

MARKO JÄRVENPÄÄ<sup>1</sup>

# Strategisen ohjauksen ja suoritusmittauksen käytännön ja tutkimuksen haasteita

Laskentatointa on kehitetty vauhdilla varsinkin viimeisten parin vuosikymmenen aikana niin käytännön liikkeenjohdon kuin tutkijoiden toimesta vastaamaan globaalien kilpailun vaatimuksia sekä uusia strategioita ja toimintatapoja, kuten laatujohtamista ja asiakaslähtöisyyttä. On kehitetty uusia raportointijärjestelmiä ja laskentainnovaatioita, kuten toimintolaskenta ja tasapainotettu tuloskortti. On pyritty luomaan laskenta- ja mittausperiaatteita merkittäviksi kilpailutekijöiksi nousseille tutkimus- ja kehittämistoiminnalle, osaamispääomalle ja aineettomalle varallisuudelle. Koko taloushallinnon roolia on yritetty kehittää pelkästä numeronmurskaajasta johdon strategiseksi liiketoimintakumppaniksi, mikä on merkinnyt myös osaamisvaatimusten muuttumista. Myös tietotekniikan kehitys on synnyttänyt merkittä-

viä mahdollisuuksia jos kohta haasteitakin laskentatoimelle tiedonsiirron, -varastoinnin, -yhdistelyn ja tiedon esittämistapojen osalta esimerkiksi sähköisen taloushallinnon ja integroitujen toiminnanohjausjärjestelmien muodossa. (Granlund & Lukka 1998, Malmi 2001, Järvenpää 2002)

Ulkoisen laskentatoimen puolella kansainvälinen harmonisointi on aiheuttanut merkittäviä muospaineita raportointiin yhdessä veromuutosten ja pääomamarkkinoiden kehityksen kanssa. Pääomamarkkinoiden muutos on puolestaan heijastunut voimakkaasti yritysrahoituksen kehittymiseen. Kansainvälisesti on myös ponnisteltu yritysten yhteiskunnallisen vastuun raportoinnin kehittämiseksi, jotta myös tällä tavoin edesautettaisiin globaalisti paitsi talouden, myös ympäristön ja sosiaalisten olojen kestävää

<sup>1</sup> Virkaanastujaisesityelmä Jyväskylän yliopistossa 10.11.2004

kehitystä. Nämä kaikki lyhyen ajan sisällä tapahtuneet muutokset ovat merkittävästi vaikuttaneet myös laskentaihmissen kvalifikaatiovaatimuksiin ja laskentatoimen oppimisprosesseihin.

Myös tutkijat ovat kehittäneet erilaisia laskentajärjestelmiä ja mittaristoja. Tämän työn pohjaksi kehittivät Kasanen, Lukka ja Siitonen Suomessa (1993) ns. konstruktiivisen tutkimusotteen ja Tamminen samoihin aikoihin kehittämistutkimuksen täällä Jyväskylässä. USA:ssa puolestaan alettiin puhua Kaplanin (1998) myötä "Innovation Action Research" -termistä. Osa tutkijoista on näiden oppien myötä ottanut aktiivisen roolin eräänlaisina johdon liiketoimintakumppaneina. Ylipäätään kentällä tapahtuvan ja käytännön kannalta relevantin toiminta-analyttisen tai konstruktiivisen case-tutkimuksen rooli on ollut merkittävässä kasvussa laskentatoimen kentässä. Perinteiset hyvät tutkimusmenetelmät ovat viime vuosina täydentyneet ja laajemmalla menetelmällisellä työkalupakilla voimmekin saavuttaa aikaisempaa monipuolisempaa tieteellistä tietoa laskentatoimesta. Tutkimusotteesta tai sen alla sovellettavasta menetelmästä riippumatta on tutkimuksen oltava kuitenkin aina korkeatasoista ja luotettavaa. Voidaan siis havaita, että laskentatoimen käytäntö, tutkimus ja koulutus ovat kehittyneet vastaamalla aikansa haasteisiin. Samalla myös haasteet ovat kehittyneet ja luoneet mielenkiintoisia mahdollisuuksia käytännön kehittämislle ja tutkimukselle.

Eräiksi laskentatoimen merkittäviksi haasteiksi ovat nousseet viime vuosina strategisen johtamisen tukeminen ja sen osana ja yleisemminkin suoritusmittauksen kehittäminen, joihin erityisesti keskityn tässä esitelmässäni. Vastauksina näihin haasteisiin on kehitetty mm. toimintolaskenta ja tuloskortti, Balanced Scorecard, joita organisaatioissa on sittemmin otettu käyt-

töön ja hyödynnetty, tai ainakin yritetty tehdä näin. Eräs keskeinen teema muuttuvassa maailmassa on ollutkin ns. laskentatoimen muutostutkimus, joka on varsin usein keskittynyt tutkimaan juuri mainittujen uusien menetelmien käyttöönoton problematiikkaa (ks. esim. Innes & Mitchell 1990, Cobb & Helliar & Innes 1995, Partanen 1997, Burns & Vaivio 2001). Se, mitä jatkossa esitän, soveltunee itse asiassa monin osin myös korkeakoulujen ohjaukseen ja tämä on tyypillistä, koska myös julkisorganisaatiot ovat julkisen sektorin modernisaation hengessä enenevässä määrin ottaneet käyttöön mm. edellä mainittuja liikkeenjohdon periaatteita omassa toiminnassaan. Niistä onkin paljon hyötyä, jonkin verran ne aiheuttavat myös haasteita.

Kriittisiksi menestystekijöiksi ja sitä kautta kiintoisiksi mittauskohteiksi ovat viime vuosina nousseet asiakaslähtöisyys, aika, laatu, oppiminen, osaaminen ja innovaatiot sekä näiden ainutlaatuinen yhdistely. Useimmat talousluvut ovat kuitenkin seurausmittareita, eli ne kuvaavat toiminnan taloudellista lopputulosta, eivätkä tulokseen johtavaa toimintaa. 1990-luvulla alettiinkin käyttää entistä enemmän ei-taloudellisia tunnuslukuja yritysten ohjaamisessa ja suoritusmittauksessa. Lähtökohta tunnuslukujen käyttöönottoon on yrityksen strategisten tavoitteiden kannalta kriittisten menestystekijöiden tunnistaminen. Näiden pohjalta yritysten tulisi määrittää yksityiskohtaiset tunnusluvut, jotka mittaavat kyseisiä kriittisiä menestystekijöitä. Läheinen yhteys strategiaan ja toisaalta konkreettiseen toimintaan onkin ei-taloushallinnollisten tunnuslukujen vahvuus (Tuomela 2000).

Strategisen johtamisen prosessi jakautuu strategiseen suunnitteluun, päätöksentekoon, toimeenpanoon ja ohjaukseen. Ongelmia organisaatioissa on esiintynyt erityisesti sitoutumisessa valittuihin strategioihin, sekä strategioiden

## DISCUSSION

toteuttamisessa ja ohjauksessa. Strategiat ovat siis sinänsä saattaneet olla oikeita ja järkeviä, mutta niiden toteuttaminen on syystä tai toisesta jäänyt puolitiehen. Syynä on usein ollut se, että strategioita ei ole kyetty viestimään ihmisille ja että henkilöstö ei ole siten niihin sitoutunut. Merkittävänä puutteena on pidetty strategisten mittareiden puuttumista. Strategiaa on paremman puutteessa yritetty jalkauttaa organisaatioon ja sitä on valvottu budjetoinnin avustuksella, mikä on osoittautunut usein puutteelliseksi. Strategia on vähän niin kuin unohnutun vuodeksi ja on seurattu vain budjettiraportteja.

Kaplan & Norton (1992, 1993) tekivät laskentatoimen mittakaavassa melkoisen innovaation kehittäessään tasapainotetun mittariston eli tuloskortin. Ajatus ei ollut tosin aivan uusi, mutta tuotteistus ja markkinointikampanja sitäkin tehokkaammat. Tuloskortissa lähdetään yrityksen visioista ja strategiasta käsin johtamaan tunnuslukuja, jotka ottavat tasapainoisesti huomioon yrityksen toiminnan eri alueet. Tuloskortissa toimintaa mitataan neljästä eri näkökulmasta: taloudellinen, oppiminen ja kasvu, sisäinen tehokkuus eli prosessinäkökulma ja asiakasnäkökulma. Ovatko nämä näkökulmat järkeviä, tai ainoita oikeita – voidaan kysyä? Entä mitä merkitsee, että suurin osa yrityksistä mallintaa strategiaansa juuri samojen näkökulmien perusteella?

Käytännössä näkökulmat ovat toki jonkin verran vaihdelleet. Joskus on esim. viidenneksi näkökulmaksi tarjottu henkilöstönäkökulma tai oppimisen ja kasvun näkökulma on nimetty henkilöstön näkökulmaksi. Jotkut ovat pärjänneet kolmella: kukkaro, ihmiset ja asiakkaat. Myös esim. julkisen sektorin tuloskorttiviitekehys poikkeaa jonkin verran alkuperäisestä hankkeesta ottaen huomioon esimerkiksi vaikutta-

vuuden ja resurssit. Julkisten organisaatioiden ohjauksen ja mittareiden edelleen kehittäminen tarkoittaakin merkittävää haastetta myös tulevaisuudessa laskentatoimen käytännön ja tutkimuksen kannalta, jotta julkishallinto selviytyisi suurista haasteistaan esimerkiksi terveydenhuollon osalta.

Mikä tahansa kokoelma tunnuslukuja ei vielä tee toimivaa tuloskorttia (vrt. Malmi 2001). Se pitäisi johtaa strategiasta ja tavoitteiden ja niitä kuvaavien mittareiden välillä pitäisi olla olemassa todellinen kausaalinen vaikutussuhde. Nämä vaikutussuhteet ovatkin laajentuneet tuloskorttimaailmassa kokonaisiksi strategisiksi kartoiksi, joiden avulla organisaatiot voisivat navigoida itsensä kohti entistä uljaampaa tulevaisuutta (Kaplan & Norton 2001). Juuri strategisen kytkennän pitäisi tehdä tuloskortin ainutlaatuiseksi. Tuloskorttia on siis laajennettu mitausjärjestelmästä strategisen johtamisen välineeksi (Kaplan & Norton 1996) ja tässä mielessä se on erottunut ainakin periaatteessa edukseen muista järjestelmistä. Tutkimustulosten perusteella strategiakytkentä ja käyttö strategisen johtamisen välineenä on kuitenkin yrityksissä saattanut jäädä vähäiseksi. Samoin mainittu kausaalilogiikka ei yrityksissä ole käytännössä aina toiminut. Monesti siihen ei ole edes kiinnitetty suurempaa huomiota vaan esimerkiksi näkökulmien mittarit on määritelty melko itsenäisesti. (Norreklit, 2000, Malmi 2001) Mistä tämä johtuu? Onko näin myös jatkossa? Mittaristoon tulisi oppien mukaan pystyä rakentamaan monenlaista tasapainoa. Tässäkin on paljon haasteita sekä käytännölle että tutkimukselle.

Varsinkin strategian jalkauttamisen, toimeenpanon, seurannan ja kehittämisen välineenä tuloskorttia on mainostettu hyödylliseksi. Sen on esitetty jopa auttavan mahdollisesti strategian määrittämisessä ja tarkentamisessa, koska

johto on joutunut mittareita määritelleessään tarkasti ajattelemaan mikä on strategian kannalta olennaista. Usein strategia on kuitenkin käytännössä niin hajanainen, etenkin suurissa moniyksikköisissä konserneissa, että sen perusteella mittaristoa on vaikeata kehittää. Toisaalta juuri tuloskortti voi jopa hajottaa strategiaa, kun sen perusteella niin moni asia näyttäisi olevan mielenkiintoista mitata ja raportoida. Tuloskortin on myös esitetty tarjoavan mahdollisuuksia strategiseen oppimiseen. Tämä ei ilmeisesti ole kuitenkaan toistaiseksi aina toiminut. Esim. Wenischin (2004) väitöskirjassa eräs haastateltava johtaja totesi vähän tähän tapaan: *”Jaa oppimista? No kai kaikesta aina jotakin oppii – kaipa sitten myös tuloskortista.”*

Tuloskortilla mitataan käytännössä usein melko yleisiä kohteita, kuten yrityksen kannattavuutta, markkinaosuutta, asiakastytyväisyyttä ja työntekijöiden tyytyväisyyttä. Kuitenkin todelliset yrityksen suorituskykyyn vaikuttavat ajurit ovat yleensä yksilöllisiä ja niiden pitäisi heijastaa yrityksen strategiaa. Mutta ovatko mittarit käytännössä lopultakaan kovin yksilöllisiä tai edes strategisista edellä mainitulla tavalla? Eräs kysymys on myös mittareiden lukumäärä. Vähäinen mittarimäärä on selkeä, mutta voi pelkistää liikaa. Laajempi mittaristo on sekavampi, työläämpi ja kenties ristiriitaisempi, mutta toisaalta informatiivisempi. Mittareita muodostuikin käytännössä mittaristoihin paljon, usein varmaan aivan liikaa. Emme kuitenkaan vielä tiedä varmasti.

Eräs mieltä askarruttanut seikka on myös ei-taloudellisten mittareiden luotettavuus, kun mittausperinteitä, sääntöjä ja menettelytapoja ei vielä paljонkaan ole puhumattakaan tilintarkastuksesta. Tutkimukset ovat osoittaneet, miten huonosti suunnitellut mittarit saattavat johtaa epätarkoituksenmukaiseen käyttäytymiseen.

Tavoitteiden tai toteutuneiden lukujen manipuloitua todennäköisesti esiintyy myös tuloskortissa yhtäläillä kuin budjetoinnissa, kuten tutkimukset ovat meille sen osalta osoittaneet.

Mittaristoon valikoituu usein olemassa olevia mittareita tai mittareita, joiden valossa on helppo näyttää hyvältä. Etenkin, jos vielä tavoite on saatu asetettua riittävän alhaiselle tasolle. Mittaustulokset saattavat myös olla ristiriitaisia. Tämä voi merkitä strategian virheellisuyttä, kausaalisuhteen puuttumista tai aikaviivettä kausaalisuhteessa. Voi myös olla, että mittarit eivät todellisuudessa olekaan valitun strategian mukaisia. Tai että koko tuloskorttiajattelun perimmäinen logiikka ei olisikaan pitävä. Tutkimatta näitäkään asioita on kuitenkin vaikeata tietää varmasti.

Tuloskortti on muodikas asia, mutta pelkän muodin perässä ei kannata välttämättä juosta. On syytä tarkoin harkita mitä hyötyä projektista voisi olla ja mitkä ovat sen aiheuttamat kustannukset ja työmäärä. Projektia ei kannata aloittaa, jos ei tiedetä, mitä sillä halutaan saavuttaa. Uusilla järjestelmillä on tyypillisesti käyttöönotto-ongelmia. Hyväkin asia voidaan pilata hätäilemällä, viivyttelämällä, monimutkaisuudella, johdon sitoutumattomuudella, liian pienellä panostuksella, muutosvastarinnalla, luomalla pelkoa tai pelkäämällä. Pitää kuitenkin muistaa, että kaikki muutos ei kuitenkaan ole muutosta parempaan suuntaan. Vastarinta voi olla perusteltua. Myös pysyvyys voi olla hyvä tai luonnollinen olotila (Granlund 2001). Toisen maailmansodan aikaan vastarintaihmiä pidettiin sankareina. Nykypäivän käytänteissä ja tutkimuksissa heidät kuvataan useimmiten harmillisiksi ja ongelmallisiksi pysähtyneisyyden linnakkeiksi. Tutkimuksessa on hyvä kuitenkin kuunnella useampia näkökulmia, ennen kuin hätäillään johtopäätösten tekemisessä.

## DISCUSSION

Usein on esimerkiksi vaikeata erottaa onko ongelma itse järjestelmässä, sen käyttöön otossa vai käytössä (vrt. Järvenpää & Partanen & Tuomela 2001).

Mittaristoja soveltaneilla yrityksillä strategian on koettu selkiytyneen, mutta ei aina. Mittausjärjestelmänä tuloskorttia on ainakin käytetty, mutta strategisena johtamisjärjestelmänä sen toiminnasta oleva evidenssi on laadultaan toistaiseksi vaihtelevampaa. (Malmi 2001) Yritysten toimintoja on kyetty sen avulla toisinaan kehittämään, toisinaan ongelmat on jo hoidettu ennen raportin saapumista (Wenisch 2004). Taloudellisten vaikutusten osalta selkeitä positiivisia tuloksia on toistaiseksi varsin vähän julkaistettu, poikkeuksena tästä ainakin Davis & Albright (2004) jotka raportoivat erään konsernin tuloskorttia käyttävien yksiköiden olleen eikäyttäjii kannattavampia. On toki muistettava että jonkin ohjausjärjestelmän taloudellisia vaikutuksia on luonnollisesti käytännössä varsin vaikeata tilastollisesti osoittaa, koska kannattavuuteen vaikuttavat niin monet asiat. Eräänlainen kuilu on myös havaittu siinä, että tärkeimpinä mittareina yrityksissä pidetään yleensä asiakasmittareita, mutta palkkioperustana hallitsevat talousluvut. Julkisorganisaatioissa tuloskortin palkkiokytkentää on puolestaan ollut varsin hankala tehdä ollenkaan. Palkkiokytkennän uskotaan olevan kuitenkin tärkeätä tuloskortin toiminnan kannalta.

Paljon haasteita käytännölle ja tutkimukselle on lisäksi edessä verkostojen ohjauksessa ja suoritusmittauksessa (Varamäki & Pihkala & Järvenpää & Vesalainen 2004), tiedon ja osaamisen johtamisessa ja mittauksessa (Taipaleenmäki 1998, Wingren 2004) sekä suoritusmittauksen ERP-sovelluksien (Granlund & Taipaleenmäki 1999, Granlund & Malmi 2003) ja standardoinnin (Lukka 2001, Brunsson 2002)

kehittämisessä ja hyödyntämisessä sekä näiden vaikutusten arvioinnissa.

Erääksi kasvavaksi laskentatoimen haasteeksi ja mahdollisuudeksi on viime vuosina noussut yritysten ympäristövaikutusten ja yhteiskunnallisten vaikutusten raportointi. Tätä 1970-luvulla ja Suomessa 1980-luvun alussa ensimmäisen kerran tutkimuksen valokeilaan nousutta ilmiötä, jota aikoinaan Suomessa tutkivat mm. professorit Neillimo (1981) ja Majala (1982), on sittemmin vauhdittanut kasvanut ympäristötietoisuus, eettisten arvojen merkityksen kasvu ja varsinkin raportoinnin osalta ns. Global Reporting Initiative (GRI), joka myös on eräänlainen tuloskortti. Lisävauhtia on antanut myös EU:n asetukset ympäristöasioiden hallinnasta ja auditoinnista, kansainvälinen raportointinormisto IFRS, sekä edellisten jatkona Kirjanpitolautakunnan yleisohje vuodelta 2003 ja hallituksen esitys eduskunnalle kirjanpitolain muuttamisesta, joka astuisi voimaan 2005.

Meillä on siis paljon käytännön ja tutkimuksen haasteita edessämme myös tässä suhteessa. Miten kyseiset raportointijärjestelmät kehittyvät, miten niitä otetaan käyttöön, millainen on niiden laatimisprosessi? Entä tilintarkastus? Kuka sen tekee ja miten? Miten voimme arvioida mittareita ja raportteja laskentatoimen teorian tai vaikkapa laskentatoimen muutostutkimuksen valossa? Miten kyseiset järjestelmät vaikuttavat yritysten ohjaukseen ja strategioihin? Tuovatko ne vain lisäkustannuksia vai myös kilpailuetuja? Ovatko niitä soveltavat yritykset eettisesti korkeatasoisia vai kyynisiä opportunisteja? Entä ohjautuvatko niiden strategiat aidommin ympäristöystävällisemmiksi ja yhteiskuntavastuullisemmiksi? Esiintykö luvuissa manipulointia? Mikä osa raportoinnista muodostuu pakolliseksi ja mikä vapaaehtoiseksi? Onko niiden luonteissa eroja? Muodostuuko laajoja yhtenäi-

siä vuosikertomuksia vai raportoidaanko asiat erillään? Näitä voimme tutkia ja paljon muuta. Tässä suhteessa Jyväskylässä onkin poikkeuksellisen hyvät perinteet. Olihan professori Kettusen oppikirjakin – ensimmäinen kauppakorkeakoulussa tenttimäni kirja syksyllä 1988 – nimeltään ”Yritys ja yhteiskunta”. Ympäristölaskentaa täällä ovat tutkineet mm. Rauno Tamminen ja Hannu Kurki, laskentatoimen eettisiä kysymyksiä Aila Virtanen, raportoinnin sääntelyä Pekka Pirinen, julkista laskentaa Salme Näsi ja Antti Rautiainen sekä mittauksen teoriaa Petri Vehmanen.

Lopuksi kiinnittäisin käytännön ja tutkimuksen haasteena huomiota myös laskentatoimen inhimilliseen puoleen ja inhimillisiin juuriin, joita meille on tuotannossaan korostanut ennen kaikkea professori Pekka Pihlanto (ks. esim. 1994). Laskentatoimi, vaikka se koviksi luvuiksi mielletäänkin ja niistä se myös koostuukin, on se ennen kaikkea inhimillistä toimintaa, jossa ihmiset raportoivat tekemisistään ja toisten tekemisistä toisille ihmisille. Lukujen perusteella tai niistä huolimatta tehdään päätöksiä. Niiden avulla valvotaan muita ihmisiä. Niiden avulla yritetään saada ihmisiä tekemään haluttuja asioita tai asioita halutulla tavalla. Niiden avulla mitataan suoritusta, asetetaan ihmisiä ja ihmisistä koostuvia organisaatioita paremmuusjärjestykseen. Niiden avulla jaetaan kiitoksia ja palkkioita, potkuja ja vahingonkorvauskanteita. Niiden avulla tehdään sijoituspäätöksiä. Ne jakavat varallisuutta, toiset rikastuvat, toiset menettävät omaisuutensa yhdessä yössä. Markkinat reagoivat joskus kiihkeästi odotamiinsa numeroihin. Niitä yritetään arvailla etukäteen, mutta arvailu on vaikeata. Ihminen on keksinyt numerot, tilijärjestelmät ja ohjausjärjestelmät rengikseen. Joskus numerot tekevät ihmisistä renkinsä. Tai ihmiset tekevät itsestään

numeroiden renkejä. Numerot kertovat ihmisestä. Ihminen piirtää numerot. ■

## Lähteitä

- BRUNSSON, N. & JACOBSSON, B.** (2002) *A World of Standards*. Oxford University Press.
- BURNS, J. & VAIVIO, J.** (2001) ”Management Accounting Change”, *Management Accounting Research* 12: 389–402.
- COBB, I. & HELLAR, C. & INNES, J.** (1995) Management Accounting Change in a Bank. *Management Accounting Research*, 1995, 6, 155–175.
- DAVIS, S. & ALLBRIGHT, T.** (2004) An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*, 15, 135–153.
- GRANLUND, M.** (2001) ”Towards explaining stability in and around management accounting systems”, *Management Accounting Research* 12, 141–166.
- GRANLUND, M. & LUKKA, K.** (1998) Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing culture. *Management Accounting Research*, 9, 185–211.
- GRANLUND, M. & MALMI, T.** (2003) *Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä*, WSOY, *Ekonomia-sarja*, Jyväskylä.
- GRANLUND, M. & TAIPALEENMÄKI, J.** (1999) Taloushallinnon työkalujen tietotekninen toteuttaminen, *Tilisanomat* 3/1999, 34–40.
- INNES, J. & MITCHELL, F.** (1990) ”The process of change in management accounting: some field study evidence”, *Management Accounting Research* 1: 3–19.
- JÄRVENPÄÄ, M.** (2002) Johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautuminen laskentakulttuurisena muutoksena – vertaileva case-tutkimus. *Series of the Turku School of Economics and Business Administration, Series A–5:2002*. Summary: Business Orientation of Management Accounting as a Cultural Change – a Comparative Case Study.
- JÄRVENPÄÄ, M. & PARTANEN, V. & TUOMELA, T.S.** (2001). *Moderni taloushallinto: haasteet ja mahdollisuudet*. Helsinki: Edita.
- KAPLAN, R.** (1998) Innovation Action Research, *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 89–118.
- KAPLAN, R. & NORTON, D.** (1992). The balanced scorecard – measures that drive performance. *Harvard Business Review*, January–February, 71–79.
- KAPLAN, R. & NORTON, D.** (1993). Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review*, September–October, 134–147.

## DISCUSSION

- KAPLAN, R. & NORTON, D.** (1996). *Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action* Boston: Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R. & NORTON, D.** (2001) "The strategy-focused organization: how balanced Scorecard companies thrive in the new business environment". Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- KASANEN, E. & LUKKA, K. & SIITONEN, A.** (1993) The Constructive Approach in Management Accounting, *Journal of Management Accounting Research*, 3, 243–246.
- LUKKA** (2001) The problem of standardization in management accounting of an international firm. *Publications of the Turku School of Economics and Business Administration, Series A-3:2001*.
- MAJALA, R.** (1982) Yrityksen sosiaalikirjanpito – teoreettisia perusteita ja empiirisiä sovelluksia. *Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja A-4:1982*.
- MALMI, T.** (2001) Balanced scorecard in Finnish companies: a research note. *Management Accounting Research*, 12, 207–220.
- MALMI, T.** (2001) The Practice of Management Accounting in Finland – A Change? *The Finnish Journal of Business Economics* 4/2001.
- NEILIMO, K.** (1981) Laskentatoimen ja yhteiskunnallisen laskentatoimen käsitteistä, *Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja*, Sarja A-2: Tutkielmia ja raportteja 18. Tampere.
- NØRREKLIT, H.** (2000) "The balance on the balanced Scorecard – a critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research* 11: 65–88.
- PARTANEN, V.** (1997) Laskentatoimen muutos ja organisaatiokulttuuri. Case: toimintolaskennan implementointi. *Publications of the Turku School of Economics and Business Administration, D-3:1997*.
- PIHLANTO, P.** (1994) The action-oriented approach and case-study method in management studies. *Scandinavian Journal of Management*, No. 4, 369–382.
- TAIPALEENMÄKI, J.** (1998) Henkinen pääoma: luokittelu-, mittaamis- ja hallintatarkaisuja. *Turun Kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja KR- 4:1998*.
- TAMMINEN, R.** (1993) Tiedettä tekemään! Atena-kustannus, Jyväskylä.
- TUOMELA, T-S.** (2000). Customer Focus and Strategic Control. A constructive case study of developing a Strategic performance measurement system at FinABB. *Publications of the Turku School of Economics and Business Administration, Series D-2:2000*.
- VARAMÄKI, E. & PIHKALA, T. & JÄRVENPÄÄ, M. & VESALAINEN, J.** (2004) Pk-yritysverkoston kasvupolut ja suorituskyvyn mittaaminen verkostoissa *Vaasan yliopiston julkaisuja. Selvityksiä ja raportteja* 108.
- WENISCH, S.** (2004) The Diffusion of a Balanced Scorecard in a divisionalized firm - Adoption and Implementation in a practical context. *Umeå School of Business and Economics. Department for Business Administration*.
- WINGREN, T.** (2004) Management Accounting in the New Economy: From "Tangible and Production-Focused" to "Intangible and Knowledge-Driven" MAS By Integrating BSC and IC. *Managerial Finance, Performance Measurement and Evaluation* issue 2, 1–12.