



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Carola McBreen

**Johdon ohjausjärjestelmät vesihuollon
organisaatioissa**

Laskentatoimen ja rahoituksen
akateeminen yksikkö
Laskentatoimen ja rahoituksen
pro gradu -tutkielma
Laskentatoimen ja tilintarkas-
tuksen maisteriohjelma

Vaasa 2020

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Carola McBreen	
Tutkielman nimi:	Johdon ohjausjärjestelmät vesihuollon organisaatioissa	
Tutkinto:	Kauppatieteiden maisteri	
Oppiaine:	Laskentatoimi ja rahoitus	
Työn ohjaaja:	Marko Järvenpää	
Valmistumisvuosi:	2020	Sivumäärä: 101

TIIVISTELMÄ:

Johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmässä tarkastellaan yksittäisten ohjausmekanismien lisäksi erityisesti sitä, miten ne toimivat yhdessä. Tämän pro gradu-tutkielman tavoitteena on selvittää johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmän (MCS package) toimivuutta suomalaisissa vesihuollon organisaatioissa. Tutkimuksessa esitetään, mitä yhdistelmään sisältyy ja miksi, miten johdon ohjausjärjestelmän eri osat toimivat ja mitä hyötyä tai haittoja niiden käytöstä on. Lisäksi on tarkoitus päätellä, ovatko johdon ohjausjärjestelmät informatiivisia mekanismeja ja onko niiden informaatio käytössä päätöksenteossa ja ohjauksessa.

Tutkielman teoriaosassa tarkastellaan johdon ohjausjärjestelmien määritelmiä ja aikaisempia tutkimuksia. Johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmää ja sen osia erilaisissa toimintaympäristöissä painotetaan. Järjestelmien osat voivat toimia toisiaan tukien, mutta myös merkittäviä konflikteja syntyy, kun järjestelmien käyttötarkoitus ja niiden sisältämät tavoitteet ovat ristiriidassa keskenään. Julkisten palvelujen velvoitteet tuovat lisäpaineita johdon ohjausjärjestelmien priorisoinnissa, valinnoissa ja käyttötarkoituksessa. Vesihuollon toimintaedellytyksiin liittyy vahvasti julkisten palvelujen takaamisen osana riskienhallinta, ympäristö ja terveys. Lisäksi on huolehdittava liiketoiminnan operatiivisesta ja hallinnollisesta luotsaamisesta.

Empiirinen tutkimus suoritetaan kvalitatiivisena monitapaustutkimuksena. Neljän suomalaisen vesihuollon organisaation johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmää tutkitaan. Merkittävän osan triangulaatiodatasta muodostaa teemahaastatteluiden saadut tulokset. Teoriaosan aikaisempiin tutkimuksiin perustuu empiriaosan teemat, jotka ovat osa kompleksia johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmää. Havaintojen, vertailun ja analyysin pohjalta voidaan päätellä, että tutkimuksen case-organisaatioilla on käytössä laajoja johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmiä, joissa on sekä muodollisia että epävirallisia elementtejä. Osa mekanismeista toimii toisiaan tukien. Ristiriitoja tavoitteissa syntyy kuitenkin lakivelvoitteiden, omistajapolitiikan ja vesihuollon vastuiden yhteensovittamisessa.

Johdon ohjausjärjestelmien yhteen sovittelu ja vuorovaikutus lakisääteisten ydintoimintojen, riskienhallinnan ja omistaja- ja päätösvaltuuden kombinaatioissa voi avata useita jatkotutkimusaiheita eri näkökulmista vesihuollon ja muiden julkisten palvelujen toimialoilla.

AVAINSANAT: Johdon ohjausjärjestelmät, strategia, tavoitteet, päätöksenteko, suorituskyky, taloushallinto, julkiset palvelut, vesihuolto

Sisällys

1	Johdanto	7
1.1	Tutkimuksen tausta	7
1.2	Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset	8
1.3	Tutkielman rakenne	10
2	Teoria ja aikaisemmat tutkimukset	11
2.1	Johdon ohjausjärjestelmät	11
2.1.1	Johdon ohjausjärjestelmän käsite	12
2.1.2	Simons, neljän järjestelmän malli	13
2.1.3	Malmi & Brown, MCS-yhdistelmän sovelluksia	20
2.1.4	Chenhall ja mekanistiset ja orgaaniset johdon ohjausjärjestelmät	31
2.2	Julkiset palvelut ja vesihuollon organisaatiot	36
3	Tutkimusmenetelmät ja aineisto	46
3.1	Tutkimusmenetelmä	46
3.2	Tutkimuksen aineisto	48
3.3	Aineiston analysointi	53
3.4	Kohdeorganisaatiot	54
4	Empiirisen tutkimuksen tulokset	57
4.1	Case A	57
4.2	Case B	61
4.3	Case C	65
4.4	Case D	68
4.5	Tulosten vertailu ja yhteenveto	71
5	Johtopäätökset	74
5.1	Suunnittelujärjestelmät	74
5.2	Kyberneettiset järjestelmät	77
5.3	Palkkiojärjestelmät	77
5.4	Hallinnolliset ohjausjärjestelmät	77
5.5	Organisaatiokulttuurin ohjausjärjestelmät	78

5.6 Tulokset ja havainnot yhdistettynä	79
6 Yhteenveto ja jatkotutkimukset	85
Lähteet	91
Liitteet	98
Liite 1. Description of MCS package	98
Liite 2. Teemahaastattelun runko	99
Liite 3. Konserniohjaus kuntakonsernissa	100
Liite 4. Lainsäädäntö vesihuollossa	101

Kuviot

Kuvio 1.	Four Levers of Control	14
Kuvio 2.	Information Needs of Top Managers in Implementing Strategy	19
Kuvio 3.	Management control systems package	29
Kuvio 4.	Johdon ohjausjärjestelmien suunnittelu ja tutkimus	34
Kuvio 5.	Johdon ohjausjärjestelmät, tavoitteet ja suorituskyky	35
Kuvio 6.	Julkisen sektorin muutoksia	39
Kuvio 7.	Johdon ohjausjärjestelmät ja suorituskykymittarit	42
Kuvio 8.	Johdon ohjausjärjestelmien jatkotutkimushaasteita	90

Taulukot

Taulukko 1.	Tutkimuskysymykset	9
Taulukko 2.	Simonsin viitekehyksen neljä kontrollipilaria	15
Taulukko 3.	Strateginen linjaus ja fokus, viisi periaatetta	25
Taulukko 4.	Organic and mechanistic forms of MCS	33
Taulukko 5.	Perinteinen ja nykyaikainen julkisen sektorin hallinto	37
Taulukko 6.	Vertailu, NPM ja NPG	38
Taulukko 7.	MacLennanin viisi strategian toimeenpanosääntöä	40
Taulukko 8.	Useiden tutkimusotteiden kombinaatioita	49
Taulukko 9.	Teemahaastattelujen aika ja pituus	52
Taulukko 10.	Laadullisen tutkimuksen analysointi	53
Taulukko 11.	Case-organisaatiot	55
Taulukko 12.	Tutkimustulokset case-organisaatioista teemoittain	72
Taulukko 13.	SWOT-tilausta case-yritysten ohjausjärjestelmistä	73

Lyhenteet

BSC	Balanced Scorecard (tasapainotettu tulokortti)
LOC	Levers of Control (kontrollikeinot)
MAS	Management Accounting Systems (johdon laskentatoimen järjestelmät)
MCS	Management Control Systems (johdon ohjausjärjestelmät)
MMM	Maa- ja metsätalousministeriö
NPG	New Public Governance (uusi julkishallinto)
NPM	New Public Management (uusi julkisjohtaminen)
STM	Sosiaali- ja terveysministeriö
VVY	Vesilaitosyhdistys
WHO	World Health Organization (Maailman terveysjärjestö)
YM	Ympäristöministeriö

1 Johdanto

Tässä luvussa esitellään tutkielman juuret; aiheen valinta ja käsittely. Tämän tutkielman pääotsikon käsitteet määritellään alustavasti johdannon alussa. Tarkoituksena on avata valittu aihealue pääpiirteittäin. Tutkimuksen taustaa käsitellään ensimmäisessä alaluvussa. Tavoitteet ja rajaukset kuvataan seuraavassa alaluvussa, joka sisältää myös tutkimuskysymykset. Kolmas alaluku hahmottaa tutkielman rakenteen.

1.1 Tutkimuksen tausta

Johdon ohjausjärjestelmistä on lukuisia määritelmiä. Yleisesti käsitteellä viitataan hallinnollisiin, ohjaaviin ja päätöksenteon menetelmiin, joilla luotsataan organisaation toimintoja kohti tavoitteita. Nämä mekanismit voivat olla perinteisiä taloushallinnon käytäntöjä, mutta myös arvoihin ja organisaatiokulttuuriin pohjautuvia suunnannäyttäjiä. Omistajuus, lainsäädäntö ja ympäristö vaikuttavat johdon ohjausjärjestelmien valintoihin. Järjestelmiä on usein kytketty yhteiseen laajaan mekanismiin, järjestelmien työkalusettiin. Osassa kirjallisuutta – ja käytännön havaintoja – on nähtävissä johdon ohjausjärjestelmän muodostuvan useista pienistä tekijöistä, joko irrallisina tai usein myös toisiaan täydentävinä (vrt. Malmi & Brown, 2008). Julkisojohtamisessa on ollut kehitystä, jossa johdon ohjausjärjestelmien käyttö ja tavoiteseuranta on muuttunut enemmän yksityissektorin kaltaiseksi. Julkisten palvelujen organisaatioissa ohjausjärjestelmien valinnoissa ja toimivuudessa on huomioitava kuitenkin usein ristiriitaisiakin vaatimuksia (Merchant & Van der Stede, 2012).

Tämä pro gradu -tutkielma tarkastelee johdon ohjausjärjestelmien käyttöä Suomen vesihuollon organisaatioissa. Johdon ohjausjärjestelmien mekanismin osat eri organisaatioissa luovat kiinnostavan pohjan tutkimukselle. Organisaation omistus- ja yhtiömuoto, lait ja organisaation koko vaikuttavat menetelmiin. Sijainti ja myös sisäiset toimintakulttuurin asettamat vaatimukset luovat ohjauksessa käytettyjä normeja. Lisäksi haasteita

tuo myös alueelliset ja valtakunnalliset muutokset. Vesihuollossa julkisten palvelujen erityispiirteet vaikuttavat johdon ohjausjärjestelmien valintoihin ja organisaation tavoitteisiin.

Suomen vesihuoltolain 1 §:n mukaisesti (Vesihuoltolaki [Vesihuoltolaki], 119/2001)

”... tavoitteena on turvata sellainen vesihuolto, että kohtuullisin kustannuksin on saatavissa riittävästi terveydellisesti ja muutoinkin moitteetonta talousvettä sekä terveyden- ja ympäristönsuojelun kannalta asianmukainen viemäröinti”.

Julkaisut ja kannanotot liittyen vesihuollon toimialan selvityksiin ja tulevaisuuden haasteisiin avaavat useita pohdinta-aiheita. Vesilaitosyhdistys lausunnossaan 7.1.2019 mainitsee, miten tervetulleet vesihuollon tilaa ja rakennemuutosta koskevat selvitykset avaavat keskustelua liittyen mm. vesihuoltosektorin organisoinnin, yhteistyön ja omistajuuden aihealueilla (Vesilaitosyhdistys, 2019). Tämän tutkielman myötä pohdinta jatkuu, keskittyen johdon ohjausjärjestelmien käyttöön.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tutkimuksen tavoitteena on tarkastella vesihuollon toimialan eri organisaatiomuotojen johdon talous- ja yleishallinnon käytäntöjä ja haasteita ja tarjota analyyttisiä vertailutuloksia sekä niistä johdettavia havaintoja ja päätelmiä.

Oates (2015) kirjoittaa, että uusissa tutkimuksissa olisi tarpeen hahmottaa, miten eri tyyppisten johdon ohjausjärjestelmien käyttö vaihtelee eri sektoreissa. Tämä tutkimus tarkastelee johdon ohjausjärjestelmien käyttöä vesihuollon organisaatioissa. Tavoitteena on havainnoida ja vertailla menetelmiä. Johdon ohjausjärjestelmät muodostavat tärkeän osan vesihuollon toiminnasta. Tavoite on, että näiden hallinnollisten menetelmien pohdinnan ja analysoinnin tulokset tuovat osaltaan toimialan kehittämistyölle kiinnostavaa ja hyödyllistä informaatiota. Lisäksi tavoitteena on edelleen avata aiheita jatko-tutkimusmahdollisuuksille.

Johdon ohjausjärjestelmien tutkimus on ollut monialaista. Malmi & Brown (2008) mainitsevat, että johdon ohjausjärjestelmien laajat ja kompleksit *yhdistelmät* ovat olleet ole-massa vuosikymmeniä, mutta *MCS package*-ilmiön (johdon ohjausjärjestelmien yhdis-telmä) tutkimustyö on ollut vähäistä. Jatkotutkimukselle on esitetty tarvetta. Tämän tut-kimuksen on tarkoitus avata uusia näkökulmia julkisten palvelujen sektorilla. Julkisten palvelujen toimialavalinnaksi on edelleen rajattu suomalainen vesihuolto. Vertailut joh-don ohjausjärjestelmien käytöstä eri tyyppisten teoreettisten viitekehysten pohjalta avaavat eri mekanismien toimivuutta useissa toimintaympäristöissä, yksityisellä ja julki-sella sektorilla. Teoriaosan aikaisempien tutkimusten tarkastelun edetessä on empi-riaosan teemat määritelty Malmin ja Brownin (2008) johdon ohjausjärjestelmien yhdis-telmäkehityksen innoittamana. Havaintojen ja analysoinnin avulla on tarkoitus kuvailla, miten ja miksi tietyt ohjausjärjestelmät toimivat tai mitkä ovat niiden merkittävät hyödyt ja haitat. Lisäksi pyritään selvittämään, onko johdon ohjausjärjestelmien hyöty päätök-senteon ja ohjauksen välineenä tärkeä, tai toimiiko järjestelmä lähinnä informaation läh-teenä tai raportointivelvoitteiden pakottamana. Tutkimuskysymykset on esitetty tiivis-tettynä yhteenvetona taulukossa 1.

Taulukko 1. Tutkimuskysymykset.

Mitä johdon ohjausjärjestelmiä case-organisaatioilla on käytössä?
Miten ohjausjärjestelmät toimivat erillisinä, miten osana yhdistelmää?
Toimiiko johdon ohjausjärjestelmä informaatiolähteenä vai päätöksenteon ja ohjauk-sen apuvälineenä?
Miksi järjestelmä on käytössä?
Mitä hyötyjä/haittoja järjestelmästä on?

Aikaisemmissa tutkimuksissa on kannustetta johdon ohjausjärjestelmien jatkotutkimuk-seen. Malmi ja Brown (2008) esittävät erityisesti kahta jatkotutkimuksen aluetta. Johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmä rakenne (*MCS package*) ja sen osien tärkeys ja toiminnal-lisuus organisaatiossa avaa laajan tutkimusalueen. Lisäksi he mainitsevat järjestelmien

vaikutuksen toisiinsa sekä siitä johtuvat seuraukset ohjausjärjestelmän merkitykselle ja hyödyille. Johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmiin (MCS package) liittyviä tutkimuksia on ollut rajoitetusti. Lisäksi yhdistelmän käsite ja käsittely on tutkimuksissa vaihdellut merkittävästi, joten samansuuntaisten löydösten sovittaminen on haasteellista. Myös Sandelin (2008) kirjoittaa, että virallisten MAS-järjestelmien ja vähemmän muodollisten johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmien empiirinen tutkimus on ollut vähäistä.

1.3 Tutkielman rakenne

Tutkielman rakenne alkoi luvun 1 johdannolla. Luku 2 sisältää johdon ohjausjärjestelmän määritelmiä eri näkökulmista. Aikaisempien tutkimusten ja teoreettisten löydösten tarkastelu johtaa tutkimusaiheen teoreettisen viitekehyksen rajaamiseen. Johdon ohjausjärjestelmät kuuluvat lukuisiin eri toimintaympäristömalleihin. MCS-yhdistelmien rakenteiden ja toimivuuden ominaisuuksia tarkastellaan. Yleisten määritelmien koetaan soveltuvan sekä yksityisen että julkisen sektorin organisaatioihin. Tutkimuksen teoriaosassa esitetään myös johdon ohjausjärjestelmien erityispiirteitä ja –haasteita julkisten palvelujen organisaatioissa.

Kolmannessa luvussa kuvaillaan tutkielman tutkimusmenetelmä ja aineistot. Luku sisältää myös tiivistetyn kuvauksen toimintaympäristöstä ja kohdeorganisaatioiden esittelyn. Kohteet Case A, Case B, Case C ja Case D kuvaillaan lyhyesti erikseen ja myös rinnakkain taulukoituna. Tutkimuksen aineisto ja tutkimusmenetelmät antavat kuvan case-organisaatioiden käsittelystä teemoittain ja triangulaatiota hyödyntäen.

Empiirisen tutkimuksen tulokset käsitellään luvussa 4. Luku 4 johtaa luvun 5 johtopäätöksiin, jossa havainnot, analyysi ja pohdinta esitetään teemoittain. Tutkielman yhteenvedon luvussa 6 esitetään jatkotutkimusaiheita. Loppuun sijoittuvat lähteet ja liitteet.

2 Teoria ja aikaisemmat tutkimukset

Teorian osuus sekä kvantitatiivisessa että kvalitatiivisessa tutkimuksessa on merkittävä. Kahdensuuntainen interaktiivisuus teorian ja havaintojen välillä on tärkeää tutkimusotteesta, -välineistä ja -näkökulmista riippumatta (Salmi & Järvenpää, 2000; Scapens, 1990). Tässä luvussa käsitellään tämän tutkielman aiheen teoreettista taustaa. Johdon ohjausjärjestelmien käsitteitä tarkastellaan eri näkökulmista aikaisempien tutkimusten pohjalta.

2.1 Johdon ohjausjärjestelmät

Johdon ohjausjärjestelmät nähdään monimuotoisina mekanismeina. Tutkimuksissa on eritellyt järjestelmiä toisaalta organisaation sisäisen käyttötarkoituksen mukaan, toisaalta sen mukaan mitä ympäristössä tapahtuvat haasteet tai muuttuva liiketoimintaympäristö vaativat. Tämän tutkimuksen tekstisisällössä viitataan myös laskentatoimen ja rahoituksen kielessä laajasti käytössä olevaan englanninkieliseen lyhennelmään MCS (management control systems), eli johdon ohjausjärjestelmät.

Taloushallinnollisten elementtien, esim. budjetoinnin ja hinnoittelun lisäksi kuuluu johdon ohjausjärjestelmään myös henkilö- ja ryhmäohjaus, organisaation strategia, kehitys ja oppiminen. Merchant ja Van der Stede (2007) yhtyvät siihen, että hyvin toimivat johdon ohjausjärjestelmät ovat tarpeellisia, mutta aiheen tutkimusten vertailu ja tulkinta on hankalaa, koska MCS-sanasto on häilyvää. Esimerkiksi kontrollin määritelmä osana hallintamekanismeja omaa useita merkityksiä. He kuvailevat tapahtumia, joissa laadukaiden johdon ohjausjärjestelmien käyttö ja niiden soveltaminen myös varkaus-, petos- ja virhearviointitilanteissa on tärkeää, normaalin käytön lisäksi. Lisäyksenä muistutettiin kuitenkin, että kontrollin määrä ei takaa sen toimivuutta. Yleisesti MCS-ominaisuuksia puntaroidessa jää aloitteellisuus, luovuus ja innovaatio liian vähäiselle huomiolle, tai kontrolli on ristiriidassa aloitteen kanssa (Merchant & Van der Stede, 2007).

Malmi ja Brown (2008) tutkivat erityisesti johdon ohjausjärjestelmien kombinaatiota (management control systems package eli MCS) yhdistelmänä, jonka empiirisen tutkimustyön totesivat aikaisemmin saaneen vähäistä huomiota. Aikaisempien tutkimusten päätelmissä esitetään, että organisaatiot käyttivät laajoja ja komplekseja johdon ohjausjärjestelmien sarjaa (Malmi & Brown, 2008). Laajempien MCS-kokonaisuuksien ja niiden ohjausjärjestelmien osien riippuvuus- ja vuorovaikutussuhteet on huomioitava tarkasti, jotta käsitys niiden toimivuudesta kokonaisuutena tulisi selkeämmäksi (Ferreira & Otley, 2009). Ferreira ja Otley (2009) mainitsevat, että organisaatioilla on monia, jopa toisiinsa nähden ristiriitaisiakin tavoitteita, joihin on tähdättävä samanaikaisesti. Ohjausjärjestelmien käyttöön liittyy sisäisiä ja ulkopuoleltakin määriteltyjä tavoitteita, ja tavoitteiden toteutumisesta saadaan suorituskyvyn mittaustuloksia (Ferreira ja Otley, 2009; Otley, 2008). Suorituskykyä ei voida yksiselitteisesti mitata. Otley (2008) esitti, että organisaation ohjausmekanismeja tutkiessa ja tulkitessa tarvitaan laajojen viitekehysten avaamista. Taloushallinnollisten tavoitteiden ja saavutusten lisäksi ohjauksessa ovat tärkeitä myös ei-numeraaliset tekijät. Mittauksen ja kontrollin apuna toimivat molempien yhdistelmät.

Aikaisempien tutkimusten ja teorian myöhemmässä osassa tarkastellaan erityisesti julkisen sektorin (julkisten palvelujen) johdon ohjausjärjestelmien kehitystä ja ominaispiirteitä.

2.1.1 Johdon ohjausjärjestelmän käsite

Johdon ohjausjärjestelmien tutkimuksia, tulkintoja ja analyysyjä on tuotettu useiden vuosien aikana. Tulkinnoista on johdettu päätelmiä teoreettisten viitekehysten rakenteeksi, ja johdon ohjausjärjestelmien uutta tutkimustyötä ovat rakennevariaatiot motivoineet edelleen. Strauss ja Zecher (2013) kirjoittavat, että useat tutkijat ovat havainneet, miten ajan myötä ohjausjärjestelmien tarpeet vaihtelevat ympäristön muutoksen ja kehityksen myötä. Epätarkka määritelmä MCS-käsitteelle vaikuttaa myös jatkotutkimuksen sujuvuuteen. Eri organisaatioissa ja erilaisten toimintaympäristön haasteiden vallitessa ei yksi ainoa malli sovellu kaikkialla käyttöön.

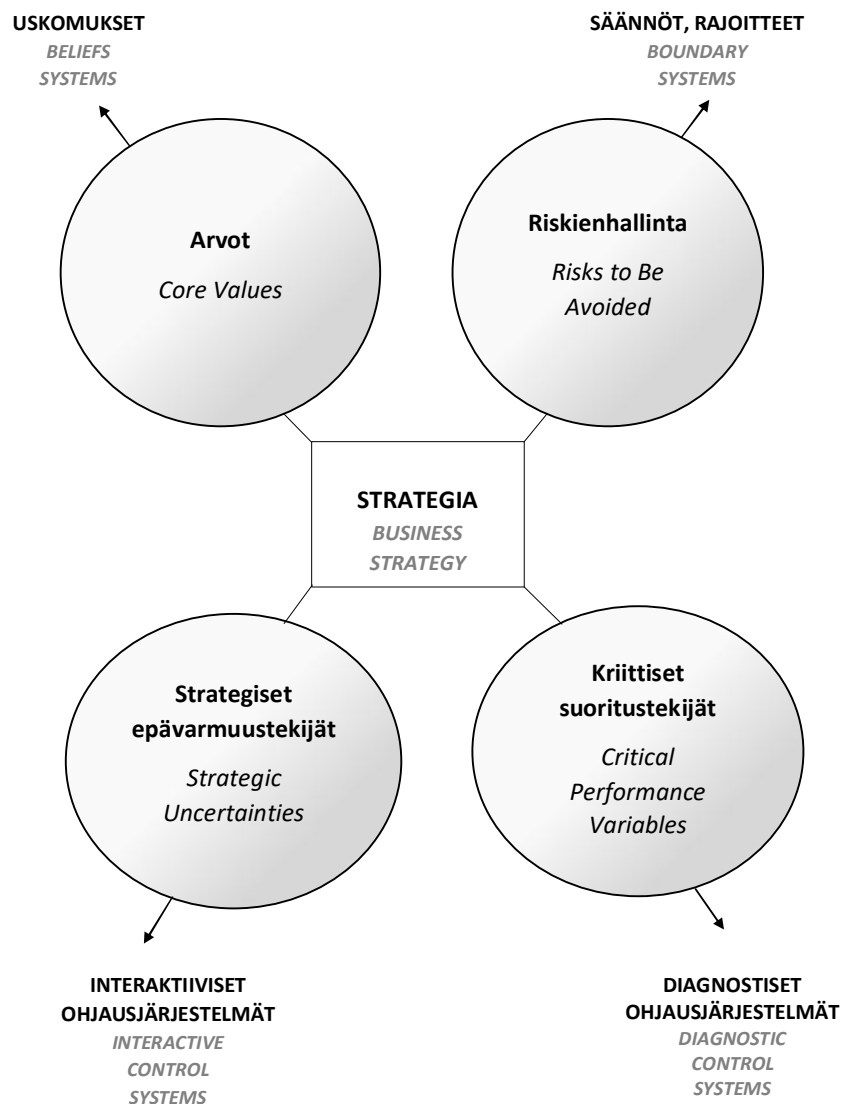
Aikaisempien tutkimusten johdon ohjausjärjestelmien teoreettisista viitekehysistä muodostuu tämän teoriaosan runko. Käsitteitä ja löydöksiä tuodaan esiin eri näkökulmista. Tässä tutkielmassa teoriaosan ensimmäinen alaluku 2.1 keskittyy pääosin kolmeen teoreettiseen viitekehykseen. Robert Simonsin Four Levers of Control (1995) on yksi aikaisemmista teoreettisista viitekehysistä, johon myös myöhemmin esitellyissä tutkimuksissa on edelleen viittauksia. Robert Chenhall (2003) tarkastelee johdon ohjausjärjestelmien elementtejä lajitellen ne orgaanisiin ja mekanistisiin niiden ominaisuuksien perusteella. Teemu Malmi ja David Brown (2008) esittelevät rakenteen johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmästä, käsitteestä MCS package. Tarkoituksena on, että näiden ohella tässä alaluvussa sivutut muut tutkimukset värittävät ja rikastuttavat havaintoja edelleen, tuoden tutkimustuloksia eri tyyppisistä toimintaympäristöistä ja järjestelmien käyttötavoista.

2.1.2 Simons, neljän järjestelmän malli

Perinteisissä hallintokoneistoissa oli komentojen ja kontrollin yhdistelmä päätekijänä. Organisaation suorituskyvyn ja selviytymisen kannalta on kuitenkin huomattava, että luovuus ja työntekijöiden aloitekyky ja omatoimisuus ovat välttämättömiä yrityksen menestyksen takaamiseksi (Simons, 1995). Organisaation kilpailuntäyteisessä toimintaympäristössä ei perinteisten ohjaustaktiikkojen katsota riittävän. Johdon ohjausjärjestelmien tulkinnassa Robert Simons (1995) hahmottaa sitä, miten jatkuvaa innovaatiota ja markkinapainotteista strategiaa harjoittavat organisaatiot käyttävät johdon ohjausta, jonka on määrä suojella myös yllättävien tilanteiden varalta.

Teoreettisessa viitekehyksessään Simons (1995) asettaa strategian keskiöön mallissa, jonka neljä pääelementtiä ovat arvot, riskienhallinta, kriittiset suoritustekijät ja strategiset epävarmuustekijät. Näitä elementtejä mallissa kontrolloidaan eri järjestelmillä. Kuviossa 1 on esitetty nämä elementit sekä niiden ohjaukseen kytketyt johdon ohjausjärjes-

telmät. Uskomukset nähdään inspiroivina uusien mahdollisuuksien tavoittelussa. Säännöt ja rajoitteet säätelevät toimintoja. Motivoinnin, seurannan ja palkitsemisen systeeminä toimivat diagnostiset ohjausjärjestelmät. Interaktiiviset ohjausjärjestelmät Simons (1995) kytkee organisaation oppimiseen ja uusien ideoiden ja strategioiden kannustimiin.



Kuvio 1. Four Levers of Control (mukaillen Simons, 1995).

Simons (1995) painottaa, että yritysjohdon ei tule valita, onko käytäntönä oltava valta vai vastuu, tai ohjaus ylhäältä alemmille organisaatiotasolle, vai alhaalta ylöspäin ohjautuva luovuus ja aloitteellinen toiminta. Molempien käytäntöjen on siis toimittava organisaation menestymisen vuoksi. Hän esittää viitekehyksen, jossa neljä johdon ohjausjärjestelmän eri osiota toimivat johdon strategisen ohjauksen koneistossa. Simonsin viitekehyksen rakenteen kontrollipilarit ovat *uskomukset, säännöt ja rajoitteet, diagnostiset ohjausjärjestelmät ja interaktiiviset ohjausjärjestelmät* (ks. kuvio 1). Taulukko 2 kuvaa lyhyesti näiden neljän osan käyttötarkoituksen.

Taulukko 2. Simonsin viitekehyksen neljä kontrollipilaria.

Uskomukset	Inspiroivat ja ohjaavat kohti uusia mahdollisuuksia.
Säännöt ja rajoitteet	Asettavat rajoja uusien mahdollisuuksien etsinnässä.
Diagnostiset ohjausjärjestelmät	Motivoivat ja seuraavat toimintoja ja paljitsevat saavutuksista.
Interaktiiviset ohjausjärjestelmät	Kannustavat organisaatiossa oppimisessa ja uusien ideoiden ja strategioiden kehittämisessä.

Simonsin (1995) mukaan näiden järjestelmien vahvuuksien ja merkityksen tasapainottaminen ei riipu pelkästään niiden rakenteesta, vaan erityisesti myös siitä, *millä tavoin* organisaation johto osaa näitä tehokkaasti käyttää. Simons (1995) painottaa, että näitä neljää järjestelmää sovelletaan samanaikaisesti, mutta eri tarkoitukseen. Hän määrittelee, että johdon ohjausjärjestelmät ovat virallisia, informaatioon pohjautuvia rutiineja ja käytäntöjä, joita yritysjohto käyttää ylläpitääkseen tai muuttaakseen menettelyjä organisaation toiminnoissa (Simons, 1995, s.5). Periaatteena on, että organisaatiossa johdon ohjausjärjestelmien ymmärtäminen ja toimiva hyödyntäminen ovat välttämättömiä toiminnassa. Positiivisuutta ja kannustusta tuovat uskomukset ja interaktiiviset ohjausjärjestelmät. Toisaalta säännöt ja rajoitteet sekä diagnostiset ohjausjärjestelmät asettavat rajoja

ja vahvistavat komentoja (Simons, 1995). Viitekehyksen keskiössä on kuvattuna organisaation strategia, jonka Simons (1995) kuvailee suunnitelmana, toimintaprosessina, kilpailusijaintina toiminta-alueessa ja kontrolloitavan kokonaisuuden kuvana. Näitä strategian aineksia kontrolloidaan viitekehyksen neljän eri kontrollityylin avulla.

Dynaaminen strategian ja virallisten johdon ohjausjärjestelmien yhteys on merkittävä, mutta myös interaktiiviset johdon ohjausjärjestelmät toimivat strategian hallinnan apuna. Simons (1990) kirjoittaa, että interaktiiviset ohjausjärjestelmät tukevat mahdollisuuksien ja uhkien ennustamishaasteissa. Myös Oates (2014) tukee tätä mainitsemalla, että aktiivinen keskustelu ylimmän johdon keskuudessa on interaktiivisille ohjausjärjestelmille tyypillistä. Hän viittaa Simonsin (1995) näkemykseen, että julkisen sektorin organisaatioissa johdon on kiinnitettävä erityistä huomiota yhteiskunnan ilmapiiriin, poliittiseen paineeseen ja uusiutuviin lakeihin ja sääntöihin. Interaktiiviset ohjausjärjestelmät ovat välttämättömiä tiedonkeruun ja toimintaympäristön haasteiden parissa (Oates, 2014).

Mundyn (2010) tutkimuksessa johdon ohjausjärjestelmien toiminta on kuvailtu kahdessa laajassa roolissa, jotka täydentävät toisiaan. Päätöksenteko ja johtaminen kohti organisaation tavoitteita on oltava tasapainossa henkilöstön riittävän päätösvallan ja ongelmien ratkaisujen mahdollistamisessa. Näiden yhdistelmästä syntyy dynaamisia jännitteitä, joista voi seurata uusia vahvuuksia organisaation suorituskyvyssä. Yhdistelmän tasapainotuksen epäonnistuminen vaikeuttaa ja hidastaa päätösten tekoa, ja voi aiheuttaa resurssien tuhlausta, epävakaisuutta ja suorituskyvyn heikkenemistä (Mundy, 2010).

Mundyn (2010) mukaan Simonsin LOC-viitekehys (Levers of Control) on hyvä analyttinen apuväline tutkittaessa johdon ohjausjärjestelmien käytön tasapainoa ja dynaamisia jännitteitä. Tarkastelun keskiössä on käyttötyyli, eikä ohjausjärjestelmien teknologia, rakenne tai malli. Johdon ohjausjärjestelmien *kontrolloivan* tyylin aineksiin kuuluu ennustettavuus, tehokkuus, muodollisuus ja lyhyemmän aikavälin tavoitteet. *Mahdollistava* ja kannustava tyyli liittyy spontaanisuuteen, läpinäkyvyyteen, joustavaan mukautuvuuteen

ja informaation jakamiseen. Simonsin LOC-viitekehyksen eri osien on tarkoitus toimia yhdessä kohti organisaation strategian toteuttamista. Uskomukset, säännöt ja rajoitteet, interaktiiviset ja diagnostiset ohjausjärjestelmät yhdistettynä kannustavat luovuuteen ja kokeiluihin halliten samalla henkilöstön toimintaa (Mundy, 2010). Tuottavia, positiivisia jännitteitä voi syntyä, kun sopiva tasapaino kontrolloivassa ja mahdollistavassa järjestelmien kombinaatiossa on saavutettu.

Johdon ohjausjärjestelmien käytön tasapainottaminen on hankalaa useista syistä. Johdolla on yhtäaikaisesti monia mutkikkaita päätöksentekotehtäviä, ja ohjausjärjestelmien soveltamiseen vaikuttaa myös organisaation ja siinä toimivien henkilöiden erityispiirteet ja -ominaisuudet. Luottamus, päätösvalta ja ammattimaisuus ovat tekijöitä, joita ei ole helppo määritellä. Johdon ohjausjärjestelmien käytössä on helposti komentotyylinen ote sen sijaan, että työntekijöiden sallittaisiin käyttävän itsenäistä harkinta- ja päätösvaltaa toiminnoissaan. Riittämätön tasapaino ohjausjärjestelmien käytännön sovelluksissa on kytketty päätöksenteon tehokkuuden heikkenemiseen, resurssien tuhlaukseen ja jopa epävakaaseen toimintaan. Myös suorituskykyyn on näillä tekijöillä negatiivinen vaikutus (Mundy, 2010).

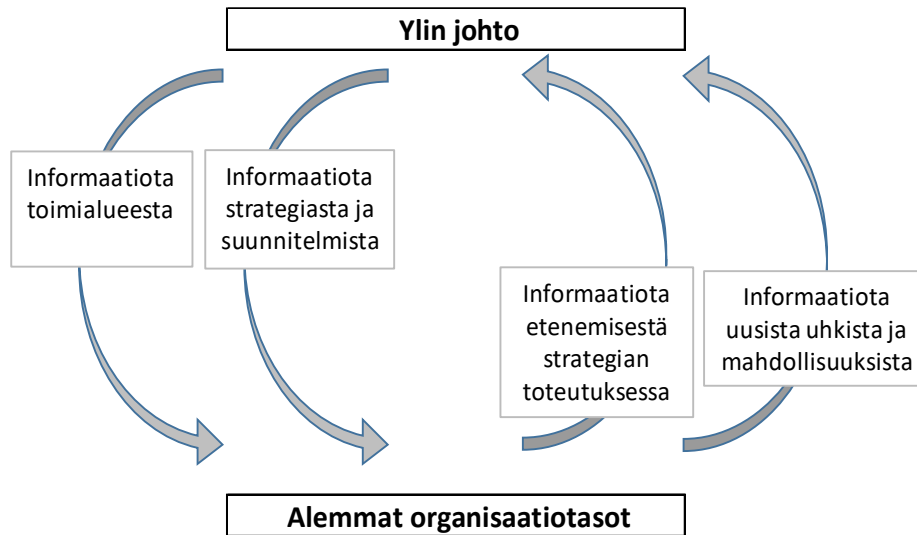
Myös Henrin (2006) tutkimuksessa viitataan dynaamisiin johdon ohjausjärjestelmien jännitteisiin. Organisaation hallinnossa käytetään johdon ohjausjärjestelmien positiivisten ja negatiivisten sävyjen panoksia luontaisten dynaamisten jännitteiden luomisessa. Interaktiivinen tyyli luo positiivista panosta mahdollisuuksien, luovuuden ja oppimisen rinnalla. Ylimmän johdon signaalit kannustavat ideointiin ja aloitteellisuuteen, sekä alhaalta ylöspäin suuntautuvassa strategiatyössä. Diagnostinen johdon ohjausjärjestelmän tyyli rajoittaa suorituskyvyn arvioinnin voimakkaammin mittarointiin, kun taas interaktiivinen ote laajentaa sen käytön myös strategiatyön avuksi. Diagnostiset ja interaktiiviset johdon ohjausjärjestelmien käyttötyylit tasoittavat organisaation johdon jännitteitä. Diagnostiset ohjausjärjestelmät voivat myös auttaa ohjaamaan kohti interaktiivista otetta ja strategista kommunikointia organisaatiossa. Dynaamiset jännitteet kannustavat

organisaation kehittymiseen, innovaatioon ja yrittäjyyteen ja sitä kautta vaikuttavat positiivisesti suorituskykyyn (Henri, 2006; Mundy, 2010).

Widener (2007) kirjoittaa, että johdon ohjausjärjestelmien erilaisten *käyttötapojen* suhteita toisiinsa on tarkasteltava. Yksi Simonsin LOC-viitekehyksen neljästä järjestelmästä voi vaikuttaa toisista järjestelmistä saataviin hyötyihin. Widenerin (2007) artikkelin mukaan näiden järjestelmien välillä on huomattavia riippuvuussuhteita tai toisiaan täydentäviä ominaisuuksia. Strategian informaatiokäsittelyn apuna organisaatiot hyödyntävät sekä interaktiivisia että diagnostisia ohjausjärjestelmiä. Johdon ohjausjärjestelmät koostuvat useista käytössä olevista mekanismeista ja tuottavat informaatiota päätöksentekoon, suunnitteluun ja arviointiin. Strategiset epävarmuustekijät ja riskit vahvistavat ohjausjärjestelmien tärkeyttä. Diagnostiset ja uskomusjärjestelmät helpottavat johdon huomiota, kun taas interaktiiviset järjestelmät vaativat sitä. Interaktiiviset ohjausjärjestelmät Widenerin (2007) mukaan vaikuttavat diagnostisiin ohjausjärjestelmiin ja sääntöihin ja rajoitteisiin. Uskomuksilla on vaikutusta kaikkiin muihin LOC:in viitekehyksen ohjausjärjestelmiin. Interaktiiviset ohjausjärjestelmät hänen tutkimuksessaan näyttävät kytkeytyvän enemmän ulkoisiin olosuhteisiin, kolme muuta järjestelmää taas keskittyvät vahvemmin sisäiseen toimintaan.

Määritelmän (LOC) lisäksi Simons (1995) luokittelee johdon ohjausjärjestelmät kahteen eri tyyppiin. *Viralliset* rutiinit ja käytännöt sekä *informaatiopohjaiset järjestelmät*. Tosin hän huomauttaa, että viralliset järjestelmät, kuten budjetit, ennusteet ja osakemarkkina-analyysit, voivat vaikuttaa epävirallisiin ohjausmekanismeihin ja siten myös toimintatapoihin. Nämä informaatiopohjaiset systeemit ovat siis Simonsin (1995) mukaan johdon ohjausjärjestelmiä silloin, jos organisaation käytössä olevien menetelmien ja toimintojen ylläpito tai muuttaminen on niiden käyttötarkoituksena. Informaation kulku on tärkeää organisaatiotasoisissa ylhäältä alas ja alhaalta operatiiviselta tasolta ylimmän johdon suuntaan. Simons (1995) havainnollistaa eri tietovirtojen kulun strategisten askelten toimeenpanossa ja seurannassa. Ylempi johto osoittaa alemmille organisaation tasoille strategisen suunnan - suunnitelmat, tavoitteet ja mahdollisuudet – sekä seuraa näiden

toteutusta. Ylin johto vastaanottaa alemmilta tasoilta informaatiota liittyen tavoitteiden saavutuksiin, etenemiseen, uusiin uhkiin ja mahdollisuuksiin (ks. kuvio 2).



Kuvio 2. Information Needs of Top Managers in Implementing Strategy (mukaillen Simons, 1995).

Myös Malmin ja Brownin (2008) mukaan johdon ohjausjärjestelmät eivät ole irrallisia mekanismeja, vaikka useat aikaisemmat tutkimukset keskittyivät erillisiin, yksittäisiin käytäntöihin, joiden yhteyttä muihin järjestelmiin tai kokonaisuuteen ei painoteta. Yhtenä esimerkkinä on myös ulkoisten seikkojen, kuten ympäristön vaikutus johdon ohjausjärjestelmiin.

Eldridge, Van Iwaarden, Van der Wiele ja Williams (2014) tutkivat johdon ohjausjärjestelmien käyttöä erityisesti epävarmassa toimintaympäristössä operoivassa organisaatiossa. Epävarmassa toimintaympäristössä tapahtuvat muutokset vaikeuttavat ennustamista, ympäröivä maailma on epävakaa ja vaihteleva ja vaikeasti hallittavissa. Epävarmuustekijöitä ovat esimerkiksi luonto ja ilmasto, politiikka ja talous, kilpailijoiden, asiakkaiden, toimittajien ja säädösten vaikutukset (Eldridge, Van Iwaarden, Van der Wiele & Williams, 2014). Tutkimuksessa selvitettiin, onko interaktiivisen ja virallisen johdon ohjausjärjestelmän yhdistelmä sopiva epävakaaan ympäristön organisaatiossa.

Diagnostisessa järjestelmässä tavoitteet ja palkkiojärjestelmät olivat selkeästi toisiinsa sidoksissa. Tavoitteiden asettamisessa kuitenkin oli interaktiivinen ote, johon kuului epävirallisia keskusteluja ja kokouksia läpi organisaation. Interaktiivista järjestelmää hyödynnettiin strategian ja pitkän tähtäimen tavoitteiden muodostamisessa. Tässä interaktiivisessa menettelyssä heijastui myös näkyvyys ja positiivinen imago. Eldridge, Van Iwaarden, Van der Wiele ja Williams (2014) toteavat, että laki, sijoitussopimukset, ja toimintamenojen ja –tulojen ennustettavuuskysymykset olivat virallisempia tekijöitä ohjausprosessissa. Sitoutuminen, arvot ja interaktiiviset ohjauskokoukset tukivat yhteistä visiota. Toisaalta strategiset talous- ja myyntitavoitteet olivat diagnostisemman ohjauksen alla. Organisaatiot käyttävät johdon ohjausjärjestelmien kombinaatioita epävarmassa ympäristössä. Tutkimuksessaan Eldridge, Van Iwaarden, Van der Wiele ja Williams (2014) huomasivat, että Simonsin (1995) viitekehyksen diagnostiset, interaktiiviset, arvoihin ja sääntöihin perustuvat ohjausjärjestelmät olivat kaikki käytössä. Diagnostiset keinot ja sääntörajoitteet näkyivät kontrolloivina. Interaktiiviset ja arvoihin perustuvat systeemit ohjasivat ja tukivat hyviä toimintatapoja ja käytöstä.

2.1.3 Malmi & Brown, MCS-yhdistelmän sovelluksia

Yleisesti käsite management control system (MCS) eli johdon ohjausjärjestelmä sisältää useita ohjausmenetelmiä tai ohjausjärjestelmien yhdistelmiä (Malmi & Brown, 2008). Budjetointi ja muut talouden ohjauselementit, yleishallinto, organisaatorakenteen ja omistajaohjauksen asettamat keinot ja organisaation arvot ovat yksittäisiä työkaluja, joiden käytöllä pyritään ohjaamaan toimintoja kohti organisaation tavoitteita. Johdon ohjausjärjestelmät eivät kuitenkaan toimi erillisinä toisistaan tai toimintaympäristön kokonaisuudesta (Malmi & Brown, 2008). Taloushallinnon ja laskentatoimen (management accounting systems) ohjausjärjestelmät, yleishallinto ja erityyppiset johdon ohjausjärjestelmät toimivat myös limittäin. Taloushallinnon menetelmiin luetaan tyypillisesti budjetointi ja hinnoittelu sekä niiden soveltaminen tavoitteisiin tähdätessä. Organisaation yleishallintoon usein kuuluu toimintojen ja prosessien ohjaustehtäviä. Johdon ohjausjärjestelmä on laajempi käsite, jossa edellä mainitut talous- ja yleishallinnon tekijät ovat

osana kokonaisuutta (Chenhall, 2003). Ohjausjärjestelmien tutkiminen yksittäin voi myös Chenhallin (2003) mukaan luoda riittämättömiä päätelmiä.

Johdon ohjausjärjestelmien tutkimuksessa haasteena on käsitteen tarkka määrittely ja tulkinta. Malmi ja Brown (2008) toteavat, että aikaisemmissakin MCS-tutkimuksissa on kuvailtu johdon ohjausjärjestelmiä monin tavoin. Osa niiden profiileista saattaa olla osittain samankaltaisia, toiset hahmottelut täysin poikkeavia muista, uniikkeja. Malmi ja Brown (2008) tarkastelussaan mainitsevat sen, miten osassa aikaisempia tutkimuksia on johdon ohjausjärjestelmät mielletty hyvin laajana käsitteenä. He viittaavat mm. Chenhallin (2003) näkemykseen sisäisen laskennan ja taloushallinnon järjestelmien osista. Budjetointi, hinnoittelu ja muut talouden ohjauskeinot ovat osa laajempaa johdon ohjausjärjestelmien kokonaisuutta.

Sekä teoreettinen että empiirinen tutkimus, jossa johdon ohjausjärjestelmiä tutkittaisiin yhdistelmänä, oli ollut niukkaa. Malmi ja Brown järjestelivät ohjausjärjestelmät viiteen ryhmään. Nämä pääalueet ovat suunnittelu, kyberneettiset systeemit, palkkiojärjestelmät, hallinto ja organisaatiokulttuuri. Ryhmittelyn perusteena Malmi ja Brown (2008) huomioivat, miten mekanismit liittyvät päätöksentekoon ja ohjaukseen, sekä elementit joita organisaation johto hyödyntää henkilöiden toimintaa ja menettelytapoja ohjatesaan. Tutkimuksessa on kommentoitu myös, että aikaisempien tutkijoidenkin mukaan organisaatiolla saattaa olla lukuisiakin ohjausjärjestelmiä, joilla on vaikutusta toimintojen ohjauksessa kohti tavoitteita ja visiota.

Johdon ohjausjärjestelmien vaikutusta toisiinsa ei välttämättä ole otettu huomioon aikaisemmissa tutkimuksissa, mikä voi johtaa virheellisiin päätelmiin tutkittaessa järjestelmän eri komponenttien vaikutusta muuttujiin. Tämän lisäksi Malmi ja Brown (2008) painottavat sopivan johdon ohjausjärjestelmän rakentamisen tärkeyttä tavoitteisiin tähdätessä. Laajalti on käsitelty taloushallinnon ohjausmekanismeja ja (muita) virallisia elementtejä, mutta muun tyyppisten ohjausjärjestelmien – kuten hallinnolliset ja organi-

saatiokulttuuriin nivoutuneet – systeemit ovat jääneet vähemmälle huomiolle. Ymmärrystä siitä, miten nämä erityyppiset johdon ohjausjärjestelmät täydentävät tai jopa korvaavat toisiaan, on kasvatettava (Malmi & Brown, 2008).

Suppeampi MCS-näkemyks saattaa painottaa esimerkiksi työntekijöiden roolia ja käytäntöjä merkittävänä osana johdon ohjausjärjestelmistä. Henkilöstön toiminnan täydellinen luotettavuus muodostaa tässä näkemyksessä vahvan tekijän, joka vähentäisi tai jopa poistaisi johdon ohjausjärjestelmien tarpeellisuuden (Merchant & Van der Stede, 2007; Malmi & Brown, 2008). Tässä näkemyksessä painotetaan sitä, miten johdon ohjausjärjestelmät muodostavat työntekijöiden ohjauksen täysin erillisenä käsitteenä strategisesta johdosta. Ihmisten toiminta on siinä keskeinen asioiden etenemisessä kohti organisaation tavoitteita.

Osassa johdon ohjausjärjestelmien tutkimuksia on henkilöstön ohjauksen lisänä painotettu yhteisten tavoitteiden merkitystä (Malmi & Brown, 2008). Jo aikaisemmissa johdon ohjausjärjestelmiin liittyvissä tutkimuksissa on ohjausjärjestelmiin viitattu yrityksinä saada työntekijät toimimaan siten, että organisaation tavoitteet toteutuvat. Toiminnan ohjaus kohdistuu siis yksilöihin, ryhmiin, yksiköihin ja niiden myötä koko organisaatioon (Flamholtz, Das, & Tsui, 1985). Yhteiset, määritellyt tavoitteet ja yhteneväiset pyrkimykset niiden täyttämiseksi nähdään siis vaikuttavana ohjausmekanismina yksilön, ryhmien, yksiköiden ja koko organisaationkin toiminnassa.

Malmi ja Brown (2008) toteavat, että johdon ohjausjärjestelmien määritelmät ja tutkimustulosten tulkinta on mutkikasta myös tutkimuksen eri muuttujien merkityksen kirjavuudesta johtuen. Esimerkiksi taloushallinnon ohjausjärjestelmien riittävyys päätöksenteon välineenä kohtaa haasteita epävarmoissa, ulkoisista seikoista johtuvissa olosuhteissa. Ympäristön ja yhteiskunnan epävarmuustekijät saattavat aiheuttaa tilanteita, joissa organisaation joustavuus ja työntekijöiden oma-aloitteinen ja varma toimintaote ovat tarpeen, ja taloushallinnon ohjauksen merkitys heikkenee (Malmi & Brown, 2008).

Malmi ja Brown (2008) huomioivat, miten vaikuttavat tekijät kuten ympäristön epävarmuus, voivat merkittävästi vaihdella myös riippuen siitä, onko johdon ohjausjärjestelmän käyttö *päätöksenteko-* vai *ohjauspainotteista*. He toteavatkin, että johdon ohjausjärjestelmien rakenteiden ja sovellusten tutkiminen on hankalaa ilman selkeää käsitystä niiden määritelmästä ja käyttötarkoituksesta. Monet tutkimukset perustuvat siihen oletukseen, että jokin johtava taho ohjailee toisten toimintoja. Toisaalta johdon ohjausjärjestelmä voi toimia saman aikaisesti sekä ohjausmekanismina että päätöksenteon tukena (Malmi & Brown, 2008).

Mikäli tavoitteellista toimintaa ei seurata, johdon ohjausjärjestelmä on lähinnä informaatiota tuottava päätöksenteon tuki, eikä ohjaava mekanismi. Tässäkin tapauksessa voi tällä informatiivisella tuella olla siis ohjaavakin merkitys; ohjaava tekijä johdon päätöksenteossa (Malmi & Brown, 2008). Tässä joko johto käyttää informaatiota omaan päätöksentekoonsa, tai ohjatakseen alaisiaan tekemään oikeita päätöksiä toiminnoissaan.

On selvennettävä ensinnäkin se, mitä oikeastaan tarkoitetaan johdon henkilöstötoiminnan ohjauksella. Malmi ja Brown (2008) esittävät määritelmän, jonka mukaan johdon ohjaus tai kontrollit ovat toimintoja, käytäntöjä ja arvoja, joita hallinto tai johto käyttävät ohjatakseen työntekijöiden toimintatapoja ja käytöstä. Jos nämä kuitenkin ovat järjestelmiä, eivät siis yksittäisiä ohjeita tai sääntöjä, on kyseessä MCS eli johdon ohjausjärjestelmä (Malmi & Brown, 2008). Tämän tulkinnan mukaan selkeät talouden ohjauksen mekanismit päätöksenteon tukena organisaation eri tasoilla eivät varsinaisesti ole johdon *ohjausjärjestelmiä*. Tässä talousohjauksen mekanismit ovat päätöksenteon tukena kaikilla organisaation tasoilla, mutta niiden käyttötarkoituksen seuranta on rajoitettua. Toisaalta Malmi ja Brown (2008) mainitsevat, että sääntöjen kokoelmaakin voidaan mahdollisesti kutsua järjestelmäksi. He huomioivat, että Simonsin (1995) mukaan informatiiviset järjestelmät ovat kuitenkin johdon ohjausjärjestelmiä, jos niiden varsinainen käyttötarkoitus on joko ylläpitää tai muuttaa olemassa olevia käytäntöjä organisaation toiminnoissa. Muussa tapauksessa ne siis eivät olisi tulkittavissa ohjausjärjestelmiksi, vaan päätöksenteon tukena tarpeelliseksi informaatioksi. Simonsin (1995) käsitys tässä

on lähes saman kaltainen kuin se, jota Malmi ja Brown (2008) kuvailevat, paitsi että informaatioon nojautuvien rutiinien ja käytäntöjen profiili on pienempi. Toisaalta he mainitsevat, että myös Chenhallin (2003) näkemys on poikkeava (molemmista), koska siinä on huomioitu talousohjauksen elementtien käyttö lähinnä informatiivisena päätöksenteon tukena.

Suurin osa organisaatioista soveltaa useita johdon ohjausjärjestelmiä samanaikaisesti. Tässä yhteydessä Malmi ja Brown huomioivat, että mikä tahansa yksittäinen ohjausjärjestelmä, kuten budjetointi tai tuloskortti eli Balanced Scorecard (BSC), voi olla johdon ohjausjärjestelmä.

Kaplanin ja Nortonin vuonna 1992 kehittämä Balanced Scorecard (BSC) on alkuperäisessä muodossaan tavoite- ja tuloskortti, johon kuuluu visio ja strategia sekä suorituksen suunnittelua ja mittausta neljästä eri näkökulmasta. Talous-, asiakas-, prosessi- ja oppimis-/kasvunäkökulmat tiivistävät yritysjohdolle tasapainotetun kuvan suorituskyvystä ja keinoja tavoitteiden saavutukseen (Kaplan & Norton, 1996). Tutkimuksissaan he havaitsivat, että Balanced Scorecardin hyödyt tavoitteiden saavutuksessa kiteytyvät usein kahteen sanaan; linjaus ja fokus. Strategisen linjauksen ja fokuksen kehittyessä painottuvat viisi periaatetta (Kaplan & Norton, 2001). Taulukossa 5 on tiivistettynä kuvailtu nämä periaatteet ja niiden merkitys.

Taulukko 3. Strateginen linjaus ja fokus; viisi periaatetta.

1. Strategia ja operatiivinen työ	Keskeiset kasvuun ja kehitykseen vaikuttavat tekijät ovat loogisesti tulkittavissa organisaatiossa kaikille.
2. Yhteinen strategiasuunta	Organisaation osien eri strategiat on yhdistettävä, integroitava.
3. Strategia mukana kaikkien töissä	Ylhäältä alas suuntaa kommunikointi, ei pelkät komennot. Henkilöstöllä on motivaatiota, ideoita ja ymmärrys strategiasta.
4. Varmista jatkuvuus	Interaktiivinen ohjausjärjestelmä (vrt. Simons, 1995).
5. Muutoksen johtaminen	Jatkuvuuden ja muutoksen onnistunut täsällyttäminen.

Malmi ja Brown (2008) kirjoittavat, että Johdon ohjaukseen liittyy lukuisia keinoja tähdättäessä organisaation tavoitteisiin annettaessa suuntaukset, joita henkilökunnan tulee noudattaa strategiaa seurattaessa. Selkeitä päätöksenteon tukijärjestelmiä nämä keinot eivät ole. He mainitsevat myös, että toisaalta kaikkien yksittäisten ohjausjärjestelmien suunnitelmallinen ja järjestelmällinen käyttö voidaan käsittää laajempaan johdon ohjausjärjestelmäänä.

Kuitenkin eri järjestelmät usein toimivat eri yhteyksissä tai eri aikaan. Malmi ja Brown (2008) kuvaavat teoreettisessa viitekehyksessään johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmän (ks. kuvio 3). Tämä johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmä (*management control systems package*) käsittelee laajaa ohjausjärjestelmien kokonaisuutta, eikä tarkoituksena ole jokaisen yksittäisen elementin syvä tarkastelu. Kokonaisuudessa he luokittelevat järjestelmät viiteen osa-alueeseen. Suunnittelu, kyberneettiset järjestelmät, palkkiojärjestelmät, hallinnolliset ja organisaatiokulttuuriin nivoutuneet ohjausjärjestelmät muodostavat kehyksen, jossa Malmi ja Brown (2008) yhdistävät useita ohjausjärjestelmiä. Artikkelissaan he viittaavat samalla aikaisemmista tutkimuksista tekemiinsä havaintoihin ja avaavat keskustelun myös uusille MCS-yhdistelmätutkimuksille.

Malmi ja Brown (2008) kokosivat laajan johdon ohjausjärjestelmien viitekehysten, joissa on selkeästi eritelty nämä eri tyyppiset johdon ohjausjärjestelmät. Liitteessä 1 on taukko, jossa he lyhyesti esittävät näiden elementtien käytön kuvauksen ja sisällön. Alla seuraa tiivistetty kuvaus kehyksen viidestä alueesta. Nämä on jäsennellyt kuvion 3 johdon ohjausjärjestelmien viitekehyksessä.

Suunnittelujärjestelmät liittyvät suunnitteluun, joka voi organisaatiossa tarkoittaa joko tulevista toiminnoista päättämistä tai lisäksi myös henkilöstön sitoutumisen valmistelua suunnitellun toteuttamiseksi. Tässä Malmi ja Brown (2008) toteavat myös, että suunnittelu ei välttämättä tarkoita taloussuunnittelua. Strategisen johdon ohjaukseen voi sisältyä myös projekteja ja muita tehtäväkokonaisuuksia, joilla voi vaikuttaa toimintoihin.

Suunnittelun avulla luodaan organisaation tavoitteita ja toimintamalleja. Tavoitevaatimukset määritellään ja odotukset organisaation jäseniltä täsmentyvät. Organisaation eri tahojen toimintoja koordinoidaan ja yhdistetään yhteisiin tavoitteisiin suunnittelun avulla. Lyhyemmän tähtäimen suunnittelu viittaa usein vuoden ajanjaksoon. Pidemmän tähtäimen suunnittelu ja strategia muodostavat yhdessä laajemman kokonaisuuden. Suunnittelun ja ennusteiden ollessa ainoastaan päätöksenteon tukena, ei ole kyse selkeästä ohjausjärjestelmästä. Jos suunnittelulla on keskeinen rooli pyrittäessä organisaation yhteisten tavoitteiden toteuttamiseen, on kyseessä johdon ohjausjärjestelmä (Malmi & Brown, 2008).

Kyberneettisiin ohjausjärjestelmiin sisältyy budjetit ja muut talouden mittarit ja mittaritot, sekä ei-taloudelliset mittarit. Näitä eri 'lajeja' myös yhdistellään hybridijärjestelmissä, kuten Balanced Scorecard. Budjetointi on usein organisaation johdon ohjausjärjestelmien keskeisin osa. Muut talouden mittarit usein syntyvät budjetointiprosessista ja niissä tarkentuu ja täsmentyy talouteen liittyviä tavoitteita. Ei-taloudelliset tavoitteet ja mittarit muodostavat tärkeän osan nykyaikaisen organisaation johdon ohjausjärjestel-

mistä. Ne usein täydentävät talouden ohjaukseen liittyviä elementtejä ja tukevat suorituskyvyn kannustimina. Hybridijärjestelmissä hyödynnetään taloussuoritukseen ja muihin saavutuksiin liittyvien tavoitteiden ja suorituskyvyn arviointia (Malmi & Brown, 2008).

Tärkeänä nähdään toimintojen ja toimintatapojen sidos tavoitteisiin; nämä sidokset saattavat osoittaa vaihteluja suorituskyvyssä. Kyberneettinen kontrolli on joko informaatio-systeemi tai johdon ohjausjärjestelmä riippuen siitä, miten sitä sovelletaan. Kyseessä on johdon ohjausjärjestelmä, ei siis vain päätöksenteon tuki-informaatio kun seurantaan myös vastuullisesti reagoidaan. Malmi ja Brown (2008) erittelevät kyberneettisissä ohjausjärjestelmissä viisi eri käyttötarkoitusta (ks. liite 1). Toimintojen ja systeemien *arviointi* mittaamalla, *tavoiteasettelu* ja suoritusvaatimukset ovat osa tätä kokonaisuutta. Saavutusten arviointi *palautteen* ja mitattujen tulosten perusteella johtaa muutosten ja niiden syiden *analysointiin*. *Tarvittaessa muutoksia* toiminnoissa ja käytännöissä pystytään sitten myös tekemään.

Palkkiojärjestelmien kohdalla Malmi ja Brown (2008) tarkastelevat yritteliäisyyttä ja tehtävään paneutumista suhteessa suorituksen tulokseen. Heidän mukaansa panos jakautuu pääosin kolmeen; tehtävä johon keskitytään, miten kauan siihen sitoudutaan sekä kuinka paljon siihen keskitytään ja omistaudutaan. Palkkiojärjestelmien tarkoitus on motivoida ja parantaa suoritustuloksia sekä ryhmien että yksilöiden kohdalla.

Hallinnollisissa ohjausjärjestelmissä omistajaohjauksessa on organisaation laajemman kokonaisuuden ylin johto tai viranomaishallinto, johtoryhmät ja hallinnolliset vallan ja vastuun asetelmat. Nämä hallintorakenteet voivat organisaatiossa toimia monissa erilaisissa muodostelmissa. Malmi ja Brown (2008) kirjoittavat, että niitä ei usein tutkita koelmana, vaan siten miten ne liittyvät toisiinsa ja muihinkin ohjausjärjestelmiin. Organisaatorakenne ei heidän viitekehyksessään ole vain ominaisuus, jonka kanssa on työskenneltävä, vaan pikemminkin johdon ohjausjärjestelmä ja elementti, jota johto voi

muokata mm. järjestelemällä toimintoja ja henkilöitä organisaation sisällä. Se miten tehtävät on suoritettava, on virallinen osa sääntöjen ja käytäntöjen ohjenuorista, tiiviisti liitetty rajoituksiin, ennakoarvioihin, ja vastuullisuuteen toiminnoissa.

Organisaatiokulttuurin ohjausjärjestelmät voidaan Malmin ja Brownin (2008) mukaan jakaa kolmeen selkeään alueeseen; ryhmät, arvot ja symbolit. Organisaatioissa muodostuu henkilöryhmiä, joissa myös sosiaalisen kanssakäymisen myötä kehittyvät taidot ja arvot. Osa ryhmistä on rajattu organisaatorakenteen mukaisesti yksiköittäin tai työryhmittäin. Henkilövalinta nivoutuu kulttuurikontrolliin. Henkilön sijoituksella, koulutuksella ja tehtäväkuvauksella on kytkös hallinnollisiin ohjausjärjestelmiin, mutta koulutus vaikuttaa myös organisaatiokulttuurin ylläpitoon. Henkilöressurssien nähtiin vaikuttavan tämän myötä myös informaation tuottamiseen ja sen rooliin päätöksenteon tukena. Viitekehyksessä on arvojen nähty vaikuttavan kolmella tavalla. Oletuksena on, että organisaation henkilövalinnoissa, usein osana haastatteluprosessia, huomioidaan se, miten hyvin yksittäisen henkilön arvot vastaavat organisaation arvomaailmaa. Henkilöt myös muokkaavat arvojaan työyhteisöön sopivaksi, joko uskoen niihin tai noudattaen niitä ja niihin liittyviä toimintatapoja velvollisuudentunnosta riippumatta omista uskomuksistaan. Symboleihin viitattaessaan Malmi ja Brown (2008) mainitsevat työskentelyn ympäristön ja puheutumiskäytännöt. Näillä voi olla vaikutusta kommunikointityyliin ja yhdenmukaisuuden ilmeeseen.

Johdon ohjausjärjestelmien yhdistetyn kokonaisuuden (MCS package) tarkastelussa kunkin ohjausjärjestelmätyypin ominaisuuksia ja niiden käyttötapaa ja -tarkoitusta tutkitaan. Lisäksi on kiinnitettävä huomiota siihen, miten eri johdon ohjausjärjestelmät mahdollisesti korvaavat tai täydentävät toisiaan (Malmi & Brown, 2008). Haasteellista on myös hahmottaa, miten eri tavoin johdon ohjausjärjestelmät toimivat eri kokoisissa organisaatioissa ja miten monitasoisen organisaation käyttämät ohjausmekanismit vaikuttavat toisiinsa eri tasojen välillä. Ylin johto ei välttämättä keskity operatiiviseen tai prosessia ohjaaviin menetelmiin. Tuotannon ohjausmenetelmissä taas säännöt ja toimintaohjeet ovat vahvoja (Malmi & Brown, 2008).

Organisaatiokulttuurin ohjausjärjestelmät						
<i>Cultural Controls</i>						
Klaanit ja ryhmät <i>Clans</i>		Arvot <i>Values</i>			Symbolit <i>Symbols</i>	
Suunnittelujärjestelmät <i>Planning</i>		Kyberneettiset järjestelmät <i>Cybernetic Controls</i>				Palkkiojärjestelmät <i>Reward and Compensation</i>
Pitkä tähtäin <i>Long range planning</i>	Lyhyt tähtäin <i>Action planning</i>	Budjetit <i>Budgets</i>	Talouden mittarit <i>Financial Measurement Systems</i>	Muut tulomittarit <i>Non Financial Measurement Systems</i>	Hybridijärjestelmät <i>Hybrid Measurement Systems</i>	
Hallinnolliset ohjausjärjestelmät						
<i>Administrative Controls</i>						
Omistajaohjaus <i>Governance Structure</i>		Organisaattiorakenne <i>Organisation Structure</i>			Säännöt ja käytännöt <i>Policies and Procedures</i>	

Kuvio 3. Management control systems package (mukaillen Malmi & Brown, 2008).

Sandelin (2008) tutki johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmää kasvavassa yrityksessä. Hän tarkasteli erityyppisiä johdon mekanismeja, ja niiden toimivuutta MCS package-tyylisessä viitekehyksessä (johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmä). Tutkimuksessa tarkasteltiin virallisten taloushallinnon ohjausjärjestelmien (MAS) tarvetta muiden johdon ohjausjärjestelmien rinnalla. Simonsin (1995) ja Malmin ja Brownin (2008) tapaan on tarkastelussa sekä ohjausjärjestelmien rakennekysymykset kuin elementtien vaikutus toisiinsa. Myös Simonsin (1995) aikaisemmat tutkimukset liittyvät myös MCS-yhdistelmän käsitteisiin. Kontrollin eri tyylit ja käyttötarkoitus, ja esimerkiksi sääntöjen ja interaktiivisten elementtien yhdistäminen saivat huomiota. Sandelin (2008) muistuttaa, että MCS-rakenteeseen vaikuttaa vahvasti myös sen osien ristiriidat ja ohjausjärjestelmien valintojen priorisointi ja keskinäinen tasapaino. Näiden osien yhteensopivuuden jatkuvuudella on merkitystä. Taloushallinnon ohjausjärjestelmien muutokset on yhteen sovitettava olemassa olevien ei-taloudellisten järjestelmien kanssa. Johdon ohjausjärjestelmien rakenteiden toimivuus ja elementtien tasapainottaminen vaatimusten ja tarpeiden mukaisiksi asettaakin erityisiä ohjaus- ja hallintohaasteita. Lisäksi on muistettava, että saman arvoiseen lopputulokseen voi näissäkin kysymyksissä päätyä monien eri ratkaisujen kautta (Sandelin, 2008).

Bedford, Malmi ja Sandelin (2016) tutkivat johdon ohjausjärjestelmien tehokkuutta ja toimivuutta strategiaan nähden. Ohjausjärjestelmät eivät aina toimi tehokkaasti erillisinä elementteinä, mutta osoittautuvat merkittäviksi osana johdon ohjausjärjestelmän yhdistelmää. Tehokkaaseen ja hyvin toimivaan ratkaisuun voi olla vaihtoehtoisia yhdistelmiä. Diagnostiset ohjausjärjestelmät toimivat hyvin yhdistettynä mekanististen, virallisten kontrollielementtien kanssa rajoitettujen muutosten yrityksessä. Aggressiivisessä kasvu- tai innovaatiovaiheessa olevalle yritykselle on joustavampien, orgaanisten ohjauselementtien yhdistäminen interaktiiviseen taloushallintotyyliin toimivampi (Bedford, Malmi & Sandelin, 2016). Myös he päättävät, että MCS package sisältää sekä itsenäisiä että toisistaan riippuvaisia, vuorovaikuttavia johdon ohjausjärjestelmien elementtejä.

Eldridge, Van Iwaarden, Van der Wiele & Williams (2014) päättelivät, että johdon painotus organisaation eri prosessien tärkeydessä vaikuttaa ohjausjärjestelmien käyttöön. Tutkimuksessa viitattiin siihen, miten johdon ohjausjärjestelmien kombinaatio toimii tasapainoisesti, tukien Malmin ja Brownin (2008) näkemyksiä toimivista eri tyyppisten ohjausjärjestelmien yhdistelmästä. Vaikka Simonsin (1995) kaikki neljä ohjausmenetelmää näyttivät olevan käytössä yhdistettynä ohjausjärjestelmänä, oli tuloksissa havaittavissa tarvetta jatkoselvitykseen siitä, miten merkittäviä ja vaikuttavia eri tyyppiset ohjausjärjestelmien kombinaatiot ovat.

Tutkimuksessaan Lueg ja Radlach (2016) perehtyvät ohjausjärjestelmien käyttöön kestävä kehityksen luotsaamisessa ja arvioinnissa. He huomioivat johdon ohjausjärjestelmien käsitteen laajana kokonaisuutena, jaotellen sen Malmin ja Brownin viitekehyksen viiteen osa-alueeseen, sisältäen sekä muodollisia että epävirallisia mekanismeja. *Yrityskulttuuri/normit* sisältävät arvoja ja normeja ja yhteisenä käytäntönä ne vaikuttavat myös muihin ohjausjärjestelmien komponentteihin. *Suunnittelu* - pitkän ja lyhyen tähtäimen – johdon ohjausjärjestelmissä osallistaa työntekijät ohjaustoimenpiteisiin. Meyerin (1994) mukaan osallistamisella on todennäköisesti vaikutus vastuulliseen otteeseen ja siten myös parempiin tuloksiin. Lueg ja Radlach (2016) painottavat, että suorituskyvyn

taso tai tavoitteiden saavuttamisen mittaus edellyttää strategiatyötä. *Kyberneettiset* ohjausjärjestelmät tuovat henkilökunnalle vastuullisuutta tulosten vaihdellessa. Lueg ja Radlach (2016) vertaavat, miten eri tutkimukset käsittävät *palkkiojärjestelmien* käytön organisaatioissa joko motivoivina tai suoraan tavoitteista johdettuina. Tutkimuksissa on osoitettu myös, että *omistajaohjauksella* voi olla positiivinen vaikutus kestävän kehityksen tavoitteiden saavuttamisessa.

2.1.4 Chenhall ja mekanistiset ja orgaaniset johdon ohjausjärjestelmät

Chenhall (2003) kirjoittaa, miten taloushallinnon, niiden ohjausmekanismien, johdon ohjausjärjestelmien ja organisaation ohjausmenetelmien käsitteet usein mielletään limittein tai samaan järjestelmään kuuluvina. Hänen mukaansa johdon ohjausjärjestelmät ovat laajempia kokonaisuuksia, joiden osana ovat talousohjauksen ja muiden ohjausmenetelmien järjestelmät, kuten ryhmäohjaus, laadunvalvonta tai operatiiviset toimintaprosessit. Johdon ohjausjärjestelmän käytön ja vaikutusten tai hyödyn hän mainitsee näkyvän sekä henkilöiden käyttäytymisessä että organisaation toiminnoissa. Tosin on todennäköistä, että näiden vaikutusten välillä on myös yhteys. Chenhall (2003) luokittelee ohjausjärjestelmät kahteen päätyyppiin; *mekanistiset* ja *orgaaniset*. Mekanistiset ohjausjärjestelmät ovat virallisia sääntöjä, vahvistettuja toimintatapoja ja käytäntöjä. Orgaaniset ohjausjärjestelmät ovat joustavampia ja niihin liittyy vähemmän jyrkkiä sääntöjä, ja enemmän informaatiota ja interaktiivisuutta työryhmien välillä. Taulukko 2 kuvaa Chenhallin (2003) orgaanisten ja mekanististen johdon ohjausjärjestelmien lajittelua. Luokittelussaan hän on käyttänyt elementtejä, jotka yleisesti esiintyvät johdon ohjausjärjestelmien aikaisemmissa tutkimuksissa. Lajittelussa huomioidaan myös Simonsin (1995) määritelmät. Interaktiiviset kontrollit kuuluvat organisiin johdon ohjausjärjestelmiin, ominaisuudet ovat samankaltaiset. Jousto, luovuus ja interaktiivisuus kuuluvat usein näiden järjestelmien aineksiin. Diagnostiset ohjausjärjestelmät ovat verrattavissa mekanistisiin. Virallinen sävy, säännöt ja kontrolli- ja palauteperiaatteet kuuluvat näihin.

Päätöksenteon, kommunikoinnin ja virallisten ja muodollisten ohjausjärjestelmien merkitys strategian käsittelyssä on saanut merkittävää huomiota. Chenhall ja Morris (1995) kirjoittavat, että joustavammat prosessit ovat tärkeitä innovatiivisen tyylin kannustimina, mutta virallisten ohjausjärjestelmien täydentäminä. Päätöksenteon ja strategiatyön osallistava tyyli motivoi henkilöstöä luovaan toimintaan. Strategian täytäntöönpanossa saa luovuus tukea muodollisemmista ohjausjärjestelmistä. Myös Simons (1995) painotti tätä interaktiivisten ja diagnostisten menetelmien asianmukaisessa yhdistämisessä. Kontrollivien ja mahdollistavien järjestelmien taitava yhteensovittaminen on tukena strategisten päämäärien tavoittelussa (Henri, 2006; Mundy, 2010).

Taulukko 4. Organic and mechanistic forms of MCS (Chenhall, 2003).*More organic*

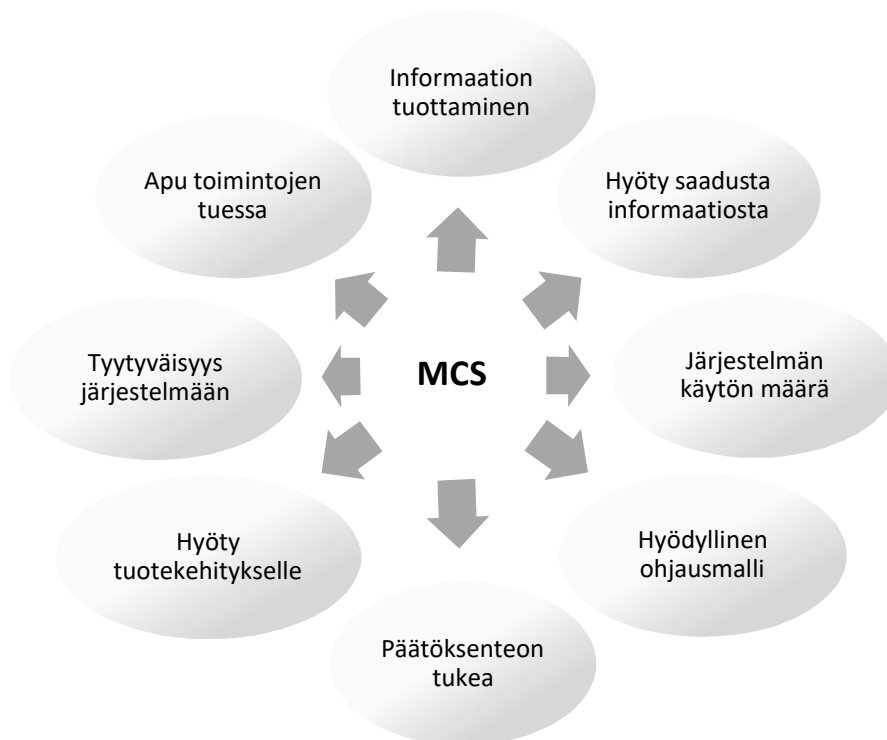
Clan controls (Govindarajan & Fisher, 1990; Ouchi, 1980; control cultures and norms)
 Social controls (Merchant, 1985b, self and group controls), (Rockness & Shields, 1984; input controls —social controls and budgets).
 Personnel controls (Merchant, 1985b, selection, training, culture, group rewards, resources), (Abernethy & Brownell, 1997, socialization and training)
 Sophisticated integrative mechanisms (Abernethy & Lillis, 1995; task forces, meetings, etc.)
 Prospect controls (Macintosh, 1994; focus on plans and the future, infrequent and general reporting)
 MCS that provide broad scope information, flexible aggregations and integrative information, and information provided in a timely way (Chenhall & Morris, 1986)
 Static/flexible budgets (Brownell & Merchant, 1990; flexibility of budgets to volume changes)
 Participative budgets (Shields & Shields, 1988; involvement of subordinates in setting budgets)
 Low reliance on accounting controls (Brownell, 1982, 1987; Hirst, 1981; use of more profit oriented controls or non-accounting)
 Budget slack (Dunk, 1993; Merchant, 1985a; excess resources over that needed to complete tasks efficiently)
 Competitor-focused accounting (Guinding, 1999; competitor cost assessment, position monitoring and appraisal, strategic costing and pricing)
 Strategic interactive controls (Simons, 1995; use of performance evaluation for strategic planning)
 Product development information (Davila, 2000; levels of detail, frequency of updating and pattern of usage for information related to product cost and design, time related, customer related, resource inputs, profitability)

More mechanistic

Budget constrained performance evaluation style (Hopwood, 1972; high emphasis on cost budgets)
 Budget control (Rockness & Shields, 1984)
 High reliance on accounting controls (Brownell, 1982,1987; Hirst, 1981; accounting for performance evaluation)
 High budget use (Bruns & Waterhouse, 1975; Merchant, 1981; importance, involvement, time spent on budgets)
 Narrow scope (Chenhall & Morris, 1986; financial, internal, historic)
 Sophisticated capital budgeting (Haka, 1987; Larcker, 1981; DCF, etc.)
 Sophisticated controls (Khandwalla, 1972; standard costing, incremental costing, statistical quality control, inventory control)
 Operating procedures, budgets and statistical reports (Macintosh & Daft, 1987).
 Administrative use of budgets (Hopwood, 1972; Merchant, 1981; importance of meeting budget, formality of communications, systems sophistication and participation)
 Inter personnel controls (Bruns & Waterhouse, 1975; lack of formal controls but centralization, lack of autonomy, pressure inducing actions by superiors)
 Output and results controls (Macintosh, 1994; Merchant, 1985b; outcomes or effectiveness)
 Behavior controls (Merchant, 1985a; Ouchi, 1979; Rockness & Shields, 1984; standardization, rules, formalization)
 Patriarchal control (Whitley, 1999; personal and informal, centralized control from the top)
 Action controls (Merchant, 1985b); process controls (manufacturing performance measures), (Chenhall, 1997; direct measures of production processes)
 Diagnostic controls (Simons, 1995; use of control to provide feedback on operations)

MCS-käytön tulokset ja merkitykset vaihtelevat myös siinä, miten hyödyllisiksi ne on luotu ja miten ne vaikuttavat myös organisaation toimintatapoihin ja käytösmalleihin.

Näiden tulosten välillä on myös todennäköisesti yhteys. Hyödylliseksi koettu johdon ohjausjärjestelmä tuo tyytyväisyyttä ja informaatiota päätöksenteon tueksi ja siten apua myös organisaation tavoitteiden toteutumiseen (Chenhall, 2003). Johdon ohjausjärjestelmän arvioinnissa tulee huomioida, onko käytössä orgaaniset vai mekanistiset tyylit, koska se vaikuttaa myös järjestelmän käyttöönottoon. Chenhall (2003) kuvaili myös aikaisempiin tutkimuksiin viitaten MCS-ominaisuuksia ja käyttötarkoituksia. Kuvio 4 esittää tiivistettynä näissä tutkimushavainnoissa tyypillisiä johdon ohjausjärjestelmien käyttötarkoituksia. Koonti kuvaa yleisiä kysymyksiä ja aiheita johdon ohjausjärjestelmien rakennusuunnitteluun, käyttöön ja hyödyllisyyteen liittyen.



Kuvio 4. Johdon ohjausjärjestelmien suunnittelu ja tutkimus.

Chenhall (2003) mainitsi, että tutkimukset johdon ohjausjärjestelmien käytöstä ja hyödyistä ovat tärkeitä, mutta niistä johdetut mallit eivät kuitenkaan takaa parempaa organisaation suorituskykyä. Suorituskyvyn ja johdon ohjausjärjestelmien linkkiä tarkasteltaessa on syytä määritellä, mitä suorituskyvyllä tässä yhteydessä tarkoitetaan. Johdon ohjausjärjestelmien avulla on tarkoitus myös seurata, miten tavoitteiden saavuttaminen

edistyy. Yhteydet johdon ohjausjärjestelmien ja organisaation tavoitteiden välillä ovat merkittäviä (Chenhall, 2003). Kuvio 5 tiivistää pääpiirteittäin Chenhallin (2003) kuvailemaa kuutta aihetta, jotka tulee huomioida johdon ohjausjärjestelmien, tavoitteiden asettusten ja suorituskyvyn yhteyksissä.



Kuvio 5. Johdon ohjausjärjestelmät, tavoitteet ja suorituskyky.

Näissä kuudessa kohdassa Chenhall (2003) painottaa sitä, *miten* tavoitteet määritellään. Tavoitteiden asettelun tai muutosten kohdalla johdon ohjausjärjestelmät voivat joko tukea tai jopa estääkin etenemistä riippuen siitä, miten nämä tavoitteet organisaatiossa mielletään. Tavoitteet voivat saada suunnanmuutoksen tehokkaiden toimintojen tueksi. Suorituskyvyn arvioinnissa johdon ohjausjärjestelmät voivat vaikuttaa uusien tavoitteiden muodostumiseen ja tulostimittariston kehittämiseen. Organisaation vision määrittämisessä on huomioitava omistajat, henkilökunta ja asiakkaat siten, että kaikki sen hyväksyvät. Lopuksi Chenhall (2003) tässä yhteydessä huomioi, että virallisten strategisten elementtien on syytä ohjautua tarkoituksenmukaisesti läpi organisaation tasojen operatiiviseen ohjaukseen. Hän toteaa, että virallisten ja operatiivisten tavoitteiden yhteys vaihtelee huomattavasti jopa samankaltaisissakin yrityksissä.

Organisaation ohjausmenetelmien toimivan sovellustyylin muodostamiseen kuuluu tarkastelua eri ohjausmuuttujien ja niiden vuorovaikutuksen lisäksi myös ulkoisten laajojen vaikutteiden hahmottamista. Esitys toimivaksi johdon ohjausjärjestelmäksi vaatii myös selkeän tunnustelun organisaation toimintaympäristöstä ja -haasteista yleiselläkin tasolla. Chenhallin (2003) mukaan ympäristö, teknologia, organisaation rakenne ja koko, strategia ja kulttuuri ovat merkittäviä tekijöitä tarkastellessa tai rakentaessa johdon ohjausjärjestelmiä.

2.2 Julkiset palvelut ja vesihuollon organisaatiot

Johdon ohjausjärjestelmien tarkastelu etenee julkisiin palveluihin tässä teoriaosan luvussa. Julkisten palvelujen ja julkishallinnon käsitteistöä avataan. Luku johdatellaan aikaisempiin tutkimuksiin ja teorioihin johdon ohjausjärjestelmien käytön erityispiirteistä julkisissa palveluissa. Myös vesihuollon organisaatioiden esimerkkejä sivutaan.

Käsite *julkinen sektori* viittaa yleisesti kuntien tai valtion omistuksessa oleviin organisaatioihin. *Julkiset palvelut* ovat enimmäkseen kuntien tai valtion tuottamia yhteiskunnan tarvitsemia palveluita tai tuotteita. Nämä joko tuotetaan itse *julkisen organisaation toimesta* tai huolehditaan niiden järjestämisestä hankkimalla tuotteet tai palvelut ulkopuolisilta tahoilta. Julkiseen sektoriin usein luetaan valtion ja kuntien hallinnoimat tai omistamat organisaatiot, jotka eivät ole yhtiömuotoisia. Julkiseen sektoriin on kuitenkin yleisenä käsitteenä mielletävissä myös julkiset palvelut, omistusmuodosta riippumatta, kun hallinto ja palvelun tuottaminen on valtion tai kuntien vastuulla. Kuntien tulee huolehtia alueensa vesihuollosta omistusmuodosta riippumatta. Vesihuollon organisaatioissa maksut perustuvat toiminnan käyttökulujen ja uudis- ja perusparannusten kattamistarpeisiin. Korkeintaan kohtuullinen tuotto pääomalle voi olla mahdollinen. Vesihuollon organisaatioiden voidaan katsoa tämän tutkielman määritelmien osalta kuuluvan julkiseen

sektoriin, voittoa tavoittelemattomiin julkisten palvelujen tuottajiin (Kuntalaki [Kuntalaki], 410/2015; Suomisanakirja, 2020; Minilex, 2020; Tilastokeskus, 2020; Vesihuoltolaki [Vesihuoltolaki], 119/2001).

Lanen (2000) mukaan uusi julkisjohtaminen (New Public Management, NPM) perustuu politiikan, talouden ja organisaatiotutkimuksen teorioihin. Julkisen sektorin uudistukset ja nopea kehitys ovat muuttaneet resurssien kohdentamista, tulojen hallintaa ja julkishallinnon sääntöjä. Kirjassaan Lane (2000, s. 2) jakaa sektorit kahteen – julkiseen ja yksityiseen. Julkisen sektorin johdon ohjauksjärjestelmissä yhdistyvät tavoitteet, keinot ja säännöt ja päivittäisen ohjauksen menetelmät. Julkisten palvelujen järjestämisen päätehtävät ovat palvelujen tai tuotteiden järjestäminen, tulojen hallinta ja taloushallinnon sääntöjen noudattaminen ja kehittäminen. Perinteisessä julkisen sektorin hallinnossa korostuivat politiikka ja julkisen sektorin ohjauksen erityispiirteet yksityissektoriin verrattuna. Muuttuneessa julkisjohtamisessa on tavoitteiden saavuttaminen periaatteessa samankaltainen kuin yksityisellä sektorilla. Taulukko 5 kuvaa Lanen (2000) vuosisadan vaihteen näkemyksen pelkistettynä siitä, miten perinteinen ja uudistunut julkisjohtaminen poikkeavat toisistaan.

Taulukko 5. Perinteinen ja nykyaikainen julkisen sektorin hallinto (mukaiillen Lane, 2000).

Perinteinen hallinto	Nykyaikainen hallinto
Politiikka korostuu.	Työn toteutus korostuu.
Keskittyminen julkishallinnon lakeihin.	Yksityissektorin käyttämät lait käyttöön, esim. sopimukset, tarjoukset, hankinta.
Julkisten ja yksityisten toimijoiden erotelu.	Toimintakentän avartaminen.
Kohdentamisen ja säännöstelyn erottelu.	Kohdentamisen ja säännöstelyn yhdistäminen.

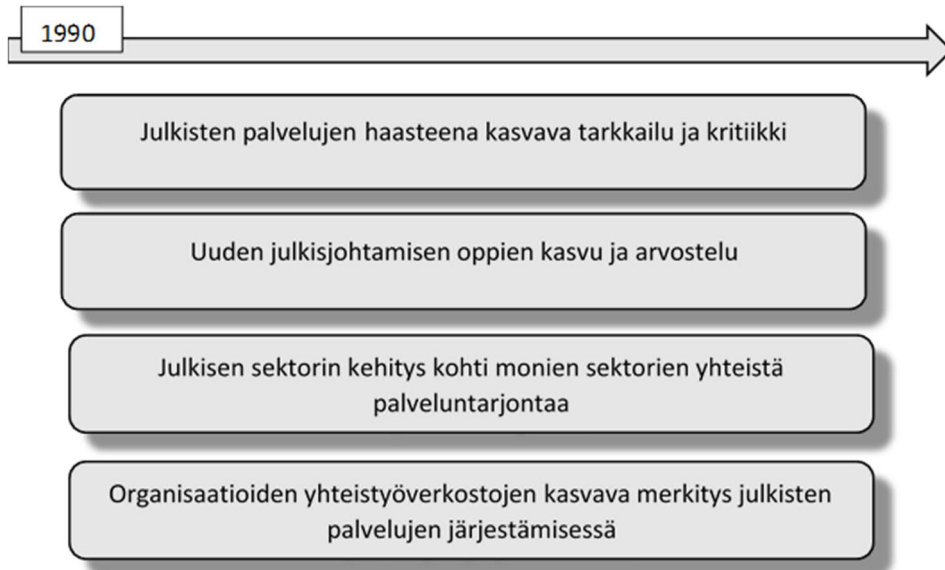
Wiesel ja Modell (2014) vertailevat NPM-käsitettä edelleen muuttuneeseen, laajempaan käsitykseen julkishallinnon johtamisesta. New Public Management viittaa yksittäisten organisaatioiden johtamiseen. New Public Governance (NPG) sisältää lisäksi koko organisaatioverkoston hallinnointiin liittyviä haasteita palvelun järjestämisessä. Kuluttajien

rooli on muuttunut passiivisesta asiakaskunnasta aktiiviksi toimijoiksi. He ovat mukana myös julkisten palvelujen tuotannossa ja päätöksissä ja vaativat samalla koordinoituja palveluja niitä tuottavilta verkostoilta. Taulukossa 6 on tiivistettynä esitetty NPM- ja NPG-eroavaisuuksia.

Taulukko 6. Vertailu, NPM ja NPG (mukaillen Wiesel & Modell, 2014).

	NPM	NPG
Kuluttajain rooli:	Asiakkaat, kuluttajat	Osa tuottajaverkostoa
Lakisääteinen fokus:	Talouden suorituskyvyn parantaminen	Asukas- ja asiakaskeskeisyys
Rakenteet ja organisointi:	Markkinakilpailu	Yhteistyökumppanuudet ja verkostot
Toimijoiden päätehtävä:	Markkinavertailut	Verkostojen koordinointi
Kontrollin fokus:	Tuottavuus	Sidosryhmien yhteiset prosessit ja tulokset
Suorituskyvyn fokus:	Tehokkuus ja talouden tulos	Vaikuttavuus ja asiakas-/asukastyytyväisyys

Rhodes, Murphy, Muir ja Murray (2010) kirjoittavat, että julkisen johdon tutkimuksissa ja käytännöissä on tapahtunut viime vuosisadan lopun jälkeen huomattavia muutoksia. Julkiseen sektoriin kohdistettu kritisismi ja muutos, New Public Management (NPM) eli uusi julkisjohtaminen sekä yhteistyö- ja verkostoitumisratkaisut NPG:n yleistyessä ovat lisääntyneet. Uusi julkisjohtaminen soveltaa yksityisen sektorin johdon ohjausjärjestelmien menetelmiä julkisella sektorilla tehokkuuden ja suorituskyvyn lisäämiseksi. Esimerkiksi johdon ohjausjärjestelmien merkittävänä ominaisuutena lisääntyi tavoitteiden ja suoritusmittareiden painottaminen. Tarkkoja mittauskohteita määritellään osana henkilökunnan motivointia tehokkuuden ja suorituskyvyn lisäämiseksi (van der Kolk, van Veen-Dirks & Bogt, 2019; Young, Young, Jordan & O'Connor, 2010). Kuvio 6 sisältää tiivistettynä julkisen sektorin johtamiseen liittyviä merkittäviä viime vuosikymmenten muutoksia.



Kuvio 6. Julkisen sektorin muutoksia.

MacLennan (2010) huomioi, miten toimintaympäristöt kehittyvät yhä monimutkaisemmiksi kasvavine haasteineen niin julkisella kuin yksityiselläkin sektorilla. Muutokset laissa ja säännöissä, kuluttajavaatimukset, teknologian innovaatiot ja kasvava kilpailu tuovat haasteita johdon ohjausjärjestelmien käytäntöihin ja strategian täytäntöönpanoon. Lisäpaineita aiheuttavat myös toiminta yli organisaation, liiketoiminta-alueen ja maantieteellisten rajojen. Muutosten myötä myös organisaation sisäiset rakennelmat muodostuvat mutkikkaammiksi, ja strategisen termistön soveltaminen operatiiviseen työhön on haasteellista (MacLennan, 2010). Kirjassaan MacLennan (2010) painottaa erityisesti strategian täytäntöönpanoon liittyviä kysymyksiä osana johdon ohjausjärjestelmiä. Simonsin (1995) tavoin on strategia asetettu päärooliin, jossa MacLennanin (2010, s. 53-57) mukaan on viisi painotettavaa elementtiä johdon suunnittelu- ja toimeenpanohaasteissa. Nämä periaatteet on kuvailtu taulukossa 7.

Taulukko 7. MacLennanin viisi strategian toimeenpanosääntöä.

Tavoitteiden määrittely	Tunnista organisaation keskeiset tavoitteet sekä niihin vaikuttavat keinot.
Kriittisten toimenpiteiden hahmotus	Tunnista kriittiset tavoitteet fokuksen ja päätöksenteon avuksi.
Sovita toimenpiteet yhteen	Sovita kriittiset toimenpiteet suhteessa toisiinsa yhteisen suunnan löytämiseksi.
Varmista jatkuvuus	Solmi tavoitteet ja toimenpiteet yhteen organisaation rakenteisiin ja ohjausjärjestelmiin sopiviksi.
Varmista läpinäkyvyys	Varmista, että tehtävät, tavoitteet ja sitoutuminen ovat samassa linjassa.

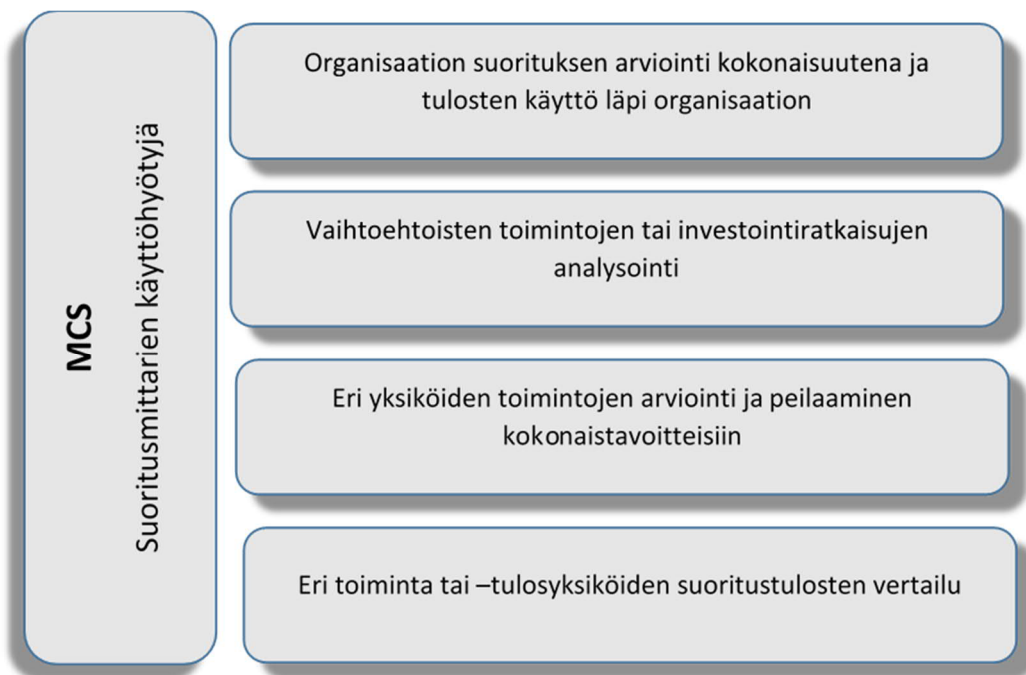
Voittoa tavoittelemattomat organisaatiot muodostavat merkittävän osan palvelua tai tuotteita tarjoavista toimijoista. Näiden hallinta on kuitenkin monin tavoin samankaltaista kuin liiketoiminnan voittoon tähtäävien yhtiöiden. Useat niistä ovat suuria palveluntuottajia, joissa hallintoon kuuluu tavoitteet, strategiat, sitoutunut henkilökunta ja joissakin myös toiminta-alueen kilpailu. Johdon ohjausjärjestelmien valintakysymykset tällä sektorilla kohtaavat usein kuitenkin paineita, jotka poikkeavat muiden liiketoimintamuotojen ominaisuuksista (Merchant & Van der Stede, 2012, s.740-749). Merchant ja Van der Stede (2012) painottavat kuitenkin sitä, että voittoa tavoittelemattomien yhtiömuotojen eroavaisuudet liikevaihdon ja –voiton vertailussa eivät keskity niinkään tuloksen määrään, vaan siihen, *mihin* tulojen käyttö kohdennetaan. Tulot tyypillisesti kohdennetaan organisaation käyttötaloudesta ja investoinneista huolehtimiseen, ja päätavoitteena on julkisten palvelujen takaaminen. Tuotto ei siis ole jaettavissa sijoittajille tai osakkeenomistajille, vaan toiminta painottuu jatkuvuuden ja vision suuntaan. Voittoa tavoittelemattomassa organisaatiossa saattaa kuitenkin johdon ohjausjärjestelmien käytön merkitys olla jopa huomattavampi, kuin muissa yhtiömuodoissa (Merchant & Van der Stede, 2012).

Johdon ohjausjärjestelmien on tarkoitus tukea organisaatiota tavoitteiden saavuttamisessa, mutta tavoitteen määrittelyssä voi ilmaantua ristiriitaisiakin tulkintoja. Merchant ja Van der Stede (2012) huomioivat, että esimerkiksi pörssiyhtiöiden tavoitteet ja saavutukset ovat vahvasti kytkettyjä osakekehitykseen ja sijoitukseen markkinakilpailussa. Voittoa tavoittelemattomissa organisaatioissa tavoitemääritelmät ja suorituskyvyn arviointi voivat vaihdella merkittävästi. Vaatimukset palvelun ensisijaisesta tarkoituksesta eivät ole kaikilta tahoilta samankaltaiset, ja palvelun tason arviointi ei ole yhdenmukaista. Näiden näkemysten ja vaatimusten yhteensovittaminen vaatii erityisiä päätöksentekomenetelmiä (Merchant & Van der Stede, 2012).

Johdon ohjausjärjestelmien suunnittelu ja käyttö julkisen sektorin organisaatioissa on haasteellista. Merchant & Van der Stede (2012) mainitsevat, että näiden organisaatioiden johto koostuu usein monista elimistä. Valtakunnalliset ja alueelliset tai kunnalliset johtoportaat asettavat toiminnalle velvoitteita ja vastuita, minkä lisäksi on yhteen sovitettava lakien ja asetusten pakotteet. Organisaation rahoituspäätökset ja tulosvelvoitteet ovat usein kytköksissä moniin viranomaisryhmiin ja johtokuntiin. Hallinnon haasteet ovat monimuotoiset ja toiminta on julkisen arvioinnin ja median tarkkailun kohteena. Tavoitteiden priorisointijärjestys on lähes mahdotonta eri tarkoituksivaatimusten edessä ja osatavoitteen merkityksen korostaminen saattaa vaatia toisen heikentämistä resurssi- ja lakirajoitteidenkin vaikutuksesta. Johdon ohjausjärjestelmien ja johdon työskentelyn arviointi on lähes mahdotonta, mikäli tavoitteet eivät ole selkeästi määriteltäviä. Voittoa tavoittelemattomien organisaatioiden johdon ohjausjärjestelmien suunnittelussa, toimivuudessa ja arvioinnissa joudutaan huomioimaan monet ristiriitaisetkin vaatimukset, resurssit, lait, asetukset ja säännöt (Merchant & Van der Stede, 2012).

Tavoitteiden mittaamisessa ei yleensä ole kaikkeen sopivaa numeraalista arviointiasteikkoa, vaikka tavoitteet olisivat selkeät. Johdon ohjausjärjestelmien käytössä on mutkikkaita painotuskysymyksiä saavutusten tärkeysjärjestyksen pohdinnassa. Määrä, kustannusten kohdentaminen, laadun varmistus ja lakivaatimukset aiheuttavat ristiriitaisia näkemyksiä siitä, miten tavoitteet loogisesti saadaan aseteltua ja mitattua. Kuviossa 7 on

sisällytetty Merchantin ja Van der Steden (2012) tiivistelmä johdon ohjausjärjestelmien tavoitekysymyksistä, jotka tuovat lisähaastetta erityisesti voittoa tavoittelemattomissa organisaatioissa, jos suorituskyky mittareita ei ole. Toisaalta he punnitsevat myös liiallisen suorituskyvyn mittauksen mahdollisia haittavaikutuksia. Sekä voittoa tavoittelemattomissa että muissakin liiketoimintamalleissa saattaa suorituskyvyn mittaus aiheuttaa käytäntöjä, joissa liiallista huomiota kohdennetaan mitattaviin toimintoihin. Siitä johtuen muista tehtävistä huolehtiminen mahdollisesti kärsii. Huolellisesti suunnitellut tavoiteasetelmat mittareineen voivat silti toimia hyödyllisinä hallinnon työkaluina. Esimerkiksi Balanced Scorecardia on laajasti myös voittoa tavoittelemattomissa organisaatioissa. BSC on ollut onnistuneesti käytössä sekä yksityisen että julkisen sektorin organisaatioissa. On tyypillistä, että julkisen sektorin organisaation ylin johto tekee esityksen strategiasta ja tavoiteseurantamenetelmistä rahoituksesta ja säännöistä vastaaville viranomaiselimille ja hallintotahoille (Kaplan, 2012).



Kuvio 7. Johdon ohjausjärjestelmät ja suorituskyky mittarit.

Talouden tavoitteet osana johdon ohjausjärjestelmiä poikkeavat tyypillisessä voittoa tavoittelemattomassa organisaatiossa muihin verraten esimerkiksi toimintatulojen ja –menojen suhteen. Tulojen tulee kattaa menot, mutta merkittävä positiivinen ylitys voi kyseenalaistaa tulojen riittävän käytön vaadittujen palvelujen tuottamisessa. Toisaalta varojen käyttö voi olla säännöstelty (Merchant & Van der Stede, 2012).

Johdon ohjausjärjestelmät kohtaavat lisähaasteita julkisen sektorin palveluissa. Merchant ja Van der Stede (2012) muistuttavat, että suuri osa voittoa tavoittelemattomista organisaatioista ovat julkisen palvelun tuottajia. Raportointivelvoitteet suuntautuvat jopa useisiin vaativiin viranomais- tai hallintoelimiin, ja toiminnan tarkkaan määritelty tarkoitus on julkisen ja poliittisenkin kritiikin alaista. Organisaation johtokuntien jäsenyydessä ei aina vaadita laajaa liiketoiminnan ohjauksen tuntemusta. Johdon ohjausjärjestelmien suunnittelussa ja budjetoitimihaasteissa on huomioitava osin myös ulkoiset vaatimukset.

Julkisjohtamisessa on tapahtunut kehitys, jossa prosessikeskeisyys antaa tilaa tuloksellisuuden painottamiseen. Sääntöjen kehittämisen sijaan on alettu keskittyä enemmän johdon hallintamekanismeihin ja taitoihin sekä raportoinnin käyttöön yksityissektorin tavoin (Oates, 2015). Taloushallinnon lisäksi on huomiota suunnattava myös omistajien vaatimusten ja strategisten askelten merkitykseen osana johdon ohjausjärjestelmää. Oates (2015) huomioi myös Chenhallin (2003) näkökulman, jonka mukaan organisaation johto ei todennäköisesti soveltaisi ohjausjärjestelmää, jolla ei ole positiivista vaikutusta suorituskykyyn. Toisaalta poliittiset pakotteet tai viranomaisvaatimukset saattavat olla ristiriidassa suorituskykypainotteisen ohjausvalinnan kanssa. Johdon ohjausjärjestelmät rakentuvat organisaation sisällä, mutta niiden käyttöönotossa on huomioitava säännöt ja rajoitetut valtuudet sekä toiminnan läpinäkyvyys suorituskyvyn tukemisen lisäksi (Oates, 2015).

Abernethy ja Stoelwinder (1995) tutkivat diagnostisen ohjausjärjestelmän käyttöä julkisen sektorin organisaatiossa. Haasteellisena oli johdon toiminnan ja valtuuksien säätely

byrokraattisessa organisaatiossa, jossa henkilökunnan ammattitaito on operatiivisen toiminnan tärkein edellytys. Viralliset hallinnon ohjausjärjestelmät päätösvaltuuksiin ja omatoimisuuteen tottuneiden ammattilaisten toiminnoissa voivat aiheuttaa konflikteja. Työympäristö, jossa nämä konfliktit ovat vähäisiä, voi merkittävästi lisätä työtyytyväisyyttä ja sitä kautta myös suorituskykyä. Virallisten ohjausjärjestelmien hyväksyntä osana toimintaa on suotavaa, mutta sen ei tule himmentää ydintehtävän tärkeyttä (Abernethy & Stoelwinder, 1995). Johdon ohjausjärjestelmiä ja niiden käytön eri malleja on tutkittu laajasti, mutta näistä johdettuja empiirisiä tutkimustuloksia julkisella sektorilla on rajoitetusti. Oates (2015) kirjoittaa, että uusissa tutkimuksissa olisi tarpeen hahmottaa, miten eri tyyppisten johdon ohjausjärjestelmien käyttö vaihtelee eri sektoreissa. Näin löytyisi viitteitä myös erityisesti julkiselle sektorille soveltuvista johdon ohjausjärjestelmistä.

Uuden julkisjohtamisen ominaisuuksissa on yksityisen sektorin johdon ohjausjärjestelmille tyypillisiä piirteitä. Julkisten palvelujen hallinnollisia vastuita jaetaan ja delegoidaan, palvelujen tuottamisessa huomioidaan markkinat ja kilpailutus. Tavoitteet, suoritus ja asiakaskeskeisyys ovat saaneet kasvavaa huomiota (Larbi, 1999).

Viinamäki (2019) korosti kirjoituksessaan sitä, että kuntaorganisaation maineella on merkitystä kuntajohtamisen onnistumisessa. Julkisten palvelujen erityispiirteiden takia eivät yksityissektorin hallinnolliset toimet aina ole mahdollisia. Artikkelissa kiteytetään se, miten ”päämäärät ovat aina jonkin toisen asettamia”. Siitä huolimatta organisaatioilla on myös omia visioita ja tavoitteita, joiden toimeenpanossa on samalla aina huolehdittava lain ja useiden viranomaistahojen vaatimuksista.

Vinnari (2008) kirjoittaa uuden julkisjohtamisen (NPM) vaikutuksesta kunnallisiin vesi- huoltopalveluihin. Uuden julkisjohtamisen tavoitteena oli ollut parantaa taloudellisia ja tuotannollisia saavutuksia sekä asukkaiden saamia palveluja ohjaus- ja hallintamenetelmien muutosten avulla. Monopoliaseman luonne edellyttää tarkkaa valvontaa. Uudis-

tuksen todettiin toisaalta parantaneen osia taloushallinnon mekanismeista. Toisaalta vesihuollon tuloista on tullut merkittävä tekijä kunnan tuloksessa. Omistajalle maksettavat pääoman tuotot rajoittavat vesihuollon investointitarpeiden rahoitusta (Vinnari, 2006). Välttämättömien infrastruktuurien investointien viivästyminen voi aiheuttaa kasvavia terveys- ja ympäristöriskejä sekä palvelutason heikentymistä. Lisäksi korjauskustannukset voivat olla ajoissa suoritettujen toimenpiteiden menoja mittavampia. Vinnari (2009) mainitsee, että talouden valvontaelin tai virallisten ja epävirallisten ohjausmenetelmien kombinaatio voisivat olla toimiva ratkaisu. Lisäksi hän painottaa, että vesihuoltopalveluissa on päätöksentekovelinten sitoutuminen tärkeää. Lain velvoittamat toimet, ammatillinen hallinta sekä vesilaitosten riittävät päätösvaltuudet olisi saatava tasapainotettua siten, että palveluvaatimukset ja infrastruktuurista huolehtiminen täyttyvät (Vinnari & Hukka, 2010).

Tämän tutkielman teoriaosassa on käsitelty johdon ohjausjärjestelmiä eri näkökulmista. Simonsin Four Levers of Control (1995) avaa johdon ja ohjauksen virallisia ja informaatiopohjaisia periaatteita strategian toteutuksessa. Malmi ja Brown (2008) yhdistävät johdon ohjausjärjestelmiä tarkastellen niiden toimivuutta yksittäisinä mekanismeina ja osana laajempaa kokonaisuutta. Chenhallin (2003) orgaaniset ja mekanistiset erittelyt jakavat johdon ohjausjärjestelmiä virallisiin ja vähemmän muodollisiin. Julkisen sektorin erityispiirteitä ja esimerkkejä vesihuollossa tarkasteltiin tämän teoriaosan toisessa osassa. Tässä tutkielmassa on teoriaosan eri aiheiden ja kysymysten pohjalta rajattu tutkimuskehys erityisesti Malmin ja Brownin (2008) MCS package-malliin, jossa tiivistettynä yhdistyy useiden kuvailtujen tutkimusten aineksia. Menetelmät eritellään tarkemmin luvussa 3.

3 Tutkimusmenetelmät ja aineisto

Tämä luku sisältää tutkielman tutkimusmenetelmien ja aineiston kuvauksen ja perustelut. Olennaisen osan muodostaa myös kuvaus tutkimuksessa käytetyistä analysointimenetelmistä. Luvun lopussa on lyhyt esittely kohdeorganisaatioista.

3.1 Tutkimusmenetelmä

Tämä tutkielma on kvalitatiivinen, vertaileva case-/tapaustutkimus. Tapauksia tutkitaan syvällisesti niiden aidossa toimintaympäristössään. Tavoitteena on selittää, kuvailla, havainnollistaa ja ymmärtää ilmiöitä. Muuttujia, tarkastelun näkökulmia ja tietolähteitä on useita (Yin, 2018). Yin (2018) kirjoittaa, että tapaustutkimuksissa voi kohteena olla yksi tai useampi tapaus eli case. Monitapaustutkimukseen viitataan myös vertailevana tapaustutkimuksena, joka sisältää usean tapaustutkimuksen. Usean case-kohteen tutkimustuloksia esitellään myös rinnakkain vertaillen. Tässä tutkielmassa tutkimuskohteina on neljä vesihuollon organisaatiota. Laadullisen tutkimuksen toteutukselle löytyy useita erilaisia metodeja, joiden tarkoituksena on tutkia ihmisiin, elämään ja maailmaan liittyviä ilmiöitä (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka, 2006). Tavoitteena useamman kohdeorganisaation tutkimuksessa on saada havaintoja ja selvitystä useista erityyppisistä näkökulmista ja tilanteista (Scapens, 1990).

Tilastollinen yleistäminen on mahdotonta, kun havaintokohteita on vain muutama. Tapaustutkimuksessa ei tilastollista yleistämistä tavoitella, mutta Yinin (2018) mukaan teorioita laajennetaan tai analysoiden yleistetään. Tässä tutkielmassa ei tilastollinen yleistäminen ole tavoitteena. Vaivion (2008) mukaan kvalitatiivisella tutkimuksella voi olla kontribuutio kuitenkin teoreettiseen yleistämiseen. Teoriaa tarkastellaan rinnakkain empiirisen aineiston kanssa. Exploratiivinen, kvalitatiivinen tutkimustyö voi tuoda esiin teorioiden vahvuuksia ja heikkouksia ja käynnistää alustavien hypoteesien valmistelua jatkotutkimukselle (Vaivio, 2008).

Vaivio (2008) kirjoittaa, että laadullisen tutkimuksen ensimmäinen hankaluus on usein olennaisen teorian tunnistaminen keskeisenä teoreettisena viitekehyksenä. Tyypillisiä haasteita ovat myös tavoitteiden määrittely ja yhteyksien luominen oikeiden kohteiden ja avainhenkilöiden kanssa. Aineiston keruun ja havainnoinnin sujumisen lisäksi on suoriuduttava tulkintojen ja teoreettisen selitysten haasteista. Teoreettisen viitekehyksen vaikutus tutkimuksen fokuksen ja kenttätöön etenemisessä on merkittävä (Vaivio, 2008).

Tämän tutkielman eteneminen laadullisena monitapaustutkimuksena (multiple case study) ei kohdannut merkittäviä kvalitatiivisen tutkimuksen yllä mainittuja hankaluuksia. Tutkimusaihe sai lähtönsä alun perin mielenkiinnosta ja havainnoinnista sekä vesihuollon organisaatioiden toiveista selvittää nyky- ja tulevaisuusnäkyviä muuttuvan toimintaympäristön keskellä. Usean vuoden oma työskentely vesihuollon ja muiden julkisen sektorin toimijoiden talous- ja yleishallinnon tehtävissä auttoi aihevalinnassa. Myös laadullinen tutkimus oli luonteva valinta. Tavoitteena oli selvittää, havainnoida ja ymmärtää muutaman case-kohteen vertailevalla tutkimuksella johdon ohjausjärjestelmien käyttöä syvyydellä ja antaa mahdollisuus kohteista saataville spontaaneille reaktioille ja informaatiolle. Tämän case-tutkimuksen teemahaastattelun avulla mahdollistettiin joustavuutta tiedonkeruussa. Olennaista lisätietoa toivotun mukaisesti kertyi myös ilman täsmällisiä kysymyksiä.

Teoriaosassa esiteltä Malmin ja Brownin (2008) MCS package, siihen liittyvät teoriat ja tutkimukset sekä heidän esittämänsä jatkotutkimushaasteet muodostivat mielenkiintoisen tutkimuskentän yhdistettynä jo toivottujen MCS-tutkimusten etenemisessä myös julkisella sektorilla. MCS package tarjosi luontevan viitekehys- ja teemarungon, koska se kattaa ohjausjärjestelmien käytön monista näkökulmista. Nämä johdon ohjausjärjestelmät ovat laajalti käytössä myös vesihuollon organisaatioissa. Kysymysasettelulle muodostettiin teemat sisäisen ja omistajalähtöisen ohjauksen aiheissa.

Case-tutkimuksessa on monia lähestymistapoja, joilla haetaan vastauksia kysymyksiin mitä, miksi ja miten. Tarkoituksena on tutkia ja ymmärtää komplekseja kysymyksiä niiden

luonnollisessa toimintaympäristössään. Syvä perehtyminen käytökseen, prosesseihin ja käytäntöihin sekä eri tekijöiden vuorovaikutukseen antaa tutkijalle mahdollisuuden selvittää, kuvailla ja arvioida monimuotoisia aiheita (Harrison, Birks, Franklin & Mills, 2017).

Strukturoitu haastattelu on ohjatun lomakkeen valintojen täyttö, jossa joustoa tai vaihtelevuutta haastateltavien ryhmässä ei esiinny. Saaranen-Kauppinen ja Puusniekka (2006) kuvaavat puolistrukturoidun haastattelun olevan usein tilanne, jossa kysymyksiä esitetään teemoista, mutta vaihtelevassa järjestyksessä tai laajuudessa. Tämän tutkielman haastattelutilannetta voidaan kutsua puolistrukturoiduksi. Tarkemmat teemojen sisälle kätkeytys kysymykset toimivat lähinnä tutkijan omana muistilistana, mutta keskustelun joustosta huolimatta on tilanne rajattava erityisesti työlle merkityksellisen tiedon saantiin. Scapens (1990) mainitsee, miten tutkijan on haastattelutilanteessa tartuttava olennaisiin seikkoihin esittämällä spontaanisti jatkokysymyksiä.

Tässä tutkimuksessa sovelletaan case-metodia vertailemalla usean yrityksen johdon ohjausjärjestelmien kokoelmaa. Teemahaastattelun tukemana avautuvat järjestelmien sovellusten käyttö ja haasteet kohdeorganisaatioissa käytännönläheisen tarkastelun avulla. Teemahaastattelujen edetessä keskustelut tuovat esiin kysymyksiä ja näkemyksiä, jotka tuovat lisäarvoa alun perin suunniteltujen kysymysten täydennyksenä. Kennedy ja Widener (2008) kirjoittavat, että case-tutkimuksen rajoitteena on kuitenkin, että yleistäminen ja tilastollisten tulosten vertailu eri organisaatioihin puuttuvat.

3.2 Tutkimuksen aineisto

Usean tiedonkeruun ja –analysoinnin metodien yhdistely on todettu toimivaksi käytännöksi, jolla saadaan kattava kuva tarkastelukohteesta tai -kohteista. Taulukossa 8 on tiivistettynä näkemyksiä liittyen useiden tutkimusotteiden käytöstä yhdessä. Useat tietolähteet, tiedonkeruun menetelmät ja analysointi lisäävät tutkimuksen syvyyttä ja laajuutta. Triangulaatioon viitataan arvostettuna ja yleisenä käytäntönä, joka vaatii syste-

maattisen ja selkeän analysointitavan. Triangulaatio on useiden menetelmien, tietolähteiden tai teorioiden yhdistämistä. Se eliminoi tiedonkeruussa virhelähteitä ja lisää luotettavuutta (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka, 2006).

Taulukko 8. Useiden tutkimusotteiden kombinaatioita (mukaillen Harrison, Birks, Franklin & Mills, 2017).

<p>Useita lähteitä</p> <p><i>Multiple sources of evidence</i></p>	<p>Useita aineiston lähteitä tutkimuksen syvyyteen ja laajuuteen.</p> <p><i>Multiple sources of evidence for comprehensive depth and breadth of inquiry.</i></p> <p>Tiedonkeruun menetelmät: haastattelu, havainnointi, tarkasteluryhmät, aineiston tutkiminen, kyselyt.</p> <p><i>Methods of data collection: interviews, observations, focus groups, artifact and document review, questionnaires and/or surveys.</i></p> <p>Analyysimenetelmät: vaihtelevat riippuen tiedonkeruumetodista ja tapauksista; systemaattinen ja tarkka ote.</p> <p><i>Methods of analysis: vary and depend on data collection methods and cases; need to be systematic and rigorous.</i></p> <p>Triangulaatio on arvostettu ja laajasti käytössä.</p> <p><i>Triangulation highly valued and commonly employed.</i></p>
--	---

Tässä tutkimuksessa on useita aineiston lähteitä. Useiden tietolähteiden yhdistämisessä viitataan aineistotriangulaatioon. Aineistotriangulaatiolla voi olla positiivinen vaikutus tutkimuksen luotettavuuteen, mutta on myös työläs (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka, 2006). Laadullisessa tutkimuksessa usein käytetään aineistonkeruussa haastatteluja, kyselyjä ja dokumentteja (Tuomi & Sarajärvi, 2018). Teoreettinen osuus tässä tutkielmassa muodostaa alkukokonaisuuden, jossa aikaisemmat tutkimukset ja teoriat auttavat luomaan lähtöasetelman muun aineiston keruulle. Aikaisempien tutkimusten tulokset yksityisellä ja julkisella sektorilla tukevat empiirisen osan tutkimusrakenteen fokusta. Aikaisempien tutkimusten tarkastelun yhteydessä on kehittynyt teoreettisesta viitekehyksestä suunta tarkasteltaville näkökulmille ja empiriaosan teemahaastattelun runko. Tuomi ja Sarajärvi (2018) kirjoittavat, että teoria on laadullisessa tutkimuksessa välttämätön. Heidän mukaansa teorian osuus tutkimuksen, sen metodien ja luotettavuuden kannalta on merkittävä. Viitekehys ja teoria auttavat rajaamaan tutkimuksen kannalta

keskeisiä aiheita. Viitekehyksessä yhdistyvät tutkimusmetodien ääriviivat ja osin myös aikaisempien tutkimusten löydöksiä. Tässä tutkielmassa on teoriaosassa kuvailtu viitekehys, jota on tarkasteltu myös muiden aikaisempien tutkimusten rinnalla. Tästä viitekehystä (MCS package) muodostettiin myös tutkimuksen empiriaosan teemat, teema-haastattelun runko, analysoinnin teemoittelun hahmottaja ja merkittävä osa tulosten esittelyä. Tämän tutkielman viite- ja teemakehys kuvaavat tiivistettynä osa-alueet, joiden käsittelyssä pyritään löytämään vastauksia johdannossa (s. 7) esitettyihin tutkimuskysymyksiin.

Tässä tutkielmassa käytetään teemahaastattelua. Teemahaastattelua kutsutaan usein puolistrukturoiduksi haastatteluksi, jossa keskeiset teemat käsitellään tarkentavien lisäkysymysten ja –keskustelun avulla (Tuomi & Sarajärvi, 2018). Yksilöhaastattelut case-organisaatioiden ylimmän johdon kanssa toteutuivat. Teemahaastattelu soveltui metodiksi. Malmin ja Brownin (2008) MCS package eli johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmä/koelma sisältää teemat, joiden aihepiireissä on tämän tutkimuksen kysymykset. Teemahaastattelun runko perustuu Malmin ja Brownin (2008) MCS package-viitekehukseen. Kehyksen kaikki osat käytiin haastateltavien kanssa läpi vapaamuotoisessa järjestyksessä. Teemat oli järjestetty viiteen pääosaan, joiden tueksi oli haastattelurunkoon lisätty aihe-tarkennuksia ja selventäviä esimerkkejä teemojen sisällöstä. Teemahaastattelun runko (Liite x) toimitettiin haastateltaville sähköpostitse ennen sovittua keskusteluajankohtaa. Saateviestissä muistutettiin kuitenkin, että kyseessä on joustava teemahaastattelu, jossa aiheiden käsittelyjärjestys ei ole lukittu. Lisäksi haastateltavat lisäsivät tarkentavia ja selventäviä kuvauksia, kommentteja ja mielipiteitä. Teemahaastattelutilanteissa tuli kunkin kohteen kohdalla oma-aloitteisesti lisäinformaatiota, jonka haastateltava itse katsoi olevan oleellista keskustelun edetessä. Teemahaastattelujen avulla saatiin arvokasta ja monipuolista tietoa kohdeorganisaatioiden johdon ohjausjärjestelmistä.

Kohdeorganisaatioiden valinta perustui yhtiömuotoon ja -kokoon, niiden yhtäläisyyksiin ja eroavaisuuksiin, sekä organisaatioiden ylimmän johdon kiitettävään yhteistyöhön ja

mielenkiintoon tämän tutkimuksen tuloksia kohtaan. Kvalitatiivisen tutkimuksen edellytykset tuntuivat siltä osin täyttyvän. Valittujen organisaatioiden omistus- tai yhtiömuodot ovat toimintavuosien aikana muuttuneet ja haastateltavien näkemykset hallinnollisista menetelmistä pohjautuvat osittain myös heidän omaan vertailutietoonsa.

Kohdeorganisaatioiden ja haastateltavien valinnassa on pyritty huomioimaan onnistuneen teemahaastattelun edellytykset. Vapaamuotoisen keskustelun edetessä (ennalta esitetyn teemarungon puitteissa) on molempien osapuolten tuntemus toimintaympäristöstä hyödyksi sekä johdattelevien kommenttien että kysymysten tarkemman määrittelyn vuorottelussa. Tässä tutkielmassa on myös tiettyjä syvähaastattelun tai avoimen haastattelun piirteitä. Haastattelija rakentaa tilannetta myös saatujen vastausten perusteella. Lisäksi haastattelua helpottaa tutkijan kokemusperäinen kyselytapa sekä aikaisempi tieto (Tuomi & Sarajärvi, 2018).

Haastateltavia henkilöitä oli yhteensä neljä. Jokainen heistä on vesihuollon organisaation ylin toimihenkilö; organisaatiomuodosta riippuen on kyseessä toimitusjohtaja tai johtaja. Tässä tutkimuksessa viitataan jokaisen kohdalla titteliin 'johtaja'. Johtajiin otettiin ensin yhteyttä puhelimitse ja esiteltiin tutkimusidea lyhyesti. Kaikki neljä valittua case-organisaatiota suostuivat osallistumaan. Alustavia keskusteluaikatauluja kartoitettiin heti. Kokouskutsut lähetettiin Skype-etäkokouksiin. Sähköpostitse toimitettiin haastateltaville etukäteen myös tarkempaa tietoa tutkimuksesta sekä teemahaastattelun runko (Liite 2).

Haastattelut suoritettiin 22.4.–8.5.2020 välisellä ajalla. Tilanteiden sijoittaminen lyhyelle aikavälille vaikutti sopivalta. Teemat pysyivät haastattelijalla tuoreessa muistissa 'auki' ja kaikkien teemojen kohdalla kehittyi myös lisäkysymyksiä, joita eri haastattelujen kohdalla heräsi. Haastattelujen kesto vaihteli. Lyhin oli 42 minuuttia, pisin 1 tunti ja 18 minuuttia. Taulukossa 9 on listattu haastattelutilanteet. Johtajien suostumuksella keskustelut tallennettiin. Tämän puolistrukturoidun haastattelun tallenteet litteroitiin myöhemmin, jotta tutkimuskysymysten kannalta oleellinen tieto saadaan kirjoitettuun muotoon analysointivaihetta varten. Anonymiteetti ja tiedon ja mahdollisten siteerausten

käyttö selitettiin alussa. Näistä oli jo kutsupuheluissa tai sähköposteissa lyhyesti mainittu. Haastattelutilanteen päätteeksi laadittiin haastateltavan kanssa SWOT-analyysi käsiteltyjen johdon ohjausjärjestelmien ominaisuuksista. Siinä jäseneltiin vahvuuksiin, heikkouksiin, mahdollisuuksiin ja uhkiin olennaiset esiin nousseet johdon ohjausjärjestelmäkysymykset.

Taulukko 9. Teemahaastattelujen aika ja pituus.

Organisaatio	Haastateltavan asema	Ajankohta	Haastattelun kesto/pituus
Case A	Johtaja	22.4.2020 klo 15:26	1.18.09
Case B	Johtaja	27.4.2020 klo 8:59	0.42.05
Case C	Johtaja	30.4.2020 klo 8:32	0.59.52
Case D	Johtaja	8.5.2020 klo 11:33	0.56.07

Osa toimialaa ja organisaatioita koskevan aineiston keruuta suoritettiin jo kohdeorganisaatioiden valintavaiheessa. Perehtyminen potentiaalisten case-organisaatioiden taustatietoihin auttoi valitsemaan kohteet, jotka muodostavat tutkimuskysymysten kannalta sopivan case-organisaatioiden vertailuryhmän. Tarkempaa tiedonkeruuta jatkettiin julkisesti saatavilla olevista lähteistä, kuten alan lehdet ja internet-sivustot, kun kohdeorganisaatioiden osallistuminen tähän vertailututkimukseen oli suullisesti varmistettu. Vesihuollon organisaatiot tuottavat julkisen sektorin palveluja. Näiden organisaatioiden tämän tutkimuksen kannalta oleelliset taustatiedot ovat pääsääntöisesti julkisesti saatavilla. Pyynnöstä myös ylimääräistä, julkaisematonta materiaalia toimitettiin valituista kohteista. Kohdeorganisaatioiden omat internetsivut ja erikseen heiltä saadut dokumentit on anonymiteetin vuoksi jätetty erittelemättä lähdeluettelossa. Suomen Vesi- ja viemärlaitosyhdistyksen (VVY) julkaisut ja jäsenille suunnatut uutiskirjeet toivat informaatiota liittyen mm. toimialan ajankohtaisiin aiheisiin sekä jäsenten (vesihuolto-organisaatioiden) tilastollisiin vertailutietoihin. Myös muiden toimialaa säätelevien tahojen internet-sivustot sisälsivät tutkimuksen kannalta hyödyllistä informaatiota liittyen lainsäädännön, EU-direktiivien ja poliittisten mekanismien vaatimuksiin ja velvoitteisiin kyseisellä toimialalla.

3.3 Aineiston analysointi

Alasuutari (2011, luku 2) mainitsee, että ”laadullisessa analyysissä eivät johtolangoiksi kelpaa tilastolliset todennäköisyydet”. Tyypillistä on, että tutkimuskohteiden määrä rajoittaa tilastollisen analyysin käyttöä. Alasuutarin (2011) mukaan analyysin päävaiheet kvalitatiivisessa tutkimuksessa ovat *havaintojen pelkistämistä* ja *arvoituksen ratkomista*. Havaintojen pelkistämisessä punnitaan, mikä on teoreettiseen viitekehykseen nähden olennaista tietoa, ja havaintoja yhdistellään. Arvoituksen ratkaiseminen on tulosten tulkintaa, toiminnan ja merkitysyhteyksien selvittämistä ja selittämistä (Alasuutari, 2011). Tulkinnaissa peilataan myös muihin tutkimuksiin ja kirjallisuuteen; sekä kvantitatiiviseen että kvalitatiiviseen. Taulukko 10 kuvaa Alasuutarin (2011) näkemyksen kvalitatiivisen tutkimuksen analyysin päävaiheista. Eriksson ja Koistinen (2014) esittävät kolme kohtaa aineiston analyysissä. Luokittelu tai tyypittely auttaa järjestämään aineistoa. Sisältöanalyysistä on tuloksena havaintoja, joille on löydettävä merkitys ja selitys. Havainnoille löytyy yhteyksiä, ja johtopäätöksiä tehdään.

Taulukko 10. Laadullisen tutkimuksen analysointi (mukaillen Alasuutari, 2011).

Laadullisen tutkimuksen analyysin päävaiheet:	
Arvoituksen ratkaiseminen	”Ymmärtävä” selittäminen, muuhun tutkimukseen ja teoreettisiin viitekehyksiin viittaaminen.
Havaintojen tuottaminen	Havaintojen pelkistäminen: ”olennaiseen” keskittyminen ja raakahavaintojen yhdistäminen.

Sisällön analyysissä sovellettiin teemoittelua. Teemoittelussa ”kaikkiaan kyse on laadullisen aineiston pilkkomisesta ja ryhmittelystä erilaisten aihepiirien mukaan” (Tuomi & Sarajarvi, 2018, luku 4.4). Tämän tutkielman teemat pohjautuvat teoriaosan viitekehykseen, josta myös teemahaastattelun runko muodostui. Teemat ovat keskeisiä aiheita, joihin perustuen on laadittu ohjautuva teemoittelu. Teema-alueet käydään kaikkien haastateltavien kanssa läpi, mutta ei aina samassa laajuudessa tai järjestyksessä (Saaranen-

Kauppinen & Puusniekka, 2006). Kuhunkin teemaan omistettu aika, laajuus ja syvyys vaihtelevat – tarkoituksena olikin antaa keskustelulle joustavuutta. Tämä sallii vuoropuhelun edetessä keskeisimpien seikkojen priorisoinnin ja painotuksen tutkielman kannalta oleellisiin kysymyksiin. Tavoitteena on saada tietoa tutkimuksen ongelmanasettelun mukaisesti (Tuomi & Sarajärvi, 2018). Tämän tutkielman haastattelun teemarunko on tiedonkeruun ja myös analysointivaiheen merkittävä työkalu jäsentäessä havaintoja sekä case-organisaatioiden että vertailutietojen 'arvoituksia ratkoessa'.

Teemoittelu tulosten järjestämisessä ja analysoinnissa suoritettiin haastattelurunkona olleen teemapohjan mukaisesti. Jokaisen case-organisaation kohdalla käytiin tulokset ensin läpi eritellen ne teema-alueittain. Teemojen mukaisesti laadittiin case-tulosten vertailu. Vertailutulosten tiivistelmässä olennaisia, merkittäviä havaintoja analysoinnin lisäksi tiivistettiin vertailutaulukkoon. Myös SWOT-analyysistä esiin nousseet tulokset esitettiin yhdistettynä SWOT-aulukkona, jossa eri organisaatioiden vastaukset näkyvät rinnakkain.

Tulosten analysoinnissa viitataan myös teoriaosuudessa mainittuihin seikkoihin. Tavoitteena on hahmottaa olennaisia eroavaisuuksia tai yhtäläisyyksiä myös aikaisempiin tutkimuksiin nähden.

3.4 Kohdeorganisaatiot

Tämän tutkielman empiirinen osa on rajattu erityisesti suomalaisen vesihuollon johdon ohjausjärjestelmien tarkasteluun. Kohdeorganisaatioiden valinta perustui tavoitteeseen saada tutkittavaksi yrityksiä, joiden yritys- ja omistusmuoto poikkeavat toisistaan. Toisaalta mielenkiintoisena vertailuna mukaan sisällytettiin kaksi osittain samankaltaista organisaatiota. Näin syntyi vertailuhavaintoja myös yhtäläisyyksistä ja eroavaisuuksista, kun organisaation tietyt perusominaisuudet ovat samankaltaiset. Valittujen neljän organisaation kohdalla myös taustatietojen saatavuus sekä johdon halukkuus osallistua teemahaastatteluun vahvistivat valinnan.

Kohdeorganisaatiot nimetään tämän tutkimuksen case-yrityksiksi: Case A, Case B, Case C ja Case D. Kunkin kohdalla haastatteluun osallistui ainoastaan organisaation ylin johtaja. Viralliset nimikkeet voivat poiketa toisistaan yritysmuodon vuoksi. Kuvaus 'johtaja' viittaa haastateltavaan henkilöön tässä yhteydessä. Valittujen kohdeorganisaatioiden johtajien laajat vastuut sisälsivät operatiivista, strategista ja ylimmän hallinnon talouspäättöksenteon työtä. Tämä oli havaittavissa teemahaastattelujen runsaiden ja monipuolisten keskustelujen myötä. Havaintojen, analysoinnin ja lopputulosten valmisteluun nämä yksilöhaastattelut sopivat tämän tutkielman rajauksiin nähden. Taulukko 11 kuvaa tiivistettynä neljän kohdeorganisaation ominaisuuksia pääpiirteittäin.

Case A on kirjanpidollisesti eriytetty kaupungin omistama liikelaitos. Laskutettu vesimäärä on yli 4000000 m³ vuosittain. Liikevaihto on yli 14 milj. €.

Case B toimii osakeyhtiönä, jonka osakepääoman omistaa kokonaisuudessaan kunta. Laskutettu vesimäärä on yli 1000000 m³ vuosittain. Liikevaihto on yli 4 milj. €.

Case C on kirjanpidollisesti eriytetty kaupungin omistama liikelaitos. Laskutettu vesimäärä on yli 11000000 m³ vuosittain. Liikevaihto on yli 37 milj. €.

Case D muodostaa liiketoimintayksikön, joka on osa veden ja energian yhdistettyä osakeyhtiötä. Konsernin omistaa kokonaisuudessaan kaupunki. Laskutettu vesimäärä on yli 5000000 m³ vuosittain. Yksikön liikevaihto on yli 16 milj. €.

Taulukko 11. Case-organisaatiot.

Organisaatio	Yritysmuoto	Liikevaihto milj. €/vuosi	Laskutettu vesimäärä 1000 m ³ /vuosi
Case A	Liikelaitos	14	4000
Case B	Osakeyhtiö	4	1000
Case C	Liikelaitos	37	11000
Case D	Yhdistetty Oy	16	5000

Kuntaliiton (2020) määritysten mukaan kaupungin omistama liikelaitos on organisaatio-
muoto, jossa kunnan toimialaan kuuluva tehtävä hoidetaan kirjanpidollisesti eriytettynä.
Kunnan toimintoja järjestetään myös yhtiöiden tai yhteisöjen toimesta, kunnan määräys-
vallan ja omistajaohjauksen alaisena toimintona. Kuntaliiton (2020) mukaan valtuuston
kuntastrategiassa ja omistajapolitiikassa omistajaohjauksen tulee olla ”johdonmukaista
ja ennakoitavaa, jotta kunnan tytäryhtiön hallituksella olisi edellytykset ottaa ne asian-
mukaisesti huomioon oman toiminnan suunnittelussa ja toteutuksessa”. Kunnan liikelai-
tos on ”osa kunnan hallintoa ja taloutta, ei erillinen oikeushenkilö”, mutta ”valtuusto on
antanut kunnan muita toimintayksiköitä itsenäisemmän aseman” (Tilastokeskus, 2020).
Kunnallisella liikelaitoksella on johtokunta. Liitteessä 3 on tiivistetty kuvaus kuntastrate-
giasta ja omistajapolitiikasta.

Maa- ja metsätalousministeriön (2020) mukaan Suomen vesihuoltolain mukaisia vesi-
huoltolaitoksia on n. 1100. Lasketun vesimäärän mukaan kunnan liikelaitoksia on 26 %
ja kunnan osakeyhtiöitä 32 %. Muut toimintamuodot ovat pääosin osuuskuntia, kuntayh-
tymiä tai kunnan taseyksiköitä.

Maa- ja metsätalousministeriö (MMM) on vesihuollon yleisestä ohjauksesta,
seurannasta ja kehittämisestä vastaava ministeriö. Ympäristöministeriö (YM)
vastaa viemäroinnin ja vesiensuojelun viranomaisohjauksesta, ja sosiaali- ja ter-
veysministeriö (STM) talousveden laadun valvonnan viranomaisohjauksesta
(Vesilaitosyhdistys, 2016).

Kuntaliiton (2018) mukaan ”omistajaohjauksella tarkoitetaan toimenpiteitä, joilla kunta
omistajana tai jäsenenä myötävaikuttaa ... hallintoon ja toimintaan ... otetaan huomioon
kuntakonsernin kokonaisuus”. Hallinnollisiin ohjausjärjestelmiin kuuluvat lisäksi lukuisat
suomalaista vesihuollon toimintaa säättävät lait (Liite 4).

4 Empiirisen tutkimuksen tulokset

Tässä luvussa kuvaillaan johdon ohjausjärjestelmien käyttöä case-organisaatioissa. Tavoitteena on tarkastella kunkin organisaation tilannetta ensin erikseen hyödyntäen teemahaastatteluista saatua aineistoa sekä muuta triangulaatiodataa. Muu case-kohtainen aineisto on ollut pääosin organisaation taustatietojen hankintaa organisaatioiden ja viiranomaistahojen nettisivuilta tai erikseen toimitetuista dokumenteista. Nämä aineistot olivat osana valmistelutyötä ennen haastatteluja, ja tukevat tutkimuksen edetessä havaintojen tulkintaa. Havainnot ja analyysit avataan teemoittain jokaisen case-organisaation kohdalla. Suorat lainaukset kunkin Case-otsikon alla viittaavat kyseisen organisaation johtajan vastauksiin. Teemahaastattelujen aikana asiat käsiteltiin keskustelun etenemisen mukaisessa joustavassa järjestyksessä. Tulokset asetellaan selkeyden vuoksi haastattelurungon (Liite 2) mukaiseen teemoittelujärjestykseen. Luvun loppuosassa organisaatioiden haastatteluissa esiin nousseita aiheita kuvataan rinnakkain eri teemojen kohdalla. Tiivistelmä on Taulukossa 12.

Lisäksi teemahaastattelujen loppuksi yhdessä suoritetuista pikaisista SWOT-analyyseistä esitetään tiivistelty taulukko, johon kaikkien kohdeorganisaatioiden SWOT-vastaukset on sisällytetty (taulukko 13). SWOT-erittelyn tarkoitus tässä yhteydessä on kuvailla erityisesti johdon ohjausjärjestelmiin liittyviä ominaisuuksia. Vastaajat nostivat esiin myös asioita, jotka vaikuttavat ohjauksen ja päätöksenteon onnistumiseen. Taulukkoon on lyhyesti kerätty SWOT-keskustelun poimintoja, jotka painoutuivat haastatteluissa.

4.1 Case A

Case A:n johtajan kanssa pohdittiin ensin lyhyen ja pitkän tähtäimen **suunnittelujärjestelmiä**.

Pitkä tähtäin on kohtuu selvä kun siellä on talousarviot, taloussuunnitelmat ja niin edelleen ja pitkässä tähtäimessä on meidän investointiohjelmat ja vesihuollon kehittämissuunnitelma ja muut. Mutta lyhyt tähtäin ... niin kuin vuosi ... toisaalta lyhyempikin.

Investointisuunnitelma on liian lyhyt, ja tuo haasteita vesihuollon ylläpitoon ja kehittämiseen. Lyhyemmän tähtäimen suunnittelu on jatkuvaa. Operatiivisen tason työnjohdolliset interaktiiviset palaverit ja johtoryhmien ja tiimien suunnittelukokoukset ovat säännöllisiä sisäisiä käytäntöjä. Operatiivisissa yksiköissä (esim. vesi, jätevesi, verkostot) on laaja osaamisen kirjo, viikon töitä käydään yhdessä läpi. Epämuodollista suunnittelua ja ohjausta tapahtuu jatkuvasti, tilanteen vaatiessa hetkessä. Joustavuus mahdollistaa päätöksenteolle ja ohjaukselle tärkeän ja ajantasaisen tiedon vaihdon.

Digitalisaation ja uusien järjestelmien myötä voi päivittäispalavereihin tulla jonkin verran muutosta esimerkiksi toimeksiantojen suhteen. Johtaja arvioi, että tulevaisuudessa voi lyhyimmän tähtäimen suunnittelu ehkä muuttua pidemmäksi. Operatiiviset aamupalaverit saattavat tulevaisuudessa keskittyä enemmän erityisaiheisiin rutiiniohjeistuksen ja työnjaon sijaan. Automaatio voi toimia osana hallinnon raportointijärjestelmää, josta saadaan tietoa myös ohjausta varten. Toisaalta käytännön järjestelyihin liittyvää operatiivista suunnittelua ja ohjausta tarvitaan hallinnollisen päätöksenteon tukena. Informaation ja päätöksenteon yhteys sekä suunnittelujärjestelmissä että hallinnollisissa ohjausjärjestelmissä koettiin tiiviiksi kombinaatioksi.

Kyberneettisten järjestelmien osaksi luettiin henkilöstöasiat. Johtaja mainitsi konserniohjauksen vaatimat kehityskeskustelut tärkeänä henkilöstöhallinnossa ja –suunnittelussa. Tapa koettiin hyödyllisenä myös informatiivisesti. Konsernin yhteisistä työhyvinvointikyselyistä saatavat tulokset tuovat informaatiota, joka nopeasti toimitettuna olisi hyödyllinen lisä ohjauksessa. Tulokset tulevat viiveellä.

Omistajan strategian osana on vesihuollon tärkeys huomioitu, mutta se ei välttämättä aina kuvaa hankkeiden toteutumista vesihuollon näkökulmasta. Vesihuollon rooli laajoissa hankekokonaisuuksissa tuo tulkinnan ja seurannan haasteita niin operatiivisen

työn toteuttajan kuin omistajankin päätöselinten työssä. Osa hankkeista sisältää useita toimijoita vesihuollon lisäksi; niillä on omat toteutusvastuunsa, lainsäädäntö ja osaprojektit. Toisaalta korostetaan myös alueen vetovoimaista imagoa ja maapoliittisen ohjelman kulkua. Vesihuollon talousarvion on kuitenkin seurattava konsernin rahoituskehystä. Käyttötalousarvio on selkeä ja harvoin vaaditaan merkittäviä muutoksia. Tulopaineet kytkeytyvät investointitarpeisiin. Investointirahoitus on neuvoteltava omistajan kanssa ja sisältyy konsernin investointikehykseen. Investointiohjelmalla on vaikutus riskienhallintaan. Investointien ja riskienhallinnan vuorovaikutus kärjistyy terävämmin vesilaitoksen ohjauksessa, kuin laaja-alaisissa omistajaohjauksen ja päätöselinten strategian ja talouden linjauksissa. Riskienhallinta edellyttää riittävää rahoitusta, mutta vesilaitoksen päätösvaltuudet on rajoitettu. Tulos-, tehokkuus- ja tavoiteseuranta on jatkuvaa sekä operatiivisella että taloushallinnollisellakin tehtäväkentällä. Ympäristösäädösten, omistajan ja asiakkaiden vaatimukset huomioidaan päivittäisessä ohjauksessa ja suunnittelussa. Riskikartoitusten ja muidenkin tavoite- ja tuloskysymysten kohdalla on VVY:n organisoimaa vertailua vesilaitosten kesken. Näistä ”tulee myös päivityksiä ja vesilaitosten keskinäistä benchmarkkausta”. (Benchmarkkauksella tässä tutkimuksessa viitataan useiden eri organisaatioiden vertailutuloksiin.)

Palkkiojärjestelmissä palkka-asiat nostettiin osaksi lyhyen tähtäimen suunnittelujärjestelmiä. Tehtävän vaativuuden ja suoritusten arviointi on osa myös kyberneettisten järjestelmien henkilöstöhallintoa ja on ajankohtainen kehittämisprojekti. Näitä käydään myös yhdessä läpi ja hyödynnetään johdon informaatiotarpeissa osana henkilöstökartoitusta. Case A:n kehittämisryhmä koostuu työnantajan ja henkilöstön edustajista ja käsittelee aloite-esityksiä. Toiminnalle hyödyllisiä aloitteita pyritään palkitsemaan. Virkistystoimintaa ja joustavia henkilöstökokouksia järjestetään säännöllisesti. Tulospalkkiosopimuksia ei voida tehdä, mutta muita keinoja viestiä työnantajan arvostusta on pyritty soveltamaan.

Informaatio, päätökset ja ohjeistus nousivat esiin monien eri ohjausjärjestelmien kohdalla yhtenäisenä aiheena. **Hallinnollisissa ohjausjärjestelmissä** painottuu, miten vesi-huollon järjestäminen on velvollisuus, ja tiiviiden suunnittelukokousten merkitys koettiin tärkeäksi ja kuuluu organisaation sisäisiin vaatimuksiin. Johtaja mainitsi, että henkilöstö on myös tyytyväinen tähän käytäntöön.

Tällä liikelaitoksella on oma visio, mutta omistajalla (kaupunki) on kokonaisstrategia, jossa yhdistetään teknisen toimialan tahot. Tämä on yhteisten hankkeiden suunnittelun ja monien yksiköiden rahoituksenkin kannalta toimivaa. Toisaalta vesihuollossa on tärkeää kohdentaa liiketoiminnan asiakkailta peritty rahoitus asiakkaiden tarpeisiin. Omistajat, kaupunginhallitus ja lopulta kaupunginvaltuusto tekevät strategiset päätökset.

Osana talousarviotyötä on ”rutiinivaatimus konsernitasolla, yhtenäiset ja helposti seurattavat ... riskien hallinta ja sisäinen valvonta ... myös tilinpäätöksen osalta riskit jaettu eri luokkiin ... käytännön toiminnan kannalta omat varautumissuunnitelmat ja riskiarvioitukset ... nykyään meillä on tällainen Water Safety Plan”. Osa raportoinnista on lainvelvoittamaa, valtakunnallisesti tai maailman terveysjärjestön (WHO) suositusten mukaisesti. Water Safety Plan on sosiaali- ja terveysministeriön luotsaama, WHO:n suositteleva toimenpideohjelma (STM, 2015). Omistajalle on osittain hankalaa sisäistää vesihuollossa vaadittavat lainsäädännölliset erityshaasteet.

Case A:n johtaja painotti, että toimivat kontaktit viranomaiseen ovat ehdottomia ja tuovat osaltaan tärkeää tukea ja ohjausta toiminnalle. Laissa säädetyt vesi- ja viemäritoimintojen vaatimukset antavat selkeää ohjausta, seuranta ja valvontaa. Selkeät mittarit riittävän hyvälle toiminnalliselle tulokselle auttavat osaltaan päätöksenteko- ja ohjaustehävissä. ”Vahva ohjaus, seuranta ja valvonta tavallaan helpottaa toimia”.

Omistajaohjauksen kanssa ’tullaan toimeen’, mutta rajoitetut päätöksenteko-oikeudet esim. resurssien ja palveluiden kohdentamisessa asettavat haasteita. Omaan toimintaan tarvittavan raportoinnin lisäksi on tuotettava raportointi omistajalle. Toisaalta koettiin,

että omistajan järjestämät asiantuntijapalvelut ovat tärkeä osa organisaation tarvitsemaa osaamista.

Organisaatiokulttuurin ohjausjärjestelmissä sosiaalinen kanssakäyminen on tärkeä elementti myös osana lyhyen tähtäimen suunnittelua. Päivittäisten ja viikoittaisten vapaaehtoisten kokoontumisten tärkeys huomioidaan myös kasvavan digitalisaation aikana. Tapaamiset kuvailtiin informatiivisiksi. Näistä kerätty informaatio luonnehdittiin sekä raportoinnin että päätöksenteon kannalta hyödylliseksi. Tässä hyöty on selkeästi suunnittelujärjestelmien apuna.

Valtakunnallisestikin tavoiteltu nollan tapaturman tavoite on voimassa. Henkilökunta on sitoutunut tähän. Lisäksi yhteinen siisteyteen ja työturvallisuuteen paneutuminen on tullut tavaksi ja on myös lain ohjaama. Sitä "ei pidetä niuhottamisena, ei mene energiaa porukalta tai esimieheltä ... ymmärretään miksi tärkeää". Tämä tukee myös yhteistä riskien hallintaa. Yhteinen kieli, tapa toimia ja käytös auttavat eteenpäin myös ohjauksen toimivuudessa sekä asioiden yhtenäisessä tulkinnassa.

Lyhyessä **SWOT-analyysissä** Case A:n johtaja mainitsi erityisenä vahvuutena henkilöstön kokemuksen ja ammattitaidon osana suunnittelua. Myös nopea reagointikyky muutostilanteissa nousi merkittäväksi vahvuudeksi. Heikkoutena mainittiin palkitsemisjärjestelmä, mutta kuitenkin mahdollisuutena on sen kehittäminen. Päätöksenteon valtuusrajoitukset resurssien kohdentamisessa tuovat haasteita. Uhkina mainittiin vesistöihin ja ympäristöön liittyvät vaarat sekä niiden tuomat ketjureaktiot, mikäli ketjun alkutekijä ei ole omassa hallinnassa, riittävin resurssein.

4.2 Case B

Suunnittelujärjestelmien kohdalla Case B:n johtaja painotti vesihuollossa vaadittua erityistä lyhyen tähtäimen operatiivista suunnittelua. Lyhyt tähtäin tässä kuvailtiin häily-

väksi määritelmäksi; marginaali on sekunneista viikkoihin, tapahtumista riippuen. Toiminnan luonteen vuoksi on lyhyen tähtäimen aika usein 'heti', esimerkiksi tulipalojen sammuttamisen, onnettomuuksien ja putkivuotojen sattuessa. Organisaation tukikohta on yhdessä paikassa ja suunnittelua tapahtuu jatkuvasti. Taukojen aikana ajankohtaiset asiat tuodaan esiin. Organisaation ylimmän johdon kolme edustajaa, mukaan lukien haastateltu johtaja, huolehtivat operatiivisesta ja hallinnollisesta päätöksenteosta päivittäisen informaationvaihdon ohessa.

Vuosittainen 2-3 vuoden jatkuva kartoitus sisältää mm. investointitarpeet. Pidemmällä tähtäimellä on 10 vuoden suunnitelma.

Varmaan investoinnit kääntyy niin että ... ns. maailman tappiin yli puolet investoinneista menee verkostoon ... hektistä mutta hyvin suunniteltua pitkällä tähtäimellä, mutta hektisyys tekee alasta mielenkiintoisen. Koskaan ei tiedä mitä huomenna tapahtuu. Heti pitää reagoida, vaikka yöllä.

Kyberneettiset järjestelmät vaikuttivat joustavilta Case B:llä. Yritys on kokonaisuudessaan kaupungin omistama osakeyhtiö. Haastateltava ei kokenut tämän rajoittavan valtuuksiaan liittyen investointipäätöksiin. Omistaja ei "sekaannu millään lailla ... ". Ratkaisut tehdään "täysin itsenäisesti ja jopa hallituksellekin vien sillä lailla, että summat ja kohteet on tiedossa mutta mitään yksilöityä luettelo ei tarvi viedä". Haastateltava kertoi, miten hallitus ei vaadi yksityiskohtaista erittelyä, vaan selvityksen siitä, mitä tulevalle vuodelle on suunnitteilla. Investointien ja käyttötalouden budjettikehys on johtajan esitys. Haastateltava on tyytyväinen käytäntöön ja kokee osakeyhtiömuodon olevan sopiva. "Tämä on oikea toiminta ... tehokas ja hyvä toimintamuoto; tehdään oikeasti vain vesihuoltoa".

Balanced Scorecard ei ole käytössä, mutta jatkuva talouden ja operatiivisen toiminnan seuranta on käytäntönä. Taloutta seurataan tarkasti kuukausitasolla ja laskutusyklar mukaisesti neljännesvuosittain omaa informaatiota ja seurantaa varten. Laajemmat raportoinnit myös omistajalle. Työtyytyväisyysasiat käsitellään tarvittaessa. Johtaja kertoi, että "selvitetään porukalla, ihmiset avaa suunsa".

Palkkiojärjestelmät sivuttiin lyhyesti. Erillistä palkitsemisjärjestelmää ei ole käytössä. Yhteisiä ruokailu- ja juhlatilaisuuksia järjestetään ja henkilökuntaa muistetaan esim. joululahjoilla.

Hallinnolliset ohjausjärjestelmät ovat käytössä limittäin muiden ohjausjärjestelmien kanssa. Case B:llä on yhtiön hallitus, joka on tiiviissä yhteistyössä operatiivisen toiminnan kanssa. Hallituksen puheenjohtaja osallistuu myös työmaakokouksiin ja on siten läsnä suunnittelu- ja seurantaprosessissa. Johtajan mukaan ”hallitus on mukana voimakkaasti ... tämä on mahdollisimman vähän byrokraattinen ja tehokas tapa ja itse olen tyytyväinen”. Tarkennettaessa sitä, miten tai miksi systeemi (ohjausjärjestelmä) on käytössä, haastateltava kuvaili nykyisiä käytäntöjä tehokkaiksi ja jouheviksi, eikä nähnyt syytä muutokseen tässä. Tavoitteet ja standardit ovat lain sanelemia ja ”pakostakin suoritusta ja tavoitteita mitataan, että kuinka on pärjätty”. Osa seurannasta on oman toiminnan vuoksi ja ilman raportointivelvoitteita. Viranomaisille raportointi, kuten ympäristön ja vesihuollon lainsäädännön sanelemat, ovat samat omistusmuodosta riippumatta.

Omistajalle maksetaan osasta pääomaa korkoa vuosittain. Talouden seurannan raportointi ja selvitys laaditaan kuuden ja yhdeksän kuukauden sykleissä, tiedoksi omistajalle (kaupunki). Taloushallinnon palveluita ostetaan konsernihallinnolta. Tämä oli omistajan toive, mutta on johtajan mielestä myös toimivaa ja tärkeä osa yhtiön ajantasaista ja läpinäkyvää informointia omistajan suuntaan. Päätöksenteko on kuitenkin yhtiöllä.

Riskienhallinta ja sisäinen valvonta päivitetään. Johtaja kuvaili juuri valmistunutta riskienhallintaa ja kriisiviestintää; ”se on iso paketti mikä lain mukaan pitää ollakin. Sehän perustuu vesihuoltoon ja vedenlaatuihin ja muuhun, ei niinkään taloushallintoon”. Osa raportoinnista on lain velvoittamaa, valtakunnallisesti tai maailman terveysjärjestön (WHO) suositusten mukaisesti. Water Safety Plan on sosiaali- ja terveysministeriön luotsaama, WHO:n suosittama toimenpideohjelma (STM, 2015). Osittain raportointi on

myös arvokas informatiiviseen omaan käyttöön. Johtaja mainitsee, että raportin huolellinen valmistelu helpottaa sen päivittämistä jatkossakin. Hän näkee, että byrokratia on perinteisesti jäykempi suoraan kunnan yksikkönä.

Organisaatiokulttuurin ohjausjärjestelmissä korostettiin ammattitaitoa. Yhtiössä arvostetaan pitkän kokemuksen tukemaa ammattitaitoa, ja tiedostetaan myös sukupolven vaihdoksen aiheuttamat haasteet. Vuosikymmenien kokemuksen omaavan henkilökunnan eläköityessä toimintaan on liittymässä uuden sukupolven ammattilaiset, uutta nopeasti muuttuvaa teknologiaa ja tuotannon- ja toiminnanohjausjärjestelmiä. Vesihuollossakin digitalisaatio on kasvussa. Operatiivisen, liikkuvan henkilöstön mukana kulkevat it-laitteet ja toimistohenkilökunnan laitteet ja järjestelmät tulevat olemaan osa yhteistä interaktiivista järjestelmää. Tilaukset, huollot ja laskutus ovat osa monen suuntaista tiedonsiirtoa. Johtajan mukaan henkilöstö ei ole osoittanut vastarintaa digitalisaatiomuutoksissa. Toimintatapoja muutetaan yhdessä sisäisin järjestelyin. Organisaatiokulttuurilla on hänen mukaansa terve pohja. Henkilöstö on sitoutunut. Työnjakoa ja joustavuutta tukee myös yrityksen pienehkö koko ja työntekijöiden moniosaaminen. Johtajan mukaan ”kyllä toimii ... talon tavat aika pitkälle että millä mennään ... sopivan kokoinen organisaatio”. Hän lisäsi myös, että erityisiä ryhmittymiä ei ole. ”Olen tosi tyytyväinen ja olettaisin, että valtaosa työntekijöistä kans on”.

Haastattelun lopuksi johtaja vahvisti, että johdon ohjausjärjestelmien eri osat toimivat symbioosissa eikä näe ristiriitoja niiden käytössä. Spontaanin **SWOT**-analyysin kohdalla Case B:n johtaja kuvaili, että mahdollisuuksiin kuuluu organisaation helppo ja tehokas toimintatapa nykytilanteessa, josta on hyvä lähteä rakentamaan tulevaisuutta. Tulevaisuudessakin ”varmasti entistäkin parempi ja näen kovin positiivisesti tämän asian ... mutta uhat ... maailmassa on meistä riippumattomia tekijöitä”. Tässä yhteydessä hän painotti esimerkiksi väestön keskittymisen suurempiin asutuskeskuksiin. Syrjäseutujen vesi- ja viemäritarpeet, hintatason hillitseminen ja laatuvaatimukset on huomioitava asutuskeskittymien muutoksista riippumatta. Ilmastonmuutos on myös merkittävä tekijä ve-

dentuotannon toimialalla. Vahvuutena mainittiin erityisesti omistusmuoto ja organisaation koko ja henkilöstön ammattitaito ja joustavuus. Positiivisena lopetuksena keskustelulle hän totesi, että heikkouksia ei johdon ohjausjärjestelmiin liittyen nouse esiin.

4.3 Case C

Suunnittelujärjestelmien kohdalla mainittiin kuntaorganisaation sitova talousarvioprosessi, jonka lisäksi on lyhyemmän tähtäimen taloussuunnittelua. Koronapandemian vaikutus toi tähän poikkeuksellista haastetta ”normaaliin nähden”. (Kyberneettisten järjestelmien) informaation kehittyvä digitalisointi mainittiin hyödyllisenä suunnittelussa, myös riskienhallinnassa ja sisäisessä valvonnassa.

Talousarvioprosessi on näkyvä ulospäin, mutta taustalla täytyy tehdä sitä liiketoiminnan suunnittelua, analyysiä ja riskiarviointia jotka tukevat sitä talouden suunnittelua ja liikelaitoksen toimintaa sekä lyhyellä että vähän pidemmällä tähtäimellä.

Kyberneettisissä järjestelmissä vuosittain talouden ja toiminnan tavoitteet ”määritellään ja täsmennetään”. Omistajan ohjeiden mukaisesti kolme vuotta on aina esityksessä, eli talousarviovuosi ja kaksi taloussuunnitteluvuotta. Lisäksi ”me tehdään tietysti omaa suunnittelua...kohteiden esisuunnittelua ja projekteja viedään eteenpäin”. Case C päivittää määräväleihin omaa liiketoimintasuunnitelmaa, joka sisältää strategiset päämäärät. Digitaalisten ratkaisujen useat osahankkeet mainittiin tärkeänä kehityskohteena. Asiakastietojärjestelmä, yksiköiden tietojärjestelmät, palveluanalyysit ja toimialan ja toiminnan tarkastelu nykytilanteessa ja ennustamisessa. ”Riskiarviointi on iso asia tässä, kun menetään henkilö- ja työturvallisuuspuolelle ja sitten yksikön ja tiimin tasolle”. Velvoitteet ja selvitykset on määritelty lainsäädännössäkin. Varautumis- ja valmiussuunnitelmat ja laadunvalvontaohjelmat vaativat tarkkoja toimia ja raportointia eri viranomaistahoille, jotka valvovat vesihuoltoa. Balanced Scorecard on omassa käytössä mallina. Toiminnan seurannassa on vertailutiedot muihin vesilaitoksiin, raportoidaan myös kaupunginvaltuus-

tolle. Muita mittareita ovat esim. veden laatu, ”toimitusvarmuus on ykkösjuuttu että täytetään talousveden laatuvaatimukset”. Viemäriverkon ja jäteveden käsittelyn tulostavoitteet ovat jatkuvassa seurannassa. Vuosittain ”sertifiointi laatujärjestelmän auditoinnit ja niiden raportit ja tulokset omistajalle...ja henkilöstöä koskevia toiminnallisia mittareita... laatujärjestelmä on rakennettu ja laatupolitiikka määritelty”. Johtajan mukaan myös tämän myötä kehitetään järjestelmällisiä toimintaohjeita, joita tiimeissäkin käydään läpi. Kaikkien yksiköiden prosessit käydään läpi, painopisteet voivat vuosittain muuttua. ”Moni sanoo että se tuo sisäistä byrokratiaa jonkin verran ... toisaalta sitä järjestelmällisyyttä ... voidaan ohjeisiinkin tehdä korjauksia, jos niissä havaitaan puutteita”.

Kaikkia tulostavoitteita ei raportoida omistajalle (valtuustolle), osa on organisaation johdokunnalle sekä omaan käyttöön. VVY:n valtakunnallisessa vertailussa ollaan mukana ja ”nähdään vähän missä mennään...raportti jossa pyritty pelkistämään suurta mittaristojoukkoa tiettyihin ydinlukuihin, että missä tilanteessa se laitos on tuotannollisesti tai laadullisesti”.

Case C:n johtaja painottaa, että ”tiedolla johtaminen on iso asia ... moni kritisoi, mutta kokonaisuuden osalta jos meinaa tätä johtaa ja olla ajan tasalla”. Organisaation yksiköiden on raportoitava tiheästi, jotta ei olla ”oletustietojen varassa”. Raportointi pitäisi saada valmisteltua ”pienellä vaivalla ja siihen suuntaan kehitystä tehdään”. Reaaliaikainen tieto tukee ennakoivaa toimintaa ja reagointia projektien hallinnassa.

Palkkiojärjestelmät, rekrytointi ja palkka-asiat eivät jätä ”pelivaraa”. Organisaation C:n henkilöstöhallinnolliset prosessit ovat omistajan luvanalaisia. Toisaalta toiminnan koettiin pyörivän hyvin. Toisaalta koetaan henkilöstön kannalta tiettyä aseman turvaa osana kaupunkikonsernia esim. osakeyhtiön sijaan. Case C:n johtaja painotti, miten teema-haastattelun ”raameissa menee niinku yhdessä nämä asiat, henkilöstö, talous ja kaikki”. Aiemmin käytössä ollut tulospalkkio oli hyvä. Palkkio perustui tavoitemittareihin ja tiimien aikaansaannoksiin. Käytäntö valitettavasti purettiin joitakin vuosia sitten. Johtajan mukaan järjestelmällä voisi olla positiivinen vaikutus tulokseen, myös omistajan kannalta.

Hallinnollisissa ohjausjärjestelmissä useat viranomaistahot valvovat vesilaitosten toimintaa. Johtajan mukaan ”joka sektorilla on omat suunnitelmansa, sitten pelaa varsin hyvin”. Osa asiantuntijapalveluista on omistajan tuottamaa. Hankintalain osaaminen on tärkeää laajojen investointisopimusten edetessä. Taloushallinnon ohjeistus on tarkka osa omistajaohjausta. Kokonaisuutena vesilaitosstrategia ja suunnitelmat hoidetaan vähäisin omistajakontaktein. Toisaalta tämä on osoitus luottamuksesta. Kuitenkin kasvava omistajan mielenkiinto vesilaitoksen toiminnan kehittämiseen olisi tervetullutta; ”miten vesihuollon kehittämiseen liittyviä toiminnallisia asioita myös voitaisiin pohtia yhdessä”. Omistajan koettiin olevan ”kaukana substanssista”. Tuloutussumma kohdistuu omistajalle vuosittain. Osakeyhtiössä ehkä vastuu sitouttaa ja lisää kiinnostusta. Hallinto- ja asiakaspalveluhenkilöstön koetaan tärkeäksi pitää oman väen keskuudessa, ostopalvelun sijaan. Työnteon joustavuutta pidettiin kiitettävänä ja nykyiset ostopalveluna toimivat henkilöt on otettu ”omaksi porukaksi”.

Organisaatiokulttuurin ohjausjärjestelmissä on organisaation ryhmittymiä ja pitkäaikaisia henkilöitä, joilla on ”tietty asema...jossain voi vaikuttaa...”. Toimintatapojen muuttamisessa ja vanhojen vakiintuneiden käytäntöjen säätämisessä voi näillä henkilöillä olla tärkeä rooli kun ”tuottavuutta ja tehokkuutta tukevia ratkaisuja” kehitetään. Eri yksiköissä on joitakin ”erilaisia käytäntöjä”, joita myös vertaillaan henkilöstön keskuudessa. Työpisteitä ja -yksiköitä on eri puolilla kaupunkia, joten erilaisuutta eri ryhmissä esiintyy, ja yhteistyö tapahtuu etäältä. Eri ryhmien työtovereita ei ehkä tapaa edes vuosittain. Kuntasektorissa laajasti käytetty työtyytyväisyyskyselystä nousi kehittämiskohtia, joissa käytettiin myös ulkopuolisen asiantuntijan panosta. Ikärakenteen muuttuessa on uusien toimintatapojen käyttöönotossa tekemistä. Tiedetyt ”tavat on aika syvällä” ja kulttuurin muuttamisessa on omat haasteensa.

Lopuksi **SWOT**-aiheesta keskusteltaessa Case C:n johtaja mainitsi, että suunnittelussa talousarvioprosessi on se, joka näkyy ulospäin. Taustalla kuitenkin on jatkuvaa talouden ja toiminnan suunnittelua sekä lyhyellä että pitkällä tähtäimellä. Omistajan tulee tiedostaa

investointitarpeet, taloushaasteiden lisäksi myös pakottavat toiminnalliset vastuut. Omistusmuodolla voi olla merkitys toiminnan ”ketteryuden* ja omistajan kiinnostuksen osalta. ”Kyllä se viime kädessä on se henkilökunta niin isossa roolissa ... jos on tyytyväinenkin niin se on varmasti ideaalitalanne”. ”Isoja investointeja pitää hallitusti pystyä tekemäänkin”. Järjestelmien ja digitaalisuuden kehitys on positiivinen käynnissä oleva muutos, joka näkyy myös asiakkaille.

4.4 Case D

Suunnittelujärjestelmien pitkässä tähtäimessä on koko yhtiön strategia, ”missä on tietysti sitten vesihuolto yhtenä toimialana”. Usean vuoden suunnitelmasta ”mennään siihen lyhyempään sykliin ja toimintasuunnitelmiin jotka on sitte niinku pohjana siihen pitkään paperiin eli strategiapaperiin”. Jokainen yhtiön liiketoiminta laatii oman suunnitelman strategian pohjalta. Tarvittaessa tehdään tilannekartoituksessa päivitettyjä osasuunnitelmia. Vuoden aikana on useita konsernin ja liiketoiminnon suunnittelu- ja seurantakokouksia. Lisäksi yhteisiä tilaisuuksia on koko henkilökunnalle. Liiketoimintayksiköt laativat omat henkilöstösuunnitelmansa yhteisten konserniohjeiden mukaisesti. Käydään läpi yhtiön johtoryhmässä ja esitetään yhdessä.

Kyberneettisten järjestelmien toimintasuunnitelman pohjalta tehdään vuoden suunnitelma. Seuranta on kuukausittain konsernitasolla, johtoryhmissä ja omien yksiköiden kokouksissa säännöllisesti. Oman johtoryhmän seurantakokoukset ajoitetaan siten, että ”niistä sitten pystytään viemään tietoa eteenpäin ja tota sitten sieltä alaspäin vesiyksikön tai liiketoiminnan sisällä”. Yksikköpalavereissa käsitellään joko vesi- tai viemäriasioita tai ”pilkotaan” pienempiin aiheisiin. Projekteja ja työmaita koskevat suunnittelu- ja seurantakokoukset ovat käytäntönä. ”Todettu kyllä ihan toimivaksi.” Projektien edetessä tehdään välitarkastus. Muutaman kerran vuodessa otetaan koko toimintasuunnitelma ”käsittelyyn ja katotaan että pysytäänkö siinä suunnitelmassa ... vähän harvemmin peilataan sinne strategiaan”. Raportointi ”tonne ylöspäin” konsernijohdolle, hallitukselle ja sitä kautta omistajalle koettiin tuovan myös itselle hyödyllistä informaatiota, myös

itse ”pysyy kartalla” vaatimuksiin nähden. Yhtiöllä on kokonaisbudjetti, jonka osana jokainen liiketoiminta laatii omansa. Tiedon oikea-aikaisuus on budjetoinnin aikataulutuksen kanssa hankalaa taata, koska moni asia ehtii kuluvan vuoden aikana muuttua. Omistajan budjettivalmistelussa on oltava mukana n. puoli vuotta ennen seuraavaa tilinpäätöstä. Investointibudjetin kehys tulee omistajalta, mutta itse laaditaan yhtiössä ja valitaan kohteet, mikä on vesihuollon kannalta merkittävä asia. Aiemmin kaupungin yksikönä toimiessa oli kohdemäärityksessä vähemmän mahdollisuuksia vaikuttaa valtuuston valintojen rinnalla. Omistajan asettamat tuloutusveloitteet ovat yksi keskeisistä talouden tavoitteista. BSC-tyyppistä järjestelmää ei ole käytössä. Käytössä ovat toki riskikartoitus, työhyvinvointi-, henkilöstö- ja asiakaskyselyt, jotka ”kehittää toimintaa ... paljon sellasia käyty läpi ja on erilaisia tavoitteita ja mittareita”. Yhteiset talouden ja hallinnon esitykset omistajalle toteutetaan ”omatoimisesti”.

Palkkiojärjestelmissä henkilöstöhallinnon esitykset päätetään yhdessä yhtiön eri liiketoimintojen kesken, ja esitetään omistajalle. ”Jos esitykset on järkeviä ja tarpeeseen niin silloin ei niihin kenelläkään tietysti mitään valittamista”.

Hallinnolliset ohjausjärjestelmät tässä yhtiömuodossa esim. omistajalle tuloutuksessa eivät osoittaneet käytännössä suurta eroa liikelaitosmalliin verrattuna. Hallintorakenteet ja osakeyhtiölaki toki vaikuttavat jonkin verran ohjausjärjestelmiin. Varsinaista erittelyä tämän monialayhtiön vesihuolto-osion ja muun liiketoiminnan tuloksen välillä ei ole. Tilinpäätösvaiheessa on merkittävä rooli tämän konserniyhtiön tuloksilla. Budjetoinnissa omistajalta tulee toiveita ja tavoitteita, määrittelyä mitä toteutetaan ja mitä ei, mutta ”se ei ole semmosta käskyttämistä”. Aikaisemmissa omistusmuodoissaan (ennen yhtiöittämistä) saatiin budjetoida myös ”kohtuu itsenäisesti”, mutta koettiin että oli enemmän ”kiinnekohtaa kaupungin budjetointiin liikelaitosvaiheessa ... tää on vielä pykälän enemmän irrallaan”. Case D:n haastatteluaineiston mukaan yhtiömuotoinen vesilaitostoiminta lisää läpinäkyvyyttä ja koetaan ”jotenkin suoraviivaisempana”. Vesihuollon kannalta jää (”turhaa”) byrokratiaa pois. Voidaan keskittyä vesihuoltoon. Toisaalta monialainen yhtiötoiminta tuo myös haasteita ja vaatii keskittymistä koko konsernin toimintaan

vesihuollon lisäksi. Huomio lakeihin ja sääntöihin on laajempi monialaisessa yhtiössä. Vesihuolto-yhtiö ilman monialaisuuden lisähaasteita tuntuisi selkeimmältä toimintatavalta.

Kaupunkilaisia varten täällä ollaan ... hyvässä yhteistyössä tehdään ... osa vaatimuksista on käskytyylisiä mutta ei nyt ... suoraan toimintaa ohjaavia. Kaupungilla on yleisesti omistajaohjaus ... jota kaikki konsernin yhtiöt pyrkii toteuttamaan. Sitten on nämä tällaiset omat spesialiteetit.

Organisaatiokulttuurin ohjausjärjestelmiin liittyy monialayhtiössä erilaisia ryhmiä, käytäntöjä ja toimintatapoja, joita on yhdistetty. Case D:n haastateltavan mukaan organisaatiokulttuurijajattelu on ehkä erilaista tällaisessa monialayhtiössä. Yhteisiä pelisääntöjä ja konserniohjauksen toimintamalleja uudistuu ja lisääntyy tai muuttuu organisaatiomuutostenkin vuoksi. Saman yhdistetyn yhtiön organisaatioon kuitenkin kuulutaan ja arvot ovat yhdistymisen ja ikärakenteen muutoksenkin myötä säilyneet.

Case D:n **SWOT-keskustelu** käytiin haastattelun lopuksi. Yhtenä vahvuutena koettiin osakeyhtiömuoto, vaikka monialainenkin. Toisaalta tässä on uhkana myös monialayhtiön hallinnon toteutustapa. Pohdittiin, noudatetaanko ohjausjärjestelmän käyttötarkoitusta, ja onko käyttötarkoitus selvä. Koettiin, että realistisempaa olisi tehdä SWOT-analyysi nelinkertaisena, jokaisen johdon ohjausjärjestelmän kohdalla erikseen. Mainittiin, että toisaalta kuvitellut vahvuudet voivat käytännössä osoittautua heikkouksiksi. Painotettiin myös sitä, miten vahvuuksien ja heikkouksien määritelmiin vaikuttaa myös se, mihin tiettyjä ominaisuuksia verrataan. Esimerkiksi osakeyhtiön hallintomuoto voidaan kokea vahvuutena toiminnan kannalta, mutta heikkoutena on verotus – esim. liikelaitosmalliin verrattuna. Vesilaitoksen kehittämiseen on hyvät mahdollisuudet ”tässä toimintamuodossa”. Toisaalta uhkina koettiin myös talouden haasteet sekä mediassakin esiin tulleet vesihuollon yksityistämisen spekuloinnit.

4.5 Tulosten vertailu ja yhteenveto

Kaikilla tämän tutkimuksen kohdeorganisaatioilla on käytössä johdon ohjausjärjestelmiä, jotka liittyvät Malmin ja Brownin (2008) kuvion 3 MCS package-kehykseen. Tämän tutkimuksen kohdeorganisaatioilla on käytössä kaikkiin kyseisen yhdistelmän osiin kuuluvia johdon ohjausjärjestelmiä. Nämä osat ovat johdon ohjausjärjestelmien eri tyyppisiä, jotka tämän tutkimuksen edetessä on lajiteltu teemoihin.

Case-organisaatioiden tutkimustulokset ovat tässä alaluvussa yhdistettynä taulukkona lyhyesti. Taulukossa 12 on tuotu esiin keskusteluissa esiin nousseita johdon ohjausjärjestelmien osia tai käyttötapaa. Siinä kuvataan rinnakkain tutkimuskysymyksiin nähden olennaisia tuloksia jäsenellen ne teemoittain kunkin casen kohdalla. Nämä käydään tarkemmin läpi luvun 5 johtopäätöksissä, jossa havainnot, analyysi ja pohdinta esitetään teemoittain.

Taulukko 12. Tutkimustulokset case-organisaatioista teemoittain.

Organisaatio → Teema ←	Case A	Case B	Case C	Case D
Suunnittelujärjestelmät	Investointiohjelmat, taloussuunnitelmat, vesihuollon kehittämissuunnitelmat. Operatiiviset sisäiset suunnitelmat. Epämuodollisia, jatkuvia ryhmäsuunnitelmia.	Heti-reaktiot suunnittelussa. Jatkuva. Informaatio operatiivisessa & hallinnollisessa päätöksenteossa. Vuosikartoitus, 10 vuoden suunnitelma.	Sitova talousarvio, lyhyemmän tähtäimen suunnittelua. Liiketoimintasuunnitelma.	Osakeyhtiön strategian osa. Konsernin suunnittelu- ja seuranta-prosessit. Henkilöstösuunnitelma.
Kyberneettiset järjestelmät	Budjetointi konsernin ohjauksessa. Kehityskeskustelut, työhyvinvointikartoitus. Ennusteraportit 4/vuosi. Strategia, maapoliittinen ohjelma. Riskienhallinta. Ympäristösäädökset, omistaja- ja asiakasvaatimukset päivittäisessä ojauksessa. VVY ja benchmarkkaus. Tuloutus omistajalle. Operatiivinen ja talousseuranta.	Oma talousarvio ilmoitetaan omistajalle kokonaisuutena. Itsenäisiä ratkaisuja. Esitykset hallitukselle. Ennusteet omaan ohjaukseen, raportit yhtiön hallitukselle ja omaan käyttöön. Jatkuva talouden ja operatiivisen toiminnan seuranta. Interaktiivinen info.	Talouden ja toiminnan tavoitteet ja mittarit määritellään/täsmennetään vuosittain. Oma liiketoimintasuunnitelma, strategiset päämäärät. Nykytilanne/ennusteet. Riskiarviointi:organisaatio-yksikötiimi. Varautumis- ja valmiussuunnitelmat, laadunvalvonta. Oma BSC. VVY ja benchmarkkaus. Tiedolla johtaminen.	Konsernin kk-seuranta. Yksiköiden säännölliset info- ja toimenpidekäytännöt. Projektien seuranta ja suunnittelu. Raportointi konsernille, hallitukseen, omistajalle. Oy- ja liiketoimintabudjetit. Tuloutus omistajalle. Riskikartoitus, kyseilyt.
Palkkiojärjestelmät	Kehittämiss ryhmä, suorituksen ja vaativuuden arviointiprojekti. Aloitekannusteet. Virkistys- ja info-tapahtumia mahdollisuuksien mukaan.	Ei erillisiä palkitsemisjärjestelmiä. Tilaisuuksia, lahjoja.	Omistaja päättää. Tuolopalkkio lakkautettu.	Sovitaan konsernissa, esitetään omistajalle.
Hallinnolliset ohjausjärjestelmät	Vesihuollon järjestämisvastuu lain mukaan. Tiiviit suunnittelukokonaisuudet. Oma visio ja omistajan teknisten toimialojen yhteisstrategia. Rahoituksen kohdentamispäätökset. WHO, STM, toimenpideohjelmat.	Hallitus operatiivisen toiminnan ohjauksen mukana. Lait sanelevat, suoritus ja tavoitteet mitataan. Viranomaisraportointi kaikilla. Talousseuranta omistajalle. Riskienhallinta, kriisiviestintä. WHO, STM.	Viranomaisten säännöt. Lait ja asetukset. Kokonaisuutena vesilaitosstrategia ja suunnitelma hoidetaan itse. Vähäiset omistajakontaktit, kaukana substanssista. Tuloutus.	Lait ja asetukset. Omistajalta toiveet/tavoitteet, ei käskyt.
Organisaatiokulttuurin ohjausjärjestelmät	Päivittäiset/viikoittaiset kokoontumiset. Digitalisaatio. Siisteys-, turvallisuustavat. Yhteinen tapa kommunikoida, käytösnormit.	Ammattimainen, sitoutunut väki, sisäiset talon toimintatavat. Digitalisaatio.	Rooleja/ryhmiä, joilla tietty asema. Ikä- ja kokenemuutoksia ja uusia toimintatapoja.	Monialayhtiö, käytäntöjä yhdistetty.

SWOT-taulukko on koottu johtajien haastattelun lopuksi mainitsemat seikat (Taulukko 13). Teemojen alta nousi kuitenkin keskustelujen edetessä asioita, joita pidettiin merkittävänä myös 'SWOT-lajitteluun' peilaten. Taulukkoon sisältyy sekä johdon ohjausjärjestelmiä että niihin vaikuttavia tekijöitä. Haastateltavat mainitsivat useita erityisiä vahvuuksia, heikkouksia, uhkia ja mahdollisuuksia myös eri teemojen kohdalla ennen varsinaisia 'SWOT-keskusteluja'. Näitä on lisätty taulukkoon litteroidun tekstin purkuvaiheessa. Taulukon analysointia sisällytetään johtopäätösten yhteyteen luvussa 5.

Taulukko 13. SWOT-taulukko case-yritysten ohjausjärjestelmistä.

<p>STRENGTHS / VAHVUUDET Case A: Ammattitaito ja kokemus, nopea reagointi.</p> <p>Case B: Helppo ja tehokas toimintatapa, Oy-omistusmuoto, koko, henkilöstön ammattitaito ja joustavuus, ohjausjärjestelmät toimivat hyvin yhdessä.</p> <p>Case C: Järjestelmä- ja digitaalisuuskehitys hyvässä vauhdissa, näkyy asiakkaille myös.</p> <p>Case D: Oy. Voidaan keskittyä vesihuoltoon.</p>	<p>WEAKNESSES / HEIKKOudet Case A: Palkitsemisjärjestelmä, resurssintirajaukset päätöksenteossa.</p> <p>Case B: Johdon ohjausjärjestelmiin liittyen ei mainittavaa.</p> <p>Case C: Ketteryyden suitcaseminen, omistajuomion vähyys, tulospalkkioiden poisto ja palkkausjärjestelmän päätöksenteon (omistajan) jarrut.</p> <p>Case D: Oy:n paineet, esim. verotus.</p>
<p>OPPORTUNITIES / MAHDOLLISUUDET Case A: Palkitsemisjärjestelmä kehittyä.</p> <p>Case B: Nykytilanne vankka pohja tulevaan.</p> <p>Case C: Tulevaisuuden digitaalinen kehitys.</p> <p>Case D: Vesihuollon kehittämismahdollisuudet tässä toimintamuodossa.</p>	<p>THREATS / UHAT Case A: Vesistöön, ympäristöön, terveyteen liittyvät uhat ja ketjureaktiot, riskien hallinnan resurssipula (€- ja henkilöstötarve).</p> <p>Case B: Ulkoiset uhat; väestön kasvu keskuksiin, syrjäseutujen tarpeet, ilmastonmuutos.</p> <p>Case C: Vanhat tavat & mahd. muutoshkeys. Omistajan sisäistettävä toiminnalliset vesihuollon vastuut.</p> <p>Case D: Monialayhtiö, ohjausjärjestelmien käyttötapa, taloudelliset uhat, vesihuollon yksityistämiskeskustelut.</p>

5 Johtopäätökset

Tässä luvussa esitetään tutkimuksesta tehtyjä johtopäätöksiä MCS packagen ja teema-haastattelun rungon mukaisesti jäseneltynä. Tarkoituksena ei ole esitellä jokaisen johdon ohjausjärjestelmätyypin ja sen sisältämien mekanismien toimintaa. Tavoitteena on tehdä johtopäätöksiä Malmin ja Brownin (2008) MCS packagen osakokonaisuuksista (tämän tutkimuksen johdon ohjausjärjestelmien teemat). Luvun lopuksi nostetaan esiin painotettuja, keskeisiä tai toistuvia havaintoja, joiden pohdinnassa on myös SWOT-tulokset huomioitu.

5.1 Suunnittelujärjestelmät

Pitkän tähtäimen suunnittelussa on vesihuollon ylläpito ja kehittäminen. Investointisuunnitelma on suhteellisen lyhyt ja tuo tähän haasteita. Lyhyen tähtäimen suunnittelu on jatkuvaa ja interaktiivista, epämuodollista päivittäistä työnohjausta ja asioiden suunnittelua. Informaation kulku on molemmin suuntaista ja tukee päätöksenteossa ja ohjauksessa. Digitalisaation kehitys koettiin muutoksena päivittäisohjauksessa. Digitalisaation mainittiin olevan etu myös riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan apuna, koska tiedonkulun ja informaation oikea-aikaisuuden odotetaan kohenevan. Operatiivisen 'kentällä' tapahtuvan jatkuvan suunnittelun ja informaation kulun hallinnolliseen päätöksentekoon katsottiin olevan tärkeää.

Informaation kulku ja käyttö oli kaikissa organisaatioissa tärkeää jokaisen johdon ohjausjärjestelmätyypin kohdalla. Simons (1995) kuvailee, miten ohjausta ja suuntaa osoitetaan ylemmältä organisaation tasolta ja informaatiota operatiiviselta kentältä tarvitaan toiminnan etenemisessä. Simonsin (1995) informaation kulku on pelkistetty kuviossa 2. Case B:ssä jatkuva päivittäinen operatiivinen suunnittelu tapahtui joustavasti. Organisaation ylin johto huolehti operatiivisesta ja hallinnollisesta päätöksenteosta ja ohjauksesta. Informaation kulku kuvailtiin informaation *vaihdoksi* ja koettiin toimivaksi ja tehokkaaksi

yllättävienkin tilanteiden kohdalla. Interaktiivisuus ja epämuodollinenkin koko organisaatiossa tapahtuva jatkuva tiedonkulku tukee nopeaa reagointia muuttuvissa tilanteissa. (Eldridgen Van Iwaarden, Van der Wiele & Williams, 2014). Organisaatiossa D on yhtiöllä yhteinen strategia, josta osa on pohjana vesihuollon toimialalle.

5.2 Kyberneettiset järjestelmät

Omistajan maapoliittisten ohjelmien ja kunnan vetovoimaisuuden rakentaminen tuotiin esiin. Osana kuntaorganisaatiota on vesilaitoksilla oma roolinsa näidenkin toteutuksessa. Tämä vaikuttaa olennaisesti myös kunnan maineen rakentamisessa. Viinamäki (2019) kirjoittaa, että omien visioiden rinnalla joudutaan seuraamaan muiden asettamia tavoitteita. Myös Simons (1995) huomioi, että julkisen sektorin johdolla on myös yhteiskunnan ilmapiirin luomispaineita. Haastatteluissa todettiin, että palautteen ja muun arvioivan informaation saapuminen viiveellä menettää osan arvostaan. Saavutusten arviointitulokset voivat tuoda tärkeää signaalia muutosten, ja muutosten aiheuttajien analysoinnissa (Malmi & Brown, 2008).

Vastauksissa painotettiin myös nopean reagointikyvyn välttämättömyyttä. Oikea-aikaisen informaation on oltava käytettävissä tämän tukena. Informaation käyttötarkoitus siis kärsii, jos se ei toimintojen muutos- tai päätöksentekotilanteissa ole käytettävissä. Tässä seurantaan reagointi hankaloituu. Simonsin (1995) mukaan informaatiopohjaiset mekanismit ovat menetelmien tai toimintojen ylläpitoa tai muokkaamista varten. Muutoin ne eivät ole ohjausjärjestelmiä.

Kaikista vastauksista ilmeni myös, että vesilaitoksen omat päämäärät, liiketoimintasuunnitelma ja strategiset tavoitteet 'elävät' jatkuvasti. Omistajan 3 vuoden tavoitteiden rinnalla tämä on tarpeen. Operatiiviset projektit etenevät ja omia tavoitekatsauksia on jatkuvasti. Diagnostiset ja interaktiiviset järjestelmät täydentävät toisiaan, osittain myös tuottavien jännitteiden kautta (Mundy, 2010; Widener, 2007). Digitalisointi tuotiin kai-

kissa haastatteluissa esiin tärkeänä tietojärjestelmien, analyysien ja toimialan ja toiminnan analyysin nykytilan ja ennusteiden tarkastelussa. Omassa käytössä oli osalla Balanced Scorecard-tyyppinen pohja tavoite- ja seurantamallina. Varsinaista BSC-pohjaa ei case-organisaatioilla ollut käytössä, joskin käytännössä tämä oli kaikilla osa arkea. Neljännesvuosittain ja kuukausittain tapahtuva omistajalle raportointi hyödynnettiin myös osana omaa seurantaa. Kaikki mainitsivat, että omiin sisäisiin mittaristoihin kuuluvat riskikartoitus, työhyvinvointi, henkilöstö- ja asiakastytyväisyys. Lisäksi esim. Case B:ssä koettiin, että työhyvinvointiin puututtiin tarvittaessa nopeasti ilman raportointia ja erillistä kyselyäkin. Taloushallinnossa omistajan tuloutusvaatimukset koettiin haastaviksi. Osana seurantaa oli myös vertailu muihin vesilaitoksiin.

Seurannan tulostittareita on raportoitava omistajalle. Kaikkien kohdalla veden ja jäteveden käsittelyn laadun tavoiteseuranta on tarkkaa. Myös taloutta ja henkilöstöä koskevat raportoinnit ovat säännöllisiä. Raporteista saadaan hyödyllistä informaatiota samalla omaan käyttöön. Toimintaohjeita kehitetään ja käydään läpi yksiköissä. Prosesseja tarkkaillaan ja tarvittaessa saadun informaation avulla niitä myös muutetaan.

Valtakunnalliset vertailutulokset ja benchmarkkaus auttavat seuraamaan tuotannollista ja laadullista asemointia. Tiedolla johtamisen merkittävyyttä painotettiin voimakkaasti. Raportoinnin on oltava mahdollisimman vaivatonta, mutta tiheää (omiin tarpeisiin) ettei oletustietoja käytetä – tämä ei ole hyväksyttävää. Reaaliaikainen tieto auttaa ennustamaan ja reagoimaan nopeasti tilanteiden ja projektien hallinnassa. Omia seurantakouksia on tärkeää ajoittaa sopivaksi sisäiseen tiedonkulkuun ja ohjaukseen. Omistajan kokonaisstrategiaan ei keskitytä jatkuvasti, mutta omaa toimintasuunnitelmaa tarkkailaan. Informaatiota raportoidaan 'ylöspäin' konsernijohdolle, hallitukselle ja omistajalle. Samalla tarvitaan reaaliaikaista tietoa ylös- ja alaspäin organisaatiossa. Omistajan tulevan vuoden budjetoinnin aikatauluvaatimus koettiin osittain epärealistiseksi (liian aikaiseksi) alati muuttuvassa toimintaympäristössä.

5.3 Palkkiojärjestelmät

Palkkiojärjestelmät mainittiin haastatteluissa osana kyberneettisiä ohjausjärjestelmiä, suunnittelua ja hallinnollisia omistajaohjauksen kontrolleja. Tulospalkkioita ei ole, mutta työnantajan arvostusta on koitettu muilla tavoin antaa. Todettiin kuitenkin, että esim. tulospalkkiolla voisi olla positiivinen vaikutus tulokseen, myös omistajan näkökulmasta. Palkka-arvioinnin kehittämisprojekteja ja aloite-esityksiä hyödynnetään. Kaikkien kohdalla on kuitenkin lopullinen päätösvalta omistajalla palkka- ja rekrytointiasioissa.

5.4 Hallinnolliset ohjausjärjestelmät

Osassa tapauksissa kiteytettiin selkeän valtakunnallisen alakohtaisen viranomaishallinnon informaation olevan hyödyksi omassa ohjauksessa ja päätöksenteossa. Vastanotetut 'komennot' toimivat siis myös informatiivisena hyötynä omassa organisaatiossa. Näihin liittyvät seurantavaatimukset ovat myös omaksi hyödyksi. Omistajaohjauksella voi olla myös positiivinen vaikutus (Lueg & Radlach, 2016). Toimivat kontaktit viranomaisiin ovat ehdottoman tärkeitä ja tukevat ohjausta, seurantaa ja toimintojen suunnittelua ja hallintaa.

Informaatio, päätöksenteko ja ohjeistus nivoutuvat yhteen kaikkien teemojen kohdalla. Kuten Malmi ja Brown (2008) kirjoittavat, johdon hallinnollisia ohjausjärjestelmiä tarkastellaan myös siinä, miten ne vaikuttavat toisiinsa tai muihin johdon ohjausjärjestelmiin. Omistajalla on kokonaisstrategia, joka on jaettu toimialoittain. Vesihuollossa painottuu rahoituksen käyttörajoitteet. Asiakkailta perityillä maksuilla on tarkoitus huolehtia asianmukaisesti vesi- ja jätevesipalvelusta. Tuloutus omistajalle on vaatimus. Samalla lain vaatimat palvelut on tuotettava investointirahoituksella, joka ei ole itse määriteltävissä. Toisaalta laajan omistajaorganisaation tarjoamat asiantuntijapalvelut ovat tarpeellisia. Eriyisesti Case B:llä todettiin hallinnon ja operatiivisen johdon yhteistyön olevan 'teho-

kasta ja jouhevaa'. Omistajalle maksetaan osuus tuloksesta, mutta päätöksenteko on käytännössä yhtiöllä. Byrokratia todettiin jäykemmäksi 'perinteisessä yksikössä' verrattuna nykyiseen osakeyhtiömalliin.

Riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan valtakunnalliset tai maailmanlaajuiset seuranta- ja raportointiohjelmat ovat vaativia. Samalla nämä ovat informatiivisia myös omaan käyttöön tiedottamisessa ja ohjauksessa. Tässäkin korostuu informaation käyttötarkoituksen luonne; seuranta omasta toiminnasta myös päätöksentekoon.

Eryteisesti Case A ja C osoittivat, että omistaja ei sisäistä vesihuollon erityispiirteitä riittävästi ja on 'kaukana substanssista'. Organisaatiossa C oli omistajakontakti vähäistä. Tämä koettiin toisaalta luottamuksen osoituksena, mutta mielenkiinto ja paneutuminen vesihuollon kehittämiseen olisi tervetullutta. Yleisesti voi todeta, että osakeyhtiöissä koettiin omistajan vastuu ja kiinnostus operatiiviseenkin toimintaan vahvemmin. Tapauksessa D saatiin keskittyä vesihuoltoon, mutta monialayhtiössä toimiminen toi omat haasteensa eri lakien ja sääntöjen laajassa kirjossa. Omistaja ei kuitenkaan 'komenna' vaan esittää toiveita ja tavoitteita.

5.5 Organisaatiokulttuurin ohjausjärjestelmät

Tapaamiset ovat informatiivisia ja tärkeitä suunnittelun, päätöksenteon ja raportoinnin osana. Asioiden yhteinen tulkintatapa tukee myös tuloksellisuutta ja turvallisuutta ja riskienhallintaa. Kaikissa organisaatioissa korostettiin ja arvostettiin ammattitaidon, sitoutumisen ja yhteistyön sujuvuutta. Tämä tukee teoriaosassakin käsiteltyä yhteisten konnaistavoitteiden periaatetta, vaikka ohjaus kohdistuisikin yksilöihin, ryhmiin tai yksiköihin (Malmi & Brown, 2008; Flamholtz, Das & Tsui, 1985). Organisaation tavoitteita ei voida saavuttaa ilman ihmisten toimintaa. Työntekijöiden luotettavuus on merkittävä tekijä johdon ohjausjärjestelmien käytössä ja tarpeellisuudessa (Merchant & Van der Stede, 2007; Malmi & Brown, 2008).

Myös tässä yhteydessä todettiin digitaalisten työkalujen kasvava käyttö. Pohdittavana oli silti myös se, miten se vaikuttaa jatkossa sosiaalisten tilanteiden informaatio- ja suunnittelukäytäntöihin, jotka koettiin tärkeiksi. Kaikissa kohteissa korostettiin ammattitaitoa. Simons (1995) kirjoittaa, että työntekijöiden aloitekyky ja omatoimisuus ovat välttämättömiä yrityksen menestymisessä. Riskienhallintaa korostetaan case-organisaatioissa. Ammattimainen ote toiminnoissa on tärkeä osa riskienhallinnan aineksia. Osana myös Simonsin (1995) viitekehyksen mallia on riskienhallinta korostettu. Malmin ja Brownin (2008) mukaan sosiaalinen kanssakäyminen organisaatioissa kasvattaa arvoja ja kommunikointitaitoja. Informaation tuottaminen ja vastaanottaminen sekä sen käyttötapa päätöksenteossa liittyvät myös organisaatiokulttuurin ylläpitoon ja yhteisten tavoitteiden säilyttämiseen. Organisaatorakenteiden, ikärakenteen ja digitalisaation muutosten ei nähty erityisesti vaikuttaneen yhteisiin arvoihin ja toimintatapoihin.

5.6 Tulokset ja havainnot yhdistettynä

Tulosten vertailussa oli havaittavissa, että kaikissa case-organisaatioissa oli pääpiirteittäin samankaltainen johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmä, priorisointi ja käyttötarkoitus. Tulosten voimakkaimmin esiin nousseet seikat käydään läpi. Toimintatavoissa ja omistajaohjauksen vaikutuksessa oli jonkin verran eroja.

Johdon ohjausjärjestelmien valinnalla ja käyttöön otolla on vaikutus tavoitteiden toteutumiseen. Hyödyllinen, toimiva johdon ohjausjärjestelmä lisää tyytyväisyyttä ja päätöksentekoon tarvittavaa informaatiota (Chenhall, 2003; kuvio 4). Tämän tutkimuksen case-organisaatioilla on johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmiä (MCS package), joissa osa on pakollisia ja lain tai omistajan tarkoin määrittelemiä. Näihin on yhdistetty omien valintojen mukaisia johdon ohjausjärjestelmiä, joita sovelletaan omiin tarpeisiin. Uuden julkisjohtamisen mallin mukaan on tavoitteiden asettamista ja mittaamista painotettu. Case-organisaatioissa strategiaa ei nivota *tietoisesti* johdon ohjausjärjestelmien käyttöön jatkuvasti. Monissa kohdin haastateltavat viittasivat konsernin vaatimuksiin ja organisaation tavoitteisiin, viitaten näin samalla myös strategiaan.

MacLennan (2010) korostaa organisaation keskeisten tavoitteiden ja niihin vaikuttavien tekijöiden tunnistamista. Kaikkien tämän tutkimuksen case-organisaatioiden tavoitekuva (ks. kuvio 5) koettiin selkeäksi, mutta osalla oli hallinnollisten ja talouden johdon ohjausjärjestelmien välisiä konflikteja. Sandelinin (2008) mukaan MCS-rakenteeseen ja toimivuuteen vaikuttaa vahvasti myös sen osien ristiriidat ja ohjausjärjestelmien valintojen priorisointi ja keskinäinen tasapaino. Tämän tutkimuksen kohteissa oli käytössä johdon ohjausjärjestelmien kokoelmia ja yhdistelmiä. Järjestelmien priorisoinnissa oli hankaluuksena kunkin ohjausjärjestelmän ominaisuudet ja resurssirajoitukset. Johdon ohjausjärjestelmien valintapäätökset olivat osittain omistajan tai lain vaatimuksia. Budjetointi, hinnoittelu ja muut talouden ohjauskeinot ovat osa laajempaa johdon ohjausjärjestelmien kokonaisuutta. Toisaalta ohjausjärjestelmien valinnassa on julkisella sektorilla erityisiä lisäpaineita (Chenhall, 2003; Merchant & Van der Stede, 2012). Omat visiot on yhdistettävä muiden asettamien tavoitteiden kanssa (Viinamäki, 2019).

Case-organisaatioissa keskustelu johti useassa kohdassa juuri näihin lisäpainekysymyksiin, joilla on vaikutusta yllä mainittuihin johdon ohjausjärjestelmien konflikteihin. Riskienhallinta, ympäristö ja terveys painottuivat tärkeinä kaikissa. Haastatteluissa mainittiin vesistöihin ja ympäristöön liittyvät vaarat sekä merkittävänä uhkana niiden tuomat 'ketjureaktiot', mikäli ketjun alkutekijä ei ole omassa hallinnassa, riittävin resurssein. Lain vaatimat vesi- ja viemäritoiminnot asettavat selkeät tavoitteet. Operatiivisen oman organisaation suunnittelun havaittiin olevan luonteva osa suunnittelujärjestelmiä, tuke-
massa sääntöjen ja käytäntöjen toimeenpanossa. Kyberneettiset järjestelmät toisaalta tukevat näitä tavoite- ja mittariseurannan avulla. Kuitenkin talouden sitovat tavoitteet omistajaohjauksen rinnalla vaikeuttavat operatiivisten, lakisääteistenkin suunnitelmien toteuttamista. Rahoituksessa puuttuu vesihuolto-organisaation oma päätösvalta ja se koettiin useissa kohdissa haastatteluja huolestuttavaksi riskienhallinnan ja siihen liittyvien investointipaineiden alla. Tulojen tulisi kattaa menot, mutta omistajan tuloutusvelvoite rajoittaa osaltaan vesihuollon investointeja (Vinnari, 2006). Investointirahoituksella on merkittävä vaikutus pitkän tähtäimen suunnitteluun ja riskienhallintaan. Omistajan

tulee tiedostaa investointitarpeet ja taloushaasteiden lisäksi myös pakottavat toiminnalliset vastuut. Omistusmuodolla voi olla merkitys toiminnan 'ketteryuden' ja omistajan kiinnostuksen osalta.

Tavoitteiden määrittelyssä ja johdon ohjausjärjestelmien sovelluksissa voi ilmaantua ristiriitoja (Merchant, 2012). Mikäli tavoitteiden määrittely on epäselvää, on todennäköisesti myös tulosten mittauksissa ristiriitoja. Tavoitteita on vaikea priorisoida, kun rahoituspäätökset, tulosveloitteet ja riskienhallinnan veloitteet eivät tule samalta taholta. Case-haastattelujen osakeyhtiöissä mainittiin kuitenkin, että rahoituskysymyksissä omistajalle tehdään esitys ja neuvotellaan toteutuksesta. Johdon ohjausjärjestelmien käyttöönotossa on huomioitava poliittiset ja lain mukaiset pakotteet samalla kun oletuksena on käyttää ohjausjärjestelmiä, jotka vaikuttavat positiivisesti suorituskykyyn (Chenhall, 2003; Oates, 2015).

Kaikissa haastatteluissa tuotiin esiin ammattitaidon ja henkilöstöressurssien tärkeys. Ympäristön ja yhteiskunnan epävarmuustekijät saattavat aiheuttaa tilanteita, joissa organisaation joustavuus ja työntekijöiden oma-aloitteinen ja varma toimintaote ovat tarpeen, ja taloushallinnon ohjauksen merkitys heikkenee (Malmi & Brown, 2008). Interaktiiviset ohjausjärjestelmät julkisissa palveluissa ovat välttämättömiä ja antavat mahdollisuuden hyödyntää henkilöstöä ammattitaidon ohella myös aktiivisena informaation lähteenä. Tämä koettiin erityisenä vahvuutena. Osassa tuloksista oli henkilöstöhallinnollisten päätösvaltuiden puuttuminen, joskin tässä nähtiin positiivista kehitystä.

Eri johdon ohjausjärjestelmät saattavat korvata tai täydentää toisiaan (Malmi & Brown, 2008; Sandelin, 2008). Ohjausjärjestelmien tutkiminen yksittäin voi luoda riittämättömiä päätelmiä. Johdon ohjausjärjestelmien vaikutus toisiinsa tulee huomioida (Chenhall, 2003; Malmi & Brown, 2008). Kontrollioivat ja mahdollistavat johdon ohjausjärjestelmät hyvin tasapainotettuna tukevat strategian tavoitteisiin tähdätessä (Henri, 2006; Mundy, 2010; Chenhall & Morris, 1995). Tämän tutkimuksen case-organisaatioissa oli havaittavissa mekanististen ja orgaanisten johdon ohjausjärjestelmien samanaikaista käyttöä.

Tämän tutkimuksen teemarungon osa-alueet perustuvat Malmin ja Brownin (2008) johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmään. Case-organisaatioissa kaikissa teemoissa näkyi muodollisten ja epävirallisten johdon ohjausjärjestelmien piirteitä. Hallinnollisten ja kyberneettisten johdon ohjausjärjestelmien kontrolloivia osia tuettiin mahdollistavien järjestelmien avulla. Case-organisaatioiden johtajat painottivat useassa yhteydessä reagointia, valppautta, joustavuutta, ammattitaitoa ja nopeaa operatiivisten päätösten tekoa vesihuollon vaativassa toimintaympäristössä. Kaikissa kohteissa nämä piirteet koettiin erityisinä vahvuuksina.

Suunnittelun ja päätöksenteon suhteen oli havaittavissa eroja erityisesti omistusmuodon kohdalla. Osakeyhtiöt noudattivat kaikille kuuluvia vesihuollon toiminnalle ominaisia vaatimuksia ja johdon ohjausjärjestelmiä. Haastattelujen mukaan suunnittelu ja päätöksenteko oli vähemmän 'komentotyylistä' hallinnollisten ja suunnittelujärjestelmien kohdalla. Pääsääntöisesti omistajalle tehtiin sääntöjen mukaiset esitykset hyväksyttäväksi. Näissä yhtiöissä myös hallinnon aktiivisuus ja perehtyneisyys vesihuollon alaan koettiin riittäväksi. Hallinnolliset haasteet saatiin keskittää lähinnä vesihuollon erityispiirteisiin. Liikelaitoksissa korostui painokkaammin päätöksenteon valtuuksien rajoitukset. Omistajan rahoituslinjaukset toivat lisäpainetta toiminnan hallintaan. Lisäksi oman toiminnan ulkopuolisten päätöksentekotahojen perehtyneisyys toimialan operatiivisiin toimiin oli vähäistä ja nähtiin huolestuttavana.

Epämuodollinen jatkuva tilannetarkkailu ja siitä saatu informaatio on käytössä osana lyhyen ja pitkän tähtäimen suunnittelua. Myös toimivat organisaatiokulttuurin järjestelmät tukevat toimintojen ja informaation kulun sujuvuudessa. Informaation nopeatem-poinen, epämuodollinen kulku läpi organisaation on välttämätöntä. Nämä mekanismit osaltaan mahdollistavat lain ja omistajan asettamien hallinnollisten johdon ohjausjärjestelmien toimivuuden. Digitalisoinnin kasvu koettiin informaation käsittelyssä mahdollisuutena, joka helpottaa myös seurannan ja raportoinnin työkaluna.

Oates (2014) mainitsee, että interaktiivisilla johdon ohjausjärjestelmillä on erityinen merkitys julkisella sektorilla, jossa on huomioitava poliittiset, lainsäädännölliset ja ilmapiiiriin liittyvät paineet. Raportointivelvoitteet suuntautuvat jopa useisiin vaativiin viranomais- tai hallintoelimiin, ja toiminnan tarkkaan määritelty tarkoitus on julkisen ja poliittisenkin kritiikin alaista (Merchant & Van der Stede, 2012).

Interaktiivinen informaationkäyttö todettiin tärkeäksi avuksi tämän tutkimuksen case-organisaatioiden päätöksenteossa ja ohjauksessa. Lisäksi riittävän seurannan myötä saadaan uutta informaatiota tehtyjen päätösten seurauksista. Toimintatapoja voidaan muuttaa ja edelleen uusia päätöksiä ja ohjausta toteuttaa. Kaikilla painotettiin informaation käyttöä merkittävänä osana johdon ohjausjärjestelmien päätöksentekoprosesseja. Osa pakollisesta raportoinnista koettiin raskaaksi, mutta osa niistäkin raporteista oli todettu hyödyksi myös omana informaationa. Myös valtakunnallista keskitettyä tiedonkeruuta pidettiin hyvänä seuranta- ja vertailulähteenä. Osana omaa seurantaa joko rakennettiin tulosinformaatiota alhaalta ylöspäin tai purettiin laajoja tuloksia alaspäin yksikkö- tai työryhmäkohtaiseksi. Tässä tutkimuksessa huomattiin, että informaation käyttötarkoitus oli kuvattu sekä informatiivisena päätöksenteon tukena, että ohjaavana riippumatta tutkimuskohteiden koosta tai omistusmuodosta.

Haastateltavien mukaan kaikki ohjausjärjestelmät vaikuttivat toisiinsa. Suunnittelussa käytettiin kyberneettisistä ohjausjärjestelmistä saatuja tuloksia, joista taas muodostui suunnitelmissa uusia toimintoja ja tavoitteita. Hallinnollisten ohjausjärjestelmien (lait, vastuut ym.) elementit ovat osana päivittäistä toimintaa ja suunnittelussa huomioitava. Omistajaohjauksen asettamat vaatimukset on huomioitava suunnitelmien toimeenpanossa rahoitus- ja päätöksentekorajojen nojalla. Organisaatiokulttuurin mekanismit vaikuttavat yhteiseen reagointiin nopeiden päätösten jälkeen. Organisaatiokulttuurin sallimissa epämuodollisessa kommunikoinnissa syntyy hyödyllistä informaatiota sekä raportointiin että päätöksentekoon. Vaikutusta voi olla kaikkiin muihin ohjausjärjestelmiin, eikä erityistä ristiriitaa tässä havaittu.

Hybridijärjestelmiä voidaan hyödyntää erityyppisten tulostavoitteiden analysoinnissa. Kun ohjauksessa hyödynnetään informaatiota, joka kyberneettisissä järjestelmissä kootaan, voi seurauksena olla toimintoja ja uusia päätöksiä. Tällöin voidaan sitä kutsua johdon ohjausjärjestelmäksi (Malmi & Brown, 2008).

Case-organisaatioiden teemahaastatteluissa ilmeni, että järjestelmien lajittelu erikseen tiettyyn osaan MCS-yhdistelmää ei ole yksinkertaista. Johtajat kokivat, että teemarungon eri osat kulkevat rinnakkain ja ovat yhdistettynä joko informatiivisesti tai lisäksi myös päätöksenteossa. Tässä tutkimuksessa nämä 'osat' koostuvat Malmin ja Brownin MCS-yhdistelmästä. Kyberneettiset ohjausjärjestelmät tukevat kaikissa tutkimusorganisaatioissa lyhyen ja pitkän tähtäimen suunnittelujärjestelmiä. Palkkiojärjestelmät ovat osa kyberneettisiä järjestelmiä budjetoinnissa ja työtyytyväisyyden toimenpiteissä. Hallinnolliset ohjausjärjestelmät vaikuttavat niiden raportointi- ja toteutusmahdollisuuksiin. Organisaatiokulttuurin ohjausjärjestelmät ovat tärkeä osa työn edetessä ja kehityskohteiden/muutosten mahdollistamisessa. Case C:n haastattelussa kiteytettiin tämä mainitsemalla, miten haastattelukehyksessä olevat asiat menevät oikeastaan yhdessä; "henkilöstö, talous ja kaikki".

6 Yhteenveto ja jatkotutkimukset

Tämä tutkielma keskittyi selvittämään johdon ohjausjärjestelmien käyttöä suomalaisissa vesihuollon organisaatioissa. Malmi ja Brown (2008) esittävät määritelmän, jonka mukaan johdon ohjaus ja kontrollit ovat toimintoja, käytäntöjä ja arvoja, joita hallinto tai johto käyttävät ohjatakseen työntekijöiden toimintatapoja ja käytöstä. Jos nämä kuitenkin ovat järjestelmiä, eivät siis yksittäisiä ohjeita tai sääntöjä, on kyseessä MCS eli johdon ohjausjärjestelmä. Julkisten palvelujen ja vesihuollon toiminnan erityispiirteet tuovat lisähaasteita johdon ohjausjärjestelmien valinnassa ja käytössä eri sektoreilla. Erityisesti johdon ohjausjärjestelmien laajojen yhdistelmien (MCS package) lisätutkimuksille on esitetty tarvetta. Tutkimuskysymykset (taulukko 1) keskittyvät siihen, mitä johdon ohjausjärjestelmiä case-organisaatioilla on, ja miten ne toimivat erikseen ja osana yhdistelmää. Lisäksi kysyttiin, miksi käytössä olevat järjestelmät oli valittu osaksi yhdistelmää, ja mikä niiden rooli on päätöksenteossa tai informaatiolähteenä.

Tutkimuksen teorian ja aikaisempien tutkimusten luvussa tarkasteltiin johdon ohjausjärjestelmiä sekä yksittäisinä että osana laajempaa, kompleksia yhdistelmää. Johdon ohjausjärjestelmien riippuvuus- ja vuorovaikutussuhteet osana yhdistelmää voivat olla merkittäviä, ja niillä voi olla ristiriitaisiakin tavoitteita (Ferreira & Otley, 2009). Johdon ohjausjärjestelmien tarpeet vaihtelevat, eikä kaikille organisaatioille sovi sama yhdistelmä. Teoriaosa rakentuu pääosin kolmen viitekehyksen ympärille. Johdon ohjausjärjestelmät voivat olla muodollisia tai vähemmän virallisia, ja talouteen tai ei-numeerisiin ominaisuuksiin sidottuja. Lisäksi on esimerkkejä johdon ohjausjärjestelmistä eri tyyppisissä toimintaympäristöissä. Näissä tutkimuksissa on lajiteltu johdon ohjausjärjestelmiä virallisiin ja vähemmän muodollisiin, ja tarkasteltu näiden käyttötarkoitusta, suhdetta strategiaan ja organisaation suorituskykyyn.

Robert Simonsin (1995) tutkimuksissa esitettiin 90-luvulla johdon ohjausjärjestelmien malli Levers of Control (kuvio 1). Strategisen ohjauksen koneiston kontrollipilareina ovat uskomukset, säännöt ja rajoitteet, diagnostiset ja interaktiiviset ohjausjärjestelmät. Uskomukset ja interaktiiviset ohjausjärjestelmät tuovat positiivisuutta ja kannustusta.

Säännöt ja rajoitteet sekä diagnostiset ohjausjärjestelmät asettavat rajoja ja vahvistavat komentoja (Simons, 1995). Johdon ohjausjärjestelmät jakaantuivat virallisiin ja informaatiopohjaisiin. Niillä voi olla vaikutusta toisiinsa ja toimintatapoihin strategian toimeenpanossa ja seurannassa.

Malmi ja Brown (2008) tutkivat johdon ohjausjärjestelmiä ryhmitellen ne eri tyyppeihin, joista rakentuu MCS package, eli johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmä. He kirjoittivat, että johdon ohjausjärjestelmät eivät ole irrallisia mekanismeja. Kokonaisuudessa on tärkeää huomioida myös niiden vaikutus toisiinsa. Ohjausjärjestelmät eivät ole toiminnassa erillisinä toisistaan tai toimintaympäristöstään. Niiden käyttö vaihtelee myös siinä, onko kyseessä päätöksenteko, ohjaus vai pääosin informatiivinen käyttö. Yhdistelmä *MCS package* on lajiteltu viiteen pääryhmään. *Suunnittelujärjestelmät, kyberneettiset ohjausjärjestelmät, palkkiojärjestelmät, hallinnolliset ohjausjärjestelmät ja organisaatiokulttuurin ohjausjärjestelmät* muodostavat laajan yhdistelmän sekä muodollisista että epävirallisista ohjausjärjestelmistä.

Chenhall (2003) mainitsee, että johdon ohjausjärjestelmät toimivat määrättyssä tarkoituksessa, minkä lisäksi ne muodostavat osan laajempaa ohjausjärjestelmäkokonaisuutta. Hän painottaa, että johdon ohjausjärjestelmien tutkiminen erillisinä voi aiheuttaa harhaanjohtavia johtopäätöksiä. Chenhall (2003) jakaa ohjausjärjestelmät kahteen päälajeihin, *mekanistisiin ja orgaanisiin*. Viralliset säännöt, toimintatavat ja käytännöt ovat mekanististen ohjausjärjestelmien ominaispiirteitä. Orgaanisiin ohjausjärjestelmiin liittyy enemmän joustoa, informaation vaihtoa ja interaktiivisuutta.

Myös julkisten palvelujen organisaatioissa johdon ohjausjärjestelmiin kuuluu strategia, sen toimeenpano ja operatiivisen toiminnan ohjaus. Julkisten palvelujen takaamisessa on johdon ohjausjärjestelmien valinnoissa ja priorisoinnissa kuitenkin lisähaasteita yksityiseen sektoriin verrattuna. Rahoitus, julkinen arviointi, lait ja useat viranomaistahot asettavat ristiriitaisiakin tavoitteita (Lane, 2000; Merchant & Van der Stede, 2012). Pää-

töksenteko byrokraattisessa organisaatiossa luo paineita. Operatiivisen toiminnan keskeisiä vahvuuksia ovat henkilökunnan ammattitaito ja nopea reagointi ohjauksessa ja ammattilaisten toiminnoissa. Organisaation ydintehtävästä tulee huolehtia noudattaen samalla virallisia ohjausjärjestelmiä (Abernethy & Stoelwinder, 1995). Ydintavoitteiden ja omien visioiden toteutusta vaikeuttavat lain ja viranomaisten vaatimukset sekä rajoitetut päätösvaltuudet ja toiminnan rahoituskeinot (Viinamäki, 2019; Vinnari, 2008).

Tämä tutkielma on kvalitatiivinen, exploratiivinen tapaustutkimus. Neljän suomalaisen vesihuollon organisaation johdon ohjausjärjestelmiä tutkitaan toimintaympäristössään. Tässä monitapaustutkimuksessa oli tavoitteena selittää, kuvailla, havainnollistaa ja ymmärtää ohjausjärjestelmien käyttöä kohdeorganisaatioissa yksitellen sekä toisiinsa ja aikaisempiin tutkimuksiin vertaillen. Aineistotriangulaatiossa oli useita tietolähteitä. Aikaisemmat tutkimukset, teoria, haastattelut ja case-yritysten nettisivut ja sähköpostitse toimitetut dokumentit muodostivat aineiston. Puolistrukturoitu haastattelu rakentui Malmin ja Brownin (2008) MCS package-kehykseen. Viiden pääryhmän mukaan valmistui teemahaastattelun runko. Haastattelut suoritettiin skypen välityksellä. Jokaisen haastattelun lopuksi punnittiin lyhyesti organisaation johdon ohjausjärjestelmiin liittyviä vahvuuksia, heikkouksia, mahdollisuuksia ja uhkia. Jokaisen organisaation haastattelutulokset litteroitiin ja havainnot ja analysoinnit avattiin teemarungon mukaisesti.

Kaikilla case-organisaatioilla on laaja johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmä, jossa käytettiin sekä virallisia että joustavia malleja. Järjestelmävalinnat, priorisoinnit ja käyttö olivat pääpiirteittäin saman tyyppiset. Osa järjestelmiä on suunniteltu omaan käyttöön, osa on lakien, sääntöjen ja omistajapolitiikan sanelemia. Julkisen sektorin erityispiirteet ja vesihuollon ydintoiminnoista huolehtiminen asettavat paineita. Monet johdon ohjausjärjestelmistä tukevat toisiaan käytössä limittäin, osa on ristiriidassa keskenään. Tavoitteita ei pystytä omien valintojen mukaisesti priorisoimaan, kun rahoituspäätökset, tulokset ja riskienhallinnan velvoitteet eivät tule samalta taholta. Vesihuollon vaativassa toimintaympäristössä on huolehdittava riskienhallinnasta ja lain velvoittamista

vesi- ja viemäripalvelujen vastuista. Vesihuoltoon liittyviä toimialakohtaisia lakeja, ohjeita ja raportointivaatimuksia pidettiin sopivina ja tärkeinä mekanismeina oman toiminnan ohjauksessa, päätöksenteossa ja seurannassa. Informaation sekä virallista että joustavaa virtaa painotettiin tärkeänä osana ohjausta ja päätöksentekoa. Osa raportointia oli pakollista lain tai omistajan vaatimana, mutta koettiin osittain myös omaksi hyödyksi. Osakeyhtiöissä koettiin olevan enemmän joustoa päätöksenteon ja rahoituskysymysten kohdalla. Myös omistajan aktiivisuus ja vesihuollon haasteiden tiedostaminen oli näkyvämpää.

Kvalitatiivisessa case-tutkimuksessa on tavoitteena syvällisen tiedon hankinta tapauksen omasta toimintaympäristöstä. Tutkimuksen luotettavuutta lisää aineistotriangulaatio ja teoriaosan pohjalta rakennettu teemarunko (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka, 2006; Tuomi & Sarajärvi, 2018). Tämän tutkielman empiriaosan tiedonkeruun aineiston merkittävä sisältö on teemahaastatteluin saatu tieto ja näkemykset case-organisaatioiden johtajilta. Haastatteluja edelsi tutkimuksen esittely puhelinkeskustelussa ja sähköpostitse toimitettu teemahaastattelun runko lyhyen saatekirjeen liitteenä. Näkemysten validiteettia ja syvää pohdintaa tukee haastateltavien useiden vuosien kokemus julkisen sektorin hallinnossa. Kokemukseen sisältyy kullakin johtajalla myös toimintaa julkisten palvelujen eri omistusmuodoissa. Tämän koettiin lisäävän myös tiedon luotettavuutta ja näkemysten kokemukseräistä syvyyttä. Teemahaastattelun joustavuutta haastateltavat hyödynsivät tuomalla esiin uusia kysymyksiä tai painottamalla aiheita, joita halusivat korostaa. Myös tämä koettiin tutkimuksen luotettavuutta lisäävänä. Tulkinnoissa ja haastattelutilanteessa haastattelijan pitkä tausta julkisen sektorin operatiivisen johdon, hallinnon ja talouden tehtävissä eri organisaatiomuodoissa on hyödyksi. Toisaalta haastattelujen edetessä on syytä huolehtia siitä, että aineiston käsittelyyn ei sekoiteta omia mielipiteitä. Analysointivaiheen objektiivisuus on tärkeää; johtopäätökset perustuvat tutkimusaineistoon ja case-organisaatioista saatuihin näkemyksiin. Tulosten purku, havainnot ja analysointi on suoritettu sekä organisaatiokohtaisesti että vertaillen. Teemoittelun myötä on tuloksia ja johtopäätöksiä yhdistelty johdon ohjausjärjestelmien eri osakokonaisuuksiin.

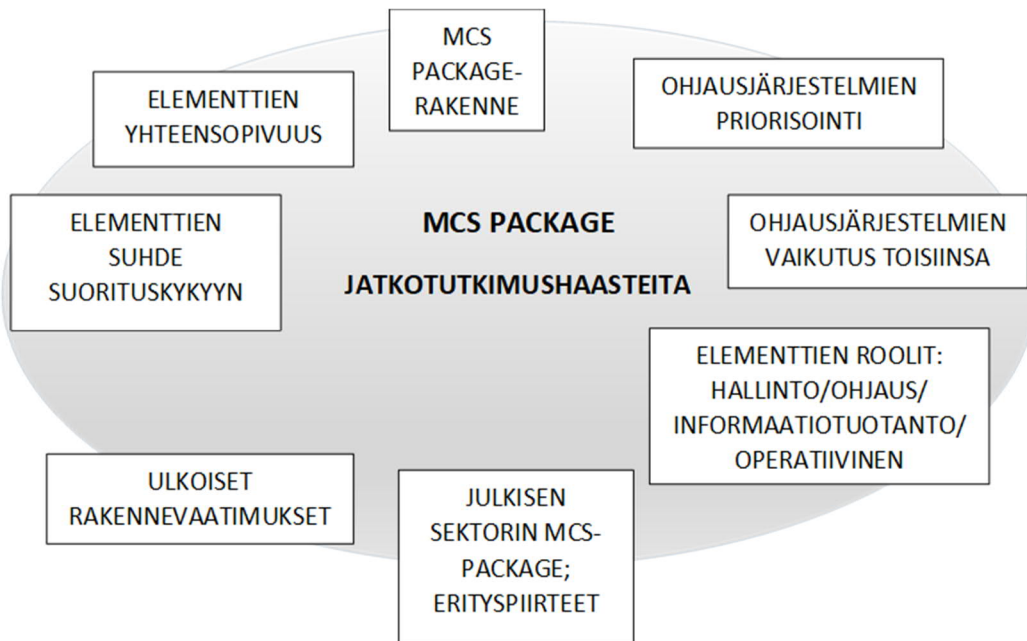
Tämän tutkimuksen teemahaastattelut kohdistuivat vain organisaation johtajille. Tämä saattaa aiheuttaa tähän tutkimukseen rajoituksia. Keskeinen tiedonkeruu teemahaastatteluin voisi antaa laajemman näkemyksen johdon ohjausjärjestelmien käytöstä, jos haastateltaviin olisi lisätty esimerkiksi case-organisaatioiden talouspäälliköitä tai operatiivisten toimintojen ammattilaisia.

Johdon ohjausjärjestelmien yhdistelmien jatkotutkimukselle herää lukuisia kysymyksiä. Eri näkökulmia jatkotutkimukseen löytyy MCS-package-rakenteesta, sen osien yhteensovivuudesta ja priorisoinnista, sekä informaation suhteesta päätöksentekoon ja ohjaukseen. Ohjausjärjestelmien käytön vaikutus suorituskyykyyn ja MCS-package julkisen sektorin erityispiirteiden mutkistamana avaavat myös jatkotutkimukselle aihealueita. Kuviossa 8 on tiivistetty useita mahdollisia jatkotutkimusalueita.

Riittämätön tasapaino ohjausjärjestelmien käytössä vaikuttaa päätöksenteon tehokkuuteen, resurssien tuhlaukseen ja toimintaedellytyksiin. Myös suorituskyykyyn on näillä tekijöillä vaikutus (Mundy, 2010). Tämän tutkimuksen havaintojen mukaan johdon ohjausjärjestelmien toiminta itsenäisinä mekanismeina ei välttämättä vaikuta yrityksen strategian toimeenpanoon tai suorituskyykyyn samoin kuin toimiessaan osana järjestelmien kombinaatiota. Yhdistelmien (MCS packages) ymmärtäminen tukee kuitenkin yksittäisten ohjausjärjestelmien analysointia. Järjestelmien toimivuus riippuu myös siitä, miten ne vaikuttavat toisiinsa.

Tässä tutkimuksessa johdon ohjausjärjestelmien toimivuus yhdistettynä oli case-organisaatioissa pääsääntöisesti tasapainoista. Järjestelmät enimmäkseen tukivat toisiaan informaation, päätöksenteon ja ohjauksen kautta. Ammattitaitoa ja henkilöstön keskeistä roolia painotettiin. Suunnittelun ja hallinnollisten johdon ohjausjärjestelmien sisällä oli kuitenkin havaittavissa merkittäviä ristiriitoja priorisoinnissa ja päätöksenteon toimeenpanossa. Havaintojen ja analyysin mukaan suuri osa näistä ristiriidoista näyttää johtuvan julkisten palvelujen erityispiirteistä.

Informaation käyttötarkoitus, riskienhallinta ja ammattitaito nousivat useaan otteeseen kaikissa haastatteluissa. Myös rahoituspainneiden ristiriidat vesihuollon velvoitteiden ja omistajan vaatimusten rinnakkain asettelussa kärjistyivät. Mielenkiintoinen jatkotutkimus voisikin olla se, mikä vaikutus julkisten palvelujen omistajaohjauksella on riskienhallintaan ja liiketoiminnan kehittämiseen ja lakisääteisten vesi- ja viemäripalvelujen ydin toimintojen varmistamiseen. Haastatteluissa nousi erityisenä huolenaiheena riskienhallinnassa ympäristö, vesistöt ja terveys yhdistettynä rahoituksen ja päätösvaltuuden rajoituksiin.



Kuvio 8. Johdon ohjausjärjestelmien jatkotutkimushaasteita.

Lähteet

- Abernethy, M. & Stoelwinder, J. (1995). The role of professional control in the management of complex organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 20(1), 1-17. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)E0017-O](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)E0017-O)
- Alasuutari, P. (2011). *Laadullinen tutkimus 2.0*. Tampere: Osuuskunta Vastapaino. ISBN 978-951-768-503-0
- Bedford, D., Malmi, T. & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28. <https://doi:dx.doi.org/10.1016/j.aos.2016.04.002>
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting Organizations and Society*, 28(2), 127-168. [https://doi:10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi:10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Chenhall, R. & Morris, D. (1995). Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. *Omega*, 23(5), 485-497. [https://doi.org/10.1016/0305-0483\(95\)00033-K](https://doi.org/10.1016/0305-0483(95)00033-K)
- Eldridge, S., Van Iwaarden, J., Van der Wiele, T., & Williams, R. (2014). Management control systems for business processes in uncertain environments. *The International Journal of Quality & Reliability Management*, 31(1), 66-81. <https://doi:10.1108/IJQRM-03-2012-0040>
- Eriksson, P. & Koistinen, K. (2014). *Monenlainen tapaustutkimus*. Helsinki: Kuluttajatutkimuskeskus. ISBN 978-951-698-283-3

- Ferreira, A. & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20, 263-282. <https://doi:10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Flamholtz, E., Das, T. & Tsui, A. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting Organizations and Society*, 10(1), 35-50. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90030-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90030-3)
- Harrison, H., Birks, M., Franklin R. & Mills J. (2017). Case Study Research: Foundations and Methodological Orientations. *Forum: Qualitative Social Research*, 18(1), Art.19. Noudettu 5-3-2020 osoitteesta <http://www.qualitative-research.net/index.php/fqs/article/view/2655/4079>
- Henri, J-F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-base perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 529-558. <https://doi:10.1016/j.aos.2005.07.001>
- Kaplan, R. & Norton, D. (1996). Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review*, 39(1), 53-79.
- Kaplan, R. & Norton, D. (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II. *Accounting Horizons*, 15(2), 147-160.
- Kaplan, R. (2012). The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(4), 539-545. <https://doi:10.1108/18325911211273527>

Kennedy, F. & Widener, S. (2008). A control framework: Insights from evidence on lean accounting. *Management Accounting Research*, 19, 301-323.
<https://doi:10.1016/j.mar.2008.01.001>

Kuntalaki (410/2015). Noudettu 2019-8-4 Edita Publishing Oy:n osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20150410#Lidp447438128>

Kuntaliitto. (2020). *Kuntien liikelaitokset*. Noudettu 2020-10-11 osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/talous/kuntatalouden-tilastot/kuviot/kuntien-liikelaitokset>

Kuntaliitto. (2020). *Konserniohjaus ja omistajapolitiikka*. Noudettu 2020-10-11 osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/talous/konserniohjaus-ja-omistajapolitiikka>

Lane, J-E. (2000). *New Public Management : An Introduction*. London: Routledge.

Larbi, G. (1999). The New Public Management Approach and Crisis States. UNRISD Discussion Paper No. 112. Geneva, Switzerland: United Nations Research Institute for Social Development. Noudettu 2020-1-14 osoitteesta <http://www.unrisd.org>

Lueg, R., & Radlach, R. (2016). Managing sustainable development with management control systems: A literature review. *European Management Journal*, 34, 158–171. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2015.11.005>

Maa- ja metsätalousministeriö. (2020). *Luonnos vesihuoltouudistuksen visiosta ja toimeenpano-ohjelmasta*. Noudettu 2020-12-15 osoitteesta <https://mmm.fi/lausunnolla>

MacLennan, A. (2010). *Strategy Execution : Translating Strategy into Action in Complex Organizations*. Abingdon, Oxon: Routledge.

- Malmi, T., & Brown, D. (2008). Management control systems as a package-Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19, 287-300. <https://doi:10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Merchant, K., Van der Stede, W.A. (2007). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (2. edition). Harlow, Essex, England: Prentice Hall, Pearson Education.
- Merchant, K., Van der Stede, W.A. (2012). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (3. edition). Harlow, Essex, England: Prentice Hall, Pearson Education.
- Meyer, C. (1994). How the right measures help teams excel. *Harvard Business Review* 72(3), 95-103. May-June 1994. Noudettu 29-10-2019 osoitteesta <https://search-proquest-com.proxy.uwasa.fi/docview/227819519?accountid=14797>
29.10.2019
- Minilex (2020). Noudettu 2020-1-12 osoitteesta <https://www.minilex.fi>
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society* 35, 499-523. <https://doi:1016/j.aos.2009.10.005>
- Oates, G. (2015). Literature Review and Synthesis of Management Control Systems: in the Context of the Public Sector. *International journal of Business and Management* 10(2), 52-57. <https://doi:10.5539/ijbm.v10n2p52>
- Otley, D. (2008). Did Kaplan and Johnson get it right? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21(2), 229-239. <https://doi:10.1108/09513570810854419>

- Rhodes, M.L., Murphy, J., Muir, J. & Murray J.A. (2010). *Public Management and Complexity Theory : Richer Decision-Making in Public Services*. New York: Routledge Critical Studies in Public Management.
- Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. (2006). KvaliMOTV – Menetelmäopetuksen tietovaranto. Noudettu 2019-10-1 – 2020-5-21 – 2020-6-15 KvaliMOTV:n osoitteesta https://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_3_2.html ja <https://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L7.html> ja https://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L2_3_2.html
- Salmi, T. & Järvenpää, M. (2000). Laskentatoimen case-tutkimus ja nomoteettinen tutkimusajattelu sulassa sovussa. *Liiketaloudellinen aikakauskirja* 2, 263-275.
- Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package-A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research* 19, 324-343. <https://doi:10.1016/j.mar.2008.08.002>
- Scapens, R. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *British Accounting Review* 22, 259-281.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15(1), 127-143. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90018-P](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90018-P)
- Simons, R. (1995). *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Suomisanakirja (2020). Noudettu 2020-1-12 osoitteesta <https://www.suomisanakirja.fi/julkinen.sektori>

- Sosiaali- ja terveysministeriö. (2015). *Talousveden toimenpideohjelma – Water Safety Plan*. Noudettu 2020-7-1 osoitteesta [https://stm.fi/talousveden toimenpideohjelma](https://stm.fi/talousveden_toimenpideohjelma)
- Strauss, E. & Zecher, C. (2013). Management control systems: a review. *Journal of Management Control* 23, 233-268. <https://doi:10.1007/s00187-012-0158-7>
- Tilastokeskus (2020). Noudettu 2020-1-12 osoitteesta https://www.stat.fi/meta/kas/julkinen_sektor.html
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: kustannusosakeyhtiö Tammi. Ellibs Lukuohjelma. <https://www.ellibslibrary.com/reader/9789520400118> ISBN 987-952-04-0011-8
- van der Kolk, B., van Veen-Dirks, P. & Bogt H. (2019). The Impact of Management Control on Employee Motivation and Performance in the Public Sector. *European Accounting Review* 28(5), 901-928. <https://doi.org/10.1080/09638180.2018.1553728>
- Vesihuoltolaki* (119/2001). Noudettu 2019-9-8 osoitteesta Edita Publishing Oy <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2001/20010119#L1P1>
- Vesilaitosyhdistys. (2019). Kannanottoja "Tulevaisuuden kestävä vesihuolto" -selvitykseen. Noudettu 2019-9-3 Vesilaitosyhdistyksen osoitteesta https://www.vvy.fi/site/assets/files/2587/vesihuollon_tila_rakennemuutos_vvy_kommentit_20190107.pdf
- Vesilaitosyhdistys. (2020). *Vesihuoltoon liittyvää lainsäädäntöä*. Noudettu 2020-12-9 osoitteesta <https://www.vvy.fi/vesihuolto/vesihuoltoon-liittyva-lainsaadanto/>

- Viinamäki, O-P. (2019). Kuntaorganisaation maineeseen pitää kiinnittää entistä enemmän huomiota. *Focus localis* 1, 5-7. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:ELE-016751100>
- Vinnari, E. (2006). The economic regulation of publicly owned water utilities: The case of Finland. *Utilities Policy* 14(3), 158-165. <https://doi:10.1016/j.jup.2006.03.001>
- Vinnari, E. (2009). Public Service or Public Investment? An Assessment of the Consequences of New Public Management in the Water Sector. *Focus localis* 1, 100-102. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:ELE-1499738>
- Vinnari, E. & Hukka, J. (2010). An international comparison of the institutional governance of water utility asset management and its implications for Finland. *Water Policy* 12, 52-69. <https://doi:10.2166/wp.2009.115>
- Widener, S. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society* 32, 757-788. <https://doi:10.1016/j.aos.2007.01.001>
- Wiesel, F. & Modell, S. (2014). From New Public Management to New Public Governance? Hybridization and Implications for Public Sector Consumerism. *Financial Accountability & Management* 30(2), 175-205. <https://doi:10.1111/faam.12033>
- Yin, R. (2018). *Case Study Research and Applications: Design and Methods*. Los Angeles: SAGE Publications, Inc.
- Young, R., Young, M., Jordan, E. & O'Connor, P. (2012). Is strategy being implemented through projects? Contrary evidence from a leader in New Public Management. *International Journal of Project Management* 30, 887-900. <https://doi:10.1016/j.ijproman.2012.03.003>

Liitteet

Liite 1. Description of MCS package (Malmi & Brown, 2008)

Elements	Description	Components
Planning	Ex-ante form of control (Flamholtz et al., 1985); first it sets out the goals of the functional areas of the organisation thereby directing effort and behaviour; second, it provides the standards to be achieved in relation to the goal, making clear the level of effort and behaviour expected; third, it enables congruence by aligning goals across the functional areas of an organisation, thereby controlling the activities of groups and individuals.	Action planning—goals and actions for the immediate future, usually a 12-month period, are established; has a tactical focus. Long-range planning—the goals and actions for the medium and long run are established; has a more strategic focus.
Cybernetic	There are five characteristics of cybernetic control (Green and Welsh, 1988). First, there are measures that enable quantification of an underlying phenomenon, activity or system. Second, there are standards of performance or targets to be met. Third, there is a feedback process that enables comparison of the outcome of the activities with standard. This variance analysis arising from the feedback is the fourth aspect of cybernetic control systems. Fifth is the ability to modify the system's behaviour or underlying activities.	<i>Budgets</i> (Bunce et al., 1995; Hansen et al., 2003), <i>Financial measures</i> (Ittner and Larcker, 1998), <i>Non-financial measures</i> (Ittner and Larcker, 1998), <i>Hybrids</i> that contain both financial and non-financial measures such as the Balanced Scorecard (BSC) (Greenwood, 1981; Kondrasuk, 1981; Ittner and Larcker, 1998; Kaplan and Norton, 1992, 1996a,b, 2001a,b; Malina and Selto, 2001)
Reward/ Compensation	Motivating and increasing the performance of individuals and groups through attaching rewards to control effort direction, effort duration, and effort intensity.	Attaching rewards and or compensation to achievement of goals (Flamholtz et al., 1985; Bonner and Sprinkle, 2002)
Administrative	Administrative control systems are those that direct employee behaviour through the organizing of individuals (organisation design and structure), the monitoring of behaviour and who employees are made accountable to for their behaviour (governance); and through the process of specifying how tasks or behaviours are to be performed or not performed (policies and procedures), (Simons, 1987)	<i>Organisational design and structure</i> (Otley and Berry, 1980; Emmanuel et al., 1990; Abernethy and Chua, 1996; Alvesson and Karreman, 2004), <i>Governance structures</i> within the firm (Abernethy and Chua, 1996), <i>Procedures and policies</i> (Macintosh and Daft, 1987; Simons, 1987)
Culture	The values, beliefs and social norms which are established influence employees behaviour. (Birnberg and Snodgrass, 1988; Dent, 1991; Pratt and Beaulieu, 1992).	<i>Value-based controls</i> (Simons, 1995), <i>Clan controls</i> (Ouchi, 1979), <i>Symbols</i> (Schein, 1997)

Liite 2. Teemahaastattelun runko

TEEMAHAASTATTELU

Carola McBreen xx.x.2020 klo x:00

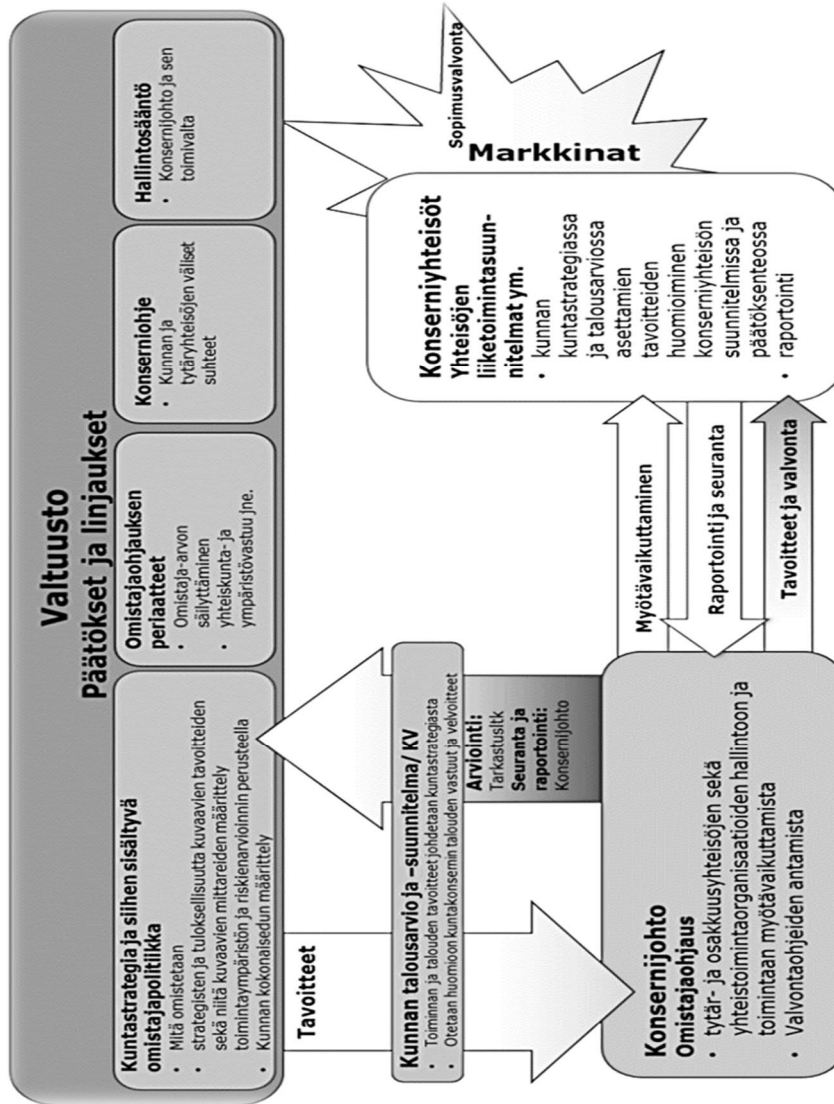
Johdon ohjausjärjestelmät vesihuollon organisaatioissa

– pro gradu, kauppatieteiden maisteri, Vaasan yliopisto

Alla olevien teemojen pohjalta keskustelu/vapaamuotoinen haastattelu johdon ohjaukseen ja päätöksentekoon liittyvistä menetelmistä.

<p>1. Suunnittelujärjestelmät</p> <ul style="list-style-type: none"> -Lyhyt tähtäin -Pitkä tähtäin
<p>2. Tavoite-, mittaus-, tulosanalyysit & tuloksista johtuvat mahd. muutostarpeet (Kyberneettiset järjestelmät)</p> <ul style="list-style-type: none"> -Budjetit -Muut talouden mittarit -Muut tulostittarit (ei siis talous) -Kombinaatiot, joissa sekä talous- että ei-taloustittareita (esim. Balanced Scorecard, tuloskortti, henkilöstö, työhyvinvointi, riskikartoitus...)
<p>3. Palkkiojärjestelmät</p> <ul style="list-style-type: none"> -Tulospalkkiot, aloitepalkkiot, virkistystoiminta, kilpailut, palkka-asiat...?
<p>4. Hallinnolliset ohjausjärjestelmät</p> <ul style="list-style-type: none"> -Viralliset tahot, lait ja asetukset -Vastuut ja velvoitteet -Omistajaohjaus -Organisaatorakenne -Säännöt ja käytännöt
<p>5. Organisaatiokulttuurin ohjausjärjestelmät</p> <ul style="list-style-type: none"> -’Klaanit’ ja ryhmät -Arvot -Symbolit ja tyylit -Käytösnormit -’Talon tavat’

Liite 3. Konserniohjaus kuntakonsernissa (Kuntaliitto, 2020)



Liite 4. Lainsäädäntö vesihuollossa (VVY, 2020)

Vesihuoltolaki

Liiketoiminta ja hallinto:

Arvonlisäverolaki (1501/1993)
 Hallintolaki (434/2003)
 Kirjanpitoasetus (1339/1997)
 Kirjanpitolaki (1336/1997)
 Korkolaki (633/1982)
 Kuluttajansuojalaki (38/1978)
 Kuntalaki (410/2015)
 Uudet hankintalait, voimaan 1.1.2017.
 Yleinen hankintalaki (1397/2016)
 Eritysalojen hankintalaki (1398/2016)
 Laki poikkeuksellisten tulvien aiheuttamien vahinkojen korvaamisen hallinnoinnista (1192/2013)
 Laki saatavien perinnästä (513/1999)
 Laki velan vanhentumisesta (728/2003)
 Laki vesihuollon tukemisesta (686/2004)
 Osakeyhtiölaki (624/2006)
 Osuuskuntalaki (421/2013)
 Työsopimuslaki 55/2001
 Työturvallisuuslaki 738/2002

Maankäyttö ja rakentaminen:

Maankäyttö- ja rakennusasetus (895/1999)
 Maankäyttö- ja rakennuslaki (132/1999)
 Suomen rakentamismääräyskokoelma osa D1 (Kiinteistöjen vesi- ja viemärilaitteistot)
 D1 – Ympäristöministeriön asetus kiinteistöjen vesi- ja viemärilaitteistoista Annettu Helsingissä 24 päivänä tammikuuta 2007.

Talousvesi:

Sosiaali- ja terveysministeriön asetus talousveden laatuvaatimuksista ja valvontatutkimuksista (1352/2015)
 Sosiaali- ja terveysministeriön asetus pienten yksiköiden talousveden laatuvaatimuksista ja valvontatutkimuksista (401/2001)
 Sosiaali- ja terveysministeriön asetus talousvettä toimittavassa laitoksessa työskentelevältä

Vaadittavasta laitosteknisestä ja talousvesinyhyteisestä osaamisesta ja osaamisen testaamisesta (1351/2006)

Sosiaali- ja terveysministeriön asetus yleisten uimarantojen uimaveden laatuvaatimuksista ja valvonnasta (177/2008)

Terveydensuojeluasetus (1280/1994)

Terveydensuojelulaki (763/1994)

Varautuminen:

Patoturvallisuusasetus (319/2010)

Patoturvallisuuslaki (494/2009)

Pelastuslaki (379/2011)

Valmiuslaki (1552/2011)

Valtioneuvoston päätös huoltovarmuuden tavoitteista (857/2013)

Ympäristö- ja vesiensuojelu:

Asetus vaarallisten kemikaalien teollisesta käsittelystä ja varastoinnista (pääosin kumottu, 8 luku jätetty)

voimaan) 29.1.1999/59

Kemikaalilaki (599/2013)

Kemikaaleja koskeva lainsäädäntö löytyy ympäristöministeriön sivulta

Laki eräiden vedenalaisten johtojen suojelemisesta (145/1965)

Laki vesienhoidon ja merenhoidon järjestämisestä (1299/2004)

Lannoitevalmisteita koskevat säädökset, linkki MIMM:n sivulla olevaan luetteloon:

<https://mmm.fi/elaimet-kasvit/lannoitevalmisteet/>

Valtioneuvoston asetus vesienhoitoalueista (1303/2004)

Valtioneuvoston asetus vesienhoidon järjestämisestä (1040/2006)

Valtioneuvoston asetus vesiympäristölle vaarallista ja haitallista aineista (1022/2006)

Valtioneuvoston asetus yhdyskuntajätevesistä (888/2006)

Vesilaki (587/2011)

Valtioneuvoston asetus jätteistä (179/2012)

Valtioneuvoston asetus kemikaalien vähittäismyynnistä 29.8.2013/644

Valtioneuvoston asetus talousjätevesien käsittelystä viemäriverkostojen ulkopuolisilla alueilla (157/2017)

Valtioneuvoston asetus vesitalousasioista (1560/2011)

Valtioneuvoston asetus ympäristönsuojelusta (713/2014)

Ympäristönsuojelulaki (527/2014)