



L I T E R A T U R E



# Exploring Management Accounting Change in the Balanced Scorecard Context

## Lectio Praecursoria

*KTL Tommi Kasurisen laskentatoimen väitöskirja "Exploring Management Accounting Change in the Balanced Scorecard Context – Three Perspectives" tarkastettiin 31.1.2003 Helsingin kauppakorkeakoulussa. Vastaväittäjänä toimi KTT Markus Granlund Turun kauppakorkeakoulusta ja kustoksena professori Kalervo Virtanen Helsingin kauppakorkeakoulusta.*

Johdon laskentatoimen tehtäviksi voidaan määritellä päätöksentekoa tukevan informaation tuottaminen ja johdon avustaminen organisaation ohjauksessa kohti asetettua päämäärää. Ohjaustehtävään kiinteästi liittyvinä teemoina voidaan puolestaan mainita toiminnan suunnittelu, tarkkailu ja suorituksenarviointi. Ehkä näitä merkittävämpää kuitenkin on, että ohjaustehtävä tuo johdon laskentatoimen lähelle organisaatioissa tapahtuvia muutoksia. Viime aikoinahan, kuten todennäköisesti kaikkina tätä aikaa edeltävinäkin aikakausina, on puhuttu paljon jatkuvasta muutoksesta ja sen kiihtyvistä nopeudes-

ta. Tämä on luonnollisesti asettanut paineita myös laskentatoimen kyvyille muuntautua kulloinkin tarkoituksenmukaisimpaan muotoon. Konkreettisina esimerkkeinä voidaan mainita niin sanottujen yleiskustannusten kohdistamiseen liittyvien kysymysten painoarvon kasvu 1990-luvulla sekä suorituksenmittauksen ja organisaation strategioiden välisen yhteyden tiivistyminen viime vuosina.

Nähdäkseni käytännön laskentaihmiset ja johdon laskentatoimen tutkijat ovat yleisellä tasolla kyenneet vastaamaan edellä kuvattuihin jatkuvan muutoksen asettamiin haasteisiin melko hyvin. Esimerkiksi toimintolaskenta ja tuloskortti alkavat jo olla yleisiä teemoja sekä alan oppikirjoissa että käytännön organisaatioissa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kyseessä olevat ilmiöt ja niiden seuraukset olisi aina ymmärretty oikein tai edes sitä, että käytännön sovellukset aina palvelisivat johdon alun perin määrittelemiä tarkoituksia. Juuri näihin, sekä vallitsevaa käytäntöä että johdon laskentatoimen tutkimusta koskettaviin ongelmiin, nyt käsillä oleva väitöskirja pyrkii hakemaan selityksiä ja osin myös käytännön ratkaisuja. Kuvai-

## LITERATURE

len seuraavassa ensin tärkeimpiä väitöskirjan taustalla olevia teoreettisia malleja. Tämän jälkeen keskityn kolmeen erilliseen artikkeliin, joista väitöskirjani koostuu. Lopuksi käsittelen artikkeleiden merkitystä kokonaisuutena ja tuon esiin joitakin tutkimustuloksiin liittyviä käytännön näkökulmia.

### Teoreettinen tausta

Nyt käsillä oleva väitöskirja keskittyy yksittäiseen muutokseen johdon laskentatoimessa. Väitöskirjan tavoitteena on tutkia organisaatioympäristöön ja muutosprosessiin liittyvien tekijöiden vaikutusta johdon laskentatoimessa tapahtuvan muutoksen lopputulemaan. Konkreettisella tasolla tarkastelun kohteena on niin sanotun balanced scorecardin eli tulokortin (Kaplan & Norton 1992, 1993, 1996a, b, 2000, 2001) käyttöönottoprosessi eri kohdeyksiköissä. Laskentatoimessa tapahtuvan muutoksen tavoin tulokortti on ollut viime aikoina laajalti keskusteltu teema sekä laskentatoimen tutkijoiden että käytännön laskentaihmiesten piirissä. Runsaasta kiinnostuksesta ilmiötä kohtaan kertovat muun muassa aihetta käsittelevien koulutustilaisuuksien, konferenssiesitelmien ja vähitellen myös tutkimusjulkaisujen suuri määrä.

Kuten yleisesti on tiedossa, tulokortin tarkoituksena on yhdistää rahamääräisiä ja ei-rahamääräisiä suoritusmittareita samaan viitekehykseen. Alun perin työkalun rakentamisessa korostui laajemman näkökulman muodostaminen organisaation tilasta tietyllä hetkellä. Mitaristoa verrattiinkin usein lentokoneen ohjaamoon. Halutun päämäärän saavuttamiseen ei riitä ainoastaan esimerkiksi lentonopeuden seuraaminen, vaan myös lentokorkeutta, polttoaineen määrää ja eräitä muita tekijöitä on tarkkailltava. Myöhemmin edellä mainitun näkökulman rinnalle, jopa päätarkoitukseksi, on kohon-

nut suorituksenmittauksen ja organisaatiostrategioiden välinen yhteys. Vanha totuusahan on, että sitä saat mitä mittaat. Tätä taustaa vasten strategian pukeminen mittareiksi eri organisaatiotasolle, ja jopa yrityskokonaisuutta kuvaavaksi strategiakartaksi, vaikuttaa loogiselta. Eri asia kuitenkin on, miten tällainen kartta on käytännössä mahdollista rakentaa ja ottaa käyttöön siten, että sen työntekijöille luoma kuva strategioista on riittävän yksiselitteinen ja selkeä. Kuten edellä totesin, tämä kysymys on osa väitöskirjani keskeistä ongelmakenttää.

Tutkimuksen teoreettinen tausta nojaa pääosin kahteen tukijalkaan. Toisaalta tarkastelun kohteena on muutosympäristö ja toisaalta muutosprosessi. Ensimmäinen teema liittyy kiinteästi vuonna 1990 julkaistun tutkimukseen (Innes & Mitchell 1990), jossa laskentatoimen muutosta edistävät tekijät jaettiin kolmeen ryhmään. Myöhemmin (Cobb et al. 1995) viitekehystä on täydennetty lisäämällä positiivisten muutostekijöiden rinnalle muutosta estävät voimat, joita voivat olla esimerkiksi organisaatiokulttuuri tai organisaatiopoliittiset tekijät. Tämän väitöskirjan näkökulmasta juuri edellä mainittu muutosta edistävien ja sitä estävien tekijöiden yhdistäminen samaan viitekehykseen on erityisen merkityksellistä.

Väitöskirjan toinen teoreettinen tukijalka on niin sanottu old institutional economics eli "manchesterilainen näkemys" institutionaalista teoriasta (esim. Scapens 1994 ja Burns & Scapens 2000). Tämän näkökulman edustajat pyrkivät tarkastelemaan laskentatoimen käytäntöjä vakiintuneina rutiineina, jotka mahdollistavat päätöksenteon monimutkaisessa ja epävarmassa toimintaympäristössä. Rutiinit myös lisäävät organisaatioiden yhtenäisyyttä ja legitimoivat työntekijöiden toimintaa. Muutoshankkeiden yhteydessä uudistuksen toteuttajat luonnol-

lisesti vertailevat uutta ilmiötä jo käytössä oleviin toimintamalleihin. Tämä vertailu ja sen pohjalta tapahtuva uusien menetelmien käyttöönotto ikään kuin konkretisoivat organisaation institutionaalista ympäristöä käytännön toimenpiteiksi. Vastaavasti uusien menetelmien toistuva käyttö vaikuttaa vähitellen institutionalisointeisiin toimintatapoihin. Vallitsevat rutiinit ja niihin liittyvät toimintamallit ovat kiinteästi sidoksissa niin sanottuun hiljaiseen tietoon (tacit knowledge), jonka konkretisointi ja toisaalta konkretisoituminen luovat merkittävän haasteen muun muassa laskentatoimen menetelmien yhtenäistämiseksi erityisesti suurissa ja eri kulttuurien vaikutusalueilla toimivissa yrityksissä. On myös syytä korostaa, että toimintamallien syn-typrosessin ohjaaminen kohti halutunlaista lop-putulosta on käytännössä suuri haaste.

Edellä kuvattu institutionalisointiprosessi ja organisaation oppiminen liittyvät läheisesti toisiinsa. Ääritapauksessahan oppiminen voidaan määritellä juuri aikaisempien tapahtumien ja kokemusten vaikutukseksi tämän hetken toimintaan (vrt. esim. Levitt and March 1988). Argyris (esim. 1990 ja 1991) käyttää tässä yhteydessä termejä ensimmäisen ja toisen tason oppiminen (single and double loop learning). Ensimmäistä tasoa voidaan verrata termostaattiin, joka ilman kyseenalaistamista keskittyy ongelman ratkaisuun, eli säätelee lämmön määrää ympäristössä olevan ilman lämpötilan perusteella. Sen sijaan syiden etsiminen siihen, miksi termostaatti on asetettu juuri kyseiseen lämpötilaan kuvastaa toisen tason oppimista. Organisaatioissa toisen tason oppiminen edellyttää yleensä syvällisiä muutoksia valitsemiin toimintatapoihin. Tulokortin näkökulmasta muutokset voivat liittyä esimerkiksi yritystä koskevan, joskus arkaluontoisenkin, tiedon jakelun laajuuteen tai työntekijöiden valtaista-

miseen (empowerment). Ensimmäisen ja toisen tason oppimisen välisiin eroihin liittyy myös eräänlainen paradoksi. Ne organisaation jäsenet, joita tyypillisesti pidetään parhaina oppijoina, eivät välttämättä olekaan sitä toisen tason oppimisen näkökulmasta. Esimerkiksi laskentatoimen asiantuntijat ovat yleensä erittäin kykeneviä ratkomaan loogisia ongelmia ja oppivat nopeasti uusia menetelmiä. Joissakin tapauksissa, kuten tämäkin väitöskirja osaltaan kuvaa, seurauksena saattaa kuitenkin olla yksityiskohtien ja tarkkojen menetelmien ylikorostuminen kokonaiskuvan tai eri funktioita yhdistävän näkemyksen sijaan.

Nyt käsillä oleva väitöskirja tarkastelee edellä kuvattuja teoreettisia teemoja kolmessa julkaistussa artikkelissa, joista kaksi on läpikäynyt niin sanotun blind-review referointiprosessin. Esittelen seuraavaksi yksittäisten artikkeleiden tavoitteet, käytetyt tutkimusmenetelmät ja -aineistot sekä päätulokset.

## Ensimmäinen artikkeli

Väitöskirjan ensimmäinen artikkeli keskittyy johdon laskentatoimen muutosprosessia edistäviin ja vaikeuttaviin voimiin. Aikaisempi tutkimus on määritellyt lukuisan joukon tekijöitä, jotka estävät tai hidastavat organisaatioissa tapahtuvia muutoksia. Ainakaan tulokorttiin liittyvien tutkimusten kohdalla tekijöitä ei kuitenkaan ole kovin usein edes pyritty käsittelemään yhden viitekehyksen sisällä. Väitöskirjan ensimmäisen artikkelin tavoitteena onkin kehittää edelleen laskentatoimen muutosmallia jaottelemalla muutosta estävät tai hidastavat tekijät alaryhmiin.

Ensimmäisen artikkelin empiirinen tutkimus toteutettiin suomalaisen pörssiyrityksen yhdessä divisioonassa ja strategisessa liiketoimintayksikössä. Tutkimuksessa käytettiin toi-

## LITERATURE

minta-analyyttistä tutkimusotetta, joten pyrkimykseenä oli ymmärtää ja tulkita ihmisten toimintaa organisaatiossa. Tähän ymmärryksen syvällisyyteen pyrittiin pitkittäisaineistolla, jonka aktiivinen keräysvaihe ajoittui tammikuun 1997 ja syyskuun 1998 välille. Varsinaisina aineiston keruumenetelminä käytettiin haastatteluja, avoimia keskusteluja, kirjalliseen materiaaliin perehtymistä ja osallistuvaa havainnointia. Tutkija oli kohdeyrityksessä tulokorttiprojektiryhmän jäsen. On kuitenkin huomattava, että organisaation jäsenet tekivät aina varsinaiset päätökset. Tutkijan roolia voidaankin kuvata keskustelukumppaniksi tai tiedontarjoajaksi. Termi "lievä interventio" kuvaakin nähdäkseni hyvin havainnoitsijan suhdetta kohdeorganisaatioon, ja näin ollen ensimmäistä artikkelia voidaan luonnehtia toimintatutkimukseksi (vrt. esim. Jönsson 1996 ja Lukka 1999).

Laskentatoimen muutosmallin soveltamisen case-ympäristöön helpotti nähdäkseni merkittävästi kohdeprojektin eri vaiheiden ymmärtämistä ja lopputuloksen selittämistä. Analyysi toi selkeästi esiin muun muassa projektia edistävien voimien ja projektin tavoitteiden välisen ristiriidan. Myös eri organisaatiosojen väliset näkemyserot ja yksittäisen divisioonan johtajan merkittävä rooli olivat helposti havaittavissa. Muutosta estävien voimien analyysin yhteydessä muutosmallia tarkennettiin jakamalla tekijät kolmeen alaryhmään, joita kutsuttiin hajaannuksen aiheuttajiksi (confuser), projektin tukahduttajiksi (frustrator) ja viivästyttäjiksi (delayer). Empiirisen aineiston paremman hahmottamisen lisäksi tämä jaottelu helpotti aikaisemman kirjallisuuden jäsentämistä. Ensimmäisen artikkelin perusteella voidaan myös todeta, että kaikki yleisesti esillä olleet tulokortin onnistunutta käyttöönottoa tavoittelevat toimintamallit eivät tarpeeksi selkeästi huomioi organisaatioympä-

ristöä, jossa muutos tapahtuu. Tämä puute saattaa jopa olla eräs syy havaintoihin, joiden mukaan muutosprojektit eivät aina ole menestyksellisiä, vaikka käyttöönotto olisi muilta osin taidokkaasti toteutettu. Ensimmäisessä artikkelissa täydennetty muutosmalli tarjoaa yhden vaihtoehdon muutosympäristön analysoimiseen jo projektin alkuvaiheessa.

### Toinen artikkeli

Väitöskirjan toinen artikkeli tarkastelee käyttöönottoprosessin sisällön vaikutusta muutoksen lopputulemaan. Tutkimuksen tavoitteena on selittää, miksi tulokortin käyttöönotto vaikutti organisaation johtamisprosesseihin ainoastaan rajoitetussa määrin. Esimerkiksi rutiiniraportointi toteutettiin uudella tavalla melko nopeasti, mutta liiketoiminnan kokonaisvaltaista analyysiä tai ennakkoluulotonta keskustelua yksiköiden strategisesta tilanteesta ei pääsääntöisesti käyty.

Teoreettisesti väitöskirjan toinen artikkeli perustuu institutionaaliseen lähestymistapaan ja erityisesti aikaisemmin kuvattuun institutionalisoitumisprosessiin. Artikkelin empiirinen tutkimus toteutettiin suomalaisen pörssiyrityksen kolmessa eri yksikössä. Aineiston keruu aloitettiin syyskuussa 1999, ja empiirisen tutkimuksen aktiivinen vaihe päättyi lokakuussa 2000. Tiedonkeruu tapahtui lähinnä teemahaastatteluin, avoimin keskusteluin ja kirjalliseen aineistoon perehtyen. Lisäksi tutkija osallistui yrityksen järjestämiin koulutustilaisuuksiin sekä alustajana että havainnoitsijana.

Väitöskirjan toisessa artikkelissa tutkimusaineiston analyysi keskittyi lähinnä tulokortin ensiesittelyn ja sen rutiininomaisen käytön väliseen prosessiin. Analyysi toi selkeästi esiin, kuinka eri yksiköt reagoivat uuteen ilmiöön lähes automaattisesti. Hieman kärjistäen

voidaan todeta, että yrityksessä vallinneen käytännön mukaisesti yksiköt ryhtyivät tekemään niin kuin pyydetään, eivät ajattelemaan. Näin ollen uudistukset keskittyivät ehkä liiaksikin formaaleihin raportointi- ja hyväksymismenettelyihin eivätkä esimerkiksi tuloskortin rooliin strategiatyöskentelyssä. Tästä johtuen alkuperäinen tavoite liiketoiminnan syvällisemmästä ymmärtämisestä ei kaikilta osin toteutunut.

Toinen artikkeli kuvastaa hyvin prosessia, jonka seurauksena ainoastaan osa laskentatoimen uusien innovaatioiden ominaispiirteistä todella otetaan käyttöön organisaatioissa. Tämä ei liene kovin yllättävää, varsinkin kun muistetaan, että tietoinen tai tiedostamaton vastustus on usein kiinteä osa muutospoikkeja. Sen sijaan huomionarvoisampi saattaa olla se seikka, että käyttöönotetut piirteet kuvastavat yleensä selkeästi organisaatioissa jo vallitsevia toimintatapoja. Tämä johtaa helposti siihen, että jokin olennainen osa uudesta ilmiöstä menetetään. Ei siis ole ihme, että ainakin silloin tällöin yrityksissä kuuluu kysyttävän: "Mitäs uutta tässä mukana on?"

### **Kolmas artikkeli**

Väitöskirjan kolmannen artikkelin tavoitteena on selkeyttää ja tarkentaa vallitsevaa käsitystä uusien toimintamallien syntyprosessin alkuvaiheista. Tavoitteeseen pyrittiin analysoimalla strategisen tuloskortin rakentamisprosessia yhdessä kohdeyksikössä, joka oli osa samaa konsernia kuin toisessa artikkelissa tarkastelun kohteena olleet yksiköt. Kolmannen artikkelin voidaan myös teoreettisesta näkökulmasta ajatella olevan jatkoa toiselle artikkelille. Institutionaalisen teorian lisäksi empiiristä aineistoa analysoitiin tässä tutkimuksessa organisatorisen oppimisen käsitteiden pohjalta. Tutkimuksen aktiivinen tiedonkeruuvaihe ajoittui toukokuun

2001 ja tammikuun 2002 väliselle ajalle. Empiirisen aineiston keruussa korostui osallistuvan havainnoinnin merkitys kahta edellistä artikkelia enemmän. Tutkijalla oli mahdollisuus osallistua sekä projektin työ- että ohjausryhmän työskentelyyn melko intensiivisesti. Näin ollen tutkijan roolia voi hyvin kuvata termeillä muutosagentti tai keskustelukumppani. Nähdäkseni tutkimus voidaan kuitenkin lukea toimintatutkimuksen piiriin eikä intervention syvällisyys noussut esimerkiksi konstruktivisen tutkimusotteen (vrt. esim. Kasanen et al. 1993 ja Lukka 1999) tasolle.

Väitöskirjan kolmannessa artikkelissa toimintatapojen institutionalisoitumisprosessiin liittyvä niin sanottu encoding-vaihe jaettiin empiirisen aineiston ja aikaisemman kirjallisuuden pohjalta neljään osaan, joita tutkimuksessa kutsuttiin tilanneanalyysiksi (situational analysis), sisäistämisvaiheeksi (internalisation), muutoksen realisoitumisvaiheeksi (change realisation) ja organisaation muistiin tallentamiseksi (storage of information in the organisational memory). Tämä jaottelu toi selkeästi esiin muun muassa johdon ja projektiryhmän erilaiset roolit prosessin eri vaiheissa. Lisäksi mallin pohjalta on nähdäkseni mahdollista tehostaa rutiinien syntyprosessin ohjausta käytännön organisaatioissa.

### **Yhteenveto**

Kuten edellä olen esittänyt, kaikki väitöskirjan kolme artikkelia korostavat kokonaisuuden ymmärtämisen merkitystä muutospoikkeiden onnistuneessa läpiviennissä. Ensimmäinen artikkeli tuo esiin muutosympäristön analyysin merkityksen erityisesti projektin rakenteellisia esteitä vastaan taisteltaessa. Toinen artikkeli korostaa organisaatioissa tapahtuvan rutinoitumisprosessin merkitystä erityisesti niin sanottujen moder-

## LITERATURE

nien johdon laskentatoimen ilmiöiden yhteydessä. Kolmannen artikkelin perusteella puolestaan näyttää siltä, että syvällisen muutoksen todennäköisyys kasvaa, jos uuden ilmiön suhde organisaatioympäristöön ja siellä vallitseviin toimintamalleihin ymmärretään. Tässä mielessä kolmannen artikkelin tulokset siis yhdistävät kahdessa ensimmäisessä tutkimuksessa tehtyjä havaintoja.

Kokonaisuutena nyt käsillä oleva väitöskirja tuo selkeästi esiin myös uusien laskentatoimen työkalujen käyttöönottoon liittyvän satunnaisuuden. Kuten artikkeleista käy ilmi, uusi menetelmä ja sen käyttöönotto voivat olla riippuvaisia ainoastaan "hyvästä tuurista" tai muoti-ilmiöistä. Esimerkiksi kehityspäällikkö voi tutustua johonkin kirjaan sattumalta tai yritysjohto voi lähes rutiininomaisesti matkia muita yritysjohtajia. Tämän jälkeen asiasta innostuneet henkilöt puolestaan saattavat lähteä levittämään tietoa uudesta ilmiöstä yllättävänsikin itsenäisesti. Seurauksena voi olla suunnitelmallisuuden ja ajoittain jopa realistisuuden puute. Myös uuden menetelmän ja jo olemassa olevien järjestelmien välinen suhde saattaa muodostua ongelmalliseksi, erityisesti jos ilmiötä pyritään kehittämään kovin kaukana käytännön liiketoiminnasta tai jos johdon kiinnostus asiaa kohtaan heikkenee.

Lopuksi on mielenkiintoista palata vielä hetkeksi alussa mainittuun jatkuvan ja jatkuvasti kiihtyvän muutoksen teemaan. Väitöskirja heijastelee selkeästi eräitä moderniin liiketoimintaympäristöön kiinteästi liittyviä ilmiöitä. Organisaatorakenteet ja kilpailutilanne elävät jatkuvassa muutoksessa, työntekijät vaihtavat tehtäviä sekä organisaatioiden sisällä että niiden välillä, ja ajantasaisen tiedon saanti on usein vaikeaa. Tämän epävarmuuden keskellä nykykaisten johdon laskentatoimen menetelmien tu-

lisi pystyä joustavasti sopeutumaan vallitsevaan tilanteeseen ja kyetä toimimaan saumattomasti muiden organisaatioissa käytössä olevien järjestelmien kanssa. Seurauksena saattaa olla tilanne, jossa laskentatoimen muutosta ei ole enää mielekästä tarkastella projektivaan prosessinäkökulmasta. Toisin sanoen laskentajärjestelmät muodostavat osan jatkuvaa muutosprosessia, jonka kuluessa uusia menetelmiä otetaan käyttöön ja vanhoja hylätään organisaation kulloistenkin tarpeiden mukaisesti. Tällaisissa olosuhteissa uusien työkalujen käyttöönoton aikainen oppimisprosessi saattaa muodostua pitkällä tähtäimellä vähintään yhtä tärkeäksi kuin varsinainen projektin lopputulos. Myös raja laskentatoimen järjestelmien ja muiden organisatoristen järjestelmien välillä todennäköisesti vähitellen katoaa. Näinhän on jo osittain tapahtunutkin. Sen lisäksi, että nämä muutokset vaikuttavat johdon laskentatoimen sisältöön käytännön organisaatioissa, ne epäilemättä avaavat uusia, ja mielenkiintoisia näkymiä myös laskentatoimen tutkijoille. ■

### Lähdeluettelo

- ARGYRIS, CHRIS.** 1990. *Overcoming Organizational Defenses*. Allyn and Bacon. USA.
- ARGYRIS, CHRIS.** Teaching Smart People How to Learn. *Harvard Business Review*. May–June 1991. Pages 99–109.
- BURNS, JOHN and SCAPENS, ROBERT W.** Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*. 2000. Pages 3–25.
- COBB, IAN & HELLIER, CHRISTINE and INNES, JOHN.** Management accounting change in a bank. *Management Accounting Research*. 1995. Pages 155–175.
- INNES, J. and MITCHELL, F.** The process of change in management accounting: some field study evidence. *Management Accounting Research*. 1990. Pages 3–19.
- JÖNSSON, STEN.** 1996. *Accounting for Improvement*. Pergamon. Elsevier Science Ltd. Oxford. UK.
- KAPLAN, ROBERT S. and NORTON, DAVID P.** The Bal-



- anced Scorecard – Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*. January–February 1992. Pages 71–79.
- KAPLAN, ROBERT S. and NORTON, DAVID P.** Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Review*. September–October 1993. Pages 134–147.
- KAPLAN, ROBERT S. and NORTON, DAVID P.** 1996a. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*. January–February 1996. Pages 75–85.
- KAPLAN, ROBERT S. and NORTON, DAVID P.** 1996b. *Translating strategy into action – The Balanced Scorecard*. Harvard Business School Press. Boston, Massachusetts.
- KAPLAN, ROBERT S. and NORTON, DAVID P.** Having Trouble with Your Strategy? Then Map It. *Harvard Business Review*. September–October 2000. Pages 167–176.
- KAPLAN, ROBERT S. and NORTON, DAVID P.** 2001. *The strategy focused organisation – How Balanced Scorecard companies thrive in the new business environment*. Harvard Business School Press. Boston, Massachusetts.
- KASANEN, EERO and LUKKA, KARI and SIITONEN, ARTO.** The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*. Fall 1993. Pages 243–264.
- LEVITT, BARBARA and MARCH, JAMES G.** Organizational Learning. *Annual Review of Sociology*. 1988. Pages 319–340.
- LUKKA, KARI.** 1999. Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimessa. Teoksessa *Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija: Professori Reino Majala 65 vuotta* (toimittanut Heli Hookana-Turunen). Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja (Sarja C-1:1999).
- SCAPENS, ROBERT W.** Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*. 1994. Pages 301–321.

# Inter-firm Co-operation Capability: A Processual Empirical Study on Networking Family Firms

*KTL, MBA Tarja Niemelän taloustieteiden väitöskirja "Inter-Firm Co-operation Capability: A Processual Empirical Study on Networking Family Firms" (Yritysyhteistyön kyvykkyys: Prosessuaalinen empiirinen tutkimus verkottuneista perheyryksistä) tarkastettiin 31.1.2003 Jyväskylän yliopiston taloustieteiden tiedekunnassa. Vastaväittäjänä oli dosentti Heikki Leimu Vaasan yliopistosta ja kustoksena professori Matti Koiranen.*

## Yhteistyöstä kilpailukykyä perheyryyksille

### Verkostoituminen on oppimisprosessi

Tarja Niemelän tutkimus osoittaa, että yritys-yhteistyö on oppimisprosessi sekä omistajajohtajille että verkottuneille perheyryyksille. Yritys-yhteistyön kyvykkyys kehittyy verkostoitumis- ja oppimisprosessin aikana. Oppiminen, luottamus ja sitoutuminen ovat keskeisiä tekijöitä, jotka edistävät uuden tiedon, arvon ja luotta-

muksen syntymistä ja lisääntymistä verkostoitumisprosessin eri vaiheissa. Tutkimuksen päätelmänä on, että yritys-yhteistyön kyvykkyys ja perheyryyuskulttuuri vaikuttavat perheyryysten muodostaman verkoston kilpailukykyyn.

Lisäksi omistajajohtajien arvot, asenteet ja uskomukset heijastavat heidän perheyryyuskulttuuriaan. Siksi jokaisen perheyryksen oma kulttuuri vaikuttaa myös yritys-yhteistyön kehittymiseen.

Tarvitaan sosiaalista 'verkostoitumiskykyä', johtamiskykyä ja oppimiskykyä Niemelän tutkimus on sekä käsiteanalyttinen että empiirinen. Tutkimuksen avulla haettiin vastausta seuraaviin kysymyksiin: 1) Mitä yritys-yhteistyön kyvykkyys on, 2) Kuinka yritys-yhteistyön kyvykkyyttä voidaan määritellä ja kuvata aikaisemman verkostoitumis- ja yhteistyökirjallisuuden valossa? 3) Mikä rooli oppimisella, luottamuksella ja sitoutumisella on ollut yritys-yhteistyö- ja verkostoitumisprosessissa?

Teoreettisella tasolla käsiteanalyysi nojaa pääosin yritysten välisiin organisaatiotutkimuksiin ja perheyrittäjyyden teorioihin sekä kasvatustieteellisiin kehitelmiin. Yritys-yhteistyön kyvykkyys verkostuneiden perheyryysten konteks-

tissa määrittyi ja muodostui seuraavista kyvykkyiden osista: sosiaalinen 'verkostoitumiskyky', johtamiskyky ja oppimiskyky.

### **Omistajajohtajat avainroolissa verkostosuhteiden luojina ja kehittäjinä**

Perheyritys yhdistää sekä perheen että yrityksen intressit, ja omistajuus liittyy läheisesti liiketoiminnan johtamiseen. Perheyritysten omistaja-

johtajat ovat avainroolissa luodessaan ja perustaessaan verkostosuhteita. Tutkimuksessa nousi esille perheyritysten yritysysteistyön ja verkottumisen haasteellisuus erityispiirteineen, ja yhteistyökyvykkyyden vaikutus verkostona ja verkostossa oppimiselle. Tutkimus antaa myös suosituksia yrittäjyyden opetus- ja kehittämistoinnalle.

Lisätietoja: Tarja Niemelä, e-mail: [niemela@tase.jyu.fi](mailto:niemela@tase.jyu.fi). ■

# Essays on Finnish Municipal Finance and Intergovernmental Grants

*KTL Antti Moisio* taloustieteiden väitöskirjan *“Essays on Finnish Municipal Finance and Intergovernmental Grants”* (Esseitä Suomen kuntien rahoituksesta ja valtion-apujärjestelmästä) tarkastettiin Jyväskylän yliopistossa 30.11.2002. Vastaväittäjänä toimi professori Lars-Erik Borge (NTNU, Norja) ja kustoksena professori Hannu Ter-vo.

## **Valtionosuusuudistus tehosti kuntien päätöksentekoa**

Antti Moisio tutki muutoksia, joita kuntien taloudessa tapahtui vuonna 1993, jolloin kuntien valtionosuusjärjestelmä uudisteti-

tiin perusteellisesti. Tuolloin luovuttiin kustannusidonnaisista korvamerkityistä valtionosuuksista ja siirryttiin laskennallisiin, korvamerkittömiin valtionosuuksiin. Samaan aikaan kuntien toimintavapautta kasvatettiin merkittävästi. Muutos oli kansainvälisestäkin vertaillen erittäin suuri. Moisio tutki kuntien menoihin vaikuttaneita tekijöitä vuosina 1985–1992 ja 1993–1999.

Moisio havaitsi, että ennen vuotta 1993 kunnat kasvattivat ensin menojaan ja päättivät vasta sen jälkeen verotuloistaan. Oli vallalla ”kuluta ja verota” -periaate. Nykyisin kuntien meno- ja tulospäätösten välillä on kaksisuuntainen yhteys eli budjetin meno- ja tulopuoliin liittyviä päätöksiä ei voida erottaa toisistaan. Molemmat vaikuttavat toisiinsa. Seurauksena kuntatalouden päätöksenteon tehokkuus

## LITERATURE

on Moision mukaan lisääntynyt olennaisesti.  
– Tähän on vaikuttanut valtionosuusjärjestelmän muutos, joka lisäsi kuntien palvelujen järjestämiseen liittyvää vastuuta ja vapautta, toteaa Moisio.

### Kuntakoko vaikuttaa päätöksentekoon

Moision mukaan kuntaryhmien välillä on selkeitä eroja taloudellisessa päätöksenteossa. Suurilla kunnilla on pieniä suurempi riskinkantokyky. Tämä näkyi vanhan valtionosuusjärjestelmän aikana siten, että suuret kunnat noudattivat ”kuluta ja verota” -periaatetta kun taas pienet kunnat toimivat päinvastoin, ”verota ja kuluta” -periaatteella. Suuret kunnat muuttivat tutkimuksen mukaan radikaalisti toimintatapaansa siirryttäessä uuteen järjestelmään. ”Kuluta ja verota” malli vaihtui päätöksentekomenetelyyn, jossa menot ja tulot määräytyvät samanaikaisesti.

Pienet kunnat ovat Moision mukaan jatkaneet varovaista linjaansa uuden järjestelmän aikana. Sillä, että pienet kunnat karttavat taloudellisia riskejä, on kuntatalouden kannalta positiivinen puolensa. – Toisaalta, jos kuntien strategia on pelkästään jatkuvaa riskien karttamista, voi tästä pahimmillaan olla seurauksena kunnan palvelurakenteen rapistuminen, muistuttaa Moisio.

Kunnat tekevät päätöksensä tulojen ja menojen välisistä yhteyksistä pidemmäksi ajaksi kuin vuodeksi kerrallaan. Kunnat eivät siis toimi budjettikausi kerrallaan, kuten usein ajatellaan, vaan ne katsovat aidosti eteenpäin. Tämä tulos koskee sekä suuria että pieniä kuntia. – Valtion tilapäiset kuntien talouteen kohdistuvat rajoitukset ovat tehottomia, koska kunnat sopeuttavat talouttaan pitkän aikavälin tulevaisuudennäkymien perusteella, havaitsi Moisio.

### Opetus- ja kulttuuritoimi reagoi laskennallisiin valtionosuuksiin herkimmin

Moisio selvitti myös nykyisen laskennallisen valtionosuuden ja kunnan yksityisen verotettavan tulon vaikutusta keskenään, ja havaitsi, että valtion-osuuksilla on selvästi verotettavia tuloja suurempi vaikutus kuntien menoihin. Esimerkiksi opetus- ja kulttuuritoimessa valtionosuudella on 20-kertainen menovaikutus verotettavaan tuloon nähden. Kokonaiskäyttömenoissa valtionosuudella on neljä kertaa suurempi vaikutus kuin verotettavalla tulolla, sosiaali- ja terveystoimessa viisinkertainen.

Lisäksi Moisio selvitti menoluokkien välisiä eroja valtionosuuksien menovaikutuksissa. Tulosten mukaan opetus- ja kulttuuritoimen menot reagoivat valtionosuuksiin herkemmin kuin sosiaali- ja terveydenhuollon menot. Opetustoimen muita sektoreita suurempi herkkyys reagoida valtionosuuksiin liittyy siihen, että opetustoimessa valtionosuudet määräytyvät eri tavalla kuin sosiaali- ja terveystoimessa. Opetustoimen valtionosuusjärjestelmässä on mm. käytössä kriteereitä, joihin kunta voi itse omilla toimenpiteillään vaikuttaa, mikä on omiaan lisäämään kunnan menoja, toteaa Moisio. Lisäksi opetustoimessa valtionosuudet ovat suoriteperusteisia toisin kuin sosiaali- ja terveystoimessa, mikä myös lisää valtionosuuksien menovaikutusta, sanoo Antti Moisio.

### Vanhustenhuollossa säästetty avohuollon lisäämisen avulla

Moisio selvitti väitöstutkimuksessaan myös sitä, ovatko kunnat ja koko julkinen sektori saaneet taloudellista säästöä siitä, että vanhustenhuollossa on 1990-luvulla voimakkaasti lisätty avohuoltoa. Tutkimustulosten mukaan vanhustenhuollon menojen nettomääräinen säästö on pel-

kästään vuonna 1997 ollut laskentatavasta riippuen 30–76 miljoonaa markkaa (5–12 miljoonaa euroa), kun myös Kansaneläkelaitoksen menojen avohuollosta johtuva kasvu huomioidaan. Vanhustenhuolto on siis taloudellisessa mielessä selvästi tehostunut, kun on siirrytty lai-

toshoidosta avohoitoon ja kunnilla on ollut aikaisempaa suurempi vapaus päättää asioistaan, sanoo Antti Moisio.

Lisätietoja: Antti Moisio, e-mail: [antti.moisio@vatt.fi](mailto:antti.moisio@vatt.fi) ■