



Turun yliopisto
University of Turku

VIITEKEHYKSEN KEHITYS, KEHYKSEEN PERUSTUVAT TUTKIMUKSET JA NIIDEN ANTI

Case: Levers of Control

Liiketaloustiede, laskentatoimen pro
gradu -tutkielma

Laatija:
Kirsi Kari

Ohjaajat:
KTT Timo Hyvönen
KTT Esa Puolamäki

29.4.2014
Pori



Turun kauppakorkeakoulu • Turku School of Economics

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	5
1.1	Levers of Control –viitekehysten perusmalli	6
1.2	Tutkimuksen tavoite	8
1.3	Tieteenfilosofiset valinnat	8
1.4	Tutkimusote ja metodit	10
1.5	Tutkielman rakenne	12
2	LEVERS OF CONTROL -VIITEKEHYS	13
2.1	Viitekehysten kehitys	14
2.1.1	Esiymmärrys	15
2.1.2	Esikehys	18
2.1.3	Idea viitekehyksestä	20
2.1.4	Varsinaisen viitekehysten vaihe	21
2.2	LOC-viitekehysten kehityksen analyysi	27
2.3	Viitekehysten liittyvä diskurssi	30
2.3.1	Viitekehysten kehittämisen aikainen diskurssi	30
2.3.2	Viitekehysten valmistumisen jälkeinen diskurssi	32
3	LOC-VIITEKEHYSTÄ HYÖDYNTÄVÄT TUTKIMUKSET	36
3.1	Empiriapohjaiset artikkelit	36
3.2	LOC-viitekehystä teoreettisesti hyödyntävät artikkelit	48
3.3	LOC-viitekehystä kehittämään pyrkivät artikkelit	51
3.4	Opettamiseen liittyvät artikkelit	54
4	LOC-VIITEKEHYSTÄ HYÖDYNTÄVIEN TUTKIMUSARTIKKELEIDEN ANALYYSIT	56
4.1	Empiriapohjaiset artikkelit	56
4.1.1	Erilaiset luokittelut	56
4.1.2	Käytetyt määritelmät	68
4.1.3	Tutkimustulosten yhdistäminen	70
4.2	Viitekehystä teoreettisesti hyödyntävät artikkelit	74
4.3	Viitekehystä kehittämään pyrkivät artikkelit	77
4.4	Artikkeleiden kokonaisanalyysi	79
5	YHTEENVETO	84
5.1	Yhteenveto ja johtopäätöksiä	84
5.2	Tutkimuksen arvionti	88

5.3	Jatkotutkimus	90
	LÄHTEET	91

KUVIOT

Kuva 1	Strategiset ohjausjärjestelmät (Simons 1995a, 7).....	6
Kuva 2	Yhteiskuntatieteiden analyysin neljä paradigmaa (Burrell & Morgan 1979, 22).....	9
Kuva 3	Tutkimusotteiden luokitus (Kasanen ym. 1993, 257)	10
Kuva 4	Liiketoimintastrategian ja johdon ohjausjärjestelmien välisen suhteen prosessimalli (Simons 1990, 138)	19
Kuva 5	Diagnostiset ohjausjärjestelmät (Simons 1992, 45)	20
Kuva 6	Ohjauskeinojen ja toteutuneen strategian välien suhde (mukailtu Simons 1995, 154).....	25
Kuva 7	Erityyppiset tutkimukset vuosittain.....	79
Kuva 8	Tutkimukset tutkimustyypeittäin.....	81
Kuva 9	Eri tutkimustyyppien välinen vuorovaikutus (Lukka & Granlund 2002, 182).....	82

TAULUKOT

Taulukko 1	Diagnostisten ja interaktiivisten ohjausjärjestelmien vertailu (Simons 1995a, 124).....	23
Taulukko 2	Ohjauskeinojen yhdistäminen strategiaan (Simons 1995a, 156).....	24
Taulukko 3	Empiriapohjaiset artikkelit luokiteltuna viitekehyksen ja ohjausjärjestelmän mukaan	58
Taulukko 4	Tutkijoiden Simons-lähteet, O=pääasiallinen lähde, X=viittaus.....	60
Taulukko 5	Tutkimusartikkeleiden monimutkaisuusasteet	64

1 JOHDANTO

Vaikka liiketoimintastrategiat havaittiin tärkeiksi jo 1950-luvulla, alettiin strategian ja johdon laskentatoimen suhdetta tutkia tarkemmin vasta 1980-luvulla. Tutkimus keskittyi aluksi strategiamallien ja johdon ohjausjärjestelmien yksittäisten elementtien suhteiden tutkintaan organisaatioiden ylimmän johdon tasolla. Tarkoituksena oli sovittaa yhteen strategia ja siihen sopiva johdon ohjausjärjestelmä. 1990-luvulla puolestaan herätti johdon ohjausjärjestelmien rooli strategian muodostamisessa ja implementoinnissa mielenkiintoa. Myös keskijohdon ja työntekijöiden rooli strategiatyössä alkoi kiinnostaa. (Langfield-Smith 1997, 207.)

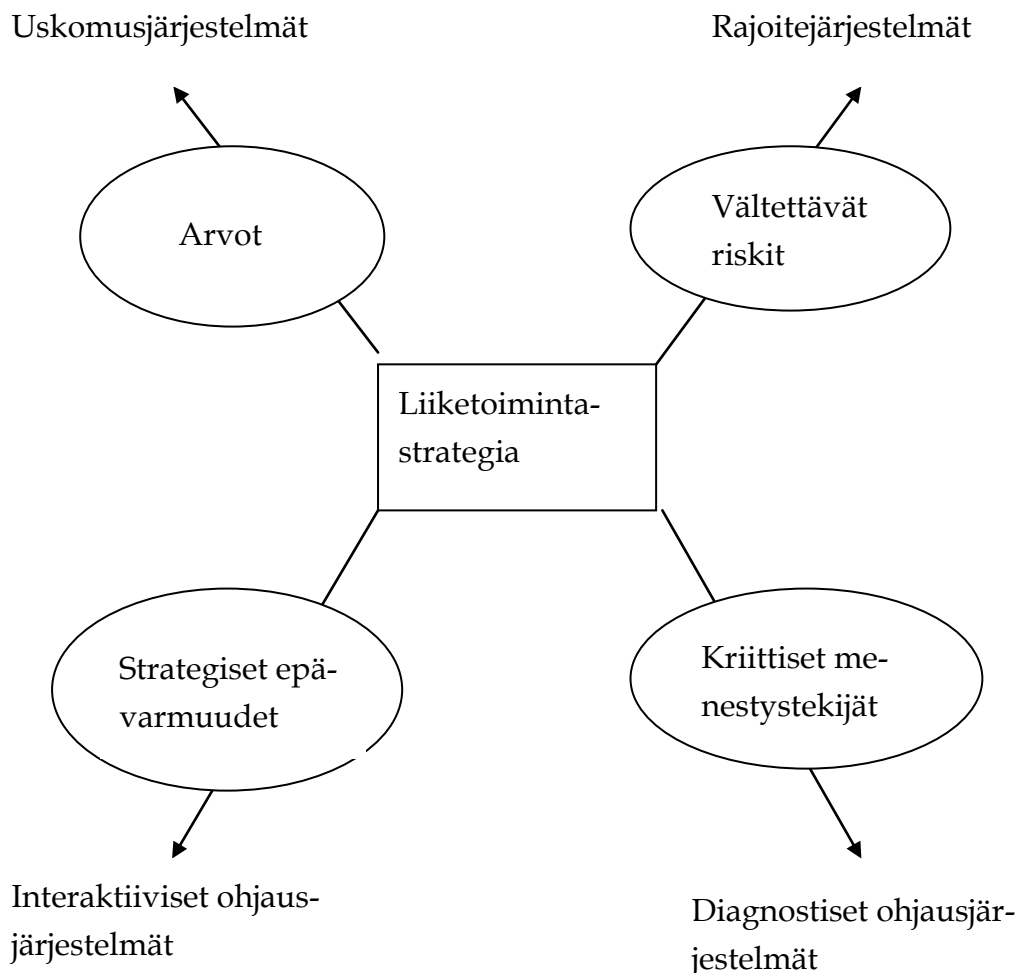
Harvardin professorin, Robert Simonsin 1980- ja 1990-lukujen vaihteessa 10 vuoden aikana kehittämä johdon ohjausjärjestelmien viitekehys, Levers of Control (LOC), on noussut yhdeksi tunnetuimmista ja viitatuimmista strategiaan ja ohjaukseen liittyvistä viitekehyksistä. Viitekehyksessään Robert Simons laajensi ohjausjärjestelmien roolia koskemaan myös strategian muodostusta, implementointia ja muuttamista. Vaikka viitekehysten kehittämiseen liittyvät artikkelit ovat julkisesti tiedeyhteisön saatavilla, koostavaa tutkimusta siitä, miten ja miksi kehys kehittyi nykyisin tunnettuun muotoonsa, ei ole juuri tehty.

Google Scholarista löytyy Levers of Control -viitekehukseen tähän tutkielmaa syksyllä 2013 aloitettaessa parisen tuhatta viittausta. Viitekehystä on kuitenkin hyödynnetty tutkimuksen pohjana huikkeen paljon vähemmän. Johdon ohjausjärjestelmien ja strategian suhdetta on pohdittu lukuisissa tutkimuksissa viitekehysten julkaisun jälkeen, mutta aihetta on aina tutkittu kokonaisvaltaisesti eri näkökulmien kautta, esimerkiksi keskittyen kvantitatiivisiin tai case-tutkimuksiin. Näkökulmaa, jossa viitekehystä hyödyntävien tutkimusten antia niin strategian ja johdon ohjausjärjestelmien ymmärrykselle kuin antia itse viitekehykselle ei ole käytetty. Useat tutkijat ovat havainneet, että tietämys johdon ohjausjärjestelmien ja strategian suhteesta on edelleen hyvin pirstaloitunutta, sama ongelma havaitaan myös tässä tutkielmassa. Ongelma ei ratkea näkökulmaa vaihtamalla, vaan tarvitaan toisenlaisia ratkaisuja.

Merkille pantavaa kuitenkin on, ettei aika ole ajanut viitekehystä ohi. Näinkin olisi voinut käydä, sillä Robert Simonsin aloittaessa viitekehysten luomista 1980-luvun puolivälissä, näytti maailma niin yleisellä tasolla kuin laskentatoimen piirissäkin aivan toisenlaiselta kuin 2010-luvun puolivälissä. Muutokseen ovat vaikuttaneet maailman kutistuminen globalisaation ja kehittyneen teknologian takia, mutta myös muutosten nopeus vaikuttaisi olevan vain kiihtymässä. Maailman herääminen ilmastonmuutokseen ja havahtumisen vaikutus laskentatoimeen vaikkapa kestävän kehityksen laskennan kautta olisivat omalta osaltaan voineet tehdä viitekehysten tarpeettomaksi. Tämä tutkielma paljastaa kuitenkin, että 20 vuotta vanha viitekehys on voimissaan ja sitä voidaan aivan hyvin hyödyntää myös tulevaisuudessa maailman muuttumisesta huolimatta.

1.1 Levers of Control –viitekehysten perusmalli

Johdon ohjausjärjestelmät voidaan määritellä monin eri tavoin, sillä yhtä kaiken kattavaa määritelmää ei laskentatoimen kenttä tunne. Tässä tutkimuksessa käytetään Robert Simonsin määritelmää aiheesta. Hän määrittelee yritysjohton ohjausjärjestelmien olevan ”muodollisia informaatioon perustuvia rutiineja ja menettelytapoja, joita johtajat käyttävät ylläpitääkseen tai muuttaakseen organisaation toimintatapoja” (Simons 1995a, 5). Robert Simons jakaa ohjausjärjestelmät oheisen kuvion tapaan neljään eri ryhmään: uskomus-, rajoite-, diagnostisiin ja interaktiivisiin järjestelmiin. Strateginen ohjaus saadaan aikaan näiden vastakkaisten voimien välisen dynaamisen jännitteen avulla. Tämän takia johdon on ymmärrettävä, miten oppiminen ja ohjaus tasapainotetaan (Simons 1995a, 304).



Kuva 1 Strategiset ohjausjärjestelmät (Simons 1995a, 7)

Uskomusjärjestelmät ovat Robert Simonsin mukaan mielleltävissä selkeästi kommunikotaviksi arvoiksi, joita johto käyttää ohjatesaan organisaatiota oikeaan suuntaan. Organisaation arvoja voidaan puolestaan kommunikoida organisaation missiona. Uskomusjärjestelmät voidaan nähdä positiivisina ohjausjärjestelminä, sillä ne motivoivat organisaation jäseniä etsimään erilaisia mahdollisuuksia organisaation päämäärien saavuttamiseksi ja lisäksi ne auttavat organisaation jäseniä etsimään ratkaisuja silloin, kun strategian jalkauttamisessa havaitaan ongelmia. (Simons 1995a, 33–36.) Toisin kuin uskomusjärjestelmät, *rajoitejärjestelmät* toimivat negatiivisena ohjauskeinona, koska ne määrittelevät organisaatiolle rajat mahdollisuuksia etsittäessä. Tällä varmistetaan resursien kohdentaminen oikein niitä tuhlaamatta. Rajoitejärjestelmät esiintyvät erilaisten politiikkojen muodossa, mutta myös yhteiskunnan lait ja rajoitteet asettavat rajoja. Rajoittaessaan toimintaa, rajoitejärjestelmät mahdollistavat myös päätöksenteon delegoimisen organisaatiossa alemmas. Rajojen ylittäminen on usein myös sanktioitu. (Simons 1995a, 39–42.) *Diagnostisten* ohjausjärjestelmien avulla seurataan valittujen strategioiden toteuttamista. Nämä järjestelmät ovat niitä virallisia tietokanavia, joilla johto mittaa organisaation suoritusta verraten sitä ennalta asetettuihin tavoitteisiin havaitakseen poikkeamat. Yleisimpiä diagnostisia ohjausjärjestelmiä ovat budjetit, liiketoimintasuunnitelmat, projektien seurantajärjestelmät sekä erilaiset kustannuslaskentajärjestelmät. Diagnostiset ohjausjärjestelmät ovat rajoitejärjestelmien tapaan negatiivisia ohjauskeinoja. (Simons 1995a, 59–63.) *Interaktiiviset* ohjausjärjestelmät sen sijaan ovat uskomusjärjestelmien tapaan positiivisia ohjauskeinoja. Interaktiiviset ohjausjärjestelmät innostavat organisaatiota etsimään ja oppimaan, joten ne mahdollistavat uusien strategioiden esiintuloa organisaatorakenteessa alhaalta ylös organisaation jäsenten reagoidessa havaitsemiinsa uhkiin ja mahdollisuuksiin. Näillä järjestelmillä siis kiinnitetään huomiota strategiaan epävarmuuksiin ja strategiseen uudistumiseen. Interaktiiviset ohjausjärjestelmät ovat niitä ”formaaleja tapoja, joita johto käyttää osallistuessaan säännöllisesti ja henkilökohtaisesti alaistensa päätöksentekoon”. Järjestelmät pakottavat dialogiin. Keinoina käytetään esimerkiksi kehityskeskusteluja ja sisäisiä julkaisuja. (Simons 1995a, 91–124.)

Robert Simonsin tutkimusartikkelien ja kirjojen pohjalta voi tiivistää ajatuksen, jonka mukaan tärkeätä ei ole tunnistaa strategiaan liittyvää ohjausta, vaan vain se, miten johdon huomio jakaantuu eri ohjaustavoille, on merkitsevää. Robert Simons ei näe johdon ohjausjärjestelmiä toimintaa rajoittavana ja valvovana tapana saavuttaa asetettuja tavoitteita, vaan ohjausjärjestelmillä on tärkeä merkitys toiminnan muuttamisessa ja ylläpitämisessä.

Simonsin määritelmä strategiasta jää hänen kirjallisen materiaalinsa pohjalta hieman epämääräiseksi. Hän vain viittaa Henry Mintzbergin näkemyksiin, joiden mukaan strategia-termiä voidaan käyttää ainakin neljällä eri tavalla: suunnitelmana, toimintamallina,

kilpailuasemana sekä yleisenä näkökulmana (Simons 1995a, 8). Nämä neljä tapaa hän yhdistää eri ohjauskeinoihin.

1.2 Tutkimuksen tavoite

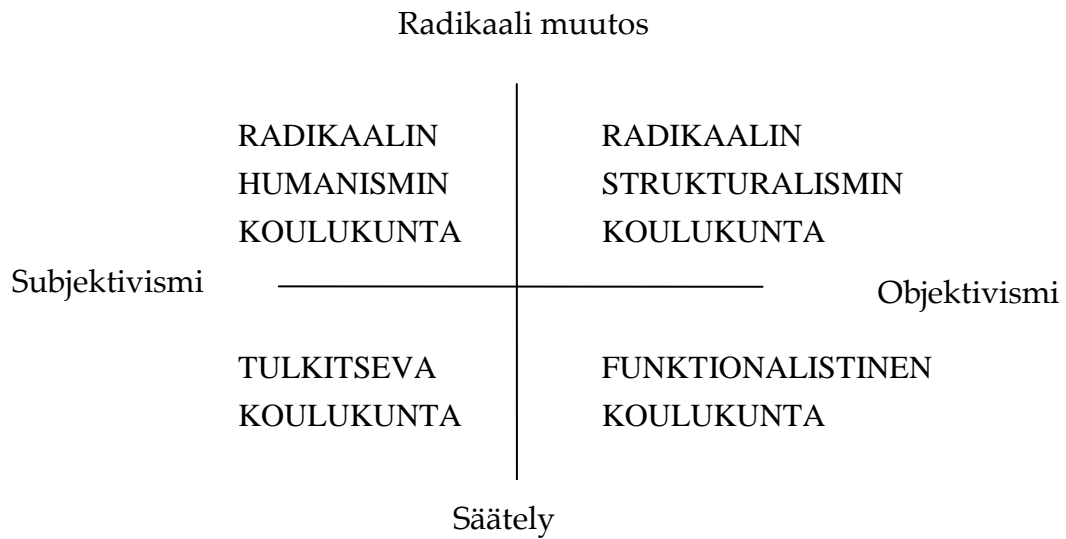
Tämän tutkielman tavoitteena on siis muodostaa kuva Simonsin Levers of Control -viitekehysten tunnetun mallin kehitysvaiheista. Viitekehysten evoluutiota tarkastellaan aiheesta löytyvän kirjallisuuden sekä tutkimusartikkeleiden perusteella. Tarkoituksena on seurata Robert Simonsin julkaisemaa aiheeseen liittyvää materiaalia mahdollisuuksien mukaan verraten sitä myös muuhun viitekehyksestä käytyyn keskusteluun. Lisäksi tämä tutkielma käsittelee kyseistä viitekehystä hyödyntävät tutkimukset luokitellen niitä eri tavoin. Luokittelun jälkeen eri luokkia analysoidaan niin omina kokonaisuuksinaan kuin yhdessä ja pyritään luomaan niistä kokonaiskuvaa eri näkökulmista. Tutkimuskysymyksiksi voidaankin asettaa seuraavat kysymykset:

- Miten ja mistä lähtökohdista johdon ohjauskeinojen ja strategian yhdistämisen kertova Levers of Control –viitekehys on syntynyt ja miten se on ajan saatossa kehittynyt?
- Millä tavoin tätä viitekehystä on tutkimuksissa käytetty?
- Mitä uutta nämä tutkimukset tuovat viitekehukseen tai muuttavat sitä ja mikä on näiden tutkimusten anti johdon ohjausjärjestelmien ja strategian yhdistävälle tutkimukselle?

Jatkossa tässä tutkielmassa viitataan Levers of Control –viitekehukseen LOC-viitekehys -lyhenteellä.

1.3 Tieteenfilosofiset valinnat

Liiketalous kuuluu yhteiskuntatieteisiin, jonka tutkimusperinteessä on vallitsevana Burrelin ja Morganin (1979, 22) nelikenttään perustuvat oletukset yhteiskuntatieteistä ja yhteiskunnan luonteesta. Tämä nelikenttä muodostuu oheisessa kuvassa esiintyvistä kahdesta kahtiajaosta, eli dikotomiasta. Vaaka-akselin subjektivistinen – objektivistinen -ulottuvuus kuvaa erilaisia näkökulmia todellisuudesta eli ontologiasta, tieteen olemuksesta eli epistemologiasta, ihmisluonteesta sekä metodologiasta. Pystyakselin säätely – radikaali muutos -ulottuvuus puolestaan esittää käsityksiä yhteiskunnan luonteesta ja sosiaalisesta prosessista. Ulottuvuudet on kuvattu kahtiajakona, mutta ne ovat ymmärrettävissä jatkumona. (Burrel & Morgan 1979, 1-4.)



Kuva 2 Yhteiskuntatieteiden analyysin neljä paradigmaa (Burrell & Morgan 1979, 22)

Kuvion dikotomiat muodostavat neljä erilaista yhteiskuntatieteiden analysoinnin koulukuntaa eli paradigmaa. Nämä ovat radikaalin humanismin ja radikaalin strukturalismin koulukunnat sekä tulkitseva ja funktionalistinen koulukunta. Kuvion oikeasta alalaidasta löytyvä funktionalistinen koulukunta on ollut yhteiskunta- ja organisaatiotutkimuksessa vallitsevin paradigma. (Burrell & Morgan 1979, 22.) Tämä tutkielma kuitenkin perustuu tulkitsevaan paradigmaan. Tulkitsevan paradigman tavoitteena on saada tietoa tutkittavasta ilmiöstä sekä ymmärtää sitä syvällisesti. Päämääränä tällä koulukunnalla on ymmärtää ilmiöitä sellaisina kuin ne subjektivististen käsityksien pohjalta ovat. Päämääränä on myös tutkia tapauskohtaisesti sitä, miten yksilö luo, muokkaa ja tulkitsee maailmaa sekä siihen liittyviä ilmiöitä. Oletus yhteiskunnan luonteesta pohjautuu haluun ymmärtää yhteiskunnallisia ilmiöitä subjektiivisena kokemuksena. Tämä paradigma myös kyseenalaistaa organisaation olemassaolon muulla kuin käsitteellisellä tasolla. (Burrell & Morgan 1979, 28-32) Chuan (1986, 613-618) mukaan tulkitsevia tutkimustuloksia arvioidaan loogisen johdonmukaisuuden, subjektiivisen tulkinnan ja toimijoiden arkijärjen tulkintojen kautta. Teoria pyrkii vain selittämään toimintaa ja ymmärtämään sitä, miten sosiaalinen järjestys on tuotettu ja miten sitä on jäljitelty. Toisaalta, tulkitsevää tutkimustapaa on kritisoitu myös siitä, että toimijasopimuksen käyttö tulosten riittävyyden arvioinnissa on riittämätöntä. Ongelmaksi on koettu se, että arvioiva dimensio puuttuu.

1.4 Tutkimusote ja metodit

Tutkimusmetodologioita on luokiteltu moni eri tavoin. Kasanen, Lukka ja Siitonen ovat lisänneet vuonna 1993 Neilimon ja Näsin vuonna 1980 luomaan alkuperäiseen luokitukseen vielä viidennen, konstruktiiivisen, tutkimusotteen. Kyseinen, tuoreempi luokittelu sisältää käsiteanalyttisen, nomoteettisen, päätöksentekometodologisen, toimintanalyttisen ja konstruktiiivisen tutkimusotteen, kuten oheisessa kuvassa havainnollistetaan.

	teoreettinen	empiirinen
deskriptiivinen	KÄSITEANALYYTTINEN TUTKIMUSOTE	NOMOTEETTINEN TUTKIMUSOTE TOIMINTA- ANALYYTTINEN TUTKIMUSOTE
normatiivinen	PÄÄTÖKSENTEKO- METODOLOGINEN TUTKIMUSOTE	KONSTRUKTIIVINEN TUTKIMUS- OTE

Kuva 3 Tutkimusotteiden luokitus (Kasanen ym. 1993, 257)

Kuvasta havaitaan että, tutkimusotteiden ominaisuudet jaetaan kahteen eri dimensioon, deskriptiivis-normatiiviseen ja teoreettis-empiiriseen dimensioon. Deskriptiivisellä tutkimuksella pyritään vastaamaan tilannetta kuvaileviin miten on ja miksi on – kysymyksiin. Normatiivinen tutkimus puolestaan luo sääntöjä ja toimintaohjeita. Se pyrkii vastaamaan miten pitäisi toimia –kysymyksiin. Toisessa dimensiossa vaihtoehtoina ovat empiirisuus ja teoreettisuus. Teoreettinen tutkimus perustuu kirjoitettuun aineistoon, kun taas empiirisessä tutkimuksessa perusaineistoa hankitaan joko kentältä tai laboratorioista. (Lukka 1991, 167.)

Tämän tutkimuksen voidaan katsoa kuuluvan käsiteanalyttisen tutkimusotteen piiriin. Käsiteanalyysiä voidaan hyödyntää useisiin eri tarkoituksiin. Tällaisia ovat esimerkiksi tavoite kyetä selventämään käsitteeseen liitettyjä erilaisia merkityksiä, tarve luoda

operationaalinen määritelmä käsitteelle tai tarve jäsentää, täsmentää ja täydentää olemassa olevaa tietoa. (Puusa 2008, 38.) Käsiteanalyttiseen tutkimusotteeseen on tässä tutkielmassa päädytty, koska se soveltuu parhaiten tutkimuksen tavoitteena olevan historian jäsentämiseen ja kokonaiskuvan muodostamiseen.

Käsiteanalyttinen tutkimusprosessi voidaan jakaa useaan vaiheeseen. Nämä ovat 1. käsitteen valinta ja alkuperän tunnistaminen, 2. analyysin tavoitteiden asettaminen, 3. käsitteen erilaisten tulkintatapojen tarkastelu, 4. käsitteen ominaispiirteiden tunnistaminen ja kriittisten ominaispiirteiden nimeäminen, 5. malliesimerkin laatiminen, 6. lähikäsitteiden tarkastelu, 7. ennakkoehtojen ja seurausten kuvaaminen ja 8. empiiristen tarkoitteiden nimeäminen. Vaikka vaiheet voidaan esittää erillisinä, ovat ne käytännössä usein päällekkäisiä. (Puusa 2008, 36.) Käsiteanalyysin tavoitteena voidaan pitää yksinkertaisuutta, selvyyttä, yleisyyttä ja totuutta.

Käsiteanalyttinen tutkimusote hyödyntää siis jo olemassa olevaa tietovarantoa uudelleenjäsentelyn avulla niin, että olennaiset kysymykset nousevat entistä selvemmin esille. Tässä tutkielmassa jäsenetään ja yhdistellään Robert Simonsin LOC-viitekehystä saatavilla olevaa tietoa uudelleen, jotta kehittyy selkeä kuva viitekehysten kehittymisestä ja sen hyödyntämisestä. Tällainen synteesi hyödyntää käsiteanalyttiselle tutkimusotteelle tyypillistä päättelyä ja loogista ajattelua.

Tutkimuksen empiirisenä materiaalina käytetään niitä tieteellisistä julkaisuista löytyviä englanninkielisiä tutkimusartikkeleja, joissa on käytetty Simonsin ohjausjärjestelmien LOC-viitekehystä. Lähdemateriaali on rajattu vain tieteellisiin julkaisuihin, jolloin esimerkiksi erilaiset opinnäytetyöt, kuten pro gradu tutkielmat ja väitöskirjat, on rajattu pois tästä tutkimuksesta. Mukaan on kuitenkin hyväksytty kaksi Robert Simonsin itsensä aiheesta kirjoittamaa kirjaa, koska ne ovat olennainen osa LOC-viitekehysten kehitystä. Tiedot Robert Simonsin julkaisuista on kerätty hänen Harvard Business Schoolin kotisivuiltaan. LOC-viitekehystä hyödyntävää materiaalia on etsitty erilaisista tietokannoista esimerkiksi Simonsin ja viitekehysten nimeä hakusanoina käyttäen. Julkaistua materiaalia on löytynyt seuraavista julkaisuista (artikkelimäärät julkaisun nimen perässä sulkeissa): *Management Accounting Research* (8), *Accounting, Organization and Society* (6), *Strategic Management Journal* (1), *Economic Business Review* (1), *European Accounting review* (1), *International Public Management Journal* (1), *Issues in Social and Environmental Accounting* (1), *Journal of Applied Management Accounting Research* (1), *Journal of Business Ethics* (1), *Measuring Business Excellence* (1), *TQM* (1), *Journal of Accounting Education* (1) ja *Accounting perspectives* (1). Kuten julkaisujen nimistä voidaan havaita, mitään tutkimustyyppiä ei ole rajattu edellä olevien kriteerien lisäksi pois, vaan tarkasteluun on otettu niin konsultoivaa kuin perustutkimusta. Kriittinen tutkimusotekin olisi mukaan sopinut, mutta tämän tyyppisiä artikkeleita ei löytynyt ainoatakaan.

Muutamia (3 kpl) LOC-viitekehystä hyödyntäviä artikkeleita löytyi ranskankielisinä. Nämä on kielitaidottomuuden takia jätetty käsittelemättä tässä tutkielmassa, mutta niiden määrä on niin vähäinen, ettei virhe todennäköisesti ole olennainen kokonaisuuden kannalta.

Rajaus on tehty myös sen suhteen, miten viitekehystä käytetään. Mikäli artikkelissa vain viitataan viitekehukseen, mutta sitä ei varsinaisesti hyödynnetä, on artikkeli jätetty pois analyysistä. Tällaista artikkelia on toki saatettu hyödyntää muilla tavoin, esimerkiksi LOC-viitekehukseen liittyvänä diskurssina.

1.5 Tutkielman rakenne

Tutkielman toisessa luvussa keskitytään varsinaiseen LOC-viitekehukseen, seurataan viitekehysten kehittymistä ensimmäisistä aiheita koskevista tutkimuksista Robert Simonsin jälkimmäiseen aiheesta tehtyyn kirjaan saakka. Luvussa pohditaan tutkimuksen eri vaiheita ja niiden antia viitekehykselle sekä analysoidaan näitä. Toisessa luvussa selvitetään lisäksi itse viitekehuksesta käytyä keskustelua ja tämän antia viitekehysten kehittymiselle.

Kolmannessa luvussa siirrytään tutkimaan LOC-viitekehystä hyödyntäneitä tutkimuksia. Nämä luokitellaan neljään eri ryhmään viitekehysten käyttötavan mukaisesti. Havaitaan, että suurin enemmistö tutkimuksista on hyödyntänyt LOC-viitekehystä empiirisen tutkimuksen viitekehysenä.

Neljäs pääluku keskittyy koostamaan synteisiä LOC-viitekehystä hyödyntäneistä tutkimusartikkeleista. Näitä analysoidaan kappaleessa kolme tehdyn luokittelun avulla tutkimustyypeittäin. Neljännessä kappaleessa pohditaan sitä, mitä nämä tutkimukset ovat antaneet LOC-viitekehykselle sen havaintoja tukien, kumoten tai selventäen. Myös kaikkien tutkimusartikkeleiden yhteistä antia tarkastellaan kappaleen lopulla. Lisäksi pohditaan vielä sitä, mitä nämä tutkimukset ovat mahdollisesti antaneet yleisemmällä tasolla johdon ohjausjärjestelmien ja strategian tutkimukselle.

Viidennessä luvussa esitetään yhteenveto tutkielman tuloksista ja johtopäätöksistä sekä arvioidaan tutkielman luotettavuutta ja uskottavuutta.

2 LEVERS OF CONTROL -VIITEKEHYS

Robert Simons loi LOC-viitekehyyksensä tekemiensä empiiristen tutkimusten pohjalta. Tutkimusartikkelit julkaistiin tieteellisissä julkaisuissa vuosina 1987–1994 sekä lopulta vuosina 1995 ja 2000 kirjana. Se, aloitetaanko viitekehyyksen kehittäminen jo vuoden 1987 ensimmäisestä artikkelista vai vasta vuoden 1990 artikkelista, vaihtelee tutkijoiden piirissä hieman. Useimmat (esim. Bisbe, Batista-Foguet & Chenhall (2007)) aloittavat vuoden 1987 tutkimuksella, mutta esimerkiksi Henri (2006) katsoo kehityksen alkavan vasta vuodesta 1990. Tämä on pitkälti makukysymys, sillä ensimmäisissä artikkeleissa vasta pohjustetaan maaperää havaitsemalla, että ohjausjärjestelmissä on eroja strategian erotessa, eikä ohjaaminenkaan aina tapahdu samalla tavoin. Robert Simons kuitenkin itse kertoo kehittäneensä kehystä 10 vuotta ja halunneensa alun perin selvittää yksinkertaisesti miten johto tasapainottaa ohjausta ja innovointia (Simons 1995a, ix). Tässä tutkielmassa katsotaan viitekehyyksen kehityksen alkaneen vuoden 1987a tutkimusartikkelista.

Pohdittaessa perusteluja sille, miksi LOC-viitekehys syntyi juuri 1980- ja 1990-lukujen vaihteessa, voidaan havaita muutamia selkeitä laskentatoimen sisäisiä ja opinalan ulkopuolisia syitä ajankohdan sopivuudelle. Laskentatoimen sisäisiä syitä voidaan havaita ainakin kaksi: aihealue oli vielä hyvin tuntematonta ja johdon laskentatoimen arvostus oli hyvin heikkoa, koska se ei enää kyennyt vastaamaan alan toimijoiden tarpeisiin. LOC-viitekehyykselle oli siten olemassa selkeä sisäinen kysyntä. Laskentatoimen kentän ulkopuolisina syinä sopivaksi ajankohdaksi voidaan pitää strategiatutkimuksen kehittymistä tarpeeksi pitkälle, jotta eroja voitiin alkaa tutkia.

Robert Simonsin aloittaessa viitekehyyksen luomiseen johtavia tutkimuksiaan, oli ohjausjärjestelmien ja yritysstrategioiden suhde vielä melko kartoittamatonta laskentatoimen aluetta (Dent 1990, 4). Suuri osa tästä tutkimuksesta tehtiin etsien tiettyjen johdon ohjausjärjestelmien ja organisaatiostrategioiden välistä systemaattista suhdetta. Tutkimukset pohjautuivat organisaatioteorioihin sekä osin myös käyttäytymis- ja agenttiteorioihin. Monet tutkimukset pohjautuivat myös vaihtoehtoisiin teorioihin, kuten sosiologiasta tai filosofiasta ponnistaviin institutionaaliseen, strukturaatio- tai toimija-verkkoteoriaan. (Langfield-Smith 2007, 753). Johdon laskentatoimen arvostus ei muutenkaan ollut parhaimmillaan, samana vuonna 1987 Simonsin ensimmäisen aiheeseen liittyvän tutkimuksen kanssa julkaisivat Johnson ja Kaplan klassikon maineeseen nousseen teoksensa *Relevance Lost: the rise and fall of management accounting*. Kyseisen teoksen pääväittäjä on, etteivät johdon laskentatoimen järjestelmät kykene enää länsimaissa tuottamaan johdon päätöksenteossa ja yrityksen ohjaamisessa tarvitsemaa tietoa. Esimerkiksi johdon palkitsemisjärjestelmät keskittyivät paljolti lyhyen aikavälin rahallisiin kriteereihin, ohjaten siten johtoa keskittymään lyhyen aikavälin etuihin pitkäaikavälin etujen kustannuksella niin markkinan osalta kuin yrityksen rahoituksessakin.

(Johnson & Kaplan 1987). Ajatus hyväksyttiin laajasti niin akateemisissa kuin käytännötoimijoiden piirissä. Kuin ratkaisuna tähän ongelmaan, Robert Simons katsoo luoneensa toimintapainotteisen ohjauksen teorian myös käytännön toimijoiden tarpeisiin (Simons 1995a, ix-x), auttamaan heitä liiketoimintastrategian implementoinnissa ja ohjaamisessa (Simons 1995a, 3).

Simonsin tutkimussarjan alussa myös Porterin tunnetuksi tullut viiden kilpailuvoiman (alalla olevat kilpailijat, potentiaaliset tulokkaat, korvaavat tuotteet, hankkijat ja asiakkaat) mallikin oli vielä melko tuore, se julkaistiin 1980. Porterin kilpailukykystrategiat, erottautuminen joko erilaistumalla tai kustannustehokkuudella, ovat myös samalta aikakaudelta, vuosilta 1980 ja 1985. Robert Simons hyödyntää tutkimuksissaan kuitenkin Miles & Snown vuonna 1978 julkaisemaa yritysjaottelua, jossa yrityksiä luokitellaan sen suhteen miten ne toimivat tuoteinnovaatioiden suhteen. Prospector-yritykset saavat aikaan muutoksia tuotemarkkinassa innovoimalla uusia tuotteita ollen muutenkin joustavia ja ennakoivia suhteessa ympäristöönsä. Defender-luokan yritykset tuottavat suhteellisesti vähemmän innovaatioita, korostaen tehokkuutta ja stabiiliutta. Analyser-yritykset ovat näiden välimuoto kyeten tuottamaan nopeasti kopioita toisten organisaatioiden tuottamien innovaatioiden perusteella. Neljännen, Reactor-luokan yritykset havaitsevat ympäristön muutokset, mutta vastaavat muutokseen vasta pakon edessä. Porterin termien Prospectorit erottautuvat tuoteinnovoinnilla, Defenderit kustannusjohtajuudella (Dent 1990,6). LOC-viitekehyksen luomiseen johtavan tutkimussarjan alussa ei kovin vanha ollut Mintzbergin jako tarkoituksellisiin (inteded) ja esiin tuleviin (emergent) strategioihin, sillä Mintzbergin artikkeli Patterns in strategy formulation on vuodelta 1978. Nämä kaikki omalta osaltaan antoivat laskentatoimenkentän ulkopuolelta eväät käydä työhön ja mahdollistivat siten LOC-viitekehyksen luomisen.

2.1 Viitekehyksen kehitys

Antiikin retoriikasta olevan hermeneuttisen säännön mukaan kokonaisuus tulee ymmärtää yksittäisestä ja yksittäinen kokonaisuudesta (Gadamer2004, 29). Puhutaan hermeneuttisesta kehästä. Yksityiskohtia ja kokonaisuutta tarkastellaan vuorotellen ja käsitteet tarkentuvat tutkimuksen edetessä. Viitekehyksen luomisessa on havaittavissa tällaisen hermeneuttisen kehän piirteitä: lopullista viitekehystä lähestytään tietämyksen lisääntyessä tutkimusten kautta kierros kierrokselta.

2.1.1 *Esiymmärrys*

Viitekehyksen luomisen voidaan siis katsoa alkaneen vuoden 1987 tutkimuksilla, joista ensimmäisessä (1987a) Robert Simonsia kiinnostivat eri strategioilla toimivien yritysten erot niiden ohjausjärjestelmissä. Tutkimus ponnistaa organisaatioteorioiden pohjalta. Tuohon aikaan oli vallalla käsitys, että laskentatoimen järjestelmät tulee suunnitella yrityksen strategiaan sopiviksi. Tätä ei kuitenkaan oltu juurikaan empiirisesti todennettu. Tutkimusta varten Simons määrittelee ohjausjärjestelmien olevan ”virallisia menettelytapoja ja järjestelmiä, jotka käyttävät informaatiota ylläpitääkseen tai muuttaakseen organisaation toiminnan rakenteita” (Simons 1987a, 358). Epäviralliset ohjausmekanismit, kuten sosiaalinen ja kulttuurillinen ohjaus eivät sisälly tähän Simonsin määritelmään. Tutkimuksessa havaittiin, että eroja todella on sen mukaan noudattivatko yritykset Miles & Snow:n (1978) jaottelun mukaista Prospector vai Defender –strategiaa. Data tutkimukseen saatiin 76 kanadalaisesta tuotantoyrityksestä kyselytutkimuksen avulla ja lisäksi näistä satunnaisesti valittua 12 johtajaa haastateltiin. Hyvin tuottavat Prospector-strategiaa noudattavat yritykset pitivät ohjausjärjestelmien antaman datan ennustamista hyvin tärkeänä. Nämä yritykset asettivat myös tiukkoja budjettitavoitteita ja valvoivat tuottoa tarkasti, sen sijaan kustannusvalvontaa oli vähemmän. Isommat tämän kategorian yritykset korostivat säännöllistä raportointia ja käyttivät tarvittaessa muokattavaa yhtenäistä ohjausjärjestelmää. Sen sijaan Defender-strategiaa käyttävät, erityisesti isommat yritykset, eivät käyttäneet ohjausjärjestelmiä niin intensiivisesti. Ne korostivat budjettitavoitteisiin perustuvaa palkitsemista. Tällaiset yritykset eivät ohjausjärjestelmiään juuri muutelleet. Nämä Simonsin havainnot olivat yhdensuuntaisia aiempien tutkimusten kanssa, sillä aiemmin oli esimerkiksi havaittu erittäin epävarmoilla aloilla organisaatioiden hyödyntävän ohjausjärjestelmiään ahkerasti sekä jatkuvasti uusia tuotteita ja uusia markkinasegmenttejä etsivien yritysten erilaistuvan ja vaativan yksityiskohtaista ohjausta. Tutkimuksen lopussa Robert Simons toteaa, että aihepiirin tutkimusta on syytä jatkaa, sillä strategian ja ohjauksen välinen suhde vaikuttaa hyvin merkitykselliseltä (Simons 1987a).

Vuoden 1987 ensimmäinen tutkimus ei siis vielä millään tavalla luo kehystä tai anna siihen elementtejä, vaan antaa vasta viitteitä tulevasta tutkimusalasta. Artikkeleihin kyllä viitataan hyvin yleisesti, mutta tutkimushavaintojensa takia. Näin artikkeliin viittaavat muun muassa Ferreira & Otley (2009). Toinen yleinen tapa viitata artikkeliin on osana tutkimusjatkumoa, jolloin useita Simonsin viitekehyksen luomiseen liittyviä tutkimuksia tulee mainituiksi.

Toisessa vuonna 1987 julkaistussa artikkelissaan (1987b) Simons tutkii syvällisesti haastatteluin sitä, miten suunnittelu- ja ohjausjärjestelmiä käytettiin yhdessä suuressa kohdeyrityksessä. Tutkimusta tehtäessä ei informaation käsittelyn linkkiä ympäristön epävarmuuden ja formaalin suunnittelun välillä oltu juurikaan vielä tutkittu. Epäselvää

oli esimerkiksi se, millaisissa olosuhteissa epävarmassa ympäristössä toimivan yrityksen on tarkoituksenmukaista käyttää tiukkoja ohjausproseduureja. Tutkimuksessa käy ilmi, että järjestelmiä voidaan käyttää joko ohjelmoidusti, jolloin ne eivät vaadi johdolta juurikaan huomiota, tai interaktiivisesti, jolloin järjestelmä vaatii paljon johdon huomiota.

Interaktiivisuus käsitetään yleensä ylimmän johdon tapana käyttää ohjausjärjestelmää niin, että johto henkilökohtaisesti ja säännöllisesti osallistuu alaistensa tekemiin päätöksiin. Robert Simons havaitsi interaktiivisuuteen vaadittavan, että:

- johdon ohjausjärjestelmien generoima tieto on merkityksellistä ylimmän johdon suunnitelmien kannalta
- prosessi vaatii toistuvaa ja säännöllistä operatiivisen johdon huomiota kaikilla organisaatiotasolla
- dataa tulkitaan ja siitä keskustellaan kasvokkain tapahtuvissa esimiesten, alaisen ja kollegoiden kohtaamisissa
- prosessi on riippuvainen jatkuvasta datan, oletusten ja toimintasuunnitelmien haastamisesta ja keskusteluista sekä, että
- palkitseminen tapahtuu tehtyjen pyrkimysten, ei saavutusten perusteella. (Simons 1987b, 351-352.)

Tulosten perusteella Simons päätelee, että interaktiivisuutta kannattaa käyttää silloin kun kilpailuympäristö on epävarma kilpailijoiden toiminnan, uusien tuotteiden ja teknologioiden sekä luontaisten yhteiskuntapoliittisten tekijöiden takia. Interaktiivisuutta on siis hyvä käyttää silloin, kun organisaation oppimistarve on suuri. Interaktiivisuuden avulla voidaan lisätä informaation etsintää, analysointia ja tulkintaa sekä lisätä tiedonjakoa organisaation sisällä. Interaktiivisuudella ei kuitenkaan poisteta alaisten päätösoikeutta, vaan varmistetaan, että kriittisissä tilanteissa päätös tehdään sovitun kehyksen mukaisesti. Pääosa tutkitun yrityksen ohjauksesta tapahtui ohjelmoidusti, jolloin asiantuntijoiden tekemä informaation valmistelu ja tulkinta oli keskeistä, johto keskittyi prosessiin vain tarvittaessa, data kulki virallisten raportointiproseduurien lävitse ja prosessi tuotti ennalta määrättyjä tuloksia.

Tutkimustulokset olivat osittain ristiriitaisia aiempien tutkimustulosten kanssa, sillä aiemmin oletettiin, että formaali ohjaustapa ei sovi käytettäväksi epävarmoissa ympäristöissä. Formaalista suunnittelusta ja ohjauksesta ei kuitenkaan tarvitse luopua kokonaan, vaan niitä voidaan tehdä interaktiivisesti organisaation oppimista hyödyntämällä. (Simons 1987b.)

Edellä esitelty 1987b artikkeli ei täyttäne tiukimpia tieteellisen tutkimuksen kriteerejä, sillä se on julkaistu tieteellisen julkaisun sijasta kirjassa, jossa esitellään Harvard Business Schoolin kenttätutkimukseen liittyvän keskustelutilaisuuden artikkelit. Keskustelutilaisuudessa kommenttejaan ovat antaneet useat arvostetut johdon laskentatoimen tutkijat, mutta varsinaista tieteellistä julkaisuprosessia artikkelit eivät ole läpikäy-

neet. Artikkeliki kuitenkin alkaa pohjustaa jo viitekehyyksen interaktiivista ja diagnostista komponenttia pohtiessaan interaktiivisen ja ohjelmoidun ohjauksen eroja.

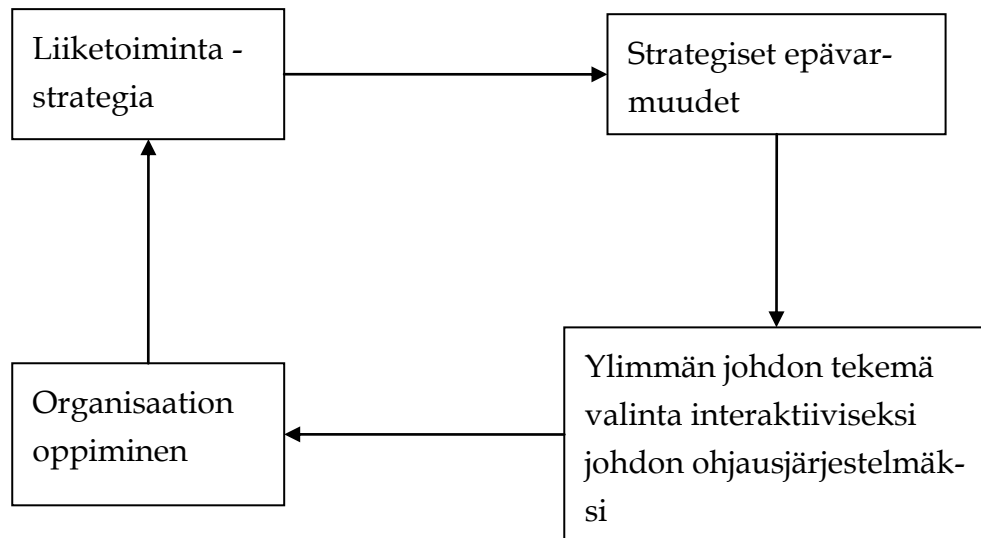
Vuoden 1988 tutkimusartikkeli jatkaa omalla tavallaan maaperän pohjustamista. Kyseisessä Simonsin tutkimuksessa selvitetään tiukkojen budjettitavoitteiden ja organisaation suorituskyvyn välistä suhdetta. Asiaa selvitetään 86 kanadalaisyriyksessä tehdyn kyselytutkimuksen avulla. Vastajaat on jälleen jaettu Miles ja Snow:n (1978) luokittelun mukaisesti Prospektoreihin ja Defendereihin. Tutkimuksessa selvitetään tiukkojen budjettitavoitteiden ja yrityksen suorituskyvyn suhdetta sekä sitä, millaisissa tilanteissa tiukkaa budjettikuria yrityksissä käytetään. Osoittautuu, että tiukkaa budjettikuria käyttävät yritykset ovat suorituskykyisempiä, mutta selkeää selitystä ilmiölle ei tässä tutkimuksessa löydetä, sillä selittäviä syitä voi olla useita. Sen sijaan havaitaan, että yrityksen käyttämällä asemointistrategialla on vaikutusta, sillä Prospector-yritykset raportoivat Defendereitä tiukemmista budjettitavoitteista. Tutkimus kuitenkin osoitti, että nämä molemmat hyötyvät tiukoista budjettitavoitteista. Tutkimuksessa havaitaan myös liiketoimintastrategian ja organisaation sisäisten olosuhteiden liittyvän budjettitavoitteiden tiukkuuteen. Saadakseen budjettitavoitteista riittävän tiukat, johto esimerkiksi käyttää laskentatoimenjärjestelmiä. Kun alaisten palkkiot perustuvat budjettitavoitteisiin perustuviin kaavoihin, käytetään tiukempia budjettitavoitteita. Budjettitavoitteiden asettamisen osalta tutkimuksessa havaitaan, että Defender-yrityksissä käytetään yleisemmin osallistuvaa tavoitteiden asettamista. (Simons 1988.)

Vuoden 1988 tutkimusta ei yleensä huomioida, kun eri tutkijat kertovat Simonsin viitekehyyksen kehittämistä. Tässä tutkielmassa sen katsotaan kuitenkin kuuluvan mukaan, sillä se selvittelee johdon ohjausjärjestelmien (budjettikurin) ja strategian välistä suhdetta. Lisäksi siinä voidaan katsoa pohjustettavan diagnostisen ja interaktiivisen ohjausjärjestelmän käyttöeroja, vaikka tutkimus ei näistä sanallakaan mainitse. Näiden syiden lisäksi Simons palaa tiukkaan budjettikuriin myöhemmässä, vuonna 1995 julkaistussa kirjassaan. Myös tässä tutkielmassa myöhemmin käsitellyssä van der Steden (2001) tutkimuksessa selvitetään tiukan budjettikurin käsitettä LOC-viitekehyyksen avulla. Simons motivoi tutkimustaan kertomalla, että aiemmissa aihepiirissä tutkimuksessa on saatu ristiriitaisia tuloksia budjettitavoitteiden tiukkuuden ja suorituskyvyn välisestä suhteesta. Tutkimus kuitenkin havaitsee suhteen olemassaolon, mutta edelleen sille ei löydetä syytä. Myöhemmät tutkimukset ovat osoittaneet (esimerkiksi Abernethy & Brownell 1999), että kyse voi olla juuri ohjausjärjestelmien käyttötavasta, diagnostiisuudesta tai interaktiivisuudesta.

2.1.2 *Esikehys*

Robert Simonsin omien havaintojen lisäksi muutkin tutkijat olivat vahvistaneet, että eri strategiat aiheuttavat systemaattisia eroja johdon ohjausjärjestelmiin. Simonsia jäi vaivaamaan se, miksi eroja on olemassa. Vuonna 1990 julkaistussa tutkimuksessa Simons pohtii tätä kysymystä haastattelututkimuksella kahdessa eri yrityksessä, joista toinen noudatti Prospector ja toinen Defender-strategiaa. Tutkimus ponnistaa jälleen organisaatioteorioiden pohjalta. Kysymystä pohditaan johtamisprosessin näkökulmasta johdon ohjauksen ja strategian osalta. Strategia-käsite on ongelmallinen. Tässä tutkimuksessa Simons toteaa, että analyysi liiketoimintastrategiasta, eli siitä miten yritys kilpailuedun saavuttaa, käsittää niin strategisen prosessin kuin strategisen aseman merkityksen. Strateginen prosessi kuvaa johdon toimintaa odotusten ja tavoitteiden muodostamisessa ja organisaation työn helpottamisessa näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Johdon ohjausjärjestelmät Simons määrittelee samoin kuin vuoden 1987 (1987a) artikkelissaankin (Simons 1990,128). Osoittautui, että strateginen kilpailuasema, johdon ohjaus ja strategianluomisen prosessi ovat tiukasti sidoksissa toisiinsa. Interaktiivista johdon ohjausta voidaan käyttää ohjaamaan esiin nousevaa (emergent) liiketoimintastrategiaa. Interaktiivisena Simons näkee ne ohjausjärjestelmät, joita johto käyttää aktiivisesti niin valvontaan kuin keskustellakseen ja haastaakseen ohjaustietoa organisaatiossaan. Interaktiivinen ohjausjärjestelmä vaatii koko organisaatiolta jatkuvaa osallistumista. Simons loi tässä tutkimuksessa mallin, joka selventää liiketoimintastrategian, strategisten epävarmuuksien, organisaation oppimisen ja johdon ohjausjärjestelmien välistä suhdetta. Malli on kuvattu oheisessa kuviossa. Ylimmän johdon käytettävissä oleva aika on rajallista, siksi sen on valittava, mihin huomionsa kohdistaa. Tämä taas vaatii asioiden priorisointia, jolloin aikaa vapautuu strategisten epävarmuuksien seuraamiselle. Johto valitsee strategisista epävarmuuksista kertovan ohjausjärjestelmän interaktiiviseen käyttöön. Tämä organisaation keskittyminen epävarmuustekijöihin edesauttaa organisaation oppimista, joka taas puolestaan vaikuttaa organisaation liiketoimintastrategiaan.

Vuoden 1991 tutkimus täsmentää aiempaa tutkimusta 30 liiketoimintayksikössä tehdyn haastattelututkimuksen avulla. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää niitä taustatekijöitä, jotka saavat johdon käyttämään ohjausjärjestelmiä uusien strategisten aloitteiden käynnistäjänä, toisin sanoen, aiheuttavatko jotkin systemaattiset voimat sen, että johto käyttää tiettyä ohjausjärjestelmää interaktiivisesti tietyssä strategisessa ympäristössä. Simons määrittelee jälleen johdon ohjausjärjestelmät vuoden 1987(1987a) tutkimuksensa mukaisesti.

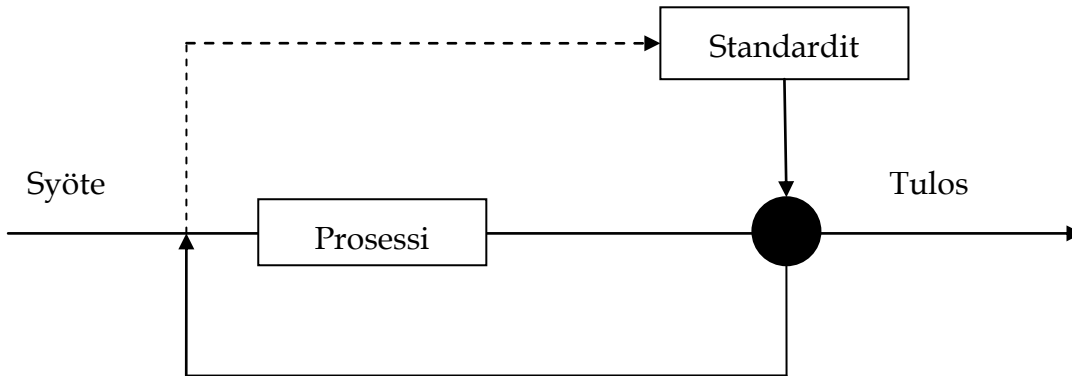


Kuva 4 Liiketoimintastrategian ja johdon ohjausjärjestelmien välisen suhteen prosessimalli (Simons 1990, 138)

Tutkimuksessa tulevat selkeämmin esiin erot interaktiivisen ja diagnostisen ohjauksen erot. Tutkimusartikkelin mukaan on tärkeää myös huomata, että samaa järjestelmää voidaan käyttää yhdessä liiketoiminnassa interaktiivisesti ja toisessa diagnostisesti. Osoittautuu, että selkeän strategisen vision omaavat ylimmän johdon johtajat valitsevat yhden ohjausjärjestelmän interaktiiviseen käyttöön. Useampaa ohjausjärjestelmää käytetään interaktiivisesti vain lyhyissä kriisitilanteissa. Vastaavasti, ainoatakaan ohjausjärjestelmää ei käytetä interaktiivisesti, mikäli ylimmällä johdolla ei ole strategista visiota tai sitä ollaan parhaillaan luomassa. Osoittautuu joka tapauksessa, että johto käyttää niitä järjestelmiä interaktiivisesti, jotka liittyvät heidän tulevaisuuden visionsa epävarmuuksiin. (Simons 1991.) Tutkimus luo pohjaa myös seuraavalle, vuoden 1994 tutkimusartikkelille, sillä jo tässä tutkimuksessa useampaa ohjausjärjestelmää samaan aikaan interaktiivisesti käyttäneet yritykset olivat kiivaassa, 8-12 kuukautta kestäneessä siirtymätilassa.

Esikehyksen vaiheeseen voidaan vielä laskea vuoden 1992 artikkeli, vaikka tällä kertaa kyse ei olekaan tutkimusartikkelista. Tässä artikkelissa Robert Simons nostaa esiin kaksi uutta asiaa: termostaattisäädön ja rajoitejärjestelmät. Johdon ohjausjärjestelmät Simons määrittelee jälleen tuttuun, vuoden 1987 (1987a) tutkimusartikkelin tyyliin. Diagnostisia ohjausjärjestelmiä verrataan Simonsin mukaan usein kirjallisuudessa oheiseen kuvan mukaiseen termostaattilämmitykseen. Hän itse ei kuitenkaan ole aiemmissa viitekehyksen kehittämiseen johtavissa tutkimusartikkeleissaan termiä maininnut, vaik-

ka vuoden 1991 tutkimusartikkelissaan lyhyesti luonnehtiikin diagnostisia ohjausjärjestelmiä. Simons itse ei artikkeleissaan termiä käytä, mutta kirjallisuudessa käytetään tämäntyyppisestä ohjauksesta usein termiä kyberneettinen ohjaus.



Kuva 5 Diagnostiset ohjausjärjestelmät (Simons 1992, 45)

Interaktiivisuuden osalta tämä Simonsin artikkeli noudattelee hyvin pitkälti aiempien tutkimusartikkelin luonnehdintoja, esitellen myös aiemmassa kuviossa esiteltyä liiketoimintastrategian ja johdon ohjausjärjestelmien välisten suhteiden prosessimallia. Sen sijaan artikkelissa tuodaan uutena rajoitejärjestelmät. Näiden tehtävänä on artikkelin mukaan ”kommunikoida organisaation kaikille jäsenille sallitun toiminnan rajat, sanelemalla hyväksyttävät kilpailusäännöt” (Simons 1992, 49). Nämä järjestelmät sisältävät tavallisesti selkeät menettelytavat ja käytösnormit sekä kertovat mitä strategisia mahdollisuuksia on vältettävä. Simons vertaakin rajoitejärjestelmiä jarruihin. Diagnostisten ohjausjärjestelmien tapaan rajoitejärjestelmien tarkoituksena on vapauttaa johdon huomiota muihin asioihin. Kaikki kolme ohjausjärjestelmää muistuttavat Simonsin mukaan kolmijalkaista jakkaraa, jonka jalat toimivat yhdessä johtaen strategian implementointia ja uusien avausten muodostamista. Jokaisella jalkaran jalalla on oma tehtävänsä tässä toiminnassa: rajoitejärjestelmät asettavat kilpailusäännöt, diagnostiset järjestelmät valvovat aiempaa strategiaa ja interaktiiviset järjestelmät ohjaavat tulevaa strategiaa. (Simons 1992.) LOC-viitekehys alkaa muotoutua.

2.1.3 Idea viitekehyksestä

Simonsin LOC-viitekehystenä tunnettu malli esitellään ensimmäisen kerran vuoden 1994 artikkelissa. Tässä tutkimuksessa on seurattu 18 kuukauden ajan 10 vastanimetyn toimitusjohtajan toimia kun yrityksessä on tehty joko strateginen täyskäännös tai strate-

giaa on muokattu maltillisemmin. Tarkoituksena on selvittää miksi ja miten johtajat käyttävät virallisia ohjausjärjestelmiä strategian jalkauttamiskeinona. Johdon ohjausjärjestelmät määritellään jälleen vuoden 1987(1987a) tutkimusartikkelin tapaan, mutta tässä tutkimuksessa todetaan lisäksi, että johdon ohjausjärjestelmien tavoitteena on ylläpitää tai muuttaa organisaatiotoiminnan tapaa. Tutkimuksessa vastanimetyt johtajat käyttivät johdon ohjausjärjestelmiä selvittääkseen organisaatiossa olevasta inertiasta, kommunikoidakseen uudet strategiset agendat, asettaakseen implementointiaikataulut ja -tavoitteet sekä varmistakseen uusien strategisten aloitteiden saavan jatkuvasti huomiota. Järjestelmiä käytettiin siis virallistamaan uskomuksia, asettamaan rajoja hyväksyttävälle strategiselle käytökselle, määrittelemään ja mittaamaan kriittisiä menestystekijöitä sekä motivoimaan keskustelua strategisista epävarmuuksista ja haastamaan niitä. Uutena aiempaan tutkimukseen kyseinen vuoden 1994 artikkeli tuo uskomusjärjestelmät. Yhdessä johdon ohjausjärjestelmät muodostavat viitekehyksen, joka on esitetty tämän tutkielman ensimmäisessä kappaleessa. Tämän viitekehyksen avulla voidaan ohjata liiketoimintastrategiaa.

Tutkimuksessa myös havaittiin selkeää säännönmukaisuutta siinä, missä järjestyksessä ohjauskeinoja käytettiin. Käyttäjärjestys liittyi muutostarpeen suuruuteen. Ensimmäiset kolme kuukautta uudet johtajat tutustuivat organisaatioon ja sen toimintaympäristöön, eivätkä tehneet tänä aikana muutoksia. Strategisessa täyskäännöksessä johto käytti ensimmäisenä ohjausjärjestelmänä rajoitejärjestelmiä, sitten uskomusjärjestelmiä ja kolmantena vuorossa olivat diagnostiset ohjausjärjestelmät. Maltillisessa muutoksessa puolestaan aloitettiin diagnostisilla ohjausjärjestelmillä uskomusjärjestelmien seurattessa ja vasta kolmantena vuorossa olivat rajoitejärjestelmät. Muutokset tehtiin 3-12 kuukauden aikana, ja tämän jälkeen molemmissa muutostavoissa johto alkoi painottaa interaktiivisia ohjausjärjestelmiä. Tutkimuksessa mukana olleista 10 johtajasta neljä teki yrityksessä strategisen täyskäännöksen ja loput kuusi ohjasivat maltillisemmän strategiamuutoksen. Neljästä täyskäännösjohtajasta kaksi siirtyi nopeasti tutkimuksen jälkeen toisiin tehtäviin. Robert Simons itse ei juuri käyttäjärjestykseen myöhemmin palaa, vaan keskittyy itse viitekehykseen. Myöhemmät tutkijat, esimerkiksi myöhemmin tässä tutkielmassa esiteltävä Bruining, Bonnet & Wright (2004), ovat myös käsitelleet artikkeleissaan käyttäjärjestystä, mutta tyypillisesti nekin eivät tämän artikkelin järjestykseen viittaa.

2.1.4 Varsinaisen viitekehyksen vaihe

Vuonna 1995 Robert Simons lopulta julkaisi luomansa ohjauskeinojärjestelmän kirjana. Kirja on saavuttanut melkoisen klassikkoaseman johdon laskentatoimen parissa ja nimenomaan tähän kirjaan liittyvät useimmat viittaukset eri kirjallisissa lähteissä. Vuoden

1994 artikkeliin verrattuna kirja tuo kuitenkin hyvin vähän mitään uutta ohjauskeinojen viitekehykseen, se ennemminkin kokoaa aikaisempien tutkimusten tulokset yhteen, esittelee viitekehyksen ja taustoittaa esimerkiksi kunkin ohjauskeinoon takana olevia ajatuksia esimerkein ja oikeuttaa ajatuksia muiden tutkijoiden tutkimustuloksilla.

Tuttuun tapaan kirja määrittelee johdon ohjausjärjestelmät samoin kuin jo vuoden 1987a artikkeli (Simons 1995a, 5). Uskomusjärjestelmät kirja määrittelee selkeänä organisaation missiona, joita johto virallistaa ja vahvistaa systemaattisesti aikaansaadaanseen perusarvot, tarkoituksen ja suunnan organisaatiolleen, uskomusjärjestelmien pääta-voitteen ollessa inspiroida ja ohjata organisaatiota etsimään ja löytämään. Kirjassa myös todetaan, että viralliset ohjausjärjestelmät ovat melko uusi innovaatio organisaatiossa. (Simons 1995a, 34-36.) Rajoitejärjestelmien osalta kirjassa todetaan, että tyypillisesti nämä on sanktioitu tehokkuuden takaamiseksi (Simons 1995a, 52) ja rajoitteet voivat olla niin liiketoiminnan menettelytapoja kuin strategiaa koskevia (Simons 1995a, 42). Koska diagnostiset ohjausjärjestelmät ovat niitä virallisia ohjausjärjestelmiä, joilla johto valvoo organisaation tapahtumia ja oikaisee poikkeamia asetuista tavoitteista, käytetään Simonsin mukaan johdon ohjaus –termiä usein synonyyminä hänen itse käyttämälleen diagnostiselle ohjaukselle (Simons 1995a, 59-61). Diagnostisen ohjauksen onkin oltava aina kaikkien liiketoimintaa harjoittavien organisaatioiden pohjalla, ne eivät voi toimia ilman näitä järjestelmiä (Simons 1995a, 89). Jos diagnostisia ohjausjärjestelmiä voidaan verrata termostaattiohjaukseen, osallistavia interaktiivisia ohjausjärjestelmiä Simons vertaa kaikkia tapahtumia jatkuvasti seuraaviin sääasemiin, joka toimittavat tietoa yhteen keskeiseen paikkaan, jossa voidaan etsiä ja havaita muutosmalleja (Simons 1995a, 92).

Kuten aiemmissa tutkimuksissa kävi ilmi, valitsee johto tyypillisesti yhden ohjauskeinoon interaktiiviseen käyttöön. Vuoden 1995(a) kirjassa Simons antaa viisi ehtoa, joilla valita tämä järjestelmä:

- ohjausjärjestelmän on kyettävä ennustamaan tulevaa kilpailuasemaa nykyiseen informaatioon perustuen
- ohjausjärjestelmän sisältämän informaation on oltava helposti ymmärrettävää
- järjestelmän on oltava käytössä useilla organisaatiotasolla
- ohjausjärjestelmän on käynnistettävä muutos toimintasuunnitelmiin sekä
- ohjausjärjestelmän on kerättävä ja generoitava strategisiin epävarmuuksiin suhteessa olevaa informaatiota (Simons 1995a, 108-109).

Taulukko 1 Diagnostisten ja interaktiivisten ohjausjärjestelmien vertailu (Simons 1995a, 124)

Strategia	tavoitteena	visiona
Fokus	kriittinen suorituskyyky	strategiset epävarmuudet
	<i>Diagnostiset ohjausjärjestelmät</i>	<i>Interaktiiviset ohjausjärjestelmät</i>
Tarkoitus	tuottaa motivaatio ja suunta tavoitteiden saavuttamiseksi	innostaa dialogiin ja organisaation oppimiseen
Tavoite	yllätyksettömyys	luova etsintä
Analyyttinen perustelu	deduktiivinen	induktiivinen, aistinvarainen
Järjestelmän kompleksisuus	kompleksinen	yksinkertainen
Ajanjakso	mennyt ja nykyinen	nykyinen ja tuleva
Tavoite	kiinteä	jatkuvasti uudelleenarvioitava
Palaute	negatiivinen palaute	positiivinen palaute
Sopeuttaminen	panokseen tai prosessiin	double loop –oppiminen
Kommunikointi	eliminoi tarpeen puhua, single loop -oppiminen	tarjoaa yhteisen kielen
Henkilöstön rooli	ratkaisevana portinvartijana	helpottajana

Kuten voidaan havaita, diagnostisilla ja interaktiivisilla ohjausjärjestelmillä on havaittavissa selkeitä eroja, Taulukko 1, (Simons 1995a, 124). Taulukossa mainituilla single ja double loop –oppimisilla Simons tarkoittaa alun perin Argyriksen ja Schönin vuonna 1978 käyttämiä termejä eri oppimistavoista. Single loop –tavassa oppi tulee palautteen perusteella ja double loop –tavassa havaittua eroa verrataan myös tehokkaan suorituskyvyn takaaviin normeihin. (Simons 1995a, 69 & 106.)

Simonsin mukaan itse ohjauskeinot eivät ole merkityksellisiä, vaan se miten niitä käytetään (Simons 1995a, 4-5). Organisaation dynamiikan voidaan ajatella koostuvan kolmesta osa-alueesta: arvoluomisen, strategian tekemisen sekä organisaation jäsenten käytöksen aikaansaamasta dynamiikasta. Nämä osa-alueet johtavat organisaatiossa jännitteisiin, jotka on kyettävä hyväksymään ja tasapainottamaan, jotta saavutetaan liiketoiminnassa strategisesti tehokas ohjaus. (Simons 1995a, 13.) Se, mitä strategialla tarkoitetaan, vaihtelee kirjallisuudessa paljon. Simons mainitsee neljä eri tapaa ymmärtää strategia: strategia suunnitelmana, toimintamallina, kilpailuasetelmana sekä yleisenä näkökulmana (Simons 1995a, 154-156). Nämä ovat yhdistettävissä eri johdon ohjauskeinoihin, kuten oheinen taulukko osoittaa.

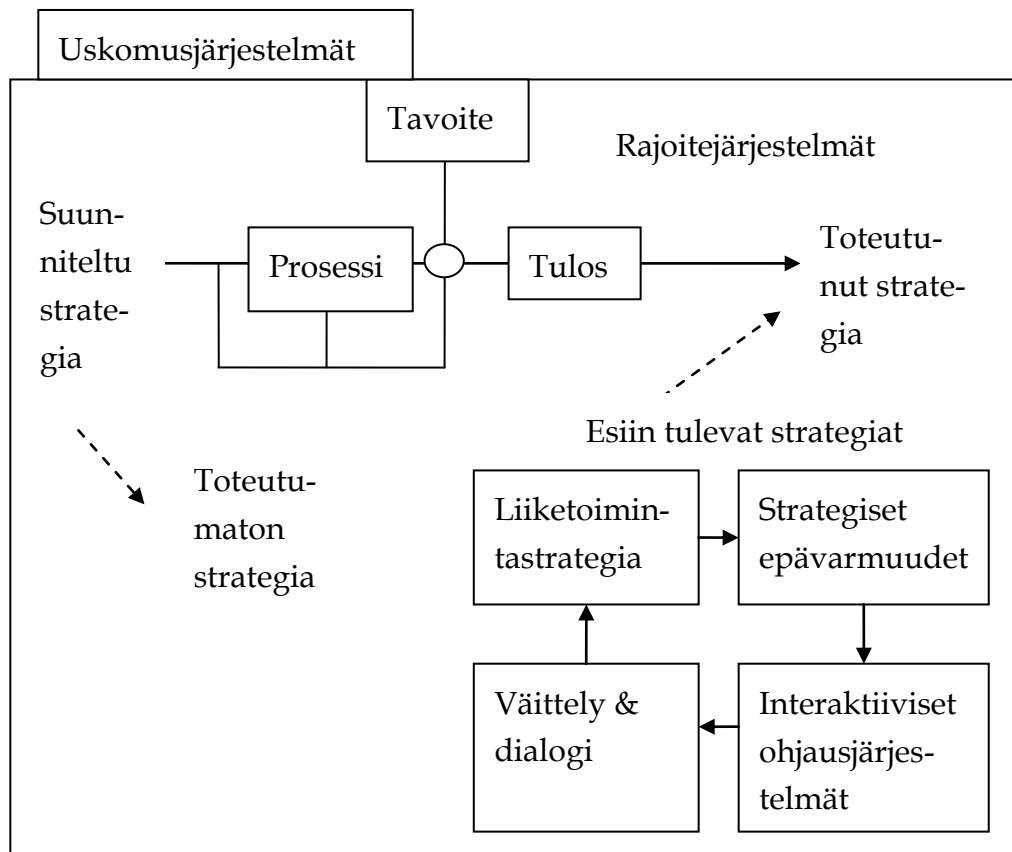
Taulukko 2 Ohjauskeinojen yhdistäminen strategiaan (Simons 1995a, 156)

<i>Ohjausjärjestelmä</i>	<i>Tarkoitus</i>	<i>Kommunikoi</i>	<i>Strategian ohjaus</i>
Uskomusjärjestelmät	Valtuuttaa ja laajentaa etsintää	Vision	Perspektiivinä
Rajoitejärjestelmät	Tuottaa vapaudelle rajat	Strategisen alueen	Kilpailuasemana
Diagnostiset ohjausjärjestelmät	Koordinoida ja valvoa aiotun strategian implementointia	Suunnitelmat ja tavoitteet	Suunnitelmana
Interaktiiviset ohjausjärjestelmät	Innostaa ja ohjata esiin tulevia strategioita	Strategiset epävarmuudet	Toiminnan malleina

Strateginen ohjaus aikaansaadaan näiden kaikkien ohjausjärjestelmien avulla, innovatiivisuuden ja tavoitehakuisen saavuttamisen välisen jännitteen kautta. Jännite esiintyy myös jokaisen ohjausjärjestelmän sisällä itsessään, esimerkiksi rajoitejärjestelmät saavat voimansa sisäsyntyisestä halusta tehdä oikein, mutta toisaalta on olemassa myös uhka sanktioista, mikäli toimii väärin (Simons 2000, 303-306.) Ohjauskeinojen ja strategian välistä suhdetta voidaan kuvata myös oheisen kuvan tapaan. Kuvassa uloimpana ovat uskomusjärjestelmät, tämän sisällä, ison laatikon rajaamana ovat rajoitejärjestelmät. Suunniteltu strategia on se strategia, joka alun alkaen pyritään jalkauttamaan, esiin tulevat strategiat puolestaan ovat niitä suunnittelemtomia strategioita, jotka nouseva esiin spontaanisti organisaation jäsenten reagoiessa uhkiin ja mahdollisuuksiin. Toteutunut strategia taas on näiden kahden strategian summa, se mitä todella lopulta tapahtui. (Simons 1995, 154.) Kuvio yhdistää omalla tavallaan näihin diagnostisen, eli termostaattiohjauksen ja interaktiivisen ohjauksen aiemmin esitettyjen kuvioiden mukaisina.

Eri ohjausjärjestelmät kuluttavat johdon aikaa eri tavalla: interaktiiviset järjestelmät vaativat jatkuvaa ja intensiivistä johdon osallistumista, diagnostiset ohjausjärjestelmät vaativat vain ajoittaista ja poikkeus-perusteista osallistumista ja uskomus- sekä rajoitejärjestelmät vaativat vain riittävää organisaatiossa alaspäin tapahtuvaa kommunikaatiota (Simons 1995a, 158).

Simons pohtii ja osin myös määrittelee kirjassaan (1995a) vielä kriittisiä suorituskehittäjiä sekä tiukkaa budjettiohjausta. Kriittisillä suorituskykykehittäjillä hän tarkoittaa sellaisia tekijöitä, jotka on saavutettava tai kyettävä implementoimaan onnistuneesti, jotta aiottu liiketoimintastrategia onnistuisi (Simons 1995a, 63). Tiukkaa ohjausta hän ei sen sijaan määrittele, mutta mainitsee, että se voidaan erottaa eri ohjauskeinolle ja käyttötavoille (Simons 1995a, 161-162). Myöhemmät tutkijat, esimerkiksi van der Stede 2001, ovat näihin käsitteisiin tarttuneet omissa tutkimuksissaan.



Kuva 6 Ohjauskeinojen ja toteutuneen strategian välien suhde (mukailtu Simons 1995, 154)

Kirjan lisäksi Simons kirjoitti vuonna 1995 viitekehykseen liittyvän lehtiartikkelin. Tässä artikkelissa hän huomauttaa siitä, miten kapeasti johto yleensä määrittelee ohjauksen, siihen sisällytetään yleensä vain diagnostisia elementtejä, vaikka muutkin kolme ohjausjärjestelmää ovat yhtä tärkeitä. Pelkkään diagnostiseen ohjausjärjestelmään painottuva ohjaus on artikkelin mukaan erityisen riskialtista, sillä muun ohjauksen puuttuessa tämä voi johtaa ohjausvirheisiin jopa kriisiksi asti. Artikkelin mukaan on olemassa esimerkkejä siitä, miten tällainen ohjauspainotus voi saada työntekijät vääristelemään dataa, jolloin päätökset perustuvat valheelliselle pohjalle. Ohjausjärjestelmiä on tämän takia käytettävä tasapainoisesti. Uskomusjärjestelmät ovat aina olleet yritystoiminnassa tärkeitä, mutta näiden merkitys on artikkelin mukaan kasvanut sitä mukaa kun liiketoiminta on monimutkaistunut. Simons mainitsee, että erityisesti suurissa, hajautuneissa organisaatioissa työntekijöiden voi olla nykyään vaikea ymmärtää yrityksen ydinarvoja ja niiden merkitystä liiketoimintaan. Kun organisaation tarkoitus jää hämäräksi, on vaikea myöskään ymmärtää miten työntekijä voi omalla panoksellaan edistää arvon luomista. Vaikka rajoitejärjestelmiä voidaan pitää organisaation jarruina ja esimerkiksi

luottamukseen perustuvassa liiketoiminnassa niillä on kriittinen asema maineen luomisessa ja säilyttämisessä, ymmärtää yritysjohto kuitenkin liian usein rajoitejärjestelmien merkityksen vasta kun on liian myöhäistä. Eettisen rajoittamisen lisäksi rajoitteet ovat usein myös strategiaan liittyviä huolehtien liiketoiminnan kilpailuaseman säilymisestä. Jos rajoitejärjestelmät ovat kuin jarrut autossa, voidaan interaktiivisia ohjausjärjestelmiä verrata sääasemaan. Samalla tavalla molempien tehtävänä on valvoa jatkuvasti muuttuvaa ympäristöään taukoamatta. Artikkelin mukaan yritystoiminnassa tähän tarvitaan kaikkien organisaation jäsenten panos, sillä uhat ja uudet avaukset voivat löytyä mistä suunnasta tahansa. Johdon interaktiiviseksi valitsema ohjausjärjestelmä signaloi siitä, mikä on tärkeitä. Kaikkien johdon ohjausjärjestelmien tehokas käyttö onkin paras tae yritystoiminnan onnistumisesta. (Simons 1995b)

Vuonna 1998 Simons & Dávila kirjoittavat artikkelin, jossa puhutaan johdon ajankäytöstä. Artikkelissa ei varsinaisesti viitata LOC-viitekehykseen, mutta sen vaikutus on aistittavissa rivien välissä. Seuraavana vuonna Simons julkaisee jälleen artikkelin, jossa hän yhdistää yrityksen riskisyyden arvioinnin ja LOC-viitekehysensä, riskisyyttä pyritään vähentämään viitekehysen johdon ohjausjärjestelmien avulla. Yritysjohton on esimerkiksi varmistuttava siitä, että organisaation arvot on kommunikoitu niin, että työntekijät ne ymmärtävät ja ovat ne valmiita hyväksymään (uskomusjärjestelmät), samoin on varmistuttava siitä, että organisaatio ymmärtää selkeästi missä menevät hyväksyttävän toiminnan rajat (rajoitusjärjestelmät). Yrityksessä on varmistauduttava siitä, että diagnostiset ohjausjärjestelmät ovat riittävällä tasolla, jotta johto kykenee valvomaan kriittisiä suorituskyvyn muuttujia. Interaktiiviseen käyttöön tarkoitettujen ohjausjärjestelmien on todella oltava interaktiivisessa käytössä ja niiden on kyettävä kannustamaan oppimista. Riskisyyteen vaikuttavat tietysti näiden lisäksi myös perinteisemmät osatekijät, kuten sisäinen tarkastus. Artikkelissa esitellään menetelmä, jonka avulla riskisyyttä voi arvioida. (Simons 1999)

Ohjauskeinojen LOC-viitekehys-kirjoittelu päättyy Robert Simonsin osalta vuonna 2000 julkaistuun kirjaan. Kirjan nimenä on paljon puhuvasti Performance measurement and control systems for implementing strategy. Kirjassa kyse on nimensä mukaisesti uuden strategian jalkauttamisesta, ei sen luomisesta. Kirja on jälleen suunnattu niin käytännön toimijoille kuin alan opiskelijoillekin. Teos jakaantuu neljään osaan, joista ensimmäinen käsittelee strategian implementoinnin perusteita, toinen mittausjärjestelmien kvantitatiivisia työkaluja, kolmas osa näiden työkalujen käyttöä ja neljännessä osassa on erilaisia case-tehtäviä, joiden tarkoituksena on tukea kirjan aiheiden oppimista ja ymmärtämistä. Varsinaista viitekehystä käsitellään kirjassa vain kolmannessa osiossa ja siinäkin viitekehysen osio on tiivistetty osion viidestä kappaleesta kolmeen. Lisäksi näissäkin tekstin, kuvioiden ja määritelmien viitteenä käytetään vuoden 1995 kirjaa sekä Robert Simonsin omia, aikaisempia artikkeleita. Voidaankin siis todeta, ettei tämä uudempi kirja tuo enää mitään uutta varsinaiseen viitekehykseen. Kuten Robert Simons

kirjan esipuheessa toteaa, kirjan tehtävänä onkin ennen kaikkea yhdistää kirjan julkaisuhetken kilpailu-, strategia- ja organisaatiosuunnittelun todellisuus uusimpien suorituskykymittausten ja ohjaustekniikoiden kanssa. Kun vuoden 1995 kirjan tarkoituksena oli esitellä strategian implementoinnin yhteydessä tarvittavaa innovoinnin ja ohjauksen tasapainottamista, voidaan vain todeta tämän uudemman kirjan olevan paljon laajalaisempi kokonaisuus.

2.2 LOC-viitekehityksen kehityksen analyysi

Kuten edellä olevasta käy ilmi, voidaan viitekehityksen katsoa kehittyneen neljässä erillisessä vaiheessa. Vaiheet voi mieltää myös erillisiksi hermeneuttisiksi kehiksi. Ensimmäiseen vaiheeseen, esiymmärryksen syntymiseen, voidaan lukea vuosien 1987a, 1987b ja 1988 tutkimukset. Näissä tutkimuksissa halutaan selvittää onko ohjausjärjestelmissä todella olemassa eroja eri strategioita käyttävissä yrityksissä, ja tämän jälkeen lähdetään pohtimaan syitä erolle. Nämä yhdessä antavat selkeästi pohjan sille, että aihealuetta kannattaa tutkia syvällisemminkin. Tämän takia vaihe on tässä tutkielmassa nimetty esiymmärryksen vaiheeksi. Simonsin artikkeli 1987a antaa tutkimukselle kovan pohjan havaitsemalla, että erilaisia strategioita noudattavien yritysten ohjausmenetelmät todella eroavat toisistaan. 1987b tutkimus havaitsee nämä ohjausmenetelmien erot eroiksi menetelmien käyttötavoissa. Järjestelmiä voidaan käyttää joko ohjelmoitavasti tai interaktiivisesti. Tutkimuksessa esitetään myös erilaisia käyttötilanteita, joissa interaktiivisia menetelmiä kannattaa käyttää. Vuoden 1988 artikkeli todentaa jälleen eroja havaitsemalla asemointistrategian vaikuttavan budjettikuriin.

Toisen vaiheen, joka voidaan nimetä myös esikehityksen vaiheeksi, muodostavat vuosien 1990-1992 artikkelit. Näissä halutaan löytää syy sille, miksi eri strategiat aiheuttavat systemaattisen eron johdon ohjausjärjestelmiin ja mitä ohjausjärjestelmää ja milloin johto käyttää interaktiivisesti. Vuoden 1990 artikkeli havaitsee, että strateginen kilpailuasema, johdon ohjaus ja strategian luomisen prosessi ovat sidoksissa toisiinsa. Johto voi ohjata esiin nousevaa liiketoimintastrategiaa interaktiivisen ohjauksen avulla. 1991 tutkimus selkeyttää edelleen diagnostisten ja interaktiivisten ohjausjärjestelmien eroja ja havaitsee, että interaktiivisia menetelmiä on käytössä tyypillisesti vain tietty määrä. Vuonna 1992 mukaan tulee diagnostiseen ohjaukseen termostaattisuus. Tässä vaiheessa havaitaan myös rajoitejärjestelmien tärkeys ohjauksessa ja verrataan johdon ohjausjärjestelmiä kolmijalkaiseen tuoliin. Simons alkaa ensimmäistä kertaa hahmotella liiketoimintastrategian ja johdon ohjausjärjestelmät yhdistävää viitekehystä. Rajoitejärjestelmät tulevat mukaan tämän vaiheen lopulla, mutta niitä ei vielä viitekehyyshahmotelmassa ole mukana.

Kolmannessa vaiheessa vuonna 1994 esitellään varsinainen Simonsin Levers of Control -viitekehysten tunnettu malli mutta vielä osana tutkimusta, jonka pääfokus on hiukan viitekehysten sivussa. Tutkimuksen tarkoituksena on ollut selvittää miksi ja miten johtajat käyttävät ohjausjärjestelmiä strategian implementointikeinona. Tutkimustarkoituksensa takia vaihe on nimetty vasta ideaksi viitekehyksestä. Tämä 1994 tutkimus on selkeästi portti viimeiseen, neljanteen, varsinaisen viitekehysten vaiheeseen. Tässä viimeisessä vaiheessa vuosien 1995 ja 2000 välissä Robert Simons keskittyy julkaisuissaan yksinomaan LOC-viitekehykseen. Viitekehys esitellään varsinaisesti kirjana, sitä vielä hienosäädetään perustellen sitä erilaisiin tutkimuksiin ja havaintoihin vedoten. Kirjojen kohdeyleisönä voidaan osin pitää muitakin kuin vain alan tutkijoita, sillä varsinkin vuoden 1995 kirja on erityisesti loppuosaltaan melko normatiivinen, antaen ohjeita miten johto voi viitekehystä hyödyntää työssään. Sama normatiivisuus koskee myös vuoden 2000 kirjaa. Vuosien 1995 ja 2000 välillä kirjoitetut artikkelit ovat konsultoivaa tutkimusta, sillä ne lähinnä esittelevät viitekehystä erilaisissa julkaisuissa ja tekevät sitä näin tunnetuksi alan toimijoille.

Kaikkien näiden vaiheiden ajan esiin tulleet avainteoriat, käsitteet ja perusideat säilyvät samoina. Ajatukset vain jalostuvat lisähavaintojen myötä kirjoituksesta toiseen, eikä mikään tuoreemmista ajatuksista kumoa tai osoita aiempia havaintoja ja päätelmiä vääräksi. Nämä perusajatukset on esitelty tämän tutkielman ensimmäisessä kappaleessa. Esimerkiksi interaktiivisen ohjausjärjestelmän ajatus esiintyy ensimmäisen kerran vuoden 1987 toisessa artikkelissa (Simons 1987b) ja se esitellään ensin tutkimuspohjaisina havaintoina siitä, millainen järjestelmän on oltava ollakseen interaktiivinen. Tämä esitystapa jatkuu kunnes lopulta vuoden 1994 tutkimusartikkeli tiivistää ajatukset varsinaiseksi määritelmäksi. Asiat ja sisältö eivät kuitenkaan matkalla muutu, vain sanamuoto hakee lopullista muotoaan. Diagnostiset ohjausjärjestelmät esitellään ensimmäisen kerran samaan aikaan ja tapaan interaktiivisten ohjausjärjestelmien kanssa, mutta ensimmäisissä tutkimuksissa siitä käytetään nimitystä ohjelmoitu ohjaus (programmed control). Tämä ohjausjärjestelmä nimetään diagnostiseksi vasta vuoden 1991 tutkimuksessa ja nimenvaihtoa perusteellaan sillä, että näitä ohjausjärjestelmiä ylin johto tarvitsee vain poikkeustilanteissa, silloin kun tilanne on diagnosoitu vialliseksi, eli se poikkeaa ennakolta odotetusta. Vaikka ohjausjärjestelmän nimi vaihtuukin, asia ja sisältö pysyvät muuttumattomina. Rajoitejärjestelmä esiintyy ensimmäisen kerran vuoden 1992 artikkelissa ja uskomusjärjestelmät vasta vuoden 1994 tutkimusartikkelissa, mutta näidenkin perusajatus pysyy alusta asti samana. Varsinaisen määritelmänsä nekin saavat vasta 1994. Kuten tämän tutkielman myöhemmästä osasta käy ilmi, ovat LOC-viitekehystä hyödyntävät tutkijat tutkineet melko paljon viitekehykseen olennaisena osana kuuluvaa dynaamista jännitettä. Mielenkiintoista kyllä, tämä ajatus löytyy vasta vuoden 1995 Levers of Control -kirjasta. Ajatusta ei siis mainita mitenkään aiemmin. Järjestelmät kyllä havaitaan ja niitä käytetään, mutta niiden välisestä jännitteestä ei Robert Simons puhu.

Kuten edellä olevasta käy ilmi, rajoite- ja uskomusjärjestelmät tulevat mukaan viitekehykseen vasta aivan tutkimussarjan loppuvaiheessa. Vaikka ne esiintyvätkin lopullisessa LOC-viitekehyksessä täysin tasavertaisina diagnostisten ja interaktiivisten ohjausjärjestelmien kanssa, niiden osuus ja tutkimus jää Simonsin tutkimussarjassa hyvin pieneksi ja ehkä jopa vähän pintapuoliseksi. Niitä ei tutkita ja pohdita ollenkaan niin tarkasti kuin kahta muuta ohjausjärjestelmää. Sama ilmiö heijastuu myös tässä tutkielmassa myöhemmin esitellyissä viitekehysten pohjalta tehdyissä tutkimuksissa, diagnostiset ja interaktiiviset ohjauskeinot painottuvat niissäkin. Mikäli tutkimusartikkeleissa on hyödynnetty rajoite- ja uskomusjärjestelmiä, ovat ne aina olleet vain osana kokonaisuutta. Se, ettei tutkimuksia ole tehty koskien vain uskomus- ja rajoitejärjestelmiä lienee melko luonnollista: pelkästään näiden varaan ei organisaation ohjaamista voi jättää ja kun tutkitaan kokonaisuutta, on melko mahdotonta sanoa mikä johtuu yksistään jostakin tietystä ohjausjärjestelmästä.

Ajatusta hermeneuttisen kehän tyyppisestä viitekehysten luomisesta tukee yllä esitellyn jatkuvasti kertyvän tiedon lisäksi myös tapa, jolla tutkimuksia tehdään: yksityiskohtia ja kokonaisuutta tarkastellaan vuorotellen. Robert Simonsin tutkimukset lähtevät liikkeelle kokonaisuudesta tilastollisella kyselytutkimuksella, jonka jälkeen on vuorossa yksityiskohtien tutkiminen yhdessä case-yrityksessä haastatteleamalla. Välillä pohditaan tilastollisesti budjettikurin ja suorituskyvyn suhdetta, mutta sen jälkeen tehdään taas syvällistä haastattelututkimusta kahdessa eri strategiaa toteuttavassa yrityksessä yksityiskohtien selvittämiseksi. Tämän jälkeen on taas aika pohtia kokonaisuutta haastatteleamalla 30 johtajaa useassa eri yrityksessä. Idea viitekehystä syntyy lopulta syvähaastatteluissa, joissa kohteena oli 10 tuoretta toimitusjohtajaa. Yksityiskohtat alkavat valottua. Suurten linjojen ja yksityiskohtien tutkimisen vaihtelu on selkeästi näkyvissä.

Tutkimukset lähtevät myös ensimmäisestä artikkelista alkaen tulkitsevana tutkimuksena liikkeelle ja tämä ote säilyy varsinkin kolmen ensimmäisen vaiheen ajan hyvin vahvana. Neljäs vaihe lähinnä esittelee näiden tulkintojen pohjalta tehtyjä päätelmiä.

Simonsin tutkimukset on tehty länsimaisessa yritys ympäristössä, tutkimalla voittoa tavoittelevia yrityksiä. Robert Simons ei millään tavalla ota LOC-viitekehysten yhteydessä kantaa siihen, voiko viitekehys toimia myös toisenlaisessa ympäristössä, esimerkiksi voittoa tavoittelemattomissa yrityksissä tai vaikkapa hyvin erilaisen organisaatiokulttuurin maassa. Näiden asioiden tutkiminen jää myöhempien tutkijoiden selvitettäväksi ja kuten tässä tutkielmassa myöhemmin käy ilmi, LOC-viitekehys soveltuu myös voittoa tavoittelemattomiin organisaatioihin. Sen sijaan myös myöhemmät tutkimukset keskittyvät lähes yksinomaan länsimaisiin kulttuureihin.

Johnsonin ja Kaplanin *Lost Relevance* (1987) kritisoi ankarasti sitä, että laskentajärjestelmät eivät ole muuttuneet maailman muuttuessa, vaan johdon tarvitsemat laskentatiedot pohjautuvat samoihin lukuihin, jotka aikanaan muodostavat ulkoisen laskennan tuottaman materiaalin. Lisäksi laskenta keskittyy yksinomaan lyhyen aikavälin rahalli-

seen laskentaan. Simonsin luoma LOC-viitekehys voidaan nähdä omalla tavallaan vastaiskuna Johnsonin ja Kaplanin kritiikille. Merkityksellisiä eivät ole yksittäiset laskentajärjestelmät, vaan tapa, jolla niitä käytetään. Esimerkiksi interaktiiviset ohjausjärjestelmät kykenevät vaikuttamaan myös pidemmän aikavälin ratkaisuihin, koska oppimisen kautta voidaan vaikuttaa yrityksen strategiaan ja siten sen tulevaisuuteen. Esimerkiksi kustannuslaskennan tärkeys ei katoa, mutta viitekehys antaa sille oikean painoarvon. Viitekehys siis luo Johnsonin ja Kaplanin kaipaamaa ketteryyttä yrityksen ohjaamiseen.

2.3 Viitekehukseen liittyvä diskurssi

Tässä kappaleessa keskitytään pohtimaan Robert Simonsin tutkimusten aiheuttamaa keskustelua niin LOC-viitekehysten kehittämisen aikana kuin sen jälkeenkin. Pohditaan myös sitä, miten tämä diskurssi on mahdollisesti vaikuttanut viitekehysten kehitykseen ja sen jälkeiseen aikaan.

2.3.1 Viitekehysten kehittämisen aikainen diskurssi

Dent (1990) on yllätynyt Simonsin vuoden 1987 (1987a) tutkimustuloksista siitä, miksi Prospector- ja Defender-yritykset pitävät ohjausjärjestelmien eri näkökulmia tärkeinä ja miten organisaation koko voi vaikuttaa siihen, mitä ohjausta pidetään tärkeänä. Vaikka tulokset eivät äkkiseltään vaikutakaan loogisilta, löytää Dent syitä tällaisiin tuloksiin kuitenkin useampia. Saattaa esimerkiksi olla, että Prospectorit haluavat ohjausjärjestelmien avulla rajoittaa riskinottoa eteenkin silloin kun tuotekehitykseen ja markkinainnovaatioihin liittyvää valtaa on delegoitu organisaatiossa alemmille tasoille. Kun ympäristö ja tehtävät ovat epävarmempia, saattavat Prospectorit organisaation oppimista helpottaakseen nojata säännöllisempään suorituskyvyn tarkasteluun. Dent arvioi, että Prospectorien toiminnan laaja-alaisempisuuden johtavan siihen, että finanssiohjaus on ainoa tapa hallita toimintaa. Defenderien toiminta puolestaan on stabiilimpaa, jolloin voi olla tehokkaampaa keskittyä muuhun kuin finanssiohjaukseen. Dent myös kritisoi sitä, että kyseinen Simonsin tutkimus keskittyy pelkästään finanssiohjaukseen, laajempaa strategista ja operatiivista ohjausta ja finanssiohjaukseen kuulumatonta ohjausta ei tutkimus käsittele mitenkään. Näiden merkitys jää siis tutkimuksessa epäselväksi. (Dent 1990, 12-13.)

Gray (1990) antaa välittömän vastineen Simonsin 1990 luomalle kehykselle. Grayn mukaan Simons ei tarpeeksi selvänä esimerkiksi sitä, millaisesta ympäristöstä strategisten epävarmuuksien osalta puhutaan. Tarkoitetaanko puolueettomasti niin uhkia kuin mahdollisuuksiakin ja onko ympäristö se mitä johto kokee vai tarkoitetaanko johdon

luomaa ympäristöä. Johdon kyvyllä havaita ympäristöään on kuitenkin rajansa. Gray huomauttaa Simonsin tutkimuksen olettavan johdon kykenevän jatkuvasti lieventämään tai ehkäisemään epävarmuuden vaikutuksia sopivan ohjausjärjestelmän suunnittelulla. Grayn mukaan Simonsin käsittely viittaa siihen, että Simons pitää johtoa ennemminkin ympäristön tulkkeina. Gray toivoo Simonsin käsittelevän enemmän sitä, miten erilaiset tulkinnat ympäristöstä voivat vaikuttaa johdon ohjausjärjestelmiin.

Toisena ongelmana Simonsin 1990 tutkimuksessa Gray (1990) näkee oppimisen. Simons määrittelee oppimisen prosessina, jolla johto signaloi alaisilleen strategisia ai-keitaan. Grayn mukaan tämä näkökulma unohtaa johdon oman oppimisen. Sillä minkä ohjausjärjestelmän johto valitsee interaktiiviseksi, voi vaikuttaa siihen mistä asiasta organisaatio jatkossa oppii. Interaktiivisuudella voidaan täten vahvistaa olemassa olevia tulkintoja ja estää uusien tulkintojen syntyminen. Gray katsoo Simonsin mallista puuttuvan poliittisen taktikoinnin, jonka avulla alemmat organisaatiotasot voivat saada aikaan muutoksia olemassa olevaan strategiaan ja siten auttaa johtoa oppimaan. Vaikka keskustelu suunnittelusta ja budjetoinnista huomioidaankin, ottaa malli alempien organisaatiotasojen strategisten aloitteiden hyväksymisen varmana asiana. Gray huomauttaa vielä, että myös johdon ominaisuuksilla voi olla vaikutusta siihen, mitä ohjausjärjestelmiä käytetään.

Simonsin tutkimuksiin on yllättävän vähän löydettävissä vastineita, kunnon diskurs- sia on vaikea havaita eteenkään kehyksen luomisen aikaan. Koska tämä tutkielma kes- kittyy tieteellisiin julkaisuihin, ei yritysjohtajien kokemuksia ja kommentteja viiteke- hyksen käytöstä ole saatavilla. Poikkeaminen tehdystä rajauksesta ei kuitenkaan ollut kokonaisuuden kannalta tarkoituksenmukaista.

Varsinaisen tieteellisen diskurssin anti jää siis LOC-viitekehyksen kehittymisen ai- kaan hämmentävän vähäiseksi. Tästä keskustelusta piiryy kuitenkin kuva kahdesta on- gelma-alueesta: käsitteiden määrittelyiden tulisi olla tarkempaa ja tutkimuksissa on puutteita. Käsitteiden osalta ongelmia tuottivat strategisten epävarmuuksien tarkempi määrittelemättömyys. Strategisten epävarmuuksien osalta Robert Simons vaikuttaisi hieman parantaneen määritelmiään seuraavassa tutkimuksessa. Puutteena diskurssissa on havaittu viisi asiaa: keskittyminen pelkään finanssiohjaukseen, johtajien erilaisten ympäristöstä tehtävien tulkintojen vaikutuksen, johdon oman oppimisen ja poliittisen taktikoinnin unohtaminen sekä johdon ominaisuuksien mahdollinen vaikutus ohjausjär- jestelmien käyttöön. Näihin Simonsin omat, myöhemmät tutkimukset eivät juuri ota kantaa. Johdon oppimisen osalta Simons kyllä jatkossa painottaa, että koko organisaatio oppii interaktiivisten ohjausjärjestelmien avulla. Johto on itse osa organisaatiota, joten ehkä Simons ajattelee asian tulleen tällä käsitellyksi. Poliittinen taktikointi ja johdon ominaisuuksien mahdollinen vaikutus sen sijaan jäävät myöhempien tutkijoiden selvi- tettäväksi. Tässä tutkielmassa myöhemmin käsiteltävässä Marginsonin (2002) tutki- muksessa mietitään myös poliittista taktikointia ja esimerkiksi Naranjo-Gil & Hartmann

(2007) ovat pohtineet tutkimuksessaan ylimmän johdon heterogeenisyyden vaikutuksia strategisen muutoksen yhteydessä. Kyseisessä tutkimuksessa havaitaan, että strategisen muutoksen kannalta ylimmän johtoryhmän koostumuksella on todella merkitystä. Naranjo-Gil & Hartmannin tutkimus ei kuitenkaan hyödynnä LOC-viitekehystä, vaikka siitä paljon puhuukin, joten se on rajautunut tämän tutkielman tarkemmasta käsittelystä pois.

Vaikka tieteellistä diskurssia on vähän, ei ongelma koske pelkästään Robert Simonsin artikkeleita. Kun selaa esimerkiksi *Accounting, Organizations and Society* tai *Management Accounting Research Journal*lehtiä, huomaa niissä olevan hyvin vähän keskustelua mistään artikkelista. Tutkijat saavat tietysti lähipiiristään kommentteja ennen tutkimusartikkelin julkaisua, mutta aktiivinen ja laaja diskurssi voisi kuitenkin olla hyvin hedelmällistä vielä tutkimuksen julkaisun jälkeenkin.

2.3.2 Viitekehysten valmistumisen jälkeinen diskurssi

Kuten LOC-viitekehysten aikaista diskurssia, myös myöhempää viitekehykseen liittyvää materiaalia on löytynyt melko vähän. Viittauksia eri Simonsin artikkeleihin ja kirjoihin on toki lähes loputtomasti, mutta näiden käyttötapana on perinteistä tieteellisen tutkimuksen viittailua. Viittauksella vain osoitetaan tieteellisiä lähteitä. Tämän tyyppistä viittailua on myös myöhemmin tässä tutkielmassa esiteltävissä tutkimusartikkeleissa. Osassa LOC-viitekehysten valmistumisen jälkeisistä arvioinneista on otettu kantaa vain osaan tutkimussarjan tutkimuksista ja osa puhuu pelkästään koko LOC-viitekehystä.

Simonsin 1987a tutkimustuloksia on kritisoitu, koska tulosten yhteensopivuutta ei välttämättä ole järkevää edes pohtia. Yhteensopivuuden käsitettä sanotaan käytetyn tutkimuksessa eri tavoin. Miten esimerkiksi mielletään asiayhteyden ja rakenteen yhteensopivuus, onko kyseessä jatkumo vai onko mahdollisia tiloja olemassa vain rajoitettu määrä. Toisaalta voidaan pohtia, voidaanko olettaa vain parhaiden yritysten selviävän, jolloin asiayhteyden ja rakenteen suhdetta suoriutumiskykyyn ei tarvitse erikseen tutkia. Voidaan myös miettiä onko soveltuvuutta olemassa eriasteisena. Esimerkiksi tutkimuksen alkuosassa Simons (1987a) antaa ymmärtää, että yritykset ovat sopeuttaneet johdon laskentatoimen järjestelmät strategiaansa, jolloin järjestelmät olisivat strategiaryhmän sisällä hyvin samanlaisia. Sen vuoksi on epätodennäköistä, että erot johdon laskentatoimen järjestelmissä voisivat aiheuttaa eroja yritysten suorituskyvyssä, kuten jälkimmäinen tutkimusosa antaa olettaa. Simons siis olettaa tutkimuksen ensimmäisessä osassa vastaavuutta kun soveltuvuuksia on vain rajoitettu määrä, toisessa osassa hän olettaa kuitenkin satunnaisuutta, kun soveltuvuus on luonteeltaan jatkuvaa. Gerdinin ja Greven mukaan näitä eri oletuksiin pohjautuvia yhteensopivuuksia ei voi verrata keskenään. (Gerdin & Greve 2004).

Simonsin vuosien 1990, 1991 ja 1992 tutkimusten voidaan katsoa todistavan, että vaikka yrityksissä nykyään yleensä on käytössä samoja johdon ohjausjärjestelmien elementtejä, kuten esimerkiksi operatiivisia budjetteja ja strategisen suunnittelun järjestelmiä, käyttävät yritykset näitä eri tavoin sen mukaan millaisia strategisia tavoitteita niillä on. Osia voidaan käyttää joko perinteisellä mekaanisella tavalla tai sitten interaktiivisesti. Koska interaktiivisuus johtaa dialogiin ja oppimiseen, voi se aina myös johtaa takaisinkytkentään ja strategiamuutoksiin. Tämän takia strategian ja ohjauksen suhdetta ei voidakaan pitää vain yksisuuntaisena ja staattisena, vaan se on kaksisuuntainen ja dynaaminen. Tämä puolestaan antaa ohjausjärjestelmille uusia rooleja, jolloin ne voidaan nähdä myös strategian laskentatoimen ja informaation järjestelminä, jotka voidaan suunnitella ja kohdentaa haluttuihin strategisiin muuttujiin. (Macintosh & Quattrone 2010, 150-151.)

Macintosh ja Quattrone näkevät Simonsin vuosien 1987a, 1990, 1991 ja 1992 tutkimusartikkelien toimivan uranuurtajina behavioristisen laskentatoimen (behavioral accounting) osa-alueella, koska nämä tutkimukset kykenevät yhdistämään Miles ja Snown (1978) luoman strategiatyypittelyn johdon ohjausjärjestelmiin (Macintosh & Quattrone 2010, 157). Behavioristinen laskentatoimi tutkii laskentatoimen ja organisaation jäsenten välistä vuorovaikutusta, sitä miten esimerkiksi budjetointi vaikuttaa organisaation jäsenten käyttäytymiseen tai miten ihmiset vaikuttavat budjetointiin. Vaikka tutkimussuunta alkoi vaihtoehtona valtavirtatutkimukselle, voidaan sen katsoa tänä päivänä muuttuneen osaksi valtavirtatutkimusta. Pääosa behavioristisesta laskentatoimen tutkimuksesta ei kuitenkaan keskity johdon laskentatoimen tutkimukseen. (Ryan, Scapens & Theobald 2002,81-83.) Macintoshin ja Quattronen kommentti koskee vain osaa tutkimussarjan tutkimuksista, mutta Simonsin viitekehyksen avulla on todella tarkoitus vaikuttaa organisaation jäsenten käyttäytymiseen ja sitä kautta koko organisaation toimintaan esimerkiksi ohjaamalla yksilöitä interaktiivisten järjestelmien avulla tarkastelemaan johdon kokemia epävarmuustekijöitä. Samalla koko organisaatio kykenee oppimaan näistä lisää ja muuttamaan tarvittaessa strategiaansa.

Robert Simonsin tutkimuksia koskevat vähäiset kommentit ovat kovin positiivisia, kritiikki on harvinaista kuten edeltä käy ilmi. Sama koskee myös koko viitekehystä koskevaa kommentointia. Koko LOC-viitekehystä käsittelevää diskurssia löytyy melko vähän, eikä se juurikaan kritisoi viitekehystä. Tosin, viitekehystä kritisoivaa tutkimustakin on olemassa, ne löytyvät tämän tutkielman myöhemmistä viitekehystä hyödyntävistä artikkeleista. Antamansa kritiikin pohjalta nämä kyseiset tutkimukset pyrkivät yleensä jatkokehittämään viitekehystä tai parantamaan havaitsemiaan heikkouksia. Kritiikki toimii siis näiden tutkimusten motivointina.

Langfield-Smith (1997) esittelee oman tutkimuksensa yhteydessä myös Simonsin vuosien 1987a, 1990, 1991 ja 1994 tutkimusartikkeleita. Simonsin viitekehyksen Langfield-Smith esittelee vuonna 1995 julkaistun kirjan yhteydessä. Samalla hän toteaa, että

strategian sisältö ei ole kriittistä, jotta ohjauksen ja strategian suhteen luonnetta voi ymmärtää. Lopuksi hän toteaa mainitsemiensa Simonsin tutkimusartikkeleiden olevan luonteeltaan tulkitsevaa, mutta varsinaisen viitekehyksen olevan luonteeltaan funktionalistisempi selittäessään johdon ohjausjärjestelmien ja strategian suhdetta. (Langfield-Smith 1997, 223-224.) Hän ei, ikävä kyllä, kuitenkaan perustele väitettään. Väitettä voi kuitenkin ymmärtää esimerkiksi Chuan (1986) artikkelin pohjalta. Tulkitsevien tutkimusten epistemologia pohjautuu ihmisten aikomusten tieteellisten selitysten etsintään, jolloin selityksen soveltuvuutta arvioidaan loogisen johdonmukaisuuden, subjektiivisen tulkinnan ja toimijoiden arkijärjen tulkinnan avulla. Funktionalististen tutkimusten teorit taas ovat havainnoista riippumattomia, jolloin teoria voidaan hyväksyä tai hylätä havaintojen avulla. Tulkitseva tutkimus tarvitsee teoriaa vain selittämään toimintaa ja ymmärtämään sitä miten sosiaalinen järjestys on tuotettu ja miten sitä toistetaan. Funktionalismissa taas laskentatoimi määrittää vain keinot, ei lopputulosta, se myös hyväksyy olemassa olevat institutionaaliset rakenteet. Ontologialtaan tulkitsevat tutkimukset pitävät sosiaalista todellisuutta esiin tulevana, subjektiivisesti luotuna ja sitä voidaan havainnoida ihmisten vuorovaikutuksena kautta. Funktionalismissa empiirinen todellisuus puolestaan on objektiivista ja kohteen ulkopuolista. Ihmisiä ei nähdä sosiaalisen todellisuuden tekijöinä vaan he ovat passiivisia objekteja. (Chua, 1986, 606-618.) Juuri näinhän Simons toimii. Tutkimussarjan alussa hän tutkii ilmiötä ja etsii tieteellisiä selityksiä päätyen lopulta luomaan teorian, joka voidaan joko hyväksyä tai hylätä myöhempien havaintojen avulla. Ontologinen muutos ei sen sijaan ole ihan näin selkeä, mutta ymmärrettävissä passiivisina reagoijina ulkoisiin ärsykeisiin.

Vuoden 2007 artikkelissaan Langfield-Smith pohdiskelee LOC-viitekehystä samaan tapaan kuin aiemminkin, mutta samalla hän mieltii myös johdon ohjausjärjestelmiä ja strategiaa koskevien tutkimusten metodologioita. Hän toteaa, että eri tutkimusten tutkimien ohjauksien laajuus on ongelma, koska tuloksia on vaikea tämän takia yhdistää, samoin klaani- ja sosiaalisen kontrollin puute tutkimuksissa voi hänen mukaansa olla ongelma. Simonsin diagnostisen ja interaktiivisen ohjauksen teoriaa hän pitää käyttökelpoisena, koska se selventää avainpäätöksentekijöiden suhdetta ohjausinformaation käyttöön ja merkitykseen. Hän myös huomauttaa, että tutkimustulosten tulkinnan kanssa on oltavana tarkkana erityisesti silloin kun tehokkuusmittari ei sovellu yritykseen. Tällä hän viittaa Simonsin 1987a tutkimukseen, jossa hyvin suoriutuvat Prospectorit eivät juuri kiinnittäneet huomiota kustannusohjaukseen kun taas matalan investointituottoasteen Prospectorit pitivät sitä tärkeänä. Tämä ei kuitenkaan kerro paljoakaan ohjauksen luonteesta yhdistettynä sellaiseen korkean suorituskyvyn Prospectorisiin, jonka erottautumistapa on tuoteinnovointi. (Langfield-Smith 2007, 775-778.)

Ahrens ja Chapman (2004) huomaavat Simonsin 1995 viitekehyksen yhdistävän kaksi tärkeää havaintoa. Näistä ensimmäisen mukaan ohjausjärjestelmän diagnostisen tai interaktiivisen käytön määrittää ohjausjärjestelmää ympäröivän kommunikoinnin luon-

ne eikä sen tekniset ominaisuudet. Toisena tärkeänä havaintona he pitävät ajatusta siitä, että ohjausjärjestelmää ympäröivä kommunikointiprosessi on itsessään orgaaninen prosessi. Nämä havainnot auttoivat Ahrens ja Chapmanin mukaan Simonsia hänen selittäessään kommunikoinnin ja ohjauksen muotoja. Ahrens ja Chapman antavat arvoa viitekehysten interaktiiviselle ja diagnostiselle osalle, mutta pitävät uskomus- ja rajoitejärjestelmien osien olevan liian yleisellä tasolla. Tämän takia he uskovatkin näitä jätetyn tutkimatta. (Ahrens & Chapman 2004, 278.)

Ferreira ja Otley (2009) puolestaan pitävät kehysten vahvuutena sen vahvaa fokuksitumista strategisiin asioihin ja sen seurauksia ohjausjärjestelmiin. Kehys antaa heidän mukaansa laajan perspektiivin tarkastella käytettyä ohjausta sekä tapaa, jolla ohjausta käytetään. Kehysten heikkoutena he sen sijaa pitävät Collerinkin (2005) mainitseman sosio-ideologisen aspektin merkityksen unohtamista ja käytettyjen käsitteiden epämääräisyyttä, koska epämääräisyys antaa tilaa liialliselle tulkinnalle. Ferreiran ja Otleyn mielestä kehys on osin myös hankalasti sovellettavissa, sillä esimerkiksi tytäryhtiössä uskomus- ja rajoitejärjestelmät eivät ole tytäryhtiön itsensä ohjattavissa. (Ferreira & Otley 2009, 266.)

Edellä olevan voi tiivistää toteamalla, että koko viitekehystä on arvioitu luokittelemalla, sitä pidetään behavioristisena, mutta myös tulkitsevana, tosin itse viitekehys on funktionalistisempi. Viitekehysten erityisenä arvona pidetään diagnostista ja interaktiivista komponenttia, mutta rajoite- ja uskomusjärjestelmiä kritisoidaan keskeneräisinä. Selkeää syytä diskurssin vähäisyydelle on vaikeaa löytää. Yksi tekijä saattaisi olla Robert Simonsin yhdysvaltalaisuus, sillä Pohjois-Amerikassa ei juuri arvosteta tulkitsevaa tutkimusta. Mutta tämä seikka ei selitä sitä, miksi tulkitsevaa tutkimusta arvostavat tutkijat eivät Simonsin kirjoituksia kommentoi. Viittauksia niihin kuitenkin löytyy hyvin paljon, joten kirjoituksiin on kuitenkin perehdytty. Koska kirjallisuudesta on löydettävissä näin vähän viitekehysten liittyvää debattia ja analyysiä, ei se myöskään ole omalta osaltaan voinut ohjata kehysten kehittymistä sen paremmin viitekehystä alun perin luotaessa kuin myöhemminkään vaikkapa viitekehysten hienosäätöön sen julkaisemisen jälkeen. Tämän takia seuraavaksi tutkitaan sitä miten viitekehystä on hyödynnetty ja mikä on näiden anti viitekehykselle.

3 LOC-VIITEKEHYSTÄ HYÖDYNTÄVÄT TUTKIMUKSET

Simonsin luomaa LOC-viitekehystä on käytetty kirjallisuudessa huomattavan paljon. Tyypillisin käyttötapa on viitata omassa tutkimuksessa Simonsin tutkimuksiin ja tutkimustuloksiin varsinaisesti kuitenkin viitekehystä hyödyntämättä. Varsinaisesti LOC-viitekehystä käyttäviä tutkimuksia on löydettävissä huomattavan paljon vähemmän. Tässä tutkielmassa perehdytään nimenomaan näihin viitekehystä hyödyntäviin tutkimuksiin.

LOC-viitekehystä käyttävät artikkelit on jaettavissa neljään pääosa-alueeseen. Nämä ovat viitekehystä empiirisessä tutkimuksessa hyödyntävät artikkelit, viitekehystä teoreettisesti käsittelevät artikkelit, viitekehystä kehittämään pyrkivät tutkimukset sekä viitekehysten opettamiseen keskittyvät artikkelit. Näistä viitekehystä empiirisessä tutkimuksessa hyödyntävät artikkelit muodostavat selkeän enemmistön. Tässä pääluvussa keskitytään esittelemään LOC-viitekehystä hyödyntävät tutkimukset lyhyesti tyypeittäin. Tarkempi analyysi näistä neljästä pääosa-alueesta esitellään seuraavassa pääluvussa.

3.1 Empiriapohjaiset artikkelit

Suurin osa-aluetyyppi koostuu siis tutkimusartikkeleista, joissa LOC-viitekehystä on hyödynnetty empiirisessä tutkimuksessa joko kokonaan tai osina. Tällaisia tutkimuksia löytyi 15 kappaletta. Kun LOC-viitekehystä on käytetty vain osin, on tutkimuksen pitänyt pohjautua nimenomaan tähän viitekehykseen, ei vain esimerkiksi yleisesti interaktiivisuuden tutkimiseen. Tutkimuksista esitellään tulosten lisäksi myös muita mahdollisia havaintoja.

Abernethy, Brownell (1999): The role of organizations facing strategic change: an exploratory study

Ensimmäisenä LOC-viitekehystä ehdivät käyttää tutkimuksissaan Abernethy ja Brownell. Heidän tutkimuksensa hyödyntää viitekehysten diagnostista ja interaktiivista komponenttia. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten strategista muutosta tekevän yrityksen johto käyttää johdon laskentatoimen järjestelmiä. Koska aihealue on tässä vaiheessa ollut melko vähän tutkittua, on kyseessä alustava (eksploratiivinen) tutkimus, joka tutkii budjetoinnin roolia strategiamuutoksessa ja selittää tuloksia LOC-viitekehysten avulla. Strategisessa muutoksessa kyse oli organisaation siirtymisestä markkinaorientoituneempaan suuntaan Miles & Snown Prospector – Defender -

jatkomossa. Data on kerätty 63 julkisen sairaalan toimitusjohtajalta kyselykaavakkeen avulla ja tulokset on käsitelty kvantitatiivisesti.

Tutkimus luo nelikentän, jonka avulla kyetään selittämään käytetyn budjetointityylin, strategiamuutoksen ja suorituskyvyn välistä yhteyttä. Tutkijat havaitsivat, että organisaation suorituskyky parani strategiaa uudelleen suunnattaessa kun budjetointia käytettiin interaktiivisella tavalla. Interaktiivisuus auttoi organisaation oppimista ja sopeutumista strategiamuutokseen. Tulos on johdonmukainen LOC-viitekehyksen kanssa, sillä interaktiivisuutta hyödynnetään strategisten epävarmuuksien hallintaan. Tutkimus tukee myös Simonsin väitettä, jonka mukaan strategian implementointiin ei välttämättä vaikuta laskentatoimen ohjauksen merkitys vaan tapa, jolla tätä ohjaukskeinoa käytetään.

van der Stede (2001): Measuring 'tight budgetary control'

Tutkimuksessa hyödynnetään LOC-viitekehystä yhdessä muiden tutkijoiden kontrollirakenteiden kanssa, LOC-viitekehys tuo vain osan tutkimuksesta. Tutkimuksessa on selvitetty tiukan budjettiohjauksen käsitettä 153 kyselykaavakkeen avulla ja tuloksia on käsitelty kvantitatiivisesti. Tutkimus motivoituu Simonsin pohdiskeleman tiukan budjettiohjauksen (Simons 1995a, 161-162) kautta. van der Steden tutkimustuloksen mukaan tiukan budjettiohjaukseen käsitteeseen kuuluvat tärkeysjärjestyksessä lyhyiden budjetipoikkeamien alhainen sietokyky, yksityiskohtainen budjettiin kuuluvien asioiden seuraaminen, kiivas budjetointiin liittyvä keskustelu sekä lyhyen aikavälin budjettitavoitteiden saavuttamisen vahva korostaminen. Tutkimuksessa myös osoittautuu, että Simonsin interaktiivinen ohjaus on yhtenevää ohjauksen tiukkuuden kanssa, mutta interaktiivisuus ei kuitenkaan ole riittävä määritelmä tiukalle budjettiohjaukselle.

Tutkimus hyödyntää LOC-viitekehystä käytännössä vain interaktiivista komponenttia, kylläkin LOC-viitekehukseen nimeltä viitaten ja verraten interaktiivista komponenttia diagnostiseen komponentin ominaisuuksiin. Tutkimus ei varsinaisesti tuo mitään uutta Simonsin viitekehykselle.

Norman (2001): Letting and making managers manage: the effect of control systems on management action in New Zealand's central government

Tutkimuksessa tarkastellaan Uuden-Seelannin julkisen hallinnon mallia LOC-viitekehysten avulla. Tätä tarkoitusta varten on haastateltu 41 johtajaa 27 eri organisaatiosta ja haastateltavat vastasivat vielä myöhemmin kyselytutkimukseen. Näistä vastauksia saatiin 37:ltä haastatellulta. Tutkimuksessa todetaan, että Simonsin määritelmä ohjauksjärjestelmistä soveltuu myös julkishallintoon. Vaikka Uudessa Seelannissa 1980-

luvun lopulla käyttöön otettu hallintomalli (New Public Management, NPM) on selkeyttänyt rooleja ja vastuita luoden vapauksia ja läpinäkyvämpää tiedonkulkua, on se myös aikaansaanut organisaatiosiiiloja ja innovaatioita ehkäisevää pelon ilmapiiriä. Tutkimuksessa havaitaan, että käytössä oleva hallintomalli ylikorostaa diagnostista ohjausta. Tutkimuksessa pohditaan LOC-viitekehyksen valossa myös sitä, miten asioita voisi parantaa.

Koko LOC-viitekehystä käytetään tulkitsemaan haastattelutuloksia. Käyttötavan taakia tutkimus ei anna varsinaisesti mitään uutta viitekehykselle, ellei sellaiseksi haluta laskea viitekehyksen soveltuvuutta kaupallisten yritysten lisäksi julkisella puolella.

Marginson (2002): Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from U.K. organization

Marginsonin tutkimus motivoituu osin Simonsin tutkimusten kautta, sillä yritysten on havaittu olevan enenevässä määrin riippuvia organisaation keskijohdon luovuudesta ja innovoinnista. Simonsin tutkimusten mukaan ylin johto pyrkii ohjaamaan tätä toimintaa johdon ohjausjärjestelmien kautta. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää strategiaprosessin ja johdon laskentatoimen järjestelmien välistä suhdetta yrityksen keski- ja alatasen johdossa. Tutkimuksessa selvitetään uusien ideoiden ja aloitteiden kehittelyä kolmen eri johdon ohjausjärjestelmän, arvojärjestelmien, hierarkiaan perustuvien hallintojärjestelmien ja suorituskykymittausjärjestelmien, kannalta. Tuloksena on, että uskomusjärjestelmiä voidaan käyttää strategisen muutoksen mekanismina, sillä uskomusjärjestelmät vaikuttavat johdon päätösaloitteisiin ja niiden käynnistämiseen. Hallinnollista ohjausta voidaan käyttää useilla eri organisaation tasoilla varmistamaan strategian implementointia. Hallinnollisen ohjauksen käyttö vaikuttaa strategisten aloitteiden sijaintiin voiden myös johtaa polarisoituneisiin rooleihin keskijohdossa, sillä tässä tutkimuksessa osa esimiehistä koki olevansa mahdollistajia, osa yrittäjiä. Avainsuorituskykymitareita voidaan käyttää minimisuorituskykyvaatimuksen varmistamiseen strategian avainosa-alueilla, mutta samanaikainen avainsuorituskykymittareiden korostaminen voi johtaa yhden mittausyhdistelmän suosimiseen toiseen yhdistelmän kustannuksella. Sillä, miten jokin järjestelmä oli suunniteltu tai miten sitä käytettiin, ei ollut niin suurta merkitystä kuin sillä, miten johto tulkitsee järjestelmän käyttöä strategisesti. Nämä tulokset vahvistavat Simonsin käsityksiä johdon ohjausjärjestelmien kyvystä vaikuttaa strategia-prosessiin.

Tutkimustapana tutkimuksessa on yhden telekommunikaatioalaan liittyvän yrityksen pitkäkestoinen (30 kuukautta) case-tutkimus. Data kerättiin useasta lähteestä käyttäen niin puolistrukturoituja haastatteluja (26 haastateltavaa) kuin arkistolähteitäkin. Analyysi on luonteeltaan tulkitsevaa.

Bruining, Bonnet & Wright (2004): Management control systems and strategy change in buyouts

Tutkimuksessa tutkitaan kahta eri yrityskauppaa, ns. management buy-outteja (MBO), erikseen ja sen lisäksi verrataan niitä keskenään. Tarkoituksena on kyetä selvittämään johdon ohjausjärjestelmien ja kilpailustrategian muodostamisen välinen vuorovaikutus strategian muodostamisessa, implementoinnissa ja muutoksessa. Tutkitaan sitä, miten strategia muuttuu MBO:ssa, mutta myös sitä, miten johdon ohjausjärjestelmät muuttuvat uuden strategian implementoimiseksi. Toisen tutkittavan yrityksen strategia muuttui yksityistämisen seurauksena monopolista markkinapainotteiseksi, toisen massatuotannosta erilaistumiseen. Tutkimuksen mukaan MBO:n johto pyrkii tasapainottamaan perinteiset järjestelmät uusien, mahdollisuuksia etsivien ja oppimista tukevien järjestelmien kanssa. Johto muuttaa ohjausjärjestelmiä, koska yrityksen on sopeuduttava muuttuneeseen kilpailu- ja sääntelytilanteeseen. Näiden muutosten avulla johto havaitsee uusia mahdollisuuksia, joka taas puolestaan voi vaatia muutoksia ohjausjärjestelmiin.

Tutkimuksessa havaitaan eroja sen välillä missä järjestyksessä yritykset käyttävät johdon ohjausjärjestelmiä. Toisessa yrityksessä muutoksen tarve suhteessa tilanteeseen ennen MBO:ta on suurempi ja toisessa tarvitaan vain pieniä muutoksia. Tutkimuksessa ei asiasta mainita, mutta pienempiä muutoksia vaatineen, perinteisellä toimialalla toimineen yrityksen muutokset tapahtuivat Simonsin 1994 tutkimuksen maltillisemmän strategiamuutoksen mukaisessa järjestyksessä. Rajumpia muutoksia vaatinut, innovatiivisemmalla toimialalla toimiva yritys ei kuitenkaan noudattanut Simonsin strategisen täyskäännöksen järjestystä. Tutkijoiden mukaan uskomus- ja interaktiivisten järjestelmien kehittäminen on yrittäjämäisemmässä MBO:ssa merkityksellisemmässä asemassa kuin rajoitejärjestelmät, mutta ne eivät kuitenkaan korvaa perinteisiä rajoitejärjestelmiä yrityskaupan jälkeen.

Tutkimuksessa käytetään LOC-viitekehystä selittämään havaittuja muutoksia. Tutkimuksen näkökulma on kaikin tavoin MBO-lähtöisempi kuin johdon ohjausjärjestelmä-lähtöinen. Tutkimus tehtiin puolistrukturoituina haastatteluina yrityksissä, mutta myös riskipääomarahoitajia hyödynnettiin laajentamalla haastattelua myös tähän suuntaan. Myös erilaisia arkistolähteitä, kuten vuosikertomuksia, hyödynnettiin tietojia tulkittaessa.

Bisbe & Otley (2004): The effects of the interactive use of management control systems on product innovation

LOC-viitekehys antaa viitteitä siitä, että johdon ohjausjärjestelmien interaktiivinen käyttö edistää onnistunutta tuoteinnovointia. Kehys ei kuitenkaan selvennä sitä, onko inter-

aktiivisen ohjauksen ja innovoinnin suhde epäsuora, jolloin se innostaa innovoimaan uusia tuotteita entistä aktiivisemmin vai suora, jolloin interaktiivisuus saisi innovoivat yritykset parantamaan suorituskykyään. Tässä Bisbe & Otley'n tutkimuksessa ei kuitenkaan havaita, että johdon ohjausjärjestelmien interaktiivinen käyttö suosisi innovointia. Todennäköisenä syynä tähän tulokseen pidetään, että yhteys on tutkimuksessa oletettua monimutkaisempi. Tulosten mukaan interaktiivisuus voi suosia vähän innovoivia yrityksiä, mutta runsaasti innovoivilla yrityksillä vaikutus on päinvastainen. Tutkimustulos kuitenkin vahvistaa interaktiivisuuden suoran vaikutuksen suorituskykyyn, sillä mitä interaktiivisempi johdon ohjausjärjestelmien käyttö, sitä parempi suorituskyky. Interaktiivisuudella on siis merkitystä niin innovoinnin kuin suorituskyvyn kannalta. Tutkimustulokset vahvistavat Simonsin väitettä interaktiivisuuden merkityksestä tuoteinnovoinnissa selkiyttämällä niitä mekanismeja, joilla tämä tapahtuu.

Data kerättiin kyselytutkimuksena keskikokoisista, kypsän elinkaarenvaiheen espanjalaisyriyten toimitusjohtajilta. Käytettyjä yrityksiä oli 40 ja dataa käsiteltiin kvantitatiivisesti. Tutkimuksessa otettiin strategia annettuna, sen suhdetta johdon ohjausjärjestelmiin ei pohdittu. Tutkimus on ensimmäinen LOC-viitekehystä hyödyntävä tutkimus, joka määrittelee johdon ohjausjärjestelmiä jotenkin, muut ovat jättäneet asian huomiotta.

Tutkimus on ensimmäinen aiempia LOC-viitekehystä empiirisesti käyttäneitä tutkimuksia ja niiden tuloksia hyödyntävä tutkimus. Tämä kyseinen Bisbe & Otley'n tutkimus huomioi Abernethy & Brownellin (1999) tutkimuksen omaa tutkimustaan motivoivissaan, viittaamalla siihen, mitä on aiemmin tutkittu interaktiivisuuden ja innovoinnin osalta sekä hyödyntää samassa Abernethy & Brownellin tutkimuksessa kehitettyä 7-portaista Likert-tyyppistä työkalua, joka mittaa kolmella valitulla ohjausjärjestelmän osa-alueella tutkittavien mielipiteitä.

Tuomela (2005): The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system

Kyseessä on pitkäkestoinen (4v) seuranta tutkimus yhdessä kansainvälisen konsernin osayrityksessä. Tutkija osallistui suorituskykymittausjärjestelmän (3K Scorecard) luontiin ja käyttöönottoon havainnoiden samalla implementoinnin tapahtumia ja seurauksia. Kyseinen suorituskykymittausjärjestelmä tehtiin Suomen yksikön aloitteesta ja vain Suomen toimipisteeseen. Toiveena oli saada aikaan järjestelmä, joka parantaisi taloudellista suorituskykyä, keskustelua ja oppimista. Koska kyse on konsernin yhdestä toimijasta, ottaa tutkimus tutkimusaikaisen konsernitason strategian annettuna, siihen ei pyritä vaikuttamaan.

Tutkimuksessa havaitaan, että interaktiivisuus suorituskykymittausten käytön yhteydessä parantaa strategisen johtamisen laatua ja kasvattaa strategisiin tavoitteisiin sitoutumista. Toisaalta, koska uusi järjestelmä tuo uuden näkökulman toimintaan, voi sen käyttö interaktiivisesti myös aikaansaada vastustusta nostaessaan eri toimia eri tavoin esiin kuin diagnostisilla käyttötavoilla. Interaktiivisuus vaatii myös enemmän aikaa tiedon keräämiseen ja keskusteluihin. Suorituskykyjärjestelmiä voidaan kuitenkin käyttää diagnostisesti ja interaktiivisesti.

Tutkimus käsittelee pääosin LOC-viitekehysten interaktiivista osaa, mutta huomioi suorituskykyjärjestelmien vaikutuksen kaikkiin viitekehysten osa-alueisiin. LOC-viitekehystä käytetään lähinnä selittämään havaintoja. Tutkimusotteessa on narratiivisia piirteitä, joita tulkitaan.

Tutkimus viittaa Abernethy & Brownellin (1999) ja Bisbe & Otleyn (2004) tutkimusartikkeleihin aihealuetta esitellessään ja verratessaan omia tuloksiaan aiempiin havaintoihin, todeten tulostensa olevan yhdenmukaisia aiempien tulosten kanssa siinä, ettei vain käytetyllä ohjausmenetelmällä vaan myös sen käyttötavalla on merkitystä.

Collier (2005) Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting

Tutkimus pohjautuu 10 vuotta kestäneeseen seurantatutkimukseen yhdessä case-yrityksessä. Vaikka yritys on monikansallinen, on yrittäjän rooli ratkaiseva. Tutkimuksessa hyödynnetään LOC-viitekehysten lisäksi Ferreira ja Otleyn (kyseinen Ferreira & Otleyn artikkeli on kuitenkin julkaistu vasta 2009) luomaa viitekehystä. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää kumpi viitekehyksistä soveltuu paremmin kun yritetään ymmärtää uskomus- (kulttuuri) ja rajoite- (ympäristö) ohjauskeinojen näkökulmien vuorovaikutusta diagnostisen ja interaktiivisen ohjauksen näkökulmien kanssa yrittäjämäisessä organisaatiossa. Osoittautuu, ettei kumpikaan kehysistä sovellu suoraan, vaan kumpikin kykenee selittämään vain osan. LOC-viitekehys selittää paremmin yrityksen sosiaalisessa ohjauksessa heijastuvan uskomusjärjestelmien merkityksen. Samoin rajoitejärjestelmien merkitys tulee tutkimuksessa esiin markkinaympäristön muutoksissa. Ferrreiran ja Otleyn viitekehys on käyttökelpoinen rationaalis-instrumentaalisessa mielessä, mutta se sisältää LOC-viitekehysten osista vain diagnostiset ja interaktiiviset ohjausjärjestelmät.

Tutkimusmateriaali on kerätty haastatteluin niin organisaation sisällä kuin asiakkaita ja toimittajia haastatteleamalla. Yritys kasvoi tutkimusaikana merkittävästi, jolloin yrittäjän oli muutettava toimintatapojaan. Yritys säilyi kuitenkin yrittäjämäisenä. Yrityksessä perinteinen laskentatoimi on jätetty vähemmälle huomiolle. Sosiaalinen kontrolli yhdessä tarpeelliseksi koettujen laskentatoimen osien kanssa aikaansivat yrittäjämäisen ohjauksen. Tutkimuksen alussa yrittäjän tarkastelukulma oli sisäisesti fokuoitunutta ja

myöhemmin markkinan muutoksiin liittyvää. Tutkimus on tulkittu kertomus yhden yrityksen toiminnasta.

Henri (2006) Management control systems and strategy: A resource-based perspective

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää johdon ohjausjärjestelmien ja neljän eri kyvykkyyden (markkinasuuntautuneisuus, yrittäjäyys, innovatiivisuus ja organisaation oppiminen) välistä suhdetta resurssipohjaisen lähestymistavan avulla. Tutkimus keskittyy LOC-viitekehyksen diagnostiseen ja interaktiiviseen komponenttiin sekä näiden väliseen dynaamiseen jännitteeseen. Tutkimustulosten mukaan suorituskykymittausjärjestelmien interaktiivinen käyttö edistää kyseisiä kyvykkyyksiä, sillä se suuntaa organisaation huomiota strategiseen prioriteettiin ja herättää keskustelua. Suorituskykymittausjärjestelmien diagnostisella käytöllä puolestaan on negatiivinen vaikutus näihin kyvykkyyksiin, koska se luo rajoitteita. Molemmat tulokset ovat yhteneviä LOC-viitekehyksen periaatteiden kanssa. Henrin mukaan suorituskykymittausten diagnostinen ja interaktiivinen käyttö edistää kyvykkyyksiä niin yksittäisesti kuin kollektiivisestikin. Erittäin epävarmassa ympäristössä toimivien, helposti sopeutuvien yritysten suorituskyky vaikuttaisi hyötyvän dynaamisesta jännitteestä, kun taas melko ennustettavassa ympäristössä tiukasti valvottu yritys näyttäisi kärsivän dynaamisesta jännitteestä, sillä jännite häiritsee organisaation rutiineja.

Tutkimustulokset siis tukevat Robert Simonsin näkemystä ohjausjärjestelmien hyödyllisyydestä suunnitellun strategian implementoinnissa ja uusien esiin tulevien strategioiden herättäjänä. Simons kuitenkin käyttää kyvykkyyksinä vain innovointia ja oppimista, tämä tutkimus laajentaa kyvykkyyksiin myös markkinasuuntautuneisuuden ja yrittäjäyden. Lisäksi tulokset lisäävät ymmärrystä dynaamisesta jännitteestä.

Tutkimusdata kerättiin strukturoidulla kyselykaavakkeella, joihin saatiin 383 vastausta. Tuloksia käsiteltiin kvantitatiivisesti hypoteesien avulla ja tulosten oli tarkoitus selvittää LOC-viitekehystä. Tutkimuksessa viitataan aiempiin tässäkin tutkielmassa esiteltyihin tutkimuksiin (Abernethy & Brownell 1999, Marginson 2002, Bisbe & Otley 2004) siinä, mitä on jo tutkittu ja mitä tietoa nämä tutkimukset ovat tuottaneet sekä hypoteesien asettamisen perusteluina. Näitä aiempia tutkimuksia hyödynnetään myös vertailemalla niitä omiin tuloksiin. Omien tutkimustulostensa Henri toteaa tukevan Robert Simonsin näkemyksiä ohjausjärjestelmien roolista strategioiden esiintuojana. Henri toteaa tulostensa täydentävän Abernethy & Brownellin (1999) ja Bisbe & Otley (2004) tuloksia, kuitenkin niin, että Henrin tulokset viittaavat interaktiivisen käytön ja kyvykkyyksien välillä olevaan suoraan yhteyteen. Henri epäilee eron johtuvan siitä, että aiemmat tutkimukset ovat keskittyneet johdon ohjausjärjestelmien interaktiiviseen käyttöön, kun taas Henrin oma tutkimus integroi mukaan diagnostisen käytön sekä dynaa-

misen jännitteen. Tutkimustulos myös vahvistaa Marginsonin (2002) käsitystä siitä, että diagnostisen ja interaktiivisen käytön välinen dynaaminen jännite voi aikaansaada kompromisseja ja organisatorista suosimista.

Kober, Ng & Paul (2007): The interrelationship between management control mechanisms and strategy

Tutkimuksen tarkoituksena on selventää johdon ohjausjärjestelmien ja strategian suhdetta, toisin sanoen selvittää muokkaavatko johdon ohjausjärjestelmät strategiaa ja vaikuttaako strategian muutos ohjausjärjestelmiin. Tutkimuksessa osoittautuu, että tällainen suhde on olemassa, sillä johdon ohjausjärjestelmien interaktiivinen käyttö helpottaa strategiamuutosta ja vastaavasti ohjausjärjestelmät muuttuvat sopiakseen paremmin muuttuneeseen strategiaan.

Tutkimus on tehty viiden vuoden aikana Australian julkisessa lääketieteen palveluja tarjoavassa yrityksessä, joka muutti strategiaansa Miles & Snow –luokittelun mukaisesti Defenderistä Prospectoriksi tutkimusaikana. Alkususäyksen muutokselle antoivat Australian julkishallinnon uudistukset, joihin piti sopeutua. Tutkimus keskittyy LOC-viitekehyksen interaktiiviseen komponenttiin, eikä se alun perin määrittele käytettäviä johdon ohjausjärjestelmiä. Näistä tutkimuksen aikana kuitenkin nousevat esiin kulttuuri, kustannusohjaus, ammatillinen ohjaus, ohjauksen tiukkuus ja byrokraattinen ohjaus. Tutkimusmateriaali on kerätty pääosin haastattelemalla puolistruktuuristi ylempää johtoa mutta kaikille johtotehtävissä toimiville on myös tehty kyselytutkimuksia, joiden tarkoitus on antaa lisäselvitystä ja varmennusta. Haastatteluja ja kvantitatiivisesti käsiteltyjä tuloksia on tämän jälkeen tulkittu.

Tutkimus viittaa Abernethy & Brownellin (1999) tutkimukseen aiempia aihealueeseen liittyviä tutkimuksia ja niiden tuloksia esitellessään sekä tutkimusta motivoidesaan. Tutkimus viittaa myös Bisbe & Otleyn (2004) tutkimukseen johdon ohjausjärjestelmiä määritellään.

Widener (2007): An empirical analysis of the levers of control framework

Tutkimus motivoituu LOC-viitekehyksen ajatuksesta, että strateginen epävarmuus ja riski ohjaavat ohjausjärjestelmien valintaa ja käyttöä. Niinpä tutkimuksen tarkoituksena onkin tutkia LOC-viitekehyksen ohjauskeinoja edeltäviä tekijöitä, strategista epävarmuutta ja riskiä, ohjauskeinojen yhteistyötä, sekä niiden etuja ja haittoja (johdon huomiota, oppimista ja yrityksen suorituskykyä). Tutkimus osoittaa, että strateginen riski ja epävarmuus todella ohjaavat ohjausjärjestelmien merkittävyyttä ja roolia. Osoittautuu,

että ohjauskeinojen välillä on useita toisistaan riippuvia ja toisiaan täydentäviä suhteita: interaktiiviset järjestelmät vaikuttavat diagnostisiin ja rajoitejärjestelmiin kun taas uskomusjärjestelmät vaikuttavat kaikkiin kolmeen muuhun järjestelmään. Ohjauskeinojen edut ylittävät keinojen aiheuttamat haitat parantaessaan suorituskykyä: diagnostiset ja uskomusjärjestelmät helpottavat johdon tehokasta ajankäyttöä, kun taas interaktiiviset järjestelmät kuluttavat tätä aikaa vaatiessaan huomiota. Organisaation oppiminen tehostuu korostamalla uskomus- ja diagnostisia järjestelmiä, kun taas interaktiiviset järjestelmät vaikuttavat oppimiseen diagnostisten järjestelmien kautta. Organisaation oppiminen ja aktiivinen havainnointi lisäävät organisaation suorituskykyä.

Data on kerätty 122 talousjohtajalle (Chief Financial Officer) tehdyllä kyselytutkimuksella ja tuloksia käsitellään kvantitatiivisesti. Tutkimuksen tarkoitus on selvittää LOC-viitekehystä.

Widener viittaa tässä tutkielmassa aiemmin esitellyistä tutkimuksista Abernethy & Brownelliin (1999), Marginsoniin (2002), Bisbe & Otleihin (2004), Tuomelaan (2005) ja Henriin (2006) selvittäessään aiempia havaintoja käsillä olevista aiheista ja verrattessaan näiden tuloksia Simonsin ja muihin johdon ohjausjärjestelmiä tutkiviin tutkimuksiin. Artikkelin voi myös katsoa tietyllä tavalla olevan jatkoa Henrin tutkimukselle, sillä Widener lähtee myös oletuksesta, että suorituskykymittausjärjestelmien diagnostinen ja interaktiivinen käyttö täydentävät toisiaan. Henri ei tutki ohjauskeinojen suhdetta, sitä vaikuttavatko ne toisiinsa ja tai miten ne mahdollisesti vaikuttavat. Widener myös hyödyntää Henrin käyttämiä tutkimuskeinoja datan käsittelyssä omassa tutkimuksessaan. Widenerin tulokset ovat yhteneväisiä Marginsonin, Tuomelan ja Henrin havaintojen kanssa. Näihin tuloksiin hän viittaa. Widener viittaa myös myöhemmin tässä tutkielmassa esiteltävään Bisbe, Batista-Fouquet & Chenhalliin (2007) todeten, että hänen tutkimuksensa käyttää interaktiivisen ohjauksen dimensioista vain kahta, ylimmän ja operatiivisen johdon osallistumista. Muut kolme dimensiota jätetään tässä tutkimuksessa huomiotta. Toisaalta hän kuitenkin toteaa oman määritelmänsä olevan Simonsin määritelmän (1994, 171) mukainen.

Peljhan (2007): The role of management control systems on strategy implementation: The case of a Slovenian company

Tässä artikkelissa tutkitaan jälleen dynaamista jännitettä. Tutkimus on tehty seuraamalla Slovenialaista terästehdasta pitkäaikaisessa, 13 vuotta kestäneessä case-tutkimuksessa. Yritys oli tutkimusaikana kasvuorientoitunut ja se lisäsi täydentävien johdon ohjausjärjestelmien käyttöä. Tutkimuksen tarkoituksena on testata LOC-viitekehystä seuraamalla miten ohjauskeinot aikaansaavat dynaamisen jännitteen, joka puolestaan edistää strategian implementointia. Havaitaan, että johdon ohjausjärjestelmät vaikuttavat strategian

implementointiin ja valvontaan sekä oppimisen kautta interaktiivisesti käytettynä strategian muodostamiseen. Käytetyt ohjausjärjestelmät luokitellaan LOC-viitekehukseen, eikä käytettyjä järjestelmiä rajata, vaikka yrityksen parantuneesta suorituskyvystä tehdäänkin havainto. Tutkimusaikana yritys käy läpi strategiamuutoksen aiemmasta kotimarkkinoihin keskittyneestä yrityksestä kohti kilpaillumpia kansainvälisiä markkinoita. Pääsyy muutostarpeeseen on Slovenian itsenäistyminen 1991 ja sen seurauksena kotimarkkinoiden menetys. Yritykseen palkattiin uusi johto 1992, josta myös tutkimus alkaa. Tutkimuksesta ei kuitenkaan selviä se, missä järjestyksessä johto ohjausjärjestelmiä käytti strategista täyskäännöstä tehdessään. Tutkimuksessa havaitaan myös, että 1990-luvun alussa yritys oli vähän innovoiva, mutta kun yritys alkoi käyttää johdon ohjausjärjestelmiä interaktiivisesti, lisääntyi luovuus ja tuoteinnovointi. Tutkimuksessa todetaan, ettei interaktiivisuus ole ainoa syy nykyiseen aktiiviseen innovointiin vaan esimerkiksi organisaatiokulttuurilla on merkitystä. Tutkimusaikana yritys myös muutti uskomus- ja rajoitejärjestelmiään vastaamaan vuosina 1992/1993 uusittua strategiaa.

Data on kerätty haastatteluin, yhtiön dokumentoinneista ja arkistolähteistä. Tutkimus pohtii LOC-viitekehysten kautta sitä, mistä ideat strategiamuutokseen kumpuavat. Tutkimuksen käsittelytapa on havaintoihin perustuvaa tulkintaa. Johdon ohjausmääritelmät määritellään laajasti johdolle tietoa välittävänä järjestelmänä ja siihen sisällytetään myös epävirallisia osia kuten henkilökohtaista ja klaaniohjausta.

Tutkimuksen lopussa tutkijat toteavat, että kyseinen tutkimus tuo täydentävää analyysiä, koska aiemmat tutkimukset ovat rajoittuneet rajatumpaan ohjausalueeseen. Tutkijat kuitenkin viittaavat Abernethy & Brownellin (1999), Marginsonin (2002), Bisbe & Otleyn (2004) ja Henrin (2006) tutkimuksiin esitelleessään aiempia tutkimustuloksia sekä samankaltaisia havaintoja ja tulkintoja. Kommentti on erikoinen, koska Marginson (2002) kuitenkin käyttää koko LOC-viitekehystä rajaamatta myöskään johdon ohjausjärjestelmiä.

Peljhanin tutkimuksesta on myös myöhempi artikkeli toisessa julkaisussa. Kyseisessä artikkelissa on useampia kirjoittajia ja käsittely on enemmän soveltavaa (Tekavčić, Peljhan, Šević (2008)).

Bisbe & Malagueño (2009): The choice of interactive control systems under different innovation management modes

Tämä kyseinen tutkimus pyrkii selvittämään sitä miksi tuoteinnovaatioympäristössä valitaan tietty johdon laskentatoimen ohjausjärjestelmä interaktiiviseen käyttöön. Tutkimus motivoituu Robert Simonsin vuonna 1991 julkaiseman artikkelin pohjalta. Kuten Bisbe & Otleyn aiempi samaan aihepiiriin vuodelta 2004 oleva tutkimuskin, myös tämä kyseinen tutkimus hyödyntää LOC-viitekehystä vain interaktiivista komponenttia.

Tutkimuksessa havaitaan, että interaktiiviseen käyttöön valittavan ohjausjärjestelmän valintaan vaikuttaa yrityksen innovaatioiden johtamistapa (intuitiivinen, systemaattinen tai strateginen). Intuitiiviseen innovaatioiden johtamistapaan nojaavat yritykset valitsevat usein Balance Scorecard (BSC) –tyyppisen ohjauksen interaktiiviseen käyttöön. Kun johto tuntee teknologiset, markkina- ja yleiset liiketoimintanäkökohdat ja yrityksen innovaatioita johdetaan strategisella tavalla, valitaan interaktiiviseen käyttöön usein myös Balance Scorecard- tyyppinen järjestelmä tai vaihtoehtoisesti budjetti. Mikäli innovaatioiden johtamistapa ja johdon laskentatoimen ohjausjärjestelmät edustavat samaa heuristista ja kognitiivista mallia, ei oikeaan innovointinopeuteen sopeuduta kovin tehokkaasti. Samoin käy myös sellaisissa yrityksissä, joissa interaktiivinen ohjausjärjestelmä tuottaa innovointijohtamistavassa tarpeelliseksi koettua tietoa. Yhdenmukaisuus saattaa aiheuttaa toimimattoman trendin toistamista. Kun taas innovaatioiden johtamistapa ja johdon laskentatoimen ohjausjärjestelmät eivät sovi hyvin yhteen, sopeutuminen on tehokkaampaa. Tutkijat epäilevät, että kyse voisi olla sopimattomuuden täydentävästä vaikutuksesta.

Tutkimusdata on kerätty kyselytutkimuksella, johon saatiin 57 vastausta keskikokoisista espanjalaisyrityksistä. Tuloksia on käsitelty kvantitatiivisin keinoin ja tarkoituksena on selvittää LOC-viitekehystä interaktiivisen ohjausjärjestelmän valinnan osalta.

Tutkimuksessa viitataan Abernethy & Brownellin (1999), Bisbe & Otleyn (2004), Tuomelan (2005), Henrin (2006) ja Widenerin (2007) tutkimuksiin selvennettäessä aiempien tutkimusten tuloksia. Tilastollisessa käsittelyssään tutkimus myös hyödyntää Bisbe & Otleyn (2004) skaalauksia.

Mundy (2010): Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää miten organisaatiot tasapainottavat johdon ohjausjärjestelmien valvovaa ja mahdollistavaa käyttöä sekä miten tämä tasapaino helpottaa dynaamisen jännitteen ja organisaatiolle ominaisten kyvykkyyksien muodostamista. Johdon ohjausjärjestelmien liikkeenjohdollinen käyttö määrittelee tasapainon, ei niinkään dynaamista jännitettä. Tutkimus löytää useita tekijöitä, jotka vaikuttavat organisaation kykyyn tasapainottaa johdon ohjausjärjestelmien käyttöä. Tällaisiksi tekijöiksi havaitaan johdon ohjausjärjestelmien sisäinen johdonmukaisuus, looginen kehittyminen, valta-asema tai historiallinen taipumus ja tukahduttaminen. Tasapainotus puolestaan luo jännitteelle sopivat syntymisolosuhteet. Tutkimuksessa todetaan, että erilaisen johdon ohjausjärjestelmien vuorovaikutus vaikuttaa tasapainoon yhtä paljon kuin järjestelmien käyttämättömyys tai epäsovelias käyttö. Interaktiivisella ohjauskeinolla on ratkaiseva rooli valvonnan ja mahdollistamisen tasapainon saavuttamisessa ja ylläpitä-

misessä. Osittain tämä johtuu interaktiivisten järjestelmien tehtävästä informaation prosessoinnissa, interaktiiviset ohjauskeinot mahdollistavat muiden keinojen potentiaalın toteuttamisen. Interaktiivisuuden vaikutus toisiin ohjauskeinoihin muodostaa itsessään myös organisaatiolle ominaisen kyvykkyyden.

Tutkimus on tehty finanssialan yrityksessä case-tutkimuksena. Dataa on kerätty niin puolistrukturoiduilla haastatteluilla kuin arkistodokumentaatiostakin ja tuloksia tulkitaan. Tutkimus ei spesifioi käytettyjä johdon ohjausjärjestelmiä, vaan tutkii niiden välisiä suhteita. Viitekehystä käytetään tutkimuksen pohjana, sen avulla selitetään tilannetta.

Mundyn tutkimus viittaa Abernethy & Brownellin (1999), van der Steden (2001), Normanin (2001), Marginsonin (2002), Bisbe & Otley (2004), Bruining, Bonnet & Wrightin (2004), Tuomelan (2005), Henrin (2006), Bisbe, Batista-Foguet & Chenhallin (2007), Kober, Ng & Paulin (2007) ja Widenerin (2007) tutkimusartikkeleihin selvittäessään mitä on jo aiemmin tutkittu ja mitä näissä tutkimuksissa on selvinnyt.

Arachchilage & Smith (2013): The effects of the diagnostic and interactive use of management control systems on the strategy-performance relationship

Tämän kaikkein tuoreimman tutkimuksen tarkoituksena on selvittää johdon ohjausjärjestelmien ja strategisen suorituskyvyn välistä suhdetta. Siinä tutkitaan johdon ohjausjärjestelmän diagnostisen ja interaktiivisen käytön vaikutusta strategian ja organisaation suorituskyvyn suhteeseen. Tutkimuksessa havaitaan, että johdon ohjausjärjestelmien diagnostinen käyttö vaikuttaa suorituskykyyn merkittävämmiin, mikäli yritys on valinnut kustannusjohtajuuden suorituskykystrategiakseen. Interaktiivisuudella on voimakkaampi merkitys erilaistavan strategian valinnan kohdalla. Molemmat tavat kuitenkin vaikuttavat strategian ja suorituskyvyn väliseen suhteeseen.

Tutkimuksessa strategiaa pidetään annettuna Porterin kilpailukykystrategiana. Tutkimuksen data on kerätty muista LOC-viitekehystä hyödyntävistä tutkimuksista poikkeavasti, sillä tutkimus on tehty kyselytutkimuksena kehittyvässä taloudessa Sri Lankassa toimivissa tekstiili- ja vaatetusalan yrityksissä. Vastauksia tutkimuksiin on saatu 117 ja vastauksia on käsitelty kvantitatiivisin menetelmin.

Tutkimus viittaa Abernethy & Brownellin (1999) tutkimukseen aiempia tutkimustuloksia esitellessään ja Henrin (2006) tutkimukseen sen lisäksi vielä hypoteeseja asettaessaan ja tuloksiaan aiempiin tutkimustuloksiin vertaillaessaan. Tulokset ovat samansuuntaisia aiempien tulosten kanssa. Tutkimustulokset ovat suunnattuja niin ohjausjärjestelmien parissa työskenteleville johtohenkilöille kuin tutkijoillekin. Näkökulma on käytännönläheisempi.

3.2 LOC-viitekehystä teoreettisesti hyödyntävät artikkelit

LOC-viitekehystä on hyödynnetty myös teoreettisissa pohdiskeluissa empiriaa mukaan ottamatta. Näissä tutkimuksissa LOC-viitekehystä on yhdistelty toisiin viitekehyksiin ja vertailtu kehyksiä keskenään. Tämän tyyppisillä artikkeleilla on usein tarkoituksena pohtia kehyksen hyödyntämistä mahdollisissa myöhemmissä tutkimuksissa.

van Marrewijk & Becker (2004): The hidden hand of cultural governance: The transformation process of Humanitas, a community-driven organization proving cure, care, housing and well-being to elderly people

Kyseisen artikkelin tarkoituksena on antaa yleiskuva yhden organisaation muutoksesta hierargisesta organisaatiosta yhteisöllisemmäksi. Näkökulmana ei käytetä laskentatointia, vaan ennemminkin eettisyyttä. Tämän tutkimuksen tekijät ovat käyttäneet Humanitas-järjestön muutosprosessiin liittyvässä tutkimuksessaan LOC-viitekehystä, mutta he eivät millään tavalla perustele viitekehyksen liittämistä toiseen, Ken Wilberin neljän kvadrantin malliin. Wilbertin malli jakautuu nimensä mukaisesti neljään lohkokseen, joita määrittävät akselit yksilöllinen – kollektiivinen ja sisäinen – ulkoinen. van Marrewijk ja Becker liittävät LOC-viitekehyksen uskomusjärjestelmät yksilöllis–sisäiseen kulmaan, rajoitejärjestelmät yksilöllis–ulkoiseen kulmaan, diagnostiset ohjausjärjestelmät kollektiivis-ulkopuoliseen kulmaan sekä interaktiiviset ohjausjärjestelmät kollektiivis-sisäiseen kulmaan. Tämän yhdistellyn nelikenttämallin avulla tutkijat tulkitsevat tuloksiaan muutamalla lauseella. Tekstissä viitataan Simonsin 1995a julkaisuun, mutta kirjaa ei löydy silti lähdeluettelosta. Artikkelin voidaan kuitenkin katsoa kuuluvan LOC-viitekehystä käyttävien töiden joukkoon, joskin viitekehyksen tieteellinen käyttö on kyseenalaista perustelujen puuttuessa.

Fauzi & Rahman (2008): The role of control system in increasing corporate social performance: the use of levers of control

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on esittää, miten yritys voi ohjausjärjestelmien avulla, LOC-viitekehystä hyödyntäen, kasvattaa yrityksen yhteiskunnallista suorituskykyä, kestäväää kehitystä. Artikkelin avainajatuksena ja motivointina on, että kun normaalisti suorituskyvyllä tarkoitetaan taloudellista suoriutumista, voidaankin termi laajentaa koskemaan myös yhteiskunnallista ja ympäristösuorituksia. Tämän ajatuksen pohjalta artikkelissa käydään läpi LOC-viitekehyksen osatekijät ja osoitetaan, miten jokainen näistä voi vaikuttaa suorituskykyyn. Lopputulos on hyvin normatiivissävytteinen: ohjaus-

keinojen käyttö kasvattaa yrityksen sosiaalista suorituskykyä ohjaamalla yrityksen yhteiskuntavastuullista strategiaa ja organisaatiossa toimivien ihmisten strategista käytöstä.

Artikkeli hyödyntää siis koko kehyksen, ja ottaa strategian annettuna, mutta ohjausjärjestelmien avulla strategiaan kyetään myös vaikuttamaan. Tutkimus keskittyy vain suorituskykyyn, muita johdon ohjausjärjestelmiä ei käsitellä. Kysymys on ohjauskeinojen ja ohjausjärjestelmien vuorovaikutuksesta. Empiiristä osaa artikkelissa ei ole, pohdinta on täysin teoreettista käsittelyä.

Tutkimuksessa viitataan Abernethy & Brownellin (1999), Marginsonin (2002) ja Widenerin (2007) tutkimusartikkeleihin kertoessaan mitä aiemmin on jo tutkittu ja millaisia tuloksia niissä on havaittu.

Ferreira & Otley (2009): The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis

Tässä tutkimuksessa luotava uusi kehys laajentaa Otley'n aiemmin (1999) kehittämää kehystä muun muassa LOC-viitekehyksen avulla. Luotavan, uuden viitekehyksen tarkoituksena on olla käyttökelpoinen työkalu tutkijoiden tutkiessa johdon ohjausjärjestelmien suunnittelua ja käyttöä. Vaikka tutkimuksen nimessä puhutaan suorituskykyjärjestelmistä, sisältyy tutkijoiden määritelmään johdon ohjausjärjestelmät kokonaisuutena. LOC-viitekehystä hyödynnetään käyttämällä siihen liittyviä ajatuksia vision ja mission sekä kaikkien neljän ohjauskeinojen tärkeydestä. Artikkelin mukaan on tärkeitä myös huomata miten organisaatio käyttää ohjausjärjestelmää, ei vain sen olemassa olo, sekä ohjausjärjestelmien muutoksen ja kehityksen dynamiikka. Suorituskykyjärjestelmien eri osien välinen yhteys on myös syytä huomioida. Uudessa viitekehyksessä on 12 aihealuetta, joista neljässä, visio ja missio, avainsuorituskykymittaukset, palkitsemisjärjestelmät ja suorituskykymittausten käyttö, perustellaan asettua kysymystä viittaamalla LOC-kehyksen osiin. Muilta osin Simonsin ajatukset ovat taustalla, vaikei niihin viitata.

Artikkelissa tutkijat viittaavat Abernethy & Brownellin (1999), Bisbe & Otley'n (2004), Collierin (2005), Tuomelan (2005), Henrin (2006), Bisbe, Batista-Foguet & Chenhallin (2007) ja Widenerin (2007) tutkimuksiin aihealuetta esitellessään ja erityisesti LOC-viitekehystä selittäessään. Uuden kehyksen aihealueita ja luotuja kysymyksiä perustelleessaan LOC-viitekehys-pohjaisiin tutkimuksiin ei enää viitata.

O'Grady, Rouse & Gunn (2010): Synthesizing management control frameworks

Kyseinen tutkimus kuuluu osaksi laajempaa tietokoneavusteista oppimistutkimusta ol-
len tutkimuksen aloitusvaihetta. Oppimistutkimukseen ei tämän enempää artikkelissa
kuitenkaan käsitellä. Artikkelin tarkoituksena on vertailla LOC- ja Ferrera & Otley'n
(2009) viitekehyksiä keskenään organisaatiokerrosten välisen toiminnan ja muutoksen
hallinnan näkökulmasta. Tutkimuksessa hyödynnetään kolmatta, laskentatoimen ulko-
puolista, kehystä, jota vastaan laskentatoimen kehyksiä verrataan. Havaitaan, että LOC-
viitekehys toimii tätä kolmatta kehystä vastaan paremmin kuin Ferrera & Otley'n viite-
kehys, mutta siinäkin on omat heikkoutensa. LOC-viitekehys ei tutkijoiden mukaan
kerro selkeästi miten kommunikointi kehyksen eri elementtien ja organisaatiokerrosten
välillä tapahtuu, eikä se huomioi vuorovaikutusta ympäristön kanssa. Tutkijat ihmette-
levät, onko Simons tarkoittanut, että kaikki neljä ohjausjärjestelmää toimivat kaikilla
organisaatiotasolla. Toisena isona ongelmana nähdään kommunikointikanavien määrit-
telemättömyys. LOC-viitekehys ei anna viitteitä siitä, miten eri ohjausjärjestelmät kes-
kustelevat keskenään yhdistääkseen ja tasapainottaakseen vaikutustaan.

Tutkimus käsittelee kehystä kokonaisuutena ja käsittelyote on puhtaasti teoreettinen.
Tutkimus käyttää Bisbe & Otley'n (2004) määritelmää johdon ohjausjärjestelmistä ja
kertoo, että oikeastaan vain Marginson (2002) on tutkinut organisaatiotasojen välistä
ohjausta. Tutkimus ei käytä Ferreira & Otley'n tutkimusartikkelia vuodelta 2009, vaan
samasta aiheesta pidettyä aiempaa kokouspaperia.

***van der Wiele, van Iwaarden, Williams & Eldridge (2011): A new foundation for
quality management in the business environment of the twenty-first century***

Tässä artikkelissa esitellään ja pohdiskellaan mahdollisuuksia hyödyntää LOC-
viitekehystä Total Quality Managementin (TQM) yhteydessä. Laadunhallinta oppialana
ei itse ole kehittänyt teorioita erilaisten organisaatiotekijöiden merkityksestä laatumalli-
en käyttötapaan. TQM lähtee ajatuksesta, että toimintaympäristö on melko stabiili ja
ennustettava. Näin ei kuitenkaan enää tämän päivän yritys-elämässä ole, vaan markki-
naympäristö on muuttunut epävarmaksi ja epästabiiliksi. Artikkelissa tullaan siihen lop-
putulokseen, että LOC-viitekehys soveltuu hyvin TQM-ympäristöönkin, sillä sen avulla
kyetään havaitsemaan, ovatko yrityksen ohjausjärjestelmät tasapainossa keskenään.
Epävarmassa ympäristössä kriittisiä prosesseja on hallittava kaikkien LOC-
viitekehysten neljän ohjauskeinon avulla, mutta samalla on huomattava interaktiivisen
ohjausmekanismin jatkuvasti kasvava merkitys. Artikkelin ote on normatiivissävyttei-
nen: kun toimit näin, saavutat tämän.

Tutkimukseen on liittynyt haastattelututkimus kuluttajaelektronikkayrityksessä, mutta tästä ei artikkelissa varsinaisesti puhuta. Mainitaan vain, että epävarmuutta on pidetty haasteena yrityksen avainprosesseille. Myös haastattelututkimuksen runko on esitelty.

Tutkimus viittaa Abernethy & Brownellin (1999), Marginsonin (2002), Bruining, Bonnet & Wrightin (2004), Bisbe & Otleyn (2004) ja Mundryn (2010) tutkimusartikkeleihin kertoessaan mitä viitekehysten avulla on laskentatoimen puolella tutkittu.

Gond, Grubnic, Herzig & Moon (2012): Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on teoretisoida johdon ohjausjärjestelmien ja kestävä kehityksen ohjausjärjestelmien rooleja ja käyttöä integroitaessa kestävä kehitystä strategiaan. Tutkimuksessa selvitetään millaisessa suhteessa nämä järjestelmät ovat toisiinsa ja miten nämä järjestelmät yhdessä strategiaa laadittaessa estävät tai helpottavat strategisella tasolla kestävä kehitystä sekä kestävä kehityksen ja strategian integrointia. Tutkijat luovat viitekehysten, joka erottelee järjestelmäintegraation tason hyödyntäen myös LOC-viitekehysten diagnostista ja interaktiivista ohjauskeinoja. Luodun uuden viitekehysten osien vaikutusta yrityksen taloudellisen, yhteiskunnallisen ja ekologisen tuloksen yhdistävään niin sanottuun kolmeen pilariin, eli Triple Bottom Lineen, pohditaan.

Viitekehystä luotaessa on hyödynnetty aiempaa kirjallista materiaalia tuomaan esimerkkejä uuden viitekehysten eri komponenteista. Tutkimuksessa pohditaan myös siirtymiä luodun viitekehysten osien välillä sekä niiden merkitystä kolmen pilarin suorituskykyyn. Tutkimus on käsiteanalyttinen. Vaikka uusi viitekehys pohtii ohjausjärjestelmien vaikutusta kolmeen pilariin, ei käytettyjä johdon ohjauskeinoja kuitenkaan määritellä.

Tutkijat viittaavat useisiin aiempiin LOC-viitekehys-pohjaisiin tutkimuksiin. Se hyödyntää Abernethy & Brownellin (1999), Marginsonin (2002), Bruining, Bonnet & Wrightin (2004), Bisbe & Otleyn (2004), Tuomelan (2005), Henrin (2006), Kober, Ng & Paulin (2007), Widenerin (2007) ja Mundryn (2010) tutkimusartikkeleita kertoessaan mitä on tutkittu ja millaisia tutkimustuloksia on havaittu.

3.3 LOC-viitekehystä kehittämään pyrkivät artikkelit

Tähän luokkaan luokitellut tutkimukset voidaan nähdä myös kriittisesti LOC-viitekehysten suhtautuvina tutkimusartikkeleina. Niistä kuitenkin puuttuu arvola-

tauma. Näiden syiden takia nämä tutkimusartikkelit nähdään tässä tutkielmassa viitekehystä kehittämään pyrkivinä. Pelkän ongelmien osoittamisen sijasta, niissä on pyritty myös ratkaisemaan havaitsemansa ongelmat.

Bisbe, Batista-Foguet & Chenhall (2007): Defining management accounting constructions: A methodological note on the risks of conceptual misspecification

Bisbe, Batista-Foguet ja Chenhall muistuttavat artikkelissaan, että tutkimusrakenteiden käsitteellisen määrittelyn on oltava perinpohjaista ennen rakenteiden hyödyntämistä teoria-pohjaisissa kvantitatiivisissa tutkimuksissa. Kyseisten tutkijoiden mukaan johdon ohjausjärjestelmien tutkijat ovat kyllä kehittäneet käsitteellisiä malleja kuvaamaan selittävien ja selitettävien muuttujien suhdetta, saadakseen nämä operatiiviset selittävät ja selitettävät muuttujat käyttöönsä ja kyetäkseen testaamaan malleja empiirisesti. Mielenkiinnon kohteena olevan käsitteen merkityksen luomisen prosessia on kuitenkin huomioitu paljon vähemmän. Artikkelin kirjoittajien mukaan tutkijoiden on kuitenkin määriteltävä tarkasti käsitteen sisältö määrittämällä mitä käsitteeseen kuuluu tai on kuulumatta. On myös määriteltävä käsitteen ja sen indikaattorien välisten suhteiden luonne ja suunta. Tutkijoiden pitää siis selventää, onko kyseessä reflektiivinen vai formatiivinen malli. Reflektiivisessä mallissa indikaattorit ovat käsitteen heijastumia tai ilmentymiä ja formatiivisessa mallissa käsitteen määritteleviä ominaisuuksia. Kun kyse on moniulotteisesta käsitteestä, voidaan puhua latentista tai esiin tulevasta (emergent) mallista. Artikkelin kirjoittaneet tutkijat ovat huolissaan näistä erityisesti käytännössä määritelyjen muuttujien kohdalla. Artikkelissaan he ovat ottaneet LOC-ohjauskeinojärjestelmän interaktiivisen käytön esimerkiksi kuvatakseen merkityksen täsmentämistä ja epistemisiä suhteita.

Interaktiivisen ohjauskeinoon määrittelemiseksi tutkijat ovat keränneet Simonsin tutkimuksista interaktiivisen ohjauskeinoon ominaisuuksia ja jaotelleet ne interaktiivisen ohjausjärjestelmän ominaisuuksiin, strategisille toiminnoille aiheutuviksi seurauksiksi sekä yritystason strategisiin seurauksiin. Näistä jälkimmäiset kaksi viittaavat käsitteen vaikutuksiin, joten tutkijat määrittivät interaktiiviset ohjausjärjestelmät vain ominaisuuksien pohjalta, päätyen seuraaviin:

- ylin johto käyttää järjestelmää aktiivisesti
- operatiivinen johto käyttää järjestelmää aktiivisesti
- koko organisaatioon levinneet kasvotusten tapahtuvat keskustelut ja väittelyt
- fokus on strategisissa epävarmuuksissa ja
- osallistuminen on ei-häiritsevää, helpottavaa ja inspiroivaa.

Interaktiivisen ohjauskeinoon asiayhteyden liittyvän luonteen mukaisesti tämäkään ei kuitenkaan vielä ole artikkelin kirjoittajien mielestä riittävä määritelmä.

Tutkijat toteavat artikkelissaan, etteivät he tunne ainoatakaan johdon ohjausjärjestelmiin perustuvaa tutkimusta, joka olisi tarkasti määritelty moniulotteiseksi, esiin tulevaksi (emergent) malliksi. Johdon ohjausjärjestelmien tutkimukset ovat tyypillisesti kritiikittä luottaneet reflektiivisiin malleihin käsitteiden ja indikaattorien suhteita määriteltäessä ja latentteihin malleihin käsitteiden ja dimensioiden suhteiden määrittelyssä. Tutkijat tulevat tässä artikkelissa kuitenkin siihen tulokseen, että LOC-viitekehyksen interaktiiviset ohjauskeinot ovat moniulotteisia rakenteeltaan, ne noudattavat korkeamman asteen esiin tulevaa (emergent) mallia. Moniulotteisuuden muodostaa määrittelevä sarja dimensioita, jotka itsessään ovat havaittavissa olevia reflektiivisiä indikaattoreita. Tämän ristiriitaisen tuloksen takia tutkijat ovat huolissaan aiempien interaktiivisia ohjausjärjestelmiä tutkineiden tutkimusten tutkimustulosten luotettavuudesta. Tutkijoiden mukaan epäselvät käsitteet aikaansaavat riskin, että johdon ohjausjärjestelmien ja muiden rakenteiden välisten tutkimustulosten olemassaolossa, merkityksessä ja suunnassa on vakavia puutteita ja jopa virheitä.

Tutkijat viittaavat muun muassa Abernethy & Brownellin (1999), van der Steden (2001) ja Bisbe & Otley (2004) artikkeleihin kertoen, että näissä on määritelty interaktiivinen ohjausjärjestelmä käyttäen vain osaa Robert Simonsin mainitsemista ominaisuuksista, joten olemassa olevat tutkimukset hyödyntävät hieman erilaisia osajoukkoja käsitteen osalta. Kyseiset artikkelit eivät myöskään kerro ovatko ne ylipäättään valinneet, tai miksi tietyn tyyppinen episterminen suhde on valittu. Kyseiset tutkimukset myös käyttävät yksiulotteista rakennetta interaktiivisen ohjausjärjestelmän osalta, esimerkiksi van der Stede (2001) reflektiivistä rakennetta, ja tämän takia niiden tarkempi tutkimus osoittaa merkkejä luotettavuusongelmista faktorianalyyseissä. Bisbe ym. (2007) viittaa useasti van der Steden (2001) yhtenä niistä tutkimuksista, joissa tutkijat ovat kaivanneet käsitteiden selkeää määrittelyä. Van der Steden luoman tiukan budjettiohjauksen käsitteen mainitaan olevan esimerkki latentista moniulotteisesta rakenteesta.

Tessier & Otley (2012): A conceptual development of Simons' Levers of control framework

Nämä tutkijat ovat pureutuneet alan aiemmissa materiaaleissa esitettyyn kritiikkiin käsitteiden määrittelystä johtuneisiin empiiristen tutkimustulosten ristiriitaisuuksiin ja tulosten vertailukelvottomuuteen. Artikkelin tarkoituksena onkin parantaa Simonsin johdon ohjausjärjestelmien LOC-kehystä aiempien tutkimusten pohjalta.

Ensimmäinen LOC-viitekehyksen ongelma liittyy viitekehyksen positiiviseen ja negatiiviseen ohjaukseen. Tämä aiheuttaa artikkelin mukaan monia ongelmia. Termit voidaan esimerkiksi ymmärtää laadullisena määritteenä. Jotta Simonsin tarkoittama ohjauksen kaksoisrooli tulisi yksikäsitteisemmin ilmi, käyttävät Tessier ja Otley parannel-

lussa kehyksessään ternejä mahdollistava ja rajoittava. Epäselvyyksiä voi aiheutua myös kyvystä erottaa johdon ohjaustarkoitus ja työntekijöiden ohjauksikäsitteys, eli mitä johto on halunnut ohjauksella saavuttaa ja työntekijöiden käsitys siitä, miksi ohjausta tarvitaan. Asian tarkentumiseksi esittää uusi kehys nämä erillisinä huomioiden myös näiden esittämistavan sekä työntekijöiden asenteen ohjauksesta. Asenne voi olla positiivista, negatiivista tai neutraalia. Uusi kehys myös erottelee ohjauksen tavoitteet eli suorituskyvyn ja sääntöjen noudattamisen. Johto voi halutessaan myös palkita ja rangaista näistä, siksi nämä huomioidaan parannetussa kehyksessä.

Toinen Tessier ja Otleyn esiin nostama ongelma liittyy itse kehukseen ja se johtuu lähinnä huonosti määritellyistä käsitteistä. Heidän mielestään interaktiivisen ohjauksen käsite pitäisi jakaa kahtia strategiseen suorituskyvyn ohjausjärjestelmiin sekä ohjauksen interaktiiviseen käyttöön. Paranneltu kehys ei pidä interaktiivista ja diagnostista ohjausta varsinaisena ohjausjärjestelmänä, vaan niiden avulla on tarkoitus kuvata sitä, miten ohjausjärjestelmiä käytetään. Tutkijoiden mukaan suorituskky ja sääntöjen noudattaminen voidaan jakaa kahteen eri tasoon, operatiiviseen ja strategiseen. Uudessa kehyksessä nämä neljä ovatkin erillisinä ohjausjärjestelminään. LOC-viitekehyksessä rajoite- ja uskomusjärjestelmät määritellään hyvin yleisillä termeillä. Tämä on aiheuttanut sen, että rajoitejärjestelmät on kuvattu kirjallisuudessa useimmiten joko sosiaalisiksi tai teknisiksi. Ne voidaan nähdä myös molempina. Uskomusjärjestelmät puolestaan kuvataan arvoiksi, epäselvää kuitenkin on näiden päämäärä. Uudessa kehyksessä uskomus- ja rajoitejärjestelmät kuvaavat ohjauksen eri ominaisuuksia. Ohjaus voi olla niin sosiaalista kuin teknistäkin, ohjauksella voi olla useampiakin tavoitteita ja ohjausta voidaan käyttää organisaation eri tasoilla.

Uuden kehuksen ytimessä ovat yksittäiset käytettävissä olevat ohjaukset, niin sosiaaliset kuin teknisetkin. Kehuksen toisella tasolla ovat tiettyyn tarkoitukseen tähtäävät erilaiset ohjausjärjestelmät. Kaksi näistä tarkastelee operatiivista ja toiset kaksi strategista tasoa. Myös alempi kerros, ydin sisältyy toiseen tasoon. Kolmas taso tarkastelee johdon tarkoitusta. Kehukseen siis sisältyvät kaikki LOC-viitekehysten osat, mutta hieman eri muodossa.

Kirjoittajat viittaavat useisiin eri lähteisiin perustellessaan muutostarpeita ja selvittäessään miksi ovat tiettyihin ratkaisuihin päätyneet. Viittauksia löytyy van der Steden (2001), Marginsoniin (2002), Tuomelaan (2005), Collieriin (2005), Henriin (2006), Winderiin (2007), Ferreira & Otleihin (2009) ja Mundyyn (2010).

3.4 Opettamiseen liittyvät artikkelit

Edelliseen luokittelun lisäksi on kirjoitettu artikkeleita myös viitekehysten opettamiseksi. Sheehanin (2007) artikkeli on esittely opetusmenetelmästä, jonka tarkoituksena

on opettaa opiskelijoille organisaation johtamisjärjestelmien ongelmien havaitsemista ja niiden ratkaisua LOC-viitekehysten avulla. Tehtävässä käytetään esimerkkinä kuvitteellista kahvilaketjua, jossa omistaja vaihtuu aiemman johtajan menestyttyä. Uudella johtajalla on vaikeuksia yrityksen suorituskyvyn ja uuden strategian implementoinnin kanssa. Artikkelin käy läpi vaihe vaiheelta tehtävän suorittamista ja siinä ohjaamista.

Sheehan on myös yhdessä Vaidyanathanin kanssa kirjoittanut vuonna 2011 julkaistun artikkelin toisesta opetusmenetelmästä. Tässä tehtävässä opiskelijoiden tarkoituksena on laatia johdon ohjausjärjestelmä pienelle tietokoneiden korjaamiseen keskittyneelle yritykselle. Myös tässä tehtävässä hyödynnetään LOC-viitekehystä. Molemmista opetusartikkeleista hyödynnetään opiskelijoiden keskinäistä vuorovaikutusta. Harjoitustehtäviä on jo käytetty opetustehtävissä ja niistä saatu palaute on artikkelien mukaan ollut hyvää.

Molemmat opetusartikkelit pyrkivät opettamaan oppilaille Robert Simonsin vuonna 2000 julkaistussa kirjassa esittelemään mallia sekä antavat lisänäkemyksiä aiheesta Simonsin 1995b artikkelin pohjalta. Nämä lienevätkin riittävää materiaalia antamaan opiskelijoille selkeän yleiskuvan siitä, mistä ohjauskeinoviitekehyksessä oikeastaan on kyse.

Näitä opetukseen liittyviä artikkeleita ei tässä tutkielmassa analysoida omana kokonaisuutenaan tämän enempää. Ne on vain nostettu esiin yhden tyyppisenä LOC-viitekehystä käyttävänä materiaalina. Kaikkien tässä tutkielmassa esiteltyjen artikkeleiden kokonaisanalyysissä nämä kaksi opetusartikkelia ovat kuitenkin mukana.

4 LOC-VIITEKEHYSTÄ HYÖDYNTÄVIEN TUTKIMUSARTIKKELEIDEN ANALYYSIT

On osittain makukysymys mihin luokkaan mikäkin artikkelin sijoittaa, lähtien jo pääkategoriatasolta. Esimerkiksi Bisbe ym. (2007) voitaisiin katsoa olevan myös teoreettiseen käsittelyyn pyrkivää. Tässä tarkastelussa on kuitenkin lähdetty siitä, että kyseinen artikkeli pyrkii nimenomaan parantamaan LOC-viitekehysessä esiintyvää käsitteistöä, vaikka viitekehystä käsitelläänkin artikkelissa vain esimerkinomaisesti. Samalla saadaan kuitenkin yksi vaihtoehto sille, miten parantamista voisi käsitteiden osalta tehdä.

Seuraavissa alaluvuissa analysoidaan edellä esiteltyjä artikkeleita pääkategorioittain, koska artikkelityyppien välillä on havaittavissa selkeitäkin eroja. Lopuksi analysointia tehdään kuitenkin myös kaikista artikkeleista yhdessä.

4.1 Empiriapohjaiset artikkelit

4.1.1 Erilaiset luokittelut

On varmasti olemassa loputtomasti erilaisia tapoja luokitella tähän luokkaan kuuluvia artikkeleita, sillä artikkelit poikkeavat hyvin monin tavoin toisistaan, vaikka kaikkien pohjalla onkin LOC-viitekehysen empiirinen hyödyntäminen. Kaikkien tähän luokkaan kuuluvien artikkeleiden voidaan katsoa kuuluvan tulkitsevan koulukunnan piiriin. Yli puolet artikkeleista, kahdeksan kappaletta, pohjautuu case-tutkimukseen, joka on hyvin tyypillinen tulkitsevan tutkimuksen tutkimustapa (Chua 1986, 614-615). Loput seitsemän tutkimusta perustuvat kyselytutkimuksiin. Näistä Arachchilage & Smith (2013) toteaa, etteivät tulokset ole välttämättä yleistettävissä kulttuuristen syiden takia Sri Lankan ulkopuolelle. Tällainen ontologinen perustelu on tyypillinen tulkitsevassa tutkimuksessa (Chua 1986, 614). Monissa tutkimuksissa johto on aktiivinen toimija esimerkiksi valitessaan ohjauskeinoa interaktiiviseen käyttöön, ei passiivinen objekti kuten valtavirtatutkimuksen ontologia olettaa (Chua 1986, 608-609). Artikkeleissa hyvin tyypillisesti jätetään esimerkiksi määrittelemättä mitä vaikkapa interaktiivisuudella tarkkaan ottaen tarkoitetaan. Tällöin tilastollistakin tutkimusta tehtäessä joudutaan tulkitsemaan vastauksia. Vaikka LOC-viitekehysen puitteissa on varmasti vielä paljon muutakin tutkittavaa, olisi ollut mielenkiintoista lukea ja verrata kriittisen koulukunnan piiriin lukeutuvia tutkimusartikkeleita. LOC-viitekehys antanee kuitenkin tällaiselle tutkimusnäkökulmalle oivan pohjan, koska kyse on nimenomaan ylimmän johdon tavasta ohjata organisaatiota, kysymys on vallasta.

Yksi mahdollinen tapa luokitella tutkimuksia on miettiä ohjausjärjestelmien ja viitekehysten käytön suhdetta, käytetäänkö tutkimuksessa kokonaisuuksia vai joitakin tiettyjä osia. Ajatus ei ole millään tavalla uusi ja tuore. Ajatus löytyy muun muassa Mundy (2010) tutkimuksen alustuksesta. Kun tässä tutkimuksessa havaitut empiriaan pohjautuvat tutkimukset luokitellaan näin, saadaan aikaan Taulukko 3. Taulukosta voidaan havaita, että tutkimukset painottuvat pääosin joko koko viitekehystä hyödyntäviin, ohjausjärjestelmää tarkemmin yksilöimättömiin tai diagnostista ja interaktiivista ohjauskeinoa tietyssä johdon ohjausjärjestelmässä pohtiviin tutkimuksiin. Vain neljä 15 tutkimusartikkelista on fokusoitunut toisin. Samalla voidaan havaita myös, että kaikki koko viitekehystä ohjausjärjestelmää yksilöimättä tehdyt tutkimukset ovat case-tutkimuksia, mutta kaikki diagnostisia ja interaktiivisia ohjauskeinoja tietyssä ohjausjärjestelmässä tutkivat artikkelit pohjautuvat kyselytutkimuksiin ja tulokset ovat sitä kautta tilastollisesti laskettuja. Voidaan tietysti pohtia miksi näin on, mutta selitys lienee melko yksinkertainen. Kun tutkitaan yksityiskohtaisesti kaikkia mahdollisia johdon ohjauskeinoja haluamatta määritellä tiettyä osa-aluetta ohjausjärjestelmistä, on mahdotonta tehdä tutkimusta kyselytutkimuksin. Dataa kertyisi aivan liian paljon, eikä se luultavasti antaisi tarpeeksi yksityiskohtaisia tietoja. Case-tutkimuksen tehtävä sen sijaan on syventää ymmärrystä. Toisaalta, ei liene olemassa mitään syytä sille, miksei diagnostisia ja interaktiivisia ohjauskeinoja voisi tietyssä ohjausjärjestelmässä tutkia case-tutkimuksena. Kyseisiä ohjauskeinoja on kuitenkin tutkittu aikojen saatossa hyvin paljon, tällainen tutkimus ei välttämättä antaisi enää mitään uutta tietoa. Sen sijaan kyselytutkimukset tuottavat yleistettävää tietoa tutkimusaiheesta. Neljä, voitaisiinko sanoa, tästä valtavirta- jaosta poikkeavaa tutkimusartikkelia eivät selkeästi ole havaittavissa joko case- tai kyselytutkimustavoiksi. Otos on aivan liian pieni, jotta voitaisiin sanoa asiasta yhtään mitään ja esimerkiksi samaan luokkaan päätyneet Tuomelan ja Widenerin tutkimustavat poikkeavat toisistaan.

Vaikka artikkelit jakaantuvatkin tasaisesti lukumäärinä case- ja kyselytutkimuksiin, ei niiden välillä ole havaittavissa minkäänlaista selkeää aihepiiri- tai teoreettisen näkökulman eroja. Esimerkiksi myöhemmin tässä tutkielmassa käsiteltäviä kontingenssitutkimuksia löytyy oheisen taulukon jokaisesta lohkoista ja vastaavasti kyseistä näkökulmaa käyttämättömät tutkimukset eivät ole sijoittuneet vain yhteen lohkoon.

Taulukossa ei ole havaittavissa myöskään minkäänlaista ajallista trendiä, vaan erilaisia kombinaatioita on käytetty halki vuosien tasaisesti. Mielenkiintoiseksi tämä havainto tulee, kun muistetaan, että tuoremmat tutkimukset ovat osoittaneet eri ohjauskeinojen vaikuttavan toisiinsa. Voidaankin pohtia, onko olemassa riski, että jotain jää havaitsematta tai tulkitaan väärin kun keskitytään vain diagnostisiin ja interaktiivisiin ohjauskeinoihin (Mundy 2010, 504).

Taulukko 3 Empiriapohjaiset artikkelit luokiteltuna viitekehyyksen ja ohjausjärjestelmän mukaan

<i>Kehyksen käyttö / käytetty ohjausjärjestelmä</i>	<i>Koko viitekehys</i>	<i>Diagnostinen ja interaktiivinen ohjauskeino</i>
<i>Johdon ohjausjärjestelmät spesifioimattomana</i>	Norman 2001 Bruining, ym. 2004 Collier 2005 Peljhan 2007 Mundy 2010	Kober, ym. 2007
<i>Tietty johdon ohjausjärjestelmä</i>	Marginson 2002 Tuomela 2005 Widener 2007	Abernethy & Brownell 1999 Van der Stede 2001 Bisbe & Otley 2004 Henri 2006 Bisbe & Malagueño 2009 Arachchilage & Smith 2013

Tutkimusartikkeleita on mahdollista luokitella myös niiden käyttämän strategian ja johdon ohjausjärjestelmien suhteen mukaan, sen perusteella kumman vaikutusta toiseen tutkitaan. Onkin mielenkiintoista havaita, että tässä tutkimuksessa käytetyistä artikkeleista useat, lähes puolet, jättävät strategian kuitenkin täysin sivurooliin, se otetaan ikään kuin annettuna, siihen ei pyritä vaikuttamaan millään tavoin tai sen vaikutusta johdon ohjausjärjestelmiin ei tutkita. Tutkimusten fokus on ollut muualla. Tällaisia artikkeleista ovat:

- van der Stede (2001): tiukan budjettiohjauksen käsite
- Norman (2001): hallintomallin ongelmien paikallistaminen viitekehyyksen avulla
- Tuomela (2005): ohjausjärjestelmän implementoinnista tehtyjen havaintojen selittäminen viitekehyyksen avulla
- Collier (2005): viitekehyyksen selityskyky suhteessa toisen viitekehyyksen selityskykyyn, ohjauskeinojen vuorovaikutuksessa
- Widener (2007): ohjauskeinojen vaikutus toisiinsa, niiden merkittävyys ja rooli suhteessa strategiseen riskiin ja epävarmuuteen
- Mundy (2010): ohjausjärjestelmien tasapainotus ja dynaaminen jännite sekä
- Arachchilage & Smith (2013): suorituskyvyn ja strategian suhde.

Kuten Simons kirjassaan (1995a, 161) mainitsee, on tiukan ohjauksen käsite ollut teoreetikoille pitkään ongelma. Van der Stede on siis kyennyt LOC-viitekehyyksen avulla helpottamaan ongelmaa budjettiohjauksen osalta. Collierin, Widenerin ja Mundyn tutkimukset puolestaan tuovat lisätietoa ja auttavat ymmärtämään Simonsin ohjauskeinojen viitekehystä entistä paremmin. Aiemmin on vähemmälle huomiolle jäänyt johdon

ohjausjärjestelmien erilaisten käyttötapojen tasapainottamisen aiheuttama dynaamisen jännitteen vaikutus (Henri 2006, 531), joten nämä tutkimukset tuovat kuitenkin ensisijaisesti valoa tähän aihepiiriin. Samaa aihepiiriä pohtii myös Marginsonin (2002) tutkimus, joka kertoo johdon ohjausjärjestelmien erilaisen käytön vaatimista kompromisseista, sekä Henrin oma dynaamisen jännitteen ja kyvykkyyden vaikutusta tutkiva artikkeli.

Kolme tutkimuksista pohtii johdon ohjausjärjestelmien vuorovaikutusta toisiinsa: Bruining ym. (2004) MBO-tilanteessa, Peljhan (2007) strategisessa täyskäännöksessä ja Kober ym. (2007) sitä, vaikuttavatko ohjausjärjestelmät ja strategia toisiinsa. Myös Kober ym. tutkimuksessa kyse oli isosta strategiamuutoksesta. Nämä kaikki kolme tutkimusta hyödyntävät LOC-viitekehystä selittääkseen muutoksia, mutta samalla tietysti vahvistavat käsitystä siitä, että strategia ja ohjausjärjestelmät ovat suhteessa toisiinsa. Tutkimukset ovat osin myös vastausta esimerkiksi Langfield-Smithin (1997, 229 & 2007, 779) esittämälle toiveelle, selvittää johdon ohjausjärjestelmien roolia aiotun strategian implementoinnissa, kykenevätkö johdon ohjausjärjestelmät strategisen muutoksen aikana vähentämään häiriötä tai muuttuko johdon ohjausjärjestelmien rooli ja rakenne yrityksen tilanteen maturisoituessa. Mitään täydellistä ja kaiken kattavaa vastausta nämäkään tutkimukset eivät tietenkään vielä anna.

Kolmessa tutkimusartikkelissa on tutkittu puhtaasti johdon ohjausjärjestelmien vaikutusta strategiaan. Abernethy & Brownell (1999) tutkivat budjetoinnin vaikutusta, Marginson (2002) arvo- ja hallintojärjestelmien sekä suorituskykymittausten vaikutusta sekä Henri (2006) suorituskykymittauksen vaikutusta strategiaan. Bisben kahdessa artikkelissa strategiaan vaikutetaan sen sijaan epäsuorasti innovaatioiden kautta: Bisbe & Otley (2004) tutkii interaktiivisuuden merkitystä innovoinnissa ja Bisbe & Malagueño (2009) interaktiivisen keinon valintaa. Johdon laskentatoimentutkimuksen piirissä on yleisesti tunnettu tosiasia, että johdon ohjausjärjestelmien vaikutusta strategiaan on tutkittu vielä vähän. Tähän viittaavat myös useat tässä tutkielmassa esitellyt tutkimusartikkelit kuten Robert Simons itsekin. Perinteisin rooli johdon ohjausjärjestelmillä on ollut strategian implementoinnissa. Tosin, LOC-viitekehysten luomisen jälkeen johdon ohjausjärjestelmät ovat saaneet aktiivisempaa roolia strategian muodostamisessa ja strategisen muutoksen implementoinnissa. (Henri 2006, 531.) Onkin siis jännittävää havaita, että tätä aktiivisempaa roolia on tutkittu kuitenkin LOC-viitekehysten avulla näin vähän. Yhdessä nämä viisi tämän tyyppistä artikkelia ovat vain kolmannes empiriapohjaisiksi katsotuista artikkeleista. Onneksi ne tuovat aiheeseen kuitenkin hieman lisävalaistusta ja yhdessä osoittavat, että ohjausjärjestelmillä todella kyetään vaikuttamaan myös yrityksen strategiaan.

Myös siinä, minkä Simonsin kirjallisen materiaalin pohjalta eri tutkimusartikkelit ponnistavat, voidaan nähdä pieniä eroja. Useimmat tutkijat ovat hyödyntäneet useampaa Simonsin artikkelia tai kirjaa, mutta eivät kaikki. Oheisessa taulukossa on esitetty artikkelien käyttämät Simons-lähteet.

Taulukko 4 Tutkijoiden Simons-lähteet, O=pääasiallinen lähde, X=viittaus

<i>Artikkeli/ tekijä</i>	<i>19 87a</i>	<i>19 87b</i>	<i>19 88</i>	<i>19 90</i>	<i>19 91</i>	<i>19 92</i>	<i>19 94</i>	<i>19 95a</i>	<i>19 95b</i>	<i>19 99</i>	<i>20 00</i>
<i>Abernethy & Brownell</i>	X			O	X		X				
<i>van der Stede</i>								O			
<i>Norman</i>				X	X			O			X
<i>Marginson</i>				O	O		O	X			X
<i>Bruining ym.</i>								O			
<i>Bisbe & Otley</i>				X	X	X		O	X		X
<i>Tuomela</i>	X	X		X	X		X	O	X	X	
<i>Collier</i>								O			
<i>Henri</i>	X			X	X		X	O			
<i>Kober ym.</i>	X			X	X		X	O			
<i>Widener</i>				X	X		X	X			O
<i>Peljhan</i>	X	X		X	X		X	O	X		O
<i>Bisbe & Malagueño</i>					O			X			X
<i>Mundy</i>		X		X			X	O		X	X
<i>Arachchilage & Smith</i>				X				O			

Näiden lisäksi tuorein artikkeli, Arachchilage & Smith (2013), viittaa Simonsiin vuodelta 1987, mutta lähdeä ei löydy lähdeluettelosta. On siis melko mahdotonta arvioida kummasta Simonsin artikkelista on kyse.

Kuten taulukosta voidaan havaita, ehdottomasti suosituin pääasiallisesti käytetty lähde tutkimusartikkeleissa on Simonsin vuoden 1995 *Levers of control* –kirja. Vain Abernethy & Brownell (1999) eivät viittaa tähän lähteeseen ollenkaan. Lähdeviitteinä hyvin suosittuja ovat olleet myös vuonna 1990 *Accounting, Organizations and Society* –lehdessä sekä vuosina 1991 ja 1994 *Strategic Management Journal*issa julkaistut artikkelit. Myös Simonsin tuoreempaan, vuonna 2000, julkaistuun kirjaan viitataan melko yleisesti.

Tutkijoiden kolmessa artikkelissa viitataan vain yhteen Simons-pohjaiseen lähteeseen, joka on kaikilla sama 1995 julkaistu kirja. Voidaan pohtia miksi tutkijat ovat jättäytyneet vain yhden lähteen varaan, mutta selitys löytynee ainakin osittain tutkimusaiheesta. Van der Steden (2001) tutkimus koski tiukan budjettiohjauksen käsitettä, joten onkin siis mielenkiintoista havaita, ettei hän millään tavalla viittaa Simonsin 1988 aihetta käsitteeseen tutkimukseen. Simons ei määrittele käyttämänsä tiukan budjettiohjauksen käsitettä kirjassaan, mutta vuoden 1988 artikkelissa (Simons 1988, 268) hän näin kuitenkin tekee. Van der Stede hyödynsi tutkimuksessaan vuoden 1995 kirjasta kuitenkin myös diagnostisen ja interaktiivisen ohjauksen eroja. Bruining ym. (2004) tutki-

muksen pääpaino on ensisijaisesti MBO-tutkimuksessa, ei niinkään johdon ohjausjärjestelmissä. LOC-viitekehysellä onkin tutkimuksessa ensisijaisesti selittävä rooli. Myös Collier on jättänyt vain 1995 kirjan varaan. Artikkelissaan hän vertailee kahta eri viitekehystä ja niiden soveltuvuutta tietyssä tilanteessa. Kyse on jälleen viitekehysten selityskyvystä. Näiden kaikkien kolmen artikkelin (van der Stede, Bruining ym ja Collier) tutkijat ovat perehtyneet pääasiassa johdon laskentatoimen muille osa-alueille kuin ohjausjärjestelmien tutkijoina: van der Stede rahoituksessa, Bruining buy-out – tutkimuksessa ja Collier rahoituksen ja riskin parissa. Luultavasti myös tämä omalta osaltaan selittää Simons-pohjaisten viitteiden vähyyttä.

Taulukosta voidaan havaita myös, että kukaan Simonsin ohjauskeinojen viitekehystä empiirisessä tutkimuksessa käyttäneistä tutkijoista ei viittanut vuonna 1988 *Contemporary Accounting Research (CAR)* –lehdessä julkaistuun artikkeliin. Mitään selkeää syytä tälle on vaikea löytää, sillä ainakin CAR itse mainitsee olevansa tieteen tekijöiden suosima julkaisu. Luultavasti kysymys onkin puhtaasta sattumasta, joka voi liittyä esimerkiksi artikkelin aihepiiriin tai siihen, ettei artikkelissa mainita millään tavalla myöhemmän viitekehysten ohjauskeinoja. Tutkimushan vasta loi esiyymmärrystä aiheesta. Vain yhdessä tähän kategoriaan lasketuista tutkimusartikkelissa viitataan Simonsin 1992 *CA Magazine*ssa julkaistuun artikkeliin. Syynä tähän on varmasti artikkelin julkaissut lehti, tässä tapauksessa kyse ei ole varsinaisesta tieteellisestä artikkelista, vaan aihepiiriin toimijoille tarkoitettua julkaisusta. Tässäkin tapauksessa Bisbe & Otley hyödyntävät artikkelia vain kertoakseen mitä Robert Simons on tarkoittanut ”effective Managers” –termillä.

Tutkimuksia voitaisiin luokitella myös sen mukaan onko tutkimuksen kohteena johdon ohjausjärjestelmien suunnittelu vai käyttö ja strategian sisältö vai prosessi (Tucker, Thorne & Gurd 2009, 129). Näiden avulla voidaan muodostaa nelikenttä. Tällä kertaa kuitenkin osoittautuu, että kaikki tutkimukset käsittelevät johdon ohjausjärjestelmien käyttöä. Tämä onkin hyvin luonnollista, koska kyse on ohjauskeinojen käyttöön pohjautuvista tutkimuksista. Lisäksi tutkimuksista vain yksi, Marginson (2002), käsittelee strategiaproessia. Muissa on kysymys strategian sisällöstä. Luokittelu ei siis tuo mitään uutta. Voidaan myös todeta, että tutkimuksia voidaan verrata toisiin, sillä saman nelikentän lohkon sisällä tämä on luonnollisesti mahdollista, mutta vertailu on mahdollista myös eri lohkoon sijoittuvaan Marginsonin tutkimuksen kanssa, koska käsitteiden voidaan katsoa olevan yhteneviä kahden rinnakkaisen tai päällekkäisen lohkon kanssa (Tucker, ym. 2009, 133-134).

Kaksi tutkimusartikkeleista tarkastelee tutkimuskohdettaan resurssipohjaisen lähestymistavan (Resource Based View, RBV) kautta. Henri (2006) itse kertoo käyttävänsä kyseistä näkökulmaa, mutta näin toimii myös Widener (2007), vaikka hän ei asiaa mainitsekaan. RBV pohjautuu periaatteeseen, jonka mukaan yrityksillä on toisistaan poikkeavia resursseja yhden toimialan sisälläkin. Kyseiset resurssit eivät ole kokonaan siir-

rettävissä yrityksestä toiseen, jolloin eroavaisuudet voivat olla pitkäkestoisia. (Barney 1991, 101). Tällaisen resurssin on kyettävä hyödyntämään mahdollisuuksia ja / tai vähentämään kilpailuympäristössä olevia uhkia, resurssi on siis arvokas. Resurssin on oltava myös epätavallinen, vaikeasti kopioitavissa oleva, eikä se saa olla helposti korvattavissa oleva. (Barney 1991, 105-106). Kyvykkyydessä kyse on näiden resurssien valinnasta, kehityksestä, parantamisesta ja tietoisesti valittujen kompetenssien hyödyntämisestä kilpailijoista poikkeavasti (Lengnick-Hall & Wolff 1999, 1112), näiden ominaisuuksien ja suorituskyvyn välisen suhteen tutkimisesta (Barney 1991, 100-101). Robert Simonsin käyttämät kyvykkyydet olivat vain innovointi ja oppiminen, Henri (2006) puolestaan näkee näiden lisäksi kyvykkyyksinä markkinasuuntautuneisuuden sekä yrittäjyyden. Widener taas havaitsee olennaiseksi kyvyn ohjata johdon huomio oikeisiin asioihin diagnostisten ja uskomusjärjestelmien avulla. Mundy (2010) puolestaan tutki organisaation ohjausjärjestelmien valvovaa ja mahdollistavaa käyttöä näiden tasapainon saavuttamiseksi ja kyvykkyyksien muodostumista tasapainon ja dynaamisen jännitteen kautta. Mundy myös havaitsi, että interaktiivisuuden vaikutus toisiin ohjauskeinoihin muodostaa jo itsessään organisaatiolle ominaisen kyvykkyyden.

Kontingenssipohjainen tutkimus on hyvin suosittua (Chenhall 2003, 127), niinpä ei olekaan mitenkään yllättävää havaita, että useimmat LOC-viitekehystä hyödyntävistä tutkimusartikkeleista käyttävät kyseistä tutkimustapaa. Kontingenssitutkimuksissa yrittään selvittää johdon ohjausjärjestelmien vaikuttavuutta tarkastelemalla suunnitelmia, jotka parhaiten soveltuvat ympäristöön, teknologiaan, kokoon, rakenteeseen, strategiaan tai vaikkapa kansalliseen kulttuuriin (Chenhall 2003, 128). Kontingenssiteorian pohjalta tehtyjä tutkimuksia voidaan luokitella myös tutkimuksen monimutkaisuuden asteen perusteella. Yksinkertaisimmillaan voidaan tutkia tekijän korrelointia yhden järjestelmän piirteen kanssa, monimutkaisimmillaan tutkitaan useamman tekijän ja piirteen riippuvuuksia. (Fisher 1995, 24.) Kontingenssiprosessi lähtee liikkeelle kontingenssimuuttujista, joista osaan yritys voi itse vaikuttaa, osaan ei. Yritys valitsee näiden perusteella ohjausstrategian. Oletuksen mukaan oikea vastine kontingenssitekijän ja yrityksen ohjausjärjestelmän välillä tuottaa halutun tuloksen. Järjestelmä ruokkii myös tulevaa strategiaa ja operatiivisia päätöksiä. (Fisher 1995, 32-33.) Tutkimuksia voidaan luokitella neljään eri kategoriaan. Osa tutkimuksista sisältää useamman luokan analyysiä, nämä voidaan luokitella niiden sisältämän korkeimman luokituksen mukaisesti. Ensimmäisellä tasolla tutkitaan siis yhden riippumattoman muuttujan, kontingenssitekijän korrelointia yhden ohjausmekanismin kanssa. Tällaiset tutkimukset eivät arvioi korrelaation seurauksia tai korrelointia muiden tekijöiden kanssa. Toisen tason analyysit tutkivat kontingenssitekijän ja ohjausmekanismin yhteisvaikutusta riippuvaan muuttujaan, hyvin tyypillisesti yrityksen suorituskyvyn. Mahdollisia useamman ohjausjärjestelmän ja riippumattoman muuttujan vuorovaikutuksia ei huomioida. Tällä tasolla vahvuutena on joustavuus. Kolmannen tason analyysit puolestaan tutkivat kontingenssitekijän, usean ohjausmekani-

nismin ja riippuvan muuttuja (riippuvien muuttujien) yhteensidonnaisuutta. Tällöin huomioidaan, että ohjausjärjestelmässä saattaa olla korvaavia ja täydentäviä tekijöitä. Edellisiin tasoihin verrattuna tämä taso tutkii ohjausmekanismeja enemmän järjestelmänä kuin itsenäisinä osina. Monimutkaisimmalla, neljännellä tasolla, kontingenssitekijöitä on useampia kuin kolmannella tasolla. Tyypillisesti ohjausjärjestelmiä joudutaan sopeuttamaan useampiin kontingenssitekijöihin, jotka ovat vielä usein keskenään ristiriitaisia. Tällöin joudutaan pohtimaan erilaisia kompromisseja ohjausjärjestelmää suunniteltaessa. (Fisher 1995, 34-35.) Kun LOC-viitekehystä empiirisesti hyödyntävät tutkimusartikkelit luokitellaan näin, saadaan aikaiseksi oheinen taulukko. Taulukossa merkinnät 1: 2: ja 3: viittaavat kyseiseen tasoon.

Kuten havaitaan, taulukosta puuttuvat van der Steden (2001), Normanin (2001) ja Collierin (2005) artikkelit, sillä tutkimukset eivät ole olleet kontingenssiteorian mukaisia. Van der Stede määritteli käsitteen, Norman ja Collier selittävät havaintojaan. Näissä ei siis tutkita muuttujan korrelointia tai riippuvuuksia ohjausjärjestelmästä tai sen osasta.

Fisher toteaa artikkelissaan, että tarve samanaikaiselle kontingenssi- ja ohjaustekijöiden analyysille on kyllä tunnustettu, mutta tästä huolimatta tasojen kolme ja neljä analyttiset mallit ja empiiriset tulokset ovat kehittymättömiä (Fisher 1995, 34). Esimerkiksi Chenhall jakaa huolen vain yhden ohjaustekijän huomioimisesta (Chenhall 2003, 131), samoin Malmi ja Brown painottavat kokonaisuuden tutkimisen tärkeyttä, sillä johdon ohjausjärjestelmät ovat vain osa kokonaisuutta, ne eivät toimi eristyksissä ympäröivästä maailmasta. Tutkittaessa vain yhtä osa-aluetta suhteessa kontingenssitekijään saatetaan päätyä vääränlaisiin tuloksiin, koska muihin johdon ohjausjärjestelmiin liittyviä linkkejä ei tunnisteta. Varsinkin uusien järjestelmien kohdalla tämä on todennäköistä, mikäli uuden järjestelmän käyttöä ja vaikutusta olemassa olevaan laajempaan johdon ohjausjärjestelmään ei kyetä tunnistamaan. Lisäksi on mahdollista, että keskittymällä pelkkiin laskentatoimen järjestelmiin, muun tyyppisen ohjauksen, kuten esimerkiksi kulttuuriohjauksen, merkitys joko täydentävänä tai korvaavana tekijänä jää havaitsematta. (Malmi & Brown 2008, 287-288.) Useimmat kontingenssitutkimukset olettavat suhteiden olevan yhdensuuntaisia. Suhde voi kuitenkin olla myös kahdensuuntainen tai jopa syklinen, jolloin johdon ohjausjärjestelmä aikaan saa tuloksia, jotka puolestaan vaikuttavat johdon ohjausjärjestelmiin, jotka taas puolestaan vaikuttavat tuloksiin ja niin edelleen. Riskinä on, että tutkimustulokset ovat valideja vain kehän yhdessä vaiheessa. (Chenhall 2003,156.)

Taulukko 5 Tutkimusartikkeleiden monimutkaisuusasteet

<i>Artikkelin tekijät</i>	<i>Kontingenssi-muuttuja</i>	<i>Ohjausjärjestelmä</i>	<i>Riippuva muuttuja</i>	<i>Taso</i>	<i>Tulos</i>
Abernethy & Brownell (1999)	strateginen muutos Defender – Prospector - akselilla	budjetin käyttötapa	suorituskyky	2	interaktiivinen budjetointi paransi suorituskykyä muutoksessa
Marginson (2002)	johdon ja esimiesten tapa johtaa ja käyttää johdon ohjausjärjestelmiä	arvojärjestelmät, hierarginen hallintojärjestelmä tai suorituskykymitausjärjestelmät	uudet strategiset ideat ja aloitteet	2	uskomusjärjestelmiä voi käyttää strategian muutosmekanismina, hallintojärjestelmät eri organisaatiosasoilla varmistavat strategian implementoinnin ja avainsuorituskykymittareita voidaan käyttää minimisuoritusten varmistamiseen
Bruining, ym. (2004)	MBO:sta johtuva muutosstrategiasa, MBO:n toimintaympäristö	ohjausjärjestelmien ja strategian vuorovaikutus	oppiminen ja mahdollisuuden havaitseminen	3	MBO:t etsivät tasapainoa uusien ja vanhojen järjestelmien välillä innostaakseen mahdollisuuksien etsintään ja oppimiseen, MBO:n luonne ja ohjausjärjestelmät vaikuttavat toisiinsa
Bisbe & Otley (2004)	innovaatioaktiivisuus	ohjausjärjestelmien (budjetti, BSC tai vastaava, projektin hallintajärjestelmät) käyttö interaktiivisesti	innovaatioiden määrä ja suorituskyky	2	interaktiivisuus voi suosia vähän innovoivia, paljon innovoivilla heikentää, mitä interaktiivisempi ohjausjärjestelmä, sitä suurempi merkitys innovaatioilla suorituskykyyn
Tuomela (2005)	suorituskykymitausjärjestelmän käyttötapa	Balanced Scorecard	suorituskyky	2	strategisen johtamisen laatu ja sitoutuminen tavoitteisiin paranevat interaktiivisuuden avulla, mutta voi lisätä vastustusta lisätessään läpinäkyvyyttä
Henri (2006)	1: kyvykkyys 2: kilpailuympäristö	1 & 2: suorituskykymitausjärjestelmän	1: - 2: suorituskyky	2	1: suorituskykymitausjärjestelmän käyttö edistää kyvykkyksiä ja tasapainoinen käyttö luo dynaamisen jännit-

	tö	käyttötapa			teen, joka edistää kyvykkyyksiä 2: epävarmassa ympäristössä sopeutuva yritys hyötyy dynaamisesta jännitteestä
Kober, ym. (2007)	strategian muutos Defendristä Prospectoriksi	ohjausjärjestelmän muutos	-	1	strategiamuutos vaikuttaa ohjausjärjestelmään, ohjausjärjestelmän muutos vaikuttaa strategiaan, vuorovaikutus
Widener (2007)	strategiset riskit (operatiiviset, kilpailuriskit, varallisuushäiriöt) ja epävarmuudet (operatiiviset, kilpailulliset, teknologiset)	eri ohjauskeinojen (interaktiivinen, diagnostinen, uskomusjärjestelmät, rajoitejärjestelmät) painotus	johdon huomio, oppiminen, suorituskyky	4	strategiset riskit ja epävarmuudet ohjaavat ohjausjärjestelmien merkitystä ja roolia, ohjausjärjestelmien välillä on useita toisistaan riippuvia ja toisiaan täydentäviä suhteita, ohjausjärjestelmien korostus vaikuttaa oppimiseen ja johdon huomioon ja sitä kautta suorituskykyyn
Peljhan (2007)	strategian muutos Defendristä Prospectoriksi	ohjausjärjestelmien käytön aikaansaaman dynaamisen jännitteen muutos	suorituskyky	2	ohjausjärjestelmät vaikuttavat strategian implementointiin, valvontaan ja muodostukseen ja lopulta näiden kautta suorituskykyyn
Bisbe & Malagueño (2009)	1: innovaatioiden johtamistapa 2: innovointiaktiivisuus	1: interaktiiviseksi valittava järjestelmät (budjetti, suorituskykymitaus- tai projektinhallintajärjestelmä) 2: interaktiiviseksi valitun järjestelmän soveltuvuus innovaati-	1: - 2: uusien innovaatioiden määrä	2	1: intuitiivisessa johtamisavassa valitaan usein BSC-tyyppinen järjestelmä interaktiiviseksi, strategisessa / expert-johtamisavassa BSC tai budjetti 2: ohjausjärjestelmien ja innovaatioiden johtamisavassa yhdenmukaisuus aiheuttaa tehottomampaa sopeutumista innovointinopeuteen, kun taas järjestelmät eivät ole yhdenmukaisia, on sopeutuminen tehokkaampaa

		oiden joh- tamista- paan			
Mundy (2010)	2: valvon- ta ja mah- dollista- minen 3: näiden tasapaino	2 & 3: ohjausjär- jestelmien käyttötapa	2: tasa- paino 3: dy- naami- nen jän- nite	3	2: tasapainottavia tekijöitä: johdonmukaisuus, looginen kehittyminen, valta-asema / historiallinen taipumus ja tukahduttaminen 3: interaktiivisuuden merkitys tasapainottajana ja vaikutus muihin ohjauskeinoihin
Arachchi- lage & Smith (2013)	Porterin kilpailu- strategia	ohjausjär- jestelmän käyttötapa diagnosti- sesti / in- teraktiivi- sesti	suoritus- kyky	2	kustannusjohtajilla diagnosti- sen ohjausjärjestelmät vaikut- tavampia, erilaistumisstrate- giassa interaktiivisuudella suurempi merkitys

Kun tutkii oheista LOC-viitekehystä hyödyntävien tutkimusten taulukkoa, päätyy väis-
tämättä samaan lopputulokseen Fisherin kanssa. Tutkimukset keskittyvät pääosin tasolle
kaksi, kahdeksan tutkimusta 12:sta, on keskittynyt tason 2 tutkimuksiin, tutkien yhden
kontingenssimuuttujan ja ohjausjärjestelmän vaikutusta johonkin tulosmuuttujaan. Kah-
dessa tutkimuksessa on tutkittu yhden kontingenssimuuttujan ja useamman ohjausjärjes-
telmän vaikutusta tulokseen ja vain yhdessä tutkimuksessa on tutkittu useamman tekijän
vaikutusta useampaan ohjausjärjestelmään, näiden riippuvuuksia ja täydentäviä ominai-
suuksia. Tutkimukset eivät siis ole Fisherin kommentin jälkeisen melkein 20 vuoden
aikana asiaan kuitenkaan paneutuneet ainakaan LOC-viitekehystä hyödyntäen. Moni-
mutkaisemmalle tutkimukselle on siis edelleen kysyntää myös LOC-viitekehystä hyö-
dynnettäessä. Mikään ei myöskään takaa, että esitellyissä tason 2 tutkimuksissa tutkijat
ovat löytäneet oikean vaikutussuunnan, eikä mahdotonta ole sekään, että suhde olisikin
ollut syklinen. Tutkimustulosten jatkuva-aikainen validius voi siis olla kyseenalaista.

Taulukon otos on tietysti hyvin pieni suhteessa kaikkeen johdon ohjausjärjestelmien
saralla 20 vuoden aikana tehtyyn tutkimukseen. Korkeampien tasojen tutkimuksen vä-
hyys selittyneekin juuri LOC-viitekehystä hyödyntävien tutkimusartikkeleiden vähäi-
syydellä. Koska tutkimuksia on kuitenkin tehty ylemmilläkin tasoilla, mitään selkeää
syytä sille, miksi näin eivät voisi toimia toisetkin tutkijat, voine olla olemassa. Vaikka
strategian ja johdon ohjausjärjestelmien tutkimus on tuonut aiheeseen paljon lisäymmär-
rystä sitten LOC-viitekehysten kehittämisen ajoista (esimerkiksi Langfield-Smith
1997), ei ainakaan oheisessa taulukossa ole havaittavissa mitään selkeää pyrkimystä
tuoremmista tutkimuksissa etsiä useampien kontingenssi- ja ohjausjärjestelmämuuttu-
jien välisiä vaikutuksia kolmannessa muuttujassa. Samalla on kuitenkin todettava, että
monimutkaisemman tutkimuksen tekeminen on hyvin haastavaa. On ensinnäkin kyettä-

vä määrittelemään tarkasti, mitä johdon ohjausjärjestelmillä tarkoitetaan. On kyettävä aikaansaamaan ero johdon ohjausjärjestelmän ja informaatiota tai päätöksentekoa tukevien järjestelmien välillä. Tämän jaon tekeminenkään ei ole mitenkään yksinkertaista. Toiseksi on selvitettävä mistä elementeistä johdon ohjausjärjestelmä koostuu, mitä siihen ei kuulu ja miksi. Kolmantena ongelmana voidaan nähdä järjestelmien laajuus ja monimutkaisuus. Valtavan tietomäärän kerääminen, käsittely ja testaaminen on erittäin haasteellista. (Malmi & Brown 2008, 288.)

LOC-viitekehystä hyödyntävissä tutkimuksissa käytetyt kontingenssimuuttujat voidaan jakaa kolmeen eri kategoriaan. Näitä ovat ulkoinen ympäristö, kilpailustrategia ja johdon ohjausjärjestelmien merkitys. Kolme tutkimusta pohjaa ohjausjärjestelmien merkitykseen, järjestelmän käyttötapaan. Tällöin tutkimusten tarkoituksena on löytää yrityksen sisäisiin heikkouksiin ja vahvuuksiin liittyviä tekijöitä. Ohjausjärjestelmän käyttötapaan liittyviä tutkimuksia ovat Marginson (2002), Tuomela (2005) sekä Mundy (2010). Nämä kaikki kolme tutkimusta voidaan kiteyttää johdon ohjausjärjestelmien yhdistämiseen henkilöstöjohtamisen kanssa. Ympäristöön ja kilpailustrategiaan liittyvissä tutkimuksissa puolestaan on tarkoituksena kyetä identifioimaan ulkoisiin uhkiin ja mahdollisuuksiin liittyviä tekijöitä. Bruining ym. (2004) artikkelin voidaan katsoa kuuluvan joko ympäristöön liittyvään kategoriaan tai kilpailustrategiaan liittyvään kategoriaan, koska muutos tapahtuu MBO:n myötä molemmissa. Yksinomaan ulkoiseen ympäristöön liittyy vain Widerin (2007) strategisiin riskeihin ja epävarmuuksiin liittyvä tutkimus. Ehdottomasti suosituin kontingenssimuuttujaluokka on kuitenkin yrityksen kilpailustrategiaan liittyvät tutkimukset. Näitä voidaan MBO tutkimuksen sijoittelusta riippuen katsoa olevan seitsemän tai kahdeksan, 3 - 4 näistä tutkimuksista liittyy strategiamuutokseen, neljä kilpailustrategiaan. Strategiamuutoksen vaikutusta pohtivat Abernethy & Brownell (1999) budjetin käyttötavan avulla, Kober ym. (2007) ohjausjärjestelmien muutoksen mukana, Peljhan (2007) dynaamisen jännitteen muutosten mukana sekä sijoittelusta riippuen mahdollisesti Bruining ym. (2004). Kilpailustrategian merkitystä puolestaan selvittävät Bisbe & Otley (2004) innovaatioaktiivisuuden osalta, Henri (2006) kyvykkyyksien ja kilpailuympäristön osalta, Bisbe & Malagueño (2009) innovaatioiden johtamistavan ja -aktiivisuuden kautta sekä Arachchilage & Smith (2013) Porterin kilpailustrategioiden mukaan. Kilpailustrategiaan ja johdon ohjausjärjestelmien merkitykseen liittyvien artikkeleiden suuri osuus ei ole mitenkään yllättävää, koska LOC-viitekehys yhdistää johdon ohjausjärjestelmät ja strategian. Merkillepantavaa on kuitenkin tutkimusartikkeleiden pohjalta se tosiseikka, että viitekehysten avulla voidaan tutkia muitakin kontingenssitekijöitä. Tämä vahvistaa näkemystä viitekehysten käyttökelpoisuudesta ja monipuolisuudesta. Kun pienestä artikkelimäärästä jaetaan tutkimuksia vielä alaluokkiin, voidaan kuitenkin todeta, ettei yksikään alaluokka pysty antamaan mitään kokonaiskuvaa aiheestaan, sillä ne eivät saavuta kriittistä massaa.

Tutkimukset voidaan jakaa myös kerätyn datan pohjalta sen mukaan millaisista yrityksistä data on saatu. Yksi jakoperuste on yksityiset ja julkiset yritykset. Osoittautuu, että pääosa artikkeleiden kirjoittajista on kerännyt empiirisen materiaalinsa yksityisyri-tyksistä. Vain kolmessa artikkelissa on tutkimuksen pohjana ollut julkinen organisaatio, terveydenhoitoon liittyvä organisaatio kuten Abernethy & Brownellin (1999) ja Koberin ym. (2007) tutkimuksissa sekä julkishallinnon organisaatio Normanin (2001) artikkelissa. Yhdessäkään artikkelissa ei mainita, että kyse olisi voittoa tavoittelemattomasta yrityksestä. Artikkeleiden osalta ei voida tehdä selkeää jakoa tuotanto- ja palveluyrityksiin, sillä osa tutkimuksen kohteina olleista yrityksistä on tarjonnut sekä tuotteita että palveluja. Kaikista artikkeleista ei myöskään käy selkeästi ilmi millaisia yrityksiä on esimerkiksi kyselytutkimuksen kohteena ollut, vaan tutkimuskohteet on valittu esimerkiksi demograafisin perustein. Kaikessa laskentatoimen tutkimuksessa lienee kuitenkin yksityisten yritysten suuri osuus hyvin tyypillistä, vaikkakin esimerkiksi Suomessa julkisten yhteisöjen osuus kaikesta toiminnasta on suuri.

4.1.2 Käytetyt määritelmät

Henri (2006) kertoo, että useat tutkijat ovat päätyneet epäselviin ja joskus jopa vastakkaisiin tuloksiin tutkiessaan johdon ohjausjärjestelmien ja strategian suhdetta. Syynä hän pitää strategian ja johdon ohjausjärjestelmien määritelmien, käsitteiden ja käytön monitulkintaisuutta. Näitä ei ole määritelty yksiselitteisesti. Monet muutkin tutkijat ovat havainneet johdon laskentatoimen tutkimustulosten yhdistämisen ongelmaksi. Ongelmina on nähty niin epäselvät (Bisbe ym. 2007, 792-793) tai vanhentuneet (Chenhall 2003, 151-152) määrittelyt kuin tutkimusten hajanaisuus ja tulosten ristiriitaisuus (Langfield-Smith 1997, 228). Sama havainto on tehtävissä myös LOC-viitekehystä hyödyntäneiden tutkimusartikkeleiden joukossa: niiden käyttämien termien määrittelyt poikkeavat toisistaan, toisinaan termejä jätetään jopa määrittelemättä. LOC-viitekehukseen liittyvien termien osalta vedotaan tyypillisesti Simonsin määritelmiin, mutta esimerkiksi interaktiivisuuden määritelmän osalta on silti saatettu tehdä poikkeavia valintoja (esimerkiksi Widener 2007, 773). Samanlainen tilanne on myös johdon ohjausjärjestelmät –käsitteen osalta. Useat artikkelit tutkimusartikkelit antavat oman määritelmänsä tälle, osan (esimerkiksi Tuomela 2005) luottaessa Simonsin määritelmään käsitteestä. Tilannetta kuvaa hyvin Bisben kirjoittamat artikkelit. Hän on tutkijana kahdessa tähän luokkaan luokitelluista artikkeleista, mutta näissäkin johdon ohjausjärjestelmien määritelmät poikkeavat hieman toisistaan. Kun lisäksi huomioidaan, että erilaiset käsitteet voivat eri tapauksissa merkitä eri asioita erityyppisille ohjauksille, ollaankin jo melkoisen haasteen edessä. Esimerkiksi ympäristön epävarmuus vaatii päätöksentekoa varten valtavasti tietoa ympäristöstä, jolloin laskentatoimen järjestelmien

käyttö on kattavaa. Toisaalta epävarma ympäristö vaatii organisaatiolta ketteryyttä ja tämän takia työntekijöiden valtuuttamista. Tämä taas vaatii vähäisempää laskentatoimen järjestelmien käyttöä. Koska yhdellä ja samalla kontingenssitekijällä voi olla näin vastakkaisia vaikutuksia järjestelmiin, vaatii tämä tutkimusta määrittelemään hyvin tarkasti käytetyt käsitteet ja ohjausjärjestelmien käyttötarkoituksen, jotta tutkimustuloksia kyettäisiin yhdistelemään kokonaisuuksiksi. (Malmi & Brown 2008, 289.)

Termien määrittelyyn on siis oltu kirjallisuudessa huolestuneita, mutta tässä käsiteltyjen artikkeleiden osalta ei ole havaittavissa mitään parannusta aiheeseen esimerkiksi Bisbe ym. 2007 julkaiseman, aihetta laajasti pohtineen artikkelin jälkeenkään. Termit ovat ja pysyvät yhtä huonosti ja sekavasti määriteltyinä kuin aikaisemmissakin tutkimusartikkeleissa. Tämän luokan artikkeleista vain kolmessa edes viitataan kyseiseen artikkeliin ja näissäkin kahdessa viitataan siten, että ilmoitetaan jättävän käyttämättä Bisbe ym. (2007) artikkelin määrittelemistä interaktiivisuuden komponenteista osaa. Toinen näistä viittaajista sattuu olemaan vielä Bisbe itse (Bisbe & Malagueño 2009, 383), toinen aiemmin mainittu Widener (2007). Myös Mundy (2010) viittailee muutama kerta kyseiseen artikkeliin, mutta hänen viittauksensa eivät liity varsinaisesti termien määrittelyyn.

Seitsemän tähän luokkaan luokitelluista artikkeleista perustuu tilastolliseen käsitteelyyn ja niissä hyödynnetään faktorianalyysiä. Klassista testiteoriaa voidaan kuitenkin käyttää vain silloin kun indikaattorit ovat reflektiivisiä (Bisbe ym. 2007, 806). Yksikään näistä tutkimuksista ei kuitenkaan kiinnitä huomiota indikaattoreiden yksiulotteisuuteen ja reflektiivisyyteen. Niistä on tehty vain taustaoletus. Kuten Bisbe ym. (2007) toteaa, tämä on hyvin tyypillistä johdon ohjausjärjestelmien tutkimuksessa. Pelkästään interaktiivisen ohjauskeinon osalta löytävät Bisbe ym. (2007) ongelmia yksiulotteisuudessa ja reliabiliteetissa (Bisbe ym. 2007, 806). Pelkästään tämä havainto aiheuttaa sen, että eri tutkimusten tulokset eivät tarkkaan ottaen ole yhdisteltävissä. Yksittäisessä tutkimustuloksessakin saattaa olla virheitä. Kun pohdinta laajennetaan käsittämään kaikki tutkimuksissa esiintyvät käsitteet, ollaankin jo melko heikoilla jäillä. Tulokset eivät ehkä olekaan sitä, miltä ne näyttävät. Puhumattakaan, että tuloksia vielä yleistettäisiin ja yhdisteltäisiin eri tutkimusten kesken. Juuri näin tässäkin tutkielmassa esitellyissä tutkimusartikkeleissa on kuitenkin menetelty.

Kuin vastaiskuna tälle määritelmäkeskustelulle, on van der Stede (2001) pyrkinyt LOC-viitekehystä hyödyntäen avaamaan ja määrittelemään tiukan budjettiohjauksen käsitettä selvittämällä mitä tekijöitä käsitteeseen kuuluu. Van der Stedekään ei kuitenkaan motivoidu Bisbe ym. artikkelin kautta, sillä Bisbe ym. (2007) on kyseistä artikkelia myöhäisempää tutkimusta. Bisbe ym. (2007) sen sijaan toteaa van der Steden tiukan budjettiohjauksen käsitteen olevan latenttia moniulotteista mallia noudattava käsite.

Eri artikkeleiden tutkijat ovat myös hyödyntäneet omissa tutkimuksissaan aiempien artikkeleiden aikana luotuja työkaluja. Näin ovat toimineet Bisbe & Otley (2004) käyt-

täessään Abernethy & Brownellin (1999) luomaa mielipiteitä luokittelevaa työkalua sekä Widener (2007) tehdessään mittauksia Henrin (2006) kyselykäsitteiden avulla. Lisäksi Bisbe & Malagueño (2009) hyödyntää Bisbe & Otley'n (2004) skaalauksia tilastollisessa käsittelyssään. Yhteisten työkalujen käyttö tuo artikkeleihin jatkuvuutta ja helpottaa omalta osaltaan tulosten vertailua ja yhdistämistä. Ongelmaksi kuitenkin voivat nousta eri tavoin määritellyt käsitteet, jolloin tulokset eivät olekaan suoraan vertailu- tai yhdistämiskelpoisia.

Käytettyjen termien määrittelyiden osalta voidaankin siis todeta, että eri tutkimustulosten yhdistäminen ja kokonaiskuvan tuottaminen voi olla äärimmäisen hankalaa ja tuottaa vääriä tulkintoja pelkästään jo näin pienen otoksen osalta. Ei siis ole ihme, että tutkijat pitävät tutkimustulosten yhdistämistä koko johdon laskentatoimen osalta erittäin haasteellisena. Tässä tutkielmassa otetaan kuitenkin riski esiteltyjen tutkimusartikkelien tapaan ja pyritään seuraavaksi tarkastelemaan tutkimusten antamaa kokonaiskuvaa.

4.1.3 Tutkimustulosten yhdistäminen

Määritelmien lisäksi ongelmana on nähty tutkimusten hajanaisuus. LOC-viitekehyksen avulla empiiristä tutkimusta selostavien artikkeleiden määrä on hyvin pieni. Tutkimuksissa on käsitelty aihepiirejä laidasta laitaan, käsitteen määrittelystä ohjausjärjestelmien keskinäisiin suhteisiin. Osassa tutkimuksia on ollut tarkoituksena selvittää ongelmaa, osa taas on hyödyntänyt viitekehystä havaintojen selittämiseen. Näiden syiden takia on melko mahdotonta saada kokonaiskuvaa tutkimuksista. Tutkimuksissa on kuitenkin havaittavissa muutamia enemmän suosiota saaneita aihepiirejä, kuten LOC-viitekehyksen käsitteistöön kuuluvat interaktiivisuus ja dynaaminen jännite sekä johdon ohjausjärjestelmien rooliin liittyvät asiat. Myös erilaisista syistä johtuviin strategisiin muutoksiin liittyvät tutkimukset ovat olleet suosittuja.

Interaktiivisuuden roolia on tutkittu niin oppimisen (Abernethy & Brownell 1999, Marginson 2002, Tuomela 2005, Henri 2006, Widener 2007), innovoinnin (Bisbe & Otley 2004, Bisbe & Malagueño 2009) kuin strategisen muutoksen (Abernethy & Brownell 1999, Kober ym. 2007) yhteydessä. Tutkimusten mukaan suorituskykyjärjestelmän interaktiivinen käyttö voi parantaa strategisen johtamisen laatua ja sitouttaa paremmin strategisiin tavoitteisiin (Tuomela 2005). Suorituskykymittausjärjestelmän interaktiivinen käyttö auttaa myös luomaan kyvykkyyksiä kuten markkinasuuntautuneisuus, yrittäjämäisyys, innovatiivisuus ja organisaation oppiminen (Henri 2006). Suorituskykymittausjärjestelmän interaktiivinen käyttö saattaa toisaalta aiheuttaa vastustusta, koska se parantaa toimien läpinäkyvyyttä. Järjestelmän interaktiivinen käyttö on myös hyvin aikaa vaativa tehtävä. (Tuomela 2005). Näiden tulosten kanssa osin ristiriidassa on havainto, jonka mukaan suorituskykymittausjärjestelmän interaktiivinen käyttö ei

liitykään organisaation oppimiseen, vaan interaktiivinen järjestelmä vaikuttaa oppimiseen diagnostisen järjestelmän avulla. Tämä havainto korostaa tarvetta tutkia useampia ohjausjärjestelmiä yhtäaikaaisesti. (Widener 2007). Innovatiivisuuden osalta tulokset paljastavat, että yrityksen innovaatioiden hallintamalli vaikuttaa interaktiiviseksi valittavan ohjausjärjestelmän valintaan. Tuoteinnovaatioiden määrään vaikuttaa innovaatioiden hallintajärjestelmän ja interaktiivisen ohjausjärjestelmän yhteensopivuus, erojen kasvattaessa innovaatioiden määrää. (Bisbe & Malagueño 2009). Johdon ohjausjärjestelmän interaktiivisuus suosii vähän innovoivia, mutta ei aktiivisesti innovoivia yrityksiä. Mitä interaktiivisempi johdon ohjausjärjestelmä innovoivilla yrityksillä on, sitä parempi on myös niiden suorituskyky. (Bisbe & Otley 2004.) Lisäksi tutkimuksissa havaittiin, että strateginen ilmapiiri toimii ideasuodattimena vaikuttamalla siihen mitä ideoita puolustetaan ja mitkä hylätään (Marginson 2002). Toisaalta, myös esimiesten johtamistyyllillä ja organisaatiokulttuurilla on oma merkityksensä innovoinnissa (Peljhan 2007). Interaktiivisuudesta on havaittu olevan hyötyä strategisessa muutoksessa, sillä interaktiivinen johdon ohjausjärjestelmien käyttö auttaa strategian muutoksessa lisätesään alaisten ymmärrystä tilanteesta (Kober ym. 2007). Interaktiivinen budjetin käyttö voi myös pienentää strategisen muutosprosessin haitallista vaikutusta suorituskykyyn (Abernethy & Brownell 1999).

Dynaamisesta jännitteestä on tutkittu sitä, miten se syntyy luontaisesti ohjaamisen ja mahdollistamisen välisestä ristiriidasta (Marginson 2002), miten tasapainottaa ohjaus ja mahdollistaminen ja miten tämä tasapaino luo dynaamista jännitettä (Mundy 2010), miten dynaaminen jännite vaikuttaa organisaation kyvykkyyteen ja suorituskykyyn (Henri 2006 ja Widener 2007) sekä miten organisaatio käsittelee kehittymiseensä ja johtamiseensa liittyvät haasteet (Marginson 2002). Tulosten mukaan johdon ohjausjärjestelmät määrittelevät tasapainon (Mundy 2010). Tasapainolla puolestaan on kriittinen rooli dynaamisen jännitteen luomisessa, sillä jännite luodaan tasapainon kautta. Hyvin epävarmassa ympäristössä toimivien, helposti sopeutuvien yritysten suorituskyky näyttää hyötyvän dynaamisesta jännitteestä, kun taas varmassa ympäristössä toimiva tiukasti valvottu yritys kärsii siitä (Henri 2006). Diagnostisen ja interaktiivisen ohjauksen välinen dynaaminen jännite voi saada aikaan kompromisseja ja organisatorista suosimista (Marginson 2002). Kyky tasapainottaa voidaankin nähdä yksittäisen esimiehen kyvykkyytenä (Mundy 2010, 515). Normanin (2001) kuvaa sitä, miten epätasapainossa oleva dynaaminen jännite saattaa aiheuttaa organisaatioiden siiloutumista ja innovaatiopelkoa.

Johdon ohjausjärjestelmien rooleja on myös tutkittu selvittäen miten eri ohjauskeinojen käyttötapa vaikuttaa. Tyypillisesti on ollut kyse interaktiivisen ja diagnostisen käytön aiheuttamista eroista. Johdon ohjausjärjestelmänä on käytetty niin budjettia (Abernethy & Brownell 1999), innovointia (Bisbe & Otley 2004) kuin suorituskykymittausjärjestelmiäkin (Henri 2006). Melko suosittuja ovat olleet myös tutkimukset, jotka ovat tutkineet ohjauskeinojen yhteiskäyttöä ja yhdistämistä eri näkökulmista, kuten joidenkin

ohjauskeinojen vaikutusta muihin ohjauskeinoihin (Tuomela 2005), keinojen välisen vuorovaikutuksen seurausta tulokseen (Henri 2006), ohjauskeinojen välisten moninkertaisten keskinäisriippuvuuksien tutkimus ja näiden vaikutus tulokseen (Widener 2007), sekä eri ohjauskeinojen yhteismerkityksen vaikutus johdon kyvyille ohjata ja antaa valtuuksia organisaatiolleen (Mundy 2010). Havaitaan, että tietyissä strategisissa tilanteissa informaation käsittelytarpeet vaativat suorituskykymittauksen käyttöä interaktiivisesti ja diagnostisesti (Widener 2007). Yhtäaikaisen tasapainoisen käytön aikaansaama dynaaminen jännite vaikuttaa organisaation kyvykkyyksiin ja suorituskykyyn (Henri 2006). Suorituskykymittausjärjestelmän käyttö interaktiivisesti ja diagnostisesti vaikuttaa myös uskomus- ja rajoitejärjestelmiin (Tuomela 2005). Tutkimuksissa havaitaan myös, että johdon ohjausjärjestelmien erilaisen käytön lisäksi myös ohjauskeinojen puuttumisella on yhtä suuri merkitys kuin tilanteeseen sopimattomalla käytötavalla (Mundy 2010).

Myös johdon ohjausjärjestelmien rooli strategian muodostamisessa ja strategisen muutoksen implementoinnissa on askarruttanut tutkijoita. Tutkimusaiheina ovat olleet erilaiset kysymykset kuten miten ohjausjärjestelmää voidaan käyttää strategisen muutoksen yhteydessä strategian muodostamisessa ja implementoinnissa (Abernethy & Brownell 1999, Peljhan 2007)), mikä muuttuu strategian sisällössä ja strategiaprosessissa buyoutin jälkeen, miten ja miksi johto muuttaa johdon ohjausjärjestelmiä implementoidakseen nämä uudet strategiat (Bruining, ym. 2004) sekä miten johdon ohjausjärjestelmän interaktiivisuus muuttaa strategiaa ja muuttuvatko johdon ohjausjärjestelmät strategian mukana (Henri 2006, Kober ym. 2007). Useissa näissä muutokseen liittyvissä tutkimuksissa on liikuttu Miles & Snown Prospector – Defender – jatkumon välisellä suoralla pitkiäkin matkoja. Tutkimustulosten mukaan johdon ohjausjärjestelmien interaktiivisuuden avulla kyetään helpottamaan strategiamuutosta ja uuden strategian implementointia oppimisen avulla (Abernethy & Brownell 1999, Henri 2006, Kober ym. 2007, Peljhan 2007), eri ohjauskeinoilla on erilainen merkitys erityyppisten buyoutien jälkeen (Bruining ym. 2004) ja toisaalta muuttunut strategia muuttaa johdon ohjausjärjestelmiä (Kober ym. 2007).

Nopeasti ajatellen tutkimustulokset tuottavat siis melkoisesti uutta tietoa, mutta toisaaltaan poikkeavien määritelmien takia tuloksia kannattaa pitää lähinnä suuntaa antavina. Merkille pantavaa on kuitenkin, että erilaisista määritelmistään huolimatta tutkimustulokset ovat hyvin samansuuntaisia, ne eivät muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta ole ristiriidassa keskenään. Lisäksi osaa näistä ristiriidoista ja epäselviksi jääneistä havainnoista on kyetty tuoreemmissa tutkimusartikkeleissa selvittämään tai selittämään mahdollisia syitä ainakin osittaistekijöiden osalta. Tämä näkyy erityisesti tuoreempien tutkimusten viitteinä vanhempiin tutkimuksiin. Monet tutkimuksista ovat hakeneet motivaatiota aiempien LOC-viitekehystä hyödyntävien tutkimusten avulla, kuten esimerkiksi Bisbe & Malagueño (2009) ja Mundy (2010). Toisaalta, myös LOC-viitekehystäkin on arvosteltu epäselvistä määritelmistään. Viitekehyksen avulla tehdyis-

sä tutkimuksissa on pääosin päädytty jälleen samansuuntaisiin tuloksiin viitekehyksen kanssa. Tutkimustulokset ennemminkin vahvistavat viitekehyksen osioiden paikkansapitävyyttä, kuin olisivat sille ristiriitaisia. Ristiriidattomuus voi osin johtua siitä, että käytetään kehyksen eri osia ja vain kontingenssitutkimuksen tason 2 monimutkaisuutta. Tutkijat ovat lopulta voineet tutkia hieman eri asioita ja käyttää eri tulkintaa LOC-viitekehystä. Ristiriitojakin kuitenkin löytyy. Yksi tällainen kumoutuva viitekehyksen ajatus on johdon ohjausjärjestelmien interaktiivisen käytön ja innovoinnin välinen korrelointi. Bisbe & Otley (2004) havaitsivat, etteivät paljon innovoivat yritykset käytä johdon ohjausjärjestelmiä interaktiivisesti, vaan uudet ideat ja aloitteet tulevat esiin johdon ohjausjärjestelmien ulkopuolelta. Vähän innovoivilla yrityksillä kehyksen ajatus piti kyllä paikkansa. Toisen viitekehyksen ajatuksia vastaan oleva havainnon tekivät niin Tuomela (2005), Henri (2006) kuin Widenerkin (2007). Simonsin mukaan yhtä ohjausjärjestelmää käytetään kerrallaan vain joko diagnostisesti tai interaktiivisesti. Kuitenkin Tuomela, Henri ja Widener tekivät havaintoja, joiden mukaan yhtä ohjausjärjestelmää voidaan käyttää samanaikaisesti niin diagnostisesti kuin interaktiivisestikin. Widener (2007) havaitsi myös, etteivät interaktiivisuus ja oppiminen olisikaan suoraan kytköksissä toisiinsa vaan kytkös tapahtuisi diagnostisten järjestelmien kautta. Lisäksi Simonsin vuoden 1994 tutkimusartikkeli esittelee erilaisten strategisten muutosten voimakkuuteen liittyvien ohjauskeinojen käyttöjärjestyksen. Bruining ym. (2004) tutkimuksessa strategista täyskäännöstä tekevä yritys ei kuitenkaan toiminut tämän järjestyksen mukaisesti. Selitys tähän saattaa kuitenkin olla Simonsin tutkimuksen otoksen pienuus, täyskäännösyrityksiä oli vain neljä. Sattumalle jää kovin paljon tilaa. Myös Peljhan (2007) puhuu muutoksesta, muttei ikävä kyllä kerro havaitsemaansa ohjauskeinojen käyttöjärjestystä.

Tutkimukset ovat myös selventäneet jonkin verran LOC-viitekehykset epäselkeitä kohtia. Esimerkiksi Bisbe ja Otley (2004) selvensivät LOC-viitekehukseen liittyvää ajatusta, joka mukaan interaktiivisuudella on merkitystä innovoinnissa. Tutkijat havaitsivat, että interaktiivisuus saa innovoivat yritykset parantamaan suorituskykyään. Lisäksi Simonsin tutkimukset esittelevät seikkoja, jotka määrittelevät sen, mikä johdon ohjausjärjestelmä valitaan interaktiiviseen käyttöön. Bisbe ja Malagueño (2009) kuitenkin havaitsivat, että näiden strategiseen asemaan liittyvien tekijöiden lisäksi myös yrityksen sisäiset tekijät vaikuttavat valintaan. Innovatiivisuuden tapauksessa tällaiseksi tekijäksi paljastui innovaatioiden johtamistapa. Fisher oli huolissaan kontingenssitutkimusten monimutkaisuustason 2 tutkimuksista, koska tekijöinä voi olla muitakin kuin tasolla 2 tutkittu tekijä. Tässä tapauksessa lienee käynyt juuri näin, strateginen asema ei ollutkaan ainoa interaktiiviseksi valittavan järjestelmän valintaan vaikuttava tekijä.

Tutkimustulosten kanssa pitää olla tarkkana myös niiden vähäisen määrän takia. Kriittistä massaa ei saavuteta löydösten varmistamiseksi. Sama kritiikki koskee useimpia johdon ohjausjärjestelmien tutkimusta (Chenhall 2003, 130). Mutta tietty punainen

lanka on nähtävissä Simonsin 1987b artikkelista aina tuoreimpaan LOC-viitekehystä hyödyntävään tutkimukseen saakka. Lähes kaikki käsittelevät interaktiivista ohjauskeinoja tavalla tai toisella.

4.2 Viitekehystä teoreettisesti hyödyntävät artikkelit

Viitekehystä teoreettisesti hyödyntämään pyrkivät tutkimukset ovat liittäneet kehystä toisiin viitekehyksiin, vertailleet kehyksiä keskenään, luoneet uusia kehyksiä tai pohtineet kehyksen käyttökelpoisuutta jonkin täysin uuden aihepiirin tutkimuksessa. Tällaiseen käsittelyyn liittyviä tutkimuksia on löydettävissä kuitenkin hyvin vähän. Kolme artikkelista liittyy vähintäänkin löyhästi kestävän kehityksen ja vastuullisuuden aihepiiriin, yksi TQM:iin ja yksi verkko-opiskeluun. Kestävän kehityksen aihepiiri on näistä uusien ja kansainvälisestikin yleisesti kiinnostuksen kohteena. On siis melko loogista, että aihepiiri on löytänyt tiensä myös LOC-viitekehystä käyttävien tutkimusten joukkoon.

Kaikki kuusi teoreettiseen käsittelyyn liittyvää artikkelia ovat luonteeltaan tulkitsevia. Kaksi näistä, van Marrewijk & Becker (2004) ja O'Grady et al. (2010) eivät vakuuta lukijaansa perinteisen tieteellisen tutkimuksen keinoin, molemmat artikkelit onkin julkaistu myös käytännön toimijoille suunnatussa julkaisussa. Molemmat julkaisut, *Journal of Business Ethics* ja *Measuring Business Excellence*, ovat kuitenkin niin sanottuja vertaisarvioituja, Peer Reviewed, artikkeleita julkaisevia lehtiä. Tämän takia artikkelit on hyväksytty mukaan myös tähän tutkielmaan, vaikka ne selkeästi poikkeavatkin esitystavaltaan muista tässä tutkielmassa käsitellyistä muista artikkeleista.

Kaikki tutkimukset Gond ym. (2012) lukuun ottamatta hyödyntävät LOC-viitekehystä kokonaisuutena. Gond ym. käyttää vain viitekehysten diagnostista ja interaktiivista osiota. Fauzi & Rahman (2008) määrittelevät käytetyn johdon ohjausjärjestelmän olevan suorituskyky, muut tutkijat eivät määrittele käytettyä johdon ohjausjärjestelmää tarkemmin, sillä järjestelmällä ei ole artikkelin kannalta merkitystä. Koko LOC-viitekehysten hyödyntäminen puolustaakin paikkaansa kun viitekehysten soveltuvuutta uudessa ympäristössä halutaan pohtia tai viitekehysten avulla halutaan luoda jotain uutta. Ilman kokonaisnäkemystä jokin viitekehysten olennainen seikka saattaisi jäädä kokonaan huomioimatta. On myös täysin ymmärrettävää, että vertailtaessa viitekehyksiä keskenään, tutkimustyökalua luotaessa tai vaikkapa strategian ja kestävän kehityksen yhdistämistä pohdiskeltaessa, ei ole merkitystä sillä, mistä johdon ohjausjärjestelmästä on kyse. Tarkoitus on kuitenkin saada asiasta kokonaiskuva ja jättää tarkempi tutkimus myöhempään ajankohtaan. Tutkimuksen olisi tietysti voinut keskittyä koskemaan vain yhtä ohjausjärjestelmää, mutta siinä tapauksessa tutkimus olisi antanut paljon suppeamman kuvan.

Artikkeleista vain Fauzi & Rahman (2008) ja Gond ym. (2012) pyrkivät johdon ohjausjärjestelmien avulla vaikuttamaan yrityksen strategiaan, muissa artikkeleissa strategia otetaan annettuna asiana, johon ei pyritä vaikuttamaan. Molemmissa strategiaan vaikuttamaan pyrkivässä artikkeleissa on tutkimusympäristönä kestävä kehityksen problematiikka. Tämän takia onkin hyvin luontevaa, että asia halutaan saada mukaan myös yrityksen strategiaan tai halutaan pohtia sen merkitystä strategialle. Toisaalta, kun verrataan kehyksiä keskenään, luodaan uusia malleja tai vaikkapa halutaan selvittää onko mahdollista tutkia ovatko ohjausjärjestelmät tasapainossa keskenään, ei strategia ole niin merkittävässä asemassa, se voidaan ottaa täysin annettuna asiana.

Artikkelit eivät juuri määrittele johdon ohjausjärjestelmiä ja strategiaa, vaan määritelmät tulevat LOC-viitekehysten mukana implisiittisesti. Vain Ferreira & Otley (2009) pohdiskelevat määritelmiä ja käsitteitä määritellen samalla sen, mitä he käsitteillä kyseisessä tutkimuksessa tarkoittavat. Kuten aiemmin on jo tässäkin tutkielmassa havaittu, sama määrittelemättömyys kattaa hyvin suurta osaa LOC-viitekehystä hyödyntävää artikkeleista. Asia on hyvin harmillinen, sillä kuten viitekehystä kehittämään pyrkivistä artikkeleista havaitaan, ovat määritelmät koko viitekehysten heikkous. Tämän pohjalta on tietysti melko luonnollista, että viitekehysten päälle rakentavat artikkelit jatkavat samalla tavalla. Toisaalta, LOC-viitekehystä tiedetään käytetyn paljon laskentatoimen tutkimuksessa jo aiemmin ja se on todettu käyttökelpoiseksi malliksi. On siis hyvin luontevaa käyttää sitä myös uusien soveltuvuusalueiden etsiskelyyn tai vaikkapa erilaisten kehysten vertailuun vaikkakin määritelmiä sen tarkemmin tarkentamatta. Kun pohdiskelut tuottavat tuloksen, jonka mukaan uuttakin asiaa voidaan kehyksen avulla tutkia, laajentaa tämän kehyksen käyttömahdollisuuksia. Teoreettinen käsittely olisi kuitenkin saattanut jossakin kohtaa johtaa myös lopputulokseen, joka olisi osoittanut, ettei LOC-viitekehystä voi hyödyntää halutulla uudella alueella. Tämä olisi antanut myös viitekehysten käyttökelpoisuudelle selkeän rajan, nyt tällaista rajaa ei tullut näissä tutkimuksissa vastaan. Edelleenkin ei tarkasti tiedetä, missä kaikessa LOC-viitekehysten mallia voidaan todella hyödyntää.

Kaksi kuudesta tähän luokkaan luokitelluista artikkeleista (Fauzi & Rahman, 2008 sekä van der Wiele ym. 2011) on normatiivissävytteisiä, tällä pyritään vakuuttamaan yrityselämässä olevien laskentatoimen toimijoiden päätöksentekoon. Kuten Johnson & Kaplankin (1987) mainitsevat, on johdon ohjausjärjestelmien kyettävä antamaan johdon päätöksenteossa ja yrityksen ohjaamisessa tarvitsemaa tietoa. Tutkimusartikkeleilla pyritään vakuuttamaan, että näin toimimalla saat tuota. Kyseiset artikkelit on julkaistu käytännönläheisemmissä julkaisuissa (Issues in Social and Environmental Accounting sekä Total Quality Management), joissa lukijoina voidaan olettaa tiedeyhteisön lisäksi olevan myös käytännön toimijoita, jolloin normatiivisuus puolustaa paikkaansa.

Kuten edellä olevasta voi havaita, vain kaksi tähän luokkaan luokitelluista artikkeleista on suunnattu tiukasti lähinnä tiedeyhteisön käyttöön. Molemmat on julkaistu Ma-

nagement Accounting Research –journalissa. Nämä artikkelit ovat Ferreira & Otley (2009) vanhaa Otley viitekehystä laajentavaa tutkimus sekä Gond ym. (2012) kestävä kehityksen ympäristössä käsiteanalyttistä tutkimusta tekevä artikkeli. Molempien artikkeleiden luonteva paikka on juuri tiedeyhteisölle suunnatussa julkaisuissa, sillä molemmat artikkelit pyrkivät antamaan uusia työkaluja tutkijoiden käyttöön. Samat kaksi artikkelia ovat myös innokkaimpia viittaamaan muihin LOC-viitekehyspohjaisiin tutkimuksiin. Näistä tuoreemmassa, Gondin ym., artikkelissa viittauksia on yhdeksään LOC-viitekehystä käyttävään tutkimukseen ja Ferreira & Otleyllä seitsemän. Kolmen vuoden ero tutkimusten julkaisussa mahdollistaa tietysti myös sen, että kyseisellä aikavälillä ovat muut tutkijat voineet julkaista lisää tutkimuksia ja näin on myös tapahtunut. Mutta joka tapauksessa viitteiden määrä kertoo myös omalta osaltaan tarkoitusta saattaa artikkeli nimenomaan tiedeyhteisön käyttöön. Neljästä muusta teoreettisesti viitekehystä tutkivista artikkeleista ristiviitteitä muihin LOC-viitekehystä käyttäviin tutkimuksiin löytyy vähemmän. Näistä TQM-ympäristöä pohtiva van der Wiele ym. (2011) käyttää viittä ristiviitettä ja vähiten, ei ainoatakaan, vanhin ja muutenkin erilaisin van Marrewijk & Beckerin (2004) artikkeli.

Artikkeleita tutkimalla voidaan havaita myös, että O’Grady ym. (2010) lukuun ottamatta kaikkien artikkeleiden pääasiallisena viitekehyspohjana käytetään Robert Simonsin vuonna 1995 julkaistua kirjaa. O’Grady, ym. sen sijaa pohjaa vuoden 2000 kirjaan, joka on samalla ainoa Simonsin materiaaleista, joihin kyseisessä tutkimuksessa viitataan. van Marrewijk ja Becker (2004) sen sijaan viittaavat ainoastaan vuoden 1995 kirjaan. Kaikissa muissa neljässä artikkelissa viitataan myös muihin Simonsin teoksiin, kaikki hyödyntävät esimerkiksi vuoden 2000 kirjaa sekä useampia Simonsin tutkimusartikkeleita omassa tutkimuksessaan. Tämä antaa hyvän kuvan siitä, että tutkijat ovat todella perehtyneet viitekehukseen ja sen käyttömahdollisuuksiin.

Tähän luokkaan luokiteltujen tutkimusten vuosilukuja tarkastelemalla havaitaan, että tutkimukset alkavat pääosin vasta yli 10 vuotta LOC-viitekehysten julkaisemisen jälkeen. Tästä voidaan tehdä ainakin kaksi toisistaan poikkeavaa tulkintaa. Voidaan olettaa, että aika on tarvittu ymmärtämään kehysten merkitys ja sen tarjoama potentiaali erilaisissa tutkimuksissa. Sen on pitänyt ensin osoittaa käyttökelpoisuutensa empiirisen tutkimuksen avulla. Toisaalta, voidaan myös ajatella, että tämä aika on tarvittu uuden tutkijasukupolven kasvattamiseen perustason opiskelijasta tutkijaksi. Tämä tulkinta pohjaa ajatukseen, että kehysten käyttömahdollisuudet ovat koulutuksen aikana jollakin tavoin jalostuneet aina saadun uuden opin myötä. Tämä kyseinen tulkinta ei tosin ainoakaan kaikin osin pidä paikkaansa, sillä artikkelien kirjoittajista löytyy myös emeritusprofessori David Otley, joka on toiminut alalla jo pitkään. Useimmat muut artikkeleiden kirjoittajista sen sijaan ilmeisesti ovat todella nuoremman polven tutkijoita, ainakin heidän julkaisu-uransa alkaa vasta 2000-luvulla (esimerkiksi Jean-Paul Gond on julkaissut ensimmäisen artikkelinsa 2004 ja Suzana Grubnic 2003).

Kaikki kuusi tähän LOC-viitekehystä teoreettisesti hyödyntävään luokkaan luokitelluista artikkeleista ovat laajennuksia uusille alueille, osin myös pois laskentatoimesta. Laskentatoimea on moitittu oman teorian puutteesta, tosin osin kiistellään myös siitä millainen hyvän laskentatoimen teorian edes pitäisi olla (ks. esimerkiksi Malmi & Granlund 2009). Voidaan kuitenkin kysyä, olisiko LOC-viitekehystä keihäänkärki omaan teoriaan. Viitekehys itsessäänkään ei toki ole ongelmaton, kuten esimerkiksi sitä kehittämään pyrkivät artikkelit osoittavat, mutta ainakaan toistaiseksi ei näyttäisi tulleen vastaan rajaa, jonka ulkopuolella laskentatoimessa viitekehystä ei voisi hyödyntää.

4.3 Viitekehystä kehittämään pyrkivät artikkelit

Kuten todettua, Simonsin luomassa johdon ohjauskeinoja pohtivassa viitekehyksessä saattaisi olla potentiaalia jopa laskentatoimen teoriaksi. Mutta ennen kuin lähdetään laajenemaan omaksi teoriaksi, olisi syytä saada tiedossa olevat epäkohdat poistetuksi ja loppuun käsitellyiksi. Ongelmistaan huolimatta varsinaisesti LOC-viitekehysten kehittämiseen tähtäviä artikkeleita on löydettävissä ällistytävän vähän, vain kaksi kappaletta. Voidaan tietysti ajatella, että aivan kaikki tässä tutkielmassa esitellyt tutkimukset pyrkivät kehittämään LOC-viitekehystä omista lähtökohdistaan, esimerkiksi selventämällä jotakin hieman epätarkkaa kohtaa. Tällaisten artikkeleiden päätarkoitus ei kuitenkaan ole kokonaisen viitekehysten eteenpäin vieminen. Näin tiukasti luokitellen tähän luokkaan jää siis vain kaksi artikkelia. Lisäksi nämä artikkelit liittyvät toisiinsa, tuoreempi motivoituu muun muassa vanhemman pohjalta. Vaikka molemmat artikkelit tutkivat käsitteiden monitulkintaisuutta, on artikkelien näkökulma kuitenkin hieman erilainen. Aiempi, Bisbe ym. (2007), ponnistaa paljon filosofisemmalta pohjalta kuin tuoreempi Tessier & Otley'n (2012) artikkeli.

Molempien artikkeleiden pohjana on käytetty Simonsin 1995 (Simons 1995a) julkaisemaa kirjaa. Tessier & Otley (2012) ei viittaa Simonsin muihin julkaisuihin, mutta Bisbe ym. (2007) hyödyntävät myös useimpia muita Simonsin artikkeleita sekä vuoden 2000 kirjaa. Bisbe ym. osalta tämä on hyvin ymmärrettävää, sillä heidän keräsivät ja vertailivat Simonsin interaktiivisuuden määritelmiä ja loivat tämän pohjalta oman käsitteensä interaktiivisuuden määritelmästä. Sen sijaan on hämmentävää, etteivät Tessier ja Otley hyödynnä Simonsin muita julkaisuja omassa artikkelissaan. Toisaalta, artikkeli pohjautuu hyvin paljolti siihen, mistä LOC-viitekehystä on moitittu ja parannusehdotukset lähtevät tältä pohjalta. Lisäksi kyse on sellaisten asioiden selkeyttämisyrityksistä, jotka ovat säilyneet Simonsin myöhemmissä julkaisuissa muuttumattomina.

Kumpaankaan artikkeleista ei liity empiiristä osiota, vaan artikkelit hyödyntävät aiempaa, olemassa olevaa kirjallista materiaalia. Kun tarkoituksena on kehittää tai parantaa olemassa olevaa viitekehystä on tämä ihan luonnollinen tapa toimia. Mahdollinen

tulosten hyödyntäminen ja testaus jäävät tulevaisuudessa tehtäväksi. Molemmat artikkelit onkin julkaistu tiukasti tutkijoille suunnatuissa julkaisuissa, koska tutkimustuloksista ei vielä ole hyötyä käytännön toimijoille. Bisbe ym. (2007) myös toivovat, että tulevaisuudessa tutkijat kiinnittäisivät kaiken kaikkiaan tutkimuksissaan enemmän huomiota käsitteiden määrittelyihin sekä argumentointiinsa epistemisten suhteiden osalta. Tämän he uskovat johtavan johdon laskentatoimen ohjausjärjestelmien tehokkaampaan tutkimukseen nykyisen hyvin sirpaloituneen, ja tuloksia yhdistelemään kykenemättömän ja joskus jopa ristiriitaisia tuloksia antavan tutkimuksen sijasta.

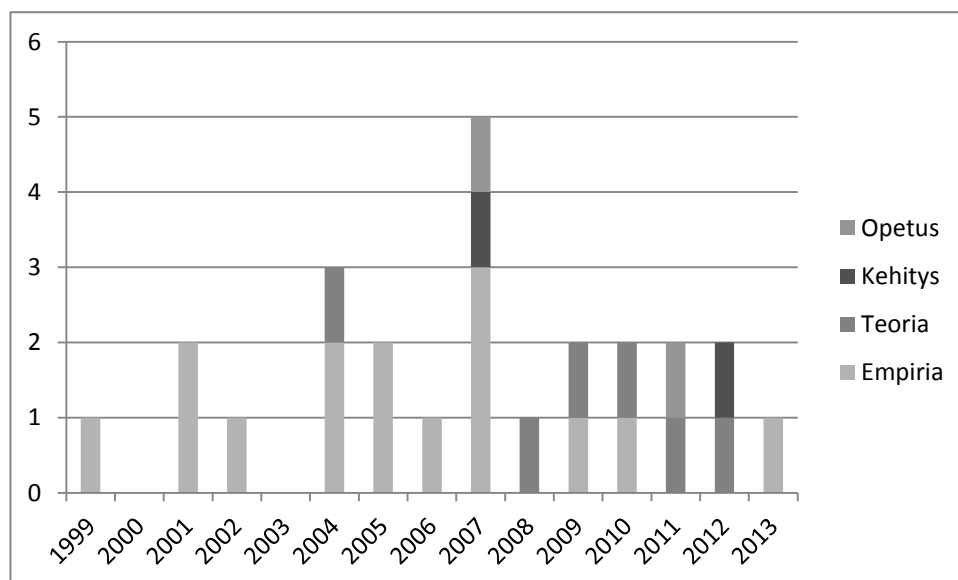
Bisbe ym. (2007) ajatukset eivät kuitenkaan näyttäisi vaikuttaneen myöhempään tutkimukseen. Ferreira ja Otley (2009) kyllä mainitsevat tutkimuksen omassa artikkelissaan, mutta vain mainiten millaiseen interaktiivisuuden määritelmään artikkelissa on tultu. Artikkelin perusajatusta ei hyödynnetä. Hyödyntämättömyydessä on teoreettisesti LOC-viitekehystä hyödyntävien tutkimusten osalta kyse varmasti siitä, että iso osa artikkeleista on suunnattu tiukan tieteellisen tutkimuksen sijasta tai lisäksi myös käytännön toimijoiden tietoon. Tällöin määritelmien tärkeyttä ei ehkä ole niin haluttu korostaa. LOC-viitekehystä empiirisen tutkimuksen pohjana käyttävien tutkimusten osalta tilanne on hyvin samankaltainen. Widener (2007) mainitsee, ettei käytä Bisbe ym. (2007) määrittelemän interaktiivisen ohjauksen komponenteista kaikkia ja Mundy (2010) pohdiskelee tutkimusta myös lähinnä interaktiivisuuden määritelmän kautta. Bisbe ym. artikkelin perusajatus jää hyödyntämättä näissäkin tutkimuksissa. Tessier & Otley (2012) artikkeli puolestaan on niin tuore, ettei siihen ole ehditty vielä tarttua tämän tutkielman pohjana olevan materiaalin osalta.

LOC-viitekehystä kehittämään pyrkivien artikkelien avulla on hyvin vaikea saada kovin kattavaa kuvaa viitekehukseen liittyvistä ongelmista. Toisaalta, kirjallisuudesta löytyy hyvin vähän muutenkin koko kehykseen liittyvää diskurssia ja näissä esiin nostetut ongelmat liittyvät useimmiten juuri käsitteiden monitulkintaisuuteen ja sosiaalisen ohjauksen merkityksen unohtamiseen. On vaikea korjata asioita, joiden ei tiedetä olevan rikki. On kuitenkin melko yllättävää, ettei viitekehystä pyritä kuitenkaan millään tavalla kehittämään sen paremmin rajoite- kuin uskomusjärjestelmien osalta. Koska asia on kuitenkin nostettu monesti esiin ja kuten aiemmin tästä tutkielmasta selviää, ovat nämä ohjauskeinot tulleet LOC-viitekehukseen hyvin loppuvaiheessa mukaan. Olisi voinut siis ajatella edes jonkun havainneen niissä kehitettävää tai tutkittavaa. Tessier & Otley (2012) aihetta hieman koskettelevat, mutta muuta aiheeseen liittyvää ei ole löydettävissä.

4.4 Artikkeleiden kokonaisanalyysi

Kaikista LOC-viitekehukseen liittyvistä artikkeleista on yhdessä tehtävissä myös joitakin havaintoja.

LOC-viitekehys voidaan tietyllä tapaa nähdä myös johtamisinnovaationa, organisaation johdolle suunnattuna tekniikkana. Simonshan itse määritteli kirjojensa kohderyhmäksi myös käytännön toimijat. Useat tutkijat ovat havainneet eri johtamisinnovaatioista käydyn diskurssin noudattavan tiettyä, samanlaista kaavaa elinkaarensa aikana. Innovaation kehittämisen tai löytämisen jälkeen alkaa pitkä lepokausi, joka päättyy lyhyeen menestysvaiheeseen. (Abrahamson & Fairchild 1999, 711). Menestysvaihe voidaan jakaa vielä lepotilan jälkeiseen jyrkkään nousuun ja tätä seuraavaan hitaampaan laskuun (Abrahamson & Fairchild 1999, 731-732). Vaikka tässä tutkielmassa ei käsitelläkään käytännön toimijoiden viitekehysten hyödyntämistä, voidaan tutkijoiden käyttäytymisessä havaita hieman samanlaisia piirteitä.



Kuva 7 Erityyppiset tutkimukset vuosittain

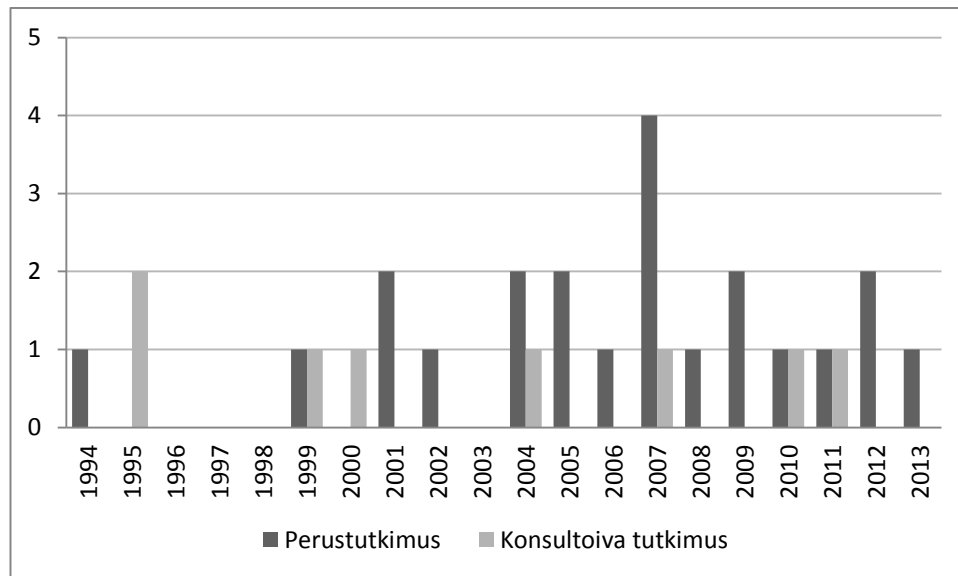
Robert Simons julkaisi viitekehöksensä ensimmäistä kertaa kirjana vuonna 1995. Vaati neljä vuotta ennen kuin sen pohjalta julkaistiin ensimmäinen tutkimus. Tämä on kuitenkin melko ymmärrettävä aikaväli, sillä tutkijoiden on ensin sisäistettävä viitekehys, suoritettava tutkimuksensa ja saatettava tutkimusartikkelinsa julkaisukelpoiseksi ennen kuin artikkeli lopulta julkaistaan. Tämä voitaisiin siis julkaisun kannalta nähdä lepovaiheena, mutta taustalla kuitenkin tapahtuu koko ajan. Pientä alkukankeutta ja huippuvuotta 2007 lukuun ottamatta on viitekehysten pohjalta tehtyjen tutkimusten julkaisumäärä pysynyt kuitenkin melko tasaisena. Onkin hyvin todennäköistä, ettei viitekehysten hyödyntäminen ole vielä tullut elinkaarensa päähän tai välttämättä edes vie-

lä sen huippuvaiheeseen, vaan sitä tullaan käyttämään vielä tulevilla tutkimuksilla. On myös hyvin mahdollista, ettei johtamisinnovaatioiden elinkaarimalli vain yksinkertaisesti sovellu tieteellisen tutkimuksen elinkaariin.

Kuten oheisesta kuviosta voidaan havaita, ovat empiriapohjaiset artikkelit aloittaneet LOC-viitekehystä hyödyntävien artikkeleiden hyödyntämisen. Kiinnostus tämän tyyppiin hyödyntämiseen näyttäisi kuvion perusteella hieman laskeneen huippuvuoden 2007 jälkeen. Viitekehystä on sen sijaan alettu hyödyntää teoreettisissa pohdinnoissa. Koska tutkimuksia on kuitenkin julkaistu kaiken kaikkiaan hyvin vähän, on vaikea arvioida onko kyseessä todella muutos viitekehysten hyödyntämistavoissa, vain onko kyse vain sattumasta. Todellisen tilanteen näyttävät vasta tulevat vuodet tutkimuksiin. On myös mahdollista, että nyt julkaistujen teoreettisten selvitysten avulla tullaan viitekehystä hyödyntämään aikanaan myös empiirisessä tutkimuksessa, koska näiden teoreettisten tutkimustulosten pohjalta se ei ainakaan osoittautunut mahdottomaksi. Itse viitekehysten liittyvä diskurssi on ollut hyvin vähäistä, mutta myöskään tämä ei tyrmää viitekehysten hyödyntämistä millään tavalla. Kokonaisuutena vaikuttaisi siltä, että viitekehystä hyödyntäviä tutkimuksia tullaan vielä jatkossakin näkemään tieteellisessä tutkimuksessa.

Lukka ja Granlund (2002) ryhmittelevät tieteellisen teorian jakamisen ja levittämisen eri vaiheisiin. Ensimmäisessä vaiheessa uusi teoria pitää esitellä ja jakaa sopivan kohde-ryhmän saataville. Toisessa vaiheessa teorian analysointi jatkuu, jotta se kyetään kuvaamaan, ymmärtämään ja analysoimaan kattavasti. Viimeisessä, kolmannessa vaiheessa uusi teoria jaetaan entistä laajempaan jakeluun, jotta sitä voidaan arvioida ja kritisoida entistä laajemmalti. Näistä aiheutuvat keskustelupiirit voidaan jakaa kolmeen eri osaluokkaan: perus-, konsultoivaan ja kriittiseen tutkimukseen. Ensimmäisessä vaiheessa on konsultoiva tutkimus hyvin tyypillistä. Nämä ovat tyypillisesti luonteeltaan käyttökelpoisuutta esitteleviä, ohjailevia ja tietoisuutta levittäviä tutkimuksia. Tutkimusten kirjoittajat ovat useimmiten itse osallistuneet teorian kehittämiseen, mutta he eivät välttämättä ole itse konsultteja. Tyypillinen julkaisutapa näille tutkimukselle ovat ammattilehdet, kuten esimerkiksi Harvard Business Review, eikä niiden käsittelytapaa voida pitää kovin tiukasti ottaen tieteellisenä. Toisessa vaiheessa tutkimukset muuttuvat perustutkimukseksi, jolloin tutkijat pyrkivät käsittelemään aihettaan neutraalisti ja tiukan tieteellisesti, mutta useiden eri tutkimusmenetelmien avulla. Artikkelit myös julkaistaan tiukasti tieteellisyyttä vartioivissa julkaisuissa. Kolmannessa vaiheessa konsultoivan tutkimuksen antamalle kritiikittömälle ylistämiselle haetaan tasapainoa kriittisellä tutkimuksella. Kriittinen tutkimus voi tosin alkaa jo hyvinkin samaan aikaan perustutkimuksen kanssa. Nämä tutkimukset ovat tyypillisen kriittisen tutkimuksen tapaan arvolautuneita ja niillä on selkeä linkki yhteiskunnalliseen muutokseen ja yhteiskunnalliseen laajempaan tarkoitukseen ja emansipaatioon. Tutkimustapa vastaa muuten perustutkimuksen tapaa toimia. Lukka ja Granlund kuitenkin huomauttavat, että kriittinen tutki-

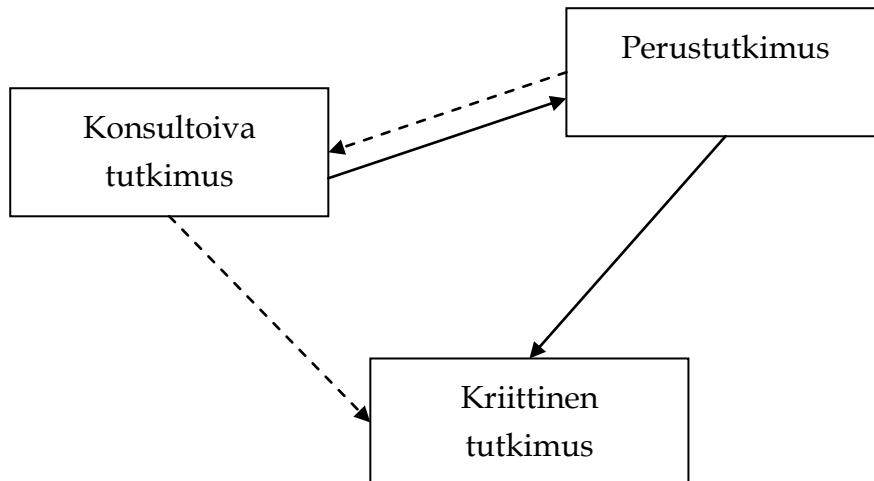
mus on vielä suhteellisen uusi ilmiö laskentatoimen alueella, sillä se vaikuttaisi alkaneen vasta 1970-luvulla Iso-Britanniasta, niin kutsutun Frankfurtin koulukunnan inspiroimana. (Lukka & Granlund 2002, 168-180.)



Kuva 8 Tutkimukset tutkimustyypeittäin

Oheiseen kuvioon on kerätty LOC-viitekehukseen liittyvät tutkimukset tutkimustyypeittäin. Mukana ovat myös Simonsin ne artikkelit ja kirjat, jotka koskettelevat koko viitekehystä. Viitekehksen luomisen aikaisia artikkeleita ei siis ole huomioitu. Lisäksi kirjojen on katsottu edustavan enemmän konsultoivaa tutkimusta kuin perustutkimusta. Kuvioista on havaittavissa merkkejä Lukan ja Granlundin ryhmittelystä. Kun Simons on saanut viitekehksensä perustutkimusartikkelissaan kehitettyä, aloittaa hän konsultoivan kirjoittelun vaiheen. Konsultoivia artikkeleita kirjoittavat toki muutkin myöhemmin, mutta tämä on hyvin satunnaista. Kaksi näistä myöhemmistä artikkeleista liittyy viitekehksen opettamiseen, yksi vertailee kehyksiä teoreettiselta pohjalta. Lukan ja Granlundin tarkoittaman toisen, perustutkimusvaiheen, voidaan katsoa alkaneen heti vuosituhatosen vaihteessa, vuonna 2001. Merkillepantavaa kuitenkin on kriittisen tutkimuksen puuttuminen vielä kokonaan. LOC-viitekehystä kehittämään pyrkivät tutkimuksetkaan eivät suhtaudu itse kehykseen kriittisesti, vaan ne pyrkivät tuomaan esiin ja parantamaan havaitsemiaan epäkohtia ja heikkouksia. Näistä puuttuu myös arvolataus. On hyvin vaikea arvioida mistä tämä kriittisen tutkimuksen puute johtuu. Viitekehksen pohjalla on kuitenkin arvolataumia ja oletuksia, sillä kuvaahan viitekehys ylimmän johdon tapaa toimia ja johtaa organisaatiotaan. Luultavasti kyse on vain kriittisen koulukunnan vähäisyydestä koko laskentatoimen alueella. Lukka ja Granlund tutkivat itse ABC-laskentaa koskevaa kirjoittelua ja myös sitä koskevaa kriittistä kirjoittelua oli havaittavissa vain vähäisessä määrin (Lukka & Granlund 2002, 178).

Konsultoivalla tutkimuksella on laskentatoimessa merkittävä tutkimuksen alkuun laittava rooli, sillä se vaikuttaa olevan lähes ainoa uutta tutkittavaa luova tutkimustyyppi. Perustutkimukselta näyttää puuttuvan sellainen alitutkimustyyppi, joka aikaansaisi uusia innovaatiokäytäntöjä. Toimintotutkimus interventioineen tosin on osoittanut joitakin merkkejä tällaisesta kyvystä. Eri tutkimustyyppien edustajilla on kuitenkin tapana seurata vain omantyyppistä tutkimusta. Konsultoivalla tutkimuksella on kuitenkin merkittävä vaikutus perustutkimukseen, muttei niinkään kriittiseen tutkimukseen. Perustutkimuksella puolestaan on vain vähän vaikutusta konsultoivaan tutkimukseen, mutta sen sijaan sillä on merkittävä vaikutus kriittiseen tutkimukseen. Kriittinen tutkimus sen sijaan ei näyttäisi vaikuttavan perus- eikä konsultoivaan tutkimukseen. Nämä vuorovaikutussuhteet on vielä esitetty seuraavassa kuviossa. (Lukka & Granlund 2002, 182) Vaikka konsultoivalla tutkimuksella onkin yleensä kehityksen alkuun laittava rooli, ei näin käynyt Simonsin LOC-viitekehityksen osalta. Sen kehitys alkoi perustutkimuksella.



Kuva 9 Eri tutkimustyyppien välinen vuorovaikutus (Lukka & Granlund 2002, 182)

Kun tarkastelee tässä tutkielmassa esiteltyjen artikkeleiden viittauksia, voi allekirjoittaa kyseisen Lukan ja Granlundin havainnon myös LOC-viitekehityksen osalta: tutkijat viittaavat hyvin tyypillisesti omaan tutkimustyyppiinsä sisällä tehtyihin tutkimuksiin. Perustutkimus viittaa vain omaan tyyppiinsä, mutta tutkimukset alkavat LOC-viitekehityksen valmistumisen jälkeen konsultoivana tutkimuksena jatkuakseen sitten perustutkimuksena. Kriittiseen tutkimukseen ei ole vielä päästy.

Tieteellisen tutkimuksen tutkimustavat eroavat jonkin verran eri puolilla maailmaa. Yhdysvalloissa luotetaan perinteisempään, edelleen tutkimuksen valtavirtaa edustavaan, tämänkin tutkielman alussa mainitun funktionalistisen koulukunnan, tutkimustapaan,

kun taas esimerkiksi Euroopassa normatiivisempi, tulkitsevan koulukunnan tutkimus on lyönyt itsensä läpi (ks. esimerkiksi Malmi 2005, 554). Kaikki Pohjois-Amerikan tutkijatkaan eivät kuitenkaan luota ainakaan yksinomaan positivistiseen valtavirtatutkimukseen. Robert Simonsin oma kotiyliopisto, Harvard Business School, kun sijaitsee Yhdysvalloissa. LOC-viitekehysten kehittämisessä käytetty tutkimusdatakin on peräisin Yhdysvalloista ja Kanadasta. Jako valtavirta- ja tulkitsevaan tutkimukseen näkyy kuitenkin hyvin LOC-viitekehystä käyttäneiden tutkijoiden kotiyliopistojen sijainneissa. Tutkijoista vain kuusi tekee tutkimusta joko Yhdysvalloista tai Kanadasta käsin. Tämä edustaa vain 14 prosenttia kaikista LOC-viitekehystä hyödyntäneistä, tässä tutkielmassa käsitellyistä tutkijoista. Eurooppalaisia yliopistoja edustavia tutkijoita löytyy 21 eli 49 prosenttia tutkijoista. Kovin paljoa ei Euroopasta jäädä kuitenkaan jälkeen Australiassa ja kaakkoisimman tai aivan eteläisen Aasian osissa. Tämän alueen yliopistoja edustaa 16 tutkijaa eli 37 prosenttia kaikista käsitellyistä tutkijoista. Prosentuaaliset luvut pysyvät lähes muuttumattomina (14 – 36 – 50 %), vaikka huomioitaisiin vain LOC-viitekehystä empiirisesti hyödyntäneet tutkimukset. Australian ja Aasian tutkijoiden osuus on melko suuri kun samalla muistetaan, että tutkimuskohteet ovat kuitenkin olleet yhtä lukuun ottamatta länsimaisia. Tämä ristiriita selittyy sillä, että alueen tutkijat ovat tehneet tutkimuksia paljolti Australiassa. Neljässä, LOC-viitekehystä empiirisesti hyödyntäneessä tutkimuksessa tutkimusdata on kerätty nimenomaan Australiassa ja yhdessä Sri Lankassa. Kahteen tutkimukseen tutkimusdata on kerätty Pohjois-Amerikasta ja loppuissa kahdeksassa empiirinen tutkimusmateriaali on peräisin Euroopan alueelta. Muu maailma on siis adoptoinut Pohjois-Amerikassa syntyneen lapsen.

5 YHTEENVETO

Robert Simonsin aloittaessa LOC-viitekehyksen johtanutta tutkimussarjaansa ei johdon laskentatoimen arvostus ollut kovin korkealla. Maailma johdon laskentatoimen ympärillä on muuttunut tekniikan kehityksen ja globalisaation myötä valtavasti näiden yli 25 vuoden aikana, mutta johdon laskentatoimea vaivaa edelleen sama arvostuksen puute. Yksi arvostuksen puutteeseen johtava merkittävä tekijä on oman teorian puute. Johdon laskentatoimessa käytetään hyvin tyypillisesti muista opinaloista tuttuja teorioita, niissä ei ole mitään vain johdon laskentatoimelle ominaista. Johdon laskentatoimessa on käytössä paljon myös selitysmalleja, joita ei aina kuitenkaan hyväksytä teorioiksi. (Malmi & Granlund 2009, 597.) Kun ei ole olemassa selkeää perustelua sille, milloin on kyse oikeastaan edes teoriasta, on mahdotonta myöskään tietää milloin saavutetaan merkittäviä edistysaskeleita (Malmi & Granlund 2009, 600). Juuri näin näyttää käyneen myös LOC-viitekehyksen kanssa. Sen vahvuudet tunnustetaan ja sen avulla tehdään tutkimusta, mutta sitä ei pidetä teoriana. LOC-viitekehyksen lisäksi useat muutkin johdon laskentatoimen selitysmalleista (esimerkiksi aiemmin tässäkin tutkielmassa ohimennen mainitut ABC ja TQM) perustuvat käytännön johdon laskentatoimeen. Näiden selitysmallien avulla käytännön toimijat voivat pyrkiä parantamaan organisaatiotaan ja sen toimintaa. Tiedeyhteisö vaan ei jostakin syystä ole näistä selitysmalleista innostunut. Kuitenkin näidenkin käyttökelpoisuuden rajat ovat löydettävissä ja teoria hiottavissa niin, että myös tiedeyhteisö ne oikeaksi teoriaksi hyväksyy. (Malmi & Granlund 2009, 607.) Teoriaksi saattaminen vaatii rajojen löytämisen lisäksi käsitteiden, yhteyksien ja taustalla vaikuttavien mekanismien määrittämisen (Malmi & Granlund 2009, 615). Juuri tämän kaltaista rajojen etsimistä ovat esimerkiksi tässä tutkielmassa esitellyt teoreettisesti viitekehystä hyödyntävät tutkimukset yrittäneet. Rajat eivät vaan ole vielä tulleet vastaan sen paremmin teoreettisen kuin empiirisen tutkimuksenkaan osalta. Määrittelyiden osaltakin LOC-viitekehystä on pyritty avaamaan näissä tutkimuksissa. Ensimmäisiä askeleita teoriaksi on siis yritetty ottaa, mutta LOC-viitekehyksen matka tiedeyhteisön tunnustamaksi teoriaksi on vielä pitkä.

5.1 Yhteenveto ja johtopäätöksiä

Tässä tutkielmassa oli tarkoituksena selvittää sitä, miten LOC-viitekehyksenä tunnettu strategian ja johdon ohjausjärjestelmät yhdistävä malli on syntynyt ja kehittynyt sekä miten sitä on sen jälkeen hyödynnetty. Edellytykset Robert Simonsin tutkimussarjan aloittamiselle loivat muiden tutkijoiden oivallukset. Tällaisia olivat esimerkiksi Miles ja Snow:n yritysjaottelu Prospectoreihin, Defendereihin, Analyzereihin ja Reactoreihin sekä Minzbergin strategiajako tarkoituksellisiin (inteded) ja esiin tuleviin (emergent)

strategioihin. Tutkimussarjan alkaessa oli koko tutkimusaihe vielä hyvin kartoittamaton laskentatoimen aluetta. LOC-viitekehyykselle oli näin olemassa selkeä tarve ja markkinarako.

Tutkitun aineiston perusteella päädyttiin siihen ratkaisuun, että viitekehyyksen syntyä ja kehitys lopulliseksi LOC-viitekehyykseksi etenee neljässä hermeneuttisen kehän vaiheessa. Näistä ensimmäinen, esiyymmärryksen kehä, kartoittaa vasta maaperää aiheen ympärillä. Tämän vaiheen tutkimukset vasta todentavat eri strategioita käyttävien organisaatioiden käyttävän johdon ohjausjärjestelmiä systemaattisesti eri tavoin. Toisen hermeneuttisen kehän vaiheessa löydetään syy näille systemaattisille eroille ja tätä kautta interaktiivinen ja diagnostinen ohjauskeino löytyvät. Tämän vaiheen lopulla mukaan astuvat hyvin eleettömästi myös rajoitejärjestelmät. Rajoitejärjestelmien mukaantuloa ei ennakoiminkäänlainen siihen liittyvä tiivis tutkimus, vaan se ikään kuin tupsahtaa mukaan. Idea viitekehyyksestä syntyy kolmannessa hermeneuttisessa kehässä, jolloin mukaan tulevat vielä uskomusjärjestelmät. Tutkimuksen pääfokus on tässä vaiheessa kuitenkin ollut hieman viitekehyyksen sivussa. Varsinaiseen LOC-viitekehyykseen keskitytään vasta neljännessä hermeneuttisen kehän vaiheessa ja tämän vaiheen loppuosassa Robert Simons itse vielä hieman täsmentää, perustelee ja täydentää ajatuksiaan ja malliaan.

LOC-viitekehyyksen julkaisemisen jälkeen kului muutamia vuosia ennen kuin muut tutkijat alkoivat julkaista omia, kyseiseen viitekehyykseen pohjautuvia tutkimuksiaan. Aika on kuitenkin sen verran lyhyt, 4 vuotta, että se on todennäköisesti kulunut pääosin tutkimusta tehden ja tutkimusten julkaisukuntoon saattamiseen. Tutkimukset alkavat viitekehyyksen empiirisenä hyödyntämisenä, painottuen myöhemmin viitekehyyksen teoreettiseksi hyödyntämiseksi. Se, johtavatko nämä aikanaan jälleen empiriapohjaiseksi tutkimukseksi, jää vielä tulevaisuudessa nähtäväksi. Viimeiset vuodet ovat tuoneet mukaan erilaisiin tutkimustyyppihin myös kaksi varsinaisesti viitekehyyksen kehittämiseen pyrkivää tutkimusta. On mielenkiintoista seurata jatkossa sitä, lisääntyvätkö tämäntyyppiset tutkimukset. Mikäli LOC-viitekehyyksen halutaan aikanaan päätyvän tiedeyhteisön hyväksymäksi teoriaksi asti, on näin kuitenkin tapahduttava vielä useasti. Viitekehyyks on osoittanut tutkimusten myötä paikkansa selitysmallina, mutta varsinaiseksi teoriaksi ei siitä puutteidensa takia vielä ole.

Vaikka LOC-viitekehyykseen on löydettävissä valtavasti viittauksia, on siihen liittyvää varsinaista diskurssia löydettävissä ällistyttävän vähän. Merkillepantavaa on, että tämä vähäinen diskurssi on pääosin positiivista. Viitekehyyksen ansiot strategiat ja johdon ohjausjärjestelmät yhdistävänä mallina tunnustetaan, joskin myös heikkoudet havaitaan. LOC-viitekehyyksen pääasiallisina ongelmina on nähty samat ongelmat kuin useilla muillakin käytännön pohjalta kehitetyillä teorioilla ja selitysmalleilla: käsitteiden määrittelyt eivät ole tarpeeksi tiukkoja ja siten yksiselitteisiä. Koska määritelmät eivät ole yksiselitteisiä, on eri tutkimusten tuloksia hankala yhdistää luotettavasti. Tutkimustu-

lokset jäävät kovin hajanaisiksi. LOC-viitekehystä hyödyntävät tutkimukset näyttäisivät valottaneen joitakin selkeitä kokonaisuuksia kuten interaktiivisuuden roolia ja dynaamisen jännitteen olemusta, mutta toisistaan poikkeavien määritelmien takia näitä on pakko pitää ennemminkin suuntaa antavina tuloksina kuin tiukan teoreettisina totuuksina. Huomion arvoista on kuitenkin, että tutkimukset antavat pääosin toisiaan tukevia tutkimustuloksia. Keskenään ristiriitaisia tutkimustuloksia ei LOC-viitekehysten avulla ole juuri havaittu. LOC-viitekehystä hyödyntävät tutkimukset ovat muutenkin pääosin havainneet samansuuntaisia tuloksia muun tyyppisten johdon laskentatoimen tutkimusten kanssa.

Lukan ja Granlundin (2002) tieteellisen teorian vaiheiden perusteella vaikuttaisi siltä, että LOC-viitekehys on kehityskaarensa toisessa vaiheessa. Ensimmäisen vaiheen konsultoiva kirjoittelu on pääosin jo takana ja viitekehystä koskevat kirjoitukset keskittyvät tällä hetkellä perustutkimukseen. Kolmanteen vaiheeseen kuuluvat kriittiset tutkimukset sen sijaan eivät ole vielä alkaneet. Samalla on tosin todettava, että kriittistä tutkimusta on johdon laskentatoimen alueella muutenkin olemassa melko vähän. LOC-viitekehystä kriittisestä näkökulmasta tarkastelevan tutkimuksen puute voi näin ollen olla myös vain sattumaa, eikä elinkaaren vaihetta voi täten varmasti todentaa. Joka tapauksessa LOC-viitekehystä käsittelevien tutkimusten määrä on pysynyt melko tasaisena halki vuosien, mitään viitekehysten kokonaan unohtavaa vaihetta, elinkaaren päätepistettä, ei vielä tämän perusteella vaikuttaisi olevan lähitulevaisuudessa edessä. Lukan ja Granlundin mallin eri tutkimustyyppien keskeinen vuorovaikutusmallikin näyttäisi pitävän LOC-viitekehysten osalta paikkansa, viittaukset eri tutkimustyyppien sisällä viittaavat samantyyppiseen tutkimukseen. Omalta mukavuusalueelta ei tulla ulos.

LOC-viitekehystä hyödyntävien tutkimusten määrä on hyvin pieni osa kaikesta johdon laskentatoimen tutkimuksesta. Tutkimuksissa kokonaisuutena on havaittavissa aivan selviä ongelmakohtia tai pikemminkin puutteita. Tutkimukset on tehty lähes yksinomaan länsimaissa. Viitekehys itsessäänkin on syntynyt pohjautuen länsimaiseen kulttuuriin. Samalla kuitenkin tiedetään, että kulttuurit poikkeavat paljonkin toisistaan. Esimerkiksi monet Aasian maiden kulttuurit ovat paljon länsimaisia hierargisempia tavoiltaan. Tässä tutkielmassa käsiteltyjen tutkimusten pohjalta jää täysin epäselväksi se, miten toimivat esimerkiksi interaktiiviset ja uskomusjärjestelmät länsimaisesta poikkeavassa kulttuurissa, kuten vaikkapa Kiinassa. Vain yhdessä tutkimuksessa (Arachchade & Smith 2013) oli irtauduttu länsimaisesta kulttuurista tekemällä tutkimusta Sri Lankassa. Tässäkin tutkimuksessa saatu vastausprosentti oli melko pieni, vain 14,04 prosenttia. Tutkimuksessa tosin todetaan, että tyyppillinen Sri Lankan tekstiiliteollisuuden vastausprosentti on 12. Samaan aikaan länsimaissa tehdyissä tutkimuksissa vastausprosentit ovat usein paljon suurempia, esimerkiksi Abernethy & Brownellin (1999) tutkimuksessa 63 prosenttia. Vertailu herättää heti kysymyksen siitä, onko kyselytutkimus edes oikea tutkimustapa länsimaiden ulkopuolella ja jos sitä kuitenkin käytetään, ovatko tulok-

set todella luotettavia. Pelkästään siis jo oikean tutkimustavan löytäminen toisenlaiseen kulttuuriympäristöön voi olla haastavaa. Kun tähän otetaan tutkimuskohteeksi vielä uskomusjärjestelmiin kuuluvat arvot ja niiden merkitys yritysstrategioille ja johdon ohjausjärjestelmille, ollaankin jo melko haastavien aiheiden parissa.

LOC-viitekehyksen avulla tehdyt empiiriset tutkimukset koskevat myös melko perinteisiä toimialoja. Tutkimuksissa myös korostuvat interaktiivinen ja diagnostinen komponentti uskomus- ja rajoitejärjestelmien kustannuksella. 2010-luvun maailma on kuitenkin aivan erilainen, globaalimpia ja nopealiikkeisempi, kuin LOC-viitekehystä luotaessa. Tutkimusten joukosta puuttuvat kokonaan erittäin kansainvälisen ja nopealiikkeisen toimialan, niin sanotun uuden talouden organisaatioiden, kuten esimerkiksi ohjelmisto- tai pelialan, tutkimukset. LOC-viitekehystä hyödyntävien tutkimusten perusteella jää kokonaan arvailujen varaan se, miten tällaiset yritykset ohjausjärjestelmiään käyttävät. Kun verkostoituminen ja jatkuva innovointi ovat yrityksen elinehtoja, painottuvatko uskomus- ja rajoitejärjestelmät eri tavoin kuin perinteisemmällä toimialoilla. Granlund ja Taipaleenmäki ovat tutkineet alustavasti uuden talouden yritysten ohjausta yritysten elinkaaren näkökulmasta ja tulleet siihen tulokseen, että uskomusjärjestelmät ovat uuden talouden organisaatioiden ensisijainen ohjauskeino, mutta LOC-viitekehyksen muutkaan ohjauskeinot eivät ole merkityksettömiä (Granlund & Taipaleenmäki 2005, 45). Tämä antaa viitteitä siitä, että uuden talouden organisaatioiden avulla tutkijat kykenisivät vielä tekemään paljon lisätutkimusta uskomus- ja rajoitejärjestelmien osalta. Pelkästään näihin kahteen ohjauskeinoon liittyvää tutkimusta kun ei LOC-viitekehyksen avulla ole aiemmin tehty. Tällainen tutkimus saattaisi jopa auttaa teoriaksi kehittymiseen tarvittavaa rajojen löytämistä.

LOC-viitekehyksen avulla on jonkin verran tutkittu ohjausjärjestelmien muutosta yhdessä strategiamuutoksen kanssa, mutta kokonaan tutkimatta on kuitenkin jäänyt yritysten elinkaaren eri vaiheiden merkitys ohjausjärjestelmille. Ei ole mitenkään poissuljettu mahdollisuus, etteivätkö LOC-viitekehyksen eri ohjauskeinot painottuisi eri tavoin yrityksen eri elinkaaren vaiheissa. Tähän suuntaan viittaa myös edellä mainittu Granlund & Taipaleenmäen tutkimuskin. He havaitsivat uuden talouden yritysten alkuvaiheessaan kiinnostavan paljon enemmän huomiotaan muihin asioihin kuin laskentatoimeen. Pääsyyinä tähän olivat yrityskulttuuri ja tulevaisuuden odotukset. (Granlund & Taipaleenmäki 2005, 48.) Tässä tutkielmassa esitellyistä empiirisesti LOC-viitekehystä hyödyntävistä tutkimuksista pääosa oli kypsän vaiheen organisaatioita. Asiaa ei tutkimusartikkeleissa varsinaisesti aina mainittu, mutta näin tutkimukset ovat kuitenkin tuloksettavissa, sillä jokin muu vaihe olisi todennäköisesti nostettu esiin. Tutkimukset olivat myös suurelta osin kontingenssitutkimusten monimutkaisuustasoa 2. Nämä syyt saavatkin pohtimaan, ovatko tutkimusartikkeleiden tulokset sovellettavissa muihin elinkaaren vaiheisiin.

Robert Simonsin ohjausjärjestelmien määritelmään eivät kuulu epäviralliset ohjausmekanismit, kuten sosiaalinen ja kulttuurillinen ohjaus. Voidaankin pohtia pitäisikö tänä päivänä huomioida myös nämä kontrollin osa-alueet ja miten se mahdollisesti muuttaisi itse LOC-viitekehystä. Suomessa on aivan viime vuosina alettu puhua paljon ns. y-sukupolven työmarkkinoille tulosta. Näiden nuorempien ikäpolvien elämässä tuntuvat vaikuttavan paljon enemmän arvot ja arvostukset kuin edeltävien sukupolvien elämässä. Tämä muutos haastaa väistämättä myös johtamista. (esimerkiksi Haavisto 2010.) Tutkijat ovat jo havainneet (esimerkiksi Tucker ym. 2009, 132, sekä tässä tutkielmassa esitellyt Marginson (2002), Bisbe & Otley (2004), Collier (2005), Kober ym. (2007)) vapaamuotoisemman (informal) ohjauksen merkityksen kasvamisen merkittäväksi osaksi johdon ohjausjärjestelmiä. Syynä tähän on ajateltu olevan joko virallisemmän ohjauksen ylikorostuminen aiemmassa tutkimuksessa tai vaihtoehtoisesti vapaamuotoisemman ohjauksen merkitys on todella viime aikoina kasvanut. Joka tapauksessa muutos heijastaa muuttuvaa empiiristä ja käsitteellistä ohjauksen kontekstia (Tucker ym. 2009, 132).

Kuin vastauksena edellisille pohdintoille paikasta ja muutoksesta, Chenhall toteaa johdon laskentatoimi –käsitteen monipuolisuuden kuitenkin avaavan tutkijoille mahdollisuuden havaita esiin nousevia näkökulmia ja tutkia näitä siellä missä se on hyödyllisintä. Samalla hän kuitenkin varoittaa, että erilaisten typologioiden, kuten esimerkiksi Prospector - Defender –jaon, kanssa on oltava äärimmäisen varovainen erityisesti kun ollaan kehittämässä uutta teoriaa. Hän pitää myös mahdollisena ajatusta, että typologiat olisivatkin jo vanhentuneita (Chenhall 2003, 152). Tällainen pohdinta saa miettimään sitä, miten ajankohtainen LOC-viitekehys vielä on. Toisaalta, tutkimukset eivät osoita viitekehysten hyödyntämisen vähentyneen, eivätkä saavutetut tutkimustulokset ole olleet ristiriitaisia muiden tutkimusten kanssa. Viitekehys itsessään ei näitä typologioita sisällä, vaikka se niiden pohjalta aikanaan onkin rakennettu. Tai ehkäpä asia on, kuten Robert Simons vuoden 1990 lopussa toteaa: ohjausjärjestelmien käyttötavat ovat moninaiset, mutta silti näitä prosesseja kuvataan yhdellä ja samalla termillä, johdon ohjausjärjestelminä. Kun eskimoilla on useita lunta kuvaavia sanoja, miksi johdon ohjauksesta puhuttaessa ei voisi olla useita tarkasti määriteltyjä termejä erilaisille organisaatioiden monimutkaisille ilmiöille.

5.2 Tutkimuksen arvionti

Tutkimuksen reliabiliteetilla tarkoitetaan tutkimuksen aineiston luotettavuutta ja johdonmukaisuutta laajasti käsitettynä (McKinnon 1988, 36). Laadullisessa tutkimuksessa on hyvin vaikea antaa täyttä varmuutta reliabiliteetista. Näin on myös tämän tutkielman osalta. Robert Simonsin LOC-viitekehukseen viitataan kirjallisuudessa hyvin paljon. Tässä tutkielmassa tutkittiin Robert Simonsin omia julkaisuja sekä LOC-viitekehystä

hyödyntäviä tutkimuksia. Robert Simonsin julkaisut on tarkastettu hänen Harvard Business Schoolin kotisivuiltaan, mutta LOC-viitekehystä hyödyntävien tutkimusten osalta tilanne on ongelmallisempi. Aineisto rajattiin koskemaan vain tieteellisistä julkaisuista löytyviä tutkimusartikkeleita. Tällä rajauksella kyettiin rajaamaan erilaiset opinnäyte-työt, kuten Pro Gradu tutkielmat ja väitöskirjat, pois käytettävästä materiaalista. Rajauksen tarkoituksena oli pitäytyä tiedeyhteisön tunnustamassa tutkimuksessa ja käyttää mahdollisimman luotettavaa aineistoa. Vaikka aineisto etsittiin erilaisia hakusanoja käyttäen julkaisuja sisältävistä tietokannoista, ei ole mahdotonta, etteikö jokin tutkimusartikkeli olisi jäänyt löytymättä. Vaikka löytyneen aineiston valinnassa on käytetty har- kintaa ja systemaattisuutta, saattaa aineisto silti olla harhaanjohtavaa. Aineiston valin- nassa kriteerinä käytettiin LOC-viitekehyyksen hyödyntämistä, mutta osoittautui, että joidenkin artikkelien osalta tulkinnan tekeminen on erittäin vaikeata. Raja sille, koska viitekehystä hyödynnetään ja koska sitä vain esitellään, on kuin veteen piirretty viiva.

Koska käytetty aineisto rajattiin pelkkiin akateemisiin tutkimuksiin, eivät tutkimuk- set ole välttämättä sellaisenaan täysin yleistettävissä koskemaan koko LOC- viitekehystä käytyä diskurssia. Journalien perusteella muodostetusta viitekehyyksen elinkaaresta ne antavat sen sijaan varsin kattavan kuvan. Tämän kuvan perusteella voi- daan LOC-viitekehyyksen elinkaaresta tehdä tiettyjä päätelmiä. Aineiston rajauksen ei katsota aiheuttaneen vääristyneitä päätelmiä, sillä käytettyä materiaalia löytyi kuitenkin melko kattavasti.

Tässä tutkielmassa on rajattu johdon laskentatoimen piirissä muuten tehty tutkimus tarkastelualueen ulkopuolelle. Tällöin myös LOC-viitekehyyksen taustaolettamuksia koskevat tutkimukset ovat rajautuneet pois. LOC-viitekehystä hyödyntävien tutkimus- ten tutkimusalue on erittäin laaja, työmäärän takia myös näiden tutkimusalueiden käsit- tely rajattiin tästä tutkielmasta pois ja pitäydettiin tiukasti vain LOC- viitekehyskäsitteessä.

Käsiteanalyttiselle tutkimukselle tyypillisesti tämä tutkielma on tehty käyttäen tut- kijan omia päätelmiä ja loogista ajattelua. Tämän takia tutkielmassa ei ole voitu saavut- taä täydellistä objektiivisuutta. Tutkijan omat tiedot, ennakko-oletukset ja asenteet ovat väistämättä vaikuttaneet lopputulokseen. Jotta lukija voi itse arvioida tulosten luotetta- vuutta on aineistosta tehtyjen havaintojen, päätelmien ja tulosten välille pyritty muodos- tamaan looginen yhteys. Tehtyjen päätelmien syntymistä on pyritty valottamaan eri ta- voin, esimerkiksi eri tutkijoiden havaintojen perusteella.

Tutkimuksen validiteetilla arvioidaan sitä, tutkiiko tutkija todella sitä ilmiötä, jota hän ilmoittaa tutkivansa (McKinnon 1988, 36). Validiteettia on tässä tutkimuksessa py- ritty varmistamaan tutkimalla aiheeseen liittyvää kirjallista aineistoa laajasti jo ennen aiheen ja aineiston lopullista valintaa ja rajausten tekoa. Laajalla materiaaliin perehty- misellä on pyritty varmistamaan aineiston järjestelmällinen ja järkevä valinta, jotta ai- neisto kuvaisi tutkimuksen kohteena ollutta ilmiötä mahdollisimman luotettavasti. Sa-

maan on pyritty myös aineiston rajauksella, tarkoituksena on ollut löytää kaikesta saatavilla olevasta materiaalista juuri ne, jotka kuvaavat parhaiten tutkittavaa ilmiötä. Tutkielman tarkoituksena ei ole ollut tuottaa tutkijasta ja todellisuudesta riippumatonta objektiivista tietoa, vaan yksi näkemys siitä, miten LOC-viitekehys on syntynyt, miten sitä on hyödynnetty ja millaista tietoa nämä ovat tutkimukselle antaneet. Tutkielman tuloksia ei voida verrata muihin vastaaviin, koska tiedossa ei ole, että samasta aiheesta olisi aiemmin tehty samankaltaisia tutkimuksia.

5.3 Jatkotutkimus

Tämä tutkielma on keskittynyt LOC-viitekehyksestä kirjoitettuun tieteelliseen aineistoon. Tutkimuksen ulkopuolelle ovat tällöin rajautuneet täysin käytännön toimijoiden kokemukset LOC-viitekehyksestä. Robert Simons itse kuitenkin sanoo kehittäneensä viitekehyksensä nimenomaan käytännön toimijoiden käyttöön. Tiedossa ei kuitenkaan ole se, miten tunnettu kehys käytännön tasolla on. Ei ole myöskään tiedossa miten viitekehystä yritys-elämän arkipäivässä käytetään, vai hyödynnetäänkö sitä ylipäätään mitenkään. Viitekehys täyttää tämän tutkielman valmistumisvuonna 20 vuotta. Käytännön toimijoiden joukkoon on tässä ajassa ehtinyt valmistua erilaisista kaupallisista opinnoista sukupolvi, joka on opiskellut viitekehysten ajatuksia. Nyt alkaisi ehkä olla hyvä aika tehdä käytännön toimijoiden käyttöön liittyviä tutkimuksia esimerkiksi Pro Gradu tutkielmina.

Eurooppalainen johdon laskentatoimi hyödyntää tulkitsevaa tutkimusta paljon enemmän kuin perinteisemmässä, positivistisemmassa tutkimuksessa pitäytynyt Yhdysvallat. Olisikin mielenkiintoista tutkia myös sitä, onko LOC-viitekehysten tunnettuus Yhdysvalloissa samaa luokkaa kuin Euroopassa tai Australiassa tai eroavatko opetussällöt radikaalisti toisistaan johdon ohjausjärjestelmien osalta. Viitekehystä hyödyntäneistä tutkimusten kirjoittajista kuitenkin vain 14 prosenttia tulee niin kutsutulta uudelta mantereelta. Viitekehysten tunnettuus ja sen pohjalla olevat opetussällölliset erot saattaisivat hyvinkin selittää erot.

LÄHTEET

- Abernethy, Margaret A. – Brownell, Peter (1999) The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, 189-204.
- Abrahamson, Eric – Fairchild, Gregory (1999) Management fashion: lifecycles, triggers, and collective learning processes. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 44, 708-740.
- Ahrens, Thomas – Chapman, Christopher S. (2004) Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21, 271-301.
- Arachchilage, Nirosha Dilhani Kapu – Smith, Malcolm (2013) The effects of the diagnostic and interactive use of management control systems on the strategy-performance relationship. *Journal of Applied Management Accounting Research*, Vol. 11, 9-28.
- Barney, Jay (1991) Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, Vol. 17, 99-120.
- Bisbe, Josep – Batista-Foguet, Joan-Manuel – Chenhall, Robert (2007) Defining management accounting constructions: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 32, 789-820.
- Bisbe, Josep – Malagueño, Ricardo (2009) The choice of interactive control systems under different innovation management modes. *European Accounting Review*, Vol. 18, 371-405.
- Bisbe, Josep – Otley, David (2004) The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, 709-737.
- Bruining, Hans – Bonnet, Marcel – Wright, Mike (2004) Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research*, Vol. 15, 155-177.
- Burrell, Gibson – Morgan, Gareth (1979) *Social paradigms and organisational analysis: elements of the sociology of corporate life*. Heinemann Educational book, London.
- Chenhall, Robert H. (2003) Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for future. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, 127-168.
- Collier, Paul M. (2005) Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, Vol. 16, 321-339.
- Chua, Wai Fong (1986) Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*. Vol. LXI (4), 601-632.

- Dent, Jeremy F. (1990) Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, 3-25.
- Fauzi, Hasan – Rahman, Azhar Abdul (2008) The role of control system in increasing corporate social performance: The use of levers of control. *Issues in Social and Environment Accounting*, Vol. 2, 131-144.
- Ferreira, António – Otley, David (2009) The design and use of performance management system: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, Vol. 20, 263-282.
- Fisher, Joseph (1995) Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, 24-53.
- Gadamer, Hans-Georg (2004) *Hermeutiikka: ymmärtäminen tieteissä ja filosofiassa*. (Saksankieliset alkuperäisartikkelit sisältyvät kirjailijan teoksiin *Gesamtelte Werke*, osat 2 ja 4, tekstien valinta ja suomennos Ismo Nikander) Vastapaino, Tampere.
- Gerdin, Jonas – Greve, Jan (2004) Forms of contingency fit in management accounting research – a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, 303-326.
- Gond, Jean-Pascal – Grubnic, Suzana – Herzig, Christian – Moon, Jeremy (2012) Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, Vol. 23, 205-223.
- Granlund, Markus – Taipaleenmäki, Jani (2005) Management control and controllership in new economy firms – a life cycle perspective. *Management Accounting Research*, Vol. 16, 21-57.
- Gray, Barbara (1990) The enactment of management control systems: a critique of Simons. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, 145-148.
- Haavisto, Ilkka (2010) Työelämän kulttuurivallankumous, EVAn arvo- ja asennetutkimus 2010. < <http://www.eva.fi/blog/2010/04/13/evan-arvo-ja-asennetutkimus-2010-tyoelaman-kulttuurivallankumous/> >, haettu 19.3.2014.
- Henri, Jean-François (2006) Management control systems and strategy: A resource-based view. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, 529-558.
- Johnson, H. Thomas – Kaplan, Robert S. (1987) *Relevance lost, the rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
- Kasanen, Eero – Lukka, Kari – Siitonen, Arto (1993) The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, 243-264.

- Kober, Ralph – Ng, Juliana – Paul, Byron J. (2007) The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, Vol. 18, 425-452.
- Langfield-Smith, Kim (1997) Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, 207-232.
- Langfield-Smith, Kim (2007) A review of quantitative research in management control systems and strategy. Teoksessa: *Handbook of management accounting research, volume 2*, toim. Chapman, Christopher S. – Hopwood, Anthony G. – Shields, Michael D., 753-783. Elsevier, Amsterdam.
- Lengnick, Cynthia A. – Wolff, James A. (1999) Similarities and contradictions in the core logic of three strategy research streams. *Strategic Management Journal*, Vol. 20, 1109-1132.
- Lukka, Kari (1991) *Laskentatoimen tutkimuksen epistemologiset perusteet*. Liiketaloudellinen Aikakauskirja, Special Edition2.
- Lukka, Kari - Granlund, Markus (2002) The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, 165-190.
- Macintosh, Norman B. – Quattrone, Paolo (2010) *Management accounting and control systems: An organizational and sociological approach*. John Wiley & Sons, Chichester
- Malmi, Teemu (2005) Kohti käytännöllisiä teorioita liiketaloustieteissä – toiveajatteluaiko? *Finnish Journal of Business Economics*, 4/2005, 553-559.
- Malmi, Teemu – Brown, David A. (2008) Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, Vol. 19, 287-300.
- Malmi, Teemu – Granlund, Markus (2009) In search of management accounting theory. *European Accounting Review*, Vol. 18, 597-620.
- Marginson, David E.W. (2002) Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organization. *Strategic Management Journal*, Vol. 23, 1019-1031.
- van Marrewijk, Marcel – Becker, Hans M. (2004) The Hidden hand of cultural governance: The transformation process of Humanitas, a community-driven organization providing cure, care, housing and well-being to elderly people. *Journal of Business Ethics*, Vol. 55, 205-214.
- McKinnon, Jill (1988) Reliability and validity in field research: some strategies and tactics. *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol. 1, 34-54.
- Miles, Raymond E. – Snow, Charles C. (1978) *Organizational strategy, structure, and process*. McGraw Hill, New York.

- Mintzberg, Henry (1978) Patterns in strategy formulation. *Management Science*, Vol. 24, 934-948.
- Mundy, Julia (2010) Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, 499-523.
- Naranjo-Gil, David – Hartmann, Frank (2007) Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic chance. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, 735-756.
- Norman, Richard (2001) Letting and making managers manage: the effect of control systems on management action in New Zealand's central government. *International Public Management Journal*, Vol. 4, 65-89.
- O'Grady, Winnie – Rouse, Paul – Gunn, Cathy (2010) Synthesizing management control frameworks. *Measuring Business Excellence*, Vol. 14, 96-108.
- Otley, David (1999) Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Vol. 10, 363-382.
- Peljhan, Darja (2007) The role of management control systems in strategy implementation: The case of a Slovenian company. *Economic and Business Review*, Vol. 9, 257-280.
- Puusa, Anu (2008) Käsiteanalyysi tutkimusmenetelmänä. *Premissi 4*, 36-42.
- Ryan, Bob – Scapens, Ropert W. – Theobald, Michael (2002) *Research method and methodology in finance and accounting*. Thompson, London.
- Sheehan, Norman T. (2007) The Coffee Pot: A management control exercise. *Journal of Accounting Education*, Vol. 25, 193-206.
- Sheehan, Norman T. – Vaidyanathan, Ganesh (2011) Dr. PC: A multimedia management control case. *Accounting Perspectives*, Vol. 10, 285-291.
- Simons, Robert (1987a) Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, 357-374.
- Simons, Robert (1987b) Planning, control and uncertainty: a process view. Teoksessa: *Accounting & management: field study perspectives*, toim. Bruns, William J. Jr – Kaplan, Robert S., 339-362. Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
- Simons, Robert (1988) Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 5, 267-283.
- Simons, Robert, (1990) The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, 127-143.
- Simons, Robert (1991) Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, Vol. 12, 49-62.

- Simons, Robert (1992) The strategy of control: how accounting information helps to formulate and implement business strategy. *CA Magazine* 3, 44-50.
- Simons, Robert (1994) How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, Vol. 15, 169-189.
- Simons, Robert (1995a) *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.
- Simons, Robert (1995b) Control in an age of empowerment, how can managers promote innovation while avoiding unwelcome surprises? *Harvard Business Review* March-April, 80-88.
- Simons, Robert (1999) How risky is your company? *Harvard Business Review* May-June, 85-94.
- Simons, Robert (2000) *Performance measurement and control systems for implementing strategy: text & cases*. Prentice Hall, Upper Saddle River [NJ].
- Simons, Robert – Dávila, Antonio (1998) How high is your return on management? *Harvard Business Review* January- February, 70-80.
- van der Stede, Wim A. (2001) Measuring 'tight budgetary control'. *Management Accounting Research*, Vol. 12, 119-137.
- Tekavčič, Metka – Peljhan, Darja – Šević, Željko (2008) Levers of control: Analysis of management control systems in a Slovenian company. *The Journal of Applied Business Research*, Vol. 24, 97-112.
- Tessier, Sophie – Otley, David (2012) A conceptual development of Simons' Levers of control framework. *Management Accounting Research*, Vol. 23, 171-185.
- Tucker, Basil – Thorne, Helen – Gurd, Bruce (2009) Management control systems and strategy: What's been happening? *Journal of Accounting Literature*, Vol. 28, 123-163.
- Tuomela, Tero-Seppo (2005) The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, Vol. 16, 293-320.
- Widener, Sally K. (2007) An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 32, 757-788.
- van der Wiele, Ton – van Iwaarden, Jos – Williams, Roger – Eldridge, Steve (2011) A new foundation for quality management in the business environment of the twenty-first century. *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol. 22, 587-598.