

TAMPEREEN YLIOPISTO  
Johtamiskorkeakoulu

ANALYYSI JOHDON LASKENTATOIMEN  
TUTKIMUKSEN JA KÄYTÄNNÖN VÄLISISTÄ  
KUILUISTA

Yrityksen taloustiede, laskentatoimi  
Pro gradu -tutkielma  
Elokuu 2012  
Ohjaaja: Salme Näsi

Olli Hautamäki

## TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu: yrityksen taloustiede, laskentatoimi
Tekijä:	HAUTAMÄKI, OLLI
Tutkielman nimi:	Analyysi johdon laskentatoimen tutkimuksen ja käytännön välisistä kuiluista
Pro gradu -tutkielma:	67 sivua
Aika:	Elokuu 2012
Avainsanat:	relevanssi, kuilu, tutkimus, käytäntö, panos

---

Johdon laskentatoimen tutkijat ovat useaan otteeseen kritisoineet tutkimustansa siitä, ettei sillä ole vaikutusta käytäntöihin tai arvoa käytännönharjoittajille. Edellä mainitusta ilmiöstä ovat tutkijat käyttäneet termiä kuilu. Tämän lisäksi tutkijat ovat määritelleet termin tarkemmin sen mukaan, mistä ongelmista he näkevät kuilun olemassaolon johtuvan. Tämän tutkielman tavoitteena on tehdä käsiteanalyysi johdon laskentatoimen tutkimuksen ja käytännön välisistä kuiluista.

Tutkielman aineiston muodostavat tutkijoiden eri aikakausina julkaisemat johdon laskentatoimen tieteelliset artikkelit. Tässä tutkielmassa ei tarkastella ainoastaan niitä tutkimuksia, joissa esiintyy sana kuilu, vaan tarkoituksena on tarkastella myös tutkimuksia, joissa tutkijat keskustelevat kyseiseen ilmiöön liittyvistä ongelmista. Aineistosta nousee esiin viisi erilaista kuilua: Tilanteesta, jossa filosofiset oletukset ja niiden päälle rakennettava tutkimustieto eivät vastaa käytännön todellisuutta, on tutkimuksissa käytetty termiä todellisuuskuilu. Tilanteesta, jossa tutkimustieto ei vastaa käytännön tarpeita, on käytetty termiä relevanssikuilu. Puolestaan tilannetta, jossa tutkijayhteisön ja käytännön työelämän epistemologiat eroavat toisistaan, kutsutaan tietokuiluksi. Kriittisen tutkimuksen tapauksessa voidaan puhua puolestaan emansipaatiokuilusta. Tässä keskustelussa painopisteenä on, miten ihmisten emansipaatio voidaan todella saavuttaa. Kyseinen termi on ainoa termi, jota ei eksplisiittisesti esiinny kirjallisuudessa. Kirjallisuudessa mainitaan myös tilanne, jossa tutkimustieto ei välity käytäntöön kommunikointiin liittyvistä vaikeuksista johtuen. Tästä on käytetty nimeä kommunikaatiokuilu.

Metodologisesti työ pohjautuu kriittiseen realismiin, jolloin tutkielma sitoutumatta positivismiin voi tarjota tutkittavaan aiheeseen näkökulman, joka ei ole vain yksi todellisuus muiden todellisuuksien joukossa vaan voi mahdollisesti tarjota faktuaalista tietoa *olioista sinänsä (das Ding an sich)*. Kriittinen realismi sallii myös viitekehysten yhteismitallisuuden, joka mahdollistaa todellisuuskuiluista käytävän keskustelun.

Tutkielma selventää kuiluja koskevaa keskustelua ja tarjoaa implisiittisiä ratkaisuja kuilun kaventamiseksi. Tutkielma myös auttaa näkemään niitä alueita, joihin voitaisiin kohdentaa lisätutkimusta tutkimuksen käytännöllisen panoksen lisäämiseksi.

# SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO.....	3
1.1 Alkusanat.....	3
1.2 Tutkielman tavoite.....	5
1.3 Aihealueen rajausta ja näkökulma.....	5
1.4 Tutkimusote ja metodologinen lähestymistapa.....	6
1.5 Tutkielman rakenne.....	11
2 TODELLISUUSKUILU JOHDON LASKENTATOIMEN TUTKIMUKSESSA.....	13
2.1 Historiakatsaus johdon laskentatoimen tekniikoihin.....	13
2.1.1 Tieteellinen liikkeenjohdon aikakausi (1880–1914).....	13
2.1.2 Maailmansodat (1915–1945).....	14
2.1.3 Toisen maailmansodan jälkeinen ajanjakso (1946–1970).....	14
2.1.4 Vuodet 1971–2005.....	15
2.2 Todellisuuskuilu.....	17
2.2.1 Oletusten jaottelu.....	19
2.2.2 Valtavirtatutkimus.....	22
2.2.2.1 Uskomukset fyysisestä ja sosiaalisesta todellisuudesta.....	22
2.2.2.2 Uskomukset tiedosta.....	23
2.2.2.3 Uskomukset ihmisen käyttäytymisestä ja sosiaalisesta maailmasta.....	25
2.2.2.4 Teorian ja käytännön suhde.....	26
2.2.2.5 Valtavirtatutkimuksen seuraukset ja kritiikki.....	27
2.2.3 Tulkitseva tutkimus.....	29
2.2.3.1 Uskomukset ontologiasta.....	29
2.2.3.2 Uskomukset tiedosta.....	31
2.2.3.3 Uskomukset sosiaalisesta maailmasta.....	32
2.2.3.4 Teorian ja käytännön suhde.....	32
2.2.3.5 Tulkinallisen tutkimuksen seuraukset.....	33
2.2.3.6 Tulkitsevan tutkimuksen kritiikki.....	34
2.2.4 Kriittinen tutkimus.....	35
2.2.4.1 Uskomukset ontologiasta.....	35
2.2.4.2 Uskomukset tiedosta.....	37
2.2.4.3 Uskomukset sosiaalisesta maailmasta.....	38
2.2.4.4 Teorian ja käytännön suhde.....	39
2.2.4.5 Kriittisen tutkimuksen seuraukset.....	40
2.2.4.6 Kriittisen tutkimuksen kritiikki.....	41
3 RELEVANSI-, TIETO-, EMANSIPAATIO- JA KOMMUNIKAATIOKUILU TUTKIMUKSEN JA KÄYTÄNNÖN VÄLILLÄ.....	42
3.1 Johdanto.....	42
3.2 Valtavirtatutkimuksen asema ja relevanssikuilu.....	43
3.3 Tulkitsevan tutkimuksen näkökulma ja tietokuilu.....	45
3.4 Kriittinen tutkimus ja emansipaatio.....	49
3.5 Kaikkia paradigmoja koskeva ongelma ja kommunikointikuilu.....	51
4 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET.....	57
LÄHDELUETTELO.....	62

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Alkusanat

Huolimatta siitä, että johdon laskentatoimi on hyvin käytännönläheinen tieteenala, on olemassa paljon viitteitä siitä, että tutkimus ja käytännössä harjoitetut johdon laskentatoimen tekniikat ovat irrallaan toisistaan. Esimerkiksi johdon laskentatoimen tutkimusta on tutkijoiden toimesta kritisoitu useaan otteeseen siitä, ettei sillä ole vaikutusta käytäntöön (Malmi & Granlund 2009, 598). Otley (2001, 255) toteaa, että johdon laskentatoimen tutkimus on menettänyt otteensa johdon laskentatoimen käytäntöihin. Swieringa (1998, 43) puolestaan toteaa, kuinka suurinta osaa akateemisesta tutkimuksesta ei lainkaan tunneta tutkimusyhteisön ulkopuolella: ”He tekevät tutkimusta, julkaisevat tuloksiansa, tarkastavat muiden tutkijoiden töitä ja rakentavat mainettansa. Tutkijat yleensä kirjoittavat muille alansa tutkijoille ja asiantuntijoille. Heidän odotetaan olevan objektiivisiä ja täyttävän korkean teknisen standardin ja alistavan työnsä täsmälliselle vertaisarvioinnille, ja he ovat huolissaan töidensä laadusta ja nokkeluudesta sekä kollegoidensa reaktioista.” Inanga ja Schneider (2005, 227) toteavat lisäksi, että on olemassa tarkemmin tutkimatonta todistusaineistoa, joka puolustaisi väitettä siitä, että laskentatoimen tutkimuksella tai sillä, mitä kutsutaan laskentatoimeksi, on vähän tai ei ollenkaan arvoa laskentatoimen harjoittajille sekä laskentatoimen kehitykselle tieteenä. Mattessich (1995, 279) kysyy, eivätkö lukuisat ristiriidat teorian ja käytännön välillä osoita, että laskentatoimen tutkijat eivät ole tehneet riittävästi palveluksia käytännönharjoittajaa, osakkeenomistajaa ja yhteiskuntaa kokonaisuudessaan. Hopwood (2007, 1365) puolestaan toteaa, että laskentatoimen tutkimus ei ole riittävän innovatiivista ja että se on irronnut yhä suuremmissa määrin käytännöstä.

Kyseisestä ilmiöstä, jossa tutkimuksella ei ole riittävää käytännöllistä panosta, on johdon laskentatoimen tutkimuksessa puhuttu jo pitkään. Ilmiöstä on käytetty yleisesti nimitystä kuilu, minkä lisäksi eri tutkijat ovat määritelleet termin tarkemmin sen mukaan, mistä syystä he näkevät ongelmien johtuvan. Esimerkiksi tilanteesta, jossa

filosofiset perusoletukset ja niiden päälle rakennettava tutkimustieto eivät vastaa käytännön todellisuutta, on käytetty tutkimuksissa nimeä todellisuuskUILU (engl. reality gap; vrt. Scapens 1991, Lucas & Rafferty 2008). TodellisuuskUILusta käytävä keskustelu on luonteeltaan interparadigmaattista. Kyseisen keskustelun lisäksi tutkijat käyvät myös samantapaista ajatusten vaihtoa omien koulukuntiensa sisällä. Tyypillisiä keskustelunaiheita ovat muun muassa, kuinka tutkimus voisi olla relevantimpaa, kuinka tutkijat voisivat olla tehokkaampia, kuinka heitä voitaisiin kuulla paremmin, mikä on tutkijayhteisön identiteetti ja mihin tutkijat tähtäävät työllään. Koulukuntien sisäisestä keskustelusta käy ilmi neljä muuta kUILua: Tilanteesta, jossa tutkimustieto ei vastaa käytännön tarpeita on käytetty nimeä relevanssikUILU (Malmi & Granlund 2009; Ahrens, Becker, Burns, Chapman, Granlund, Habersam, Hansen, Khalifa, Malmi, Mennicken, Mikes, Panozzo, Piber, Quattrone & Scheytt 2008). Tilannetta, jossa tutkijayhteisön ja käytännön työelämän epistemologiat eroavat toisistaan, on kutsuttu tietokUILuksi (Scapens 2008, 918). Kriittisen tutkimuksen tapauksessa voidaan puhua puolestaan emansipaatiokUILusta<sup>1</sup> (vrt. Molisa 2011). Lopuksi kirjallisuudessa mainitaan tilanne, jossa tutkimustieto ei välity käytäntöön kommunikointiin liittyvien vaikeuksien vuoksi. Tästä on käytetty termiä kommunikaatiokUILU (Singleton-Green 2010; Ahrens ym. 2008).

Aiheen tutkimuksellista merkittävyyttä korostaa se, että moni tutkija on huolissaan mahdollisesta tutkimuksen ja käytännön välisestä kUILusta. Osa tutkijoista näkee ongelman merkittävänä, sillä he kokevat tutkimuksensa tarkoituksen olevan elämän parantaminen eikä vain sen kuvaaminen (vrt. Baldvinsdottir, Mitchell & Nørreklit 2010, 82). Tutkijat näkevät, että tutkimuksen tarkoituksena ei ole vain valaista tutkijoita vaan luoda ja kehittää tietoa, joka voi auttaa liikkeenjohtoa ja muita toimijoita kehittämään toimintojansa (vrt. Malmi & Granlund 2009, 611).

Tutkijoiden huolen lisäksi aihe on oleellinen, sillä Suomen laki edellyttää tutkimuksen käytännöllistä vaikuttavuutta. Yliopistolakiin tämä edellytys on kirjattu seuraavasti:

---

<sup>1</sup> EmansipaatiokUILU on ainoa kUILUja koskeva termi, joka ei esiinny eksplisiittisesti kirjallisuudessa.

Yliopistojen tehtävänä on edistää vapaata tutkimusta sekä tieteellistä ja taiteellista sivistystä, antaa tutkimukseen perustuvaa ylintä opetusta sekä kasvattaa opiskelijoita palvelemaan isänmaata ja ihmiskuntaa. Tehtäviään hoitaessaan yliopistojen tulee edistää elinikäistä oppimista, toimia vuorovaikutuksessa muun yhteiskunnan kanssa sekä edistää tutkimustulosten ja taiteellisen toiminnan yhteiskunnallista vaikuttavuutta. Yliopistolaki (558/2009)

Kuitenkaan vastaus kysymykseen, miten tämä yhteiskunnallinen vaikuttavuus tai panos saadaan aikaan, ei ole niin yksinkertainen. Eri tutkijayhteisöillä on nimittäin eriäviä näkemyksiä siitä, millainen tutkimus voi todella palvella yhteiskuntaa. Näkemuserot koskevat niin tutkimusmetodologiaa, -metodeja, -tavoitetta kuin -ongelmiakin.

## **1.2 Tutkielman tavoite**

Tämän tutkielman tavoitteena on tehdä käsiteanalyysi johdon laskentatoimen tutkimuksen ja käytännön välisistä kuiluista. Tutkimusaineiston muodostavat tutkijoiden eri aikakausina kirjoittamat johdon laskentatoimen tieteelliset artikkelit. Tässä tutkielmassa ei tarkastella ainoastaan niitä tutkimuksia, joissa esiintyy sana kuilu, vaan tarkoituksena on tarkastella myös tutkimuksia, joissa tutkijat keskustelevat kyseiseen ilmiöön liittyvistä ongelmista.

## **1.3 Aihealueen raja ja näkökulma**

Tämän tutkielman aihealuetta tarkastellaan johdon laskentatoimen (management accounting) näkökulmasta. Vaikka samantapaista keskustelua onkin käyty rahoituksen laskentatoimen (financial accounting) sekä tilintarkastuksen (auditing) tutkijoiden keskuudessa, on näillä aloilla erilaiset teoriat ja tieteenfilosofiat, minkä vuoksi keskustelu on rajattu johdon laskentatoimen kenttään.

## 1.4 Tutkimusote ja metodologinen lähestymistapa

Hopper ja Powell (1985, 429) toteavat, että jokaisen tutkimuksen taustalla on perustavanlaatuisia teoreettisia ja filosofisia olettamuksia, eikä puhtaasti objektiivista tai arvovapaata tutkimusta ole olemassa. Näin ollen tutkijoiden pitäisi tunnistaa ja arvioida oletuksiansa varmistaakseen, että ne ovat johdonmukaisia heidän uskomustensa kanssa. Tässä luvussa tuodaan esille tämän tutkielman taustalla vallitsevia teoreettisia ja filosofisia oletuksia sekä metodologisia valintoja, joita on lähestytty kahdesta näkökulmasta.

Ensimmäinen näkökulma on kauppatieteissä paljon käytetty Näsin ja Neilimon luoma tutkimusmetodologinen nelikenttä, joka muodostuu käsiteanalyttisestä, nomoteettisesta, päätöksentekometodologisesta ja toiminta-analyttisestä tutkimusotteesta (Olkkonen 1994, 60–61) ja johon Kasanen, Lukka ja Siitonen lisäsivät myöhemmin viidennen, konstruktivisen tutkimusotteen (Olkkonen 1994, 75). Tämä tutkimus on lähimpänä käsiteanalyttistä tutkimusotetta, jossa tarkoituksena on käsitejärjestelmien konstruointi ja tutkimuksen kohteena olevan käsitteen ymmärtäminen. Lisäksi käsiteanalyysissä pyritään selvittämään käsitteeseen liitettyjä merkityksiä selkeyttäen sen suhdetta lähikäsitteisiin. Menetelmän avulla kyetään tunnistamaan käsitteen kriittiset ominaispiirteet. Käsiteanalyysin tavoitteena on löytää (usein abstraktin) käsitteen yhdenmukainen määrittely tai ymmärrys, minkä seurauksena tutkijat pystyvät kommunikoimaan ilmiöstä täsmällisemmin. (Puusa 2008) Tässä tutkielmassa ei ole kuitenkaan tarkoitus konstruoida uusia käsitteitä tai käsitejärjestelmiä, vaan painopiste sijoittuu tutkimuksen kohteena olevan käsitteen ja ilmiön jäsentämiseen.

Toiseksi tämän tutkielman metodologisia valintoja tehtäessä on tarkasteltu rinnakkain sosiaalisen konstruktivismin ja positivismin suuntauksia, joita on esitelty Taulukossa 1 (ks. s. 8). Positivismin ja sosiaalisen konstruktivismin eroavaisuuksien tarkastelu on mielekäs kahdesta syystä: Ensinnäkin usein selkeän käsityksen saamiseksi asiasta ei riitä, että todetaan, mitä jokin on, vaan on lisäksi todettava, mitä kyseinen asia ei ole. Jotta tämän työn metodologiset valinnat olisivat selkeitä, on haluttu esittää niitä

liiketaloustieteissä vaikuttavia yleisiä filosofisia oletuksia, joille tämä työ ei pohjaudu. Näitä oletuksia tässä tarkastelussa edustavat positivismin aatesuuntaan kuuluvat uskomukset. Toiseksi tällainen tarkastelu on mielekäs, sillä siinä käydään läpi sosiaalisen konstruktivismin oletuksia, jotka ovat hyvin lähellä tämän työn kriittiseen realismiin pohjautuvaa lähestymistapaa. Easterby-Smith, Thorpe ja Lowe (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 34 mukaan) ovat jaotelleet liiketaloustieteellisessä kirjallisuudessa esiintyvän positivismin ja sosiaalisen konstruktivismin eroja seuraavasti (ks. Taulukko 1, s. 8):



	<b>POSITIVISMI</b>	<b>SOSIAALINEN KONSTRUKTIVISMI</b>
<b>Tutkija</b>	on riippumaton kohteesta	on osa tutkittua ilmiötä
<b>Inhimilliset intressit</b>	eivät saa olla tärkeitä	ovat välttämätön osa tutkimusta
<b>Selitykset</b>	osoittavat kausaaliset suhteet ilmiöiden välillä	lisäävät ymmärrystä tutkitusta kohteesta
<b>Edistys tieteessä tapahtuu</b>	hypoteesien ja deduktiivisen päättelyn avulla	keräämällä rikas aineisto, joka analysoidaan aineistolähtöisesti
<b>Käsitteet</b>	operationalisoidaan mitattavaksi	sisältävät asianosaisten näkökulmat
<b>Analyysiyksikkö</b>	mahdollisimman pieni yksikkö	voi olla laaja, holistinen tilanne, ilmiö tai prosessi
<b>Yleistäminen tapahtuu</b>	tilastollisesti	teoreettisesti
<b>Otanta edellyttää</b>	suurta tapausjoukkoa, jonka valinta on satunnaistettu	pientä tapausmäärää, joka valitaan tarkoituksenmukaisuuden perusteella

Taulukko 1 Positivismin ja sosiaalisen konstruktivismin erot (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 34)

Tämä tutkielma perustuu siihen uskomukseen, että tutkijat ovat aktiivisia, toiminnallisia ja ajattelevia olentoja, jotka ovat osa tutkittua ilmiötä eivätkä voi olla täysin

riippumattomia tutkittavasta kohteesta. Lisäksi tiedostetut tai tiedostamattomat ennakko-oletukset vaikuttavat tutkijan inhimillisiin intresseihin, jotka puolestaan ohjaavat tutkijan valintoja niin artikkeleiden valinnan, käsitteiden määrittelyn kuin viitekehyksen valinnan osalta. Näin ollen inhimilliset intressit ovat välttämätön osa tätä tutkielmaa. Lisäksi tässä tutkielmassa pyritään lisäämään ymmärrystä tutkimuskohteesta eikä niinkään osoittamaan kausaalisia suhteita ilmiöiden välillä. Tässä tutkielmassa käsitteitä ei ole tehty yhteismitallisiksi, vaan niitä määritellessä on pyritty ottamaan huomioon asianosaisten näkökulmat. Tutkielman yleistäminen tapahtuu teoreettisesti. Yleistäminen on uusien näkökulmien esiintuomista ja niiden perustelua teoreettisen viitekehyksen avulla (Alasuutari 1993, 207–235).

Kuten edellä mainittiin, tämä tutkielma pohjautuu kriittiseen realismiin, joka on yllä olevassa Taulukossa 1 (s. 8) sosiaalisen konstruktivismiin kohdalla esitettyjen kohtien kanssa yhdenmukainen. Kriittisen realismin tunnetuin edustaja on Roy Bhaskar. Hän (1998) yhdistää ajatuksen tutkijasta riippumattomasta todellisuudesta tutkimuksen kohteena ajatukseen, jonka mukaan kaikki havaintomme tästä todellisuudesta ovat väistämättä sidoksissa käsitteisiin ja teorioihin. Bunge (2001) on esittänyt kriittisen realismin tiivistettynä viiteen kohtaan:

1. On olemassa *olioita sinänsä*, joiden olemassaolo ei perustu mielen toimintaan.
2. *Olioista sinänsä* voi saada tietoa, vaikkakin osittain ja vähitellen.
3. Tieto *olioista sinänsä* perustuu sekä havaintoihin että järkeen.
4. Faktuaalinen tieto on enemmän hypoteettista kuin välttämätöntä.
5. Tieteellinen tieto *olioista sinänsä* on epäsuoraa ja symbolista.

Näihin viiteen uskomukseen liittyy tämän metodologisen osion ja kriittisen realismin ensimmäinen tärkeä kontribuutio: Tämän tutkielman aineiston muodostavat artikkelit voivat mahdollisesti tarjota faktuaalista tietoa *olioista sinänsä*, vaikka tutkijan mieli tiedon välitystapana pitää sisällään rajoitteita. Lisäksi on mahdollista tulkita tekstejä

varmuudella kuitenkin tiedostaen, että tekstit saattavat sanoa enemmän tai vähemmän kuin tulkitsija saattaa aluksi ajatella. Näin ollen tämä tutkielma tarjoaa tutkimusaiheesta näkökulman, joka ei ole vain yksi todellisuus muiden todellisuuksien joukossa, vaan voi tarjota faktuaalista tietoa *olioista sinänsä*.

Edelliseen lauseeseen liittyen tässä on myös suurin ero sosiaaliseen konstruktivismiin: vaikka kriittisessä realismissa hyväksytään sosiaalisen konstruktivismiin tapaan episteeminen relativismi, jossa maailma voidaan tuntea ainoastaan käytettävissä olevien kuvauksien ja diskurssien kautta, ei kriittisessä realismissa kuitenkaan hyväksytä sosiaalisten konstruktivistien tapaan arvioinnillista relativismia (judgemental relativism), joka johtaa useiden todellisuuksien samanaikaiseen olemassaoloon. Arvioinnillisessa relativismissä ei voida tehdä päätöstä eri diskurssien paremmuudesta tai oikeellisuudesta. Tällöin todellisuudelle ei myöskään ole olemassa merkityksellistä kriteeriä sosiaalisten normien tai diskurssien ulkopuolella, vaan totuus pelkistyy täysin vallitseviin sosiaalisiin normeihin. Tämä johtuu siitä, että arvioinnillisessa relativismissä havaintojen katsotaan olevan täysin teorialatautuneita ja kilpailevien teorioiden yhteismitattomia. Sosiaalisessa konstruktivismissa teorialatautuneisuuden osalta katsotaan, että havainnot ovat täysin teoramääritteisiä, jolloin havaintoja voitaisiin ymmärtää vain tietystä teoriasta käsin. Kuitenkin täydellisessä teoramääritteisyydessä havainnot olisivat turhia, sillä ihmisten ajattelu sisältäisi jo kaiken, mitä voidaan havainnoida. (Sayer 2000, 47) Kriittisessä realismissa puolestaan kyllä hyväksytään teorialatautuneisuus, mutta se ei ole niin vahva kuin sosiaalisessa konstruktivismissa. Kriittisen realismin havainnot ovat teorialatautuneita, mutta niitä voidaan tarkastella useammasta viitekehuksesta käsin.

Tämän tutkielman osalta tärkeämpi huomio kiinnittyy kuitenkin teorioiden ja viitekehysten yhteismitattomuuteen, jota sosiaaliset konstruktivistit puolustavat. Yhteismitattomuuden seurauksena diskursseilla ei voi olla yhteistä nimittäjää, jolloin kahden tutkijan diskurssin välillä ei voi myöskään olla erimielisyyksiä. Tällöin tutkijoiden ei tarvitse tehdä päätöstä diskurssien paremmuuden välillä. Tällainen tilanne siis vallitsee, mikäli teorioiden yhteismitattomuus olisi totta. (Cruickshank 2012, 78) Jos viitekehykset eivät olisi yhteismitallisia, koulukuntien filosofisten oletusten

eriäväisyyksiä ei ylipäättäen olisi mahdollista tarkastella tai esittää niitä vastaan kritiikkiä tai argumentteja.

Arvionnillisen relativismin kieltämiseen liittyy siis tämän metodologisen osuuden ja kriittisen realismin toinen tärkeä kontribuutio: kriittinen realismi – sitoutumatta kuitenkaan positivismiin – mahdollistaa luvussa 2 todellisuuskuilusta käytävän keskustelun, sosiaalinen konstruktivismi ei. Näin ollen johdon laskentatoimen filosofisia oletuksia jaottelevista tutkimuksista on valittu Hopperin ja Powellin (1985) sekä Chuan (1986) lähestymistapa Burrellin ja Morganin lähestymistavan (1979) sijaan. Hopper ja Powell sekä Chua näkevät viitekehysten olevan yhteismitallisia, mikä on johdonmukaista kriittisen realismin kanssa ja mahdollistaa kuilusta käytävän keskustelun. Burrell ja Morgan puolestaan sitoutuvat sosiaaliseen konstruktivismiin, joka ei johdonmukaisesti sovellettuna mahdollista todellisuuskuilusta käytävää keskustelua (ks. Chua 1986, 626–627).

## 1.5 Tutkielman rakenne

Tässä luvussa on käsitelty tutkielman aiheenvalinnan taustaa ja niitä syitä, miksi tutkimusaihe on tärkeä. Samalla on esitelty tutkielman tavoite, aihealueen rajausta ja tutkielman filosofiset perusoletukset yhdessä metodologian kanssa. Tutkielma etenee tämän jälkeen seuraavasti: Luvussa 2 käydään lyhyesti läpi johdon laskentatoimen käytännössä harjoitettuja tekniikoita 1800-luvun lopusta 1900-luvun loppupuolelle. Historiakatsaus muodostaa taustan johdon laskentatoimen todellisuuskuilun määritelmälle. Historiaosiossa on haluttu täsmentää konkreettisella tavalla niitä tekniikoita, jotka jakavat tutkimuksen kanssa tavanomaiseen viisauteen ja neoklassiseen taloustieteeseen perustuvia oletuksia, joita eri koulukunnat ovat kritisoineet. Kun ymmärretään alkuperäinen konteksti, josta tutkimusten käytännön kontribuutiota koskeva keskustelu lähti liikkeelle, niin voidaan myös ymmärtää paremmin sitä seurannutta tieteellistä keskustelua ja kehitystä. Tämän jälkeen esitellään Hopperin ja Powellin (1985) sekä Chuan (1986) tutkimusten viitekehukset, jotka muodostavat perustan todellisuuskuilusta käytävälle keskustelulle.

Luvussa 3 puolestaan käydään läpi neljä muuta kuilua (relevanssi-, tieto-, emansipaatio- ja kommunikaatiokuilu) sekä niitä ongelmia, joita koulukunnat kohtaavat omassa tutkimuksessaan. Neljännessä luvussa käydään läpi loppupäätelmät sekä tutkielman johtopäätökset.

On mainittava, että todellisuuskUILU on saanut tässä tutkielmassa suuren painoarvon. Tätä voidaan perustella kahdella syyllä. Ensinnäkin jakautuminen koulukuntiin on johdon laskentatoimen tutkimuksen merkittävimpiä piirteitä, mikä näkyy yhä tieteellisissä keskusteluissa. Toiseksi todellisuuskUILUSTA käytävä keskustelu auttaa ymmärtämään luvussa 3 käytävää keskustelua niin relevanssi-, tieto- kuin kommunikaatiokuilusta.

## **2 TODELLISUUSKUILU JOHDON LASKENTATOIMEN TUTKIMUKSESSA**

### **2.1 Historiakatsaus johdon laskentatoimen tekniikoihin**

#### **2.1.1 Tieteellinen liikkeenjohdon aikakausi (1880–1914)**

1880-luvulle tultaessa kustannuslaskenta oli kehittynyt monimutkaiseksi alaksi. Kustannuslaskenta tuotti informaatiota hinnoitteluun, siirtohinnoitteluun, yleiskustannusten allokointiin, päätöksentekoon, budjetteihin, ennusteisiin sekä varastonhallintaan. Kustannuslaskennan päätarkoitus oli selvittää liiketoiminnan tuotekustannukset jaoteltuna välittömiin työtunteihin, välittömiin ainekustannuksiin sekä yleiskustannuksiin. (Shotter 2006, 49) Tällöin kustannusten osalta puhuttiin niin sanotusta absoluuttisesta totuudesta tai absoluuttisista kustannuksista, sillä kustannusten ajateltiin olevan selvitettävissä tarkasti (Ryan, Scapens, Theobald 2002, 71). Näin ollen myös laskentatoimen järjestelmät kehitettiin selvittämään tuotteiden täydet kustannukset, mikä puolestaan johti erilaisiin kustannusten tunnistamis- ja allokointimenetelmiin. Esimerkiksi Henry Metcalfe kehitti ensimmäisenä lisäslaskennan ja Fredrick W. Taylor loi tien standardikustannuslaskennalle asettamalla systemaattiset työstandardit ja tuomalla kustannuslaskentaan työajan seurannan. Alexander Church puolestaan esitti, että tuotteiden kustannukset olisi tärkeää tietää, ennen kuin ne asetetaan myyntiin. Näin hän kehitti idean tuotantokeskuksista ja hukkakapasiteetista ehdottaen, että yleiskustannukset tulisi kohdistaa tuotteisiin konetuntien perusteella. (Shotter 2006, 51; Mattessich 2007, 34–35) Suurin osa järjestelmien kehittäjistä oli laskentatoimen parissa päivittäin työskenteleviä henkilöitä (Ryan ym. 2002, 68).

### 2.1.2 Maailmansodat (1915–1945)

1920-luvun jälkeen painopiste kustannuslaskennan tuottaman informaation käyttötavassa muuttui. Laskentatoimen informaation avulla ei ainoastaan tullut selvittää kustannuksia, vaan sen tuli myös tarjota informaatiota päätöksentekoa varten (Shotter 2006, 52). Lisäksi nähtiin, että laskentatoimen tuottama informaatio voisi olla hyödyllistä niin suunnitteluun kuin kontrollointiinkin. Kontrollin ja suunnittelun tarve huomattiin, kun ensimmäisen maailmansodan aikaan ammustehtaat kehittyivät isoiksi, kontrollointia vaativiksi organisaatioiksi. Kustannuslaskennalla oli erityinen rooli mahdollistaessaan valmistajat ja valtion selvittämään kustannusperusteiset hinnat ja kontrolloimaan tehtaita. (Mattessich 2007, 259) Lisäksi huomattiin, että yksittäistä käsitystä siitä, miten kustannukset tulisi mitata ja kohdistaa, ei voitu soveltaa kaikkiin tilanteisiin. Tämä oli perustavanlaatuinen muutos absoluuttisesta näkökulmasta ehdolliseen totuuteen, jossa tarkoituksena oli selvittää eri päätöksentekotilanteiden relevantit kustannukset. Yhdysvaltalaisen taloustieteilijän J. M. Clarken lausahdus *different costs for different purposes* kuvasi hyvin uutta ajattelumallia. (Ryan ym. 2002, 70)

Tällä aikakaudella kehitettiin muun muassa katetuottoanalyysia ja joustavaa budjetointia. Lisäksi oman pääoman tuottoastetta (*return on investment = ROI*) seuraamalla arvioitiin johtajia, jotka olivat vastuussa yritykseen sijoitetun pääoman tehokkaasta käytöstä. Myös joustava budjetointi kehitettiin koordinoimaan resurssien virtaa. (Shotter 2006, 52)

### 2.1.3 Toisen maailmansodan jälkeinen ajanjakso (1946–1970)

1950- ja 1960-luvuilla länsimaiset teollistuneet valtiot, kuten Englanti ja Yhdysvallat, kävivät vain vähän kilpailua kansainvälisillä markkinoilla, joten tuote- ja tuoteprosessi-innovaatioille ei ollut suuria tarpeita. Myöskään laskentatoimen tekniikat eivät kehittyneet, vaan vanhoja tekniikoita ainoastaan hienosäädettiin. Esimerkiksi katetuottoanalyysia laajennettiin ottamalla huomioon epävarmuustekijät sekä usean tuotteen ja rajoitteen analyysit. Tulosvastuuyksikkökohtainen laskenta tuli suosioon

1950-luvun loppupuolella ja 1960-luvun alkupuolella, ja residuaalitulon käsite sisällytettiin ROI-laskelmiin. Myös pääomabudjetointi tuli suosioon tänä aikana. (Shotter 2006, 53–54)

#### **2.1.4 Vuodet 1971–2005**

Kansainvälinen kilpailu koveni 1970-luvun jälkeen, kun markkinoiden rajoituksia poistettiin ja kun kansainvälinen liikenne ja kommunikaatio halpenivat. Koventunut kilpailu lisäsi yrityksille paineita tuottaa parempilaatuisia tuotteita tehokkaammin ja pakotti yritykset keskittymään asiakastytyvyyteen. Tänä aikana kehittyi erityisesti strateginen johdon laskentatoimi, jonka ensimmäisen vaiheen kehitykseen liittyi olennaisesti seuraavien tekniikoiden kehittyminen: toimintokustannuslaskenta, *backflush*-kustannuslaskenta, *throughput*-laskenta, elinkaarikustannuslaskenta, strateginen kustannuslaskenta, arvoketjulaskenta ja tavoitekustannuslaskenta. Strategisen johdon laskentatoimen toisessa vaiheessa kehittyi muun muassa toimintokustannusjohtaminen, strateginen kustannusjohtaminen, jatkuvan parantamisen periaatteet ja laatujohtaminen (*total quality management* = TQM). Lopuksi kolmanteen vaiheeseen liittyi Kaplanin ja Nortonin kehittämä *balanced scorecard*. Taulukossa 2 (ks. s. 16) on listattu aikakausittain, milloin kukin laskentatoimen tekniikka kehittyi. Huomattavaa on, että suurin osa käytännössä harjoitetuista tekniikoista pohjautui tavanomaiseen viisauteen ja neoklassisen taloustieteen olettamuksille. (Shotter 2006, 56–57)



1880-1914	1915-1945	1946-1970	1970-2005
Lisäyslaskenta Standardikustannuslaskenta Yleiskustannusten kohdistaminen konetuntien perusteella	Katetuottoanalyysi Joustava budjetointi ROI-laskelmat	Tulosvastuuyksikkökohtainen laskenta Residuaali-tulo Pääomabudjetointi	Toimintokustannuslaskenta Backflush-laskenta Throughput-laskenta Elinkaankustannuslaskenta Strateginen kustannuslaskenta Arvoketjulaskenta Tavoitekustannuslaskenta Toimintokustannusjohtaminen Strateginen kustannusjohtaminen Jatkuvan parantamisen periaatteet Laatujohtaminen Balanced scorecard

Taulukko 2 Laskentatoimen käytännöt vuosina 1880–2005 (Shotter 2006).

Vastaavasti teorioiden osalta ei tapahtunut paljoakaan kehitystä 1970-luvulle tultaessa<sup>2</sup>. Tällöin marginaalikustannusajattelu sekä kvantitatiiviset mallit olivat laskentatoimen tutkimuksessa suosittuja. Johdon laskentatoimen puolella ekonometrinen lähestymistapa johdon päätöksentekoon ja kontrollointiin yleistyi lukuisine matemaattisine malleineen. Mallien tarkoitus oli kertoa, mitä johdon laskentatoimen harjoittajien tulisi tehdä. Tuon ajan yleinen tunne oli, että kaikki relevantit teoriat oli jo kehitetty ja että tutkijoiden tulisi vain kommunikoida tämä käytännönharjoittajille. Tutkijat uskoivat, että kunhan käytännönharjoittajat tulisivat vain tietoisiksi malleista, he ottaisivat ne käyttöön. Lisäksi he uskoivat, että akateemisen maailman rooli oli kommunikoida marginaalikustannusajattelu opiskelijoille ja käytännönharjoittajille mutta erityisesti opiskelijoille, koska näistä tulisi seuraava käytännönharjoittajien sukupolvi. Täten käytännönharjoittajat tulisivat lopulta ottamaan käyttöön ekonometriset mallit. Ongelma oli vain, että näin ei koskaan käynyt. (Scapens 2006, 3)

Tämä seikka ilmeni, kun 1970-luvun loppupuolella ja 1980-luvun alkupuolella tutkijat alkoivat tunnistaa eroja teorian ja käytännön välillä tehdessään systemaattista empiiristä tutkimusta johdon laskentatoimen käytännöistä (Scapens 1984, 1). Esimerkkejä tällaisista tutkimuksista on muun muassa Isosta-Britanniasta Coatesin ja muiden (1983), Yhdysvalloista Gordonin ja muiden (1981) sekä hieman tuoreempaa Druryin ja

<sup>2</sup> 1970-luku on tärkeä siitä syystä, että ensimmäiset kuilua koskevat tutkimukset tehtiin tällöin.

Taylesin tutkimus vuodelta 2005 (Lucas & Rafferty 2008, 149). Yksi merkittävimmistä edellä mainittujen kaltaisista tutkimuksista on kuitenkin Scapensin (1984) tekemä tutkimus, jossa hän tunnisti kyseisenä aikakautena saatavilla olevista johdon laskentatoimen oppikirjoista joukon uskomuksia ja ajatuksia, joita hän kutsui tavanomaiseksi viisaudeksi (tai ”teoriaksi”). Verrattuaan näitä normatiivisia neuvoja käytäntöön Scapens huomasi selvän ristiriidan: käytännön työelämässä ei toimittu kirjojen oppien mukaisesti (Scapens 1984, 1–2). Vaikka käytännössä harjoitetut tekniikat jakoivatkin teorioiden kanssa tavanomaisen viisauden ja neoklassisen taloustieteen perustan, olisi tekniikoiden puolella pitänyt tapahtua vielä paljon enemmän. Jos edellä mainitut tekniikat olisivat todella (eivätkä vain näennäisesti) toimineet tavanomaisen viisauden ja neoklassisen taloustieteen oppien mukaisesti, käytännönharjoittajien olisi pitänyt toimia tutkijoiden normatiivisten neuvojen mukaisesti. Näin ei kuitenkaan tapahtunut. Tämä on siis historiallinen määritelmä kuilulle: käytännön työelämässä ei toimittu johdon laskentatoimen oppikirjojen normatiivisten suositusten mukaisesti.

## 2.2 Todellisuuskuilu

Jotta voitaisiin ymmärtää paremmin syitä siihen, miksi käytännön työelämässä ei ollut mukauduttu oppikirjojen normatiivisiin ohjeisiin, on tutkittava ”tavanomaiseen viisauteen”<sup>3</sup> perustuvan johdon laskentatoimen perusolettamuksia. Monet tutkijat ovat nimittäin ehdottaneet, että käytännössä harjoitetut tekniikat eivät mukautuneet teorioihin, koska maailma on todellisuudessa erilainen kuin se, jolle tavanomainen viisaus pohjautuu (Scapens 1994; Ahmed & Scapens 2000 Lucas & Raffertyn 2008, 149 mukaan). Tämä on siis tutkijoiden antama syy edellisessä luvussa mainitulle Scapensin historialliselle kuilun määritelmälle, ja tätä syytä voidaan kutsua todellisuuskuiluksi.

Vaikka edellä mainittu tutkijoiden kritiikki vääränlaisista perusoletuksista sekä kuilun määritelmä alkuperäisessä kontekstissaan koskevatkin pitkälti vain yhtä valtavirtatutkimuksen osa-aluetta (objektivismia), on tässä tutkielmassa edellä mainittu todellisuuskuilu laajennettu koskemaan myös muita valtavirtatutkimuksen osa-alueita ja

---

<sup>3</sup> Neoklassisen taloustieteen oletukset kuuluvat ennemminkin kansantaloustieteen oppiaineeseen eikä niitä näin ollen käsitellä tässä tutkielmassa.

muista koulukuntia. Tällöin esimerkiksi tulkitsevan tutkimuksen muista koulukunnista poikkeavien perusoletusten ja koulukuntaan kohdistuvan kritiikin voidaan nähdä myös muodostavan perustan todellisuuskuilulle. Koska tulkitsevan tutkimuksen perusoletukset eivät vastaa todellista maailmaa (esimerkiksi valtavirtatutkimuksen perspektiivistä tarkasteltuna), on koko tutkimuksen perusta virheellinen, minkä seurauksena tutkimuksen käytännöllistä panosta ei voida saavuttaa.

Kuten metodologiaosiossa mainittiin, todellisuuskuilusta käytävä keskustelu edellyttää eri viitekehysten (valtavirta, tulkitseva, kriittinen) yhteismitallisuutta, sillä ainoastaan yhteismitallisuus mahdollistaa koulukuntien filosofisten oletusten eroavaisuuksien ja tietystä koulukunnasta toisiin koulukuntiin suunnatun kritiikin tarkastelun. Yhteismitallisuus puolestaan edellyttää sellaista maailmankatsomusta, joka mahdollistaa eri koulukuntien välillä olevan yhteisen nimittäjän olemassaolon, ja yksi tällainen maailmankatsomus on kriittinen realismi.

Laskentatoimen perusoletuksia jaottelevia tutkimuksia ovat tehneet muun muassa Burrell ja Morgan (1979), Hopper ja Powell (1985), Chua (1986), Puxty (1993) ja Laughlin (1995). Tässä työssä on valittu Hopperin ja Powellin<sup>4</sup> sekä Chuan tutkimusten näkökulma, jossa oletukset on jaettu kolmeen eri koulukuntaan (valtavirtaan, tulkitsevaan ja kriittiseen). Heidän jaottelunsa on karkeampi verrattuna Puxtyn ja Laughlinin jaotteluihin, joissa erotellaan tarkemmin erilaiset filosofiset suuntaukset laskentatoimen tutkimuksessa. Tarkempi jaottelu antaa luonnollisesti tarkemman kuvan tutkimuksen todellisesta filosofisten oletusten monimuotoisuudesta mutta hankaloittaisi luvussa 3 muista kuiluista käytävää keskustelua, sillä aineistosta ilmenevä keskustelu tapahtuu Hopperin ja Powellin sekä Chuan lähestymistavan mukaisesti karkealla tasolla. Seuraavaksi on käyty läpi Hopperin ja Powellin (1985) sekä Chuan (1986) viitekehykset, joiden varaan todellisuuskuilusta käytävä keskustelu rakentuu.

---

<sup>4</sup> Hopperin ja Powellin työ pohjautuu Burrellin ja Morganin työlle, jonka filosofiset oletukset ovat kuitenkin kyseenalaistettavissa (ks. Chua 1986, 626–267). Hopperin ja Powellin työ sitä vastoin on filosofisesti kestävämmällä pohjalla, minkä vuoksi heidän tutkimuksensa näkökulmaa on seurattu.

### 2.2.1 Oletusten jaottelu

Hopperin ja Powellin viitekehys rakentuu kahdesta itsenäisestä ulottuvuudesta (subjektivismista/objektivismista ja regulaatiosta / radikaalista muutoksesta) pohjautuen oletuksiin yhteiskunnan ja yhteiskuntatieteen luonteesta<sup>5</sup>. Yhteiskunnan luonteeseen liittyvä oletus jakaantuu regulaatioon ja radikaaliin muutokseen (ks. Kuvio 1, s. 21). Regulaatioon sitoutuneet tutkijat ovat kiinnostuneita yhteiskunnan järjestyksestä, säännöistä ja tasapainoista ja pyrkivät selittämään, miksi yhteiskunnat pysyvät kasassa. Radikaaliin muutokseen sitoutuneet tutkijat puolestaan keskittyvät yhteiskunnan eri luokkien perustavanlaatuisiin intressieroihin, konflikteihin ja epätasa-arvoisiin voimajakaumiin, jotka mahdollistavat radikaalin muutoksen. (Hopper & Powell 1985, 432)

Yhteiskuntatieteiden luonne puolestaan koostuu neljästä erillisestä mutta toisiinsa liittyvästä oletuksesta: ontologiasta, epistemologiasta, ihmisluonnosta sekä metodologiasta. (Hopper & Powell 1985, 431) Ontologia käsittelee todellisuuden luonnetta. Toisaalta yhteiskunnan ja sen rakenteiden voidaan käsittää olevan olemassa konkreettisesti, ihmisen käsityksestä riippumatta ja sen ulkopuolella. Toisaalta näiden voidaan käsittää myös olevan vain ihmisen tietoisuuden tuotosta, jonka avulla todellisuutta pyritään jäsentämään, ymmärtämään ja jakamaan ihmisten kanssa paremmin. (Hopper & Powell 1985, 431) Myös ihmisten voidaan käsittää olevan verrattavissa fyysisiin objekteihin ja näin ollen tutkittavissa luonnontieteellisesti. Toisaalta voidaan argumentoida, että ihmisiä ei voida käsittää luonnontieteellisinä objekteina, sillä ihmiset ovat tulkitsevia olentoja, jotka itse luovat rakenteet ympärillensä (Chua 1986, 604). Mikä tahansa ontologinen näkökulma valitaankin, sillä on vaikutusta epistemologisiin ja metodologisiin oletuksiin.

Epistemologiassa puolestaan käsitellään tiedon luonnetta: mikä on hyväksyttävää tietoa ja miten sitä voidaan saada ja jakaa? Tiedon voidaan ajatella olevan riippumatonta sen tarkastelijasta, mikä on objektiivinen näkökulma. Toisaalta tiedon voidaan ajatella olevan luonteeltaan enemmän subjektiivista ja henkilöön sidottua, jolloin

---

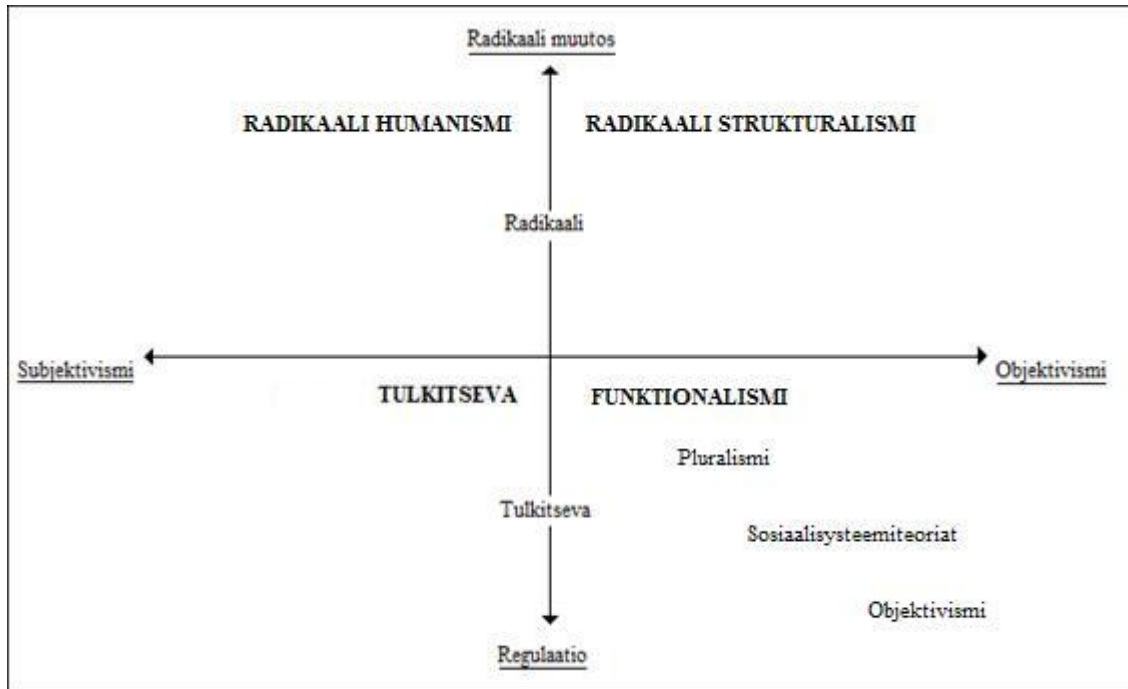
<sup>5</sup> Chua (1986) käy työssään läpi samat oletukset lisäten oletuksen teorian ja käytännön suhteesta (ks. Taulukko 3, s. 22).

tutkimuskohdetta voidaan ymmärtää vasta sitten, kun siitä on saatu ensikäden kokemus. (Hopper & Powell 1985, 431)

Oletukset ihmisluonnosta liittyvät ihmisen ja yhteiskunnan vuorovaikutukseen. Ihmisten käytöksen voidaan ajatella olevan ulkoisen yhteiskunnan rajoittamana täysin määrättyä tai ihmisillä voidaan ajatella olevan vapaa tahto, jolloin he voivat luoda oman yhteiskuntansa. (Hopper & Powell 1985, 431)

Näillä kolmella oletuksella on suora vaikutus tutkijan tutkimusmetodologiaan. Jos yhteiskunnan käsitetään olevan samanlainen kuin luonnonlakien säätelemä maailma, käyttävät tutkijat todennäköisesti luonnontieteiden metodeja selittäessään ja ennustaessaan yhteiskunnassa havaittavia kaavoja ja tavanomaisuuksia. Tilastotieteen tekniikoita käytetään hypoteesien testaukseen ja datan analysointiin, jota varten data on usein kerätty kyselylomakkeilla. Toisaalta jos tutkija käsittää tiedon luonteen olevan subjektiivista, yhteiskunnan rakenteet tietoisuuden luomiksi sekä ihmisen vapaaksi, tutkija painottaa todennäköisesti sellaisia metodeja, jotka mahdollistavat henkilön sisäisen maailman tarkastelun. Syvähaastattelut ja osallistuva havainnointi ovat esimerkkejä tällaisista metodeista. (Hopper & Powell 1985, 431)

Hopper ja Powell integroivat ontologian, epistemologian, ihmisluonnon ja metodologian oletukset objektivismi–subjektivismi-akselille (ks. Kuvio 1, s. 21), jossa objektivismi kuvaa todellisuuden, epistemologian ja ihmisen käyttäytymisen objektiivisuutta ja subjektivismi puolestaan näiden subjektiivisuutta.



Kuvio 1 Johdon laskentatoimen koulukuntien filosofinen jaottelu (Hopper & Powell 1985, 432).

Kaksi edellä mainittua ulottuvuutta muodostaa neljä toisensa poissulkevaa viitekehystä: funktionalismin, tulkitsevan viitekehysten, radikaalin humanismin ja radikaalin strukturalismin. Funktionalismi jakaantuu edelleen kolmeen alaluokkaan: objektivismiin, sosiaalisysteemitteorioihin ja pluralismiin. (Hopper & Powell 1985, 432) Tässä tutkielmassa ei kuitenkaan keskitytä näiden alaluokkien eroihin, vaan niihin yhdistäviin tekijöihin, jotka muodostavat funktionalismin. Tutkimuksissa funktionalismista käytetään myös termiä valtavirtatutkimus (ks. Lukka 2010, 112), jota käytetään jatkossa myös tässä tutkielmassa. Myöskään radikaalia humanismia tai radikaalia strukturalismia ei käsitellä erikseen, vaan molemmat tutkimussuunnat ja niitä yhdistävät tekijät käydään Hopperin ja Powellin tavoin läpi kriittistä tutkimusta käsittelevän luvun yhteydessä.

Hopperin ja Powellin esittämän kahden ulottuvuuden ja viiden oletuksen lisäksi Chua lisää omassa viitekehyksessään oletuksen tiedon tarkoituksesta (C Käytännön ja teorian suhde, ks. Taulukko 3, s. 22). Tässä voidaan kysyä muun muassa, miten tietoa tulisi käyttää ihmisten hyvinvoinnin parantamiseksi. Onko tarkoitus ”vapauttaa ihmiset sorrosta” vai tarjota teknisiä vastauksia ennalta annettuihin tavoitteisiin? (Chua 1986, 605) Taulukossa 3 on esitetty filosofisten perusoletusten jaottelu Chuan mukaan.

<b>A USKOMUKSET TIEDOSTA</b>
Epistemologia Metodologia
<b>B USKOMUKSET FYYSISESTÄ JA SOSIAALISESTA TODELLISUUDESTA</b>
Ontologia Ihmisen intentio ja rationaalisuus Yhteiskunnallinen järjestys/konflikti
<b>C KÄYTÄNNÖN JA TEORIAN SUHDE</b>

Taulukko 3 Tutkimuksen filosofiset uskomukset (Chua 1986, 605)

Seuraavaksi käydään läpi Hopperin ja Powellin sekä Chuan mukaan oletuksia, joiden varaan tietyn koulukunnan maailma rakentuu ja jotka muodostavat kyseistä koulukuntaa kritisoivien maailman. Jokaisen koulukunnan osalta käsitellään ensin uskomukset fyysisestä ja sosiaalisesta todellisuudesta, tiedosta ja sosiaalisesta maailmasta. Näiden jälkeen pystytään muodostamaan näkökulma sille, miten tietty koulukunta lähestyy tutkimuksellansa käytäntöä. Samalla pystytään näkemään tietyn lähestymistavan seuraukset. Lopuksi käsitellään koulukunnan tutkimusten oletuksia vastaan esitettyjä argumentteja.

## 2.2.2 Valtavirtatutkimus

### 2.2.2.1 Uskomukset fyysisestä ja sosiaalisesta todellisuudesta

Ontologisesti valtavirtatutkimus on sitoutunut fyysiseen realismiin, jossa ulkoista maailmaa voidaan tarkkailla itsenäisesti ihmisistä riippumatta ja jossa maailmalla on määrätty, ymmärrettävissä oleva luonto. Realismi on sidoksissa subjektivismi–objektivismi-jaotteluun: ”se mitä on ulkona” (objekti) ajatellaan olevan riippumaton tiedon haltijasta (subjektista), ja tietoa voidaan hankkia, kun subjekti löytää objektiivisen todellisuuden. (Chua 1986, 606; Hopper & Powell 1985, 441)

Tämän subjekti–objekti-jaottelun vuoksi johdon laskentatoimen tutkijoiden tai heidän tutkimuskohteidensa ei ajatella olevan aistivia henkilöitä, jotka rakentavat ympäröivää todellisuuttaan. Ihmisten ei ajatella olevan aktiivisia todellisuuden luoja, eikä objektin ajatella olevan samanaikaisesti subjekti. Sitä vastoin ihmisiä voidaan tutkia ja kuvata passiivisesti ja objektiivisella tavalla. Tämä ontologinen uskomus näkyy muun muassa

kontingenssiteoriassa ja päämies–agentti-kirjallisuudessa, joissa molemmissa tarkoituksena on löytää objektiivinen todellisuus. Tutkijat eivät epäile, että heidän objektiivinen ja löydetty todellisuutensa voisi perustua heidän ennakkoolettamuksillensa. Samoin käsitteiden *kilpailtu ympäristö* ja *sofistikoituneet johdon laskentatoimen tekniikat* on kuvattu ilmentävän objektiivista ulkoista todellisuutta. (Chua 1986, 606) Lisäksi syy–seuraus-suhdemekanismiin uskotaan vallitsevan kaiken taloudellisen toiminnan pohjalla. Toisin sanoen taloudellinen toiminta ei ole kaottista, vaan siihen liittyy tietynlaisia ennakkoehtoja, joita seuraa tietynlaisia lopputulemia. Koska alkuehtojen ja lopputulemien välisten yhteyksien uskotaan olevan määritettävissä, voidaan myös lopputulemat selvittää. (Baker & Bettner 1994, 2–3)

Näin ollen laskentajärjestelmien avulla uskotaan pystyttävän mallintamaan näitä taloudellisia liiketoimia ja organisatorisia suhteita, jotka ovat objektiivisesti olemassa (Hopper & Powell 1985, 434; Baker & Bettner 1994, 2–3). Implikaatio on, että optimaalinen laskentakontrollijärjestelmä voidaan kehittää jokaiseen tilanteeseen olettaen, että järjestelmän kompleksisuus voidaan hallita. (Hopper & Powell 1985, 441)

### 2.2.2.2 Uskomukset tiedosta

Ontologian oletukset johtavat havaintojen ja empiiristä todellisuutta mallintavien teoreettisten konstruktoiden väliseen erotteluun. Havaintojen katsotaan olevan riippumattomia teorioista, ja havaintojen avulla teorioiden tieteellinen validiteetti voidaan vahvistaa. Filosofissa tämä vahvistuskäsitys esiintyy positivistisessä filosofissa, jossa on olemassa teoriasta riippumattomia, teorian oikeellisuuden vahvistavia havaintoväittämiä. Vahvistuskäsitys esiintyy myös popperilaisessa tieteenfilosofiassa, jossa havaintojen uskotaan olevan teoriasidonnaisia ja jossa tieteellisiä teorioita ei voida todistaa, mutta niiden voidaan osoittaa olevan väärässä. (Chua 1986, 607)

Vaikka laskentatoimen tutkijoiden parissa on sekaannusta siitä, pitäisikö teorioiden olla havaintojen avulla vahvistettuja vai pitäisikö teorioita yrittää kumota, ovat tutkijat samaa mieltä tieteellisen selityksen perustana olevasta hypoteettisdeduktiivisesta päättelystä ja sen tarpeellisuudesta. Hempel esitti hypoteettisdeduktiivisen päättelyn



kolme vaihetta: 1) Päätelyn tulee sisältää yksi tai useampi yleinen laki. 2) Sen täytyy sisältää ennakkoehto, joka on yleensä havaintoväite. 3) Sen tulee sisältää lausuma, joka selittää kuvailtavaa kohdetta. Esimerkiksi premissi 1 (universaali laki) voisi olla, että kilpailtu ympäristö johtaa yrityksen käyttämään useampaa kuin yhtä johdon laskentatoimen kontrollityökalua. Premissi 2 (ennakkoehto) on, että yritys joutuu kilpailevaan ympäristöön. Johtopäätelmä (selitys) on näin ollen se, että yritys käyttää useampaa kuin yhtä kontrollointityökalua. (Chua 1986, 607–608)

Tämä hypoteettisdeduktiivinen selitysmalli johtaa kahteen seuraamukseen. Ensinnäkin se johtaa etsimään universaaleja lakeja, joista voidaan johtaa alempitasoisia hypoteeseja. Jotta tapausta voidaan selittää, tulee tapauksen kuulua jonkin universaalilain alle. Toiseksi selitysmalli muodostaa yhteyden selittämisen, ennustamisen ja kontrolloinnin välille. Jos tapaus voidaan selittää vain, kun sen ilmentyminen voidaan johtaa tietyistä premissistä, tästä seuraa, että premissien tunteminen mahdollistaa tapauksen ilmentymisen ennustamisen. Ennustaminen puolestaan mahdollistaa tapauksen kontrolloinnin. Empiirisen johdon laskentatoimen tutkimuksen tekemisen voidaan katsoa olevan yhtä hypoteettisdeduktiivisesta mallista käsin tehtävän tutkimuksen kanssa. (Chua 1986, 608; Hopper & Powell 1985, 441)

Hypoteettisdeduktiivisen mallin ohella yleinen tietoteoreettinen oletus liittyy universaalien säännönmukaisuuksien ja kausaalisuhteiden etsintään. Tutkimuksissa tehdään oletus siitä, että jos muuttujien väliset suhteet voidaan selvittää, nämä suhteet voidaan korottaa luonnonlakien tasolle. Muun muassa kontingenssi-, agentti- ja transaktiokustannusteorioiden avulla etsitään linkkejä laskentajärjestelmien kehittämisen, muuttuvan ympäristön ja organisaatiomuotojen välillä. Yleisten kausaalisuhteiden etsiminen on niin laaja-alaista, että laskentatoimen tutkijat eivät ainoastaan usko empiirisen maailman olevan objektiivinen vaan myös selitettävissä jatkuvien suhteiden avulla. Nämä oletukset ovat vaikuttaneet tukijoiden käyttämien tutkimusmetodien valintaan. Tutkimusraportit alkavat yleensä hypoteesien esittelyllä, minkä jälkeen seuraa empiirisen aineiston esittely. Tämän jälkeen esitetään, missä määrin aineisto vahvistaa tai tukee hypoteeseja. Lisäksi aineistonkeruussa ja analysoinnissa keskitytään yleisten kausaalisuhteiden löytämiseen, jolloin käytetään avuksi laajoja otoksia, yksinkertaisia haastattelututkimuksia sekä tilastollisia ja

matemaattisia analysointimenetelmiä. Näin ollen ”pehmeät” menetöt, kuten tapaustutkimus, jäävät varjoon. (Chua 1986, 608; Hopper & Powell 1985, 441)

### 2.2.2.3 Uskomukset ihmisen käyttäytymisestä ja sosiaalisesta maailmasta

Valtavirtatutkimuksessa uskomukset ihmisluonnosta vaihtelevat<sup>6</sup>. Ensimmäistä päätyyppiä edustaa niin sanottu *taloudellinen ihminen* (economic man). Tässä neoklassista taloustiedettä edustavassa näkemyksessä uskotaan, että kaikilla ihmisillä on yhtäläinen mahdollisuus olla yhteydessä niihin instituutioihin ja järjestelmiin, joissa tapahtuu kaikki taloudellinen toiminta (Baker & Bettner 1994, 2–3). Henkilö voi siis saada tietoa ilman maksua ja epävarmuutta, ja henkilö voi ratkaista minkä tahansa ongelman marginaalianalyysin periaatteita käyttäen. (Ryan ym. 2002, 71–72) Taloudellisen ihmisen käsitettä Hopperin ja Powellin kuviossa (ks. Kuvio 1, s. 21) edustaa objektivismi. Toista rationaalisuuskäsitystä edustaa puolestaan kompleksisen ihmisen käsite, jossa painotetaan ihmisen sosiaalisen luonnon ulottuvuutta. *Kompleksisen ihmisen* katsotaan olevan epätäydellinen informaation prosessoija, mutta prosessoinnin katsotaan olevan kuitenkin systemaattista tarjoten mahdollisuuden tiedon oikeaan tulkintaan. *Kompleksisen ihmisen* toimintaan vaikuttavat lisäksi useat erilaiset organisaatiorakenteet sekä motivaatio- ja ympäristötekijät. Hänen käytöksensä kuitenkin katsotaan olevan ennakoitavissa ja ymmärrettävissä tutkimalla sitä sekä hänen asenteitansa systemaattisesti. Hopperin ja Powellin kuviossa kompleksista ihmiskäsitystä edustavat sosiaalisysteemiteoriat. (Hopper & Powell 1985, 434–442) Molemmissä käsityksissä ihmisen käyttäytymisen katsotaan olevan tarkoitushakuista toimintaa, jossa tarkoitus on hyödyn maksimointi. Hyödyn määritelmä vaihtelee sen mukaan, minkä ajatellaan olevan ihmiselle hyödyksi. Päämies–agentti-teoriassa oletetaan, että agentti haluaa tehdä töitä vähemmän, kun taas rahoitusteoriassa oletetaan, että osakkeenomistaja haluaa maksimoida sijoituksensa riskikorjatun tuoton. Nämä oletukset tarkoitushakuisesta käyttäytymisestä ja hyödyn maksimoinnista ovat tarpeellisia, sillä laskentainformaation olemassaolo perustuu sen tekniseen

---

<sup>6</sup> Asian tarkasteluun vaikuttaa olennaisesti se, lasketaanko käyttäytymistieteellinen ja organisaatioteoreettinen lähestymistapa kuuluvaksi valtavirtatutkimukseen (ks. Ryan ym. 2002, 70–85). Tässä tutkielmassa edellä mainitut lähestymistavat lasketaan Hopperin ja Powellin tavoin osaksi valtavirtatutkimusta.

määritelmään, jonka mukaan laskentatoimen tarkoituksena on hyödyllisen ja relevantin tiedon tuottaminen taloudellista päätöksentekoa varten. Hyödyllisyys puolestaan edellyttää tiettyä tarvetta tai tavoitetta. (Chua 1986, 609; Hopper & Powell 1985, 434; 442; Ryan ym. 2002, 72; 77)

Valtavirtatutkimukseen liittyy myös oletuksia sosiaalisesta kanssakäymisestä. Tärkeä implisiittinen oletus on, että sosiaalinen järjestys on kontrolloitavissa. Kun tavoitteiden osalta syntyy konflikteja päämiesten ja agenttien välillä, konfliktien uskotaan olevan hallittavissa. Liikkeenjohtajan tehtävä on poistaa tällaiset konfliktit suunnittelemalla oikeanlaiset laskentapohjaiset kontrollityökalut, kuten budjetit, kustannusstandardit, kustannusallokaatiot ja osastojen suorituskyvyn arviointikriteerit. (Chua 1986, 609; Hopper & Powell 1985, 435–442)

Organisatoristen konfliktien ei siis ajatella heijastavan syvempää sosiaalista jännittyneisyyttä niiden eri ihmisluokkien välillä, joilla ei ole yhtäläistä pääsyä sosiaalisiin ja taloudellisiin resursseihin. Konfliktien ajatellaan sitä vastoin olevan toimintahäiriöistä (dysfunctional) suhteessa suurempaan organisatoriseen tavoitteeseen, mistä esimerkkinä ovat muun muassa opportunistinen käyttäytyminen ja budjettiharha. Toimintahäiriöinen käyttäytyminen ilmenee, kun yksilön tai ryhmän intressi tulee yrityksen tavoitetta tärkeämmäksi. Voidaan siis sanoa, että valtavirtatutkimusta tehdään ensisijaisesti organisatorisesta ja liikkeenjohdollisesta näkökulmasta. (Chua 1986, 609; Puxty 1993, 10–11)

#### **2.2.2.4 Teorian ja käytännön suhde**

Valtavirta-ajattelussa laskentahenkilön tulisi käsitellä vain kysymyksiä siitä, mitkä ovat tehokkaimmat tavat tyydyttää päätöksentekijän tiedolliset tarpeet. Hänen ei siis tule kyseenalaistaa päätöksenteon moraalista kantaa tai tehdä arvioita päätöksentekijän tarpeista tai tavoitteista. Laskentahenkilö voi esimerkiksi informoida päätöksentekijää siitä, että jäykkä budjetoitijärjestelmä on sopimaton epävarmassa toimintaympäristössä. Hän ei voi kuitenkaan neuvoa päätöksentekijää toimimaan tietyllä tavalla tietyssä tilanteessa tai neuvoa päätöksentekijää valitsemaan tiettyä budjettijärjestelmää. Laskentahenkilö voi ainoastaan tehdä ehdollisia ja preskriptiivisiä

lausuntoja, kuten ”jos haluat päästä tavoitteeseen X, niin suosittelen tehtäväksi Y”. Laskentahenkilö voi vain tarjota informaatiota siitä, mitä vaihtoehtoja päätöksentekijällä on, jotta tietyt tavoitteet voitaisiin saavuttaa. Koska tällainen tieto ei ole riippuvaista mistään erityisestä tavoitteesta, laskentatoimen voidaan ajatella olevan neutraalia ja arvovapaata informaatiota. (Chua 1986, 610; Puxty 1993, 13) Seuraavaan Taulukkoon 4 on koottu tiivistetysti edellisissä, valtavirtatutkimusta käsittelevissä luvuissa esitetyt oletukset.

<b>A USKOMUKSET TIEDOSTA</b>
Teoria on havainnoista erillinen, ja havaintoja voidaan käyttää teorian verifiointissa tai falsifiointissa.
Hypoteettisdeduktiivinen malli on ainoa tieteellinen tapa selittää asioita.
Kvantitatiiviset menetöt datan analysoinnissa ja keräämisessä mahdollistavat tilastolliset yleistykset.
<b>B USKOMUKSET FYYSISESTÄ JA SOSIAALISESTA TODELLISUUDESTA</b>
Empiirinen todellisuus on objektiivista ja havainnoitsijasta riippumatonta. Ihmiset ovat passiivisia objekteja, jotka eivät luo sosiaalista todellisuutta.
Hyödyn maksimointi on yritysten ja yksilöiden ainoa tavoite.
Yhteiskunnat ja organisaatiot ovat olemukseltaan tasapainoisia, ja haitallista käyttäytymistä voidaan hallita sopivilla laskentakontrolleilla.
<b>C TEORIAN JA KÄYTÄNNÖN SUHDE</b>
Laskentatoimi tarjoaa tavat lopputulosten saavuttamiseksi.

Taulukko 4 Valtavirtatutkimuksen perusoletukset (Chua 1986, 611).

### 2.2.2.5 Valtavirtatutkimuksen seuraukset ja kritiikki

Edellä mainittu tavan ja lopputuleman välinen dikotomia johtaa siihen, että laskentatoimen tutkijat pitävät itsestään selvänä hallitusten, markkinoiden, hintojen ja organisaatiomuotojen vallitsevia institutionaalisia viitekehyksiä. Kysymykset päätöstentekijöiden, yritysten ja laajemman yhteiskunnan tavoitteista ovat laskentahenkilön ulottumattomissa. Valtavirtalaskentatoimessa ei ole tarkoitus arvioida tai mahdollisesti muuttaa vallitsevia institutionaalisia viitekehyksiä. Yhteiskunnat voivat olla kapitalistisia tai sosialistisia sekä markkinat monopolistisia ja yritykset riistoa harjoittavia, mutta laskentahenkilön tarkoitus on ottaa ”neutraali” kanta kyseisiin asioihin. Laskentahenkilön tarkoitus on vain tuottaa relevanttia taloudellista informaatiota, jotta vallitsevan instituution tavoitteet pystytään toteuttamaan. (Chua 1986, 610; Hopper & Powell 1986, 449–450)

Valtavirtatutkimuksen ”neutraalius” johtaa ristiriitaisuuksiin, sillä valtavirtatutkimuksessa tehtävä erotus faktan ja arvon välillä on itsessään arvokysymys: neutraaliuteen liitettävät arvot ja tavoitteet ovat itsessään subjektiivisia ja arvolatautuneita, eikä voida loogisesti argumentoida niiden olevan ylivertaisemmassa asemassa muihin arvoihin nähden. Kriittisten tutkijoiden mukaan valtavirtatutkimuksen olettamukset ovat sitä vastoin ideologisia, sillä ne hämärtävät muita todellisuuksia, kuten markkinoiden epäonnistumisia, tulojen epäoikeudenmukaista jakamista ja omistusoikeuksiin liittyviä epäoikeudenmukaisuuksia. Kyseenalaistamatta koulukunnan omia arvoja valtavirtatutkijat hiljaisesti hyväksyvät ja vahvistavat vallalla olevia näkemyksiä, mikä johtaa vain yhdenlaisen kaupankäynnin ja tuotannon legitimoimiseen. Tämän seurauksena laskentainformaatio yhteisöjen hallinnan välineenä ja konfliktien välittäjänä on usein hämärtynyt. (Chua 1986, 611; 625; Hopper & Powell 1985, 442)

Neutraaliuden kumooa lisäksi se, että valtavirtatutkimuksessa hyödyn maksimointi on poikkeuksetta ainoastaan pääoman omistajien tavoite eikä niinkään yhteinen tavoite. Johdon raporttien tarkoituksena on suojella ainoastaan sijoittajien ja lainanantajien etuja. Valtavirtalaskentatoimen ajattelu työntekijöiden ja liikkeenjohdon yhtäläisistä tavoitteista pohjautuu ajatukseen, että omistajien intressien vaateet luovat perustan työntekijöiden intresseille. Työntekijöiden voidaan ajatella haluavan maksimoida liikkeenjohdon kanssa yrityksen rahavirrat ja pitkän aikavälin tuotot, sillä ilman niitä heille ei voitaisi maksaa palkkaa. On kuitenkin kysyttävä, voiko kukaan tehdä näin yksinkertaisia oletuksia ihmisten yhtäläisistä tavoitteista. Voiko kaikilla organisaation jäsenillä olla yhteinen, kiistaton tavoite ja tavat, joilla päästä haluttuun tavoitteeseen? Onkin ehdotettu, että ihmiset eivät pyri mihinkään erityisiin tavoitteisiin vaan jälkepäin luovat tavoitteita antaakseen toiminnallensa merkityksen. Näin ollen tavoitelausumat syntyvät pikemminkin jonkin toiminnan seurauksena, eivätkä ne niinkään saa aikaan toimintaa<sup>7</sup>. Organisaatiot muodustuvat näin ollen monimutkaisista vuorovaikutussuhteista ja säännöistä, joita luodaan jatkuvasti uudelleen. (Chua 1986, 612; Hopper & Powell 1986, 444; Puxty 1993, 10–11)

<sup>7</sup> Tämän argumentin voidaan nähdä edustavan pluralismia (ks. Hopper & Powell 1985, 445), jolloin argumentti ei kohdistuisi valtavirtatutkimukseen, vaan ainoastaan tiettyihin valtavirtatutkimuksen osaluokiin (objektivismiin ja sosiaalisysteemiteorioihin). Toisaalta argumentin voidaan nähdä edustavan tulkitsevan ja kriittisen tutkimuksen näkökulmia, jolloin se kohdistuisi koko valtavirtatutkimukseen.

Muiden koulukuntien edustajien kritiikki kohdistuu myös valtavirtatutkimuksen luonnontieteelliseen tutkimusmetodiin. Toiset tutkijat näkevät laskentatoimen rakentuvan sosiaalisessa kanssakäymisessä, minkä perusteella tieto on luonteeltaan subjektiivista. Näin ollen luonnontieteellinen metodi, jossa luonnonilmiöiden suhteiden katsotaan olevan kestäviä, mitattavia ja objektiivisesti määritettävissä, on virheellinen viitekehys ja johtaa vääristyneisiin abstraktioihin todellisuudesta. (Baker & Bettner 1997, 304)

Kriittisten tutkijoiden mukaan valtavirtatutkimus pitää yllä myös vieraantunutta ihmiskäsitystä, mikä johtuu kahdesta seikasta. Ensinnäkin työ nähdään numeroina ja kustannuksina, jotka tulee minimoida, ja tuotot, jotka kerääntyvät muille, nähdään puolestaan toivottuina. Organisaatiota ei nähdä resurssina ihmisille, vaan ihmisiä kehoitetaan näkemään itsensä resurssina suuremmalle organisatoriselle tavoitteelle luoda enemmän tuottoja ja kassavirtoja. Toiseksi ajatukset rakenteellisista konflikteista ja epäoikeudenmukaisesta valtaajaottelusta eivät päädy organisatorisia tavoitteita käsitteleviin valtavirtatutkimuksen malleihin. Tämä eristää ihmiset heidän todellisesta olemuksestaan. (Chua 1986, 625)

### **2.2.3 Tulkitseva tutkimus**

Tulkitsevassa tutkimuksessa tutkijat pyrkivät ymmärtämään laskentatoimen käytäntöjä erilaisissa sosiaalisissa ja organisatorisissa konteksteissa (Hopwood 1983). Suurimmat eroavuudet valtavirtatutkimukseen nähden ovat erilaiset ontologiset ja epistemologiset oletukset, jotka käsittelevät tietoa, sosiaalisen todellisuuden ymmärtämistä ja myös teorian ja käytännön suhdetta. Tulkitsevassa tutkimuksessa käytetään niin sanottua prosessuaalista linssiä, ja sen tarkoituksena on luoda idiografisia teorioita. Näin tutkijat uskovat, että he voivat hallita paradokseja ja monimerkityksellisiä ongelmia (Ahrens ym. 2008, 862).

#### **2.2.3.1 Uskomukset ontologiasta**

Valtavirtatutkimuksesta käsin tarkasteltuna sosiaalisen maailman katsotaan rajoittavan ihmisiä ja muodostuvan ulkonaisista ja itsenäisistä objekteista ja suhteista.

Tulkitsevassa tutkimuksessa puolestaan painotetaan sosiaalisen maailman ja todellisuuden subjektiivista luonnetta ja maailmaa pyritään ymmärtämään lähtökohtaisesti tutkittavien näkökulmasta. Tämän viitekehyksen tutkijat uskovat, että maailma täytyy ymmärtää sosiaalisesti konstruoituneena. (Hopper & Powell 1985, 445-446; Lukka 2010, 112)

Sosiaalisesti konstruoituneessa maailmassa elettyjen kokemusten virta muodostaa Schutzin mukaan sosiaalisen elämän perustan. Tähän kokemusten virtaan ei kuitenkaan liity merkityksiä tai erillisiä tarkoituksia, ennen kuin ihmiset alkavat tarkastella virtaa ja antamaan sille merkityksiä (itsehavainnointi). Kokemuksia ja siihen liitettyjä merkityksiä Schutz kutsuu käytökseksi. Yhteiskuntatieteet ovat pääsääntöisesti kiinnostuneita sellaisesta käytöksestä, joka on tulevaisuussuuntautunutta ja jonka tarkoituksena on tietyn tavoitteen saavuttaminen. Koska tällainen käytös perustuu toimijan subjektiiviselle merkitykselle ja on aina intentionaalista, voidaan ihmisten käytöstä todella ymmärtää vasta, kun ymmärretään käytökselle annettu merkitys ja intentionaalisuus. (Chua 1986, 613)

Jos todellisuus nähtäisiin ainoastaan yksilön näkökulmasta, olisi tämän seurauksena solipsismi ja itsenäisen todellisuuden täydellinen kieltäminen. Tulkitsevassa tutkimuksessa todellisuuden kokeminen katsotaan yksilölliseksi, mutta tämä kokemus jaetaan samalla jossain määrin yhteisöllisesti, kun ihmiset järjestävät ja luokittelevat kokemuksiansa tulkinnallisten ja yhteisöllisten merkitysten mukaan. Tämän jatkuvan sosiaalisen vuorovaikutuksen kautta merkitykset ja normit tulevat objektiivisesti todellisiksi yhteisöllisesti ja henkilöiden välillä. Merkitykset ja normit muodostavat ymmärrettävän sosiaalisen todellisuuden, joka on kuin fyysinen maailma ihmisen ympärillä. Huolimatta siitä, että sosiaalisen vuorovaikutuksen luominen on jatkuvaa, on myös olemassa ajallisesti pysyviä rakennelmia, instituutioita. Instituutiot ovat keskeisessä asemassa ihmisten merkitysten luomisessa. (Chua 1986, 613–614; Hopper & Powell 1985, 446)

### 2.2.3.2 Uskomukset tiedosta

Kun otetaan huomioon subjektiivisesti luotu sosiaalinen todellisuus, olennaiset tutkimuskysymykset ovat muun muassa seuraavanlaisia: Kuinka ihmiset luovat sosiaalisen järjestyksen ”maalaisjärjen” jokapäiväisessä elämässään? Mitkä ovat ne syvään juurrutetut säännöt, jotka saavat aikaan tietyn tyyppistä organisatorista käytöstä? Kuinka nämä säännöt syntyvät, ja kuinka niitä pidetään yllä ja muutetaan? Mitkä ovat tyypilliset motiivit, joilla selitetään toimia? Tällaisiin kysymyksiin tulkitseva tutkija pyrkii saamaan vastauksia selittämällä ihmisten toimia ja sijoittamalla ne yksilön tarkoituksenmukaisiin tavoitteisiin ja merkitysten sosiaalisiin rakennelmiin. (Chua 1986, 614; Ryan ym. 2002, 86)

Näiden selitysten ja mallien täytyy mukautua tiettyihin kriteereihin, joista ensimmäinen on looginen johdonmukaisuus. Tutkijoiden käsitteellisten viitekehysten täytyy olla selkeitä ja yhteensopivia muodollisen logiikan periaatteiden kanssa. Tämä varmistaa yhteiskuntatieteilijöiden ajatusten objektiivisen validiteetin. Toinen kriteeri, subjektiivinen tulkinta, tarkoittaa, että tutkija etsii sitä merkitystä, joka tietyllä toimella on toimijalle. Kolmantena on edellytys pätevydestä. Koska ei ole olemassa neutraaleja ja objektiivisia faktoja, joiden mukaan voitaisiin tehdä päätelmiä teorian tai viitekehysten pätevydestä, teorian pätevyyttä ja tutkittavien intentioiden selityksiä joudutaan tarkastelemaan siinä valossa, hyväksyvätkö toimijat tutkijoiden selitykset. (Chua 1986, 614)

On selvää, että metodologiat, jotka perustuvat näkemykseen objektiivisesta ja mitattavasta todellisuudesta, eivät ole johdonmukaisia tulkitsevan tutkimuksen filosofisten olettamusten kanssa. Sen sijaan, että tutkijat olisivat kaukana tutkittavasta kohteesta ja tekisivät laajoja määrällisiä otoksia ja matemaattisia malleja ihmisten käyttäytymisestä, tulkitsevassa tutkimuksessa korostetaan laadullisten menetelmien käyttöä ja tapaustutkimuksia, jotka tapahtuvat lähellä toimijoiden arkea. Laadulliset menetelmät ovat kvantitatiivisia menetelmiä soveltuvampia tutkittaessa sitä, kuinka kieli ja sen merkitykset kehittyvät ja muuttuvat. Lisäksi tietyn tutkimusmenetelmän käytön ei tulisi olla itsetarkoitus, vaan menetelmän tulisi soveltua tutkimustavoitteeseen. Tämä johtuu siitä, että kaikki tieto on tulkittava suhteessa muihin asioihin, jotka



nousevat tutkittavan yhteisön ideologiasta ja kielenkäytöstä. Tässä soveltuvuudessa tärkein arvointikriteeri on looginen johdonmukaisuus. (Chua 1986, 614-615; Hopper & Powell 1985, 446)

### **2.2.3.3 Uskomukset sosiaalisesta maailmasta**

Tulkitsevassa tutkimuksessa ihmisiä tarkastellaan ihmisinä. Tämä tarkoittaa sitä, että tutkimuksessa ihmistä tarkastellaan toisten ihmisten ymmärrysten näkökulmasta eikä niinkään tutkijan ”objektiivisen” tulkinnan mukaisesti. Tulkitsevassa tutkimuksessa ihmisestä tehdään oletus, että hän liittää toimintaansa tarkoituksen. Lisäksi tutkimuksessa tehdään oletus ennalta annetusta ja järjestelmällisestä merkitysten maailmasta, joka antaa rakenteen ihmisen toiminnalle. Schutzin mukaan tarkoitukset ovat aina historiallisia, sillä ainoastaan kokemuksiin voidaan liittää merkityksiä. Lisäksi tarkoitukset perustuvat muuttuvaan sosiaaliseen kontekstiin, eivätkä ne ole ennalta annettuja. (Chua 1986, 615; Puxty 1993, 57)

### **2.2.3.4 Teorian ja käytännön suhde**

Tulkinnallinen tieto selventää, mitä ihmiset tekevät, kun he toimivat tai puhuvat. Tämä tapahtuu korostamalla symbolisia rakenteita ja ”itsestään selviä” teemoja, jotka muovaavat sosiaalista maailmaa. Tulkitseva tutkimus ei pyri kontrolloimaan empiirisiä ilmiöitä, eikä se näin ollen tarjoa teknisiä sovelluksia ilmiöiden hallitsemiseen. Tulkitsevassa tutkimuksessa sen sijaan pyritään rikastamaan ihmisten ymmärrystä heidän toimiensa merkityksestä lisäten siten ihmisten tiedonvälitystä ja vuorovaikutusta. Tulkitsevassa tutkimuksessa laskentatoimi nähdään yhteisenä kielenä, myyttinä, rituaalina, oppimisvälineenä ja neuvottelukanavana. (Chua 1986, 615; Hopper & Powell 1985, 448) Alla olevassa Taulukossa 5 (ks. s. 33) on esitetty tiivistetysti tulkinnallisen tutkimuksen uskomukset.

<b>A USKOMUKSET TIEDOSTA</b>
Ihmisten intentioiden erilaiset selitykset ovat tärkeässä asemassa. Niiden tieteellisyyttä arvioidaan loogisen johdonmukaisuuden, subjektiivisen tulkinnan ja toimijoiden tulkintojen yksimielisyyden kriteereillä.
Tutkijat suosivat etnografisia tutkimuksia, tapaustutkimuksia ja osallistuvaa havainnointia.
<b>B USKOMUKSET FYYSISESTÄ JA SOSIAALISESTA MAAILMASTA</b>
Yhteiskunnallinen todellisuus on emergenttiä, subjektiivisesti luotua ja objektivoitua ihmisen toiminnan kautta.
Kaikkeen toimintaan sisältyy toiminnan jälkeinen merkitys ja intentio, jotka perustuvat sosiaalisiin ja historiallisiin käytäntöihin.
<b>C TEORIAN JA KÄYTÄNNÖN SUHDE</b>
Teorian avulla pyritään selittämään toimintaa ja ymmärtämään, kuinka yhteiskunnallinen järjestys muodostuu uudelleen ja uudelleen.

Taulukko 5 Tulkitsevan tutkimuksen perusoletukset (Chua 1986, 615).

### 2.2.3.5 Tulkinnallisen tutkimuksen seuraukset

Valtavirtatutkimuksen ja tulkitsevan tutkimuksen filosofiset erot näkyvät erityisesti neljässä kohdassa. Ensinnäkin tulkitsevassa tutkimuksessa laskentainformaatiolle voidaan antaa useita erilaisia merkityksiä. Tämä erilaisuus on seurausta emergentistä sosiaalisesta laskentatoimen todellisuudesta, joka on jatkuvassa muutoksen tilassa. Merkitykset muuttuvat sosiaalisten, poliittisten ja historiallisten tilanteiden muuttuessa. Näin ollen merkitykset eivät mukaudu rationaaliselle *a priori* -määritelmälle siitä, mikä on hyödyllistä päätöksenteolle. Toiseksi laskentatoimen merkitykset eivät ole ainoastaan seurausta monimutkaisista tulkinnanvaraisista prosesseista ja rakennelmista, vaan ne auttavat luomaan objektiivista sosiaalista todellisuutta. Esimerkiksi organisaatioiden perinteiset vastuukartat tuovat näkyville tietyn näkemyksen hierarkiasta, auktoriteetista ja voimasuhteista. Laskentatoimen numerot puolestaan antavat konkreettisen kuvan tietyistä käsitteistä, kuten tehokkuudesta. Näin ollen laskentatoimen numeroita esimerkiksi voidaan käyttää legitimoimaan tietyn osaston intressit ja määrittelemään ne parametrit, jotka ovat hyväksytyjä organisatorisessa keskustelussa. Numerot ovat legitimoinnissa erityisen hyviä, sillä niiden ajatellaan olevan neutraaleja, tarkkoja ja tieteellisiä. Kolmanneksi tulkitsevassa tutkimuksessa kyseenalaistetaan perinteinen näkemys siitä, että laskentainformaatio olisi keino saavuttaa edeltä annetut tavoitteet. Informaatiota sitä vastoin käytetään tapahtuman jälkeen rationalisoimaan toiminta. Neljänneksi tulkitsevassa tutkimuksessa ei oleteta,

että konfliktit ovat välttämättä toimintahäiriöisiä. Toimintahäiriöisyyttä ei tulkitsevassa tutkimuksessa ole olemassa, sillä tietyn ihmisryhmän tavoitteille ei ole annettu prioriteettia. (Chua 1986, 615-616)

Yllä mainituista esimerkeistä voidaan nähdä, kuinka filosofisten olettamusten muuttuessa muuttuvat myös teoretisoinnin tarkoitus, tutkimusongelmat sekä tutkimusvaliditeetin määritelmät. Sen sijaan, että tutkijat rakentaisivat ihmisen käyttäytymisestä täsmällisiä mutta teennäisiä malleja, jotka perustuvat rationaalisille yhdenmukaisille tavoitteille, tulkitseva tutkimus helpottaa ymmärtämään laskentatoimea käytännössä. Tulkitsevassa tutkimuksessa pyritään ymmärtämään toimijoiden määritelmiä tilanteista ja analysoimaan, kuinka nämä määritelmät ovat linkittyneet suurempaan sosiaaliseen viitekehykseen. Tällainen syvempi ja rikkaampi sosiaalisen kontekstin ymmärrys voi auttaa johdon laskentatoimen parissa työskenteleviä ihmisiä toimimaan paremmin päivittäisten työn asettamien vaateiden kanssa. (Chua 1986, 618; Ryan ym. 2002, 87)

### **2.2.3.6 Tulkitsevan tutkimuksen kritiikki**

Niin valtavirtatutkimuksen kuin kriittisen tutkimuksen koulukunnat ovat kritisoineet tulkitsevan tutkimuksen filosofisia ennakko-oletuksia sekä tapaa, jolla tulkitsevassa tutkimuksessa pyritään hyödyttämään käytännön työelämää.

Kriittisen koulukunnan tutkijoiden ensimmäinen pääkritiikki kohdistuu tulkitsevan tutkimuksen tieteellisen selityksen kriteeriin (toimijan ja tutkijan tulkintojen yhdenmukaisuus), joka on kriittisten tutkijoiden mukaan heikko. Miten esimerkiksi henkilön tulisi sovittaa yhteen tutkijan ja toimijoiden näkemysten väliset ristiriidat? Entä miten henkilön tulisi toimia, kun on olemassa useita eri selityksiä (kuten marxilainen ja ei-marxilainen) tietystä ilmiöstä? (Chua 1986, 619)

Toiseksi tulkitsevasta tutkimuksesta puuttuu arvioiva näkökulma. Esimerkiksi Habermas argumentoi, että tulkitseva tutkija on kykenemätön arvioimaan kriittisesti havaitsemaansa. Näin ollen tutkija on kykenemätön analysoimaan väärän tietoisuuden (Habermas tarkoittanee tällä ihmisiä hallitsevia rajoitteita) muotoja ja vallankäyttöä,

jotka rajoittavat ihmisiä tuntemasta todellisia intressejensä. Tulkitsevan tutkimus vahvistaa vallitsevaa yhteiskunnallista, taloudellista ja poliittista tilaa. (Chua 1986, 619; Hopper & Powell 1985, 450)

Kolmanneksi tulkitseva tutkija olettaa, että yhteiskunnat ovat järjestäytyneitä ja että niissä esiintyvät konfliktit pitäytyvät maltillisina yhteisten tulkinnallisten ajatusmallien johdosta. Ottaen huomioon tulkinnallisen tutkimuksen painotuksen mikrososiaaliseen kanssakäymiseen, koulukunnan tutkijat eivät kiinnitä riittävästi huomiota yhteiskuntaluokkien suurempiin konflikteihin ja siihen, kuinka laajemmat poliittiset ja yhteiskunnalliset luokat vaikuttavat yleisen maalaisjärjen leviämisprosesseihin. (Chua 1986, 619; Hopper & Powell 1985, 450)

Valtavirtatutkijat ovat pyrkineet luomaan hyödyllistä, yleistettävissä olevaa tietoa, jota voidaan käyttää organisaatioissa ennustamaan ja hallitsemaan empiirisiä ilmiöitä. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi he ovat vaatineet tietyn tieteellisen tarkkuuden ja objektiivisuuden standardeja. (Chua 1986, 613) Valtavirtatutkijat kritisoivat tulkitsevaa tutkimusta ja sitä edustavia tutkijoita juuri näiden standardien puutteesta. Esimerkiksi Armstrong (2008, 869) toteaa, että tulkinnallinen epistemologia ja odotukset tutkimustulosten kumulatiivisuudesta ovat ristiriidassa keskenään (vrt. myös Ahrens ym. 2008). Jos tulkinnat ovat teoriasidonnaisia ja teorioiden ”muoti” muuttuu, niin myös kyseisen aikakauden tulkinnat muuttuvat. Tämänhetkiset, vakuuttavilta vaikuttavat tulkinnat saattavatkin tietyn ajan jälkeen kadottaa vakuuttavuutensa.

## **2.2.4 Kriittinen tutkimus**

### **2.2.4.1 Uskomukset ontologiasta**

Kriittinen tutkimus perustuu oletukseen siitä, että yhteiskunnassa on olemassa perustavanlaatuisia rakenteellisia ristiriitoja ja konflikteja, joista ihmisten tulee olla tietoisia, jotta he voisivat vapautua. Kriittisille tutkijoille ei riitä pelkästään vallitsevien asiaintilojen analysointi. (Lukka 2010, 112)

Kriittisen tutkimuksen juuret ovat Habermasin ja Foucault'n kirjoituksissa, jotka puolestaan ovat saaneet vaikutuksensa Nietzschen, Platonin, Hegelin, Marxin ja Bravermanin töistä. Heidän ontologisten näkemystensä keskeinen ajatus on, että yksilöiden ja yhteisöjen olemassaolo pitää sisällään historiassa muodostettuja potentiaaleja, jotka eivät ole toteutuneita. Olemassaolo näin ollen on sitä, mitä yksilö tai yhteisö on ja myös mitä se ei ole. Tämä puolestaan pitää sisällään potentiaalisuuden. Ihmiset eivät ole rajoittuneita olemaan tietyssä tilassa, vaan he voivat tunnistaa ja laajentaa heissä itsessään olevia mahdollisuuksia. Kuitenkin vallitseva valtarakenne (Habermasin kritiikki kohdistuu kapitalistisen yhteiskunnan rakennetta vastaan) rajoittaa ulkoapäin ihmisen kykyä laajentaa potentiaaliensa, mikä samalla heikentää ja vieraannuttaa ihmisen tunnistamista mahdollisuuksiansa. Valtarakenteen vaikutus näkyy yksilön tietoisuuden sekä yhteiskunnan talouden ja politiikan tasoilla. Tietoisuuden tasolla aatteelliset rakenteet voivat esimerkiksi olla juurtuneita ihmisten tapaan käsitteellistää asioita, yleiseen maalaisjärkeen ja itsestään selviin uskomuksiin hyväksyttävistä yhteiskunnallisista käytännöistä. Talouden ja politiikan tasoilla ihmisten potentiaalinen tukahduttaminen puolestaan voi ilmetä sosiaalista kanssakäymistä, varallisuuden omistusta ja jakautumista määräävien sääntöjen kautta. (Chua 1986, 619; Ryan ym. 2002, 43; 88)

Toinen kriittisen tutkimuksen ontologinen uskomus liittyy osien (yksilöt, ryhmät ja organisaatiot) ja kokonaisuuden (yhteiskunta) suhteeseen. Koska kriittiset tutkijat katsovat, että jokin asia on asia itsessään sekä sen vastakohta, asioiden tarkastelu ottamatta huomioon asian kontekstia on aina vajavaista. Tiettyyn asiaan toisin sanoen liittyy kaikki sen yhteydet muihin kokonaisuuksiin, ja näin ollen asiaa tarkasteltaessa täytyy ottaa huomioon kaikki sen yhteydet. Todellisuuden luonne tulee ilmi vasta, kun erinäisiä asioita tarkastellaan kokonaisuuksien valossa. Esimerkiksi laskentahenkilöt eivät ole ”irrationaalisia” henkilöitä, vaan he ovat olemassa tietyssä ryhmä-, luokka- ja instituutiokontekstissa. Laskentahenkilöt ovat myös sitä, mitä he ovat suhteessa muihin ammattihenkilöihin. (Chua 1986, 619; Hopper & Powell 1985, 450)

Kokonaisuuden huomioon ottamisen painotus johtaa kriittiselle tutkimukselle luonteenomaiseen näkemykseen subjekti–objekti-jaottelusta. Yhteiskunnalliset rakenteet on käsitteellistetty objektiivisina käytäntöinä ja konventioina, joita yksilöt

luovat ja muokkaavat jatkuvasti. Näin ollen esimerkiksi yhteiskunta ei ole olemassa ihmisen toiminnasta riippumatta, mutta se ei myöskään ole yksinomaan ihmisen toiminnan tulosta. Voidaan sanoa, että sosiaalinen maailma on ihmisten rakennelma, mutta tämän lisäksi kriittisessä ajattelussa tietoisuus rakentuu aina yhteiskunnan materiaalien ja ideologisten ehtojen mukaan. Yhteiskunta on läsnä ainoastaan ihmisen toiminnassa, ja ihmisen toiminta puolestaan aina ilmenee jollain yhteiskunnallisella tavalla. Sosiaalinen todellisuus on näin ollen subjektiivisesti luotua ja objektiivisesti totta. (Chua 1986, 620; Puxty 1993, 100)

Kriittiset tutkijat painottavat lisäksi käsitteellistettyjen kokonaisuuksien historiallisen kehityksen tutkimusta. Tämä johtuu siitä, että tutkijat katsovat todellisuuden ja jokaisen sen osan kehittyneen aikaisemmasta olemassaolon vaiheesta, jonka jälkeen ne ovat kehittyneet joksikin muuksi. Jokainen olemassaolon tila voidaan ymmärtää vain ymmärtämällä nykyistä tilaa edeltänyt muutosprosessi, ja tietty ilmiö voidaan käsittää vain rekonstruomalla se prosessi, jonka johdosta kokonaisuus on muuttanut itsensä. (Chua 1986, 620)

#### **2.2.4.2 Uskomukset tiedosta**

Foucault'n mukaan 'totuus' ei ole seurausta yksilöiden uskomuksista tai intentioista, vaan se on olemassa ainoastaan tietyssä kontekstissa ja muodostuu tietyn historiallisen ajanjakson diskursiivisten käytäntöjen myötä. Koska totuus perustuu sosiaaliin ja historiallisiin käytäntöihin, tieteellisen selityksen standardit ovat myös tilapäisiä ja kontekstisidonnaisia. Ei ole olemassa teoriasta riippumattomia faktoja, jotka voisivat lopullisesti todistaa teorian vääräksi tai oikeaksi. Kriittiset tutkijat katsovat, että tulkitsevan tutkimuksen käsitys tieteellisen selityksen riittävydestä (tutkijan ja tutkittavan yhteisymmärrys) on riittämätön, mutta heillä ei ole tarkkoja kriteereitä, joiden perusteella voitaisiin arvioida totuusväitteitä. (Chua 1986, 620; Ryan ym. 2002, 88)

Esimerkiksi Foucault välttää tietoisesti antamasta mitään yliluonnollisia kriteereitä, jotka muodostaisivat pohjan väitteiden arvioinnille. Hänen mukaansa totuus on tämän fyysisen maailman asia, joka paljastaa vallankäytön rakenteet. Foucault'n mukaan

tutkija ei voi vapauttaa totuutta jokaisesta vallankäytön järjestelmästä, mutta hän voi erottaa totuuteen liittyvän vallan erilaisista vallankäytön muodoista tiettyinä hetkenä. Habermas puolestaan pyrkii luomaan näennäisyliuonnollisen ja rationaalisen teorianvalinnan prosessin, jossa samanaikaisesti tunnistetaan kaikkien normien historiallisen kontekstin merkitys mutta kuitenkin samanaikaisesti pyritään nousemaan historian yläpuolelle. (Chua 1986, 620)

Kriittiset tutkijat sulkevat tutkimusmetodiensa ulkopuolelle matemaattiset ja tilastolliset mallit. Lisäksi tutkijat välttävät kvantitatiivisia datankeruumetodeja ja analyysejä. Tutkimus sitä vastoin sijoittuu organisaatioiden sisälle, niiden luonnolliseen yhteisölliseen ympäristöön. Tutkijat painottavat ilmiöiden yksityiskohtaisia historiallisia selityksiä sekä etnografisia tutkimuksia organisaatioiden rakenteista ja prosesseista. Erityisesti pitkäkestoiset historialliset tutkimukset ovat tärkeitä ottaen huomioon kriittisen tutkimuksen uskomuksen siitä, että tutkimuskohde voidaan ymmärtää vasta, kun sen historiallinen kehitys ymmärretään. (Chua 1986, 620–621)

#### **2.2.4.3 Uskomukset sosiaalisesta maailmasta**

Tulkitsevan koulukunnan tutkijoiden tapaan kriittiset tutkijat näkevät yksilöiden toiminnan merkityksen muodostuvan intersubjektiivisesti. Näin ollen yhteiskuntatutkijan tulee oppia tutkimuskohteensa käyttämä kieli ja syventyä kohteensa sosiohistorialliseen kontekstiin, jotta hän voi ymmärtää tutkimaansa ihmistä tai ilmiötä. Näin ollen kriittisten tutkijoiden tulee samalla hyväksyä, että tietty ymmärrys tai näkemys on aina kontekstisidonnainen. (Chua 1986, 621)

Tämän lisäksi kriittiset tutkijat eivät tyydy ainoastaan ilmiöiden selittämiseen, minkä he katsovat riittämättömäksi. Tämä johtuu siitä, että kielen ilmentämää maailmaa ja ihmisten antamia merkityksiä ei ainoastaan välitetä symbolisesti, vaan ne ovat myös muovaantuneet valtarakenteiden ehtojen mukaisesti. Kieli voi itsessään olla sorron ja sosiaalisen vallankäytön kohteena. Näin ollen Habermasin mukaan sosiaalista toimintaa voidaan ymmärtää vain, kun sitä tarkastellaan yhdessä kielen, työn ja vallan yhteydessä. Tällaisen viitekehyksen avulla symboliset ajatusmallit ja traditiot voidaan altistaa kritiikille, jolloin myös aineelliset vallankäytön muodot voidaan tunnistaa.

Ideologioiden kritiikki katsotaan tärkeäksi, sillä yhteiskuntien katsotaan jakautuneen luokkiin, joiden välillä on olemassa perustavanlaatuisia intressikonflikteja. (Chua 1986, 621; Hopper & Powell 1985, 453)

#### **2.2.4.4 Teorian ja käytännön suhde**

Kriittisessä tutkimuksessa laskentatoimi nähdään ideologisena ilmiönä, jonka avulla voidaan sekoittaa yhteiskunnallisia suhteita ja vahvistaa epätasa-arvoista valtajakaumaa. Tutkimuksen tulisi käsitellä ihmisen hengen vapautta eli sitä, kuinka ihmiset saadaan tietoisiksi heitä rajoittavista valtarakenteista. Tutkimuksen avulla tavoitteena on saavuttaa yhteiskunnallinen muutos, jolloin epäoikeudenmukaisuus ja epätasa-arvo voitaisiin korjata. Kriittiset tutkijat eivät hyväksy perinteisten yhteiskuntatutkijoiden arvomaailmaa, jossa tutkijan väitetään olevan kykenemätön arvioimaan lopputuloksia. He katsovat, että tällainen vallan väärinkäyttö tulisi paljastaa ja lopettaa, mikä tarkoittaa, että sosiaaliteoria pitää sisällään vahvasti kriittisen imperatiivin kritisoida yhteiskuntaa. Näihin tavoitteisiin päästäkseen tutkijat pyrkivät osoittamaan, että niin sanotut objektiiviset ja universaalit sosiaaliset lait eivät ole mitään muuta kuin ideologioiden ja valtakäsitysten tietynlaisia muotoja. Tarkoituksena on myös osoittaa, miten laskentatoimi on puolueellinen liikkeenjohdon määritelmille ja miten tämä puolueellisuus vaikuttaa työvoiman vieraantumiseen. Lisäksi tutkijat pyrkivät selittämään, kuinka laskentatoimen kielen ja käsitteiden merkitykset kehittyvät ja mikä on tietyn ideologian vaikutus tähän kehitykseen. Lopuksi tutkijat pyrkivät lisäämään historiallista ymmärrystä siitä, kuinka johdon laskentatoimen kontrollityökalut ovat kehittyneet suhteessa moderniin kapitalismiin ottaen huomioon yhteiskunnalliset, poliittiset ja taloudelliset tekijät. (Chua 1986, 621; Hopper Powell 1985, 454) Alla olevassa Taulukossa 6 (ks. s. 40) on esitetty tiivistetysti kriittisen tutkimuksen uskomukset.



<b>A USKOMUKSET TIEDOSTA</b>
Teorioiden tarkastelun kriteerit ovat väliaikaisia ja kontekstisidonnaisia. Historialliset, etnografiset ja tapaustutkimukset ovat usein käytettyjä tutkimustyypppejä.
<b>B USKOMUKSET FYYSISESTÄ JA SOSIAALISESTA MAAILMASTA</b>
Ihmisillä on olemassa sisäisiä potentiaaleja, joista ihmiset ovat vieraantuneet. Ihmiset voivat ilmaista itseään vain rajallisesti rajoittavien mekanismien johdosta.
Tutkimuksen kohteina olevia ilmiöitä voidaan ymmärtää vain tarkastelemalla niitä suhteessa laajempaan kokonaisuuteen, jossa historiallinen kehitys ja muutos ovat tärkeässä asemassa.
Ihmisen intentionaalisuus ja rationaalisuus hyväksytään, mutta näitä analysoidaan kriittisesti ottaen huomioon ihmisten väärä itsetietoisuus ja väärät ideologiat.
Perustavanlaatuiset konfliktit ovat luonnollisia yhteiskunnassa. Konflikteja syntyy, sillä epäoikeudenmukaisuudet sekä vääränlaiset ideologiat sosiaalisissa, taloudellisissa ja poliittisissa ympäristöissä hämärtävät ihmisen luovaa puolta.
<b>C TEORIAN JA KÄYTÄNNÖN SUHDE</b>
Kriittinen imperatiivi on teoreettisen tarkastelun olennainen osa. Tutkimuksen tavoitteena on ideologisten käytäntöjen ja vallankäytön paljastaminen ja hävittäminen.

Taulukko 6 Kriittisen tutkimuksen perusoletukset (Chua 1986, 622)

#### 2.2.4.5 Kriittisen tutkimuksen seuraukset

Kriittisen tutkimuksen olettamukset ovat selvästi erilaisia suhteessa valtavirtatutkimukseen ja tulkitsevaan tutkimukseen, jolloin myös tutkimus ja siihen liitettävät tavoitteet suhteessa käytäntöön ovat erilaisia. Erilaiset olettamukset näkyvät kolmella eri tasolla.

Ensinnäkin laskentatoimi ei ole enää teknisesti rationaalinen palveluaktiviteetti, jonka suhteet voitaisiin irrottaa erilleen laajemmasta yhteiskunnallisesta kontekstista. Sitä vastoin laskentatoimi on paljon laskennallista kieltä sisältävä diskurssi, jonka rationaalisuus perustuu eri yhteiskuntaluokkien konflikteille. Pienemmässä mittakaavassa tarkasteltuna laskentatoimen diskurssi toimii muun muassa pohjana varojen jakamiselle, mikä vaikuttaa puolestaan verotukseen, palkkaneuvotteluihin ja muihin talouden rakenteisiin. Toiseksi kriittinen tutkimus painottaa laskentatoimen tarkastelua sen konteksteissa (sosiaalinen, taloudellinen, poliittinen ja ideologinen konteksti), mistä seuraa, että tutkimus synnyttää uusia näkökulmia tarkastella makrotaloudellisia rakenteita. Voidaan vaikkapa kysyä, millainen rooli laskentainformaatiolla on julkisyhteisöjen päätöksenteossa. Kolmanneksi kriittisessä

tutkimuksessa laskentatoimea ei nähdä enää neutraalina ammattikuntana, joka olisi kehittynyt hyödyllisen informaation rationaalisen kysynnän seurauksena. Sitä vastoin laskentahenkilöt ovat muodostaneet ammattikuntansa, jotta he voisivat edistää omia sosiaalisia ja taloudellisia päämääriänsä. Tämä edistäminen tapahtuu ammatillisten ideologioiden avulla ja luomalla suhteita muihin ammattikuntiin, yrityksiin ja valtioon. (Chua 1986, 623–624)

#### **2.2.4.6 Kriittisen tutkimuksen kritiikki**

Eräs kriittisen tutkimuksen ongelma on, että koulukunnan sisällä ei ole vielä selvää, mitkä kriteerit muodostavat hyväksyttävän teorian tai selityksen tietyille ilmiölle. Tietynlaisen kriittisen teorian suuntauksen edustajat saattavat kritisoida voimakkaasti toista oman koulukuntansa edustajaa. (Chua 1986, 626; Lukka & Modell 2010)

Lisäksi prosessin, jonka avulla ilmiöitä voidaan ymmärtää, ajatellaan olevan kontekstisidonnainen, sillä yhteiskuntatutkijat ovat tutkimusta tehdessään väistämättä uppoutuneet tutkimuksen kohteena olevaan sosiohistorialliseen kontekstiin (Chua 1986, 621). Koska tulkinnallinen ja kriittinen tutkimus ovat epistemologioiltaan hyvin samanlaisia, myös kriittiseen tutkimukseen voidaan kohdistaa sama valtavirtatutkimuksen kritiikki kuin tulkitsevan tutkimuksen epistemologiaa kohtaan. Kriittiseltä tutkimukselta puuttuvat siis tulkitsevan tutkimuksen tavoin edellytykset kehittää yleistettävissä olevaa tietoa, jota sen kumuloituessa voitaisiin testata myöhemminkin (vrt. Armstrong 2008, 869).

## **3 RELEVANSSI-, TIETO-, EMANSIPAATIO- JA KOMMUNIKAATIOKUILU TUTKIMUKSEN JA KÄYTÄNNÖN VÄLILLÄ**

### **3.1 Johdanto**

Edellisessä luvussa esiteltyä keskustelua todellisuuskuilusta voidaan luonnehtia interparadigmaattiseksi. Tämä keskustelu on kestänyt jo vuosikymmenien ajan, ja se jatkuu edelleen (vrt. Ahrens ym. 2008). Kyseisen keskustelun lisäksi tutkijat käyvät samantapaista ajatusten vaihtoa omien paradigmojensa sisällä. Tyypillisiä keskustelunaiheita ovat muun muassa, kuinka tutkimus voisi olla relevantimpaa, kuinka tutkijat voisivat olla tehokkaampia, kuinka heitä voitaisiin kuulla paremmin, mikä on tutkijayhteisön identiteetti ja mihin tutkijat tähtäävät työllään. Näistä koulukuntien sisäisistä keskusteluista käy ilmi kolme erilaista kuilua: valtavirtatutkimuksen tapauksessa puhutaan relevanssikuilusta (vrt. Malmi & Granlund 2009), tulkitsevan koulukunnan kohdalla tietokuilusta (vrt. Scapens 2008) ja kriittisen tutkimuksen tapauksessa emansipaatiokuilusta (vrt. Molisa 2011). Lisäksi näyttää siltä, että kaikkia koulukuntia kohtaavat samat ongelmat tiedon kiertokulussa, mistä kirjallisuudessa on käytetty termiä kommunikaatiokuilu (vrt. Singleton-Green 2010). Ainoastaan emansipaatiokuilua ei ole mainittu kirjallisuudessa eksplisiittisesti.

Seuraavissa luvuissa määritellään kuilut käsitteinä sekä käydään läpi ongelmia, jotka muodostavat kuilut. Tällä kertaa keskustelua käydään tietyn koulukunnan omista lähtökohdista käsin. Tämä on erittäin tärkeä eroavaisuus luvussa 2 todellisuuskuilusta käytyyn keskusteluun nähden. Koulukunnan sisällä käydyssä keskustelussa ei ole kyse todellisuuskuilusta, sillä tietyn koulukunnan edustajien voidaan ajatella hyväksyvän muiden saman koulukunnan edustajien filosofiset oletukset. Näin ollen kritiikin kohteena ei lähtökohtaisesti ole se, että tutkimuksen tulokset eivät voisi vastata filosofisilta perusoletuksiltaan todellisuutta.

### 3.2 Valtavirtatutkimuksen asema ja relevanssikuilu

Valtavirtatutkimuksen ongelmista ovat kirjoittaneet muun muassa Malmi ja Granlund (2009), Lukka (2010), Otley (2001) sekä Baker ja Bettner (1997). Seuraavaksi määritellään, mitä relevanssikuilulla tarkoitetaan, ja tämän jälkeen käydään läpi syitä, jotka tutkijoiden mukaan muodostavat relevanssin puutteen tutkimuksen ja käytännön välille.

Malmin ja Granlundin (2009, 598) mukaan johdon laskentatoimen tutkimuksen tarkoituksena on saada aikaan parempia johdon laskentatoimen käytäntöjä. Paremmuuden käsite ei heidän mukaansa ole olennainen tässä tavoitteessa, sillä se riippuu laskentatoimen käyttäjien tavoitteista sekä siitä organisatorisesta ja sosiaalisesta kontekstista, jossa laskentatoimea harjoitetaan. Näin ollen voitaisiin todeta, että tutkimuksen hyvyys mitataan siinä, hyödyttääkö tutkimus jollain tavalla käytännönharjoittajia. Relevanssikuilu voitaisiin määritellä tutkijoiden epäonnistumisena tuottaa *johdon laskentatoimen* teorioita, jotka olisivat *hyödyllisiä* käytännönharjoittajille.

Johdon laskentatoimi on tässä määritelmässä kursivoitu, sillä ensimmäinen relevanssin puuttumisen syy on, että valtavirtatutkimuksessa ei ole olemassa varsinaisia johdon laskentatoimen teorioita laskentatoimesta. Toisin sanoen ne teorat<sup>8</sup>, joilla on valtavirtatutkimuksessa teoriastatus, ovat muiden tieteenalojen teorioita laskentatoimesta mutta eivät varsinaisesti laskentatoimen teorioita laskentatoimesta. Laskentatoimen valtavirtatutkimuksessa ilmiöitä on selitetty esimerkiksi päämies-agentti-, informaatio-, strukturaatio-, actor-network- ja tavoitteenasetantateorioilla, mutta näillä voidaan selittää myös lukuisia muita ilmiöitä. Malmi ja Granlund eivät kiistä näiden teorioiden hyödyllisyyttä mutta peräänkuuluttavat tutkijoita kehittämään johdon laskentatoimelle yksilöllisiä teorioita, jotka voisivat olla ongelma- eivätkä niinkään tutkimusalakeskeisiä. Tällaisilla teorioilla voitaisiin luoda ja tarjota selkeitä oivalluksia käytännönharjoittajien ongelmiin. (Malmi & Granlund 2009, 602)

---

<sup>8</sup> Puhuessaan teoriasta Malmi ja Granlund (2009, 602) siteeraavat Sutherlandin teorian määritelmää: “An ordered set of assertions about a generic behavior or structure assumed to hold throughout a significantly broad range of specific instances”.

Ensimmäisenä relevanssin puutteen syynä on siis johdon laskentatoimen tutkimusalan löyhä identiteetti, mikä ilmenee alan omien teorioiden puutteena. Huolena on, että johdon laskentatoimi voidaan nähdä vain muiden tieteenalojen teorioiden kautta.

Seuraavat kaksi relevanssikuilun ongelmaa liittyvät olennaisesti teorioiden hyödyllisyyteen. Ensimmäinen ongelma on, että nykyiset johdon laskentatoimen teoriat tarjoavat vain rajallisia oivalluksia käytännönharjoittajille. Syy on siinä, että teoriat eivät ole tarpeeksi yksityiskohtaisia. Tämän osoittaakseen Malmi ja Granlund käyttävät esimerkkinä kontingenssiteoriaa, sillä se on melko eksplisiittinen tarjotessaan oivalluksia käytännönharjoittajille. He viittaavat Chenhallin (2003) tutkimukseen, jonka mukaan johdon kontrollijärjestelmä on sitä avoimempi ja ulospäinsuuntautuneempi, mitä epävarmempi ulkoinen toimintaympäristö on. Malmi ja Granlund kysyvät, eikö kyseinen tulos ole itsestään selvä. On ilmeistä, että jos näkemykset ulkoisesta epävarmuudesta voimistuvat, liikkeenjohto arvostaa järjestelmää, joka tuottaa tietoa tästä ulkoisesta toimintaympäristöstä. Heidän mukaansa ongelmana on lisäksi se, että tutkijat eivät tarjoa mitään tietoa siitä, millaiset järjestelmät voisivat palvella tätä tarkoituspää. Kontingenssiteorian pohjalta tehdyt johtopäätökset ovat niin yleisiä ja osittain itsestään selviä, että niistä on vain vähän hyötyä käytännössä. Teorioiden avulla pitäisi pystyä sanomaan paljon enemmän selitettävästä ilmiöstä. (Malmi & Granlund 2009, 603)

Toinen teorioiden hyödyllisyyteen liittyvä ongelma on, että tutkijat eivät edes tarkalleen tiedä, mikä teorioista tarjoaa vahvimman selityksen erilaisille johdon laskentatoimen toiminnoille. Esimerkiksi taloustieteelliset teoriat selittävät käytäntöjä, joissa tarkoituksena on kehittää tehokkuutta. Poliittiset teoriat selittävät, miksi käytännön työelämässä voi esiintyä valtataisteluita. Institutionaaliset teoriat puolestaan esittävät, että yritykset pyrkivät viestimällä legitimoimaan toimintansa eri sidosryhmille. Vaikka empiirinen tutkimus on osoittanut, että kaikilla näillä teorioilla on ollut vaikutusta käytäntöön, tutkijat eivät tarkalleen tiedä, milloin tietty teoria tai selitys on validi. Entä ovatko eri selitykset toisensa poissulkevia? Vaikka tutkijat ymmärtäisivätkin, että laskentatoimea harjoitetaan erinäisistä syistä, mitkä ovat tämän tiedon seuraamukset? Jos tutkijat eivät ymmärrä tietyn teorian vahvuuksia suhteessa muihin samaa ilmiötä selittäviin teorioihin, he eivät tällöin ymmärrä johdon laskentatoimen kysymyksiä

riittävän hyvin tarjotakseen neuvoja johdon laskentatoimen soveltamiseen käytännössä. Jos tutkijat eivät ole kiinnostuneita kehittämään muilta tieteenaloilta lainattuja teorioita, on olemassa vain vähän toivoa tuottaa käytäntöä hyödyttäviä teorioita. (Malmi & Granlund 2009, 604)

Neljäntenä valtavirtatutkimuksen relevanssiongelmana voitaisiin mainita Bakerin ja Bettnerin (1997, 304) kritiikki, joka kohdistuu määrällisen datan käyttöön. Heidän mukaansa valtavirtatutkimuksen määrälliset tietokannat on tutkittu niin tarkoin, että lisätutkimuksen arvo on kyseenalaistettavissa. Otley (2001, 248) mukaan tämä johtuu tieteellisen tarkkuuden ja tilastollisen merkittävyyden korostamisesta, mikä on johtanut tutkijat keskittymään vain rajalliseen määrään asioita.

Lisäksi Otley (2001, 248) toteaa, että valtavirtatutkimuksessa keskitytään yksilön käyttäytymiseen, joka eristetty sen sosiaalisesta ja organisatorisesta kontekstista. Tällainen tutkimus mahdollistaa kyllä aiheiden tutkimisen niin sanottujen kovien tieteiden näkökulmasta, mutta Bakerin ja Bettnerin (1997, 304) mukaan tällaiset konservatiiviset laskentatoimen piirteet tukahduttavat innovatiivisia ja kiistanalaisia pyrkimyksiä, jotka yleensä tuottavat suurta kontribuutiota.

Lopuksi voidaan todeta, että valtavirtatutkimuksen viitekehyksen valta-asema on johtanut tutkimusten samankaltaisuuteen, mistä on ollut koulukunnalle hyötyä. Vähäisiä resursseja ei käytetä kyseenalaistamaan tutkimuksen ennako-oletuksia, jolloin viitekehyksen sisälle pystyy syntymään kumuloituvaa tietoa hyvin nopeasti. Tällöin kuitenkin tutkimusten panos saattaa olla marginaalinen, sillä kannustinjärjestelmät ja uratavoitteet voivat kannustaa tutkijaa jakamaan tutkimustuloksensa useaan julkaisuun. (Lukka 2010, 112–113; Inanga & Schneider 2005, 239)

### **3.3 Tulkitsevan tutkimuksen näkökulma ja tietokuilu**

Vuonna 2008 tulkitsevan ja kriittisen koulukunnan edustajia kokoontui yhteen keskustelemaan tutkimusalaansa koskevista ongelmista. Tärkeimmäksi asiaksi keskustelussa nousi huoli heidän tutkimuksensa relevanssin puuttumisesta (Ahrens ym.

2008). Keskustelua seurasi monta kannanottoa, jotka julkaistiin *Critical Perspectives on Accounting* -lehdessä. Yhdessä näistä artikkeleista Scapens (2008) antaa oman näkemyksensä siitä, missä tulkitsevan tutkimuksen ongelmat ovat. Seuraavassa käydään läpi Scapensin artikkelissa esiintyvä tietokuilu sekä tulkitsevan tutkimuksen<sup>9</sup> ja käytännön välisiä ongelmia.

Antiikin kreikkalaiset erottivat toisistaan ajattelemisen ja tekemisen, toisin sanoen tutkimuksen ja käytännöllisen ongelmanratkaisun. Scapensin mukaan nykyään eletään saman periaatteen mukaisesti, jolloin tutkimuksen ja käytännön välillä voi olla kuilu. Scapens ei kuitenkaan tarkoita todellisuuskuilua, vaan hän kutsuu tätä kuilua tietokuiluksi. Tietokuilu syntyy hänen mukaansa niistä tiedon luonteen eroista, jotka vallitsevat akateemisen ja käytännön yhteisöjen välillä. Käytännönharjoittajilla on paljon ammattitietoutta, joka juontuu heidän kokemuksistansa *tehdä* laskentatoimea. Tämä ammattitietous voi kuitenkin olla erilaista suhteessa teoreettiseen tietouteen, joka syntyy tutkijoiden *ajatellessa* laskentatoimea. (Scapens 2008, 918) On epäselvää, millaisesta yhteisöjen välisestä tiedollisesta erosta Scapens puhuu. Onko kyse tiedon epistemologisista eroista, kuten esimerkiksi tulkitsevan ja valtavirtatutkimuksen välillä (toisin sanoen onko tieto luonteeltaan objektiivista vai subjektiivista)? Jos kyse on epistemologisista eroista, Scapensin ehdotus siitä, että tulkitsevan tutkimuksen relevanssi voidaan varmistaa vain tuomalla ammattitietous ja teoreettinen tietous yhteen, voi olla haastava. Jos teoreettinen tietous ja ammattitietous ovat puolestaan ikään kuin kolikon kaksi eri puolta, jolloin kyse on pikemminkin kommunikointiin liittyvistä ongelmista, ongelmat voivat olla helpommin ratkaistavissa. Joka tapauksessa Scapens varoittaa, että on vaarallista, jos tutkijat yrittävät kaventaa kuilua keskittymällä käytännön ongelmiin. Tällainen ajattelutapa oli voimissaan aikoinaan kiinalaisten tutkijoiden keskuudessa. He yhdistivät tutkimuksen ja käytännön ongelmanratkaisun, minkä on katsottu vahingoittaneen tutkijayhteisön luovuutta Kiinassa. (Scapens 2008, 918)

Baldvinsdottir ym. (2010, 81) tunnistavat myös tutkimusyhteisön ja käytännönharjoittajien toisistaan riippumattoman olemassolon (vrt. Seal 2010, 98). He

---

<sup>9</sup> Kysymykseen siitä, ovatko ongelmat tulkitsevan tutkimuksen ongelmia, on hankala vastata, sillä tutkijat eivät aina itsekään osaa vastata, mitä tulkitseva tutkimus on (vrt. Ahrens ym. 2008, 848; 852).

käyttävät tästä tutkija- ja ammattiyhteisön välisestä tietokuilusta nimeä tietosovelluskuilu (knowledge application gap), jossa käytännönharjoittajat eivät tiedä, millä keinoilla teorioita voisi soveltaa käytäntöön. Tämä on seurausta siitä, että käytännönharjoittajilta puuttuvat aika ja taidot kääntää tutkimus käytännön neuvoiksi. Näin käy erityisesti silloin, kun käytännönharjoittaja kohtaa matemaattiset, tilastolliset ja teoreettiset laskentatoimen tutkimuksen puolet. Tutkimuksen teknisyys saattaa kyllä edesauttaa tutkimuksen tieteellistä luonnetta, mutta se voi samalla vaarantaa tutkimuksen ymmärrettävyyttä käytännönharjoittajien parissa. Jos tähän ongelmaan ei löydetä apua, johdon laskentatoimen tutkimus ja käytäntö tulevat todennäköisesti jatkamaan olemassaoloaan erillään toisistaan.

Baldvinsdottirin ym. (2010) kommentit tietosovelluskuilusta ja Scapensin näkemykset tietokuilusta ovat hyvin lähellä eksplisiittisen ja hiljaisen tiedon määritelmiä. Hiljainen tieto on henkilökohtaista, kontekstispesifiä ja vaikeasti formalisoitavissa, kun taas eksplisiittinen tieto perustuu formaalille ja systemaattiselle kielelle. Uutta tietoa voidaan luoda nopeammin, kun eksplisiittinen ja hiljainen tieto ovat jatkuvassa kierteessä. (Hiljaisen ja eksplisiittisen tiedon kierto ja tiedon luominen perustuu pitkälti Nonakan tiedon luomisen spiraalimallin). (van Helden, Aardema, Bogt & Groot 2010, 85) Van Heldenin ym. (2010, 85; 92) mukaan ongelma on siinä, että tutkijat eivät ilmeisesti panosta johtopäätöstensä formalisointiin, jotta tutkimustuloksia voitaisiin soveltaa helposti käytännössä. Samalla he kuitenkin toteavat, että vaikka tutkimus ei olisikaan käytännönharjoittajille arvokasta julkaisuhetkellä, tutkimus voi ajan kuluessa muuttua merkitykselliseksi.

Aramin ja Salipanten (2003) näkemykset tukevat Scapensin, Baldvinsdottirin ym. ja van Heldenin ym. näkemyksiä. He lähestyvät tutkimuksessaan tietokuilua hieman erilaisesta, lingvistisestä näkökulmasta. Heidän mukaansa kieli, sanasto ja tehtäväkohtaiset kielikuvat ovat niitä seikkoja, jotka kuvaavat tutkijoiden ja käytännönharjoittajien erilaisia viitekehyksiä, kielen prosessointia, kognitiota ja kommunikointia. Useat tutkijat ovat ottaneet tällaisen lähestymistavan käyttöönsä. Esimerkiksi Boland, Singh, Salipante, Aram, Fay ja Kanawattanachai (2001) löysivät todisteita siitä, että erilaiset tiedon esityksen muodot (yleispiirteinen, selittävä, yksityiskohtainen) vaikuttivat liikkeenjohdon päätöksiin. Lisäksi Kelemen ja Bansal



(2002) analysoivat samasta tutkimuksesta tehdyt kaksi artikkelia, joista toinen oli julkaistu tieteellisessä lehdessä ja toinen ammattilehdessä. He havaitsivat artikkeleissa merkittäviä eroavuuksia tyyllillisissä tavoissa ja esittivät, että kuilu on olemassa, koska käytännönharjoittajat ovat vieraantuneita muodollisesta akateemisesta kirjoitustyylistä. (Aram & Salipante 2003, 194)

Jos tietokuilu käsitetään tässä mielessä, on ongelma koherenssissa ja sen puutteessa. Teksti on koherentti lukijalle, jos hän pystyy sovittamaan eri tekstin elementit yhteen kokonaiseen mentaaliseen representaatioon, johon lisäksi sisältyy lukijan aikaisempi tietämys kyseessä olevasta asiasta sekä odotukset siitä, mitä kirjoittaja haluaa sanoa. Jos teksti ei ole koherentti, lukija ei pysty kyseisenä hetkenä rakentamaan mentaalista representaatiota. Koherenssi ei näin ollen ole ainoastaan tekstin ominaisuus, vaan se voi vaihdella lukijasta toiseen. (Dooley & Levinsohn 2001, 21–24)

Toisaalta Malmi toteaa seuraavasti: “En voi kuin hymyillä lukiessani ongelmista kommunikoida tulkitsevan tutkimuksen arvoa maailmalle. Mitä arvoa? Emmekö oleta tässä, että me olemme älykkäitä ja loput tutkijayhteisöstä, hallintoviranomaisista, taloustieteen oppilaista ja liikkeenjohdosta ovat tyhmiä, kun he eivät ymmärrä tulkitsevan tutkimuksen arvoa?” (Ahrens ym. 2008, 859–860). Malmin mielipide voidaan tulkita kritiikiksi Scapensin ja Balvinsdottirin ym. näkemyksiä vastaan, joiden mukaan muu maailma ei kykene ymmärtämään tulkitsevaa tutkimusta. Tällöin tulkitsevan tutkimuksen ongelmat liittyisivät muihin seikkoihin kuin yhteisöjen tiedon luonteiden eroihin tai kommunikointiin liittyviin vaikeuksiin. Yksi mahdollisuus on, että tulkitsevaa tutkimusta vaivaa valtavirtatutkimuksen kaltainen relevanssikuilu. Tulkitsevan tutkimuksen tapauksessa relevanssikuilu voi johtua tiedon kumuloitumisen vähyydestä. Esimerkiksi Malmi (Ahrens ym. 2008, 860) toteaa, että tulkitsevalta tutkimukselta puuttuu kumuloitunutta tietoa tapausten yhteneväisyyksistä ja suhteista, jotka voitaisiin muotoilla laskentatoimen käytäntöjä kuvaavien teorioiden muotoon. Tämän seurauksena tulkitsevan tutkimuksen tapauskohtaisten selitysten monimutkaisuus ja ainutlaatuisuus eivät koskaan voi tehdä tulkitsevaa tutkimusta käytännönharjoittajille houkuttelevaksi.

Toiset näkevät edellä mainitun tiedon kumuloitumisen ongelmat ylitsepääsemättöminä. Esimerkiksi Armstrongin (2008, 869) mukaan tällaista kumuloitunutta tietoa ei edes voida tuottaa, sillä tulkitsevan tutkimuksen epistemologia ei mahdollista sitä. Tällöin tulkitsevalla tutkimuksella on heikommat mahdollisuudet hyödyttää käytännönharjoittajia kuin Willmottin (2008, 924) esittämässä tilanteessa: vaikka tietoa ei voitaisikaan kumuloida testaamalla aiempia yksityiskohtaisia empiirisiä löydöksiä, tietoa voidaan kuitenkin kehittää teoreettisesti formalisoitujen teemojen ympärille.

Tällaista tiedon kehittämistyötä ei ilmeisesti ole tehty, mikä johtaa kolmanteen tulkitsevaa tutkimusta kohtaavaan ongelmaan: tutkimuksen identiteetin puutteeseen. Mennickenin (Ahrens ym. 2008, 860-861) mukaan tällä hetkellä ongelmana on, että tulkitseva tutkimus on liian hajanaista, jotta tulkitseva tutkimus voitaisiin kunnolla tunnistaa itsenäiseksi kokonaisuudekseen. Tulkitsevan tutkimuksen panosta voi olla vaikea tunnistaa, sillä ulkopuoliset – saati tutkijat itse – eivät pysty tunnistamaan, mitä tulkitseva tutkimus ylipäätään on ja miten sen tulisi hyödyttää käytäntöä.

### **3.4 Kriittinen tutkimus ja emansipaatio**

Kriittistä tutkimusta käsittelevässä kirjallisuudessa ei esiinny eksplisiittisesti termiä kuilu, joka liittyisi tämän tutkielman aiheeseen. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, etteikö voitaisi kysyä, koskevatko kriittistä tutkimusta samanlaiset kuiluja muodostavat ongelmat kuin valtavirta- tai tulkitsevaa tutkimusta. Ja koska tässä luvussa tarkoituksena on tarkastella jokaista koulukuntaa sen omista lähtökohdista käsin, kysymykseen kriittisen tutkimuksen kuilusta on etsittävä vastausta koulukunnan omista tutkimuksista. Jos kriittisen tutkimuksen edustajat näkevät, että tietynlainen kriittinen tutkimus ei voi saada aikaan tutkimuksen tavoitteena olevaa emansipaatiota, voidaan tutkimuksen osalta puhua jonkinasteisesta kuilusta.

Vastaus tähän kysymykseen on kuitenkin vaikea – huomattavasti vaikeampi kuin valtavirtatutkimuksessa tai tulkitsevassa tutkimuksessa. Tämä johtuu pitkälti siitä, että kriittisen tutkimuksen tavoite on selvästi erilainen kuin valtavirta- ja tulkitsevassa tutkimuksessa. Jos valtavirtatutkimuksen pääasiallisena tarkoituksena ajatellaan olevan liikkeenjohdon auttaminen tehokkaampaan toimintaan ja jos tehokkuutta voidaan

mitata, voitaisiin myös tutkimuksen hyötyjä mitata. Näin voitaisiin saada vastaus kysymykseen, onko tutkimus hyödyllistä. Tulkitsevassa tutkimuksessa puolestaan tutkijat pyrkivät vain kuvaamaan käytäntöjä, eikä kyseisen koulukunnan tutkimusohjelmaan sisälly välitöntä tavoitetta<sup>10</sup> pyrkiä muuttamaan vallitsevia seikkoja (vrt. Chua 1986, 615). Näin ollen koulukunnan päämäärän täyttymistä on suhteellisen helppo seurata: riittää kun tarkastellaan, kuvaavatko tutkijat käytäntöjä. Kriittinen tutkimus puolestaan pitää valtavirtatutkimuksen tavoin sisällään selkeän tavoitteen muuttaa asiointiloja. Kuitenkin kysymys siitä, täyttääkö tietty kriittinen tutkimus tutkijan asettaman tavoitteen, on huomattavasti hankalampi kuin valtavirtatutkimuksen tavoitteen täyttymisen mittaaminen, sillä emansipaatio on ilmiönä abstrakti. Esimerkiksi kriittisen koulukunnan tutkija Molisa (2011, 454) kysyy, mitä on emansipaatio ja miten emansipaatio realisoituu. Tämän lisäksi kriittinen tutkimus on koulukuntana hyvin nuori verrattuna muihin yhteiskuntatieteiden aloihin (Puxty 1993, 104). Tällöin voi olla liian aikaista tarkastella tutkimusohjelman tavoitteen täyttymistä.

On luonnollista, että emansipaation abstraktius ja edelliset Molisan esittämät kysymykset ovat saaneet tutkijat lähestymään emansipaatiota hyvin monesta näkökulmasta, tieteenalasta, käytännöstä, kontekstista, filosofiasta ja kulttuurista käsin (Molisa 2011, 454). Näin ollen kysymykseen siitä, miksi kriittisten tutkijoiden näkökulmasta tutkimuksen avulla ei ole vielä saavutettu emansipaatiota, voidaan sanoa olevan olemassa yhtä monta vastausta, kuin on kriittisen koulukunnan tutkijaakin.

Esimerkiksi Dillard (2008, 897) painottaa ja kehottaa tutkijoita – heidän teoreettisista tai metodologisista orientaatioistansa huolimatta – keskittymään sosiaalisesti vastuullisempaan laskentatoimeen, mikä toteutuu kiinnittämällä huomiota ihmisoikeuksiin ja -arvoon. Molisa (2011, 453) puolestaan argumentoi, että kriittisten tutkijoiden tulisi kiinnittää huomiota enemmän hengellisiin sosiaalisen muutoksen näkökulmiin, mikäli tutkijat haluavat täydellisesti realisoida kriittisen ja sosiaalisen laskentatoimen projektien emansipatorisen potentiaalin. Hänen mukaansa tutkimus ja käytännöt tukahduttavat emansipaatiota, kun tutkijat eivät ota sisäistä valaistumista (minättömän olotilan realisoitumista) lähtökohdaksi ja kun he painottavat ulkoista

---

<sup>10</sup> Mikä ei tarkoita, ettei koulukunnalla olisi implisiittistä tavoitetta vaikuttaa käytäntöihin. Tulkitsevan tutkijoiden huolet käsittelevät juuri epäonnistumista tässä implisiittisessä tavoitteessa.

muutosta sisäisen muutoksen sijaan. Lisäksi Molisan mukaan tutkijat antavat suurta näkyvyyttä menneille prosesseille ja tulevaisuuden tavoitteille mutta eivät piittaa iankaikkisesta nykyhetkestä. Lopuksi Molisa huomauttaa, että rakkaus on melkein kokonaan unohdettu tieteellisestä keskustelusta. Ilman näitä muutoksia ihminen ei voi koskaan saavuttaa täyttä vapautumista. Everett (2004, 1064) puolestaan näkee, että tutkimuksessa tulisi huomioida kielelliset elementit, jos vallitsevia oloiloja halutaan muuttaa. Hänen mukaansa kieli rajoittaa, määrittää ja normalisoi motiiveja ja tarkoituksia. Kieli on avainelementti jokaisen sosiaalisen toimijan ymmärtämisen ja käsittämisen matriisiin tai tiedolliseen rakenteeseen. Näistä rakenteista saadaan selitykset, oikeutukset ja järkeistyksiset olemassa oleville sosiaalisille suhteille. Tiivistettynä voidaan Grayn (2002) tavoin todeta, että on yhä olemassa tärkeää työtä tehtävänä. Emansipaatiota ei ole siis vielä saavutettu, ja näin ollen voitaisiin puhua tietynlaisesta emansipaatiokuilusta.

### **3.5 Kaikkia paradigmoja koskeva ongelma ja kommunikointikuilu**

Kaikkia koulukuntia näyttää koskevan sama tiedon kiertokulun ongelma. Kukaan ulkopuolinen ei tunnu ymmärtävän, mitä tutkijat ovat tekemässä tai mikä on tutkijoiden luoma panos (Dillard 2008, 895; Ahrens ym. 2008). Singleton-Green (2010) on kutsunut tätä akateemisen ja ei-akateemisen maailman välistä tilannetta, jossa näyttäisi olevan kuilu tiedon ja ymmärryksen välillä, kommunikaatiokuiluksi. Hänen mukaansa kommunikaatiokuilu johtuu seuraavista tekijöistä.

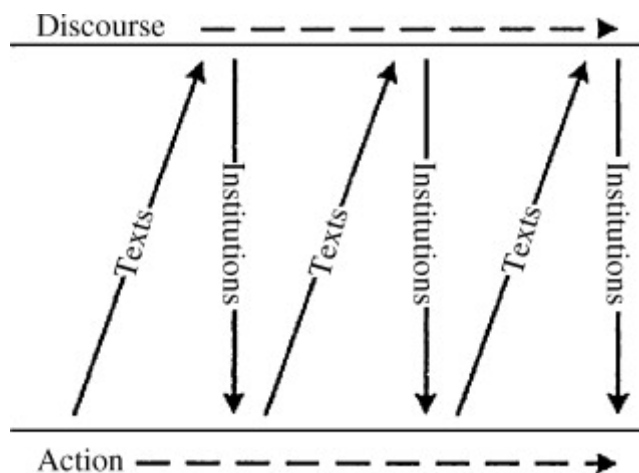
Ensimmäisenä ongelmana on tutkimuksen suuri määrä sekä hajautuminen. Yhdestä aiheesta saattaa olla paljon tutkimusta, joka voi olla hajautunut usealle eri ajanjaksolle ja mahdollisesti eri julkaisusarjoihin. Ulkopuolisen henkilön on tässä tapauksessa hankala tietää, mistä aloittaa ja milloin lopettaa aiheen tarkastelu. Toiseksi myös metodiset vaikeudet voivat olla ulkopuolisille ylitsepääsemättömiä. Vaikka laskentatoimeja harjoittavat henkilöt ovatkin tottuneet työskentelemään numeroiden parissa, monet heistä ovat epävarmoja tilastollisten menetelmien ja kvantitatiivisten metodien suhteen. Tämän ongelman voidaan katsoa koskevan erityisesti

valtavirtatutkimusta, jossa kvantitatiiviset metodit ovat yleisempiä muihin koulukuntiin nähden. Kolmanneksi ongelmia saattaa aiheuttaa tutkijoiden väliset erimielisyydet. Vaikka erimielisyydet ovat keskeinen osa tutkimusta ja sen kehitystä, käytännönharjoittajien voi olla hankala tarkastella, kumpi kiistanalaisen argumentin osapuolista on oikeassa. Usein argumentit koskevat metodologian validiteettia, reliabiliteettia tai todistusaineiston relevanssia, joista maallikon on vaikea tehdä arvioita. (Singleton-Green 2010, 132–133) Neljänneksi Singleton-Greenin (2010, 137) mukaan laskentatoimen tutkijoille on olemassa vain vähän akateemisia kannustimia tehdä tutkimustansa paremmin tunnetuksi. Hänen mukaansa kannustimet saattavat päinvastoin ajaa tutkijoita julkaisemaan tutkimuksiansa sellaisissa lehdissä, joiden lukijat ovat muita saman alan tutkijoita. Hänen mukaansa tutkijoille ei näytä olevan kannustimia kirjoittaa myöskään kirjoja, joita laajempi yleisö voisi lukea. Otley näkemykset tutkimuksen rahoituksellisista tekijöistä tukevat Singleton-Greenin kantaa kannustimien puutteesta. Otley (2001, 248; 257–258) toteaa, kuinka nuorten tutkijoiden parissa erityisesti Yhdysvalloissa ja Isossa-Britanniassa on paineita julkaista tutkimuksia – kyse on ”julkaise tai menehdy” -mentaliteetista. Tutkijat valitsevat mielellään sellaiset tutkimusmenetelmät, jotka tosin mahdollistavat datan nopean keruun mutta johtavat käytännönharjoittajista etäiseen tutkimukseen. Kun tällaiset tutkimukset puolestaan julkaistaan lehdissä, Otley kysyy osuvasti, onko ihme, että suuri osa johdon laskentatoimen tutkimuksesta on epäonnistunut kohtaamaan relevanssiin liittyviä ongelmia.

Yllä olevat Otley ja Singleton-Greenin esittämät kommunikaatiokuiluun liittyvät ongelmat edustavat monissa kohdissa niin sanottua perinteistä mallia, jossa kuilun kaventamiseksi pyritään kehittämään johdon laskentatoimen tutkimuksen sisältöä (vrt. Seal 2010, 96). Seal tarjoaa kuitenkin vaihtoehtoisen lähestymistavan tarkastella kommunikaatiokuilua. Hänen (2010, 96–98) mukaansa käytännön ja teoriavetoisen tutkimuksen ristiriita voitaisiin ratkaista lisäämällä ymmärrystä niistä prosesseista, joiden avulla johdon laskentatoimen tietoa tuotetaan, levitetään ja otetaan käyttöön ja joiden avulla johdon laskentatoimen ideat virtaavat institutionalisoituneiden yhteisöjen (tutkijat, konsultit, käytännön ammattilaiset) välillä. Näistä prosesseista Seal (2010, 96) on käyttänyt termiä kulttuurisen pääoman kierto (engl. cultural circuit of capitalism).

Kulttuurisen pääoman kierron taustalla vallitseva perusoletus on, että käytännönharjoittajien käyttämät johdon laskentatoimen konseptit ovat osa laajempaa organisatorista ja liikkeenjohdollista diskurssia. Organisatoriseen ja liikkeenjohdolliseen diskurssiin liittyvä oletus puolestaan on, että kieli ja tekstit toimivat organisatorisen toiminnan perustana. Diskurssi ei näin ollen ole vain puhetta, vaan se muovaa ihmisten todellisuutta vahvistaen tietynlaisia ajattelutapoja (konsepteja) ja poissulkien toisenlaisia. (Seal 2010, 95)

Tätä diskurssin ja toiminnan suhdetta havainnollistaa Kuvio 2 (ks. s. 54). Toiminta voi synnyttää tekstejä, tekstit diskursseja, diskurssit instituutioita, ja instituutiot voivat puolestaan muokata toimintoja. Toimintaan (alakatkoviiva Kuviossa 2), joka synnyttää tekstin, liittyy olennaisesti organisatorinen järkeistäminen. Järkeistäminen on toiminnan jälkeistä toiminnan tulkintaa, joka voi olla seurausta ongelmista ja selittämättömistä asioista. Koskien pääomakierron toista vaihetta (ylös osoittava nuoli, tekstien leviäminen), päätyvät tekstit todennäköisemmin levitykseen, jos ne ovat seurausta järkiperäisestä toiminnasta (sensemaking activity), jos ne parantavat organisaation legitimaatiota ja jos merkittävät toimijat ovat tuottaneet tekstit. Seuraavassa institutionalisoinnin vaiheessa (yläkatkoviiva) on kyse tekstin juurtumisesta diskurssiin. Tekstit juurtuvat diskurssiin todennäköisemmin, jos tekstillä on tunnistettavissa oleva tyyli, joka on tulkittavissa ja käytettävissä muissa organisaatioissa, sekä jos tekstit viittaavat muihin tietyn diskurssin teksteihin. Lopuksi diskurssin institutionalisoituminen (alas osoittava viiva) helpottuu, jos diskurssi on koherentti ja selkeärakenteinen ja jos se on osa suurempaa diskurssia. (Seal 2010, 100)



Kuvio 2 Toiminnan, tekstien, diskurssin ja instituutioiden välinen suhde (Seal 2010, 100)

Instituutioiden ja toiminnan välisen suhteen ymmärtäminen auttaa ymmärtämään, miksi ensinnäkin käytännön vaikutus tutkimusyhteisöön on heikentynyt: vaikka tutkijoiden luomat tekstit saattavatkin vaikuttaa liikkeenjohdolliseen diskurssiin liittämällä tekstit laajempaan diskurssiin, tämä diskurssisyhteys ei muodosta tutkimuksellisen tarkkuuden ja validiteetin perustaa. Käytännön vaikutus tutkimusyhteisöön voi heikentyä, sillä institutionalisoituneet ja legitimoidut tutkimusmenetelmät saattavat estää tarkoituksenmukaisten tutkimusmenetelmien käytön ja käytäntöä palvelevan teorianluonnin. Toiseksi Sealin tutkimus osoittaa, miksi toiset tutkimusyhteisöön luomat konseptit päätyvät käytännönharjoittajien käyttöön ja toiset eivät. Tätä selittää liikkeenjohdollisen diskurssin muuttuva luonne: teoreettiset konseptit eivät välttämättä siirry käytäntöön tai teoriaa saatetaan soveltaa vain osittain tai retorisesti, sillä valta, oman edun tavoittelu ja retoriikka voivat estää teorioiden hyväksymisen. (Seal 2010, 108)<sup>11</sup>

Sealin tutkimus antaa siis toisenlaisen painopisteen kommunikaatiokuilun kaventamiselle. Analysoimalla niitä yleisiä prosesseja, joiden avulla liikkeenjohdollinen tieto syntyy, voidaan ymmärtää paremmin tutkijoiden roolia liikkeenjohdollisessa diskurssissa. Liikkeenjohto voi jatkuvasti hylätä tutkimukselliset konseptit, koska ne uhkaavat liikkeenjohdon intressejä. Päinvastaisesti liikkeenjohto saattaa omaksua konsepteja ymmärtämättä konsepteihin liittyviä riskejä. Kuitenkin tutkijat voivat

<sup>11</sup> Aiheesta kiinnostuneelle suositellaan tutustumista Teemu Malmin (1999) mielenkiintoiseen tutkimukseen liittyen toimintokustannuslaskennan diffuusioon suomalaisissa organisaatioissa. Lisäksi Jones ja Dugdale (2002) ovat käsitelleet aihetta kansainvälisemmästä perspektiivistä.

kohdata molemmat käyttäytymismallit konstruktiiivisesta ja kriittisestä lähestymistavasta käsin. Konstruktiiivisuus ilmenee siinä, että tutkijat ymmärtävät käytännönharjoittajien ongelmat ja kunnioittavat heidän rooliinsa liikkeenjohdollisen tiedon tuottamisessa. Kriittisyys puolestaan tarkoittaa sitä, että tutkijat pitävät huolta omista arvoistansa ja standardeistansa, jotka auttavat heitä näkemään liikkeenjohdolliset käytännöt selkeämmin. (Seal 2010, 108)

Tukea Sealin näkemyksille diskurssin ja instituutioiden merkityksestä kommunikaatiokuilulle saadaan myös Scapensin (1991) sekä Lucaksen ja Raffertyn (2007) tutkimuksista. He ovat tutkineet, kuinka instituutiot vaikuttavat ihmisen käyttäytymiseen sitouttamalla ihmisen tapojen ja sääntöjen seuraamiseen. Heidän institutionaalista lähestymistapaansa voidaan kutsua vanhaksi institutionaaliseksi taloustieteeksi. Se on vastakohtainen lähestymistapa niille, jotka selittävät instituutioiden olevan yksilöiden välisiä markkinapohjaisten sopimusten instansseja (costly contracting -teoreetikot) tai niille, jotka näkevät instituutioiden olevan vaihtoehto sopimusten teolle (transaktiokustannustaloustiede). Vanha institutionaalinen taloustiede on vastakohta neoklassisen taloustieteen ympärille rakennetuille instituutioiden selityksille, joissa rationaalisen optimoinnin nähdään olevan keskeinen osa ihmisen toimintaa (Scapens 1991, 302; Lucas & Rafferty 2007, 148) Vanhan institutionaalisen taloustieteen mukaan instituutioiden olemassaolo puolestaan selittyy parhaiten sillä, että ne tekevät sosiaalisesta elämästä helpompaa, ennakoitavampaa ja näin ollen tehokkaampaa. Ihmisen käytös ei ole seurausta rationaalisesta optimoinnista, sillä ihmisellä ei ole tiedollista kapasiteettia tai taipumusta optimointiin. Käyttäytyminen päinvastoin on sääntöjen ja tapojen seuraamista. Tietyissä päätöksentekotilanteissa ongelma tunnustetaan, minkä jälkeen turvaudutaan sopivaan käytäntöön tai ”nyrkkisääntöön”. Käytännöt tai säännöt ovat muodostuneet tiettyjen historiallisten tapausten ja sattumien seurauksena. (Lucas & Rafferty 2008, 150–151)

Sealin näkökulmaan verrattuna vanhan institutionaalisen taloustieteen näkökulmasta saadaan hyvin samankaltainen vastaus siihen, miksi tutkimuksen ja käytännön välillä voi olla kuilu. Kysymys voi siis olla siitä, että tutkimusyhteisön ja käytännön instituutiot ovat niin erilaiset erilaisine rutiineinensa ja sääntöinensä, että



käytännönharjoittajat eivät ole kiinnostuneita tutkimusyhteisön tuottamasta tiedosta (vrt. Scapens 1991, 316).

## 4 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkielman tulokset ja kontribuutio voidaan tiivistää yhdeksään kohtaan:

1) Kuilua koskevan keskustelun ytimessä on kysymys siitä, kuinka lisätä tutkimuksen käytännöllistä relevanssia ja panosta, missä relevanssin ja kontribuution puutteet eivät ole pelkästään tutkimuksen vaikuttavuuden puutteita. Tällöin ainoastaan tarkasteltaisiin, onko X:llä eli tutkimuksella vaikutusta Y:hyn eli käytäntöihin. Kysymys on kuitenkin laajemmista ja monimutkaisimmista ongelmista, joissa tutkimuksen tulokset eivät vastaa käytännön tarpeita tai tutkimustieto ei välity käytäntöön tarkoituksenmukaisella tavalla. Näistä ongelmista, jotka liittyvät tutkimuksen vähäiseen käytännölliseen panokseen, ovat tutkijat käyttäneet termiä kuilu. Tässä tutkielmassa on tarkasteltu käsiteanalyttisesti johdon laskentatoimen tutkimuksen ja käytännön välisiä kuiluja.

2) Panoksen puuttumiseen liittyen tutkijoiden keskusteluista on eksplisiittisesti ilmennyt neljä erilaista pääteemaa tai -syytä, joista osa tutkijoista on käyttänyt nimeä kuilu. Nämä ovat todellisuus-, relevanssi-, tieto- ja kommunikaatiokuilu. Lisäksi viidentenä kuiluna voidaan kirjallisuudesta löytää emansipaatiokuilu, jota ei ole terminä mainittu eksplisiittisesti. Nämä edellä mainitut kuilut ja niistä esiin nousevat teemat toimivat pohjana muiden tutkimusten tarkastelulle. Tällöin on mahdollista tarkastella myös sellaisia tutkijoiden mainitsemia ongelmia, joissa ei käytetä edellä mainittuja termejä, ja katsoa, sopivatko ne jonkin nimenomaisesti mainitun kuilun teemaan. Tällainen yleisluontoinen tarkastelu voi auttaa näkemään paremmin kokonaisuuden, jolloin ongelmia on helpompi tarkastella yksityiskohtaisemmin.

3) Tämän tutkielman tulosten kannalta metodologiaosiolla on myös tärkeä merkitys. Metodologiaosiossa käytiin läpi toisaalta niitä oletuksia, jotka ovat lähempänä tämän tutkielman oletuksia (sosiaalinen konstruktivismi), ja niitä oletuksia, joille tämä työ ei pohjautunut (positivismi). Tämä tapahtui vertailemalla positivismia ja sosiaalista konstruktivismia, jotka ovat tunnetuimmat ja yleisimmät tieteenfilosofiset suunnat laskentatoimen tutkimuksessa. Tämän jälkeen esiteltiin kriittinen realismi, joka ollessaan yhtä episteemisen relativismin suhteen eroaa kuitenkin arvioinnillisen

relativismin suhteen sosiaalisesta konstruktivismista. Kriittisen realismin kontribuutio voidaan tiivistää kahteen kohtaan: Ensinnäkin se mahdollistaa, että tekstejä voidaan tulkita varmuudella samalla kuitenkin tiedostaen, että tekstit saattavat sanoa enemmän tai vähemmän kuin tulkitaja saattaa aluksi ajatella. Kriittinen realismi mahdollistaa, että tutkielma voi tarjota tutkittavaan aiheeseen näkökulman, joka ei ole vain yksi todellisuus muiden todellisuuksien joukossa, vaan joka voi mahdollisesti tarjota faktuaalista tietoa *olioista sinänsä*. Toiseksi kriittinen realismi sitoutumatta kuitenkaan positivismiin mahdollistaa luvussa 2 todellisuuskuilusta käytävän keskustelun, jota sosiaalinen konstruktivismi ei mahdollistaisi.

4) Metodologiaosion jälkeen käytiin lyhyesti läpi johdon laskentatoimen käytännössä harjoitettuja tekniikoita 1800-luvun lopusta 1900-luvun loppupuolelle. Historiaosiossa haluttiin täsmentää konkreettisella tavalla niitä tekniikoita, jotka jakavat tavanomaiseen viisauteen ja neoklassiseen taloustieteeseen perustuvia oletuksia, joita muut koulukunnat ovat kritisoinet. Tätä konkreettista taustaa vasten ymmärretään paremmin alkuperäisen kuilun määritelmä, joka Scapensin (1984, 1–2) mukaan on se, etteivät laskentatoimen käytännössä harjoitetut tekniikat olleet mukautuneet tutkimusten suosituksiin. Tämä kaikesta siitä huolimatta, että tekniikat jakoivat näennäisesti saman perustan tutkimusten kanssa. Kyseisen kuilun uskottiin johtuvan siitä syystä, että se maailma, jossa laskentatoimea harjoitettiin, oli erilainen kuin se, jolle tavanmukainen viisaus pohjautui. Tätä syytä on kutsuttu tutkimuksissa nimellä todellisuuskuilu. (Scapens 1994; Lucas & Rafferty 2008, 149).

5) Historiaosion jälkeen luvussa 2 puolestaan käsiteltiin todellisuuskuilua. Kuten edellä mainittiin, todellisuuskuilun määritelmän mukaan tutkimuksen perusoletukset eivät ole yhdenmukaiset todellisuuden kanssa, jolloin tutkimus ei voi lähtökohdiltaan hyödyttää käytäntöä. Todellisuuskuilusta käytävä keskustelu on luonteeltaan koulukuntien välistä keskustelua.

Todellisuuskuilusta käytävän keskustelun tarkoitus on ollut kaksinainen: Ensiksi tarkoituksena on ollut osoittaa, kuinka eri koulukuntien filosofiset perusoletukset ovat vaikuttaneet siihen, millä ehdoilla, millaista ja miten tutkimusta on tehty. Tarkoituksena on ollut osoittaa, kuinka ontologiset, tietoteoreettiset ja yhteiskuntafilosofiset

uskomukset ja metodologiset valinnat määrittävät teorian ja käytännön suhteen eli sen, miten tutkimus pyrkii lähestymään tai hyödyttämään käytäntöä. Toiseksi viitekehyksessä on käyty läpi myös eri koulukuntiin kohdistunutta kritiikkiä ja niitä ongelmia, joita muut koulukunnat näkevät tietyn koulukunnan lähestymistavassa. Kriittiseen realismiin pohjautuen eri viitekehykset (valtavirta, tulkitseva, kriittinen) nähtiin yhteismitallisina Hopperin ja Powellin (1985) sekä Chuan (1986) tavoin. Vaikka kuilun määritelmä alkuperäisessä kontekstissaan koskikin pitkälti vain yhtä valtavirtatutkimuksen osa-aluetta (objektivismia), on tässä tutkielmassa edellä mainittu todellisuuskuilu laajennettu koskemaan myös muita valtavirtatutkimuksen osa-alueita ja muita koulukuntia. Tietyn koulukunnan muista koulukunnista poikkeavien perusoletusten sekä koulukuntaan kohdistuvan kritiikin katsottiin muodostavan jokaisen koulukunnan osalta todellisuuskuilun.

6) Luvussa 3 puolestaan käsiteltiin relevanssi-, tieto-, emansipaatio- ja kommunikaatiokuiluja. Näistä käytävä keskustelu oli luonteeltaan koulukuntien sisäistä keskustelua. Koulukunnan sisällä käydyssä keskustelussa ei ole kyse todellisuuskuilusta, sillä tietyn koulukunnan edustajien voidaan ajatella hyväksyvän muiden saman koulukunnan edustajien filosofiset oletukset. Näin ollen kritiikin kohteena ei lähtökohtaisesti ole se, että tutkimuksen tulokset eivät voisi vastata filosofilta perusoletuksiltaan todellisuutta.

Terminä relevanssikuilu ilmeni pääsääntöisesti valtavirtatutkimuksissa. Tässä on kyse siitä, että tutkijat ovat epäonnistuneet tuottamaan johdon laskentatoimen teorioita, jotka olisivat hyödyllisiä käytännönharjoittajille. Teoriat tarjoavat heille vain rajallisia oivalluksia. Tietokuilu esiintyi terminä pääsääntöisesti tulkitsevassa tutkimuksissa. Tässä panoksen puuttumisen ongelmana painotettiin yhteisöjen tiedon luonne-eroja. Neljäntenä kuiluna käsiteltiin ainoastaan kriittistä tutkimusta koskevaa emansipaatiokuilua. Emansipaatiokuilussa on kyse siitä, ettei kriittisillä tutkijoilla ole selkeitä ratkaisuja tavoitteeseensa vapauttaa ihmiset heitä hallitsevista rajoitteista. Viimeiseksi esiteltiin kommunikaatiokuilu, joka terminä esiintyi yhdessä tutkimuksessa (Singleton-Green 2010). Se laajennettiin koskemaan kaikkia koulukuntia. Tässä kyse oli niin ikään kommunikointiin liittyvistä ongelmista, joille haettiin mahdollista teoreettista

selitystä vanhan institutionaalisen koulukunnan näkemyksistä. Alla olevassa taulukossa on esitetty tiivistetysti, mitkä kuilut koskevat tiettyä koulukuntaa.

	Todellisuuskuilu	Relevanssi-kuilu	Tietokuilu	Kommunikaatiokuilu	Emansipaatikuilu
Valtavirtatutkimus	<b>X</b>	<b>X</b>		<b>X</b>	
Tulkitseva tutkimus	<b>X</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	
Kriittinen tutkimus	<b>X</b>			<b>X</b>	<b>X</b>

**Taulukko 7 Kuilut johdon laskentatoimen tutkimuksessa**

7) Tämä tutkielma haastaa lukijaa – olipa kyse tutkijasta, opettajasta tai opiskelijasta – miettimään, miksi hän tekee työtään laskentatoimen parissa. Onko kyse ainoastaan käytäntöjen ymmärtämisestä ja oman tiedonjonon sammuttamisesta vai tulisiko laskentatoimen ymmärrys palvella suurempaa tarkoitusta, jossa päämääränä on parantaa elämää? Jos vastaus viimeksi mainittuihin kysymyksiin on elämän parantaminen, niin tällöin laskentatoimen tutkijat esimerkiksi saattaisivat miettiä tarkemmin menetelmiänsä, tutkimuskysymyksiänsä, aineiston keruutapoja, aineiston analysointimetodeja sekä kirjoitus- ja opetustyyliänsä.

8) Tämä tutkielma lisää ymmärrystä tutkimuksen kontribuutioon liittyvistä ongelmista eikä niinkään tarjoa ratkaisuja. Sama painotus ilmenee myös tutkimuksista: tutkijoilla on usein selkeitä näkökulmia ja mielipiteitä siitä, miksi tutkimus ei tavoita käytäntöjä oikealla tavalla, mutta selkeät ratkaisuehdotukset tai lääkkeet saattavat puuttua kokonaan. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että ongelmia selittävät tutkimukset eivät tarjoaisi implisiittisiä ratkaisuja (vrt. Baldvinsdottir ym. 2010). Jos tietyn ilmiön ongelmien ja syiden välillä vallitsee kausaalisuhte, voidaan ongelmat ratkaista

poistamalla ongelmaan johtavat syyt. Tätä ennen on kuitenkin tärkeää tuntea tarkoin itse ongelman aiheuttaja. Lisäämällä ymmärrystä kuiluista ja kuiluihin johtavista syistä voidaan tarjota implisiittisiä ratkaisuja kontribuution lisäämiselle. Tämän tutkielman kontribuutio perustuu kuilua koskevan ilmiön ja kuilu-käsitteen jäsentämiselle.

9) Kaikista edellisistä kohdista (1–8) seuraa, että tämä tutkielma auttaa näkemään niitä painopisteitä, joihin voitaisiin kohdentaa lisätutkimusta, jos tutkimuksen käytännön panosta halutaan lisätä. Jos tutkimuksen käytännöllistä panosta halutaan lisätä, tulisi tutkimusresursseja kohdentaa tutkimuksen perusoletuksiin ja varmistaa, että ne ovat yhdenmukaiset todellisuuden kanssa. Tutkimuksessa tulisi myös keskittyä teorioiden selitysvoinan lisäämiseen sekä tutkimustulosten selkeään esittämiseen. Lisäksi tutkimusyhteisön ja käytännön työelämässä toimivien henkilöiden vuorovaikutusta tulisi kehittää niin, että yhteisöt eivät ajautuisi erilleen toisistaan, vaan kanssakäyminen voisi tuottaa parempaa tutkimusta ja parempia käytäntöjä.

## LÄHDELUETTELO

- Ahmed, M. & Scapens, R. W. (2000). Cost allocation in Britain: Towards an institutional analysis. *European Accounting Review*, 9(2), 159–204.
- Alasuutari, P. (1993). *Laadullinen tutkimus*. Helsinki: Gummerus.
- Aram, J. D. & Salipante Jr., P. F. (2003). Bridging Scholarship in Management: Epistemological Reflections. *British Journal of Management*, 14, 189–205.
- Armstrong, P. (2008). Calling out for more: Comment on the future of interpretive accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(6), 867–879.
- Baker, R. C. & Bettner, M. S. (1997). Interpretive and critical research in accounting: A commentary on its absence from mainstream accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(4), 293–310.
- Baldvinsdottir, G.; Mitchell, F. & Nörreklit, H. (2010). Issues in the Relationship between Theory and Practice in Management. *Management Accounting Research*, 21(2), 79–82.
- Bhaskar, R. (1998). *The Possibility of Naturalism: A philosophical critique of the contemporary human sciences (Critical Realism: Interventions)*. New York: Routledge.
- Bunge, M. (2001). *Scientific Realism: Selected Essays of Mario Bunge*. New York: Prometheus Books.
- Burrell, G. & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*. Heineman.

- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organization and Society*, 28(2/3), 127–168.
- Chua, W. F. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601–627.
- Coates, J. S. (1983). Results of preliminary survey into the structure of divisionalised companies, divisionalised performance appraisal and the associated role of management accounting. Teoksessa D. S. Cooper, *Management Accounting Research and Practice*. Institute of Cost and Management Accountants.
- Cruickshank, J. (2012). Positioning positivism, critical realism and social constructionism in the health sciences: a philosophical orientation. *Nursing Inquiry*, 19(1), 71–82.
- Dillard, J. (2008). A political base of apolyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(6), 894–900.
- Dooley, R. & H., L. S. (2001). *Analyzing Discourse: A Manual of Basic Concepts*. Dallas: SIL International.
- Drury, C. & Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organisations. *British Accounting Review*, 37(1), 47–84.
- Gordon, L. C. (1981). *The Pricing Decision*. New York: National Association of Accountants. Society of Management Accountants of Canada, Hamilton.
- Gray, R. (2002). The Social Accounting Project and Accounting Organizations and Society: Privileging Engagement, Imaginings, New Accountings and Pragmatism over Critique? *Accounting Organizations and Society*, 27(7), 687–707.



- Habermas, J. (1978). *Knowledge and Human Interest, 2nd Edition*. Heinemann Educational Books Ltd.
- Hopper, T. & Powell, A. (1985). Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 22(5), 429–465.
- Hopwood, A. G. (2007). Whither Accounting Research? *The Accounting Review*, 82(5), 1365–1374.
- Inanga, E. L. & Schneider, W. B. (2005). The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), 227–248.
- Jeffrey, E. (2004). Exploring (false) dualisms for environmental accounting praxis. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(8), 1061–1084.
- Jones, C. & Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1/2), 121–63.
- Kelemen, M. & Bansal, P. (2002). The Conventions of Management Research and Their Relevance to Management Practice. *British Journal of Management*, 13, 97–109.
- Koskinen, I. & Alasuutari, P. (2005). *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Vastapaino.
- Laughlin, R. (1995). Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for 'middle-range' thinking. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8(1), 63–87.
- Lucas, M. & Rafferty, J. (2008). Cost analysis for pricing: Exploring the gap between theory and practice. *The British Accounting Review*, 40(2), 148–160.

- Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, 21(2), 110–115.
- Malmi, T. (1999). Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, 24(8), 649–672.
- Malmi, T. & Granlund, M. (2009). In Search of Management Accounting Theory. *European Accounting Review*, 18(3), 597–620.
- Mattessich, R. (2007). *Two Hundred Years of Accounting Research*. New York: Routledge.
- Molisa, P. (2011). A spiritual reflection on emancipation and accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(5), 453–484.
- Olkkonen, T. (1994). *Johdatus teollisuustalouden tutkimustyöhön*. Helsinki: Aalto-yliopisto, Perustieteiden korkeakoulu, Tuotantotalouden laitoksen kirjasto.
- Otley, D. (2001). Accounting performance measurement: a review of its purposes and practices. *International Journal of Business Performance Management*, 3, 245–260.
- Puusa, A. (2008). Käsiteanalyysi tutkimusmenetelmänä. *Premissi*, 4, 36–43.
- Puxty, A. (1993). *The Social & Organizational Context of Management Accountig*. International Thomson Publishing Inc.
- Richard, B.;Singh, J.;Salipante, P.;Aram, J. D. & Kanawattanachai, S. Y. (2001). Knowledge Representations and Knowledge Transfer. *The Academy of Management Journal*, 44(2), 393–417.
- Ryan, B.;Scapens, R. W. & Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. Lontoo: Thomson.

- Sayer, A. R. (2000). *Realism and Social Science*. Sage Publications Ltd.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 11(1), 301–321.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding Management Accounting Practices: a personal journey. *British Accounting Review*, 38(1), 1–30.
- Scapens, R. W. (2008). Seeking the relevance of interpretive research: A contribution to the polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(6), 915–919.
- Schutz, A. (1964). *Collected Papers, Vol. II (Edited by Avrid Brodersen, Martinus Nijhoff)*.
- Schutz, A. (1966). *Collected Papers, Vol. III (Edited by I. Schutz, Martinus Nijhoff)*.
- Schutz, A. (1967). *The Phenomenology of the Social World (Translated by G. Walsh and F. Lehnert)*. Northwestern University Press.
- Schutz, A. *Collected Papers, Vol. I (Edited and with an introduction by M. Natanson, Martinus Nijhoff)*. 1962.
- Seal, W. (2010). Managerial discourse and the link between theory and practice: From ROI to value-based management. *Management Accounting Research*, 21(2), 95–109.
- Shotter, M. (2006). The influence of Marshallian neo-classical economics on management accounting in South Africa.
- Singleton-Green, B. (2010). The Communication Gap: Why Doesn't Accounting Research Make a Greater Contribution to Debates on Accounting Policy? *Accounting in Europe*, 7(2), 129–145.

Swieringa, R. J. (1998). Accounting research and policy making. *Accounting & Finance*, 38(1), 29–49.

Thomas, A.;Becker, A.;Burns, J.;Chapman, C. S.;Granlund, M.;Habersam, M.;ym. (2008). The future of interpretive accounting research - A polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(6), 840–866.

van Helden, G.;Aardema, H.;ter Bogt, H. J. & Groot, T. L. (2010). Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research. *Management Accounting Research*, 21(2), 83–94.

Willmott, H. (2008). Listening, interpreting, commending: A commentary on the future of interpretive accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(6), 920–925.

Yliopistolaki. (24. 7 2009).