

JUKKA PELLINEN

# Rakentava kriittisyys talous- hallinnon tutkimuksen haasteena<sup>1</sup>

## Johdanto

Jos ajattelen mielenkiintoisina pitämiäni laskentatoimen alan tieteellisiä aikakauslehtiä<sup>2</sup> ja yritän löytää niistä jotakin yhteistä juonta tai teemaa, jonka avullaalani tämän hetken tutkimustoimintaa voisin jotenkin luonnehtia, niin mieleeni tulee ensisijaisesti kaksi havaintoa. Ensimmäinen havainto on yhteiskuntatieteen eri aloilla sovellettavien eri tutkimusmenetelmien ja ihmisen käyttäytymistä selittävien teorioiden laajamittainen soveltaminen myös taloutta koskevan tiedon tuottamista ja tiedon käyttöä koskevissa tutkimuksissa. Muista yhteiskuntatieteistä lainattujen teorioiden mukana saattaa joskus välittyä myös kriittistä tutkimuseetosta. Toinen havainto on tutkimusten konkreettisten kohdeilmiöiden nopea muuttuminen. Laskentatoimen tutkijat haluavat pitää huolen siitä että tutkimus-

kohteet ovat ajankohtaisia ja sellaisia että ne kiinnostavat myös taloushallinnon käytännön työssä toimivia. Pragmaattinen eetos lienee aina kuulunut liiketaloustieteellisen tutkimuksen valtavirtaan.

Esitelmäni aiheeksi olen valinnut laskentatoimen tutkimuskäytäntöjä tällä hetkellä määrittävät metodologiset ja tieteenfilosofiset suuntauukset. Tavoittaaksemme jotakin nykyisyyden erityisluonteesta joudumme suhteuttamaan nykyisyyttä hieman myös menneisyyteen. Keskityn tarkastelussani erityisesti kahteen jossain määrin ristiriitaiselta vaikuttavaan laskentatoimen tutkimukseen liittyvään pyrkimykseen: a) Toisaalta hyvä laskentatoimen tutkimus määrittyy sen perusteella kuinka arvokkaalla tavalla tutkimustulokset hyödyttävät elinkeinoelämän toimijoita. b) Toisaalta hyvän laskentatoimen

<sup>1</sup> Virkaanastujaisesityelmä Jyväskylän yliopistossa 13.10.2004.

<sup>2</sup> Suurin piirtein mielenkiintoisuusjärjestyksessä: *Accounting, Organizations and Society; Management Accounting Research; Accounting, Auditing and Accountability; The European Accounting Research; Journal of Management Accounting Research; Scandinavian Journal of Management; Liiketaloudellinen Aikakauskirja; Critical Perspectives on Accounting; Hallinnon tutkimus; The Accounting Review...*

JUKKA PELLINEN, Laskentatoimen professori, erityisesti sisäinen laskentatoimi

Jyväskylän yliopisto, Taloustieteiden tiedekunta • e-mail: jukka.pellinen@econ.jyu.fi

tutkimuksen lähtökohtana pitäisi olla vahva teoreettinen perustelu. Yhtäältä tutkimuksen pitäisi siis olla käytännön, toisaalta teorian, ohjaama. Kuinka nämä pyrkimykset ovat yhteen sovittavissa? Tätä kysymystä aion seuraavassa pohtia.

Tarkastelen aluksi eräitä keskeisiä liiketaloustieteen ja erityisesti laskentatoimen tieteenalalle leimallisia pyrkimyksiä tutkimuskäytäntöjen määrittämiseksi toisaalta käytännön ongelmista ja toisaalta teorioista käsin. Lopuksi yrittän hahmotella edellä esittämäni ongelman ratkaisua.

### **Liiketaloustiede käytännönläheisenä tieteenä**

Saksalaisen liiketaloustieteen historiatutkijan *Dieter Schneiderin* (1987) mukaan Euroopan ensimmäisten kauppakorkeakoulujen opetus oli aluksi pitkään keskeisesti talouden suunnittelumenetelmien opetusta. Liiketaloustieteen tutkimus, sikäli kun sitä 1700- ja 1800-luvuilla tehtiin, käsitti lähinnä käytännön ongelmien ratkaisemisen oheistuotteena syntyneitä tapauskuvauksia. Tutkimusaiheet määrittyivät jatkuvasti uudelleen samalla kun taloushallinnon käytäntöön liittyvät konkreettiset kehittämishaasteet muuttuivat. Myös valtion ja sen monien virastojen välittömät intressit määrittivät tutkimusaiheita ja talouspolitiikka alkoikin viedä yhä enenevässä määrin taloustieteen harvojen professoreiden huomiota. Leimallista tälle liiketaloustieteen ns. ensimmäisen sukupolven tutkimukselle oli päivänpolttaviin talousongelmiin keskittyminen ja teoriattomuus. Tutkijat eivät nähneet talousjohtamisen teorioita käytännön kannalta tarpeellisiksi eikä niitä myöskään ennen 1900-luvun alkua muodostunut.

Tuorempi esimerkki äärimmäisestä käytäntöön keskittymisestä ovat monet yrityskäy-

täntöjen yksityiskohtaiset kuvaukset, joita erityisesti Brittiläis-Pohjoismaisessa johdon laskentatoimen tutkimuksessa on ollut tapana tehdä viimeksi kuluneiden muutamien vuosikymmenten aikana. Kun tutkimuksen suurimpana haasteena on pystyä välittämään tutkimuksen kohteena olevaa ilmiötä koskevat havainnot mahdollisimman tarkasti, teoria ei välttämättä tunnu tarpeelliselta tämän tavoitteen saavuttamisessa. Tällaiset tutkimusraportit ovat malliltaan kuin kulttuuri-antropologisia matkakertomuksia tai etnografisia arkipäiväistä toimintaa koskevia analyysejä. Vaikka näiden monesti hyvin rikkaiden ja arvokkaiden tapauskuvauksen anti tieteenalalle on kiistaton, yhteys teoriaan ja teorianmuodostukseen voi olla jokseenkin hentoinen. Ratkaisevampaa on tutkimusaineistojen ainutlaatuisuus sekä tutkimuskertomusten ja niihin perustuvien johtopäätösten autenttisuus.

Kolmantena esimerkkinä voisi mainita hyvin lähellä konsultointia olevan tutkimussuuntauksen, jonka tuloksena ovat syntyneet monet viimeaikoina eniten huomiota saaneet johdon laskentatoimen tutkimustulokset. Toimintolaskenta (activity based costing) ja tasapainotettu tuloskortti (balanced scorecard) syntyivät ns. innovaatio toimintatutkimuksen tuloksena (Kaplan, 1998). Käytännössä tutkijat löysivät muutamista yrityksistä mielestään hyvin edistyskellisiä taloushallinnon käytäntöjä, määrittelivät havaintojensa perusteella normatiivisen yleisratkaisun, jonka jälkeen ratkaisuun haettiin toimiviksi koeteltuja yleisiä piirteitä kokeilemalla ratkaisuja sarjassa erilaisia asiakasyrityksiä. Näitä tutkijoiden ja konsulttien esittämiä ”innovaatioita” on arvosteltu kustannuslaskennan ja talouden ohjauksen tutkimusdoktriinin täydellisestä unohtamisesta. Tuloksena on kuitenkin syntynyt talousjohtamisen uutta käsitteistöä joka on puolestaan muuttanut laskentatoimen käy-

täntöjä kaikkialla maailmassa. Jos uusien ”teorioiden” merkittävyyttä arvioidaan pelkästään niiden motivoiman toiminnan<sup>3</sup> avulla, kyse on 1900-luvun loppupuoliskon suurimmista tieteellisistä läpimurroista alallamme.

Meillä Suomessa käytännönläheisyys on näyttäytynyt erityisesti liiketaloustieteen tutkimukseen sovitettujen tutkimusotteiden määrittelynä. Kliininen- (Kettunen, 1974), toimintanalyttinen- (Mäkinen, 1980; Pihlanto, 1994), kehittämis- (Tamminen, 1992) ja konstrukttiivinen tutkimusote (Kasanen et al., 1993) ovat kaikki nähtävissä vastauksiksi liiketaloustieteen tutkimuksen käytännönläheisyyden haasteeseen. Näihin tutkimusotteisiin sisältyvät lupaukset tutkimustulosten suhteen sisältävät piirteitä molemmista edellä esitellyistä suuntauksista – mahdollisuuden käytännössä koettujen laskentainnovaatioiden keksimiseen ja taloushallinnon kehittämisestä saatujen kokemusten aitoon taltiointiin. Vaikka nämä tutkimusotteet olisivat alallamme hyvin perusteltuja, käytännössä varsinaiset toimintatutkimukset ja niihin perustuvat tieteelliset julkaisut ovat kuitenkin pysyneet laskentatoimessa harvinaisuuksina, niin Suomessa kuin muuallakin maailmassa. Syyt lienevät löydettävissä tutkimushankkeiden suhteellisesta työläydestä ja riskisyydestä. Taloushallinnon rutiinien muuttaminen tai uusien laskentamenetelmien kokeileminen vievät suhteellisen pitkän ajan, joksi tutkija joutuu sitoutumaan projektiin, jonka lopputulos on aina jossain määrin epävarma. Lisäksi nykyinen tutkintojen ja kansainvälisten artikkeleiden tuotantomäärää arvostava tutkimusilmapiiri ei oikein suosi toimintatutkimuksen kaltaisia hankkeita.

## Deduktiivis-positivistinen valtavirta

Viimeisten noin kolmenkymmenen vuoden ajan julkaisumäärällä mitattuna valtaosa laskentatoimen tutkimuksesta on ollut luonteeltaan *ex ante* valittuihin teorioihin perustuvaa empiiristen ilmiöiden kuvailua. Tutkimukset pohjautuvat modernismin hengen mukaisesti vahvaan uskoon suurien selitysteorioiden merkityksestä. Rahoituksen laskentatoimen puolella ns. positivistinen laskentatoimen teoria ja johdon laskentatoimen puolella ns. taloushallinnon tilaneteoria (contingency theory) tai yksilön tietojenkäsittelyä koskeva teoria (human information processing) ovat tässä mielessä hyvin samankaltaisia tiedonmuodostushankkeita. Kaikkien perusteluna on ollut hyvää käytäntöä määrittelemään pyrkivän normatiivisuuden sijaan laskentatoimen kuvailuun perustuvien objektiivisten, neutraalien ja arvovapaiden selitysteorioiden luominen. Jokainen uusi tutkimusasetelma perustuu aiempien tutkimusten tuloksena muodostettuun teoriaan, jonka paikkansapitävyyttä testataan empiirisillä tutkimusaineistoilla.

Tällaisten tutkimuskäytäntöjen suurimpana merkityksenä saattaa olla tiettyjen institutioiden aseman saavuttaneiden teorioiden vahvistaminen. Näin ajateltuna tutkimustoiminta liittyy elimellisesti yhteiskunnan vallitseviin valtarakenteisiin. Vaikka vakaus sinänsä onkin toivottavaa, etenkin yritysten laskentajärjestelmien osalta tutkimuksen tarjoamat tilastolliset yleisyysväitteet jonkin laskentamenetelmän sopivuudesta tietynlaiseen tilanteeseen antavat vain hyvin epävarmoja ohjeita yksittäisen organisaation erityistarpeita ajattelevalle suunnittelijalle. Yleisiä teorioita vahvistavan ja sinänsä varsin

3 Tässä on huomioitava että myös puhe ja kirjoittaminen ovat toimintaa.

harmittoman positivistisen tutkimuksen ongelmana on siis tutkimustulosten heikko sovelletavuus yksittäistapauksissa. Lisäksi näille tutkimuksille ominainen keskittyminen vain mitattavissa oleviin laskentatoimen teknisiin seikkoihin tai perin kummalliset ratkaisut ihmisen toiminnan kvantifioimiseksi ja yleensäkin tutkimuksiin sisältyvä perusolettaus subjektin merkityksettömyydestä tai ihmisestä hyvin yksinkertaisena ja mekaanisesti ärsykeisiin reagoivana oliona antaa aihetta monenlaiseen kritiikkiin.

### Deduktiivis-kriittinen projekti

Etenkin pyrkimys tuoda ihminen entistä vahvemmin osaksi laskentatoimen tutkimusta on motivoinut viimeksi kuluneiden vuosikymmenten aikana alati rikastuvaa tutkimuskeskustelua. Taloushallintoon liittyvää ihmisten käyttäytymistä on kuvailtu ja selitetty muiden yhteiskuntatieteiden teoreettisista lähtökohdista käsin. Eräs tämän vaihtoehdoisen laskentatoimen tutkimussuuntauksen suurimmista projekteista on ollut laskentatoimen tarkasteleminen keskeisenä osana organisaatiota ja yhteiskuntaa. Nämä tutkimukset hyödyntävät monenlaisia lähinnä laadullisia tutkimusotteita, joskin historiatutkimus on saanut hyvin keskeisen aseman. Taloushallinnon käytäntöjä ja niiden kehkeytymistä koskeissa analyyseissä hyödynnetään usein sosiologian teorioita<sup>4</sup>, mutta myös tietynlainen kiukkuisuus ja kriittinen tutkimuseetos<sup>5</sup> luonnehtivat tätä tutkimusprojektiä.

Vaikka nämä kriittiset laskentatoimen tutkimukset ovatkin ihmisten käyttäytymistä kos-

kevilta oletamuksiltaan useimmiten edistyksellisempiä kuin positivistiset tutkimukset, myös niihin liittyy monia samankaltaisia ongelmia. Ensinnäkin tutkimukset nojaavat usein niin vahvasti johonkin yleiseen ihmisen ja yhteiskunnan toiminnan selitysteoriaan, että taloushallintoa koskevan empiirisen tutkimusaineiston osuus tutkimuksissa jää vaatimattomaksi, pahimmasa tapauksessa vain teorian soveltamismahdollisuuksien esittelyksi. Toisekseen kriittisiä tutkimuksia on arvosteltu usein siitä että ne kykenevät vain paljastamaan ongelmia mutta eivät tarjoa tai välttämättä edes pyri tarjoamaan minäkäänlaista ratkaisua niiden korjaamiseksi. Jotkin tutkimuskeskusteluista ovat myös niin erikoistuneita, että edes kaikki taloushallinnon tutkijat käytännön toimijoista puhumattakaan eivät enää välttämättä ymmärrä niiden tuloksia jolleivät tunne filosofis-sosiologisen ajattelun erityisuuksia. Kuten sanonta kuuluu: "All this – and accounting too."

### Rakentavan kriittinen taloushallinnon tutkimuseetos

Olemme siis tulleet huomaamaan että niin äärimmäiseen pragmatismiin kuin teorialähtöisiin positivistisiin tai kriittisiin tutkimuskäytäntöihin liittyy vaikeita ongelmia. Yritän seuraavaksi hahmotella alustavaa ratkaisua "kaivamalla rusinoita" kustakin taloushallinnon tutkimussuuntauksen "pullasta" ja leipomalla niistä maittavan "rusinakakun", jonka nimeän rakentavaksi kriittisyydeksi. Tarjottua ratkaisua ei tule nähdä tutkimusmenetelmänä eikä -otteena, vaan

4 Paljon käytettyjä ovat mm. Giddensin rakenteistumisteoria, Marxin työn talousteoria, Foucaultin genealogia ja Latourin toimijaverkostoteoria.

5 Kriittinen tutkimuseetos näyttäytyy vallitsevaan käytäntöön liittyvien epäkohtien paljastamisena ja siihen perustuvina muutosvaatimuksina. Esim. kolmannen maailman riistämistä oikeuttava laskentatoimi, päästöjen luonnonympäristöä raijittava vaikutus ja ympäristöraportoinnin puute, toimintolaskenta älyllisenä petoksena, uuteen taloudellista tulosta ja operatiivista tuottavuutta korostavaan julkishallintoon liittyvät ongelmat, laskentatoimen valtavirtatutkimuksen hegemonia, jne.

pikemminkin joukkona välijä sitoumuksia, jotka yhdessä määrittelevät tietynlaisen tutkimuseetoksen.

*1. sitoumus. Hyvä taloushallinnon tutkimus kohdistuu ajankohtaisiin ilmiöihin.* Tutkimusaiheen määrittely jonkin paraikaa käytännön toimijoita kiinnostavan ja vaivaavan mahdollisimman konkreettisen aiheen mukaisesti luo kiinnostusta ja mahdollistaa tutkijalle runsaasti mahdollisuuksia havainnointiin. ABC, BSC, ERP ja siihen liittyvät taloushallinnon ohjelmistot, sähköinen laskutus tai taloushallinnon palvelukeskukset ovat esimerkkejä aiheista, joihin liittyy tällä hetkellä paljon kehittämistoimintaa ja siksi myös tutkimusmahdollisuuksia. Tutkimuksen edetessä aihe yleensä määrittyy myös jonkin abstraktimman laskentatoimen tutkimusteesman suhteen.

*2. sitoumus. Hyvä taloushallinnon tutkimus pyrkii lisäämään ongelmien syihin ja ratkaisumahdollisuuksiin liittyvää ymmärrystä.* Koska taloushallinnon tutkimustieto on luonteeltaan reflektiivistä, vaikuttaa taloushallinnon toimintaa koskeva ymmärrys toimintaan (vrt. Bourdieu & Wacquant, 1992; Giddens, 1990). Siksi taloushallintoa koskevan tutkimustiedon tuottaminen on aina luonteeltaan potentiaalisen pragmaattista. Ymmärtämään pyrkivä tutkimus hyödyntää keskeisenä tutkimusaineistona tekstejä<sup>6</sup> ja tieto välittyy tiettyihin tutkimusaiheisiin liittyvien moniäänisten, toisistaan monessa suhteessa poikkeavien ja siten ymmärrystä rikastuttavien tapauskertomusten muodossa.

*3. sitoumus. Hyvä taloushallinnon tutkimus perustuu järkeviin oletuksiin ihmisten, organisaatioiden ja yhteiskunnan toiminnasta.* Tämä tarkoittaa sitä, että tutkijan on tunnettava yhteiskuntatieteellisen tutkimuksen ajattelusuuntauk-

sia ja tehtävä itselleen selväksi millaiset tutkittavaa maailmaa koskevat perusoletukset ovat itselle parhaiten sopivia (esim. Burrell & Morgan, 1989; Pihlanto, 2003). Mielestäni taloushallinnon maailma ei ole täydellinen vaan sisältää lukuisia mahdollisuuksia parannuksiin, kehittämiseen ja uudenlaisten ratkaisujen luomiseen. Taloushallinnossa kiinnostava elementti on ajatteleva ja toimiva ihminen, eivät koneet tai tekniikat sinänsä, mutta kylläkin ihmisten toiminnan synnyttäminä artefakteina ja ihmisten toimintaan vaikuttavina aktiivisina toimijoina.

*4. sitoumus. Hyvässä taloushallinnon tutkimuksessa empiiriset ja teoreettiset elementit ovat tasapainossa.* Kuten aiemmin toin esille, deduktiivisten tutkimusotteiden ongelmana on että mahdollisuudet uusien empiiristen löydösten havaitsemiseen ovat hyvin rajalliset ja tutkimus johtaa helposti vain yleisten selitysteorioiden toisintamiseen. Myös induktiivisen tutkimuksen ajatus puhtaalta pöydältä lähtemiseen on käytännössä ongelmallinen, sillä jokaisella tutkijalla on aina joitakin havainnointia ohjaavia etukäteistietoja, vaikkei niitä aina täysin tiedostaisikaan. Teoria voi olla parhaimmillaan jokseenkin löyhä, havainnointia väljästi ohjaava ja tulosten käsitteellistämässä auttava erikoiskieli. Myös teorian tarkentamiseen tai jopa vaihtoon täytyy olla herkkyyttä.

*5. sitoumus. Hyvän taloushallinnon tutkimuksen tulokset perustuvat taitavaan empiirisen tutkimusaineiston hankintaan ja analysointiin.* Tutkijalla täytyy olla siksi hyvä ja monipuolinen empiiristen tutkimusmenetelmien osaaminen. Myös uusimmat menetelmät on syytä tuntea. Tutkimustulosten täytyy aina olla totta. Totuuden kriteerit vain voivat olla mitä moninaisimmat, mutta tutkijalla itsellään ne täytyy olla va-

litun tutkimusotteen suhteen kirkkaana mielessä.

## Loppupäätelmät

Rakentavan kriittisen taloushallinnon tutkimuksen lähtökohtana on vahva ajankohtaisten elinkeinoelämän ilmiöiden tuntemus. Tutkimuksen on oltava nykyaikaa koskeviin empiirisiin havaintoihin ankkuroitunutta, mutta aineiston tyypillä ei sinänsä ole juuri rajoituksia. Lehtikirjoitukset, haastattelut, tilastot, yrityskohtaiset dokumentit tai kyselyaineistot voivat kaikki tulla kyseeseen ja parhaimmillaan täydentää toisiaan. Tutkimustoiminnan tavoitteena on viime kädessä lisätä erityisesti taloushallinnon ammattilaisten omaa osaamisaluettaan koskevaa ymmärrystä. Pragmaattisuuden suhteen uskon siihen, että laskentaekonomi tai johtaja kykenee oman työnsä kannalta arvokasta tietoa hankkimaan ja sitä myös hyödyntämään. Maailman parantamisesta kiinnostuneina tutkijoina voimme olla huoletta, sillä mielenkiintoisia ongelmia ja tutkimusaiheita ilmaantuu nopeammin kuin niitä ehditään kaikkia kunnolla tutkia. Taloushallinnon maailmaan tulee jatkuvasti jotakin uutta. Teorioitakin on hyödynnettävä, mutta tavat teorioiden hyödyntämiseen voivat vaihdella paljon. Painotukset empirian ja teorian välillä voivat vaihdella hieman teorialähtöisemmän ja empiricalähtöisemmän välillä. Teoriat voivat siis toimia empiirisen tutkimuksen lähtökohtana tai sitten määrittäytyä tutkimusprosessin aikana tai sen jälkeen. Ja kaiken tutkimuskäytännön perustana on vankka ja monipuolinen tutkimusmenetelmien osaaminen ja aito kiinnostus tuuden löytämiseen.

Lopuksi haluan vielä todeta, että edellisen laskentatoimen suomalainen tutkijasuku-

polvi jätti tuleville sukupolville perintönä hyvän ja monipuolisen tutkimusmetodologioiden ymmärryksen. Siinä missä edellinen sukupolvi joutui kuitenkin käyttämään paljon voimavaroja erityisesti monien toiminta-analyyttiseen yleiskategoriaan kuuluvien tutkimusotteiden kehitykseen ja ehkä oppiriitihinkin, voimme jatkossa keskittyä enemmän jo olemassa olevien tutkimusotteiden käyttöön ja siirtää huomiotamme taloushallinnon substanssialuetta koskevan uuden tiedon tuottamiseen. ■

## Kirjallisuus

- BOURDIEU, P. & WACQUANT, L.J.D.** (1992) *An invitation to reflexive sociology*. University of Chicago Press, Chicago.
- BURRELL, G. & MORGAN, G.** (1989) *Sociological paradigms and organisational analysis. Elements of the sociology of corporate life*. Gower, Aldershot.
- GIDDENS, A.** (1990) *The consequences of modernity*. Polity press.
- KAPLAN, R. S.** (1998) Innovation action research: Creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research* 10: 89–118.
- KASANEN, E., LUKKA, K. & SIITONEN, A.** (1993) The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research* 5: 243–264.
- KETTUNEN, P.** (1974) *Yritysten tutkimisesta*. Gummerus, Jyväskylä.
- MÄKINEN, V.** (1980) *Yrityksen toiminnan tutkimisen lähestymistavoista. Toiminta-analyttisen tutkimusstrategian kehittäjä*. Tampereen yliopisto, Tampere.
- PIHLANTO, P.** (1994) The action-oriented approach and case study method in management studies. *Scandinavian Journal of Management* 10: 369–382.
- PIHLANTO, P.** (2003) The role of the individual actor in different accounting research perspectives. The holistic individual image as a tool for analysis. *Scandinavian Journal of Management* 19: 153–172.
- SCHNEIDER, D.** (1987) *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. 3. Aufl., München, Oldenbourg.
- TAMMINEN, R.** (1992) The development inquiry approach. *Liiketaloudellinen aikakauskirja* 41 (1), 42–61.