

UNIVERSITY OF JYVÄSKYLÄ
SCHOOL OF BUSINESS AND ECONOMICS

TOMMI AUVINEN
&
HENRI TEITTINEN

NÄKÖKULMIA JOHDON KONTROLLIIN:

Ulkoista valvontaa ja subjektiivista tulkintaa

N:O 360/2009

WORKING PAPER



University of Jyväskylä
School of Business and Economics
P.O. Box 35, 40014 University of Jyväskylä
Tel. +358 (0)14-260 2942
Telecopier +358 (0)14 260 3331

ISBN 978-951-39-3782-9
ISSN 1239-3797
Jyväskylä 2009

NÄKÖKULMIA JOHDON KONTROLLIIN:

Ulkoista valvontaa ja subjektiivista tulkintaa

Auvinen, Tommi¹

Teittinen, Henri²

TIIVISTELMÄ

Johdon kontrolli on organisaatioiden menestymisen perusedellytys ja liiketaloustieteen ytimessä. Käsite on kuitenkin arkikielessä negatiivisesti latautunut, mihin on osin historialliset syynsä. Tieteellisessä keskustelussa johdon kontrolli on moniulotteinen, mutta myös vahvasti historiaa kantava käsite. Tässä artikkelissa tarkastellaan johdon kontrollia eri näkökulmista. Tarkastelu on luonteeltaan teoreettista, sillä aineistona on käytetty liiketaloustieteen klassikoita, laskentatoimen oppikirjoja ja väitöstutkimuksia sekä *Accounting, Organizations and Society* -lehden tutkimusartikkeleita. Johdon kontrollin määrittely – jopa suomentaminen – osoittautui haasteelliseksi, eikä universaalia ja stabiilia määritelmää ole. Aineiston mukaan johdon ylhäältä alas suuntautuva kontrolli on yhä vallalla, vaikka mekanistinen ihmiskäsitys on alkanut murtua. Ehdotamme jäsenyyksen perinteisen ja yksilölähtöisen johdon kontrollin osa-alueista sekä siirtymistä kohti toimijakontrollia. Johdon kontrollin muutosta voidaan havainnollistaa esimerkiksi kysymällä missä ja milloin nykyihmisen toimintaa ohjataan pakkovallalla ja fyysisellä kontrollilla, ja missä ja milloin vaikuttamalla todellisuuskäsityksiin merkitysten rakentamisen kautta.

Avainsanat: Johdon kontrolli, liiketaloustiede, johdon laskentatoimi, managerialismi, ihmiskäsityksen muutos, toimijakontrolli

¹ tommi.p.auvinen@jyu.fi

² henri.v.teittinen@jyu.fi

Haluamme osoittaa parhaat kiitokset paperiamme kommentoineille ja sen kirjoittamista tukeneille professori Jukka Pelliselle, professori Marko Järvenpäälle sekä lehtori KTL Antti Rautiaiselle.

1. JOHDANTO

Liiketaloustieteen klassikoilla on ollut vahva asema johdon kontrollin määrittelyssä ja muotoutumisessa. Vahva vaikuttaja on ollut esimerkiksi F. W. Taylor, jonka noin 100 vuotta vanhan tieteellisen liikkeenjohtoteorian mukaan esimies oli se organisaation toimija, joka teki ajatustyön ja kontrolloi alaisen toimintaa palkitseamalla ja rankaisemalla. Varsinkin ”vähemmän intelligentti työmies” tarvitsi täsmällisiä ja suoraviivaisia käskyjä jopa siihen, milloin taukoja on pidettävä. (Taylor 1911 [1914] 57-61.) Pari vuosikymmentä myöhemmin ihmissuhteiden koulukunta ja 1980-luvulla kulttuurikoulukunta (vrt. esim. Takala 1999; Buchanan & Huczynsky 2007) ovat asettaneet klassisen johdon kontrollikäsitteen uuteen valoon ja toisaalta yhteiskuntarakenteet ja ihmiskäsitys (ks. esim. Foucault 1975; Hall 1999; Tainio et al. 1987) ovat muuttuneet, mutta silti managerialistinen käsitys on yhä vallalla (vrt. esim. Neilimo & Uusi-Rauva 1997). Käsite on saanut pikemmin uuden retorisen ulkoasun, mutta sisällöltään kontrolli suuntautuu yhä ylhäältä alaspäin.

Tämä artikkeli on käsitteellinen tarkastelu, jonka fokuksessa on johdon kontrolli. Pyrimmekin tarkastelemaan johdon kontrollia poikkitieteellisesti ja myös historiallisesti. Yleiskatsauksemme johdon kontrollin käsitteeseen ja merkityshistoriaan ulottuu keskiajalta 2000-luvulle. Painotamme kuitenkin keskustelua johdon kontrollin luonteesta viime vuosikymmeninä ja tämän päivän organisaatioympäristössä. Esitämme oman ehdotuksemme kontrollin käsitteen ”nykyaikaistamisesta”.

Käsitteellinen työ on kuitenkin osoittautunut haasteelliseksi, sillä kyseessä ei ole koherentti ja yksiselitteinen käsite. Johdon kontrolli on keskeinen käsite liiketaloustieteissä (esim. Macintosh 1994), mutta se ei kaikilta osin ole kehittynyt tieteenalan mukaisesti. Esimerkiksi johdon laskentatoimessa tieteenalan kehittyminen näkyy siirtymisenä yleisestä laskentatoimesta (engl. general accounting) kohti erikoistuneempaa kustannuslaskennan (engl. cost accounting) osa-aluetta ja edelleen kohti johdon laskentatoimen (engl. management accounting) osa-aluetta (ks. esim. Virkkunen 1954). Viimeisimpänä kehitysvaiheena tässä prosessissa voidaan pitää erillisen johdon kontrollin osa-alueen rakentumista. Uusien osa-alueiden syntyminen luo haasteita tutkijoille sekä käytännön toimijoille niin käsitteiden kuin käytännön toiminnan osalta. Tarkastelemme johdon kontrollia sekä historian että nykyhetken kannalta (ks. myös Partanen 2001, 21).

Myös johdon kontrollin (engl. management control) lukuisat suomennokset ovat oma lukunsa sinänsä. Englanninkielisessä keskustelussa johdon kontrolli on vakiinnuttanut selkeämmin – tosin ei itsestäänselvästi ja yksiselitteisesti – merkitystään. Englanninkielinen kirjallisuus on suomen kieleen keskeisesti vaikuttava teki-

jä ja yhtäältä pintapuoliset suomennokset ja toisaalta osin puutteellisesti rakennettu käsiteteoreettinen perusta aiheuttavat haasteita. Suomalaisessakin keskustelussa johdon kontrolli voi viitata johdon ohjaukseen (Virtanen 2006), johdon valvontaan (Rautiainen 2000), talusjohtamiseen (Pellinen 2005) tai toiminnan ohjaukseen (ks. esim. Lappeenrannan teknisen yliopiston tai Helsingin kauppakorkeakoulun opetusohjelmat: Sandström 2009 tai Malmi 2009³)⁴. Virkkunen määritteli jo vuonna 1954 laskentatoimen yhdeksi osa-alueeksi kontrollin, joka tarkoittaa toiminnan aikaansaannosten jälkeensä tapahtuvaa toteamista ja arvostelua. (s. 44). On myös varsin yleistä, että suomalaisia väitöstutkimuksia tehdään englanniksi jolloin "management controllia" ei edes tarvitse kääntää (esim. Moilanen 2008). Käytäntöön on myös lanseerattu englanninkielisiä ammattinimikkeitä, jotka liittyvät enemmän tai vähemmän suoraan johdon kontrolliin (esim. controller). Osa tutkimustehtäväämme onkin jäsentää johdon kontrollin käsitettä suomen kielellä.

Tutkimuksemme aineistona on kirjallisuus. Aineistoa on käytännössä lähes rajattomasti, joten olemme tehneet rajauksia. Aineistotarkastelumme rajautuu karkeasti kolmeen osaan: 1) liiketaloustieteen klassikot 2) suomalaiset johdon laskentatoimen oppi- ja väitöskirjat sekä 3) laskentatoimen tieteelliset aikakauskirjat. Liiketaloustieteen klassikoista olemme pyrkineet valitsemaan teoksia, jotka käsittelevät johdon kontrollin käsitettä (management control). Historianäkökulmaa tukemaan olemme valinneet muutaman klassikon sekä yhteiskuntatieteellisestä että liikkeenjohtotieteen kirjallisuudesta (mm. Foucault [1975] 2000; Fayol 1924). Tarkastelun keskiössä on myös suomalainen johdon laskentatoimen liiketaloustieteellinen keskustelu. Tältä osin tutkimuksessa on käytetty aineistona suomalaisia johdon laskentatoimen oppikirjoja (mm. Virkkunen 1954; Riistama & Jyrkkiö 1971; Neilimo & Uusi-Rauva 1997). Lisäksi olemme käyneet läpi johdon laskentatoimen väitöstutkimuksia 1990-luvulta tähän päivään asti. Keskeisen vertailukohdan tarkastelumme tuo johdon laskentatoimen kansainvälinen englanninkielinen keskustelu. Tältä osin aineistonamme on johdon kontrollin määrittelyt Accounting, Organizations and Society -lehdessä vv. 1977–2007.

³ Kurssin nimi on suomeksi "Toiminnan ja talouden ohjaus" ja englanniksi "Accounting for Management Control", sähköinen linkki kurssin kotisivulle: <https://cie.hkkk.fi/22E25000/esittely.htm>

⁴ Käytännössä 'management control' nähdään liitettävän vieläkin moninaisempiin ulottuvuuksiin kuten esimerkiksi Balanced Scorecardiin tai strategiseen ohjaukseen ja valvontaan (esim. Anthony & Govindarajan 1989).

2. JOHDON KONTROLLIN RAKENTUMINEN

2.1 Etymologiasta ja käännöksistä

Kontrollin käsitteen lähtökohtana voidaan pitää latinankielistä käsitettä *contra*, joka tarkoittaa vastakohtaa, yhdistettynä pyörimisliikettä tai paperikääröä tarkoittavaan rotulukseen. Paperirulla oli rekisteri, johon asioita merkittiin muistiin ja saatettiin vertailla myöhemmin. Paperirulla, dokumentti, toimii siten kontrollin, asioiden vertailun, lähtökohtana. Liikettä vastustavana toimintona kontrolli puolestaan liitetään valvontaan ja ohjaukseen, jolloin tarkoitus on pystyä hallitsemaan ja rajoittamaan liian vapaasti etenevää toimintaa. Kontrollin alkuperäinen käsite *contrarotulus* (latinaa; englanniksi *counter-roll* ja ranskaksi *contrerolle*), tarkoittaa siis joko asioista ylläpidettävän dokumentin tai paperirullan muotoa tai toiminnallisesti etenevän liikkeen (kehityksen) vastustamista. (Oxford English Dictionary 1989.)

Suomen kielessä kontrollin käsite liitetään hallintaan (ja hallinnassa olemiseen), johtamiseen, määräysvaltaan, valvontaan, tarkkailuun, säännöstelyyn, rajoittamiseen, itsehillintään, tarkastustoimintaan ja kurissa pitämiseen. (MOT Collins English Dictionary 2.0). Kontrolli suomentuu myös sensuuriksi, mikä on varsin lähellä jo merkitysten rakentamista ja todellisuuskäsityksiin vaikuttamista. Suomennos avaa siis monimutkaisen käsitteiden verkoston, jossa on sekä fyysinen että abstrakti ulottuvuus.

Englannin kielessä kontrolli saa vielä laajemman tulkinnan ja käyttökontekstin kuin suomen kielessä. Myös englannin kielessä kontrollin käsite liitetään johtamiseen, sääntöjen antamiseen, tarkastamiseen, rajoittamiseen, säännöstelyyn, estämiseen, toimintojen ohjaamiseen, tarkistamiseen, vahvistamiseen, mutta lisäksi oikeaksi toteamiseen, toteen näyttämiseen, taloudelliseen säännöstelyyn ja liiketapahutumien tarkistamiseen. Kontrollin käsite kietoutuu myös valtaan⁵ ohjata ja määrittää, menetelmään ohjata ja säännöstellä, vertailun kohteena tai kontrolloitavissa olemiseen (*controllable*), kykyyn kontrolloida (*controllability*) tai kykenemättömyyteen kontrolloida (*controllableness*), sekä kontrolloitavuuteen (*controllability*) (MOT Collins English Dictionary 2.0).

⁵ Kontrollin lähikäsite, valta, on myös erityisen haasteellinen suomentaa, sillä englanninkielen valta (*power*) on suomen valtaa huomattavasti laajempi käsite (ks. esim. Ylikoski 1999). Valtaa ei voi kuitenkaan käyttää synonyymina (johdon) kontrollille, sillä käsitteiden välillä vallitsee hienoiset merkityserot (Wrong 1979). Verbinä englannin kielen kontrolliin sisällytetään toiminnan synonyymeinä lähinnä hallita ja johtaa, määräillä ja käskä (MOT Collins Compact Thesaurus 1999), mutta tässäkin mielessä käsite eroaa vallasta, jolla ei englannin kielessä ole verbimuotoa (Wrong 1979).

Kontrolli voidaan siis määritellä asiaksi, jota kontrolloidaan, tai toiminnaksi, jota valvotaan ja ohjataan. Kontrolli nähdään yhtäältä asioiden tarkistamiseksi ja vahvistamiseksi; laskentatoimen näkökulmasta varsin läheisesti maksujen ja rahasuoritusten hallitsemiseksi (kirjanpidon pitämiseksi). Kontrolliin liitetään myös virheettömyyden varmistamiseen ja toisaalta sekä ihmisten toiminta että asioiden valvonta. (Oxford English Dictionary 1989). Kontrollin käsite korostaa siis lähtökohtaisesti vapaan toiminnan rajoittamista ja ohjaamista, mikä edellyttää ainakin jonkinasteista hallintaa sekä määräys- ja käskyvaltaa johonkin.

2.2 Liiketaloustieteellistä keskustelua johdon kontrollista

Tämä luku on lyhyt historiakatsaus johdon kontrolliin erityisesti laskentatoimen tieteellisen keskustelun piirissä. Johdon kontrollin erilaisia ulottuvuuksia on kartoitettu muutaman klassikon johdattamana, mutta pääpaino tarkastelussa on *Accounting, Organizations and Society* -lehden julkaisuissa vv. 1977–2007. Tarkastelumme painottuu siis 1900-luvun jälkipuoliskolle, joka on ollut länsimaissa teollistumisen aikakautta. Siirtyminen jälkiteolliseen aikakauteen on myös käynnissä, mikä ei juuri nouse esille johdon laskentatoimen tieteellisessä keskustelussa.

Burns & Stalker (1961) esittivät johdon kontrollin jakaantumisen mekaaniseen ja orgaaniseen muotoon. Kontrollin mekaaninen muoto liittyi keskitettyyn ja autoritaariseen liikkeenjohtoon, jossa työ on hyvin erikoistunutta ja standardisoitunutta. Kommunikointi on muodollista ja vertikaalista, ja päätökset, palkkiot ja rangaistukset välittyvät organisaatiossa ylhäältä alaspäin kun taas raportointi kulkee organisaatiossa alhaalta ylöspäin. Orgaanisen kontrollin he puolestaan liittävät huomattavasti väljempään kontrollin muotoon. Tähän liittyy keskeisesti mm. päätöksenteon hajauttaminen ja osallistuva liikkeenjohton tyyli.

Etzioni (1961) puolestaan esitti organisaatiot normatiivisiksi, mikäli toimijoilla on samanlaiset tavoitteet; utilitaarisiksi (käytännölliseksi), mikäli tavoitteella ei ole merkitystä toimijoiden toimintaan; ja pakonomaiseksi (coersive), mikäli organisaation tavoitteet ovat toimijoiden kanssa päinvastaiset. Erityisesti jälkimmäisessä näkökulmassa valta on se, mikä pakottaa toimijat organisaatiossa toimimaan organisaation esittämien sääntöjen mukaisesti. Sekä Burns & Stalkerin (1961) että Etzionin (1961) määritykset ovat luonteeltaan varsin funktionaalisia ja kuvaavat ensimmäisiä askelia kohti nykyaikaista johdon kontrollin käsitettä.

Anthony (1965) määritteli johdon kontrollin prosessiksi, jossa johtajat varmistavat, että resurssit hankitaan ja hyödynnetään tehokkaasti organisaation asettamat tavoitteet saavuttaen. Määritelmää voidaan käytännössä pitää uuden aikakauden alkuna johdon kontrollin määrittämisessä, sillä tämän jälkeen johdon kontrollia on tarkasteltu huomattavasti laajemmasta, erityisesti käyttäytymistieteellisestä näkö-

kulmasta. Anthonyn määritelmää voidaan pitää eräänlaisena klassisena esityksenä johdon kontrollista.

Perinteisessä näkökulmassa (ml. Anthony 1965) kontrolliin liittyy olennaisena elementtinä tavoite. Tavoite asetetaan ja pyritään saavuttamaan – ja jonka saavuttamista kontrolloidaan. Tavoitteen, eli kontrolloitavan kohteen määrittäminen on myös näkökulma, jota tutkijat ovat pyrkineet avaamaan. Miten tavoite määrittyy, onko kyseessä organisaation, yksilön vai yksilöistä koostuvan ryhmän tavoite (esim. Anthony & Govindarajan 1989; Merchant 1985)? Perinteisessä kontrollin lähestymistavassa kontrolli nähdään tavoiteltavana päämääränä, joka liittyy tehokkuuteen käytettyjen tuotannontekijöiden (input) ja saatavien tuotosten (output) välisessä suhteessa.

Eräs keskeinen tapa esittää johdon kontrollin rakentumista on jakaa se taloudellisiin ja ei-taloudellisiin (ks. esim. Abernethy & Stoelwinder 1995; Chenhall & Euske 2007; Chow et al. 1999) tai muodollisiin ja epämuodollisiin johdon kontrollin ulottuvuuksiin (ks. esim. Bisbe & Otley 2004; Gerdin 2005; Alvesson & Kärreman 2004; Chenhall 2003). Taloudellinen näkökulma korostaa tulostavoitteiden asettamista ja niiden saavuttamisen valvontaa ja ohjausta, kun taas ei-taloudellinen näkökulma korostaa myös laadullisia ja sosiaaliakin tekijöitä. Esimerkkinä taloudellisesta johdon kontrollin muodosta on perinteinen budjetointi.

Muodollisella johdon kontrollilla tarkoitetaan virallisia ohjeistuksia ja sääntöjä (ks. esim. Cools et al. 2007; Ahrens & Chapman 2007; Chow et al. 1999). Ohjeistukset, säännöt ja politiikat nähdään liittyvän keskeisesti johdon kontrollin toiminnalliseen organisointiin. Organisaatiossa liikkeenjohto on se, joka johdon kontrollin tehtävää suorittaa. Muodolliset johdon kontrollin muodot kuvaavat hyvin vallalla olevaa johdon kontrollin byrokraattista luonnetta. Epämuodolliseen johdon kontrolliin puolestaan liitetään mm. välitön esimiehen antama ohjaus työn suorittamisessa tai kasvokkain tapahtuva kommunikointi. Epämuodolliseen johdon kontrolliin liitetään myös huomattavan usein arvot. Arvot nousevat esiin erityisesti yksilön ja ryhmän ja maantieteellisen kulttuurin näkökulmista (ks. esim. Ahrens & Mollona 2007; Efferin & Hopper 2007; Widener 2004; Alvesson & Kärreman 2004; Bhimani 1999).

Taloudelliseen näkökulmaan ja johdon kontrollin toteuttamiseen liittyy vahvasti aikaperspektiivi. Johdon kontrolli kohdistuu siten useimmiten joko lyhyeen tai pitkään aikaväliin (ks. esim. Efferin & Hopper 2007; Kamminga & Van der Meer-Kooistra 2007; Chenhall & Euske 2007; Whitley 1999). Anthony & Govindarajan (1989) määrittelevät johdon kontrollin prosessiksi (management control process), jossa yhdistyvät pitkän aikavälin strateginen suunnittelu ja kontrolli ja lyhyen aikavälin työtehtävien kontrolli. Anthonyn & Govindarajan (1989) mukaan johdon kontrolli on siten tehtävä, joka varmistaa strategisen tavoitteen toteutumisen suori-

tettävien työtehtävien kautta. Tämän määrittämisen voidaan nähdä heijastavan voimakkaasti työntekijöiden motivoimista, joka näyttäytyy myös organisaation tavoitteiden saavuttamisessa. Tällä on siten vahva yhteys suoritukseen mittaamiseen ja resurssien kohdentamiseen tavoitteeseen pääsyn varmistamiseksi. Tätä yhä voimissaan olevaa näkemystä on kuitenkin kritisoitu siitä, että se pikemmin erottaa kuin yhdistää suunnittelua ja kontrollia toisistaan, sillä tässä näkökulmassa suunnittelu (planning) nähdään itsenäisenä toimintona, samoin kuin tätä seuraava toiminta (action) ja tätä seuraava palaute (feedback) (Lowe & Puxty 1989).

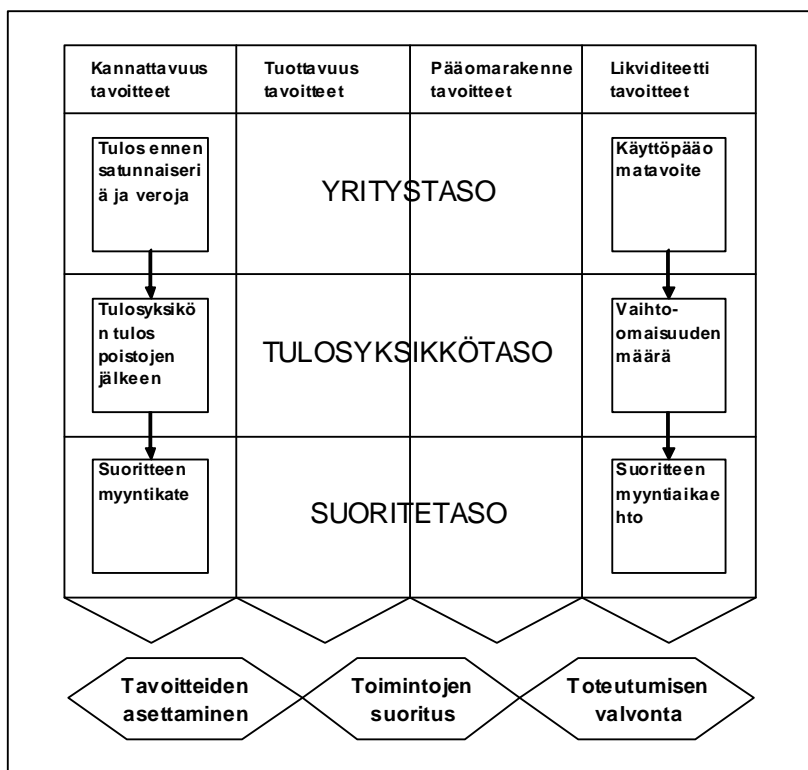
Hopwood (1974) puolestaan toi jo kolme vuosikymmentä sitten esille kontrollin sosiaalisen ulottuvuuden eli erilaisten sosiaalisten toimintamallien vaikutuksia kontrolliin. Tätä näkökulmaa tukee myös Merchantin (1985) näkemys sosiaalisesta kontrollista tai käyttäytymiseen perustuvasta kontrollista, jolloin kontrollin nähdään kohdistuvan pitkälti organisaation toimijoiden kontrolloimiseen. Merchantin esittämä henkilöstönäkökulma korostaa rekrytointia, koulutusta, töiden suunnittelua sekä normien ja arvojen jalkauttamista pyrkien saamaan aikaan itsekontrollia (selfcontrol) organisaatiossa (ks. myös Efferin & Hopper 2007; Davila 2005; Johanson et al. 2001; Langfield-Smith 1997; Abernethy & Stoelwinder 1995).

Sosiaalista ja organisaatiokontekstissa tapahtuvaa kontrollin ymmärtämistä voidaan pitää vaihtoehtoisena johdon kontrollin tarkastelunäkökulmana. Sosiaalinen johdon kontrolli (social control) on kontrollin muoto, jossa yhteisöllä on olemassa yksimielisyys lopputuloksesta ilman, että on olemassa erityistä uskomusjärjestelmää (esim. Langfield-Smith 1997; Mouritsen & Thrane 2006; Hopwood 1974; ks. myös Abernethy & Brownell 1997; Langfield-Smith 1997; Alvesson & Kärreman 2004). Sosiaalisen johdon kontrollin lisäksi sosiaalista ulottuvuutta edustaa ns. osallistuva johdon kontrolli. Tällä tarkoitetaan, että myös työntekijät, ei vain johto, osallistuu esimerkiksi budjetointiprosessiin, suoritukseen mittaukseen ja kulttuurien rakentamiseen. (esim. Cools et al. 2007; Efferin & Hopper 2007.)

Vaihtoehtoista näkökulmaa edustaa myös kulttuurien kautta tapahtuva tarkastelu. Kontrolli nähdään osana kulttuuria, jossa se on osallisena. Perimmäisenä ajatuksena on, että kontrolli lähtee enemmän jokaisesta yksilöstä itsestään kuin ulkopuolelta määrättyistä ohjeista ja säännöistä. Tähän liittyy siten myös kontrollin vastustuksen näkökulma. Uusimpana muotona voidaan vielä lopuksi mainita johdon kontrolliin liittyvä etäisyyden ulottuvuus. Käytännössä tällä tarkoitetaan nykyaikaisten teknologioiden mahdollistamaa johdon ohjauksen suorittamista ajasta ja paikasta riippumatta. Etäisyyden ulottuvuuteen liitetään usein myös ns. näkyvyyden (visibility) parantaminen toiminnoissa. (ks. esim. Dechow & Mouritsen 2005; Quattrone & Hopper 2005.)

Yhtä kaikki johdon kontrolli tarkoittaa perinteisessä mielessä liikkeenjohdon määrittelemää, ylhäältä alaspäin suuntautuvaa ja vaiheittaisiin toimintoihin jakautuvaa

tehtävää. De Bono (1981, 114-124) kuvaa liikkeenjohdollisessa teoksessaan teollisuusyrityksen ohjausmallia ylhäältä alaspäin rakentuvaksi, jossa organisaation johto antaa ohjeet siitä, kuinka tehtävät on suoritettava ja kaikki muut ohjausmallit nähdään sekavina ja vain epäjärjestyttä luovina. Kuvio 1 (Neilimon & Uusi-Rauvan 1997 teoksesta) havainnollistaa osuvasti myös yksipuolista suomalaisessa liiketaloustieteellisessä keskustelussa usein käytettyä johdon kontrollin käsitettä. Liikkeenjohto ensimmäisessä vaiheessa asettaa tavoitteet, jalkauttaa ne yritystasolta, tulosityksikötasolle ja edelleen suoritustasolle, seuraa toimintojen suorittamista ja valvoo asetettujen tavoitteiden saavuttamista. Kaikkia muita johdon kontrollin muotoja, kuin ylhäältä alaspäin asetettujen tavoitteiden, tehtävien suorittamisen ja valvonnan toteutusta, on pidetty jopa liikkeenjohdollista sekasortoa aiheuttavina.



Kuvio 1. Johdon kontrollin rakentuminen (Neilimo & Uusi-Rauva 1997).

Tässä kontekstissa johdon kontrolli kuvaa johdon tapaa suorittaa ohjausta ja valvontaa yhäältä yhä kehittyneemmissä tuotantoympäristöissä, ja toisaalta työn luonteen muuttumisen keskiössä. Työn luonne, 1900-luvun alun teollisesta tuotannosta ja ohjauskulttuurista on muuttunut alkeellisista teollisuuslaitoksista ja hyvin yksinkertaisista tuotantoprosesseista varhaisen auto- ja myöhemmin sotateollisuuden vaatimien massatuotantojen kautta nyky-yhteiskunnan kuluttajien tarpeita palvelevaksi teollisuudeksi ja tietoa korostavaksi toiminnaksi. Tainion et al. (1987)

mukaan kehitys tarkoittaa liikkeenjohdollisten tehtävien näkökulmasta sitä, että kun pienyrityksistä kasvoi tehdasyrityksiä, omistus eriytyi sisäisestä johtamistyöstä ja liikkeenjohto taloudellisena voimana on laajentunut yksityisyrittäjän persoonasta liikkeenjohtokollektiiviksi. Myös nykyajan teollinen tuotanto on muuttunut ja siinä korostuu yhä suuremmassa määrin nähdä tieto ja yksilön osaaminen. Tähän muutokseen myös johdon kontrollin on vastattava. Tätä korostaa myös Pellisen (2005, 40) näkemys siitä, että käsitys organisaatioissa toimivista yksilöistä ja heidän minuudestaan on arvokas lähtökohta talousjohtamiselle. Seuraavassa pyrimme tuomaan esille näkemyksemme kontrollin käsitteen laajentumisesta, vastaamaan 2000-luvun johdon kontrollin vaatimuksia ja tarkastelemme johdon kontrollin rakentumista inhimillisen toimijan näkökulmasta.

Yhteenvetona voidaan todeta, että johdon kontrollilla on paljon erilaisia ja eritasoisia ulottuvuuksia. Ulottuvuuksien tarkastelu on pitkälti rakentunut Anthonyn (1965) määrittelemän johdon kontrollin prosessin ympärille. Useimmiten nähdään, että suunta on ylhäältä alaspäin, koska johdon kontrollilla ymmärretään nimenomaan johdon määrittämä ja suorittama toiminto. Kontrollin kohteena on kuitenkin viimekädessä inhimillinen toimija, yksilö, mitä harvoin nostetaan esille – käytetäänpä millaista kontrollin muotoa hyvänsä (taloudellista tai ei-taloudellista, muodollista tai epämuodollista, kasvokkain tapahtuvaa tai etäisyyksien päästä tapahtuvaa kontrollia). Poikkeuksena on esimerkiksi kulttuurinäkökulma johdon kontrolliin.

Tuotannon kontrollointi ei ole ainoa organisaation arvo. Johdon kontrolliin siihen liittyy sosiaalisia ja eettisiä ulottuvuuksia (joihin ei syvennytä tässä tutkimuksessa), jossa inhimillisen toimijan rooli korostuu. Liiketaloustieteiden lähtökohdat 1900-luvun alussa (esim. Taylor & Fayol) näkyy yhä mm. rationalismina ja mekanistisena ihmiskäsityksenä. Monimutkaisen inhimillisen toimijan rooli on kuitenkin jäänyt liikkeenjohdon näkökulman varjoon mikä ei tosin ole yllättävää, sillä vallitseehan taloustieteissä yhä rationaalisen toimijan myytti (vrt. Pihlanto 2002). Johdon kontrolli tarvitsee managerialismin lisäksi kokonaisvaltaisempaa, eri toimijat huomioivaa tarkastelua. Voidaan todeta yksisuuntaisen ajattelun ”leimanneen” johdon kontrollin käsitettä.

2.3 Ihmiskeskeinen näkökulma

Kontrolli ymmärretään usein arkikielessä pikemmin negatiivisena kuin positiivisena ilmiönä – kukapa haluaisi tulla kontrolloiduksi? Liiketaloustieteissä kontrolli kantaakin monia merkityksiä. Esimerkiksi Boswell (1972, 55-57; 150-153) tuo kontrollin esille muutoksen käynnistävänä voimana: Ihminen voi jopa vapautuakseen työnantajansa kontrollista ryhtyä itse yrittäjäksi, jolloin sinänsä negatiivinen kon-

septi saa positiivisen tulkinnan. Liikkeenjohtotieteissä kontrollin on nähty kuuluvan niin johtajan primaarisiin tehtäviin (Fayol 1924) kuin toimivan organisatoristen toimijoiden ajattelun kahleina (vrt. esim. Morgan 1997).

Varsin yleistä varhaisessa liikkeenjohdollisessa ajattelussa oli, että työntekijää uskottiin olevan hyödyllistä kontrolloida tiukasti ja että raha ja rangaistukset ohjaavat toimintaa kaikkia hyödyttävästi. Ilman tiukkaa esimiehen kontrollia (tässä yhteydessä valvontaa) sekä palkkakontrollia (suoritepalkka) ihmisellä on taipumus laiskuuteen, mistä seuraa tehottomuutta (Taylor 1911 [1914] 57-61). Henry Ford (1927, 17-19; 27-29) uskoi rahan ja vaurauden toimivan keskeisenä nykyaikaisen ihmisen toiminnan ohjaajana. Tosin Ford painotti tehokasta tuotantoa seuraavan hintojen laskun hyötyjä ostovoiman kannalta. Managerialistinen ajattelu ei juuri tunnistanut yksilön älyllistä kapasiteettia sen enempää kuin emotionaalisia ja sosiaalisia ulottuvuuksia. Aiemmin, 1920- 30-luvuilta lähtien ihmissuhteiden koulukunta herätti kiinnostuksen sosiaalisiin tarpeisiin. (vrt. esim. Takala, 1999.) Käsitys tiukasta yksilön kontrollista on muuttunut sadan vuoden takaisesta – ainakin puheessa – mistä johtuu osaltaan myös se, että kontrollista on tullut jopa ”kirosana”. Ihmisten koulutustaso, sivistystaso, itsetietoisuus ja muu individualistinen (vrt. esim. Hall 1999) ajattelu on noussut keskiöön. Organisaatioissa tapahtuva oppiminen, erityisesti innovatiivisuus onkin eräänlainen retorinen vastavoima perinteiselle managerialistiselle kontrolliajattelulle.

Taylor (1911) korosti, ettei ole olemassa huonoja työntekijöitä, vaan huonosti sopivia työtehtäviä. Taylorilaisittain esimerkiksi tilitoimistoon valitaan kirjanpitäjäksi jo valmiiksi tarkka henkilö, jolloin johdon kontrollin tarve vähenee. Mikäli henkilö on sopimaton tarkkuutta vaativaan kirjanpitytyöhön, tämä lisää johdon tarvetta valvoa eli kontrolloida työntekoa ja sen tuloksia. Voidaankin ensinnäkin kysyä, missä määrin oikea rekrytointipäätös vapauttaa johtoa kontrollointitehtävistä sekä vastaavasti työntekijää johdon kontrollista? Voidaan toisaalta kysyä, missä määrin työntekijän motivaatiota ja motivoitumista ohjaamalla voidaan vaikuttaa kontrollin tarpeeseen? Näitä kysymyksiä arvioimme myöhemmin tarkastelemalla yksilön ja organisaation kontrollia eri tasoilla ja tilanteissa (ks. taulukko 2).

Carol Ray (1986) on tunnistanut erilaisia johdon kontrollin (management control) tyylejä historian kautta (ks. Huczynski & Buchanan 2007, 639-640). Hän esittää, että siirtyminen on tapahtunut byrokraattisesta kohti humanistista kontrollia. Byrokraattisella kontrollilla hän tarkoittaa, että kontrolli kohdistuu työntekijöihin ulkoisesti sääntöjen, valvonnan ja palkitsemisen kautta. Esimerkkeinä hän mainitsee, että mm. Taylor, Weber, Ford ja Fayol suosittelivat rationalistista lähestymistapaa työntekijöiden käyttäytymisen ohjaamiseksi kohti organisaation tavoitteita. Humanistinen johdon kontrolli pyrkii puolestaan tyydyttämään työntekijöiden tarpeita työtyytyväisen ja työilmapiirin kautta. Tarkoituksena on tukea sisäistä kontrollia. Elton Mayo (1933, 1975) puolestaan oletti yksilön tukevan organisaation tavoitteita,

mikäli ne kohtaavat tämän yksilölliset tavoitteet. Myös organisaatiokulttuuri voidaan nähdä tehokkaana kontrollin työkaluna, jolloin kulttuurin kautta voidaan vaikuttaa työntekijöiden ajatuksiin, uskomuksiin ja arvoihin. Huczynski & Buchanan (ibid.) nostavat esille Rayn (1986) havainnot organisaation kulttuurin kautta tapahtuvasta johdon kontrollista, minkä kautta aikaansaadaan tunnesiteitä, yhteisten symbolien arvostamista ja kollektiivista yhteenkuuluvuuden tunnetta. Valtapelin asemasta johtajan tulisikin vaikuttaa työntekijöihin organisaatiokulttuurin kautta. Johdon kontrollin muuttumista byrokraattisesta kontrollista humanistisen kontrollin ja edelleen kulttuurin kontrollin aikakauteen kuvaa alla oleva taulukko 1.

| |
|---|
| Byrokraattinen kontrolli (F.W. Taylor) |
| Palkkioiden manipulointi → lojaalius, luotettavuus → lisääntynyt tehokkuus |
| Humanistinen kontrolli (Elton Mayo) |
| tyydyttävät tehtävät & työryhmä → lojaalius, luotettavuus → lisääntynyt tehokkuus |
| Kulttuurinen (symbolinen) kontrolli (Deal & Kennedy, Schein) |
| Organisaatiokulttuurin manipulointi (ml. Myytit ja rituaalit) → rakkaus yritykseen ja sen tavoitteisiin → lisääntynyt tehokkuus |

Taulukko 1. Rayn (1986) jäsenyys erilaisista organisatoristen kontrollin muodoista (Huczynski & Buchanan 2007, 640)

Mary Parker Folletin mukaan johdon valvonnan (kontrollin) tulee perustua siihen ajatukseen, että yksilöt ja ryhmät ovat itseohjautuvia ja -määräviä yksiköitä, jotka ymmärtävät yhteisten intressien merkityksen ja kontrolloivat itse tehtäviään saavuttaakseen päämääränsä. Johtajan tehtävänä ei ole näiden yksiköiden kontrollointi, vaan hänen tehtävänä on pyrkiä kontrolloimaan monimutkaisia riippuvuussuhteita, jotka vallitsevat yksiköiden välillä. Johtajan tehtäviin ei toisin sanoen kuulu henkilöiden kontrollointi, vaan hänen tulee pyrkiä vaikuttamaan yhteistyötilanteisiin. Monet tilanteet ovat kuitenkin liian monimutkaisia kontrolloitaviksi keskitetysti, ja siksi valvontaa on hajautettava valvontapisteisiin eri puolille organisaatiota. Valvonta täydellistyy, kun eri valvontapisteistä saadut tiedot koordinoidaan yhteen. Folletin mukaan johtajan keskeinen tehtävä on siis organisaation päämäärien asettaminen. (Takala 1999, 95.)

Yksilön kontrollia ei siis tule tavoitella, mutta johdon organisaatiotason kontrolli pysyy kuitenkin Folletin mukaan johdon keskeisenä tehtävänä. Johdon toiminta edellyttää organisaatiosta pirstaleisena saatavaa tietoa. Yksilöiden seuraamisen ja kontrollipyrkimysten hylkäämisestä seuraa itsekontrolli, josta puolestaan seuraa itseohjautuva ryhmä, joka nykytermein lienee varsin lähellä tiimin ajatusta. Orga-

nisaatiokäyttäytymisen näkökulmasta voidaan ajatella, että itseohjautuva ja arvostuksen tunnetta nauttiva yksilö toimii siis Folletin mukaan paitsi tehokkaammin organisaatiossa, myös vähentää johdon kontrollitarvetta perinteisessä mielessä.

McGregorin X- ja Y-teorian mukaan kontrollilla on johtajan ihmiskäsityksestä riippuva merkitys. X-tyypin johtaja uskoo ihmisen tarvitsevan tiukkaa ulkoista kontrollia, kun taas Y-tyyppi luottaa ihmisen itseohjautuvuuteen ja sisäiseen kontrolliin. Tottuessaan X-tyypin mukaiseen johtamiskäytäntöön ja ulkoiseen kontrolliin useimmat työntekijät alkavat kuitenkin lopulta pitää työtä välttämättömänä pahanäivä ei koe sitä persoonalliseksi haasteeksi ja tyydytyksen lähteeksi. (Takala, 1999.)

Palm & Voutilainen (1970) ennakoivat tulevaa inhimillistä ja itseohjautuvaa suuntausta sekä ehdottivat pyrkimystä pois Tayloristisesta ja Fayolilaisesta autoritaarisbyrokraattisesta tavasta organisoida jo 1960- ja 70-lukujen taitteessa. He arvioivat (1970) valtaa siirtyvän työnantajilta työntekijöille, jonka seurauksena työntekijä pääsee osallistumaan oman toimintatilansa rakentamiseen. He uskoivat uuden johtamisfilosofian aikaansaavan yritysten toimintojen uudelleenjärjestelyn. Laskentatoimen kannalta he määrittelevät keskeiset palkkaukseen liittyvät järjestelmät ja korostavat tietojenkäsittely- ja informaatiojärjestelmien merkitystä (s. 143-144). Esitys jäi kuitenkin siltä osin pikemmin luetteloksi keskeisistä palkkahallinnon osaluista ja tekniikoista kuin esitykseksi uudesta johtamisfilosofiasta laskentatoimen näkökulmasta. Kuitenkin aavistus siitä, että työntekijät voivat lähitulevaisuudessa muuntua lähes autonomiseksi itseohjausjärjestelmäksi on mielenkiintoinen, sillä sitä on odotettu jo vuosikymmeniä – ja odotetaan yhä 2000-luvulla (vrt. esim. Juuti 2007).

Kontrollikeskustelua voidaan tarkastella lukuisien yhteiskunnallisten ja kulttuurillisten tekijöiden valossa, vaikkapa ihmiskäsityksen muuttumisen kautta eri aikakausina. Eräs keskeinen muutos ihmiskäsityksessä liittyy länsimaissa jo keskiajalla käynnistyneeseen individualisaatioon (vrt. Hall 1999). Myös rationaalisuuskäsityksen muutokset liittyvät läheisesti kontrollikäsitteeseen. Ihmisen on nähty perinteisesti toimivan organisaatiossa kuin koneen, jonka käyttäytymistä on ollut mahdollista (ja tarpeellista) mitata ja ennakoida. Tätä näkökulmaa on viimeaikoina kritisoinut mm. Schipper (2009), jonka mukaan organisaatioita on pidetty liian (overly) rationaalisia, ja lisää huomiota pitäisi antaa pehmeämmälle puolelle, kuten tunteille. Organisaatiot ovat siis vähemmän rationaalisia kuin on oletettu, ja ihminen tulee nähdä kompleksina toimijana, jolla on tietoisuus, tunteet ja kyky ajatella. On eri asia kontrolloida mekanistista toimijaa, robottia tai marionettia, kuin orgaanista, sosiaalista toimijaa.

Kontrollin tarkastelua ihmiskeskeisistä lähtökohdista tukee myös identiteettinäkökulma (ks. myös esim. Alvesson et al. 2008). Individualisaatiota tukee myös esi-

merkiksi Juutin (2001) ehdotus oman todellisuuden valinnasta. Postmodernin aikakauden ihminen voi valita mieleisensä useista todellisuuksista ja hän voi kantaa lukemattomia identiteettejä. Globaali toimintaympäristö on muuttunut kompleksiseksi, jossa kalkyyleihin perustuvilla ennustuksilla ei ole paljoakaan merkitystä. Tietoyhteiskunnan työvoima ei ohjaudu kepillä ja porkkanalla, sillä nykyaikaisen johtajuuden ytimessä on kyky vaikuttaa ihmisten todellisuuskäsityksiin merkitysten kautta.

Vallan näkökulmasta fyysinen pakkovalta on muuttunut diskursiiviseksi vaikuttamiseksi eli henkistynyt (vrt. Foucault 1975), ja konkreettinen kontrolli virtuaaliseksi (ks. esim. Teittinen 2008). Postmoderni, ei vain rahallisilla insentiiveillä optimoitava ihminen, on perinteisen managerialististin painajainen. Fyysinen kontrolli on suomalaiselle työntekijälle vastenmielinen ajatus, mutta myös henkistä kontrollia kaihdetaan. Halu korostaa vapautta ja riippumattomuutta jopa kollektiivisesta yhteiskunnan arvoista on vahvassa asemassa. Tarjolla on myös lukematon määrä ideologioita organisaatioita globaalisti, mikä asettaa oman haasteensa johdon kontrollille.

Kontrollin käsitteen rakentumista on relevanttia pohtia mm. siitä näkökulmasta, mitä nykyisin oletetaan olevan mahdollista kontrolloida. Ymmärrystä tarvitsee niin ylin johto yrityksen kokonaisvaltaiseen johtamiseen, talousjohto kannattavuustavoitteiden saavuttamiseen, henkilöstöjohto voidakseen huolehtia henkilöstön rekrytoinnista, kehittämisestä ja hyvinvoinnista, kuin tuotannon johto laadun ja määrien hallintaan. Uskomme, että globalisaation aikakaudella organisaatioiden johto tarvitsee jopa enemmän kuin koskaan ymmärrystä kontrollista, sillä yritysten funktiot ovat pirstoutuneet, yksiköt jakautuneet eri maanosiin ja kulttuureihin ja virtuaaliorganisaatiot ovat lisääntyneet määrin osa arkipäivää (vrt. myös Hyvönen et al. 2008).

Tarkoituksemme ei ole rakentaa johdon kontrollityökalupakkia, jolla modernin liiketalousopin hengessä valjastetaan organisaatiot harmoniseen optimointiin. Toisaalta tarkastelumme ei ole kriittisen tutkimuksen emansipatorisista intresseistä pyrkimys paljastaa ja kaataa yksilöä kontrolloivat rakenteet (ks. esim. Burrell & Morgan 1979). Sen sijaan, haluamme nostaa esiin yksilön aseman ja roolin johdon kontrollin rakentumisessa.

3. KOHTI TOIMIJAKONTROLLIA?

Perinteinen näkökulma johdon kontrolliin korostaa liikkeenjohdon uskoa kontrollin voimaan. Yksilön ajattelukyky kyseenalaistetaan (ks. esim. Taylor 1911). Eräs varhainen esimerkki, joka havainnollistaa pakkovaltaan perustuvaa kontrollia on muinaisen Rooman valtakunnan armeijan ylivertaisuus muihin sotavoimiin nähden, joka perustui keskeisesti funktionaaliseen ja tiukkaan kontrolliin. Kontrolli sotajoukkoihin mahdollisti niin tehokkaan organisoitumisen, että Rooman mahdin joutui tunnustamaan suuri osa sen aikaista maailmaa. Yhä 2000-luvulla johtajuus pohjautuu keskeiseltä osin kontrolliin, mutta erityisesti johtajan fyysinen kontrolliympäristö ja -koneisto on muuttunut. Toki valtiovalta pyrkii käyttämään valtaansa ja kirkko kontrolloimaan uskomuksia. Pakkovaltaan perustuvaa kontrollia harjoitetaan mm. erilaisten sotilasjunttien (vrt. esim. Burma) tai sensuurien kautta (vrt. esim. Kiina). Valta kuitenkin kiteytyy symboliikassa ja diskursseissa, ei johtajan absoluuttisessa kontrollissa tai suvereenissa vallassa vaikkapa jakaa kuolemantuomioita. (vrt. esim. Foucault [1975] 2000; Takala 1999; Hall 1999; Sintonen & Auvinen 2009.) Tämän perinteisen näkökulman kyseenalaistamiseksi on syytä pohdiskella sitä, mitä kontrolli on ja miten se käytännössä rakentuu.

Johdon kontrolliteeman näkökulmasta mielestämme erityisen mielenkiintoista ja ajankohtaista on Foucault'n (1975 [2000], 471–475) ajatus kontrollin (valvonnan) tehtävästä. Foucault'n Tarkkailla ja rangaista on tutkimus yhteiskunnan kurinpidon muodostumisesta: vankilasta ja rankaisujärjestelmästä. Hänen (ibid., 14) mukaansa rangaistus rikoksesta kohdistui keskiajalla ensisijaisesti ruumiiseen, mutta siirtyi fyysisestä henkiseksi 1700- ja 1800-lukujen taitteen aikoihin.

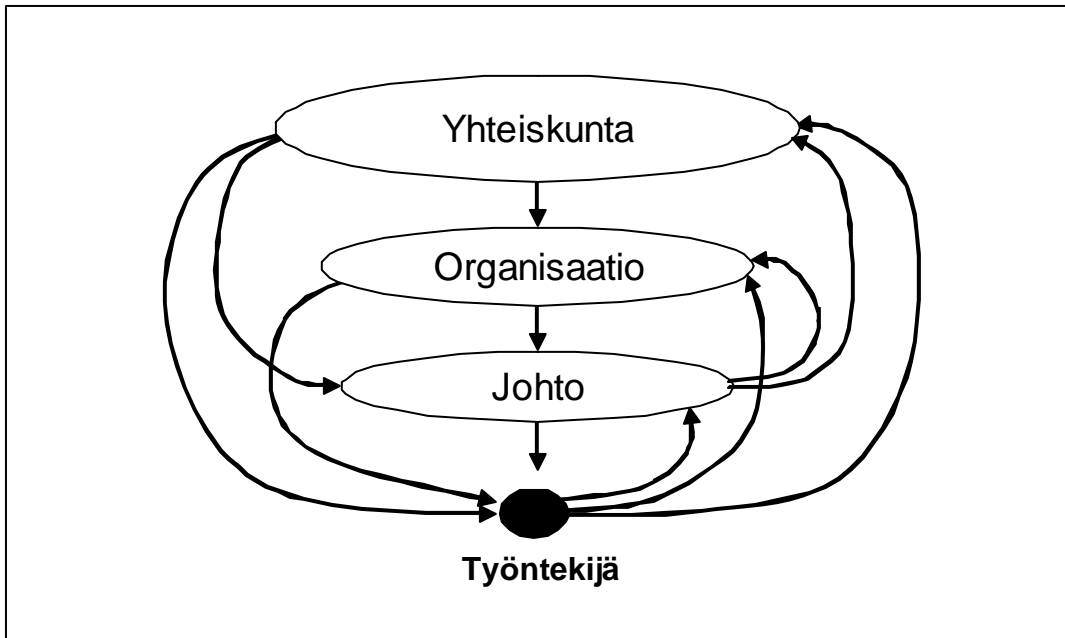
Foucaultin esittämät valvontatekniikat ja -instituutiot synnyttävät kurinalaistetussa jokapäiväisessä toiminnassa yksilötasolle rakentuvan tietoisuuden tarkkailusta (ibid., 473–474). Esimerkiksi organisaation tarkka virtuaalinen laskentajärjestelmä kykenee osoittamaan numeerisesti jopa yksilötasolla ”normaalista” poikkeavan toiminnan. Näin aikaansaadaan tieto, miten ja mistä syystä yksilö on ollut kuriton ja kuinka yksilöä oikaistaan taas ”kuuliaiseksi ja hyödylliseksi” (vrt. Foucault 1975 [2000], 473). Kun kuri kiinnittää huomiota poikkeavuuteen, se ei luo ”yksilöä” ihanteena vaan normaaliutena, ei poikkeavuutena (ibid., 474). Mitä laskentatoimen kontrolleri tekee, ellei valvo numeerisesti organisaation suoriutumista, eri prosessin vaiheita suuresta mittakaavasta aina yksilön tasolle asti, ja kiinnitä huomiota ennen kaikkea poikkeavuuksiin, ei ”normaaleihin” lukuihin? Poikkeamista raportoidaan johdolle, ylintä valtaa käyttävälle kontrolliorganille, joka päättää poikkeavista toimenpiteistä ja asioiden (tai yksilöiden) saattamisesta ”normaaliin” uomiinsa.

Perinteinen näkökulma kontrollin ymmärtämiseen on, että kontrolli tarkoittaa kontrollin omistamista, joka on liikkeenjohdolla. Tämä on kuitenkin edelleen hyvin yksipuolinen näkökulma johdon kontrolliin. Tämä itsessään antaa jo kriittisen lähtökohdan johdon kontrollin käsitteen tarkastelulle, sillä tämän määritelmän vastapuolena on olla kontrolloitu. Tästä johtuen kontrollilla voidaan sanoa olevan hyvin vahva historiasta juontuva negatiivinen konnotaatio. Länsimaisessa organisaatiossa painotus olisikin oleellisesti pystyttävä kääntämään päinvastaiseksi, positiiviseksi, yksilöstä, työntekijästä lähteväksi kontrolliksi. Kontrollia ei tulisi nähdä vain johtajan kontrollin arsenaalina, vaan myös kontrolloitavan näkökulmasta, olla kontrolloitu. Kyse on lähestymistavasta, erityisesti siitä, kuinka yksilö näkee ja kokee kontrollin. Voidaankin todeta, että vähintään yhtä tärkeää kontrollin määrittämisessä on ymmärtää myös kontrollin kohteena oleminen. Tämä näkökulma korostaa siten yksilön, inhimillisen toimijan roolia 2000-luvun yhteiskunnan kontrollissa.

Helposti voi tulla ajatelleeksi, kuinka vapaita olemmekaan ulkoisista kontroleista. Kaukaisia ovat historialliset kertomukset diktaattoreiden ja demagogien visioita näiden pakottaessa yhteiskunnat pahoihin seurauksiin ja kaaokseen (vrt. Aaltio, 2008, 53). Vapaus kontrollista ja hallinnasta voidaan todeta kuitenkin jo vähäisenkin sosiologisen mielikuvituksen turvin harhaksi (vrt. esim. Mills 1959; ks. myös Ahonen 2001), sillä paitsi kulttuurimme ja sosiaalinen ympäristömme, myös tietyt biologiset ominaisuutemme aiheuttavat sen, että emme todellisuudessa ole koskaan täysin vapaita (Ratey 2002). Meillä onkin siis paitsi fyysisiä (esim. biologiset) myös mentaalisia (esim. sosiaalinen ympäristö) kontrollijärjestelmiä. Lisäksi voidaan erottaa erilaisia kontrollitasoja, niin yksilötasolla (esim. omat tavoitteet) kuin kollektiivisella tasolla (esim. organisaatio ja organisaatiokulttuuri; ja yhteiskunta ja lainsäädäntö).

Kaikissa näissä edellä mainituissa esimerkeissä voidaan todeta mahdollisuutemme kontrollivapaaseen elämään olevan varsin rajallinen. Toisaalta tämä ajattelu voi valaista sitä, että kontrollia ei tarvitse ajatella vain negatiivisena, kaikilla alueilla absoluuttisessa mielessä pakottavana, alistavana tai kahlitsevana tekijänä, sillä olemmehan itse osaltamme vaikuttamassa näiden kontrollitasojen kautta tapahtuvaan kontrolliin. Kontrollin käsitteen pohdinta eri kontrollitasojen kautta osoittaa, että kontrolli on aina kontekstisidonnaista. Yhteiskunta on erilainen eri maanosissa, organisaatioilla on erilaisia tavoitteita ja toimintatapoja, ja yksilöt ovat kaikki erilaisia. Lisäksi on huomioitava, että kaikki ovat toisiinsa nähden vuorovaikutuksessa. Työntekijä, yhteiskunnan jäsenenä, on esimerkiksi yhtä aikaa sekä yhteiskunnallisen kontrollin että organisaation ja sen johdon kontrollin alainen. Toisaalta on huomioitava, että yksilö myös vaikuttaa näiden kaikkien kontrollitasojen muodostumiseen, olemalla osallisena näissä yhteisöissä ja siten osallisena kontrollin rakentumisessa. Kuvio 2 havainnollistaa eri kontrollitasojen välistä vuorovaikutussuhdetta. Kuvio pyrkii havainnollistamaan sitä, että johdon kontrollia ei voida määrit-

tää vain yksiselitteisenä ylhäältä alaspäin johdettuna asiana (kuten mm. Neilimo & Uusi-Rauva 1997 esittävät), vaan yksilön tai yksilöiden muodostamien kollektiivien (erilaisten organisaatioiden tai yhteiskuntien) kautta rakentuvana kokonaisuutena.



Kuvio 2. Kontrollin rakentuminen kontrollitasojen vuorovaikutuksessa.

Carol Rayn (1986) esittämä humanistinen ja kulttuurinen kontrolli tukevat näkemystämme johdon kontrollin rakentumisesta. Näissä kontrollin muodoissa painotus kohdistuu yksilöön, pyrkien luomaan organisaatiossa yksilölle mahdollisimman tuottavan ja tehokkaan työympäristön. Näissä näkökulmissa kontrollin nähdään kuitenkin edelleen rakentuvan organisaation kautta, ei yksilöstä itsestään lähtevänä.

Tämän päivän toimintaympäristö onkin aivan toisenlainen kuin se, missä johdon kontrollin käsitykset ja määritykset on luotu. Organisaatioiden toimintaympäristö ja erityisesti yksilön työtehtävät organisaatioissa ovat muuttuneet radikaalisti. Yksilö on kokenut tämän muutoksen erityisesti työtehtävien muuttumisen kautta. Yksi muutoksen vauhdittajista on ollut teknologian kehitys. Käsiyöläisyydestä on siirrytty massa- ja sarjatuotantoympäristöjen kautta tietoteknologian aikakauteen. Käsiyöläisestä on tullut tietoteknologinen osaaaja. Tämän aikakauden kontrolliympäristö ei korosta yksilöä ajattelemattomana toimijana ja annettujen ohjeiden kurnalaisena noudattajana. Tämän hetken yhteiskunta on tietoon, taitoon ja osaamiseen pohjautuva. Työn lopputulos määräytyy siten yksilön osaamisesta sekä yksilön omaavista tiedoista ja taidoista. Tämä tulee myös ottaa huomioon johdon kontrollin käsitteen ymmärtämisessä.

Perinteisesti liiketaloustieteessä organisaation juridinen rakenne on määrittänyt kontrollin rajaa ja kontrollin on nähty kohdistuvan vain organisaation sisäiseen toimintaan. Tämäkin näkökulma on nykyään muuttumassa, sillä organisaatiot eivät enää toimi itsenäisinä toimijoina maailman talouden kokonaisuudessa, vaan ne ovat yhä useammin verkostoituneita ja tarjoavat tuotteitaan ja palveluita erilaisten arvoketjujen, alihankintaketjujen ja verkostojen muodossa. Tämä asettaa luonnollisesti uusia haasteita myös kontrollin käsitteen ymmärtämiselle liiketaloustieteessä. Tutkimuksemme huomioi vahvasti Berryn et al. (2005) esittämän näkemyksen kontrollin rakentumisesta, sillä hän esittää kontrollin kokonaisuuden ja erilaisten toimijoiden huomioimisen, jossa kontrolloitava ja kontrolloija määrittävät kontrollikäsitteen kokonaisuutta.

Me esitämme, että johdon ohella yksilö on se, joka inhimillisenä toimijana omalla toiminnallaan määrittää johdon kontrollin käsitteen rakentumista. Johdon kontrollia ei siten tule nähdä vain ylhäältä alaspäin annettuina ohjesääntöinä ja sen valvonnan toteuttamisena, vaan myös yksilöstä lähtevänä toimintana ja arvovalintoina. Länsimaisessa 2000-luvun yhteiskunnassa yksilöllä on sekä vapaus valita että "aivotyöläisenä" tarve valita oma kontrolliympäristönsä. Hyviä esimerkkejä nykyaikaisen yhteiskunnan aivotyöläisistä löytyykin monista eri ammattiryhmistä. Esimerkkeinä voidaan mainita mm. ohjelmistosuunnittelijat, arkkitehdit, papit, tutkijat sekä monet muut joiden työsuoritus perustuu osaamiseen ja asiantuntemukseen. Johdon kontrolli ei tällöin rakennu vain ylhäältä alaspäin esitettyä prosessimallina vaan vuorovaikutusprosessissa tähän liittyvien toimijoiden, erityisesti johdon ja työntekijän, välillä. Tätä johdon kontrollin rakentumista johdon ja työntekijän muodostamassa kokonaisuudessa nimitämme yksilölähtöiseksi kontrolliksi, toimijakontrolliksi.

Yksilölähtöinen kontrolli tarkoittaa, että yksilö voi tänä päivänä jopa arvo-ohjatusti valita (ainakin jossain määrin) työpaikkansa. Ihmisen ei pääsääntöisesti tarvitse työskennellä sellaisen absoluuttisen pakon mielessä, jossa yhtenä vaihtoehtona on perheen kuoleminen nälkään. Työnantaja ei myöskään hae orjia työvoimaksi, vaan tässä suhteessa vapaa länsimaalainen voi päätöksellään jopa pidättäytyä työmarkkinoilta. Historiallisesti katsottuna organisaatioiden ja niiden edustaman arvomaailman ja kontrolliympäristön kirjo on tänä päivänä suuri, kun vertaamme sitä teollisuuden vallankumouksen alkuvuosina olemassa olleeseen muutamaan suureen patruunaomisteiseen ja patruunan kontrollin alaisuudessa toimineeseen suuryritykseen. Historiallisesta näkökulmasta voidaan todeta, että ulkoisen kontrollin valta yksilöön onkin heikentynyt jättäen tilaa laajemmalle yksilötason kontrollille. Individualistinen, postmoderni aikakausi jättääkin enemmän tilaa ainakin näennäiselle vapaudelle, yksilön mahdollisuudelle säätää omia kontrollimekanismejaan.

Lienee myös jokseenkin selvä, ettei ole yhdentekevää, kuinka organisaation jäsenille osoitetaan heitä kontrolloitavan. Tämä korostaa kontrollin muotoa, joka voidaan nähdä niin fyysisenä kuin henkisenäkin kontrollina. Selkeä esimerkki fyysisestä (materialisoituneesta) kontrollista on vankila, jossa tilaratkaisuilla estetään, ja siten kontrolloidaan, vankien toimintaa. Henkinen kontrolli puolestaan näyttäytyy mm. auktoriteetteina, kuten esimiesten puheina ja ohjeina, tai pelkkänä tiedostettuna tausta-ajatuksena (esimerkkinä jopa jo edesmenneen johtajan luoman mukaisena organisaatiokulttuurina). Organisoinnin ja yksilön sitoutumisen kannalta lienee relevanttia, kuinka kontrollin perusteiden nähdään rakentuvan: Kontrolloidaanko yksilöä mekanistisesti ja autoritaarisesti esimerkiksi kvantitatiiviseen informaatioon pohjautuvilla mittauksilla vai annetaanko hänelle tilaa ajatella ja tulkita omista lähtökohdistaan asioita; rakentaa oma kontrolliympäristönsä. Monen yrityksen, työntekijöiden, markkinoiden ja erityisesti laskentajohdon (ja tämän kontrolloivan toiminnan) toimintaa tarkastellaan kuitenkin yhä varsin mekanistisesti ja rationaalista lähtökohdista käsin.

Haluamme myös korostaa, että sekä toimijan että kontrollin roolit ovat muuttuvia. Tähän liittyy olennaisesti esittämämme kontrollin eri tasot (kuten kuvio 2 osoittaa). Esittämässämme mallissa kontrollin kohteena ovat sekä yksilöt (mikrotasolla), organisaatiot (mesotasolla) että yhteiskunnat (makrotasolla). Yksilö on kaikkien toimijatasojen keskiössä, mutta erilaisessa roolissa. Toimijan rooli tässä ulottuvuudessa on kuitenkin kaikkein keskeisin, sillä se toimii yhtä aikaa sekä kontrolloitavana että kontrolloijana. Kontrolloitavalle on voitu asettaa rajoja, mutta samaan aikaan kontrolloitava kontrolloi itseään suhteessa asetettuihin kontrollin rajoihin (ts. ovatko rajat toimijan näkökulmasta esimerkiksi oikeudenmukaiset tai arvojen vastaiset). Toimijan rooli ja kontrolli tuleekin nähdä tietyssä aikahorisontissa (kontekstisidonnaisena), sillä aikahorisontti on erilainen kontrollin eri tasoilla. Kontrolli saattaa kohdistua joko välittömästi tähän hetkeen tai se voi olla luonteeltaan jatkuvaa. Käytännössä yksilö tarkkailee jatkuvasti ympäristöön tietyssä kontrollin viitekehyksessään ja toteuttaa itsestään lähtevää kontrolliaan sen mukaisesti, kun taas organisaatioiden tai yhteiskunnan kontrolli saattaa kohdistua strategian mukaisesti pidemmälle aikavälille.

Yhteenvetona voidaan todeta, että johdon kontrollikäsityksen muuttumisen taustalla voidaan selkeästi nähdä olevan sekä toimintaympäristön että ihmiskäsityksen muutokset. Tämä on johtanut tarkasteluun siitä, kuinka erilaisissa toimijan näkökulmissa sekä erilaisissa toimintaympäristössä ja muodoissa kontrolli voi näyttäytyä. Jotta kontrollin roolia ja merkitystä voidaan ymmärtää, tulee johdon ja organisatorisen kontrollin merkitystä pohtia yhtä aikaa sekä toimijatasoilla (mikro, meso, makro), vallitsevassa aikaperspektiivissä että kontrollin rakentumisen fyysisen tai diskursiivisen muodon kautta. Keskeinen ero aikaisempaan johdon kontrollin käsitteeseen on, että me haluamme korostaa yksilöä ja holistista näkemystä johdon

kontrollin rakentumisessa. Esittämäämme muutosta johdon kontrollin käsitteestä kuvaa oheinen taulukko 2.

| | Perinteinen johdon kontrolli | Yksilölähtöinen johdon kontrolli |
|---------------------------|---|--|
| Kontrollin määrittäjä | Johto (hierarkinen, objektiivinen) | Yksilö (subjektiivinen) |
| Kontrollin rajat | Juridinen rakenne | Yksilöön liitetyt verkostot |
| Kontrollin lähtökohta | Yksilön ulkopuolelta | Yksilölähtöinen |
| Kontrollin esitystapa | Mekanistinen ja autoritaarinen | Yksilölähtöinen ajattelu, tulkinta ja itseohjautuvuus |
| Kontrollin toteutuminen | Prosessimalli, ylhäältä alaspäin | Vuorovaikutusmalli, alhaalta ylöspäin ja horisontaalisesti (ml. verkostot) |
| Kontrollin muoto | Fyysinen/konkreettinen, ruumillinen | Henkinen, diskursiivinen ja sosiaalinen |
| Kontrollin aikaulottuvuus | Välitön vaikuttaminen | Välillinen vaikuttaminen |
| Kontrollin voimakkuus | Konkreettiset seuraukset | Henkiset (sosiaaliset) seuraukset |
| Kontrollin luonne | Stabiili | Jatkuva muutos, kontekstisidonnaisuus |
| Kontrollin suhde yksilöön | Yksilö irrallisena ja irrotettuna objektina | Yksilökeskeinen kokonaisuus, holistinen näkemys kontrollista |

Taulukko 2. Johdon kontrollin käsitteen muutos.

Taulukko 2 esittää johdon kontrollin rakentumisen ääripäätilanteita. Tilanne käytännössä on kuitenkin harvoin näin yksioikoinen. Aiemmin olemme tuoneet esille johdon kontrollin eri osa-alueita ja kontrollin eri muotoja liittyen siihen, miten johdon kontrolli organisaatiossa määrittyy. Kontrolli riippuu monesta tekijästä ja kontrollin tarpeeseen vaikuttavat mm. työtehtävä, työntekijä ja johto: Jos esimerkiksi kirjanpitäjäksi valitaan huolimaton henkilö tai kassanhoitajaksi epärehelliseksi tiedetty henkilö, odotettavissa on johdolta suurempaa valvonnan tarvetta. Toisaalta toimialalla on oma vaikutuksensa, sillä esimerkiksi sahalaitoksen tuotantolinjatyöntekijä on osa prosessia, jossa työntekijät ovat riippuvaisia toisten työsuorituksesta, mutta yliopiston tutkija puolestaan voi jo lähtökohtaisesti työskennellä hyvinkin riippumattomasti muihin oman yliopistonsa kollegoihin nähden. Myös makroperspektiivistä yhteiskunnan lainsäädäntö vaikuttaa johdon kontrolliin juuri esimerkiksi valvonnan osalta. Esimerkiksi lääkärin työtehtävässä jo lähtökohtaisesti edellytetään lainsäädännössä hyväksyttyä tutkintoa, mutta toisaalta lääkäri laatii diagnooseja täysin omaan asiantuntemukseensa perustuen. Sahalaitoksen työntekijän voidaan sanoa olevan, työn luonteesta johtuen, perinteisen johdon kontrollin alainen, kun taas tutkijan ja lääkärin työ on luonteeltaan tälle täysin vastakkainen, ja korostaa yksilölähtöisen kontrollin merkitystä.

Me emme väitä, ettei perinteiselle johdon kontrollille on ole tarvetta ja että yksilölähtöisen kontrollin tulisi korvata kaikki kontrollin muodot. On myös hyvin epätodennäköistä, että äärimuodoissa johdon kontrolli toteutuisi missään. Taulukon 2 dikotomioilla ja edellä kuvaamillamme esimerkeillä haluammekin 1) korostaa sitä, että johdon kontrollin rakentumisella on erilaisia tasoja, erilaisia ulottuvuuksia ja ne ovat aina kontekstisidonnaisia; ja 2) painottaa sitä, että johdon kontrollin määrittämisessä tulee huomioida työn luonteen muuttuminen; ja 3) kritisoida sitä, että

perinteisen johdon kontrollin käsitettä ei voida hyväksyä itsestäänselvyytenä 2000-luvun tietoyhteiskunnassa.

4. YHTEENVETO JA DISKUSSIO

Suomalaisessa liiketaloustieteellisessä keskustelussa johdon kontrollin (engl. management control) käsite on haasteellinen. Se ei ole suomenkielinen käsite, eikä sille ole kehittynyt itsestään selvää sisältöä. Johdon kontrollin käsitteen voidaan nähdä sisältävän useita erilaisia tehtäviä ja sille löytyy myös useita erilaisia suomenkielisiä vastineita (esim. suunnittelu, valvonta ja ohjaus, ks. esim. Virtanen 2006; Rautiainen 2000; Pellinen 2005). Tutkimustehtävämme onkin ollut yhtäältä jäsentää ja toisaalta nykyaikaistaa suomenkielistä johdon kontrollin käsitettä. Seuraavaksi tuomme lyhyesti esiin aineistostamme nousseita johtopäätöksiä ja nostamme keskusteluun johdon kontrollin käsitteen ja merkityksen tietoteollisuuden aikaan siirtyvässä länsimaisessa yhteiskunnassamme.

Johdon kontrollin käsite on huomattavasti suomalaisen liiketaloustieteellisen kirjallisuuden (vrt. esim. Neilimo & Uusi-Rauva 1997) antamaa kuvaa laajempi ja moniulotteisempi. Perinteinen kontrollin suunta on ollut ylhäältä alaspäin. Johtaja määrittää mitä kontrolloidaan, eli hän valvoo, tekee johtopäätöksiä ja tarvittaessa ohjaa kontrollin onnistumista. Perinteinen, yksiselitteinen määrittäminen johdon kontrolloista (joka esittää mitä tulee tehdä ja mitä saa tehdä) ja johdon alaisuudessa toimivasta työntekijästä (jonka ei tarvitse itse oivaltaa mitään ja jolle kaikki annetaan valmiiksi mietittyinä) ei yleensä toimi tietoyhteiskunnassa.

Olemmekin nostaneet esiin yksilön johdon kontrollin kokonaisvaltaisen rakentumisprosessin keskeisenä toimijana. Tulkintamme kontrollin rakentumisesta länsimaisessa yhteiskunnassa on, että kontrollia ei itse asiassa määritä yksin liikkeenjohto (hierarkisena ja objektiviisena toimijana) vaan myös yksilö (inhimillisenä toimijana). Yksilö, olipa kyseessä johtaja tai alainen, ei ole vain kontrollille alistettu toimija, sillä länsimaisessa 2000-luvun yhteiskunnassa yksilön rooli on usein toimia itse kontrollinsa määrittäjänä. Yksilö päättää, niin työntekijänä, liikkeenjohtajana, omistajana kuin poliitikkonakin, miten toimia itseensä kohdistuvan kontrollin alaisena.

Yksilö ei siis ole vain kontrolloitava, vaan keskeinen johdon kontrollin rakentaja, sillä nykyisin yksilö määrittää ja ohjaa itsenäisesti tehtäviensä suorittamista. Kontrolloijan ja kontrolloitavan suhteesta muodostuukin vuorovaikutteinen. Tämä tarkoittaa, että organisaatioiden jäsenillä on viime kädessä "oikeus tulkita" ja tehdä valintoja. Se tarkoittaa myös sitä, että jokaisella organisaation jäsenellä tulee olla

valmiuksia ja kykyä ottaa vastuuta omasta intellektuellista kapasiteetistaan. Valtaa käyttävät tässä mielessä siis kaikki organisaatiossa ajatustyötä tekevät yksilöt, ei enää vain johtaja, joka perinteisessä johdon kontrollin näkökulmassa tekee ajatustyötä organisaationsa puolesta. Keskeinen lähtökohta johdon kontrollin ymmärtämiselle on, että ihmisten toimintaa nyky-yhteiskunnassamme on mahdoton kontrolloida absoluuttisessa, managerialistisessa mielessä (ks. myös Lyotard 1980).

Johdon kontrollia tulee tarkastella erilaisista lähtökohdista, sillä perinteinen näkemys korostaa hyvin yksipuolista, yhteen suuntaan ja kaikkialla samalla tavoin toimivaa johdon kontrollin käsitettä. Olemme pyrkineetkin avaamaan tätä itsensänselvyyttä sekä länsimaisessa yhteiskunnassa tapahtuneen ihmiskäsityksen muutoksen kautta että erilaisten toisiinsa nähden vuorovaikutuksessa olevien kontrollitasojen kautta. Olemme nostaneet esiin dikotomioina johdon kontrollin ääripäätilanteita. Tutkimustehtävän puitteissa olemme (1) kritisoineet vallitsevaa yksipuolista käsitteen sisältöä; (2) täydentäneet olemassa olevan käsitteen ulottuvuuksia; ja (3) tuoneet esiin holistisempaa näkemystä johdon kontrollin käsitteen rakentumisesta. Haluamme korostaa, että kyse on monitahoisesta ja vuorovaikutteisesta prosessista, jossa johdon kontrolli rakentuu. Johdon kontrollin käsite on siten ennemminkin muuttuva kuin stabiili, ja aina kontekstisidonnainen.

Johdon kontrollin rooli on muuttunut ja samalla se on muuttanut myös käsitystämme johdon kontrollin käsitteestä: mitä kontrolloidaan, kuka kontrolloi, ja miten kontrolli kokonaisuudessaan rakentuu. Johdon kontrollin käsitettä tarkasteleva tutkimustyö on kuitenkin vasta alussa. Olemme esittäneet joitakin havaintoja ja tulkintoja johdon kontrollista siirtyessämme 1900-luvun alun länsimaisen teollistumisen alkuaskeleista 2000-luvun tietoyhteiskuntaan, mutta aiheeseen on perusteltua syventyä yksityiskohtaisemmin. Seuraavia vaiheita johdon kontrollin käsitteen ja sen rakentumisen tarkastelussa voisivat luonnollisesti olla yksityiskohtaisempi syventyminen tässä tutkimuspaperissa esitettyihin teemoihin, erityisesti inhimillisen toimijan näkökulmasta. Esittämäämme teoreettisesti rakennettua dikotomia-asetelmaa (ks. taulukko 2) johdon kontrollista olisi myös syytä täsmentää empiirisellä aineistolla. Johdon kontrolliin liittyvistä lähikäsitteistä ei tämän tutkimuksen puitteissa ole ollut mahdollista tehdä syvällistä tarkastelua. Näitä lähikäsitteitä ovat mm. tieto ja valta. Myös johdon kontrollin käsitteen rakentuminen ja institutionalisoituminen olisivat mielenkiintoisia täydennyksiä nyt tehdyille käsitteoreettiselle avauksellemme.

LÄHTEET

- Aaltio, I. 2008. Johtajuus lisäarvona. Helsinki: WSOY Oppimateriaalit Oy.
- Abernethy M. & Brownell P. 1997. Management control systems in research and development organizations: The role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, Iss. 3-4, ss. 233-248
- Abernethy M. & Stoelwinder J. 1995. The role of professional control in the management of complex organizations. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 20, Iss. 1, ss. 1-17
- Ahonen, A. 2001. Organisaatio, johtaminen ja edistyksen puhekäytännöt: Liikkeenjohdollisen tiedon kentät, kerrostumat ja kulttuurinen paikka. Turku: Turun Kauppakorkeakoulu.
- Ahrens T. & Chapman C. 2007. Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, Iss. 1-2, ss. 1-27
- Ahrens T. & Mollona M. 2007. Organisational control as cultural practice – A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, Iss. 4-5, ss. 305-331
- Alvesson M. & Ashcraft K. & Thomas R. 2008. Identity Matters: Reflections on the Construction of Identity Scholarship in Organization Studies. *Organization*, 15
- Alvesson M. & Kärreman D. 2004. Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, Iss. 3-4, ss. 423-444
- Anthony, R. N. 1965. *Planning and Control Systems: Framework for Analysis*, Boston: Graduate School of Business Administration, Harvard University
- Anthony R. N. & Govindarajan V. 1989. *Management Control Systems*, New York: McGraw-Hill.
- Berry A & Broadbent J. & Otley D. 2005. *Management control: theories, issues, and performance*, Houndmills: Palgrave Macmillan.

Bhimani A. 1999. Mapping methodological frontiers in cross-national management control research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, Iss. 5-6, ss. 413-440

Bisbe J. & Otley D. 2004. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, Iss. 8, ss. 709-737

Boswell, J. 1972. *The Rise and Decline of Small Firms*. Great Britain: George Allen & Unwin Ltd.

Burns T. & Stalker G. M. 1961. *The management of innovation*, Tavistock Publication.

Burrell, G. & Morgan, G. 1979. *Sociological Paradigms and Organisational Analysis*. Great Britain: Heinemann Educational Books.

Chenhall R. & Euske K. 2007. The role of management control systems in planned organizational change: An analysis of two organizations. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, Iss. 7-8, ss. 601-637

Chenhall R. 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, Iss. Ss. 127-168

Chow C. & Shields M. & Wu A. 1999. The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, ss. 441-461

Cools M. & Emmanuel C. & Jorissen A. 2007. Management control in the transfer pricing tax compliant multinational enterprise. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, Iss. 6, ss. 603-628

Davenport, T. 2001. *Knowledge Work and the Future of Management*. Kirjassa B. Warren, G. M. Speitzer & T.G. Cummings (toim.) "The Future of Leadership". California: Jossey-Bass.

Davila T. 2005. An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, Iss. 3, ss. 223-248

De Bono E. 1981. *Atlas of management thinking*, Maurice Temple Smith Ltd. Great-Britain

- Dechow N. & Mouritsen J. 2005. Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, Iss. 7-8, ss. 691-733
- Delbridge , R. & Ezzamel, M. 2005. The Strength of Difference: Contemporary Conceptions of Control. *Organization*. Vol. 12: 603-618
- Efferin S. & Hopper T. 2007. Management control, culture and ethnicity in a Chinese Indonesian company, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, Iss. 3, ss. 223-262
- Etzioni A. 1961. *A Comparative Analysis of Complex Organizations on Power, Involvement, and Their Correlates*. Free Press, New York.
- Fayol H. 1924. *Administration industrielle et générale: prévoyance, organisation, commandement, coordination, controle*.
- Fayol H. 1990. *Johtamisen perusteet*. Jyväskylä: Rastor-Julkaisut, Gummerus Kirjapaino.
- Ford, H. 1927. *Tänään ja huomenna*. Porvoo: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Foucault, M. 2000 (Suom.). *Tarkkailla ja rangaista [ranskankielinen alkuteos Surveiller et punir 1975]*. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.
- Gerdin J. 2005. Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, Iss. 2, ss. 99-126
- Hales, C . P. 1993. *Managing Through Organisation*. London: Routledge.
- Hall, S. 1999. *Identiteetti*. Tampere: Vastapaino.
- Hopwood A. 1974. Human resource accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, Iss. 2-3, ss. 131-132
- Huczynski, A.A. & Buchanan, D. A. 2007. *Organizational behavior (6th edition)*. Englanti: Pearson Education Limited.
- Hyvönen T. & Järvinen J. & Pellinen J. 2008. A virtual integration – The management control system in a multinational enterprise. *Management Accounting Research*, Vol. 19, Iss. 1, ss. 45-61

Johanson U. & Mårtensson M. & Skoog M. 2001. Mobilizing change through the management control of intangibles. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, Iss. 7-8, ss. 715-733

Juuti, P. 2001. Johtamispuhe. PS-Kustannus.

Juuti, P. 2007. Inspiraation, tunteiden, luovuuden ja oikeassa rytmissä olemisen aika - organisaatioiden ja johtamisen muuttuminen. *Työn Tuuli*, Vol. 2. Helsinki: HENRY RY.

Kamminga P. & Van der Meer-Kooistra J. 2007. Management control patterns in joint venture relationships: A model and an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, Iss. 1-2, ss. 131-154

Langfield-Smith K. 1997. Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, Iss. 2, ss. 207-232

Lowe T. & Puxty T. 1989. The problems of a paradigm: a critique of the prevailing orthodoxy in management control, in Chua W.F. & Lowe T. & Puxty T. (Eds). *Critical Perspectives in Management Control*, Macmillan, Basingstoke, ss. 9-26.

Macintosh, N. 1994. *Management Accounting and Control Systems*. Chichester: Wiley.

Merchant, K. A. 1985. *Control in Business Organizations* (Boston: Pitman, 1985).

Merchant, K. A. 1985. Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making: A Field Study, *Accounting, Organizations and Society*, ss. 67-85.

Mills, W. C. 1990. Sosiologinen mielikuvitus (alkuteos *The Sociological Imagination*, 1959). Suom. Antti Karisto, Esa Konttinen, Pentti Takala ja Hannu Uusitalo. 2. painos. Helsinki: Yliopistopaino

Moilanen S. 2008. The role of accounting in management control systems of firms having subsidiaries in the former Soviet Union. *Acta Universitatis Ouluensis. Sarja G, Oeconomica*.

Morgan, G. 1997. *Images of Organization*. Thousand Oaks, Cal.: Sage Publications.

MOT Collins English Dictionary 2.0, "Collins English Dictionary" 8th Edition first published in 2006 © HarperCollins)

MOT Collins Compact Thesaurus. 1999. Collins Compact Thesaurus in A-Z Form” 2nd Edition first published in 1999 © HarperCollins Publishers 1993, 1999 (sähköisenä <http://mot.kielikone.fi/mot/jyu/netmot.exe>) [viitattu 1.5.2009]

Mouritsen J. & Thrane S. 2006, Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, Iss. 3, ss. 241-275

Neilimo K. & Uusi-Rauva E. 1997. *Johdon laskentatoimi*. Helsinki: Oy Edita Ab.

Otley, D. T. 1980. The contingency theory of management accounting: achievements and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 413-428.

Ouchi, W. G. 1977. The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative Science Quarterly*, 22, 95-113.

Ouchi, W. G. 1979. A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, ss. 833-849.

Oxford English Dictionary. 1989, 2nd edition. <http://www.oed.com/> [viitattu 1.5.2009]

Palm, A. & Voutilainen, E. 1970. *Henkilöstöhallinto*. Neljäs painos, 1977. Jyväskylä: Gummerus.

Partanen V. 2001. Muuttuva johdon laskentatoimi ja organisatorinen oppiminen: field-tutkimus laskentahenkilöstön roolin muutoksen ja uusien laskentainnovaatioiden käyttöönoton seurauksista. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A.

Pellinen J. 2005. *Talusojohtaminen*. Talentum, Helsinki

Pihlanto P. 2002. Rationaalisen toimijan myytti taloustieteissä, yritysmaailmassa ja yhteiskuntapolitiikassa. *niin&näin*. Filosofinen aikakauslehti 2/2002, ss. 74-77.

Quattrone P. & Hopper T. 2005. A ‘time-space odyssey’: management control systems in two multinational organizations. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 30, Issues 7-8, October-November 2005, ss. 735-764

Ratey, J.J. 2002. *A User’s Guide to the Brain*. New York: Vintage Books.

Rautiainen, A. 2000. Sisäinen valvonta ja tarkastus osana johtamista yliopistoympäristössä, teoksessa Näsi, S. & Latvanen, J. *Arkiajatuksia yliopistojen tulosohtauk-*

sesta ja ulkopuolisesta rahoituksesta. Jyväskylän yliopiston taloustieteiden tiedekunnan julkaisuja, nr. 120/2000, ss. 101-135.

Riistama V. & Jyrkkiö E. 1971, Laskentatoimi ja päätöksenteko, Weilin+Göös, Helsinki.

Schipper, 2009. Excess of Rationality?; about Rationality, Emotion and Creativity. A Contribution to the Philosophy of Management and Organization. Tamara Journal for Critical Organization Inquiry. Vol. 7, issue 4.

Sintonen, T. & Auvinen, T. 2009. Who is leading, leader or story? Tamara journal. Vol. 8.

Tainio R. & Räsänen K. & Santalainen T. 1987. Suuryritykset ja niiden johtaminen Suomessa: liiketoiminnan johtamisesta yhtymän strategiseen johtamiseen, Weilin+Göös, Espoo.

Takala, T. 1999. Liikkeenjohdon kehityshistoria. Jyväskylä: Ateena.

Takala T. & Lämsä A-M. 2001. Tulkitseva käsitteetutkimus organisaatio- ja johtamistutkimuksen tutkimusmetodologisena vaihtoehtona, Liiketaloudellinen aikakauskirja, 3/01, ss. 371-390.

Taylor, F. W. 1911. The Principles of Scientific Management. New York, NY: Harper & Brothers.

Taylor, F. W. 1914. Tieteellisen liikkeenhoidon periaatteet (alkuteos Principles of Scientific Management 1911). Suom. Kekkonen J. Hämeenlinna: Karisto

Teittinen H. 2008. Näkymätön ERP: taloudellisen toiminnanohjauksen rakentuminen, Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto

Whitley R. 1999. Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems. Accounting, Organizations and Society, Volume 24, Iss. 5-6, ss. 507-524

Widener S. 2004. An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system. Accounting, Organizations and Society, Volume 29, Iss. 3-4, ss. 377-399

Virkkunen H. 1954. Laskentatoimi johdon apuna, Systemaattis-teoreettinen tutkimus teollisuusyrityksen laskentatoimen haaroista ja tehtävistä erityisesti johtotehtävien kannalta. Liiketaloustieteellinen tutkimuslaitos

Virtanen T. 2006. Johdon ohjausjärjestelmät muuttuvassa toimintaympäristössä, Acta Universitatis oeconomicae Helsingiensis. Sarja A, Helsingin kauppakorkeakoulu

Ylikoski, Petri. 1999. Onko valta dispositiokäsite? Lähde sähköisenä: <http://www.helsinki.fi/~pylikosk/opetus/valta/valtadispo.html> [viitattu 1.10.2008]