

**STRATEGIAN INSTITUTIONALISOITUMINEN  
ORGANISAATION ERI TASOILLA  
- CASE OP HELSINKI**

**Jyväskylän yliopisto  
Kauppakorkeakoulu**

**Pro gradu -tutkielma**

**2018**

**Tekijä: Anniina Kinnunen  
Oppiaine: Laskentatoimi  
Ohjaaja: Marko Järvenpää**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

## TIIVISTELMÄ

Tekijä Anniina Kinnunen	
Työn nimi Strategian institutionalisoituminen organisaation eri tasoilla - case OP Helsinki	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) 31.8.2018	Sivumäärä 56 + 1
<p>Tiivistelmä - Abstract</p> <p>Tässä pro gradu -tutkielmassa tutkitaan sisällönanalyysin keinoin strategian institutionalisoitumista, eli muuttumista itsestäänselvyytenä otetuksi rakenteeksi, organisaation eri tasoilla, ja sitä kuinka ohjausjärjestelmiä on mahdollisesti hyödynnetty osana tätä prosessia. Aineistona oli 22 puolistrukturoitua haastattelua, jotka on kerätty vuosien 2013–2015 aikana osana Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulun SALP-hanketta. Tutkimuksen ohjaavana teoreettisena pohjana käytetään Burnsien ja Scapensin (2000) kehittämää johdon laskentatoimen muutoksen institutionalisoitumisen viitekehystä.</p> <p>Tutkimuksen mukaan alemmat organisaatiotasot kokivat strategian liian abstraktina asiana, eivätkä saaneet selkeää konkretiaa, vaikka toisaalta etenkin ylin paikallinen johtoryhmätasoa koki, ettei toimihenkilötasolla ole konkreettisemmalle tiedolle tarvetta. Eri tasojen välillä oli siis havaittavissa selkeä kuilu strategian viestinnässä.</p> <p>Ohjausjärjestelmien osalta millään organisaatiotasolla ei juurikaan pystytty hyödyntämään niitä ja niiden antamaa tietoa työn kannalta kaikista tehokkaimmalla tavalla, vaikka paikallisjohtoryhmän tasolla strategian luomisessa johdon laskentatoimen tuottama informaatio olikin tärkeässä ja aktiivisessa roolissa. Ohjausjärjestelmien käyttäminen ei itsessään kuitenkaan ollut ongelma millään organisaatiotasolla ja saatuja raportteja pystyttiin hyödyntämään hyvin. Niiden yhdistäminen strategian kanssa ei kuitenkaan ollut millään organisaatiotasolla selkeästi havaittavissa, ja vaikuttaa siltä, että strategian ja ohjausjärjestelmän muutos on jäänyt symboliseksi.</p>	
Asiasanat Johdon laskentatoimi, institutionalisoituminen, laskentatoimen muutos, strateginen johdon laskentatoimi, strategia, SALP-hanke, Strategy, Accounting and Leadership as Practice	
Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto	

# SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	4
1.1	Yleistä .....	4
1.2	Keskeiset käsitteet.....	5
1.3	Tutkimusongelma.....	6
1.4	Aiempiä tutkimuksia ja niiden tuloksia .....	7
1.5	Tutkielman rakenne.....	9
2	INSTITUTIONALISOITUMINEN .....	11
2.1	Burnsin & Scapensin institutionaalinen viitekehys .....	11
2.1.1	Institutionalisoitumisen taustaa .....	11
2.1.2	Institutionalisoitumisprosessiin ja sen syntyyn vaikuttavat tekijät sekä muutosvastarinta.....	17
2.2	Viitekehysten kehittyminen .....	19
2.2.1	Strukturaatioteoria.....	19
2.2.2	Viitekehysten ja strukturaatioteorian yhdistäminen .....	20
3	TOIMINNANOHJAUSJÄRJESTELMÄT JA STRATEGIA.....	23
3.1	Toiminnanohjausjärjestelmien vaikutus strategiaan.....	23
3.2	Strateginen johtaminen ja strateginen johdon laskentatoimi .....	27
3.3	Johdon laskentatoimen ammattilaisten roolin muutos .....	29
4	AINEISTO JA MENETELMÄ.....	31
4.1	Aineisto.....	31
4.2	Analyysimenetelmä.....	33
5	TUTKIMUKSEN TULOKSET .....	36
5.1	Osuuspankki.....	36
5.1.1	OP Ryhmä .....	36
5.1.2	OP Helsinki .....	37
5.2	Tulokset .....	38
5.2.1	Toimihenkilötaso .....	38
5.2.2	Keskijohto.....	40
5.2.3	Paikallisjohtoryhmä .....	43
5.2.4	Keskusyhteisön johtoryhmä .....	45
6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI .....	48

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Yleistä

Strategian ja ohjausjärjestelmien välistä suhdetta on tutkittu viimeisten vuosikymmenten aikana suurimmaksi osaksi kontingenssiteorian näkökulmasta. Tausta-ajatuksena on siis ollut, että organisaation ulkopuolelta tulevat vaikutteet vaikuttavat organisaation sisällä siihen, kuinka esimerkiksi strategia ja ohjausjärjestelmä yhdistyvät ja linkittyvät toisiinsa. Toisaalta esimerkiksi Tuckerin ja Parkerin (2015) mielestä aiemmissa tutkimuksissa ei ole kiinnitetty tarpeeksi huomiota organisaatioihin, jotka toimivat voimakkaasti institutionalisoituneissa ympäristöissä, eli esimerkiksi pankeissa.

Myös organisaation johdon laskentatoimen muutoksen tutkiminen on aiemmin painottunut hieman enemmän muutoksen implementointiin ja siihen vaikuttavien tekijöiden tutkimiseen (Modell 2007), jolloin tutkitaan suhteellisen lyhyttä ajanjaksoa ja hetkeä. Taustalla on vaikuttanut uusklassinen taloustiede, jonka tarkoitus on ollut ennustaa muutoksen lopputulos siten, että se olisi mahdollisimman optimaalinen ja hyvin rationaalinen (Burns & Scapens 2000, 4). Viime vuosina tälläkin tutkimusalueella on otettu enemmän huomioon myös muutoksen prosessinäkökulma sekä organisaation henkilöstön ja inhimillisyyden vaikutukset sen toteutumiseen, jolloin muutosta ja sen sisäistämistä tutkitaan pidemmällä aikavälillä kuin perinteisesti on totuttu tekemään. Myös tästä tutkimushaarasta yksi iso suuntaus on muutoksen institutionalisoitumisen tutkiminen, josta Burns ja Scapens loivat vuonna 2000 viitekehyksen, jonka pohjalta on mahdollista tutkia muutosta ja sen vaiheita siltä kannalta, kuinka esimerkiksi uusi ohjausjärjestelmä sisäistetään osaksi organisaatiota, ja missä prosessivaiheissa muutos ja sen sisäistäminen usein tapahtuu.

Burnsin ja Scapensin (2000) luomassa viitekehyksessä ja tässä tutkimuksessa tärkeässä osassa on instituutiot ja niiden rakentuminen, institutionalisoituminen. Arkikielessä ja mediassa instituutiot nähdään yleensä perinteisinä ja vakiintuneina yhteiskunnallisina rakenteina, joista esimerkkejä ovat muun muassa kirkko, Suomen presidentti, armeija tai yliopistot. Vaikka tutkimus käsittelee hyvin perinteisellä alalla toimivaa instituutiota, eli pankkia, nähdään las-

kentatoimen instituutiot myös paljon pienempinä ja lähellä organisaation ihmisiä olevina käytösmalleina ja rakenteina. Organisaatiossa on voitu esimerkiksi ottaa käyttöön järjestelmä, johon kirjataan tehdyt myynnit tai asiakaskontaktit. Ajan kuluessa työntekijät tottuvat ja oppivat käyttämään uutta järjestelmää, siitä tulee heille tapa ja osa rutiineita, kunnes lopulta järjestelmän käyttämisestä tulee itsestäänselvyys, selkärangasta tuleva instituutio. Tähän prosessiin perehdytään tarkemmin luvussa 2.

Strategian ja ohjausjärjestelmien välisen suhteen sekä laskentatoimen muutoksen institutionalisoitumisen ollessa suhteellisen tuoreita tutkimussuuntauksia on mielekästä tutkia niiden pohjalta sitä, kuinka organisaatiossa yhdistetään strategia ja ohjausjärjestelmät ja toisaalta myös sitä, kuinka näiden yhdistäminen institutionalisoituu, eli muuttuu osaksi organisaation yleistä toimintatapaa. Toisaalta on myös hyvin mielenkiintoista selvittää, tapahtuuko yhdistymistä ja yhdistelmän institutionalisoitumista ylipäättään korkeasti institutionalisoituneessa ympäristössä toimivassa organisaatiossa.

Tässä pro gradu -tutkielmassa tutkitaan Osuuspankki osuuskunnan Helsingin alueen pankin, eli OP Helsingin (myöhemmin käytetään myös lyhennettä HOP) ohjausjärjestelmien käyttämistä osana strategian institutionalisoitumista organisaation käytännöksi. Tutkimus pohjaa Burns ja Scapensin (2000) teoreettiseen viitekehykseen, jossa johdon laskentatoimen muutosta pyritään ymmärtämään institutionalisoitumisen ja prosessien kautta sen sijaan, että muutos nähtäisiin rationaalisenä ja pelkistettynä lopputuloksena.

Tutkimus toteutetaan kvalitatiivisena case-tutkimuksena ja aineisto analysoidaan teoriaohjautuvana sisällönanalyysinä. Tutkimusaineisto on kerätty puolistrukturoituna temahaastatteluna osana Jyväskylän yliopiston kauppa- korkeakoulun tutkijoiden *Strategy, Accounting and Leadership as Practice* -hanketta.

Perinteisesti johdon laskentatoimea on tutkittu lähinnä kvantitatiivisesti tai muulla tavoin numeroihin ja muihin koviin ja konkreettisiin asioihin keskittyen mutta 2000-luvulla laadullinen johdon laskentatoimen case-tutkimus on yleistynyt etenkin Euroopassa ja Pohjoismaissa. Myös tutkimusten viitekehykset ovat aiemmin ehkä jossain määrin perustuneet perinteisiin ja klassisiin teorioihin. (Lukka 2005 & Burns & Scapens 2000.) Tässä tutkimuksessa on kuitenkin haluttu keskittyä uudempiin tutkimusmenetelmiin ja teorioihin, jotka ovat jo tässä vaiheessa muuttuneet klassikoiksi. Uusien tutkimusmenetelmien ja teorioiden käyttäminen tuo myös erilaisia ja eri näkökulmista tulleita tuloksia, jolloin tutkimus tuo toivottavasti jotain uutta johdon laskentatoimen tutkimustuloksiin.

## 1.2 Keskeiset käsitteet

Institutionalisoitumisen ollessa suhteellisen tuore tutkimussuunta tässä aluvuossa avataan muutamia käsitteitä ja tutkimussuuntia lyhyesti suomeksi, jotta tutkimuksen ja sen teoriaosuuden lukeminen ja siihen perehtyminen olisi mielekkäämpää ja selkeämpää. Johdon laskentatoimen muutoksen tutkimuksessa

yleisin tutkimuskieli on englanti, minkä takia suomennettujen termien perässä on mainittu kursiivilla myös alkuperäinen sana. Näin tarkempi aiheeseen perehtyminen ja termien taustan ymmärtäminen helpottuu, vaikka tämän tutkimuksen kieli onkin suomi.

- **Institutionalisointuminen** = organisaation rutiinien ja sääntöjen muodostuminen totuutena ja itsestäänselvyyksinä otetuiksi oletuksiksi, instituutioiksi, jotka identifioivat ihmisten käyttäytymistä ja toimintatapoja.
- **Vanha institutionaalinen taloustiede, *old institutional economics* (OIE)** = sosiologiaan pohjautuva tutkimussuunta, jossa muutos nähdään ennalta suunniteltuna ja lineaarisena prosessina ja joka pyrkii selittämään, kuinka uudet toimintatavat muuntuvat toimintaa ohjaaviksi rutiineiksi. Suuntaus huomioi myös organisaation olemassa olevien ja uusien sääntöjen vaikutuksen rutinoitumiseen sen sijaan, että niiden oletettaisiin automaattisesti erotettavan (*decouple*) toisistaan. (Modell 2007.)
- **Uusi institutionaalinen sosiologia (NIS)** = 1980-luvulla sosiologiaan pohjautuva tutkimussuunta, joka pyrkii selittämään epärationaalista ja symbolista laskentatoimen tuottaman tiedon käsittelyä. Laskentatoimen muutos nähdään NISin näkökulmasta katsottuna ulkoisten paineiden aiheuttamana, jolloin sisäinen tarve ei välttämättä vastaa ulkoisia paineita ja muutos halutaan pitää erillään esimerkiksi organisaation ohjausjärjestelmistä. (Modell 2007.)

### 1.3 Tutkimusongelma

Strategian institutionalisoinnin ja ohjausjärjestelmien osuuden tässä prosessissa ollessa suhteellisen tuore tutkimussuunta näiden tutkimushaarojen yhdistäminen ja analysointi antaa pohjaa ymmärtää sitä, kuinka organisaatio ja sen eri osa-alueet voivat olla toisiinsa yhdistyneinä ja toisaalta sitä, millainen merkitys laskentatoimella on organisaation strategiaan organisaatiossa, joka toimii hyvin konservatiivisessa ja näin ollen myös hyvin institutionalisoituneessa ympäristössä. Jossain määrin tällaista tutkimusta voisi myös pitää mahdollisena perusteena siitä, miksi laskentatoimen asiantuntijat ja ammattilaiset voisi olla hyvä nähdä stereotyyppisen pavnulaskijan sijaan organisaation muiden osa-alueiden niin kutsuttuna bisneskumppanina.

Tässä tutkielmassa halutaan näin ollen selvittää, kuinka OP Helsingin strategia institutionalisoituu organisaation käytännöksi johdon ohjausjärjestelmien avulla. Tutkimuskysymys on:

Kuinka strategia on institutionalisoitunut OP Helsingissä ja miten johdon ohjausjärjestelmiä on mahdollisesti hyödynnetty tässä?

## 1.4 Aiempia tutkimuksia ja niiden tuloksia

Pankkien ohjausjärjestelmiä on tutkittu aiemmin Jyväskylän yliopiston taloustieteen tiedekunnassa (nykyinen kauppakorkeakoulu) vuonna 2009. Jenni Ruohonen tutki monitapaustutkimuksena yhdeksän eri pankin ohjausjärjestelmiä ja käytti teoreettisina viitekehyksinään Gooldin ja Campbellin (1992) ja Simonsin (1990) klassikkoteorioita. Ruohonen (2009) tutki pankkien taloudellisen ohjaamisen eroja vertailemalla muun muassa budjettien, toiminnan ja strategian suunnittelua sekä palkitsemista ja tavoitteiden ja toiminnan kontrollia. Ohjaus erosi merkittävästi riippuen pankin organisaatorakenteesta ja johtamistavasta. Esimerkiksi Nordea, joka toimii Suomessa tytäryhtiötoiminnalla on Ruohosen (2009) mukaan johtamistavaltaan liikkeenjohdollinen, ja sen lisäksi Sampo Pankki Tapiola ja Ålandsbanken vyöryttivät strategian ylhäältä kaikkiin konttoreihin, joissa toteuttamistavat saatiin itse suunnitella. Toisaalta Osuuspankki (silloinen OP-Pohjola), Aktia ja Danske Bank (silloinen Sampo Pankki) antoivat konttoreille mahdollisuuden luoda omat strategiansa, jotka pohjautuvat konsernistrategiaan. Ohjausjärjestelmät Ruohonen (2009) jaottelee raja- ja diagnostiisiin ohjausjärjestelmiin, joista ensimmäiset ovat raportteja tuottavia atk-järjestelmiä ja jälkimmäisiä hyödynnettiin muun muassa palkitsemisessa. Tutkittavista pankeista ainoastaan OP:lla oli käytössään rullaava budjetointi, eli interaktiivinen ohjausjärjestelmä. Tutkimuksessa ei kuitenkaan käsitelty tarkemmin strategian ja ohjausjärjestelmien yhteyttä.

Institutionaalista viitekehystä tutkimusten taustateorianä ovat käyttäneet Burns ja Scapensin (2000) lisäksi muun muassa Järvenpää (2009) case-tutkimuksessaan, Dillard, Rigsby ja Goodman (2004) yhdistämällä viitekehyksen strukturaatioteoriaan, Siti-Nabiha & Scapens (2005) tutkimalla pysyvyyden ja muutoksen välistä suhdetta laskentatoimen muutoksessa, Busco & Scapens (2011) tutkimalla organisaatiokulttuurin ja muutoksen välistä suhdetta sekä Ribeiro & Scapens (2006) avaamalla viitekehyksen pohjalla olevia teoriasuuntauksia. Toisaalta strategian ja ohjausjärjestelmien yhteyttä on tutkinut muun muassa Langfield-Smith (1997) ja yhteyttä institutionalisoituneessa ympäristössä toimivissa organisaatioissa ovat tutkineet Tucker ja Parker vuonna 2015.

Institutionaalisen viitekehyksensä ohessa Burns ja Scapens (2000) käyvät läpi kaksi aiemmin julkaistua tutkimusta, joissa tutkitaan johdon laskentatoimen muutosta. Toisessa organisaatioissa muutos on saatu toteutettua ja uudet säännöt ovat institutionalisoituneet organisaation itsestänselvyyksinä otetuiksi toimintamalleiksi mutta toisessa organisaatioissa sen aiemmat olemassa olevat instituutiot estävät muutoksen onnistumisen. Onnistuneen muutoksen institutionalisoitumisen taustalla oli muun muassa se, että organisaatioissa puhuttiin laskentatoimen kannalta yhteistä kieltä, ja toimintamalleja kehitettiin toistamalla ja kopioimalla (kts. luku 2.1.1 Institutionalisoitumisen taustaa ja kuvio 2) yhteistyössä eri osastojen johtajien kanssa. Toisaalta laskentatoimen muutoksen epäonnistumiseen vaikutti operatiivisen ja laskentatoimen osastojen välisten erojen aiheuttama konflikti ja aiempien instituutioiden voimakas vaikutus. Muita Burns ja Scapensin (2000) löytämiä muutosvastarinnan syitä on käyty

tarkemmin läpi luvussa 2.1.2 Institutionalisoitumisprosessiin ja sen syntyyn vaikuttavat tekijät sekä muutosvastarinta.

Järvenpää (2009) tutki tulkitsevassa ja vertailevassa case-tutkimuksessa kahden organisaation, infrastruktuurijärjestelmiä tuottavan *Bluecon* ja usean yrityskaupan ja fuusioitumisen läpikäyneen massatuotanto-organisaatio *Whitecon*, ohjausjärjestelmien muutokseen liittyviä institutionaalisia tukipilareita, eli sääntelyn, normatiivisuuden ja kulttuurisen kognitiivisuuden järjestelmiä. Molemmat tutkittavat organisaatio kokivat ulkoisen, lailla määritellyn, sääntelyn vaikuttavan organisaation taloushallinnon ja sisäisen raportoinnin kehittämiseen, mutta siinä missä *Blueco* alkoi tietoisesti muuttaa myös omaa organisaatiokulttuuriaan ja järjestelmiään, pyrki *Whiteco* ylläpitämään ja puolustamaan olemassa olevia ohjausjärjestelmiään, organisaatiokulttuuriaan ja toimintatapaan. Kaikki kolme tukipilaria nivoutuivat voimakkaasti yhteen, mikä kokonaisuutena vaikutti muutoksen laajuuteen. (Järvenpää 2009.)

Myös Guerreiro, Rodrigues ja Craig (2015) analysoivat ulkoisen säännöstelyn, IFRS-standardien käyttöönoton pakollisuuden, vaikutuksia organisaation ohjausjärjestelmien institutionalisoitumiseen. He huomasivat uusien järjestelmien ja muutoksen institutionalisoitumisen vaativan usean eri tekijän yhteisvaikutusta pelkän ulkoisen lain lisäksi. Heidän tutkimuksensa pohjana on Dillardin, Rigsbyn ja Goodmanin (2004) luoma malli, joka pohjautuu Burnsien ja Scapensin (2000) luomaan viitekehykseen. Dillardin ym. (2004) mallia käydään hieman tarkemmin läpi luvussa 2.2.2 Viitekehyksen ja strukturaatioteorian yhdistäminen.

Rautiainen ja Järvenpää (2012) tutkivat toisaalta institutionaalisen logiikan, eli organisaation instituutioihin pohjautuvien ja organisaation sääntöjen ja rutiinien luomiseen vaikuttavien toimintamallien, vaikutusta julkisen sektorin edustajien tulostulosjärjestelmiin ja siihen miten järjestelmät otetaan organisaatiossa vastaan. Jos julkisen organisaation toimintamalli ja taustalla vaikuttavat instituutiot eivät tue liiketoimintamaista ajattelumallia, uusien yksityiseltä sektorilta tuttujen ohjausjärjestelmien käyttöönotto ja institutionalisoituminen ei välttämättä toteudu. Toisaalta jos uudet järjestelmät edustavat ja tukevat organisaation olemassa olevia arvoja ja instituutioita, niiden hyväksyminen ja lopulta institutionalisoituminen saattaa onnistua paremmin.

Strategian ja toiminnanohjausjärjestelmien yhteys ja niin sanottu strateginen johdon laskentatoimi on ollut akateemisen tutkimuksen aiheena jo 1980-luvulta lähtien. Esimerkiksi Lordin (2007) ja Bedfordin, Malmin ja Sandelinin (2016) artikkeleissa organisaatiot on jaettu niiden strategisen kontekstin mukaan neljään tyyppiin (puolustaja, edelläkävijä, analysoija ja reagoija, kts. luku 3.1 Toiminnanohjausjärjestelmien vaikutus strategiaan). Bedford ym. (2016) käyttivät laadullista vertailevaa analyysia selvittääkseen puolustaja-, edelläkävijä- ja analysoijaorganisaatioille ominaisimpia johdon ohjausjärjestelmäkokoaisuuksia ja niiden ominaisuuksia.

Institutionaalaisesta näkökulmasta muun muassa Modell (2012) on tutkinut strategian, poliittisen säännöstelyn ja johdon ohjauksen yhteyttä ja vaikutuksia julkisella sektorilla. Ulkoiset poliittiset päätökset saivat Ruotsin kansallisen opintotukilautakunnan ottamaan käyttöön tasapainotetun mittariston. Mittariston käyttöönotto ei kuitenkaan onnistunut alussa vaan vasta kriisin aiheutta-



man organisatorisen uudelleenjärjestelyn jälkeen strategiaan pohjautuvaa johdon ohjausta alettiin kehittää laajemmin, ja lyhyen aikatahtäimen mittariston sijaan luotiin tavoitekarttoja, joissa oli myös keskipitkän aikavälin strategiaa tukevia tavoitteita. Vasta tämä ohjauksen muutos sai aikaan sen, että organisaatiossa alettiin nivota yhteen poliittista ja ulkoista sääntelyä ja sisäistä ohjausta. Strategia ei siis institutionalisoitunut suoraan annettuna vaan se vaati onnistumiseen niin olemassa olevien instituutioiden kuin muutosagenttienkin aktiivisen muutoksen. (Modell 2012.)

Gani ja Jeremias (2012) tutkivat regressioanalyysin avulla strategian ja johdon ohjausjärjestelmien epäsovellyvyyden vaikutuksia 109 indonesialaisen pankin tuloksellisuuteen. Perustuen laajaan kyselypohjaiseen haastattelututkimukseen ja tuloksellisuuden ulkoiseen ja sisäiseen arviointiin he huomasivat strategian ja johdon ohjausjärjestelmien epäsovellyvyydellä olevan todella voimakas negatiivinen korrelaatio organisaation tulokseen.

SALP-hankkeeseen liittyviä tutkimuksia on julkaistu laskentatoimen ja johtamisen näkökulmasta muun muassa vuonna 2016. Sajasalonen, Auvisen, Takalan, Järvenpään ja Sintosen artikkelissa luodaan pohjaa tutkia lisää strategian implementointia kuvittelun, eli organisaation sisäisten diskurssien, tarinoiden ja numeeristen informaatioiden, kautta. Sajasalonen ym. (2016) toteavat, ettei numeerisella laskentatoimen mikrotason ja lyhyen tähtäimen informaatiolla ole välttämättä suoraa merkitystä organisaation strategialle, mutta sen yhdistäminen ja vertaaminen makrotason järjestelmiin, eli esimerkiksi ulkoiseen sääntelyyn, voi vaikuttaa strategian konkretisoinnissa. Toimihenkilötason työntekijät saattavat kokea tarvitsevansa numeerista ja konkreettisempaa dataa ymmärtääkseen strategiaa ja sen saavuttamista, vaikka toisaalta ylempi johto luottaa symboliseen ja metaforiseen retoriikkaan.

Vuoden 2018 puoleen väliin mennessä SALP-hankkeessa on pro gradu -tutkielmien muodossa tutkittu johtamisen alalla muun muassa kontrollia osana organisaatiota (Kola 2017), digitalisaatiota (Takkunen 2017), strategiaviestintää strategian toimeenpanossa (Lukiini 2018) sekä yhteistoimintaneuvotteluiden vaikutusta työhyvinvointiin (Sinijärvi 2017).

## 1.5 Tutkielman rakenne

Johdantoluvussa käydään läpi tutkimuksen taustoja, tutkimuskysymystä sekä aiempia tutkimuksia ja niiden tuloksia. Toisessa ja kolmannessa luvussa tutustutaan tutkimuksen teoreettiseen taustaan. Ensimmäisenä perehdytään tarkemmin tutkimukseen eniten vaikuttavaan teoriaan, eli John Burnsin ja Robert Scapensin vuonna 2000 lanseeraamaan institutionaaliseen viitekehykseen, jonka tarkoituksena on selittää johdon laskentatoimen muutosta prosessina ja kuvata prosessin eri vaiheita.

Kolmannessa luvussa perehdytään tutkimuksen toiseen tärkeään teoreettista taustaan, strategian ja johdon ohjausjärjestelmien välistä suhdetta ja strategista johdon laskentatoimeen. Luvussa 3.2 Strateginen johdon laskentatoimi käydään läpi strategisen johdon laskentatoimen kehittymistä 1980-luvulta tähän

päivään ja pohditaan aiempien tutkimusten kautta, onko strategista johdon laskentatoimea olemassa muualla kuin akateemisen maailman päiväunissa (Lord 1996). Luvussa 3.3 Johdon laskentatoimen ammattilaisten roolin muutos käydään hieman läpi laskentatoimen osaston henkilöstön roolin vaikutusta siihen, kuinka laskentatoimea saa yhdistettyä muihin organisaation osastoihin ja toisaalta, kuinka se mahdollisesti vaikuttaa strategisen johdon laskentatoimen kehittämisessä organisaation sisällä.

Neljännessä luvussa avataan tarkemmin tutkimuksen aineistoa ja metodologiaa ja näitä valintoja perustellaan. Viidennessä luvussa esitellään tutkimuksen case-organisaatio tarkemmin, minkä lisäksi tutkimustulokset on kirjoitettu auki. Lopuksi tutkimuksen tuloksia verrataan aiempien tutkimusten tuloksiin ja kerrotaan johtopäätökset näiden pohjalta.

## 2 INSTITUTIONALISOITUMINEN

### 2.1 Burns & Scapensin institutionaalinen viitekehys

#### 2.1.1 Institutionalisoitumisen taustaa

Tutkimusta ohjaavana teoriana käytetään Burns ja Scapensin (2000) institutionaalista viitekehystä, joka näkee johdon laskentatoimen muutoksen jatkuvana prosessina, johon vaikuttavat organisaation sisällä olevat rakenteet, eli instituutiot. Heidän viitekehukseensä ja sen kehittämiseen ovat vaikuttaneet muun muassa Stephen R. Barleyn ja Pamela S. Tolbertin (1997) teoria organisaatioiden muutosten institutionalisoitumisesta, sosiologiasta ja yhteiskuntatieteistä lähtöisin olevat Anthony Giddensin (1984) strukturaatioteoria sekä taloustieteellisen tutkimuksen ja johdon laskentatoimen tutkimuksissa aiemmin käytössä olleet haarat uusklassinen taloustiede (*neoclassical economics*), uusi institutionaalinen taloustiede (*new institutional economics*), vanha institutionaalinen taloustiede (*old institutional economics*) ja uusi institutionaalinen sosiologia (*new institutional sociology*), joista etenkin kolme viimeisintä ovat olleet edeltävinä vuosina aktiivisessa käytössä myös laskentatoimen muutosta käsittelevissä tutkimuksissa. (Burns & Scapens 2000, 3–4.)

Barley ja Tolbert (1997, 93) olivat ensimmäisten joukossa tutkimassa, voisiko sosiologiasta tuttuja vuosikymmeniä vanhoja käyttäytymisteorioita hyödyntää ja yhdistää koskemaan yhteiskunnan lisäksi myös organisaatioita ja niiden muutoksia. Rakenteisiin, instituutioihin ja niiden syntyyn nähdään institutionaalisen teorian mukaan vaikuttavan ympäröivän yhteiskunnan kulttuuri. Samoin Giddensin strukturaatioteoriassa huomioidaan ja korostetaan kulttuurin vaikutusta muutokseen yhteiskunnassa. Toisaalta kumpikaan näistä pohjateorioista tai Barleyn ja Tolbertin (1997, 93–94) teoria ei tähtää siihen, että kulttuuri olisi ainoa muutokseen vaikuttava asia vaan sillä nähdään olevan välillisiä vaikutuksia yhteiskunnassa tai organisaatiossa toimivien henkilöiden kautta.

Organisaation oma kulttuuri, joka muodostuu muun muassa sen arvoista, käyttäytymismalleista, hierarkiasta ja jopa sisustuksesta, ympäröivät ja kietovat työntekijät osaksi organisaatiota, minkä voi nähdä vaikuttavan siihen, kuinka

organisaation sisällä muun muassa erilaiset muutokset otetaan vastaan ja ne sisäistetään. Jos organisaatiossa toimintaa ohjaavana arvona on jo vuosien ajan ollut voimakas tulostavoittelu, ja sen ohjausjärjestelmät ja johtamiskulttuuri ovat kehittyneet ja luotu toteuttamaan autoritäärisesti tätä tavoitetta, voi olla hankalampaa lähteä muuttamaan organisaation arvoja pehmeämmiksi ja muita kuin rahamääräisiä mittareita käyttäväksi sujuvasti verrattuna organisaatioon, jossa on jo pidemmän aikaa pyritty käyttämään monipuolisesti esimerkiksi tasapainotettua mittaristoa ja jossa kehityskeskusteluita käydään tasaisesti myös johtajien toiminnasta. Toisaalta jälkimmäisen tyyliässä pehmeämpien arvojen organisaatiossa saattaa tulla mahdollisesti voimakastakin muutosvastarintaa, jos toimintaa joudutaan esimerkiksi supistamaan, minkä seurauksena myös tulostavoitteita joudutaan päivittämään aiempaa tiukemmiksi. Kulttuurilla voi siis olla merkitystä muutoksen toteutumiseen, mutta toisaalta siihen vaikuttaa myös useat muut asiat muutoksen laatu mukaan luettuna.

Instituutiot ja institutionalisoituminen selittävät siis organisaation sisällä tapahtuvaa muutosta ja muun muassa kulttuurin vaikutuksia siihen. Institutionaalinen teoria ei kuitenkaan sellaisenaan pysty selittämään prosessia, jossa organisaation rakenteissa tapahtuva muutos syntyy, etenee ja lopulta institutionalisoituu. Tämän takia Barley ja Tolbert (1997, 95–96) ovat päätyneet yhdistämään teoriansa tueksi myös Anthony Giddensin strukturaatioteorian, johon perehdytään hieman tarkemmin myös luvussa 2.2.1. Vaikka Burns ja Scapensin (2000) tutkimuksessa tällä Barleyn ja Tolbertin (1997) teorialla on suuri merkitys institutionalisoitumisen ja laskentatoimen yhdistämisessä, keskittyvät Burns ja Scapens (2000) viitekehyksessään pääasiallisesti kuitenkin vain institutionaaliseen teoriaan ja yhdistävät strukturaatioteoriaa viitekehykseensä myöhemmissä artikkeleissaan (kts. esim. Ribeiro & Scapens 2006).

Burnsin ja Scapensin (2000, 4) mukaan perinteinen ajatus siitä, että johdon laskentatoimi tuottaa yrityksen johdolle tietoja perustuu uusklassiseen taloustieteeseen, joka taas osaltaan perustuu voimakkaasti olettamuksiin muun muassa ihmisten rationaalisuudesta ja asioiden välisestä tasapainosta. Koska institutionaaliossa viitekehyksessä laskentatoimen muutos nähdään jatkuvasti liikkeellä olevana prosessina, eivät uusklassisen taloustieteen teoriat toimi parhaana mahdollisena pohjana institutionalisoitumista tutkittaessa. Toisaalta tämän luvun alussa mainitut institutionalisoitumiseen keskittyvät tieteenhaarat eivät myöskään kaikki sovellu muutoksen prosessien tai rutiinien tutkimiseen. Koska myös tämän tutkimuksen aiheena on selvittää institutionalisoitumista organisaation eri tasolla muun muassa siellä työskentelevien henkilöiden rutiinien kautta, on perusteltua pitäytyä Burns ja Scapensin (2000, 4–5) päätöksessä luoda viitekehyksen konteksti vanhaan institutionaaliseen taloustieteeseen perustuen.

Vanhan institutionaalisen taloustieteen (OIE) määritelmän mukaan organisaation instituutiot ovat tapa ajatella tai toimia pysyvästi ja laajasti niin, että ne juurtuvat ryhmän käyttäytymismalliksi tai ihmisten tavaksi toimia. Toinen, hieman paremmin Burns ja Scapensin esittelemään viitekehykseen soveltuva määritelmä instituutioille on Barleyn ja Tolbertin (1997, 95–96), joiden mukaan instituutiot ovat totuutena otettuna oletuksia, jotka identifioivat ihmisten käyttäytymistä ja suhteita. (Burns & Scapens 2000, 5–6, 8.)

Instituutiot eivät välttämättä ole olleet organisaatiossa sen alusta alkaen, vaan ne muodostuvat prosessina ihmisten toiminnasta, ja toimivat näin pohjana uusien instituutioiden luomisessa ja vanhojen instituutioiden jäsentäjinä (Burns & Scapens 2000, 5–6, 8). Toisaalta kaikki organisaation sisäinen toiminta tai totut tavat eivät välttämättä ole instituutioita, tai ne eivät joko muutu instituutioiksi tai institutionalisoituvat huomattavasti hitaammin kuin toiset. Joidenkin instituutioiden, tapojen ja rutiinien ollessa organisaatiossa käytössä lyhyemmän aikaa saattavat ne myös altistua pidempään vaikuttaneita instituutioita helpommin muutokselle. Tietotekniikan käyttäminen on viime vuosina arkipäiväistäynyt ja on tärkeä osa organisaation toimintaa, mutta on organisaatiohistorian näkökannalta sen verran tuore ilmiö, että nopeatkin muutokset ohjausjärjestelmien käytössä saatetaan ottaa helposti vastaan, mutta ne eivät välttämättä ehdi institutionalisoitua kunnolla ennen seuraavaa muutosta. Toisaalta esimerkiksi nykyaikana ihmiskuntaamme uhkaava jatkuvasti kiihtyvä ilmastonmuutos ja sen tuomien uhkien ja toisaalta myös mahdollisuuksien yhdistäminen osaksi organisaatioiden toimintaa ja esimerkiksi palkitsemisjärjestelmiä (kts. Hartikainen 2018) on jäänyt usein hyvin pintapuoliseksi, eikä se ole vielä välttämättä institutionalisoitunut suurimpaan osaan organisaatioita.

Barley ja Tolbert (1997) kehittivät viitekehüksensä selittämään muutoksia ja niiden prosesseja yleisesti organisaatioissa, minkä takia Burns ja Scapensin (2000) oli luontevaa lähteä tarkentamaan jo luotua viitekehystä koskemaan ensisijaisesti laskentatoimeen liittyviä rutiineja ja muutosta. Molemmissa viitekehüksessä prosessit tapahtuvat jatkuvassa ajassa, joka jakautuu institutionaaliseen maailmaan (*Institutional Realm*) ja toiminnan maailmaan (*Realm of Action*), joihin se myös Giddensin strukturaatioteoriassa jaetaan. Institutionaalissa maailmassa muutosprosessit tapahtuvat hitaammin kuin toiminnan maailmassa. Neljä prosessia, joiden kautta rutiinit ja säännöt mahdollisesti institutionalisoituvat ovat Barleyn ja Tolbertin (1997, 97–98, 101) viitekehüksessä koodaaminen, toteuttaminen, kopioiminen sekä ilmentäminen ja havainnollistaminen. Burns ja Scapensin (2000, 9–10) viitekehüksessä viimeinen prosessi on nimetty institutionalisoitumiseksi. (Barley & Tolbert 1997, 97–98; Burns & Scapens 2000, 9–10.)

Kuviossa 1 näkyy viitekehys Barleyn ja Tolbertin (1997, 101) mukaan, ja kuviossa 2 on Burns ja Scapensin (2000, 9) versio. Molemmissa viitekehüksissä prosessien ja ajan jatkumosta on otettu läpileikkaus, jossa oletuksena on, että kyseisessä hypoteettisessa ajanjaksossa organisaatiossa on jo olemassa institutionalisoituneita rakenteita, joista institutionalisoitumisen neljä prosessia lähtevät liikkeelle. Siinä missä Barley ja Tolbert (1997, 101) kuvaavat prosessien tapahtuvan suhteellisen suoraviivaisesti ja vain kerran per komentosarja, Burns ja Scapens (2000, 9) haluavat mallillaan tuoda selvemmin esiin mahdollisuuden siitä, että institutionalisoitumisen kaksi keskimmäistä prosessia saattavat tapahtua useammin yhden komentosarjan tai institutionalisoitumisprosessin aikana. Kumpikaan malleista ja teorioista ei kuitenkaan pyri antamaan vain yhtä suoraviivaista ja konkreettista tapaa, miten institutionalisoituminen tapahtuu, vaan toimia analyttisenä pohjana, jolle jatkotutkimuksia voi perustaa (Burns & Scapens 2000, 9).

Olemassa olevien instituutioiden, eli laskentatoimessa esimerkiksi pitkään käytössä olleiden ohjausjärjestelmien vaihtamisesta syntyvässä muutoksessa ensimmäinen vaihe on koodaamisen (*encoding*) prosessi, joka lähtee institutionaalista maailmasta. Ensimmäisessä prosessissa olemassa olevat rutiinit ilmentävät ja koodaavat vallitsevia instituutioita ja muodostavat uusia rutiineja, jotka taas vuorostaan muodostavat tai muuntavat olemassa olevia sääntöjä. (Barley & Tolbert 1997, 100; Burns & Scapens 2000, 10.) Organisaatiossa on esimerkiksi käytetty myyntien seuraamiseen Excel-taulukkoa, jota toimihenkilöt täyttävät päivittäin ja esimiehet keräävät ja analysoivat tuloksia kerran viikossa. Ohjausjärjestelmä, eli organisaation sisäinen sääntö, ja sen käyttö, eli rutiinit on sisäistetty työntekijöiden joukossa, mutta esimerkiksi uuden laskentatoimeakin opiskelleen myyntipäällikön palkkaaminen saa aikaan sen, että aiemmin käytössä olleita rutiineja aletaan kehittää.

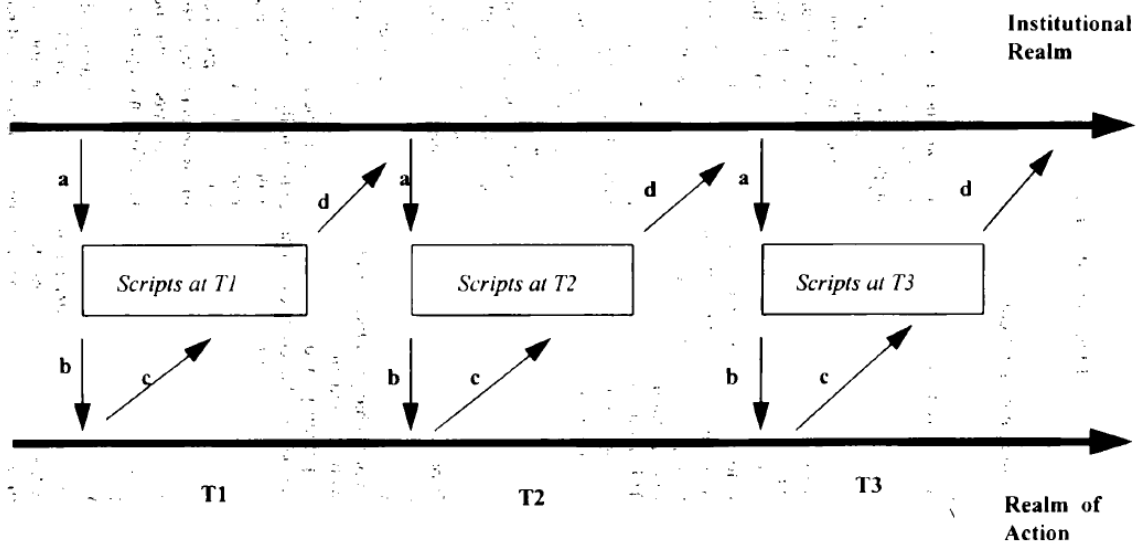
Toteuttamisen (*enacting*) prosessissa toimitaan institutionaalisia tapoja koodaavien rutiinien ja sääntöjen mukaan, joita samaan aikaan saatetaan myös alkaa kyseenalaistaa ja kehittää. Prosessin ja toteuttamisen taustalla voi olla yleensä tietoinen päätös tai ajan saatossa ilmennyt ymmärrys arvioida ja soveltaa olemassa olevaa epäsuoraa tietämystä siitä, kuinka asiat tulisi tehdä. Uusi myyntipäällikkö ei koe kehittyneiden rutiinien tehostavan vanhan ohjausjärjestelmän käyttöä, joten organisaatiossa otetaan käyttöön uusi myynninseurausjärjestelmä, eli sääntö. Barleyn ja Tolbertin (1997, 102) mukaan tiedostaessaan toimivansa sisäistettyjen sääntöjen mukaan työntekijät usein alkavat rationalisoida ja perustella, miksi he näin toimivat; Excelillä saa helposti kirjattua myynnit, eikä tarvitse opetella uutta järjestelmää. Tässä toisessa prosessissa saattaakin usein ilmetä muutosvastarintaa, sillä aiemmat säännöt ja instituutiot ovat syvälle juurtuneita, ja niitä on tässä vaiheessa myös alettu perustella itselleen. Muutoksen kohdistuessa edes osittain vallalla oleviin arvoihin saattaa aiempien rutiinien noudattajat käyttää mahdollista valtaansa vastustukseen muutosta. Joissain organisaatioissa jotkut rutiinit saattavat myös Burnsien ja Scapensien (2000, 10) mukaan kehittyä immuuneiksi muutokselle, jolloin käytännössä uusien sääntöjen ja toimintatapojen tuominen tilalle ei onnistu.

Kopioimisen (*reproduction*) prosessissa käyttäytyminen luo toistuvuudellaan rutiinien muuttumista, ja se voi olla tietoista tai tiedostamatonta. Olettaen, että aiemmassa prosessissa kohteena olleiden rutiinit olivat avoimina muutoksella, kopioimisen prosessissa aiemmin tehtyjä muutoksia lähdetään toistamaan ja kopioimaan, minkä seurauksena uusia rutiineja alkaa syntyä. Vanhat työntekijät alkavat ymmärtää ja hyväksyvät uuden myyntipäällikön päätöksen tehostaa myyntien seuranta uudella järjestelmällä, minkä seurauksena he alkavat toimia uusien tapojen mukaan, joiden toistaminen ja kopioiminen alkaa muodostaa uusia rutiineja. (Barley & Tolbert 1997, 102; Burns & Scapens 2000, 10.) Toisaalta Barley ja Tolbert (1997, 102) mainitsevat, että uusien ja muutettujen tapojen toistaminen ei välttämättä itsessään riitä siihen, että institutionalisoituminen todella tapahtuu, vaan organisaation henkilöstöllä tulee myös olla tukeaan laajempi, kontekstuaalinen, muutos, johon tukeutuen myös organisaatiossa kokoluokaltaan pienempien muutosten kopioiminen edistää institutionalisointumista. Voi siis olla, että vaikka myyntipäällikön uusi päätös hyväksyttäisiin, sen institutionalisoituminen tapahtuu vain, jos myös muualla organisaatiossa

edesautetaan asiaa laajentamalla muutosprosessia koskemaan myös laajempaa osa-aluetta kuin vain myyntiosastoa.

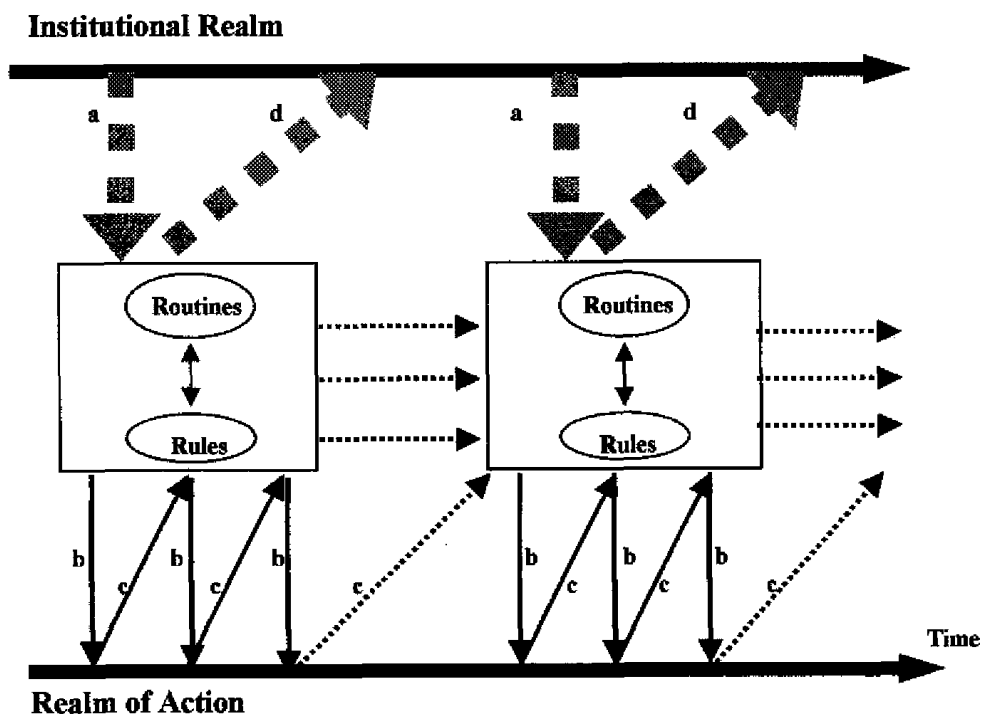
Siinä missä institutionalisoitumisen kaksi keskimmäistä prosessia (toteuttaminen ja kopioiminen) tapahtuvat nopeammalla syklillä alemmassa toiminnan maailmassa, viimeisessä prosessissa palataan taas institutionaaliseen maailmaan. Viimeisessä vaiheessa, institutionalisoitumisen (*institutionalisation*) prosessissa, säännöt ja rutiinit ovat institutionalisoituneet, eli sisäistyneet, ihmisten käyttäytymisen ja toiminnan kautta. Säännöistä ja rutiineista on tullut itsestäänselvyksiä, eli asioita, jotka 'ovat aina olleet' ja joita ei kyseenalaisteta. Myyntipäällikön lanseeraama uusi järjestelmä on ollut käytössä jo pidempään ja työntekijät ovat sisäistäneet sen ja käyttö on luontevaa. Vanhatkaan työntekijät eivät enää kyseenalaista muutosta, vaan uudesta järjestelmästä on tullut ajan saatossa yleinen normi, jonka mukaan toimitaan. Uusi järjestelmä on siis ikään kuin ottanut aiemman järjestelmän luontevan paikan myyntiosaston ja organisaation sisällä. Institutionalisoitunut järjestelmä ja sen käyttöön liittyvät rutiinit ja rakenteet ohjaavat ihmisten käyttäytymistä ja toimintaa, ja tämän hyväksymisen myötä uudesta tavasta toimia saattaa tulla immuuni tuleville muutoksille. (Barley & Tolbert 1997, 102–103; Burns & Scapens 2000, 11–12.)

Vaikka uusi järjestelmä tulisikin sillä hetkellä immuuniksi muutokselle, se ei tarkoita, etteikö ajan kuluessa sitä pyrittäisi muuttamaan organisaation tilanteiden muuttuessa. Laskentatoimen muutos ei kuitenkaan välttämättä tapahdu täydellisenä tai tämän mallin mukaisena, vaan se saattaa jäädä vajavaiseksi jonkin prosessin kohdalla tai toisaalta joissain tilanteissa se käy toiminnan maailman puolella olevia toteuttamisen ja kopioimisen prosesseja useamman läpi ennen kuin mahdollisesti etenee institutionalisoitumisen prosessiin. Kuten kuvioista 1 ja 2 näkee, Burns ja Scapens (2000, 9) ovat halunneet tuoda Barleytä ja Tolbertia (1997, 101) selkeämmin esiin sen, että ajan saatossa nämä neljä prosessia kulkevat osin epäsäännöllisenä muutoksen jatkumona, ja toiminnan maailmassa prosessit etenevät usein nopeammalla tahdilla kuin institutionaalisisessa maailmassa. Molemmissa malleissa perusajatus kuitenkin on, että instituutiot koodautuvat rutiineiksi, jotka toiminnan ja kopioinnin kautta muuttuvat säännöiksi ja lopulta institutionalisoituvat takaisin institutionaaliseen maailmaan ja kehittyvät instituutioiksi.



Key: a = encode, b = enact, c = replicate or revise, d = externalize and objectify

KUVIO 1 Institutionalisoitumisen prosessit organisaatiomuutoksessa (Barley & Tolbert 1997, 101)



Key: a = encoding  
 b = enacting  
 c = reproduction  
 d = institutionalisation

KUVIO 2 Institutionalisoitumisen prosessit laskentatoimessa (Burns & Scapens 2000, 9.)



## 2.1.2 Institutionalisoitumisprosessiin ja sen syntyyn vaikuttavat tekijät sekä muutosvastarinta

Johdon laskentatoimessa esimerkiksi käytetyt ohjausjärjestelmät voidaan nähdä organisaation sääntöinä ja niiden käyttämistavat taas organisaation rutiineina. Institutionaalinen viitekehys on tapa, jolla tutkitaan johdon laskentatoimen muutosta, eli esimerkiksi tilannetta, jossa ohjausjärjestelmää, eli sääntöä, ja näin ollen myös työntekijöiden toimintatapoja, eli rutiineja, muutetaan. Muutos tapahtuu tämän viitekehysten mukaan prosessina, jonka valintoihin ja implementointiin vaikuttaa joko tiedostetusti tai tiedostamatta organisaation olemassa olevat ajattelumallit, säännöt ja rutiinit. Muutoksiin johdon laskentatoimessa vaikuttaa siis sekoitus satunnaisia ja systemaattisia tekijöitä, minkä takia institutionalisoitumisen viitekehys auttaa ymmärtämään hieman laajemmin muutoksen toteutumista ja siihen vaikuttavia tekijöitä prosessina, eikä niinkään lopputuloksena. (Burns & Scapens 2000, 12, 21–22.)

Burns & Scapens (2000, 18–21) loivat viitekehjensä tukemaan johdon laskentatoimen tulkitsevaa tutkimusta ja esittelevät myös lyhyesti OIE:n kolme institutionalisoitumisen ristiriitaa, joita voi käyttää johdon laskentatoimen muutoksen heuristisina lähestymistapoina ja selittämään syitä, joiden pohjalta muutos on saanut alkunsa. Toisaalta nämä ristiriidat pystyvät myös selittämään osaltaan muutosten onnistumista tai epäonnistumista (kts. esim. Burns & Vainio 2001). Ristiriidat ovat muodollisuuden ja epämuodollisuuden ristiriita, evolutiivisuuden ja mullistavuuden ristiriita sekä taantuvuuden ja edistyksellisyyden ristiriita. Muodollinen (*formal*) muutos tapahtuu tietoisien päätösten ja suunnittelun myötä mutta epämuodollinen (*informal*) muutos tapahtuu epäsuorasti esimerkiksi tapoihin pohjautuen. Evolutiivinen (*evolutionary*) muutos pohjautuu pitkälti olemassa oleviin ja vanhoihin rutiineihin sekä sääntöihin mutta mullistava (*revolutionary*) muutos muuttaa myös rutiineja enemmän (kts. Busco & Scapens 2011). Taantuva (*regressive*) muutos vahvistaa ja ylläpitää vanhoja, seremoniallisiksi muodostuneita rutiineja kun taas edistyksellinen (*progressive*) muutos pyrkii hajottamaan näitä.

Muutoksen ja institutionalisoitumisen alulle panneiden syiden lisäksi johdon laskentatoimen muutoksen ja institutionalisoitumisen onnistumiseen vaikuttaa myös ympäristö ja tilanne, jossa muutos tapahtuu. Barley ja Tolbert (1997, 102) kirjoittavat muutoksen kontekstilla olevan iso merkitys muutoksen onnistumisessa. Onnistuminen on todennäköisempää, jos muutosta pyritään toteuttamaan myös muualla organisaatiossa. Vain yhteen tiettyyn osastoon tai ohjausjärjestelmään osoitettu muutos saattaa aiheuttaa vahvempaa vastustusta kuin muutos, jossa on mukana laajempi osa organisaatiota. Tällöin tutun ja turvallisen määrä pienenee henkilöstön ympärillä, eikä aiempiin instituutioihin pystytä tukeutumaan niin tehokkaasti kuin tilanteessa, jossa muutos on hyvin spesifi.

Muutoksen laajuuden lisäksi muutokseen ja sen onnistumiseen vaikuttaa myös organisaatio, joka itsessään on usein instituutio. Organisaatio koostuu siis käytännössä useista erillisistä instituutioista, jotka toimivat eri osissa organisaatioissa ja toisaalta voivat myös joko linkittyä toisiinsa tai olla toistensa sisällä. Busco ja Scapens (2011, 323) määrittelevät organisaatiokulttuurin Scheinin (2010, 18) mukaan institutionalisoituneeksi ilmiöksi, joka on olemassa ja kehittyy ajas-

sa ja paikassa henkilöiden välisestä vuorovaikutuksesta. Organisaatiokulttuurille on ominaista se, että se on kehittynyt vastustamaan ja selviämään ulkoisista ja sisäisistä uhista, minkä myötä sitä pyritään opettamaan myös organisaation uusille jäsenille. Organisaatiokulttuurin muutosmyönteisyys tai toisaalta myös vastaisuus vaikuttavat siihen, kuinka hyvin johdon laskentatoimen muutos todellisuudessa tapahtuu (kts. myös Järvenpää 2007).

Viime vuosina kiihtynyt työelämän murros on joidenkin tutkijoiden mielestä vaikuttanut myös muutosvastarinnan käsittelyyn organisaatiokulttuureissa. Tutkija Mira Karjalaisen (Yle, 2018) mukaan nykyaikana pyritään rekrytoimaan henkilöitä, jotka osaavat ajatella monipuolisesti ja totutun ulkopuolelta mutta sen sijaan, että näille itsenäisesti ajatteleville uusille työntekijöille annettaisiin mahdollisuus osoittaa kehitysehdotuksia ja muutosvastarintaa, heidät opetetaan organisaatiokulttuuriin, jossa ainoa oikea ajattelutapa onkin todellisuudessa organisaation johdon näkemys. Burns (2000, 569) kirjoittaakin artikkelissaan politisoinnin ja vallan vaikutuksesta muutokseen ja sen onnistumiseen. Politisoinnin voi ymmärtää tarkoittavan muun muassa omien intressien ajamista ja asioiden saavuttamista omalla tavalla. Valtaa ja sen eri ilmentymisiä Burns (2000, 570, 583–584) jaottelee Hardyn (1996, 7–8) mukaiseen neljään dimensioon, jotka ovat resurssien, prosessien, merkityksen ja systeemin vallat.

Hardy (1996) yhdistää vallankäytön strategiseen muutokseen, mutta etenkin neljäs dimensio, systeemin valta, on hyvin yhdisteltävissä myös johdon laskentatoimen muutokseen ja institutionalisoitumiseen, sillä käytännössä Hardyn (1996, 8) kuvailema systeemi on instituutio, organisaation itsestänselvyytensä otettu toimintakulttuuri, joka ohjaa koko organisaatiota. Instituutioita ei kuitenkaan muuteta helposti, vaan sen kokevat hankalaksi myös he, joille se on hyödyllinen. Hardy (1996, 8–9) mukaan onkin hyvin todennäköistä, että muutos todella tapahtuu vasta, kun myös muita vallan dimensioita käytetään osana muutosta. Myös Burns (2000, 584) huomasi, että organisaation muutoksen jäädessä vajaaksi työn tekemiseen liittyvien instituutioiden osalta saattoi muutos todellisuudessa aiheuttaa konfliktia myös organisaation sisällä eri osastojen välillä. Instituutioiden muuttumisen lisäksi vaikuttaisi myös siltä, että muutoksen kontekstisuudella on vaikutusta onnistumiseen (vrt. Busco & Scapens 2011 ja Schein (2010)). Myös Battilana ja Casciaro (2012, 393) huomasivat organisaation sisäisellä dynamiikalla olevan vaikutusta organisaatiomuutoksen onnistumiseen kyseisen osaston dynamiikan lisäksi.

Vaikka organisaatiossa rutinoituisikin esimerkiksi uusien ohjausjärjestelmien käyttäminen, ne eivät välttämättä koskaan institutionalisoidu. Jotkut organisaation instituutiot saattavat olla vastustuskykyisiä muutokselle, jolloin uusia rutiineja ja sääntöjä on mahdotonta saada aiemman tilalle. Instituutiot saattavat olla todella vahvoina organisaation sisällä, minkä lisäksi muutosvastarintaa syntyy organisaation sisällä myös sen henkilöstössä. Toisaalta muutosvastarinnan voimakkuus on usein riippuvainen muun muassa siitä, kuinka syvällä organisaatiossa muutoksen kohteeksi joutuneet instituutiot ovat. Tämä organisaation sisäinen muutosvastarinta voidaan jakaa Burns ja Scapensin (2000, 17) mukaan kolmeen, toisistaan erilliseen muotoon:

1. *”virallinen ja avoin vastustaminen, joka johtuu kilpailevista intresseistä;*

2. *vastustus, joka johtuu taitojen (tiedot ja kokemus) puutteesta, jotta muutoksesta selviää; ja*
3. *vastustus, joka johtuu henkisestä uskollisuudesta vakiintuneisiin tapoihin ajatella ja toimia, mikä ilmentyy olemassa oleviin rutiineihin ja instituutioihin.”*

Näiden selkeästi institutionalisoitumista vastustavien muotojen lisäksi muun muassa Burns (2000) huomasi niin kutsutun seremoniaalisen muutoksen, joka pintapuolisesti vaikuttaa institutionalisoituneelta, mutta todellisuudessa muutoksesta vain pieni osa on otettu käyttöön, ja muutos jää vaillinaiseksi. Organisaatioissa voi rutinoitua ohjausjärjestelmien konkreettinen käyttäminen, eli esimerkiksi myyntien kirjaaminen mutta niiden tuottaman tiedon analyttinen käyttö ja sen hyödyntäminen osana työskentelyä jää rutinoitumatta. Tällöin organisaatiolle jää valheellinen kuva rutiineistaan ja niiden näennäisestä institutionalisoitumisesta, vaikka todellisuudessa institutionalisoitumisen prosessi on jäänyt vajaaksi ja vaillinaiseksi.

## 2.2 Viitekehityksen kehittyminen

### 2.2.1 Strukturaatioteoria

Burns ja Scapens (2000) sivuavat ja osin myös pohjaavat teoriaansa Anthony Giddensin (1984) kehittämää sosiologiasta tuttua strukturaatioteoriaa. Teorian avulla Giddens pyrkii selittämään yhteiskunnan rakenteita, eli muun muassa käyttäytymismalleja, ihmisten välisessä kanssakäymisessä. Organisaatioiden syntyessä ja koostuessa ihmisistä sekä heidän välisestä vuorovaikutuksesta ja yhteisistä tavoitteista on perusteltua selittää ja johtaa teorioita ja ajatuksia organisaation toiminnasta myös sosiologian avulla. Giddensin (1984, 2) mukaan ihmisten sosiaalinen kanssakäymiseen liittyvät teot ja toimet ei ole vain luotu vaan ihmiset omilla toimillaan jatkuvasti myös kehittävät ja mahdollistavat näiden toimien ja tapojen kehittymisen ja olemisen.

Strukturaatioteorian pohjalla nähdään siis, että ihminen toimii agenttina ja samalla myös toimijana sosiaalisille toimille ja niiden toistuvuudelle. Agenttina ihminen toimii refleksiivisesti ja tietoisesti jo olemassa olevien sosiaalisten toimien kanssa, eikä vain reagoi niihin. Ihminen siis tiedostaa voivansa omilla toimillaan vaikuttaa olemassa olevaan ja syntyvään vuorovaikutukseen. Tämä tiedostaminen, agenttina toimiminen, taas tuo valtaa; ihminen haluaa kokea voivansa saada aikaan muutosta. Giddens (1984, 14–15) näkee vallan ja sen syntymiseen vaikuttavat teot laajasti, eli esimerkiksi teko (*action*), jota perusteltaisiin sillä, ettei voinut muuta, on kuitenkin teko, joka on tehty tietoisesti, eikä niinkään puhdas reaktio johonkin tapahtuneeseen. Teot taas osaltaan sisältävät valtaa, joka edesauttaa muutosta.

Giddens (1984, 12–14) myös muistuttaa, että tarkoituksellisen ja tiedostetun toiminnan lisäksi ihminen saattaa toimia myös epätarkoituksellisesti. Organisaatiossa on huomattu, että yrityksen tulos on lähtenyt hiipumaan, minkä

takia on päätetty uusia työntekijöiden seurantajärjestelmät ja tavoitteet, joita seurataan aktiivisesti. Seurauksena tulos lähtee kasvuun, mikä on ollut tarkoituksin. Toisaalta työntekijät ovat saattaneet joutua todella koville yhtäkkisesti koventuneista tavoitteista johtuen, minkä takia osalla työntekijöistä ilmenee voimakasta stressiä, mikä saattaa pahimmillaan aiheuttaa sairauslomia tai jopa irtisanoutumista. Tämä on myös seurausta tehdystä tietoisesta päätöksestä, mutta toisaalta lopputulos ei ole ollut tarkoituksellinen.

Teot ja niiden tarkoituksellisuus tai tarkoituksettomuus eivät kuitenkaan yksittäisinä muodosta yhteiskunnallisia rakenteita, joita voitaisiin strukturaatioteorian myötä selittää vaan Giddens (1984, 16–17) selittää yhteiskuntaan ja sosiaaliseen kanssakäymiseen liittyvät rakenteet ominaisuuksina, jotka toimivat jatkuvasti olemassa olevana pohjana tai sääntöinä, joihin perustuen luodaan sosiaalisia järjestelmiä ja tekoja. Rakenteita on Giddensin (1984, 17) mukaan eri tasoisia riippuen siitä, kuinka syvälle juurtuneita ne ovat yhteiskunnassa. Syvimpänä ja näin myös eniten toistettuina ja jäljiteltävinä pidettyjä rakenteita Giddens (1984, 17) kutsuu pääasiallisiksi rakenteiksi, joista vielä syvimmälle juurtuneita ja myös ajallisesti pisimpään toimineita rakenteita hän kutsuu instituutioiksi.

Rakenteet, ja instituutiot, toimivat siis sääntöjensä avulla perustana, joiden pohjalta käyttäydytään yhteiskunnassa. Samaan aikaan ne toimivat kuitenkin myös perustana sille, että aiempia jo olemassa olleita sääntöjä kehitetään, muokataan ja uusitaan. Strukturaatioteorian mukaan yhteiskunnalliset rakenteet siis ovat olemassa pohjana, joiden perusteella käyttäydytään ja toimitaan, mutta joita myös jatkuvasti kehitetään prosessina ajan kuluessa. Tätä eräänlaista kiertokulkua ja muutoksen ja pysyvyyden välistä suhdetta Giddens (1984, 18–19) kutsuu rakenteiden kaksijakoisuudeksi (*duality of structure*).

Rakenteet ja niihin liittyvä rakenteistumisen (*structuration*) prosessi toimivat jatkuvana virtana mutta eivät Giddensin (1984, 25) mukaan ole kuitenkaan suoraan riippuvaista ajasta ja tilasta vaan ovat olemassa eräänlaisina muistijälkinä ihmisissä ja yhteiskunnassa. Käytännössä siis rakenteita ei pysty tutkimaan ulkoisena osana vaan kyseessä on ikään kuin yhteiskuntaan sisäänrakennettu järjestelmä, joka samaan aikaan rajoittaa ja mahdollistaa sosiaalista kanssakäymistä. Jotta ilmiöitä voitaisiin siis tutkia mahdollisimman kattavasti, tulee rakenteistumista tutkia Giddensin (1984, 25) mielestä analysoimalla ihmisiä toimijoina sekä heidän toimiaan ja niiden vaikutuksia olemassa olevien rakenteiden muutoksiin kanssakäymisen yhteydessä.

## 2.2.2 Viitekehysten ja strukturaatioteorian yhdistäminen

Burnsin ja Scapensin (2000) teoreettinen viitekehys on antanut hyvän pohjan ymmärtää johdon laskentatoimen muutosta mutta sitä on myös haluttu kehittää ja muokata vastaamaan paremmin esimerkiksi jonkun tietyn organisaation muutosta. Muun muassa Dillard, Goodman ja Rigsby (2004) sekä Ribeiro ja Scapens (2006) huomasivat tutkiessaan case-organisaatioiden muutosta, että aiempaa viitekehystä tulisi laajentaa huomioimaan myös muutokseen vaikuttavat valtapiirit ja sosiologiset tekijät.

Vaikka Burns ja Scapensin (2000) institutionaalinen viitekehys pohjaakin osin Giddensin vuonna 1986 esittelemään strukturaatioteoriaan, teorian laajempi yhdistäminen viitekehukseen syventää institutionalisoitumisprosessia selittämällä tarkemmin sitä, 'miten' prosessi tapahtuu. Dillard ym. (2004) haluavat lisäksi huomioida pelkkää prosessinäkökulmaa laajemmin myös mahdolliset organisatoriset ja sosiaaliset asiakokonaisuudet ja ongelmat. Dillard ym. (2004) yhdistävät siis Burns ja Scapensin viitekehukseen strukturaatioteoriaa alkuperäistä laajemmin selittääkseen rutiinien ja kriisien muutokset tarkemmin yhteiskunnallisella, organisaatio- ja kenttätasolla. Dillard ym. keskittyvät näin ollen Burns ja Scapensia (2000) enemmän strukturaatioteorian vaikutuksiin institutionalisoinnissa ja muutoksessa.

Strukturaatioteoriassa toisiinsa liittyviä rakenteellisia tyyppisiä ovat merkitys (*signification*), legitimaatio (*legitimation*) ja hallitseminen (*domination*). Merkitys sisältää symboliset merkit, jotka vaikuttavat viestintään ja sen merkityksiin, legitimaatio koostuu arvoista ja normeista ja hallitseminen taas liittyy valtaan, jolla kontrolloidaan ja otetaan käyttöön resursseja. Giddens keskittyy teoriasaan kuitenkin enemmän siihen, kuinka näitä rakenteita, sääntöjä ja resursseja luodaan ja toistetaan osana sosiaalisia systeemejä. Hänen mielestään säännöt ja resurssit ovat olemassa ainoastaan muistojälkinä, jotka kuvaavat ihmisen tietoisuuden luonnollista pohjaa, ja jotka toteutuvat ihmisten toimina. Nämä tyypit kuvaavat Dillardin ym. (2004) mukaan Weberin kolmea jänniteakselia; kuvaamista, järjeistämistä ja valtaa. (Dillard ym. 2004)

Strukturaatioteoriaan kuuluu läheisesti myös struktuurien, eli rakenteiden, kaksijakoisuus, johon Dillardin ym. (2004) lisäksi tarttuvat myös Ribeiro & Scapens (2006) artikkelissaan. Kaksijakoisuuden mukaan muutos ja toiminta perustuvat rakenteiden, kuten sääntöjen ja rutiinien, päällä oleviin tiedostettaviin tekijöihin ja toisaalta näitä rakenteita ei ole, jos toimijat eivät tiedosta niihin pohjautuvia toimia. Nämä rakenteet voi nähdä siis myös instituutioina, eli organisaatio pystyy luomaan instituutioita sen toimijoiden avulla, jos he tiedostavat niiden olemassaolon. Tämä kiertokulku ylläpitää osaltaan myös organisaation säännöllisyyttä. (Dillard ym. 2004; Ribeiro & Scapens 2006.)

Burns ja Scapensin (2000) tavoin Ribeiro ja Scapens (2006) pohjaavat artikkelissaan ensisijaisesti vanhaan institutionaaliseen taloustieteeseen (OIE), jonka mikroperspektiivi keskittyy muun muassa muutoksen prosesseihin ja sen vastustukseen sekä niiden ymmärtämiseen. Enemmän johdon laskentatoimeen ja sääntöjen ja rutiinien institutionalisoitumiseen painottaa myös neo-OIE, uusvanha institutionaalinen taloustiede. Ribeiro ja Scapens (2006) huomioivat näiden lisäksi myös uuden institutionaalisen sosiologian (NIS), jonka makronäkökulman mukaan organisaatiot nähdään osana institutionalisoitunutta ympäristöä. NIS:n mukaan siis organisaatiota ympäröivä kulttuuri vaikuttaa siihen, mitä ja millaisia instituutioita organisaatio luo itselleen. OIE:n ja NIS:n lisäksi Ribeiro ja Scapens (2006) käsittelevät artikkelissaan Giddensin strukturaatioteorian pohjalta kehittyneitä struktuurien kaksijakoisuutta, Hardyn vallan neljään ulottuvuuteen pohjautuvia valtastrategioita sekä muodollisten järjestysten ja arkipäiväisten toimien välistä erottamista toisistaan.

Yhdistämällä strukturaatioteorian ja Weberin jänniteakselit, institutionaalista viitekehystä pystyy hahmottamaan organisaation, organisaatiokentän

ja yhteiskunnallisen tason kautta, mihin Ribeiro ja Scapens (2006) myös tarttuivat. Tällaisen laajemman kontekstin ansioista voidaan analysoida sitä, mikä tekijä missäkin organisaation rakenteessa ja milläkin tasolla haluaa edesauttaa tai toisaalta välttää muutosta. Tätä tietoa pystyy hyödyntämään esimerkiksi silloin, kun analysoidaan tulevaa muutosta ja kenen sitä olisi kannattavinta ajaa eteenpäin. Dillard ym. (2004) haluavat siis näitä teorioita yhdistämällä luoda mallin tai pohjaa sille, että myös organisaatioissa toimivien henkilöiden henkilökohtaiset ominaisuudet huomioidaan. Kuinka muutosmyönteisiä tai -kielteisiä he ovat tai millaisella strategialla muutosta kannattaa lähteä toteuttamaan.

Dillard ym. (2004) huomioivat mallissaan myös ihmisten erilaiset nopeudet sisäistää ja ottaa käyttöön uusia asioita. Aivan kuten esimerkiksi uuden puhelimen tai vaatteiden saapuminen kauppoihin saa aikaan sen, että niin kutsutut *'trend-setterit'* hankkivat uuden tuotteen ensimmäisenä itselleen, luovat näin trendin ja lopulta jopa suhteellisen pitkän ajan jälkeen myöhäisherännäiset Maija ja Meikäläiset päätyvät hankkimaan itselleen kyseisen tuotteen, niin myös organisaatiomaailmassa tapahtuu. Esimerkiksi uuden toiminnanohjausjärjestelmän implementoinnissa tietyn tyyppiset henkilöt ovat aktiivisesti mukana ottamassa järjestelmää käyttöön ja opettelemassa sen pieniä nyansseja ja pikanaappaimia, kun taas toisaalta muutoksille hitaammin lämpenevät henkilöt saattavat hyväksyä ja alkaa käyttää järjestelmää luontevasti vasta pidemmän ajan jälkeen. Tämä taas voi johtaa siihen, että myöhemmin järjestelmän käyttöönottavat henkilöt saattavat toiminnallaan helpottaa myös muiden henkilöiden järjestelmän käyttöönottoa. (Dillard ym. 2004).

Dillard ym. (2004) toteavat myös, että institutionaalisessa ympäristössä toimivien organisaatioiden suhtautuminen ulkoisiin ja sisäisiin muutoksiin sekä niiden institutionalisoitumiseen eroaa paljon. Toiset organisaatiot haluavat itse voimakkaasti olla vaikuttamassa myös ympäristön muutokseen ja toiset organisaatiot haluavat mieluiten säilyttää tutun ja turvallisen, mikä johtaa institutionalisoitumisen vastustamiseen (vrt. luku 3.1 Toiminnanohjausjärjestelmien vaikutus strategiaan ja Tucker & Parker 2015).

## 3 TOIMINNANOHJAUSJÄRJESTELMÄT JA STRATEGIA

### 3.1 Toiminnanohjausjärjestelmien vaikutus strategiaan

Strategialle löytyy määrittelyitä lähes yhtä monta kuin sille on määrittelijöitäkin. Yleisesti ottaen sitä voidaan kuitenkin pitää organisaation toiminnan punaisena lankana, jota pitkin kuljetaan kohti organisaation strategista päämäärää. Strategia on usein keskipitkä organisaation tavoite, jota lyhyemmän tähtäimen suunnitelmat, esimerkiksi budjetit, tukevat ja joka toisaalta pyrkii viemään organisaatiota kohti sen pidemmän aikavälin visiota. Strategiaa pidetään avaintekijänä organisaatioiden ja yritysten johtamisessa ja sen koetaan yhdistävän yrityksen tehtävän ja sen hallinnon (MacIntosh & Quattrone 2010, 129).

Vaikka johdon laskentatoimen ohjausjärjestelmien olettaisi keskittyvän nimenomaan yrityksen tai organisaation hallintoon, MacIntoshin ja Quattronen (2010) mukaan ohjausjärjestelmiä käytetään tehostamaan ja vaikuttamaan strategian suunnitteluprosessia. Tämä johtuu siitä, että organisaation suorituskyky on riippuvaista sen ympäristöstä, rakenteesta, ohjausjärjestelmistä ja strategiasista sekä näiden yhteisestä onnistumisesta. Toimiakseen tehokkaasti organisaation pitää varmistaa, että johdon laskentatoimi pystyy antamaan strategiselle johdolle laajaa ja monipuolista informaatiota perinteisen sisäisen laskennan tuottaman taloudellisen informaation lisäksi. Tämä tarkoittaa Lordin (2007, 135) mukaan myös taloudellista ja ei-taloudellista informaatiota organisaation toimintaympäristöstä, millä pyritään tukemaan strategian onnistumista. Toisaalta strategia vaikuttaa siihen, millaisia ohjausjärjestelmiä organisaatiossa otetaan käyttöön ja kuinka järjestelmiä käytetään, jotta kaikki organisaation resurssit saataisiin kohdistettua tukemaan organisaation suorituskykyä ja näin myös strategian onnistumista. (MacIntosh & Quattrone 2010.)

Strategian kanssa yhteensopivan toiminnanohjausjärjestelmän löytämiseen vaikuttaa kuitenkin myös muut kuin mittareiden ominaisuuksiin liittyvät tekijät. MacIntosh ja Quattrone (2010, 139) jaottelevatkin kirjassaan alkujaan Milesin ja Snowin (1978, kts. esim. Lord 1996, 350) esittämällä jaolla organisaatiot neljään eri tyyppiin, joihin jokaiseen löytyy ominaiset strategiat, organisaa-

tiorakenne ja ohjausjärjestelmät. Nämä tyypit ovat puolustaja (*defender*), edelläkävijä (*prospector*), analysoija (*analyzer*) ja reaktori (*reactor*).

Puolustajaorganisaation strategialle on tyypillistä aggressiivisesti ylläpitää saavutettua markkina-asemaa hyvin tarkkaan määritellyllä tuotevalikoimalla ja organisaatorakenne on perinteinen ja keskitetty. Ohjausjärjestelmien avulla pyritään pitämään hyvin yksityiskohtainen ja tiukka kontrolli. Ohjausjärjestelmät ja niiden muutokset pyritään implementoimaan hyvin perusteellisesti ja ylhäältä alaspäin, ja implementointiprosessi sisältää muun muassa voimakasta ylemmän johdon tarkkailua ja valvontaa, jolla pyritään varmistamaan muutoksen toteuttamisen virallisuus. Bedfordin, Malmin ja Sandelinin (2016, 22) sekä Simonsin (1987) mukaan puolustajaorganisaatioiden toiminnanohjausjärjestelmissä laskentatoimen kontrolli ja järjestelmien mekaanisuus, eli joustamattomuus, tukevat toisiaan. Toisaalta mittareiden laaja-alaisuus saattaa joissain tilanteissa toimia mekaanisuuden tilalla. Tyypillisessä puolustajaorganisaatiossa strategia pysyy vuodesta toiseen lähes muuttumattomana, ja resursseja keskitetään tutkimuksen ja kehittämisen sijaan kustannusten mahdollisimman tehokkaaseen hallintaan. (MacIntosh & Quattrone 2010.)

Toisin kuin hyvin voimakkaasti stabiiliin pysyvyyteen tähtäävät puolustajaorganisaatiot, edelläkävijäorganisaatiot luovat turbulenssia markkinoille tuomalla jatkuvasti uusia tuotteita ja johtamisrakenne on hyvin orgaaninen, vaikka toisaalta tuoteryhmät on hyvin tarkasti organisoitu ryhmittäin. Ohjausjärjestelmille on ominaista tehokkuus ja yritteliäisyyttä sekä itsearviointia odotetaan organisaation alemmilta tasoilta. Koska edelläkävijäorganisaatiot kehittävät ja muuttavat tuotevalikoimaansa todella nopealla tahdilla, myös niiden strategia muuttuu tiuhaan tahtiin. Jotta ohjausjärjestelmät pysyisivät jatkuvassa strategisessa muutoksessa mukana, niiden tulee tehokkuuden lisäksi pystyä auttamaan johdon laskentatoimea tuottamaan ennustavia ja ajantasaisia raportteja ja seuraamaan myös kustannuksia. Ohjausjärjestelmien tehokkuutta pyritään hyödyntämään myös antamalla johtovastuuta osastoille sen sijaan, että se olisi pelkästään ylimmällä johdolla. Myös Bedfordin ym. (2016, 22) ja Simonsin (1987) tutkimukset antaa tukea sille, että edelläkävijäorganisaatioissa ohjausjärjestelmien orgaanisuus ja kontrollin vuorovaikutteinen käyttö toimivat parhaiten. Organisaatorakenne on siis suhteellisen matala ja vertikaalisen viestinnän sijaan pyritään panostamaan horisontaaliseen yhteistyöhön eri osastojen välillä. Innovaatioihin keskittyvät yritykset ovat yleisiä edelläkävijäorganisaatioita. (MacIntosh & Quattrone 2010, 141–143.)

Analysoijaorganisaatiot taas pyrkivät strategiansa avulla pitämään toimintansa tasaisena mutta toisaalta pyrkivät myös kopioimaan muilta toimivia innovaatioita. Organisaatorakenne ja ohjausjärjestelmien käyttäminen ovat kaksinapaisia; hyvin keskittyneitä ja tiukan kontrollin järjestelmää ylläpitotoimissa, mutta orgaanista tilanteissa, joissa pyritään nopeasti tuomaan innovaatiot markkinoille, ohjausjärjestelmät ovat vähemmän kontrolloivassa roolissa ja niiden avulla painotetaan tehokkuuteen. Analysoijaorganisaatiot ovat siis ikään kuin puolustaja- ja edelläkävijäorganisaatioiden hybridi, jossa sopiva strategian ja ohjausjärjestelmän yhdistelmä valitaan vallitsevaan tilanteen ja tarpeen mukaan. Koska analysoijaorganisaatiot ottavat parhaat puolelta molemmilta aiemmin esitellyiltä organisaatiotyypeiltä, vaatii se paljon myös käytetyltä ohja-



usjärjestelmältä. Toisaalta järjestelmän tulee tukea hyvin tiukkaa kontrollia auttamalla organisaatiota pitämään kustannukset kurissa, toisaalta taas järjestelmän tulisi kuitenkin olla myös tehokas ja joustava tukeakseen myös uusien tuotteiden käyttöönottoa. Tyypillisen analysoijaorganisaation tuotteet ovat innovatiivisia mutta eivät kuitenkaan välttämättä yllä kilpailun kärjille. Toisaalta myös tuotteiden hinnat pysyvät näin maltillisina. (MacIntosh & Quattrone 2010, 146–147.)

Neljännen organisaatiotyypin, reaktorin, strategia on tyypillisesti hieman vanhentunut ja tarkkaan määritely tai toisaalta sitä ei ole juurikaan luotu vaan halutaan mennä virran mukana. Osin tähän voi olla syynä käytetyn teknologian yhdistämisen vaikeus tai olemattomuus strategiaan tai jopa halu kulkea laput silmillä laukkahevosen tavoin. Organisaatiorakenteessa oleellisinta onkin politisointi ja ura edellä -ajattelutapa, eikä auktoriteettia, logiikkaa tai vastuuta juurikaan arvosteta. Ohjausjärjestelmiä ei yhdistetä strategiaan, jos sellaista on luotu, ja sitä ei myöskään hyödynnetä muuhun kuin maksimissaan kirjanpitoon. Tällaisessa organisaatiossa on yleensä epämiellyttävää työskennellä, ja joissain tilanteissa organisaation ajautuessa ympäristön muutokseen, se joutuu turvautumaan ulkopuoliseen apuun. Toisaalta ulkopuolelta tullut 'shokkihoitokaan' ei välttämättä muuta organisaation toimintatapoja mitenkään. (MacIntosh & Quattrone 2010, 148–149.)

Näiden neljän organisaatiotyypin ja niiden ominaisstrategioiden lisäksi MacIntosh ja Quattrone (2010) kirjoittavat myös strategiasta eräänlaisena ideologisena kontrollin välineenä. Tämä ajatusmaailma pohjautuu sosiologiasta tuttuun kriittiseen teoriaan ja se huomioi sitä, kuinka eri sosiaalisissa yhteisöissä kontrolloidaan. Teoria ei siis liity pelkästään yritysmaailmaan, vaan sen pohjalta pystyy tutkimaan myös muiden ihmisryhmien ja -systemien toimintaa ja ohjausta. Tässä teoriassa ideologia nähdään sosiaalisesti luotuna maailmankatsomuksena, jonka pohjalta tiedetään, mitä organisaation sosiaalinen rakenne on, kuinka sitä toteutetaan ja miksi se on niin tärkeää organisaation kannalta. Eli kaikki ne arvot, uskomukset, toimintatavat ja jokaisen henkilökohtaiset uravoitteet muodostavat yhden moninaisen paketin, eli ideologian. Silloin kun organisaation strategia pohjaa tähän ideologiaan, puhutaan ideologisesti ohjattua organisaatiosta. Tällöin strategia toimii hyvin vahvana ohjenuorana ja kontrollina organisaatiossa toimiville yksilöille. Strategia ikään kuin pääsee yksilöiden 'sisälle', koska yksilöt toimivat jo valmiiksi organisaation ideologian pohjalta. (MacIntosh & Quattrone 2010, 153–154.) Ideologian voisi nähdä myös tarkoittavan organisaatiokulttuuria, jolloin MacIntoshin ja Quattronen (2010) huomio tukee myös institutionalisoitumiseen vaikuttavien tekijöiden tutkimuksia.

Vaikka MacIntoshin ja Quattronen (2010) esittelemistä organisaatiotyypeistä saattaisi nousta ajatus siitä, mikä tyyppi olisi paras, ei etenkään kontingenssiteorian mukaan ole mahdollista löytää vain yhtä ja oikeaa tapaa johtaa organisaatioita vaan muun muassa organisaation ympäristö voi vaikuttaa siihen. Battilanan ja Casciaron (2012, 393) tulosten perusteella kontingenssiteoria tukee selkeästi organisaatiomuutosten ja organisaation sisäisten rakenteiden, eli struktuurien (vrt. Giddensin (1984) strukturaatioteoria) merkitystä muutoksen onnistumisessa. Battilanan ja Casciaron (2012) tutkimuksessa keskityttiin orga-

nisaatiomuutoksen painottamatta erityisesti vain tiettyä organisaation osaluuetta tai osastoa mutta Tuckerin ja Parkerin (2015, 113–114) sekä Otley'n (2016, 55) mukaan myös johdon laskentatoimen ohjausjärjestelmien ja strategian välisiä suhdetta on tutkittu paljon kontingenssiteorian pohjalta.

Kontingenssiteoriaan pohjautuvissa johdon laskentatoimen tutkimuksissa ei kuitenkaan olla huomioitu tarpeeksi organisaation ympäristön kontekstuaalista vaikutusta muutokseen, sen prosessiin ja sen kontrollointiin. Organisaation ulkoisen ja sisäisen kontekstin lisäksi johdon laskentatoimen ja sosiaalisen kanssakäymisen rakennetta ei ole erikseen tutkittu kontingenssiteoriaan pohjautuvissa tutkimuksissa. Otley (2016, 55) toteaaakin, ettei kontingenssiteoria välttämättä itsestään riitä tulevaisuuden tutkimusta ohjaavaksi teoriaksi vaan tarvitaan laajempaa ja empiirisempää tutkimusta.

Kontingenssiteorian ja organisaation kontekstin välisen aukon ovat huomanneet myös Tucker ja Parker (2015, 113–114), jotka tutkivat voimakkaasti institutionaalisessa ympäristössä toimivien organisaatioiden strategian ja ohjausjärjestelmien yhdistämistä organisaatiossa. Kontingenssiteoriaan pohjautuvien tutkimusten perusteella rationaalisesti toimivat johtajat ottavat käyttöön ainoastaan ohjausjärjestelmiä, jotka parantavat organisaation tuottavuutta, mutta etenkin institutionalisoituneessa ympäristössä toimivat organisaatiot ottavat ohjausjärjestelmiä käyttöön myös epärationaalisista syistä ja legitimoidakseen institutionalisoitumista sekä sosiaalisia ja poliittisia toimiaan. (Tucker & Parker 2015, 139.)

Institutionalisoituneessa ympäristössä toimivat organisaatiot saattavat kokea painetta ottaa käyttöön uusia ohjausjärjestelmiä ja toimintatapoja mutta muutos saattaa kuitenkin jäädä seremoniaaliseksi, eli organisaatio pyrkii säilyttämään kaiken ennallaan, eikä todellista muutosta tapahdu. Etenkin laskentatoimessa seremoniaaliset muutokset ja *status quon* säilyttämisen legitimaatio ovat yleisiä. Ohjausjärjestelmät antavat kuvan toimivasta ja modernista byrokraatiasta, vaikka todellisuudessa järjestelmä ei ole osana organisaation arkea. Toisin sanoen, järjestelmä ei ole institutionalisoitunut organisaatiossa, eikä institutionalisoitumisprosessia ole pyritty edesauttamaan tai järjestelmää haluttu muullakaan tavoin yhdistää organisaation muuhun toimintaan tai strategiaan. (Tucker & Parker 2015, 139.)

Tätä ohjausjärjestelmien ja strategian erillään pitämistä saattaa selittää Tuckerin ja Parkerin (2015) mukaan uuden institutionaalisen sosiologian (NIS) käsitteellistämä erottaminen (*decoupling*). Organisaatioiden ohjaus on usein yhdistelmä muodollisesta ohjausjärjestelmästä ja epämuodollisesta ohjauksen viitekehuksesta, minkä tarkoitus on tukea ja edesauttaa niin organisaation tavoitteiden saavuttamisessa, ohjauksen onnistumista kuin myös organisaation suorituskykyäkin. Ohjauksen yhdistelmä ei kuitenkaan aina välttämättä toimi yhdistelmänä vaan muodollinen ja epämuodollinen ohjaus saattavat olla myös toistensa substituutteja. Institutionaalisessa erottamisessa epämuodollinen ohjaus siis korvaa muodollisen ohjauksen aseman, jolloin ohjausjärjestelmät erotetaan organisaation jokapäiväisestä toiminnasta. (Tucker & Parker 2015.)

Tutkimuksessaan Tucker ja Parker (2015) huomasivat lisäksi, että voimakkaasti institutionalisoituneissa organisaatioissa myös strategia erotetaan muodollisesta ohjausjärjestelmästä, mikä eroaa kontingenssiteoriaan pohjautuvien

tutkimusten tuloksista. Sen sijaan, että muodollinen ohjausjärjestelmä otetaan käyttöön organisaation strategian tueksi, ne pidetään selkeästi itsenäisinä toimintoina, ja ohjausjärjestelmän tarkoitus on lähinnä toimia ylimmän johdon päätöksentekovälineenä sekä raportointivälineenä ulkopuolisille sidosryhmille. Toisaalta taas strategia luodaan ja implementoidaan erillisenä ja se pidetään johdon vastuualueena ja samalla myös lähinnä johdon toimintana. Strategia myös luodaan pääasiallisesti organisaation oman filosofian, normien ja arvojen pohjalta. (Tucker & Parker 2015.)

Laskentatoimen voidaan nähdä olevan lähinnä mahdollisuus legitimoida organisaation tarve saada byrokratiansa vaikuttamaan modernilta ja tehokkaalta. Kuitenkin Tucker & Parker (2015) huomasivat, että ohjausjärjestelmät haluttiin erottaa strategian lisäksi myös muista organisaation toiminnoista, mikä johtuu osin organisaation pelosta menettää hallinta ulkoisista resursseista, halusta johtaa resurssien käyttöä sekä tarpeesta ylläpitää toimintoja ilman mahdollisesti liian hallitsevaa muodollista ohjausta. Vaikka strategian ja ohjausjärjestelmän erottaminen saattaakin vaikuttaa toimimattomalta, se saattaa olla myös tietoinen päätös, jolla pyritään mahdollistamaan organisaation toiminnan säilyminen ennallaan ulkoisista tekijöistä riippumatta, mikä taas toisaalta saattaa olla hyödyksi organisaation toiminnalle. (Tucker & Parker 2015.)

### 3.2 Strateginen johtaminen ja strateginen johdon laskentatoimi

Johdon laskentatoimen ja strategian välistä yhteyttä on Lordin (2007, 135, 151) mukaan etenkin kirjallisuudessa ja tutkimuksissa alettu kutsua strategiseksi johdon laskentatoimeksi, mikä korostaa laskentatoimen muutosta aiempaa proaktiivisemmaksi, enemmän ulkoisiin ja ennustaviin mittareihin keskittyväksi ja taloudellisten mittareiden lisäksi myös ei-taloudellisiin mittareihin keskittyväksi. Etenkin 1990-luvun aikana tehdyt useat case-tutkimukset kuitenkin osoittivat, ettei strategista näkökulmaa otettu mielellään osaksi johdon laskentatoimea ja sen ohjausjärjestelmiä (Langfield-Smith 2008, 204–205). Lord (1996, 364) jopa epäili strategisen johdon laskentatoimen olevan ”akateemisen mielikuvituksen keksintö”.

Osa tutkijoista pitää strategista johdon laskentatoimea ennen kaikkea johdon ja laskentatoimen välisenä liittymäpintana, mutta osa on halunnut yhdistää mukaan myös markkinoinnin osaston. Molemmat näkemykset kuitenkin tukevat sitä, että johdon laskentatoimea tulisi toteuttaa yhteistyössä muiden organisaation osastojen kanssa, jolloin myös strategiselle suunnittelulle saadaan annettua tarpeeksi tukea. (Langfield-Smith 2008.) Toisaalta strategisen johtamisen tutkimuksen puolella ei myöskään välttämättä osata huomioida laskentatoimen merkitystä strategian suunnitteluun ja implementointiin (Nixon & Burns 2012).

Nixon ja Burns (2012) mainitsevat yhdeksi isoimmaksi syyksi strategisen johdon ja strategisen johdon laskentatoimen eriytymisen, jolloin molemmat näkökulmat eivät kohtaa teorian tai käytännön tasolla. Johtamisen puolella strategian ja organisaation toiminnan välistä yhteyttä tutkittaessa ja analysoitaessa organisaatiot tai tutkijat eivät aina huomioi laskentatoimen merkitystä kokonai-

suudessa. Strategiaa suunnitella ja sitä implementoidessa saatetaan siis keskittyä vain yhteen osa-alueeseen kerrallaan, mikä häivyttää muut osa-alueet taustalle. Toisaalta tutkimuksissa ja käytännössä pyritään joka tapauksessa valitsemaan tilanteeseen sopivin näkökulma, mikä vaikuttaa myös siihen, mitä ja miten huomioidaan ja yhdistetään valittuun näkökulmaan.

Bhimanin ja Langfield-Smithin (2007) tutkimuksen mukaan useassa organisaatiossa saatetaan strategian suunnittelu yhdistää jossain määrin laskentatoimen kanssa mutta pääpaino yhdistämisessä on vain numeerisessa ja taloudellisessa informaatioissa. Vaikka esimerkiksi Lord (2007) siis mainitsee strategisen johdon laskentatoimen tarkoittavan myös ei-taloudellista informaatiota, ei organisaatioissa välttämättä osata ottaa sitä mukaan. Lisäksi tuotettu taloudellinen informaatio saattaa usein olla suunnattua vain pienelle osalle organisaatiota (usein johdolle), mikä johtaa siihen, ettei kaikki organisaatiosta koe strategiaa todellisena tai itseään koskevana. (Bhimani & Langfield-Smith 2007.)

Näkökulma- ja kommunikaatioerojen lisäksi yksi merkittävä tekijä ja muutos niin strategisen johtamisen kuin strategisen johdon laskentatoimen osalta on vasta viime aikoina esiin noussut suuntaus ymmärtää strategiaa prosessinäkökulmasta. Saman trendin voikin nähdä myös laskentatoimen muutoksen institutionalisoitumisen tutkimisen taustalla, ja Whittington (2003) toteaa muun muassa laskentatoimen tutkimuksella olevan vaikutusta siihen, että myös johtamisen puolella strategian prosessimaisuus on alettu huomioida aiempaa voimakkaammin. Strategian prosessinäkökulman ja sen näkeminen käytännössä vaatii Whittingtonin (2003) mukaan tutkijoita huomioimaan myös organisaation henkilöstön ja heidän vaikutuksensa ja merkityksensä strategian muodostamisessa ja implementoinnissa. Strategiaa tutkittaessa tulisi siis pystyä selvittämään, missä, miten ja kenen toimesta strategiaa luodaan ja toteutetaan ja toisaalta myös millä välineillä ja millä tavoin strategiaa viedään eteenpäin organisaatiossa. (Nixon & Burns 2012 & Whittington 2003.)

Strategisen johtamisen tutkiminen on siis viime vuosina suuntautunut aiempaa voimakkaammin historian sijaan tulevaisuuteen ja muutokseen sekä muutoksen institutionalisoitumiseen mutta toisaalta strategisen johdon laskentatoimen tutkimus on vielä viime vuosinakin huomionut siitä vain aiemman kapeamman näkökulman. Tämä on vaikuttanut siihen, että samoin kuin strategisen johdon puolella laskentatoimea ei ole huomioitu osana kokonaisuutta, ei myöskään laskentatoimessa ole osattu huomioida strategiaa ja sen vaikutuksia laskentatoimeen tai laskentatoimen vaikutuksia siihen. Toisaalta joidenkin tutkimusten (kts. esim. Cummings & Daellenbach 2009) ja niihin perustuvien ennusteiden perusteella strategisen johdon laskentatoimen tutkimus ja kehitysuunta tukee myös strategisen johtamisen aiempaa monimuotoisempaa ja enemmän vuorovaikutukseen ja laajempaan kontekstiin sidottua huomioimista. (Nixon & Burns 2012.)

Käytännössä siis strategisessa johdon laskentatoimessa perinteisenä pidettyihin toiminnanohjausjärjestelmiin halutaan ottaa sisäisen laskennan lisäksi mukaan myös mittareita, joiden avulla analysoidaan muun muassa ”kilpailijatilannetta, strategista asemointia ja kustannustekijöitä”, ja lopulta pyritään yhdistämään saatu tieto strategian kanssa (Langfield-Smith 2008, 206). Strategista johdon laskentatoimea voidaankin määrittellä myös käytettyjen toiminnanoh-

jausjärjestelmien mukaan. Tällaisia ohjausjärjestelmiä ovat Langfield-Smithin (2008, 206) mukaan muun muassa elinkaarilaskenta, strateginen kustannuslaskenta, strateginen tulostmittaus ja toimintolaskenta. Käytettyjen toiminnanohjausjärjestelmien kautta tehty määrittely on kuitenkin saanut varsinkin 1990- ja 2000-lukujen aikana tutkimukset keskittymään voimakkaasti lähinnä toimintolaskentaan ja sen implementointiin sen sijaan, että aihetta oltaisiin käsitelty laaja-alaisemmin. Tutkimushankkeet ovat usein myös olleet organisaatioiden pilottihankkeita, jolloin todellinen osuus organisaatioista, joissa käytetään strategista johdon laskentatoimea, on ollut oletettua pienempää 1990–2000-luvulla. (Langfield-Smith 2008, 206, 210–211.)

Vaikka myöhemmin tutkimukset alkoivat pohjautua voimakkaammin myös muun muassa kontingenssiteoriaan, ei Langfield-Smithin (2008, 221) mukaan strategista johdon laskentatoimea ollut otettu mukaan organisaatioiden toimintaan vielä 2000-luvun lopullakaan. Tutkimusten mukaan strategian ja johdon laskentatoimen yhdistäminen ja strategisen johdon laskentatoimen toiminnanohjausjärjestelmät ovat hyödyllisiä organisaation toiminnan jatkuvuuden ja strategian suunnittelun kannalta mutta toisaalta organisaatiot eivät ole olleet halukkaita ottamaan niitä vastaan sellaisenaan. Nixon ja Burns (2012) epäilevät tämän johtuvan muun muassa siitä, ettei johdon laskentatoimen ohjausjärjestelmien yhteyttä organisaation muihin osa-alueisiin ole ymmärretty kokonaan, jolloin niiden integrointi ja lopulta institutionalisoituminen ei ole onnistunut.

### 3.3 Johdon laskentatoimen ammattilaisten roolin muutos

Johdon laskentatoimen, ohjausjärjestelmien ja strategian yhdistämiseen vaikuttaa myös johdon laskentatoimen ammattilaisten rooli. Lordin (2007, 151) mukaan joissakin tutkimuksissa on käynyt ilmi, että organisaatioissa puhutaan ja hyödynnetään edelleen lähinnä perinteistä johdon laskentatoimea, eikä laskentatoimen ja strategian välistä yhteyttä välttämättä ole vielä osattu arvostaa. Tähän syynä saattaa olla aiemmat stereotypiat perinteisestä laskentatoimen ammattilaisesta, niin kutsusta pavunlaskijasta (*bean counter*), introvertista vain lukuihin keskittyvästä kuivasta kirjanpitäjästä. Johdon laskentatoimen ammattilaisten rooli on kuitenkin ollut jatkuvassa muutoksessa ja nykyisin heidät pyritään näkemään enemmän bisneskumppaneina (Burns 2007, 119; Gorezki, Strauss & Weber 2013, 41; Granlund & Lukka 1998, 199 & Järvenpää 2007, 99). Roolin ollessa lähempänä bisneskumppania organisaatiossa saatetaan ottaa laskentatoimen osastoa aiempaa aktiivisemmin mukaan strategian kehittämiseen.

Roolin muutoksen taustalla on Burnsin (2007, 119–122) mukaan ”globalisaatio, teknologia, taloushallinnon skandaalit ja yritysmaailman muutos”. Nopeutunut ja laajemmalle yltävä kilpailu ja jatkuvasti kehittynyt teknologia sekä yritysten toimintaympäristön nopeat muutokset ovat ajaneet siihen, että organisaatioiden johto pyrkii saamaan aiempaa laajempaa informaatiota, jota johdon laskentatoimen tulisi tuottaa. Laskentatoimen ja taloushallinnon osastoilla tuotettu tieto saattaa olla myös osallisina isoihin yritysskandaaleihin, joista Burns

ja Baldvinsdottir (2007, 120) mainitsevat muun muassa Enronin, jossa manipuloitiin talousosastolla käypää arvoa (*FVA, fair value accounting*), minkä seuraukset aiheuttivat lopulta yrityksen konkurssin (kts. esim. Haswell & Evans 2018). Tapaus vaikutti laajasti myös muun muassa kirjanpitosäädöksiin ja -lakeihin, mikä osaltaan on vaikuttanut myös johdon laskentatoimen ammattilaisten rooliin.

Lordin (2007, 151) huomaamaan roolin muuttumattomuuteen saattaa stereotyyppien lisäksi vaikuttaa organisaatiokulttuuri, minkä on havaittu vaikuttavan myös ohjausjärjestelmien muutoksen institutionalisoitumiseen (kts. luku 2). Järvenpään (2007, 99, 125–126) tutkimuksessa case-yritys *Bluecossa* haluttiin mahdollistaa johdon laskentatoimen ammattilaisten roolin muutos aiempaa konsultatiivisemmaksi ja bisneskumppanuudeksi, minkä takia organisaatiossa päätettiin muutoksen tueksi kehittää organisaation arvoja, hajauttaa laskentatosaston henkilöstöä tukemaan myös muita organisaation osastoja, keskittää toiminnanohjausjärjestelmiä ja kehittää henkilöstöjohtamista. Näin laajamittainen ja kontekstuaalinen muutos vauhditti myös roolin muuttumista ja sen onnistumista.

Myös Goretzki, Strauss ja Weber (2013, 41, 58, 60) huomasivat ulkoisten tekijöiden muutoksen vauhdittavan roolin muutosta ja lopulta institutionalisoitumista. Vallankumouksellinen muutos, joka sai alkunsa uuden talousjohtajan nimityksestä, onnistui muiden tekijöiden ja henkilöiden avulla. Organisaation ulkopuolella ollut institutionaalinen ympäristö vaikutti sisäiseen rooli-identiteettien muodostamiseen ja muokkaamiseen. Tämän lisäksi uuden roolin oikeutus mahdollistivat yhdessä sen institutionalisoitumisen. Aivan kuten muun muassa Burns ja Scapens (2000) sekä Giddens (1984) totesivatkin, organisaation, tai yhteiskunnan, arvoilla ja täten kulttuurilla olevan vaikutusta siihen, kuinka muutokset todellisuudessa institutionalisoituvat.

Organisaatioiden oman sisäisen kulttuurin lisäksi myös kotimaan kulttuurisella kontekstilla saattaa olla vaikutusta siihen, kuinka laskentatoimen ammattilaisten rooli ja muut organisatoriset muutokset toteutuvat ja onnistuvat. Jong-Min ja Langfield-Smith (2004, 20) mukaan organisaation kansallisella ympäristöllä on esimerkiksi johdon laskentatoimen tietojärjestelmien suunnitteluun ja käyttöön todella iso merkitys. Suomessa etenkin Burnsinkin (2007, 119) mainitsema organisaatioiden nopea kansainvälistyminen on vauhdittanut laskentatoimen ammattilaisten roolin muuttumista stereotyyppioita monipuolisemmaksi ja korostamaan bisneskumppanuutta eri organisaatio-osastojen ja johdon kanssa. Syy, miksi Suomessa tällainen muutos on onnistunut niin hyvin, saattaa Granlundin ja Lukan (1998, 205) mukaan johtua osin suomalaisesta kulttuurista. Eniten muutosta hyödyttävinä kulttuurisina piirteinä he mainitsevat suomalaisten yritysten suhteellisen matalat hierarkiatasot, ihmisten suoraviivaisuuden ja kyvyn sietää myös konfliktitilanteita.

## 4 AINEISTO JA MENETELMÄ

### 4.1 Aineisto

Aineistona käytetään 22 puolistrukturoitua teemahaastattelua, jotka on toteutettu osana Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulun Strategy, Accounting and Leadership in Practice -hanketta, jonka vastuujohtajana toimii Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulun johtamisen yliopistonopettaja Tommi Auvinen. Hankkeeseen on tehty haastatteluja muun muassa useassa eri Osuuspankissa. Tässä tutkimuksessa keskitytään Helsingin Osuuspankissa tehtyihin haastatteluihin, jotka on toteutettu kesäkuun 2013 ja toukokuun 2015 välisenä ajanjaksona. Haastattelut toteutettiin neljässä syklissä A, B, C ja D. Tähän tutkimukseen valikoituneesta aineistosta suurin osa on toteutettu toisessa syklissä, jolloin case-yrityksessä oli muutamaa kuukautta aiemmin päättynyt yhteistoimintaneuvottelut ja toimitusjohtaja oli aloittanut konttorikierrokset, joiden tarkoituksena oli muun muassa tuoda strategiaa esille kaikille organisaatiotasolle.

Tämän tutkielman kirjoittaja ei ole itse osallistunut haastatteluihin tai niiden suunnitteluun vaan aineisto on saatu valmiiksi nauhoitettuna ja litteroituna. Aineiston koodaus on toteutettu yhteistyössä Anna-Kaisa Lehtomäen kanssa, joka tutki samaa aineistoa palkitsemisen näkökulmasta. Tällainen tutkijatriangulaatio lisää tutkimuksen luotettavuutta ja laajentaa ymmärrystä tutkittavasta aineistosta. Aineisto on koodattu käyttämällä apuna Atlas.ti -ohjelmistoa.

Analysoitavat haastattelut edustavat kattavasti Helsingin Osuuspankin eri organisaatiotasoja: toimihenkilöitä, keskijohtoa, paikallisjohtoryhmää sekä Osuuspankin keskusyhteisön johtoryhmää. Koska Osuuspankissa strategia ja uusien organisaatiojärjestelyiden myötä myös ohjausjärjestelmien käyttö pohjautuu Osuuspankin keskusyhteisössä tehtyihin linjauksiin, on tämän tutkimuksen tutkimuskysymyksen myötä perusteltua ottaa aineistoon mukaan myös keskusyhteisön johtoryhmää, vaikka he eivät suoranaisesti Helsingin Osuuspankkiin kuulukaan. Aineisto olisi ollut mahdollista myös jaotella liiketoiminta-alueittain, jolloin tutkimuksessa olisi voitu perehtyä etenkin keskijohdon onnistumiseen strategian viemisessä alemmille tasoille, ja kuinka onnistuminen ja institutionalisoituminen eroaa näiden alojen välillä. Kattavan ja riittä-

vän tiedon saamiseksi tähän tutkimukseen käytettävää aineistoa olisi kuitenkin pitänyt laajentaa nykyisestään, minkä lisäksi mahdollisia lisähaastatteluita olisi tarvittu, jotta kaikki liiketoiminta-alueet olisivat olleet riittävän edustettuina. Lisäksi tutkijan oma kiinnostus koski nimenomaan eroja organisaation vertikaalisessa hierarkiassa horisontaalisen sijaan.

Jokainen organisaatiotaso erotellaan omalla koodimerkillään ja myös haastateltavat koodataan anonymiteetin säilyttämiseksi. Aineiston koodeina käytetään \$-, £-, @- ja €-merkkejä, joista \$ kuvaa toimihenkilötasoa, £ keskijohtoa, @ paikallisjohtoryhmää ja € keskusyhteisön johtoryhmää. Aineisto on lisäksi numeroitu juoksevasti organisaatiotasojärjestyksessä. Numerointi poikkeaa alkuperäisen laajemman aineiston numeroinnista, jotta tutkimustulosten seuraaminen olisi selkeämpää. Aineistokoodit on listattu taulukkoon alempana, minkä lisäksi liitteessä 1 on lueteltu tässä tutkimuksessa käytetyt koodit ja niiden vastineet alkuperäisestä aineistosta.

Koodi	Organisaatiotaso	Haastattelukierros
\$1	toimihenkilö	B
\$2	toimihenkilö	B
\$3	toimihenkilö	B
\$4	toimihenkilö	B
£5	keskijohto	B
£6	keskijohto	B
£7	keskijohto	B
£8	keskijohto	B
£9	keskijohto	B
£10	keskijohto	B
£11	keskijohto	B
@12	paikallisjohtoryhmä	A
@13	paikallisjohtoryhmä	B
@14	paikallisjohtoryhmä	B
@15	paikallisjohtoryhmä	B
@16	paikallisjohtoryhmä	B
@17	paikallisjohtoryhmä	B
@18	paikallisjohtoryhmä	C
@19	paikallisjohtoryhmä	C
@20	paikallisjohtoryhmä	C
€21	johtoryhmä	D
€22	johtoryhmä	D

TAULUKKO 1 Aineistokoodit



## 4.2 Analyysimenetelmä

Tutkimus toteutetaan laadullisena case-tutkimuksena ja aineisto analysoidaan teoriaohjautuvan sisällönanalyysin keinoin. Myös tulkitsevan tutkimuksen piirteitä löytyy tästä pro gradu -tutkielmasta. Teoriaohjautuva sisällönanalyysi ja case-tutkimus eivät kuulu etenkin Yhdysvalloissa vallalla olleisiin perinteisiin tutkimusmenetelmiin laskentatoimesta mutta esimerkiksi Lukka (2005) ja Vaivio ja Sirén (2010) ovat kirjoittaneet artikkeleita tulkitsevasta ja interventionistisista tapaustutkimuksista johdon laskentatoimen tutkimuksessa ja Lukka mainitseekin tapaustutkimuksen olevan yleisempää Euroopassa. Laadulliset tutkimusmenetelmät ovat myös yleisempiä johdon laskentatoimessa (Parker 2012).

Laadulliset tutkimusmenetelmät soveltuvat hyvin johdon laskentatoimeen, sillä niiden avulla pystytään tutkimaan kvantitatiivisia menetelmiä laajemmin prosesseja ja huomioimaan organisaation sisäisiä jännitteitä ja huolia sekä niiden mahdollisia vaikutuksia tutkittavaan asiaan. Laadullisessa johdon laskentatoimen tutkimuksessa pyritäänkin etenkin eurooppalaisissa tutkimuksissa huomioimaan inhimillinen toiminta ja sosiaaliset rakenteet, jotka kaikki vaikuttavat esimerkiksi johdon laskentatoimen muutoksen prosessiin ja sen onnistumiseen tai epäonnistumiseen. (Parker 2012.) Toisaalta tutkimuksen luotettavuutta ja laajuutta pystytään lisäämään esimerkiksi menetelmätriangulaation (*method triangulation*) avulla, jolloin tutkimuksessa käytetään sekaisin niin laadullisia kuin kvantitatiivisiakin menetelmiä (kts. esim. Vaivio & Sirén 2010).

Teoriaohjautuvassa sisällönanalyysissä empiirisestä aineistosta ei etsitä uusia käsitteitä vaan käsitteet ja näkökulma, josta aineistoa analysoidaan, tulee valmiiksi annettuna ja tiedettynä. Toisin sanoen, aineistoa lähestytään ennalta sovitusta näkökulmasta ja teoreettisesta viitekehystä, eikä niin, että aineiston analyysin pohjalta päätetään, mihin teoriaan analyysin tulokset sopivat. Jälkimmäistä tutkimusmenetelmää kutsutaankin aineistolähtöiseksi sisällönanalyysiksi. (Tuomi & Sarajarvi 2009, 117.)

Tapaustutkimukselle ominaista on, että tutkittavia kohteita on vähän ja niitä seurataan ja tarkkaillaan väliaikaisesti, tietyssä tilan kontekstissa ja niiden todellisessa elämässä. Tapaustutkimus luokitellaankin etnograafiseksi tutkimukseksi, eli menetelmäksi, jossa on suora suhde tutkittavaan kohteeseen ja tutkimus toteutetaan osallistuvana tarkkailuna. Tällaista laadullista tutkimusta on aiemmin käytetty esimerkiksi antropologiassa ja sosiologiassa, mutta yhä enenevässä määrin myös muilla tutkimusaloilla. Laskentatoimen tutkimuksessa Lukka (2005, 376) epäilee tapaustutkimuksen olevan kuitenkin yleisintä johdon laskentatoimen tutkimuksessa. (Lukka 2005, 375–376.)

Lukka (2005) jaottelee artikkelissaan johdon laskentatoimen tapaustutkimuksen kahdesta eri näkökulmasta: kuinka paljon tutkija osallistuu ja millainen tutkimuksen suhde on teoriaan. Tutkijan osallistuminen voidaan jakaa siis interventionistiseen ja non-interventionistiseen case-tutkimukseen, joista interventionistisessa tutkimuksessa tutkija osallistuu, ja jossain määrin myös puuttuu, tutkittavan organisaation muutokseen, jolloin tutkimus ei pyri täydelliseen objektiivisuuteen mutta toisaalta voi mahdollistaa paremman luottamussuhteen syntymisen ja tutkimuksen kehittämisen ja ongelmien välttämisen reaaliaikai-

sesti tutkimuksen edetessä. Toisaalta non-interventionistinen tutkimus pyrkii objektiivisuuteen ja pitämään tutkijan etäämpänä tutkittavasta organisaatiosta, mikä voi vaikuttaa esimerkiksi haastatteluiden muutosjälkkyyteen ja täten kysymysten asettelu ei välttämättä tue parhaalla mahdollisella tavalla tutkittavaa kohdetta. Lisäksi non-interventionistisessa tutkimuksessa tutkijaa saatetaan Lukan (2005) mukaan pitää eräänlaisena turistina, jolloin luottamussuhdetta haastattelijan ja haastateltavien välillä ei synny niin helposti.

Interventionistinen tutkimus voidaan vielä karkeasti jakaa kahteen suuntaukseen, toimintatutkimukseen (*action research*), jossa pyritään keräämään teoreettista tietoa osallistumalla aktiivisesti tutkittavan organisaation toimintaan, sekä konstruktivisen tutkimukseen (*constructive research approach, CRA*), jossa organisaatiossa olemassa oleva ongelma pyritään ratkaisemaan ja ratkaisu otamaan käyttöön tutkijan avulla, jolloin tutkijan ja tutkittavien välinen yhteys on hyvin tiivis mutta toisaalta pystyy onnistuessaan tuottamaan myös laajasti uutta teoriaa tutkijalle. (Lukka 2005.)

Non-interventionistinen tutkimus vaatii interventionistista tutkimusta tarkemman jaottelun tutkimuksessa käytettävän teorian suhteesta tutkittavaan aiheeseen, minkä takia se jaetaan tyyleihin, jotka kertovat tutkimuksen ja käytetyn teorian välisestä yhteydestä. Tutkimuksen teoriayhteys jaetaan teorian löytämisen (*theory discovery*), teorian kuvaamisen (*theory illustration*), teorian jalostamisen (*theory refinement*) sekä teorian testaamisen (*theory testing*) tutkimuksiin. Teorian löytämisen tutkimus pyrkii luomaan uutta teoriaa tai teoreettista viitekehystä aiheesta, josta aiempaa teoriaa on vähän tai ei juuri ollenkaan esimerkiksi havainnoimalla, analysoimalla ja haastatteleamalla empiiristä aineistoa. Yksi tunnetuimmista tämän tyylin edustajista on sosiologiasta alkunsa saanut grounded theory, jota käytetään jonkin verran myös johdon laskentatoimen tutkimuksessa.

Teorian kuvaamisen tutkimuksessa pohjana käytetään jo olemassa olevaa aiempaa teoriaa tai teoreettista viitekehystä, joka usein pohjautuu muuhun kuin laskentatoimeen. Eri tieteenalalta tullut teoriapohja mahdollistaa laskentatoimen ja esimerkiksi sosiaalisten rakenteiden yhteyksien etsimisen ja niiden korostamisen. Toisaalta teorian jalostamisen tutkimuksessa pohjalla oleva teoria on usein jo valmiiksi samalta tieteenalalta mutta sitä pyritään selkeästi kehittämään eteenpäin esimerkiksi empiirisen tutkimuksen avulla. Etenkin yhdysvaltalaisien tutkijoiden käyttämä teorian testaamisen tutkimus pyrkii testaamaan olemassa olevia tutkimuksia ja teorioita osoittamalla aiemman joko oikeaksi tai vääräksi esimerkiksi käyttämällä olemassa olevaa dataa tai kyselyitä. Teorian testaamisen voi tehdä laadullisesta tai määrällistä aineistoa käyttämällä mutta Lukka (2005) mainitsee yhdysvaltalaisutkijoiden käyttävän eniten määrällistä dataa, minkä lisäksi he näkevät ihmisen muuttujien summana, jolloin tutkimus ei niinkään pyri tulkitsemaan vaan edustaa positivistista näkemystä. (Lukka 2005.)

Tässä tutkimuksessa tutkija ei ole suorassa kanssakäymisessä haastateltavien kanssa, sillä haastattelut on toteutettu SALP-hankkeeseen osallistuvien tutkijoiden toimesta, joten Lukan jaottelun perusteella tutkimus on non-interventionistinen. Teoriayhteydeltään tämä tutkimus muistuttaa teorian kuvaamista, sillä analyysin teoreettisena viitekehysenä käytetään tiettyä teoriaa

ja tämän lisäksi aineistossa verrataan ja näin ollen korostetaan eri organisatiotasojen mahdollisia eroja (Lukka 2005, 384–385).

Tämän tutkimuksen aiheena ja teoreettisena viitekehyksenä on johdon laskentatoimen muutokseen liittyvä institutionalisoitumisen prosessi, jollaista esimerkiksi Parkerin (2012) ja Scapensin (1990) mukaan on perusteltua tutkia laadullisena case-tutkimuksena, sillä kvantitatiivinen tutkimus ei pystyisi tässä tilanteessa antamaan tarpeeksi kattavaa kuvaa prosessista. Aineiston laajuus ja sen saaminen valmiiksi haastateltuna ja litteroituna ilman tutkijan mahdollisuutta vaikuttaa haastatteluiden suunnitteluun tukevat myös laadullista lähestymistapaa, sillä aineiston analysointi muutoin kuin teoriaohjautuvalla sisällönanalyysillä ei olisi ollut tutkimuksen kannalta relevanttia. Aineiston koodaus toteutettiin tutkijatriangulaatiota hyödyntämällä ja sen analysointi toteutettiin muistiinpanojen ja koodausten avulla ilman Excel-taulukkolaskentaohjelmaa, minkä takia menetelmätriangulaatiota ja näin ollen kvantitatiivisia menetelmiä ei käytetty laadullisen menetelmän tukena.

## 5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

### 5.1 Osuuspankki

#### 5.1.1 OP Ryhmä

OP Ryhmä on vuonna 1902 alkunsa saanut osuuskuntapohjainen suomalainen finanssiryhmä, jonka liiketoiminta-alueisiin kuuluu pankkitoiminta, vahinkovakuutus sekä varallisuudenhoito, joita tarjotaan yritys- ja yksityisasiakkaille. Se koostuu osuuspankkien yhteenliittymästä, johon kuuluu keskusyhteisö OP Osuuskunta ja yritykset ja laitokset, joiden äänivallasta osuuskunnalla on vähintään puolet sekä muusta OP Ryhmästä. OP Osuuskunta on kuitenkin OP Ryhmän strateginen omistusyhteisö ja sen tytäryrityksiä ovat OP Yrityspankki Oyj ja OP-Palvelut Oy. Muita tytäryhtiöitä on kuusi, joihin kuuluu myös case-yritys Helsingin Seudun Osuuspankki. Helsingin OP onkin ainoa osuuskunnan ja ryhmän osuuspankeista, joka luokitellaan osuuskunnan tytäryhtiöksi. OP ryhmä ja osuuspankit eivät kuitenkaan muodosta juridisesti katsottuna konsernia tai konsolidointiryhmää, mutta OP Osuuskunta laatii yhdistellyn tilinpäätöksen yhteenliittymästä. (Op 2016b; OP 2016g & OP 2016e.)

OP Ryhmän hallinnon voisi nähdä ilmenevän kolmella eri tasolla: OP Osuuskunta on ylimpänä, OP-liitot keskitasolla ja osuuspankit alimmalla, paikallisella tasolla. Osuuspankkeja on Suomessa 178 (2015) ja ne muodostavat 16 OP-liittoa, jotka useimmiten noudattavat maakuntarajoja. Päätöksenteko eri tasojen välillä on jaettu siten, että keskusyhteisössä, eli OP osuuskunnassa osuuskunnan kokouksella ja hallintoneuvostolla on ylin päätösvalta ja toisaalta operatiivinen päätösvalta kuuluu hallintoneuvoston valitsemalle johtokunnalle. Omistajia ovat jäsenpankit. OP-liitoissa päätökset tekee hallitus, jossa on edustajia liiton jäsenpankeista. Liitto myös nimeää oman alueensa ehdokkaat, joista valitaan jäseniä keskusyhteisön hallintoneuvostoon. Osuuspankit ovat itsenäisiä ja paikallisia toimijoita ja niiden omistajia ovat omistaja-asiakkaat, joiden edustajista koostuu myös osuuspankkien ylintä päätösvaltaa ylläpitävä edustajisto. Päätösvaltaa on myös osuuskunnan kokouksella, joka valitsee pankin hallintoneuvoston, joka valitsee pankin hallituksen. Keskusyhteisön ja osuuspank-

kien hallinnointirakenne on siis sinällään samanlainen vain eri mittakaavassa. (OP 2016e.)

OP ryhmä alkoi tarjota vahinkovakuutuksia vasta vuonna 2005, kun se teki historiansa suurimman yrityskaupan nousemalla pääomistajaksi Pohjola Yhtymä Oyj:ssä. Oston seurauksena nimeksi tuli Op-Pohjola-ryhmä, joka lopulta vuonna 2014 muutti nimensä OP:ksi ostaessaan Pohjola Pankin ulos Helsingin Pörssistä. (OP-Pohjola-ryhmän historia 2016.)

OP Ryhmän uusi, kesällä 2016 vahvistettu strategia on ”muuttua asteittain puhtaasta finanssitoimijasta digitaalisen ajan monialaiseksi palveluyritykseksi, jolla on vahva finanssiosaaminen”. Strategian pohjalla on sen perustekijät, jotka OP on jaotellut perustehtäviin, arvoihin, päämäärään sekä kilpailuetuihin. OP Ryhmän arvot ovat ihmisläheisyys, vastuullisuus sekä yhdessä menestyminen. (Strategia, 2016 & Strategian perustekijät, 2016.)

### 5.1.2 OP Helsinki

OP Helsinki on pääkaupunkiseudulla vähittäispankkitoimintaa harjoittava OP Osuuskunnan tytäryhtiö. Se on toiminut aiemmin osakeyhtiömuotoisena liikepankkina, Helsingin OP Pankki Oy:nä, mutta 1.4.2016 lähtien se on ollut osuuskuntamuotoinen OP Helsinki. HOP:n toimitusjohtajana toimii nykyisin Jouko Pölönen, mutta SALP-hankkeen haastattelut on toteutettu silloin, kun sen toimitusjohtajana toimi Olli Lehtilä.

HOP tarjoaa palveluita niin yksityis- kuin yritysasiakkaille kaikilla OP Ryhmän liiketoiminta-aloilla. Sillä on vuoden 2015 tietojen mukaan noin 316 000 asiakasta ja henkilöasiakaskonttoreita on 26. Henkilöasiakaskonttorit kuuluvat OP Helsingin alle ja toisaalta yritysasiakkaat OP Yrityspankin vastuualueeseen. (Pankin esittely, 2017.)

Tutkimuksen aineistona käytetyt haastattelut toteutettiin vuosina 2013–2015, jolloin Olli Lehtilä oli juuri aloittanut pankin toimitusjohtajana. Edeltävänä syksynä oli myös käyty läpi yhteistoimintaneuvottelut, pankin organisaattiorakennetta oli uudistettu ja sille oli lanseerattu uusi strategia, joka pohjautui keskusyhteisön, eli OP Osuuskunnan strategiaan. Haastattelujen aikainen strategia oli olla ”Johtava pankki pääkaupunkiseudulla vuonna 2025”. Strategian implementoinnissa käytettiin apuna toimitusjohtajan konttorikierrosta, jonka aikana toimitusjohtaja kiersi kaikki HOP:n konttorit ja puhui muun muassa uudesta strategiasta ja organisaation arvoista. Haastattelukierros B toteutettiin samoihin aikoihin konttorikierroksen kanssa ja suurin osa tämän tutkimuksen aineistosta ajoittuu juuri tälle kierrokselle.

HOP:n organisaattiorakenne koostuu kolmesta tasosta: toimihenkilöt, keskijohto ja paikallisjohtoryhmä. Toimihenkilöt ja keskijohto jakautuvat pankin kolmelle eri liiketoiminta-alueelle, jotka ovat yritys pankki, henkilöasiakas pankki ja private, eli varallisuudenhoito. Haastatteluiden aikana HOP:ssa oli juuri edellisen vuoden aikana kehitetty toiminnanohjausjärjestelmiä ja niissä oli ilmennyt ongelmia joillakin liiketoiminta-alueilla. Toimihenkilötasolla seurattiin haastatteluiden aikana muun muassa myyntejä Microsoft Excel -pohjaisella tuloskortilla, minkä lisäksi tiettyjä asioita merkattiin OP:n omaan toiminnanohjausjärjestelmään. Tämä toiminnanohjausjärjestelmä jakautui vielä pienemmiksi

järjestelmiksi, joita käytettiin liiketoiminta-aluekohtaisesti. Näistä kaikista kerättiin tietoa, josta controllerit loivat tulosraportteja, jotka toimitettiin keskijohdolle kunkin tiiminjäsenen kohdalta. Keskijohto toteutti kaikilla liiketoiminta-alueilla viikoittaisia henkilökohtaisia keskusteluita toimihenkilöiden kanssa. Vaikka tulosraportit ja näin ollen myös keskijohdon saama informaatio oli hyvin numeerista, haastatteluista kävi ilmi, että keskustelut keskittyivät enemmän ei-numeerisiin aiheisiin.

Keskijohtotason onnistumisen mittaaminen pohjautui heidän tiimiensä kokonaistulokseen ja onnistumista käytiin läpi henkilökohtaisissa keskusteluisissa lähimmän esimiehen kanssa. Nämä esimiehet kuuluivat paikallisjohtoryhmään. Yhdessä haastattelussa kävi ilmi, että myös keskijohtotasolla oli käytössä tulokortit, mutta yhdessäkään tämän tutkimuksen aineiston keskijohdon haastatteluissa ei mainittu asiasta. Keskustelut siis perustuivat alemman tason mukaisesti lähinnä ei-numeeriseen ja yleiseen kehittymiseen.

Koska HOP on Osuuspankin keskusyhteisön tytäryhtiö ja muun muassa HOP:n strategia pohjautuu keskusyhteisön strategiaan, aineistossa on mukana myös kaksi keskusyhteisön johtoryhmän haastattelua. Paikallisjohtoryhmän onnistumista seurataan siis jossain määrin keskusyhteisön johtoryhmässä.

Strategiaprosessi HOP:ssa on selkeästi ylhäältä alaspäin suuntautuva. Keskusyhteisön ryhmästrategia luodaan kaikkien Suomen Osuuspankkien ja keskusyhteisön vuorovaikutuksessa, vaikka sen päättää pääasiallisesti keskusyhteisö. Keskusyhteisön strategian varmistuttua sen pohjalta annetaan tytäryhtiölle suuntaviivat, joiden pohjalta HOP:n strategia luodaan. HOP:n sisällä strategiaa vyörytetään ylhäältä alaspäin siten, että keskijohdolle halutaan antaa vapaat kädet siitä, kuinka strategiaa tukevat tavoitteet implementoidaan toimihenkilötasolle. Pääasiallisesti koko pankin tavoitteena on pohjata strategia ryhmän arvoihin ja toteuttaa myös sen implementointi arvojen avulla.

Strategia implementoitiin hyvin pitkälti ylhäältä alaspäin, eikä esimerkiksi konttorikierroksella tuotu esiin tarkkoja suuntaviivoja, joiden pohjalta strategiaa lähdetäisiin toteuttamaan. Haastattelussa @12 käy ilmi, että tällaisessa lähestymistavassa tarkoituksena on säästää toimihenkilötasoa antamalla heidän keskittyä pääasiallisesti heidän omaan työhönsä. Keskijohdon tarkoituksena on taas luoda omille tiimeilleen tavoitteet, joiden avulla strategiaa toteutetaan ja toisaalta koko pankin strategian etenemistä avitetaan muun muassa vuosisuunnitelmilla.

## 5.2 Tulokset

### 5.2.1 Toimihenkilötaso

Strategian hiljattaisesta muuttumisesta huolimatta toimihenkilötasolla säilyi ohjausjärjestelmien käyttö pitkälti ennallaan. Myös viikoittaiset henkilökohtaiset keskustelut esimiehen ja työntekijöiden välillä pysyivät ennallaan ja ne olivat haastatteluiden perusteella toivottuja ja tarpeellisia. Pääohjausjärjestelmän käyttäminen oli haastatteluiden perusteella hyvin rutinoitunutta, sillä ohjausjär-

jestelmän muutoksesta oli kulunut jo vuosi. Toisaalta aiemmin toiminnanohjausjärjestelmä ei ollut ollut tarpeeksi kattava, minkä takia osa toimihenkilöistä käytti omia Excel-pohjaisia kirjanpitoja, vaikka uudistettu ja laajennettu toiminnanohjausjärjestelmä olisikin keskijohdon mielestä korvannut sen tarpeen.

Näin ollen toimihenkilötasolla tunnutaan selkeästi tekevän hieman turhaa työtä ja moninkertaista kirjanpitoa mutta haastatteluissa käy ilmi, että tällainen tapa on hyvin tiukasti rutinoitunut käytäntö, eivätkä kaikki olleet halukkaita luopumaan siitä, vaikka he tiesivät sen olevan osin tarpeetonta. Aiemman ison ohjausjärjestelmän vaihtumisen jälkeen työntekijät eivät vielä luottaneet täysin uuden järjestelmän toimivuuteen, koska siinä oli alussa ilmennyt joitakin ongelmia. Toisaalta yhdessä paikallisjohtoryhmän haastattelussa epäiltiin tämän ylimääräisen työn johtuvan osin myös esimiesten tavoitevalinnoista, sillä jollain liiketoiminta-alueilla ”on haluttu tavoitteeksi asioita, jotka itse asiassa ei tuu suoraan järjestelmästä” (haastattelu @16).

Strategian osalta toimihenkilöillä tuntui olevan hieman epäselvää, mitä heiltä odotettiin, vaikka itse strategia olikin jäänyt hyvin mieleen. Osa kaipasi selkeästi enemmän konkreettisia enemmän omaan työhönsä sopivia keinoja, joilla strategiassa asetettu tavoite saavutettaisiin mutta kuten paikallisjohtoryhmään kuuluvan henkilön haastattelussa @12 mainittiin, toimihenkilöitä ei haluttu stressata liian tarkalla strategiapolulla. Haastattelussa \$2 kysyttäessä, millaisia asioita haluttaisiin nostaa strategian osalta esiin, kuitenkin todetaan:

*”Kyseltäis toimitusjohtajalta sitä, että mitä he meinaa tehdä tukeakseen tätä meidän strategiaa, että me halutaan kasvaa tässä vauhdilla, ja me tarvittais siihen jostain eväitä. -- Tällaisia ei oo kerrottu. Nyt kaikki tekee sitä omalta osalta niin kuin itte on keksiny parhaaks. Et sitä ei ehkä ohjata.”*

Tältä osin oli siis havaittavissa selkeä ero organisaatiotasojen välillä. Toisaalta strategian ymmärtämisessä oli kuitenkin eroa myös riippuen siitä, millä liiketoiminta-alueella työskenneltiin ja kenen alaisuudessa. Strategian tuomisessa toimihenkilöiden arkeen on siis merkitystä sillä, kuinka heidän oma esimiehenä pystyy tuomaan sitä heille.

Toimitusjohtajan toteuttamia konttorikierroksia, joiden tarkoitus oli tuoda organisaation strategiaa ja arvoja lähemmäksi toimihenkilötason työntekijöitä, arvostettiin koko toimihenkilötasolla. Toisin kuin aiemman toimitusjohtajan aikana, esitykset eivät olleet niin kutsuttuja ’kalvosulkeisia’ vaan uusi toimitusjohtaja pyrki esimerkkien ja keskustelun avulla tuomaan ajatuksensa kuuluviin. Toimitusjohtajan käynti oli auttanut osaa toimihenkilöistä muistamaan organisaation arvot ja strategian paremmin mutta he eivät kokeneet käyntien tuovan strategiaa todellisuudessa konkreettisemmaksi tai lähemmäksi heidän arkeaan, mitä he toisaalta olivat myös odottaneet.

Toimihenkilöillä tavoitteet ovat pitkälti numeerisia, myyntiin ja talouteen liittyviä. Toimihenkilön ja hänen lähiesimiehensä lisäksi myös raportteja tuottavat controllerit seuraavat tavoitteiden toteutumista. Joillakin liiketoiminta-alueilla on myös käytössä ranking-listaukset myyntien ja tavoitteiden onnistumisesta. Muun muassa asiakastytyväisyyttä ei kuitenkaan mitattu, vaikka toisaalta Osuuspankin arvot ja niistä pohjaa hakeva strategia ehkä antaisikin odot-

taa esimerkiksi tasapainotetun mittariston käyttöä. Toisaalta esimiehen ja työntekijän välillä käytävät keskustelut sekä säännöllisesti tehtävät henkilöstön tyytyväisyyskyselyt jossain määrin kompensoivat tätä, vaikka etenkin keskijohdon mielestä ohjausjärjestelmät eivät tue strategiaa riittävästi. Numeerisista ja näin ollen kovistakin tavoitteista huolimatta toimihenkilötasolla kuitenkin koettiin, että esimiehet ja työyhteisö arvostavat jokaisen työpanosta, ja työntekijöitä keuhataan onnistumisista.

Arvojen ja sitä myöten organisaatiokulttuurin merkitys ohjausjärjestelmien ja strategian käyttämisessä ja sisäistämisessä erosi jonkin verran eri liiketoiminta-alueiden välillä. Vaikka tässä tutkimuksessa ei tutkittukaan eri liiketoiminta-alueiden välisiä eroja, sillä aineisto oli siihen liian suppea, pystyy etenkin toimihenkilötason haastatteluista huomaamaan eroavaisuuksia. Etenkin niillä liiketoiminta-alueilla, joissa ulkoinen kilpailutilanne on kovempi, ja jossa tulosta tulisi tehdä enemmän strategian ja tavoitteiden saavuttamiseksi, toimihenkilöille on tullut tunne, että toiminnasta paljon jää heidän oman moraalinensa varaan, eikä organisaatiolta saa tukea siihen. Toisaalta taas liiketoiminta-alueilla, joissa kilpailutilanne oli vakaa ja tavoitteita oltiin saavutettu hyvin, toimihenkilöt kokivat organisaation arvojen ja kulttuurin tukevan heidän toimintaansa ja he pystyivät toimimaan niiden mukaan.

Toimihenkilötasolla toiminnanohjausjärjestelmien konkreettinen käyttö on siis rutinoitunutta mutta Burnsien (2000) mainitsemaa järjestelmiä hyödyntävää käyttöä ei ollut havaittavissa. Toimihenkilötaso tuntuisi siis jäävän strategian institutionalisoitumisprosessissa toiminnan maailman puolelle toteuttamisen (Burnsien ja Scapensien (2000) kaaviossa kohta b) ja kopioimisen (kaavion kohta c) välimaastoon. Työntekijät ovat siis ottaneet uuden toiminnanohjausjärjestelmän suhteellisen hyvin vastaan, käyttävät sitä arjessaan ja seuraavat myös itse aktiivisesti henkilökohtaisia tavoitteitaan mutta sen yhteyttä strategiaan ei ymmärretä tai hyödynnetä, jolloin institutionalisoitumisenkaan ei ole edennyt pidemmälle.

Selkeämmillä vuositavoitteilla sekä uusitun ohjausjärjestelmäkokonaisuuden käytön lisääntymisellä strategia voisi olla mahdollista saada institutionalisoitumaan myös toimihenkilötasolla. Eri liiketoiminta-alueiden toimihenkilöiden haastatteluista pystyy huomaamaan myös organisaatiokulttuurin ja arvojen vaikutuksen, sillä henkilöt, jotka kokivat saavansa organisaatiolta tukea, tuntuivat kokevan myös vähemmän vastustusta strategiaa ja järjestelmiä vastaan. Sinällään aineisto siis antaa viitteitä siitä, että asioiden institutionalisoitumisessa organisaatiokulttuurilla ja kontekstilla on merkitystä prosessin etenemisessä ja onnistumisessa.

## 5.2.2 Keskijohto

Keskijohdolla on haastattelujen perusteella suurin vastuu saada vietyä strategiaa toimihenkilötasolle. Osalle keskijohdosta strategia tuntui toimihenkilöiden tavoin liian abstraktilta, ja siitä käytettiin enemmän nimitystä visio kuin strategia. Sen ymmärtäminen ja sisäistäminen tuntui olevan kuitenkin selkeästi pidemmällä kuin toimihenkilöillä, ja osa keskijohdosta oli myös itse analysoinut ja laskenut, kuinka strategia saataisiin käytännössä toteutettua. Toisaalta he pi-



tivät nämä laskelmansa kuitenkin pääsääntöisesti omana tietonaan, jolloin konkreettinen tieto ei liikkunut ylös- tai alaspäin organisaatiossa.

Keskijohdon omaa työtä seuraavaa ohjausjärjestelmää ja siihen liittyvää tulokorttia ei mainittu yhdessäkään aineiston keskijohtotason haastattelussa mutta säännöllisistä seurantakeskusteluista mainittiin useasti. Onnistumista mitattiin esimiehen oman tiimin onnistumisen kautta siten, että tiimin yhteenlaskettu tavoite oli myös esimiehen tavoite. Samoin kuin keskijohtotoimihenkilö-keskusteluissa, myös keskijohdon ja heidän esimiestensä välisissä keskusteluissa keskityttiin kuitenkin lisäksi muihin kuin numeerisiin faktoihin.

Keskijohdon saama informaatio kulki toimihenkilöiden käyttämästä ohjausjärjestelmästä controllereille, jotka taas välittivät valmiit tulosraportit keskijohdolle viikoittain ennen seurantakeskusteluita. Tulosraporttien ja alaisten etenemisen seuraaminen toimi hyvin rutiinilla. Toisaalta keksijohtotason haastattelussa tuli selkeästi toimihenkilötason enemmän esille se, ettei toiminnanohjausjärjestelmä sellaisenaan ollut riittävä. Tässäkin oli havaittavissa eroa eri liiketoiminta-alueiden välillä, sillä jokaisella alueella on hieman erilaiset tavoitteet ja näin ollen tarpeet ohjausjärjestelmille. Pääsääntöisesti koettiin kuitenkin, ettei pääohjausjärjestelmä pystynyt aina tuottamaan tarpeeksi ajantasaista informaatiota, tai sitä oli etenkin aiemmin tullut myöhässä.

Kun keskijohdolle mainittiin haastattelussa toimihenkilöiden käyttävän omia Excel-pohjaisia kirjanpitojaan pysyäkseen selvillä omissa tavoitteissaan, he kokivat alaistensa tekevän turhaa työtä, sillä heidän mielestään järjestelmistä pitäisi saada kaikki tarvittava tieto, ja alaisten tulisi käyttää aika lähinnä kyseisen järjestelmän täyttämiseen. Toisaalta jotkut myös myönsivät, etteivät he itseskään pysty saamaan kaikkia haluamiaan tietoja järjestelmistä, vaikka osan mielestä syynä saattoi olla myös se, etteivät he olleet tutustuneet kaikkiin järjestelmän ominaisuuksiin kunnolla. Kuten luvussa 5.2.1 mainittiin, paikallisjohtoryhmätasolla oltiin huomattu järjestelmän pystyvän tuottamaan vain tiettyjä raportteja, jolloin kaikkia tavoitteita ei ollut järjestelmänäkökulmasta katsottuna järkevää käyttää. Toisaalta tämä informaatio ei ainakaan haastatteluiden aikana ollut edennyt keskijohdolle, jolloin järjestelmiä ei käytetty tarpeeksi tehokkaasti, mikä on saattanut vaikuttaa keskijohdon lisäksi myös toimihenkilötason suhtautumiseen järjestelmiin ja tavoitteisiin. Niin keskijohdon kuin paikallisjohtoryhmän haastattelussa tiedostettiin manuaalisten kirjausten 'ärsyttävän' ja 'nyppivän' toimihenkilöitä.

Aiemmin tapahtuneiden yhteistoimintaneuvotteluiden ja organisaation uudelleenjärjestelyiden takia aiemmin HOP:ssa toimineet controllerit oli siirretty keskusyhteisön alaisuuteen, ja HOP osti palvelut sieltä. Controllerit eivät siis enää toimineet samoissa konkreettisissa tiloissa. Tämä on saattanut myös osaltaan vaikuttaa siihen, ettei keskijohto ole oppinut tai opetellut kaikkien raporttien saamista, sillä asian selvittäminen ei ole enää onnistunut vain viereiseen huoneeseen kävelemällä. Yhteistyötä johdon laskentatoimen ja keskijohdon tai toimihenkilötason kanssa oltiin siis tällä ulkoistamisella vaikeutettu, vaikka uudelleenjärjestelyn tarkoitus poistaa päällekkäisyyksiä ymmärrettiinkin keskijohdossa. Toisaalta keskijohto on myös uudelleenjärjestelyn jälkeen voinut osallistua kuukausittaisiin läpikäynteihin, jolloin OP-palveluiden ja HOP:n välistä

yhteistyötä on pystytty kehittämään ja luomaan uusia toimintatapoja toiminnan sujuvoittamiseksi.

Haastatteluissa kävi ilmi, että keskijohdo koki suurimman osan käytetyistä mittareista keskittyvän liikaa menneisyyteen, ja niitä haluttiin lähteä kehittämään ja uudistamaan, jotta myös tulevaisuus, eli esimerkiksi asiakastyytyväisyys, voitaisiin huomioida paremmin. Myös paikallisjohtoryhmässä tiedostettiin keskijohdon saamien raporttien olevan ”historiaraportointia” (haastattelu @18). Osa keskijohdosta koki myös olevansa hieman väliinputoajana siinä mielessä, että toimihenkilöiden tavoitteet on vyörytetty ylhäältä alaspäin, jolloin alaisten ohjauksen ja tavoitteiden yhteensovittaminen koettiin hankalaksi. Toisaalta tätä pyrittiin korjaamaan tulevaisuudessa antamalla ylemmälle johdolle palautetta ja pyyntö huomioida jatkossa myös toimihenkilöiden osaaminen ja ajatukset strategiasta, toiminnasta ja järjestelmistä, sillä pääsääntöisesti vain toimihenkilötaso toimii todellisuudessa asiakasrajapinnassa. Tällainen toimihenkilöiden huomioiminen suunnittelussa toisi keskijohdon mielestä myös asiakaspalautteita ylemmälle tasolle hieman tehokkaammin.

Haastatteluiden perusteella voisi sanoa, että ohjausjärjestelmien sopimattomuudesta huolimatta niistä saadun tiedon hyödyntäminen on rutinoitunutta keskijohtotasolla. Toisaalta ohjausjärjestelmien ja strategian välillä ei koeta olevan tarpeeksi selkeää yhteyttä tai että ohjausjärjestelmät tukisivat strategian toteuttamisessa. Koska aineiston keskijohdotason haastatteluista kaikki on kerätty samalla haastattelukierroksella, aineistosta ei pysty näkemään, kuinka näiden yhdistäminen on onnistunut pidemmällä aikavälillä. Vaikuttaisi kuitenkin siltä, että keskijohdo olisi oman ohjauksensa kannalta jo onnistunut saamaan strategian ja ohjauksen sovitettua yhteen ja olisi jo pidemmällä institutionalisointiprosessissa. Toisaalta taas alaisten ohjauksen kannalta keskijohdo tuntuisi olevan vain hieman toimihenkilöitä edellä; uusille toiminnanohjausjärjestelmille ja niiden sisällölle on toiveita, joista haluttaisiin luoda uusia sääntöjä (c), jotka rutinoituisivat ja muuttuisivat strategiaa tukeviksi instituutioiksi, mutta toisaalta esimiehet eivät ainakaan haastatteluissa myöntäneet aktiivisesti pyrkivänsä vaikuttamaan esimerkiksi controllereiden tai omien esimiehiensä työhön, jotta järjestelmistä saataisiin tehokkaampia, vaikka joitain toiveita olivatkin saattaneet esittää.

Toimihenkilöiden haastatteluista verratessa huomattu ero eri liiketoimintalueiden välillä tuli esiin myös keskijohdon haastatteluissa. Erään esimiehen mielestä organisaatiokulttuuri ei ollut yhtenäinen koko organisaatiossa vaan se erosi huomattavasti eri liiketoimintalueiden välillä. Hän toivoi selkeämpiä ja yhteisiä suuntaviivoja, joiden pohjalta jokaisella liiketoimintalueella toimittaisiin, vaikka käytännön toimita tuki eroja olisikin. Vaikka keskijohdolle tuotiin ylhäältä päin tieto suhteellisen yhtenäisesti, oli tiedon eteenpäin vieminen jokaisen esimiehen ja liiketoimintalueen omalla vastuulla, jolloin organisaatiokulttuurissa syntyvät eroavaisuudet näkyvät myös esimiestason arjessa. Sen lisäksi, että tällä näyttäisi olevan vaikutusta toimihenkilötasolla tapahtuvaan institutionalisointiprosessiin, se tuntuisi vaikuttavan myös esimiestasolla aiheuttamalla vastustusta.

Vastustusta lisäsi myös suhteellisen nopeaan tahtiin tapahtuva tavoitteiden tai suuntaviivojen muuttuminen, mikä hankaloitti esimiesten työskentelyä

ja kommunikointia alaiensa kanssa. Aiemman toimitusjohtajan aikana päätökset pyrittiin tekemään mahdollisimman tarkasti ja nopeasti, eikä ajatuksia juurikaan 'palloteltu' eri tahojen välillä mutta uuden toimitusjohtajan aikana keskustelu- ja päätöksentekokulttuuri muuttuivat, mikä joidenkin keskijohdon henkilöiden mielestä johti epätietoisuuteen. Kun toimihenkilöiden tavoitteita ja suuntaviivoja käytiin läpi kokouksissa, saattoi keskijohdolle jäädä olo, että asia on päätetty, minkä pohjalta he myös lähtivät näitä tavoitteita viemään eteenpäin omille alaisilleen. Lyhyenkin ajan sisään tavoitteet saattoivat kuitenkin vielä muuttua tai kehittyä ennen kuin lopullinen päätös todellisuudessa saatiin aikaiseksi. Tällainen epäselvä tavoitteiden asettaminen hankaloitti keskijohdon toimenkuvaa, sillä he joutuivat pohtimaan esimerkiksi raporttejaan tai alaiensa toimia jopa turhaan.

### 5.2.3 Paikallisjohtoryhmä

Paikallisjohtoryhmän osalta aineistosta oli paremmin nähtävissä ajallinen kehitys, sillä haastatteluita oli kolmelta ensimmäiseltä haastattelukierrokselta. Osaa haastateltavaa oli haastateltu useammalla kuin yhdellä kierroksella, minkä takia tästä aineistosta löytyy kolme haastattelua, joissa on haastateltu samaa henkilöä eri aikoina. Koska institutionalisoituminen on prosessi, pystyy eri aikoina tehtyjen haastatteluiden perusteella analysoimaan tarkemmin, kuinka prosessi on edennyt tai missä vaiheessa se on menossa.

Paikallisjohtoryhmän haastatteluissa strategiaa ja strategiaprosessia ja ohjauksjärjestelmiä käsiteltiin laajemmin kuin toimihenkilö- tai keskijohdotason haastatteluissa, sillä paikallisjohtotason henkilöt osallistuivat strategian suunnitteluun alempia tasoja laajemmin. Vaikka strategiaa pidetään joissain haastatteluissa enemmän visiona kuin varsinaisena strategiana sen suuntautuessa pidemmälle aikavälille kuin ehkä yleensä, sen laajaa levittämistä pidetään perusteltuna, sillä osa paikallisjohtoryhmästä kokee lyhyempien tavoitteiden vievän organisaatiota mahdollisesti sivuraiteille pidemmällä aikavälillä.

Strategiaa suunnitellessa ja sitä käsiteltäessä numeerisella johdon laskenta-toimen informaatiolla on ollut johtoryhmän taloudellisen puolen edustajan mielestä suuri merkitys. Hän on tehnyt yhteistyössä ulkoistettujen controllereiden kanssa erilaisia taloudellisia ja ei-taloudellisia raportteja johtoryhmälle, joka on hyödyntänyt informaatiota strategiaa ja vuositavoitteita suunnitellessaan. Controllereiden tuottama informaatio eroaa kuitenkin paljon keskijohdon saamasta informaatiosta, sillä johtoryhmä ei käytä juurikaan tietoa, joka syntyy asiakasrajapinnan toiminnassa. Keskijohdon saamat raportit ovat siis käytännönläheisempiä, ja johtoryhmälle taas pyritään tuottamaan pääsääntöisesti esimerkiksi kannattavuuteen ja vakavaraisuuteen liittyviä tunnuslukuja. Toisaalta johtoryhmätasolla pyritään aktiivisesti seuraamaan myös esimerkiksi Suomen Pankin tai kilpailijoiden tuottamaa informaatiota.

Strategiaa luodessa ja toteutettaessa siis selkeästi tunnutaan käyttävän myös johdon laskenta-toimen ammattilaisten tuottamaa informaatiota. Sen tekeminen on kuitenkin suhteellisen eriytettyä, sillä raportit ja tieto käsitellään ulkoistetun controlleripalvelun kautta, jolloin vain harvaa henkilöä johtoryhmätasolta voisi kutsua johdon laskenta-toimen näkökulmasta bisneskumppaniksi.

Koska paikallisjohtoryhmä ei juurikaan hyödynnä asiakasrajapinnan tuotamaa informaatiota, saattaa heillä olla alemmista tasoista eroava käsitys siitä, kuinka ohjausjärjestelmät ja strategia toimivat käytännössä yhteen. Johtoryhmän sisällä tuntuu myös olevan eroja siinä, kuinka he kokevat strategian tai arvojen sisäistämisen alemmilla organisaatiotasolla. Konkretia koettiin tärkeäksi myös toimihenkilötasolle, jotta strategia sisäistettäisiin:

*”Koska ihmisillä pitää olla joku konkreettisempi tavoite, jota he voisivat tavoitella. Jos kaikki tavoittelisivat vain sitä 2025-tavoitetta, niin se ei konkretisoituis siinä käytännön arjessa niille hyvin kuin se konkretisoituu näitten numeroitten ja sitä kautta laskettujen tavoitteiden kautta.”* ( Paikallisjohtoryhmä, haastattelu P18.)

Osa johtoryhmästä kokikin toimihenkilötason saaneen tarpeeksi konkreettista tietoa strategiasta ja sen toteuttamisesta, ja toisaalta todettiin, ettei toimihenkilötasoa haluttu vaivata liikaa liian tarkoilla numeerisilla tavoitteilla, sillä heillä oli muutakin tekemistä työpäivissään. Kuten aiemmin kävi ilmi, tässä asiassa toimihenkilötasolla koettiin täysin eri tavalla, ja konkretiaa oltaisiin haluttu enemmänkin. Johtoryhmässä kuitenkin koettiin, että vuositasolle asetetut tavoitteet ovat myös itsessään riittävän konkreettisia, ja ne vievät organisaatiota kohti strategiaansa. HOP:ssa saatiin siis vietyä muun muassa toimitusjohtajan konttorivierailujen ansiosta strategiaa ja arvoja kaikkien tietoisuuteen mutta toimihenkilötasolle ei ollut saatu vietyä tietoa siitä, että todellisuudessa jo tutut vuositavoitteet ovat sitä strategian konkretisointia, eikä johtoryhmätasollakaan ole luotu muunlaista mittaristoa strategian toteuttamisen seuraamiselle.

Johtoryhmän oma ohjaus eroaa alempien tasojen ohjauksesta, eikä niissä käytetä samoja mittareita. Johtoryhmätasolla käytetään myös useampia ja toisistaan eroavia mittareita, joiden käyttö tuntuisi kuitenkin olevan hyvin hallinnassa, eivätkä henkilöt koe ongelmia siinä, että mittaristoskaala on hyvin laaja. Toisaalta laajasta valikoimasta huolimatta osa johtoryhmätason henkilöistä kokee, etteivät he saa tarpeeksi kattavaa tai oleellista informaatiota johtaakseen pankkia. Tietoa siis koetaan tulevan laajasti, mutta sen sisältö ei välttämättä vastaa kaikkien toiveita tai tavoitteita vaan niitä on jouduttu laskemaan, jotta olemassa olevaa dataa voitaisiin hyödyntää.

Tällaista vajaan datan ongelmaa ei kuitenkaan ole kaikilla paikallisjohtoryhmän jäsenillä vaan etenkin henkilöt, joiden yhtenä tehtävänä on käsitellä ja tuottaa controllereiden apuna taloudellisia ja ei-taloudellisia johdon laskenta-toimen ja esimerkiksi riskienhallinnan raportteja, kokevat saavansa tarvitsemansa informaation hyvin. Heidän tulee kuitenkin toisaalta myös analysoida saamaansa tietoa siten, että he pystyvät auttamaan alempien tasojen tavoitemittareiden tekemisessä, jotta heidän saamansa ja tuottamansa tieto olisi varmasti oikeaa.

Osa johtoryhmätason henkilöistä kuitenkin myös kertoo, ettei mittareiden käyttö välttämättä ole täysin objektiivista, sillä vaikka jokainen henkilö täyttäisikin tiedot ja luvut oikein, he saattavat tarkoittaa eri asioita kuin henkilö, joka lopulta analysoi raportteja. Organisaatiossa ei siis välttämättä ole inhimillisyydestä johtuen tarkkaa ja yhtenäistä ajattelumallia mittareiden ja järjestelmien

käytöstä vaan oikean tiedon saamisessa myös tiedon analysoijalla on todella iso merkitys.

Ylempi johto ja paikallisjohtoryhmätason henkilöt käyttävät siis todella rutinoituneesti ja tehokkaasti controllereidenkin tuottamaa informaatiota. Kaikki eivät kuitenkaan välttämättä koe saavansa tarpeeksi tietoa oman päivittäisen työnsä hoitamiseen mutta pidemmän tähtäimen suunnitelmissa kuten esimerkiksi strategian ja siihen liittyvien vuositavoitteiden osalta informaatiota käytetään rutinoituneesti ja johdon laskentatoimen tuottamaa tietoa halutaan myös hyödyntää siinä. Strategiaprosessissa laskentatoimen ja ohjausjärjestelmien tuottama tieto on siis hyvällä mallilla mutta jokapäiväisessä käytössä niiden tukea ei pidetä paikallisjohtoryhmänkään tasolla riittävänä, jolloin myöskään strategian institutionalisoituminen ohjausjärjestelmien tuella ei etene tällä ylemmälläkään tasolla.

Burnsin ja Scapensin (2000) viitekehykseen verratessa ylempi johto jää keskijohdon tavoin vielä kopioinnin vaiheeseen mutta koska heistä osa on aktiivisemmassa yhteistyössä esimerkiksi controllereiden kanssa, on osalla prosessi päässyt etenemään jo toiminnan maailman puolella niin kutsutulle toiselle kierrokselle. Näillä edempänä toimivilla henkilöillä on ollut siis mahdollisuus myös kehittää omia toimiaan ja he ovat voineet yhteistyössä controllereiden kanssa luoda uusia aiempaa tehokkaampia toimintatapoja, jotta he saisivat tarpeeksi kattavaa informaatiota raportteihinsa.

#### 5.2.4 Keskusyhteisön johtoryhmä

Aineiston haastatteluita kerätessä Osuuspankki oli isojen muutosten kourissa, ja useissa kanavissa uutisoitu yhdistyminen Pohjola-konsernin kanssa ajoittuu samoihin tai hieman aiempiin aikoihin. Näin ison organisatorisen muutoksen vaikutukset näkyvät myös yksittäisten pankkien toiminnassa, minkä takia keskusyhteisön johtoryhmän henkilöitä haastateltaessa on mahdollista saada myös tarkempaa selvitystä esimerkiksi ohjausjärjestelmien muutokselle ja strategian syntymiselle.

Myös HOP:n sisäisissä haastatteluissa mainittiin joissain kohdin controllereiden ja muiden raportintuottajien ulkoistamisen syyksi yhdistymisen myötä syntyneiden operatiivisten päällekkäisyyksien poistaminen ja uudelleenjärjestely. Keskusyhteisössä koettiin, ettei näin ison muutoksen myötä ole enää mielekästä analysoida ja raportoida yksittäisten pankkien tai yhtiöiden tasolla informaatiota vaan olisi hyvä tuottaa segmenteittäin keskitettyä tietoa. Jotta tämä onnistuisi, oli keskusyhteisön johtoryhmän mielestä tärkeää uudistaa toiminnanohjausjärjestelmiä ja niiden käyttöä, jotta tarvittavaa tietoa saataisiin uudelle keskitetylle raportointiosastolle. Tällaisella keskitetyllä informaatiolla pystytään haastatteluiden mukaan tuottamaan etenkin keskusyhteisön ja pankkien ylemmälle tasolle helpommin kokonaisuuden kannalta oleellista ja strategiaa tukevaa informaatiota mutta jotta "ylätasolta päästä[isiin] suoraan pureutumaan -- yksittäiseen asiakkaaseen, -- se vaatii tietojärjestelmältä tiettyä muutosta" (haastattelu €21).

Toiminnanohjausjärjestelmien ja raportoinnin keskittämisen lisäksi keskusyhteisö vaikuttaa myös yksittäisten pankkien strategiaan ja tavoitteisiin an-

tamalla niille tietyt suuntaviivat, joiden pohjalta ne luodaan. Toisaalta pankit myös hyväksyttävät omat tavoitteensa keskusyhteisöllä, mikä saattaa joidenkin pankkien osalta johtaa myös siihen, että keskusyhteisön mielestä etenkin liian mataliin tavoitteisiin puututaan, ja niitä pyydetään käymään läpi uudestaan. Yksittäisillä pankeilla on siis näennäinen valta päättää omista strategioistaan ja tavoitteistaan, mutta hyväksynnän päävastuu on edelleen keskusyhteisöllä. Pankki- ja segmenttikohtaiset tavoitesuuntaviivat luodaan keskusyhteisössä hyödyntämällä yksittäisten pankkien tavoin keskitetyn raportointiosaston tuottamaa informaatiota. Vaikka keskusyhteisö antaa pankeille omat suuntaviivansa, joiden mukaan tavoitteet tulisi viedä toimihenkilötasolle asti, myönnetään keskusyhteisön johtoryhmätason haastatteluissa myös mahdolliset riskit siitä, etteivät tavoitteet välttämättä yllä toimihenkilöille asti yhtä aukottomasti tai loogisesti kaikissa yksittäisissä pankeissa.

Strategian osalta päätökset tehdään pääsääntöisesti keskusyhteisössä mutta pankkien ja keskusyhteisön välinen yhteistyö on niin voimakasta ja koko Osuuspankin yhteinen ajatus- ja arvopohja niin vahvaa, ettei ryhmästrategia haastatteluiden mukaan pysty eroamaan aiemmasta totutusta tavasta kovinkaan radikaalisti. Vaikka päätökset siis tehdäänkin keskusyhteisössä, on prosessin kaksinaisuus sen ja pankkien välillä kuitenkin suhteellisen voimakasta. Toisaalta alemman tason haastatteluiden perusteella kaksinaisuus ei juurikaan yllä enää keskijohto- tai etenkin toimihenkilötasolle.

Sinällään mielenkiintoinen huomio näissä ylimmän tason haastatteluissa on myös se, että keskusyhteisössä oltiin haastatteluiden aikana luomassa jo uutta ryhmästrategiaa, mutta HOP:n oman strategian ollessa todella pitkän tähtäimen suunnitelma, ei sitä ollut tarkoitus alkaa muuttaa vaan säilyttää se ennallaan. Vaikka keskusyhteisö siis antaakin omalla ryhmästrategiallaan suuntaviivat yksittäisille pankeille, ei kaikkien pankkien strategiaprosessi etene vastaavassa syklissä vaan pankkien välillä voi olla erojakin. Tämä taas myös osaltaan viestii siitä, ettei keskusyhteisö pysty tai kenties halukaan luoda aiemmasta radikaalisti poikkeavia strategisia suunnitelmia vaan linja pyritään pitämään suhteellisen samanlaisena kuin aiemminkin.

Keskusyhteisön johtoryhmätason haastatteluissa esiintyy merkittävässä roolissa myös Osuuspankin asiakasomistajuus, joka osaltaan vaikuttaa myös keskusyhteisön toimintaan ja sen strategiaan tai ohjausjärjestelmiin. Koko ryhmän osalta tehdään haastatteluiden mukaan esimerkiksi asiakastytyväisyysmittauksia, joiden pohjalta kehitetään toimintaa, mutta kuten alemman tason HOP:n haastatteluissa ilmeni, ainakaan HOP:ssa ei vastaavia pankkitason asiakastytyväisyystutkimuksia ole juurikaan tehty tai niitä ei ole hyödynnetty pankin sisäisissä tavoitteissa.

Keskusyhteisössä alkanut uuden strategian luominen ei haastatteluiden perusteella juurikaan ole yhteyksissä käytettyihin ohjausjärjestelmiin vaan asiakasomistajilla tuntui olevan suurempi merkitys. Laskentatoimen hyödyntäminen strategiassa toteutuu siis todennäköisemmin yksittäisissä pankeissa tai pankkiliitoissa kuin keskusyhteisössä. Tutkimuksen empiiriset tulokset on esitetty seuraavaksi taulukossa 1.

TAULUKKO 2 Tiivistelmä tuloksista

	Toimihenkilötaso	Keskijohto	Paikallisohtoryhmä	Keskusyhteisön johtoryhmä
<i>Strategia</i>	Strategia muistetaan hyvin mutta sitä ei ymmärretä konkreettisesti.	Strategia muistetaan hyvin ja osa on luonut omia henkilökohtaisia laskelmiaan konkretisoidakseen sitä itselleen.	Strategia muistetaan hyvin, se on luotu johdon laakentatoinen apua käyttäen. Joidenkin mielestä kyseessä kuitenkin enemmän visio kuin strategia.	HOP:n strategia halutaan pitää ennallaan, keskusyhteisön strategiaproessi alkanut alusta ja uutta strategiaa ollaan luomassa. Ei kuje samassa syklissä, vaikka pankkien strategiat pohjautuvat keskusyhteisön strategiaan.
<i>Ohjausjärjestelmien rooli</i>	Ohjausjärjestelmien käyttö rutinoitunutta mutta osaamisessa ja järjestelmien ominaisuuksien hahmottamisessa eroja. Osa käyttää lisäksi omia Excel-kirjanpitoja, jotka saattavat olla turhia tai epäsopiivien tavoitteiden aiheuttamia.	Ohjausjärjestelmien väitettiin riittävän ja toimihenkilöiden manuaalisten kirjausten olevan turhia. Toisaalta tavoitteet ja ohjausjärjestelmät osin ristiriidassa. Käyttö rutinoitunutta ja selkeää, vaikka osa epäilee osaamisessaan olevan puutteita.	Käytetyt ohjausjärjestelmät ja raportit erosivat alemmista tasoista. Niiden käyttö hyvin rutinoitunutta ja omia tapoja käyttää ja luoda niitä oli paljon. Yhteistyö kontrollereiden kanssa tiiviimpää.	Ohjausjärjestelmiä käytetään mutta niiden suhde strategiaan on vähäisempi kuin yksittäisissä pankeissa. Asiakasomistajien ja pankkien sekä keskusyhteisön välinen kaksinaisuus vaikutti enemmän.
<i>Institutionalisoinnin</i>	Strategian toteuttamista käytännössä ei ymmärretä, jolloin ohjausjärjestelmien ei koeta tukevan strategiaa. Institutionalisoinnin vaikutusta jäävän seremoniaalisiksi ja prosessissa pysytään toteuttamisen ja koptioimisen vaiheissa.	Strategia ymmärretään paremmin kuin toimihenkilötasolla mutta sen konkreettinen ymmärrys ja yhdistäminen ohjausjärjestelmien kanssa jäänyt vaillinaiseksi. Luotu omia keinoja hyödyntää järjestelmiä, prosessissa hieman toimihenkilötasoa pidemmällä koptioimisessa.	Strategiaa oltiin itse luomassa, joten sen konkreettinen ymmärtäminen oli parempaa kuin alemmilla tasoilla. Omia toimintatapoja on kuitenkin luotu laajemmin, jolloin ollaan toiminnan maailmassa jo toisella toteuttamisen ja koptioiminn kieroilla.	Aiemman keskusyhteisön strategian institutionalisointia ei viitteitä, sillä uuden strategian kehittäminen oli jo alkanut.
<i>Mitä huomata</i>	Strategian ymmärtämisessä ja ohjausjärjestelmien käytössä eri liiketoiminta-alueiden välillä esimiehistä riippuen. Myös arvoilla ja organisaatiokulttuurilla eroja liiketoiminta-alueiden välillä.	Liiketoiminta-alueiden välisiä eroja toimihenkilötason tavoin. Vastustusta havaittavissa enemmän kuin toimihenkilötasolla ja päätöksenteon muuttuminen ja strategian epäselvyys lisäsivät sitä.	Myönnettävät alempien tasojen tarvitsevan konkreettista strategian hahmottamisessa mutta eivät halua vaivata alempia tasoja liian tarkkoilla määritelmillä. Jättävät strategian ja ohjausjärjestelmien viemisen ja yhdistämisen keski-johdon vastuulle mutteivät anna siihen tarkkoja suuntaviivoja.	Pankkien ja keskusyhteisön välinen strategian ja toiminnan kaksinaisuus ei näkynyt alempana kuin paikallisohtoryhmittäsoilla. Kaksinaisuudesta huolimatta päätökset vietin selkeästi ylhäältä alaspäin.

## 6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI

OP Helsingissä on aineiston keräämisen aikaan ollut isoja ja merkittäviä organisatorisia muutoksia, joiden myötä ohjausjärjestelmiä ja strategiaa lähdettiin ryhmätasolta lähtien kehittämään ja muuttamaan. Tutkimuksen aiheen kannalta haastattelut ajoittuvat siis mielenkiintoiseen ajanjaksoon, sillä uusien toimihenkilöidenkin käyttämien ohjausjärjestelmien implementointi oli tapahtunut suunnilleen vuosi aiemmin. Toisaalta myös HOP:n strategiaa oli alettu jalkauttaa samoihin aikoihin.

Osuuspankki on pankkiryhmänä suhteellisen perinteinen ja hierarkkinen, mikä vaikuttaa muun muassa strategiaprosessiin ja siihen, kuinka niin strategia kuin nyt muutosten myötä tapahtunut toiminnanohjausjärjestelmien uudistaminen, on vyörytetty ylhäältä alaspäin. Vaikka keskusyhteisön strategiaprosessissa huomioidaankin voimakkaasti myös yksittäisten pankkien ja kentän mielipide asioista, ei toimihenkilö- ja keskijohtotason haastatteluista löydy viitteitä siitä, että he saisivat tai pystyisivät näihin asioihin juurikaan vaikuttamaan, mikä voi olla vaikutuksia myös sitoutumiseen.

Strategian luomisprosessin lisäksi organisaatiotasojen väliltä löytyi hyvin selkeä kuilu siinä, kuinka strategiaa ja toiminnanohjausjärjestelmiä implementoidaan tai käytetään. HOP:n sisällä toimihenkilö- ja keskijohtotaso kokivat turhautumista, sillä heidän mielestään strategia ei ollut riittävän konkreettinen, jotta sitä kohti voitaisiin edetä. Toisaalta uusien ohjausjärjestelmien käyttöönottoaiheessa oli ennen haastatteluita ollut ongelmia, mikä myös osaltaan vaikutti siihen, ettei etenäkään toimihenkilötaso kokenut saavansa järjestelmistä kaikkea tarvitsemaansa tietoa omien tavoitteidensa seuraamiseen. Paikallisjohtoryhmätasolla taas koettiin, etteivät toimihenkilöt tarvitse tarkempaa konkretiaa, jotta he eivät joutuisi käyttämään aikaansa liikaa näiden asioiden pohtimiseen. Ristiriitaista tästä tekee kuitenkin se, että toimihenkilötasolle olisi saattanut riittää tarpeeksi selkeäksi tiedoksi se, ettei strategian toteuttamiselle ollut luotu muuta selkeää etenemismallia kuin tarkkaan määritellyt vuositavoitteet. Toisaalta paikallisjohtoryhmä ei myöskään informoinut keskijohtoa tarpeeksi siitä, millaisia tavoitteita heidän olisi kannattavaa luoda alaisilleen, sillä ohjausjärjestelmä ei pystynyt tuottamaan kaikista halutuista asioista tarvittavia raportteja. Tämä



taas lisäsi joillakin liiketoiminta-alueilla selkeästi enemmän tarvetta käyttää manuaalisia lisäkirjanpitoja Excelin avulla.

Paikallisjohtoryhmätasolla työskentelevistä henkilöistä osa oli käyttänyt järjestelmää pidempään, jolloin he tiesivät, mihin se taipuu tai toisaalta ei taivu. He eivät kuitenkaan alempien tasojen haastatteluiden perusteella olleet kertoneet tai perehdyttäneet esimerkiksi keskijohtoa asiasta, jolloin toimihenkilötasolle asetettiin tavoitteita, joita ei saanut helposti seurattua ohjausjärjestelmästä. Jos tällainen valmis hiljainen tieto oltaisiin saatu alemmille tasoille, oltaisiin sillä voitu helpottaa uuden järjestelmän ja mahdollisesti myös strategian institutionalisoitumisprosessia (vrt. Dillard ym. 2004).

Tällainen selkeä kommunikaatio- ja viestintäkatkos tiedostettiin haastatteluiden perusteella myös keskusyhteisön tasolla, mutta toisaalta tämän tutkimuksen aineistossa ei ollut myöhempiä HOP:n haastatteluja, joista olisi voinut saada selville, oliko viestintäketju parantunut tai muuttunut loogisemmaksi tai aukottomammaksi vuosien kuluessa tai toisaalta oliko myös hiljainen tieto siirtynyt ylhäältä alaspäin.

Strategian institutionalisoinnin ja ohjausjärjestelmien kannalta näin lyhyelle ajalle ajoittuvien haastatteluiden perusteella suurin potentiaali oli HOP:n paikallisjohtoryhmätasolla, sillä he käyttivät aktiivisesti ja laajasti johdon laskentatoimen tuottamaa informaatiota strategiaa ja siihen liittyviä vuositavoitteita suunnitellessaan. Toisaalta heillä oli ongelmia päivittäisten toimien ja saatujen raporttien yhdistämisen kanssa, mitä ilmeni myös alemmilla tasoilla, vaikka käytetyt raportit ja mittarit erosivatkin selkeästi toisistaan. Ohjausjärjestelmiä ei siis pystytty tämän aineiston perusteella käyttämään siten, että ne olisivat tukenneet strategian institutionalisointia millään organisaatiotasolla. Tällainen tulos tukee esimerkiksi Burnsien (2000) sekä Tuckerin ja Parkerin (2015) tuloksia siitä, että institutionalisoinnissa ympäristössä toimivien organisaatioiden muutos saattaa jäädä hyvin symboliseksi tai seremoniaaliseksi, ja ohjausjärjestelmillä pyritään lähinnä legitimoimaan tehtyjä linjauksia ja nykyistä toimintaa. Tästä antaa viitteitä myös keskusyhteisön tapa luoda uutta strategiaa vanhaa mukaillen, sillä selkeämpi muutos saattaisi aiheuttaa skismaa asiakasomistajien, yksittäisten pankkien ja keskusyhteisön välillä.

Tuckerin ja Parkerin (2015) tuloksia sekä useissa tutkimuksissa mainittua organisaatiokulttuurin vaikutusta tukee myös keskusyhteisön johtoryhmän haastatteluissa esiin tullut keskusyhteisön ja pankkien välinen kaksinaisuus. Yhteisön oma organisaatiokulttuuri on niin perinteinen ja näin pienellä aineistolla sanottuna myös institutionalisoitunut, ettei etenkään strategian osalta kovinkaan radikaaleja linjauksia pystytä käytännössä toteuttamaan. Suhteellisen pienet ryhmätason strategian muutokset vaikuttavat toki myös siihen, ettei pankkitasolle tultaessa ole tarvetta olla jatkuvasti vaihtamassa omaa strategiaa, jolloin periaatteessa strategialla olisi pidemmällä aikavälillä mahdollista institutionalisoida.

Toisaalta haastatteluissa mainittu laskenta- ja raportointiosaston keskittäminen ja sen vastuun siirtäminen ulkoistettuihin ja pankkien ostettavissa oleviin palveluihin on ristiriidassa esimerkiksi Järvenpään (2007) tutkimuksen kanssa, jossa juuri johdon laskentatoimen henkilöstön hajauttaminen laajalle organisaatioon ja heidän roolinsa muuttaminen aiempaa enemmän bisnes-

kumppanuutta tukevaksi vaikutti positiivisesti toisen case-organisaation johdon laskentatoimen muutoksen institutionalisoitumiseen. Haastatteluissa lähes kaikilla organisaatiotasolla mainittu raporttien ja jokapäiväisen toiminnan yhdistämisen ajoittainen hankaluus sekä raporttien liiallinen menneisyyteen keskittyminen ja ajantasaisuuteen liittyvät ongelmat antavat osaltaan viitteitä siitä, että strategian institutionalisoitumisen kannalta päätös keskittää ja ulkoistaa raportointi ja controllerit toisaalle ei ainakaan vaikuta helpottavat prosessin etenemistä alemmilla organisaatiotasolla. Paikallisjohtoryhmätasolla vaikutus ei ole niin suuri, sillä siellä tiettyjen henkilöiden yhteistyö controllereiden kanssa on tiiviimpää kuin esimerkiksi keskijohdolla tai toimihenkilötasolla. Aiemmin myös toimihenkilöt ovat voineet kävellä saman rakennuksen sisällä controllereiden ja muiden tukipalveluiden edustajien luokse ja keskustella asioista helposti. Uudelleenjärjestelyn myötä toimintatavat muuttuivat kuitenkin hieman byrokraattisemmiksi.

Toisaalta tämän tutkimuksen haastatteluaineistossa ei ollut haastateltu esimerkiksi controllereita, jolloin selkeää kuvaa siitä, miten he kokevat tämän ulkoistamisen tai roolinsa muutoksen, ei ole. Paikallisjohtoryhmässä johdon laskentatoimen edustajana toimiva henkilö kokee selkeästi olevansa johtoryhmälle myös bisneskumppani, mikä on osaltaan varmasti vaikuttanut siihen, kuinka laskentatoimen taloudellisia ja ei-taloudellisia raportteja on hyödynnetty strategian ja vuositavoitteiden saavuttamisessa. Tämä vaikutus ei kuitenkaan näy juurikaan alemmilla organisaatiotasolla, eikä myöskään kaikkien johtoryhmätason henkilöiden päivittäisessä työssä. Kuten Bhimani ja Langfield-Smith (2007) huomasivat, tällainen tiedon jakaminen vain pienelle eliitille saattaa aiheuttaa sen, etteivät alemmat organisaatiotasot koe strategiaa omakseen.

Paikallisjohtoryhmän tasolla controllereiden ja johdon laskentatoimen ammattilaisten tuottama ja analysoimaa informaatiota käytettiin paljon muun muassa strategian luomisessa, vaikka järjestelmät eivät heidänkään mielestä välttämättä taipuneet kaikkeen toivottuun. Sinällään siis Lordin (1996) näkemys siitä, etteivät organisaatiot juurikaan osaa hyödyntää strategista johdon laskentatoimea, pidä ainakaan HOP:n paikallisjohtoryhmän osalta paikkaansa. Toisaalta yhteistyötä eri organisaatiotasojen ja johdon laskentatoimen ammattilaisten välillä ei juurikaan ole muilta osin havaittavissa. Keskusyhteisön osalta strategista johdon laskentatoimea ei ole huomattavissa juurikaan, sillä strategia ja ohjausjärjestelmät valitaan laskentatoimen tuottaman informaation sijasta lähinnä asiakasomistajien ja pankkien takia aiempaan totuttuun pohjautuen, eikä ohjausjärjestelmien tuottamaa informaatiota pidetä niin tärkeänä.

Keskusyhteisön ja HOP:n organisaatiot ovat kuitenkin selkeästi eri kokoluokkaa, jolloin organisaation kontekstin voisi myös olettaa tarkoittavan esimerkiksi organisaatiokulttuurin lisäksi myös sen kokoa ja näin ollen ketteryyttä. Pienikokoisemman HOP:n saattaa olla hieman helpompi luoda ja kehittää omia toimintamallejaan, kunhan strategia lopulta pohjautuu keskusyhteisön suuntaaviivoihin. Toisaalta taas keskusyhteisö on laajempi, toiminnaltaan institutionalisoituneempi ja sen sidosryhmäsuhteet ovat jossain määrin jopa vaativammat, jolloin muutoksia esimerkiksi strategiassa ja ohjausjärjestelmissä tehdään lähinnä toiminnan legitimoimiseksi, eikä niinkään todellisen muutoksen tai kehityksen edistämiseksi. On siis ymmärrettävää, miksi HOP pystyy käyttämään toi-

mintansa suunnittelussa ja ohjauksessa apunaan johdon laskentatoimea eri tavalla kuin keskusyhteisö. Toisaalta esimerkiksi controllereiden ja muiden back office -palveluiden ulkoistaminen päätettiin keskusyhteisössä, mikä aiheutti myös HOP:ssa vastustusta ja pakotti muuttamaan aiempia toimintatapoja.

Yhteistoimintaneuvotteluiden kanssa samaan aikaan ja osin siitä johtuen tapahtuneet uudelleenjärjestelyt, toimitusjohtajan vaihtuminen ja toiminnanohjausjärjestelmien muutokset tapahtuivat nopeasti, eikä etenkin ohjausjärjestelmämuutos tapahtunut helposti. Tällainen jopa mullistavaksi määriteltävä muutos aiheutti organisaatiossa selkeästi vastarintaa, mikä on myös vaikuttanut muutoksen heikkoon institutionalisoitumiseen, mistä myös muun muassa Burns ja Scapens (2000) kirjoittavat. Keskijohto ja toimihenkilötaso myös jätettiin ikään kuin oman onnensa nojaan uusien järjestelmien ja strategian yhteensovittamisen kanssa, minkä takia haastatteluissa oli selkeästi havaittavissa turhautumista ja siitä johtuvaa vastustamista. Myös muutoksen ja strategian heikko ymmärtäminen vaikuttivat tähän.

Etenkin keskusyhteisön osalta on selkeästi havaittavissa voimakas instituutioiden valta (vrt. Hardy (1996) ja Burns (2000)), sillä vaikka osa keskusyhteisöstä ehkä haluaisikin tehdä selkeämpiä muutoksia, on aiemmat toimintamallit ja kaksinapaisuus niin voimakkaasti institutionalisoituneita, ettei muutosta ole todellisuudessa mahdollista lähteä toteuttamaan ilman, että muutokseen otettaisiin avuksi myös muita vallan dimensioita, eikä niin suuren muutoksen institutionalisoituminen siltikään olisi täysin varmaa, vain todennäköisempää. Lisäksi keskusyhteisötason haastatteluissa käy ilmi heidän tiedostavan tämän instituution olemassa olon, minkä takia he eivät sitä mielellään lähtisi edes muuttamaan.

Vaikka aineistoa analysoitaessa ei keskityttykään liiketoiminta-alueiden välillä oleviin mahdollisiin eroihin, joissakin haastatteluissa näitä eroja ilmeni. Koska strategian ja jossain määrin myös ohjausjärjestelmien implementoiminen jätettiin pääsääntöisesti keskijohtotasolla työskentelevien esimiesten omalle vastuulle, tuli jo tässä aineistossa esiin selkeästi myös inhimilliset erot ja niiden vaikutus prosessiin. Jos organisaatiossa ei anneta selkeitä kaikkia koskevia suuntaviivoja siitä, kuinka tietyt asiat toteutetaan käytännössä, voi periaatteessa yhtenäisenkin organisaatiokulttuurin omaamissa organisaatioissa olla eroja siinä, kuinka esimerkiksi toimihenkilötasolla eri liiketoiminta-alueilla työskentelevät henkilöt kokevat arvot tai strategian käytännössä. Sen lisäksi, että organisaatiokulttuuri itsessään tukee tai toisaalta ei tue erilaisten muutosten institutionalisoitumista, voi siis myös yksittäisillä henkilöillä olla vaikutusta asiaan. Tämä saa tukea myös Giddensin (1984) strukturaatioteoriasta, jossa ihminen nähdään aktiivisena toimijana, joka omilla toimillaan vaikuttaa myös yhteisön sisällä oleviin toimintatapoihin sekä Battilanan ja Casciaron (2012) tutkimuksesta, jossa todettiin organisaation sisäisen dynamiikan vaikuttavan institutionalisointiprosessin onnistumiseen.

Aineiston ollessa pääsääntöisesti kerätty hyvin lyhyellä aikavälillä ei tässä tutkimuksessa pystytäkään antamaan täysin varmaa kuvaa siitä, kuinka pitkällä institutionalisoituminen todellisuudessa on. Pääsääntöisesti haastatteluissa kuitenkin tulee esiin ongelmat ohjausjärjestelmien ja strategian konkreettisen hahmottamisen kanssa, mikä indikoi siihen, että strategian institutionalisoituminen

ohjausjärjestelmien avulla on jäänyt vielä toiminnan maailmaan, eikä aineisto tai aiempi teoria ja tutkimukset anna viitteitä sille, että institutionalisoituminen tulisi tästä näkökulmasta tapahtumaankaan. Aineisto antaa kuitenkin hyvin kuvaa siitä, kuinka muutosten institutionalisoituminen on hyvin pitkä prosessi ja todella useat eri tekijät vaikuttavat siihen kokonaisuudessaan aina organisatiokulttuurista yksittäisiin henkilöihin ja heidän rooleihinsa, mitä myös aiemmat tutkimukset ja Burns ja Scapens (2000) antavat ymmärtää.

Aineistossa tuli kaikilla organisaatio- ja tasoilla ilmi arvojen merkitys työssä ja jokapäiväisessä toiminnassa, mikä osaltaan vaikuttaa myös organisaatiokulttuuriin ja sen myötä muutosten institutionalisoitumiseen. Tulevaisuudessa voisi myös tutkia arvojen vaikutusta ja niiden institutionalisoitumista sekä toisaalta ohjausjärjestelmien osuutta tähän prosessiin. Joillain liiketoiminta-alueilla koettiin arvojen jäävän lähinnä yksittäisen henkilön oman moraalisen varaan, ja toisaalta ohjausjärjestelmät pyrkivät yleensä tukemaan mahdollisimman kannattavaa ja tuloksellista toimintaa. Myös Hartikaisen (2018) tutkimuksen vastuu- ja vastuullisuusnäkökulma sopii tähän arvojen ja toisaalta taloudellisten intressien väliseen mahdolliseen ristiriitaan.

Aineiston ja tutkimuksen laajentaminen koskemaan eri organisaatio- ja tasoja sijaan eri liiketoiminta-alueita tai segmenttejä voisi myös olla mielenkiintoinen tutkimuskohde, sillä jo tässä aineistossa oli viitteitä niiden välillä olevista eroavaisuuksista.

Sinällään mielenkiintoinen tutkimussuunta voisi olla myös vertailla Ruohosen (2009) tapaan useampaa eri pankkialan organisaatiota ja niiden strategian ja ohjausjärjestelmien yhteensovittamista. Institutionalisoitumisprosessin luonteen kannalta tutkimus saattaisi kuitenkin olla mielekästä tehdä pitkittäistutkimuksena, jolloin institutionalisoitumisprosessin eri vaiheita ja prosessin etenemistä voitaisiin seurata kattavammin kuin tässä tutkimuksessa.

## LÄHTEET

- Barley, S. R. & Tolbert P. S. 1997. Institutionalization and Structuration: Studying the Links between Action and Institution. *Organization Studies* 18:1, 93–117.
- Battilana, J. & Casciaro, T. 2012. Change agents, networks, and institutions: a contingency theory of organizational change. *Academy of Management Journal* 55:2, 381–398.
- Bedford, D., Malmi, T. & Sandelin, M. 2016. Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organisations and Society* 41, 1–17.
- Bhimani, A. & Langfield-Smith, K. 2007. Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research* 18, 3–31.
- Burns, J. & Scapens, R. 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research* 11, 3–25.
- Burns, J. & Baldvinsdottir, G. 2007. The Changing role of management accountants. *Issues in Management Accounting*, toim. Hopper, T., Northcott, D & Scapens, R. Essex: Pearson Education.
- Burns, J. & Vaivio, J. 2001. Management accounting change. *Management Accounting Research* 12, 189–402.
- Burns, J. 2000. The dynamics of accounting change: Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13:5, 566–596.
- Busco, C. & Scapens R. 2011. Management accounting systems and organisational culture - Interpreting their linkages and processes of change. *Qualitative Research in Accounting and Management* 8:4, 320–357.
- Cadez, S. & Guilding, C. 2011. Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. *Industrial Management & Data Systems* 112:3, 484–501.
- Coller, G., Frigotto, M. & Costa, E. 2016. Management control system and strategy: the transforming role of implementation. *Journal of Applied Accounting Research* 19:1, 141–160.
- Cummings, C. & Daellenbach, U. 2009. A Guide to the Future Strategy?: The History of Long Range Planning. *Long Range Planning* 42, 234–263.
- Dillard, J., Goodman, C. & Rigsby, J. 2004. The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17:4, 506–542.
- Frigotto, M., Coller, G. & Collini, P. 2011. The Strategy and Management Control Systems relationship as emerging dynamic process. *Journal of Management and Governance* 17, 631–656.
- Gani, L. & Jermias, J. 2012. The Effects of Strategy - Management Control System Misfits on Firm Performance. *Accounting Perspectives* 11:3, 165–196.

- Goretzki, L., Strauss E. & Weber, J. 2013. An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research* 24, 41–63.
- Granlund, M. & Lukka K. 1998. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research* 9, 185–211.
- Guerreiro, M., Rodrigues, L. & Craig, R. 2015. Institutional Change of Accounting Systems: The Adoption of a Regime of Adapted International Financial Reporting Standards. *European Accounting Review* 24:3, 379–409.
- Hardy C. 1996. Understanding Power: Bringing about Strategic Change. *British Journal of Management* 7, 3–16.
- Hartikainen, H. 2018. Sustainability Remuneration in Corporate Reporting: A Finnish Perspective. Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulu. Laskenta-toimen pro gradu -tutkielma.
- Haswell, S. & Evans, E. 2018. Enron, fair value accounting, and financial crises: a concise history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 31:1, 25–50.
- Jong-Min, C. & Langfield-Smith, K. 2004. The Effects of National Culture on the Design of Management Accounting Information Systems. *Journal of Comparative International Management* 7:1, 3–24.
- Järvenpää, M. 2007. Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. *European Accounting Review* 16:1, 99–142.
- Järvenpää, M. 2009. The institutional pillars of management accounting function. *Journal of Accounting and Organizational Change* 5:4, 444–471.
- Kola, L. 2017. Kontrollin muodot suuressa suomalaisessa pankkiorganisaatiossa. Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulu. Johtamisen pro gradu -tutkielma.
- Langfield-Smith, K. 1997. Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society* 22:2, 207–232.
- Langfield-Smith, K. 2007. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21:2, 204–228.
- Lord, B. 2007. Strategic management accounting: the emperor's new clothes? *Management Accounting Research* 347–366.
- Lord, B. 2007. Strategic management accounting. Issues in Management Accounting, toim. Hopper, T. Northcott, D. & Scapens, R. Essex: Pearson Education.
- Lukiini, I. 2018. Sisäinen strategiaviestintä strategian toimeenpanossa finanssialan organisaatiossa. Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulu. Johtamisen pro gradu -tutkielma.
- Lukka, K. 2005. Approaches to case research in management accounting: the nature of empirical intervention and theory linkage, teoksessa Jönsson, S. & Mourissen, J. (Toim.), *Accounting in Scandinavia – The Northern Lights*. Kööpenhamina: Liber & Copenhagen Business School Press.

- MacIntosh, N. & Quattrone, P. 2010. *Management Accounting and Control Systems - An Organizational And Sociological Approach*. West Sussex: John Wiley & Sons Ltd.
- Modell S. 2007. *Managing accounting change*. Issues in Management Accounting, toim. Hopper, T. Northcott, D. & Scapens, R. Essex: Pearson Education.
- Modell, S. 2012. Strategy, political regulation and management control in the public sector: Institutional and critical perspectives. *Management Accounting Research* 23, 278–295.
- Nixon, B. & Burns, J. 2012. The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research* 23, 229–244.
- OP 2016a. Helsingin Seudun Osuuspankin hallinto. Viitattu 5.11.2016. <https://www.op.fi/op/op-ryhma/op-ryhma/osuuspankit/omapankkisi/hallinto-ja-johto?id=81207&srcpl=8>
- OP 2016b. Viitattu 5.11.2016. <https://www.op.fi/op/op-ryhma/op-ryhma/op-osuuskunta?id=80107&srcpl=8>
- OP 2016c. OP-Pohjola-ryhmän historia. Viitattu 5.11.2016. <https://www.op.fi/op/op-ryhma/op-ryhma/historia/op-pohjola-ryhman-historia?cid=151654658&kampanja=true&srcpl=3>
- OP 2016d. Pankin esittely. Viitattu 5.11.2016. <https://www.op.fi/op/op-ryhma/op-ryhma/osuuspankit/pankin-esittely?cid=150187184&srcpl=3>
- OP 2016e. Ryhmärakenne. Viitattu 5.11.2016. <https://www.op.fi/op/op-ryhma/op-ryhma/hallinnointi/ryhmarakenne?id=80140&srcpl=8>
- OP 2016f. Strategian perustekijät. 2016. Viitattu 5.11.2016. <https://www.op.fi/op/op-ryhma/op-ryhma/strategia/strategian-perustekijat?id=80120&srcpl=8>
- Otley, D. 2016. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research* 31, 45–62.
- Palmolahti, H. 2018. Mihin katosi ihmisten muutosvastarinta? Yritykset palkkaavat itsenäisiä ajattelijoita, mutta haluavat heidän muuttuvan heti lamppaiksi. Yle 23.5.2018. Viitattu 27.5.2018. <https://yle.fi/uutiset/3-10181675>
- Parker, L. 2012. Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting* 23, 54–70.
- Rautiainen, A. & Järvenpää, M. 2012. Institutional Logics and Responses to Performance Measurement Systems. *Financial Accountability & Management* 28:2, 164–188.
- Ribeiro, J. & Scapens, R. 2006. Institutional theories in management accounting change - Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management* 3:2, pp. 94–111.
- Ruohonen, J. 2009. Tutkimus yhdeksän pankkiryhmän ohjauksesta. Pro gradu -tutkielma. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto Taloustieteiden tiedekunta.
- Sajasalo, P., Auvinen, T., Takala, T., Järvenpää, M. & Sintonen, T. 2016. Strategy implementation as fantasising – becoming the leading bank. *Accounting and Business Research* 46:3, 303–325.
- Scapens, R. 1990. Researching management accounting practice: The role of case study methods. *British Accounting Review* 22, 259–281.

- Schein, E. 2010. *Organizational Culture and Leadership*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Simons, R. 1987. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society* 12:4, 357–374.
- Sinijärvi, K. 2017. Yhteistoimintaneuvottelujen vaikutukset työhyvinvointiin suomalaisessa pankkiorganisaatiossa. Jyväskylän yliopiston kauppa- korkeakoulu. Johtamisen pro gradu -tutkielma.
- Siti-Nabiha, A. & Scapens, R. 2005. Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 18:1, 44–73.
- Takkunen, H. 2017. "Pankki muodostuu ihmisen arjen ympärille, eikä ihmisen arki pankin" : digitalisaation implikaatiot pankkiorganisaation toimintaan ja johtamiseen. Jyväskylän yliopiston kauppa- korkeakoulu. Johtamisen pro gradu -tutkielma.
- Tucker, B. & Parker, L. 2015. Business as Usual? An Institutional View of the Relationship Between Management Control Systems and Strategy. *Financial Accountability & Management* 31:2, pp. 113–149.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Tammi.
- Vaivio, J. & Sirén, A. 2010 Insights into method triangulation and "paradigms" in interpretive management accounting research. *Management Accounting Research* 21, 130–141.
- Whittington, R. 2003. The work of strategizing and organizing; for a practice perspective. *Strategic Organization* 1:1, 117–125.



## LIITE 1

Aineiston koodit tutkimuksessa ja alkuperäisessä laajemmassa aineistossa.

Tutkimuksessa käytetty koodi	Alkuperäinen koodi	Organisaatiotaso	Haastattelukierros
\$1	\$13	toimihenkilö	B
\$2	\$14	toimihenkilö	B
\$3	\$15	toimihenkilö	B
\$4	\$25	toimihenkilö	B
£5	£20	keskijohto	B
£6	£21	keskijohto	B
£7	£22	keskijohto	B
£8	£23	keskijohto	B
£9	£24	keskijohto	B
£10	£27	keskijohto	B
£11	£28	keskijohto	B
@12	@4	paikallisjohtoryhmä	A
@13	@16	paikallisjohtoryhmä	B
@14	@17	paikallisjohtoryhmä	B
@15	@18	paikallisjohtoryhmä	B
@16	@19	paikallisjohtoryhmä	B
@17	@26	paikallisjohtoryhmä	B
@18	@39	paikallisjohtoryhmä	C
@19	@40	paikallisjohtoryhmä	C
@20	@41	paikallisjohtoryhmä	C
€21	€56	johtoryhmä	D
€22	€57	johtoryhmä	D