessä kappaleessa todettiin, tuloskortissa korostuvan strategialähtöisyyden, oppimisnäkökulman ja ei-taloudellisten mittarien vuoksi interaktiivinen ulottuvuus on tärkeä ulottuvuus tuloskortissa. Tuloskortin käyttöön interaktiivisena ohjausjärjestelmänä liittyy kuitenkin erilaisia haasteita.

Vaikka tasapainotetun tuloskortin interaktiivinen käyttö näyttäisi tuovan yritykselle eniten strategisia etuja, se saattaa helposti jäädä pelkäksi diagnostiseksi työkaluksi. Tuomelan (2005) mukaan yksi interaktiivisen käytön ongelmista liittyy muutosvastarintaan ja prosessimittarien käyttöönottoon tuloskortissa. Prosessimittarit lisäävät toiminnan läpinäkyvyyttä, ja koska interaktiivinen kontrolli kannustaa nostamaan esille strategisia epävarmuustekijöitä, työntekijöiden toimintaa seurataan enemmän verrattuna diagnostiseen kontrolliin. Tämä aiheuttaa helposti muutosvastarintaa.

Prosessimittarien interaktiivisen käytön sanotaan edistävän oppimista, sillä se johtaa hiljaisen tiedon leviämiseen ja sen muuttumiseen yleiseksi tiedoksi (Vaivio, 2004). Oppiminen voi kuitenkin estyä, koska tietoa ei välttämättä haluta aina jakaa. Prosessimittarien käyttöönotto voi helposti järkyttää organisaation valtarakenteita, jos uudet mittarit paljastavat asioita, jotka

olivat ennen vain harvojen tiedossa (Tuomela, 2005). Työntekijällä saattaa esimerkiksi olla syvällistä tietoa asiakkaasta, mikä merkitsee epävirallista valtaa eikä hän välttämättä ole halukas jakamaan sitä (Tuomela, 2005).

Myös ylimääräinen aika ja vaiva, joka kuluu tiedonkeruuseen ja itse tiedon hyödyntämiseen on yksi interaktiivisen kontrollin ongelmista. Resurssit ovat rajalliset ja muutos vaatii harjoittelua, jolloin interaktiivisen kontrollin hyödyt voivat realisoitua vasta jonkin ajan kuluttua käyttöönotosta (Tuomela, 2005).

Tässä kappaleessa on tarkasteltu johdon ohjausjärjestelmiä tuloskortin näkökulmasta. Eri teorioiden kuvailun ja vertailun jälkeen päädyttiin siihen, että Simonsin (1995) määritelmä sopii parhaiten yhteen tuloskortin näkökulman kanssa ja käytettäväksi tässä tutkielmassa. Kappaleen alussa esitetyssä prosessiviitekehyksessä tuloskorttia tarkastellaan johdon ohjausjärjestelmän näkökulmasta sekä alkutilanteessa että kehittämisprosessin jälkeen. Simonsin (1995) viitekehystä käytetään näin ollen vastattaessa tutkimuskysymykseen kolme: Mikä oli lopullisen tuloskortin tehtävä kohdeyrityksessä?

Seuraavaksi siirrytään viitekehysten vaiheeseen kaksi, jossa kuvaillaan ohjausjärjestelmän kehittämisprosessia. Kappaleessa 2.3. käydään läpi kehittämisprosessin osa-alueet, jonka jälkeen kappaleessa 2.4. otetaan huomioon kehittämisprosessin taustalla vallitseva muutoskonteksti. Kappale 2.4. kattaa kehittämisprosessin lisäksi myös viitekehysten ensimmäisen vaiheen, jossa analysoidaan alkutilannetta ja muutoksen käynnistymiseen vaikuttaneita tekijöitä: edistäjiä.

2.3. Ohjausjärjestelmän kehittämisprosessin osa-alueet

Tuloskortin suunnitteluprosessin alussa on tärkeää määritellä, mitä mittaristolta halutaan ja mikä sen tehtävä johdon ohjausjärjestelmänä tulee olemaan (Kasurinen, 2002). Edellisessä kappaleessa käsiteltiin tuloskortin käyttötarkoitusta ja todettiin, että tuloskortti on yleensä interaktiivinen ja diagnostinen ohjausjärjestelmä, mutta se voi sisältää samanaikaisesti myös sääntöjä ja määräyksiä sekä uskomusjärjestelmiä tukevia ulottuvuuksia. Simons (1995, 128)

on lisäksi todennut, että johdon ohjausjärjestelmän tehtävä riippuu myös yrityksen elinkaaren vaiheesta (ks. liite 2: Johdon ohjausjärjestelmän kehittyminen yrityksen elinkaaren mukaan). Mitä suurempi ja kypsempi yritys on kyseessä, sitä kattavampaa johdon ohjausjärjestelmää vaaditaan vastaamaan yrityksen kontrollitarpeisiin.

Tässä luvussa pohditaan johdon ohjausjärjestelmän kehittämisprosessia tuloskortin näkökulmasta. Kehittämisprosessi on jaettu Otley'n (1999) johdon ohjausjärjestelmän viitekehyksen mukaisesti viiteen osa-alueeseen (Taulukko 2), joita ovat: keskeiset tavoitteet, strategia ja suunnitelmat, tavoitteiden asettaminen, palkitseminen sekä kommunikointi ja palaute. Viitekehyksen esittelyn ohessa sivutaan samalla myynnin toiminnanohjaukseen liittyviä erityispiirteitä. Kategorisointia käytetään myöhemmin myös kohdeyrityksen tuloskortin kehittämisprosessin kuvauksessa.

Etuna Otley'n (1999) luokittelussa on se, että se muodostaa käytännönläheisen ja selkeän kokonaiskuvan johdon ohjausjärjestelmän osa-alueista, joita suunnittelussa tulee ottaa huomioon. Viitekehystä voidaan käyttää joko yrityksen ohjausjärjestelmäkokonaisuuden tai pelkästään yksittäisen ohjausjärjestelmän, kuten tuloskortin, analysointiin. Otley'n (1999) viitekehyksen jäsentelyä on käytetty myös aiemmassa tuloskorttiin liittyvässä tutkimuksessa (esim. Tuomela, 2005) ja siksi sen katsotaan soveltuvan hyvin apuvälineeksi myös tähän tutkielmaan. Viitekehyksessä johdon ohjausjärjestelmän osa-alueita on tarkennettu viiden kysymyksen avulla.

Taulukko 2: Ohjausjärjestelmän kehittämisprosessin viisi osa-aluetta

1. Keskeiset tavoitteet	Mitkä tavoitteet ovat keskeisimpiä yrityksen menestyksen kannalta tulevaisuudessa ja millä tavoin näiden tavoitteiden saavuttamista arvioidaan?
2. Strategia ja suunnitelmat	Millaisia strategioita ja suunnitelmia yritys on päättänyt noudattaa ja mitä prosesseja ja toimintoja niiden onnistuneeseen implementointiin vaaditaan?
3. Tavoitteiden asettaminen	Kuinka korkealle tavoitteet tulisi asettaa, jotta jokainen kahdessa ensimmäisessä kohdassa määritelty osa-alue toteutuu?
4. Palkitseminen	Miten johtoa ja muita työntekijöitä palkitaan näiden tavoitteiden saavuttamisesta, tai vastaavasti mitä rangaistuksia tavoitteista jäämisestä seuraa?
5. Palaute ja kommunikointi	Mitkä tietovirrat (palautteenanto ja feed-forward) ovat välttämättömiä, jota yritys voisi oppia kokemuksistaan ja sopeuttaa nykyistä toimintaansa aiemman kokemuksen valossa?

Lähde: Otley, 1999

1. Keskeiset tavoitteet

Keskeisten tavoitteiden määrittely tapahtuu perinteisesti organisaatiossa ylhäältä alaspäin (Malmi & Brown, 2006, 78). Keskeisten tavoitteiden lähtökohtana toimii usein yrityksen visio eli näkemys tilasta, jossa yrityksen halutaan olevan tietyn ajanjakson kuluttua (Malmi & Brown, 2006, 62). Toinen tapa on määrittellä keskeiset tavoitteet erikseen kunkin näkökulman osalta, mutta tällöin on kuitenkin usein vaarana, että tavoitteita määritellään liikaa ja tulokortin eri osat jäävät toisistaan irrallisiksi kokonaisuuksiksi (Malmi & Brown, 2006, 73). Yritystason tavoitteiden määrittelyn jälkeen niistä johdetaan yksilö- tai ryhmätason tavoitteet (Malmi & Brown, 2006, 78). Jotta tulokortti ei jäisi pelkäksi sidosryhmämittaristikoksi, on Kaplanin ja Nortonin (2001b) mukaan tärkeää, että eri näkökulmat on linkitetty keskenään ja ne tukevat ylemmän näkökulman tavoitteiden saavuttamista (Kaplan ja Norton, 2001b).

Malmi ja Brown (2006, 78) kuitenkin toteavat, että johdettaessa mittaristoa yksilö- tai ryhmätasolle ei välttämättä ole tarpeellista tai edes järkevää rakentaa perinteistä neliulotteista tulokorttia. Tärkeämpää on pohtia kunkin osaston, tiimin tai yksilön roolia kokonaistavoitteiden saavuttamisessa (Malmi & Brown, 2006, 78).

Keskeisten tavoitteiden määrittelyn lisäksi tulee päättää, millä tavoin tavoitteiden saavuttamista arvioidaan (Otley, 1999). Arvioinnilla viitataan sopivien mittarien valintaan. Myyntiorganisaatiossa keskeiset tavoitteet on helppo muuntaa taloudellisen näkökulman mittareiksi, jos ne liittyvät esimerkiksi myyntiin ja markkinaosuuksiin. Yksi tärkeä periaate mittarien valinnassa on niiden lukumäärän pitäminen kohtuullisena. Mittaaminen aiheuttaa nimittäin aina kustannuksia johdon huomion sitomisen muodossa, joten on kriittistä osata kohdistaa johdon huomio olennaisiin asioihin (Widener, 2007).

Tulokortin mittareita valittaessa on lisäksi tärkeää huomioida mittariston tasapaino. Tulosta kuvaavien taloudellisten ja tulosta selittävien ei-taloudellisten mittarien tasapaino on yksi tulokortin peruseriaatteista (ks. esim. Kaplan & Norton 1996a, 2001a; Malmi et al., 2006). Ei-taloudellisten mittarien käyttöön liittyy kuitenkin tiettyjä erityishaasteita. Lyhyellä aikavälillä taloudellisten ja ei-taloudellisten tunnuslukujen tulokset saattavat olla ristiriitaisia, mikä voi alussa heikentää uskoa ei-taloudellisten mittarien käyttöön (Tuomela, 2005). Varsinkin jos yrityksessä ei ole aiemmin käytetty ei-taloudellista mittaamista tai sen historia on lyhyt, on mittarien käyttöönotto usein hankalaa ja aiheuttaa herkästi epävarmuutta (Tuomela, 2005).

Myynnin suoritusmittaamiseen liittyy erityispiirteitä, jotka asettavat haasteita tulokortin mittarien valinnalle. Myyntiprosessit muodostuvat usein, kuten myös tutkielman kohdeyrityksen tapauksessa, ihmisten välisistä monimutkaisista vuorovaikutustilanteista, mikä tekee niistä vaikean standardisoida ja valvoa. Voidaan jopa kyseenalaistaa, onko myyntityötä tekevien henkilöiden suoritusta ylipäättään järkevää mitata prosessimittareilla. Ihmiset toimivat eri tavoin ja voivat saavuttaa saman myyntituloksen eri keinoin. Prosessimittarit saatetaan jopa kokea liian rajoittaviksi, mikä voi johtaa heikompiin tuloksiin, vaikka prosessi yhdenmukaistuisikin. Tämän huomion valossa tuntuisikin perustellummalta keskittyä ainoastaan tulostittareihin myyntityön toiminnanohjauksessa.

Tuloksen mittaaminen on suoraviivaista ja yksinkertaista sekä usein edullisempi vaihtoehto yritykselle, mutta voi johtaa lyhytnäköisyyteen ja keinotteluun (Anderson ja Oliver, 1987). On kuitenkin havaittu, että ei-taloudellisiin tunnuslukuihin voi yhtä lailla liittyä keinottelua kuin taloudellisiin tunnuslukuihin (Fisher, 1992). Myopia eli tulosten lyhytnäköinen vääristely pitkän aikavälin menestyksen kustannuksella ei nimittäin liity ainoastaan menneisyyttä kuvaaviin mittareihin, vaan myopiaa voi ilmetä myös, kun tulevaisuutta selittäville mittareille annetaan liikaa painoa (Chakhovich, 2009). Sekä taloudellisten että ei-taloudellisten mittarien käyttö on näin ollen perusteltua myös myynnin mittaamisessa, koska tällöin menneisyys, nykyhetki ja tulevaisuus ovat tulokortissa tasapainossa (esim. Kaplan & Norton, 2001b).

Mittarien tasapainoa ei kuitenkaan voi ratkaista aina samalla yhtälöllä, vaan sopiva yhdistelmä käytös- ja tulosmittareita riippuu myös tilanteesta (Anderson & Oliver, 1987, 1994). Valintaan tulisi vaikuttaa esimerkiksi, onko myyntityössä paljon erilaisia tulokseen vaikuttavia tekijöitä, joihin myyntihenkilö ei voi vaikuttaa. Mitä enemmän ulkoiset tekijät vaikuttavat lopputulokseen, sitä enemmän käyttäytymisen mittaamista tulisi painottaa (Anderson & Oliver, 1987). Käyttäytymistä mittaamalla saadaan lisäksi tietoa myyntiprosessista, jolloin itse prosessia voidaan ohjata niin, että se johtaa parempaan suoritukseen (Anderson & Oliver, 1987). On myös havaittu, että mitä kokeneemmasta ja erikoistuneemmasta myyntihenkilöstöstä on kyse, sitä enemmän tulisi transaktiokustannusteorian valossa painottaa käyttäytymistä kuvaavia mittareita (Anderson & Oliver, 1987).

Käytännössä mittarien valintaa määrittelee kuitenkin myös se, mitä kaikkea on ylipäättään mahdollista mitata olemassa olevien resurssien puitteissa. Esimerkiksi mitä kalliimpaa käyttäytymisen mittaaminen on ja mitä objektiivisempia tulosmittarit ovat, sitä todennäköisemmin mittaristossa käytetään tulosmittareita. Toisaalta vaikeasti saatavilla oleva tai epätarkka tuloinformaatio puoltaa käyttäytymismittarien käyttöä. Myös myyntihenkilöstön koko voi vaikuttaa siihen, mitä asioita mitataan. (Anderson & Oliver, 1987.)

2. Strategia ja suunnitelmat

Yhteisesti hyväksytty ja ymmärretty strategia on perusedellytys sille, että tuloskorttia voidaan alkaa kehittää (Butler et al., 1997). Yrityksen kilpailustrategian tulisi siis olla keskeinen lähtökohta tuloskortin suunnittelussa. Kilpailustrategia kuvaa keinot, joilla yritys aikoo kilpailussa pärjätä. Tuloskortti on määritelty liian yleisellä tasolla silloin, jos sen voisi ajatella sopivan lähes mille tahansa yritykselle (Malmi et. al, 2006, 81).

Keskeisten tavoitteiden saavuttamiseksi on ymmärrettävä strategian taustalla piileviä syy-seuraussuhteita eli toisin sanoen sitä, miten aineeton pääoma muutetaan mitattaviksi lopputuloksiksi. Tuloskorttia suunniteltaessa syy-seuraussuhteiden apuna käytetään usein strategiakarttaa, jonka rakentaminen aloitetaan ylhäältä alaspäin määrittelemällä ensin taloudellinen päämäärä ja linkittämällä siihen sen jälkeen muut näkökulmat, joiden tavoitteet tukevat päämäärän saavuttamista (ks. esim. Kaplan & Norton, 2004).

Syy-seuraussuhteiden määrittely ei kuitenkaan ole käytännössä ole niin suoraviivaista, miltä se saattaa teorian valossa kuulostaa. Tästä syystä strategiakartat päätyvät usein kuvaamaan yksinkertaistettua versiota todellisuudesta (Otley, 1999). Tutkiessaan tuloskorttiprojektien onnistumiseen vaikuttavia tekijöitä Suomessa Toivanen (2001) totesi, että syy-seuraussuhteiden määrittely aluksi karkealla tasolla on itse asiassa toivottavaa. Toivanen (2001) perustelee argumenttiaan siten, että syy-seuraussuhteet ovat hypoteeseja, jotka tarkentuvat myöhemmin kokemuksen ja oppimisen kautta.

3. Tavoitteiden asettaminen

Kun puhutaan tilanteesta, jossa yrityksessä otetaan tuloskortti käyttöön ja aletaan mitata asioita, joihin ei ole aikaisemmin kiinnitetty huomiota, on tavoitteiden määrittely hankalaa. Tavoitteiden asettaminen on alussa haasteellista, koska tietämys sopivista tavoitetasoista puuttuu (Tuomela, 2005). Tavoitteita ei tulisi asettaa liian matalalle, koska keskinkertaiset tavoitteet johtavat keskinkertaiseen toimintaan. Toisaalta liian korkealle asetetut tavoitteet saattavat lannistaa heti alkuunsa (ks. esim. Simons, 1995; Crandon & Merchant, 2006).

Toinen tavoiteasetantaan liittyvä haaste koskee muuttuvaa toimintaympäristöä. Jos tavoitteet huomataan kesken mittaamiskauden selvästi liian korkeiksi tai mataliksi, ei tuloskortti kummassakaan tilanteessa enää motivoi työntekijää toimimaan toivotulla tavalla. Kuinka herkästi ja miten tavoitteita tulisi siis sopeuttaa muuttuvien olosuhteiden mukaan? Liian herkkä tavoitteisiin ja mittareihin puuttuminen ei sitouta työntekijöitä, koska asetetut tavoitteet eivät silloin ole pysyviä (Tuomela, 2005). Jos tavoitteet eivät ole pysyviä, ohjausjärjestelmä saatetaan kokea epäluotettavaksi ja sen ohjaava vaikutus kärsii. Toisaalta jos tilanne muuttuu huomattavasti eikä mittaristoa sopeuteta, voi tilanne johtaa toiminnan lamaanumiseen.

Tavoitteilla on kuitenkin tärkeä tehtävä myynnin toiminnanohjauksessa. Challagalla & Shervani (1996) löysivät tutkimuksessaan näyttöä sille, että esimiehet, jotka jakavat tietoa tavoitteista ja antavat niiden saavuttamisesta palautetta, pystyvät tehokkaammin välittämään odotuksensa myyntihenkilöstölle. Esimiehen epäselkeät odotukset sitä vastoin vähentävät tyytyväisyyttä (Challagalla & Shervani, 1996).

4. Palkitseminen

Agenttiteorian mukaan työntekijän ja työnantajan intressit ovat lähtökohtaisesti erilaiset, mutta niitä pyritään palkitsemisen avulla saattamaan yhteen. Palkitseminen on olennainen osa myös tuloskortin suunnittelua, mutta palkitsemisrakenteet ovat jääneet aiemmassa tutkimuksessa vähemmälle huomiolle (Otley, 1999). On kuitenkin selvää, että palkitsemisvalinnoilla voidaan helposti joko lisätä työntekijöiden motivaatiota strategisten tavoitteiden saavuttamiseen tai toisaalta tuhota motivaatio ja rohkaista järjestelmän väärinkäyttöön. Otley (1999) mainitsee varoittavana esimerkkinä tilanteen, jossa tuloskortti on implementoitu, mutta bonukset jaetaan edelleen budjettitavoitteiden saavuttamisen perusteella. Tällöin tuloskortin merkitys toiminnanohjauksen työkaluna heikentyy ja mittareita saatetaan käyttää korkeintaan informatiivisiin tarkoituksiin.

Malmi ja Brown (2006, 147) kuitenkin toteavat, että harva yritys liittyy tuloskorttiin palkitsemista välittömästi käyttöönoton jälkeen. On tavallista, että tuloskorttia käytetään ensin 1-2 vuotta ennen palkkiojärjestelmän liittämistä, koska mittarien oikeasta suunnasta ja

mittauksen luotettavuudesta halutaan saada riittävä varmuus. Malmi ja Brown (2006, 147) kuitenkin toteavat myös Otley'n (1999) tavoin, että liian pitkä viivytely palkkioiden kytkemisessä voi vaarantaa tuloskortin uskottavuuden ja ohjaavan vaikutuksen.

Palkitsemisen liittäminen erityisesti ei-taloudellisiin mittareihin näyttäisi olevan tärkeää työntekijöiden sitoutumisen varmistamiseksi. Ei-taloudellisten mittarien käyttö tuloskortissa voi olla jopa hyödytöntä, jos niihin ei liitetä palkitsemista (Eccles, 1991). Tuomela (2005) kuitenkin totesi tutkimuksessaan, että palkitsemisen merkitys pienenee, jos johtajat ovat itse saaneet luoda mittarit, jotka auttavat heitä oppimisessa ja strategisessa päätöksenteossa. Tällöin tavoitteisiin sitoutuminen tapahtuu suunnitteluprosessiin osallistumisen kautta.

Myyntityössä on tavallista, että ainakin osa palkasta maksetaan provision tai tulospalkan muodossa. Mitä enemmän myyntihenkilö pystyy panoksellaan vaikuttamaan myyntitulokseen, sitä suurempi tulisi tulospalkkauksen osuuden olla koko palkasta (Anderson & Oliver, 1987). Palkitsemista suunnitellessa on siis tärkeää ottaa huomioon ympäristön epävarmuustekijät, kuten toimialan mahdollinen syklisyys tai muut myyjän panoksesta riippumattomat tekijät. Challagalla ja Shervani (1996) toteavat, että tavoitteisiin liitetyjä rangaistuksia tulisi sen sijaan käyttää aina harkiten tai ei ollenkaan myynnin toiminnanohjauksessa.

5. Palaute ja kommunikointi

Kaplan ja Norton (1996a, 2001a) korostavat tuloskortin olevan tärkeä viestinnän työkalu eli siihen liittyy olennaisesti kommunikaatio ja vuorovaikutus. Eräs tuloskortin merkittävistä hyödyistä on, että sen avulla voidaan viestiä ja tarkentaa strategiaa jo tuloskorttia rakennettaessa. Silloin kun mittaristo ja sen tueksi kehitetty strategiakartta on rakennettu niin, että ne kuvaavat yrityksen strategiaa, voidaan mittariston avulla helposti perustella työntekijöille kyseisten tavoitteiden ja mittarien valintaa. Kun tavoitteet on perusteltu ja hyväksytty, työntekijä sitoutuu niihin paremmin, mikä puolestaan johtaa varmemmin strategian toteutumiseen. (Malmi et al., 2006.)

Toivasen (2001) mukaan tulokortin kehittämisvaiheessa koulutukseen, kommunikointiin ja tiedotukseen panostaminen on yksi projektin onnistumisen avaintekijöistä. Vaikka kommunikointi ja viestintä liittyvätkin voimakkaasti tulokorttiin, ei siitä huolimatta kommunikaatioon ja palautteenantoon ole tulokorttikirjallisuudessa annettu täsmällistä ohjeistusta (Otley, 1999).

2.4. Muutoskonteksti ja muutoksen hallinta

Edellisessä kappaleessa tarkasteltiin ohjausjärjestelmän kehittämisprosessia, joka kattaa tutkielmassa kehitettävän viitekehyksen toisen vaiheen. Kehittämisprosessia ei ole kuitenkaan mielekästä tarkastella eristyksissä ympäristöstä, vaan on tärkeää ottaa huomioon myös kehittämisprosessin taustalla vallitseva muutoskonteksti. Muutoskonteksti vaikuttaa tutkielmassa käytettävässä prosessiviitekehyksessä kahdessa vaiheessa: alkutilanteessa muutoksen käynnistävänä voimana ja muutoksen eli kehittämisprosessin aikana erilaisten haasteiden muodossa.

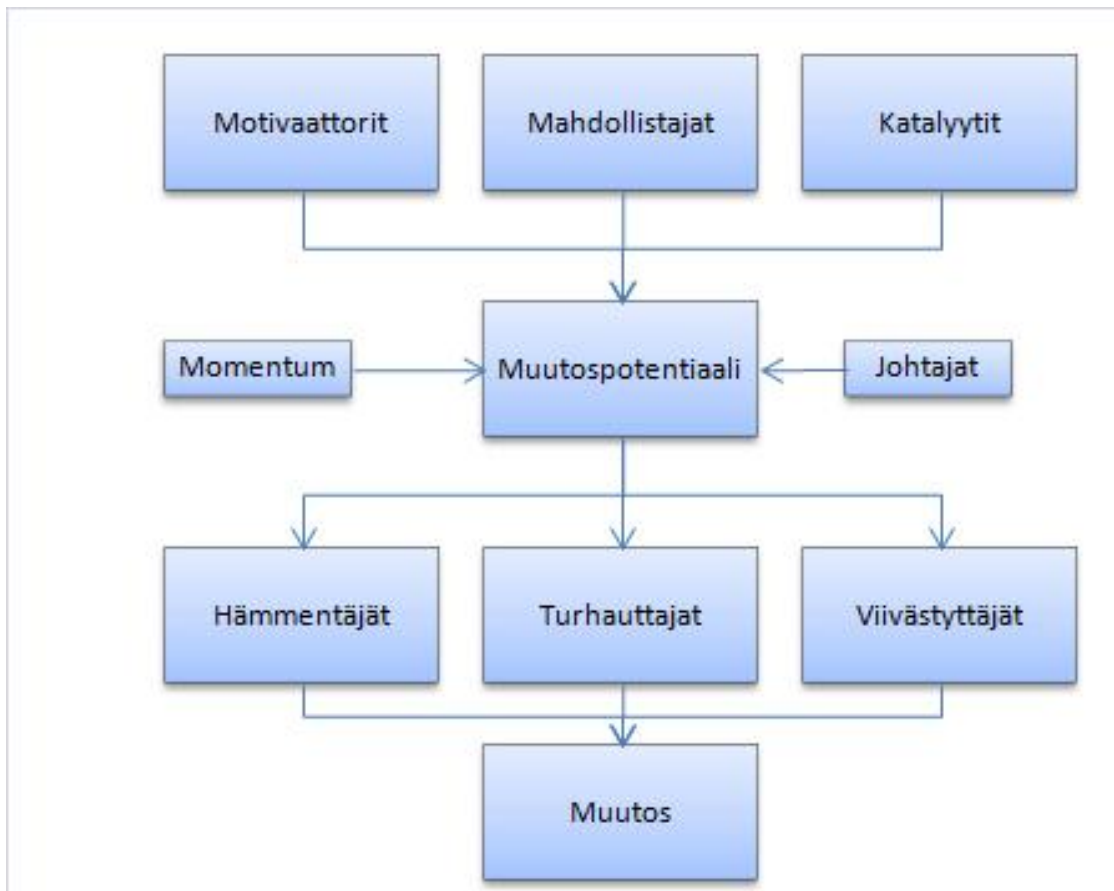
Johdon ohjausjärjestelmän muutos on harvoin muutosprojektin itseisarvo, vaan usein ohjausjärjestelmän avulla tuetaan myös jotakin muuta tavoitetta, kuten esimerkiksi suorituskyvyn parantamista tai strategiamuutosta. Muutoksen hallinnalla ei siis tarkoiteta ainoastaan ohjausjärjestelmän muutoksen hallintaa, vaan myös sillä tuettavan laajemman muutoksen hallintaa. Johdon ohjausjärjestelmän mahdollistavasta roolista suunnitellussa organisaatiomuutoksessa on olemassa runsaasti aiempaa tutkimusta ja se voidaan jakaa kahteen lähestymistapaan. (Chenhall & Euske, 2007.)

Normatiivinen lähestymistapa tutkii sitä, miten muutos tulisi implementoida, jotta toivotut tavoitteet saavutettaisiin (esim. Anderson & Hesford, 2002; Argyris & Kaplan, 1994; Chenhall, 2004; Shields, 1995). Kontekstiin ja sosiaalisiin kysymyksiin keskittyvä tutkimussuuntaus perustuu puolestaan argumentille, että muutosta ei voida ymmärtää tutkimalla ainoastaan muutoksen teknisiä aspekteja (esim. Chenhall & Langfield-Smith, 2003; Dent, 1991; Kurunmäki, 1999). Laajemman sosiaalisen ja poliittisen kontekstin huomioimista

tukee havainto siitä, että empiiriset tulokset johdon ohjausjärjestelmän tehokkuudesta organisaation muutoksen avustajana ovat olleet ristiriitaisia (Burns & Vaivio, 2001).

Kasurisen (2002) case-tutkimus epäonnistuneesta tuloskorttiprojektista edustaa edellä kuvattua tutkimussuuntausta, joka korostaa muutoksen laajemman sosiaalisen ja poliittisen kontekstin ymmärtämisen tärkeyttä. Case-tutkimuksen pohjalta Kasurinen (2002) kehitti viitekehyksen, jossa hän on täydensi Cobbin et al. (1995) teoreettista mallia johdon laskentatoimen muutoksesta (Kuva 5). Alkuperäisen luokittelun muutosta edistävästä tekijöistä esittivät Innes ja Mitchell (1990), jotka jakoivat muutoksen edistäjät kolmeen luokkaan: motivaattorit, katalyytit ja mahdollistajat (motivators, catalysts, facilitators). Cobb et al. (1995) puolestaan täydensivät teoriaa lisäämällä muutoksen edistäjiin momentumin ja johtajat sekä ottamalla huomioon myös muutosprosessin aikana kohdattavat haasteet (barriers to change). Kasurinen (2002) on edelleen täsmentänyt muutokseen liittyviä haasteita jakamalla ne kolmeen kategoriaan: hämmentäjät, turhauttajat ja viivästyttäjät (confusers, frustrators, delayers). Seuraavaksi esitellään tarkemmin tämän vuosien saatossa kehittyneen viitekehyksen eri komponentit.

Kuva 5: Muutoksen haasteet ja edistäjät



Lähde: Kasurinen, 2002

Muutokseen positiivisesti vaikuttavien edistäjien kolmijako perustuu edistäjän vaikutussuhteeseen ja ilmenemisen ajankohtaan muutokseen nähden (Innes & Mitchell, 1990). Motivaattorit ovat tekijöitä, jotka liittyvät muutokseen yleisellä tasolla. Motivaattorina voi toimia esimerkiksi kilpailullinen markkinatilanne, joka saa yrityksen harkitsemaan muutosta toimintatavoissa. Katalyytit voidaan puolestaan yhdistää suoraan muutokseen ja ne ajoittuvat usein lähelle muutosta (Innes & Mitchell, 1990). Esimerkiksi markkinaosuuden menetys voi toimia katalyyttinä muutokselle. Mahdollistajat eivät sinänsä ole riittäviä syitä muutoksen alkuun panemiseksi, mutta niitä voi silti pitää tärkeinä. Esimerkiksi laskentahenkilöstön mahdollistava rooli saattaa liittyä voimakkaasti muutokseen ja edistää sitä.

Kasurinen (2002) toteaa myös, että motivaattoreiden, katalyyttien ja mahdollistajien tulisi olla sellaisia, että ne tukevat muutosprojektin tavoitteita, kuten esimerkiksi strategian sitomista operatiivisiin tavoitteisiin. Kasurisen (2002) omassa tutkimuksessa case -yrityksen katalyytit ja mahdollistajat liittyivät enemmän liiketoimintaympäristön analyysiin, minkä Kasurinen (2002) näki yhdeksi syyksi projektin epäonnistumiselle. Esimerkiksi markkinoiden globalisaatio ja tuotteen elinkaaren kypsä vaihe nähtiin muutosprojektin motivaattoreina.

Cobb et al. (1995) täydensivät Innesin ja Mitchellin (1990) alkuperäistä mallia muutoksen edistäjistä, koska heidän mukaansa malli ei huomionnut riittävästi yrityksen sisäisen muutosympäristön merkitystä. Muutoksen edistäjiksi lisättiin kaksi komponenttia: johtajat ja momentum. Johtajat ovat niitä yksilöitä, joilla on merkittävä rooli varsinaisen muutoksen implementoinnissa ja haasteiden selvittämisessä. Muutosprosessi tapahtuu ihmisten kautta ja ilman yksilöiden sitoutumista muutos ei voi tapahtua (Cobb et al., 1995). Momentum eli voima tai vauhti viittaa odotuksiin muutoksen jatkumisesta ja etenemisestä. Esimerkiksi Kasurisen (2002) tutkimuksessa momentumiksi määriteltiin tulokorttiprojektin kanssa samanaikaisesti käynnissä olevat projektit, joilla katsottiin olevan positiivinen vaikutus tulokorttiprojektin etenemiseen.

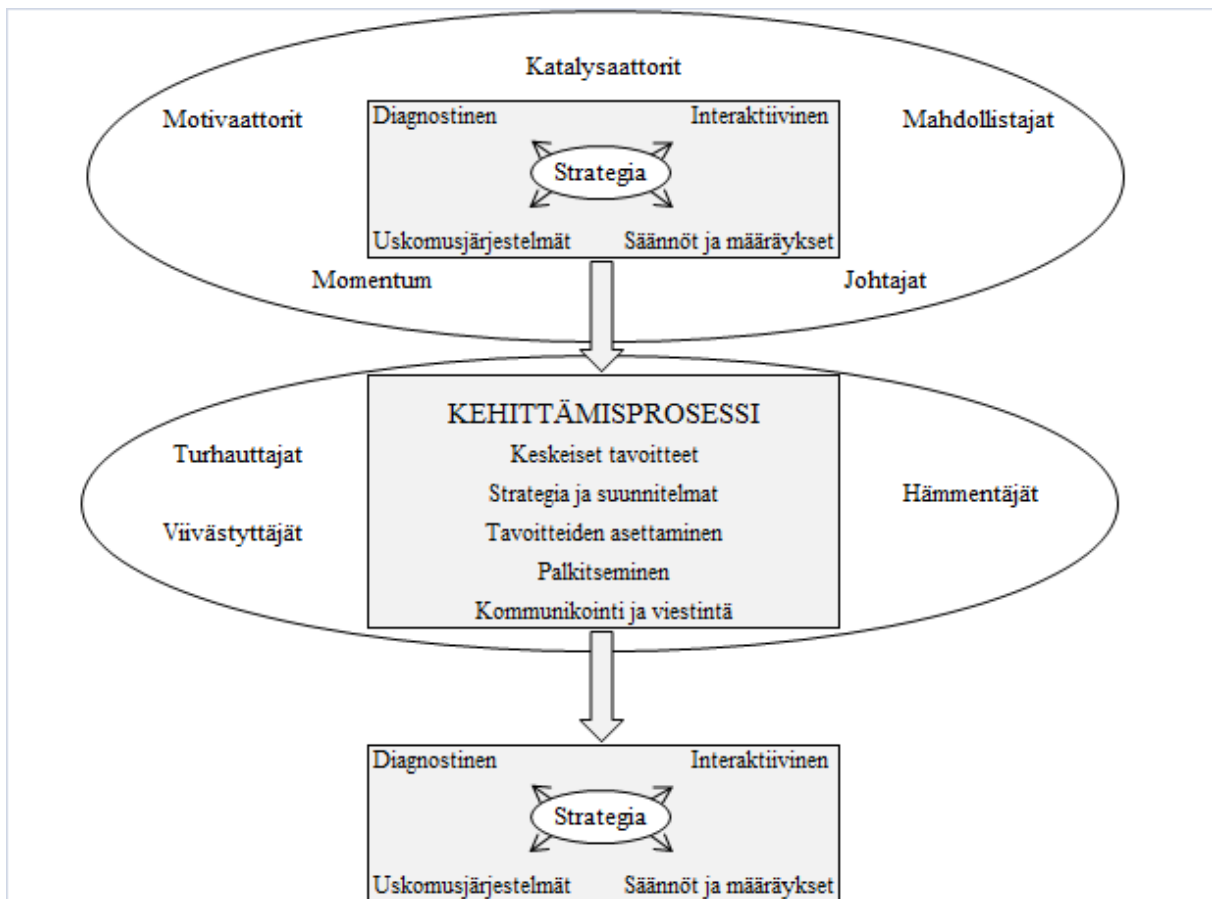
Toinen puute Innesin ja Mitchellin (1990) muutosmallissa oli Cobbin et al. (1995) mukaan se, ettei se ottanut huomioon muutokseen negatiivisesti vaikuttavia haasteita. Haasteet vaikuttavat negatiivisesti muutokseen esimerkiksi hidastamalla, viivästyttämällä tai jopa kokonaan estämällä sen tapahtumisen (Cobb et al., 1995). Kasurinen (2002) on edelleen jakanut haasteet kolmeen kategoriaan: 1) hämmentäjät, 2) turhauttajat ja 3) viivästyttäjät. Hämmentäjät häiritsevät muutosta ja aiheuttavat epävarmuutta. Kasurisen (2002) case -tutkimuksessa hämmentäjäksi luokiteltiin esimerkiksi eri tahojen erilaiset näkemykset muutoksesta. Turhauttajat puolestaan tukahduttavat muutosta. Kasurisen (2002) tutkimuksessa turhauttajia olivat olemassa oleva raportointijärjestelmä ja organisaatiokulttuuri, joka heikensi tulokortin strategista roolia. Viivästyttäjät liittyvät usein suoraan muutoksen kohteena olevaan johtamisjärjestelmään ja Kasurisen (2002) tutkimuksessa viivästyttäjiksi määriteltiin selkeiden strategioiden puuttuminen ja tietojärjestelmähaasteet. Edellä esitelty jako kolmeen kategoriaan on tehty ryhmittelemällä aiemmassa kirjallisuudessa esiintyneitä muutoksen haasteita. Jako ei kuitenkaan ole täysin

yksiselitteinen ja joistain haasteista voi olla hankala sanoa, kuuluvatko ne esimerkiksi hämmentäjiin vai turhauttajiin.

Yleisesti ottaen muutoksen implementointiin liittyy suuri lukumäärä potentiaalisia ongelmia. Lisääntyvä itsenäisyys ja toimintojen poikkifunktionaalisuus organisaatioissa näyttäisi edelleen lisäävän ongelmia tulevaisuudessa (Kasurinen, 2002). Kasurinen (2002) on myös kritisoinut tulokortin suunnitteluprosessimalleja siitä, että niissä ei kiinnitetä riittävästi huomiota muutostekstiin ja muutoksen implementointiin. Kasurisen (2002) mukaan analysoimalla muutokseen vaikuttavia voimia jo aikaisessa vaiheessa, voitaisiin ennakoida ja välttää joitakin ongelmia. Joissakin tilanteissa voi kuitenkin olla hankalaa välttää ongelmia, vaikka ne tunnistettaisiinkin aikaisessa vaiheessa, sillä niiden merkitystä ei välttämättä osata kunnolla ennakoida.

2.5. Viitekehys ohjausjärjestelmän kehittämisprosessista

Luvussa kaksi on käyty läpi tulokorttiin, johdon ohjausjärjestelmään, tulokortin suunnitteluun ja johdon laskentatoimen muutokseen liittyvää kirjallisuutta, jonka pohjalta täydennettiin luvun alussa esitettyä ylätasoa viitekehystä. Tutkielmassa käytettävä teoreettinen viitekehys on esitetty seuraavalla sivulla (Kuva 6).



Kuva 6: Viitekehys ohjausjärjestelmän kehittämisprosessista

Viitekehys on jaettavissa kolmeen vaiheeseen ja se pohjautuu aiempaan tutkimukseen kolmella tavalla. Ensinnäkin johdon ohjausjärjestelmän analysoinnin työkaluna käytetään Simonsin (1995) kontrollijakoa, jossa ohjausjärjestelmää tarkastellaan neljästä näkökulmasta: diagnostinen kontrolli, interaktiivinen kontrolli, uskomusjärjestelmät sekä säännöt ja määräykset. Simonsin (1995) viitekehyksen etuna katsotaan tässä tutkielmassa olevan ohjausjärjestelmän strategialähtöisyyden ja vaihtoehtoisten käyttötapojen korostuminen.

Viitekehyksen toinen vaihe eli kehittämisprosessi on jäsennetty Otleyn (1999) viitekehyksen mukaan, jossa ohjausjärjestelmää analysoidaan kokonaisvaltaisesti viiden konkreettisen osa-alueen avulla: keskeiset tavoitteet, strategia ja suunnitelmat, tavoitteiden asettaminen, palkitseminen sekä palaute ja kommunikointi. Otleyn (1999) viitekehyksen katsotaan sopivan tutkielmaan erinomaisesti sen käytännönläheisyyden ja selkeyden vuoksi. Lisäksi sen avulla pystytään muodostamaan kattava kokonaiskuva kehittämisprosessin olennaisista osa-alueista.

Kolmanneksi viitekehys pohjautuu Kasurisen (2002) tutkimukseen johdon ohjausjärjestelmän muutoksesta, jossa huomioidaan muutoksen käynnistymisen taustalla vaikuttavat edistävät tekijät (motivaattorit, katalyytit, mahdollistajat, momentum, johtajat) sekä varsinaiseen muutokseen vaikuttavat haasteet (turhauttajat, hämmentäjät, viivästyttäjät). Viitekehysten katsotaan tukevan tutkielman tavoitteita erinomaisesti.

Tutkielman lopussa arvioidaan, kuinka hyvin viitekehys ja sen taustalla käytetyt teoriat soveltuivat kohdeyrityksen kehittämisprojektin tarkasteluun. Lisäksi pyritään yleisesti ottamaan kantaa viitekehysten käyttökelpoisuuteen ohjausjärjestelmän muutosprosessin kuvaamisessa tulevissa johdon laskentatoimen tutkimuksissa.

3. METODOLOGIA JA KOHDEYRITYS

3.1. Deskriptiivinen case-tutkimus

Case-tutkimus ei ainoastaan auta ymmärtämään johdon laskentatoimen systeemejä ja tekniikoita vaan myös sitä, miten niitä käytetään käytännössä (Scapens, 1990). Case-tutkimusta voidaan johdon laskentatoimessa käyttää moneen eri tarkoitukseen: deskriptiiviseen eli kuvailevaan, havainnollistavaan, kokeelliseen, eksploraatiiviseen ja selittävään tutkimukseen (Scapens, 1990). Edellisen luokituksen perusteella tutkielma voidaan lukea deskriptiiviseksi case-tutkimukseksi, sillä sen avulla pyritään kuvailemaan tiettyä johdon laskentatoimen järjestelmää kohdeyrityksessä (Scapens, 1990).

Tutkielma sisältää myös tiettyjä konstruktivisia piirteitä siltä osin, että siinä pyritään kehittämään ratkaisu kohdeyrityksessä ilmenevään ongelmaan, ja tutkija on osallisena ratkaisun kehittämisessä (Kasanen et al., 1993). Kehittämisen lopputuloksena saatuja tulokortteja voitaisiin näin ollen pitää tutkielman konstruktiona. Tämän tutkielman tavoitteena ei kuitenkaan ole rakentaa konstruktiota, jonka yleistettävyyttä pyrittäisiin konstruktivisen tutkimussuuntauksen tapaan testaamaan (Kasanen et al., 1993). Tutkielmassa keskitytään sen sijaan ohjausjärjestelmän ja sen kehittämisprosessin kuvailuun. Lisäksi voidaan ajatella, että tutkielmassa suoritetaan eräänlaista aiempien teorioiden empiiristä koettelua, sillä tutkielmassa pyritään myös ottamaan kantaa siihen, kuinka hyvin käytettävät teoriat soveltuvat ohjausjärjestelmän kehittämisprosessin tarkasteluun. Tutkijan rooli tulokorttien kehittämisessä painottuu lähinnä tekniseen toteuttamiseen ja resurssien koordinointiin. Näistä syistä tutkielmaa voidaan pitää enemmän deskriptiivisenä kuin konstruktivisena.

Cooper & Morgan (2008) toteavat case -tutkimuksen olevan hyödyllinen siinä tapauksessa, kun tutkittava ilmiö on monimutkainen, dynaaminen ja sisältää monia muuttujia.

Yksittäisen yrityksen tarkastelu antaa laajemman ja syvällisemmän kuvauksen tutkittavasta ilmiöstä kuin esimerkiksi suurelle otokselle suoritettu kyselytutkimus. Case-tutkimus auttaa

siis tässä tapauksessa ymmärtämään paremmin, mitä erilaisia näkökulmia tulokortin kehittämisprosessiin käytännössä liittyy. Lisäksi etuna voidaan pitää sitä, että tutkielma käsittää kaksi liiketoimintayksikköä, joiden rinnakkainen tarkastelu tuo sille lisäsyvyyttä.

Case-tutkimuksen puutteena on perinteisesti pidetty sen heikkoa yleistettävyyttä ja akateemista epätäsmällisyyttä. Case-tutkimuksen yleistettävyydestä puhuttaessa onkin todettu, että tilastollisen yleistettävyyden sijaan on mielekkäämpää pyrkiä case-tutkimuksen teoreettisen yleistettävyyden osoittamiseen (esim. Lukka & Kasanen, 1995; Scapens, 1990; Spicer, 1992, 12; Yin, 1984, 40). Tutkimustulosten tilastollisessa yleistämisessä ollaan kiinnostuneita tehtyjen havaintojen esiintymistiheydestä tietyssä populaatiossa, kun taas teoreettisen yleistämisen kohteena on tutkimishavaintoja tukeneiden teorioiden yleistäminen. Scapens (1990) toteaa, että onnistuneessa case-tutkimuksessa teorioita käytetään selittämään tutkimuksessa tehtyjä havaintoja. Tehtyjä havaintoja parhaiten selittävät ja tukevat teoriat ovat täten yleistämisen kohteena enemmän kuin tutkimuksessa tehdyt varsinaiset havainnot.

Toinen case-tutkimukseen liitettävä rajoite koskee tutkimuksen kattavuutta. Scapens (1990) toteaa, että on tärkeä tunnistaa case-tutkimuksen rajoitteet, kun pyritään kuvaamaan ilmiötä osana laajempaa systeemiä ja niiden välisiä monimutkaisia vuorovaikutussuhteita. Tutkielman tavoitteena on hahmottaa kokonaisvaltaisesti johdon ohjausjärjestelmän kehittämisprosessia ja muutokseen liittyvää sosiaalista ja poliittista kontekstia. On kuitenkin syytä suhtautua kriittisesti siihen, voidaanko tutkielmassa todella kattaa kaikki muutoskontekstin muuttujat. Monimutkaista kokonaisuutta tarkasteltaessa on Scapensin (1990) mukaan mahdotonta ottaa huomioon kaikkia näkökohtia, joten tutkimuksessa päädytään aina niin sanottuun arvioon todellisuudesta. Tutkimukselle olisi tästä syystä hyvä asettaa tietyt rajat jo tutkimuksen alussa sen sijaan, että yritettäisiin tutkia ”kaikkea”. Tässä tutkielmassa rajoite on huomioitu rajaamalla tutkielma koko kohdeyrityksen sijaan kahteen liiketoimintayksikköön. Rajatumman kokonaisuuden syvällisellä tarkastelulla on mahdollista paremmin paneutua ilmiön ja muutoskontekstin tarkkaan kuvailuun.

Kolmantena case-tutkimuksen ongelmana voidaan pitää objektiivisuuden säilyttämistä. Tutkijan on mahdoton pidättäytyä täysin neutraalina tarkkailijana, kun hän tulkitsee sosiaalista todellisuutta, jonka osa hän itse on (Scapens, 1990). Case-tutkimus ei tästä syystä voi koskaan olla täysin objektiivista, vaan aina on olemassa riski, että tutkijan esittämät

havainnot ovat subjektiivisesti vääristyneitä (Scapens, 1990). Vääristymisen riskiä pyritään vähentämään tutkielmassa kahden menetelmän avulla, joita ovat triangulaatiomenetelmä ja huolellinen dokumentointi:

1. Triangulaatiomenetelmä eli tiedonkeruu useita eri lähteitä käyttäen. Useiden menetelmien käyttö auttaa saamaan paremman kokonaiskuvan tutkittavasta ilmiöstä ja lisää tutkimuksen validiteettia. Tutkielmassa lähteinä käytettiin haastatteluja, palaverieita, havainnointia ja muuta yrityksestä saatua materiaalia.
2. Huolellinen dokumentointi on tärkeää tehtyjen havaintojen paikkansapitävyyden varmistamiseksi.

Haastattelut. Tutkimushaastattelut voidaan jakaa kolmeen luokkaan sen mukaan, miten strukturoitu ja muodollinen haastattelutilanne on (Hirsjärvi et al., 2009, 208). Strukturoiduissa eli lomakehaastatteluissa kysymykset ja väitteet ovat ennalta määrättyjä ja haastattelu tapahtuu lomakkeen avulla ennalta määrättyssä esittämisjärjestyksessä (Hirsjärvi et al., 2009, 208). Strukturoidun haastattelun vastakohtana voidaan pitää avointa haastattelua, jossa haastattelijä selvittelee haastateltavan ajatuksia, mielipiteitä, tunteita ja käsityksiä sitä mukaa kuin ne tulevat aidosti vastaan keskustelun kuluessa (Hirsjärvi et al., 2009, 209). Strukturoidun ja avoimen tutkimushaastattelun välimuotoa kutsutaan teemahaastatteluksi. Teemahaastattelussa käsiteltävät aihepiirit eli teema-alueet ovat tiedossa, mutta kysymysten tarkka muoto ja järjestys puuttuvat (Hirsjärvi et al., 2009, 209).

Tutkielmassa haastattelutyypiksi on valittu teemahaastattelu. Teemahaastattelujen ajateltiin sopivan tutkielmaan parhaiten, sillä niiden avulla pystyttiin saamaan laajemmin ja syvemmin tietoa kuin strukturoiduilla haastatteluilla, joita käyttämällä jotkin tärkeät tiedot olisivat voineet jäädä haastattelun ulkopuolelle. Haastattelujen avulla pyrittiin luomaan kokonaiskuva olemassa olevista ohjausjärjestelmistä ja tulokortin kehittämisprojektin tavoitteista. Haastattelut toteutettiin keväällä ja kesällä 2010. Haastatteluihin osallistuivat molempien liiketoimintayksiköiden johtajat sekä myyntiyksiköiden johtajat. Myös joitakin täydentäviä kysymyksiä esitettiin sähköpostitse projektin aikana kerättyjen tietojen analysoinnin yhteydessä.

Palaverit. Tutkija osallistui kehittämisprojektin aikana erilaisiin palavereihin, joita pidettiin tulokortin kehittämisprojektin eri vaiheissa. Palavereissa oli mukana muun muassa liiketoiminta- ja myyntiyksiköiden johtoa sekä eräs myyntiyksikön myyjä.

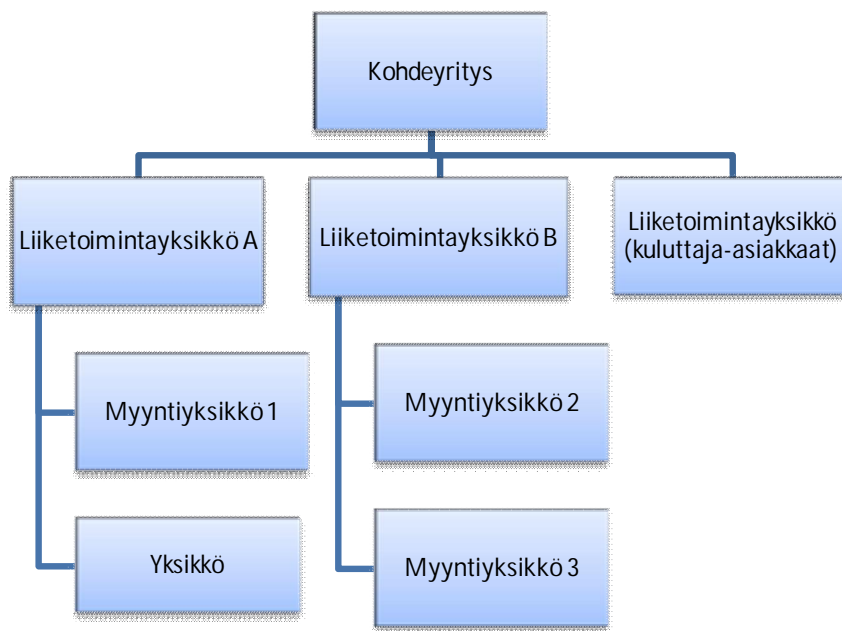
Havainnointi. Havainnoinnin menetelmät voidaan jakaa systemaattiseen ja osallistuvaan havainnointiin (Hirsjärvi et al., 2009, 214). Tutkija oli tutkielman teon aikana töissä kohdeyrityksessä, mikä tarjosi tilaisuuden tehdä päivittäin havaintoja tutkittavasta ilmiöstä. Tutkijalla oli siis mahdollisuus olla yhteydessä projektissa mukana olleisiin henkilöihin päivittäisen työn ohessa. Toimintaan osallistumisen ja havainnoinnin vapaamuotoisuuden vuoksi käytetty menetelmä voidaan siis luokitella osallistuvaksi havainnoinniksi (Hirsjärvi et al., 2009, 214).

Muu materiaali. Tutkijalla oli myös pääsy eri tietokantoihin ja -järjestelmiin sekä mahdollisuus tutustua kohdeyrityksen taloudelliseen informaatioon. Yhtiöstä saadut erilaiset dokumentit tukivat kattavan kokonaiskuvan hahmottamista.

3.2. Kohdeyrityksen esittely

Kohdeyritys on Suomessa toimiva rahoitusyhtiö, joka on osa kansainvälistä finanssialan konsernia. Kohdeyrityksen yksinkertaistettu organisaatiokaavio on esitetty alla (Kuva 7). Tutkimuksen kohteena on tarkemmin sanottuna kohdeyrityksen kaksi liiketoimintayksikköä, jotka ovat keskittyneet rahoitustuotteiden myyntiin yritysasiakas sektorilla (Liiketoimintayksikkö A ja liiketoimintayksikkö B).

Tutkielmassa tarkastellaan liiketoimintayksiköiden tulokorttien kehittämisprojektia kyseisten liiketoimintayksiköiden osalta. On kuitenkin oleellista mainita, että samanaikaisesti kohdeyrityksessä toteutettiin tulokorttien kehittämisprojekti myös kuluttaja-asiakkaita palvelevassa liiketoimintayksikössä. Tämä näkyi suunnitteluprosessissa siten, että myyntiyksiköiden tulokorttien yhtenäisyys sekä sisällöllisesti että tulokorttien käyttötavan osalta haluttiin varmistaa läpi koko organisaation.



Kuva 7: Yksinkertaistettu organisaatiokaavio

3.2.1. Liiketoimintayksikkö A

Liiketoimintayksikkö A on tulos- ja tasevastuullinen yksikkö, joka vastaa kohdevakuudellisten tuotteiden mynnistä konsernin asiakkaille sekä kohdeyrityksen ja pankin välisestä sisäisestä yhteistyöstä ja tuotekoulutuksesta. Liiketoimintayksikön A tehtävänä on myös luoda lisäarvoa tuottavia palveluja ja yksilöllisiä ratkaisuja konsernin loppuasiakkaille. Liiketoimintayksikkö A koostuu Myyntiyksiköstä 1 sekä tuotekehityksestä ja lisäarvopalveluista vastaavasta yksiköstä. Molemmilla yksiköillä on myyntibudjetti ja -vastuu, mutta johtuen työn totuttamistavan erilaisuudesta jälkimmäisen tavoiteasetanta poikkeaa Myyntiyksiköistä 1, 2 ja 3. Näin ollen liiketoimintayksikkö A:n osalta tutkielmassa keskitytään ainoastaan Myyntiyksikön 1 toimintaan. Myyntiyksikkö 1 toimii yhteistyössä konttoriverkoston kanssa kohdevakuudellisten tuotteiden myynnissä konsernin loppuasiakkaille ja siihen kuuluu 16 myyntihenkilöä. Myyntiyksikkö 1 maantieteellisesti jakautunut ympäri Suomea, sillä kukin myyntihenkilö on vastuussa tietystä maantieteellisestä alueesta.

3.2.2. Liiketoimintayksikkö B

Liiketoimintayksikkö B on tulos- ja tasevastuullinen yksikkö, joka koostuu kahdesta myyntiyksiköstä, joita ovat Myyntiyksikkö 2 ja Myyntiyksikkö 3. Myyntiyksikkö 2 vastaa rahoitusyhtiötuotteiden kehittämisestä, myynnistä sekä markkinoinnista kohdeyrityksen myyjäyhteistyöverkostolle. Jokaiselle Myyntiyksikön 2 myyjälle on nimetty noin 3-10 merkittävintä myyjäyhteistyökumppania, jotka ovat liiketoiminnan kannalta merkittävimpiä ja joiden yhteistyötä seurataan erikseen. Myyntiyksikkö 3 vastaa kokonaisvaltaisesta myynnistä ja asiakassuhteiden hoidosta valikoiduilla toimialoilla yhteistyössä Myyntiyksikön 1 kanssa. Jokainen Myyntiyksikön 3 jäsen vastaa omasta toimialastaan, minkä lisäksi kunkin vastuullaan on noin 20 alan suurinta myyjäyhteistyökumppania. Myyntiyksikössä 3 laaditaan toimialastrategiat painopistetoimialoille ja tehdään niihin liittyvät toimialakohtaiset myyntisuunnitelmat. Koko liiketoimintayksikköön kuului vuonna 2010 yhteensä 14 myyntihenkilöä.

4. CASE TULOSKORTIN KEHITTÄMINEN

Vuosina 2009-2010 kohdeyrityksessä toteutettiin strategiamuutos, jonka keskeisenä tavoitteena oli kyetä nousemaan kilpailijoita nopeammin finanssikriisin jälkeen ja saavuttamaan näin kestävästä kilpailuetua. Taustalla oli myös pienentynyt markkinaosuus yritysasiakkaiden rahoituksessa, mihin uudella kasvustrategialla haluttiin reagoida. Kasvun katsottiin tapahtuvan suurelta osin organisaation sisäistä yhteistyötä parantamalla ja tarjoamalla nykyisille asiakkaille entistä kattavammin yrityksen muita palveluja ja tuotteita. Erityisesti kohdeyrityksen ja pankin konttoreiden välistä sisäistä yhteistyötä pyrittiin kehittämään. Strategiamuutoksen yhteydessä kohdeyrityksessä toteutettiin myös organisaatiomuutos. Lisäksi yhteistyön parantamisen tueksi otettiin käyttöön uusi toimintamalli ja uudet myynninkirjausperiaatteet.

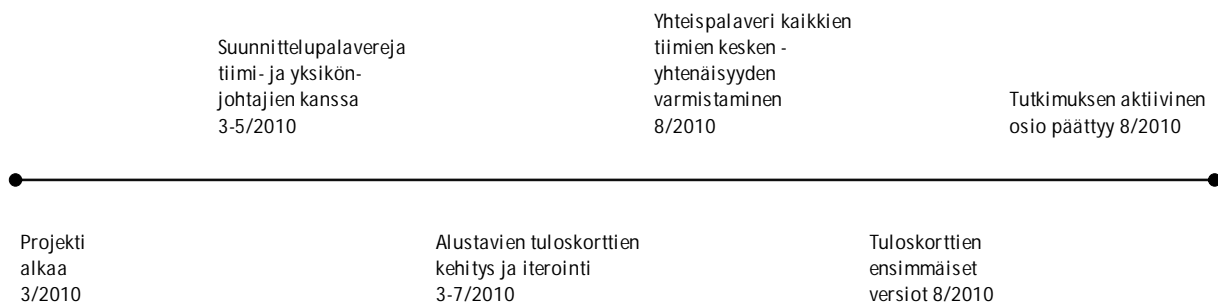
Uuden strategian implementoinnin ja toiminnanohjauksen tueksi kohdeyrityksessä toteutettiin vuoden 2010 aikana myös Balanced Scorecard -projekti, jossa jokaiselle liiketoimintayksiköille suunniteltiin myyntiyksikkökohtaiset tasapainotetut tuloskortit. Lähtökohtaisesti eri myyntiyksiköiden toiminnanohjaus oli suhteellisen hajautettua ja sitä oli toteutettu eri keinoin. Yhdessä myyntiyksikössä käytettiin tuloskorttia, kun taas toisessa toiminnanohjauksen osalta nojattiin puhtaasti taloudellisten mittarien seurantaan. Kolmannessa ohjausjärjestelmän kehittäminen oli vasta alkuvaiheessa, koska myyntiyksikkö oli juuri perustettu organisaatiomuutoksen yhteydessä. Yhteisen tuloskorttiprojektin tarkoituksena olikin samalla yhtenäistää tiimien toiminnanohjausta ja tavoiteasetantaa.

Tuloskorttiprojektin tavoitteet ja kulku

Suunnitteluprojektin alussa tuloskortille asetettiin kolme tavoitetta. Ensimmäinen tavoite liittyi tuloskortin strategialähtöisyyteen ja oikeiden mittarien valintaan. Tuloskortin haluttiin tehokkaasti kohdistavan myyntihenkilöiden huomio strategian kannalta tärkeisiin asioihin ja ohjaavan toimintaa uuden strategian suuntaisesti. Toinen tavoite oli kehittää mittaristo niin,

että kuukausittainen seuranta ei aiheuttaisi kohtuutonta työtaakkaa. Etenkin ei-taloudellisten mittarien kehittäminen vaati lisätyötä, sillä suurinta osaa niistä ei ollut aiemmin seurattu. Tulokortin oli tarkoitus toimia kuukausittaisen keskustelun apuvälineenä, joten tietojen oikea-aikaista saantia pidettiin tärkeänä, jotta palautetta voitaisiin antaa ajoissa ja toimintaa pystyttäisiin tehokkaasti ohjaamaan. Projektin kolmanneksi tavoitteeksi asetettiin myyntiyksiköiden lähtökohtaisesti eri tilanteissa olevien toiminnanohjauskäytäntöjen yhtenäistäminen.

Tulokorttiprojekti alkoi maaliskuussa ja päättyi tutkimuksen osalta elokuussa 2010. Projektin pääpiirteittäinen eteneminen yritysasiakasyksiköiden osalta on esitetty alla olevassa aikajanassa (Kuva 8).



Kuva 8: Aikajana projektin etenemisestä

Luvun neljä rakenne noudattaa kappaleessa 2.5. esitettyä teoreettista viitekehystä ohjausjärjestelmän kehittämisprosessista: aluksi kuvaillaan alkutilanne jokaisen myyntiyksikön osalta ja ne tekijät, jotka johtivat kehittämisprojektin aloittamiseen kohdeyrityksessä. Alkutilanteen kuvailemisessa käytetään sekä Kasurisen (2002) että Simonsin (1995) viitekehystä. Tämän jälkeen esitellään tulokortin kehittämisprojektin osa-alueet niiltä osin, kuin ne ovat tutkielman kannalta olennaisia. Jäsentelyssä on käytetty Otley'n (1999) toiminnanohjausjärjestelmän viitekehystä, jossa toiminnanohjaus voidaan jakaa viiteen eri osa-alueeseen: tavoitteet, strategia, tavoitetasot, palkitseminen sekä kommunikointi ja palautteenanto. Samalla eritellään tulokortin kehittämisprosessin aikana esiin nousseet haasteet ja muutosprosessia edistäneet tekijät. Lopuksi muodostetaan näkemys siitä, millainen

käyttötarkoitus kehitetyllä tuloskortilla on kohdeyrityksessä ja palataan alkuvaiheen kuvailussa käytettyyn Simonsin (1995) kontrollijakoon.

4.1. Ensimmäinen vaihe: alkutilanteen kuvailu

Yrityksessä oli jo ennestään käytössä yhteinen ylätasoinen tuloskortti, jonka perusteella liiketoimintayksiköiden johtoa mitattiin. Myyntiyksiköiden toiminnanohjaus ja myyntihenkilöiden suorituksen mittaaminen oli sen sijaan hajautettua ja sen koordinointi oli pitkälti myyntiyksiköiden johtajien vastuulla. Tämä on johtanut siihen, että toiminnanohjaus poikkesi lähtökohtaisesti suuresti kolmen tutkimuksen kohteena olevan myyntiyksikön kesken.

Myyntiyksikössä 1 oli jo ennestään käytössä tuloskortti, joka koostui kohtuullisesta määrästä sekä taloudellisia että ei-taloudellisia mittareita ja sitä käytettiin perusteena vuosittaisen palkkion määrittelylle. Ongelmana oli kuitenkin tietojen saatavuus mittaristoon ja sen päivittäminen. Päivitysvastuu oli myyntiyksikön johtajalla ja tunnuslukujen päivittäminen tapahtui manuaalisesti, mikä oli erittäin työlästä ja aikaa vievää. Tarvittavien mittaritietojen kerääminen tapahtui useampaa järjestelmää käyttäen ja monet tiedot vaativat erillistä prosessointia ennen kuin ne voitiin liittää tuloskorttiin. Myyntiyksikön johtaja oli aiemmin vuosina itse pyrkinyt kehittämään yksikölle strategista työkalua.

”... tämä on tilkkutäkki, mitä mä oon yrittänyt rakennella ja keräillä ja se on eri muodoissa mitä missäkin.” (Myyntiyksikön 1 johtaja)

Koska päivitys vei huomattavan paljon myyntiyksikön johtajan aikaa, mittaristo oli päivitetty vain kerran vuodessa. Tietojen saanti vuositasolla koettiin toiminnanohjauksen kannalta riittämättömäksi. Myyntiyksikön 1 johtaja kuvasi nykytilannetta ja päivystiheyden riittämättömyyttä seuraavasti:

”Nythän tää tulee vähän niinku vuoden jälkeen ja kaikki on vaan että: ”ai näinkö tää meni?”
(Myyntiyksikön 1 johtaja)

Vaikka Myyntiyksikön 1 toiminnanohjausta oli jo ennestään suunniteltu ja pyritty kehittämään melko pitkälle, nähtiin toiminnanohjauksessa selkeästi vielä tiettyjä kehittämistarpeita. Esteenä kehittämistyölle oli kuitenkin aiemmin ollut tietojärjestelmien asettamien haasteiden lisäksi kehittämistyöhön vaadittavien resurssien puute. Myyntiyksikön johtajalta puuttui tuloskortin kehittämiseen tarvittava aika ja osaaminen, ja hän totesikin omin sanoin:

”Nämä [BSC -projektin tavoitteet] on mulle takaraivossa ihan selkeät, multa vain puuttuu substanssi saada tänne taakse.” (johtaja, Myyntiyksikkö 1)

Myyntiyksikön 1 osalta voidaan siis todeta, että tuloskorttia pyrittiin käyttämään diagnostisen ohjausjärjestelmän tavoin, mutta harvan päivitystiheyden vuoksi poikkeamiin tavoitteista ei pystytty puuttumaan oikea-aikaisesti. Tuloskortti ei myöskään palvellut interaktiivisen kontrollin tarpeita, sillä johtajan ei ollut sen avulla mahdollista puuttua säännöllisesti ja jatkuvasti myyjien toimintaan.

Myyntiyksikössä 2 suorituksen mittaaminen perustui aiemmin lähinnä taloudellisiin mittareihin. Myyntiyksikölle oli rakennettu BSC -mittaristoksi kutsuttu tuloskortti, mutta sitä käytettiin enemmän myyjäkumppaneiden analysointiin ja toiminnansuunnittelun kuin varsinaiseen myyjien toiminnanohjaukseen. Mittaristo toimi siis ennemminkin yrityksen myyjäyhteistyökumppanien kuin myyntiyksiköiden myyntihenkilöiden seurantaraporttina.

”Tätä kautta me saadaan se tieto että miten meidän kannattaa meidän resursseja käyttää ja mistä se meidän myynti tulee ja onko se kannattavaa myyntiä jne. Eli kyllä se on sitä tulevaisuuden suunnittelua aika pitkälti.” (Myyntiyksikön 2 johtaja)

Raportti tuotettiin siis ensisijaisesti johdon informatiivisiin tarpeisiin eikä sitä siis käytetty esimerkiksi säännöllisen keskustelun välineenä myyntiyksikön johtajan ja myyjien välillä. Kuten Myyntiyksikön 1 tapauksessa myöskään Myyntiyksikön 2 seurantaraporttia ei tuotettu kuukausittain, vaan raportti päivitettiin kvartaaleittain.

Koska raporttia oli käytetty seurantaan ja päätöksenteon tueksi, ei se palvellut kunnolla Myyntiyksikön 2 toiminnanohjauksen tarpeita. Raporttia ei myöskään ollut käytetty

sellaisenaan palkitsemisen välineenä, vaan palkitseminen oli historiallisesti perustunut myynti- ja tulosbudjettien saavuttamiseen. Palkitsemisen perusteena olivat siis budjeteista johdetut taloudelliset mittarit. Liiketoimintayksikön B johtaja kuvaili palkkion määräytymistä Myyntiyksikön 2 osalta seuraavasti:

”Ei ole ollut aivan yksiselitteistä mallia, talon linjaukset ovat vaikuttaneet osaltaan, mutta suuri paino on ollut henk. koht. myynnin kehityksellä, marginaalilla, myyjän henk. koht. ”tuloraportilla”...
(Liiketoimintayksikön B johtaja)

Myynninseurantaraportti sisälsi taloudellisten mittarien lisäksi myös ei-taloudellisia mittareita, mutta ne eivät olleet kuitenkaan käytössä. Syynä tähän oli tarvittavien tietojen saatavuusongelmat olemassa olevista tietojärjestelmistä. Ei-taloudellisille mittareille ei siten myöskään ollut määritelty minkäänlaisia tavoitteita. Tämä viesti siitä, että myös Myyntiyksikössä 2 toiminnanohjauksen työvälineet olivat nykytilanteeseen nähden riittämättömät.

Myyntiyksikkö 3 perustettiin organisaatiomuutoksen yhteydessä ja sen tilanne oli siten hyvin poikkeava muihin myyntiyksiköihin verrattuna. Myyntiyksiköllä 3 ei ollut minkäänlaista tulokorttiin tai raportointiin liittyvää historiaa, joten johdon ohjausjärjestelmän rakentaminen täytyi aloittaa täysin alusta. Projektin alkaessa Myntiyksikölle 3 ei ollut vielä nimetty johtajaa, vaan Liiketoimintayksikön B johtaja vastasi alkuvaiheessa sen johtamisesta. Lopulta tulokorttiprojektista päätettiin luopua Myntiyksikön 3 osalta kokonaan, koska tiimin informatiivisten tarpeiden täyttäminen katsottiin olevan ensisijaisesti tärkeämpää kuin tulokorttien suunnittelu.

Muutoksen edistäjät

Tulokortin kehittämisprosessi on osa kohdeyrityksessä toteutettua strategiamuutosta, sillä tulokortti kehitettiin nimenomaan tukemaan uutta strategiaa. Kun tarkastellaan muutoksen edistäjiä, on siis perusteltua tarkastella laajemmin myös varsinaiseen strategiamuutokseen liittyviä tekijöitä, jotka loivat myös paineita tulokorttiprojektin aloittamiselle. Nämä edistäjät on jaettu kolmeen luokkaan ja esitetty alla olevassa taulukossa (Taulukko 3).

Taulukko 3: Tulokorttiprojektin edistäjät

MOTIVAATTORIT	KATALYYTIT	MAHDOLLISTAJAT
Markkinatilanne	Markkinaosuuden lasku Toiminnanohjauksellisten välineiden riittämättömyys	Organisaatiomuutos OPE-toimintamalli Muutokset myynnikirjausperiaatteissa
MOMENTUM		JOHTAJAT
Käynnissä oleva tietojärjestelmähanke		Myyntiyksiköiden johtajat Liiketoimintayksiköiden johtajat

Motivaattorina muutokselle toimi yleinen markkinatilanne. Finanssikriisistä haluttiin nousta strategian mukaisesti ja saavuttaa kestävä kilpailuetua. Strategiamuutoksella haluttiin toisaalta myös reagoida yrityksen pienentyneeseen markkinaosuuteen yritysasiakasrahoituksen puolella. Markkinaosuuden lasku voidaan yhdistää suoraan kohdeyrityksen strategiamuutokseen ja tulokortin kehittämisprojektiin, joten sitä voidaan pitää katalyyttinä muutokselle. Toisena katalyyttinä tulokorttiprojektille toimi edellä kuvailtu lähtötilanne myyntiyksiköissä, mikä koettiin yleisesti ottaen haastavaksi nykyisten toiminnanohjauksen työkalujen kannalta. Mahdollistajina uuden strategian käyttöönotolle voidaan pitää organisaatorakenteen muutosta, yksiköiden välistä yhteistyötä edistävän One Point of Entry -toimintamallin (OPE) implementointia sekä myynnikirjausperiaatteiden uudistamista.

Momentum eli voima tai vauhti viittaa odotuksiin muutoksen jatkumisesta ja etenemisestä, ja voidaan luokitella myös yhdeksi edistäväksi tekijäksi muutoksessa (Kasurinen, 2002). Kohdeyrityksessä tulokorttiprojektin rinnalla käynnissä oleva tietojärjestelmähanke ja muut strategiamuutokseen liittyvät projektit loivat yleistä muutoksen ilmapiiriä. Tietojärjestelmähanke lisäsi myös uskoa siitä, että tulokortin käyttäminen kuukausittaisena toiminnanohjauksen välineenä olisi tulevaisuudessa teknisesti mahdollista ja tiedonsaanti oikea-aikaista ja automatisoitua.

Viimeiseksi muutoksen edistäjinä voidaan pitää myös muutokseen liitettäviä johtajia, jotka vievät muutosta omalla toiminnallaan eteenpäin (Kasurinen, 2002). Johtajat ovat niitä

yksilöitä, joilla on merkittävä rooli varsinaisen muutoksen eli tässä tapauksessa tuloskortin kehittämisprojektissa. Kohdeyrityksessä kehittämisprojektin johtajina voitiin pitää sekä liiketoimintayksiköiden johtajia että myyntiyksiköiden johtajia.

Liiketoimintayksiköiden johtajat. Tuloskortit kehitettiin ensisijaisesti myyntiyksiköiden johdon työkaluksi, mutta kehittämisprojektiin osallistuivat myös liiketoimintayksiköiden johtajat yhteistyössä myyntiyksiköiden johtajien kanssa. Erityisesti Liiketoimintayksikön B johtaja osallistui aktiivisesti suunnitteluprojektiin, sillä hän oli ennen organisaatiomuutosta toiminut kyseisen Myyntiyksikön 2 johtajana. Liiketoimintayksikön B johtajalla oli täten lähtökohtaisesti paljon tietämystä kyseisen Myyntiyksikön 2 operatiivisesta johtamisesta, mikä näkyi hänen aktiivisena osallistumisena tuloskortin kehittämisprojektissa.

Myyntiyksiköiden johtajat. Myyntiyksikön 1 merkittävin projektin liikkeellepanija oli myyntiyksikön johtaja, jonka käyttöön tuloskortti kehitettiin. Hän edisti projektia omalta osaltaan aktiivisesti. Myyntiyksikön 2 uusi johtaja aloitti tehtävässä vuoden 2010 alussa ja myös hän osallistui aktiivisesti tuloskortin kehittämiseen Liiketoimintayksikön B johtajan rinnalla. Myyntiyksikön 2 johtaja kuitenkin siirtyi toisiin tehtäviin elokuussa 2010 ennen kuin tuloskorttia ehdittiin ottaa käyttöön. Näiden henkilövaihdosten vuoksi Liiketoimintayksikön B johtajan rooli kehittämisprojektin etenemisessä korostui Myyntiyksikön 2 osalta. Uuden Myyntiyksikön 3 johtaja puolestaan aloitti tehtävissään 2010 vuoden keväällä, minkä vuoksi tuloskorttiprojektia ei päästy hänen yksikössään aloittamaan samanaikaisesti muiden kanssa.

4.2. Toinen vaihe: kehittämisprosessi

Tuloskortin kehittämisprosessi on jaettu kappaleessa 2.4 esitetyn Otley'n (1999) viitekehysten mukaisesti viiteen osa-alueeseen:

1. Keskeiset tavoitteet
2. Strategia
3. Tavoitteiden asettaminen

4. Palkitseminen
5. Palaute ja kommunikointi

1. Keskeiset tavoitteet

Mitkä tavoitteet ovat keskeisimpiä yrityksen menestyksen kannalta tulevaisuudessa ja millä tavoin näiden tavoitteiden saavuttamista arvioidaan?

Kasvu oli selkeästi keskeisin tavoite, johon uudella strategialla pyrittiin. Liiketoiminnan kasvu muodostui sekä uusien asiakkaiden hankkimisesta että olemassa olevien asiakkaiden myynnin kasvattamisesta. Jotta kasvu olisi hallittua, kiinnitettiin huomiota myös tuottoihin ja kustannuksiin. Tämän vuoksi tuottojen kasvu ja kustannustehokkuus olivat myös eräitä keskeisiä tavoitteita. Näin ollen myyntiyksiköiden keskeiset tavoitteet, joiden pohjalta tulokortteja alettiin kehittää, voidaan tiivistää seuraaviin teemoihin:

- Myynnin kasvu
- Tuottojen kasvu
- Kustannustehokkuus
- Sisäisen yhteistyön lisääminen
- Markkinaosuuden kasvu

Myyjien henkilökohtaisten tulokorttien suunnittelussa keskeisiä kasvutavoitteita pystyttiin pitkälti mittaamaan taloudellisten tulosmittarien avulla. Myynti, myynnin marginaali ja tuottojen kasvu olivat lähtökohtia myyntiyksikötason tulokorttien suunnittelussa ja kuvasivat suoraan myyntiin, tuottoihin ja kustannustehokkuuteen liittyvien tavoitteiden saavuttamista. Mittarien valinnassa myyjien henkilökohtaiset myyntitavoitteet muodostivatkin luonnostaan lähtökohdan mittaamiselle. Tämä kävi selkeästi ilmi myös keskustelussa Myyntiyksikön 2 johtajan kanssa:

”Mutta kyllähän pohjimmiltaan tietysti myyntiorganisaatiossa nämä myyntiluvut [...] on se perusmittari kaikille.” (Myyntiyksikön 2 johtaja)

Sisäisen yhteistyön kehittämistä päädyttiin myös mittaamaan taloudellisten mittarien avulla. Tämä toteutettiin mittaamalla myynnin ja tuottojen kehitystä henkilökohtaista suoritusta laajemmalla tasolla. Laajentamalla vastuuta yksilösuorituksen ulkopuolelle kohdistettiin myyjien huomio oman suorituksen lisäksi myös yhteistyön parantamiseen. Maantieteellisesti vastuualueisiin jaetussa Myyntiyksikössä 1 tämä tarkoitti aluevastuullisen myyjän koko alueen myynnin kehityksen mittaamista riippumatta siitä, kuka myynnin oli saanut aikaiseksi. Myyntiyksikössä 2 vastuuta laajennettiin puolestaan mittaamalla myyjän vastuulle nimetyn myyjäkumppanin kokonaismyyntiä koko yrityksen näkökulmasta.

Laajemman tason mittareita valittaessa kiinnitettiin huomiota siihen, onko myyjällä mahdollisuus vaikuttaa kyseiseen mittariin omalla toiminnallaan. Suunnitteluprosessin aikana tiedostettiin, että myyjät pystyvät vaikuttamaan kokonaistuloksiin vain epäsuorasti. Siitä huolimatta kokonaisuuden kuvaavat mittarit koettiin erityisen tärkeiksi, koska se kohdisti huomion tehokkaasti yhteistyön lisäämiseen. Samalla haluttiin päästä eroon sisäistä kilpailua ruokkivasta organisaatiokulttuurista, joka oli koettu ongelmaksi myyntiyksiköiden toiminnassa. Laajentamalla yksilön vastuuta suurempiin kokonaisuuksiin vahvistettiin ajatusmallia siitä, että kaikki ”talolle” kirjattu myynti oli myyjälle eduksi.

Keskeisistä tavoitteista markkinaosuuden mittaaminen koettiin sen sijaan ongelmalliseksi. Ensinnäkään yksittäisellä myyjällä ei katsottu olevan riittävästi vaikutusmahdollisuuksia markkinaosuuteen, koska siihen vaikuttivat samanaikaisesti lukuisat muut yrityksen ulkopuoliset tekijät. Toiseksi mittarin kuukausittainen päivitys osoittautui liian työlääksi, koska tarvittavia tietoja olisi joutunut keräämään usealta ulkopuoliselta taholta. Ei ollut myöskään varmaa, olivatko kaikki yrityksen myyjäkumppanit halukkaita luovuttamaan tarvittavia tietoja mittaria varten. Näin ollen markkinaosuudesta suorana mittarina tulokortissa luovuttiin.

Yleisesti ottaen mittarien valinnassa pidettiin tärkeänä kahta periaatetta: tulosmittarien ja prosessimittarien tasapainoa sekä mittarien kohtuullista lukumäärää. Tulosmittarien lisäksi koettiin välttämättömäksi, että seurantaan otetaan mukaan myös prosessimittareita, joilla voitiin varmistaa, että tulosten eteen tehdään oikeita asioita. Prosessimittareita olivat esimerkiksi asiakaskäyntien määrä, uusien myyjäyhteistyökumppanien lukumäärä sekä tehtyjen ja toteutuneiden tarjousten määrä. Myyntiyksikön 2 johtaja perusteli

prosessimittarien tärkeyttä niiden selittävillä ominaisuuksilla ja tasapainottavalla vaikutuksella:

”[...] nyt jos me seurataan pelkkiä myyntitavoitteita niin ne ei selitä, miksi ne myyntitavoitteet ei tulleet täyteen. Ja sen takia mun mielestä on tärkeää, että on ne tekemisen tavoitteet myynnille ja sen lisäksi on ne numeeriset tavoitteet, jolloin me voidaan katsoa että onko ne balanssissa. Että jos sovitut asiat on tehty, eikä silti tullut numerot täyteen niin siitä voi vetää määrättyjä johtopäätöksiä. Mutta jos numeeriset tavoitteet eivät tulleet täyteen eikä sovittuja asioitakaan ole tehty, niin siitäkin voi vetää määrättyjä johtopäätöksiä myöskin.” (Myyntiyksikön 2 johtaja)

Toinen tärkeä periaate tulokorttien suunnittelussa oli mittarien lukumäärä, joka kuvasti tulokortin strategista roolia toiminnanohjauksessa. Kaikkea ei pyritty mittaamaan, vaan yksimielisesti tärkeämmäksi koettiin se, että fokusoidutaan vain muutamaan strategisesti tärkeään tavoitteeseen ja pidetään mittarien määrä kohtuullisena. Mittarien lukumäärään liittyvät kommentit kuvasivat hyvin sitä, että tulokortin avulla haluttiin tehokkaasti kohdistaa myyjien huomio strategian kannalta oleellisimpiin asioihin sen sijaan, että seurattaisiin montaa asiaa kerralla.

”Minä henkilökohtaisesti edustan sitä näkemystä, että meidän pitäisi hyvin tarkkaan miettiä, mitä mittareita me tänne laitetaan.” (Myyntiyksikön 2 johtaja)

”Jos niitä on liikaa niin se ei oikein toimi se Balanced Scorecard silloin. Kyllä sen pitää olla hyvin kaikilla takaraivossa, että näitä asioita seurataan näiden painoarvo on tietty.” (Myyntiyksikön 1 johtaja)

”Me niinku pyrittiin [viime vuonna] mahdollisimman vähään määrään KPI-mittareita. Jos niitä on mahdoton määrä, [...], niin kuka niitä seuraa.” (Liiketoimintayksikön A johtaja)

Vaikka tulokorttien mittarien lukumäärä haluttiin pitää pienenä, ei ollut kuitenkaan täysin yksimielistä näkemystä siitä, mitkä mittareista olivat tärkeimpiä ja kuuluivat tulokorttiin. Useita asioita haluttiin seurata, mutta suunnitteluprojektin aikana jouduttiin ajoittain kyseenalaistamaan eri mittarien oleellisuus tulokortissa. Tämä viesti siitä, että myyntiyksiköillä oli myös paljon informatiivisia tarpeita ja montaa asiaa haluttiin seurata, vaikka ne eivät välttämättä kuuluneetkaan tulokorttiin.

Lopulliseen mittarien valintaan vaikutti olennaisesti tietojen saatavuus tietojärjestelmistä. Tietojärjestelmät toisin sanoen määrittivät valintamahdollisuuksien rajat suunnitteluprosessissa. Tietojen saatavuuden kannalta prosessimittarien kehittämisessä kohdattiin selvästi enemmän teknisiä haasteita kuin taloudellisten mittarien osalta. Useita prosessimittareita ei aiemmin ollut seurattu ollenkaan, joten niiden osalta jouduttiin kehittämään kokonaan uusi seurantasysteemi. Vaikka joitain prosessimittareita olikin aiemmin seurattu vuositasolla, jouduttiin niiden osalta kehittämään kuukausitason automaattipäivitys.

Joidenkin tulokorttiin mittarien kuukausittaista raportointia ei puolestaan ollut mahdollista automatisoida, vaan niiden päivittäminen edellytti myyjien henkilökohtaista ylläpitoa. Koska tulokorttiprojektin yksi tavoite oli suunnitella mittaristo niin, ettei sen päivitys aiheuttaisi kohtuutonta työtaakkaa, jouduttiin tällaiset manuaalista ylläpitoa vaativat mittarit karsimaan pois suunnitellusta mittaristosta.

2. Strategia

Millaisia strategioita ja suunnitelmia yritys on päättänyt noudattaa ja mitä prosesseja ja toimintoja niiden onnistuneeseen implementointiin vaaditaan?

Kohdeyrityksen kannalta keskeinen tehtävä kasvustrategiassa oli kaikkien yhtiön omien asiakkaiden arvoketjun tukeminen ja oman liiketoiminnan kehittämisen mahdollistaminen. Tämä saavutettiin neljän teeman kautta:

1. Myyntiprosessin kehittäminen ja tiiviimpi yhteistyö asiakasvastuullisten yksiköiden kesken
2. Kustannustehokkaiden ja lisäarvoa tuottavien ratkaisujen luominen
3. Vahvan toimitus- ja suorituskulttuurin rakentaminen
4. Tuote- ja toimiala-asiantuntijuuden parantaminen

Strategian taustalla vallitsi erityisesti kaksi oletettua syy-seuraussuhdetta, joiden perusteella tulokorttia alettiin rakentaa. Ensinnäkin myyjien kehittyneemmän asiantuntijuuden uskottiin

johtavan parantuneeseen asiakastyytyvyyteen, minkä puolestaan ajateltiin lisäävän myynnin ja tuottojen kasvua. Tavoitteena oli siis luoda kokonaisvaltaisempia asiakasratkaisuja, jolloin nykyistä ja uutta asiakaskantaa voitaisiin hyödyntää entistä laajemmin. Toiseksi keskittyneemmän palveluntarjonnan mahdollistava sisäisen yhteistyön lisääminen uskottiin olevan keskeinen tekijä ristiinmyynnin edistämiseksi. Ristiinmyynnillä tarkoitetaan sitä, että nykyiselle asiakkaalle saadaan myytyä myös muita yrityksen tuotetta. Toisin sanoen kasvu oletettiin saavutettavan suurelta osin synergiaeduilla, jotka syntyivät integroimalla sekä yrityksen sisäiset että konsernin toiminnot entistä lähemmin toisiinsa. Myyntiyksikön johtaja tiivisti uuden strategian keskeisen ajatuksen seuraavasti:

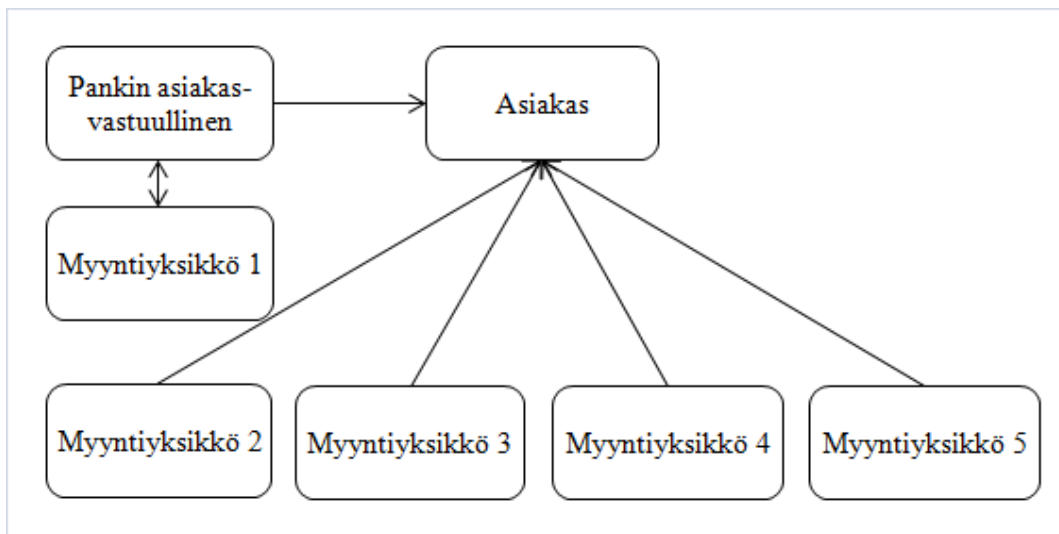
”Voi olla että pankilla on tosi hyvät suhteet johonkin asiakkaaseen ja meillä ei ole sinne tätä kautta oikeastaan mitään. Tai voi olla toisin päin, että näillä voi olla tosi hyvät suhteet näihin asiakkaisiin ja tällä ei ole oikeastaan mitään sinne. Niin tähän on sitä share of walletti eli koitetaan saada sitä lompakkoa täyteen joka puolelta.” (Myyntiyksikön 1 johtaja)

Käytännössä strategian implementointia tuettiin kohdeyrityksessä organisaatorakenteen muutoksella ja toimintamallin uudistuksella. One Point of Entry -toimintamallin keskeinen sisältö esitellään tarkemmin seuraavaksi.

One Point of Entry (OPE) -toimintamallin tarkoituksena oli tukea edellä mainittujen toimintatavoitteiden saavuttamista. Asiakkaan näkökulmasta OPE:n tavoitteena oli luoda yrityksestä kokonaisuutena yhtenäisempi kuva. Käytännössä toimintamalli tarkoitti myyntiprosessin keskitetymppää koordinoitua, jossa Myyntiyksiköllä 1 oli erityisen keskeinen tehtävä. Myyntiyksikön 1 johtaja kuvaili uuden toimintamallin aiheuttamia konkreettisia muutoksia seuraavasti:

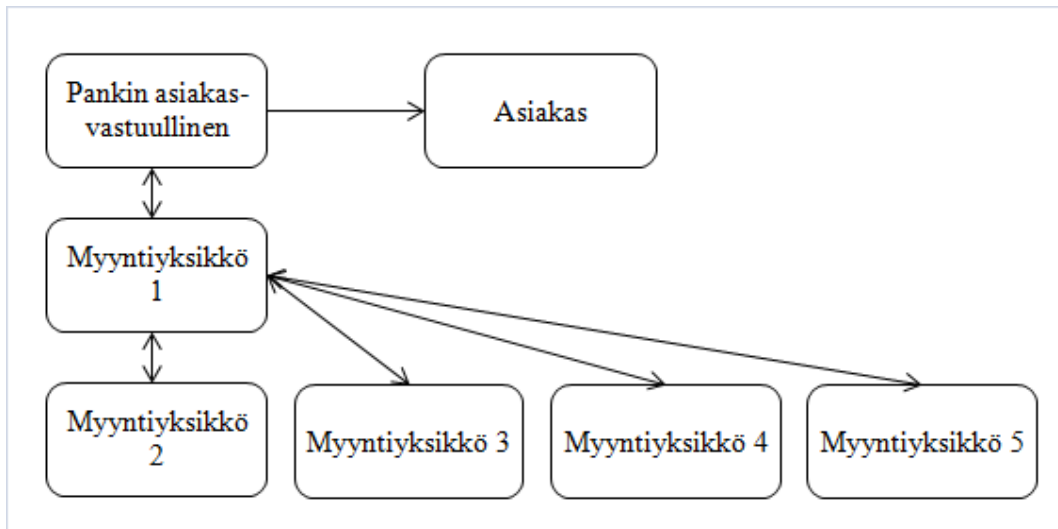
”Me [Myyntiyksikkö 1] ollaan myyty vaan tätä [konttoreiden] kautta, me ollaan oltu kaikkein lähimpänä tätä [pankkia] koska me ollaan istuttu siellä konttoreissa [...]. Me ollaan tarjottu vaan näitä meidän perusjuttuja niin me ollaan vaan heitetty pallo tonne tai pallo tonne. Meitä ei ole mitattu, miten näillä menee, näitä ei ole mitattu miten meillä menee ja näitä ei ole mitattu keskenään. Ja nyt se ajatus tavallaan menee niin, että meidän ihmisillä on vastuu koko tästä kirjosta. Se ei nyt tarkoita sitä että me myydään näitä, että me oltaisiin näiden asiantuntijoita, mutta me ollaan se silta sinne, eli me tuodaan näitä nyt kaikkia tänne [pankkiin] ja se menee niinku yhtä putkea.” (Myyntiyksikön 1 johtaja)

Entinen ja uusi OPE -toimintamalli on esitelty alla olevissa kuvioissa (Kuva 9 ja Kuva 10). Kuvioiden tarkoitus on havainnollistaa sitä, miten uuden toimintamallin oli tarkoitus lisätä Myyntiyksiköiden ja pankin konttoreiden välistä yhteistyötä. Myyntiyksiköllä 1 on yhteistyön lisäämisessä keskeinen rooli, sillä se toimii rajapintana muiden Myyntiyksiköiden ja pankin konttoreiden välillä sekä koordinoi niiden yhteistyötä. Toimintamallin myötä asiakasrajapinta säilyi siis ennallaan, mutta organisaation sisäistä toimintaa yhtenäistettiin.



Kuva 9: Yhteistyö entisen toimintamallin mukaan

Ennen muutosta eri myyntiyksiköt olivat toimineet varsin itsenäisesti ja yhteistyö oli ollut vähäistä. Yksi syy tähän oli se, että myyntiyksiköt olivat vastuussa ainoastaan omasta myynnistään. Toiminnassa korostui oleellisesti se, kenelle myynti lopulta kirjataan ja tämä oli aiheuttanut ajoittain jopa sisäistä kilpailua siitä, kenen nimiin mikäkin myynti kirjataan. OPE-toimintamallin implementoinnin myötä myös myynninkirjausmenetelmiä muutettiin siten, etteivät ne enää tukeneet sisäistä kilpailua.



Kuva 10: Yhteistyö OPE-toimintamallin mukaan

Toimintamallin muutoksella haluttiin siis ennen kaikkea edistää ristiinmyyntiä nykyisille asiakkaille tarjoamalla heille sekä pankin että kohdeyrityksen omia rahoitustuotteita. Toisin sanoen haluttiin tunnistaa ja hyödyntää entistä tehokkaammin sellaiset tilanteet, joissa olemassa olevalle asiakkaalle pystyttiin tarjoamaan myös pankin tuotteita tai pankin asiakkaalle voitiin tarjota kohdeyrityksen tuotteita.

Toinen OPE-toimintamallin tavoite liittyi asiantuntijuuden parantamiseen ja kasvamiseen. Jotta ristiinmyyntiä voidaan todella edistää, vaaditaan myyjiltä aiempaa laajempaa asiantuntemusta kohdeyrityksen eri rahoitustuotteista ja prosesseista. Asiantuntijuutta pyrittiin kehittämään muun muassa yhteisten koulutus- ja asiakastilaisuuksien avulla. Myyjät sopivat alueensa konttoreiden kanssa keskenään näiden tilaisuuksien järjestämisestä erillisissä työlistauksissa.

Myyntiyksikön 2 osalta OPE-toimintamalli muutti toiminnan muotoutumista matriisiorganisaation suuntaan. Kyseisessä myyntiyksikössä toiminta ei nimittäin ennestään ollut organisoitunut alueittain vaan myyjäkumppanivastuiden mukaan. Yksi myyjä vastasi siis kokonaisuudessaan esimerkiksi kuljetuskaluston rahoittamisesta ja toinen taas maataloustraktoreiden rahoittamisesta. OPE-toimintamallin myötä jokaiselle maantieteelliselle alueelle määrättiin yhteyshenkilö jokaisesta myyntiyksiköstä, jolloin myös myyjäyhteistyötiimin vastuut jaettiin maantieteellisesti. Huolimatta yleisesti ottaen

positiivisesta suhtautumisesta uuteen toimintamalliin, siihen liittyvä aluevastuuajako herätti myös kritiikkiä:

”Ja nyt siinä on pieni ristiriita siinä mielessä, nythän OPE-hengen nimissä nää meidän myyjäyhteistyökaverit, heidän pitäisi olla siellä pankin aluetiimeissä mukana eli viemässä tätä myyjäyhteistyöviestiä sinne niin me ollaan keinotekoisesti jouduttu meidän henkilöille jakamaan aluevastuut tän OPE:n takia. Eli periaatteessa me ollaan nimetty meidän kaverit määrätuille alueille vaikka he ei todellisuudessa siitä alueesta kuitenkaan vastaa, koska he vastaa määrätystä toimialasta jota on kaikkialla.” (Myyntiyksikön 2 johtaja)

Alueajako koettiin haasteelliseksi mittaamisen kannalta, koska Myyntiyksikön 2 myyjä ei välttämättä omalla toiminnallaan pystynyt merkittävästi vaikuttamaan hänelle määrätyn alueen menestykseen. Alueellista yhteistyötä päädyttiinkin sen vuoksi mittaamaan myyjäyhteistyön osalta vain prosessimittareilla, kuten alueellisten koulutusten lukumäärällä. Sen sijaan yhteistyön lisääminen näkyi taloudellisissa mittareissa siten, että myyjä oli vastuussa nimettyjen myyjäyhteistyökumppanien kokonaismyynnin lisäämisestä. Tämä ei siis suoraan kehittänyt alueellista yhteistyötä, mutta kannusti kuitenkin myyjää edistämään myös muuta kuin henkilökohtaista myyntiään.

Ennen tuloskorttien käyttöönottoa alueiden sisäistä yhteistyötä kannustettiin kilpailumielessä. Kohdeyrityksessä järjestettiin ”One Point of Entry” -kilpailu, jossa joukkueet koostuivat kunkin maantieteellisen alueen konttoreista ja kohdeyrityksen myyntiyksiköiden myyjistä. Tarkoitus oli kannustaa yhteistyön parantamiseen kilpailulla, jossa voitto mitattiin sekä tekemisen että tuloksien tasolla.

3. Tavoitteiden asettaminen

Kuinka korkealle tavoitteet tulisi asettaa, jotta jokainen kahdessa ensimmäisessä kohdassa määritelty osa-alue toteutuu?

Tavoiteasetanta taloudellisten mittarien osalta on kohdeyrityksessä perinteisesti määritelty ylhäältä alaspäin. Henkilökohtaisista ja yksityiskohtaisemmista tavoitteista on kuitenkin keskusteltu jokaisen myyntihenkilön kanssa ennen tavoitteiden vahvistamista. Tällä tavoin on

sovittu lähinnä myynti- ja marginaalitavoitteista. Keskustelu ja neuvottelu viestivät jonkinasteisesta interaktiivisuudesta. Myös myyntiyksiköiden johtajat uskoivat henkilökohtaisella tavoitteiden yksityiskohtaisella sopimisella saavutettavan parempia tuloksia kuin yksisuuntaisella tavoitteiden sanelemisella, vaikka käytännössä kokonaisbudjetit olivat ennalta määrättyjä:

”... se henkilön sitoutuminen ja sen budjetin konkretisoituminen tapahtuu sitä kautta kun se on mahdollisimman pitkälle määritelty ja se on käyty läpi sen myyntipäällikön kanssa, niin mä uskon, että semmoinen budjetti on helpommin tavoitettavissa, kuin se että jos lätkästään vain yksi iso paketti, että tossa on sun myyntibudjetti ensi vuodelle.” (Myyntiyksikön 2 johtaja)

Kehitettyssä tuloskortissa tavoitteiden voidaan sanoa olleen korkeammat ja haastavammat kuin aiemmin siinä mielessä, että yksilösuorituksen lisäksi työntekijälle annettiin vastuuta myös muiden toiminnasta. Lisäksi uusien prosessimittarien myötä mitattavia asioita oli lukumäärällisesti aiempaan verrattuna enemmän, mikä vaati myyntihenkilöltä huomion kohdistamista myös varsinaiseen myyntiprosessiin, kun aiemmin suorituksenmittaus oli painottunut lähinnä lopputulokseen.

Tavoitteiden asettaminen tuloskorttiprojektin ensimmäisenä vuonna koettiin haasteelliseksi, koska suurta osaa mitattavista prosesseista ei ollut aiemmin mitattu. Mittareista ei ollut valmiiksi saatavilla historiatietoja, joihin nähden asetettujen tavoitetasojen suhteellista korkeutta olisi voinut arvioida. Organisaatiomuutoksen myötä myyntiyksiköiden rakenteet ja myynninkirjaustavat olivat myös muuttuneet aiemmista vuosista, mikä asetti lisähaasteita tavoitteiden määrittelylle. Organisaatiomuutoksen aiheuttaman poikkeuksellisen tilanteen vuoksi vuoden 2010 tavoitteita ei ollut myöskään ehditty määrittelemään yksilötasolla heti alkuvuodesta, joten tilanne oli myös siinä mielessä poikkeuksellinen.

Ei-taloudelliset mittarit koettiin hyödyllisiksi asetettujen tavoitteiden testaamisessa, sillä ei-taloudellisten ja taloudellisten mittarien yhteiskäytön ajateltiin paljastavan tehokkaasti mahdolliset epäloogisuudet tavoitetasojen suhteen. Esimerkiksi myyntitavoitteiden realistisuutta pystyttäisiin helpommin kyseenalaistamaan tilanteessa, jossa prosessitavoitteet on saavutettu saavuttamatta kuitenkaan taloudellisia tavoitteita.

”Jos me katsotaan, että henkilö on tehnyt kaikki tarvittavat asiat jne., mutta siitä huolimatta myyntitavoitteet ei ole tulleet täyteen, niin siitä voidaan vetää se johtopäätös, että nää myyntitavoitteet eivät ole olleet realistisia, ja se johtuu siitä että henkilö on tehnyt hyvää työtä kuitenkin.” (Myyntiyksikön 2 johtaja)

Ei-taloudellisten mittarien avulla myyntiprosessista voitiin siis tässä mielessä hankkia enemmän tietoa. Samalla tulokortin avulla voitiin testata oletettuja syy-seuraussuhteita strategian taustalla. Tällainen käytötapa edistää oppimista ja tekee myös monimutkaisesta myyntiprosessista läpinäkyvämmän. Toiminta viesti myös tulokortin interaktiivisesta käyttötarkoituksesta, sillä johto oli myös halukas oppimaan strategiasta alhaalta ylöspäin tulevan palautteen perusteella.

4. Palkitseminen

Miten johtoa ja muita työntekijöitä palkitaan näiden tavoitteiden saavuttamisesta, tai vastaavasti mitä rangaistuksia tavoitteista jäämisestä seuraa?

Tulokortti suunniteltiin siten, että sen oli tarkoitus toimia tulevaisuudessa selkeänä palkitsemisen työvälineenä jokaisessa myyntiyksikössä. Myyntiyksikössä 2 tulokortin suunnittelu vaati palkitsemiskäytäntöjen määrittelyä täysin uudelleen. Ainoastaan Myyntiyksikössä 1 käytössä ollut tulokortti oli aiemmin toiminut palkitsemisen perustana. Asetettujen tavoitteiden saavuttaminen ei itsessään vielä merkinnyt palkkion saamista, vaan se oli normaalin kuukausipalkan ansaitsemisen edellytys. Tavoitteet ylittävältä osalta maksettiin palkkiota, joka perustui henkilön kuukausipalkkaan.

Lisäksi tulokortin mittareille oli asetettu tiettyjä painoarvoja, joten tiettyjen tavoitteiden ylittäminen merkitsi suurempaa lisäystä palkkiossa kuin muiden. Näin haluttiin korostaa tiettyjen asioiden merkitystä uudessa strategiassa. Toisaalta painoarvoilla voitiin kompensoida joihinkin mittareihin liittyvää epävarmuutta antamalla sille hieman pienempi painoarvo. Palkkion ei haluttu riippuvan liikaa sellaisista uusista mittareista, joihin liittyi vielä epävarmuutta. Painotukset eivät kuitenkaan poikenneet toisistaan huomattavasti, jottei myyntihenkilön olisi ollut kannattavaa keskittyä yksittäiseen mittariin palkkion kasvattamiseksi.

Tuloskorttiprojektin yhtenä tavoitteena voidaan pitää nimenomaan palkitsemiskäytäntöjen selkiytymistä ja yhtenäistymistä. Toiveena oli, että niin sanottu ”pärstäkertoimen” merkitys vähenisi palkitsemisessa ja tuloskortin avulla periaatteista tehtäisiin jokaiselle mahdollisimman selkeät ja läpinäkyvät.

Ensimmäisen vuoden osalta palkitsemisen suunnittelu ja uusien käytäntöjen käyttöönotto oli kuitenkin ongelmallista, koska tuloskortti otettiin käyttöön kesken vuoden. Ensinnäkin palkitsemisperusteiden määrittelyn olisi tärkeä tapahtua vuoden alussa, jotta työntekijöillä olisi koko mittausjakson ajan tiedossa, minkä perusteella heitä arvioidaan. Lisäksi tiettyjen mittarien saatavuusongelmat ja tämän vuoksi niiden vuoksi poisjäänti tuloskortista murensivat osaltaan tuloskortin uskottavuutta palkkion perustana. Palkitseminen osa-alueena jäikin siksi tuloskortin kehittämisprosessissa vähäiselle huomiolle. On kuitenkin tavallista, ettei palkitsemista kytketä tuloskorttiin saman tien, vaan ennen sitä mittarien suunnasta ja luotettavuudesta halutaan yleensä kerätä riittävästi käyttökokemusta (Malmi & Brown, 2006, 147). Palkitsemisen suunnittelu ja liittäminen tuloskorttiin tulevaisuudessa on kuitenkin tärkeä edellytys implementoinnin onnistumisen kannalta.

5. Palaute ja kommunikointi

Mitkä tietovirrat (palautteenanto ja feed-forward) ovat välttämättömiä, jotta yritys voisi oppia kokemuksistaan ja sopeuttaa nykyistä toimintaansa aiemman kokemuksen valossa?

Tuloskortti suunniteltiin kuukausittaisen keskustelun työvälineeksi. Toiminnasta haluttiin pystyä antamaan palautetta oikea-aikaisesti, jotta sitä pystyttäisiin todella ohjaamaan haluttuun suuntaan. Palautteen oikea-aikainen antaminen oli aiemmin koettu ongelmalliseksi molemmissa myyntiyksiköissä, joissa toisessa tuloskorttia päivitettiin vuositasolla ja toisessa henkilökohtaista myyjäkumppaniseurantaa neljännesvuositasolla. Mahdollisuus antaa oikea-aikaista palautetta koettiin tärkeäksi myös sen vuoksi, että tuloskorttien oli tarkoitus toimia palkkion määräytymisen työkaluna. Myyntihenkilöstölle haluttiin antaa mahdollisuus seurata omaa kehittymistään vuoden aikana ja reagoida mahdollisiin muutoksiin suorituksensa tasossa.

Palautteenantoa ja kommunikaatiota kehitettiin samalla myös muulla tavoin läpinäkyvämmäksi. Tulokortin ohelle rakennettiin tiimin sisäiseen jakeluun tarkoitettu kuukausittainen raportointi, josta jokainen tiimin jäsen pystyi oman suoriutumisen lisäksi seuraamaan muiden suoriutumista. Kyseinen raportti rakennettiin informatiivisia tarpeita varten ja se sisälsi myös sellaisia tunnuslukuja, joita varsinaisessa tulokortissa ei ollut mukana. Myyntiyksikön 1 johtaja perusteli raportin tärkeyttä sillä, että sen avulla hän pystyisi hyvin yhteisesti nostamaan esille kuukausittain erityiset ongelmakohdat tai menestymiset, joita hän halusi korostaa ja ottaa puheeksi tiimin sisällä.

Tulokortin kehittämisprojektin aikana käytiin myös keskustelu yhden Myyntiyksikön 1 myyntihenkilön kanssa, jonka tarkoituksena oli hankkia palautetta tulokortista ja sopivista mittareista. Keskustelun avulla haluttiin varmistaa, että valitut mittarit ja niiden painotukset koettiin oikeudenmukaisiksi ja että niihin oltaisiin valmiita sitoutumaan. Siitä huolimatta strategiakartan käyttö viestinnällisenä välineenä jäi kuitenkin suunnitteluprojektissa vähälle huomiolle ja palauteprosessin tarkempi suunnittelu pääosin myyntiyksiköiden johdon henkilökohtaiselle vastuulle.

4.2.1. Yhteenveto kehittämisprosessin osa-alueista

Kohdeyrityksen myyntiyksiköiden tulokorttien suunnitteluprosessin osa-alueista on edellisten kappaleiden perusteella esitetty yhteenveto seuraavalla sivulla (Taulukko 4).

Taulukko 4: Tulokortin suunnittelun osa-alueet

1. Keskeiset tavoitteet	Keskeisiä tavoitteita ovat myynnin kasvu, tuottojen kasvu, markkinaosuuden kasvattaminen yritysasiakasrahoituksessa, kustannustehokkuus, yhteistyön lisääminen. Tavoitteiden saavuttamista mitataan kohtuullisella määrällä taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita.
2. Strategia ja suunnitelmat	One Point of Entry -toimintamalli: Toimintojen integrointi, yhteistyön lisääminen, sisäisen kilpailun vähentäminen, asiantuntijuuden kehittäminen. Myynninkirjausperiaatteiden muutos.
3. Tavoitteiden asettaminen	Yhteisten tavoitteiden asettaminen niin, että jokainen myyjä on vastuussa henkilökohtaisen onnistumisen lisäksi myös muiden onnistumisesta.
4. Palkitseminen	Tulokortin on tarkoitus toimia vuosittaisen palkkion määräytymisen perustana. Tavoitteista jäämisen seurauksena on palkkion menetys.
5. Kommunikointi ja palaute	Tulokortin pohjalta käydään kuukausittaiset palautekeskustelut. Käytössä on lisäksi yhteinen raportti, josta näkyy henkilöittäin jaoteltuna tiimin kokonaissuoritus.

On tärkeää huomioida, että osa-alueiden kohdat 3-5 on määritelty kehittämissuunnitelman alussa tehdyn suunnitelman perusteella. Käytännössä tulokorttia ei päästy täysivaltaisesti käyttämään suunnitellulla tavalla heti ensimmäisenä vuonna, mikä johtui useasta eri syystä. Ensinnäkin, tulokortin käyttöönotto tapahtui kesken vuoden, jolloin olemassa olevien käytäntöjen muuttaminen kesken kaiken olisi ollut hankalaa. Muun muassa palkitsemisperiaatteiden uudelleenmäärittelyä ja käyttöönottoa ei voitu tästä syystä kaikilta osin toteuttaa ensimmäisen vuoden aikana. Tästä johtuen ensimmäinen vuosi koettiin ikään kuin harjoitteluvuodeksi, jonka aikana tulokorttien käyttöönottoa toteutettiin asteittain ja niiden käytöstä hankittiin kokemusta ja tietoa tulevaa vuotta varten.

Lisäksi tavoitteiden asettaminen organisaatiomuutoksen jälkeiselle vuodelle oli haastavaa historiatietojen puuttuessa useiden uusien mittarien osalta. Myös tavoitteiden osalta tulokortin käyttöönoton ensimmäinen vuosi koettiin harjoitteluvuodeksi, jonka aikana asetettujen tavoitetasojen sopivuutta testattiin. Mittarien valinnassa kohdattiin puolestaan useita tietojärjestelmistä johtuvia ongelmia. Monia mittareita varten ei kehittämisprojektin aikana ollut vaadittuja tietoja saatavilla, joten mittareita jouduttiin täydentämään sitä mukaa, kun tietoja saatiin ja täysin manuaalista ylläpitoa vaativista mittareista luovuttiin kokonaan. Lisäksi tiedonkeruuta ja mittariston päivittämistä hankaloitti se, että tieto jouduttiin keräämään useasta eri lähteestä. Projektin aikana oli kuitenkin tiedossa, että kehitettävät tulokortit tulisivat tulevaisuudessa muuttumaan, koska tietojärjestelmien osalta oli käynnissä samanaikaisesti oma kehittämisprojekti.

Jo suunnitteluprojektin varhaisessa vaiheessa oli siis tiedossa, että tulokorttia ei ensimmäisen vuoden osalta saada vielä täysipainoisesti käyttöön ja että tulokorttien sisältöä ja käyttötapaa jouduttaisiin jatkoissa kehittämään edelleen. Tulokortin kehittämisprojekti koettiin kuitenkin tärkeäksi, jotta tulokorttien sisältö ja käyttötapa saataisiin suunniteltua kaikkien myyntiyksiköiden osalta yhtenäiseksi kokonaisuudeksi ja uutta strategiaa tukevaksi.

4.2.2. Yhteenveto kehittämisprosessin haasteista

Seuraavalla sivulla olevassa taulukossa (Taulukko 5) on eritelty luvussa kaksi esitellyn Kasurisen (2002) viitekehyksen avulla tulokortin käyttöönottoon liittyneitä haasteita. Haasteet on jaettu kolmeen luokkaan. Hämmäntäjät häiritsevät muutosta ja aiheuttavat epävarmuutta. Turhauttajat puolestaan tukahduttavat muutosta. Viivästyttäjät taas liittyvät yleensä suoraan muutoksen kohteena olevaan ohjausjärjestelmään. (Kasurinen, 2002.)

Taulukko 5: Tulokorttiprojektin haasteet

HÄMMENTÄJÄT	TURHAUTTAJAT	VIIVÄSTYTTÄJÄT
Epävarmuus uuden toimintamallin suhteen	Tietojärjestelmien muutos	Tietojärjestelmähaasteet Muiden projektien priorisointi

Epävarmuus uuden toimintamallin suhteen

Yksi hämmentäjäksi luokiteltava haaste liittyi OPE-toimintamalliin ja sen myötä aiempaa laajempiin vastuunjakoihin. OPE-toimintamallin ja maantieteellisten vastuualueiden käyttöönotto aiheutti merkittäviä muutoksia erityisesti Myyntiyksikön 2 toiminnan organisaatiossa, sillä aiemmin myyntihenkilöt olivat vastanneet ainoastaan tietyn toimialan perusteella luokitelluista myyjäkumppaneista. Lisäksi muutos koettiin tapahtuneen jokseenkin nopeassa tahdissa, mikä aiheutti tiettyä epävarmuutta. Myyntiyksikön 2 johtaja suhtautui uuteen maantieteellisiin vastuualueisiin perustuvaan jakoon tietyllä varauksella:

”Se on keinotekoinen jako ja se sitä ainakin tässä vaiheessa kunnes mahdollisesti keksitään jotain parempaa. Tää on aika nopeassa vaiheessa nyt polkastu käyntiin ja jonkunnäköisiä päätöksiä oli vaan pakko tehdä tästä. Mutta tää ei oo niinku [Myyntiyksikön 2] näkökulmasta missään nimessä optimaalisin ratkaisu, mutta niinku sanottu jotain oli vaan pakko keksiä ja näin tehtiin.” (Myyntiyksikön 2 johtaja)

Tulevaisuuteen liittyvästä epävarmuudesta ja varauksellisesta suhtautumisesta huolimatta tulokorttiprojektin aikana ei kuitenkaan ollut havaittavissa varsinaista muutosvastarintaa, joka olisi muodostunut esteeksi projektin etenemiselle. Tulokorttiprojektia pidettiin yhteisesti tärkeänä, sillä toiminnanohjauksen linjaa haluttiin yhtenäistää ja työkaluissa nähtiin selkeitä kehittämistarpeita. Liiketoimintayksiköiden ja myyntiyksiköiden johtajat suhtautuivat siis pääosin myönteisesti muutokseen. On kuitenkin tärkeää pitää mielessä, että tulokorttiprojektia ohjattiin pitkälti ylhäältä alaspäin. Yksi tulokortin tärkeimmistä tavoitteena oli edistää horisontaalista yhteistyötä myyntiyksiköiden ja pankin konttoreiden välillä, mikä toisin sanoen edellyttää muutosta ensisijaisesti myyntihenkilöiden eikä niinkään myyntiyksiköiden johtajien toiminnassa. Tulokorttien avulla myyntihenkilöiden

tulosvastuuta lisättiin ja toiminnassa huomioitavien asioiden määrää laajennettiin. Ei ole siis poissuljettua, ettei muutosvastarintaa esiintyisi vielä myöhemmin siinä vaiheessa, kun tuloskortit otetaan täysivaltaisesti käyttöön myyntiyksiköissä.

Tietojärjestelmähaasteet

Tietojärjestelmähaasteet hankaloittivat kehittämisprosessin etenemistä sekä mittarien saatavuuden että tavoitteiden asettamisen kannalta. Ensinnäkin mittarien saatavuusongelmat nykyisistä järjestelmistä sekä viivästyttivät että tukahduttivat muutosta, sillä uusien tiedonkeruujärjestelmien rakentaminen vei huomattavasti aikaa ja manuaalista ylläpitoa vaativien mittarien hylkääminen rajoitti merkittävästi lopullisten mittarien valintaa.

Joidenkin ilmenneiden tietojärjestelmähaasteiden taustalla voidaan pitää myös hiljattain implementoitua strategiamuutosta, johon liittyi myös organisaatorakenteen ja myynninkirjausperiaatteiden muutos. Ensinnäkin muutokset aiheuttivat sen, että kaikkia tuloskorttien mittarien vertailutietoja ei ollut suoraan saatavilla aiemmilta vuosilta, koska myyntiyksiköiden rakenteet ja myynninkirjausperiaatteet olivat muuttuneet. Vertailutietojen hankkiminen vei ylimääräistä aikaa ja hankaloitti erityisesti tavoitteiden asettamista. Myös kokonaan uusien mittarien osalta tavoitteiden asettaminen oli haastavaa, sillä niistä ei ollut olemassa mittaushistoriaa lainkaan. Tavoitetasojen määrittelyn haasteet voidaan liittää suoraan tuloskortin kehittämisprosessiin, joten niitä kutsutaan viivästyttäjiksi.

Tietojärjestelmien muutos

Vaikka käynnissä oleva tietojärjestelmähanke luokiteltiin alussa yhdeksi kehittämisprosessin edistäjäksi, aiheutti se toisaalta myös epävarmuutta kehitettävien tuloskorttien tulevaisuudesta. Koska tietojärjestelmiä oltiin uusimassa ja vanhentuneista järjestelmistä luopumassa, ei kaikkien nykyisten mittaritietojen saatavuudesta tulevaisuudessa ollut täyttä varmuutta. Myyntiyksikön 2 johtaja totesi tietojärjestelmähankeiden aiheuttamasta epävarmasta tilanteesta seuraavasti:

”... Me ollaan nyt tällä hetkellä vähän sellasessa odottavassa tilassa ja ei oikein tiedä minkä varaan pystyy laskemaan.” (Myyntiyksikön 2 johtaja)

Kyseinen haaste aiheutti epävarmuutta, jonka lisäksi se toisaalta myös tietyllä tavalla tukahdutti projektin etenemistä, minkä vuoksi se voitaisiin luokitella myös turhauttajaksi. Tieto käynnissä olevasta muutoksesta nimittäin piti yllä ajatusta siitä, että kehitettävä tulokortti olisi ainoastaan väliaikainen ratkaisu, joka korvattaisiin sitten, kun kehittämishanke on saatu valmiiksi. Tietojärjestelmähankkeen keskeneräisyyden vuoksi täysin kattavan ja lopullisen työkalun luominen ei ollut mahdollista. On jopa mahdollista, että jotkin esille nousseet tietojärjestelmähaasteet saatettiin lopulta sivuuttaa helpommin sen perusteella, että niihin on järkevämpää puuttua vasta myöhemmin. Tämä haaste liittyy kuitenkin ainoastaan tulokortin tekniseen toteuttamiseen ja on luonteeltaan väliaikainen, minkä vuoksi sen voisi luokitella myös viivästyttäjäksi. Käytännössä tulokorttiprojektista nähtiin olevan merkittävästi hyötyä, koska se antoi mahdollisuuden kehittää uusia ideoita ja tarkastella eri myyntiyksiköiden toiminnanohjausta kokonaisuutena.

Muiden projektien priorisointi

Myyntiyksiköiden informatiiviset ja seurannalliset tarpeet tulokortin kehittämisprojektin alussa osoittautuivat tärkeäksi projektiin vaikuttaviksi tekijäksi. Tulokortin suunnitteluun ja käyttöönottoon vaikutti huomattavasti se, kuinka kehittyneet lähtökohdat tulokortin käytölle tiimissä ennestään oli. Mitä laajemmat raportoinnilliset tarpeet myyntiyksiköllä oli tulokorttiprojektin alkuvaiheessa, sitä suurempaa muutosta tulokortin kehittäminen vaati ja sitä enemmän esteitä kehittämisen aikana kohdattiin. Tämä vaikutti myös tulokorttiprojektin tärkeysjärjestykseen muiden projektien rinnalla. Esimerkiksi organisaatiomuutoksessa syntyneessä Myyntiyksikössä 3 seuranta- ja raportointiprosessit olivat vielä pitkälti kehittymättä ja sen vuoksi tulokortin suunnittelu ei ollut Myyntiyksikön 3 johtajan näkemyksen mukaan ensisijainen projekti. Tämän vuoksi tulokortin kehittämisprojektista päätettiin lopulta luopua Myyntiyksikön 3 osalta.

Simonsin (1995, 128) esittämää teoriaa johdon ohjausjärjestelmän kehityksestä yrityksen elinkaaren mukaisesti voidaan tietyiltä osin soveltaa selittämään kehittämisprojektista

luopumista Myyntiyksikön 3 osalta (ks. liite 2). Tämän mallin mukaan johdon ohjausjärjestelmään liittyvillä tarpeilla voidaan ajatella nimittäin olevan tietty tarvehierarkia, jonka mukaan ohjausjärjestelmää on järkevä rakentaa. Aluksi on täytettävä sisäisen kontrollin tarve, ennen kuin voidaan edetä seuraaville tasoille diagnostisiin ja uskomusjärjestelmiin, interaktiivisen kontrollin ollessa yleensä vasta viimeinen käyttöön otettavista kontrollin tasoista (Simons, 1995, 128). Myös Myyntiyksikössä 3 pidettiin tärkeänä vastata ensisijaisesti sisäisen ja diagnostisen kontrollin tarpeeseen, ennen kuin interaktiivista ja uskomusjärjestelmänä toimivaa ohjausjärjestelmää on mielekästä ottaa käyttöön.

4.3. Kolmas vaihe: kehitetyn tulokortin arviointi

Kehitetyn tulokortin käyttötarkoituksessa on havaittavissa yhteyksiä kaikkiin neljään Simonsin (1995) määrittelemään kontrollitasoon (Taulukko 6). Havainnot tukevat siis pitkälti Tuomelan (2005) tutkimuksen havaintoja, mutta tutkielmassa löydettiin myös joitain eroavaisuuksia eri kontrollitasojen painotuksessa kohdeyrityksen tulokorteissa.

Taulukko 6: Tulokortin linkit neljään kontrollitasoon

Tulokortin linkit Simonsin (1995) neljään kontrollitasoon	
Diagnostinen kontrolli	Mittarien kuukausittainen seuranta mahdollistaa huomattavien tavoitteista poikkeamisen tunnistamisen
Interaktiivinen kontrolli	Keskittyminen vain tiettyihin mittareihin tietyinä ajankohtana, syy-seuraussuhteiden testaaminen ei-taloudellisten mittarien avulla, dialogi myyntihenkilöstön ja johdon kesken
Uskomusjärjestelmät	Organisaatiokulttuurin muutoksen tukeminen yksilökeskeisestä yhteisökeskeiseen yhteistyön kehittämistä edistämällä, asiakasnäkökulman ja asiantuntijuuden kehittämisen huomiointi tulokortissa OPE-mittarin ja asiakastyytyväisyyden avulla
Säännöt ja määräykset	Tiettyjen mittarien painotus, aluevastuun ja nimettyjen myyjäyhteistyökumppaneiden erityishuomiointi luo tietyt säännöt toiminnalle

Diagnostinen kontrolli. Diagnostisen kontrollien ominaispiirteisiin kuuluu mittaustulosten vertaaminen ennalta määriteltyihin standardeihin, mahdollisten poikkeavuuksien tunnistaminen sekä niihin puuttuminen (Simons, 1995, 59). Myös kohdeyrityksessä tulokortit kehitettiin sitä tarkoitusta varten, että tavoitteiden saavuttamista voitaisiin seurata ja toimintaa ohjata haluttuun suuntaan. Jo kehittämisprojektin alussa tärkeäksi tavoitteeksi asetettiin se, että tulokortit on mahdollista päivittää kuukausittain ja että tiedot olisivat oikea-aikaisesti saatavilla. Mittarien kuukausittaisella seurannalla varmistettiin, että huomattaviin poikkeamiin tavoitteiden ja toiminnan välillä pystytään puuttumaan ajoissa.

Suurin osa tulokortin taloudellisista tavoitteista, kuten myyntitavoitteet, johdettiin budjetista, joka on perinteinen esimerkki diagnostisesta kontrollista (Simons, 1995). Budjettiseuranta oli ennestään toteutettu kuukausittain tiimitasolla erillisellä myyntiraportilla. Tulokortin käyttöönotto kuitenkin mahdollisti yksityiskohtaisemman seurannan henkilötasolla, minkä katsottiin palvelevan entistä paremmin toiminnanohjauksellisia tarpeita.

Interaktiivinen kontrolli. Diagnostisen kontrollin lisäksi tuloskorttien suunnittelussa korostui uuden strategian implementointitavoitteet tiimitasolle saakka. Interaktiivisesta käyttötarkoituksesta viesti muun muassa se, että mittarien lukumäärä haluttiin yksimielisesti pitää pienenä. Tällä tavoin huomio saataisiin tehokkaasti kohdistettua strategian kannalta kriittisimpiin muuttujiin. Tuloskorttiin valitut mittarit heijastivat ja tukivat organisaation ylätasolta lähtöisin olevia kriittisiä menestystekijöitä ja keskeisiä tavoitteita.

Mittaria suunniteltiin myös niin, että sitä voitiin käyttää kuukausittaisen henkilökohtaisen keskustelun apuvälineenä myyntiyksikön johdon ja myyntihenkilöstön kesken. Tuloskorttiin liittyi siis myös selkeästi interaktiiviseen kontrolliin yhdistettävä, kasvoittain käytävä dialogi, mikä on Simonsin (1995, 97) mukaan yksi interaktiivisen kontrollin neljästä ominaispiirteestä. Lisäksi interaktiivisesta kontrollista kertoo myös myyntiyksikön johdon tuloskorttiin kohdistama säännöllinen ja jatkuva huomio (Simons, 1995, 77). Tuloskortin rinnalle kehitetty seurantaraportti auttoi kommunikoimaan kuukausitason suoriutumisesta yhteisesti tiimille ja tehostamaan näin huomion ohjaamista haluttuihin osa-alueisiin ja lisäämään keskustelua.

Interaktiivisesta käytötavasta kertoo myös se, että tuloskorttia oli tarkoitus käyttää myyntiprosessista oppimiseen ja taloudellisten tavoitteiden realistisuuden testaamiseen. Tuloskorttien myötä otettiin käyttöön paljon uusia mittareita, joista ei ollut olemassa aiempaa vertailutietoa. Uusien mittarien tärkeyteen ja sopivien tavoitetasojen asettamiseen liittyi siksi jonkin verran epävarmuutta. Prosessimittareita käyttämällä tulostittarien rinnalla myyntiprosessista saatiin enemmän tietoa ja täten voitiin testata sitä, olivatko taloudelliset tavoitteet realistia. Tuloskortti toimi siis tällä tavoin eräänlaisena katalyyttinä mittaustietoon liittyvässä keskustelussa ja eri oletusten jatkuvassa haastamisessa (Simons, 1995, 97).

Uskomusjärjestelmät. Uusi strategia edellytti vallitsevan yksilösuorituksen keskittyvän ja sisäistä kilpailua kannustavan organisaatiokulttuurin muuttamista yhteistyöhön kannustavaksi. Strategia uudistuksessa oli siis tältä osin kyse myös organisaatiokulttuurin muutoksesta. Yksi tuloskortin tehtävistä oli tukea organisaatiokulttuurin muutosta edistämällä toiminnan suunnan muuttamista laajemmalla vastuun jakamisella. Tältä osin tuloskortti sisälsi siis myös uskomusjärjestelmän ulottuvuuksia.

Yhteistyön lisäämisen tavoite näkyi tulokorteissa siten, että yksittäisen myyntihenkilön vastuuta yhteisistä tuloksista oli lisätty. Yksittäisen myyjän tuloskortti saattoi sisältää esimerkiksi koko myyntiyksikköä, kohdeyritystä, myyjäyhteistyökumppania tai maantieteellistä aluetta koskevia mittareita. Henkilökohtaisen suoriutumisen lisäksi myyjän huomio kohdistettiin tällä tavoin koko yrityksen menestystä edistävään toimintaan pelkän yksilösuorituksen sijaan. Uskomusjärjestelmästä viesti myös tuloskortin asiakasnäkökulmaan ja asiantuntijuuden kehittämiseen liittyvät tavoitteet, joita mitattiin muun muassa asiakastyytyväisyydellä sekä asiakaskäyntien ja järjestettyjen koulutusten lukumäärällä.

Säännöt ja määräykset. Säännöt ja määräykset puolestaan näkyivät toiminnassa siten, että mittaristossa asetettiin painokertoimien avulla erityispainoa tietyille mittareille ja osa-alueille. Painokertoimilla oli vaikutusta palkkion määräytymiseen. Tiettyjen mittarien painotuksella, sekä aluevastuun ja nimettyjen myyjäyhteistyökumppaneiden erityishuomioinnilla luotiin tietyt säännöt ja rajoitukset toiminnalle.

Kaiken kaikkiaan tuloskortissa oli havaittavissa ulottuvuuksia kaikista neljästä Simonsin (1995) määrittelemästä kontrolliluokasta, mutta erityisen mielenkiintoista oli tuloskortin käytössä korostunut uskomusjärjestelmän ulottuvuus. Aiemmin kohdeyrityksessä vallitsi hajautunut kulttuuri, joka ei sinänsä vaatinut tuloskortin kaltaisen ohjausjärjestelmän kehittämistä. Myyntiyksiköt toimivat erillään eikä toimintaa mitattu ristiin. Henkilökohtainen suoritus ja saavutetut lopputulokset olivat tärkeimmät menestyksen mittarit. OPE-toimintamallin myötä jouduttiin kuitenkin kiinnittämään huomiota kokonaisuuteen ja siihen, miten myyntiprosesseja saataisiin yhteistyötä lisäämällä tehostettua. Muutos mahdollistettiin myynninkirjausperiaatteiden uudistamisella, mutta se ei yksin riittänyt muuttamaan toimintakulttuuria. Syntyi tarve kehittää tuloskortti, jonka avulla huomio voitiin kohdistaa myyntiprosesseihin ja horisontaalisen yhteistyön kehittämiseen.

Tuloskortin tehtävä oli edistää toimintatapojen ja organisaatiokulttuurin muutosta, jota strategiamuutos onnistuakseen edellytti. Entinen organisaatiokulttuuri korosti yksilösuoritusta ja kulttuurin voidaan jopa sanoa ruokkineen sisäistä kilpailua myyntiyksiköiden kesken. Uusi strategia vaati organisaatiokulttuurin muutosta yhteistyöhön ja oppimiseen kannustavaksi sekä pakotti kohdistamaan huomion pelkistä lopputuloksista prosesseihin ja laajempiin kokonaisuuksiin. Yhteistyön lisäämisen tavoite tuki hyvin myös myyjien asiantuntijuuden

parantamisen tavoitteita, jotka olivat merkittävässä osassa uudessa strategiassa. Yksittäisen myyjän asiantuntijuutta haluttiin nimittäin parantaa sisäisten prosessien ja kaikkien tuotteiden eikä vain myyjän oman myyntiyksikön tuotetarjonnan osalta.

5. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman tavoitteena oli jäsentää kokonaisvaltaisesti tuloskortin kehittämisprojektia aiemman kirjallisuuden pohjalta kehitettävän viitekehysten avulla. Tavoite jaettiin kolmeen kysymykseen:

1. Mitkä tekijät edistivät tuloskortin kehittämisprosessiin aloittamista?
2. Mitä haasteita tuloskortin kehittämisprosessiin liittyi?
3. Mikä oli lopullisen tuloskortin tehtävä?

Tutkimuskysymyksiä lähestyttiin teoriaosiossa kehitetyn teoreettisen prosessiviitekehysten avulla. Kappaleessa 2.5. esitelty viitekehys koostui kolmesta vaiheesta. Ensimmäisessä vaiheessa tarkasteltiin kohdeyrityksen toiminnanohjauksen alkutilannetta ja kehittämisprosessin aloittamiseen vaikuttaneita tekijöitä. Tämän jälkeen käsiteltiin itse kehittämisprosessia, joka oli jaoteltu viiteen osa-alueeseen. Samalla tutkittiin, mitä haasteita kehittämisprosessiin liittyi. Lopuksi analysoitiin kehittämisprosessin lopputuloksena saatua tuloskorttia ja pohdittiin sen roolia kohdeyrityksen toiminnan muutoksen avustamisessa.

Ensimmäisen vaiheen eli alkutilanteen osalta voidaan todeta, että aiemmin toiminnanohjausta oli toteutettu eri myyntiyksiköissä eri tavoin, mutta kaikissa kolmessa koettiin silti esiintyvän selkeitä kehittämistarpeita ohjausjärjestelmien suhteen. Myyntiyksiköiden toiminnanohjaukselliset tarpeet eivät kuitenkaan yksin vaikuttaneet kehittämisprojektin aloittamiseen. Kehittämisprojektin taustalla oli ensisijaisesti tarve implementoida uusi strategia myyntihenkilöiden päivittäisen toiminnan tasolle tuloskorttien avulla. Kasurinen (2002) on todennut, että motivaattoreiden, katalyyttien ja mahdollistajien tulisi olla sellaisia, että ne tukevat muutosprojektin tavoitteita. Tutkimuksessa tämän voidaan sanoa toteutuneen hyvin, sillä tuloskorttiprojektin tavoitteena oli nimenomaan sitoa toiminnan tavoitteet strategiaan.

Yksi tuloskorttiprojektin merkittävimmistä tavoitteista oli lisätä horisontaalista yhteistyötä sekä myyntiyksiköiden kesken että pankin konttoreiden kanssa. Yhteistyön lisääminen vaati

yksilösuoritusta korostavan ja sisäistä kilpailua tukevan organisaatiokulttuurin muuttamista yhteistyöhön ja oppimiseen kannustavaksi. Tässä mielessä uuden tuloskortin käyttötavassa korostui Simonsin (1995) määrittelemistä kontrollitasoista erityisesti uskomusjärjestelmä. Uusi strategia edellytti myyntihenkilöiltä aiempaa voimakkaampaa sitoutumista muihin työntekijöihin, mitä tuetaan Simonsin (2005) mukaan parhaiten lisäämällä yksittäisen henkilön tulosvastuuta yhteistuloksesta. Myös kohdeyrityksessä sitoutumista vahvistettiin lisäämällä myyntihenkilön vastuuta yhteisistä tuloksista. Simonsin (2005) mukaan henkilöstön tulosvastuun lisääminen on yhä yleisempi ilmiö kuin aiemmin.

Viitekehyksen toisen vaiheen eli kehittämisprosessin kuvauksessa käytettiin Otleyn (1999) luokittelua ohjausjärjestelmän osa-alueista. Viitekehyksen katsottiin soveltuvan projektin kuvaamiseen hyvin kahdesta syystä. Ensinnäkin Otleyn (1999) määrittelemät osa-alueet kuvaavat selkeästi ja käytännönläheisesti kehittämisprojektiin liittyviä teemoja ja viitekehyksen avulla kehittämisprosessista oli mahdollista muodostaa kattava kuva. Toiseksi viitekehyksen etuna voidaan pitää sitä, että se mahdollisti kehittämisprojektin kuvaamisen kronologisen prosessimallin sijaan viidestä temasta koostuvana kokonaisuutena. Vaiheesta toiseen tietyssä järjestyksessä etenevä prosessimalli ei välttämättä sovellu yhtä hyvin erilaisten ohjausjärjestelmien kehittämisprosessin kuvaamiseen, sillä kehittämisprosessin kulku voi hyvinkin poiketa ohjausjärjestelmästä tai muutoskontekstista riippuen. Näin ollen Otleyn (1999) viitekehystä voidaan soveltaa muidenkin ohjausjärjestelmien kuin tuloskortin kuvailuun.

Tutkielmassa havaitut kehittämisprosessin haasteet olivat vahvasti sidoksissa ajanjaksoon, jonka aikana kohdeyrityksessä tapahtui samanaikaisesti monia muutoksia, kuten esimerkiksi myynninkirjausperiaatteiden muutos, organisaatorakenteen muutos ja mittava tietojärjestelmien kehittämishanke. Tämä on tärkeä huomioida tutkimushaastatteluja ja -havaintoja analysoitaessa. Kasurinen (2002) toteaa, että analysoimalla mahdollisia haasteita etukäteen, joitakin niistä voisi olla mahdollista välttää. Tässä tutkimuksessa muutokseen liittyvät haasteet ja tietynlainen epävarmuus kumpusivat kuitenkin yleisemmästä laajamittaisesta muutoksesta, minkä vuoksi niihin vaikuttaminen koettiin hankalaksi. Haasteet eivät kuitenkaan olleet niin suuria, että ne olisivat estäneet muutoksen tapahtumisen. Ne olivat luonteeltaan lähinnä teknisiä ja väliaikaisia, minkä lisäksi ne olivat pitkälti yleistettävissä kaikkiin tutkimuksen kohteena oleviin myyntiyksiköihin.

Tutkielmassa nousi esille myös eräs mielenkiintoinen yksittäinen havainto Kasurisen (2002) viitekehykseen liittyen. Kohdeyrityksessä muutoksen vauhdittaja eli momentum toimi myös muutoksen haasteena. Tietojärjestelmien kehityshanke takasi, että tekniset edellytykset tulokortin kuukausittaiselle käytölle toiminnanohjauksen välineenä olisivat tulevaisuudessa olemassa, mikä loi odotuksen muutoksen etenemisestä. Toisaalta epävarmuus tietojen saatavuudesta ja tietojärjestelmien muutostila oli myös haasteen, joka rajoitti täysin lopullisen tulokortin rakentamista kyseisessä tilanteessa. Havainto on merkki muutostilanteen monimutkaisuudesta ja siitä, miten joillakin tekijöillä voi olla samanaikaisesti sekä positiivisia että negatiivisia vaikutuksia muutokseen.

Kasurisen (2002) kehittämä kolmijako muutoksen haasteille osoittautui tutkimuksen aikana jokseenkin ongelmalliseksi. Vaikka Kasurisen (2002) mukaan haasteiden luokittelu kolmeen luokkaan voi auttaa paremmin tunnistamaan ja kiertämään haasteita muutoksen alussa, tässä tutkielmassa haasteiden luokittelu koettiin hankalaksi; Haaste voitiin tulkita kuuluvan yhtäaikaan useampaan kuin yhteen luokkaan. Esimerkiksi tietojärjestelmämuutoksen voitiin ajatella sekä häiritsevän että tukahduttavan muutosta. Tämä puolestaan herättää kysymyksen, onko luokittelu nykyiseen kolmeen kategoriaan tarkoituksenmukainen. Jos haasteiden luokittelu ei ole yksiselitteistä, voi olla vaikea käsittää, mitä lisäarvoa luokittelu itse asiassa synnyttää. Tämän havainnon perusteella luokkien määrittelyä voisi olla tarvetta täsmentää.

Vaikka kehittämisprosessiin vaikuttaneet edistäjät ja haasteet ovat yleistettävissä molempiin liiketoimintayksikköihin, kehittämisprosessien etenemisessä oli selviä eroja eri myyntiyksiköiden kesken. Tulokorttiprojektissa oli alussa mukana kolme myyntiyksikköä, joista jokaisen toiminnanohjauksen lähtökohta oli erilainen. Yhdessä myyntiyksikössä tulokortista oli aiempaa käyttökokemusta, kun taas yksi myyntiyksikkö oli täysin uusi ja johdon ohjausjärjestelmä vielä kehittymätön. Lopulta tulokorttiprojektista päätettiin luopua uuden myyntiyksikön osalta kokonaan, koska tiimin informatiivisten tarpeiden täyttäminen katsottiin olevan ensisijaisesti tärkeämpää kuin tulokortin suunnittelu. Tämä havainto tukee Simonsin (1995) argumenttia siitä, että ohjausjärjestelmän kehityskaari noudattaa tiettyä tarvehierarkiaa, joka määrittelee sitä, missä järjestyksessä kehittyminen tapahtuu.

Tavoitteena oli myös ottaa yleisesti kantaa kehitetyn viitekehyksen käyttökelpoisuuteen ohjausjärjestelmän muutosprosessin kuvaamisessa tulevissa johdon laskentatoimen tutkimuksissa. Tulokorttiprojektin strategialähtöisyyden vuoksi Simonsin (1995) kontrolliviitekehys osoittautui odotetusti soveltuvan hyvin ohjausjärjestelmän tarkasteluun tässä tutkielmassa. Kuten Otley'n (1999), myös Simonsin (1995) viitekehyksen etuna on, että se soveltuu erinomaisesti tulokortin lisäksi myös muiden strategisten ohjausjärjestelmien tarkasteluun. Kasurisen (2002) muutosmalli auttoi hyvin hahmottamaan kehittämisprosessiin liittyvää muutoskontekstia, mutta haasteiden kolmijako koettiin epätasälliseksi. Luokkien täsmällisempi määrittely edistäisi luultavasti kehittämisprosessin hahmottamista ja viitekehyksen sovellettavuutta tulevaisuudessa. Kaiken kaikkiaan näiden kolmen teorian pohjalta kehitetty viitekehys näyttäisi kuitenkin tarjoavan kattavan ja käyttökelpoisen työvälineen johdon ohjausjärjestelmän kehittämisprosessin kuvaamiselle ja muutoskontekstin hahmottamiselle.

5.1. Jatkotutkimus

Cobb et al. (1995) ovat todenneet, että yritysmaailmassa on varsin normaalia, että merkittävä määrä johdon ohjausjärjestelmiin liittyvistä aloitteista epäonnistuu. Näin ollen muutokseen liittyvien haasteiden tarkastelu näyttäisi olevan erityisen tärkeä aihe jatkotutkimukselle. Kasurisen (2002) kehittämä luokittelu muutoksen haasteille koettiin tässä tutkielmassa ongelmalliseksi, koska eri luokkien määrittelyt eivät ole toisensa poissulkevia. Ratkaisuksi ehdotettiin määrittelyn täsmentämistä siten, että eri luokat olisivat selkeämmin erotettavissa toisistaan. Täsmällisempi määrittely auttaisi entistä paremmin tunnistamaan eri haasteiden roolit muutoksessa ja helpottaisi muutoskontekstin hahmottamista.

Yksi mahdollisuus olisi kehittää määrittelyä vastaamaan entistä lähemmin Innesin ja Mitchellin (1990) jakoa muutoksen edistäjistä, jotka on jaettu niiden vaikutussuhteen ja ilmenemisvaiheen perusteella muutokseen nähden. Tällöin hämmentäjät liittyisivät muutokseen *yleisemmällä tasolla*, jolloin niihin voisi olla mahdollista puuttua *ennakoivasti*. Turhauttajat puolestaan liittyisivät *suoraan varsinaiseen muutosprojektiin* ja olisivat erityisen

kriittisiä sen onnistumisen kannalta. Viivästyttäjät olisivat puolestaan nimensä mukaisesti haasteita, jotka *eivät yksinään voi kokonaan pysäyttää muutosta*, mutta jotka ovat silti haitaksi muutoksen etenemiselle. Myös kyseiseen määrittelyyn liittyy varmasti joiltain osin päällekkäisyyttä, mutta jatkotutkimuksen ja empiirisen koettelun avulla jaottelua olisi mahdollista kehittää selkeämmäksi ja paremmaksi.

5.2. Tutkielman rajoitteet ja pohdintaa

Tutkielman merkittävimmät rajoitteet liittyivät tutkielman kattavuuteen ja tutkijan objektiivisuuteen. Kyseiset rajoitteet ovat tyypillisiä case-tutkimuksessa ja ne on pyritty huomioimaan rajaamalla tutkielma selkeästi, käyttämällä tiedonkeruussa triangulaatiomenetelmää ja dokumentoimalla kerätty tieto huolellisesti. Tutkielman rajoitteista ja toimenpiteistä tutkimuksen laadun parantamiseksi keskusteltiin tarkemmin luvun kolme yhteydessä. Tutkimuksen lopuksi on kuitenkin oleellista esittää vielä muutamia kriittisiä huomioita, jotka liittyvät kohdeyrityksen tulokorttiprojektiin liittyviin havaintoihin sekä projektin onnistuneisuuden arviointiin.

Case-tutkimuksessa on tärkeää pystyä huolellisesti erottamaan, mitä formaaleja laskentatoimen systeemejä yrityksessä on johdon uskomuksen mukaan käytössä ja millä tavoin näitä systeemejä todellisuudessa käytetään (Scapens, 1990). Jos tutkitaan pelkkiä formaaleja järjestelmiä, voi Scapensin (1990) mukaan helposti jäädä ymmärtämättä, miten järjestelmät todella sulautuvat päivittäiseen johtamistyöhön. Tutkimuksen mahdollisena rajoitteena voidaan näin ollen pitää sitä, että se kuvaa ainoastaan uskomusta siitä, miten kehitettyä tulokorttia on aikomus tulla käyttämään johdon strategisena ohjausjärjestelmänä. Tämä uskomus tai suunnitelma ei välttämättä vastaa täysin koko todellisuutta.

Yksinkertainen syy tutkimuksen rajoitteelle tässä suhteessa on tutkimuksen lyhyt aikajänne. Potentiaalisten erojen tarkastelu formaalien järjestelmien ja niiden todellisen käyttötavan välillä ei ollut mahdollista, koska tulokortin käyttötavasta ei ehditty keräämään riittävästi tietoa. Näin ollen tutkimuksen heikkoutena voidaan pitää myös empiirisen tutkimuksen aikajännettä, mikä on strategian implementoinnista puhuttaessa riittämätön. Kaplan ja Norton

ovat todenneet, että tuloskortin tyypillinen käynnistysprojekti vie noin neljä kuukautta, mutta tuloskortin saaminen osaksi strategista johtamisjärjestelmää kestää ainakin 26 kuukautta (ks. Malmi & Brown, 2006, 91). Tässä tutkimuksessa aikajänne oli kuusi kuukautta.

Ensinnäkään kaikkia kehittämisprojektin osa-alueita, kuten palkkiojärjestelmän liittämistä tuloskorttiin, ei saatu tutkimuksen aikana vietyä loppuun, minkä vuoksi tuloskorttien lopullinen muoto ei ehtinyt kaikilta osin täsmentymään. On kuitenkin tavallista, että palkitsemista ei kytketä tuloskorttiin kuin vasta 1-2 vuoden kuluttua käyttöönotosta (Malmi & Brown, 2006, 147). Voidaan myös esittää kysymys siitä, voidaanko tuloskorttia koskaan kuvailla täysin valmiiksi, koska sen tulisi jatkuvasti kehittyä ja joustaa toimintaympäristön ja tilanteen muuttuessa. Kaplan ja Norton ovat todenneet, että strategian kehittämisen on oltava jatkuva prosessi, mikä tarkoittaa sitä, että myös tuloskorttia on kehitettävä jatkuvasti.

Toiseksi kehittämisprosessin ensimmäiset kuusi kuukautta kattavan tutkimuksen perusteella on vaikea ottaa kantaa tuloskorttiprojektin onnistuneisuuteen kokonaisuudessaan. Yhden myyntiyksikön osalta tuloskorttiprojekti jäi toistaiseksi kokonaan aloittamatta, joten tässä suhteessa muutos koko yrityksen tasolla on vielä kesken. Lisäksi projektin ensisijaisen tavoitteen, strategiamuutoksen tukemisen, saavuttaminen tai sen toteaminen tuloskorttiprojektin ensimmäisen kuuden kuukauden perusteella on ylipäättään mahdotonta. Toiminnan muuttamiseen ja strategisen ohjausjärjestelmän kehittämiseen ei riitä, että kehittämisprojekti saavuttaa sille asetetut tavoitteet pelkästään suunnitteluprosessin tasolla (Kasurinen, 2001). Ohjausjärjestelmän käyttö on myös tärkeää saattaa osaksi johtamisprosesseja ja -rutiineja (Kasurinen, 2001). Tällaisten prosessien ja rutiinien muodostuminen vaatii puolestaan aikaa ja johdon sitoutumista muutokseen.

Vaikka kohdeyrityksessä ensimmäinen vuosi koettiin ikään kuin harjoitteluvuodeksi tuloskorttien käytön osalta, jo itse kehittämisprosessista saatujen hyötyjen merkitys oli projektiin osallistuneille ilmeinen. Eräiden tärkeimpien hyötyjen koettiin syntyneen siitä, että kehittämisprojekti oli lisännyt keskustelua myyntiyksiköiden ja liiketoimintayksiköiden johtajien kesken strategian implementoinnista päivittäiseen toimintaan sekä edistänyt yhtenäisen linjan luomista toiminnanohjauksessa. Kehittämisprojekti toimi näin ollen eräänlaisena oppimistilaisuutena ja keskustelunavauksena strategian jalkauttamiselle ja toiminnanohjauksen yhtenäistämiseksi myyntiyksiköiden kesken. Koska eräiden suurimpien

tuloskortin käyttöönoton hyötyjen katsotaan syntyvän ymmärryksen ja tiedonkulun parantumisesta sekä oppimisesta (Malmi & Brown, 2006, 53-56), voidaan kehittämissuhteita pitää tässä suhteessa onnistuneena.

Tuloskortin onnistuneen implementoinnin edellytyksenä on epäilemättä tulevaisuuden panostus ja sitoutuminen muutokseen. Edellisen pohdinnan perusteella tärkeitä asioita onnistuneen implementoinnin taustalla näyttäisi olevan ainakin johdon sitoutuminen ja jokaisen myyntiyksikön tuominen osaksi yhtenäistä muutosta, palkitseminen kytkeminen kehitettyyn tuloskorttiin sekä jatkuva kehittäminen. Koska todellinen käyttötapa määrittelee tuloskortista saatavia hyötyjä (Malmi & Brown, 2006, 50-51), on suunniteltu käyttötapa kriittistä muuttaa toiminnaksi eli osaksi johtamisprosesseja ja -rutiineja. Myös johdon tapa kommunikoida ja toimia on ensiarvoisen tärkeässä roolissa kulttuurin rakentamisessa ja johtamisessa (Merchant & Van der Stede, 2007).

LÄHTEET

- Anderson, Erin & Oliver, Richard L. 1987. Perspectives on Behavior-Based Versus Outcome Based Salesforce Control Systems, *Journal of Marketing*.
- Anderson, S. V. & Hesford, J. W. 2002. Factors influencing the performance of activity based costing teams: a field study of ABC model development time in the automobile industry. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 195-211.
- Argyris, C. & Kaplan, R. 1994. Implementing new knowledge: the case of activity based costing. *Accounting Horizons (September)*, 83-105
- Banker, Rajiv D. & Chang, Hsihui & Pizzini, Mina J. 2004. The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy. *Accounting Review*, 79, 1, 1-23.
- Burns ja Vaivio 2001. Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12(4), 389-402.
- Butler, Alan & Letza, Steve R. & Neale, Bill 1997. Linking the Balanced Scorecard to Strategy. *Long Range Planning*, Vol. 30, 242-253.
- Chakhovich, Terhi 2009. "Essays on Managerial Myopia and Subject Positions in Companies with Different Governance Structures". Väitöskirja, *Helsingin Kauppakorkeakoulu*, väitöspäivä 2010-04-07.
- Challagalla, Goutam N. & Shervani, Tasadduq A. 1996. Dimensions and Types of Supervisory Control: Effects on Salesperson Performance and Satisfaction. *Journal of Marketing*.
- Chavan, Meena 2009. The balanced scorecard: new challenge. *Journal of Management Development*, 28, 5, 393- 406.
- Chenhall, Robert H. 2004. The role of cognitive and affective conflict in the early implementation of activity-based cost management. *Behavioral Research in Accounting*, 16, 19-44.
- Chenhall, Robert H. 2005. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 395-422.

- Chenhall, Robert H. & Euske, K. J. 2007. The role of management control systems in planned organizational change: An analysis of two organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 601-637.
- Chenhall, Robert H. & Langfield-Smith, K. 2003. The role of employee pay in sustaining organizational change. *Journal of Management Accounting Research*, 117-143.
- Cobb, Ian, Helliard, Christine & Innes, John 1995. Management accounting change in a bank. *Management Accounting Research*, Vol 6, 2, 155-175.
- Cooper, D.J., & Morgan, W. 2008. Case Study Research in Accounting. *Accounting Horizons*, 22 (2), 159–178.
- Crandon, D & Merchant, K. 2006. Principles to guide the development and use of Effective Performance Measures. *Performance improvement*, Vol 45, 2, 17-22.
- Davis, S., & Albright, T. 2004. An investigation of the effect of balanced scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*, 15, 135–153.
- Dent, J. F. 1991. Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society*, 16(8), 705-732.
- Eccles, R. 1991. The performance measurement manifesto. *Harvard Business Review* 63 (1), 131–137.
- Epstein, Marc & Manzoni, Jean-François 1998. Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards. *European Management Journal*, 16, 2, 190-203.
- Fisher, J. 1992. Use of nonfinancial performance measures. *Journal of Cost Management*, 5, 31–38.
- Hall, Matthew 2008. The effect of comprehensive performance measurement systems on role clarity, psychological empowerment and managerial performance.
- Hirsjärvi, Sirkka, Remes, Pirkko, Sajavaara, Paula 2009. *Tutki ja kirjoita*. Kariston Kirjapaino Oy, Hämeenlinna
- Hoque, Z., & James, W. 2000. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12, 1–17.
- Innes, John & Michell, Falconer 1990. The process of change in management accounting: some field study evidence, *Management Accounting Research*, 1, 3-39.
- Ittner, Christopher D., Larcker, David F., & Randall, Taylor 2003. Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 715–741.

- Ittner, C.D., Larcker, D.F. 1998. Innovations in performance measurement: trends and research implications. *J. Management Accounting Research*, 215–238.
- Kaplan, Robert, & Norton, David 1996a. *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, Robert, & Norton, David 1996b. Linking The Balanced Scorecard to Strategy. *California Management Review*, 53-79
- Kaplan, Robert, & Norton, David 2001a. *The strategy focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, Robert, & Norton, David 2001b. Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. *Accounting Horizons*, Vol. 15 Issue 1, p. 87-104
- Kaplan, Robert & Norton, David 2004. The strategy map: guide to aligning intangible assets. *Strategy & Leadership*, 32, 5, 10-17.
- Kasanen, Eero, Lukka, Kari, Siitonen, Arto 1993. The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, Fall, 243-64.
- Kasurinen, Tommi 2001. Influence of the Implementation Process on Management Accounting Change in a Hierarchical Corporation. *LTA*, 4/01, 459-479
- Kasurinen, Tommi 2002. Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, Volume 13, Issue 3, September 2002, Pages 323-343.
- Kurunmäki, Liisa 1999. Professional vs. financial capital in the field of health care – struggles for the redistribution of power and control. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 95-124.
- Luft, J., Shields, M. 2003. Mapping management accounting research: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society* 28, 169–249.
- Lukka, Kari, Kasanen, Eero 1995. The Problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research. *Accounting, auditing & Accountability Journal*, Vol. 8, 5.
- Malina, M., Selto, F. 2001. Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research* 13, 47-90.
- Malmi, Teemu 2001. Balanced scorecards in Finnish companies: a research note. *Management Accounting Research*, vol.12, 207-220.

- Malmi, Teemu & Brown, David A. 2008. Management control system as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research, Volume 19, Issue 4, December 2008, Pages 287-300*
- Malmi, Teemu, Peltola, Jukka & Toivanen Jouko 2006. *Balanced Scorecard – Rakenna ja sovelta tehokkaasti*. Talentum Media Oy, Jyväskylä.
- Merchant, K. A., & Otley, D. T. 2006. A review of the literature on control and accountability. In C. Chapman, A. Hopwood, & M. Shield (Eds.), *The handbook of management accounting research*. Elsevier Press.
- Merchant, K. A. & Van der Stede, Wim A. 2007. *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education Limited, Essex.
- Norreklit, Hanne 2003. The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 591-619.
- Olve, Nils-Göran & Petri, Carl-Johan & Roy, Jan & Roy, Sofie 2004. Twelve years later: Understanding and realizing the value of balanced scorecards. *Ivey Business Journal*, May/June, 1-7.
- Otley, David 1999. Performance management: a framework for management control systems research *Management Accounting Research*, 10, 363-382
- Said, A. A., Hassab Elnaby, H. R., & Wier, B. 2003. An empirical investigation of the performance consequences of nonfinancial measures. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 193–223.
- Scapens, R. W. 1990. Researching management accounting practice: The role of case study methods. *British Accounting Review*, 22, 259-281.
- Shields, M. D. 1995. An empirical analysis of firms implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 148-166.
- Simons, Robert 1990. The role of management control systems in creating competitive advantage. New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 112, pp. 127-143.
- Simons, Robert 1999. How Risky is your Company. *Harvard Business Review*, 71 (3), 85-94.
- Simons, Robert 2000. *Performance measurement & control systems for implementing strategy: text & cases*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall
- Simons, Robert 2005. *Levers Of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performace and Commitment*. Harvard Business School Press. Boston, Massachusetts.

Spicer, B. H. 1992. The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods. *Management Accounting Research*, Vol 3, 1, 1-37.

Toivanen, Jouko 2001. *Balanced Scorecardin implementointi ja käytön nykytila Suomessa*. Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu, väitöskirja. Acta Universitatis Lappeenrantaensis 108. Digipaino.

Tuomela, Tero-Seppo 2005. The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Turku School of Economics and Business Administration, Department of Accounting and Finance*. Received 13 April 2005; accepted 21 June 2005.

Vaivio, J. 2004. Mobilizing local knowledge with ‘provocative’ non-financial measures. *European Accounting Review* 13, 39–71.

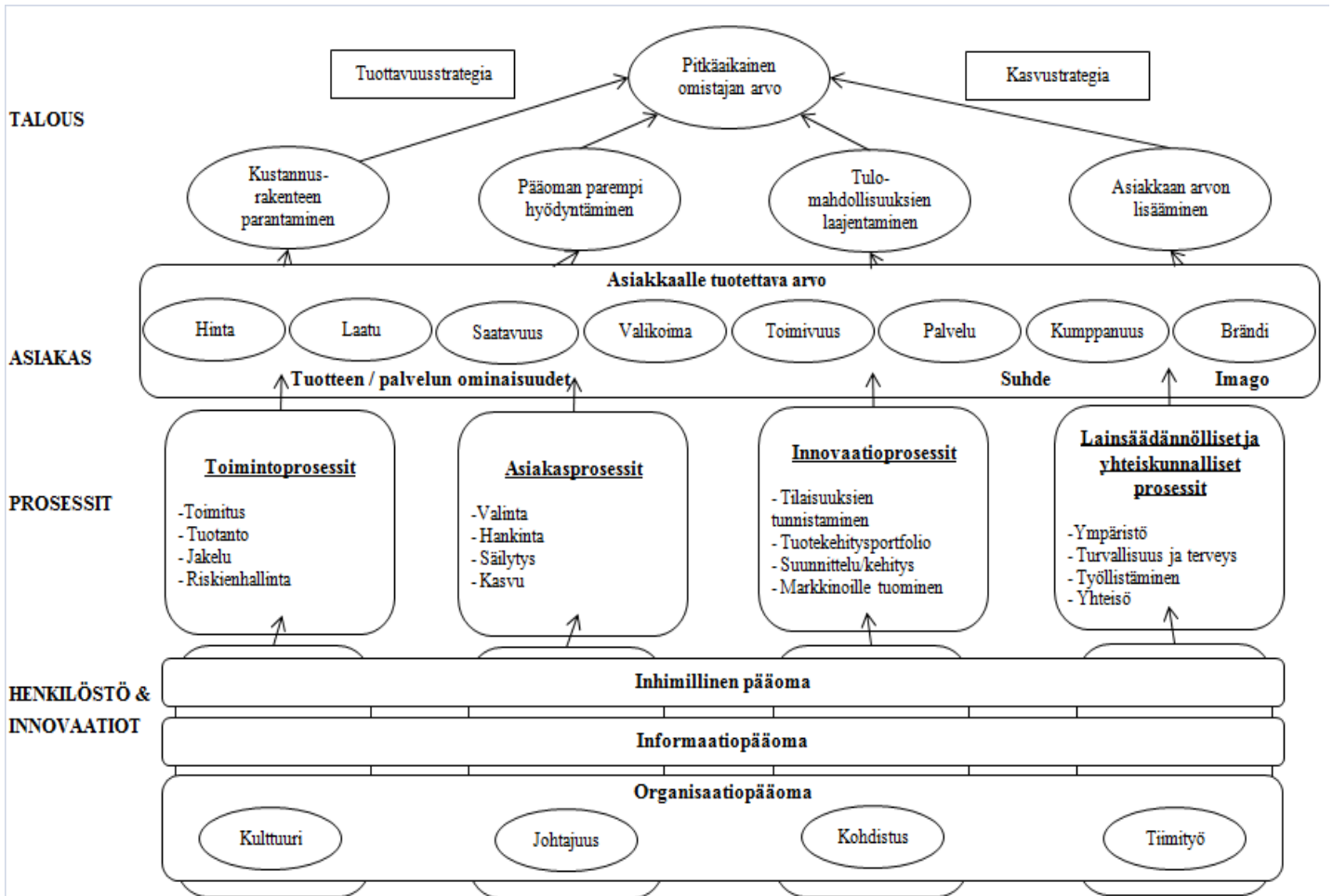
Wenisch, S. 2004. The Diffusion of a Balanced Scorecard in a Divisionalized Firm – Adoption and Implementation in a Practical Context. Ph.D. Thesis, *Umeå University*.

Widener, S.K. 2007. An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Management and Organisations*

Yin, R. K. 1984. *Case Study Research. Design and Methods*, Sage, Beverly Hills, CA.

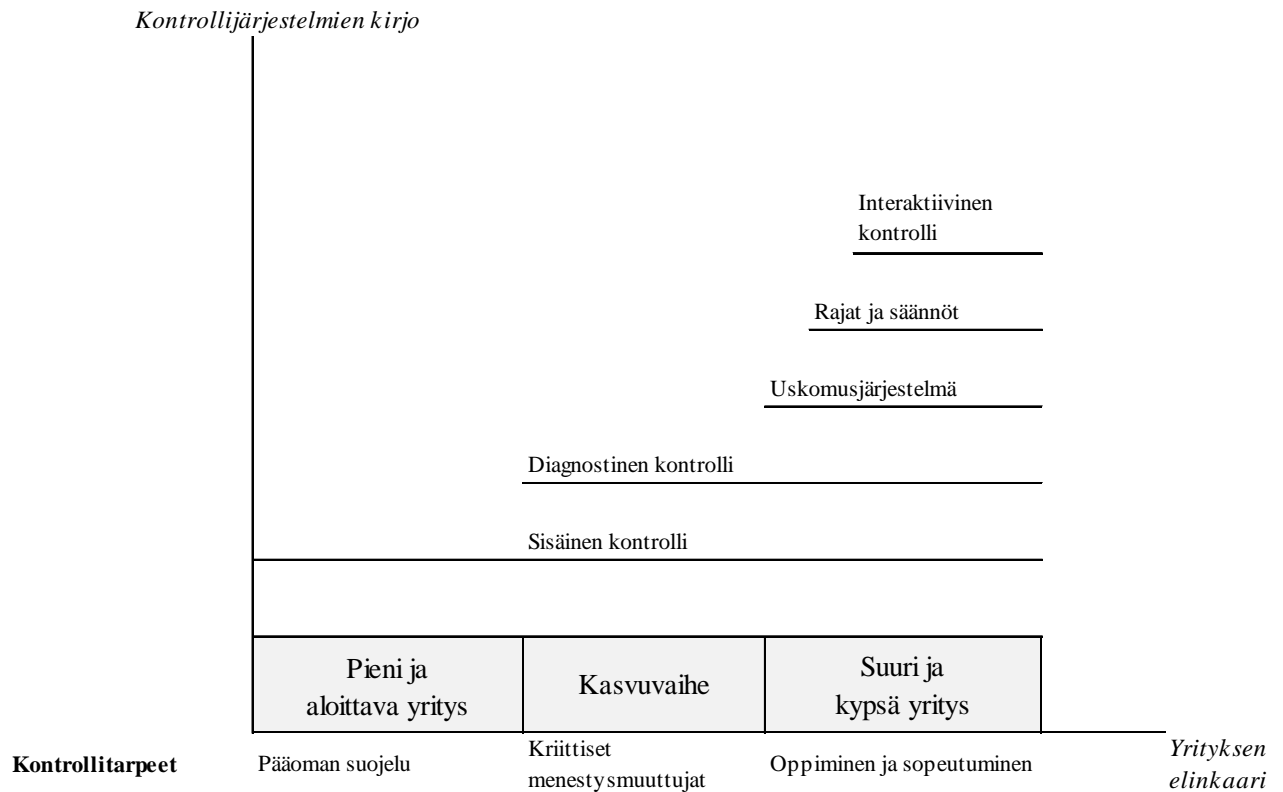
LIITTEET

Liite 1. Yleinen strategiakarttamalli



Lähde: Kaplan ja Norton, 2004

Liite 2: Johdon ohjausjärjestelmän kehittyminen yrityksen elinkaaren mukaan



Lähde: Simons, 1995, 128

HAASTATTELUT JA PALAVERIT

26.3.2010 Liiketoimintayksikön B johtaja

29.3.2010 Liiketoimintayksikön A johtaja

21.4.2010 Myyntiyksikön 2 johtaja

3.5.2010 Myyntiyksikön 1 johtaja

26.5.2010 Tulokorttipalaveri

24.6.2010 Tulokorttipalaveri

2.7.2010 Tulokorttipalaveri

20.8.2010 Controller-tiimin tulokorttipalaveri

26.8.2010 Yhteinen tulokorttipalaveri kaikkien myyntiyksiköiden kesken