

TUIJA VIRTANEN

Johdon ohjausjärjestelmät strategisen muutoksen välineinä¹

TIIVISTELMÄ

Tutkimuksen tavoitteena on ensinnäkin tarkastella, millaisia johdon ohjausjärjestelmiä ja erityisesti strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä yritykset ovat käyttäneet strategisen ohjauksen apuna tilanteessa, jossa niiden kilpailuympäristö on muuttunut 1990-luvulla. Toisena tavoitteena on selittää, miten yritykset ovat käyttäneet hyväksi ohjausjärjestelmiä strategisessa muutoksessa. Tutkimus pyrkii tuomaan kontribuutiota konsernistategian sekä konsernijohdon suunnittelua ja valvontaa avustavien ohjausjärjestelmien muutosprosessien tutkimukseen, kun aikaisemmissa tutkimuksissa on keskitytty pääosin liiketoimintayksiköiden kilpailustrategioihin ja ohjaukseen.

Kahdella eri toimialalla olevien case-yritysten strategista ohjausta tulkitaan Simonsin (1994, 1995a,b) ohjausjärjestelmien luokittelun viitekehyksen avulla. Tämän ohella case-yritysten strategista ohjausta arvioidaan Gooldin ja Campbellin (1987) strategisten ohjaustyylien näkökulmasta.

Avainsanat: johdon ohjausjärjestelmät, strateginen ohjaus, konsernistategia, strateginen johdon laskentatoimi

¹ Kiitän Kalervo Virtasta, Kari Neilimoa, Tommi Kasurista ja kahta anonymiä referoita erittäin rakentavista ja hyödyllisistä kommentista.

TUIJA VIRTANEN, KTL

Helsingin kauppakorkeakoulu, laskentatoimen laitos

• e-mail: tvirtane@hkkk.fi

1 JOHDANTO

Perinteinen johdon laskentatoimi on viime aikoina laajentunut siten, että strategiset näkökohdat kytetään aikaisempaa selvemmin johdon ohjausjärjestelmien tutkimukseen (mm. Langfield-Smith 1997). Johdon laskentatoimeen tulleita uusia käsitteitä ovat mm. strateginen aseointi, arvoketjuanalyysi, ei-rahamääräiset suorituksen mittarit, strategiaan kytketyt integroidut suorituskykymittarit (mm. Balanced Scorecard) sekä arvopohjainen johtaminen (Value Based Management). Strateginen johdon laskentatoimi on eräs teoreettinen viitekehys, jonka avulla nämä strategiset käsitteet voidaan kytkeä ohjaukseen.

Strategisten kysymysten esilletulo osana johdon laskentatoimea liittyy pitkälti toimintaympäristön muutoksiin. Useilla toimialoilla globalisoituvaa kilpailua, taloudellisen sääntelyn vapautuminen ja uusien tuotantomenetelmien käyttöönotto ovat asettaneet uusia vaatimuksia yritysten kilpailustrategioille ja johdon ohjausjärjestelmille. Eri toimialoilla olevat yritykset ovat maailmanlaajuisesti joutuneet sopeutumaan näihin muutoksiin (Otley 1994, Granlund & Lukka 1998, Järvenpää 1998).

Selviytyminen dynaamisessa toimintaympäristössä asettaa yritysten johdolle suuria haasteita. Tästä syystä myös johdon laskentatoimen tutkimus on suuntautunut viime aikoina tarkastelemaan, miten johdon ohjausjärjestelmät voisivat entistä paremmin tukea yritysten kilpailustrategioiden muodostamista ja toteuttamista (Simons 1990, Kald et al. 1999, Chenhall & Langfield-Smith 1998, Granlund 1998). Dynaamisessa toimintaympäristössä johdon ohjausjärjestelmiltä edellytetään entistä enemmän markkinoille suuntautuvaa informaatiota sekä nopeaa ja joustavaa reagointia. Artikkelissa tarkastellaan johdon ohjausjärjestelmien ja kilpailustrategian yhteyksiä kahdella toimialalla, joilla toimintaympäristö on 1990-luvulla muuttunut aikaisempaa dynaamisemmaksi mm. taloudellisen sääntelyn vapautumisen ja toiminnan globalisoitumisen seurauksena.

Tutkimus liittyy viime aikaiseen keskusteluun johdon laskentatoimen muutoksesta (mm. Scapens 1994, Burns & Scapens 2000) ja siinä analysoidaan yritysten strategioissaan ja johdon ohjausjärjestelmissään toteuttamia muutoksia toimintaympäristön muuttuessa. Tarkemmin määriteltyjä tutkimuksen tavoitteita ovat ensinnäkin *tarkastella, millaisia johdon ohjausjärjestelmiä ja erityisesti strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä case-yritykset ovat käyttäneet strategisen ohjauksen apuna tilanteessa, jossa niiden kilpailuympäristö on muuttunut 1990-luvulla*. Toisena tavoitteena on *selittää, miten case-yritykset ovat käyttäneet hyväksi ohjausjärjestelmiä strategisessa muutoksessa*.

Tätä varten empiirisessä tutkimuksessa tarkastellaan kahden case-yrityksen strategioissaan ja ohjausjärjestelmissään toteuttamia muutoksia tilanteessa, jossa yritysten toimintaympäristö on muuttunut mm. taloudellisen sääntelyn vapauttamisen aiheuttaman kilpailun kiristymisen

vuoksi. Toinen case-yrityksistä, Finnair-konserni, toimii lentoliikenteen alalla, missä taloudellinen sääntely vapautui 1990-luvun alussa. Toinen case-yritys, Fortum-konserni, toimii energia-alalla, missä taloudellinen sääntely on myös vapautunut 1990-luvun aikana. Tutkimus on vertaileva case-tutkimus. Tutkimuksessa arvioidaan strategisen ohjauksen eroja case-yritysten välillä ja analysoidaan syitä yhtäläisyyksiin ja eroihin.

Johdon ohjausjärjestelmät (management control systems) ovat strategian toteuttamisen välineitä. Niillä tarkoitetaan sellaisia menetelmiä ja prosesseja, jotka tuottavat informaatiota, jota johto käyttää hyväksi edistääkseen organisaation tavoitteiden saavuttamista. Simons (1995a, 5) määrittelee johdon ohjausjärjestelmän seuraavasti: *“Management control systems are the formal, information-based routines and procedures managers use to maintain or alter patterns in organizational activities.”* Johdon päätöksentekoa avustava informaatio voi olla joko rahamääräistä tai ei-rahamääräistä. Tässä tutkimuksessa keskitytään konsernitason ohjaukseen ja johdon ohjausjärjestelmällä tarkoitetaan konsernitason suunnittelua ja valvontaa avustavia informaatiojärjestelmiä sekä organisaatorakennetta. Organisaatorakenteen tarkastelu osana ohjausjärjestelmää on perusteltua, koska toimintaympäristön muutokset, uudet toimintafilosofiat ja strateginen johtaminen heijastuvat organisaatorakenteeseen (Järvenpää 1998, 99) ja organisaatorakenne vaikuttaa päätöksentekoa ja ohjausta tukevan informaation luonteeseen (Hopwood 1986, 9). Myös Emmanuelin et al. (1995, 24) mukaan organisaatorakenteen voidaan katsoa kuuluvan johdon ohjausjärjestelmään. Toimintaympäristön kilpailun lisääntyessä tutkimuksen case-yritysten organisaatorakenteita on muutettu tiheästi osana strategista ohjausta.

Strategian käsite on monimuotoinen ja sille on kirjallisuudessa esitetty useita määritelmiä (mm. Mintzberg 1987, Mintzberg et al. 1998, 9–15, Porter 1980, Johnson & Scholes 1993). Mintzberg et al. (1998) mukaan strategiaa voidaan tarkastella viidestä eri näkökulmasta: etukäteen aiottuna suunnitelmana (*plan*), jälkikäteen toteutuneena toimintamallina (*pattern*), asemana (*position*) suhteessa toimintaympäristöön, organisaation sisäisenä näköalana (*perspective*) tai juonena (*ploy*) kilpailijaa vastaan. Toteutunut (*realized*) strategia voi olla aiotun (*intended*) ohella myös etukäteen suunnittelematon (*emergent*). Toisaalta jotkut aiotut strategiat jäävät toteutumatta (*unrealized*). Strategiaa voidaan tarkastella myös kolmella tasolla. *Yritystai konsernistratégia (corporate strategy)* määrittelee, millä toimialoilla yritys toimii ja miten resurssit allokoidaan eri liiketoimintojen kesken. *Corporate strategy defines the way that a firm attempts to maximize the value of the resources it controls. Corporate strategy decisions focus on where corporate resources will be invested* (Simons 2000, 16). *Kilpailu- tai liiketoimintastrategia (competitive or business strategy)* puolestaan liittyy siihen, miten organisaatio kilpailee kullakin liiketoiminta-alueella ja mitä tuotteita tai palveluita tarjotaan eri markkinoille (Simons 2000, 17). Alimman tason *operatiivinen strategia (operational strategy)* käsittää operatiivisella tasolla tehtävät mm. markkinointia, rahoitusta ja valmistusta koskevat päätökset (mm. Minz-

berg 1987, Mintzberg et al. 1998, 9–15, Porter 1980, Johnson & Scholes 1993).

Strategisen ohjauksen (strategic control) avulla pyritään parantamaan organisaation pitkän aikavälin suorituskykyä (Goold & Quinn 1990). Strategista ohjausta voidaan tarkastella toisaalta konsernin näkökulmasta sen ohjatessa liiketoimintayksikköjen strategista suunnittelua ja toteuttaessa niiden suorituksen valvontaa (Goold & Campbell 1987, Goold & Quinn 1990) tai toisaalta liiketoimintayksiköiden sisäisen strategisen ohjauksen näkökulmasta (Simons 1995a, Tuomela 2000, 71–72). Tutkimuksen tarkastelutaso painottuu konsernistrategiaan ja konsernitason ohjaukseen. Suunnittelukoulukuntaan (planning school) lukeutuvat Goold ja Campbell (1987, 36) tutkivat yritysten suunnittelua ja valvontaa avustavia järjestelmiä konsernitason ja määrittelivät kahdeksan erilaista strategista ohjaustyyliä sen mukaan, miten ohjauksessa painotetaan suunnittelun ja valvonnan dimensioita. Kolme päätyyppiä olivat: *strategi- nen suunnittelu (strategic planning)*, *strateginen ohjaus (strategic control)* ja *taloudellinen ohjaus (financial control)*. Porterin (1985, 12) asemointikoulukunnan mukainen luokittelu *kustannusedun, differoinnin tai keskittymisen* avulla kilpailuetua tavoitteleviin strategioihin soveltuu myös yritysstrategioiden tarkasteluun.

Tutkimus etenee seuraavasti. Luvussa 2 käsitellään aihealueeseen liittyvää aikaisempaa tutkimusta ja esitetään tutkimuksen teoreettinen perusta. Luvussa 3 kuvataan empiirinen case-aineisto ja luvussa 4 analysoidaan empiirisiä tuloksia teorian näkökulmasta. Lopuksi luvussa 5 esitetään johtopäätökset ja arviointia.

2 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN PERUSTA

Tutkimuksen aihealue liittyy strategiseen ohjaukseen johdon laskentatoimen näkökulmasta. Mm. Langfield-Smith (1997) on tuonut esiin vähäisen ja hajanaisen tutkimuksen johdon ohjausjärjestelmien ja strategian välisestä suhteesta².

Kilpailustrategian ja johdon ohjausjärjestelmän välisiä yhteyksiä koskeva tutkimus oli 1970- ja 1980-luvuilla pääosin kontingenssiteoreettista³ ja se keskittyi tutkimaan, miten eri kontingenssitekijät vaikuttavat ohjausjärjestelmien suunnitteluun. Tutkimukset osoittivat, että mm. toimintaympäristön dynaamisuus ja kilpailustrategiatyyppi vaikuttavat siihen, millainen ohjausjärjestelmän tulee olla, jotta toiminta olisi tehokasta (mm. Govindarajan & Gupta 1985, Simons 1987).

² "The literature on the relationship between strategy and management control systems is still in a very early stage with limited coherence" (Langfield-Smith 1997). Tutkimustarpeen on esittänyt myös mm. Tuomela (2000, 15).

³ Kontingenssiteoreettinen tutkimus rajataan käsittelyn ulkopuolelle tässä tutkimuksessa, koska kontingenssitutkimuksissa tutkimusnäkökulma on staattinen ja niissä etsitään kausaalisia yhteyksiä kontingenssitekijöiden ja ohjausjärjestelmän välillä. Tutkimuksissa ei sen sijaan oteta huomioon dynaamista vuorovaikutussuhdetta ohjausjärjestelmien ja organisaation muiden prosessien välillä eikä tutkimuksissa ole selvitetty syitä ohjausjärjestelmien eroille (Simons 1990, Virtanen 1993, 20).

1990-luvulla yleistyi erilaisten johdon laskentatoimen dynaamisten muutosprosessien tutkimus. Tämä oli seurausta siitä, että mm. tuotantoteknologian ja organisaatorakenteiden muutokset ja kilpailun kiristyminen ovat heijastuneet johdon laskentatoimen käytäntöihin (Bromwich & Bhimani 1994). Dynaamisten muutosprosessien tutkimuksessa on viime aikoina sovellettu erityisesti Scapensin (1994) ja myöhemmin Burns ja Scapensin (2000) esittämää institutionaalisen teorian⁴ viitekehystä (Pihlanto 2000). Muutosprosessien tutkimus on metodologialtaan holvistista. Tutkimus edellyttää johdon laskentatoimen muutokseen vaikuttavien monimutkaisten prosessien holvistista ymmärtämystä. Metodologiaan soveltuu case-metodi, joka on luonteeltaan tulkitsevaa ja tarkasteluajanjaksoltaan riittävän pitkää (Burns & Scapens 2000). Erilaisten johdon ohjausjärjestelmien ja strategian muutosprosessien tutkimuksen voidaan katsoa kuuluvan yhtenä osana samanaikaisesti 1990-luvulla kehittyneeseen strategisen johdon laskentatoimen (*strategic management accounting*) tutkimussuuntaan.

Tämän tutkimuksen teorianmuodostuksen lähtökohtana on Simonsin (1990) laatima prosessimalli ja tutkimukset, joissa malli on laajennettu viitekehykseksi neljän tyyppisistä ohjausjärjestelmistä (Simons 1991, 1992, 1994, 1995a,b, 2000). Simonsin (1990) tutkimuksessa osoitettiin, että eri tyyppiseen kilpailuetuun pyrkivien yritysten johto käyttää eri tavoin hyväksi ohjausjärjestelmiä. Prosessimalli kuvaa uusien kilpailustrategioiden kehittymistä. Ylin johto pyrkii *interaktiiviseksi* muodostamansa ohjausjärjestelmän avulla hankkimaan informaatiota sekä nykyisistä että tulevaisuudessa odotettavissa olevista *strategisista epävarmuustekijöistä* (*strategic uncertainties*), jotka voivat aiheuttaa yritykselle mahdollisuuksia tai uhkia. Ne voivat olla mm. muutoksia teknologiassa, asiakkaiden mieltymyksissä tai kilpailuolosuhteissa. Kilpailuedun saavuttamisen kannalta kriittisiksi muodostuvat epävarmuustekijät riippuvat yrityksen kilpailustrategiasta. Strategiset epävarmuustekijät vaativat kaikkien organisaatiotasojen jatkuvaa huomiota ja ylin johto osallistuu dialogiin edistääkseen organisaation oppimista strategisesti tärkeässä asiassa. Uudet strategiat muodostuvat tämän organisatorisen oppimisprosessin kautta.

Myöhemmissä case-tutkimuksissaan (1991, 1992, 1994, 1995b) Simons on laajentanut prosessimalliaan. Simonsin (1994) laatimassa viitekehyksessä ylimmän johdon ohjausjärjestelmät luokiteltiin neljään ryhmään: *uskomusjärjestelmät* (*belief systems*), *rajajärjestelmät* (*boundary systems*), *diagnostiset ohjausjärjestelmät* ja *interaktiiviset ohjausjärjestelmät*. Näitä ohjausjärjestelmiä käytetään yhdessä strategisen ohjauksen välineinä.

⁴ Institutionaalisen teorian "old institutional economics" –suunnan mukaan johdon laskentatoimen muutoksella tarkoitetaan muutosta organisatorisissa säännöissä ja rutiineissa. Jos rutiinit vakiintuvat yleisesti hyväksytyksi käytännöksi organisaatiossa, niiden voidaan sanoa institutionaalistuneen. Tällaista muutosprosessia luonnehditaan evolutionaariseksi. Evolutionaarinen näkökulma on keskeinen johdon laskentatoimen muutoksessa. Huomattavan suuren ulkoisen toimintaympäristön muutoksen seurauksena voi syntyä myös revolutionaarisia muutoksia, jotka muuttavat äkillisesti vallitsevia instituutioita (Scapens 1994).

Uskomusjärjestelmien tavoitteena on edistää sitoutumista organisaation ydinarvoihin. Rajajärjestelmät määrittävät pelisäännöt organisaation toiminnalle. Niiden avulla ylin johto voi varmistua, että organisaation kaikilla tasoilla toimitaan strategisten tavoitteiden mukaisesti ilman välitöntä valvontaa. Diagnostisia ohjausjärjestelmiä käytetään mittaamaan strategian mukaisesti asetettujen tavoitteiden saavuttamista. Useimmat ohjausvälineet, mm. budjetit, toimitasuunnitelmat ja suoritusperusteiset palkitsemisjärjestelmät, perustuvat siihen, että toteutuneita tuloksia verrataan asetettuihin standardeihin. Tarkkailussa keskitytään *kriittisiin menestystekijöihin* (*critical success factors, critical performance variables*), jotka ovat asioita, jotka yritys osaa erityisen hyvin ja jotka ovat tärkeitä kilpailuedun säilyttämisen kannalta (Simons 1991). Diagnostiset ohjausjärjestelmät eivät vaadi ylimmän johdon jatkuvaa valvontaa, vaan tarkkailu tapahtuu säännöllisesti laadittavien poikkeamaraporttien avulla. Interaktiiviset ohjausjärjestelmät suuntaavat johdon huomion strategisiin epävarmuustekijöihin ja avustavat edellä kuvatun prosessimallin mukaisesti uusien strategioiden muodostamista.

Simons (1995a, 155–156) on yhdistänyt ohjausjärjestelmät Mintzbergin (1978) strategianäkökulmiin. Uskomusjärjestelmät viittaavat strategiaan ”perspektiivinä” ohjatessaan organisaation jäseniä johdon vision mukaiseen käyttäytymiseen, kun rajajärjestelmät puolestaan kontrolloivat strategiaa ”asemana” määritellään organisaation toiminta-alueen rajat ja sallittu riskitaso. Diagnostiset ohjausjärjestelmät viittaavat strategiaan ”suunnitelmana”, koska ne kiinnittävät huomiota päämäärien saavuttamiseen. Interaktiivisten ohjausjärjestelmien näkökulmasta strategia on ”toimintamalli”, koska ohjausjärjestelmät antavat johdolle välineitä uusien mahdollisuuksien havaitsemiseen, jolloin voi syntyä uusia strategioita.

Ohjausjärjestelmien tarkastelu strategisessa yhteydessä on ollut lähtökohtana strategisen johdon laskentatoimen tutkimuksen kehittymiselle. Strategiselle johdon laskentatoimelle on kirjallisuudessa esitetty useita määritelmiä.⁵ Yhteistä määritelmille on, että strateginen johdon laskentatoimi tuottaa ja analysoi sellaista johdon laskentatoimen tietoa, jota käytetään hyväksi kilpailustrategian muodostamisessa ja toteuttamisessa. Perinteisesti johdon laskentatoimi on tuottanut yrityksen sisäistä, lyhyen aikavälin rahamääräistä informaatiota. Oleellista strategiselle johdon laskentatoimelle on, että sen avulla saadaan tietoa sekä yrityksen sisäisistä resursseista että ulkoisesta toimintaympäristöstä. Lyhyen aikavälin informaation ohella tuotetaan tulevaisuuteen suuntautuvaa pitkän aikavälin informaatiota. Informaatio voi olla joko rahamääräistä tai ei-rahamääräistä. Tässä tutkimuksessa strateginen johdon laskentatoimi määritellään seuraavalla tavalla: *Strateginen johdon laskentatoimi tuottaa ja analysoi sellaista sisäistä tai ulkoista, lyhyen tai pitkän aikavälin rahamääräistä tai ei-rahamääräistä tietoa, jota käytetään*

⁵ Määritelmiä ovat esittäneet mm. Simmonds 1981, Bromwich 1990, Bromwich & Bhimani 1989, 10, Wilson 1995, 163, Kasurinen 1998, 6.

hyväksi kilpailustrategian muodostamisessa ja toteuttamisessa. Strategiseen johdon laskentatoimeen kuuluu useita erilaisia tutkimussuuntauksia ja tutkimuksia on luokiteltu useilla eri tavoilla⁶.

Strateginen johdon laskentatoimi on muotoutunut samanaikaisesti toisaalta Yhdysvalloissa ja toisaalta Iso-Britanniassa. Yhdysvalloissa Shank ja Govindarajan (1989, 1992, 1993) kehittivät strategisen kustannusanalyysin⁷ (strategic cost analysis), joka pohjautuu Porterin (1985) arvoketjuanalyysiin. Myös edellä esitetyt Simonsin (1990, 1991, 1994, 1995a,b) tutkimukset voidaan nähdä osana strategisen johdon laskentatoimen kehittymistä. Iso-Britanniassa Simmonds ja Bromwich olivat lähestymistavan uranuurtajia. Simmonds (1981, 1982, 1986) kehitti laskentatoimeen perustuvia strategisia suorituskyvyn indikaattoreita yrityksen kilpailuaseman mittaamiseksi. Bromwich (1990) toi strategiseen kustannuslaskentaan tuote- ja asiakasnäkökulman. Hänen mukaansa yrityksen ohjausjärjestelmän tulisi johdon strategisen päätöksenteon pohjaksi tuottaa informaatiota tuotteiden ominaispiirteistä. Tarvittavan informaation luonne painottuu yrityksen noudattaman kilpailustrategian mukaisesti.

Roslender (1995, 1996) on tarkastellut strategisen johdon laskentatoimen kehittymistä strategisen asemoinnin näkökulmasta (accounting for strategic positioning). Johnsonin ja Kaplanin (1987) perinteiseen johdon laskentatoimeen kohdistaman kritiikin seurauksena pyrittiin aluksi kehittämään menetelmiä, mm. toimintolaskenta (Johnson & Kaplan 1987), strateginen kustannusanalyysi, elinkaarilaskenta (Czysewski & Hull 1991), tavoitekustannuslaskenta (Kato 1993), kilpailija-analyysi⁸ (competitor accounting), asiakasanalyysi (customer account profitability) ja asiakaskannattavuuslaskenta⁹ sekä tuoteominaisuuksien arviointi (Bromwich 1990, Bromwich & Bhimani 1994, Mouritsen 1997, Järvenpää 1998), joiden avulla johdon laskentatoimen tuottama informaatio voi avustaa johtoa yritysten strategisessa asemoinnissa markkinoilla.

Myöhemmässä vaiheessa on muodostettu laajempia teoriakehyksiä laskentatoimen kytke- misestä strategiseen liikkeenjohtoprosessiin. Näitä ovat mm. toimintojohtaminen (Cooper & Kaplan 1991, Cooper et al. 1992, Lumijärvi 1993, Vehmanen 1994), strateginen kustannus-

⁶ Strategisen johdon laskentatoimen tutkimusta ovat eri tavoin luokitelleet mm. Puxty 1993, Wilson 1995, Spicer 1992, Roslender 1995, Lord 1996, Järvenpää 1998, Kasurinen 1998.

⁷ Shank ja Govindarajan (1989, 1992, 1993) ovat tutkimuksissaan keskittyneet erityisesti strategiseen kustannuslaskentaan. He ovat arvoketjuanalyysin pohjalta analysoineet strategisia kustannusten aiheuttajia sekä yrityksen strategista asemaa eri osatoiminnoissa. Saavuttaakseen pysyvän kilpailuedun yrityksen on sopeutettava ohjausjärjestelmänsä ja organisaatiorakenteensa kilpailustrategian vaatimuksiin.

⁸ Kilpailija-analyysistä strategisen johdon laskentatoimen menetelmänä ks. Simmonds 1983, Ghoshal & Westney 1991, Ward 1992, Toscano & Ostinelli 1993, Shank & Govindarajan 1993, Bromwich & Bhimani 1994, Järvenpää 1998.

⁹ Asiakasanalyysistä ja asiakaskannattavuuslaskennasta strategisen johdon laskentatoimen menetelmänä ks. Cooper & Kaplan 1991, Ward 1992, Kaplan & Norton 1996, Järvenpää 1998, Tuomela 2000.

johtaminen¹⁰ (strategic cost management, SCM), prosessijohtaminen, tavoitekustannusjohtaminen (Kato 1993, Bromwich & Bhimani 1994, Kato et al. 1995, Cooper 1996, Järvenpää 1998), laatujohtaminen (Shank & Govindarajan 1994) ja pyrkimys jatkuvaan suorituksen parantamiseen (Turney & Anderson 1989). Laatujohtaminen, prosessijohtaminen ja jatkuva suorituksen parantaminen ovat yhteydessä Total Quality Management (TQM) -filosofiaan. Erityisesti tuotannollista toimintaa harjoittavat yritykset ovat kansainvälisen kilpailun lisääntyessä pyrkineet parantamaan kilpailukykyään ottamalla käyttöön TQM-ohjelmia (Johnson 1994, Roslender 1996, Chenhall 1997, Vaivio 1999, Tuomela 2000).

Viimeisimpänä kehityssuuntana strategisen asemoinnin analyysissä on kriittisten menestystekijöiden analyysi ja laskentatoimen kytkentä strategiseen suorituksen arviointiin. Kaplanin ja Nortonin (1992, 1996, 2001) kehittämä strategiaan kytketty suorituskykymittaristo (Balanced Scorecard) integroi sekä rahamääräiset ja ei-rahamääräiset että sisäiset ja ulkoiset suorituksen arvioinnin mittarit. Muita strategiaan kytkettyjä suorituskykymittaristoja ovat mm. Tableau de Bord (Lebas 1994) ja suorituskykypyramidi (Performance Pyramid; Lynch & Cross 1991). Kasurisen (1998, 46–47) muodostamassa strategisen johdon laskentatoimen viitekehyksessä strategista johdon laskentatoimea tarkastellaan prosessina, joka on integroitu suorituksen arviointiin. Viitekehykseen on integroitu johdon ohjaus ja strategia, asemointi, sisäinen tehokkuus, muu relevantti informaatio, investointien arviointi ja suorituksen arviointijärjestelmä, joka toimii yhdistävänä elementtinä viitekehyksessä. Integroinnin tavoitteena on strategisen johdon laskentatoimen informaation tehokas hyväksikäyttö organisaatiossa.

Tämä tutkimus sijoittuu strategisen johdon laskentatoimen alueelle. Se pyrkii tuomaan kontribuutiota konsernistrategian sekä konsernijohdon suunnittelua ja valvontaa avustavien ohjausjärjestelmien muutosprosessien tutkimukseen. Tutkimuksessa pyritään täsmentämään aikaisempaa teoriaa johdon ohjausjärjestelmien ja strategian välisestä yhteydestä kahdella tavalla. Ensinnäkin Simonsin (1994, 1995a,b) ohjausjärjestelmien luokittelun viitekehysten avulla selitetään case-yritysten konsernitason strategista ohjausta, kun viitekehystä on aikaisemmin sovellettu liiketoimintayksikkötasolla. Toiseksi kahta eri viitekehystä käytetään tukemaan toisiinsa empiiristen havaintojen analyysissä, koska case-yritysten strategista ohjausta arvioidaan Simonsin kehysten ohella Gooldin ja Campbellin (1987) strategisten ohjaustyylien näkökulmasta.

10 Shank & Govindarajan 1992, 1993, 1994. Strateginen kustannusjohtaminen yhdistää arvoketjuanalyysin, strategisen asemoinnin ja kustannusten aiheuttajien analyysin.

3 EMPIIRINEN TUTKIMUS

3.1 Tutkimusmenetelmä ja case-aineisto

Suomalaista laskentatoimen tutkimusta on tutkimusmetodologian mukaan pääsääntöisesti luokiteltu neljään ryhmään: nomoteettinen, käsiteanalyttinen, päätöksentekometodologinen ja toiminta-analyttinen tutkimus (Neilimo & Näsi 1980). Näiden lisäksi on myöhemmin kehitetty konstrukttiivinen tutkimusote, jolla on yhteisiä piirteitä toisaalta päätöksentekometodologisen ja toisaalta toiminta-analyttisen tutkimusotteen kanssa (Kasanen et al. 1993). Tätä tutkimusta voidaan pitää metodologialtaan lähinnä toiminta-analyttisenä tutkimuksena. Tutkimuksen metodologia on holistinen ja tulkitseva (vrt. Humphrey & Scapens 1996).

Tutkimusmetodina on case-metodi, jota on yleisesti käytetty johdon laskentatoimen muutosprosesseja tarkastelevissa tutkimuksissa. Tutkimusta voidaan luonnehtia osittain kuvailevaksi ja osittain selittäväksi. Kuvailevat case-tutkimukset kuvaavat esim. muutoksia johdon laskentajärjestelmissä ja laskentatoimen käytännöissä. Selittävät case-tutkimukset pyrkivät ymmärtämään ja selittämään tietystä tapauksesta tehtyjä käytännön havaintoja (Scapens 1990).

Keating (1995) on luokitellut case-tutkimuksia sen mukaan, millaista kontribuutiota ne antavat teorian kehittämisprosessissa. Keatingin luokittelun mukaan tätä tutkimusta voidaan pitää teoriaa täsmentämään pyrkivänä tutkimuksena (theory specification case). Tämän tyyppisessä tutkimuksessa empiiristä case-aineistoa tulkitaan aikaisemman teorian perusteella, jolloin voi syntyä tarve teorian täsmentämiselle ja kehittämiselle (vrt. Humphrey & Scapens 1996).

Tutkimus toteutettiin vertailevana case-tutkimuksena, jossa tutkimuskohteeksi valittiin kaksi case-yritystä, Fortum-konserni ja Finnair-konserni. Perusteluna case-yritysten valinnalle oli se, että näissä yrityksissä on viime vuosikymmenellä toteutettu huomattavia muutoksia konserni-strategioissa ja johdon ohjausjärjestelmissä ja muutosprosessi jatkuu edelleen. Sekä energia-alan että lentoliikenteen toimintaympäristössä kansainvälinen kilpailu on kiristynyt taloudellisen sääntelyn vapauduttua, mikä on ollut lähtökohtana molempien case-yritysten strategioiden ja johdon ohjausjärjestelmien muutoksille. Toisen case-yrityksen kohdalla muutosprosessien laajamittaisuutta on lisännyt fuusio. Fortum-konsernin perustaminen vuonna 1998 yhdistämällä Imatran Voima Oy:n (IVO) ja Neste Oyj:n liiketoiminnot Fortum Oyj:ksi on johtanut merkittäviin uudelleenjärjestelyihin uuden energiayhtiön organisaatorakenteessa ja ohjausjärjestelmissä.

Tutkimusaineisto kerättiin case-yrityksissä tehdyillä haastatteluilla ja yritysten sisäisiin dokumentteihin tutustumalla. Sisäisiä dokumentteja olivat mm. strategian, johtamisjärjestelmien ja organisaatorakenteen kuvaukset, suunnittelu- ja valvontajärjestelmiä koskevat muistiot sekä henkilöstölehdet. Tämän ohella lähteenä käytettiin yrityksiä ja ao. toimialoja koskevaa julkista aineistoa, mm. vuosikertomuksia, osavuositarkastuksia ja lehtiartikkeleita. Useat aineiston han-

kintatavat mahdollistivat triangulaation, joka on edellytyksenä holistiselle analyysille (Scapens 1990, Ferreira & Merchant 1992).

Tutkimusajanjakso käsittää 1990-luvun ja päättyy vuoden 2000 loppuun. Energia-alan haastattelut toteutettiin Fortum-konsernissa vuonna 2000 maaliskuis- ja heinäkuun välisenä aikana. Fortum-konsernissa tehtiin 1 avoin haastattelu ja 6 teemahaastattelua. Haastateltavia henkilöitä oli yhteensä 9. Haastatteluita tehtiin konsernin keskushallinnossa, Öljynjalostus- ja tukkumyyntiyksikössä, Sähkösalonhallinta ja trading -yksikössä, Teknologia-yksikössä ja Energialossa¹¹. Fortumin sisäistä aineistoa analysoitiin konsernin perustamisesta vuoden 2000 loppuun. Tämän ohella saatiin tutkimuskäyttöön Nesteen ja IVOn aikaisempaa sisäistä aineistoa. Lisäksi analysoitiin julkista 1990-luvun energiamaarkkinoita käsittelevää kirjallisuutta. Finnair-konsernista saatiin empiiristä aineistoa lähes koko 1990-luvun ajalta. Ensimmäisessä vaiheessa haastattelut toteutettiin 1993–1995 välisenä aikana¹². Tällöin tehtiin aluksi 2 avointa haastattelua, teema-haastatteluita oli 14. Toisessa vaiheessa haastattelut ajoittuivat ajanjaksolle loka-kuusta 1998 huhtikuuhun 1999, jolloin tehtiin 5 teemahaastattelua¹³. Haastatteluita tehtiin konsernihallinnon taloussesikunnassa, palvelun laadusta vastaavassa esikuntayksikössä sekä ulkomaan ja kotimaan liiketoiminnoissa¹⁴. Yrityksen sisäistä materiaalia ja julkista aineistoa analysoitiin 1990-luvun alusta lähtien vuoden 2000 loppuun saakka. Molempien case-yritysten johtamisjärjestelmät ovat edelleen voimakkaan muutosprosessin alaisina, mutta vuoden 2001 aikana toteutetut muutokset on rajattu pois tarkastelusta¹⁵.

11 Fortumissa teemahaastattelut nauhoitettiin yhtä lukuun ottamatta ja nauhat kirjoitettiin sanatarkasti puhtaaksi. Muiden haastatteluiden muistiinpanot kirjoitettiin puhtaaksi samana päivänä.

12 Kyseisen haastatteluaineiston pohjalta on aikaisemmin laadittu julkaisut: Strateginen ohjausinformaatio lentoliikenteen reittivalinnassa, HKKK:n julkaisuja B-153, 1995 ja Strategic Control Information in Airline Route Decision, LTA 1/1998.

13 Tätä haastattelurunkoa käytettiin molemmissa case-yrityksissä. Haastattelurungon yksityiskohdat räätälöitiin kuitenkin erikseen jokaista haastateltavaa varten, jotta kysymykset mahdollisimman hyvin vastaisivat kunkin henkilön asiantuntemusalueita. Haastattelurungon pääteemoja olivat: 1) toimintaympäristön muutoksen vaikutus kilpailustrategiaan, 2) toimintaympäristön muutoksen vaikutus suunnitteluun ja valvontaa avustaviin ohjausjärjestelmiin, mm. strategiseen suunnitteluun, budjointiin ja sisäiseen raportointiin sekä organisaatorakenteeseen, 3) millaisia strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä yrityksessä käytetään ohjauksen apuna ja miten johto käyttää ohjausjärjestelmiä hyväkseen tehdessään strategiauudistuksia sekä 4) miten johdon ohjausjärjestelmät tukevat nykyisen kilpailustrategian toteuttamista, mm. millaisia suunnittelujärjestelmiä ja suorituksen arvioinnin mittareita käytetään sekä millaisia ongelmia ja kehittämistarpeita on havaittu.

14 Ensimmäisessä vaiheessa haastatteluita ei nauhoitettu, mutta muistiinpanot kirjoitettiin puhtaaksi samana päivänä. Toisessa vaiheessa suurin osa haastatteluista nauhoitettiin ja nauhat kirjoitettiin sanatarkasti puhtaaksi, mikä teki mahdolliseksi suorien lainausten käyttämisen aineiston kuvauksessa.

15 Finnairin kohdalla vuoden 2001 alussa toteutettuihin organisaatorakenteen ja ohjausjärjestelmien muutoksiin on lyhyesti viitattu, koska muutokset tulivat esille tutkimusraportin tarkistuksen yhteydessä.

3.2 Strategisen ohjauksen menetelmät energia-alan case-yrityksissä

Neste Oyj:n kriittiset menestystekijät ja strateginen ohjaus kilpailun vapautuessa

Nesteen strategiset aikakaudet voidaan jakaa neljään osaan: öljy-yhtiö, diversifiointi ja kansainvälistyminen, vakauttaminen ja valikoiva kasvu. Perustamisestaan vuodesta 1948 vuoteen 1980 Neste oli funktionaalisesti organisoitu, keskusjohtoinen, valtion omistama kansallinen öljy-yhtiö. Vuosina 1980-1990 yhtiö kansainvälistyi ja diversifioitui. Tällöin organisaatiota hajutettiin muodostamalla divisioonia ja tulosyksiköitä (Neste European Quality Award Application¹⁶, 1998).

1990-luvun alku oli vakauttamisen aikaa. Tällöin Nesteen liiketoimintaportfoliota vaikiinutettiin ja avainliiketoiminta-alueina keskityttiin öljyyn, energiaan ja kemikaaleihin (NEQAA 1998, 4). Tällä ajanjaksolla syntyivät Fortumin Teknologia-yksikön asiantuntijan mukaan myös ensimmäiset skenaariot Nesteen ja IVOn yhdistämisestä. Nesteellä oli ollut lakisääteinen, bilateraalikauppaan Neuvostoliiton kanssa perustuva asema öljytuotteiden maahan tuonnissa vuoteen 1991 asti, jolloin öljyn ja öljytuotteiden tuonti Suomeen vapautui. Öljymarkkinoiden hintasääntely oli purkautunut jo 1980-luvun lopulla. Nesteellä ryhdyttiin jo tällöin valmistautumaan kilpailun vapautumisesta aiheutuviin strategiaan epävarmuustekijöihin mm. kehittämällä öljynjalostamoiden teknologiaa vastaamaan paremmin viennin vaatimuksia.

Öljymarkkinoiden kilpailun vapautuessa laatu oli Nesteelle kriittinen menestystekijä (Neste – öljystä muoveihin 1992, 199). Kilpailun kiristyessä ryhdyttiin myös painottamaan sisäistä kehitystä ja kustannusten alentamista. Tavoitteena oli laadun liittäminen jatkuvan parantamisen prosessiin. TQM oli keskeinen väline muutoksen aikaansaamiseksi. Koko yrityksen laajuinen TQM aloitettiin vuonna 1990 yhteisen laatukulttuurin luomiseksi. Kaikki Nesteen divisioonat organisoivat omiin tarpeisiinsa soveltuvan TQM-koulutuksen ja TQM sisällytettiin myös kaikkiin johdon koulutusohjelmiin (NEQAA 1998, 4,9,10).

1990-luvun loppupuolella valikoivan kasvun kaudella johtamisjärjestelmien kehittäminen jatkui. Jo 1990-luvun alkupuolella Nesteellä oli otettu käyttöön prosessijohtaminen tuottavuuden parantamiseksi ja asiakaslähtöisyyden voimistamiseksi. Vuonna 1995 käynnistetystä TQM-filosofiaan perustuvassa projektissa divisioonat määrittivät avainprosessinsa strategiansa ja tavoitteidensa pohjalta ja muuttivat organisaatorakenteensa tukemaan prosessijohtamista. Avainprosesseiksi koko konsernin osalta määriteltiin strategisen suunnittelun ja suorituksen ar-

¹⁶ Vuonna 1998 Neste osallistui Euroopan laatupalkintokilpailuun ja kilpailua varten laadittiin laaja raportti, jossa kuvattiin organisaation toiminnan kaikki osa-alueet. Tutkimuskäyttöön saatiin yhtiön laajaan sisäiseen jalkeluun toimitettu raporttiversio, josta tästä eteenpäin käytetään lyhennettä NEQAA.

vioinnin prosessit (NEQAA 1998, 38–39). Asiakaslähtöisyyttä kriittisenä menestystekijänä tuettiin mm. asiakaskannattavuuden ja asiakastytyväisyyden mittaamisella (NEQAA 1998, 9–11). Asiakastulosten mittaamista korostettiin Fortumin esikuntayksikössä toimivan asiantuntijan mukaan aivan ylimmästä johdosta käsin: *”Ehdottomasti, ja vaikka... mä ajattelen koska Nesteellä aloitettiin...Nesteellä oli vahva johtaja ja hän jyrisi, että asiakastytyväisyysmittauksia täytyy suorittaa ja jotkut vähän siitä sitten käkisivät, että kyllä me tiedetään muutenkin...1990-luvun alkupuoliskolla alettiin säännöllisesti mitata. Ensin mitattiin vähän metsään, mutta se on sitten parantunut. Ihan vastaavasti kuin henkilöstötytyväisyyttä myöskin.”*

Valikoivan kasvun kaudella kasvualueet fokusoituivat sekä maantieteellisesti että avainliiketoiminta-alueiden osalta. Pääomaa pyrittiin vapauttamaan ydinliiketoimintoihin kuulumattomista toiminnoista ja toteutettiin tiukkaa kustannusvalvontaa. Muutosprosessit ulotettiin koko organisaatioon ja lisättiin tiimityötä sekä henkilöstön valtaistamista (empowerment) (NEQAA 1998, 20–24). Vuonna 1995 käynnistettiin arvokeskustelut ja kehitettiin uusi johtamiskulttuuri, joka perustui Nesteen yhteisiin arvoihin (NEQAA 1998, 6–8, Kivikko et al. 1997, 226).

Vuonna 1997 käynnistettiin projekti kehittämään Nesteen avaintunnuslukuja, ”Neste Key Accounts”. Taloudelliset tulostavoitteet johdettiin yrityksen strategioista ja toimintaperiaatteista. Tärkeimmät koko konsernissa käytetyt mittarit tukivat omistaja-arvo (shareholder value) -filosofiaa. Mittareita olivat ”Economic Value Added” (EVA), ”Return on Net Assets” (RONA), vapaa kassavirta, liikevoitto ja nettomyynti (NEQAA 1998, 11,29). Nesteen divisioonat käyttivät tasapainotettua mittaristoa strategisessa ohjauksessa. Mittariston näkökulmia olivat: liiketulos, tase, sisäiset toiminnot ja prosessit sekä oppiminen ja uudistuminen (NEQAA 1998, 42–43). Kaplanin ja Nortonin (1992) Balanced Scorecard -mittaristoon verrattuna vain asiakasnäkökulma puuttui Nesteen mittaristosta. Mittaristo sisälsi sekä rahamääräisiä että ei-rahamääräisiä mittareita. Ei-rahamääräiset mittarit olivat lähinnä operatiivisia mittareita, jotka kuvasivat resurssien käyttöä sekä turvallisuutta, koska Nesteen toimialalla ympäristö-, terveys- ja turvallisuusnäkökohdat¹⁷ olivat tärkeitä kriittisiä menestystekijöitä (NEQAA 1998, 63, 70–74).

Vuonna 1997 Nesteen toiminnan kehittämisen työkaluna otettiin käyttöön Business Excellence -malli, joka muodostettiin European Foundation for Quality Management (EFQM) -kehyksen pohjalta¹⁸. Mallia käytettiin lähinnä itsearviointiin. Sen avulla mitattiin ja analysoitiin kaikkia liiketoiminta-alueita ja toteutettiin parannusprojekteja.

¹⁷ Näihin kysymyksiin kiinnitettiin huomiota jo 1970-luvulta lähtien ja erillinen ympäristöraportti on julkaistu vuodesta 1992 lähtien (NEQAA 1998, 63,66).

¹⁸ EFQM-malli kehitettiin alun perin Euroopan laatupalkintokilpailua varten, mutta se on myöhemmin yleistynyt organisaatioiden johtamisen ja sisäisen kehityksen työkaluksi. Taloudellisten tavoitteiden lisäksi malliin sisältyy myös asiakkaisiin, henkilöstöön, yhteiskuntaan ja prosessien tehokkuuteen liittyviä tulostavoitteita. Useimmat organisaatiot soveltavat mallia alkuvaiheessa itsearviointiin erillisenä muusta toiminnasta. Kehittyneemmässä käytössä itsearviointilla on kiinteä kytkeä suunnitteluprosessiin. Edistyneisimmät mallia käyttävät organisaatiot käyttävät sitä strategisena työkaluna esimerkiksi uuden liiketoiminnan perustamisessa, yritysostokohteiden arvioinnissa sekä erilaisten johtamiskulttuurien yhdistämisessä (Fortum Business Excellence -malli).

Imatran Voima Oy:n kriittiset menestystekijät ja strateginen ohjaus kilpailun vapautuessa

Suomen sisäiset sähkömarkkinat avattiin kilpailulle syksyllä 1995 ja muutokset vahvistettiin sähkömarkkinalailla (386/1995), joka tuli voimaan 1.6.1995. Tällöin sähkön siirtotoiminta piti eriyttää omaksi toiminnokseen ja pien- ja keskisuurten asiakkaiden sähkökaupat vapautuivat (Kivikko et al. 1997, 335–336). Sähkömarkkinoiden rakennemuutokset sekä myyjien että ostajien osalta muodostuivat strategisiksi epävarmuustekijöiksi. Sähkön myynnin vapautuessa markkinoille on tullut uuden tyyppisiä toimijoita, mm. sähkön välittäjiä. Sähköpörssien osuus sähkökaupasta on kasvanut ja niiden merkitys markkinahintojen muodostajana on lisääntynyt (Fortum Vuosikertomus 2000, 2). Kilpailun vapautuminen sähkökaupassa onkin lisännyt sähkökaupan osapuolten riskejä ja riskinhallinnan merkitys yritysten kriittisenä menestystekijänä on korostunut.

Vuonna 1932 perustettu Imatran Voima Oy (IVO) oli valtion omistamana yhtiönä veloitettu koko sotien jälkeisen ajan osallistumaan Suomen rakennus- ja kehitysohjelmaan. Sähkömarkkinoiden sääntelyn vapautuessa yhtiössä luovuttiin aikaisemmasta energiahuoltoajattelusta. Kilpailun vapautumiseen valmistaututtiin organisaatorakennetta ja johtamisjärjestelmiä uudistamalla. IVO:n keskushallintoa hajautettiin vuoden 1990 alusta alkaen (Monto 1991). Organisaatiomuutos toteutettiin perustamalla IVO-yhtiöistä muodostettu konserni, jossa liiketoiminnat eriytettiin tytäryhtiöiksi. Rakennemuutos tehosti yhtiön toimintoja, mistä oli hyötyä myös ulkoisissa projekteissa (Kivikko et al. 1997, 338–339, 349).

Koko energiantuotantoketjun hallinta oli IVOlle kriittinen menestystekijä yhtiön perustamisesta saakka. Suomen sähköhuoltoverkon rakentamisessa lähtökohtana oli kotimaisuus ja sähköhuollon riippumattomuus. Tämä loi IVOssa pohjan projektiosaamisen kehittymiselle (Kässi 1996, 267–269). Kilpailun avauduttua energiantuotantoketjun hallitsemisesta tuli IVOlle kilpailuetu. Laaja osaaminen edesauttoi myös kasvua, johon pyrittiin etenkin kansainvälistymisellä ja yritysostoilla (Kivikko et al. 1997, 339, 342–343).

Kilpailun vapauduttua IVO:n oli luovuttava kantaverkossa tapahtuvien siirtojen hallinnasta, mikä teki IVO:n riippuvaisemmaksi asiakkaistaan. Asiakaslähtöistä toimintatapaa ja jatkuvaa kehitystä opeteltiin erityisesti kansainvälisten projektien yhteydessä (Kivikko et al. 1997, 333, 446). Myös useissa haastatteluissa tuli esille asiakaslähtöisen ajattelun korostuminen sähkömarkkinoilla sääntelyn vapautuessa. Johtaja Fortumin Energiatalosta kertoo: *”Vapauttaminen tekee sen, että ennenhän puhuttiin tariffeista ja jotenkin hallinnollisesta sähkön turvaamisesta ja tuottamisesta asiakkaalle. Tämän vapauttamisen jälkeen tästä tuli ihan tavallista kuluttajavaramarkkinointia ja businesta.”* Fortumin Teknologia-yksikön asiantuntijan mukaan: *”Koko tää deregulaatio tarkoittaa sitä, että tällaisesta tuotantolähtöisestä perinteestä siirrytään kysyntä- ja asiakaslähtöiseen ja tää on hyvin radikaali muutos. Tavallaan koko tää yrityskulttuuri on ollut muutoksessa.”*

Energiakonserni Fortum Oyj:n perustaminen ja konsernistrategia

IVO-Neste Yhtymä Oy perustettiin 7.2.1998. Näin luotiin uusi energiakonserni, johon yhdistettiin Imatran Voima Oy:n ja pörssinoteeratun Neste Oyj:n liiketoiminnot. 17.6.1998 yhtiön nimi muutettiin Fortum Oyj:ksi (Vuosikertomus 1998, 40). Fuusion taustalla olivat eurooppalaisten energiamaarkkinoiden vapautumisen aiheuttamat strategiset epävarmuustekijät, mm. energiayhtiöiden liittoutuminen, fuusiot ja yksityistäminen (Nesteen puoli vuosisataa 1997, 6–7). IVO:n ja Nesteen yhdistämisen avulla pyrittiin mittakaavaetuihin muodostamalla vahva ja kilpailukykyinen yhtiö, jolla on laaja ja monipuolinen kotimainen ja kansainvälinen omistuspohja.

Fortum Oyj listautui Helsingin Pörssiin joulukuussa 1998. Vuoden 2000 lopussa valtion omistusosuus yhtiössä oli 70,74 %. Konsernin liikevaihto oli tilikaudella 1.1 – 31.12.2000 11 026 miljoonaa euroa ja konsernin palveluksessa oli vuonna 2000 keskimäärin 16 220 henkilöä. Pohjoismaat ovat Fortumin kotimarkkina-alue, mutta myös Saksa ja muut Itämeren ympärillä olevat maat ovat konsernille tärkeitä liiketoiminta-alueita (Vuosikertomus 2000, 1,3). Fortum keskittyy toiminnassaan energiaan. Tämän vision mukaisten liiketoimintastrategioiden kehittäminen aloitettiin välittömästi IVO:n ja Nesteen tultua Fortumin tytäryhtiöiksi. Koko energiaketjun hallitseminen tuotannosta ja jalostuksesta siirtoon ja myyntiin asti on yhtiölle kriittinen menestystekijä.

Fortumin konsernistrategian visiona on olla johtava pohjoiseurooppalainen energiayhtiö, arvostettu monipuolisten energiaratkaisujen toimittaja, tunnettu asiakassuuntautuneisuudesta ja ympäristövastuusta sekä haluttu liiketoimintakumppani. Fortumin liiketoimintaa on suunnattu erityisesti energian loppuasiakkaisiin (Vuosikertomus 1999, 6).

Fortumin strateginen ohjaus ja johtamisjärjestelmät

Fortumin organisaatorakennetta on ehditty muuttaa jo useita kertoja. Konsernia perustettaessa organisaatio muodostettiin holding-yhtiö -tyyppiseksi. Tästä organisaatorakenteesta on siirrytty liiketoimintamallin kautta yksikkömalliin.

Vuoden 1999 alussa Fortumista muodostettiin rakenteellisesti yhtenäinen konserni ottamalla käyttöön liiketoimintamalli. Tällöin Fortumin liiketoimintarakenne uudistettiin strategian mukaisesti siten, että kahdeksasta IVO:n ja Nesteen liiketoiminnasta muodostettiin viisi Fortumin liiketoimintaa. Näistä suurimmat olivat Öljy ja kaasu sekä Sähkö ja lämpö. Kahta pääliiketoimintaa tukivat Käyttö ja kunnossapito sekä Engineering.¹⁹ Viides liiketoiminta, Kemiat, rajattiin energiafokuksen ulkopuolelle ja yhtiöitettiin Neste Chemicals Oy:ksi (Vuosikertomus 1998, 7,40,46).

¹⁹ Neste Oyj:n nimi muutettiin Fortum Oil and Gas Oy:ksi, Imatran Voima Oy:n Fortum Power and Heat Oy:ksi, IVO Tuotantopalvelut Oy:n Fortum Service Oy:ksi ja IVO Power Engineering Oy:n Fortum Engineering Oy:ksi (Vuosikertomus 1998, 46).

Konsernin toiminnan tehostamiseksi otettiin vuoden 2000 alusta lähtien käyttöön uusi yksikkömalli. Tällöin divisioonapohjaisesta rakenteesta siirryttiin aiempaa matalampaan ja hajautetumpaan johtamis- ja hallintomalliin. Samalla Fortum Oil and Gas Oy:n ja Fortum Power and Heat Oy:n esikunta- ja hallintotoiminnot lopetettiin ja ne yhdistettiin Fortumin esikuntaan. Yksikkömallissa esikuntatasoja on ainoastaan kaksi: konsernitaso ja yksikkötaso. Liiketoimintarakenteen uudistaminen ja selkeyttäminen liittyi hallinnossa ja johtamisessa vuonna 2000 toteutettuun Corporate Governance -hankkeeseen, jonka avulla pyrittiin parantamaan kannattavuutta ja voimistamaan kasvua kilpailun kiristyessä (Fortum's new governance model, June 1999).

Yksikkömallissa ohjaustasoja ovat konsernitaso, sektorit ja yksiköt (performance units, PU). Liiketoiminnot jaettiin neljään sektoriin: Öljy ja kaasu, Sähkö ja lämpö, Engineering sekä Service ja sektorit edelleen yksiköihin, jotka voivat olla kustannusyksiköitä, tulosityksiköitä tai projekteja. Uuden hallinto- ja johtamismallin avulla pyrittiin lisäämään organisaation joustavuutta ja reagointinopeutta sekä siirtämään päätösvaltaa ja vastuuvollisuutta lähemmäksi liiketoimintaa ja asiakkaita (Fortum's new governance model).

Sektorit eivät muodosta tulosityksiköitä, vaan sektorijohtajat tekevät päätöksiä osana konsernin johtoryhmää. Yksikköjohto osallistuu oman yksikkönsä strategian laatimisen ohella yksikköryhmien ja konsernistrategian kehittämiseen. Yksikköjohto myös tekee strategisia aloitteita. Liiketoimintamallissa sidokset entisiin Nesteen ja IVO:n liiketoimintoihin olivat voimakkaita, jolloin sisäisten synergioiden hyödyntäminen oli vaikeaa. Yksikkömallin etuna on mahdollisuus luoda synergia vaikutuksia yksiköiden ja eri organisaatiotasojen välille, koska yksiköitä voidaan tarvittaessa muotoilla uudelleen ja siirtää sektoreiden välillä. Strategista yhteistyötä vaativille yksiköille voidaan myös laatia yhteinen yksikköryhmästrategia (Fortum's new governance model). Uuden hallinto- ja johtamismallin mukaan avainjohtamisprosesseja ovat strategian kehittäminen, suorituksen johtaminen, investointien hyväksyminen ja henkilöstöjohtaminen.

Corporate Governance -hankkeella pyrittiin myös kehittämään Fortumin yhteistä kulttuuria luomalla Tapa toimia -konsepti. Nesteellä oli aiemmin ollut pitkä traditio arvokeskusteluista, kun taas IVO:ssa ei puhuttu arvoista. Talousjohdon haastatteluiden mukaan yhtiöiden eri käsitteet yhdistettiin Fortumissa tavaksi toimia. Nesteen puolelta tulleen Fortumin esikuntayksikössä toimivan asiantuntijan mukaan: *"...Se vähän korvasi sanaa arvot, kun ei voitu sitä käyttää eikä menestystekijöitä. Että mitä me pidämme yhteisenä."* Ja hänen toinen kommenttinsa: *"Viitaten tähän rakenteeseen, siellä on IVO-yhtiöissä ollut omiansa. Heillä ei ollut semmoista kokonaista."* Syksyllä 2000 uuden toimitusjohtajan Henrik Liliuksen toimesta käynnistettiin uusi arvoprosessi.

Fortumin konsernitason suunnittelujärjestelmät

Konsernitason Fortumissa on käytössä kolme suunnittelujärjestelmää: operatiivinen suunnittelu, strateginen suunnittelu ja investointien arviointi.

Operatiivinen suunnittelu käsittää budjettiprosessin. Budjetointi aloitetaan loppusyksystä ja budjetti valmistuu vuoden vaihteessa. Budjetti on kiinteä ja se laaditaan vuodeksi kerrallaan, rullaava budjetointi oli kuitenkin haastattelujankokohdalla keväällä 2000 suunnitteilla. Toteutunutta tulosta seurataan kuukausittain kuukausiraportissa ja samalla tehdään kuukausittain ennuste loppuvuodelle.

Konsernin talousjohdon haastatteluiden mukaan budjetointia enemmän sääntelyn vapauttaminen on vaikuttanut konsernin strategiseen suunnitteluun. Strateginen suunnittelu tapahtuu konserni- ja yksikkötasolla. Konsernitason suunnitellaan, mihin liiketoimintoihin investoidaan, kukin yksikkö puolestaan laatii oman kilpailustrategiansa. Painopiste on muuttunut siten, että nykyisin konsernistategian rooli on vahvistunut, kun aiemmin strategiatyö painottui divisioonatasolle. Strategiaprosessi käynnistetään konsernitason keväällä tammi-helmikuussa. Yksiköt aloittavat strategiansa laatimisen pääsääntöisesti helmi-maaliskuussa. Yksiköiden laatimat kilpailustrategiat kootaan yhteen huhti-toukokuussa, jolloin strategiat käsitellään interaktiivisesti. Tällainen strategiaprosessi on luonteeltaan ”ylhäältä alas / alhaalta ylös” -yhdistelmä. Konsernitason ja yksiköiden vuorovaikutusta strategiaprosessissa kuvaa myös erään yksikön asiantuntijan lainaus: *”Strategisessa suunnittelussa mun kokemus on se, että strategiaprosesseihin on osallistunut yhä laajempia kerroksia. Tää strategia...tietyllä tavalla kysymys siitä, mikä se meidän strategia on ja mihin täällä sitoudutaan strategisessa mielessä...mun mielestä tällainen osallistuminen strategiaprosessiin sekä formaalisesti että epäformaalisesti, se on rikastunut”*. Strategiasuunnittelu ulottuu n. 5–10 vuoden päähän. Lähiaikojen toimenpiteitä varten tehdään talousanalyysit, joiden aikajänne on vähintään 3 vuotta. Strategioiden arvonluontikyvyn arviointi ulottuu 6 vuoden päähän.

Investointien hyväksymisprosessissa investointien hyväksymisvastuu on hajautettu eri tasoille. Joidenkin investointien osalta vastuu on yksiköiden vetäjillä, toisten kohdalla vastuu on hallituksella riippuen siitä, onko investointi ollut budjetissa vai ei. Kaikki ne investoinnit, jotka menevät hyväksyttäväksi johtoryhmään tai hallitukseen, käsitellään ensin investointikomiteassa. Investointikomitea on luonut investointiesityksille laatustandardit ja se tarkistaa mm. investointien strategista sopivuutta, riskejä ja ympäristönäkökohtia.

Yksikkötasolla laatujohtaminen on keskeisessä asemassa vuosittaisessa suunnittelu- prosessissa. Fortumissa on omaksuttu TQM-filosofia, jota jo aiemmin Nesteellä laajasti sovellettiin. Eurooppalaisen EFQM:n mallin pohjalta laadittiin Fortumin Business Excellence -malli Fortumin toiminnan kehittämistyökaluksi. Mallin mukaisesti mitataan taloudellisten tulosten ohella myös henkilöstö-, asiakas- sekä yhteiskunnallisia tuloksia. Asiakastulokset saivat Fortu-

min Business Excellence -mallissa enemmän painoa kuin Nesteen mallissa, koska asiakasrajapinnan hoitaminen ja asiakastulosten mittaaminen ovat tulleet entistä merkityksellisemmiksi kilpailun vapautuessa. Business Excellence -mallista vastaavan asiantuntijan mukaan: *”Tyypillisesti tämmöisissä vanhoissa perinteellisissä säännöstellyissä busineksissä eihän asiakas ole pelannut mitään roolia. Ja sitä me nyt sitten opetellaan tässä.”* Kyseisen asiantuntijan mukaan Fortumissa mallia käytettiin suunnittelun työkaluna. *”Mutta nyt sitten meidän tapauksessa se suuri anti on se, että katsottaisiin organisaatiota kokonaisuutena, kun me ollaan palasista tehty.”* Mallista puuttui kuitenkin kytkentä strategiaan, joten se ei ollut strateginen johtamismalli. Myöhemmin mallin merkitys konsernitason suunnittelussa on vähentynyt ja sitä käytetään keikkona toiminnan kehittämiseksi yksikkötasolla.

Fortumin konsernitason strateginen valvonta

Fortumissa konsernitason valvonta perustuu avainmittareihin (*key performance indicators, KPI*), jotka on määritelty sekä konserni- että yksikkötasolla. Corporate Controllerin mukaan konsernin avainmittareita ovat sijoitetun pääoman tuotto prosentti, EVA ja osakekohtaisen tuloksen kasvu. Lisäksi seurataan vertailuyhtiöiksi valitun yhtiöryhmän osakekurssien kehitystä. Strategiasuunnittelussa käytetään mittarina myös tulevien kassavirtojen nykyarvoa. Konsernitason mittarit ovat luonteeltaan omistaja-arvoa kuvaavia mittareita.

Corporate Governance -hankkeen mukaisesti kullekin Fortumin yksikölle määriteltiin strateginen rooli ja 4–6 avainmittaria, joiden avulla konsernin johtoryhmä seuraa kunkin yksikön suoritusta. Konsernitason määriteltyjen avainmittareiden ohella yksiköillä on vapaus ottaa käyttöönsä myös omia mittareita, jotka ovat yksikön toiminnan luonteeseen sopivia. Konsernijohdon haastatteluiden mukaan mittarit on yksikkömallin muodostamisen jälkeen entistä paremmin kytketty konsernistrategiaan. Aikaisemmin liiketoimintadivisioonilla oli omat mittarinsa, jotka olivat sidoksissa entisiin Nesteen ja IVOn mittareihin. Konsernijohdon asiantuntijan mukaan: *”Aikaisemminkin seurattiin operatiivisia mittareita, mutta ei strategisia.”*

Avainmittarit ovat pitkän aikavälin mittareita. Niitä seurataan vuosineljänneksittäin, vuositasolla tai tätäkin pitemmällä aikavälillä. Mittaristoon kuuluu sekä rahamääräisiä että ei-rahamääräisiä mittareita. Rahamääräisistä mittareista konsernitason seurataan mm. yksiköiden RONAA ja liikevoittoa. Konsernitason seurattavia ei-rahamääräisiä mittareita ovat mm. asiakas- ja henkilöstötyytyväisyys sekä ympäristömittarit.

Fortumissa ei ole muodostettu konsernitason Balanced Scorecardia. KPI-mittaristo vastannee osittain Kaplanin ja Nortonin (1992) mukaista Balanced Scorecard -mittaristoa, vaikka sitä ei Balanced Scorecardiksi konsernitason nimitetä. Tätä osoittaa mm. erään yksikön talousjohtajan lausua: *”Toisaalta voisi ajatella, että ne KPI-mittarit on tietyllä tavalla sellainen konsernitason Balanced Scorecard, vaikka vähän eri muotoinen ja eri niminen, mutta tavallaan*

se ajatusmalli on siinä taustalla.” Joissakin yksiköissä sen sijaan käytetään Balanced Scorecardia ohjauksvälineenä. Yksiköistä saadun aineiston perusteella joissakin Balanced Scorecard-mittaristoissa on taloudellisen näkökulman sekä asiakas-, oppimis- ja prosessinäkökulmien lisäksi otettu mittaristoon mukaan ympäristönäkökulma, mikä kuvaa ympäristön tärkeyttä Fortumin kannalta.

Energia-alan case-yritysten konsernitason strategisen ohjauksen apuna 1990-luvulla käytetyt johdon ohjauksjärjestelmät on tiivistetty tutkimuksen liitteenä olevaan taulukkoon.

3.3 Strategisen ohjauksen menetelmät Finnairissa

Lentoliikenteen kilpailuympäristö 1990-luvulla

Kansainvälistä säännöllistä lentoliikennettä on perinteisesti säädelty bilateraalilla ja multilateraalilla valtioiden välisillä sopimuksilla sekä International Air Transport Association (IATA)-järjestön säännöillä. Taloudellinen sääntely on kohdistunut reiteille pääsyyn, kapasiteettiin ja hinnoitteluun. Lentoliikenteen sääntelyä ryhdyttiin Euroopassa 1980-luvulla vapauttamaan toisaalta EU:n komission ja toisaalta Euroopan siviili-ilmailukonferenssin (European Civil Aviation Conference; ECAC) toimesta. EU:n komission ensimmäinen lentokuljetuspaketti hyväksyttiin joulukuussa 1987. Toinen liberalisointipaketti hyväksyttiin heinäkuussa 1990 ja kolmas liberalisointipaketti tuli voimaan 1.1.1993. Viimeisetkin kapasiteettia ja markkinoille pääsyä koskevat rajoitukset poistettiin 1.4.1997. Sääntelyn vapauttaminen on kiristänyt kilpailua ja muuttanut lentoliikenteen toimintaympäristöä entistä dynaamisemmaksi ja turbulentimmaksi (Virtanen 1995, 88).

Toimintaympäristön muuttuessa strategiset epävarmuustekijät ovat lisääntyneet ja kilpailustrategioihin on kohdistunut muutospaineita. Euroopassa useimmat lentoyhtiöt ovat perinteisesti olleet valtion omistamia, säännellyillä markkinoilla toimivia kansallisia lentoyhtiöitä, mutta viime vuosina lentoyhtiöitä on laajamittaisesti yksityistetty. Valtion omistusosuutta on myös Finnairissa asteittain vähennetty. Tilikauden päättyessä 31.12.2000 Suomen valtio omisti 58,4 % yhtiön osakkeista. Tärkeä strategisia muutospaineita aiheuttava epävarmuustekijä on lentoyhtiöiden liittoutuminen alliansseiksi. Reittiverkoston laajuudesta onkin muodostunut kriittinen menestystekijä (Vuosikertomus 1999/2000, 13,15,76).

Tietotekniikan nopean kehityksen myötä verkkokaupan merkitys on lisääntynyt lentoliikenteessä. Verkkokauppa muodostaa sekä uhan että mahdollisuuden. Uhka on hintakilpailun lisääntyminen, mutta toisaalta verkkokaupan avulla on mahdollista saavuttaa reaaliajassa entistä enemmän potentiaalisia asiakkaita (OKAY²⁰ 10/2000). Finnairissa verkkokauppaa pi-

detään suurena mahdollisuutena ja visiona on, että vuonna 2006 jo puolet yhtiön myynnistä tapahtuisi sähköisen verkkokaupan kautta (OKAY 9/2000).

Finnairin konsernistrategia

Finnair-konsernin liikevaihto oli tilikaudella 1.4.1999 – 31.3.2000 1 592,9 miljoonaa euroa ja konsernin henkilöstömäärä oli tilikauden aikana keskimäärin 11 462. Finnairin kilpailustrategia perustuu korkeatasoiseen palveluun, asemaan yhtenä alan täsmällisimmistä yhtiöistä sekä kattavaan, allianssien kautta edelleen laajenevaan reittiverkostoon (Vuosikertomus 2000, 5). Kyseiset tavoitteet on tiivistetty viestiksi: ”Most Experienced in Northern Skies” (Vuosikertomus 1999/2000, 9). Finnair-konsernin yksiköt toimivat lentoliikennettä tukevilla tai siihen läheisesti liittyvillä toimialoilla. Finnair on markkinajohtaja kotimaassa sekä Suomesta lähtevässä ja Suomeen tulevassa kansainvälisessä liikenteessä. Asemansa vahvistamiseksi pohjoiseurooppalaisena lentoyhtiönä Finnair on perustanut Tukholmaan liikennekeskuksen, jonka kautta lennetään useaan Euroopan kohteeseen.

Vuoden 1999 alussa yhtiön uutena pääjohtajana aloittanut Keijo Suila puhui henkilökunnalle Finnairin visiosta seuraavasti (OKAY 12/99): *”Pysyäksemme mukana kilpailussa myös meidän on muututtava. Haluamme olla paras lentoyhtiö Pohjolassa ja eturivissä Euroopassa. Turvataksemme paikkamme Euroopan parhaiden lentoyhtiöiden joukossa haluamme, että asiakkaamme kokevat meidät parhaana täsmällisyydessä ja palvelun laadussa.”* Entisen pääjohtajan Antti Potilan mukaan: *”Yhtiön tulevaisuuden visiona on kehittyä Pohjolassa kasvavana ja voimakkaasti profiloituneena yhtiönä, joka satsaa vahvasti globaaliin yhteistyöhön. Tavoitteena on olla luotettava ja turvallinen Euroopan kovimmat laatustandardit täyttävä, tuotantokustannuksiltaan alhainen lentoyhtiö”* (OKAY 22/98).

Finnair on pyrkinyt kannattavaan kasvuun solmimalla yhteistyösopimuksia useiden lentoyhtiöiden kanssa. Yhteistyöverkoston muodostamisessa tavoitteena on ollut liittyä globaaliin reittiverkostoon ja saada yhteistyökumppaniksi hyvän laatutason yhtiö. 1.9.1999 alkaen Finnair on kuulunut British Airwaysin ympärille muodostettuun oneworld-allianssiin. Finnairin kansainvälisen kilpailukyvyen tehostamiseen liittyvässä strategiassa eräs keskeinen tekijä on business-luokan paremmuus suhteessa kilpailijoihin. Osana yhtiön laajempaa uudistumiseen liittyvää strategiaa aloitettiin Finnairin brandin kehittäminen syksyllä 1999 uuden pääjohtajan toimeksiannosta (Vuosikertomus 1999/2000, 9,18). Finnairin brandi nähdäänkin yhtiössä tärkeäksi strategisen ohjauksen välineeksi.

Sääntelyn vapauduttua Finnair-konsernissa on entistä paremmin tiedostettu yhtiön tulevaisuus palvelualan liikeyrityksenä. Markkinointiryhmän Business Controller kuvaa toimintaympäristön muutosta seuraavasti: *”Lentoliikenne on aikaisemmin ollut toimiala, jolla hinnat olivat säänneltyjä ja tulivat annettuina, kun IATA-järjestö määritteli hinnat. Mentiin jopa niin pitkälle,*

että otettiin kantaa siihen, millaista tuotetta tai palvelua saa tarjota. Sitten alkoi purkautumiskausi: nopeat syövät hitaat. Nyt on meneillään asiakaslähtöinen kausi ja asiakkuuksien hoitoa differoidaan. Se koskee sekä jakelujärjestelmää että loppuasiakasta. Aikaisemmin markkinoilla olemassa oleva hinta piti olla kaikkien käytössä, mutta nyt hinnoittelu on yhtiössä liiketoiminnallinen päätös.” Markkinointiryhmän aluejohtajan mukaan kilpailu on vapautuessaan myös koventunut, jolloin *“ei voida olla niin tuotantolähtöisiä enää kuin aikaisemmin. Aikaisemmin voi sanoa ehkä kärjistetysti, että tehtiin aikataulut sen mukaan miten tekniikalle sopii. Nyt on pakko lentää silloin kun asiakkaat haluaa lentää ja niihin kohteisiin mihin ne haluaa lentää”*.

Myös kustannustehokkuus on yhtiössä kriittinen menestystekijä ja sitä on 1990-luvulla pyritty turvaamaan erilaisilla toimintaohjelmilla. Näitä ovat olleet kolme vuotta kattava Ohjelma 2, jonka tavoitteena oli toiminnan kannattavuuden parantaminen prosesseja parantamalla. Tilikaudella 1999/2000 käynnistettiin uusi Fin-Smart -ohjelma, jolla pyritään koko yhtiön kannattavuuden parantamiseen laaja-alaisesti toimintatapoja ja rakenteita muuttamalla (Vuosikertomus 1999/2000, 54).

Finnairin strateginen ohjaus ja johtamisjärjestelmät

Finnair-konserni perustettiin vuonna 1923. Yhtiön ylintä johtoa luonnehtii stabiilisuus, koska nykyisen pääjohtajan aloittaessa tehtävässään 1.1.1999 oli pääjohtajana yhtiön perustamisesta lähtien ollut päätoimisesti vain viisi henkilöä. Yhtiön organisaatorakennetta on sen sijaan 1990-luvulla useasti muutettu.

Muuttuvan toimintaympäristön asettamien uhkien vuoksi yhtiössä käynnistettiin syksyllä 1992 perusteellinen muutosprosessi, jonka yhteydessä konsernin rakennetta tiivistettiin toimintoja yhdistämällä. Finnair North ja Finnair International yhdistettiin markkinointiryhmäksi 1.4.1993 alkaen ja sen vastattavaksi tuli markkinoinnin lisäksi myös liikenteen suunnittelu ja reittikohtainen kannattavuus (Vuosikertomus 1993/94). Vuonna 1999 markkinointiryhmä jaettiin taas kahteen yksikköön: kaupalliseen osastoon ja markkinointiosastoon. Ratkaisulla pyrittiin selkeämpään vastuu- ja työnjakoon johdon sisällä (OKAY 16/99). Yhtiön talousosasto jaettiin vuonna 1996 sisäiseen ja ulkoiseen laskentatoimeen. Ennen jakoa sisäinen ja ulkoinen laskentatoimi olivat olleet voimakkaasti sidoksissa toisiinsa ja kirjanpito, reskontra ja budjetointi hoidettiin keskitetysti. Eriyttäminen toteutettiin, koska tiivis yhteys sisäisen ja ulkoisen laskennan välillä katsottiin talousosaston osastonjohtajan mukaan kehittämisen esteeksi. Laskentatoimen tehtäviä on 1990-luvun aikana hajautettu keskushallinnosta alemmille tasoille lähemmäs markkinoita.

1990-luvun puolivälistä lähtien yhtiön organisaatorakenteessa on kiinnitetty erityistä huomiota asiakaslähtöisyyteen. Vuonna 1996 henkilöstöosaston organisaatioon liitettiin palvelun laadun johtaminen ja yhtiöön nimitettiin palvelun laatupäällikkö. Palveluprosesseja ryhdyttiin

tällöin systemaattisesti kartoittamaan. Palvelun laatupäällikön mukaan: *“Se on ollut kiinni siitä, missäpäin organisaatiossa on ollut henkilö, joka on sattunut olemaan kiinnostunut asiaa analysoimaan, niin sielläpäin sitä on tehty, mutta ei läpi koko organisaation”*. Palveluiden johtaminen on yhtiössä viimeisimpien organisaatiouudistusten yhteydessä keskitetty markkinointiryhmään.

Asiakaslähtöisyyden parantamiseksi ja kokonaisvaltaisen asiakashallinnan kehittämiseksi myös kotimaan ja ulkomaan myyntiorganisaatioita madallettiin ja niiden tueksi laadittiin matriisiorganisaatio. Uudistuksen tavoitteena oli päätöksenteon siirtäminen lähelle asiakasta ja tulosvastuun lisääminen. Vuonna 1998 kotimaan organisaatioon nimitettiin Business Controller, jonka tehtävänä oli *“Client Management”*. Tämä sisältää asiakaskannan hallinnan, asiakkuuden jalostamisen ja kohtaamisten tuottamisen. Eri asiakasryhmille muodostettiin asiakkuusstrategiat ylimmästä johdosta tulevien liiketoimintastrategioiden pohjalta. Edettäessä asiakaskannan tasolta asiakkuuden tasolle tehdään *“Client plan”*, jonka avulla johdetaan asiakkuutta. Suurimmille asiakkuuksille on nimetty Client-tiimit, jotka koostuvat niitä hoitavista Client Managereista. Myynninohjausjärjestelmä tukee tätä myyntiprosessia. Muutoksella haluttiin keskittyä aikaisempaa selvemmin tiettyihin asiakkaisiin. Uudet nimikkeet ja tehtävät kuvastavat ajattelutavan muutosta yhtiössä. Palvelun laatupäällikkö kuvasi muutosta seuraavasti: *“Ei voida enää toimia niin, että oltaisiin pelkästään jakeleva yritys, joka odottaa, että asiakas ottaa yhteyttä ja sitten hänelle myydään lentolippu ja kaikille samalla hinnalla, vaan haetaan sitä, että itse pidetään aktiivisesti yhteyttä asiakkaisiin ja neuvotellaan yrityssopimuksia.”*

Asiakkuuksien arvioinnissa mitataan asiakaskannattavuutta ja asiakaslujuutta. Asiakaskannattavuusanalyysin avulla ei löydetä *“absoluuttista totuutta”*, mutta sen avulla saadaan Business Controllerin mukaan riittävän tarkkaa tietoa asiakasyritysten vertailun pohjaksi ja kannattavuuserojen syiden ymmärtämiseksi. *“Sehän on se tärkeä asia, että me ymmärretään, mistä kannattavuuserot johtuu. Ja sitten se mikä liittyy suunnitteluun. Jos me tehdään asiakkaan kanssa joku sopimus tai jotain uusia kuvioita, niin mitä tapahtuu kannattavuudelle. Se on se tärkeä. Tosiaan se on aina tiettyssä määrin arvio, mutta se on tärkeää, että se on samanlainen malli kaikille.”* Business Controllerin mukaan yritysasiakkaille annettavien alennusten kannattavuuden arviointi oli lähtökohtana sille, että havaittiin tarve kehittää entistä tarkempia valvontajärjestelmiä. *“Siitä lähti liikkeelle sellainen lumipalloeefkti, että yritykset alkoivat sanoa, että mehän halutaan alennusta teiltä. Sitä varten pitää olla seurantavälineet, kannattaako antaa alennusta. Päätösten järjestyksen arvioimiseksi pitää olla jokin mittari”*.

Tilikaudella 1999/2000 käynnistettiin kaksi organisaation sisäisen toiminnan kehittämisprojektia. FiRa-projektin tarkoituksena oli kehittää konsernin rakenteen läpinäkyvyyttä, selkeämpää tulosvastuuta ja osa-alueiden mitattavuutta. FiTa-projektin tavoitteena oli madaltaa organisaatiohierarkiaa ja virtaviivaistaa prosesseja (Vuosikertomus 1999/2000, 13,22). Projek-

tien seurauksena konsernin talousohjaus- ja hallintorakenteita uudistettiin 1.1.2001 alkaneen tilikauden alusta lähtien. Konsernin toiminta jaettiin kuuteen liiketoiminta-alueeseen, jotka koostuvat tulosvastuullisista liiketoimintayksiköistä ja tytäryhtiöistä (OKAY 4/2001).

Finnairin konsernitason suunnittelujärjestelmät

Sisäisen laskennan suurimmaksi ongelmaksi havaittiin jo 1990-luvun puolivälissä pitkäjärjenteisen liikennesuunnitelman puuttuminen sekä taloudellisen ohjauksen ja valvonnan ja taloudellisen vastuun jakamisen vajavaisuus. Entisen pääjohtajan mukaan yhtiössä tarvittiin suunnitteluprosessia, joka antaisi yhtiön eri tahoille rungon toimintojen suunnittelemiseksi (OKAY 16/96). Myös henkilöstö- ja palvelujohtajan mukaan: *”suunnittelun tuottaman informaation epävarmuus on aiheuttanut asioiden kaatumisen operatiivisen tason syyliin”* sekä *”operatiivisen toiminnan reaaliaikainen ohjaus on toiminut hajanaisen ohjausinformaation varassa ja eri toimintaryhmät ovat tehneet aktuaalitulanteessa erisuuntaisia päätöksiä. Historiallisen palauteinformaation käsittely ei ole ollut riittävän kokonaisvaltaista ja analyttistä eikä pohjaa kehitystoimenpiteiden ohjaamiseksi ole ollut.”* (OKAY 14/96)

Konsernin budjetointimenettely oli haastatteluajankohtana murrosvaiheessa. Budjetti laadittiin vielä keväällä 1999 kiinteänä. Budjetointimenettelyssä oli kuitenkin ongelmia mm. alueorganisaation näkökulmasta. Markkinointiryhmän aluejohtajan mukaan budjetin ylittämistä ei kovin tarkkaan valvottu. Koska edellisen kauden toteutuneet kulut muodostivat pohjan seuraavan kauden budjettitavoitteelle, budjetointimenettely johti turhaan kulutukseen eikä budjetti toiminut välineenä, jonka avulla olisi kannustettu säästämään kustannuksia. Ongelmaa oltiin kuitenkin jo taloushallinnossa tiedostamassa. Markkinointiryhmän aluejohtajan mukaan: *”Kyllä ne rupee nyt ymmärtämäänkin, mistä on kysymys. Meillä on ollut aika taitavia puhujia tuolla ulkomailla. Ja miksei kotimaassakin, jotka saa sitten rahaa.”* Haastatteluiden mukaan budjetointi ei myöskään ole tukenut kilpailustrategian muodostamista. Business Controllerin mukaan: *”En mä nyt välttämättä tiedä tukeeko se nyt hirveen hyvin meidän kilpailustrategian kehittämistarpeita ainakaan Suomen toiminnoissa.”*

Myöhemmin koko konsernin budjetoinnissa on talousosaston osastonjohtajan mukaan siirrytty rullaaviin neljännesvuosittaisiin kahden vuoden ennusteisiin. Muutoksen tavoitteena oli suunnittelujärjenteen pidentäminen ja joustavuuden lisääminen. Tällainen budjetointimenettely toimii aikaisempaa paremmin sekä suunnittelun että valvonnan välineenä. Myös uusi Data Warehouse -ohjelmisto on lisännyt suunnitteluinformaation reaaliaikaisuutta, koska erilaisista operatiivisista järjestelmistä saadaan siirrettyä tietovarastoon ajan tasalla olevat tiedot.

Konsernin strategista suunnittelua keskitettiin vuoden 2001 alun organisaatiouudistuksen yhteydessä. Tällöin yhtiöön perustettiin uusi liiketoiminnan kehittämisestä ja strategisesta suunnittelusta vastaava osasto, kun aikaisemmin erillistä strategisen suunnittelun osastoa ei ollut.

Konsernin strategijahtajan mukaan strategiaprosessissa konsernitason laaditaan yhtenäinen malli ja analyysikehikko, jota liiketoimintayksiköt käyttävät suunnittelunsa pohjana. Konsernitason laaditaan lopullinen yhteenveto konsernistrategiaksi (OKAY 6–7/2001). Myös strategiset investoinnit viedään ylimpään johtoon hyväksyttäväksi.

Taloushallinnon tehtävät keskittyvät pääasiassa valvontaan eikä strategiseen suunnitteluun. Talousosaston osastonjohtajan mukaan ylimmän johdon päätöksenteossa *“taloushallinnon tuotantia tietoja kaivataan, mutta ei näpertelytasolla.”* Hänen mukaansa laskentatoimi avustaa parhaiten ylimmän johdon päätöksentekoa ja strategista suunnittelua tuottaessaan lyhyitä ja yksinkertaisia raportteja ja näyttäessään selkeästi tärkeät tunnusluvut. *“Keskeistä on, että ylintä johtoa päätöksenteossa avustavissa raporteissa ei saa ylittyä yhden sivun määrä, on pystyttävä tiivistämään olennainen tieto kolmeen sanaan tai vain huikkaamaan se ohi mennessä käytävällä”.* Myöskään alueorganisaation vaikutusmahdollisuudet strategiseen suunnitteluun eivät ole olleet kovin suuret. Markkinointiryhmän aluejohtajan mukaan: *“piiriorganisaatiossa pyritään olemaan aktiivisia ja antamaan signaaleja siitä mitä markkinoilla tapahtuu”.* Aluejohtajan mukaan kuitenkin: *“Aika vähän ehdotuksista menee läpi ainakaan siinä valossa mitä myynti toivoisi, on ollut aika hankalaa”.*

Finnairin konsernitason strateginen valvonta

Finnairin sisäisen laskennan pääjärjestelmät olivat haastatteluajankohtana vuonna 1999 Talouden Ohjaus- ja Valvontajärjestelmä (TOVA) ja Reittikannattavuuslaskenta (REKA). TOVA-järjestelmä²¹ toimi sekä suunnittelu- että valvontajärjestelmänä. TOVA-järjestelmän kehittämisen tarkoituksena oli raportoinnin nopeuttaminen ja monipuolistaminen, tavoitteiden toteutumisen seuraaminen selkeiden tunnuslukujen avulla sekä vastuun suurempi hajauttaminen. REKA-järjestelmällä mitataan lentoliikenteen tuloskehitystä reittitasolla (TOVA-muistio 11.6.1998). Kyseisten järjestelmien avulla valvontainformaation tarkkuustaso on parantunut. Markkinointiryhmän Business Controllerin mukaan: *“Nyt voidaan mennä niin alas kuin halutaan. Jos halutaan pilkkoa piiri lentokenttiin, löytyy myös hyvin, mitä siellä tapahtuu. Ja voidaan myös katsoa, mitä on lentokentän alapuolella, sieltä löytyvät kaikki yritykset ja matkatoimistot”.*

Sisäisenä raporttien jakelujärjestelmänä toimii johdon tietojärjestelmä, joka on yhtiön intranetissä Excel-tiedostoina. Se sisältää mm. lentoliikenteen suorite-, tuotto- ja tulosraportit, henkilöraportit ja henkilöluettelon. Lentoliikenteen toimialalla monet vakiintuneet suorituksen arvioinnin mittarit ovat ei-rahamääräisiä mittareita. Finnairissa ylin johto seuraa ja käyttää hy-

²¹ Myöhemmin TOVA-järjestelmän käytöstä on talousosaston osastonjohtajan mukaan luovuttu ja se on korvattu Hyperionin Essbaseen pohjautuvalla suunnittelu- ja raportointijärjestelmällä.

väksi strategisessa päätöksenteossa taloushallinnon tuottamia tietoja lentotunneista ja -kilometreistä, matkustaja- ja rahtimääristä, myydyistä ja tarjotuista henkilö- ja tonnikipometreistä sekä matkustaja- ja kokonaiskäyttöasteesta. Tuottoraportit sisältävät liikennealueittaisia tietoja tuotoista matkustaja- tai tonnikipometriä kohti. Tuloraporteissa on tietoja lentotoiminnan kannattavuudesta. Yhtiötasolla avaintunnuksia ovat mm. liikevoitto ja pääoman tuotto prosentti.

Koko yhtiön kattavaa integroitua suoritusmittaristoa Finnairissa ei vielä haastatteluiden toteutusajankohtana keväällä 1999 ollut käytössä, mutta useissa haastatteluissa kävi jo tuolloin ilmi, että Balanced Scorecard -käsite välähtelee eri puolilla organisaatiota. Talousosaston osastonsjohtaja uskoi keväällä 1999 Balanced Scorecardin olevan seuraava kehityssaskel yhtiössä. *"Tällä hetkelläkin seurataan monia tunnuksia, mutta niitä ei ole nimitetty Balanced Scorecardiksi. Tunnuksia ei myöskään ole rakennettu systemaattisesti tukemaan tiettyä strategiaa."* Markkinointiryhmän Business Controller kertoi: *"Se on ihan hyvä juttu, mutta se vaatisi sen, että se pitäisi olla läpi linjan kaikissa...koko firman käytössä. Ei siitä ole hyötyä, jos me lähdetään yksin sotaan."* Palvelun laatuäällikön mukaan myös palvelusuunnittelussa Balanced Scorecardin muodostaminen oli vastaavaan aikaan jo pitkällä: *"Meillä on olemassa kaikki palikat, meillä on olemassa visio, millainen sen pitäisi olla tää mittaristo täällä laadun puolella, että se on niin pienestä enää kiinni."*

Tasapainotettua mittaristoa ryhdyttiinkin systemaattisesti kehittämään vuonna 1999 osana yrityskulttuurin muutosprosessia. Yhtiössä haluttiin kehittää järjestelmällisesti osaamista ja sitoa se visioon ja strategiaan. Balanced Scorecard -tyyppisen mittariston rakentaminen aloitettiin yhtiön kaupallisessa ryhmässä. Mittaristossa on neljä aluetta: talous, asiakas, prosessit ja osaaminen. Kaikille ryhmän osastoille laadittiin yhteiseen malliin perustuva mittaristo ja kullekin osastolle määriteltiin strategiset tavoitteet, menestystekijät, avainmittarit ja projektit. Ydinprosesseiksi valittiin asiakaspalvelu- ja tuotantoprosessit. Jokainen osasto voi soveltaa mittaristoa haluamallaan tavalla. Kaupallisen ryhmän apulaisjohtajan mukaan yksikköjen välillä tarvittaisiin kuitenkin enemmän yhteistyötä. Mittariston käyttöönotossa oli aluksi jonkin verran muutosvastarintaa, mutta se on vähentynyt ja mittariston vastaanotto on parantunut. (Jabe 2001, 24–29)

Finnairissa konsernitason strategisen ohjauksen apuna 1990-luvulla käytetyt johdon ohjausjärjestelmät on tiivistetty tutkimuksen liitteenä olevaan taulukkoon.

4 EMPIIRISTEN TULOSTEN ANALYYSI

Molemmilla tutkimuksen toimialoilla, energiamaarkkinoilla ja lentoliikenteessä, toimintaympäristössä on tapahtunut suuria muutoksia 1990-luvulla. Taloudellista sääntelyä on vapautettu, markkinat ovat globalisoituneet ja kilpailu on kiristynyt. Toimintaympäristön muutos on samalla muuttanut toimialojen logiikkaa²² ja strategisia epävarmuustekijöitä. Markkinoiden kansainvälistyminen ja yritysten monialaistuminen lisäävät yritysten johtamisen monimutkaisuutta (vrt. Lainema 1996, 51). Lisäksi yrityksen laajetessa useammille jalostusketjun osa-alueille uusien toimialojen logiikka saattaa erota ratkaisevasti ydintoimialan²³ logiikasta. Hallitsevan yleisjohdon logiikan vaihtaminen on vaikeata ja mitä suurempi on johdon omaksuman yleisjohdon logiikan ja toimialan logiikan välinen ero sitä vaikeampaa päätöksenteko on. Vastaavasti mitä monialaisempi²⁴ yritys on sitä vaikeampaa on yrityksen johtaminen yleisjohdon logiikalla (Lainema 1996, 69–70).

Neste oli ollut pitkään keskittynyt öljyn tuotanto-jalostus-markkinointi -ketjun keskiosaan, öljynjalostukseen (Kivikko et al. 1997, 212). Kilpailun vapautuessa Neste suuntasi strategiansa teollisuuden jalostusketjussa alavirtaan vähittäiskaupan alalle. Laineman (1996, 120) mukaan laaja-alaisen, uuteen hallitsevaan logiikkaan siirtyneen yrityksen johtamisongelmat ovat paljon suuremmat kuin vastaavalla kapea-alaisella yrityksellä. Muutos suoraan massatuotteista kauppaan onkin Nesteen kohdalla ollut vaikeasti hallittava. Kilpailustrategian muutos edellytti johdon ohjausjärjestelmien muuttamista tukemaan asiakaslähtöisyyttä kriittisenä menestystekijänä. Neste oli kuitenkin ryhtynyt ajoissa valmistautumaan kilpailun vapautumiseen sisäisen kehityksen avulla. TQM ja prosessijohtaminen olivat keskeisiä välineitä, jotka avustivat strategista muutosta. Myös IVO siirtyi sääntelyn vapautuessa jalostusketjussa alavirtaan, mutta muutos oli pienempi kuin Nesteellä, koska IVOlla oli jo aiemmin ollut vahva pohja projektiosaamisessa ja se oli harjoitellut kilpailuilla markkinoilla toimimista kansainvälisissä projekteissa.

Neste ja IVO toimivat ennen fuusiota erilaisilla, mutta osittain keskenään kilpailevilla toimialoilla ja niiden yrityskulttuurit, organisaatorakenteet ja ohjausjärjestelmät poikkesivat toisistaan. Keskeinen ero oli siinä, että Neste-konsernissa johtamiskulttuuri perustui Nesteen yhteisiin arvoihin, kun IVOssa liiketoiminnat oli eriytetty itsenäisesti toimiviksi tytäryhtiöiksi. Eri-

²² Lainema (1996, 46) määrittelee *toimialan logiikan* tiedoksi tietyn toimialan menestystekijöistä, sille tyypillisistä organisaatorakenteista, johtamisjärjestelmistä, ajatusmalleista ja muista menestykseen liittyvistä erityispiirteistä.

²³ Lainema (1996, 47) määrittelee toimialan, jolta monialayritys on alun perin lähtenyt, yrityksen *ydintoimialaksi* (vrt. Galbraith 1983).

²⁴ Monialaisuudella tarkoitetaan laajenemista uusille tuotealueille eli toimialoille joko yhdellä tai useammalla teollisuuden jalostusketjun osa-alueilla (Lainema 1996, 95).

laisuus Nesteen ja IVOn johtamiskulttuurissa sekä öljy- ja sähköliiketoimintojen tuotteissa ja teknologiassa, asiakasrakenteessa ja kilpailutilanteessa heijastui strategisina epävarmuustekijöinä Fortumia perustettaessa ja samalla se vaikeutti ohjausjärjestelmien integrointia ja synergiaetujen luomista fuusion jälkeen. Konsernin perustamisvaiheessa liiketoimintojen lukumäärä oli suuri, mutta myöhemmin on keskitytty ydinliiketoimintoihin. Toisaalta Fortum-konsernin vahvuudeksi muodostui koko energiaketjun hallitseminen.

Porterin (1980) kilpailustrategioiden luokittelun näkökulmasta Fortumin voidaan katsoa noudattavan maantieteellisen alueen mukaista keskittymisstrategiaa. Keskittymisstrategia on differenttipainotteinen, mutta myös kustannusetuun pyrkiminen on tärkeää. Porterin strategialuokittelun näkökulmasta myös Finnair noudattaa keskittymisstrategiaa. Strategia perustuu maantieteellisen alueen ohella enenevässä määrin asiakasryhmän mukaiseen, liikematkustajiin keskittyvään segmentointiin. Voimakas palvelun laadun painottuminen ilmaisee differentti-strategian vahvistumista. Liittoutumisen myötä kilpailustrategia on myös entistä globaalimpi kasvustrategia. Asiakaslähtöisyyttä kriittisenä menestystekijänä on sekä Fortumissa että Finnairissa tuettu organisaatorakennetta madaltamalla. Näin on pyritty joustavuuden lisääntymiseen ja päätöksenteon ja tulosvastuun siirtämiseen lähemmäksi liiketoimintoja ja asiakkaita.

Fortumissa on Corporate Governance -hankkeella pyritty luomaan yhteistä kulttuuria yhdistämällä Nesteen ja IVOn eri käsitteet Tapa toimia -konseptiksi. Finnairissa arvokeskustelut on ulotettu kaikkialle organisaatioon ja Finnairin brandi on kehitetty strategisen ohjauksen välineeksi. Simonsin (1994, 1995a,b) kehittämän ohjausjärjestelmien luokittelun viitekehyksen näkökulmasta Fortumissa uskomusjärjestelmät ovat toimineet Nesteen ja IVOn fuusion jälkeen yhteisen kulttuurin luomisen välineinä ja Finnairissa uskomusjärjestelmien mukainen ohjaus on painottunut erityisesti uuden pääjohtajan toimesta. Molempien toimialojen case-yrityksillä ympäristöön, terveyteen ja turvallisuuteen liittyvät säädökset ovat keskeisiä rajajärjestelmiä.

Finnairissa budjetointimenettely toimi aikaisemmin lähinnä valvonnan eikä suunnittelun välineenä eikä se tukenut kilpailustrategioiden muodostamista. Simonsin viitekehyksen näkökulmasta se oli diagnostisen ohjauksen väline. Myös suunnittelua ja valvontaa säännöllisesti avustavat TOVA- ja REKA -järjestelmät olivat diagnostisia ohjausjärjestelmiä. Myöhemmin konsernin budjetoinnissa on siirrytty rullaaviin ennusteisiin, jolloin budjetti on yksi tarkempi osa suunnitteluprosessia. Budjetoinnin lisääntynyt käyttö suunnittelun apuna sopii yhteen liiketoimintayksiköiden tulosvastuun lisäämisen kanssa. Budjetointia voidaan myös aikaisempaa paremmin käyttää interaktiivisena ohjausvälineenä, koska tiukan määräraha-ajattelun sijaan kaikilla organisaatiotasoilla voidaan entistä herkemmin reagoida strategisiin epävarmuustekijöihin.

Nesteellä TQM ja ympäristöasiat oli nostettu johdon erityisseurantaan. Fortumin esikuntayksikössä Business Excellence -mallista vastaavan asiantuntijan mukaan: *”Jos puhun van-*

hasta Nesteestä niin silloin 1990-luvun alussa johto nimenomaan halusi nostaa Nesteellä kaksi asiaa ylitse muiden sellaisiksi "issuiksi", joista ei tingitä. Toinen oli EHS²⁵ ja toinen oli TQM. Ja kaikissa eri yhteyksissä, missä vaan oli johdon puheenvuoro, niin nämä kaksi asiaa nostettiin esiin." Nesteellä TQM-ohjelma oli Simonsin viitekehyksen mukainen interaktiivisen ohjauksen väline, jonka avulla laatu- ja prosessijohtamiseen sekä jatkuvaan suoritukseen parantamiseen perustuvat ohjausvälineet otettiin käyttöön koko organisaatiossa. Voidaankin tehdä johtopäätös, että TQM toimi Nesteellä käynnistäjänä strategisen ohjauksen muutokselle. Myös Fortumissa omaksuttiin aluksi TQM-filosofia, johon laatujohtaminen ja Business Excellence -malli perustuivat. Fortumissa Business Excellence -mallia käytettiin haastatteluajankohtana osana diagnostista ohjausjärjestelmää, mitä osoittaa mallista vastaavan asiantuntijan lainaus: *"Tavoitteena on, että tämä ajattelutapa, tämä konsepti, joka peräänkuuluttaa tiettyjä mittareita, jotka pitäisi olla paikallaan, olisi mennyt sisään siihen mittaamiseen ja raportointiin."* Mallin soveltaminen interaktiivisesti edellyttäisi sitä, että mallin avulla nousisi esiin strategisia kehittämiskohteita, joiden etenemistä ylin johto valvoisi. Mallia ei Fortumissa kuitenkaan ryhdytty käyttämään interaktiivisena strategisen ohjauksen välineenä ja sen merkitys myös diagnostisena ohjausvälineenä on pääjohtajan vaihtumisen jälkeen vähentynyt konsernitason ohjauksessa.

Fortumissa suorituksen arviointi tapahtui haastatteluajankohtana avainmittareiden avulla. Mittarit liittyivät Business Excellence -mallin mukaisesti taloudellisen näkökulman ohella asiakas-, henkilöstö- ja yhteiskunnalliseen näkökulmaan. Koska Business Excellence -mallin yhteys strategiaan todettiin puutteelliseksi, myös KPI-mittariston kytkentä strategiaan on ongelmallinen. Tätä johtopäätöstä tukevat Kaplanin ja Nortonin (2001, 100–104) tutkimustulokset, joiden mukaan useiden organisaatioiden rahamääräisten ja ei-rahamääräisten mittareiden yhdistelmänä muodostetut KPI-scorecardit eivät välttämättä ole strategisia mittaristoja. Kaplanin ja Nortonin mukaan KPI-mittaristoja käytetään erityisesti niissä yrityksissä, jotka ovat omaksuneet TQM-johtamisen, jolloin mittaristo sisältää paljon prosesseihin ja jatkuvaan suoritukseen parantamiseen liittyviä mittareita. KPI-mittareita voidaan käyttää interaktiivisesti strategisina ohjausvälineinä, jos mittareiden yhteys strategiaan on konsernitason selkeästi muodostettu. Päinvastaisessa tapauksessa mittaristoa voidaan pitää jopa haitallisena. Fortumissa avainmittareiden kytkentää strategian mukaisiin menestystekijöihin tulisikin kriittisesti arvioida erityisesti sen vuoksi, että TQM-periaatteiden merkitys konsernin strategisessa ohjauksessa on vähentynyt.

Finnairissa Balanced Scorecard -mittaristoa oltiin tutkimusajanjakson lopulla parhaillaan muodostamassa konsernin strategiseksi työkaluksi. Mittariston avulla haluttiin edistää organisaation oppimista ja mittaristo sidottiin visioon ja strategiaan. Mittariston kehittäminen on toi-

25 EHS tulee sanoista: environment, health and safety.

minut osana yrityskulttuurin muutosprosessia ja mittariston voidaan katsoa muodostuvan Finnairissa Simonsin kehikon mukaiseksi interaktiivisen ohjauksen välineeksi. Kaplanin ja Nortonin (1996, 82) mukaan tasapainotetun mittariston laatiminen edellyttää strategisen suunnittelun prosessin ja budjetointiprosessin yhdistämistä. Tällöin budjetit tukevat strategian toteuttamista. Rullaavaan ennustamiseen siirtyminen konsernitasolla tukee hyvin Balanced Scorecard -mittariston kehittämistä. Rullaavaa budjetointia ja Balanced Scorecardia onkin mahdollista käyttää yhdessä interaktiivisen ohjauksen välineinä.

Simonsin ohjausjärjestelmien luokittelun näkökulmasta Finnairissa painottuu interaktiivinen ohjaus, koska yhtiössä oltiin kehittämässä useampia ohjausjärjestelmiä tukemaan uusien strategioiden muodostamista. Fortumissa ohjausjärjestelmiä käytettiin tutkimusajanjaksolla sen sijaan pääosin diagnostisesti valitun strategian toteuttamisen apuna. Fortumin ohjauksessa korostui strateginen suunnittelu, joka on Simonsin (1995a, 114) mukaan luonteeltaan diagnostista ohjausta eikä sitä voida käyttää interaktiivisena ohjausjärjestelmänä. Toisaalta Fortumissa konsernitaso ja yksiköiden lisääntynyt vuorovaikutus strategiaprosessissa voitaneen tulkita siten, että strategisen suunnittelun prosessia käytettiin ainakin osittain interaktiivisen ohjauksen luonteisesti.

Arvioitaessa konsernijohtoon ohjaustyyliä Gooldin ja Campbellin (1987) viitekehyksen²⁶ näkökulmasta molempien case-yritysten ohjaustyyliin on tutkimusajanjaksolla tapahtunut muutoksia. Fortumissa konsernistategian merkityksen vahvistuminen viittaa strategisen suunnittelun tyyppisen ohjauksen voimistumiseen. Johtopäätöstä tukee johdon pyrkimys synergioiden luomiseen yksiköiden välillä sekä investointien hyväksymisen nostaminen yhdeksi avainjohtamisprosessiksi. Sen sijaan aikaisempi liiketoimintamalliin perustava johtamisjärjestelmä oli luonteeltaan strategisen ohjauksen tyyppinen. Myös Gooldin ja Campbellin (1987, 109) havaintojen mukaan yleisenä suuntauksena on ollut konsernijohtoon siirtyminen strategisen ohjauksen tyylistä strategisen suunnittelun tyyliin.

Finnairissa taloudellisen ohjauksen rooli on aikaisemmin korostunut konsernijohtoon ohjauksessa, koska budjettia käytettiin valvonnan välineenä ja suunnittelu oli lyhytjänteistä ja hajanaista. Strategisen suunnittelun osaston perustaminen ja konsernitasolla käytettävä yhtenäis-

²⁶ Strategisen suunnittelun ohjaustyyliin konsernijohto pyrkii vaikuttamaan erityisesti liiketoimintayksiköiden strategiasuunnitteluun, kun taas valvonnalla on vähemmän painoa. Tulosseuranta tapahtuu pitkän aikavälin strategiaprosessin puitteissa. Investointibudjetilla on keskeinen merkitys suunnitteluprosessissa ja yksiköt voivat käyttää harkintavaltaansa tiettyyn rajaan saakka (Goold & Campbell 1987, 47–61). Strategisen ohjauksen tyylin valinnut konsernijohto pyrkii muodostamaan tulosvastuullisia liiketoimintayksiköitä ja delegoi niille paljon suunnitteluvastuuta. Tulosseuranta on tiukkaa sekä strategisten tavoitteiden että tulostavoitteiden osalta (mt. 86). Taloudellisen ohjauksen tyyliin konsernijohto korostaa taloudellisten mittareiden avulla tapahtuvaa valvontaa ja tulosten vertaamista asetettuihin tavoitteisiin lyhyellä aikavälillä. Konserniohjaus antaa liiketoimintayksiköille runsaasti itsenäistä päätösvaltaa eikä yrityksillä ole muodollisia suunnittelujärjestelmiä, kun sen sijaan strategisen ohjauksen yrityksillä on tarkat suunnittelujärjestelmät (mt. 111).

nen analyysikehikko, uusien tulosvastuullisten liiketoimintayksiköiden muodostaminen sekä Balanced Scorecardin kehittäminen viittaavat selkeästi ohjauksen muuttumiseen strategisen ohjauksen tyyppiseksi.

5 JOHTOPÄÄTÖKSIÄ JA ARVIOINTIA

Tutkimus liittyy keskusteluun johdon laskentatoimen muutoksesta. Johdon laskentatoimen tutkimus on suuntautunut viime aikoina tarkastelemaan, miten johdon ohjausjärjestelmät voisivat entistä paremmin tukea yritysten kilpailustrategioiden muodostamista ja toteuttamista dynaamisessa kilpailuympäristössä.

Tutkimuksen tavoitteena oli ensinnäkin tarkastella, millaisia johdon ohjausjärjestelmiä ja erityisesti strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä yritykset ovat käyttäneet strategisen ohjauksen apuna tilanteessa, jossa niiden kilpailuympäristö on muuttunut 1990-luvulla. Toisena tavoitteena oli selittää, miten yritykset ovat käyttäneet hyväksi ohjausjärjestelmiä strategisessa muutoksessa. Tutkimus pyrki tuomaan kontribuutiota konsernistrategian sekä konserni-johdon suunnittelua ja valvontaa avustavien ohjausjärjestelmien muutosprosessien tutkimukseen, kun aikaisemmissa tutkimuksissa on keskitytty pääosin liiketoimintayksiköiden kilpailustrategioihin ja ohjaukseen. Tutkimuksen avulla lisättiin myös empiiristä tietämystä strategisen johdon laskentatoimen hyväksikäytöstä organisaatioissa.

Kahdella eri toimialalla olevien case-yritysten strategista ohjausta tulkittiin sekä Simonsin (1994, 1995a,b) ohjausjärjestelmien luokittelun viitekehyksen avulla että Gooldin ja Campbellin (1987) strategisten ohjaustyylien näkökulmasta. Aikaisemmista tutkimuksista poiketen Simonsin viitekehystä sovellettiin konsernitason ohjauksen analysoinnissa. Simonsin sekä Gooldin ja Campbellin viitekehysten yhdistämisellä pyrittiin täsmentämään aikaisempaa teoriaa johdon ohjausjärjestelmien ja strategian välisestä yhteydestä.

Dynaamisessa toimintaympäristössä sekä energia-alalla toimiva Fortum-konserni että lentoliikenteen alalla toimiva Finnair-konserni noudattivat Porterin (1980) kilpailustrategioiden luokittelun mukaista differointipainotteista keskittymisstrategiaa. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että samankaltaisesta strategiasta huolimatta yritykset käyttivät osittain erilaisia johdon ohjausjärjestelmiä eri tavoin hyväksi strategisen ohjauksen apuna.

Konserniohjauksessa sekä Fortumissa että Finnairissa arvojen ja visioiden avulla tapahtuva ohjaus oli keskeisessä asemassa. Tutkimuksen empiiriset havainnot tukivat Simonsin (1995a, 37) tuloksia, joiden mukaan dynaamisessa toimintaympäristössä voimakkaat arvot luovat organisaatorista stabiliteettia ja arvoihin sitoutumista edistetään uskomusjärjestelmien avulla. Uskomusjärjestelmien merkitys yhteisen kulttuurin kehittämisessä korostui Fortumin ohjauksessa eri-

tyisesti Nesteen ja IVOn fuusion johdosta. Lisäksi sekä Fortumin että Finnairin strategisessa ohjauksessa painotettiin uskomusjärjestelmiä pääjohtajan vaihtumisen jälkeen.

Kilpailullisessa toimintaympäristössä asiakaslähtöisyys on muodostunut kriittiseksi menestystekijäksi sekä energia-alan että lentoliikenteen yrityksille. Nesteellä, IVOssa ja Fortumissa asiakaslähtöisyyttä tuettiin organisaatorakennetta hajauttamalla. Finnairissa Balanced Scorecardin kehittäminen ja palveluprosessien muodostaminen avustivat siirtymistä funktionaalista organisaatiosta asiakaslähtöiseen organisaatioon, mikä tukee Kaplanin ja Nortonin (2001, 253) tutkimustuloksia.

Simonsin ohjausjärjestelmien luokittelun näkökulmasta Finnairissa painottui interaktiivinen ohjaus, jonka avulla tuettiin uusien strategioiden muodostamista. Balanced Scorecardia ja rullaavaa budjetointia ollaan Finnairissa muodostamassa Simonsin (1994, 1995a,b) viitekehyksen mukaisiksi interaktiivisen ohjauksen välineiksi. Fortumin ohjauksessa korostui sen sijaan strateginen suunnittelu, jota käytettiin pääosin diagnostisena ohjauksvälineenä.

Tarkasteltaessa case-yritysten valitsemien ohjausjärjestelmien ja niiden käytön erojen ja yhtäläisyyksien syitä empiirisestä aineistosta nousee yhtenä tekijänä esille strategisen ohjauksen muutoksen luonne. Finnairissa strategisen ohjauksen muutosprosessia voidaan luonnehtia sisäiseen kehitykseen perustuvan strategisen evoluution tyyppiseksi (Scapens 1994, Burns & Scapens 2000). Evolutionaarisen strategisen muutoksen yhteydessä ylimmän johdon ohjauksessa korostuu Simonsin (1994) mukaan suunnittelujärjestelmien sekä organisaation oppimisen merkitys. Finnairissa sekä suunnittelua että valvontaa avustavat järjestelmät ovat kehittyneet evolutionaarisesti ja uusien strategioiden kehittämistä tukevat järjestelmät on muodostettu interaktiivisen ohjauksen välineiksi. Ylimmän johdon stabiilisuus lienee ainakin osaltaan vaikuttanut sekä strategian että ohjausjärjestelmien evolutionaariseen kehitykseen Finnairissa.

Energia-alan toimintaympäristössä toimialan rakennemuutoksen sekä Nesteen ja IVOn fuusion johdosta tapahtunutta laajamittaista muutosta voidaan pitää revolutionaarisena (Scapens 1994, Burns & Scapens 2000). Simonsin (1994) tulosten mukaan revolutionaaristen strategisten muutosten yhteydessä uusi ylin johto käyttää aluksi ohjauksessa raja- ja uskomusjärjestelmiä sekä diagnostisia ohjausjärjestelmiä ennen interaktiivisen ohjauksen kehittämistä. Fuusioiden vaikutuksista johdon ohjausjärjestelmiin on vain vähän tutkimustietoa. Granlundin (1998, 302) tutkimus toi esiin laskentajärjestelmien sisäisen stabiliteetin, joka ilmeni pyrittäessä integroimaan kahta erilaista laskentakulttuuria. Vastaavasti myöskään kriisitilanteissa ajankohta ei ole otollinen ohjausjärjestelmien kehittämiseksi, koska tällöin mm. henkilöstö-, aika- ja taloudelliset resurssit ovat rajalliset (Granlund 1998, 305). IVOn ja Nesteen fuusiossa yhdistettiin kaksi erilaista yrityskulttuuria ja jatkuvat organisaatiomuutokset ovat kuluttaneet organisaation voimavaroja. Tämä voisi olla yhtenä syynä siihen, että Fortumissa ohjausjärjestelmiä on tutkimusajanjaksolla käytetty pääosin diagnostisesti strategisen ohjauksen revolutionaarisen muutoksen yhteydessä.

Myös toimialalla näyttäisi tutkimuksen mukaan olevan vaikutusta erilaisten ohjausjärjestelmien käyttöön case-yrityksissä. Nesteellä TQM-filosofia oli lähtökohtana laatu- ja prosessijohtamiselle ja asiakaslähtöisen organisaation kehittämiseksi. TQM ja ympäristöasiat oli nostettu johdon erityisseurantaan ja Simonsin (1994, 1995a,b) viitekehyksen mukaisiksi interaktiivisen ohjauksen välineiksi. Havainnot tukevat Simonsin (1991, 1995a,110) tutkimustuloksia, joiden mukaan teknologiasta riippuvilla toimialoilla tuotteiden teknisten ominaisuuksien ja prosessien parantamista tukevat ohjausjärjestelmät muodostettiin interaktiivisiksi. TQM-periaatteet vaikuttivat aluksi myös Fortumissa avainmittariston sekä Business Excellence -mallin muodostamiseen, mutta myöhemmin TQM:n merkitys Fortumin strategisessa ohjauksessa on vähentynyt.

Analyysiä täydennettiin arvioimalla case-yritysten konserniohjausta myös Gooldin ja Campbellin (1987) strategisten ohjaustyylien näkökulmasta. Fortumissa konsernistrategian merkityksen vahvistuminen viittaa strategisen suunnittelun tyyppisen ohjauksen voimistumiseen, kun aikaisempi liiketoimintamalliin perustuva johtamisjärjestelmä oli strategisen ohjauksen tyyppinen. Strategisen suunnittelun ohjaustyyliin liittyy tämän tutkimuksen havaintojen mukaan ohjausjärjestelmien diagnostinen käyttö. Finnaissa uusien tulostavoitteiden liiketoimintayksiköiden muodostaminen ja Balanced Scorecardin kehittäminen viittaavat konsernijohdon ohjauksen muuttumiseen strategisen ohjauksen tyyppiseksi, kun ohjauksessa aikaisemmin korostui taloudellinen ohjaus. Tämän tutkimuksen havaintojen mukaan strategisen ohjauksen tyyliä tukee ohjausjärjestelmien käyttäminen interaktiivisesti. Sekä Fortumissa että Finnaissa pääjohtajan vaihtumisen jälkeen käynnistetyt johtamisjärjestelmien muutosprosessit tukevat Gooldin ja Campbellin (1987, 235) sekä Simonsin (1994) tutkimustuloksia, joiden mukaan yritysten strategiassa ja ohjausjärjestelmissä tapahtuvat muutokset liittyvät usein ylimmän johdon vaihtokseen²⁷.

Gooldin ja Campbellin (1987) strategisten ohjaustyylien luokittelun pohjalta on myöhemmin kehitetty ”vanhemmuuden” (*parenting*) teoria, joka tarkastelee konsernijohdon ja liiketoimintayksiköiden johtamisjärjestelmien välistä synergiaa (Campbell et al. 1995, Nilsson 2000). Konsernihallinnon vaikutuksen arviointi liiketoimintayksiköiden ohjauksen kannalta ja ”vanhemmuuden” mallien soveltaminen case-yritysten ohjauksen analysointiin olisi ajankohdainen jatkotutkimuksen alue, jolta on vain vähän aikaisempaa tutkimusta. ■

27 Vrt. myös Lainema 1996, 114.

LÄHDELUETTELO

- BROMWICH, M.** (1990), The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2, 27–46.
- BROMWICH, M. & BHIMANI, A.** (1989), *Management Accounting: Evolution not Revolution*, CIMA Publications, London.
- BROMWICH, M. & BHIMANI, A.** (1994), *Management accounting: Pathways to Progress*, CIMA Publications, London.
- BURNS, J. & SCAPENS, R.W.** (2000), Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, 11, 3–25.
- CAMPBELL, A., GOOLD, M. & ALEXANDER, M.** (1995), Corporate Strategy: The Quest for Parenting Advantage, *Harvard Business Review*, March – April, 120–132.
- CHENHALL, R.H.** (1997), Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance, *Management Accounting Research*, 2, 187–206.
- CHENHALL, R. & LANGFIELD-SMITH, K.** (1998), Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs, *Management Accounting Research*, 9, 361–386.
- COOPER, R. & KAPLAN, R.S.** (1991), *The Design of Cost Management Systems*, Prentice Hall.
- COOPER, R., KAPLAN, R.S., MAISEL, L.C., MORRISSEY, E. & OEHM, R.M.** (1992), From ABC to ABM, *Management Accounting (US)*, Vol.74, No.5, 54–57.
- COOPER, R.** (1996), Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan. *Management Accounting Research*, 7, 219–246.
- CZYZEWSKI, A.B. & HULL, R.P.** (1991), Improving Profitability With Life Cycle Costing, *Journal of Cost Management*, Summer, 20–27.
- EMMANUEL, C. & OTLEY, D. & MERCHANT, K.** (1995), *Readings in Accounting for Management Control*. Third edition. Chapman & Hall. London.
- FERREIRA, L.D. & MERCHANT, K.A.** (1992), Field Research in Management Accounting and Control: A Review and Evaluation, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5, No. 4, 3–34.
- GALBRAITH, J.R.** (1983), Strategy and Organizational Planning, *Human Resource Management*, Spring/Summer, Vol. 22, No. 1 / 2, 63–77.
- GHOSHAL, S. & WESTNEY, D.E.** (1991), Organizing Competitor Analysis Systems, *Strategic Management Journal*, Vol. 12, 17–31.
- GOOLD, M. & CAMPBELL, A.** (1987), *Strategies and Styles, The Role of the Centre in Managing Diversified Corporations*, Basil Blackwell Ltd, UK.
- GOOLD, M. & QUINN, J.J.** (1990), The paradox of strategic controls, *Strategic Management Journal*, 11, 43–57.
- GOVINDARAJAN, V. & GUPTA, A.K.** (1985), Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.1, 51–66.
- GRANLUND, M.** (1998), The challenge of management accounting change: a case study of the interplay between accounting, change and stability, *Turun kauppakorkeakoulun julkaisu*, A–7:1998.
- GRANLUND, M. & LUKKA, K.** (1998), Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context, *Management Accounting Research*, Vol. 9, No.2, 185–211.
- HOPWOOD, A.** (1986), Management accounting and organizational action: an introduction. In Bromwich, M. & Hopwood, A. (eds.), *Research and Current Issues in Management Accounting*, U.K., Pitman, 9–30.
- HUMPHREY, C. & SCAPENS, R.** (1996), Theories and case studies of organizational accounting practices: Limitation or liberation? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, No. 4, 86–106.
- JABE, M., toim.** (2001), Finnair tasapainottaa tulokorttien avulla, *Human Capital*, 1, 24–29, Talent Partners.
- JOHNSON, H.T. & KAPLAN, R.S.** (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston.

- JOHNSON, G. & SCHOLES, K.** (1993), *Exploring Corporate Strategy*, 3rd ed., Prentice Hall.
- JOHNSON, H.T.** (1994), Relevance regained, total quality management and the role of management accounting, *Critical perspectives on accounting*, 5, 259–267.
- JÄRVENPÄÄ, M.** (1998), Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli, Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja D-1:1998.
- KALD, M., NILSSON, F. & RAPP, B.** (1999), On Strategy and Management Control: The Importance of Classifying the Strategy of the Business, 22nd Annual Conference of the EAA, Bordeaux, France, 5–7 May, preliminary draft.
- KAPLAN, R.S. & NORTON, D.P.** (1992), The balanced scorecard – measures that drive performance, *Harvard Business Review*, Vol.70, No.1, 71–79.
- KAPLAN, R.S. & NORTON, D.P.** (1996), Using the balanced scorecard as a strategic management system, *Harvard Business Review*, Vol.74, No.1, 75–85.
- KAPLAN, R.S. & NORTON, D.P.** (2001), *The Strategy-Focused Organization*, How balanced scorecard companies thrive in the new business environment, Harvard Business School Press.
- KASANEN, E., LUKKA, K. & SIITONEN, A.** (1993), The Constructive Approach in Management Accounting Research, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, Fall, 243–264.
- KASURINEN, T.** (1998), Strategic Management Accounting, Review of literature and integrated framework, HKKK, W-209.
- KATO, Y.** (1993), Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies, *Management Accounting Research*, 4, 33–47.
- KATO, Y., BÖER, G. & CHOW, C. W.** (1995), Target Costing: An Integrative Management Process, *Cost Management*, Spring, 39–51.
- KEATING, P.J.** (1995), A Framework for Classifying and Evaluating the Theoretical Contributions of Case Research in Management Accounting, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7, Fall, 66–86.
- KIVIKKO, L., LINDELL, M. & NAUKKARINEN, A.** (1997), Kilpailu strategisena valmentajana, WSOY, Porvoo.
- KÄSSI, T.** (1996), Engineering-ala Suomessa – toimialasta klusteriksi? ETLA B 122, Helsinki.
- LAINEMA, M.** (1996), Monialayrityksen johtaminen – Miten monialayrityksen johto voi lisätä tulosryhmiensä tai yksikköjensä arvoa, Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, A-5:1996.
- LANGFIELD-SMITH, K.** (1997), Management control systems and strategy: A critical review, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 22, No.2, 207–232.
- LEBAS, M.** (1994), Managerial accounting in France – Overview of past tradition and current practice, *The European Accounting Review*, 3, 471–487.
- LORD, B.** (1996), Strategic management accounting: the emperor’s new clothes? *Management Accounting Research*, 7, 347–366.
- LUMIJÄRVI, O-P.** (1993), *Toimintojohtaminen*, Weilin + Göös, Jyväskylä.
- LYNCH, R.L. & CROSS, K.F.** (1991), *Measure Up! Yardsticks for continuous improvement*, Basil Blackwell Ltd. Oxford.
- MINZBERG, H.** (1978), Patterns in Strategy Formation, *Management Science*, May, Vol.24, 934–948.
- MINTZBERG, H.** (1987), The Strategy Concept I: Five Ps for Strategy, *California Management Review*, Vol. 30, 1, 11–24.
- MINTZBERG, H., AHLSTRAND, B. & LAMPEL, J.** (1998), *Strategy Safari*. Prentice Hall, U.K.
- MONTO, M.** (1991), Imatran Voima Oy:n palvelujen sisäinen hinnoittelu, HKKK:n julkaisuja D-135, Helsinki.
- MOURITSEN, J.** (1997), Marginalizing the customer: customer orientation, quality and accounting performance, *Scandinavian Journal of Management*, 13, 5–18.
- NEILIMO, K. & NÄSI, J.** (1980), Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede, Tutkimus positivismiin soveltamisesta, Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja, 12, Tampere.
- NESTE – ÖLJYSTÄ MUOVEIHIN** (1992), Hästbacka, K. (päätoim.), 3.painos, Espoo.
- NESTEEN PUOLI VUOSISATAA MUUTOSTEN KESKELLÄ** (1997), Yrityslehti Nesteen kumppaneille, N:o 5.

- NILSSON, F.** (2000), Parenting styles and value creation: a management control approach, *Management Accounting Research*, Vol. 11, No.1, March, 89–112.
- OTLEY, D.T.** (1994), Management control in contemporary organizations: towards a wider framework, *Management Accounting Research*, 5, 289–299.
- PIHLANTO, P.** (2000), Institutionaalinen teoria ja yksilötaso. Havaintoja Burnsian & Scapensin viitekehyksen pohjalta. Turun kauppakorkeakoulun julkaisu. Sarja Keskustelua ja raportteja, 9:2000.
- PORTER, M.E.** (1980), *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, The Free Press.
- PORTER, M.E.** (1985), *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York.
- PURTY, A.** (1993), *The Social & Organizational Context of Management Accounting*, Academic Press, London.
- ROSLENDER, R.** (1995), Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting, *British Journal of Management*, Vol.6, 45–57.
- ROSLENDER, R.** (1996), Relevance lost and found: Critical perspectives on the promise of management accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 533–561.
- SCAPENS, R.W.** (1990), Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Methods, *British Accounting Review*, 22, 259–281.
- SCAPENS, R.W.** (1994), Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice, *Management Accounting Research*, 5, 301–321.
- SHANK, J.K. & GOVINDARAJAN, V.** (1989), *Strategic Cost Analysis: The Evolution from Managerial to Strategic Accounting*, Boston.
- SHANK, J.K. & GOVINDARAJAN, V.** (1992), Strategic Cost Management and the Value Chain, *Journal of Cost Management*, Winter, 5–21.
- SHANK, J.K. & GOVINDARAJAN, V.** (1993), *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York.
- SHANK, J.K. & GOVINDARAJAN, V.** (1994), Measuring the “Cost of Quality”: A Strategic Cost Management Perspective, *Journal of Management*, Vol.8, No.2, Summer, 5–17.
- SIMMONDS, K.** (1981), Strategic Management Accounting, *Management Accounting (UK)*, April, Vol.59, No.4, 26–29.
- SIMMONDS, K.** (1982), Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example. *Accounting and Business Research*, Summer 1982, 206–214.
- SIMMONDS, K.** (1983), Strategic Management Accounting. In: *Handbook of Management Accounting* ed. by Fawcett. Gower Publishing Company Limited, Aldershot, Hants. Reprinted 1985.
- SIMMONDS, K.** (1986), The Accounting Assessment of Competitive Position, *European Journal of Marketing*, Vol. 20:1, 16–31.
- SIMONS, R.** (1987), Accounting Control Systems and Business Strategy: an Empirical Analysis, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.4, 357–374.
- SIMONS, R.** (1990), The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No. 1/2, 127–143.
- SIMONS, R.** (1991), Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems, *Strategic Management Journal*, Vol. 12, 49–62.
- SIMONS, R.** (1992), The strategy of control: How accounting information helps to formulate and implement business strategy, *CA Magazine*, March, 44–50.
- SIMONS, R.** (1994), How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal, *Strategic Management Journal*, Vol.15, 169–189.
- SIMONS, R.** (1995a), *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston.
- SIMONS, R.** (1995b), Control in an Age of Empowerment, *Harvard Business Review*, March–April, 80–88.
- SIMONS, R.** (2000), *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Text & Cases, Prentice Hall.
- SPICER, B.** (1992), The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods, *Management Accounting Research*, 3, 1–37.

- TOSCANO, G. & OSTINELLI, C.** (1993), The Role of Management Accounting Systems in Total Quality Management: an Empirical Study in Italian Firms, 16th Annual Congress of the EAA, Turku.
- TUOMELA, T-S.** (2000), Customer Focus and Strategic Control, A constructive case study of developing a strategic performance measurement system at FinABB, Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, D-2:2000.
- TURNERY, P.B. & ANDERSON, B.** (1989), Accounting for Continuous Improvement, Sloan Management Review, Vol.30, No.2, 37-47.
- VAIVIO, J.** (1999), Exploring a "non-financial" management accounting change, Management Accounting Research, 10, 409-437.
- WARD, K.** (1992), Strategic Management Accounting, Butterworth-Heinemann Ltd.
- VEHMANEN, P.** (1994), Toimintolaskenta yrityksen johtamisessa, Liiketaloudellinen Aikakauskirja 3/1994, 329-338.
- WILSON, R.M.S.** (1995), Strategic Management Accounting. Teoksessa Ashton, D., Hopper, T. & Scapens R.W. (toim.): Issues in Management Accounting, Second edition, Prentice Hall.
- VIRTANEN, T.** (1993), Strategian ja toimintaympäristön vaikutus johdon ohjausjärjestelmiin, HKKK:n julkaisuja W-47.
- VIRTANEN, T.** (1995), Strateginen ohjausinformaatio lentoliikenteen reittivalinnassa, HKKK:n julkaisuja B-153, Helsinki.
- VIRTANEN, T.** (1998), Strategic Control Information in Airline Route Decision, Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1/98, 33-60.

LIITE. Strategisen ohjauksen apuna käytetyt konsernitason johdon ohjausjärjestelmät case-yrityksissä 1990-luvulla

YRITYS	KILPAILU- YMPÄRISTÖ	KONSERNI- STRATEGIA	STRATEGINEN OHJAUS JA JOHTAMISJÄRJESTELMÄT	KONSERNITASON SUUNNITTELU- JÄRJESTELMÄT	KONSERNITASON STRATEGINEN VALVONTA
Nestle	*Öljy- markkinoiden kilpailun vapautuminen	*Keskittyminen avainliike- toiminta- alueille *Valikoiva kasvu	*Organisaation hajauttaminen mudostamalla divisiota ja tulosityksiköitä *TQM-ohjelmaan perustuvat menetelmät: – laatujohtaminen – jatkuvan parantamisen prosessi – prosessijohtaminen – Business Excellence -malli *Nesteen yhteisiin arvoihin perustuva johtamiskulttuuri	*Strategioiden suunnittelu määriteltiin konsernin avainprosessiksi	*Suorituksen arviointi määriteltiin konsernin avainprosessiksi *Asiakaskäytävyyden ja asiakaskannattavuuden mittaaminen *Henkilöstötyytyväisyyden mittaaminen ja henkilöstön valtaistaminen (empowerment) *Nesteen avaintunnuksuudet
IVO	*Sähkö- markkinoiden kilpailun vapautuminen	*Koko energian- tuotantoketjun hallinta *Kasvu kansain- välisillä ja yritysostoilla	*Organisaation hajauttaminen perustamalla IVO-yhtiöistä muodostettu konserni, jossa liiketoiminat eriytettiin yhtiöyksiksi *Osaamisen kehittäminen erityisesti kansainvälisen projektien yhteydessä *Yrityskulttuurin muuttaminen asiakas- lähtöiseksi	*Kilmeä vuosibudjetti, mutta rullaa budjetoiti suunnitella *Konsernistrategian roolin vahvistaminen *Investointien hyväksymisvastuu hajautettu	*Avaimittarit (key performance indicators, KPI), jotka sisältävät sekä rahamääräisiä että ei-rahamääräisiä mittareita
Fortum	*Energia- markkinoiden kilpailun vapautuminen *IVO:n ja Nesteen fuusio	*Visiona keskittyminen energiaan *Koko energiaketjun hallinta *Johdava pohjois- eurooppalainen energiayhtiö *Tunnettu asiakas- suuntautuneisuudesta ja ympäristövaastuusta	*Organisaatorakenteen muuttaminen holding-yhtiöstä liiketoimintamallin kautta yksiikkömalliin *Uuden hallinto- ja johtamismallin muodostaminen Corporate Governance -hankeella *Tapa toimia -konsepti yhteisen Fortum -kulttuurin luomiseksi *Konsernijohtoon ohjauttyylin muuttaminen strategisesta ohjauksesta strategisen suunnittelun tyyliin	*Kiinteä vuosibudjetti, mutta rullaa budjetoiti suunnitella *Konsernistrategian roolin vahvistaminen *Investointien hyväksymisvastuu hajautettu	*Asiakaskannattavuuden ja asiakaskäytävyyden mittaaminen *Sisäisen laskeman raportointi- järjestelmien avulla seurataan sekä rahamääräisiä että ei-rahamääräisiä mittareita *Balanced Scorecard -mittariston kehittäminen osana yrityskulttuurin muutosprosessia
Finnair	*Lentoliikenteen taloudellisen säätelyn vapautuminen *Lentoyhtiöiden liittoutuminen alliansseiksi	*Korkeatasoinen palvelu *Most Experienced in Northern Skies *Aseman vahvistaminen pohjois-eurooppalaisena liittoutumisen lenjoyhtiönä *Globaali yhteistyö *Business-luokan paremmuus suhteessa kilpailijoihin	*Finnairin brandin kehittäminen *Konsernin rakenteen tiivistäminen toimintoja yhdistämällä *Palveluiden laadun johtaminen ja palveluprosessin kartoittaminen *Myynnin matriisiorjaisaatio kokonais- valtaisen asiakashallinnan kehittämissä *Client Management ja asiakkuusstrategioiden muodostaminen *Sisäisen toiminnan kehittämissäprojektit tulos- vastuun ja mitattavuuden lisäämiseksi *Konsernijohtoon ohjauttyylin muuttaminen taloudellisesta ohjauksesta strategisen ohjauksen tyyppiseksi	*Siirtymisen kiinteästä budjetista rullaaavan budjetoitiin *Strategisen suunnittelun kestittäminen *Ylin johto hyväksyy strategiset investoinnit	