

# ULKOMAINEN JOHTAMISTEORIA JA SUOMALAINEN LASKENTATOIMI\*

*Pekka Pihlanto*

## 1. LÄHTÖKOHDAT

Laskentatoimi on tärkeä johtamisen apuväline. Johtamiseen kuuluu olennaisena osana suunnittelu, päätöksenteko ja valvonta. Laskentatoimi tarjoaa kaikissa näissä tehtävissä tarvittavaa informaatiota. Laskentatoimi voidaan nähdä erääksi osaksi yrityksen kokonaisvalvontajärjestelmää. Sitä on laskentatoimen kirjallisuudessa kutsuttu joskus jopa yrityksen ydinvalvontajärjestelmäksi (Flamholz 1983), joka koostuu suunnittelujärjestelmästä, mittausjärjestelmästä sekä arviointi- ja palkitsemisjärjestelmästä ja myös johdon toimintaa arvioidaan laskentainformaation avulla. Tämän ytimen ympärille on määriteltävissä muita valvontajärjestelmiä, kuten organisaatorakenne ja organisaatiokulttuuri.

Tässä artikkelissa tarkastellaan johtamisteoriaa laskentatoimen tutkimuksen näkökulmasta. Tarkastelukulma on kuitenkin varsin käytännönläheinen, sillä preferoitava tutkimusmetodologia korostaa yrityskäytäntöä. Laskentatoimi tieteenalueena voidaankin nähdä »praktisesti suuntautuneeksi sosiaali-tieteeksi» (Schreuder 1985; Whitley 1984). Seuraavassa pannaan painoa tutkimusmetodologian hahmottelulle tältä pohjalta. Tämän jälkeen pohditsellaan laskentatoimen ja johtamisen kulttuurisidonnaisuutta sekä esitetään esimerkkejä siitä, miten laskentatoimen tutkimuksessa voidaan käyttää hyväksi johtamistutkimusten tuloksia. Lopuksi päädytään arvioimaan suomalaisen johtamiseen ja laskentatoimeen kohdistuvan tutkimuksen tarvetta.

Johtaminen ja johtamisteoria tulkitaan tässä varsin laajasti: Kaikki johtamiseen liittyvä teoria – olipa kyseessä normatiivinen tai »vain» deskriptiivinen,

\* Perustuu Kauppätieteellisen yhdistyksen teemailtapäivässä »Suomalainen johtaminen – Onko sitä ja mitä se on?» 15.11.1985 pidettyyn esitelmään.

tätä ilmiötä ja sen kannalta keskeisiä tekijöitä kuvaamaan ja ymmärtämään pyrkivä teoria – sijoitetaan johtamisteorian piiriin. Siten ei pitäydytä pelkästään johtamisen malleissa, käytännön johtamistilanteisiin tarkoitetuissa »reseptin» luonteisissa tutkimustuloksissa.

## 2. TUTKIMUSMETODOLOGIASTA LASKENTATOIMEEN JA JOHTAMISEEN KOHDISTUVASSA TUTKIMUKSESSA

Johtamisessa on kysymys inhimillisestä toiminnasta yrityksessä, minkä johdosta mekanistinen lähestymistapa tutkimuskohteeseen ei vaikuta perustelulta – ei missään tapauksessa ainoalta vaihtoehdolta. Siitä huolimatta, että laskentatoimen tutkimus on paljolti edelleen luonteeltaan teknisiin aspektihin keskittyntä, on perusteltua ottaa huomioon laskentatoimen hyväksikäyttäjien näkökulma ja näiden ominaisuudet entistä realistisemmalla tavalla, ja samalla on syytä valita näitä aspekteja korostava »pehmeä» tutkimusmetodologia. Varsinkin laskentatoimen ja johtamisen tarkastelussa tämä on suorastaan välttämätöntä tutkimuksen realismin ja tutkimustulosten relevanssin varmistamiseksi. Tämän tyyppisen tutkimuksen tarvetta on laskentatoimen piirissä korostettu viime aikoina useissa yhteyksissä. Kysymyksessä olevaa tutkimusta on luonnehdittu käyttäytymissuuntautuneeksi, organisaatiopainotteiseksi, toimintatutkimukseksi, naturalistiseksi, subjektivistiseksi, ei-positivistiseksi, toiminta-analyyttiseksi, jne. (esim. Hopwood 1980; Colville 1981; Tomkins & Groves 1983).

Burrellin ja Morganin (1979) esittämä sosiologisten paradigmojen luokitteluskeema tarjoaa luontevan pohjan laskentatoimen tutkimussuuntausten havainnollistamiseen (Chua et al. 1981; Otley 1984; Hopper & Powell 1985; ks. myös Nikkilä 1984). Tässä sitä käytetään »laskentatoimen johtamistutkimuksen» kannalta sopivan metodologisen otteen esittelyyn. Se soveltuu erinomaisesti juuri tähän tarkasteluun siitäkin syystä, että Burrell ja Morgan olivat kiinnostuneita nimenomaan organisaatiotutkimuksesta. Ottaen huomioon edellä valitun laajan johtamistulkinnan, mainittu luokittelu tarjoaa metodologisella tasolla esimerkin laskentatoimen tutkimuksessa hyödynnettävästä johtamistutkimuksesta.

Burrell ja Morgan jäsentävät viitekehýksensä kahdessa dimensiossa, joista toinen koskee sosiaalitieteen luonnetta (subjektivistinen – objektivistinen) ja toinen yhteiskunnan luonnetta (säätely – radikaali muutos). Sosiaalitiedettä koskevaan dimensioon liittyy neljä erillistä, mutta toisiinsa liittyvää elementtiä, jotka tarjoavat havainnollisen mahdollisuuden jäsentää tutkimuksen oletuksia ja tutkimusmetodologioita. Näiden perusteella määriteltävät oletta-



loksen valossa. Sen mukaan käytännön päätöksentekijän viitekehys, jonka avulla tämä hahmottaa päätöstilannettaan, on oleellisesti subjektiivisempi, intuitiivisempi ja käytännöllisempi kuin tutkijan viitekehys (Shrivastava & Mitroff 1984). Tutkijalla tarkoitettiin perinteistä positivistista, objektivistista tieteenharjoittajaa. Todellisuuden ja tässä ehdotettavan tutkimusotteen näin suurta toisiaan vastaavuutta voidaan pitää eräänä viitteenä viimeksimainitun relevanssista käytäntöön orientoitussa tutkimuksessa.

Edellä esitetyn kanssa yhteensopivan ihmisluontoa eli johtajaa koskevan oletuksen mukaan aktori on autonominen, vapaatahtoinen ja omaa ympäristöään luova. Realistiseen johtamistutkimukseen ei nähdäkseni sovellukaan objektivistinen, mekanistinen käsitys, jonka mukaan johtaja on täysin ympäristönsä determinoima ja rajoittama olio.

Varsin selvää on, että tässä yhteydessä sopiva tutkimusmetodologia ei ole luonnontieteellisen ihanteen mukainen vaan ideograafinen eli lähestymistapa, joka sallii yksilön syvällisen ymmärtämisen. Esimerkkeinä tutkimusmenetelmistä mainittakoon syvähaastattelu ja osallistuva havainnointi. Tämänlaatuisin menetelmin päästään kartoittamaan esimerkiksi sitä, miten yrityksen johto todellisuudessa käyttää johtamisessaan laskentainformaatiota, minkälaisia merkityksiä johto muodostaa laskentajärjestelmille, jne. Nämä saattavat poiketa oleellisesti siitä, mitä oppikirjat ja alan tutkimus olettavat, ja tarjoavat siten mahdollisuuksia niin käytännön kuin teoriankin kehittämiseen.

Edellä esitetty merkitsee siirtymistä laskentatoimen ja johtamisen tutkimuksessa vallitsevasta funktionalistisesta (objektivistisesta) onentaatiosta tulkitsevaan (subjektivistiseen) suuntaan. Miten pitkälle tässä mennään, on tietysti viime kädessä tutkijan valinnan varassa. On syytä myös todeta, että kaiken tyyppistä tutkimusta tarvitaan, myöskin objektivistista, positivistiseen tutkimusmetodologiaan nojaavaa. Tässä on kuitenkin tarkoitus korostaa, että olisi panostettava aikaisempaa enemmän subjektivistisiin lähestymistapoihin. Perusteluksi voidaan esittää itse tutkittavan toiminnan, johtamisen, subjektiivinen ja intuitiivinen luonne, jota ei kokemuksen mukaan voida oleellisesti rationaalistaa, objektiivistaa ainakaan ylimmän johdon tärkeimmässä päätöksenteossa.

### 3. TUTKIMUKSEN KULTTUURISIDONNAISUUS

Pyrittäessä hyödyntämään ulkomaisia johtamisteorioita suomalaisessa yritysympäristössä (tai missä tahansa yksittäisessä tilanteessa) olisi edellä esitetyn perusteella periaatteessa tutkittava, missä määrin ne sopivat sovellutuskohteissa vallitsevaan viitekehukseen, kulttuuriin, ja miten oleellisia muutoksia

tämä edellyttäisi kohteessa tai sovellettavassa teoriassa. Lienee perusteltua tehdä se dettamus, että suomalainen yrityskulttuuri kokonaisuutena tarkastellen sisältää erityispiirteitä, jotka erottavat sen ulkomaisista. Tämä on itse asiassa eräs perustelu suomalaisen tutkimuksen olemassaololle ja sen kehittämisen tarpeelle. Tiettyjä mentaliteettiä ja institutionaalisia puitteisiin liittyviä eroavuuksia esiintyy kiistatta, jotka haittaavat tai estävät tutkimustiedon välittömän siirron.

Toisaalta on perusteita katsoa, että ainakin länsimaiset organisaatiot ovat monilta piirteiltään (tavoitteiltaan, eräiltä rakenteellisilta ominaisuuksiltaan, jne.) pohjimmiltaan samanlaisia. Onhan suomalainen liiketaloustiede voimakkaasti sidoksissa länsimaiden vastaaviin tieteenalueisiin. Vastaavasti myös (ainakin länsimaiset) ihmiset ovat monilta perusominaisuuksiltaan samanlaisia. Tämä kaikki oikeuttaa nähdäkseni siihen johtopäätökseen, että huomattava osa ulkomaisista johtamisteorioista on potentiaalisesti hyödyllisiä suomalaisen johtamisen ja laskentatoimen näkökulmasta. Esiintyy tapauksia, joissa hyväksikäytettävyys on suoraan pääteltävissä, mutta tarvitaan myös tutkimusta sen selvittämiseksi, miten teorioita olisi modifioitava suomalaisia olosuhteita silmälläpitäen. Kritiikitön soveltaminen sisältää luonnollisesti vaaroja, mutta tietyissä rajatapauksissa on vaikeaa päätellä etukäteen, mikä on sovellettavuuden aste. Myöskin kokeilu käytännössä saattaa tulla kysymykseen, ellei epäonnistumisen hinta uhkaa muodostua liian suureksi.

Yhteenvetona päädytään siis siihen, että omaehtoinen suomalainen laskentatoimeen orientoitu johtamistutkimus on tarpeellista ja nimenomaan empiiristä tutkimusta tarvitaan. Eräänä esimerkkinä omintakeisen suomalaisen laskentatoimen tutkimuksen tuloksista mainittakoon kirjanpidon meno-tuloteoria. Ulkomaisia johtamisteorioita on kuitenkin syytä pyrkiä hyödyntämään ja modifioimaan suomalaista ympäristöä vastaavaksi siltä osin kuin tarvetta siihen on. Modifioinnin tarve ja soveltamiseen liittyvä muu problematiikka edellyttää empiirisiä tutkimuksia. Erityisesti subjektivistiset suuntaukset näyttävät tarpeellisilta, sillä muilla lähestymistavoilla on ehkä vaikeaa saavuttaa riittävää syvyyttä johtamisen todellisuuden osalta. On syytä korostaa, että tarkastelen tässä tieteellistä tutkimusta, tosin sellaista joka tähtää käytännön muuttamiseen (parantamiseen) suhteellisen lyhyellä aikatahtäyksellä (ks. Whitley 1984), enkä siten täysin yrityksen ehdoin tapahtuvaa toimeksiantotutkimusta. Teoreettisen tiedon tuottaminen on näin ollen tutkimuksen keskeisenä tarkoituksena käytännön hyödyntämisen ohella. Käytäntöön suuntautuneella, subjektivistisellä tutkimuksella on mm. se etu puolellaan, että syvälinen perehtyminen käytännön päätöksentekijän tilanteisiin ja hänen tulkintoihinsa saattaa tuottaa tutkimuksellisesti arvokasta tietoa. Ulkomaisten teorioiden modifioinnit saattavat siten olla peräisin osittain käytännön

päätöksentekijöiltä, eivät välttämättä vain tutkijan päätöksentekijää koskevista havainnoista.

#### 4. ESIMERKKEJÄ JOHTAMISTUTKIMUKSEN HYVÄKSIKÄYTYSTÄ LASKENTATOIMESSA

Seuraavassa esitetään eräitä esimerkkejä siitä, miten laskentatoimen tutkimuksen piirissä on hyödynnetty ulkomaisia johtamisteorioita. Ellei kaikissa tapauksissa voitaisikaan puhua välittömästi johtamistutkimuksen soveltamisesta, on kuitenkin kysymys laskentatoimen ja johtamistutkimuksen yhteisistä tausta-alueista. Tässä tarkasteltava johtamistutkimuksen hyödyntäminen on tapahtunut ensisijaisesti käsitteellisellä tasolla, ja juuri tämä osoittaa empiirisen tutkimuksen tarvetta. Seuraavassa otetaan aluksi yleisempi näkökulma, ja sen jälkeen keskitytään tämän kirjoittajan omissa tutkimuksissaan saamiin kokemuksiin johtamistutkimuksen hyödynnettävyydestä laskentatoimen tutkimuksessa.

Hopper ja Powell (1985) sovelsivat Burrellin ja Morganin viitekehystä laskentatoimen, talouden hallinnon, tutkimuksen luokitteluun. Tämä luokitus tarjoaa erään mahdollisuuden osoittaa, miten johtamistutkimusta on sovellettu laskentatoimessa. Samalla nämä sovellutukset sijoitetaan mainitun viitekehysten puitteisiin. Viitekehysten objektivistiseen ja samalla eniten sääteley-orientoituun osaan sijoittuu perinteinen laskentatoimen tutkimussuuntaus, objektivismi. Tämä tutkimus on epäilemättä omaksunut paljon klassisista liikkeenjohdon teorioista.

Viitekehysten kummallakin akselilla askeleen verran origoon päin (ks. Kuvio 1), mutta edelleen funktionalismin piirissä sijaitsee varsin heterogeeninen laskentatoimen tutkimusten joukko, joka sijoitetaan sosiaalisten järjestelmien teorian kategoriaan. Luettelematta kaikkia siihen sijoitettuja tutkimussuuntauksia todettakoon, että näissä näkyy vaikutteita johtamistutkimuksen piirissä tapahtuneista kehitystendensseistä. Organisaatorakenteen vaikutus, johtamisen sosiaalipsykologiset ulottuvuudet (esim. motivaatioaspekti ja johtamistyyli) ja yrityksen ympäristön ja sen alajärjestelmien huomioon ottaminen avointen järjestelmien teorioiden puitteissa voidaan ainakin osaltaan nähdä johtamisteorioista peräisin olevina aineksina laskentatoimessa. Vastaa- vasti kontingenssiteorioiden omaksuminen laskentatoimen tutkimuksessa voidaan tulkita yrityksen johtamistilanteen huomioon ottamiseksi laskentajärjestelmien muotoilussa. Kontingenssiteoriat muodostavat luontevan esimerkin siitä, miten ulkomaista tutkimusta voidaan käyttää lähtökohtana puhtaasti kotimaisessa tutkimuksessa: yrityksen toiminta ja sen järjestelmät on syytä

sopeuttaa tilanteiden vaatimuksiin, mutta tilannetekijät saattavat olla erilaisia ja painottua eri tavoin erilaisten yhteiskuntien tapauksissa.

Hopper ja Powell (1985) sijoittavat pluralistisen tutkimuksen vielä funktionalismin puolelle, mutta määrittelevät sen sisältävän jo edellä mainittuja selvästi enemmän subjektivistisia ja myöskin muutokseen tähtäviä piirteitä. Pluralismissa astuvat kuvaan organisatoriset konfliktit ja valtaprosessit. Nämä ovat sekä johtamistutkimuksen että käyttäytymisluontautuneen laskentatoimen tutkimuksen kannalta relevantteja ilmiöitä. Ovathan erilaiset, varsinkin epäformaalit valtaprosessit yrityksen johdon kannalta käytännön realiteetti, jota ei voida nähdäkseni tutkimuksessakaan täysin sivuuttaa. Ne liittyvät myöskin laskentajärjestelmien muotoiluun ja hyväksikäyttöön: laskentajärjestelmät muodostavat erään sekä formaalin että epäformaalin vallankäytön välineen yrityksessä.

Mintzbergin (1973) esittämä johdon rooleja koskeva malli on ulkomainen johtamisteoria, jolla on ilmeistä relevanssia laskentatoimessa (Pihlanto 1984). Se tarjoaa mahdollisuuden suhteuttaa laskentajärjestelmiä johtajan toimintakenttään. Roolit ovat siinä määrin yleisiä, että niitä on oikeastaan pakko esiintyä kaikissa yrityksissä. Miten eri roolit tarkemmin ottaen ilmenevät, mikä on niiden keskinäinen painotus suomalaisissa olosuhteissa, ovat luonnollisesti kysymyksiä, joihin vastaaminen edellyttää empiiristä tutkimusta.

Laskentatoimen käyttötapoja eli rooleja koskevan mallin (Hopwood 1974, 1980; Burchell ym. 1980; Pihlanto 1981 ja 1985a) mukaan yrityksen laskentajärjestelmiä käytetään monella perinteisestä poikkeavalla tavalla. Yleensä lähdetään siitä, että laskentajärjestelmä on eräänlainen vastauslaite, jonka antama objektiivista tulosta ryhdytään sellaisenaan toteuttamaan. Mainitun roolimallin ja (lähinnä ulkomaisten tutkijoiden tekemien) empiiristen havaintojen mukaan laskentatoimella on myöskin oppimislaitteen, idealaitteen, perustelulaitteen ja vaikuttamislaitteen rooli organisaatiossa. Kahdessa viimeksimainitussa roolissa on selvästi mukana itsenäistä, omia tavoitteitaan silmällä pitävää aktoria koskeva olettaus — itse asiassa pluralistisia piirteitä. Tämä roolimalli perustuu Thompsonin ja Tudenin (1959) esittämään päätöstyyppien typologiaan, jossa eroteltiin neljä tilannetta sen mukaan, onko tavoitteita ja päätöksenteon syy—seuraussuhteita koskeva epävarmuus korkea vai alhainen. Voidaan todeta, että laskentatoimen kunkin roolin taustalla on nähtävissä oma johtamisfilosofiansa ja tälle ominainen ontologinen, epistemologinen sekä toimijaa koskeva olettaus.

Kuten jo edellä todettiin, vallan käsitteellä ja valtaprosesseilla on merkitystä myös laskentatoimen kannalta. Valta on yhdistettävissä eri tavoin laskentatoimen eri rooleihin (Pihlanto 1983). Laskentajärjestelmiin liittyvä valta on nähtävissä toisaalta välineenä johtamisen tehostamiseen ja toisaalta tulokselli-

sen johtamisen rajoitteena, häiriötekijänä, jota ei kuitenkaan voida koskaan täysin eliminoida. Viimeksimainittu on lähinnä epäformaalia, »ei-tarkoitettu» valtaa. Tämän pluralistisen ilmiön empiirinen tutkiminen olisi tärkeää laskentajärjestelmien kehittelyn ja käytön kannalta, joskin aiheen arkaluontoisuuden johdosta vaikeaa.

Päätöstyylejä (johtamistyylejä, kognitiivisia tyylejä) koskevaa tutkimusta esiintyy laskentatoimen piirissä suhteellisen runsaasti mm. yksilön informaation käsittelyn (human information processing) tarkastelun yhteydessä (esim. Libby & Lewis 1982). Pääasiassa on ollut kysymys voimakkaasti funktionaalista (objektivistisesta) lähestymistavasta. On pyritty mm. kehittämään johtajan päätöstyylejä vastaavaa laskentajärjestelmän muotoiluratkaisua. Nähdäkseni ei kuitenkaan olisi perusteltua pyrkiä »rääätälin tekemään» järjestelmään yrityksessä kulloinkin edustetulle tyylille tai tyyleille. Realistisempaa olisi hahmotella niitä laskentajärjestelmän ominaisuuksia, joiden avulla järjestelmät tulisivat lähemmäksi myös perinteisistä, mekanistisista aktoriolettaumuksista poikkeavia päätöstyylejä. Näin tarjoutuisivat mahdollisuudet joustavampien, vaihtelevampiin johtamistyyleihin luontuvien laskentatoimen järjestelmien kehittelyyn (Pihlanto 1985).

Tähän ongelmakokonaisuuteen liittyy päätöksentekijän hyväksikäyttämän informaation monidimensioisen luonteen ongelma (Pihlanto 1982). Päätöksenteossa käytettävä informaatio ei ole pelkästään formaalia ja jäsentynyttä, vaan johtamistyön luonteen vuoksi (esim. Mintzbergin tutkimukset) epäformaalia, puutteellisesti jäsentynyttä, subjektiivista, epämääräistä ja puutteellisesti tiedostettuaakin sekä henkilökohtaisten arvojen värittämää. Laskenta-informaatio on tästä informaation moninaisuudesta vain osa, eikä välttämättä aina edes keskeisin. Tällä seikalla on ilmeistä merkitystä kehiteltäessä yritysjohdon tarpeisiin entistä paremmin sopivia laskentajärjestelmiä.

Päätöksentekijätyylistä tai itse asiassa -tyypistä on kysymys ns. integratiivisessa johtamisteoriassa (Bessinger & Suojanen 1983), jossa kytketään kolmijakoiseen aivomalliin perustuvat toimijatyypit organisatorisiin johtamistilanteisiin. Tämä teoria tarjoaa periaatteellisen mahdollisuuden kehitellä näihin tilanteisiin ja vastaaville päätöksentekijätyypeille sopivia laskentajärjestelmän tyyppejä (Pihlanto 1985). Niinpä rutiinitilanteen, tieto-orientoidun tilanteen ja kriisitilanteen vaatimuksia vastaisivat rutiinilaskentatoimen, tieto-orientoidun laskentatoimen ja kriisilaskentatoimen järjestelmät. Rutiinilaskentatoimi vastaa perinteistä vastauslaitteenomaista käsitystä laskentajärjestelmästä, tieto-orientoidussa laskentatoimessa on kysymys luovasta, idealaitteenomaisesta informaation käsittelystä ja kriisilaskentatoimelle on ominaista tilannekohtainen, oppimislaitteenomainen järjestelmän hyväksikäyttö.

Nämä laskentatoimen tyytit on yhdistettävissä kolmijakoisen aivomallin



eri osien toimintaan seuraavasti: rutiinilaskentatoimi ja vasen aivopuolisko, tieto-orientoitu laskentatoimi ja oikea aivopuolisko, kriisilaskentatoimi ja vanhat aivot (old, visceral brain). Nämä yhteydet merkitsevät käsitystä, että kysymyksessä olevan aivopuoliskodominanssin omaava toimija soveltuu parhaiten vastaavan tyyppisen laskentajärjestelmän (ja organisatorisen tilanteen) yhteyteen, ja että toiminta tietyn laskentajärjestelmätyypin yhteydessä edellyttää vastaavan aivo-osan erityistä aktivointia. Itse asiassa laskentajärjestelmien tyypit on paljolti määritelty juuri vastaavien aivon osien toiminnallisten ominaisuuksien mukaisesti.

Edellä on käsitelty eräitä subjektiivisesti valittuja esimerkkejä ulkomaisen johtamistutkimuksen hyväksikäytöstä suomalaisessa laskentatoimen tutkimuksessa. Tämä tutkimus on ollut luonteeltaan ei-empiiristä, käsiteanalyttistä. Se on sisältänyt pluralistisia ja tulkitsevia piirteitä päätöksentekijää ja tämän käyttämää informaatiota koskevien olettamusten johdosta. Laskentatoimen tutkimuksen piiristä on löydettävissä runsaasti muitakin johtamistutkimuksen kanssa yhteisiä alueita ja aihepiirejä. Näistä mainittakoon vain sosiaalinen aspekti, jonka selväpiirteisimpänä ilmenemismuotona on sosiaalikirjanpito (ks. esim. Majala 1982), sekä organisaatiokulttuuri, jonka merkitys laskentajärjestelmien muotoilulle ja hyväksikäytölle on viime aikoina yhä selvemmin tiedostettu.

## 5. LOPUKSI

Yrityksen johtaminen on nähtävissä eräänä alueena, jonka suunnassa laskentatoimen käytäntöön orientoitua, tulkitsevaa tutkimusta on tarkoituksenmukaista harjoittaa. Johtamisen keskeisyys tässä johtuu luonnollisesti siitä, että yrityksen johto on laskentatoimen, erityisesti sisäisen laskentatoimen, informaation keskeisin käyttäjäryhmä. Laskentainformaation tuottaminen ja laskentajärjestelmien kehittäminen on luonnollisesti muidenkin ryhmien vaikuttavissa kuin ylimmän johdon, ja nämä ryhmät – nimenomaan laskentafunktioon kuuluvat – pääsevät siten käyttämään valtaosa laskentainformaation avulla. Tämä toiminta on yrityksen johtamisen kannalta huomiota ansaitseva tosiasia niin tutkimuksen kuin käytännön tasollakin.

Laskentatoimen ja johtamisen välistä suhdetta koskevaa empiiristä tulkitsevaa tutkimusta ei Suomessa ole tehty juuri ollenkaan. Tätä aukkoa täytettäväksi olisi edellä esitettyyn viitaten pyrittävä myös selvittämään, missä määrin ulkomainen teoria tarjoaa käyttökelpoista materiaalia suomalaisen todellisuuteen orientoituun tutkimukseen.

Mielenkiintoista on havaita, että ulkomaisen laskentatoimen tutkimuksen

piirissä on havaittu esiintyvän samantyyppistä empiirisen tiedon tarvetta kuin Suomessakin. Esimerkkinä mainittakoon, että englantilainen Otley (1984) on katsonut laskentatoimen (talouden hallinnon, management accounting) piirissä kaivattavan entistä enemmän sekä käytännön päätöksentekijöiden että tutkijoiden kannalta mielenkiintoista tutkimusta, samoin kuin enemmän kvalitatiivista, tulkitsevaa, tieteidenvälistä, toiminta- ja case-tutkimusta. Joskin nämä lähinnä menetelmiin viittaavat toivomukset johtavat ehkä teoriaa aliarvostavaan suuntaan, mainittu kirjoittaja korostaa samalla teoreettisenkin asennoitumisen tärkeyttä. Kysymyksessä olevalla ei-positiivisella tutkimusotteella ei tietenkään päästä välittömiin yleistyksiin, mutta tapauskohtaisissakin empiirisissä tutkimuksissa tarkasteltavaa ilmiötä koskeva ymmärrys lisääntyy vähitellen ja saattaa johtaa aikanaan yleisempiin johtopäätöksiin ja teorioiden täsmennyksiin tai uusiin teorioihin. Kuitenkin välittömästi tarjoutuu mahdollisuus vaikuttaa todellisuuteen eli käytännön johtamiseen.

## LÄHTEET

- Bessinger, R. Carlton & Suojanen, Waino W.: *Management and the Brain, An Integrative Approach to Organizational Behavior*. Georgia State University 1983.
- Burchell, Stuart & Clubb, Colin & Hopwood, Anthony & Hughes, John & Nahapiet, Janine: *The Roles of Accounting in Organizations and Society*. *Accounting, Organizations and Society* 1, 1980, 5–27.
- Burrell, G. & Morgan, G.: *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*, London 1979.
- Chua, Wai Fong & Laughlin, Richard C. & Lowe, Anthony E. & Puxty, Anthony G.: *Four Perspectives on Accounting Methodology*. A Paper Presented at the Workshop on Accounting and Methodology. Brussels 1981.
- Colville, Ian: *Reconstructing »Behavioural Accounting»*. *Accounting, Organizations and Society* 2, 1981, 119–132.
- Flamholtz, Eric G.: *Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives*. *Accounting, Organizations and Society* 2/3, 1983, 153–169.
- Hopper, Trevor & Powell, Andrew: *Making Sense of Research Into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of Its Underlying Assumptions*. *Journal of Management Studies* 5, 1985, 429–465.
- Hopwood, Anthony G.: *Accounting and Human Behaviour*, London 1974.
- Hopwood, Anthony G.: *The Organisational and Behavioural Aspects of Budgeting and Control*, teoksessa John Arnold & Bryan Carsberg & Robert Scapens (toim.), *Topics in Management Accounting*, Southampton 1980.
- Libby, Robert & Lewis, Barry: *Human Information Processing Research in Accounting: The State of the Art in 1982*. *Accounting, Organizations and Society* 3, 1982, 231–285.

- Majala, Reino: Yrityksen sosiaalikirjanpito. Teoreettisia perusteita ja empiirisiä sovelluksia. Turku 1982.
- Mintzberg, Henry: *The Nature of Managerial Work*, New York 1973.
- Morgan, Gareth & Smircich, Linda: *The Case for Qualitative Research*. *The Academy of Management Review* 4, 1980, 491–500.
- Nikkilä, Juhani: Fenomenologinen johtamistutkimus: Eräitä teoreettisia ja metodologisia huomioita. *Hallinnon tutkimus* 2, 1984, 211–222.
- Otley, David T.: *Management Accounting and Organization Theory: A Review of their Interrelationship*, teoksessa Robert W. Scapens & David T. Otley & Roger J. Lister, (toim.), *Management Accounting, Organizational Theory and Capital Budgeting, Three Surveys*, London 1984.
- Pihlanto, Pekka: Yrityksen valtaprosessit, valtarakenteet ja laskentatoimen roolit (Summary: *The Micropolitical Processes of a Firm, Organizational Power Configurations, and the Roles of Accounting*), Turku 1981.
- Pihlanto, Pekka: Yrityksen päätöksentekijän informaation monet dimensiot: Toiminnallisen informaation systematiikan kehittelyä laskentatoimen tutkimuksen näkökulmasta (Summary: *The Many Dimensions of Decision-Maker's Information: An Explication of Action-Based Information Systematics for Accounting Research*), Turku 1982.
- Pihlanto, Pekka: Toiminnallinen informaation systematiikka vallan määrittelyn perusteena laskentatoimen näkökulmasta (Summary: *Action-Based Information Systematics as a Basis for Defining Power from the Accounting Viewpoint*), Turku 1983.
- Pihlanto, Pekka: Roolimallin organisatoriset ja yksilötason ulottuvuudet laskentatoimen näkökulmasta (Summary: *The Organizational and Individual Dimensions of a Role Model from the Accounting Viewpoint*), Turku 1984.
- Pihlanto, Pekka: Integriivinen johtamisteoria ja laskentatoimen kehittäminen (Summary: *The Integrative Theory of Management and the Development of Accounting Systems*), Turku 1985.
- Pihlanto, Pekka: *Power and Accounting*, European Institute for Advanced Studies in Management, Working Paper No. 85 - 02, Brussels 1985 (a).
- Schreuder, Hein: *Accounting Research and Practice*, teoksessa A. H. G. Rinnooy Kan, (toim.), *New Challenges for Management Research*, Amsterdam 1985.
- Shrivastava, Paul & Mitroff, Ian I.: *Enhancing Organizational Research Utilization: The Role of Decision Makers' Assumptions*. *The Academy of Management Review* 1, 1984, 18–26.
- Thompson, J. D. & Tuden, A.: *Strategies, Structures and Processes of Organizational Decision*, teoksessa J. D. Tuden, P. B. Hammond, R. W. Hawkes, B. H. Junker, A. Tuden, (toim.), *Comparative Studies in Administration*, Pittsburgh 1959.
- Tomkins, Cyril & Groves, Roger: *The Everyday Accountant and Researching His Reality*. *Accounting, Organizations and Society* 4, 1983, 361–374.
- Whitley, Richard: *The Scientific Status of Management Research as a Practically-Oriented Social Science*. *Journal of Management Studies* 4, 1984, 369–390.