

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

Kauppätieteiden osasto

Kandidaatintutkielma

Laskentatoimi

Balanced scorecard strategisen ohjauksen välineenä

Balanced scorecard as a tool of strategic control

Tekijä: Laura Tiihonen (0330588)

Opponentti: Lauri Tuominen (0330591)

Ohjaaja: Satu Pätäri

Sisällysluettelo

1. Johdanto	2
1.1 Tutkimuksen taustaa	2
1.2 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaukset	3
1.3 Tutkimusaineisto ja -menetelmät	5
1.4 Tutkimuksen rakenne	5
2. Strategiaprosessi	6
2.1 Strategian luominen	6
2.2 Strategian implementointi ja seuraaminen	7
3. Strategisen suorituskyvyn analysointi	10
3.1 Diagnostiset ja interaktiiviset ohjausjärjestelmät	11
3.2 Balanced scorecard suorituskykymittaristona	14
4. Strateginen ohjaus ja Balanced scorecard	19
4.1 Balanced scorecard strategisen ohjauksen näkökulmasta	20
4.2 Balanced scorecardin käyttöönotto	23
5. Yhteenveto ja johtopäätökset	27
Lähteet	31

1. Johdanto

1.1 Tutkimuksen taustaa

Taloudellisten mittareiden riittämättömyyttä yritysten menestykselliseen toimintaan on tutkittu paljon, kuten myös strategian ja suorituskyvyn mittaamisen yhdistämisestä toisiinsa. Strateginen suunnittelu ja strateginen johtaminen yrityksissä ei ole monesakaan tapauksessa kohdanneet toisiaan. Yritykset tekevät hienoja strategioita, mutta niiden vieminen käytäntöön on kompastuskivi. (Toivanen 2001, s. 5)

Nopea markkinoiden globalisoituminen ja läheneminen pakottavat yrityksiä siirtymään pois tutuilta markkina-alueiltaan uusille alueille. Näiden muutosten läpiviemiseen vaaditaan strategian päivitystä, sen onnistunutta implementointia sekä ohjausta. (Muralidharan 2004, s. 599) Viime vuosina uudet strategisen ohjauksen järjestelmät, jotka sisältävät taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita, ovat tulleet laajalti johtajien käytettäväksi. Kaikkein parhaiten tunnettu strategisen ohjauksen väline on Balanced scorecard. (Kunc 2008 s. 761)

Vuonna 1990 Robert Kaplan ja David Norton toteuttivat tutkimuksen ”Suorituskyvyn mittaaminen tulevaisuuden organisaatiossa” kahdentoista yrityksen yhteistyössä. Tutkimuksen tarkoituksena oli kehittää uusi suorituskyvyn mittauksen malli, jonka lopputuotteena syntyi Balanced scorecard eli suomeksi tasapainotettu tulokortti tai tasapainotettu mittaristo. (Kaplan & Norton 1996) Balanced scorecard on työväline, joka lisää yrityksen arvoa tuottamalla relevanttia ja puolueetonta tietoa johtajille yrityksen suorituskyvystä. Balanced scorecard yhdistää pitkän aikavälin strategian lyhyen aikavälin toimiin. (Mooraj et al. 1999, s. 481)

Balanced scorecard on kehitetty nimenomaan suorituskyvyn johtamisen välineeksi. Sen tarkoitus on tarjota tiivis yhteenveto yrityksen avainmenestystekijöistä johtamisen tarpeisiin sekä helpottaa liiketoiminnan ja strategian yhteensovittamista. (Mooraj & al. 1999, s. 482) Sen tarkoituksena on muuttaa liiketoimintayksikön missio ja stra-

tegia konkreettisiksi mittareiksi ja päämääriksi. Mittarit edustavat tasapainoa tulosmittareiden eli organisaation taloudellisen suorituskyvyn sekä tulevaisuuden suorituskykyä edistävien mittareiden välillä, kuten asiakastyytyväisyys ja innovaatiot. (Kunc 2008 s. 761) Mooraj, Oyon ja Hostettler (1999, s.481) nostavat artikkelissaan Balanced scorecardin ”välttämättömäksi hyväksi” nykypäivän organisaatiolle.

Aihe on mielenkiintoinen tutkia, sillä sen käyttö on yleistynyt Suomessa (Toivanen 2001, s. 92). Yritysten johtaminen on kääntymässä koko ajan perinteisestä, taloudellisiin tunnuslukuihin perustuvasta ohjaamisesta strategisempaan ohjaukseen, jossa huomioidaan myös ei-taloudelliset vaikuttavat tekijät (Järvenpää et al. 2001, s. 184). Jopa 50 prosenttia suurista amerikkalaisista ja 45 prosenttia eurooppalaisista yrityksistä käyttävät strategisia suorituskykymittaristoja kuten Balanced scorecardia mittaamaan suorituskykyään (Franco-Sanots et al. 2004, s. 5).

1.2 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaukset

Tutkimuksen tavoitteena on tutkia, kuinka yrityksen strategiasta saadaan johdettua suorituskykymittaristo tukemaan strategiaa ja sen tavoitteita. Tutkimuksessa perehdytään erityisesti Balanced scorecardiin suorituskyvyn mittarina sekä sen asemaan strategisen ohjauksen välineenä. Tutkimuksessa pyritään analysoimaan, kuinka Balanced scorecard –mittaristoa voidaan hyödyntää ja kehittää strategian toteutumisen seuraamisessa strategisen ohjauksen kannalta. Näin ollen tutkimuksen pääongelmana on:

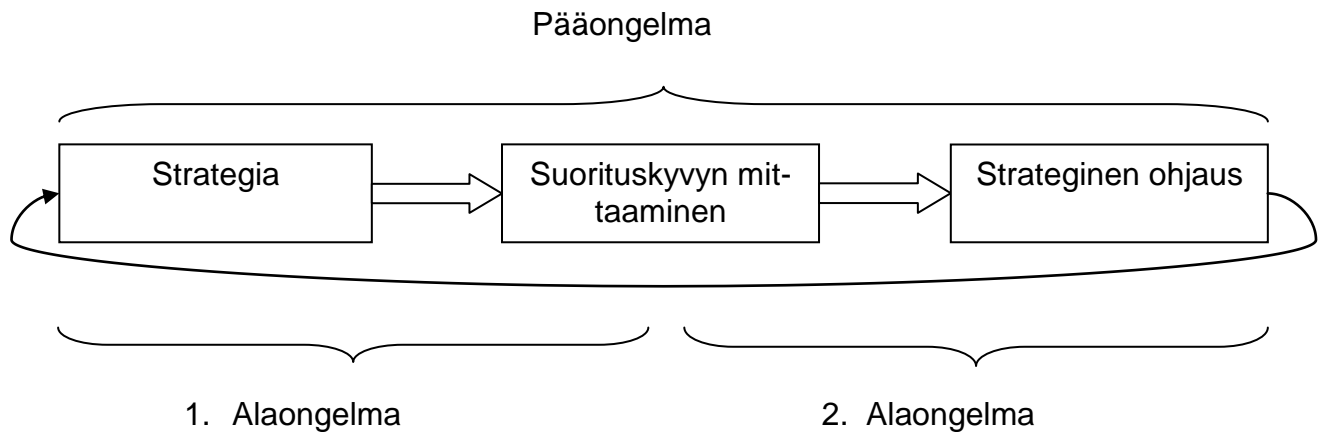
- Kuinka Balanced scorecardia voi käyttää strategisen ohjauksen välineenä?

Tutkimuksen pääongelmaa tukevinä alaongelmina ovat:

- Minkälainen suhde vallitsee strategian ja suorituskyvynmittaamisen välillä?
- Mitä seikkoja on otettava huomioon laadittaessa suorituskykymittaristoa, jotta saavutetaan mahdollisimman tehokas strateginen ohjausjärjestelmä?

Ensimmäinen alatutkimusongelma hakee vastausta kysymykseen, kuinka yrityksen strategiasta saadaan johdetuksi suorituskykymittaristo sekä mitä mahdollisuuksia ja ulottuvuuksia on mittariston toteuttamisessa. Toinen tutkimusongelma puolestaan

hakee vastausta kysymykseen, miten Balanced scorecardia voi käyttää osana strategista ohjausta ja mitä asioita on huomioitava mittaristoa käytettäessä. Alla on esitetty tutkimuksen viitekehys selventämään tutkimusongelmia sekä kehystä, minkä rajoissa tutkimus toteutetaan.



Kuvio 1. Viitekehys

Strategian ja suorituskykymittariston muodostaminen sekä strategisen ohjauksen tutkiminen on hyvin laaja kenttä, jonka takia tutkimuksessa käsitellyssä olevat osa-alueet, strategia, suorituskyvyn mittaaminen sekä strateginen ohjaus, kulminoituu Balanced scorecardiin. Kaikki osa-alueet käsitellään myös yleisellä tasolla, mutta vain siten, mikä on relevanttia tutkimuksen tavoitteiden ja tutkimusongelmien osalta. Strategia ja suorituskyvyn mittaus käsitellään tutkimuksessa hyvinkin teoreettisella tasolla. Strategisen ohjauksen käsitelyssä pyritään analysoimaan strategian ohjauksen merkitystä organisaatiolle sekä analysoidaan Balanced scorecardin keinoja tukea strategista ohjausta.

Jokaiselle liiketoiminnalle erikseen on myös mahdollista luoda oma strategiansa (Näsi & Aunola, s. 11). Mutta tässä tutkimuksessa keskitytään kuitenkin vain yritysstrategian tasolle sekä siitä johdettavaan strategiseen ohjaukseen. Myös julkisella sektorilla voidaan luoda strategioita ja suorituskykymittaristoja, mutta tässä työssä ei oteta huomioon julkisen sektorin näkökulmaa.

1.3 Tutkimusaineisto ja -menetelmät

Tutkimusaineiston pohja koostuu Robert Kaplanin ja David Nortonin kehittämästä suorituskykymittaristosta Balanced scorecardista, joka kulkee läpi tutkimuksen pu- naisena lankana. Kaplanin ja Nortonin kirjallisuuden vastapainoksi, aineistona on tutkimusaihetta käsittelevää kirjallisuutta sekä tieteellisiä artikkeleita. Artikkelien kaut- ta tutkimukseen on pyritty saamaan analyttisempää näkökulmaa sekä empiriaa. Työhön on nostettu muutamia esimerkkejä aiemmista tutkimuksista.

Tutkimus toteutetaan laadullisen tutkimuksen keinoin kirjallisuuskatsauksena eli pe- rustuen kokonaan aiempaan tietoon ja tutkimustuloksiin. Aiempaa tutkimustietoa ai- heesta löytyy runsaasti, jonka takia kirjallisuuskatsaus on valittu tutkimusmenetel- mäksi, koska se on tehokas väline syventää jo olemassa olevaa tietoa ja tuoda sitä esiin uudessa valossa. Tutkimus on tyypiltään teoreettinen toisen asteen tutkimus, jossa tutkitaan siis tutkittua tietoa. (Tuomi & Sarajärvi 2002, s. 120) Tutkimus koostuu kokonaan teoriasta ja empiriaa sisältyy tutkimukseen vain välillisesti aineistona käy- tetyn olemassa olevan tutkimustiedon kautta. Tutkimuksen aihe kuuluu strategisen laskentatoimen kenttään.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen rakenne noudattaa aikaisemmin esitetyn viitekehyksen muotoa. Työn johdannon jälkeen toisessa luvussa käsitellään strategiaa ja sen merkitystä yrityksen johtamisessa; mikä se on, miten se luodaan, kuinka se implementoidaan ja kuinka sitä seurataan. Kolmannessa luvussa siirrytään käsittelemään suorituskyvyn mittaau- ta sekä diagnostisten että interaktiivisten ohjausjärjestelmien näkökulmasta. Kolman- nessa luvussa selvennetään suorituskyvyn mittaamisen tarkoitusperää sekä esitel- lään Balanced scorecard suorituskykymittarina. Neljäs luku käsittelee strategista oh- jausta ensin yleisesti jonka jälkeen Balanced scorecardin näkökulmasta. Viides luku on johtopäätökset, jossa summataan tutkimus sekä tiivistetään vastaukset tutkimus- ongelmiin ja esitetään ideoita jatkotutkimuksille.

2. Strategiaprosessi

Pelkällä operatiivisella menestyksellä yritys ei saavuta kestävästä menestystä, vaan se tarvitsee myös vision ja strategian sekä strategista ohjausta. Strategian laatimiseen on kehitelty monia työkaluja. (Kaplan & Norton 2009, s. 15; 21) Strategia on suunnitelma vision toteuttamiseksi eli suunnitelma sille, minne organisaatio haluaa mennä ja millaiseksi tulla. Organisaation eri tasoille on mahdollista luoda omat strategiansa, mutta mitä alemmaksi organisaatiossa mennään, sitä yksityiskohtaisempia strategioista tulee. (Lindroos & Lohivesi 2006, s.29) Kuten aiemmin jo todettiin, tässä tutkimuksessa strategiaa ja sen luomista tarkastellaan koko yrityksen tasolta.

2.1 Strategian luominen

Strategian laatimisprosessin aloittaminen vaatii yrityksen toiminta-ajatuksen eli mission, arvojen ja vision vahvistamisen sekä vision sisältyvien päämäärien määrittelyyn. Myös yrityksen talous-, kilpailu- ja toimintaympäristöanalyysit ovat tarpeen tehdä, joiden perusteella laaditaan yrityksen SWOT-analyysi. SWOT-analyysissä listataan yrityksen sisäisiä vahvuuksia (strengths) ja heikkouksia (weaknesses) sekä ulkoisia mahdollisuuksia (opportunities) ja uhkia (threats). (Kaplan & Norton 2009, s. 21; 63).

Missio on organisaation toiminta-ajatus eli perustehtävä – miksi yritys on olemassa. Se on yleensä muutaman lauseen mittainen ja siitä tulisi käydä ilmi, mitä yrityksellä on tarjota asiakkailleen ja mihin koko organisaation tulisi pyrkiä. (Kaplan & Norton 2009, s. 57) Mission avulla voidaan hahmotella yrityksen toimintaa ja sen linjoja sekä tehdä valintoja yrityksen liiketoimintaympäristön suhteen. Visio on yrityksen pitkän ja keskipitkän aikavälin näkemys siitä, millaiseksi se haluaa tulla. Vision tulisi sisältää kolme komponenttia: haastavan ja kunnianhimoisen tavoitteen, osaamisalueen määrittelyyn sekä aikataulun määrittelyyn. (Kaplan & Norton 2009, s. 59–60) Vision on oltava innostava ja selkeä tavoitteiltaan, sillä se on koko organisaation yhteinen päämäärä (Lindroos & Lohivesi 2006, s. 26). Yrityksen ydinarvot ovat organisaation tukipilarit ja ne kertovat sen, mikä on yritykselle tärkeää. Arvot määrittelevät sisäisten toimintojen asenteen, käytösmallit ja luonteen. (Kaplan & Norton 2009, s. 57)

Talous-, kilpailu- ja toimintaympäristöanalyysit jaetaan ulkoisiin ja sisäisiin analyysihin. Ulkoiset analyysit käsittelevät makrotaloudelliseen ympäristöön vaikuttavia tekijöitä. Ulkoisen analyysin voi tehdä PESTEL-analyysia ja Porterin viittä voimaa käyttämällä. PESTEL ottaa huomioon poliittiset (political), taloudelliset (economical), sosiaaliset (social), teknologiset (technological), ympäristölliset (environmental) sekä juridiset tekijät (leagal). Porterin viiden voiman tarkastelun kohteina ovat kilpailijat, potentiaaliset alalle tulijat, toimittajien neuvotteluvoima, asiakkaiden neuvotteluvoima sekä korvaavat tuotteet. Mallin avulla yritys voi tarkastella toimialansa taloutta ja houkuttelevuutta sekä tunnistaa toimialaan vaikuttavia voimia. Sisäinen analyysi arvioi puolestaan yrityksen omaa suorituskkyä ja osaamista. Sisäisen analyysin voi suorittaa Porterin arvoketjuanalyysillä. Sen tarkoituksena on auttaa yritystä huomaamaan ne toiminnot, joilla se erottuu kilpailijoista ja näin luo yritykselle kilpailuetua. (Kaplan & Norton 2009, s. 67–69)

Ulkoisten ja sisäisten analyysien jälkeen on hyvä tehdä SWOT-analyysi, joka auttaa tunnistamaan yrityksen vahvuudet ja heikkoudet, sekä mahdollisuudet ja uhkat. SWOT-taulukkoon saadaan hyvin listattua ulkoisista ja sisäisistä analyyseista saatu tieto, joka muuten voi jäädä ilmaan roikkumaan ilman sen suurempaa huomiota. Listalta on helppo huomata yrityksen tärkeimmät avainkysymykset, jotka on otettava huomioon strategiaa muotoiltaessa. (Kaplan & Norton 2009, s. 70)

2.2 Strategian implementointi ja seuraaminen

Aloittaakseen strategiaprosessin vision saavuttamiseksi yritysjohton on luotava välttämättömyyden ilmapiiri muutokselle ja viestittää muutostarve henkilöstölle, joka ei aina ymmärrä muutoksen tarpeellisuutta. Vision toteutus vaatii aina selkeää strategiaa, strategian toteutusprosessia ja koko organisaation vahvaa sitoutumista strategiaan. Suuria muutoksia voi havainnollisesti perustella strategiakartan avulla, jossa esitetään alkutilanne ja päämäärä eli lähtötilanteen muutostarve. (Kaplan & Norton 2009, s. 61–62)

Havainnollistaakseen, kuinka pitkän aikavälin ei-taloudellisten prosessien päämäärät tai toiminnot on muunnettavissa yrityksen arvoksi, Kaplan ja Norton kehittivät strategiakartan, jossa kartoitetaan syy-seuraus -suhteita strategisten päämäärien ja niiden

mittareiden välillä. Strategiakartta on hyvä väline implementoida strategia, koska se hankkii strategian komponenttien välisistä kausaalisuhteista tarvittavaa tietoa vahvistaakseen strategian sisällön ja paikkansapitävyyden. Se on graafinen esitys mittareiden ja päämäärien yhteyksistä toisiinsa. Visualisoiminen voi tehdä yksilölle helpomaksi ymmärtää suorituskykytekijöiden välillä olevia yhteyksiä. Niin johtajat kuin työntekijätkin hyötyvät suorituskyvyn mittaamista tukemaan tehdyistä hyvin laadituista strategiakartoista, koska organisaation jäsenet ymmärtävät paremmin, kuinka kausaalisuhteet organisaatiossa toimivat, joka puolestaan parantaa oppimisprosessia organisaatiossa. Strategiakartat auttavat organisaation jäseniä ymmärtämään myös kuinka erilaiset suorituskyvyn mittarit vaikuttavat keskenään sekä heidän oman panoksensa yrityksen eteenpäin viemisessä, antamalla heidän teoilleen merkityksen. Strategiakartat yhdistettynä suorituskykymittaristoon, estää johtajia kaatumasta väärin toimenpiteiden implementointiin, jotka voivat tehdä asioista entistä huonompia. (Kunc 2008, s. 761–765; 771)

Johtajat usein hukuttavat itsensä ideoihin, kun on kysymys strategisten aloitteiden tunnistamisesta, jotka on syytä huomioida strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Jatkuva muistutus asetetuista strategisista tavoitteista auttavat heitä asettamaan toiminnot tärkeysjärjestykseen sekä suhtautumaan muiden samanaikaisten projektien implementointeihin kriittisesti, kuten onko toimintolaskentajärjestelmän käyttöönotto strategisesti relevanttia. Johtajille muodostuu kuva strategisesta kokonaisuudesta ja se mielessään, he pystyvät priorisoimaan strategisia aloitteita. (Mooraj & al. 1999, s. 487)

Strategian on pohjauduttava ainakin osaksi olettamuksille, vaikka saatavilla olisi parasta mahdollista informaatiota sisäisistä ja ulkoisista tekijöistä, esimerkiksi kysynnästä, kilpailusta tai toimintakyvystä. Jos strategiaan liittyvät olettamukset ovat väärinä, niin strategian implementointi ei johda haluttuun lopputulokseen eli parempaan yrityksen suoritukseen. Strategiat, jotka vievät yritystä uusille tuntemattomille toiminta-alueille, kuten uuden tuotteen lanseeraaminen, sisältävät yleensä enemmän olettamuksia kuin tutuilla markkina-alueilla liikkuvien yritysten strategiat, koska varmaa tietoa suorituskykytekijöistä ei ole. (Muralidharan 2004, s. 590–592)

Yrityksen olisi syytä pohtia strategiaansa säännöllisesti: Toimiiko strategia, onko sen perusoletukset vielä paikkansa pitäviä vai tulisiko sitä päivittää. Strategian päivitys olisi hyvä tehdä ainakin kerran vuoteen, sillä päivitysten välillä yritykselle kertyy uutta tietoa, jota hyödyntämällä strategiaa saadaan terävöitettyä. (Kaplan & Norton 2009, s. 33) Muralidharan (2004) esittelee kaksi hyvää keinoa strategian sisällön kontrolloimiseksi. Ensimmäinen keino arvioi avainolettamuksien validiteettia, muuttaen strategian sisältöä sekä olettamuksia uuden informaation mukaiseksi, jos alkuperäiset olettamukset havaitaan pätemättömiksi. Toinen keino seuraa toimintaympäristön muutoksia ja jos tarpeellista, muuttaa strategian sisältöä uuden ympäristön tilan mukaiseksi. (Muralidharan 2004, s. 590) Strategian muuntamiseen, viestimiseen ja mittaamiseen, yritykset käyttävät strategiakarttaa sekä Balanced scorecardia apunaan (Kaplan & Norton 2009, s. 21).

3. Strategisen suorituskyvyn analysointi

Selkeän strategian määrittäminen voi olla hankala prosessi suurelle yritykselle, mutta sen muuttaminen käytäntöön voi olla vielä vaikeampaa. Useimmat yritykset käyttävät useita suorituskyvyn mittareita, mutta usein he laittavat eniten painoarvoa taloudellisista saavutuksista kertoville mittareille. Organisaatioilla on erilaiset visiot ja strategiat: toiset yritykset tavoittelevat matalia kustannuksia, kun toiset taas innovatiivisia tuotteita. Organisaatioiden tulisikin löytää suorituskykymittaristo, joka mittaa juuri heidän tavoitteisiinsa tähtääviä tekijöitä. (Epstein & Manzoni 1998, s. 190; 194) On hyvin tärkeää, että mittareita ei ole vain johdettu strategiasta, vaan että ne ovat muunnettavissa takaisin strategiaksi (Kaplan & Norton 1996, s. 148). Balanced scorecard helpottaa strategian muodostamista ja tarjoaa toimivan mallin strategian muuttamisessa toiminnaksi sekä sen viestimisessä. (Lowe & Jones 2004, s. 1316)

Koko organisaation kattavan ohjausjärjestelmän puuttuminen aiheuttaa hyvin usein yrityksen epäonnistumisen strategian toteuttamisessa tai operatiivisten toimintojen johtamisessa, joiden yhdistäminen olisi tärkeää yrityksen johtamisen ja kehittämisen kannalta. Institute of Management Accountants:n tekemän tutkimuksen mukaan, Balanced scorecard on suosituin suorituksen ohjausjärjestelmä. (Kaplan & Norton 2009, s.16) On myös muita tunnettuja suorituksen mittaamisen ohjausjärjestelmiä, kuten Tableau de Bord ja suorituskykypyramidi.

Tableau de Bord on ranskalainen suorituskykymittaristo, joka on kehitetty auttamaan organisaatiota löytämään avainmenestystekijät (Kaplan & Norton 1996, s. 29). Tableau de Bord tulee suunnitella jokaiselle organisaation yksikölle erikseen, joten se tulee kehittää jokaisen yksikön omaa missiota ja päämääriä mukailevaksi, jolloin mittarit ovat yksiköiden ohjattavissa. Tableau de Bordilla on monia samoja ominaisuuksia kuin Balanced scorecardilla käsitteellisellä tasolla, kuten että molempien tulisi kertoa toimintayksikön todellisesta suorituksesta ja että molempiin tulisi sisältyä myös ei-taloudellisia mittareita. Ero näiden suorituskykymittaristojen välillä syntyykin käytännössä, erityisesti ei-taloudellisille mittareille annettavan painoarvon takia, sillä Tableau de Bord painottaa taloudellisia suorituskykymittareita enemmän. (Epstein & Manzoni 1998, s. 191 – 192; 200)

Suorituskykypyramidin (Performance Pyramid System) on kehittänyt Arnold Judson. Sen tarkoituksena on yhdistää yrityksen strategia ja toiminnot muuntamalla asiakkaiden mieltymyksiin perustuvat tavoitteet toiminnoiksi ja löytää niihin liittyvät mittarit. Suorituskykypyramidin kehittäminen alkaa vision määrittämisestä ja jatkuu sen muuttamisesta tavoitteiksi, joille määritellään mittarit. Suorituskykypyramidin graafinen muoto on pyramidin mallinen, jossa tavoitteet lähtevät ylhäältä visiosta ja mittarit alhaalta kohti visiota. (Toivanen 2001, s. 45–46)

3.1 Diagnostiset ja interaktiiviset ohjausjärjestelmät

Ohjausjärjestelmät voidaan erotella kahteen eri tyyppiin: interaktiivisiin ja diagnostisiin ohjausjärjestelmiin. Diagnostisia ohjausjärjestelmiä käytetään kriittisten suorituskykytekijöiden viestimisessä sekä strategian implementoinnin tarkkailussa. Interaktiivisia ohjausjärjestelmiä puolestaan käytetään ohjaamaan organisaation huomiota strategisiin epävarmuustekijöihin sekä hienosäätämään ja muokkaamaan strategiaa toimintaympäristön muuttuessa. Diagnostisen ja interaktiivisen ohjausjärjestelmien ero ei ole niiden teknisissä piirteissä vaan siinä, kuinka niitä käytetään. Jaottelun tarkoituksena on tuottaa parempi ymmärrys siitä, kuinka strategia tulisi viestiä ja ohjata. Esimerkiksi Balanced scorecardia voi käyttää diagnostisesti tai interaktiivisesti, riippuen siitä mitä tavoitellaan. Johtajat ovatkin riippuvaisia molemmista ohjausjärjestelmistä, mutta eri tarkoituksissa. (Simon 2000, s. 208)

Diagnostiset ohjausjärjestelmät ovat virallisia järjestelmiä, joita käytetään ohjaamaan organisaation suoritusta sekä korjaamaan poikkeamia ennalta asetetuista tuloksista. Mikä vain virallinen tietoa tuottava järjestelmä voidaan katsoa olevan diagnostinen ohjausjärjestelmä, jos se täyttää kolme pääpiirrettä: (Veen-Dirks & Wijn 2002, s. 408–409; Simons 2000, s. 209)

- Sen on mahdollista asettaa päämääriä ennalta, joita vasten todellisia tuloksia voidaan verrata
- Se mittaa prosessien lopputulosta
- Se laskee suorituskyvyn poikkeamia ja käyttää tietoa korjaamaan standarditasosta poikkeavia tuloksia

Johtajat ovat ensisijaisesti kiinnostuneita tarkkailemaan diagnostisia ohjausjärjestelmiä, jotka kertovat muutoksista kriittisissä suorituskykytekijöissä eli niissä tekijöissä, jotka tulee saavuttaa ja implementoida onnistuneesti yrityksen strategian onnistumiseksi. Diagnostiset ohjausjärjestelmät ovat ylhäältä alaspäin toimivia johdon työkaluja, joilla tarkkaillaan strategian suunniteltua implementointia ja toteutusta. Ne yhdistävät strategian ja kriittiset suorituskyvyn tavoitteet ja tarkkailevat niiden implementoinnin onnistumista. Ilman diagnostisia järjestelmiä, johtajat eivät pystyisi viestimään tai implementoimaan strategiaa tehokkaasti suurissa monimutkaisissa yrityksissä. Diagnostisten järjestelmien tärkeyden takia tulisi varmistaa, että kriittiset suorituskykytekijät on analysoitu ja tunnistettu, sopivat tavoitteet on asetettu ja palautejärjestelmä on riittävä jäljittämään suorituskykytekijät. (Simons 2000, s. 209)

Diagnostisiin ohjausjärjestelmiin liittyy myös riskejä. Väärien tekijöiden mittaaminen ja väärin asioihin paneutuminen on hyvinkin mahdollista kyseisissä ohjausjärjestelmissä. Jotta oikeat mittarit löydetään ja yrityksen suorituskyky paranee, on määriteltävä tarpeeksi haastavat tavoitteet. Yhtenä riskinä onkin, että mittareiden suunnitteluvaiheessa rakennetaan liian löyhät tavoitteet, koska niihin pääseminen halutaan taata. Diagnostisiin mittareihin sidotut bonus-järjestelmät säästävät energiaa ja ihmiset yleisesti työskentelevätkin ahkerasti saavuttaakseen sen, mitä heissä mitataan. Tämä voi antaa hyviä tuloksia mittarista, vaikka se ei johda taustalla olevan tavoitteen tai strategian edistymiseen. Organisaation jäsenet voivat muutenkin parantaa mittareita harkituilla toimilla, kuten tiedon valikoidulla informoinnilla. Aina kun diagnostisia järjestelmiä käytetään arvioinnissa ja palkitsemisessa, johtajien tulisi luoda hyvä seurantajärjestelmä varoittamaan, jos joku vääristelee diagnostisia mittareita. (Simons 2000, s. 213–214)

Interaktiiviset ohjausjärjestelmät keskittyvät strategian tarkasteluun sekä strategisiin epävarmuustekijöihin. Interaktiiviset ohjausmenetelmät ohjaavat strategian mukauttamista muuttuvassa ympäristössä. Interaktiivisten ohjausjärjestelmien kolme pääpiirrettä ovat: (Veen-Dirks & Wijn 2002, s. 408–410)

- Ne alkavat kehittyä johdon ohjausjärjestelmien tuottamasta informaatiosta osoittaen organisaation strategiset epävarmuudet ja kyseisen tiedon tärkeys tunnustetaan
- Ne vaativat tiheää ja säännöllistä johdon huomiota
- Niiden synnyttämä tieto käsitellään kasvokkain esimiesten ja alaisten kesken, peilaten tuloksia strategian pohjalla oleviin olettamuksiin ja tietoihin, tulevien strategisten aloitteiden takia

Strategiset epävarmuudet ovat uhkia ja mahdollisuuksia, jotka voivat mitätöidä oletukset, joille strategia on rakennettu, mutta joissa voi olla potentiaalia edistämään yrityksen strategisia tavoitteita. Epävarmuus syntyy vaadittavan tiedon määrästä ja organisaatiossa olevan tiedon eroavaisuudesta eli tiedon puutteesta. Kohdistukseen organisaation huomion strategisiin epävarmuustekijöihin, johtajat valitsevat yhden tai useamman suorituskyvyn mittausjärjestelmän ja ohjausjärjestelmän ja käyttävät niitä hyvin interaktiivisesti. Saatu tieto kyseisistä järjestelmistä käytetään haastamaan organisaation jäsenet havaitsemaan toimintaympäristössä ja yrityksessä nopeasti tapahtuvien olosuhteiden muutoksia. Interaktiivista ohjausjärjestelmää käytetään tiedon etsinnän aloittamiseksi koko organisaatiossa. Työntekijät keräävätkin koko ajan tietoa niin paljon kuin voivat, jotta he pystyvät esittämään tietoon, ei olettamuksiin perustuvia toimintamalleja, jotka vastaavat muuttuviin olosuhteisiin. Vuorovaikutteista keskustelua käydään jokaisella organisaation tasolla, kun uusi tieto on tutkittu ja analysoitu. Keskustelut väistämättä johtavat organisaation oppimiseen, joka kiertää taakaisin strategian muotoiluun. Interaktiivisen ohjausjärjestelmän intensiivinen käyttö on vastakohta diagnostiselle ohjausjärjestelmälle. (Simon 2000, s. 215–217)

On myös muita ohjausjärjestelmiä, kuten uskomusjärjestelmät sekä rajoitejärjestelmät. Uskomusjärjestelmät ovat virallisia järjestelmiä, joita käytetään määrittämään, kommunikoidaan sekä vahvistamaan organisaation perusarvot, tarkoitus ja suunta. Rajajärjestelmä on myös virallinen järjestelmä, jota käytetään vakinaistamaan tarkat rajat ja säännöt, joita organisaation on kunnioitettava. (Simons 1994, s. 170) Kyseisiä järjestelmiä ei käsitellä tässä tutkimuksessa enempää, sillä Balanced scorecardin ei voida katsoa kuuluvaksi kumpaankaan järjestelmään.

3.2 Balanced scorecard suorituskykymittaristona

Balanced scorecard sisältää taloudellisia mittareita todentamaan yritystoiminnan suorituskykyä sekä ei-taloudellisia mittareita, jotka ovat pitkän ajan menestyksen tekijöitä kuten asiakkaat. Balanced scorecard -mittariston tulisi koostua johdonmukaisista ja toisiinsa sidotuista sekä toisiaan tukevista päämääristä ja mittareista. (Kaplan & Norton 1996, s. 21; 29–30) Mittareita valitessa tulisi huomioida käytännöllisyys, kustannukset sekä kerätyn tiedon odotetut hyödyn (Lawrie & Cobbold 2004, s. 611). Balanced scorecard on yritykselle myös keino viestiä ja vahvistaa strategiaansa. Balanced scorecardin tulisi olla osa interaktiivistakontrollia, joka vaatii säännöllistä huomiota ja palautetta. Balanced scorecardista saadut tulokset eivät ole päämäärä itsessään, vaan ennemmin keino ymmärtää ja edistää yrityksen toimintaa. (Epstein & Manzoni 1998, s. 196–197) Balanced scorecard pakottaa suuntamaan katseet lyhyen aikavälin tuloksista organisaation strategiseen menestymiseen (Mooraj & al. 1999, s. 487).

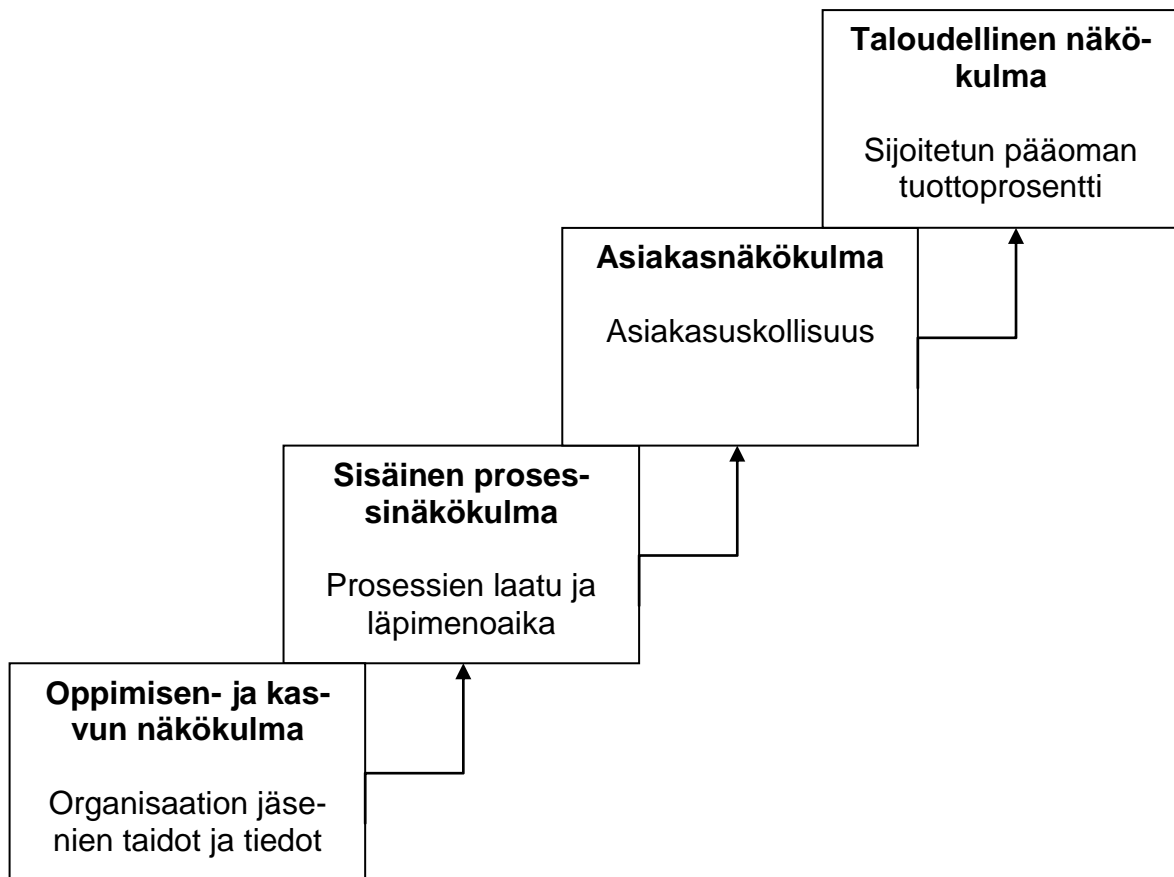
Strategia on täynnä syy-seuraus –suhteita, kuten jos toimitusajat nopeutuvat, niin asiakastyytyväisyys paranee, jos asiakastyytyväisyys paranee, niin asiakasuskollisuus nousee. Balanced scorecardin tulisi olla koottu mittareista, joiden avulla organisaatiossa vallitsevat kausaalisuhteet voidaan havaita ja siten johtaa sekä pätevoittää valittuja mittareita. Jokaisen mittarin tulisi olla osa syy-seuraus -suhdetta, jonka avulla voidaan kommunikoida strategian merkitystä koko organisaatioon. Balanced scorecard –mittariston ei tule painottaa liikaa päämääriä, etenkin taloudellisia, mutta kuitenkin lopulta kaikki syy-seuraus –suhteet tulisi päättyä taloudellisiin päämääriin. (Kaplan & Norton 1996, s. 149–150) Ehdoton uskomus kehittäessä kausaalimalleja suorituskyvyn mittaamiseen on, että tuhansista tutkittavista muuttujista ja niiden yhteyksistä, vain muutamat syy-seuraus –suhteet voivat olla dominoivia määritellessä kattavaa suorituskykyä yritykselle. Suorituskykymittariston tulisi sisältää mittareita, jotka ovat hyväksytyjä organisaatiossa ja niiden tulisi heijastaa liiketoiminnan todellisuutta, riittävyyttä ja käytäntöjä kaikissa olosuhteissa. (Kunc 2008, s. 762–763; 770)

Organisaation suorituskyvyn eri näkökulmien välillä tulisi vallita selkeät yhteydet, joiden tulisi nousta tärkeiksi kysymyksiksi suorituskyvyn mittaamisen järjestelmää luodessa. Mittareiden välisten kausaalisuhteiden puuttuminen vaikeuttaa mittareiden arvioimista, sekä ilman mittareiden koon ja ajan yhteyksien tietämistä, yritykset koh-

taavat ongelmia päätösten tekemisessä ja suorituksen mittaamisessa. Organisaatiot käyttävät yhä enenevässä määrin syy-seuraus –suhdemalleja, kuten strategiakarttoja suorituskyvyn mittaamisen järjestelmien pohjana. (Kunc 2008, s. 761)

Mooraj Oyon ja Hostettlerin (1999) tutkimuksen mukaan, Balanced scorecard sisältää interaktiivisen ohjausjärjestelmän elementtejä, sillä se vahvistaa oppivan organisaation teoriaa edistämällä mahdollisuuksia testata kausaalisuhteita ja pakottamalla johtajat katsomaan yritystä läpi organisaation sekä kohdistamaan huomiotaan kokonaisvaltaiseen palautteeseen. Balanced scorecardiin on lähes välttämätöntä sisällyttää proaktiivisia päämääriä, jotka johdattavat yritystä kohti sen strategisia tavoitteita ja jotka myös vaativat paljon vuorovaikutusta. Balanced scorecard sisältää myös diagnostisen ohjausjärjestelmän elementtejä, sillä se sisältää aikaviiveellisiä mittareita, jotka mittaavat saavutusten edistystä kohti päämääriä. Diagnostiset mittarit ovat kuitenkin vain osa kokonaisuutta. (Mooraj & al. 1999, s. 486)

Balanced scorecard on johtamisjärjestelmä, joka yhdistää yritykselle tärkeät kvantitatiiviset ja abstraktit mittarit. Sen tärkeitä ominaisuuksia on, että se rajoittaa mittareiden määrää ja yhdistää niiden arvot selkeästi, joka taas mahdollistaa läpinäkyvän kommunikaation läpi organisaation sekä tehokkaan muutoksen ohjauksen. Balanced scorecard klusteroi samantyyppisiä mittareita ryhmiksi eri näkökulmiin. (Papalexandris et al. 2004, s. 351) Balanced scorecard koostuu neljästä näkökulmasta taloudellinen, asiakas-, sisäinen sekä oppimisen- ja kasvun näkökulma. Kaikki nämä neljä näkökulmaa linkittyvät toisiinsa kuvion 2. tavoin. (Järvenpää et al. s, 199)



Kuvio 2. Balanced scorecardin neljän näkökulman linkitys toisiinsa

Taloudellinen näkökulma edustaa yrityksen pitkän aikavälin päämääriä. Asiakasnäkökulma sisältää usein tyypillisiä mittareita, kuten asiakastyytyväisyys ja asiakasuskollisuus, vaikka yrityksen tulisi räätälöidä mittarit sopiviksi yhteen organisaation vaatimusten ja strategisten tavoitteiden kanssa. Sisäisten prosessien näkökulma keskittyy sisäisiin prosesseihin, esimerkiksi tuottavuuteen ja tehokkuuteen, jotka voivat olla joko pitkän ajan tai lyhyen aikavälin tavoitteita. Oppimisen- ja kasvunäkökulma keskittyy yrityksen sisäisten taitojen ja kyvykkyyksien parantamiseen ja hyödyntämiseen. (Mooraj & al. 1999 s. 482–483) Mikään ei estä yrityksiä lisäämstä omia näkökulmiin esitetyn neljän lisäksi, mutta osa Balanced scorecardin voimasta tulee sen ytimettyydestä ja selkeästä esittämistavasta. Valmis neljän ulottuvuuden malli myös vähentää mahdollisuutta, että jostakin näkökulmasta tulisi dominoiva, kuten taloudellisesta näkökulmasta. (Epstein & Manzoni 1998, s. 198)

Balanced scorecardin neljä näkökulmaa tulisi ajatella alustana eikä pakollisena mallina. Ei ole olemassa matemaattista teoreemaa todistamaan, että neljä näkökulmaa on riittävät ja tarpeen. Yritykset harvoin käyttävät vähempää kuin kolmea näkökulmaa, mutta riippuen liiketoiminnan olosuhteista ja yrityksen strategiasta, muutama lisänäkökulma voi olla tarpeen. (Simons 2000, s. 202) Monet tutkijat kehottavat käyttämään useampia tai erilaisia näkökulmia, jotka voivat sisältää enemmän informaatiota valittavista mittareista tai ne voivat olla edustavampia tietyissä markkinasegmenteissä. Käyttämällä Kaplanin ja Nortonin osoittamia neljää näkökulmaa voi johtaa siihen, että joitakin tärkeitä menestyksen tekijöitä jää huomiotta, koska ne eivät sovi suoranaisesti mihinkään näkökulmaan. Useammat tutkijat ovat esittäneet viidenneksi näkökulmaksi esimerkiksi ihmisen voimavaroja. On myös esitetty, että asiakkaat eivät tulisi olla yksi yrityksen perusolettamuksista, jos muut tekijät, kuten esimerkiksi toimittajat, partnerit tai ammattiliitot, ovat erittäin tärkeitä. (Papalexandris et al. 2004, s. 363-364) Vaikka Balanced scorecardiin on suositeltu lisättäväksi omia näkökulmia, niin yleensä ne ovat vain muunnoksia alkuperäisestä neljästä (Lawrie et al. 2004, s. 362).

Julkiselle sektorillekin voi luoda Balanced scorecardin suorituskyvyn mittariksi. Alkuperäinen tarkoitus neljälle näkökulmalle oli rohkaista miettimään myös ei-taloudellisia suorituskyvyn näkökohtia, mutta julkisella sektorilla tiukat näkökulmien määrittelyt voivat aiheuttaa ongelmia, siksi vaihtoehtoisten näkökulmien suosiminen on yleistä julkisen sektorin organisaatioissa. (Lawrie & Cobbold 2004, s. 617) Tutkimuksessaan Lawrie, Cobbold ja Marshall (2004) suunnittelevat uuden suorituskyvyn johtamisen järjestelmän eräälle Iso-Britannian valtion toimistolle. Tutkimuksessa päädytään vain kahteen näkökulmaan: toiminta ja tulos. (Lawrie et al. 2004, s. 362)

Taloudelliset mittarit ovat yhteenveto jo tehtyjen toimien seurauksista ja ne osoittavat, että onko yrityksen strategian implementointi ja toteutus vaikuttanut kuten on haluttu (Papalexandris et al. 2004, s. 360). Liiketoiminnassa pidetään ei-taloudellisia mittareita yhtä tärkeinä kuin taloudellisiakin mittareita. Oikeiden suorituskykytekijöiden valitseminen on tärkeää organisaation toimivuuden kannalta. (Veen-Dirks & Wijn 2002, s. 424) Taloudellisia mittareita on pidetty olevan jälkitietoa tuottavina suorituskyvyn mittareina, koska ne kertovat päätösten taloudelliset vaikutukset, jotka voivat ilmetä

paljon päätösten tekemisen jälkeen. Vaikka taloudellisilla mittareilla on vaikutus päätöksiin pienellä aikaviiveellä, niin niiden tärkeys ja etu on siinä, että ne esittävät päätösten vaikutukset vertailukelpoisilla yksiköillä eli rahalla. (Epstein & Manzoni 1998, s. 193)

Sopivien suorituskykymittareiden tulee tarkkailla yrityksen kriittisiä sisäisiä prosesseja, joissa organisaation on loistettava houkutellakseen ja säilyttääkseen asiakkaita sekä tyydyttääkseen osakkaiden odotukset. Kriittisten sisäisten prosessien löytymiseksi, on pidettävä mielessä organisaation pääasialliset vahvuudet ja kilpailuedut. Oppimis- ja kasvunäkökulma kehittyä taitojen ja kyvykkyyksien tunnistamisen myötä, joiden tulisi kuulua järjestelmän rakenteeseen luomaan pitkän aikavälin kasvua ja tukemaan muiden näkökulmien strategisia päämääriä. Mittarit syntyvät kolmesta pääasiallisesta lähteestä: ihmiset, järjestelmät ja menettelytavat. (Papalexandris et al. 2004, s. 360–361)

Balanced scorecard -mittaristoon kuuluu kahdenlaisia mittareita: päämäärämittareita, kuten kannattavuus, markkinaosuus ja asiakastyytyväisyys, sekä suorituskykymittareita eli niitä keinoja miten päämääriin päästään, kuten liikevaihto ja toimitusajat. Hyvin laaditun Balanced scorecard -mittariston tulisi sisältää molempia mittareita, sillä mittaristo ilman keinoja saavuttaa päämäärät on heikko. (Kaplan & Norton 1996, s. 150) Tässä tutkimuksessa kuitenkin puhutaan mittareista yleisesti ilman erottelua päämäärä- tai suorituskykymittareihin, koska molemmat ovat loppujen lopuksi yhtä tärkeitä.

4. Strateginen ohjaus ja Balanced scorecard

Organisaatioissa on suuri määrä virallisia sekä epävirallisia ohjausjärjestelmiä. Ohjausjärjestelmien välinen ristiriidattomuus on välttämätöntä sekä työntekijöiden saama johdonmukainen informaatio ohjausjärjestelmistä. Suurin osa perinteisistä ohjausjärjestelmistä, kuten kustannus- ja toimintolaskenta, ovat usein yksittäisiä järjestelmiä, joiden käyttöönotto perustuu vain yhteen tiettyyn syyhyn, eikä niinkään organisaation strategiaan tavoitteisiin. Käytännöllisesti katsoen yksittäiset järjestelmät parantavat ongelman ilman, että tiedostetaan ongelman merkittävyys kokonaisuuden kannalta. Moni hyväksi havaittu järjestelmä kaatuukin siihen, että niitä ei ole saatu sovitettua yhteen nykyisten järjestelmien kanssa. Siksi on tärkeää tutkia mahdollisia ristiriitoja yrityksen olemassa olevien ohjausjärjestelmien sekä implementoitavien järjestelmien välillä sekä havaita epäviralliset strategisen ohjauksen elementit. (Mooraj & al. 1999, s. 486–488)

Strategisen ohjauksen välineet ovat johtamisen tärkeimpien keinojen joukossa, koska niiden avulla johto pystyy valvomaan suorituskykyä ja ohjaamaan organisaation toimintaa strategisesti haluttuun suuntaan. Strategisen ohjauksen on havaittu palvelevan kahta tarkoitusta: se auttaa strategian implementoimisessa sekä strategian sisällön muokkaamisessa. (Muralibharan 2004, s. 590) Strateginen ohjaus on virallinen järjestelmä organisaatiossa, jonka tarkoitus on seurata strategian toteutumista ja muotoilla strategiaa uudestaan. Se keskittyy strategian suunnittelun pohjalla käytettyjen olettamuksien ja tiedon muutoksien havainnointiin. (Veen-Dirks & Wijn 2002, s. 408; 410) Balanced scorecard on yksi käytetyimmistä strategisen ohjauksen välineistä (Kunc 2008 s. 761).

Yksi keino johtaa yritystä strategisesti on mitata sen suorituskykyä. Mittarit ovat strategisesti valittuja ja niiden välillä vallitsee syy-seuraus –suhteita. Oleellinen käsitys on, että kaikki organisaation eri ominaisuudet ja tehtävät ovat yhteydessä toisiinsa ja että yksi tekijä ei voi parantaa yhtä aluetta tai kokonaisuutta vaikuttamatta muihinkin alueisiin. Kun suorituskyvyn tulos ei ole haluttu, johtajien tulisi selvästi tietää, mistä virheet johtuvat, jotta he voivat puuttua siihen vaikuttaviin tekijöihin. Syy-seuraus -

suhdemalli auttaa myös organisaation jäseniä ymmärtämään, kuinka päämäärät voidaan saavuttaa ja kuinka yksilön suoritusta arvioidaan perustuen strategisesti linkitettyihin mittareihin eikä vain taloudellisiin mittareihin. Suorituskyvyn mittaaminen on sitä interaktiivisempaa mitä tehokkaampi yritys on kyseessä, koska johtajat viestivät ja keskustelivat suorituskyvystä aina kun vain mahdollista. (Kunc 2008, s. 761–763)

Suurimmassa osassa organisaatioita on satoja mittareita pitämässä organisaatiot toiminnassa ja kertomassa milloin korjaustoimenpiteisiin pitää ryhtyä. Suurin osa kyseisistä mittareista ei mittaa liiketoiminnan menestystä, vaan ne ovat välttämättömiä käynnissä oleville toiminnoille ja ne eivät kerro menestymisestä strategisten tavoitteiden saavuttamisessa. Esimerkiksi jos ihmisen ruumiinlämmössä tapahtuu muutosta, ihminen ryhtyy toimiin asian korjaamiseksi, mutta se ei ole ihmisen asettamien päämäärien, kuten toimitusjohtajaksi tähtäämisen kannalta relevanttia vaikkakin tarpeellista. Balanced scorecard on täydentävä, ei korvaava, suorituskyvyn mittaus ja strategisen ohjauksen järjestelmä. Balanced scorecardiin valitut mittarit ovat tarkoitettu ohjaamaan huomiota tekijöihin, jotka voidaan olettaa nostavan suorituskyvyn tasoa ja johtavan kilpailullisiin läpimurtoihin. (Simons 2000, s. 202)

4.1 Balanced scorecard strategisen ohjauksen näkökulmasta

Kaplan ja Norton (1996) esittävät kolme periaatetta, jotka selittävät Balanced scorecardin yhteyttä yrityksen strategiaan (s. 149):

- Syy-seuraus –suhde
- Suorituskykymittarit
- Yhteys taloudellisiin mittareihin

Jokaisen Balanced scorecardiin valitun mittarin on sovittava johonkin syy-seuraus –suhteeseen, jolloin mittarit vahvistavat toisiaan. Kun Balanced scorecardin neljä näkökulmaa ovat kausaalisuhteessa toisiinsa, niitä ei voi enää tutkia erikseen. (Veen-Dirks & Wijn 2002, s. 416) Syy-seuraus –suhteet mahdollistavat taloudellisten tavoitteiden, kuten liikevaihdon ja tuloksen nousun muuttamisen toiminnoiksi, jotka johtavat haluttuihin lopputuloksiin. Määrittelemällä jokaiseen Balanced scorecardin näkökulmaan relevantit tekijät, joilla on vaikutusta haluttuihin taloudellisiin päämääriin,

voidaan löytää sopivat mittarit sekä yhteys toiminnan ja strategisten tavoitteiden välillä. (Mooraj & al., s. 483) Vaikka Balanced scorecardiin kuuluu neljä näkökulmaa, niin usein yksi tai kaksi näkökulmaa tulee dominoivaksi. Tämä riippuu tarpeesta kehittää mittaristo sekä sen implementoinnin tasosta. Balanced scorecard ei pelkästään tarjoa kehystä suorituskyvyn mittaamiselle, joka parantaa toiminnan ja strategisten tavoitteiden yhteensovittamista, mutta se myös tarjoaa alustan organisaation prioriteettien tunnistamiseen. (Mooraj & al. 1999, s. 484–487)

Taloudellisen tiedon rajoitukset ja suppeus päätöksenteon pohjana on tiedostettu kauan, kuten myös ei-taloudellisen tiedon hyödyllisyys päätösten edistäjänä (Lawrie & Cobbold 2004, s. 611). Taloudellisiin tuloksiin sisältyy aina pieni aikaviive, jolloin yrityksen toimintaa voidaan yrittää parantaa toimilla, jotka haittaavatkin tulevaisuuden tuloksellisuutta, kuten investointien vähentäminen asiakkaisiin tai tutkimus- ja kehitysmenoihin (Epstein & Manzoni 1998, s. 191). Yksi Balanced scorecardiin kohdistetusta kritiikistä on se, että se ei ota huomioon aikaviivettä syiden ja seurausten välillä. Ajan huomioimattomuus tuloksia arvioidessa tekee vaikeaksi päätösten onnistumisen ja niiden mittaamisen. Joissain tapauksissa päätökset voivat olla ylireagoituja tiedon puutteen seurauksena. (Kunc 2008, s. 770)

Balanced scorecardin käyttö on ollut nousujohteista ja nykyajan trendi liittyy palkitsemisjärjestelmä siihen on myös kasvanut. Franso-Antosin, Bournen ja Huntingtonen (2004) tekemän palkitsemisjärjestelmiin liittyvän tutkimuksen mukaan, palkitsemisen yhdistäminen suorituskykymittaristoon on lisääntynyt. Tärkein hyöty yhdistää palkitsemisjärjestelmä ja suorituskykymittaristo on lisätä huomiota ja ymmärrystä strategiisiin avaintekijöihin ja päämääriin. Yritykset ovat siis yhä varmempia siitä, kuinka pitkätähtäimen menestys saavutetaan ja siitä, että puhtaasti taloudelliseen suoritukseen liitetyt palkitsemisjärjestelmät voivat johtaa siihen, että johtajat ovat liian lyhytnäköisiä heidän toimissaan ja päätöksissään. (Franco-Santos et al. 2004, s. 5; 10)

Johtajien palkitsemisjärjestelmät voivat johtaa yrityksen strategisten tavoitteiden kanalta väärän ohjausjärjestelmän käyttöönottoon. Esimerkiksi tuotantopäällikkö, jonka tulospalkkaus on riippuvainen yksikkönsä tuottamasta voitosta, voi implementoida toimintolaskennan saadakseen enemmän tietoa kustannusten laskemisesta, vaikka

strateginen linja kehottaisi kaiken energian laittamista uuden tuotteen kehittämiseen. Näin ollen organisaation strategisten tavoitteiden toteutumisten kannalta toimintolaskenta ei ole relevanttia, mutta palkitsemisjärjestelmä ei tue uuden tuotteen kehittämistäkään. Löytämällä Balanced scorecard-mittaristoon tasapainoisen joukon strategiaan kytköksissä olevia taloudellisia ja ei-taloudellisia mittareita, voidaan välttää edellä kuvailtu ristiriita ja rohkaista johtajia johtamistyyliin joka palkitsee molempia sekä yritystä että itse johtajaa. (Mooraj & al. 1999, s. 487)

Vaikka Mooraj, Oyon ja Hostettler. (s. 481) toteavatkin Balanced scorecardin olevan ”välttämätön hyvä” organisaatiolle, on se saanut myös kritiikkiä. Niin Veen-Pirks & Wijn (2002, s. 417) kuin Kunc (2008, s. 764) on arvostellut Balanced scorecardia siitä, että mittareiden välillä ei vallitse todellisia kausaalisuhteita vaan lähinnä loogisia ja lopullisia suhteita. Suhde on lopullinen, kun ihmisen toimet ja mielipiteet liitetään toisiinsa ja tämän takia suhde on vain johtajan mielen seurausta (Kunc 2008, s. 764). Myös Balanced scorecardin palautteenanto saa kritiikkiä, sillä siitä saatavaa palautetta strategian sisällöstä ei pidetä riittävänä (Veen-Dirks & Wijn 2002, s. 417–418). Balanced scorecardissa esitetyt kausaalisuhteet suorituskykymittareiden välillä seuraavat lineaarista logiikkaa - syystä tulee seuraus, mutta se ei ota huomioon palauteprosessia, jossa mittareiden tuloksia eli seurauksia on käytetty muuttamaan suorituskykymittariston tekijöitä eli syitä. (Kunc 2008, s. 766) Balanced scorecardia on myös kritisoitu siitä, että se korostaa työntekijöiden ja toimittajien vaikutusta liikaa, koska niiden ei katsota kuuluvan laajennettuun arvoketjuun (Mooraj & al. 1999, s. 482). Kyseisillä argumenteilla voidaan kyseenalaistaa Balanced scorecardin käyttö strategisen ohjauksen välineenä.

Kunc (2008) myös esittää, että Balanced scorecard voi olla kuvaus organisaatiossa vallitsevasta ajattelusta, siksi sitä voidaan pitää avaintyökaluna strategisessa ohjauksessa ja oppimisessa, mutta se tarvitsee olettamuksia ja muita työkaluja rakentamaan sen. Kyseisten työkalujen tulisi huomioida suorituskykytekijät ja niiden väliset suhteet ylimmän johdon hallitsevan ajattelun tuottamiksi tai käytössä oleviksi liiketoiminnan teorioiksi ja niiden ei pitäisi olla rajoitettuja mihinkään malliin, kuten Balanced scorecardin kehittämään neljään näkökulmaan. Toisin sanoen, suorituskyvyn mittausjärjestelmän kehitys tulisi lähteä siitä, mikä on yritykselle tärkeää mitata ja se mikä

on tärkeää mitata, pitäisi enemmän määräytyä johtajien hallitsevan ajattelun kuin vieraan mallin mukaan. Metodien runsaus, syy-seuraus –suhteista miellekarttoihin, johdon mielen kartoittamiseksi on ollut monien tutkijoiden tutkimisen kohteena. Organisaation moniulotteisuus tekee suorituskykymittariston suunnittelusta monimutkaisen. Onkin helpompaa yrittää saada johdonmukaisuutta suorituskykymittareiden välille ja saada niistä haluttua tietoa organisaation toiminnasta kuin yrittää luoda syy-seuraus –suhteita Balanced scorecard -mittaristossa. Syy-seuraus –suhteiden testaaminen pohjautuen mittareiden väliseen korrelaatioon, on melko yksinkertaista ja jopa vaarallista, kun ajatellaan kuinka monimutkaisia organisaatiot ovat. (Kunc 2008, s. 765–766; 772).

On kuitenkin todistettu, että Balanced scorecard on strateginen ohjausjärjestelmä, joka tarjoaa johtajille mahdollisuuden yhdistellä kaiken tyyppisiä johtamisen ohjausjärjestelmiä, jotka lisäävät johtajuuden arvoa. Balanced scorecard mahdollistaa nykyisen strategisen suorituskyvyn mittaamisen sekä uuden strategian muotoilun ja kehittämisen. Balanced scorecard ei tuo itsestään parannuksia pitkän aikavälin kilpailukykyyn ja tuottavuuteen, vaan se on joukko kunnianhimoisia pitkän aikavälin tavoitteita, joihin liittyy mittareita, jotka on todettu olevan avaintekijöitä yrityksen parempaan suoritukseen. (Mooraj & al. 1999, s. 486; 490) Balanced scorecardin ensisijainen tarkoitus on olla valvontatyökalu johtajille. Kaplan ja Norton on alusta alkaen yhdistänyt Balanced scorecardin strategiseen ohjaamiseen, mutta akateeminen ja käytännön huomio on keskittynyt sen käyttöön johtamisen kontrollin tarpeisiin. Balanced scorecardin kehittyminen on kuitenkin vahvistanut sen asemaa strategisen ohjaamisen työkaluna. (Lawrie & Cobbold 2004, s. 618)

4.2 Balanced scorecardin käyttöönotto

Balanced scorecardin implementointiprosessi pohjautuu virallisille ja epävirallisille prosesseille, koskevat ne sitten organisaation strategista lähestymistapaa, organisaation kulttuurista näkökulmaa tai strategisen johtamisen korvattavaa työkalua. Kaikilla edellä mainituilla alueilla on kirjoitettuja sekä kirjoittamattomia sääntöjä, jotka tulee ottaa huomioon uuden järjestelmän implementoinnin onnistumiseksi. (Mooraj & al., s. 489) Kun johto ymmärtää suorituskykymittariston ja strategian välisen yhtey-

den, strategisesti linkitetyillä mittareilla on enemmän painoarvoa kuin yleisillä taloudellisilla mittareilla suorituskyvyn arvioinnissa. Siksi työkalut, jotka auttavat johtoa ymmärtämään suorituskykymittareiden ja strategisten päämäärien yhteyden, helpottavat Balanced scorecardin implementointia ja parantavat organisaation suoritusta. (Kunc 2008, s. 772) Esimerkiksi van Veer-Dirks ja Wijn (2002) esittävät kriittisten menestys tekijöiden –mallia (Critical Success Factors) käytettäväksi Balanced scorecardin ohella vahvistaakseen sitä ja löytääkseen oikeat mittarit mittaristoon.

Balanced scorecardin implementoinnissa voi ilmetä ja syntyä monia ongelmia. Yksi yleisimmistä ongelmista on, että johto ei ole kyvykäs viestimään selvää ja yhteistä kuvaa yrityksen strategiasta. Tällöin johdon tulisi löytää yhteisymmärrys yrityksen tulevaisuudesta. (Epstein & Manzoni 1998, s. 198–199) Mitä isommaksi yritys kasvaa, sitä tärkeämpää strategisten päämäärien viestiminen on ja sitä enemmän johtajat kohtaavat haasteita aikansa järkevään käyttöön, samalla myös suorituskyvyn mittaamisesta ja strategisesta ohjauksesta tulee kriittisiä menestystekijöitä. (Simons 2000, s. 207) Yritykselle on välttämätöntä tunnistaa Balanced scorecardin hyödyt alusta alkaen ja viestiä ne organisaatioon. Balanced scorecardin tulosten jakaminen, ei vain virallisin raportein, auttaa työntekijöitä ymmärtämään heidän oman toimintansa prioriteetit ja päämäärät (Mooraj & al., s. 487; 490). Balanced scorecardin tulisi olla hyvin integroitu osaksi yrityksen päätöksentekoa, raportointijärjestelmiä sekä viestintää. Todellisuudessa Balanced scorecard auttaa johtoa parempaan strategian viestimiseen, benchmarkkaamaan toimintoja, priorisoimaan sekä motivoimaan työntekijöitä yhteisten ja pitkän aikavälin tavoitteiden saavuttamiseksi. (Mooraj & al., s. 490) Epstein ja Manzoni (1994, s.193) esittävät, että yrityksen jokaisen toimintayksikön tulisi tehdä oma Balanced scorecard -mittaristo valitsemalla mittareita, jotka heijastavat yksikön omaa liiketoimintastrategiaansa.

Toinen ongelma on, että mittariston käyttöönotto voi luoda joillekin työntekijöille suurenkin työtaakan. Sen käyttöönottoon saatetaan tarvita tietoa, jota ei sillä hetkellä ole ja tietoa voi joutua keräämään spesifisti Balanced scorecardia varten. (Epstein & Manzoni 1998, s. 198–199) Balanced scorecardin käyttöönotossa hyvin usein ilmenee myös aukkoja vaadittavan osaamisen ja olemassa olevan osaamisen välillä. (Mooraj & al. 1999. s. 482–483)

Balanced scorecardin rooli yrityksessä riippuu organisaation dynamiikasta ja kilpailu asemasta. Balanced scorecard tuottaa relevanttia ja tiivistä tietoa johdolle päätöksen teon tueksi. Se säästää aikaa tiedon sulatuksesta ja siirtää sitä päätöksen tekoon. (Mooraj & al., s. 484) Mutta joskus liian yksityiskohtainen ja liian monia mittareita sisältävä mittaristo hidastaa päätösten tekemistä, varsinkin silloin kun tietoa painotetaan eri tavoin. (Kunc 2008, s. 770) Kun mittaristo on otettu käyttöön, sen täytyy kehittyä samalla kun yritys ja mukautua yrityksen muutoksiin. Mittariston menestymisen takia päätöksissä tulee olla johdonmukainen. (Epstein & Manzoni 1998, s. 198–199)

Papalexandris, Ioannou ja Prastacos (2004) tutkivat artikkelissaan Balanced scorecardin käyttöönottoa kreikkalaisessa ohjelmistofirmassa. Implementoinnissa he törmäsivät seuraaviin ongelmiin. Strategisten tavoitteiden yhdistäminen strategiakarttaan perustuu heidän näkemyksensä mukaan spekulatiivisiin korrelaatioihin Balanced scorecardin näkökulmien välillä sekä strategisten päämäärien syy-seuraus –suhteiden välillä. Balanced scorecard on rakennettu siten, että investoimalla johtaviin indikaattoreihin saavutetaan pitkällä aikavälillä taloudellinen menestyminen. Tämä toteamus sisältää tärkeän kysymyksen, mikä nousi pinnalle Balanced scorecardia implementoidessa: lyhyen aikavälin suorittaminen saattaa joutua mukautumaan, jotta saavutetaan pitkän aikavälin taloudelliset tavoitteet ja toisinpäin. Suurin Balanced scorecardin heikkous koettiin olevan sen monimutkaisessa ja aikaa vievässä kehittämisprosessissa sekä ajanjaksoittaisissa katsauksissa. (Papalexandris et al. 2004, s. 365)

Balanced scorecardin implementoinnin jälkeen kehitetään strateginen palautejärjestelmä testaamaan, vahvistamaan ja muuntamaan strategiaan upotettuja olettamuksia. Ennen kuin organisaatio saa tarpeeksi tietoa palautejärjestelmistä ohjatakseen jaksollisia strategian tarkastuksia, vaikutukset tulee arvioida subjektiivisesti ja saatavilla olevaa informaatiota hyödyntäen. Kyseiset tarkastukset tulisi tähdätä menneisyyden ymmärtämiseen, jotta voitaisiin ottaa oppia tulevaisuutta varten. Kausaalisuhteet tulisi huomioida palautejärjestelmässä suorituskykymittareiden tuottaman tulosten sekä niiden poikkeamien korjaamisen välillä. Balanced scorecardin kehittämis-

sä tulisi ottaa huomioon myös strategian ajallinen suhde, jotta organisaatiota voidaan ohjata ymmärtämään, kuinka tämän hetken päätös vaikuttaa tulevaisuuden tuloksiin (Kunc 2008, s. 763; 766). Mittariston tulisi tunnistaa ja selventää halutut lopputulokset ja ne keinot, kuinka haluttuihin tuloksiin päästään (Kaplan & Norton 1996, s. 149)

Kuten suurin osa muistakin johtamisen työkaluista, pitää Balanced scorecardinkin olla laajalti käytössä jokaisella organisaation tasolla, jotta sen arvon strategisen ohjauksen välineenä ymmärretään. Vaikka monet tutkimukset ovat osoittaneet, että Balanced scorecardin käyttöönotto voi olla hyvinkin kannattavaa yritykselle, mutta sen tehokkuus ja hyöty riippuvat suunnitteluprosessista sekä monista muista ennustettavissa ja ennustamattomista olevista sisäisistä sekä ulkoisista tekijöistä, jotka eivät ole täysin ennakoituja tai dokumentoituja. (Papalexandris et al. 2004, s. 365)

5. Yhteenveto ja johtopäätökset

Strategia on yritykselle kuin selkäranka: kaikki toiminnot ja päätökset kulminoituvat strategiaan, jos ei suoranaisesti, niin ainakin välillisesti. Strategia on johdon työkalu, joka pitää yrityksen kurssissaan ja vie sitä sinne, minne halutaan mennä. Sen luomiseen on kehitetty monia työkaluja, joita yhdistelemällä yritys varmasti saa haluamansa strategian. Ongelmana vain on strategian muuntamisessa käytäntöön, sen käyttöönotossa sekä organisaation sitoutumisessa yhteisiin tavoitteisiin. Jos jokin strategiaprosessin vaiheista ei onnistu, on vaarana, että strategia jää vain dokumentiksi paperipinoon.

Monet yritykset kompastuvat strategian muuntamisessa konkreettisiksi toimiksi. Syyinä siihen voi olla, että organisaatio ei ole osannut luoda tarpeeksi toteuttamiskelpoista strategiaa, vaan se on jäänyt kaukaisiksi abstrakteiksi haavekuviksi. Toinen mahdollisuus strategian konkretisoimisen epäonnistumiseksi on se, että organisaatio on epäonnistunut oletuksissa, joiden päälle strategia on osittain rakennettu ja siten ei ole osattu määrittää relevantteja tekijöitä, joista strategia koostuu. Kolmas vaihtoehto on, että yritys on tehnyt liian haastavan ja siksi toteuttamiskelvottoman strategian. Strategian käyttöönotto kariutuu heti siihen tekijään, jos varsinaista prosessia strategian implementoimiseksi ei ole tehty, sillä strategia ei itsessään ota paikkaansa yrityksen johtamisessa ja päätöksenteossa, vaan implementointi tarvitsee ohjausta.

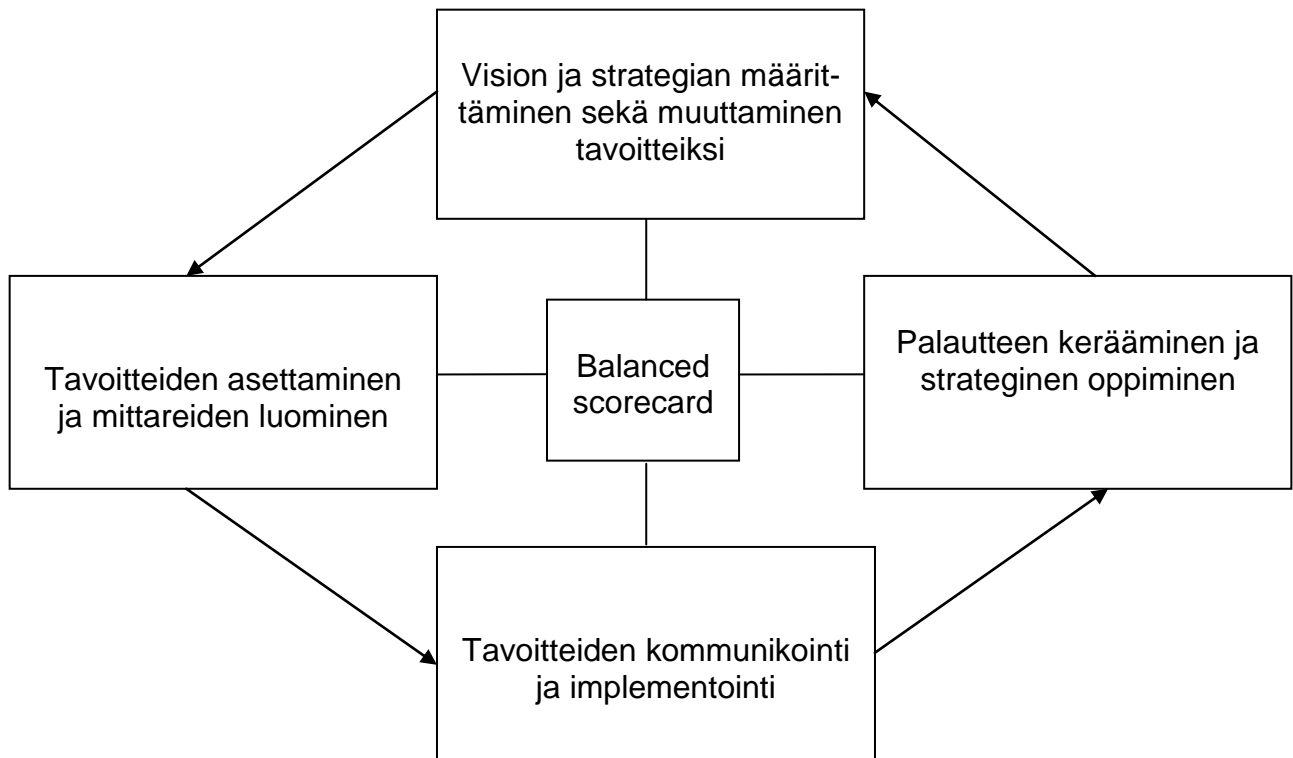
Organisaation sitouttaminen tulisi aloittaa heti strategiaprosessin aloittamisesta. Organisaation jäsenten mukaan ottaminen heti strategiaprosessin alusta alkaen on paras tapa sitouttaa jäsenet strategiaan tavoitteisiin. Osallistuminen prosessiin antaa heille tunteen, että heitä kuunnellaan ja että he ovat päässeet vaikuttamaan yrityksen tulevaisuuteen, jonka eteen hekin haluavat tehdä töitä. Myös viestinnän tärkeys sitouttamisessa on ensiarvoisen tärkeää. Päätöksestä strategiaprosessin aloittamisesta on heti informoitava organisaation jäseniä ja luotava heille kuva, että strategian päivitys on välttämätöntä. Sen jälkeen asteittainen informointi siitä, missä vaiheessa strategia on ja mitä se sisältää, on sitouttamisen kannalta oleellista.

Yrityksen strategiaproessin läpiviemisen esteistä, yrityksen tulisi olla erittäin tietoinen ennen prosessin aloittamista. Paras tapa ongelmien tiedostamiseen ja minimoimiseen on läpinäkyvyys ja vuorovaikutteisuus läpi organisaation kaikissa toiminnoissa. Strategiaproessi on hyvin aikaa vievää sekä pitkäjänteistä ja tavoitteetkin voivat olla melko kaukana lähtötilanteesta. Organisaation kannattaisi harkita ulkopuolista apua strategian läpi viemiseen, koska epäonnistuttuaan se voi rasittaa joitain organisaation alueita ja viedä turhaan resursseja.

Strategiaproessin onnistunut läpivieminen tarvitsee aina järjestelmän ympärilleen. Strategiaproessissa voi käyttää diagnostisia ja interaktiivisia ohjausjärjestelmiä, kuten suorituskykymittaristoa. Suorituskykymittaristo on usein suunniteltu viemään strategiaproessi alusta loppuun asti kokonaisuudessa. Se alkaa etsimällä tietoa strategian perustaksi, se asettaa strategisia tavoitteita ja mittaa onnistumista kohti päämääriä sekä se arvioi itseään. Suorituskykymittaristo on konkreettinen malli strategiasta ja strategisista tavoitteista, jonka organisaation jäsenen on helppo omaksua ja sisäistää.

Balanced scorecard on yksi olemassa olevista suorituskykymittaristoista, joka perustuu neljälle näkökulmalle. Se on hyvin paljon käytetty ohjausjärjestelmä, joka on hyvin laajalti tutkittu aihe jo muutaman vuosikymmenen ajan. Tutkimukseen liittyy yhtä paljon variaatioita kuin käytäntöihinkin. Balanced scorecardin käyttö riippuu hyvin pitkälti organisaatiosta, johon se on implementoitu sekä esimiesten sitoutumisen asteesta siihen. Balanced scorecardin suunnittelu tulisi lähteä liikkeelle siitä, mitä varten organisaatio on sitä kehittämässä ja mihin sen käyttöönotolla tähdätään. Hyvin usein motiivit ottaa Balanced scorecard käyttöön liittyy strategisiin tavoitteisiin.

Balanced scorecardin perusidea voidaan havainnollistaa kuviolla 3 seuraavasti:



Kuvio 3. Balanced scorecardin käyttöönotto (mukaillen Järvenpää et al. 2001, s. 210)

Balanced scorecardin käyttö alkaa siis vision ja strategian määrittämisellä sekä niiden muuttamisella mitattaviksi tavoitteiksi. Seuraavaksi asetetaan tavoitteet ja suunnitellaan mittarit tavoitteiden saavuttamiseksi. Mittarit ja tavoitteet viestitään koko organisaatioon. Viimeisessä vaiheessa palaute kerätään ja tehdään mittareihin ja tavoitteisiin palautteen mukaiset muutokset. Viimeisen vaiheen jälkeen siirtyään takaisin alkuun ja aloitetaan prosessi uudelleen.

Koska Balanced scorecard on oikein käytettynä itseään korjaava järjestelmä, voidaan sitä käyttää strategisen ohjauksen välineenä. Se tosin vaatii mittariston ja strategian saumatonta yhteen sulattamista, joka on hyvin vaikea toteuttaa. Balanced scorecardin ja strategian yhteen sovittamiseksi on hyvä käyttää muita järjestelmiä apuvälineinä, kuten strategiakarttaa. Kyseiset apuvälineet auttavat oikeiden mittareiden löytämisessä oikeiden asioiden mittaamiseksi sekä kausaalisuhteiden havaitsemisessa.

Kausaalisuhteiden löytäminen mittareiden välille on tärkeää, jotta mittarit todellisesti korreloivat keskenään.

Tulevia tutkimuksia ajatellen, strategian, Balanced scorecardin sekä strategisen ohjauksen tutkimista kontingenssiteorioiden näkökulmasta voisi olla mielekästä. Siiten voisi saada lisää tutkimustietoa paljon väitellyiden syy-seuraus –suhteiden olemassaolosta mittareiden välillä. Myös tutkimus kaikenkattavasta kontrollijärjestelmän suunnittelusta jollekin organisaatiolle, voisi olla Balanced scorecardin ja strategisen ohjauksen yhteensulautumisen kannalta valottavaa.

Muutama kysymys koskien tätä tutkimusta jäi pinnalle. Jos Balanced scorecardia käytetään diagnostisena ohjausjärjestelmänä, vaarana on että ”automaattiohjaus” jää päälle, eikä ymmärretä puuttua pieleen menevään asiaan tarpeeksi ajoissa, ennen kuin se alkaa vaikuttaa laajalti organisaatiossa. Miten tämän kaltaisen tilanteen voisi välttää? Entä millaisilla prosesseilla todelliset organisaatiossa vaikuttavat kausaalisuhteet havaitaan herkimmin?

Lähteet

Epstein, M. & Manzoni, J-F 1998. Implementing Corporate strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards. *European Management Journal*, vol. 16, no 2., 190-203.

Franco-Santos, M., Bourne, M. & Huntington, R. 2004. Executive pay and performance measurement practices in the UK. *Measuring Business Excellence*, vol.8, no. 3, 5-11.

Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T-S 2001. *Moderni taloushallinto: haasteet ja mahdollisuudet*. Helsinki: Edita Oyj.

Kaplan, R. & Norton, D. 1996. *The Balanced scorecard – translating strategy into action*. Harvard business school press.

Kaplan, R. & Norton, D. 2009. *Strategiaverkko*. Suom. Iivonen, K. Helsinki: Talnetum.

Kunc, M. 2008. Using systems thinking to enhance strategy maps. *Management Decisions*, vol. 46, no. 5, 761-778.

Lawrie, G., Cobbold, I. & Marshall, J. 2004. Corporate performance management system in a devolved UK governmental organization. *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol. 53. no. 4, 353-370.

Lawrie, G. & Cobbold, I. 2004. Third-generation balanced scorecard: evolution of an effective strategic control tool. *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol.53, no. 7, 611-623.

Lindroos, J-E & Lohivesi, K. 2006. 2.painos. *Onnistu strategiassa*. Juva: WS Bookwell oy.

Lowe, A. & Jones, A. 2004. Emergent Strategy and the Measurement of Performance: The Formulation of Performance Indicators at the Microlevel. *Organization Studies*, 25(8), 1313-1337. Sage Publications.

Mooraj, S., Oyon, D. & Hostettler, D. 1999. The Balanced scorecard: a Necessary Good or an Unnecessary Evil? *European Management Journal*, vol. 17, no.5, 481-491.

Muralidharan, R. 2004. A framework for designing strategy content controls. *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol. 53, no. 7, 590-601.

Näsi, J. & Aunola, M. 2000. Yritysten strategiaprosessit. MET-julkaisu nro 5/2001. Helsinki: Metalliteollisuuden Kustannus Oy.

Papalexandris, A., Ioannou, G. & Prastacos G. P. 2004. Implementing the Balanced Scorecard in Greece: a Software Firm's Experience. *Long Range Planning*, vol. 37, 354-366.

Simons, R. 1994. How top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, vol. 15, 169-189.

Simons, R. 2000. *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Boston: Harvard Business School.

Toivanen, J. 2001. Balanced scorecardin implementointi ja käytön nykytila Suomessa. *Acta Universitatis Lappeenrantaensis*.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2002. 1.-2. painos Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.

van Veen-Dirks, P. & Wijn, M. 2002. Strategic Control: Meshing Critical Success Factors with the Balanced Scorecard. *Long Range Planning*, vol. 35, 407-427.