

Jyväskylän yliopisto  
Taloustieteellinen osasto

1754

**PROFESSORI PEKKA PIHLANNON TYÖ  
LASKENTATOIMEN TUTKIJANA**

Laskentatoimen pro gradu -työ

Kesäkuu 1999

Työn ohjaajat: Professori Rauno Tamminen

Professori Petri Vehmanen

Työn laatija: **Harri Kauttonen**

## TUTKIMUSSELOSTE

1. Tutkielman otsikko: Professori Pekka Pihlannon työ laskentatoimen tutkijana
2. Laatiija: Harri Kauttonen  
Ohjaajat: professori Rauno Tamminen  
          professori Petri Vehmanen
3. Tieteenala: laskentatoimi  
Julkaisuaika: kesäkuu 1999  
Julkaisupaikka: Jyväskylän yliopisto  
Sivumäärä: 62 + lähdeluettelo ja liitteet 14 sivua, yhteensä 76 sivua
4. Tiivistelmä: Tutkielman aihe on tutkia Turun kauppakorkeakoulun laskentatoimen professorin Pekka Pihlannon työtä laskentatoimen tutkijana etenkin hänen julkaisujensa valossa. Tutkielmassa paneudutaan professori Pihlannon tieteellisissä julkaisuissa ilmeneviin näkökulmien ja sovellettujen viitekehysten muutoksiin, sekä suhteutetaan hänen työtään muuhun suomalaiseen laskentatoimen tutkimukseen ja opetukseen. Tutkielma kattaa vuodet 1971-1998.

Tutkielman keskeisen aineiston muodostavat professori Pihlannon julkaisut. Muita tärkeitä lähteitä ovat suomalaisen laskentatoimen tutkimuksen osalta Näsi (1990), Näsi & Näsi (1985) sekä Lukka, Majala, Paasio & Pihlanto (1984). Tutkielmassa sovellettujen menetelmien osalta tärkeimpiä lähteitä ovat tekstin tulkinnan osalta Palonen (1988) sekä haastattelun osalta Kvale (1996). Menetelmistä tärkein on tekstin tulkinta.

Tutkielman keskeisten päätelmien mukaan sopivan käsitteistön oikea-aikainen läsnäolo on vaikuttanut professori Pihlannon julkaisuissa havaittuihin muutoksiin. Professori Pihlannon tuotannon havaittiin kuuluvan laskentatoimeen, mutta professori hänen soveltamansa subjektivistinen lähestymistapa ja käyttämänsä viitekehukset ovat saaneet julkaisut näyttämään erilaisilta. Tutkielman mukaan Pihlanto voidaan nähdä eräänlaisena linkkinä tai välittäjänä muiden tieteiden ja laskentatoimen välillä.

5. Avainsanat: holistinen ihmiskäsitys, laskentatoimen tutkimus, subjektivismi, tekstin tulkinta.

# SISÄLLYSLUETTELO

<b>1. ALKUSANAT</b> .....	<b>1</b>
<b>2. TUTKIMUSONGELMA</b> .....	<b>1</b>
2.1. TUTKIMUSKOHDDE .....	1
2.1.1. <i>Professori Pekka Pihlanto</i> .....	1
2.2. TUTKIMUSONGELMA .....	2
2.3. AINEISTO JA LÄHTEET .....	3
2.3.1. <i>Professori Pihlannon julkaisut</i> .....	4
<b>3. LÄHESTYMISTAPA</b> .....	<b>4</b>
3.1. MINTZBERGIN JA WATERSIN LÄHESTYMISTAPA .....	5
3.2. LÄHESTYMISTAPA SOVELLETTUNA TÄHÄN TUTKIMUKSEEN .....	6
3.3. TUTKIMUSMENETELMÄNÄ HAASTATTELU .....	7
3.4. TUTKIMUSMENETELMÄNÄ HISTORiantutkimus .....	8
3.5. LUONNONTIETEENOMAISEN KAUSAALISUUDEN HYLKÄÄMINEN .....	10
3.6. TUTKIJAN ASEMOITUMINEN TODELLISUUTEEN SEKÄ YMMÄRRYKSEN SITUATIONAALISUUS ...	10
3.7. TUTKIMUSMENETELMÄNÄ TEKSTIN TULKINTA .....	11
3.8. HERMENEUTTINEN KEHÄ .....	12
<b>4. KATSAUS PIHLANNON JULKAISUIHIN</b> .....	<b>13</b>
4.1. JULKAISUJEN OTSIKOIDEN KUVAAVUUDESTA.....	14
4.2. OTSIKOIDEN PERUSTEELLA SAATU YLEISKUVA .....	14
4.3. OTSIKOIDEN PERUSTEELLA SUORITETTU LUOKITTELU .....	15
4.4. PIHLANNON TUOTANNOSTA EROTETUT JULKAISULUOKAT .....	16
4.5. PIHLANNON TUOTANNOSTA EROTETUT AIKAKAUDET .....	19
4.6. NÄYTE JATKOTUTKIMUSTA VARTEN.....	21
<b>5. PIHLANNON TUOTANNON AIKAKAUDET</b> .....	<b>21</b>
5.1. RAHOITUS.....	21
5.1.1. <i>Aikalaisarvio Pihlannon väitöskirjasta</i> .....	22
5.2. VALTA .....	23
5.3. HOLISTINEN IHMISKÄSITYS .....	25
5.4. HUMANISTINEN LASKENTATOIMI .....	26
<b>6. MERKITYSTEN EROTTAMINEN PIHLANNON JULKAISUISTA</b> .....	<b>28</b>
6.1. ERI AIKAKAUSILLA VALLINNUT IHMISKÄSITYS .....	28
6.1.1. <i>Pihlannon ihmiskäsityksen muotoutuminen</i> .....	30
6.2. TUTKIMUKSEN PERUSTELU ERI AIKAKAUSINA .....	31
6.2.1. <i>Tutkimusten perustelujen muuttuminen</i> .....	33
6.3. ERI AIKAKAUSIEN TULOKSET .....	33
6.3.1. <i>Tutkimustulosten muuttuminen</i> .....	35
6.4. PIHLANNON SOVELTAMA TUTKIMUSOTE .....	36
6.4.1. <i>Laskentatoimen tutkimusotteista</i> .....	36
6.4.2. <i>Havaittu tutkimusote</i> .....	37
6.5. AIKAKAUDELTA TOISELLE SIIRTYMINEN .....	38
<b>7. PIHLANNON TYÖ SUHTEUTETTUNA KONTEKSTIINSA</b> .....	<b>41</b>
7.1. SUOMALAINEN LASKENTATOIMEN TUTKIMUS .....	41
7.1.1. <i>Laskentatoimen tutkimus Näsin (1990) mukaan</i> .....	41
7.1.2. <i>Laskentatoimen tutkimus Näsin &amp; Näsin (1985) mukaan</i> .....	44
7.1.3. <i>Laskentatoimen tutkimus Lukan et al. (1984) mukaan</i> .....	47

7.1.4. Tutkimusotteittain luokittelusta .....	48
7.2. AIHEALUEIDEN VERTAILUA .....	49
7.2.1. Näsiin (1990) verrattuna.....	49
7.2.2. Näsiin & Näsiin (1985) verrattuna .....	50
7.2.3. Lukkaan et al. (1984) verrattuna.....	50
7.3. TUTKIMUSOTTEIDEN VERTAILUA.....	51
7.3.1. Näsiin & Näsiin (1985) verrattuna .....	51
7.3.2. Lukkaan et al. (1984) verrattuna.....	51
7.4. LASKENTATOIMI SEN OPETUKSEN VALOSSA .....	52
7.4.1. Laskentatoimi opinto-oppaiden valossa.....	52
7.5. PIHLANNON TYÖ VERRATTUNA LASKENTATOIMEN OPETUKSEEN .....	54
7.6. PIHLANNON TYÖ VERRATTUNA MUUHUN LASKENTATOIMEEN.....	57
<b>8. LOPPUPÄÄTELMÄ .....</b>	<b>58</b>
8.1. ONKO PIHLANNON TYÖSTÄ KYSE LASKENTATOIMESTA? .....	58
8.1.1. Kuinka tähän on tultu?.....	59
8.2. PIHLANNON ROOLI VÄLITTÄJÄNÄ .....	60
8.3. PIHLANNON ROOLI VAIHTOEHDON TARJOANA.....	61
<b>9. LOPPUSANAT .....</b>	<b>61</b>
<b>10. LÄHDELUETTELO .....</b>	<b>63</b>
<b>11. LIITTEET .....</b>	<b>65</b>

## 1. ALKUSANAT

Professoreiden voidaan väittää olevan auktoriteetteja alallaan ja yhteiskunnassa laajemminkin. Auktoriteetti muodostuu paitsi muodollisesta virka-asemasta ja tohtorin tutkinnosta, myös kunkin professorin tutkimus- ja opetustyöstä, jotka ilmentävät kyseisen professorin ajatuksia. Tutkimusalueensa professorit voivat valita melko vapaasti oman kiinnostuksensa mukaisesti, kunhan pysyttelevät omalla tieteenalallaan. Usein nämä kiinnostuksen kohteet ovat samalla suunnalla kuin muillakin saman alan tutkijoilla, tieteenala keskittyy yhden ongelman ratkaisuun kerrallaan. Laskentatoimen alueelta esimerkkeinä voitaneen mainita vaikkapa yhteiskunnallinen laskentatoimi sekä toimintolaskenta. Ei liene liioiteltua puhua jopa eräänlaisista ajan-kohtaisista muoti-ilmiöistä.

On tutkijoita, jotka ennakkoluulottomasti hakevat innoituksensa ja idealähteensä oman tieteenalansa ulkopuolelta, joskus kaukaisiltakin vaikuttavilta alueilta. Tämä voi näkyä heidän käsittelemissään aiheissa, mutta ennenkaikkea se näkyy tavassa käsitellä aiheita. Tällainen tutkija saattaa olla työssään “oman tiensä kulkija” jopa siinä määrin, että saattaa käydä niin, että keskustelukumppaneita ei omalta tieteenalalta enää löydykään. Saattaa jopa käydä niin, että uusia ajatuksia ei hyväksytä. Toisaalta tällä tavoin saattaa löytyä “uusi viisastenkivi”, johon tieteenalan muutkin tutkijat suuntaavat mielenkiintonsa. Kävi kuinka hyvänsä, jokainen tieteenala tarvitsee oman tiensä kulkijoita, he ovat tieteenalansa rikkaus. Tämä tutkimus keskittyy yhteen heistä.

## 2. TUTKIMUSONGELMA

### 2.1. TUTKIMUSKOHDE

#### *2.1.1. Professori Pekka Pihlanto<sup>1</sup>*

Yhden oman tiensä kulkijan voi sanoa olevan professori Pekka Pihlannon. “Hän on rohkeasti jo uransa varhaisemmista vuosista alkaen laajentanut laskentatoimen tutkimuksen piiriä ennestään tutkimattomille tai hyvin vähän tutkituille alueille.” (Majala 1998, 12.) Hän on luonut tieteellisen uransa laskentatoimen parissa Turun kauppakorkeakoulussa, mistä hän valmistui

ekonomiksi vuonna 1964 ja kauppätieteiden kandidaatiksi vuonna 1968. Vuosina 1964-1966 Pihlanto toimi verotarkastajana Turun lääninverotoimistossa. Akateemisen uransa hän aloitti vuonna 1966 laskentatoimen assistenttina. Vuonna 1973 Pihlanto suoritti lisensiaattitutkinnon ja hänet nimitettiin vakinaisesti laskentatoimen yliassistentin virkaan. Kauppätieteiden tohtoriksi Pihlanto väitteli vuonna 1978 ja vuosina 1978-1984 hän hoiti virkaatekevänä laskentatoimen apulaisprofessorin ja professorin virkoja. Nimitys apulaisprofessorin virkaan tuli vuonna 1983 ja nimitys johdon laskentatoimen professoriksi vuonna 1985. Nykyään Pihlannon erikoisaloja ovat johdon laskentatoimi, laskentatoimen käyttäytymistutkimus ja laskentatoimen metodologia.

Pihlannon käyttämän näkökulman muuttuminen vuosien varrella tekee hänestä oman tiensä kulkijan. Tutkijanuransa alkuvaiheissa hän julkaisi kirjoituksia lähinnä rahoituksen laskentatoimen alueelta melko teknisistä aiheista. Viime vuosina kiinnostuksen kohteena on ollut laskentatoimessa vallitseva ihmiskäsitys. Näiden aiheiden välissä on innoitusta haettu esimerkiksi niin valta- kuin aivoteorioistakin.

Professori Pihlannon julkaisuja voi pitää Suomessa ainutlaatuisina laskentatoimen alalla, muut laskentatoimen tutkijat eivät julkaise laskentatoimea samasta näkökulmasta tarkastelevia tekstejä. Etenkin viime vuosina Pihlannon tutkimustyössään soveltama humanismi eroaa muiden laskentatoimen tutkijoiden työstä. Onkin siis perehtymisen arvoista tutkia muiden laskentatoimen professorien kanssa samankaltaisen tutkijakoulutuksen saaneen tutkijan kulkemaa muista poikkeavaa tietä ja peilata sitä laskentatoimen tiedeyhteisössä tehtyyn muuhun tutkimukseen.

## 2.2. TUTKIMUSONGELMA

Käsillä olevassa tutkimuksessa siis perehdytään Turun kauppakorkeakoulun laskentatoimen professorin Pekka Pihlannon kirjalliseen tuotantoon. Tutkimuksen ideointivaiheessa professori Pihlannon julkaisut eivät olleet kirjoittajalle tuttuja, eikä kirjoittajalla siten ollut niistä ennakkokäsitystä. Lopulta aiheeksi tarkentui ja rajautui professori Pihlannon käsittelemät aihepiirit ja niiden muutokset, Pihlannon tuotannon suhteuttaminen muuhun laskentatoimen tut-

---

<sup>1</sup> Käsillä olevassa kappaleessa on pääasiallisina lähteinä käytetty Ekonomimatrikkeliä sekä professori Reino Majalan (1998) kollegastaan ja työtoveristaan kirjoittamaa artikkelia.

kimukseen sekä Pihlannon tuotannon rinnastaminen nykypäivän laskentatoimeen erityisesti sen opetuksen valossa.

Tutkimusongelmaa kuvaa hyvin seuraava lainaus Neilimolta & Näsiltä:

“Yksittäisen tiedemiehen yksittäistä tutkimusprojektia on mahdollista tarkastella kehitysprosessina. Kehitysprosessina voidaan epäilemättä nähdä myös yksittäisen tiedemiehen koko tutkimusura, laajemmin vieläpä yksittäisten tiedemiesten koostuman - tiedealan ja tiedeyhteisön - historia.”<sup>1</sup>

Tässä tutkimuksessa on kyse “yksittäisen tiedemiehen koko tutkimusuran” kehitysprosessin kartoittamisesta, kuvaamisesta sekä analysoinnista. Myös Neilimo & Näsi (1980) peräänkuuluttavat tarkastelun kohteen rajaamista sekä analysoidun kokonaisuuden hahmottelua osana laajempaa kokonaisuutta. Samaten kohteen alkutila ja lopputila sekä mahdolliset välitilat on heidän mukaansa syytä täsmentää.

Tutkimuksessa pyritään tekemään ymmärrettäväksi Pihlannon julkaisutoiminnassaan käyttämän näkökulman muuttuminen pois laskentatoimen teknisestä näkökulmasta organisaationaaliseen kontekstiin ja edelleen humanistis-psykologiseen näkökulmaan. Samaten pyrkimyksenä on suhteuttaa Pihlannon julkaisut muuhun laskentatoimen tutkimukseen sekä nykypäivän laskentatoimeen erityisesti sen opetuksen valossa.

Professorin voidaan sanoa edustavan alallaan auktoriteettia, jonka eräs vaikuttamiskeino on akateeminen julkaisutoiminta. Auktoriteetti omine lähestymistapoineen ja näkökulmineen paitsi muodostaa osansa tieteenalansa tutkimuksesta ja opetuksesta, myös toiminnallaan vaikuttaa tieteenalasta muodostettavaan käsitykseen, esimerkiksi siihen, millaiseksi laskentahenkilöiden rooli ymmärretään, kammioonsa sulkeutuvaksi numeronlaskijaksi vai laskentaosaston funktionaaliset rajat ylittäväksi asiantuntijaksi.

### 2.3. AINEISTO JA LÄHTEET

Tutkimuksen keskeisiä lähteitä suomalaisen laskentatoimen tutkimuksen osalta ovat laskentaajattelun kehittymistä Suomessa tutkinut Näsi (1990), laskentatoimen väitöskirjoja analysoineet Näsi & Näsi (1985) sekä suomalaista laskentatoimen tutkimusta analysoineet Lukka,

---

<sup>1</sup> Neilimo & Näsi 1980, 1.

Majala, Paasio & Pihlanto (1984). Pihlannon tuotannon suhteuttamista nykypäivän laskentatoimen opetukseen palvelevat Jyväskylän yliopiston ja Helsingin kauppakorkeakoulun opinto-oppaat laskentatoimen kurssikuvausten osalta. Lähestymistavan osalta keskeisin lähde on Mintzberg & Waters (1982) ja menetelmistä tekstin tulkinnan osalta Palonen (1988).

### *2.3.1. Professori Pihlannon julkaisut*

Varsinainen tutkimuskohde on siis professori Pekka Pihlannon kaikki kirjalliset julkaisut, jotka muodostavat myös tutkimuksen keskeisen aineiston. Koska julkaisuluettelo koostuu 126 julkaisusta, ei jokaiseen yksittäiseen julkaisuun ole mahdollista perehtyä. Tarkoituksena onkin erottaa mahdolliset kehityslinjat tutkimus- ja julkaisutoiminnasta ja keskittyä erityisesti niiden tarkasteluun. Suuri osa julkaisuista on ilmestynyt Turun kauppakorkeakoulun julkaisusarjoissa tai Liiketaloudellisessa aikakauskirjassa. Vaikka julkaisuluetteloon on koottu myös muissa kuin laskentatoimen tutkimuksen perinteisillä foorumeilla, esimerkiksi Kauppalehdessä, ilmestyneitä kirjoituksia, tutkimuksessa keskitytään perinteisillä tieteellisillä foorumeilla ilmestyneisiin julkaisuihin ja jätetään muut, usein mielipiteenomaiset kirjoitukset, vähemmälle huomiolle.

Julkaisuluettelon pohjana on Turun kauppakorkeakoulun laskentatoimen laitoksen kansliasta saatu lista Pihlannon julkaisuista. Listaa on täydennetty muiden julkaisujen lähdeviitteiden sekä erityisesti tietokantojen, kuten kotimaisen artikkelitietokannan ARTON sekä korkeakoulukirjastojen yhteistietokannan LINDAn sisältämien tietojen avulla.

Pelkästään tutkimusaineistona olleita Pihlannon töitä ei ole lueteltu lähdeluettelossa. Tekijän kokoama julkaisuluettelo Pihlannon töistä on tutkimuksen liitteenä. Liitteenä olevassa julkaisuluettelossa ovat myös tutkimuksen myöhemmissä vaiheissa tehdyt merkinnät julkaisujen luokittelujen suhteen. Ne Pihlannon julkaisut, joita on käytetty tutkimuksen lähdemateriaalina muutenkin kuin aineistomielessä, on lueteltu myös varsinaisessa lähdeluettelossa.

## **3. LÄHESTYMISTAPA**

Tammisen (1993) mukaan metodi on keino saada tietoa, menetelmä puolestaan on keino tiedon saamisen toteuttamiseksi. Metodien valintaan vaikuttaa, mitä tiedon hankinnan kohteen ajatellaan olevan. Tässä tutkimuksessa tiedon hankinnan kohde on Pihlannon ajatusmaailman



muuttuminen, jonka ilmentymä hänen julkaisujensa näkökulman muuttuminen on. Käytettävän metodin tulee mahdollistaa Pihlannon ajattelun muuttumisen muotoutumisen tietoiseksi kirjoittajalle ja edelleen kirjalliseen muotoon.

### 3.1. MINTZBERGIN JA WATERSIN LÄHESTYMISTAPA

Mintzberg & Waters (1982) perehtyivät tutkimuksessaan siihen, kuinka strategiat todella muodostuvat yrityksissä. Strategian muotoutumisen tutkiminen vaatii pitkälle historialliselle aikavälille ulottuvaa tutkimusta kohteena olevasta yrityksestä ensinnäkin, koska strategiat eivät muutu ja muotoudu minkään aikataulun mukaan ja toiseksi, koska strategian muuttuminen voi olla monimutkainen prosessi. Laajassa tutkimusprojektissaan Mintzberg ja Waters tutkivat lukuisten yritysten strategioiden kehittymistä. Mintzbergin ja Watersin tutkimusraportin tarkoituksena on osoittaa, kuinka yrityksen strategian muuttumista voi kuvata, sekä analysoida ja toisaalta tutkia, kuinka yrityksen kasvu vaikuttaa strategian muotoutumisprosessiin.

Mintzbergin ja Watersin sekä tämän tutkimuksen välillä on havaittavissa useita eroja. Tutkimuskohde tässä on yrityksen sijaan ihminen, tutkimuskohteita on vain yksi eikä tarkoitus ole seurata strategiaa vaan tutkimustoiminnassa tapahtuneita muutoksia. Eroista huolimatta Mintzbergin ja Watersin käyttämä menetelmä soveltuu myös tässä tutkimuksessa sovellettavaksi, molemmissa on kyse historiallisesti pitkäaikaisen prosessin seuraamisesta ja analysoimisesta sekä erityyppisten ajanjaksojen erottamisesta.

Mintzbergin ja Watersin käyttämä lähestymistapa jakautui neljään vaiheeseen. Ensimmäinen vaihe oli tiedonkeruuta, jolloin kehitettiin kronologioita yrityksen historiaan vaikuttaneista päätöksistä ja toimintaympäristön kehityssuunnista sekä etsittiin lukuja yrityksen taloudellisesta suorituksesta. Tämän vaiheen tavoitteena oli esittää yrityksen historia kuvallisessa muodossa tai kronologisina luetteloina.

Toisen vaiheen tarkoitus oli päätellä ajanjaksot ja päätöksenteossa toistuvat kuviot. Ensimmäisessä vaiheessa luotujen kuvioiden ja luetteloiden pohjalta pääteltiin yrityksen strategia. Jokainen strategia nimettiin ja sijoitettiin aikajanelle, jotta pystyttäisiin päättelemään yrityksen historian pääasialliset aikakaudet.

Kolmannessa vaiheessa kukin aikakausi tutkittiin. Huomio kiinnitettiin siirtymiseen yhdeltä aikakaudelta toiselle pehmeää dataa, kuten haastatteluja ja yritystä käsitteleviä raportteja, tutkimalla pikemmin kuin konkreettisen tiedon järjestelmällisellä analysoinnilla. Kiinnostuksen kohteina olivat suurten muutosten taustalla piilevät syyt sekä eri strategioiden välinen vuorovaikutus.

Teoria kehiteltiin neljännessä vaiheessa. Tutkimusryhmän käytössä oli yksityiskohtainen raportti yrityksen historiasta, joka sisälsi edellisissä vaiheissa luodut aikakausien kuvaukset ja selitykset. Raportin pohjalta pyrittiin tutkimusryhmän aivoriihi-istuntoissa vetämään teoreettisia johtopäätöksiä esimerkiksi strategioiden muuttumisen suhteen. Aivoriihi-istuntojen tulokset suhteutettiin koko tutkimusprojektin muiden osien sekä tutkimusprojektin kokonaisuuden tuloksiin. Mielenkiinnon kohteina olivat muunmuassa strategioiden muutoksiin havaitut vaikuttavat tekijät, kuten esimerkiksi ympäristön muutokset tai strategian muuttumisen tarkoituksellisuus.

Julkaistussa tutkimusraportissa seurattiin vähittäismyyntiketjun historiaa 60 vuoden ajalta. Käytävissä olleen lähdemateriaalin perusteella yrityksen historiasta erotettiin viitisenkymmentä erityistä strategiaa ja seitsemän erityistä historiallista ajanjaksoa, jotka tutkimusraportissa kuvataan sanallisesti.

### **3.2. LÄHESTYMISTAPA SOVELLETTUNA TÄHÄN TUTKIMUKSEEN**

Tarkoitus on Mintzbergin ja Watersin neljän vaiheen lähestymistapaa soveltaen seurata Pihlannon julkaisutoimintaa ja siinä tapahtuneita tapahtuneita muutoksia 27 vuoden ajalta (1971-1998).

Ensimmäisen vaiheen muodostaa tiedonkeruu, jota jo julkaisuluettelon kokoaminen oli. Julkaisuluettelon otsikoiden perusteella muodostetaan yleiskuva siitä, minkälaisia tekstejä Pihlanto on julkaissut ja luokitellaan julkaisut aihepiirin tai näkökulman mukaisesti julkaisuluokkiin. Otsikoiden perusteella valitaan luettavaksi riittävän suuri näyte kustakin julkaisuluokasta. Julkaisuluokat esitetään aikajanalla, mikä havainnollistaa julkaisuluokkien ajallisen sijainnin sekä luokasta toiseen tapahtuneen siirtymän.

Toisessa vaiheessa kuvataan, mitä kukin julkaisuluokka on. Ensimmäisessä vaiheessa tehtyyn julkaisujen luokitteluun tukeutuen päätellään ja osoitetaan pääasialliset ja muutosta parhaiten havainnollistavat aikakaudet. Pihlannon soveltamiin eri näkökulmiin tutustutaan tarpeen mukaan tukeutuen Pihlannon käyttämiin alkuperäislähteisiin.

Siirtymistä yhdeltä aikakaudelta toiselle selitetään ja tehdään ymmärrettäväksi kolmannessa vaiheessa. Tässä vaiheessa tulkinan lisäpohjaksi myös haastatellaan Pihlantoa. Tähän vaiheeseen sijoittuu myös suhteutus Pihlannon julkaisuista muuhun laskentatoimen tutkimuksen kenttään sekä tämän päivän laskentatoimen opetukseen.

Viimeisessä vaiheessa on käytössä aikaisempien vaiheiden materiaali. Sen pohjalta pyritään luomaan käsitteellinen malli, joka kuvaa Pihlannon työtä sellaisena kuin se on havaittu sekä siinä näkyviä muutoksia.

### 3.3. TUTKIMUSMENETELMÄNÄ HAASTATTELU

Julkaisujen ohella tutkimusaineistoon kuuluu myös Pihlannon haastattelu. Haastattelun tarkoituksena on tavoitella sellaista tietoa, mitä Pihlannon julkaisuista tai niistä tehdyistä arvioista ei muutoin ole saatavilla, tai tulkintamahdollisuuksista johtuen voisi kyseisistä asioista tulla vetäneeksi väärät johtopäätökset. Tällaista tietoa voi esimerkiksi olla Pihlannon näkemys laskentatoimesta, tai juuri tietyn ihmiskäsityksen valinta tutkimuksensa kohteeksi ja apuvälineeksi 1990-luvulla.

Mintzberg & Waters (1982) ovat myös käyttäneet haastattelua tutkimuksessaan, mutta eivät esittele käytettyä haastattelumenetelmää tai yleensääkään ota kantaa siihen, millainen sen tulisi olla. Ottaen huomioon tutkimusaiheen ja haastattelun tarkoituksen, on haastattelumenetelmässä piirteitä Tamminsen (1993) mukaisesta aidosta haastattelusta. Kun tutkija ei Tamminsen mukaan tiedä paljonkaan etsimästään asiasta, ja asia on vain harvojen ihmisen todellisuutta, "hän asettuu haastattelemalla tiedon alttiiksi tulla. Tavoitteena on muita haastattelumenetelmiä selkeämmin löytää *haastateltavan* subjektiivista todellisuutta, ei haastattelijan omaa" (Tamminen 1993, 99).

Tässä tutkimuksessa haastattelulla on kuitenkin enemmän yhteisiä piirteitä Kvalen (1996) mukaisen kvalitatiivisen haastattelun kanssa. Myös Manninen (1993) on käyttänyt kvalitatiiv-

vista haastattelua tutkimuksessaan.<sup>1</sup> Kvalitatiivisessa haastattelumenetelmässä pyritään kattamaan ennalta valmistellut aihealueet käyttäen kuitenkin mahdollisimman vähän haastateltavaa tai hänen ajatteluaan ohjaavia kysymyksiä. Haastattelija välttää aktiivista roolia ja pyrkii koko ajan saamaan selville kuinka haastateltava näkee tutkimukselle tärkeät asiat eikä usko helposti ymmärtäneensä haastateltavan vastauksien tarkoitusta. Kvalitatiivisen haastattelun tavoite on pyrkiä “aidosti ymmärtämään haastateltavan ajatusmaailmaa” (Manninen 1993, 4) siten, että haastattelija ei tulkitse haastateltavan vastauksia omien tietorakenteidensa kautta.

Professori Pihlantoa haastateltiin 12.5.1999 hänen työpaikallaan. Haastattelu nauhoitettiin ja purettiin nauhalta kirjalliseen muotoon. Tämä kirjallinen materiaali muodosti siten jatkotutkimuksen kohteen yhdessä alkuperäisen haastattelunauhan kanssa. Jatkossa haastattelusta pyrittiin muodostamaan kertomus (Kvale 1996, 199-201), jossa alkuperäisen haastattelun teemoja kehiteltiin. Kertomuksella on ajallinen ja sosiaalinen ulottuvuus sekä juoni, joka on syy kertomuksen kertomiselle. Sämä ulottuvuudet on havaittavissa myös tämän tutkimuksen kysymyksenasettelussa. Vaikka Kvalen (1996, 201) mukaan haastattelija voi jopa kehottaa haastateltavaa tarinoiden kertomiseen, ei näin menetelty, vaan kertomuksen muodostamista pyrittiin helpottamaan ottamalla tämä tavoite huomioon alustavia haastattelukysymyksiä ja haastattelun aihealueita valittaessa.

### 3.4. TUTKIMUSMENETELMÄNÄ HISTORiantutkimus

“Historia on tiede, joka empiiristä jäänneaineistoa tutkimalla pyrkii ristiriidattomasti ja mahdollisimman yksinkertaista ajatusrakennelmaa käyttäen hahmottamaan ja selittämään menneisyyden geneettisiä kehityskokonaisuuksia.”<sup>2</sup>

Tutkimuksen kohteena on menneisyydessä tapahtunut tutkimustyö, jonka empiirisen jäänneaineiston julkaistut artikkelit ja tutkimusraportit muodostavat. Tämän vuoksi voidaan todeta käsillä olevan tutkimuksen sisältävän myös historiantutkimuksen piirteitä. Muutoksen tutkiminen on Näsin (1990, 21) mukaan historiantutkimukselle tunnusomaista ja menneisyyteen kohdistuva tutkimus edellyttää historiantutkimusmenetelmien käyttöä tutkimuksessa. Tutkimuksessaan Näsi tosin määritteli kirjoitushetkellä kymmenisen vuotta vanhat ajatukset histo-

<sup>1</sup> Mannisen (1993) käyttämä lähde oli Kvale, S. (1983) *The Qualitative Research Interview*. Journal of Phenomenological Psychology, No 2, 1983.

<sup>2</sup> Rasila 1977, 9.

riantutkimusta ajatellen liian uusiksi, tämän tutkimuksen ajallinen jaksohan ulottuu aina nykypäivään saakka. Toisaalta kuitenkin historiantutkimuksen määrittelyjen mukaisesti tutkimuksen päämäärä on joko selittäminen tai ymmärtäminen, josta tässäkin tutkimuksessa on kyse.

Renvallin (1983, 16) mukaan historiantutkimus luo kuvan menneisyydestä, joka yleisten toteamusten muodossa selittää kaikki tunnetut lähteet. Edelleen Renvallin mukaan (1983, 19) historiantutkimuksessa ei ole kyse tapahtumien sijoittamisesta aikajanelle, vaan tapahtumien välisten yhteyksien löytämisestä, eli geneettisen aikaperspektiivin muodostamisesta. Tapahtumien ajoittaminen auttaa näkemään muut samanaikaiset ja tarkasteltavaa tapahtumaa lähellä olevat tapahtumat, asioiden synty-yhteydet voivat paljastua tätä kautta.

“Tämä synnyn ja kehityksen geneettinen aikaperspektiivi on se, joka on historiantutkimukselle aivan keskeinen ja oleellinen piirre. Se on niin oleellinen, että jos jokin muukin tiede käyttää samaa asioiden tarkastelutapaa, käsittely muuttuu sen mukana heti historialliseksi.”<sup>1</sup>

Historiantutkimuksesta tutkimusmenetelmänä sekä Mintzbergin ja Watersin lähestymistavasta on löydettävissä yhteisiä piirteitä. Mintzbergin ja Watersin lähestymistavan kahdessa ensimmäisessä vaiheessa ajoitettiin tapahtumat aikajärjestykseen kun taas kaksi viimeistä vaihetta vastaavat geneettisen aikaperspektiivin muodostamista.

Tutkimukseen Mintzbergin ja Watersin lähestymistavan mukaisesti sisältyvä haastattelu ei Rasilan mukaan kuitenkaan täytä historiantutkimuksen tunnusmerkkejä joten tutkimus ei kauttaaltaan ole historiantutkimusta. Haastattelusta historiantutkimuksessa Rasila toteaa seuraavaa:

“Sen sijaan kertomus tai haastattelussa saatu vastaus on historian kannalta epäempiirinen, koska se ei ole välitön jääne ja koska sillä on taipumus muuttua ajan ja kuulijan mukaan.”<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Renvall 1983, 19.

<sup>2</sup> Rasila 1977, 10.

### 3.5. LUONNONTIETEENOMAISEN KAUSAALISUUDEN HYLKÄÄMINEN

Käsillä olevan tutkimuksen eräänä tavoitteena on paneutua tutkittavan maailmaan. Rauhala (1986) käsittelee teoksessaan ihmistutkimusta ja hänen mukaansa “tieteellisen tutkimuksen tehtävänä on saada ilmiöt käsitettäviksi ja luoda siten mahdollisuuksia vaikuttaa niiden kuluun” (Rauhala 1986, 37). Lainatun virkkeen ensimmäinen osa vastaa myös tämän tutkimuksen tavoitteita, lainauksen jälkimmäinen osa ei sen sijaan ole sovellettavissa tässä tutkimuksessa. Tarkoituksena ei luonnollisestikaan ole vaikuttaa kyseessä olevaan ilmiöön, vaan pelkästään selittää sitä. Rauhalan mukaan syy-seuraussuhteiden etsimisen välttämättömäksi johtuu pelkästään ennakkoluuloista, tutkimuskohteena oleva ainutlaatuinen ihminen mahdollistaa kausaalisuhteita asianmukaisempien kuvausmallien löytämisen. Tämänkään vuoksi ei tässä tutkimuksessa yritetä löytää tutkimustoiminnassa tapahtuneita muutoksia selittäviä tekijöitä vaan pyritään tekemään muutoksia ymmärrettäviksi.

### 3.6. TUTKIJAN ASEMOITUMINEN TODELLISUUTEEN SEKÄ YMMÄRRYKSEN SITUATIONAALISUUS

Karvosen (1997, 47-52) mukaan ihmisten oleminen määräytyy “siitä mihin suhteisiin he ovat asettuneet suhteessa muuhun olevaiseen”. Ihmiset ovat asemoituneet suhteiden kokonaisuuteen eri tavoin, eikä kahta samanlaista ihmistä näin ollen ole. Eri asemassa oleville ihmisille asioilla on erilainen vaikutus, eri ihmisillä on erilainen relationaalinen todellisuus elettyään.

“Relationaalinen todellisuus ei ole absoluuttista vaan meille merkityksellistä ja suhteellista, mutta silti ehdottoman faktista todellisuutta. ... Todellisuus avautuu ihmisten ymmärrettäväksi, merkityksellistettäväksi tai tulkittavaksi riippuen siitä mistä positiosta he sitä joutuvat katselemaan.”<sup>1</sup>

Edellä on pyritty kuvaamaan ja painottamaan käsillä olevan tutkimuksen olevan sidonnainen kirjoittajan kokemaan todellisuuteen. Todellisuus, Pihlannon julkaisut, näyttävät kaikille ihmisille samoilta, mutta niiden vaikutus riippuu kunkin ihmisen suhteista muuhun olevaiseen. Tieteenfilosofian termein voisi puhua korrespondenssiteorian<sup>2</sup> mukaisesta totuuskäsitteestä,

<sup>1</sup> Karvonen 1997, 48.

<sup>2</sup> Korrespondenssiteoriasta ks. Niiniluoto (1980) tai Pihlström (1997). Aristoteles ilmaisi saman asian sanoen “Epätotta on sanoa, että se ei ole, mikä on, tai että se on, mikä ei ole ja vastaavasti on totta sanoa sen olevan,

jonka mukaan “totuus on jonkinlainen vastaavuussuhde uskomuksen ja tosiasian välillä: uskomus tai ajatus on tosi täsmälleen silloin kun se ‘vastaa’ todellisuutta. Siten lause on tosi jos se ‘ilmaisee’ toden asiantilan eli tosiasian.” (Niiniluoto 1980, 108.) Kyseisenlaisessa tutkimuksessa havainnot, eli tosiasiat, näyttävät Karvosen tarkoittamalla tavalla kullekin ihmiselle erilaiselta.

Edelleen Karvosen mukaan inhimillisessä ymmärtämisessä on kyse “käsitteistämisestä”. Asian käsittäminen on sen vangitseminen sitä kartoittavalla käsitteellä, kielikuvalla ja tekstillä. Asian käsitteistäminen tekee siitä muiden ihmisten kanssa jaettavissa olevan seikan. Tässä tutkimuksessa käsitteistäminen tapahtuu lähestymistavan mukaisessa viimeisessä vaiheessa. Kirjoittajan asema todellisuuteen kuitenkin vaikuttaa myös siihen, millainen käsitteellinen malli lopulta muodostuu, sillä eri positionaalinen todellisuus suosii erilaisten ymmärrysten tuottamista asioista.

### 3.7. TUTKIMUSMENETELMÄNÄ TEKSTIN TULKINTA

Tämä tutkimus perustuu suurelta osiin kirjallisen tuotannon arviointiin. Palonen (1988) on tutkinut poliittisten tekstien tulkintaa, mutta samantapaisia tulkintaongelmia saattaa hänen mukaansa nousta esiin myös muilla tieteenaloilla. Hänen mukaansa sisällön alustava ymmärtäminen on itse tulkintaa helpottava välivaihe. Tulkintaan syvemmälle mentäessä on usein mahdollista siirtyä koko tekstin tyhjentävästä lukemisesta valikoivampaan lukutapaan. “Kannesta-kanteen -lukeminen” (Palonen 1988, 28) voidaan korvata keskittymällä solmukohtiin jolloin lukutapahtumalle on tyypillistä epäjatkuvuus. Tulkinnan perusoperaatioissa on siis kyse “eksegeesistä” eli kiinnostavien merkitysten erilleen ottamisesta. Eksegeesi voidaan Palosen mukaan käsittää arvioinnista ja päättelystä riippumattomana tulkintatasona. Tutkimuskohteensa politiikan mukaisesti Palonen ulottaa eksegeesin välineiksi tekstin loogiset, kielelliset ja retoriset rakenteet, mutta poissuljettua ei liene muidenkaan rakenteiden käyttäminen eksegeesin välineinä. Palosen esittämä pätevyysarviointi ei tässä tutkimuksessa tule kysymykseen, sillä tarkoitus ei ole arvioida tieteellisten julkaisujen pätevyyttä. Sitävastoin teksti pyritään asettamaan kontekstiinsa. Tekstin kontekstin ymmärtäminen antaa mahdollisuuden käsitellä tekstiä “eräänlaisena salasanomana - johon ei kuitenkaan ole yhtä ‘koodia’, jolla sanoma

---

mikä on, ja sen olevan olematta, mikä ei ole. Se siis, joka sanoo jonkin olevan tai olevan olematta, on joko oikeassa tai väärässä” (Aristoteles, *Metafysiikka*, IV kirja, 7).

muuntuisi 'selväkieliseksi', vaan useita erilaisia tulkintamahdollisuuksia" (Palonen 1988, 63). Toisaalta dekontekstualisointi mahdollistaa keskittyneen huomion suuntaamisen tekstin johonkin aspektiin.

Palosen mukaan tekstin merkitysmuutoksia voidaan vertailla joko tekstien välillä tai ulkopuolisen kiinnekohdan kanssa. Mahdollisia merkitysmuutoksia tässä tutkimuksessa ovat julkaisujen aihepiirien ja näkökulmien muuttuminen, jotka siis joko voidaan suhteuttaa toisiinsa tai muihin laskentatoimen julkaisuihin. Merkityssuhdemuutokset voivat olla joko jatkumo- tai katkosluonteisia.

Tekstien valintaa aineistoksi käsitellessään Palonen toteaa, että "on siis tutkimuksen spesifiointille tärkeitä tietoisesti ja huolellisesti valita ja rajata tutkimuksessa aineistona käytettävät lähteet ja kunkin lähdetyyppin käytötapa" (Palonen 1988, 132). Tutkimuksen pääteema nojaa intensiivisemmin tulkittavien tekstien analyysille.

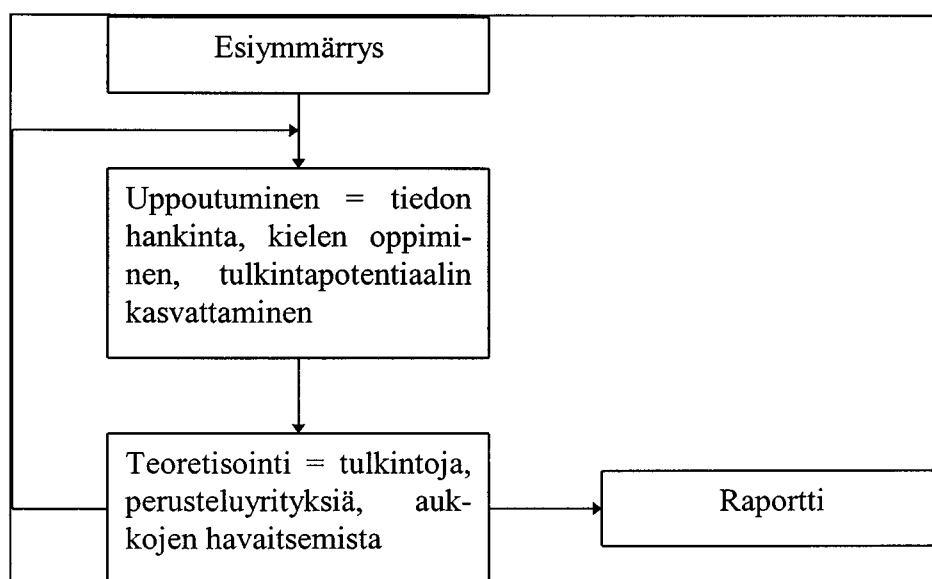
Heiskalan (1990) mukaan tulkinnan koeteltavuutta on mahdollista parantaa tulkintasääntöjen riittävällä eksplikoinnilla, riittävän aineistomäärän esittämisellä tulkinnan tueksi sekä tulkinnan suhteuttamisella mahdollisiin muihin tulkintoihin. Edellä esitetty eksegeesin keinojen käyttäminen pyrkii täyttämään vaatimuksista ensimmäisen, aineistomäärän esittämisessä on pyritty tasapainoilemaan tutkimuksen luettavuuden ja pro gradu -työn sopivan laajuuden sekä tulkinnan havainnollistamisen välillä. Vaihtoehtoisia tulkintoja pyritään tuomaan esille käsitteellisen mallin yhteydessä.

### **3.8. HERMENEUTTINEN KEHÄ**

Tammisen (1993) tulkitsevan tutkimuksen prosessia kuvaava hermeneuttinen kehä kuvaa myös tämän tutkimuksen kulkua, vaikka tässä ei tutkimusmetodi olekaan tulkitseva tutkimus. Esiymmärrys tutkimuskohteesta hankitaan julkaisuluetteloon perehtymällä. Uppoutuminen on tässä tapauksessa Pihlannon julkaisujen lukemista ja niissä käytettyihin näkökulmiin tutustumista, kun taas teoretisoinnissa luodaan geneettinen aikaperspektiivi. "Hermeneuttisessa kehässä tutkija vähitellen lähestyy perusteltua tulkintaa" (Ehnrooth 1990, 37). Ehnroothin (1990) mukaan sillä, onko alkuhypoteesi, joka kuviossa 1 vastaa esiyymmärrystä, oikea, ei ole juurikaan merkitystä, koska se joka tapauksessa muuttuu prosessin aikana. Toisaalta Ehn-



roothin (1990) mukaan tulkittava aineisto saattaa sisältää niin monta tasoa, että erilaisia tulkintamahdollisuuksia on runsaasti. Tulkinnan perustelu on oleellisempaa.



*Kuvio 1. Hermeneuttinen kehä.<sup>1</sup>*

#### 4. KATSAUS PIHLANNON JULKAISUIHIN

Tässä kappaleessa Pihlannon julkaisuihin luotavan katsauksen tarkoituksena on muodostaa yleiskuva julkaisutoiminnasta sekä ryhmitellä julkaisuja eri luokkiin tutkimuksen myöhempiä vaiheita varten. Julkaisuluettelon otsikoihin tutustumalla on mahdollista saada alustava käsitys julkaisuissa käsitellyistä aihepiireistä. Tarkan käsityksen saaminen luonnollisesti edellyttää kuitenkin julkaisujen lukemista ja analysointia. Ongelmaksi kuitenkin muodostuu Pihlannon kirjallisen julkaisutoiminnan mittavuus, kaikkia 126 julkaisuluetteloon kuuluvaa julkaisua ei ole mahdollista tarkoin lukea. Tämän vuoksi tarkemman tutustumisen kohteeksi valitaan näyte. Näytettä ei valita satunnaisesti, vaan perehtymisen kohteeksi pyritään valitsemaan julkaisuja, jotka mahdollistavat tutkimuksen taustalla olevien ennakkokäsityksien paikkansa-pitävyyden arvioinnin. Näin valittua näytettä käytetään myöhemmin lähinnä pääasiallisia aikakausia kuvattaessa, tutkimuksen muita osia varten on tarpeen mukaan luettu julkaisuja myös näytteen ulkopuolelta.

<sup>1</sup> Tamminen 1993, 90.

#### 4.1. JULKAISUJEN OTSIKOIDEN KUVAAVUUDESTA

Näytteenottovaiheessa työskennellään julkaisuluettelon pohjalta, jolloin tiedossa on julkaisun otsikko sekä julkaisufoorumi. Valittu työskentelytapa edellyttää, että julkaisun otsikko kuvaa julkaisun tosiasiallista sisältöä. Otsikoiden kuvaavuutta arvioitiin lukemalla tiivistelmä, johdanto ja johtopäätökset sekä tutustumalla sisällön olennaisiin osiin 43 julkaisusta, ja arvioimalla kunkin julkaisun otsikon kuvaavuus sanallisesti erikseen.

Julkaisun otsikko arvioitiin sisältöä hyvin kuvaavaksi, mikäli julkaisun oleelliset seikat tulivat siinä esille, ja otsikosta sai oikean kuvan julkaisun sisällöstä. Mikäli toinen tai molemmat ehdoista eivät täytyneet, arvioitiin otsikko huonosti sisältöä kuvaavaksi. Otsikon kuvaavuuden arviointiin eivät vaikuttaneet otsikossa mahdollisesti esiintyneet kirjoittajalle alunperin oudot käsitteet. Esimerkiksi julkaisu Modulaarinen aivoteoria ja oikukas käyttäytyminen organisatiossa (Pihlanto 1987) keskeisiltä osiltaan käsittelee otsikossa mainittuja asioita ja näin otsikko arvioitiin sisältöä hyvin kuvaavaksi, vaikka modulaarinen aivoteoria ei terminä alunperin ollutkaan tuttu kirjoittajalle.<sup>1</sup>

Tutkitut julkaisut jakautuivat tasaisesti eri vuosille ja edustivat 35 prosenttia kaikista julkaisuista. 39 julkaisun otsikon arvioitiin kuvaavan julkaisun todellista sisältöä hyvin ja vastaavasti 4 otsikkoa arvioitiin sisältöä huonosti kuvaaviksi. Tulokset ovat selkeitä, 90 prosenttia tutkituista otsikoista oli sisältöä hyvin kuvaavia ja tämän perusteella tarkemman tutustumisen kohteeksi tulevat julkaisut voitiin valita otsikoiden perusteella.

#### 4.2. OTSIKOIDEN PERUSTEELLA SAATU YLEISKUVA

Vuodesta 1971 vuoteen 1980 Pihlannon julkaisujen aiheet käsittelevät lähes poikkeuksetta rahoitusta. Poikkeuksia on vain muutama ja ne käsittelevät kirjanpitoa ja laskentatoimea tai liiketaloustiedettä yleisemmällä tasolla. Vuonna 1980 ilmestyi viimeinen rahoitusta käsitellyt julkaisu ja samana vuonna esiintyy sana "valta" ensimmäistä kertaa otsikossa. Seuraavina vuosina julkaisut keskittyvät valtaan sekä toiminnalliseen informaatiotieteeseen, välillä nämä kaksi teemaa yhdistetään. Vuosina 1983 ja 1984 ilmestyy myös roolimalleja käsitteleviä julkaisuja. Valtateorioista Pihlanto kirjoittaa viimeisen kerran vuonna 1987. Vuosina 1988 ja

---

<sup>1</sup> Kalliopuskan (1994) mukaan moduli on aivojen rakenneyksikkö. Tieto vahvistaa lukijan käsitystä aivotutkimukseen perustuvasta työstä.

1989 on selkeästi nähtävissä uuden näkökulman mukaantulo. Sosiologiaan ja erityisesti holistiseen ihmiskäsitykseen pohjautuvia tutkimuksia alkaa ilmestyä. Vaikka holistinen ihmiskäsitys esiintyykin otsikoissa aina näihin päiviin saakka, on samaan aikaan ilmestynyt muitakin aiheita käsitteleviä tekstejä, erityisesti tutkimustyön tekemistä käsitteleviä julkaisuja niin holistisen ihmiskäsityksen kuin muidenkin näkökulmien valossa. Vuonna 1992 tulee mukaan ensimmäisen kerran humanistinen psykologia ja myöhemmin humanistinen laskentatoimi, näillä on jo otsikoidenkin perusteella havaittavissa olevaa yhteyttä holistiseen ihmiskäsitykseen pohjautuvan tutkimuksen kanssa. Aivan viime vuosina on julkaisuissa ollut mukana hyvin monenlaisia tekstejä, eikä selvää yhteistä tekijää ole ollut havaittavissa paitsi holistiseen ihmiskäsitykseen perustuvien töiden osalta.

Pihlannon julkaisut on pääasiassa julkaistu Turun kauppakorkeakoulun julkaisusarjoissa. Liiketaloudellinen aikakauskirja on ollut toinen Pihlannon huomattava julkaisufoorumi. Viime vuosina on kirjoituksia ilmestynyt myös aikakauslehdissä, kuten Kanava ja Tiedepolitiikka. Suurin osa julkaisuista on suomenkielisiä, suomen lisäksi on julkaisuja myös englanniksi ja ruotsiksi. Ulkomailla on julkaistu seitsemän teosta.

### 4.3. OTSIKOIDEN PERUSTEELLA SUORITETTU LUOKITTELU

Jotta 126 julkaisua käsittävän julkaisuluettelon kanssa olisi helpompi työskennellä kokonaisuutena ja jotta kehityssuunnat olisivat helpommin havaittavissa ja hahmotettavissa, kaikki julkaisut on otsikon perusteella yhdistelty erilaisiin julkaisuluokkiin. Luokkiin jakamista ovat tutkimuksessaan käyttäneet myös Näsi & Näsi (1985). Tutkiessaan suomalaisia laskentatoimen väitöskirjoja he jakoivat laskentatoimen opetuksen ja tutkimuksen aihealueet seitsemään eri luokkaan Helsingin kauppakorkeakoulun ja Tampereen yliopiston laskentatoimen opetusohjelmiin sisältyvien aihealueiden perusteella. Tutkimuksen tämän vaiheen tarkoitus ei kuitenkaan ole suhteuttaa Pihlannon julkaisuja muuhun laskentatoimen tutkimukseen, vaan yksinomaan helpottaa edellämainittua kehityssuuntien hahmottamista, joten luokkiin jako on tehty yksinomaan kyseisessä julkaisuluettelossa esiintyneiden aihealueiden perusteella julkaisuja toisiinsa verraten.

Luokkiin jakaminen tehtiin aluksi intuitioon pohjautuen ja seuraavassa vaiheessa lähinnä otsikoiden sisältämien sanojen merkitystä pohtien. Kriteerinä julkaisun sijoittamiseen tiettyyn julkaisuluokkaan toimi otsikon sisältämien sanojen merkityksen antama kuva julkaisun sisäl-

löstä ja julkaisussa sovelletusta näkökulmasta. Julkaisuluokkia muodostui kaikkiaan 14. Kukin luokka koostuu laskentatoimea tietystä näkökulmasta käsittelevästä julkaisusta, kuitenkin niin että kaksi erityistä luokkaa sisältävät kaikki ne julkaisut, joita ei kriteereiden mukaan voitu sijoittaa muihin luokkiin joko sen vuoksi, että ne muodostaisivat yksinään oman luokansa, tai koska niiden ei ajateltu kuuluvan varsinaiseen tieteelliseen julkaisutoimintaan. Taulukko 1 sisältää julkaisuluokan kuvauksen, siihen sijoitettujen julkaisujen määrän sekä jatkossa käytettävän julkaisuluokkaa kuvaavan lyhenteen.

LYHENNE (lukumäärä)	Julkaisujen käsittelemä aihepiiri tai käyttämä näkökulma
RAH (18)	Rahoitus <sup>1</sup>
KP (7)	Kirjanpito
YL (11)	Liiketaloustiede, kauppatiede ja/tai laskentatoimi yleensä
OPE (2)	Opetukseen liittyvä julkaisu
TUT (14)	Liiketaloustieteen, kauppatieteen ja/tai laskentatoimen tutkimiseen, uuteen näkökulmaan tai viitekehykseen liittyvä julkaisu
TIE (5)	Tieto (informaatio) ja sen käyttö
VAL (11)	Valtateoriat
PÄÄ (6)	Päätöksenteko
ROO (3)	Roolimallit, Mintzbergin roolimallit
AKT (6)	Aktorit
MUU (9)	Muu tieteellinen julkaisu
X (15)	Muut ei-tieteelliset julkaisut
HOL (16)	Ihmiskäsitys, holistinen ihmiskäsitys
HUM (3)	Humanistinen laskentatoimi

*Taulukko 1. Julkaisuluokat.*

#### 4.4. PIHLANNON TUOTANNOSTA EROTETUT JULKAISULUOKAT

Lukumääräisesti hallitsevimmit nousivat rahoitus, holistinen ihmiskäsitys, laskentatoimen tutkimus sekä valtateoriat -luokat. Kooltaan suurehkimat laskentatoimi yleensä -luokka ja muut ei-tieteelliset julkaisut -luokka sisältävät muualle luokittelemattomat julkaisut. Suuria määriä artikkeleja sisältävien artikkelitietokantojen käyttö julkaisuluetteloa koottaessa on saattanut aiheuttaa vääristymää luokkien koossa, koska artikkelitietokannat sisältävät pääsääntöisesti vain 1990-luvulla julkaistuja artikkeleita. Näin ollen tätä vanhempia, oletettavasti eri aiheita käsitteleviä artikkeleita ei ole julkaisuluetteloon saatu kerättyä yhtä kattavasti. Artikkelitieto-

kannoista poimitut artikkelit on kuitenkin suurelta osin sijoitettu kahteen viimeksi mainittuun luokkaan.

Vuosien 1971 ja 1980 välillä on ilmestynyt 18 rahoitusta käsittelevää julkaisua. Muutamaa, lähinnä kirjanpitoa tai laskentatoimea yleisemmällä tasolla käsittelevää, poikkeusta lukuunottamatta miltei jokainen kyseisenä aikana ilmestynyt julkaisu käsittelee rahoitusta. Rahoitusta käsitellään alussa melko ”teknisestä” näkökulmasta kuten esimerkiksi Yrityksen pääomarahoituskäyttämisen suunnittelu ja toteutus -raportissa (Pihlanto 1975). 1970-luvun lopulla alkaa kuitenkin käyttäytymistieteellinen näkökulma tulla esiin kuten Yrityksen formaali ja epäformaali rahoituskäyttäytyminen (Pihlanto 1979b) -raportti osoittaa.

Kirjanpitoa käsittelevät seitsemän julkaisua ovat ilmestyneet pitkällä aikavälillä, 1973-1995. Vaikka kaikkien julkaisujen aihe on kirjanpito, ei yhtä selvää näkökulmaa ole löydettävissä. Julkaisuissa on käsitelty niin kustannusten etuoikeusjärjestysteoriaa (Pihlanto 1993a) kuin käyttöomaisuuden käsitettä kiinteistöyhteisön näkökulmasta (Pihlanto 1973).

Laskentatoimi yleisellä tasolla -luokkaan on sijoitettu julkaisut, jotka selvästi käsittelevät laskentatoimea, mutta jotka eivät käsittele mitään tiettyä aihepiiriä tai sovelle erityistä näkökulmaa. Luokan julkaisut ajoittuvat miltei koko tutkimuksen kattavalle aikajaksolle, ensimmäinen on ilmestynyt vuonna 1973 ja viimeisin vuonna 1997. Luokka on varsin heterogeeninen, siihen on luokiteltu niin Liiketaloustiede ja laskentatoimi (Pihlanto 1978a) kuin Ajatuksia kansainvälistymisestä laskentatoimen haasteena ja mahdollisuutena (Pihlanto 1988c) -nimiset julkaisut.

Nimenomaisesti opetukseen läheisesti liittyviä julkaisuja on luokittelun mukaan ilmestynyt kaksi kappaletta, joista toinen käsittelee budjetointia ja toinen väitöskirjan kirjoittamista.

Laskentatoimen tutkimus -luokka on runsaslukuinen, mutta sisällöltään varsin erilainen useimpiin muihin luokkiin verrattuna. Julkaisut ajoittuvat huomattavan pitkälle ajanjaksolle, havainnot asettuvat melko tasaisesti vuosien 1978 ja 1997 välille. Määrittelyn mukaisesti luokka sisältää laskentatoimen tutkimusta käsitteleviä julkaisuja, mutta koska sen tarkempia kriteerejä ei ollut määritelty, tuli luokkiin sijoitetuksi niinkin erilaisia julkaisuja kuin Lasken-

---

<sup>1</sup> Näsin (1990, 94) mukaan 1970-luvulla laskentatoimi jakautui ”rahoitukseen” ja ”talouden hallintoon”. Näistä ensin mainittu sisälsi tuloksenjakolaskelmat (mukaanlukien kirjanpidon ja verotuksen) sekä rahoituksen. Taulukossa rahoituksella tarkoitetaan kyseisen määrittelyn mukaista rahoitusta, ei nykyistä rahoitus-oppiainetta.

tatoimen tutkimuksen uusia näkökulmia (Pihlanto 1981) ja *The Action-Oriented Approach and Case Study Method in Management Studies* (Pihlanto 1994a).

Tieto ja informaatio sekä niiden käyttö tulevat ilmi monen julkaisun otsikossa. Oman luokansa muodostavat viisi erityisesti tietoa käsittelevää julkaisua. Luokka ei ole lukumääräisesti suuri ja siihen kuuluvat julkaisut ovat ilmestyneet vuosien 1979 ja 1990 välillä. Vaikka tieto onkin luokkaan valittujen julkaisujen yhteinen tekijä, käsitellään aihetta niissä niin eri tavalla, että luokasta muodostuu melko heterogeeninen.

Samalla, kun rahoitusta käsittelevät julkaisut loppuvat vuonna 1980, on havaittavissa seuraavan suuren ryhmän, valtateorioiden pohjalta laskentatoimea tarkastelevien julkaisujen yleistyminen. Laskentatoimea valtateorioiden näkökulmasta käsitteleviä tekstejä ilmestyy vuosina 1980-1987 yhteensä 11 kappaletta. Osa valtaa tarkastelevista julkaisuista käsittelee valtaa erityisen toiminnallisen informaatiotieteen näkökulmasta.

Roolimalleja käsitellään laskentatoimen kannalta kolmessa vuosina 1983-1984 ilmestyneessä julkaisussa. Mintzbergin kehittämää yritysjohtajien erilaisia rooleja kuvaavaa mallia on sovellettu niin budjetin laatimiseen, laskentatoimen viitekehikseksi kuin sen organisatorisiin ulottuvuuksiin.

Lähinnä 1990-luvun alussa ilmestyneet yhteensä kuusi päätöksentekoa käsittelevää julkaisua muodostavat oman luokkansa. Myös päätöksentekoa tarkastellaan yhdessä julkaisussa erityisen toiminnallisen informaatiotieteen näkökulmasta, muuten päätöksentekoa käsittelevissä julkaisuissa keskitytään luovien päätösten problematiikan sekä ihmisläheisyyden ja ihmiskäsityksen merkityksen pohtimiseen päätöksenteossa.

Aktorit ovat tutkimuksen kohteena kuudessa 1986-1995 ilmestyneessä julkaisussa. Kahteen aktoreita käsittelevään tutkimukseen on kuitenkin yhdistetty holistinen ihmiskäsitys. Aktoreita tarkastellaan myös erityisesti niiden päätöstyilien kannalta.

Osa julkaisuista on julkaistu tieteellisellä foorumilla mutta niitä ei kuitenkaan voi luokitella otsikon mukaan nimenomaisesti laskentatoimeen kuuluviksi, vaan kyseessä ovat muut tieteelliset julkaisut. Näitä julkaisuja on kaikkiaan kuusi kappaletta ja ne ajoittuvat vuosille 1987-1998, selvästi jakson loppupuolelle painottuen.

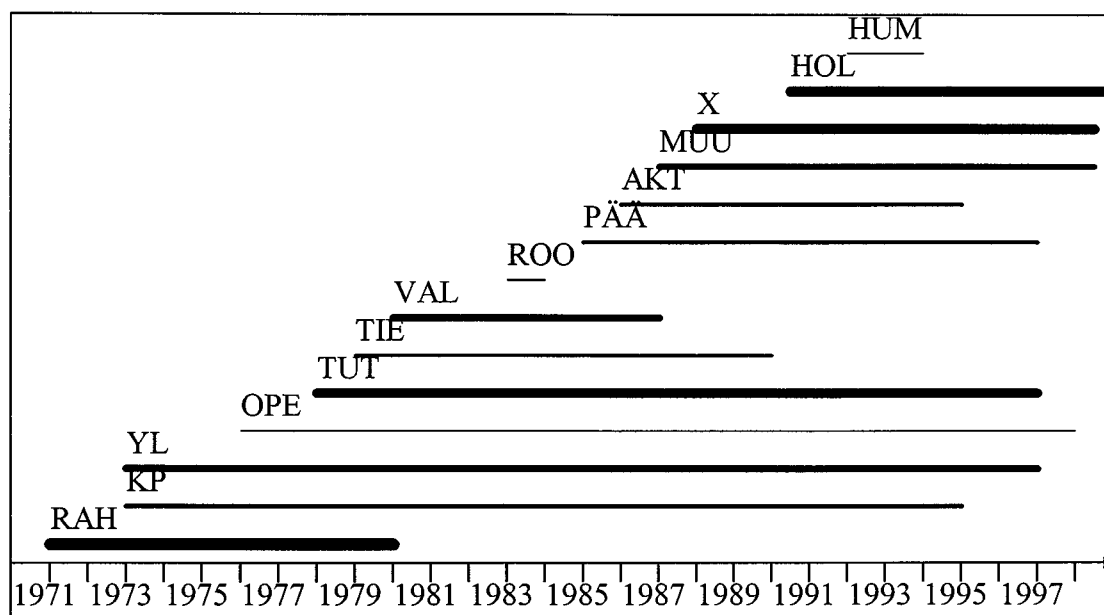
Kaikkiaan 15 julkaisua luokiteltiin ei-tieteellisiksi lähinnä otsikkonsa, mutta myös julkaisufooruminsa perusteella. Otsikoista päätellen näistä kirjoituksista suurin osa on kannanottoja sekä keskustelua koskien ajankohtaisia yhteiskunnallisia asioita ja tiedepolitiikkaa. Luokasta muodostui hyvin heterogeeninen.

Lukumääräisesti huomattava luokka on vuodesta 1990 alkaen ilmestyneet holistiseen ihmiskäsitykseen pohjautuvat julkaisut, joita on yhteensä 16 kappaletta. Julkaisuja luonnehtii holistisen ihmiskäsityksen merkityksen korostaminen laskentatoimelle ja sen tutkimukselle. Huomattavaa on myös että julkaisut ovat heti runsaslukuisia ja että yhtään toista lukumääräisesti merkittävää julkaisuluokkaa, esimerkiksi valtaa käsitteleviä tekstejä, ei ilmesty enää samaan aikaan holistiseen ihmiskäsitykseen perustuvien julkaisujen kanssa.

Humanismi ja humanistinen laskentatoimi -käsitteet esiintyvät yhteensä kolmen julkaisun nimessä vuosina 1992-1994. Luokka on melko pieni mutta muodostaa hyvin yhtenäisen kokonaisuuden.

#### **4.5. PIHLANNON TUOTANNOSTA EROTETUT AIKAKAUDET**

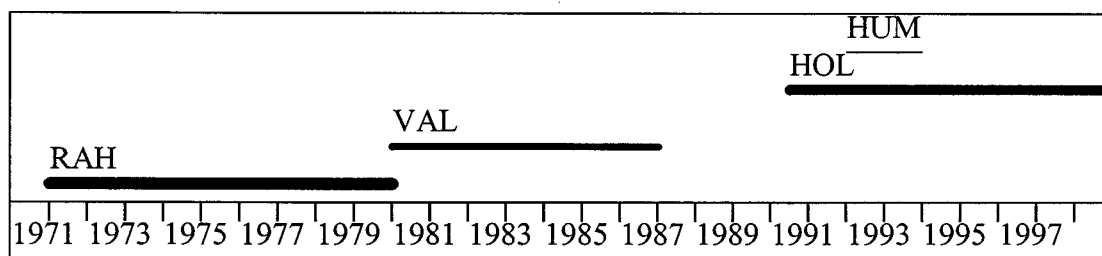
Julkaisuluokkien sijoittaminen aikajanelle mahdollistaa potentiaalisten ajassa tapahtuneiden muutosten havaitsemisen julkaisujen aihepiirin tai näkökulman suhteen. Sivun 20 kuviossa janan paksuus kuvaa luokkaan sijoitettujen julkaisujen määrää. Janan pituus vastaa julkaisujen ajallista jakaumaa siten, että jana alkaa ensimmäisen luokkaan sijoitetun julkaisun ilmestymisvuoden kohdalla ja vastaavasti päättyy viimeisen julkaisun ilmestymisvuoden kohdalla. Janaa ei ole katkaistu, vaikka välillä olisikin vuosia, jolloin ei olisi ilmestynyt yhtään kyseessäolevaan luokkaan luokiteltua julkaisua.



Kuvio 2. Julkaisuluokat aikajanelle sijoitettuna.

Sisällöltään yhtenäisten luokkien olemassaolo eri aikoina kertoo julkaisutoiminnan sisällössä tapahtuneista muutoksista. Lukumääräisesti suurimpia homogeenisia luokkia ovat rahoitus, valteoriat sekä holistinen ihmiskäsitys -luokat. Aktoreita käsittelevät julkaisut ovat myös melko runsaslukuisia, mutta ne eivät muodosta edellisiin verrattavissa olevaa yhtenäistä kokonaisuutta, ja lisäksi osa niistä perustuu ainakin osittain holistiseen ihmiskäsitykseen. Laskentatoimea yleisesti käsittelevät julkaisut samoin kuin muualle luokittelemattomat, sekä eittieteellisiksi luokitellut julkaisut ovat ryhmänä hyvin heterogeenisiä eivätkä siten mahdollista selkeiden kehityssuuntien hahmottamista. Samaten kirjanpitoa sekä laskentatoimen tutkimusta on tarkasteltu monesta näkökulmasta. Päätöksentekoa käsittelevissä julkaisuissa on havaittavissa eri näkökulmia, eli se ei muodosta kovinkaan yhtenäistä kokonaisuutta. Humanistinen laskentatoimi -luokka ei ole lukumääräisesti suuri, mutta koska siinä tuodaan esille uusi näkökulma laskentatoimeen ja se on sisällöltään homogeeninen, katsotaan sen olevan tutkimuksen kannalta merkittävän. Tietoa käsittelevät julkaisut sekä opetustarkoituksiin julkaistut teokset ovat lukumääräisesti vähäisiä eivätkä siten merkittäviä muutosten hahmottamisessa. Kuvio 3 kuvaa kootusti Pihlannon tuotannosta erotettavissa olevat pääasialliset aikakaudet, eli kulloisetkin julkaisutoiminnan painopistealueet.





*Kuvio 3. Pääasialliset aikakaudet.*

#### **4.6. NÄYTE JATKOTUTKIMUSTA VARTEN**

Näytteeseen on valittu otsikoiden perusteella kaikkiaan 23 julkaisua. Luettavaksi valitut julkaisut muodostavat tutkimuksen “materiaaliytimen” (Palonen 1988, 132), jonka odotetaan valottavan edellä havaittua muutosta Pihlannon julkaisuissaan käyttämän näkökulman sekä julkaisujen aihepiirien suhteen. Näytteen on tarkoitus palvella etenkin aikakausien hahmottamisessa ja kuvaamisessa, muita kehityslinjoja julkaisuista etsittäessä on perehdytty myös näytteen ulkopuolisiin julkaisuihin. Näytteenoton apuna on käytetty edellä tehtyä julkaisujen luokittelua.

Jokaisesta neljästä ennalla havaitusta pääasiallisesta (vrt. kuvio 3) näkökulmasta on näytteeseen valittu julkaisut, jotka niiden julkaisuajankohta huomioonottaen voivat ilmentää julkaisuissa tapahtuneita muutoksia. Lisäksi kunkin näkökulman sisältä on pyritty ottamaan mukaan aihetta eri tavalla käsitteleviä julkaisuja. Julkaisut, joita ei otsikon perusteella ollut mahdollista luokitella mihinkään luokkaan eivätkä siten palvele tarkoitusta pääasiallisen näkökulman muutoksen havaitsemisessa, on jätetty näytteen ulkopuolelle.

### **5. PIHLANNON TUOTANNON AIKAKAUDET**

#### **5.1. RAHOITUS**

Vuosien 1971 ja 1980 välillä ilmestyneet 18 rahoitusta käsittelevää julkaisua muodostavat ensimmäisen huomattavan kokonaisuuden Pihlannon julkaisuissa. Pihlanto on tehnyt niin lisen-siaattityönsä kuin tohtorinväitöskirjansakin rahoituksen alueelta.

Rahoituksen alaan kuuluvista tutkimuksista suurin osa käsittelee pääomarahoitusta. Luonteenomaista julkaisuille on yrityksissä tapahtuvien pääoma- ja muiden rahoitusprosessien kuvaaminen. Tyypillisesti Pihlanto tarkastelee sidosryhmäteoriaa lähtökohtanaan käyttäen johdon ja rahoittajien välistä pääomarahoituskonfliktia ja pääomarahoitusprosessia. Rahoitusaiakauden voi sanoa olleen melko informaatiopainotteisen, monet julkaisut tarkastelevat rahoitustapahtumiin liittyviä informaatioprosesseja.

Vuonna 1975 ilmestyneen Yrityksen pääomarahoituksen suunnittelu ja toteutus -artikkelin lähtökohtana Pihlanto on käyttänyt sidosryhmäteoriaa, ja keskittynyt sidosryhmistä nimenomaan oman pääoman ehtoista rahoitusta tarjoaviin rahoittajiin. Oletuksena tutkimuksessa on myös ollut, että rahoituksen suunnittelun ja tosiasiallisen toteutuksen välillä on eroja. Artikkelissa Pihlanto kuvaa ja määrittelee käsitteet pääomarahoituksen suunnittelu- ja toteutussysteemistä, joka oletusten mukaan kelpaa minkä hyvänsä yrityksen pääomarahoituskäyttämisen tarkasteluun. Käytetyt oletukset sallivat tiettyjen kehitetyn systeemin elementtien puuttumisen muodollisella tasolla, koska ne ovat "mentaalitasolla" sekä olettavat teknologian tason olevan sovitettavissa suunnittelusysteemiin.

Samoja elementtejä nimenomaan muodollisen rahoitussuunnittelun osalta on havaittavissa vuodelta 1980 olevassa Yrityksen rahoitussuunnittelu ja -päätöksenteko -tutkimusraportissa. Raportissa hahmotellaan yrityksen pääomarahoituksen suunnittelun, päätöksenteon sekä toteutuksen teoreettista viitekehystä. Formaalin rahoitussuunnittelun osalta erotetaan tasot strategisesta suunnittelusta aina suunnittelu- ja toteutussysteemien joustavuustavoitteeseen. Tutkimuksessa Pihlanto tuo myös esille formaalin ja epäformaalin rahoituskäyttämisen tiedostamisen merkityksen.

### *5.1.1. Aikalaisarvio Pihlannon väitöskirjasta*

Kettunen (1978) on tuoreeltaan arvioinut Pihlannon väitöskirjan kahden muun vastailmestyneen laskentatoimen väitöskirjan ohella. Väitöskirjan tehtävänasetteluna on ollut pääomarahoituskäyttämistä koskevan viitekehyksen laadinta sekä viitekehyksen avulla kuvattavien pääomarahoituskäyttämistä koskevien hypoteesien kehittäminen ja niiden alustava empiirinen testaus. Kettunen on arvioinnissaan todennut tehtävänasettelun olevan ongelmallisen, osittain käsitteistön relevanssin osoittamisen vaikeuden sekä käsitteiden testaamisen vaikeuden vuoksi. Kettusen mukaan käsitteitä testattaessa testataankin itse asiassa, toimiiko yritys tutkijan

käsityksen mukaan rationaalisesti. Tehtävänasettelun ongelmallisuutta lisää kyseisenlaisen tutkimuksen teossa avuksi olevien valmiiden toteutusmallien puuttuminen.

Tutkimusparadigman<sup>1</sup> osalta Kettunen luokittelee Pihlannon väitöskirjan analyttiseksi tutkimukseksi, jota hän kuvaa sanoin teoria, hypoteesit, tekniikat ja testaus. Kliininen tutkimus, jota kuvataan sanoilla metateoria, ymmärtäminen, tulkinta ja kehitysprosessit, olisi Kettusen mielestä saattanut olla onnistuneempi tutkimusparadigman valinta. Tutkimusotetta arviooidessaan Kettunen käytti aikaisemmin kehittämäänsä tutkimusotejaottelua,<sup>2</sup> jossa liiketaloustieteen tutkimusotteet jaettiin perinteiseen, mallinikkarointiin, empiristiseen, marxilaiseen sekä kliiniseen tutkimusotteeseen. Kyseisen jaottelun mukaisesti Kettunen on luokitellut Pihlannon työn perinteiseksi, jossa on kyse tutkimusalueen käsitteellisestä haltuunotosta.

Suurin kritiikki esitetään valitun tutkimustavan ja tehtävän huonosta vastaavuudesta. Tutkimuksen kokonaisuudessa olisi parantamisen varaa, mutta kuitenkin “tutkimuksen monissa osissa on varsin arvokasta ja hyvää analyysia ja asioiden loogista erittelyä” (Kettunen 1978, 185). Pihlannon väitöskirjan käytännön merkityksen Kettunen uumoilee jäävän vähäiseksi, mutta toteaa sen ansion olevan käsiteanalyysissä.

## 5.2. VALTA

Näsin (1990, 96-99) mukaan erityisesti Pihlanto on tutkimuksissaan tehnyt Suomessa tunnetuksi lähestymistavan, jossa laskentatoimea tarkastellaan vallankäytön välineenä ja vallan resurssina. Pihlannon tarkastelun lähtökohtana on, että valtaa voi olla niin laskentainformaation käyttäjillä kuin tuottajillakin. Näsin mukaan Pihlannon näkemys laskentatoimen tuottamasta informaatiosta korostaa sen olevan valikoivaa ja todellisuutta luovaa ja siten subjektiivista. Näsi ei kuitenkaan arvioi kyseisen ajattelutavan vaikutusta laskentatoimeen.

Vuonna 1980 artikkelissaan *Decision-Making, Power and Information* Pihlanto etsii strategisia päätöksiä selittäviä tekijöitä valtasuhteista päätöksentekijöiden väliltä. Päätöksentekijä nähdään tiedonkäsittelykokonaisuutena, joka voi toimia yksin mutta toimii useimmiten ryhmässä. Niinkutsutun pehmeän datan merkitystä tutkimuksessa korostetaan. Artikkelissa tar-

<sup>1</sup> Kettunen käyttää Arbnorin ja Berken (Arbnor & Berke (1977) *Företagsekonomisk metodlära*. Studentlitteratur, Lund, 1977) esittämää kolmen eri tutkimustavan (analyttinen, systeeminäkemys, kliininen) luokittelua.

<sup>2</sup> Kettunen (1976).

kastellaan päätöksentekoa mutta valitut lähtökohdat, kuten yksilö analysointikohteena, johtavat valtateorioiden huomioonottamiseen tutkimuksessa.

Liiketaloudellisessa Aikakauskirjassa vuonna 1980 ilmestynyt artikkeli Yrityksen mikropoliittiset prosessit ja laskentatoimi tuo esille vallan käsitteeseen ja päätöksentekijän käyttäytymiseen liittyviä tekijöitä. Oletuksena on omien, henkilökohtaisten näkemysten, pyrkimysten ja tavoitteiden olemassaolo yritysten tavoitteiden ohella tai sijalla. Mikropoliittinen prosessi on yksilöiden tai ryhmien henkilökohtaisten etujen mukaisten tavoitteiden edistämistä. Epävarmuus liittyy valtaan ja sen todetaan vaikuttavan laskentatoimen rooliin tiedon tuottajana. Artikkelissa eritellään laskentatoimen laiteanalogian<sup>1</sup> mukaisten laskentatoimen roolien yhteydessä mahdollisesti esiintyvät mikropoliittiset prosessit. Johtopäätöksissä todetaan myös olevan syytä pohtia mikropoliittisten prosessien mahdollisia vaikutuksia tarkasteltavaan toimintaan.

Vallan subjektia, eli sitä kenellä valta on, on vuonna 1987 tarkasteltu tutkimusraportissa *Power Paradigms and Accounting Research: A Complemented Subjectivist Notion of Power*. Tutkimuksen tavoitteena on olemassaoleviin subjektivistisiin vallan lähestymistapoihin pohjautuen synteesisinomaisesti määritellä vallan käsite. Tutkimuksen näkökulma on pluralistinen, eli organisaation nähdään koostuvan yksilöistä, joilla on myös omia etujaan. Käytetty lähestymistapa on yksilökeskeinen ja käytännönläheinen. Tutkimusraportissa esitetään aiempaan viitekehykseen pohjautuva vallan määrittely:

“According to this definition, power is the capability or ability of a social actor to make another party within an organizational-social relationship behave in a way which this party would not otherwise behave, and also the possibility of an actor to behave as desired regardless of potential resistance”.<sup>2</sup>

Ihmisen toiminnan todetaan sisältävän epärationaalisia piirteitä ja aktorit saattavat käyttäytyä epärationaalisesti myös vallan suhteen. Valta, ja mahdollisesti myös sen käyttö, saattaa muodostua itsetarkoitukseksi. Edelläolevan vallan määrittelyn taustalla olevat oletukset katsovat aktorilla olevan vapaan tahdon sekä todellisuuden koostuvan aktorin luomista käsitteistä ja merkityksistä.

<sup>1</sup> Tässä Pihlanto käyttää Hopwoodin laiteanalogiaa jossa laskentatoimen roolit organisaatiossa nähdään vastauslaitteena, vaikuttamislaitteena, vastaus- tai oppimislaitteena ja perustelulaitteena.

<sup>2</sup> Pihlanto 1987, 10.

### 5.3. HOLISTINEN IHMISKÄSITYS

Pihlannon 90-luvun tuotannosta keskeinen osa pohjautuu nimenomaan Rauhalan ihmiskäsitykselle. Ennen varsinaista holistinen ihmiskäsitys -aikakauteen paneutumista lienee siis paikallaan valottaa keskeisiä kohtia Rauhalan ihmiskäsityksestä. Rauhalan (1986) kehittämän “erään hyvin perusteltavissa olevan holistisen ihmiskäsityksen” (Rauhala 1986, 24) mukaan ihminen on kokonaisuus, mutta samaan aikaan ihmisessä on olemassa perusluonteista erilaisuutta ja että empiirisessä tutkimuksessa kukin olemismuoto on otettava täysimääräisesti huomioon. Rauhalan kehittämä holistinen ihmiskäsitys on monopluralistinen ihmiskäsitys.

Rauhalan holistisen ihmiskäsityksen mukaan ihmisen olemassaolon perusmuotoja ovat tajunnallisuus, kehollisuus sekä situationaalisuus. Tajunnallisuus on ihmisen psyykkis-henkinen olemassaolo, jossa ihminen kokee eri asioiden merkityssuhteet. Tajunnallistuminen tapahtuu ymmärtämisen kautta ja tajunnallisuudessa olevat merkityssuhteet järjestäytyvät historiansa varassa. Ihmisen fyysinen olemassaolo, ruumiilliset tapahtumat, kuten sydämen toiminta, on kehollisuutta ilman symboliikkaa. Kehollisuutta voidaan tutkia vain anatomis-fysiologisia menetelmiä käyttäen. Ihmisen suhteet todellisuuteen muodostavat hänen situaationsa. Situaatio on paitsi tajunnallisen ja kehollisen olemassaolon tapahtumapaikka, myös ainutkertainen suhde kaikkeen ympäröivään, niin konkreettiseen kuin ajatukselliseenkin. (Pihlanto 1986.)

Rauhalan ihmiskäsityksen Pihlanto esittelee ensimmäisen kerran Liiketaloudellisessa Aikakauskirjassa vuonna 1989 ilmestyneessä artikkelissaan Holistinen ihmiskäsitys ja johdon laskentatoimen tutkimuksen aktorinäkemys. Artikkelissa perustellaan laajasti, minkä vuoksi on perusteltua hahmotella laajapohjaisempia ja aktorin luonteeseen syvemmälle paneutuvia perusteita kuin mitä tähän asti on ollut käytettävissä. Rauhalan ihmiskäsitys muodostaa vaihtoehdon johdon laskentatoimessa ja sen tutkimuksessa vallinneelle ihmiskäsitykselle. Artikkelissa tuodaan esille Rauhalan ihmiskäsityksen mukaiset kolme olemassaolon perusmuotoa, joista kehollisuuden todetaan olevan laskentatoimen kannalta vähämerkityksisimmän. Tajunnallisuuden ymmärtämisen painotetaan olevan tärkeää päätöksentekijän tuntemiseksi. Samalla myös todetaan, että ymmärtäminen ei ole mekaniikkaa, toisin kuin johdon laskentatoimen aktorioletuksessa usein implikoidusti todetaan olevan. Situationaalisuudesta puhuttaessa todetaan ympäristön komponenttien määrittelyn olevan tärkeää myös yksilökohtaisesti. Artikkelissaan Pihlanto kuitenkin toteaa ihmiskäsityksen olevan arvolatautunut kohde sekä pohdiskelee julkaisuajankohdan suosiollisuutta inhimilliseen pohdiskeluun seuraavasti:

“Mitä tulee käsillä olevassa artikkelissa tapahtuvan inhimillistä ulottuvuutta koskevan pohdiskelun ajankohtaisuuteen, on syytä todeta, että tällä hetkellä niin suomalaisessa yhteiskunnassa ja talouselämässä kuin muuallakin vallitsevat tendenssit eivät ainaakaan pintapuolisesti katsoen näyttäisi erityisesti suosivan tällaista keskustelua.”<sup>1</sup>

Artikkelinsa lopussa hän hahmottelee holistista ihmiskäsitystä, joka voisi siis olla vaikkapa Rauhalan ihmiskäsitys, pohjaksi kaikille ihmistieteille, ja peräänkuuluttaa ennakkoluulottomuutta.

Turun kauppakorkeakoulun julkaisusarjassa vuonna 1990 ilmestyneessä englanninkielisessä raportissaan *The Holistic Concept of Man as a Framework for Management Accounting Research* Pihlanto kritisoi voimakkaasti laskentatoimessa vallinnutta ihmiskäsitystä implisiittiseksi ja mekaaniseksi. Raportissa todetaan myös, että laskentatoimen tutkijoiden tulisi tutkimustyössään tiedostaa ihmisaktorin luonne. Raportin loppuosassa esitellään Rauhalan ihmiskäsitys sekä selvitetään, kuinka se voidaan ottaa aktorinäkemykseksi laskentatoimen tutkimuksessa.

Holistinen ihmiskäsitys kuuluukin olennaisena osana Pihlannon 1990-luvun julkaisuihin. Holistinen ihmiskäsitys on kaiken tehdyn tutkimuksen taustalla, vaikka se ei olisikaan tutkimuksen varsinainen aihe. Esimerkkinä tästä mainittakoon kirja *Yritysjohtajan ja controllerin toiminta enneagrammiteorian valossa* (Pihlanto 1998f). Kirjassa tarkastellaan yritysjohtajan ja controllerin ammatteja erityisen yhdeksänjakoisen persoonallisuusteorian, enneagrammiteorian, valossa. Jo johdannon ensimmäisellä sivulla viitataan Rauhalaan ja holistiseen ihmiskäsitykseen näkemyksenä päätöksentekijästä (Pihlanto 1998f, 5-6).

#### 5.4. HUMANISTINEN LASKENTATOIMI

Humanistinen psykologia<sup>2</sup> on psykologian tutkimuksen osa-alue, joka on syntynyt vastavaiikutuksena luonnontieteitä jäljittelevälle behaviorismille. Humanistinen psykologia on saanut vaikutteita eksistentiaalisesta fenomenologiasta, jossa ihmisellä katsotaan olevan henkilökohtaisen valinnan, vapauden ja vastuun. Myös yksilön subjektiiviset kokemukset katsotaan tärkeiksi. Humanistisessa psykologiassa vallitsee humanistinen tiedeihanne, jossa ihminen ja

<sup>1</sup> Pihlanto 1989, 120.

<sup>2</sup> Humanistisesta psykologiasta esimerkiksi Rauhala (1990) tai Pihlanto (1992c).

ihmisten rakentama kulttuuri katsotaan ainutkertaisiksi ilmiöiksi, toisin kuin luonnontieteenomaisessa psykologiassa, missä ihmistä voidaan tutkia kokeellisesti. Humanistinen psykologia käyttää kvalitatiivisia metodeja ja sen ontologinen ja epistemologinen oletus on subjektivistisen lähestymistavan mukainen. Ihmiskäsitys humanistisessa psykologiassa on humanistinen ihmiskäsitys, jonka mukaan ihmisellä on kyky järkipäiseen ajatteluun ja vapaisiin valintoihin. Humanistisen ihmiskäsityksen viiden postulaatin mukaan ihminen on enemmän kuin osiensa summa, yksilöllä on olemassaolonsa nimenomaan inhimillisessä kontekstissa, hänellä on tietoisuus ja valinnan mahdollisuus, hän on kokeva ja intentionaalinen, eikä ihminen pyri ainoastaan itsensä säilyttämiseen, vaan myös olosuhteidensa parantamiseen ja itsensä toteuttamiseen.

Humanistista psykologiaa ei Pihlannon (1992c ja 1994c) mukaan ole laskentatoimeen sovellettu Maslowin tarvehierarkiaa lukuunottamatta. Muilla taloustieteen osa-alueilla sovelluksia on muutamia.

Artikkeli Humanistinen psykologia laskentatoimen tutkimuksen metodologisena idealähteenä (Pihlanto 1992c) esittelee humanistisen psykologian samoin perustein kuin holistisen ihmiskäsityksenkin, eli laskentatoimessa vallitseva aktorinäkemys on katsottu riittämättömäksi. Artikkelissaan Pihlanto tarkastelee humanistisen psykologian näkökohtien hyödyntämistä toiminta-analyttisessä lähestymistavassa vertaamalla humanistisen psykologian teesejä toiminta-analyttiseen lähestymistapaan.

Vertailun mukaan humanistisessa psykologiassa ja toiminta-analyttisessä lähestymistavassa on samankaltaisuuksia fysiikan tiedemallin hylkäämisessä, käsityksessä ihmisen olevan ainutlaatuisen tutkimuskohteen, sivistystiedon tavoittelussa hallintatiedon "kustannuksella" sekä merkityksen ongelman keskeisyydessä tutkimuskohteena. Pihlannon tulkinnan mukaan humanistisen psykologian käsitys ihmisen olemassaolosta jäsenyteenä kokonaisuutena edellä esitetyn Rauhalan ihmiskäsityksen mukaisesti johtaa syvempään ihmiskäsitykseen kuin toiminta-analyttisessä tutkimusotteessa. Humanistisen psykologian tutkimusmenetelmiä "toinen ihminen" ja "ihminen itse" ei Pihlannon mukaan ole mielletty tärkeiksi toiminta-analyttisessä tutkimusotteessa. Humanistisen psykologian mukaista tutkijan tehtävää analysoida myös itseään tutkimuksen kuluessa sekä humanistisessa psykologiassa sovellettavaa tieteenfilosofiaa, eksistentiaalista fenomenologiaa, ei Pihlanto ole suhteuttanut toiminta-analyttiseen tutkimusotteeseen. Edellä kuvailtu hahmottelu on paitsi toiminta-analyttisen

tutkimusotteen perustelua, myös humanistisen psykologian esittelyä toiminta-analyyttisen tutkimusotteen idealähteenä, esimerkiksi juuri ihmiskäsityksen suhteen. (Pihlanto 1992c, 256.)

Artikkelissa Ihminen ja laskentatoimi (1994) Pihlanto hahmottelee humanistista laskentatoimen tutkimusta. Hän näkee laskentatoimen ja sen tutkimuksen ihmisen toiminnan kannalta, minkä vuoksi ihmisen määrittelyyn tulisi kiinnittää erityistä huomiota. Tämän vuoksi laskentatoimen tutkimuksen metodologia on valittava ihmiskeskeisesti ja ontologisten ja epistemologisten valintojen on otettava ihminen huomioon. Tätä ihmisen keskeisyyttä korostavaa tutkimuksellista linjaa Pihlanto kutsuu humanistiseksi laskentatoimen tutkimukseksi, jonka tiede- ja ihmiskäsitys voivat saada vaikutteita humanistiselta psykologialta.

## **6. MERKITYSTEN EROTTAMINEN PIHLANNON JULKAISUISTA**

Eksegeesi on Palosen (1988) mukaan ymmärtämisen apuväline, jossa kiinnostavat merkitykset otetaan erilleen muusta tekstistä. Tässä eksegeesin välineinä ovat Pihlannon julkaisuista löydetty, tai löydettäviksi ajatellut, kehityskulut eri asioiden suhteen. Mintzbergin ja Watersin lähestymistavan mukaisesti eksegeesin avulla hahmotetut kehityskulut esitetään yhteenvedonmaisesti joko graafisessa tai sanallisessa muodossa. Eksegeesin kohteina olevia rakenteita arvioidaan Mäkelän (1990, 58) tarkoittamalla tavalla relationaalisesti, eli suhteessa isompiin rakenteisiinsa.

### **6.1. ERI AIKAKAUSILLA VALLINNUT IHMISKÄSITYS**

Rauhala (1990) määrittelee ihmiskäsityksen niiksi edellyttämiksi ja olettamiksi, joita ihmistutkijalla on kohteestaan silloin, kun hän aloittaa työnsä eli asettaa hypoteesinsa ja valitsee menetelmät niiden koettelemiseksi (Rauhala 1990, 32). Vaikka ihmiskäsitystä ei olisikaan tutkimuksessa nimenomaisesti selvitetty, voidaan jälkikäteen pyrkiä löytämään kätkeyksi jäänyttä ihmiskäsitystä ja pohtia sen vaikutusta tutkimukseen ja sen tuloksiin (Rauhala 1990, 33). Käsitteiden selventämiseksi todettakoon, että ihmiskuva ei merkitse samaa kuin ihmiskäsitys. Tiede tuottaa omine menetelmineen ihmiskuvan, voidaan siis puhua laskentatoimen ihmiskuvasta, jonka muotoutumiseen on vaikuttanut kunkin tutkijan ihmiskäsitys. Viime vuonna Pihlanto on kiinnittänyt suurta huomiota laskentatoimen piirissä vallinneeseen ihmiskäsitykseen. Tästä voidaan päätellä, että Pihlanto pitää kysymystä nykyään tärkeänä, mutta ei



vielä sitä, mikä on ollut hänen itsensä kulloinenkin käsitys ihmisestä. Seuraavassa pyritään hahmottamaan, mikä on ollut Pihlannon ihmiskäsitys kunakin aikana hänen julkaisujensa antamassa valossa.

Rahoitusta käsitteleviä julkaisuja voitaneen ainakin aihealueensa puolesta pitää tyypillisinä aikakakautensa tuotteina. Näsin (1990) mukaan 1950-luvun jälkeen tapahtunut liikelaskentaopin jakautuminen laskentatoimeen, rahoitukseen sekä talouden hallintoon toi mukanaan informaation tuottamis- ja välittämistehtävän eri sidosryhmille. Majala (1998) toteaaakin Pihlannon hylänneen perinteiset lähtökohdat rahoituskysymysten tarkastelussa ja ottaneen lähtökohdakseen sidosryhmäteorian.

Aikakaudelle tyypillistä lienee ollut myös, että ihmiskäsitys ei tule julkaisuissa käsitellyksi, tosin tätä ei välttämättä odotakaan, ottaen huomioon, että työvälineenä on sidosryhmäteoria, joka ei keskity yksilöihin. Tutkituissa rahoitusaikakauden julkaisuissa ei tutkimusten taustalla ollutta ihmiskäsitystä tuoda eksplisiittisesti esille. Implisiittisesti voi osasta tutkimuksia päätellä ihmiskäsityksen olevan mekanistinen, ihminen toimii mekanistisen järjestelmän tai systematiikan osana. Vaikka formaalin systeemin ulkopuolinenkin toiminta tunnustetaan, sen seurauksien todetaan olevan mallin relevanssin tutkimisen vaikeutumisessa, ei ihmistä itseään koskevan tutkimuksen syynä.

Lähtökohtainen oletus rahoituksen suunnittelun ja tosiasiallisen toteutuksen välisistä eroista herättää kysymyksen, onko Pihlannon ihmiskäsitys sittenkään ollut järkevä ja rationaalinen ihminen. Rahoitusaikakauden lähestyessä loppuaan Pihlanto kiinnittää huomiota myös epäformaaliin ja formaaliin rahoituskäyttämiseen. Voiko virallisen organisaation ulkopuolisen käyttäytymisen olemassaolon tunnistamisen tulkita merkitsevän implikoitua käsitystä ihmisen epärationaalisuudesta tai peräti tyytymättömyyttä laskentatoimen tutkimuksessa vallinneeseen ihmiskäsitykseen?

Jo samana vuonna kun valtateoriat alkavat Pihlannon kirjoituksissa, on ihminen ensimmäistä kertaa määritelty. Määrittelyä ei kuitenkaan ole tehty myöhemmin havaitulla mekanistis-rationaalinen - holistinen -akselilla, vaan ihminen on yksinkertaisesti määritelty informaation-käsittelykokonaisuudeksi. Myöhemmistä tutkimuksista huomataan, että käsitellyt organisaation sisäiset mikropoliittiset prosessit sisältävät myös oletuksen, että ihminen ei olekaan järkevä ja rationaalinen. Ihmisen epärationaalisuus on tuotu myös eksplisiittisesti esille eri yhteyksis-

sä. Tiedostettua ja puutteellisesti tiedostettua informaatiota tarkastellessaan Pihlanto siteeraa ulkomaisia lähteitä, joissa on kritisoitu ihmisen rationaalisuuden korostamista. Myöhemmin samassa kappaleessa Pihlanto erottelee muunmuassa rationaalista tietoisuutta ja intuitiivista tietoisuutta psykologian lähteisiin nojautuen. Puutteellisesti tiedostettu tieto määritelläänkin “yksilön aivoihin aistien välityksellä muodostuneeksi ja varastoituneeksi tiedoksi, joka ei ole ko. hetkellä yksilön tiedossa, siis hänen nimenomaisesti käsiteltävissään ja havainnoitavissaan. Se saattaa kuitenkin vaikuttaa hänen toimintaansa...” (Pihlanto 1989b, 25). Laskentatoimessa perinteisesti vallinneen homo economicus -ajattelun mukaisesti ihmisen toimintaan ei ilmeisesti voisi vaikuttaa tämän käsittelykyvyn ulkopuolella oleva tieto.

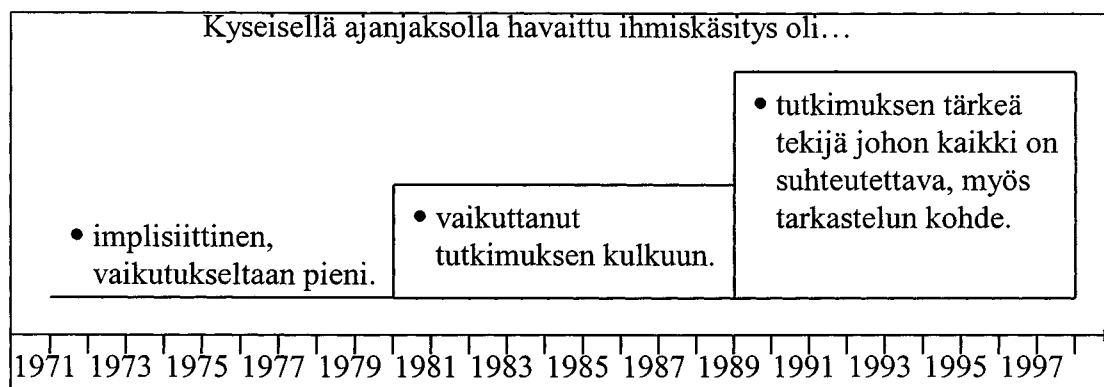
Valtateorioissa ei suoraan kritisoitu laskentatoimen tutkimuksessa yleisesti vallinnutta ihmiskäsitystä, eikä siten myöskään pyritty tuomaan sille vaihtoehtoa. Sen sijaan holistista ihmiskäsitystä käsittelevät ja siihen perustuvat tekstit kritisoivat voimakkaasti laskentatoimen tutkimuksessa vallinnutta ihmiskäsitystä ja tuovat Rauhalan ihmiskäsityksen vaihtoehdoksi siihenastiselle ihmiskäsitykselle. Kuitenkin jo valtateorioiden aikana implikoidusti esille tuotu ihmisen rationaalisuuden kyseenalaistaminen sekä etenkin eksplisiittinen epärationaalisuuden esille tuominen kertovat Pihlannon ainakin tietyllä tavalla hylänneen perinteisen laskentatoimen ihmiskäsityksen. Holistisen ihmiskäsityksen käyttämistä voidaankin pitää aktiivisena vastauksen etsimisenä pulmaan, joka on ilmennyt jo valtateoriassa; Pihlannon käsitys ihmisestä on ollut ristiriidassa laskentatoimen ihmiskäsityksen kanssa.

Psykologian osa-alueen, humanistisen psykologian, ottaminen laskentatoimen idealähteeksi tuntuu intuitiivisesti kaukaa haetulta, mutta lähemmin tarkasteltuna se muodostaa varsin luonnollisen jatkumon Pihlannon aikaisemman tuotannon kanssa. Humanistisen ihmiskäsityksen omaavaan humanistiseen psykologiaan on pieni hyppäys holistisesta ihmiskäsityksestä. Ihmisen keskeisyyden korostaminen ei ole kaukana vaatimuksesta ihmisen perusluonteen paremmasta huomioonottamisesta.

### *6.1.1. Pihlannon ihmiskäsityksen muotoutuminen*

Pihlannon julkaisuissa taustalla oleva ihmiskäsitys on pienin askelin muotoutunut kulloisenkin julkaisuluokan mukaan. Alunperin julkaisujen taustalla ollut implisiittinen mutta mekaniistissävytteinen ihmiskäsitys muuttui yhä selvemmäksi ja ihmisen piirteitä eri tavoin huomioidaan ottavaksi ja painottavaksi muuttuen julkaisutoiminnan viimeisimmässä vaiheessa kaiken

tutkimuksen taustalla olevaksi viitekehyyksi, ajoittain jopa tutkimuskohteeksi. Kuvio 4 kuvaa yhteenvedonomaaisesti ihmiskäsityksen roolin Pihlannon julkaisuissa eri aikoina. Kuviossa suorakaiteen korkeus kuvaa, kuinka suurta huomiota julkaisuissa on kiinnitetty ihmiskäsitykseen ja kuinka tärkeän osan julkaisuista se muodostaa. Kuvion tekstit kuvaavat millä tavoin ja kuinka paljon kulloinkin käytetty ihmiskäsitys on vaikuttanut julkaisuihin.



*Kuvio 4. Pihlannon ihmiskäsitys eri aikoina.*

## 6.2. TUTKIMUKSEN PERUSTELU ERI AIKAKAUSINA

Perinteiden mukaisesti tieteellisessä julkaisussa perustellaan, minkä vuoksi kyseessä olevaa ongelmaa tai aihealuetta on syytä tutkia, ja samalla perustellaan tutkimuksessa käytetyt oletukset ja rajaukset. Uudenlainen ongelma, tai tapa ratkaista ongelma, vaatii usein yksityiskohtaisemmat perustelut kuin tieteenalan perinteiden mukainen kysymyksenasettelu. Tässä pyritäänkin julkaisujen perusteluihin paneutumalla analysoimaan, kuinka paljon Pihlanto on nähnyt syytä perustella aiheensa ja tapansa kirjoittaa perusteluja.

Rahoitusta käsitteleviä tutkimuksia tarkasteltaessa huomattiin, että selkeitä perusteluja ei useinkaan ollut julkaisuista löydettävissä. Yleisesti ottaen voidaan kuitenkin todeta, että käsitellessään, rahoitusta, kuten myös myöhemmin huomattiin muidenkin aikakausien kohdalla, viittaa Pihlanto jatkuvasti tekstissään lähteisiin, jotka toimivat myös perusteluina kulloinkin kyseessä olevassa julkaisussa. Esimerkiksi soveltaessaan intressenttiteoriaa pääomarahoitustapahtumien tarkasteluun Pihlanto viittaa ulkomaisiin lähteisiin ja toteaa kyseisen teorian soveltuvan tarkastelun kohteena olevan ongelman viitekehyyksi. Tämän aikakauden tutkimusongelmat olivatkin useimmiten sellaisia, että niitä ei yksinkertaisesti ollut syytä juurikaan

perustella, yrityksen pääomarahoitukseen liittyvät ongelmat ovat paitsi kiistatta laskentatoimea, myös 1970-luvulla yleinen tutkimuksen aihe.

Valtateorioiden käyttöä on perusteltu usein vedoten siihen, että valtaa ei ole laskentatoimen tutkimuksessa useinkaan eksplisiittisesti tuotu esille, vaikka tosiasiaa päätöksentekoa koskevien tutkimusten yhteydessä joudutaan tekemisiin vallan ja sen organisaation sisäisen jakautumisen kanssa. Informaation luokittelua käsittelevässä julkaisussa valittu lähestymistapa oli laajahkosti perusteltu nojaten lähinnä ulkomaisiin viitteisiin nojaten. Pihlanto itsekin toteaa koko johdannon olleen perusteluja lähestymistavalleen. Vallan määrittelyä koskevassa tutkimuksessa uusi määrittely perustellaan sillä, että erilaiset tutkimukset tarvitsevat erilaisia vallan määrittelyjä. Samaan aikaan valtateorioiden kanssa julkaistussa aivoteorioihin pohjautuvassa tutkimusraportissa perustellaan erilaisen lähestymistavan käyttöä laskentatoimen teoriataustan monitieteisyydellä, jolloin viime kädessä yksilön toimintaa olevan laskentatoimen teoriaperustaksi soveltuu myös yksilöön sitoutuva teoria.

Ensimmäisissä holistista ihmiskäsitystä käsittelevissä julkaisuissa on havaittavissa pitkiä perusteluja kyseisen teeman esille ottamiselle laskentatoimen tutkimuksen yhteydessä. Perustelut on osittain kirjoitettu ulkomaisiin lähteisiin nojautuen ja niihin viitaten. Esimerkiksi vuonna 1990 ilmestyneestä 24 sivun mittaisesta artikkelista *The Holistic Concept of Man as a Framework for Management Accounting Research* (Pihlanto 1990b) seitsemän ensimmäistä sivua on lähinnä perusteluja sille, miksi ihmiskäsitykseen tulisi kiinnittää enemmän huomiota laskentatoimen tutkimisessa. Humanistisen psykologian ja humanistisen laskentatoimen hahmottelun osalta perustelut ovat hyvin samankaltaisia kuin holistisen ihmiskäsityksen osalta, ehkäpä jo aihealueiden läheisyydestä johtuen. Eksplisiittisesti perustelutarve tulee esille, kun Pihlanto toteaa artikkelissaan Humanistisen laskentatoimen hahmottelua: Tiedeideaali ja ihmiskäsitys (Pihlanto 1994c) seuraavaa:

“Tässä tutkimuksessa tarkastellaan edellä mainituin perustein humanistista psykologiaa juuri laskentatoimen tutkimusmetodologian näkökulmasta, tarkoituksena luoda täydentäviä ideoita hermeneuttis pohjaisen toiminta-analyttisen ja yleensäkin subjektivistisen tutkimuksen piiriin”.<sup>1</sup>

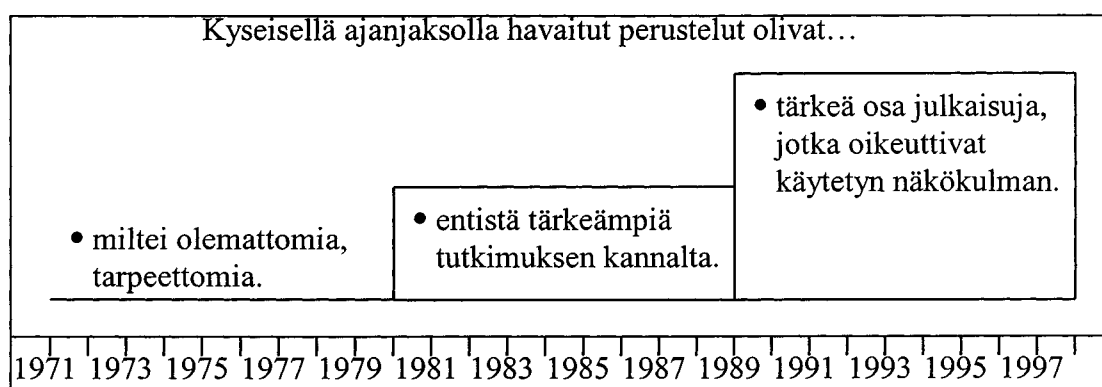
---

<sup>1</sup> Pihlanto 1994c, 6.

Lainauksen kohta “edellä mainitut perusteet” viittaa lähinnä edellisten rivien kohtaan “...ihmiskäsitykseen, eli laskentainformaation käyttäjään ja tuottajaan, on laskentatoimen piirissä kiinnitetty riittämätöntä huomiota” (Pihlanto 1994c, 6). Sama rakenne argumentoinnin suhteen on löydettävissä artikkelin Humanistinen psykologia laskentatoimen tutkimuksen metodologisena idealähteenä (Pihlanto 1992c) sivulta 244. Mainitut artikkelit ovat muutenkin sisältönsä ja rakenteensa puolesta hyvin lähellä toisiaan.

### 6.2.1. Tutkimusten perustelujen muuttuminen

Ensi alkuun lienee syytä todeta, että 1970-luvulla tieteellistä uraansa aloittanut nuori tutkija on mahdollisesti jo asemansa perusteella joutunut perustelemaan tutkimuksensa eri tavoin kuin omaan erityisalueeseensa keskittynyt ja pitkään virassa toiminut professori 1990-luvulla. Kuitenkin perustelu, tai sellaiseksi luettava, on tullut yhä tärkeämmäksi ja etenkin selvemmin esille ajan myötä. Kuvio 5 osoittaa kuinka perustelujen määrä on kasvanut sekä perustelujen rooli julkaisutyössä muuttunut kulloinkin, kun on siirrytty uudelle aikakaudelle.



Kuvio 5. Pihlannon käyttämät perustelut eri aikoina.

### 6.3. ERI AIKAKAUSIEN TULOKSET

Tieteellinen julkaisu voi esimerkiksi toimia keskustelunherättäjänä tai siinä voidaan rakentaa uutta viitekehystä tai käsitteistöä. Pihlannon julkaisujen tulosten arvioinnilla pyritään hahmottamaan, onko eri aikoina saatu erityyppisiä tuloksia, vai ovatko tulokset olleet samantapaisia käsiteltyjen aihepiirien ja käsittelytapojen eroista huolimatta.

Rahoitusaikakauden tulokset tyypillisesti ovat ongelman jäsentämistä. Monien tutkimusten tuloksia luonnehtii niiden rooli suuremman tutkimuskokonaisuuden osana, jolloin yksittäisen tutkimuksen tulokset palvelevat kyseisen tutkimuskokonaisuuden tavoitteiden saavuttamista. Suuremman tutkimuskokonaisuuden tavoitteena oli luoda viitekehys rahoituksen empiiriselle tutkimukselle, eli kyseessä on laskentatoimen tutkimusta palveleva työkalu. Eräs suuremman tutkimuskokonaisuuden osan tulos oli kielen luominen pääomarahoituksen suunnittelulle ja toteutukselle. Tulokset ovat usein löydettävissä käsiteanalyysin muodossa, kuten on asianlaita myös väitöskirjan osalta. Pihlannon väitöskirjaa arvioidessaan Kettunen (1978) on kuitenkin todennut luodun käsitteistön olevan niin yksityiskohtaisen, että sen käyttäminen rahoitusneuvotteluissa tuskin leviää käytäntöön.

Valtaa käsiteltäessä on uutena tutkimuksen tavoitteena havaittavissa uuden asian tuominen laskentatoimen keskustelupiiriin. Osa tutkimuksista palvelee suurempaa tutkimuskokonaisuutta, jonka tarkoituksena on rakentaa uusi viitekehys. Päätöksentekoa tarkastellaan nimenomaan vallan näkökulmasta ja tulokset ovat melko yleisiä, lähinnä ajatuksia ja ideoita. Valtateorioiden aikakaudella luodaan kuitenkin myös systematiikka, jolla lisätään aktoreiden toimintaa koskevaa ymmärrystä, kehiteltyä systematiikkaa voitaisiin luonnehtia eräänlaiseksi työkaluksi aktoreiden ja yrityksen toiminnan tutkimiseen. Toisaalta samaan aikaan on myös luotu uudenlainen kuvaus yritykselle ja aikakauden lopulla on luotu uusi vallan määritelmä. Valta-aikakauden aikana käsiteltyä Mintzbergin roolimallia paitsi sovelletaan viitekehystenä laskentatoimen ajateltavissa oleville rooleille yrityksessä, myös käytetään yksilön korostamiseen laskentatoimen tutkimuksessa. Valta-aikakaudella muuta kuin varsinaisia valtateorioita käsitelleessä julkaisuissa on tuloksena aikaisemman teorian (integratiivinen johtamisteoria) laajentaminen ja laskentatoimen kehittämissuuntien pohtiminen.

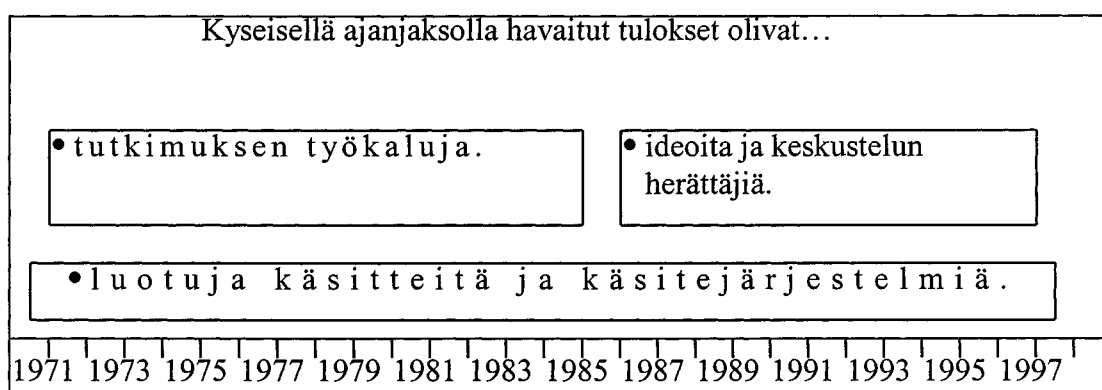
Holistisen ihmiskäsityksen osalta tulokset, joihin julkaisuissa on päädytty, ovat aluksi voimakkaasti sidoksissa esitetyn asian uutuuteen laskentatoimessa. Ensimmäisen holistista ihmiskäsitystä käsitelleen artikkelin tulokset ovat lähinnä uuden ihmiskäsityksen esittämisessä. Myöhemmin tuodaan holistiseen ihmiskäsitykseen pohjautuen uusi käsitteellinen elementti laskentatoimen roolimallin rooleille, jotka mahdollistavat roolien syvällisemmän tulkinnan. Tutkimustulosten havaittiin riippuvan siitä, mistä asiasta on kirjoitettu holistisen ihmiskäsityksen näkökulmasta. Havainto ei luonnollisestikaan ole kovinkaan yllättävä, esimerkiksi kun käsitellään tietoa laskentainformaation tuottajan ja hyväksikäyttäjän tajunnan ilmiönä, on tu-

loksena uusia näkökulmia laskentainformaatioon ja sen käyttöön. Yleisesti ottaen holistisesta ihmiskäsityksestä on kirjoitettu pikemminkin lyhyehköjä artikkeleita kuin varsinaisia tutkimusraportteja, jolloin tuloksiakin voidaan luonnehtia lähinnä käsitteiden määrittelyiksi tai keskustelun herättäjiksi kuin pitkän tutkimusprosessin aikaansaamaksi aikaisempien aikakausien kaltaiseksi malliksi tai systematiikaksi. Itse holistinen ihmiskäsityshän oli jo kehitelty, Pihlanto toi sen laskentatoimeen. Tärkeämpää on huomata, että holistinen ihmiskäsitys on nykyään taustalla kaikessa Pihlannon tutkimuksessa.

Humanistisen laskentatoimen kehittelyä ei ole alun jälkeen jatkettu. Tulokset ovat lähinnä humanistisen psykologian antamia ideoita toiminta-analyttiselle tutkimusotteelle sekä käsitteiden määrittelyä ja analysointia.

### 6.3.1. Tutkimustulosten muuttuminen

1970- ja 1980-luvuilla Pihlannolla oli käynnissä laajahkoja tutkimusprojekteja, joiden tarkoituksena oli luoda tutkimusta palveleva erityinen viitekehys tai systematiikka. Useiden yksittäisten julkaisujen tulokset palvelevat käsiteanalyysilla näiden projektien tavoitteita. Myöhempiä tutkimustuloksia kuvaa muutoksen esittäminen laskentatoimen tutkimukseen. Kuvio 6 kuvaa tutkimustuloksia eri aikoina siten, että ylärivin sanat kuvaavat varsinaisia tuloksia, voi ne peräti sanoa, että tutkimuksen tarkoitusta kulloisinakin aikoina ja alarivin sanat pääasiassa tuloksia palvelevia "aputuloksia".



Kuvio 6. Pihlannon saavuttamat tulokset eri aikoina.

## 6.4. PIHLANNON SOVELTAMA TUTKIMUSOTE

### 6.4.1. *Laskentatoimen tutkimusotteista*

Tutkimusotteen arvioinnissa käytetään Neilimon & Näsin (1980) kehittämää neljän tutkimusotteen tutkimusotemallia. Kyseistä tutkimusotemallia on sovellettu suomalaisen laskentatoimen väitöskirjatuotannon analysointiin<sup>1</sup> ja sen esittäminen ajoittuu tämän tutkimuksen aikaperiodille. Edelleen kyseisen tutkimusotemallin käyttöä voidaan perustella sillä, että Neilimo ja Näsi (1980) ovat tutkimusotemalliaan hahmotellessaan pystyneet tukeutumaan myös aikaisemmin esitettyihin tutkimusotemalleihin<sup>2</sup> ja vertaamaan niitä omaansa. Myöhemmin esitetyissä tutkimusotemalleissa esitetään myös konstruktiivinen tutkimusote,<sup>3</sup> jonka tavoitteena on tuottaa toimiva ratkaisu käytännön ongelmaan. Ottaen huomioon, että konstruktiivinen tutkimusote on esitetty 1990-luvulla ja että tämän tutkimuksen aikahorisontti ulottuu kauemmas menneisyyteen, sekä että Neilimon & Näsin (1980) neljän tutkimusotteen mallin pohjalta on kirjoitettu artikkeleita sovellettavissa olevine luokitteluneen, voidaan Pihlannon julkaisuja keskittyä tarkastelemaan esitettyä neljän tutkimusotteen tutkimusotemallia soveltaen. Kettusen (1976) jo aikaisemmin luvussa 5.1.1 mainitun sekä Neilimon ja Näsin (1980, 28) esittelemän Lehtovuoren<sup>4</sup> vuodelta 1977 peräisin olevan tutkimusotemallien käytön tässä tutkimuksessa tekisikin hankalaksi juuri riittävän tuoreiden valmiiden sovellusten puute.

---

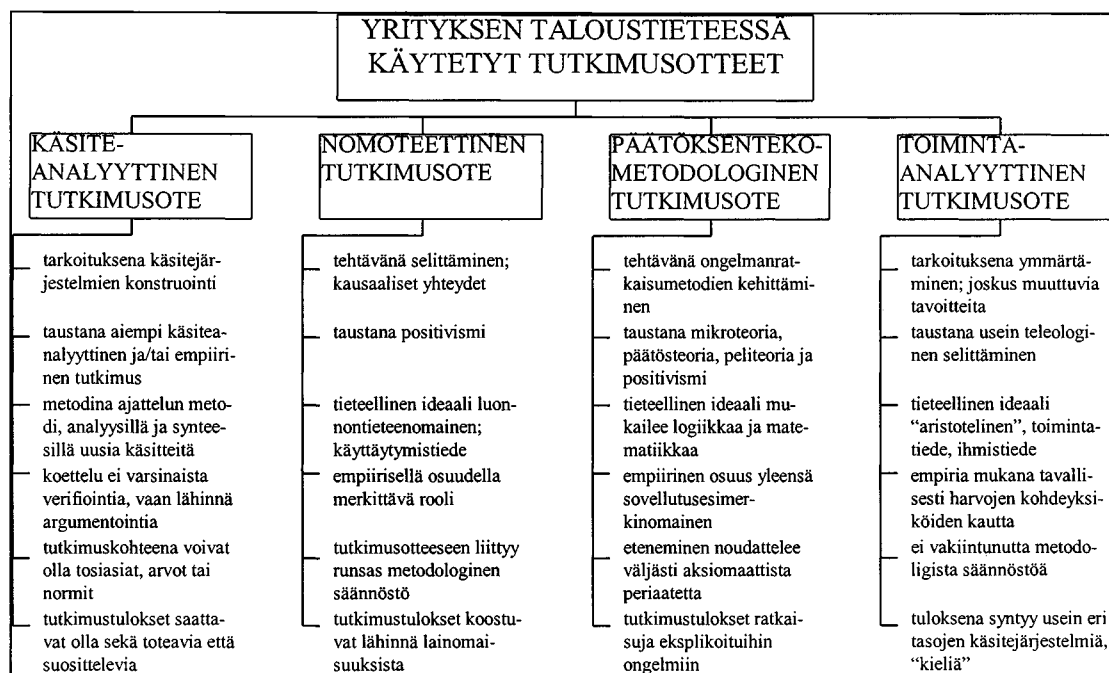
<sup>1</sup> Esimerkiksi tämänkin tutkimuksen lähteinä käytetyt Lukka et al. (1984) sekä Näsi & Näsi (1985) soveltavat Neilimon & Näsin (1980) tutkimusotemallia.

<sup>2</sup> Neilimon & Näsin (1980) esittämistä aikaisemmin kehitetyistä tutkimusotemalleista mainittakoon esimerkiksi Kettusen (1976) ja Lehtovuoren mallit.

<sup>3</sup> Esimerkiksi Kasanen, Lukka & Siitonen (1991).

<sup>4</sup> Lehtovuori jakoi liiketaloustieteen tutkimusotteet metateoreettisiin strategioihin, joita olivat perinteinen tutkimus ja mallinikkarointi, positivistiseen eli empiristiseen tutkimusstrategiaan, kliiniseen tutkimusstrategiaan eli toimintatutkimukseen sekä marxilaiseen strategiaan.





Kuvio 7. Tutkimuksessa sovellettava tutkimusotemalli.<sup>1</sup>

#### 6.4.2. Havaittu tutkimusote

Tutkimusotteen osalta on valmiita arvioita saatavilla Pihlannon tuotannosta hänen väitöskirjastaan. Kettunen (1978) totesi Pihlannon väitöskirjaa arvioidessaan sen kuuluvan lähinnä perinteisen tutkimusotteen edustajiin.<sup>2</sup> Näsi & Näsi (1985) puolestaan arvioivat Pihlannon väitöskirjan olevan käsiteanalyttistä tutkimusta. Käsiteanalyttisestä tutkimusotteesta Näsi & Näsi (1985) toteavatkin sen vastaavan Kettusen luokituksessa perinteistä tutkimusotetta.

Käsiteanalyttinen tutkimusote on tyypillisesti ajatuksen ja kielen kehittämistä. Samat piirteet ovat havaittavissa myös lukuisista Pihlannon töistä. Tutkimusotteessa ei ole havaittavissa samantapaisia muutoksia kuin ihmiskäsityksen, perustelujen ja tuloksien suhteen on havaittu. Tutkittuja töitä kuvaa kautta linjan deskriptiivisyys ja teoreettisuus. Empirian osuus töissä on suhteellisen pieni ja rajoittuu vain muutamiin julkaisuihin. Selvän poikkeuksen tästä muodostaa esimerkiksi vuonna 1990 ilmestynyt Laskentainformaation hyväksikäyttö yrityksessä, Jungin typologia ja laskentatoimen käyttötavat, jossa huomattavan osuuden tutkimuksesta muodostaa kyselylomakkeiden analysointi, kyseistä tutkimusta voitaneenkin pitää toiminta-

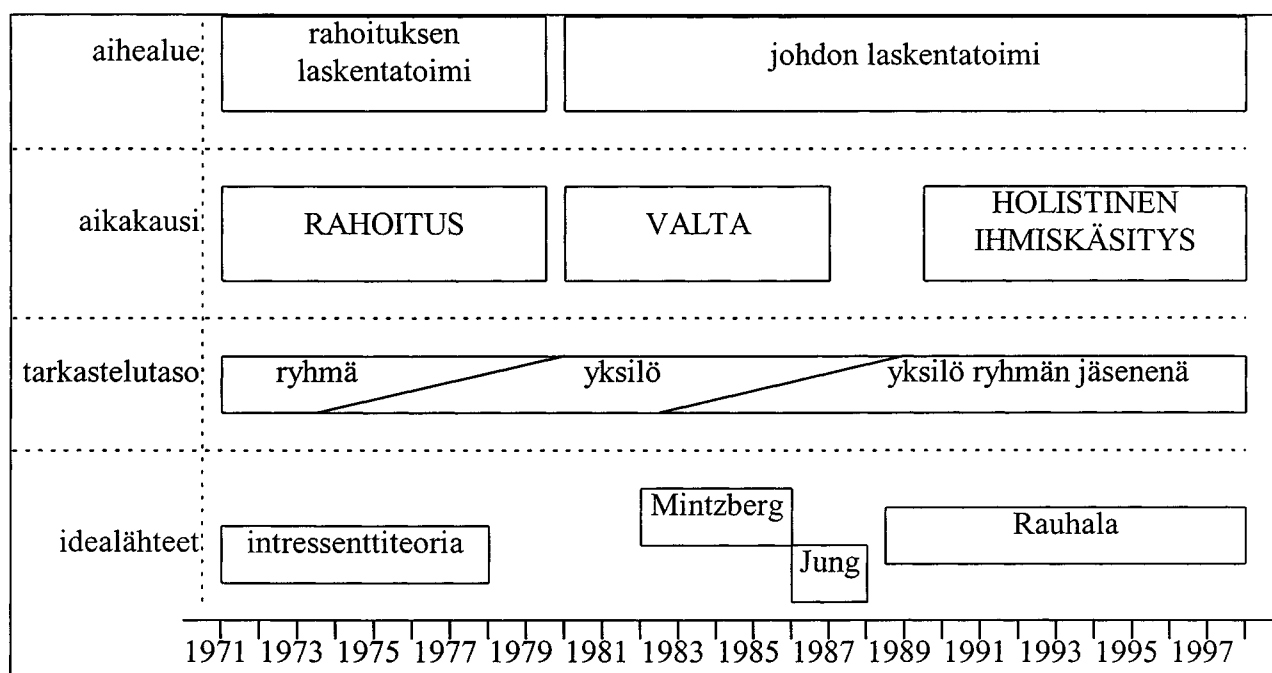
<sup>1</sup> Näsi & Näsi 1985, 37. Myös Näsi & Näsi (1985) käyttävät tutkimuksessaan juuri Neilimon & Näsin (1980) tutkimusotemallia.

<sup>2</sup> Kettunen on käyttänyt viiden tutkimusotteen tutkimusotemallia. Tutkimusotteet ovat perinteinen, mallinikkorointi, empiirinen, marxilainen ja kliininen. Ks. Kettunen (1976).

analyttisenä. Kuvatunlaiset poikkeukset ovat kuitenkin harvalukuisia ja näin ollen käsitteanalyysin katsotaan olevan pääasiallinen Pihlannon käyttämä tutkimusote.

## 6.5. AIKAKAUDELTA TOISELLE SIIRTYMINEN

Lukujen 5 ja 6.1-6.4 sekä Pihlannon haastattelun<sup>1</sup> perusteella pyritään nyt selittämään kuinka ja missä olosuhteissa Pihlannon työ on julkaisujen valossa muuttunut. Kuvio 8 kuvaa kootusti muutokset ja niihin liittyvät tekijät. Kuvion ylin rivi kuvaa muutosta rahoituksen laskentatoimesta johdon laskentatoimeen, ja toinen rivi kertoo kulloisenkin aikakauden. Kolmas rivi valottaa Pihlannon käyttämän tarkastelutason ryhmä - yksilöulottuvuudessa. Neljäs rivi kuvaa eri aikoina vaikuttaneita idealähteitä, joilla voi olettaa olevan vaikutusta oman aikansa julkaisuihin.



Kuvio 8. Julkaisutoiminnan muutokset ja niihin liittyvät tekijät.

Muutos rahoituksen laskentatoimesta johdon laskentatoimeen liittyy omalta osaltaan Turun kauppakorkeakoulun sisäiseen työnjakoon. Oman profiilinsa kehittämiseksi Pihlanto siirtyi rahoituksen laskentatoimesta johdon laskentatoimeen, samalla luonnollisesti rahoitusta käsittelevät julkaisut loppuivat.

Rahoituksen laskentatoimesta kirjoitettiin paljon 1970-luvulla ja Pihlannon voidaan sanoa olleen tässä aallossa mukana, sidosryhmäkeskeinen tarkastelutapahan sinänsä oli uutta. Siirtymä rahoituksen laskentatoimesta johdon laskentatoimen puolelle ajoittuu suunnilleen samoihin aikoihin subjektivistisen lähestymistavan soveltamisen alkamisen kanssa, mutta näillä asioilla ei välttämättä ole yhteyttä keskenään. *“Kyllä se yhtä hyvin olisi siellä financial accountingin puolella tämmöinen päätöksentekijäkeskeinen lähestymistapa ollut mahdollinen.”* Valtateoriat tulevat sidosryhmistä ja yksilöistä puhumisen luontevana jatkeena, *“yrityksessä toiminta pyörii sen yksikkö- ja yksilökohtaisen vallan ympärillä”*. Valtateorioiden käyttö onkin osoitus siitä, kuinka ennakkoluulottomasti Pihlanto on poikkitieteellisesti soveltanut laskentatoimen ulkopuolelta tulevia tutkimustuloksia. Valtaa tutkittiin yleisesti kyseisenä aikana, eli 1980-luvun alkupuoliskolla, ja kyseisen tutkimustyön tuloksia oli sovellettavissa ja edelleen kehitettävissä. Tutkimuksessa kehitetty käsitteistö oli sovellettavissa laskentatoimenkin tutkimukseen. Muusta poikkitieteellisestä tutkimuksesta mainittakoon esimerkkinä aivoteorioiden käyttö idealähteenä 1980-luvun puolivälin jälkeisessä tutkimuksessa, josta on tuloksena julkaisu Modulaarinen aivoteoria ja oikukas käyttäytyminen organisaatiossa (Pihlanto & Suojanen 1987).

Subjektivistisen lähestymistavan soveltaminen liittyikin enemmän tyytymättömyyteen yksilön huomioonottamisessa. Ryhmät koostuvat yksilöistä ja näin ollen Pihlannon julkaisutoiminnan painopistealue alkoi siirtyä ryhmästä yhä enemmän yksilön suuntaan. *“Ei ne rahoittajat yhtenä ryhmänä neuvottele rahoituksesta, esimerkiksi.”* Myös aika verotarkastajana ennen akateemista uraa on vaikuttanut näkemyksiin: *“Kierrettiin yrityksissä ja tarkastettiin kirjanpitoja, ehkä siinä tuli semmoinen näkemys siitä, että kyllä se on aika paljon siitä kiinni, miten ne ihmiset siellä kirjanpitoa pitää ja tilinpäätöksiä laatii”*. Laskentatoimessa jo aikaisemmin esitetty päätöksentekijänäkökulma ei kuitenkaan ärsyke-reaktio -tyyppisenä ollut riittävä korvike ryhmälle. Jungin typologia<sup>2</sup> informaation hankinnan ja käsittelyn suhteen luokittelee päätöksentekijät tietyllä tarkkuudella, tämä oli huomattava syvennys ryhmän jäsenten ominaisuuksiin. Jungin typologian ja myös Mintzbergin roolimallien<sup>3</sup> ansiosta enää ei tarvin-

<sup>1</sup> Tässä ja myöhemmissä kappaleissa otteet Pihlannon haastattelusta on kirjattu kursiivilla lainausmerkkeihin.

<sup>2</sup> Jung jakaa ihmisen persoonallisuuden neljään ulottuvuuteen. Ihminen on joko ulospäin suuntautunut tai sisänpäin suuntautunut. Toisaalta ihminen havainnoi, joko aistipainotteisesti tai teoriapainotteisesti, tai arvioi, logiikkapohjaisesti tai tunnepohjaisesti. Ks. esimerkiksi Tamminen (1993, 57-59) tai Pihlanto (1986a).

<sup>3</sup> Mintzbergin mukaan johtajan formaalin vallan ja aseman perusteella johtajalla voi olla henkilöiden välisiä rooleja (keulakuva, johtaja, liittoutuma), informaatorooleja (tiedonkerääjä, tiedonjakaja, edustaja) tai päätök-

nut puhua keskimääräisestä ryhmän jäsenestä, vaan päästiin paneutumaan yksilöön. Jungin ja Mintzbergin kaltaiset persoonallisuusteoriat kuitenkin jättävät yksilön yksin eivätkä pysty liittämään sitä takaisin ryhmäänsä. Rauhalan holistinen ihmiskäsitys erityisesti situaatioulottuvuutensa ansiosta pystyi käsittelemään yksilöä myös ryhmän jäsenenä, joilla kaikilla on siis sama situaatio ryhmän suhteen. Subjektivistinen lähestymistapa, jota Pihlanto oli siis jo noudattanut sidosryhmäteorian jälkeen, sopi myös hyvin yhteen holistisen ihmiskäsityksen kunkin yksilön maailmankuvaan, eli subjektiivisiin kokemuksiin, perustuvan merkityssuhteiden muodostamisen kanssa.

Rauhalan holistisen ihmiskäsityksen soveltamista voisi siis luonnehtia eräänlaiseksi vastaukseksi niihin puutteisiin, joita muissa sovelletuissa teorioissa esiintyi. Esimerkiksi Hopwoodin organisatoris-sosiaalinen koulukunta keskittyy sosiaaliselle ja organisatoriselle tasolle, joka ei riitä Pihlannolle. Käytetyn viitekehyksen tulee kattaa myös sen, kuinka ihminen kokee organisatorisen ja sosiaalisen ulottuvuutensa. Kaikki laskentatoimen yksityiskohdat ovat viime kädessä palautettavissa yksilöihin. Kyse on myös siitä, kokeeko tutkija käyttämänsä viitekehyksen tarkoituksenmukaiseksi tai riittäväksi, filosofisen teorian testaus ei liene tarkoituksenmukaista. Holistisen ihmiskäsityksen kaltainen teoria voi myös testautua käytännössä, mikä riittää sen paikkansapitävyyden osoittamiseen.

Pihlannon käsittelemiin aihealueisiin ja soveltamiin viitekehyksiin on siis lähinnä vaikuttanut sopivan käsitteistön ja teorian oikea-aikainen läsnäolo sekä se, että kyseinen teoria on vastannut asetettuihin vaatimuksiin lähinnä yksilön huomioonottamisen suhteen. Teorian alkuperällä ei niinkään ole ollut merkitystä, vaan tärkeämpää on ollut sen käyttökelpoisuus ja etenkin sen sisältö. Esitetyn teorian tarjoama vaihtoehto vallalla olevalle ajattelulle on myös katsottu ennemminkin myönteiseksi kuin kielteiseksi asiaksi, *”pikemminkin on tarkoituksena ollut, sekä näissä tieteellisemmissä kirjoituksissa että näissä populaareissa, tuoda se vaihtoehto esille”*. Ne teoriat, jotka eivät näitä vaatimuksia ole riittävän hyvin täyttäneet, ovat jääneet joko alustavan tutustumisen asteelle, tai niiden soveltaminen on jäänyt muutamaankin julkaisuun, kun on löytynyt paremmin vaatimuksiin vastaava käsitteistö. Voi sanoa Pihlannon etsineen niin kauan, että hän on huomannut löytäneensä etsimänsä. Tärkeimmät löydökset ovat olleet subjektivistinen lähestymistapa ja Rauhalan holistinen ihmiskäsitys.

---

sentekijärooleja (yrittäjä, ongelmanratkaisija, resurssien allokoiija, neuvottelija). Laskentatoimen kannalta informaatiroolit ovat keskeisimpiä. Ks. Pihlanto (1983c).

## 7. PIHLANNON TYÖ SUHTEUTETTUNA KONTEKSTIINSA

### 7.1. SUOMALAINEN LASKENTATOIMEN TUTKIMUS

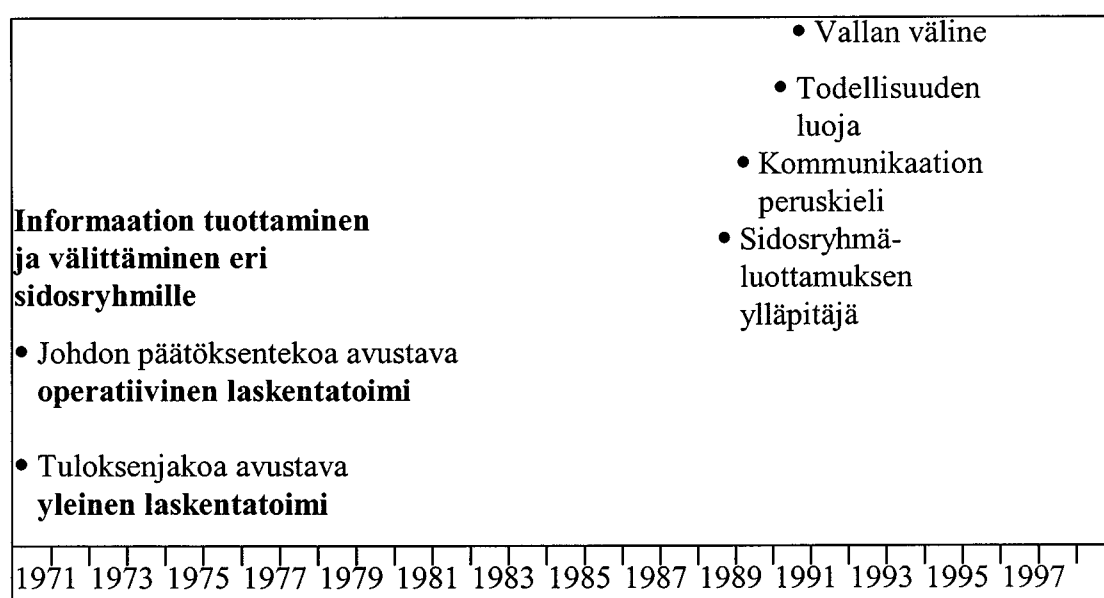
Luonnollinen konteksti Pihlannon julkaisuille on muu samaan aikaan tehty laskentatoimen tutkimus, jota valotetaan tässä valmiisiin tutkimuksiin perustuen. Kulloistenkin tohtorinväitösten voidaan sanoa kuvastavan aikansa laskentatoimen tutkimusta, ja tässä käytetyt tutkimukset Näsiä (1990) lukuunottamatta perustuvat keskeisesti väitöskirjojen analysointiin. Näsi (1990) on väitöskirjassaan tutkinut laskenta-ajattelun kehittymistä yleensä tieteellisten julkaisujen ja aikakauslehtikirjoittelun perusteella. Laskentatoimen väitöskirjoja ovat tutkimusstrategisesta näkökulmasta arvioineet Näsi & Näsi (1985), sekä laskentatoimen kehityslinjoista väitöskirjojen sekä uuden laskentatoimen tutkimuksen valossa kirjoittaneet Lukka et al. (1984).

Ennen kuin mennään edellämainittujen tutkimusten keskeisten tulosten esittelyyn ja verrataan Pihlannon tuotantoa niihin, on tuotava esille, että Pihlannon tuotanto luonnollisesti muodostaa osan kokonaisuudesta, johon edellämainitut tutkimukset keskittyivät. Voidaankin todeta, että kun laskentatoimen tutkijan ja professorin tuotantoa verrataan aikansa koko tiedeyhteisönsä tuotantoon, verrataan sitä myös itseensä siltä osin kuin kyseinen tutkija on vaikuttanut tieteenalaansa ja on tiedeyhteisönsä jäsen. Minkään asian vertaaminen itseensä ei liene kovinkaan hedelmällistä ilman ajallisen ulottuvuuden huomioonottamista. Kuitenkin, koska yksikään kyseisistä tarkasteluista ei keskeisesti perustu juuri Pihlannon julkaisujen arviointiin, vaan hänen työnsä on tarkasteluissa mukana yhtenä osana ilman minkäänlaista lähtökohtaista erityisasemaa, on seuraavassa esitettävän tarkastelun lähtökohdat hedelmälliset.

#### *7.1.1. Laskentatoimen tutkimus Näsin (1990) mukaan*

Näsi (1990) tutki suomalaisen laskenta-ajattelun kehittymistä suomenkielisen laskentatoimen tutkimuksen ja ammattilehtikirjoittelun valossa 1800-luvun puolivälistä julkaisuajankohtaan saakka. Hän pyrki kuvaamaan kuinka laskentatoimen “ala ja sisällys” (Näsi 1990, 7) ovat muuttuneet kyseisellä periodilla sekä tuomaan esille kulloisenkin laskenta-ajattelun. Vaikka Näsin tutkimus kattaa huomattavasti tätä tutkimusta pidemmän ajan, keskitytään tässä vain tämän tutkimuksen kanssa päällekkäin osuvan ajan tarkasteluun.

Näsin (1990) mukaan 1970-luvun alun ajattelun mukaan laskentatoimi jaettiin kahtia operatiiviseen eli johdon päätöksentekoa avustavaan sekä yleiseen eli tuloksenjakoa avustavaan laskentatoimeen. Laskentatoimen tehtävä tuolloin oli taloudellisen informaation välittäminen eri sidosryhmille. 1980-lukua Näsi ei tarkastele historiankirjoitusmielessä, vaan “yhtenä mahdollisena näkemyksenä laskentatoimen ajatusmaailmasta” (Näsi 1990, 90). Hänen näkemyksensä mukaan 1970-luvun jälkeen laskentatoimi on nähtävä eri rooleissa, jolloin laskentatoimesta voitaisiin puhua “yrityksen sisäisen ja yrityksen ympäristön välisen kommunikaation peruskielenä” (Näsi 1990, 103). Kvantitatiivisen tiedon tuottamisen ohella hän näkee myös kvalitaatiivisen tiedon tuottamisen tärkeäksi sidosryhmien ja yhteiskunnallisen vastuun vuoksi. Uusina näkökulmina hän näkee myös laskentatoimen valtapotentiaalin sekä subjektivistisen, “todellisuuden luomisen ja todellisuuteen vaikuttamisen mahdollisuuteen” (Näsi 1990, 104) perustuvan tarkastelun. Kuvio 9 kuvaa suomalaisen laskenta-ajattelun kehittymistä akateemisen kirjallisuuden valossa tämän tutkimuksen aikahorisontin aikana.

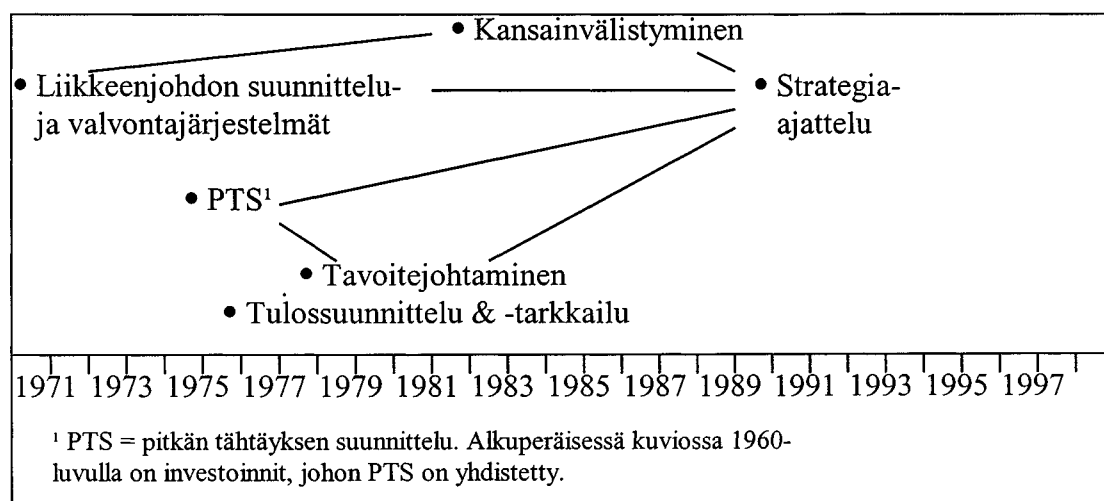


*Kuvio 9. Laskentatoimen alaa ja tehtäviä koskevan ajattelun kehitys suomenkielisessä akateemisessa kirjallisuudessa vuosina 1970-1990.<sup>1</sup>*

Ammattilehtikirjoittelun osalta 1960-luvulta alkaen Näsi (1990) jakaa tarkastelunsa kirjanpito- verotus- ja rahoituskysymyksiin sekä laskentatoimeen liikkeenjohdon suunnittelun ja valvonnan tukena. Ensin mainitusta aihealueesta hän keskittyy Saarion meno-tulo -teorian va-

<sup>1</sup> Kuvio on mukaelma Näsin (1990) teoksessaan sivulla 101 esittämästä kuvasta 14.

kiintumiseen sekä lainsäädännön että rahoituksen laskentatoimea koskevan ajatusmaailman perustaksi, ja tarkastelu loppuu vuoden 1973 kirjanpitolainsäädännön uudistamiseen. Toisesta aihepiiristä hän toteaa, että 1960-luvulta alkaen laskentatoimi nähtiin “laajempien liikkeenjohdon suunnittelu- ja valvontajärjestelmien osana” (Näsi 1990, 193). 1970-luvun teemoja ammattilehtikirjoittelussa olivat esimerkiksi tavoitejohtaminen, yrityksen päämäärä, yrityksen yhteiskunnallinen vastuu sekä yritysdemokratia. 1980-luvulla ammattilehtikirjoittelussa tietotekniikan kehittyminen sekä tuottavuus, kilpailukyky, kansainvälistyminen sekä strategia ovat näkyneet keskeisinä aiheina. Kuvio 10 kuvaa ammattilehtikirjoittelun pääteemat tämän tutkimuksen aikaperiodin ajalta.



Kuvio 10. Laskentatoimen ammattilehtikirjoittelun pääteemat 1970-1990.<sup>1</sup>

Synteesissään Näsi kuvaa laskenta-ajattelun kehitystä 1970-luvulta alkaen “kukinnaksi” (Näsi 1990, 218). Laskenta-ajattelun tuottajia on ollut sekä tutkimuksen, opin että käytännön parissa ja käsiteltyjä teemoja on ollut paljon. Laskentatoimen uudet haasteet Näsi (1990, 219) näkee kansainvälistyvässä ja teknistyvässä yritysmaailmassa, liikkeenjohdon kehityksessä, yritysten julkisuudessa sekä sidosryhmien vaatimuksissa yritysten moraalien ja avoimuuden suhteen. Laskentatoimen yhteiskunnallinen rooli 1970-luvulla näkyi yhteiskunnallisen vastuun raportointina ja myöhemmin kansainvälistymisen ja strategisen ajattelun tukena (Näsi 1990, 224).

<sup>1</sup> Kuvio on mukaelma Näsin (1990) teoksessaan sivulla 198 esittämästä kuvasta 19.

### 7.1.2. *Laskentatoimen tutkimus Näsin & Näsin (1985) mukaan*

Tutkimuksessaan Näsi & Näsi (1985) analysoivat ja syntetisoivat suomalaista laskentatoimen tutkimusta. Tarkoituksena heillä oli kehityskuvan hahmottaminen tarkastelun kohteena olleen neljäkymmenen vuoden ajalta. He hahmottivat käsitystä aiheista ja tutkimusotteista tutkimustuloksia analysoimalla.

Tutkimusten ongelma-alueanalyysissä käytetty luokittelu<sup>1</sup> jakoi tutkimukset laskentatoimeen, kuten esimerkiksi laskentatoimen teoriaperustaan, kohdistuvaan tutkimukseen sekä yrityksen taloudelliseen toimintaan kohdistuvaan tutkimukseen. Viimeksi mainittu ongelma-alue jakautui vielä yrityksen toimintaa kuvaavaan tutkimukseen sekä yrityksen toiminnan ohjaukseen liittyvään tutkimukseen. Aihealueanalyysia varten luotu kehikko<sup>2</sup> jakoi laskentatoimen seitsemään aihealueeseen, jotka olivat kirjanpito, yrityksen talouden analyysit, yrityksen rahoituskysymykset, johdon päätöksenteko, tilintarkastus, kansainväliset kysymykset sekä julkisyhteisöjen laskentajärjestelmät. Tutkimusotteita he tarkastelivat jo edellä (kuvio 7 sivulla 37) esitetyn neljän tutkimusotteen mallin mukaisesti.

Aihealueittain laskentatoimen tutkimusta tarkastellessaan Näsi & Näsi (1985) toteavat, että 1970-luvulla tutkimuksen pääalueiksi väitöskirjojen valossa muodostuivat johdon päätöksenteko, yrityksen talouden analyysit ja yritysten rahoituskysymykset. Näiden aihealueiden ulkopuolelle jäi vain neljä väitöskirjaa. 1980-luvulla ei tutkimuksen julkaisuajankohtaan mennessä ollut ilmestynyt kuin kahdeksan laskentatoimen väitöskirjaa, jotka kaikki sijoittuivat edellä mainituille kolmelle aihealueelle. Kuvio 11 kuvaa tämän tutkimuksen aikahorisontin aikana ilmestyneet laskentatoimen väitöskirjat aihealueittain luokiteltuina.

---

<sup>1</sup> Näsi & Näsi 1985, 22.

<sup>2</sup> Näsi & Näsi 1985, 25.



													X					Kansainväliset kysymykset									
													X X					X					Kirjanpito, tuloslaskenta ja verotus				
															X								Yritysten talouden analyysit				
													X	X X						X							
													X	X X						X X							
															X								Yritysten rahoituskysymykset				
															X												
													X			X X						X X					Johdon päätöksenteko
																X		X		X							
													X	X X		X X		X X		X							
1971	1973	1975	1977	1979	1981	1983	1985	1987	1989	1991	1993	1995	1997														

Kuvio 11. Laskentatoimen väitöskirjat vuosilta 1971-1984 aihealueittain luokiteltuna.<sup>1</sup>

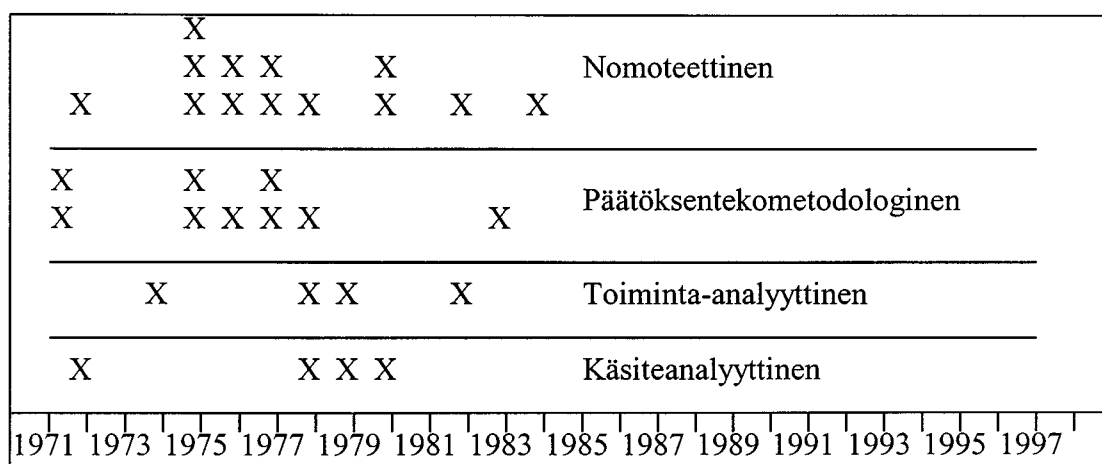
Laskentatoimen tutkimuksen ongelma-alueiden osalta 1970-luvulla keskityttiin yrityksen toimintaan kohdistuvaan tutkimukseen, mutta vuosikymmenen loppupuolella aikaisemmin hallitsevassa asemassa ollut laskentatoimen tutkimus alkoi saada uudelleen jalansijaa. Näsin & Näsin (1985) mukaan 40-50 -lukuja voidaan kuvata "yrityksen laskentatoimen ongelmien kaudeksi" (Näsi & Näsi 1985, 81) ja sen jälkeen alkanutta ja aina 1970-80 -lukujen taitteeseen jatkunutta aikaa "yrityksen toiminnan ongelmien tutkimuksen kaudeksi" (Näsi & Näsi 1985, 81). 1980-lukua kuvaa heidän mukaansa molempien elementtien yhtäaikainen läsnäolo.

															X						Laskentatoimen tutkimus					
													X					X X X								
															X								Yritysten toiminnan kuvaus			
															X X		X									
													X	X X		X X		X						X		
													X	X X		X X		X X		X X						
1971	1973	1975	1977	1979	1981	1983	1985	1987	1989	1991	1993	1995	1997													

Kuvio 12. Laskentatoimen väitöskirjat vuosilta 1971-1984 ongelma-alueittain luokiteltuna.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Kuvion pohjana on Näsi & Näsin (1985) sivulla 76 oleva taulukko 12.

Tutkimusotteiden osalta Näsi & Näsi havaitsivat kaikkia tutkimusotteita käytetyn, minkä he tulkitsivat kuvastavan vallinnutta vapaamielistä ilmapiiriä. Eniten oli nomoteettisia tutkimuksia ja päätöksentekometodologisia tutkimuksia. Käsitemallien tutkimusten osuus on vähentynyt vuosien saatossa ja toiminta-analyyttisiä tutkimuksia on ilmestynyt kaikkein vähiten. Kuvio 13 osoittaa, että tämän tutkimuksen aikahorisontin aikana ilmestyneet väitöskirjat noudattelevat edellä hahmoteltua linjaa, toiminta-analyyttinen ja käsiteanalyttinen tutkimusote ovat vähiten edustettuina nomoteettisen ja päätöksentekometodologisen tutkimusotteiden hallitessa. Näsi & Näsin (1985) mukaan 1970-luku oli lähinnä “empirismin ja analytismin kausi” (Näsi & Näsi 1985, 84) ja 1970- ja 1980-lukujen taitteesta alkanut jakso “uudelleenmonipuolistumisen kausi” (Näsi & Näsi 1985, 84).



Kuvio 13. Laskentatoimen väitöskirjat vuosilta 1971-1984 tutkimusotteittain luokiteltuna.<sup>2</sup>

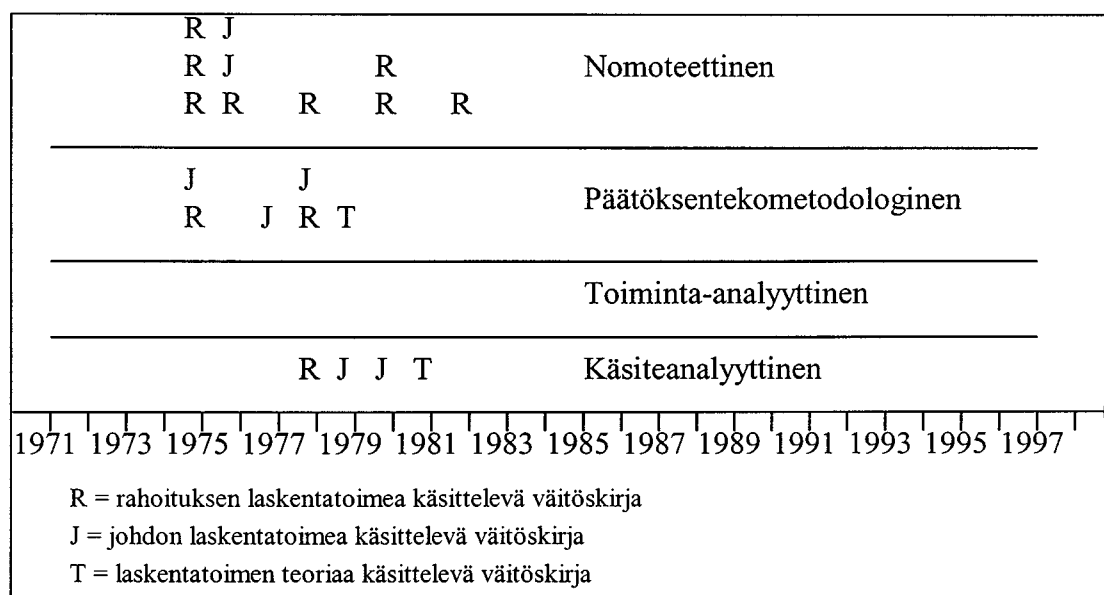
Edelläolevasta tarkastelusta voidaan yhteenvedon todeta, että Näsin & Näsin (1985) mukaan laskentatoimen tutkimus jakautuu aihealueiden osalta kahteen ja ongelma-alueiden osalta kolmeen suureen luokkaan. Kuitenkin molempien alueiden osalta myös muut luokat ovat edustettuina. Ongelma-alueiden osalta laskentatoimen tutkimisessa on välillä keskitytty laskentatoimen ongelmiin, välillä yrityksen toiminnan ongelmiin ja lopulta molempiin samanaikaisesti. Tutkimusotteen osalta nomoteettinen tutkimusote on hallitsevin, mutta muitakin tutkimusotteita esiintyi 1970-luvulla ollutta empirismin ja analytismin kautta lukuunottamatta.

<sup>1</sup> Kuvion pohjana on Näsi & Näsin (1985) sivulla 80 oleva taulukko 13.

<sup>2</sup> Kuvion pohjana on Näsi & Näsin (1985) sivulla 83 oleva taulukko 14.

### 7.1.3. Laskentatoimen tutkimus Lukan et al. (1984) mukaan

Artikkelissaan Lukka et al. (1984) luovat katsauksen laskentatoimen tutkimukseen Suomessa. Arvioidessaan vuosina 1973-1982 ilmestyneet laskentatoimen väitöskirjat he luokittelevat ne aihealueen mukaan rahoituksen laskentatoimeen,<sup>1</sup> johdon laskentatoimeen sekä laskentatoimen teoriaan. Aikavälillä ilmestyneet kaksi rahoitusta käsittelevää väitöstä on suljettu tarkastelun ulkopuolelle. Käytetyn tutkimusotteen suhteen väitöskirjat on luokiteltu edellä esiteltyyn Neilimon & Näsin (1980) luoman neljän tutkimusotteen mallin mukaisesti nomoteettiseen, päätöksentekometodologiseen, toiminta-analyyttiseen sekä käsiteanalyyttiseen tutkimukseen. Kuvio 14 kuvaa kootusti laskentatoimen väitöskirjojen tutkimusotteet ja aihealueet.



Kuvio 14. Laskentatoimen väitöskirjat luokiteltuna Lukan et al. (1984) mukaan.<sup>2</sup>

Tutkimansa vuosikymmenen kehityskulkuja kirjoittajat kuvailevat aikaisempien vuosikymmenien kehityskulkuja jatkaviksi. Kirjanpito- ja verolait mainitaan perustuviksi meno-tulo -teorialle sekä talouden suunnittelun ja analysoinnin metodologian ottavan onnistuneesti huomioon suomalaisten pääomamarkkinoiden suhteellisen kehittymättömyyden. Päätöksentekometodologiset tutkimukset mainitaan pikemminkin mallintajiksi kuin täsmällisiksi sovelluksiksi laskentaongelmiin. Teoreettisempien tutkimusten osalta mainitaan organisationaalinen,

<sup>1</sup> Kyseessäolevassa artikkelissa käytetyt englanninkieliset käsitteet "financial accounting" ja "management accounting" on Vehmasen (1992) ehdotuksen mukaisesti suomennettu rahoituksen laskentatoimeksi ja johdon laskentatoimeksi.

<sup>2</sup> Kuvio perustuu Lukan et al. (1984) sivulla 20 olevaan taulukkoon.

systemiteoreettinen sekä käyttäytymisnäkökulma jotka saivat alkunsa sidosryhmäteorian omaksumisesta laskentaongelmien tarkastelussa. Julkaisuja kansainvälisellä foorumilla odotetaan nimenomaan tällä saralla. Empiirisen tutkimuksen mainitaan rajoittuvan kokeellisiin töihin. Suomalaisten yritysten peruspiirteet on nyt kartoitettu ja kirjoitushetkellä nähtiin mahdollisuus spesifimmille projekteille ja päätöksenteko- ja suunnitteluprosesseja oli jo tutkittu.

Kirjoittajat ovat myös arvioineet laskentatoimen tutkimuksen nykyhetkeä ja tulevaisuudennäkymiä kaikissa suomalaisissa kauppatieteellisissä korkeakouluyksiköissä vuoden 1982 tutkimusluettelujen perusteella. Turun kauppakorkeakoulun osalta painotuksen havaittiin olevan käsiteanalyttisen tutkimuksen suunnalla, mutta myös toiminta-analyttisiä tutkimuksia oli tekeillä. Puolet tutkimuksista oli johdon laskentatoimen alueelta ja loput rahoituksen laskentatoimea sekä laskentatoimen teoriaa. Käsiteanalyysin keinoin tutkitaan kaikkia kolmea laskentatoimen osa-alueita, ja toiminta-analyttinen tutkimus keskittyy johdon laskentatoimen alueelle. Yhteenvetona kaikkien korkeakouluyksikköjen laskentatoimen tutkimuksen tulevaisuudesta todetaan sen olevan melko diversifioitunutta. Kirjoittajien mukaan 14 % vuoden 1982 tutkimusaiheista oli tutkimusotteeltaan toiminta-analyttisiä, 28 % käsiteanalyttisiä, 42 % nomoteettisia ja 16 % päätöksentekometodologisia. Tutkimusalueen osalta osuudet jakautuivat seuraavasti: johdon laskentatoimi 46 %, rahoituksen laskentatoimi 40 % ja laskentatoimen teoria 14 %.

Lukan et al. (1984) mukaan laskentatoimen tutkimus painottuu siis melko selvästi nomoteettiseen tutkimukseen, mutta myös muut tutkimusotteet ovat edustettuina. Tutkimusaiheet jakautuvat melko tasan rahoituksen laskentatoimen sekä johdon laskentatoimen kesken laskentatoimen teoriaan keskittyvien tutkimusten jäädessä selvästi vähäisemmiksi.

#### *7.1.4. Tutkimusotteittain luokittelusta*

Tutkimusotteen luokittelu ei ole yksiselitteinen tehtävä. Lukka et al. (1984) sekä Näsi & Näsi (1985) olivat tarkastelleet laskentatoimen väitöskirjoja, joista 20 esiintyi molemmissa tutkimuksissa. 20 väitöskirjasta 5 oli luokiteltu tutkimusotteen osalta eri luokkaan. Näsin & Näsin (1985) toiminta-analyttiseksi luokittelemat kaksi työtä oli Lukan et al. (1984) luokituksessa arvoitu päätöksentekometodologiseksi ja käsiteanalyttiseksi. Edelleen ensinmainitussa teoksessa päätöksentekometodologiseksi luokiteltu väitöskirja oli jälkimmäisessä katsottu nomo-

teettiseksi, nomoteettinen käsiteanalyttiseksi sekä käsiteanalyttinen päätöksentekometodologiseksi. Molemmissa arvioissa samoin luokitelluista väitöskirjoista oli päätöksentekometodologisia 4, nomoteettisia 9 ja käsiteanalyttisiä 2. Näin ollen voidaan, luokittelun tulkinnanvaraisuudesta huolimatta, todeta, että nomoteettinen tutkimus on ollut laskentatoimessa hallitseva vuosien 1973 ja 1982 välillä ja muut tutkimusotteet ovat olleet vähemmän edustettuina.

## 7.2. AIHEALUEIDEN VERTAILUA

### 7.2.1. Näsiin (1990) verrattuna

Pihlannon 1970-luvun tuotanto rahoitusta ja myös kirjanpitoa käsittelevine julkaisuineen on helposti sijoitettavissa kuuluvaksi Näsin (1990) antamaan kuvaan saman ajan laskenta-ajattelusta, jossa laskentatoimen perustehtäväksi ajateltiin informaation tuottaminen ja välittäminen eri sidosryhmille operatiivisen ja yleisen laskentatoimen keinoin (vrt. kuvio 9). Näsin näkemys laskentatoimesta vallan välineenä ja subjektivistisena todellisuuden luoja perustuu osin juuri Pihlannon kirjoituksiin (Näsi 1990, 96-99), joten tältä osin Pihlannon julkaisut ovat vaikuttaneet laskentatoimesta annettuun kuvaan. Laskenta-ajattelussa 1980-luvulla on havaittavissa monia eri näkökulmia, joista Pihlannon ajatukset edustavat omaa osaansa. Jos Pihlannon 1970-luvun tuotanto oli ajalleen tyypillistä ajattelua ja 1980-luvun tuotanto kuului osana monipiirteiseen laskentatoimen tutkimukseen, Pihlannon 1990-luvun tuotannon voisi arvioida yhä selvemmin muodostavan oman kokonaisuutensa suomalaisesta laskenta-ajattelusta.

Ammattilehtikirjoittelun suhteen ei yhteisiä piirteitä ole juurikaan havaittavissa. Laajasti tulkiten Pihlannon 1970-luvun aiheet voitaneen nähdä Näsin mainitsemien ”laajempien liikkeenjohdon suunnittelu- ja valvontajärjestelmien osana” (Näsi 1990, 193), olihan Pihlannon 1970-luvun tuotanto suurelta osin keskittynyt yritysjohton rahoituskysymyksiin vieraan pääoman ehtoisen rahoituksen osalta. Muita Näsin mainitsemia ammattilehtikirjoittelun aihealueita ei Pihlannon julkaisuista ole löydettävissä. Tulos ei ole kovinkaan yllättävä, sillä jo ammattilehtien tehtävä ja lukijakunta eroavat akateemisesta kirjoittamisesta eikä Näsinkään tarkastelussa ammattilehtien käsittelemät aihealueet olleet yhteneväiset akateemisen kirjallisuuden kanssa (vrt. kuvio 9 ja kuvio 10). 1990-luvullakaan Pihlannon julkaisut tuskin kattavat samoja alueita ammattilehtikirjoittelun kanssa, vaikka lähtökohtaisesti mikään ei tätä estäisikään. Holistista ihmiskäsitystä voitaneen soveltaa myös laskentatoimen käytännön tasolla.

### 7.2.2. *Näsin & Näsin (1985) verrattuna*

Verrattaessa Pihlannon tuotantoa Näsin & Näsin (1985) tarkasteluun laskentatoimen väitöskirjojen aihealueista huomataan, että Pihlannon 1970-luvulla edustama rahoituskysymysten tarkastelu oli kyseiselle ajalle varsin tyypillistä, joskin muutkin kuin rahoituskysymykset olivat kyseisen ajan väitöskirjatuotannossa edustettuina. Rahoituskysymysten käsittely väitöskirjoissa kuitenkin jatkui vielä sen jälkeenkin, kun Pihlanto siirtyi tältä alueelta pois, eikä esimerkiksi Pihlannon käsittelemiä valtateorioita väitöskirjatasolla käsitelty, joskin valtateorioiden voidaan tulkita olevan lähellä johdon päätöksentekoa. Johdon päätöksentekoa käsitteleviä väitöskirjoja on ilmestynyt myös runsaasti vuosina 1971-1982, selvästi päätöksentekoa käsitteleviä julkaisuja Pihlannon tuotannosta on löydettävissä vuodesta 1982 alkaen. Kirjanpitoa Pihlanto on käsitellyt parissa artikkelissa<sup>1</sup> mutta muita Näsin & Näsin (1985) esittelemiä aihealueita ei Pihlannon julkaisuista vuosilta 1971-1984 ole havaittavissa, esimerkiksi kansainvälistymistä käsittelevä artikkeli on ilmestynyt vuonna 1988. Tarkastelun kohteena olleen ajanjakson jälkeen ilmestynyttä Pihlannon tuotantoa ei ole helppo asettaa kyseessä olevaan tarkastelukehikkoon, mutta lähinnä sen voi katsoa käsittelevän johdon päätöksentekoa.

Ongelma-alueiden suhteen Pihlannon tuotanto vuosina 1972-1984 on lähinnä yrityksen toiminnan kuvausta ja analysoimista, muutenkin kuin väitöskirjan osalta.<sup>1</sup> Pihlannon tuotantoon kuuluu vuodesta 1978 alkaen laskentatoimen tutkimusta käsitteleviä julkaisuja, joita voitaneen rinnastaa Näsin & Näsin tarkoittamaan laskentatoimen tutkimukseen. Yrityksen toiminnan ohjauksesta ei Pihlanto ole tarkasteluaikana kirjoittanut, jos valtaa käsitteleviä julkaisuja ei sellaisiksi halua laskea. Näsin & Näsin (1985) tutkimuksen kattaman ajan jälkeenkin Pihlanto on pysytellyt yrityksen toiminnan kuvauksessa.

### 7.2.3. *Lukkaan et al. (1984) verrattuna*

Lukka et al. (1984) käyttivät edellisiä karkeampaa aihealuejaottelua ja heidän mukaansa rahoituksen laskentatoimi oli vuosina 1973-1982 aihealueena hieman yleisempi kuin johdon laskentatoimi. Laskentatoimen teoria oli selvästi vähiten tutkittu alue. Tälle ajalle ajoittuvat Pihlannon julkaisut ovat 1970-luvun osalta, kuten edellä on jo todettu, tyypillisesti rahoituksen laskentatoimea käsitteleviä. Johdon laskentatoimen käsittely Pihlannon osalta alkaa 1970-

---

<sup>1</sup> Esimerkiksi Pihlanto 1973 ja 1973b.

ja 1980-lukujen taitteessa, mutta laskentatoimen väitöksissä ei tällaista siirtymää ole Lukan et al. (1984) mukaan havaittavissa vaan rahoituksen laskentatoimea ja johdon laskentatoimea käsiteltiin tasaisesti koko tutkimuksen aikaperiodin ajan. Johdon laskentatoimi on ollut selvästi hallitsevassa osassa Pihlannon tuotannossa myös Lukan et al. (1984) tutkimuksen kattaman ajan jälkeen.

### 7.3. TUTKIMUSOTTEIDEN VERTAILUA

#### 7.3.1. *Näsiin & Näsiin (1985) verrattuna*

Tutkimusotteiden osalta Näsin & Näsin mukaan käytetyimpiä olivat nomoteettinen ja päätöksentekometodologinen tutkimusote. Kuitenkin myös käsiteanalyysiä, joka on myös Pihlannon julkaisuissaan tyypillisesti käyttämä, esiintyi. Suhteellisesti eniten käsiteanalyysiä Näsin & Näsin tutkimuksessa havaittiin kuitenkin 1940- ja 1950-luvuilla eli tämän tutkimuksen aikahorisontin ulkopuolella, 1970-luvulla käsiteanalyysi koki uuden tulemisensa. Tässä aallossa myös Pihlanto oli mukana.

#### 7.3.2. *Lukkaan et al. (1984) verrattuna*

Lukan et al. (1984) havainnot nomoteettisen ja päätöksentekometodologisen tutkimusotteen käytetyimmyydestä ovat yhtäpitäviä Näsin & Näsin (1985) kanssa. Samaten molemmissa tutkimuksissa on tehty havainto käsiteanalyysin yleistymisestä vuodesta 1978 lähtien. Tutkimuksissa olleet erot toiminta-analyyttisen tutkimusotteen yleisyyden eroista eivät tässä tutkimuksessa ole kuitenkaan oleellisia, koska Pihlannon tutkimukset tyypillisesti ovat käsiteanalyttisiä. Käsitys Pihlannon olemisesta ensimmäisten joukossa silloin, kun käsiteanalyysiä alettiin uudelleen käyttämään 1970-luvun lopussa, saa näin ollen lisävahvistusta myös Lukan et al. (1984) antamassa valossa. Myös myöhemmissä tutkimuksissaan Pihlanto on käyttänyt lähinnä käsiteanalyysin keinoja.

---

<sup>1</sup> Näsi & Näsi (1980) luokittelivat Pihlannon väitöksen yrityksen toiminnan kuvaukseksi ja analysoimiseksi. Ks. Näsi & Näsi (1980, 80).

#### 7.4. LASKENTATOIMI SEN OPETUKSEN VALOSSA

Edellä esitettyihin tutkimuksiin viitaten voidaan todeta, että Pihlannon työt 1970-luvulta aina 1980-luvun puoliväliin asti ja vähän sen jälkeenkin ovat hyvin sijoitettavissa kussakin tutkimuksessa sovellettuihin viitekehyksiin. Tämän tarkastelun ulkopuolelle jää kuitenkin tämän tutkimuksen kannalta ehkä mielenkiintoisin vaihe, eli 1980-luvun puolivälin jälkeinen aika ja silloin sovellettu holistinen ihmiskäsitys. Koska uudempaa vertailutietoa ei akateemisen tutkimuksen osalta kuitenkaan ole yhtä kattavasti saatavilla, keskitytään tässä suhteuttamaan Pihlannon julkaisuja korkeakouluopetuksen antamaan käsitykseen laskentatoimesta erityisesti aihealueiden osalta.

Näsi & Näsi (1985) ovat tutkimuksessaan käyttäneet laskentatoimen korkeakouluopetuksen opinto-oppaita kartoittaessaan laskentatoimen aihealueita. Samaa keinoa käytetään myös tässä tutkimuksessa, apuvälineinä toimivat Jyväskylän yliopiston opinto-oppaat laskentatoimen osalta vuosilta 1993-1999. Valintaa puoltaa myös se seikka, että kirjoittajan omakohtaiset kokemukset mahdollistavat kaikille samanlaisena näyttäytyvää kirjallista kuvausta syvemmän käsityksen muodostamisen opinto-oppaissa kuvatuista kurseista ja niiden aihealueista. Jotta vältettäisiin mahdolliset yhden korkeakouluyksikön erityisten aihealueiden painotusten mahdollisesti aiheuttamat vääristymät vertailussa ja jotta laskentatoimen opetuksen aihealueet tulisivat paremmin katetuiksi, käytetään vertailussa hyväksi myös Helsingin kauppakorkeakoulun laskentatoimen opinto-oppaita.

On kuitenkin todettava, että kirjoittajan omakohtaiset kokemukset laskentatoimen opiskelusta epäilemättä vaikuttavat kurssikuvausten pohjalta tehtyihin tulkintoihin. Tämän vuoksi saataisikin olla perusteltua väittää, että vertailukohtana tässä toimisi lähinnä kirjoittajan oma käsitys laskentatoimesta. Täydelliseen objektiivisuuteen ei luonnollisestikaan päästä, mutta opinto-oppaiden sisältämä tieto pääasiallisesti on varsin yksiselitteistä.

##### *7.4.1. Laskentatoimi opinto-oppaiden valossa*

Jotta vertailukelpoisuus edellä esitettyyn säilyisi paremmin, käytetään aihealueiden jaossa lähtökohtana Näsin & Näsin (1985) esittämää seitsemänkohtaista mallia, johon nykyiset laskentatoimen kurssit on pyritty sijoittamaan. Vaikka vaihtoehdoisen mallin pystyisi helpohkos-



tikin kehittämään, on kyseinen malli niin yleinen, että pienin muutoksin siihen voidaan sijoittaa miltei kaikki nykyisetkin laskentatoimen kurssit.

Jyväskylän opinto-oppaista tutkittiin kolme opasta,<sup>1</sup> vuosien 1993-1995, vuosien 1995-1997 sekä vuosien 1997-1999 oppaat. Kunkin oppaan voimassaoloaika oli kaksi lukuvuotta. Näiden oppaiden valossa johdon päätöksenteko korostui kursseissa selkeästi. Lukumääräisesti kurseja tarkasteltaessa huomattiin niistä noin kolmanneksen käsittelevän johdon päätöksentekoa. Kirjanpitoa käsitteli 15 % kursseista, rahoitusta sekä julkisyhteisöjen laskenjärjestelmiä molempia noin kymmenesosa. Loput kurssit jakautuivat tasaisesti eri aiheisiin yritysten talouden analysoinnin jäädessä vähäisimmäksi, tämä aihealue tuleekin suurelta osin käsitellyksi rahoitukseen luokiteltujen kurssien yhteydessä. 17 % kursseista ei sopinut luontevasti yhteenkään edellä mainittuun luokkaan, kyseiset kurssit käsitelivät yhteiskunnallista laskentatoimea, laskentatoimen teoriaa, ympäristölaskentatoimea, yrityksen teorioita sekä laskentatoimea organisaationaalisessa kontekstissa. Kandidaatti- sekä maisteritutkinnoissa vaadittavia tutkielmia varten järjestetyt seminaarit jätettiin luonteensa vuoksi kokonaan tarkastelun ulkopuolelle, sillä niissä aihepiiri määräytyy tapauskohtaisesti. Opintoviikkomääräisesti arvioituna tulokset olivat samansuuntaiset, johdon päätöksenteko kattoi edelleen noin kolmanneksen opetuksesta. Kirjanpidon ja tuloslaskennan osuus nousi noin viidennekseen loppujen aihealueiden pysytellessä kutakuinkin edellä esitetyissä rajoissa. Luokkiin sijoittamattomien kurssien opintoviikkomäärä oli noin viidennes kokonaisopintoviikkomäärästä. Kuten jo edellä todettiin, luokittelu ei ole yksiselitteinen. Osa rahoitukseen luokitelluista kursseista sisälsi myös yrityksen talouden analyysiä sekä esimerkiksi kansainvälisiin kysymyksiin luokiteltu kurssi sisälsi kansainvälisten kysymysten lisäksi myös kirjanpitoon kuuluvan konsernilaskentatoimen.

Helsingin kauppakorkeakoulun osalta perehdyttiin kahteen oppaaseen.<sup>2</sup> Nämä oppaat kattoivat vuodet 1996-1997 ja 1997-1998 ja kumpikin opas oli voimassa yhden lukuvuoden. Johdon päätöksenteko nousi hallitsevimpaan asemaan kattaen noin kolmanneksen kursseista. Viidennes kursseista käsitteli kirjanpitoa ja verotusta tilintarkastuksen, yritysten talouden analyysien ja rahoituskysymysten kattaessa kukin noin kymmenesosan kurssien lukumäärästä. Vähiten oli tarjolla kansainvälisiä kysymyksiä ja julkisyhteisöjen laskentatoimea käsitteleviä kurseja. Noin kymmenesosaa kursseista ei voitu sijoittaa mihinkään edellämäinnittuun luokkaan. Nämä

---

<sup>1</sup> Kursseista tehty luokittelu on liitteessä B.

<sup>2</sup> Kursseista tehty luokittelu on liitteessä C.

kurssit käsittelivät ympäristölaskentatoimea, riskinhallintaa, tietojärjestelmiä sekä investointien suunnittelua. Kuten edellä Jyväskylän yliopiston kurssien suhteen, tässäkin suljettiin tutkielman tekoa käsittelevät kurssit tarkastelun ulkopuolelle. Kurssien sisältämien opintoviikojen suhteen tarkasteltuna tulokset eivät eronneet suuresti lukumääräisestä tarkastelusta.

## 7.5. PIHLANNON TYÖ VERRATTUNA LASKENTATOIMEN OPETUKSEEN

Tässä keskitytään vertaamaan Pihlannon 1990-luvun työtä edellä kuvailtuihin laskentatoimen opetuksen kurssikuvauksiin. Aihealueiden suhteen vertailu onkin äkkiä tehty, käytetyssä viitekehysessä Pihlannon työt sijoittuvat johdon päätöksentekoon, joka kattaa suuren osan myös laskentatoimen opetuksesta ollen suurin yksittäinen opetuksen osa-alue. Kuitenkin vertailu vahvistaa ennakkokäsitystä Pihlannon omintakeisesta linjasta. Kun Pihlannon viime vuosien linjan kuvaavimpana tekijänä pidetään sen yksilökeskeisyyttä, ei Jyväskylän yliopiston laskentatoimen opetuksesta löydy selkeää vastinetta. Laskentatoimen opetuksesta suuren osan luonnollisesti lohkaisee perusasioiden, kuten kirjanpidon ja johdon laskentatoimen perusteiden, opiskelu, eikä näissä vielä odotakaan löytävänsä vertailukohtaa Pihlannon tuotannolle. Syventävissä opinnoissa sitä vastoin perehdytään laskentatoimeen käsitteellisemmällä ja jopa perusasioita eri tavoin ruotivalla tavalla, ja tämä lieneekin hedelmällisempi vertailukohta Pihlannon tuotannolle.

Vaikka edellä esitetyssä tarkastelussa luokittelemattomaksi jäänyt laskentatoimen teoriaa käsittelevä kurssi johdon laskentatoimen osalta käsittelee teknologian ja yrityksen toimintaympäristön muutosten vaikutuksia laskentatoimen rooliin ja sisältöön, ei kurssilla keskitytty yksilöön tai sen määrittelyyn, vaan lähinnä laskentatoimen teknisiin ongelmiin esimerkiksi mitaamisen suhteen. Koska yhtä yhtenäistä laskentatoimen teoriaa ei ole olemassa, kurssilla valitut painotukset ja aihealueet ovat voimakkaasti sidoksissa luennoitsijan käsityksiin asioista. Rahoituksen laskentatoimen osalta kurssilla ihminen tulee esille kun määritellään suomalaisen tuloslaskennan perusrakenne. Tällöin yrittäjän tavoitteeksi asetetaan voiton tavoittelu. Samoin amerikkalaisten tuloslaskennan teorioiden yhteisiä piirteitä kartoitettaessa ihminen määritellään maksimihyödyn tavoittelijaksi, ja johto maksimoi sijoitusten arvoa. Molemmat määrittelyt ovat mekanistisia eivätkä siten yhteneväisiä Pihlannon soveltaman holistisen ihmiskäsityksen kanssa. On kuitenkin huomattava, että esityksessä keskityttiin kuvailemaan sitä, mitä laskentatoimessa on, eikä sitä, mitä luennoitsijan tai muiden tutkijoiden mukaan tulisi olla.

Laskentatoimen teoria -kurssin tavoin luokittelun ulkopuolelle jäänyt yrityksen teorian -kurssi keskittyy yrityksen käsitteelliseen hahmottamiseen. Tarkastelun lähtökohta on siis koko organisaatio eikä yksilö organisaation osana. Kurssin kirjallisuuteen kuuluu myös kuluttajan käyttäytymiseen sekä organisaation kontrollin järjestämiseen perehtyminen. Näistä tarkasteluista on löydettävissä yhteisiä piirteitä Pihlannon käyttämän lähestymistavan kanssa. Kontrollin järjestämistä käsittelevässä tenttikirjassa Macintosh (1994) käyttää viittä viitekehystä, josta yksi<sup>1</sup> olettaa jokaisen organisaation jäsenen kokevan organisaation todellisuuden omalla tavallaan. Tämä käsitys on melko lähellä Rauhalan holistisen ihmiskäsityksen situaatio- ulottuvuutta. Mainittu viitekehys on kuitenkin vain yksi viidestä kyseisessä teoksessa sovelletuista. Muista viitekehyksistä mainittakoon Pihlannon tuotannon kanssa täysin vastakkainen “structural functionalist”, jossa organisaation sosiaalisen järjestelmän katsotaan olevan riippumaton siinä työskentelevistä henkilöistä ja jossa organisaatiota voidaan tutkia luonnontieteen keinoin. Toinen tenttikirja, Earl (1983), käsittelee kuluttajan käyttäytymistä koskevia teorioita, joista ei juurikaan ole löydettävissä yhtymäkohtia Pihlannon käyttämän holistisen ihmiskäsityksen kanssa. Osa esitetyistä teorioista on behavioristisia malleja, jotka tuovat esiin yhden valintaan liittyvän tekijän, kuten esimerkiksi Fishbeinin teoria (Earl 1983, 90-94), jossa aikomus jonkun asian tekemiseen riippuu sen asian odotetuista seurauksista. Tämän voi sanoa olevan lähtökohdiltaan melko kaukana Rauhalan holistisesta ihmiskäsityksestä, jossa ihmisyiden kolme osa-aluetta kietoutuvat toisiinsa muodostaen yhtenäisen kokonaisuuden.

Yrityksen teorian -kurssin korvaneella Accounting in Organizational Context -kurssilla ollaan lähempänä Pihlannon teemoja, sillä kurssilla käsitellään laskentatoimen ja muiden valvontajärjestelmien sekä organisaation sosiaalisten suhteiden välisiä suhteita ja vuorovaikutusta. Pelkän kurssikuvauksen perusteella ei voi päätellä kuinka kurssilla suhtaudutaan yksilöön, nostetaanko se tarkastelussa samaan asemaan kuin Pihlannon teksteissä vai jätetäänkö se peräti huomiotta. Macintosh (1994) on tämänkin kurssin tenttikirjana.

Pro gradu -tutkielman tekoon valmistavalla kurssilla käsitellään muunmuassa eri tiedenäkemysten eli tutkimusmetodien<sup>2</sup> todellisuuskäsityksiä, ja tällöin sivutaan myös kunkin tiedekäsityksen näkemystä siitä, millainen ihminen on. Koettelevan tutkimuksen todellisuuskäsityksen mukaan ihminen on osa todellisuutta, mutta aistien ja tunteiden harhauttamana ihmisen

---

<sup>1</sup> Kyseinen viitekehys on tulkinnallinen, selittävä, englanniksi “interpretivist” (Macintosh 1994, 4).

<sup>2</sup> Kyseiset tutkimusmenetelmät on esitetty myös teoksessa Tamminen (1993).

äly ei saa käsitystä todellisuudesta, joka on olemassa ihmisestä riippumatta. Tulkitsevassa tutkimuksessa ihminen, joka on olemassa osana yhteisöä, luo todellisuuden. Kehittämistutkimuksessa ihmisessä on yksilöllinen ja yhteisöllinen ulottuvuutensa ja todellisuus koostuu toiminnan, välittömän kokemuksen ja kielen maailmasta. Käsiteanalyysissä todellisuuskäsitys ihmiskäsityksineen on koettelevan tutkimuksen ja visioivassa käsitetutkimuksessa tulkitsevan tutkimuksen mukainen. Rauhalan holistiseen ihmiskäsitykseen verrattuna kehittämistutkimuksen ihmiskäsityksessä on eniten samoja piirteitä.

Ihmiskäsitys ei siis saa kovinkaan suurta huomiota osakseen Jyväskylän yliopiston laskentatoimen opetuksessa. Kursseilla ihminen tuodaan esille usein juuri kurssin edellyttämällä tavalla, mutta määrittelyssä ei mennä pintaa syvemmälle. Määrittelyn tehtävänä onkin suoraan palvella kyseisen kurssin tavoitteita eikä yhdenkään kurssin keskeisiin tavoitteisiin kuulu huomion kiinnittäminen ihmiseen tai sen määrittelyyn. Yksittäisistä kursseista voidaan mainita Yrityksen teorian -kurssi, jolla ihminen tulee korostetummin esille tenttikirjallisuudessa, mutta sielläkään ei siinä määrin ja etenkin eri teorioiden valossa, kuin mitä Pihlanto korostaa.

Helsingin kauppakorkeakoulun kurssien osalta työskentely tapahtui yksinomaan kurssikuvausten pohjalta, joten yhtä syvällistä analyysia kuin Jyväskylän yliopiston kurssien osalta ei ole mahdollista saavuttaa. Aihealueiden osalta pätee sama kuin Jyväskylän yliopistoon, myös Pihlannon tuotannossa hallitsevin alue, johdon laskentatoimi on opetuksessa suurin. Mitä kurssien sisältöön tulee, ei kurssikuvauksista ole löydettävissä yksilöä korostavia elementtejä. Tämä ei luonnollisestikaan tarkoita, etteikö kyseisiä elementtejä voisi olla, mutta yhdestäkään kurssista ne eivät muodosta niin keskeistä osaa, että niitä olisi painettu lyhyehköisiin kurssikuvauksiin. Esimerkiksi kontrollin järjestämistä koskevista tenttikirjoista,<sup>1</sup> jos jostain, voisi odottaa löytävänsä myös yksilön huomioon ottavaa asioiden tarkastelua.

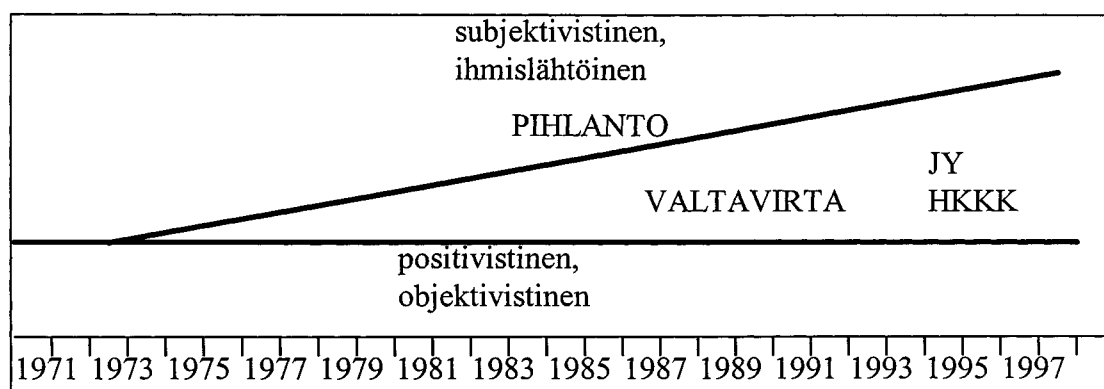
Turun kauppakorkeakoulun kurssikuvauksiin ei tässä perehdytty, koska niissä luonnollisesti näkyy professori Pihlannon kädenjälki. Mainittakoon kuitenkin, että laskentatoimen teoriaa käsittelevällä kurssilla on tenttikirjana jo edellä esitelty Macintosh (1994) ja johdon laskentatoimen käyttäytymisvaikutuksia käsittelevä luentosarja kattanee myös laskentatoimen ihmiskäsityksen.

---

<sup>1</sup> Esimerkiksi Simons, R., *Levers of Control, Laskentainformaatio toiminnan ohjaamisessa*, erikoisosa -kurssin tenttikirja lukuvuosina 1996-1997 ja 1997-1998 tai Emmanuel, C., Otley, D. & Merchant, K., *Accounting for*

## 7.6. PIHLANNON TYÖ VERRATTUNA MUUHUN LASKENTATOIMEEN

Kuvio 15 vertaa Pihlannon työtä ja sitä luonnehtivia tekijöitä laskentatoimen valtavirtaan sitä luonnehtivine tekijöineen. Valtavirraksi, sikäli kuin sellaista voi sanoa olevankaan, tässä ajatellaan 1970- ja 1980-luvuilla lukumääräisesti hallitsevimmassa asemassa ollut nomoteettinen ja positivistinen tutkimus. Samaten Helsingin kauppakorkeakoulun ja Jyväskylän yliopiston laskentatoimen opetuksen ajatellaan olevan laskentatoimen valtavirtaa, Helsingin kauppakorkeakoulun ehkä enemmän, onhan se maan suurin kauppatieteellinen korkeakouluyksikkö.



Kuvio 15. Pihlanto laskentatoimen valtavirtaan verrattuna.

Aihealueiden osaltahan ei suuria eroavaisuuksia löytynyt, samaten Pihlannon käyttämää käsitteanalyyttistä tutkimusotetta olivat muutkin tutkijat käyttäneet. Eroavaisuudet Pihlannon julkaisujen ja niinsanotun laskentatoimen valtavirran välillä ovatkin juuri Pihlannon tavassa tarkastella asioita ihmislähtöisesti. Pihlannon subjektivistinen lähestymistapa on voimistunut, tai ainakin tullut selvemmin esille, holistisen ihmiskäsityksen omaksumisen myötä. Samasta syystä ero valtavirtaan näyttää kasvaneen. Laskentatoimen opetuksessa ei subjektivismia korosteta läheskään siinä määrin kuin mitä Pihlanto julkaisuissaan tekee. Vaikka Pihlanto kirjoittaa samasta asiasta, laskentatoimesta, kuin muutkin tutkijat kirjoittavat ja korkeakouluissa opetetaan, Pihlannon käyttämä erilainen käsitejärjestelmä, nykyään holistinen ihmiskäsitys, saa asiat näyttämään erilaisilta. Asiaa kuvastaa hyvin seuraava lainaus:

“Ne käsitteet, joita meillä on, ratkaisevat puolestamme millaiseksi kokemuksemme maailmasta muodostuu ... ei ole miten-

kään mahdollista päästä niiden käsitteiden ulkopuolelle, joiden rajoissa ajattelemme maailmaa.”<sup>1</sup>

Pihlannon omaksumat käsitejärjestelmät ovat siis vieneet hänen tutkimusaiheitaan eri suuntaan kuin muiden tutkijoiden käyttämät käsitejärjestelmät ovat vieneet heidän tutkimusaiheitaan. Esimerkiksi 1970-luvulla Pihlannon suomalaiseen laskentatoimeen tuoma intressenttiteoria oli sikäli lähellä laskentatoimea, että sen omaksuminen ei vielä johtanut eroamiseen laskentatoimesta, intressenttiteorian käsitejärjestelmä oli helposti laskentatoimeen omaksuttavissa. Myöhemmistä Pihlannon käyttämistä käsitejärjestelmistä esimerkiksi aivotutkimus, hollistisesta ihmiskäsityksestä puhumattakaan, käsitteineen onkin jo niin paljon kauempana laskentatoimen käsitejärjestelmistä, että yhteistä kieltä ja maailmaa ei muiden laskentatoimen tutkijoiden kanssa helposti muodostukaan ja eriytyminen tapahtuu, “...tätä linjaa mitä minä itse edustan, niin sitä ei kovin paljoa täällä Suomessa ole”.

## 8. LOPPUPÄÄTELMÄ

### 8.1. ONKO PIHLANNON TYÖSTÄ KYSE LASKENTATOIMESTA?

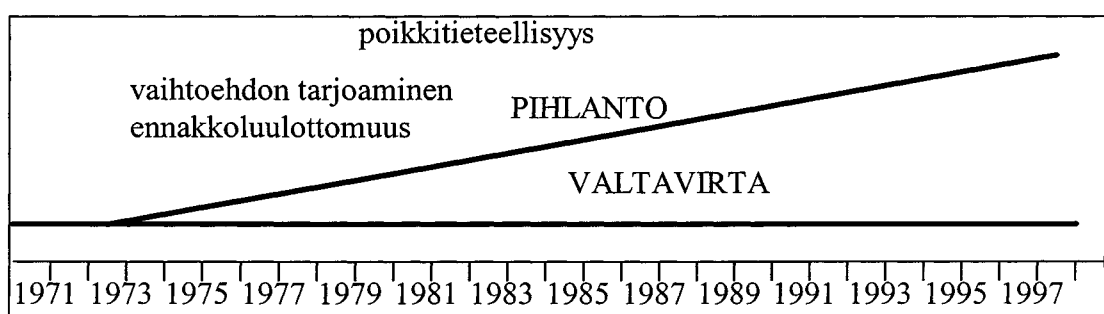
Kappaleissa 7.2 ja 7.3 esitetyn perusteella Pihlannon 1970-luvun ja 1980-luvun alkupuoliskon työ epäilemättä on laskentatoimea. Joskus se on muokannut laskentatoimesta annettua kuvaa, mutta joka tapauksessa se on hyvin sopinut muun laskentatoimen tutkimuksen sekaan. Kappaleessa 7.5 ei opetusohjelmien valossa asia olekaan niin ilmeinen Pihlannon tuoreemman tutkimuksen osalta, sillä Pihlannon tuotannolle leimallisia elementtejä ei juurikaan löytynyt vertailuaineistosta. Saman epäilyn on kohdannut myös Pihlanto itse. “*Moni sanookin, että minä en mikään laskentamies enää olekaan.*” Muista tieteistä haetut ideat on kuitenkin palautettu laskentatoimeen, “*kyllä se kumminkin on aina tukipisteenä tämä laskentatoimi, ihmisen ja laskentajärjestelmän välinen suhde*”. Ovathan Pihlannon käsittelemät aihealueet, kuten johdon laskentatoimi 1980-luvun alusta lähtien, laskentatoimea. Subjektivistisellä lähestymistavallaan Pihlanto on paitsi erottautunut joukosta, myös tullut koetelleeksi tieteenalansa rajoja. Lukijasta riippuu, käsittääkö hän Pihlannon julkaisut milloin sosiologiana, millon psykologiana, milloin tietojärjestelmätieteinä, vai laskentatoimena.

---

<sup>1</sup> Winch 1979, 22.

### 8.1.1. Kuinka tähän on tultu?

Laskentatoimen professorille esitetty epäily, että hän ei olisikaan laskentamies, tuntuu melko oudolta ajatukselta. Ilmeistä onkin, että Pihlanto ei ole lainkaan ”tyypillinen” laskentatoimen tutkija, sikäli kuin tyypillistä tutkijaa on olemassakaan. Kuvio 16 kuvaa Pihlannon eriytymistä laskentatoimen valtavirrasta ja eriytymiseen vaikuttaneita tekijöitä. Ratkaisevimpana tekijänä Pihlannon poikkeamiseen valtavirrasta voidaan pitää ennakkoluulottomuutta ja hänen ajatus-  
 taan, jonka mukaan vaihtoehdon tarjoaminen on myönteinen seikka. *”Yleisesti ottaen se ei ole koskaan minua pelottanut, että se valtavirta on toisenlainen kuin mitä minä itse edustan.”* Ennakkoluulottomuus ja vaihtoehdon tarjoamisen ”tarve” ovat mahdollistaneet poikkitieteellisyden, eli idealähteiden hakemisen laskentatoimen ulkopuolelta. Laskentatoimen ulkopuolelta tuodut käsitejärjestelmät, joista Rauhalan holistinen ihmiskäsitys on luonnollisesti tärkein, mahdollistavat asioiden käsittelemisen siten, että se ei aina välttämättä näytä laskentatoimelta, vaikka käsittelyn kohteena olisivatkin laskentatoimen ilmiöt.

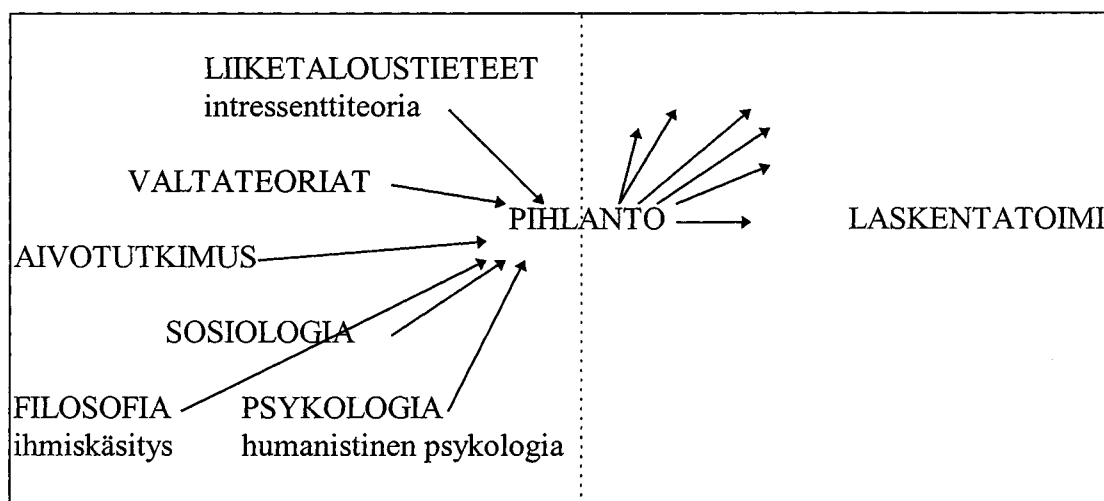


Kuvio 16. Pihlannon kulkemaan tiehen vaikuttaneet tekijät.

Pihlannon ennakkoluulottomuuden, poikkitieteellisyden ja hänen tarjoamiensa vaihtoehtojen korostaminen ei luonnollisestikaan tarkoita sitä, että laskentatoimen valtavirta ja sen edustajat tulisi käsitellä näiden seikkojen vastakohtina ennakkoluuloisiksi, oman tieteensä rajoja vartioiviksi ja vaihtoehdottomiksi. Pihlanto on ehkä tullut löytäneeksi erilaisia innoittajia kuin muut, joka tapauksessa hän on kyennyt soveltamaan idealähteitään omassa työssään laskentatoimen tutkijana.

## 8.2. PIHLANNON ROOLI VÄLITTÄJÄNÄ

Pihlanto voidaan nähdä eräänlaisena linkkinä käyttämiensä idealähteiden ja laskentatoimen välillä. Pihlanto hakee ideoita ja innoitusta muista tieteistä, esimerkiksi filosofiasta ja aivotutkimuksesta, ja tuo ideat ja käsitejärjestelmät tavalla tai toisella laskentatoimeen. On jokaisen itsensä arvioitavissa, kuinka hyvin Pihlanto on tässä onnistunut. Kuvio 17 kuvaa Pihlannon roolia muiden tieteiden ja laskentatoimen rajamailla ja kuinka hän on välittänyt ajatuksia ja käsitejärjestelmiä näistä tieteistä laskentatoimeen. Kuvio pyrkii myös kuvaamaan sitä, että Pihlannon laskentatoimeen tuomat ajatukset muodostavat yhden osan siitä, eivätkä kata koko laskentatoimen kenttää. Tutkimusmetodin osalta Pihlanto on keskittynyt käsiteanalyysiin, ja etenkin yksilökeskeinen lähestymistapa muodostaa oman osansa laskentatoimen tutkimuksesta, esimerkiksi organisatoris-sosiaalinen koulukunta muodostaa omansa. Laskentatoimesta sinänsä Pihlannolla on yleinen, *“laskentatoimi tuottaa informaatiota päätöksentekijöille”*, mutta tiukan positivistisen ajattelun poissulkeva, *“sehän ei ole pelkkää numeropeliä”*, käsitys.



Kuvio 17. Pihlannon rooli välittäjänä laskentatoimen ja muiden tieteiden välillä.

Tietenkään Pihlanto ei toimi pelkkänä välittäjänä, vaan myös suodattajana. Ensinnäkin jo välitettäviksi otettujen käsitejärjestelmien osalta on tapahtunut karsintaa, ainoastaan mielekkääksi koetut käsitejärjestelmät ovat tulleet valituiksi tutkimuksen kohteeksi. Se, että Pihlannon kiinnostuksen kohteena on ihminen, on luonnollisesti vaikuttanut esimerkiksi holistisen ihmiskäsityksen omaksumiseen. Ihminen on sillä tavoin universaali olento, että holistisen ihmiskäsityksen voi omaksua lähtökohdaksi milloin hyvänsä, kunhan tarkastelukohteena on



ihminen. Mikäli Pihlannon kiinnostuksen kohteena olisi ollut ennemminkin organisaatio kokonaisuutena, olisi holistinen ihmiskäsitys tuskin tullut kysymykseen tutkimuksen idealähteenä. Mahdollista on myös se, että välitettäväksi otettu käsitejärjestelmä, eräänlainen sanoma, ei tule välitetyksi tai ymmärretyksi sillä tavoin, kuin alkuperäinen lähettäjä on sen tarkoittanut. Jokaisen itsensä arvioitavaksi jää myös, ovatko Pihlannon käyttämät käsitejärjestelmät tarkoituksenmukaisia laskentatoimessa.

### **8.3. PIHLANNON ROOLI VAIHTOEHDON TARJOANA**

Paitsi uusien ideoiden välittäjäksi, voidaan Pihlannon osa laskentatoimen tiedeyhteisössä käsittää myös aktiiviseksi vaihtoehdon tarjoajaksi. Uudet, muista tieteistä tulleet ajatukset tarjoavatkin usein vaihtoehdon tieteenalalla vakiintuneille käsityksille ja ajattelutavoille. Ajatus vaihtoehdon tarjoamisesta voi olla se tekijä, joka alunperin on innoittanut Pihlannon hakemaan ajatuksia muista tieteistä. Jotta vaihtoehdon tarjoaminen tuntuisi mielekkäältä, on oltava ainakin jossain määrin tyytymätön asioiden senhetkiseen tilaan. Parhaiten vaihtoehtoja ja uutuuksia löytyykin juuri ennen tutkimattomilta ja hyödyntämättömiltä alueilta. Pihlannon laskentatoimeen tuoman holistisen ihmiskäsityksenkin voi nähdä, paitsi laajennuksena, myös vaihtoehtona laskentatoimen tutkimuksessa vallinneelle ihmiskäsitykselle. Myös yksilölähtöisen tarkastelutavan voi nähdä nimenomaan vaihtoehtona esimerkiksi organisatoris-sosiaaliselle tarkastelutavalle. Mitä kaukaisempi tarjottu vaihtoehto tiedeyhteisölle on, sitä paremmin sen esilletuominen on pitänyt perustella.

## **9. LOPPUSANAT**

Tämän tutkimuksen suurin anti lienee käsityksessä, että vaikka selittäviä tekijöitä asioille ei aina löytyisikään tai olisi edes mielekästä etsiä, voi asioita tehdä silti ymmärrettäviksi. Tässä tutkimuksessa pyrittiin tekemään ymmärrettäväksi professori Pekka Pihlannon uraa laskentatoimen tutkijana. Parhaiten hänen tutkijanuransa erilaisuuden muihin tutkijoihin nähden ymmärtää, kun näkee sen aktiivisena ja ennakkoluulottomana etsimisenä muista tieteistä. Etsittäväenä kohteena on ollut ihmisen mahdollisimman hyvin huomioonottava käsitejärjestelmä. Uuden käsitejärjestelmän löytäminen on aina jättänyt jälkensä julkaisuihin, sen vuoksi eri aikoina kirjoitetut julkaisut näyttävät lukijalle hyvin erilaisina.

Tutkimuksen kuluessa on tullut törmänneeksi seikkoihin, jotka panivat miettimään koko tutkimuksen rakennetta ja sisältöä. Näistä ajatuksista on kummunnut mieleen jatkotutkimusmahdollisuuksia. Holistisen ihmiskäsityksen tarkempi tutkiminen, esimerkiksi se, kuinka sitä on sovellettu eri tieteenaloilla, olisi mahdollista, mutta tässä ei olisi enää kyse laskentatoimesta. Keskittyminen Pihlannon työhön tietyltä aikakaudelta voisi tuoda tuloksenaan erilaisia näkökulmia asioihin. Eräs mielenkiintoinen tutkimusaihe olisi myös nykyisten laskentatoimen tutkijoiden tutkimuksessaan omaksumien ihmiskäsitysten ja niiden vaikutusten arviointi.

Näin on tutustuttu erään oman tiensä kulkijan kulkemaan tiehen.

## 10. LÄHDELUETTELO

- Aristoteles. *Metafysiikka*. Suom. Jatakari, T., Näätäsaari, K. & Pohjanlehto, P., Gaudeamus, Helsinki, 1990.
- Earl, P. (1983) *The Economic Imagination*. M.E. Sharpe, Inc., Armonk, New York.
- Ehrnrooth, J. (1990) *Intuitio ja analyysi*. Teoksessa: Mäkelä, K. (toim), Kvalitatiivisen aineiston analyysi ja tulkinta, Gaudeamus, Helsinki, 1990.
- Kalliopuska, M. (1994) *Psykologian sanat*. Vantaa, 1994.
- Karvonen, E. (1997) *Imagologia*. Acta Universitatis Tamperensis, Ser A, Vol 544. Tampereen yliopisto, Tampere, 1997.
- Kasanen, E., Lukka, K. & Siitonen, A. (1991) *Konstrukttiivinen tutkimusote liiketaloustieteessä*. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1991, 301-327.
- Kettunen, P. (1978) *Uusia laskentatoimen väitöskirjoja*. Yrtti 3/1978. Jyväskylän yliopisto, Tampereen yliopisto.
- Kettunen, P. (1976) *Väitöskirjojen ja lisensiaattitöiden arviointiperusteista*. Yrtti 4/1976. Jyväskylän yliopisto, Tampereen yliopisto.
- Kvale, S (1996) *InterViews: An introduction to qualitative research interviewing*. Sage Publications, Thousand Oaks, 1996.
- Lukka, K., Majala, R., Paasio, A. & Pihlanto, P. (1984) *Accounting Research in Finland*. Teoksessa: Hopwood, A. & Schreuder, H. (toim.), European Contributions to Accounting Research: The Achievements of the Last Decade, Free University Press, Amsterdam, 1984.
- Macintosh, N. (1994) *Management accounting and Control Systems. An Organizational and Behavioral Approach*. John Wiley & Sons Ltd, Chichester, 1995.
- Majala, R. (1998) *Professori Pekka Pihlanto 60 vuotta*. Teoksessa: Lukka, K. (toim.), Pekka Pihlanto - individuaali laskentatoimen tutkija. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja C-1: 1998, Turku, 1998.
- Manninen, A (1993) *Tieto ja tietämisen tunne laskentatoimessa. Laskentapäälliköiden kvalitatiivinen haastattelu*. Jyväskylän yliopisto, Taloustieteen laitos. Working Paper 129/93, Jyväskylä, 1993.
- Mintzberg, J. & Waters, J. A. (1982) *Tracking Strategy in an Entrepreneurial Firm*. Academy of Management Journal, Vol. 25, No. 3, 465-499.
- Mäkelä, K. (1990) *Kvalitatiivisen analyysin arviointiperusteet*. Teoksessa: Mäkelä, K. (toim.), Kvalitatiivisen aineiston analyysi ja tulkinta, Gaudeamus, Helsinki, 1990.
- Neilimo, K. & Näsi, J. (1980) *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede. Tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A 2: Tutkielmia ja raportteja 12, Tampere, 1980.
- Niiniluoto, I. (1980) *Johdatus tieteenfilosofiaan. Käsitteen- ja teorianmuodostus*. Kustannusosakeyhtiö Otava, Helsinki, 1980.

- Näsi, J. & Näsi, S. (1985) *Suomalaisen laskentatoimen tutkimus 1940-luvulta nykypäiviin - Väitöskirjatuotannon tutkimusstrateginen analyysi*. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A 2: Tutkielmia ja raportteja 39, Tampere, 1985.
- Näsi, S. (1990) *Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin. Suomenkielisen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus*. Acta Universitatis Tamperensis, Ser A, Vol 291, Tampereen yliopisto, Tampere, 1990.
- Palonen, K. (1988) *Tekstistä politiikkaan*. Vastapaino, Hämeenlinna, 1988.
- Pihlström, S. (1997) *Tutkiiko tiede todellisuutta? Realismi ja pragmatismi nykyisessä tieteenfilosofiassa*. Helsingin yliopiston filosofian laitoksen julkaisuja 1/1997.
- Rasila, V. (1977) *Tilastolliset menetelmät historiantutkimuksessa*. Kustannusosakeyhtiö Otava, Keuruu, 1977.
- Rauhala, L. (1986) *Ihmiskäsitys ihmistyössä*. Gaudeamus, Helsinki, 1986 (3. painos).
- Rauhala, L. (1990) *Humanistinen psykologia*. Yliopistopaino, Helsinki, 1993 (3. painos).
- Renvall, P. (1983) *Nykyajan historiantutkimus*. Werner Söderström Osakeyhtiö, Juva, 1983.
- Tamminen, R. (1993) *Tiedettä tekemään!* Atena Kustannus Oy, Jyväskylä, 1993.
- Vehmanen, Petri (1992) *Johdon laskentatoimi ja rahoituksen laskentatoimi - ehdotus terminologian tarkistamiseksi*. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1/1992, 77-86.
- Winch, P. (1979) *Yhteiskuntatieteet ja filosofia*. Gummerus, Jyväskylä, 1979.

### **Muut kirjalliset lähteet**

- Ekonomimatrikkeli 1994*. Suomen Ekonomiliitto - Finlands Ekonomförbund SEFE. Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä, 1994.
- Jyväskylän yliopisto. Yhteiskuntatieteellisen tiedekunnan opinto-opas 1993-1994 ja 1994-1995*. Jyväskylän yliopisto.
- Jyväskylän yliopisto. Yhteiskuntatieteellisen tiedekunnan opinto-opas 1995-1996 ja 1996-1997*. Jyväskylän yliopisto.
- Jyväskylän yliopisto. Taloustieteellisen osaston opinto-opas 1997-1998 ja 1998-1999*. Jyväskylän yliopisto.
- Opinto-opas 1996-97. Helsingin kauppakorkeakoulu*. Helsingin kauppakorkeakoulu, 1996.
- Opinto-opas 1997-98. Helsingin kauppakorkeakoulu*. Helsingin kauppakorkeakoulu, 1997.

## 11. LIITTEET

### LIITE A: PIHLANNON JULKAISULUETTELO

Luettelossa on kaikki professori Pekka Pihlannon julkaisut sekä niiden luokittelu taulukossa 1 esitettyjä lyhenteitä käyttäen. Näytteeseen luettavaksi valitut julkaisut on merkitty L-kirjaimella.

Pihlanto, P. (1971) <i>Yrityksen pääomarahoitustapahtumaan johtavan prosessin kuvaus ja ennakointi</i> . Liiketaloudellinen Aikakauskirja 2/1971.	RAH	
Pihlanto, P. (1972) <i>Yrityksen johdon ja rahoittajien preferenssien yhteensovittaminen</i> . <i>Lisensiaattitutkimus</i> . Turku 1972.	RAH	
Pihlanto, P. (1973) <i>Käyttöomaisuuden käsite EVL:n mukaan</i> . Turun Kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja I-2:1972. Turku 1973.	KP	
Pihlanto, P. (1973a) <i>Yrityksen rahoituksen liikkuvuuden strategia</i> . Turun Kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja B 1-5:1973. Turku 1973.	RAH	
Pihlanto, P. (1973b) <i>Uusi kirjanpitolainsäädäntö kiinteistöyhteisön näkökulmasta</i> . Verotus 5/1973.	KP	
Pihlanto, P. (1973c) <i>Yritys ja sen intressentit</i> . Turun Kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A 1-7:1973. Turku 1973.	YL	
Pihlanto, P. (1975) <i>Yrityksen pääomarahoituksen suunnittelu ja toteutus</i> . Teoksessa: Turun Kauppakorkeakoulu 1975. Tutkielmia. Turun Kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A II-1:1975. Turku 1975.	RAH	L
Pihlanto, P. (1975a) <i>Yritys ja rahoittajat</i> . Turun Kauppakorkeakoulu. Tutkimusraportteja ja esitelmiä. Turun Kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A 1-9:1975. Turku 1975.	RAH	
Pihlanto, P. (1976) <i>Raportti yrityksen pääomarahoituskäyttäytymistä koskevasta tutkimuksesta ja ajatuksia yrityksen sisäisen käyttäytymisinformaation hyväksikäytöstä laskentatoimen ja rahoituksen tutkimuksessa</i> . Teoksessa: Turun Kauppakorkeakoulu. Tutkielmia ja tutkimusraportteja 1976. Turun Kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-2:1976.	RAH	
Pihlanto, P. (1976a) <i>Yritys ja rahoittajat: Yrityksen pääomarahoituskäyttäytymisen kuvaus</i> . Tutkimusraportti n:o 1/1976. Helsingin kauppakorkeakoulu, laskentatoimen laitos. Helsinki 1976.	RAH	
Pihlanto, P. (1976b) <i>Yrityksen sisäisen käyttäytymisinformaation hyväksikäytöstä laskentatoimen ja rahoituksen tutkimuksessa</i> . Liiketaloudellinen Aikakauskirja 3/1976.	RAH	

- Pihlanto, P. (1976c) *Budjetin laadintaprosessin kuvaus. Opetusmoniste.* OPE  
Turku 1976.
- Pihlanto, P. (1977) *Yritys ja vieraan pääoman rahoittajat.* Teoksessa: RAH  
Tutkielmia ja tutkimusraportteja 1977. Turun  
Kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-3:1977. Turku 1977.
- Pihlanto, P. (1978) *Yritys ja rahoittajat. Yrityksen vieraan pääoman* RAH  
*rahoituskäyttämisen kuvaus. Väitöskirja.* Turun  
kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A4:1978. Turku 1978.
- Pihlanto, P. (1978a) *Liiketaloustiede ja laskentatoimi.* Turun YL  
kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja B-3. Turku 1978.
- Pihlanto, P. (1978b) *Yritys ja rahoittajat. (Lectio praecursoria).* RAH  
Liiketaloudellinen Aikakauskirja 3/1978.
- Pihlanto, P. (1978c) *An Approach to the Empirical Investigation of* TUT L  
*Complicated Decision-Making Processes.* Teoksessa: Studies and  
Research Reports 1978. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja.  
Sarja A-5:1978. Turku 1978.
- Pihlanto, P. (1978d) *The Framework for Financial Planning and* RAH  
*Decision-Making. Tutkimusraportti.* Turku 1978.
- Pihlanto, P. (1979) *Rahoituksen suunnittelu- ja toteutuskäyttämisen,* RAH  
*erityisesti investointiprojektien kannalta. Empiirisen tutkimuksen*  
*tuloksia.* Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-1:1979.  
Turku 1979.
- Pihlanto, P. (1979a) *Näkökohtia teoreettisen viitekehyksen ja* TUT  
*todellisuuden välisistä suhteista.* Teoksessa: Tieteenfilosofian  
seminaari Turun kauppakorkeakoulussa 1978-1979. Turun  
kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-6:1979. Turku 1979.
- Pihlanto, P. (1979b) *Yrityksen formaali ja epäformaali* RAH  
*rahoituskäyttämisen.* Teoksessa: Turun kauppakorkeakoulun  
tutkijoiden konferenssi 3.5.1979. Turun kauppakorkeakoulun  
julkaisuja. Sarja A-7:1979. Turku 1979.
- Pihlanto, P. (1979c) *Finansieringsförhandlingar och beslutsfattande. En* RAH  
*replik.* Ekonomiska Samfundets Tidskrift 3/1979.
- Pihlanto, P. (1979d) *Yrityksen informaatio- ja valvontajärjestelmiin* TIE  
*kohdistuvaa tutkimusta.* Liiketaloudellinen Aikakauskirja 4/1979.
- Pihlanto, P. (1980) *Yrityksen rahoitussuunnittelu ja -päätöksenteko.* RAH L  
*Teoreettinen viitekehys.* Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja.  
Sarja A-2:1980. Turku 1980.
- Pihlanto, P. (1980a) *A Framework for the Behaviour Involved in the* RAH  
*Planning and the Realization of Financing.* Liiketaloudellinen  
Aikakauskirja 2/1980.

- Pihlanto, P. (1980b) *Rahoitusinformaation huomioon ottamisesta rahoitusmallin valinnassa ja hyväksikäytössä*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-5:1980. Turku 1980. RAH
- Pihlanto, P. (1980c) *Päätöksenteko, valta ja informaatio. Tutkimusraportti*. Turku 1980. VAL
- Pihlanto, P. (1980d) *Decision-Making, Power and Information*. Teoksessa: Carlsson, C. (toim.), *Management Science in Finland 1980: Proceedings*. Turku 1980. VAL L
- Pihlanto, P. (1981) *Laskentatoimen tutkimuksen uusia näkökulmia*. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1/1981. TUT L
- Pihlanto, P. (1981a) *Yrityksen valtaprosessit, valtarakenteet ja laskentatoimen roolit*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-7:1981. Turku 1981. VAL
- Pihlanto, P. (1981b) *Yritys sosiaalisena organisma*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskusteluja ja raportteja 1:1981. Turku 1981. VAL
- Pihlanto, P. (1981c) *Yrityksen mikropoliittiset prosessit ja laskentatoimi*. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 4/1981. VAL L
- Pihlanto, P. (1982) *Uusia näkemyksiä laskentatoimen hyväksikäytöstä organisaation ohjauksessa*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja B-1:1982. Turku 1982. YL, TUT
- Pihlanto, P. (1982a) *Näkökulma laskentatoimen tutkimukseen*. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 4/1982. TUT
- Pihlanto, P. (1982b) *Yrityksen päätöksentekijän informaation monet dimensiot: Toiminnallisen informaation kehittäminen laskentatoimen tutkimuksen näkökulmasta*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-7:1982. VAL L
- Pihlanto, P. (1983) *Laskentatoimen informaatio vaikuttamisen välineenä. Kyselytutkimuksen tuloksia. Tutkimusraportti*. Turku 1983. TIE
- Pihlanto, P. (1983a) *Toiminnallinen informaation systematiikka vallan määrittelyn perustana laskentatoimen näkökulmasta*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-4:1983. Turku 1983. VAL
- Pihlanto, P. (1983b) *Laskentatoimi ja valta: Toiminnallisen informaation systematiikkaan perustuvat valtatyytit eräiden kirjallisuudessa esitettyjen valtasystematiikkojen valossa*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskustelua ja raportteja 3:1983. Turku 1983. VAL
- Pihlanto, P. (1983c) *Mintzbergin roolimalli laskentatoimen tutkimuksen viitekehys*. Teoksessa: Majala, R. (toim.), *Juhlajulkaisu professori József Lehtovuori 50 vuotta 20.9.1983*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-8:1983. Turku 1983. ROO L

- Pihlanto, P. (1983d) *Mintzbergin roolimalli ja laskentatoimi. Sovellus budjetin laadintaprosessiin*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-9:1983. Turku 1983. ROO
- Lukka, K., Majala, R., Paasio, A. & Pihlanto, P. (1984) *Accounting Research in Finland*. Teoksessa: Hopwood, A. & Schreuder H. (toim.), *European Contributions to Accounting Research: The Achievements of the Last Decade*. Free University Press. Amsterdam 1984. YL
- Pihlanto, P. (1984) *Yrityksen toiminnallisen informaatiojärjestelmien suhteista erään laskentatoimen teorian perusteisiin*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskustelua ja raportteja 2:1984. Turku 1984. TUT
- Pihlanto, P. (1984a) *Roolimallin organisatoriset ja yksilötason ulottuvuudet laskentatoimen näkökulmasta*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja A 2:1984. Turku 1984. ROO
- Pihlanto, P. (1985) *Power and Accounting*. European Institute for Advanced Studies in Management. Working Paper No. 85-02. Brussels 1985. VAL
- Pihlanto, P. (1985a) *Integratiivinen johtamisteoria ja laskentatoimen kehittäminen*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A 5:1985. Turku 1985. YL
- Pihlanto, P. (1985b) *Yksilön päätöksenteko ja laskentatoimi*. Teoksessa: Talous, yrittäjyys ja laskentatoimi. Pertti Kettunen 50 vuotta. Jyväskylän yliopisto. Täydennyskoulutuskeskuksen julkaisuja. 1985. PÄÄ L
- Pihlanto, P. (1986) *Valtaparadigmat laskentatoimen tutkimuksessa: täydennetty subjektivistinen valtakäsitys*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskustelua ja raportteja 1986:7. VAL
- Pihlanto, P. (1986a) *Jungin typologiaan perustuvat päätöstyylit laskentatoimen tutkimuksen aktorioletuksina*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A:1986:2. AKT
- Pihlanto, P. (1987) *Power Paradigms and Accounting Research: A Complemented Subjectivist Notion of Power*. European Institute for Advanced Studies in Management. Working Paper 87-05. Brussels 1987. VAL L
- Pihlanto, P. (1987a) *Tietoyhteiskunta ja tiedon ulottuvuudet*. Tiedepoliittika 2:1987. TIE
- Pihlanto, P. & Suojanen, W. (1987) *Modulaarinen aivoteoria ja oikukas käyttäytyminen organisaatiossa*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-4:1987. MUU L
- Pihlanto, P. (1988) *Onko informaatiokäsityksemme liian rajoittunut? Formaali ja epäformaali informaatio organisaatiossa*. Tiedepoliittika 3:1988. TIE



- Pihlanto, P. (1988a) *Laskentajärjestelmä ja "toinen ulottuvuus": Sosiologinen näkökulma laskentatoimeen*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskustelua ja raportteja 1:1988. TUT L
- Pihlanto, P. (1988b) *Onko laskentatoimi (kirjanpito) vain rahaprosessin kuvausta?* Liiketaloudellinen Aikakauskirja 4:1988. KP
- Pihlanto, P. (1988c) *Ajatuksia kansainvälistymisestä laskentatoimen haasteena ja mahdollisuutena*. Teesi 3/1988. YL
- Pihlanto, P. (1988d) *Tutkimuksen tulosseurannasta korkeakouluissa*. Korkeakoulutieto 2/1988. X
- Pihlanto, P. (1989) *Holistinen ihmiskäsitys ja johdon laskentatoimen tutkimuksen aktorinäkemys*. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 2:1989. AKT, HOL L
- Pihlanto, P. (1989a) *Actors, Decision Styles and Organizational Situations: A Framework for Behavioural Accounting Research*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-2:1989. AKT, TUT
- Pihlanto, P. (1989b) *Normatiivis-affektiivisten tekijöiden rooli päätöksenteossa. Ohjaavatko affektit rationaalisuutta?* Tiedepolitiikka 4/1989. PÄÄ
- Pihlanto, P. (1989c) *Ihmisen nykyisyys ja tulevaisuus - Hahmottava ihminen*. Futura 4/1989. MUU
- Pihlanto, P. (1990) *Laskentainformaation hyväksikäyttö yrityksessä. Jungin typologia ja laskentatoimen käyttötavat*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskustelua ja raportteja 2:1990. TIE L
- Pihlanto, P. (1990a) *The Notions of an Actor and Action in Management Accounting Research*. Teoksessa: Gustafsson, C. & Hassel, L. (toim.), Accounting and Organizational Action. Åbo Akademi Press. Turku. AKT
- Pihlanto, P. (1990b) *The Holistic Concept of Man as a Framework for Management Accounting Research*. Publications of the Turku School of Economics and Business Administration. Series: Discussion and Working Papers 5:1990. HOL L
- Pihlanto, P. (1990c) *Holistisen ihmiskäsityksen merkitys laskentatoimen aktorinäkemysten täsmäntämisen kannalta*. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 4/1990. AKT, HOL
- Pihlanto, P. (1990d) *Normatiivis-affektiivinen päätöksenteon malli*. Teoksessa: Tieteen päivä 1989. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskustelua ja raportteja 3:1990. PÄÄ
- Pihlanto, P. (1990e) *Holistinen ihmiskäsitys ja tutkimustyöskentely*. Tiedepolitiikka 2:1990. HOL
- Pihlanto, P. (1990f) *Professoriliiton virkarakenne-ehdotuksen arviointia*. Korkeakoulutieto 2:1990. X

- Pihlanto, P. (1990g) *Laskennan tuettava myös luovia päätöksiä.* Tekniikka & Talous 23.3.1990. PÄÄ, YL
- Pihlanto, P. (1991) *Holistinen ihmiskäsitys ja laskentatoimen roolit.* Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1991 (384-414). HOL
- Pihlanto, P. (1991a) *Laskentatoimessa tarvitaan todenmukaista näkemystä päätöksentekijästä.* Mercurius - Turun kauppakorkeakoulu viestii 5/1991. PÄÄ L
- Pihlanto, P. (1991b) *Holistinen ihmiskäsitys ja laskentatoimen roolit.* Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskustelua ja raportteja 6:1991. HOL
- Pihlanto, P. (1992) *Holistinen ihmiskäsitys laskentatoimen kannalta.* Teoksessa: Kuusela, T. (toim), Holismi ja reduktionismi. Department of Applied Physics, University of Turku. Report Series SFL-R3, 1992. HOL
- Pihlanto, P. (1992a) *The Action-Oriented Approach and Case Study Method in Management Studies.* Teoksessa: von Hellens, L. (toim.), Action Research in Management Information Systems Studies. Publications of the Turku School of Economics and Business Administration. Series A-3:1992. TUT
- Pihlanto, P. (1992b) *Laskentatoimen roolit ja tulosvastuuajattelu.* Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskustelua ja rapotteja 5:1992. YL
- Pihlanto, P. (1992c) *Humanistinen psykologia laskentatoimen tutkimuksen metodologisena idealähteenä.* Liiketaloudellinen Aikakauskirja 3:1992 (243-264). HUM L
- Pihlanto, P. (1992d) *Korkeakouluorganisaation viitekehys. Moniarvoinen malli vai yhtenäismalli?* Korkeakoulutieto 1992 (30-33). X
- Pihlanto, P. (1992e) *Humanistic Accounting Research in a European context.* Teoksessa: Paasio, A. & Karhunen, K., (toim.) European Integration and Changing Strategies for Finnish Companies: Research Project on European Integration. Turku School of Economics and Business Administration. Series B Research Reports 4/92. Turku 1992. HUM
- Pihlanto, P. (1992f) *Keskustelua metodologiasta.* Projekti, Turun kauppakorkeakoulun tutkijoiden ja jatko-opiskelijoiden tiedotuslehti 1992 (5-7). TUT
- Pihlanto, P. (1992g) *Mikä on tutkimuksen näkökulma?* Projekti, Turun kauppakorkeakoulun tutkijoiden ja jatko-opiskelijoiden tiedotuslehti. TUT
- Pihlanto, P. (1992h) *Mikä on korkeakouluorganisaation todellinen luonne?* Lectio. X
- Pihlanto, P. (1992i) *Filosofia elämäntapana. Arviointi L. Rauhalan teoksesta Humanistinen psykologia.* Kanava 1992, 63-64. MUU

- Pihlanto, P. (1993) *Keskustelua metodologisesta ajattelusta laskentatoimen tutkimuksessa ja käytännön päätöksenteossa.* Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1993 (177-188). TUT
- Pihlanto, P. (1993a) *Kustannusten etuoikeusjärjestysteoria ja sen perustelut - Teorian uudelleenarviointia.* Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-11:1992. KP
- Pihlanto, P. & Lukka, K. (1993) *Martti Saario - suomalaisen laskenta-ajattelun kehittäjä.* Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1993 (251-277). KP
- Lukka, K. & Pihlanto, P. (1994) *Martti Saario - The Developer of Finnish Accounting Theory.* Teoksessa: Edwards, J. (toim.), Twentieth Century Accounting Thinkers. Routledge: London, 1994. KP
- Lukka, K. & Pihlanto, P. (1994b) *Radikaali yliopistouudistus.* Tieteentekijä 1/1994. X
- Pihlanto, P. (1994) *Ihminen ja laskentatoimi.* Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskustelua ja raportteja 1:1994. YL L
- Pihlanto, P. (1994a) *The Action-Oriented Approach and Case Study Method in Management Studies.* Scandinavian Journal of Management 3:1994 (369-382). TUT
- Pihlanto, P. (1994b) *Tutkimustyö holistisen ihmiskäsityksen valossa.* Tiedepolitiikka 4:1994. TUT, HOL
- Pihlanto, P. (1994c) *Humanistisen laskentatoimen hahmottelua: Tiedeideaali ja ihmiskäsitys.* Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A.4:1994. HUM L
- Pihlanto, P. (1994d) *Tutkija ja tutkimus ihmiskäsityksen valossa.* Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskustelua ja raportteja 8:1994. TUT, HOL
- Pihlanto, P. (1994e) *Korkeakoulujen kustannuslaskennan kehittämisprojekti.* Tieteentekijä 10/1994. X
- Pihlanto, P. (1994f) *Työvelvollisuus eli opettajien tehtävien joustava kokonaisjärjestely.* Tieteentekijä 8/1994. X
- Pihlanto, P. (1995) *Talospoliittinen toimija presidentti Koiviston mukaan.* Kanava 1/1995. X
- Pihlanto, P. (1995a) *Kirjanpidon luotettavuudesta.* Kanava 6/1995. KP
- Pihlanto, P. (1995b) *Markkinat, hierarkiat ja aktori.* Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskustelua ja raportteja 13:1995. AKT, YL
- Pihlanto, P. (1995c) *Välinejohtaja ja osallistuva johtaja: erilaiset informaation käytön profiilit.* Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-9:1995. HOL, TIE L

- Pihlanto, P. (1995d) *Tieto laskentatoimessa informaation tuottajan ja hyväksikäyttäjän tajuntaan liittyvänä ilmiönä*. Teoksessa: Pertti Kettunen 60 vuotta: Suomalainen liiketaloustiede 1990-luvulla - Näkökulmia laskentatoimen tutkimukseen. Jyväskylän yliopiston täydennyskoulutuskeskus. Jyväskylä 1995. HOL, TIE
- Pihlanto, P. (1995e) *Fenomenologisia vaikutelmia tohtoripromootiosta*. Mercurius - Turun kauppakorkeakoulu viestii 1/1995. MUU
- Pihlanto, P. (1995f) *Kaksi väitöskirjaa merkityksen ongelmasta*. Projekti, Turun kauppakorkeakoulun tutkijoiden ja jatko-opiskelijoiden tiedotuslehti 4/1995. MUU
- Pihlanto, P. (1995g) *Täsmälliset tieteet ja ankarat tieteet: Kaksi tutkija- ja johtajatyyppeä*. Projekti, Turun kauppakorkeakoulun tutkijoiden ja jatko-opiskelijoiden tiedotuslehti 2/1995. MUU
- Pihlanto, P. (1995h) *Väitöskirjasta väitösopinäyte?* Tieteentekijä 6/1995. X
- Carr, A. & Pihlanto, P. (1996) *The Holistic Individual: A Basis for a New Direction for the Field of Organisation Behaviour?* Publications of the Turku School of Economics and Business Administration. Series: Discussion and Working Papers 10:1996. HOL
- Pihlanto, P. (1996) *Akateemisia virantäyttöjä on syytä tutkia*. Tiedepolitiikka 1/1996. X
- Pihlanto, P. (1996a) *Holistinen ihmiskäsitys ja merkityksen ongelma - Kaksi väitöskirjaa*. Hallinnon tutkimus 1996:2. HOL
- Pihlanto, P. (1996b) *Tieto laskentainformaation tuottajan ja hyväksikäyttäjän tajunnan ilmiönä*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-8:1996. HOL, TIE L
- Pihlanto, P. & Vanharanta, H. (1996) *Ihmisläheinen ja päätöksenteon tukijärjestelmä*. Mercurius - Turun kauppakorkeakoulu viestii 5/1996. X
- Vanharanta, H. & Pihlanto, P. & Chang, A.-M. (1996) *Strategic Decision Support Systems in a Hyperknowledge Environment and the Holistic Concept of the Decision Maker*. Teoksessa: Walden, P., Brännback, M., Back, B. & Vanharanta, H. (toim.), The Art and Science of Decision-Making. Åbo Akademi University Press. Turku 1996. HOL L
- Carr, A. & Pihlanto, P. (1997) *Marketization of Government Activity: A Cautionary Note*. Publications of the Turku School of Economics and Business Administration. Series: Discussion and Working Papers 8:1997. YL

- Carr, A. & Pihlanto, P. (1997a) *Can We Turn Government Over to the Market? A Critique of the Marketization of Government Activity*. Teoksessa: Kantarelis, D. (toim.), Business & Economics for the 21st Century - Volume 1. Business & Economics Society International: USA, 1997. YL
- Pihlanto, P. (1997) *Ekonomikoulutus ja tunneäly*. Teoksessa: Aaltio-Marjosola, I. & Lukka, K. (toim.), Kaupallisen korkeakoulutuksen uudet haasteet. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja C-1:1997. YL
- Pihlanto, P. (1997a) *Ihmiskeskeistä ontologiaa*. Tiedepolitiikka 3/1997. TUT
- Pihlanto, P. (1997b) *The Holistic Concept of Man and Perspectives on Accounting Research*. Publications of the Turku School of Economics and Business Administration. Series: A-11:1997. HOL
- Pihlanto, P. & Vanharanta, H. (1997) *Kohti ihmisläheistä päätöksenteon tukijärjestelmää*. Tietoyhteys 2:1997. PÄÄ
- Vanharanta, H. & Pihlanto, P. & Chang A.-M. (1997) *Decision Support for Strategic Management in a Hyperknowledge Environment and the Holistic Concept of the Man*. Teoksessa: Sprague, R. (toim.), Proceedings of the Twentieth Hawaii International Conference on Systems Sciences. Volume V, Advanced Technology Track, IEEE Computer Society Press: Los Alamitos, California, 1997 (307-316). HOL
- Carr, A. & Pihlanto, P. (1998) *From Homo Mechanicus to the Holistic Individual: A New Phoenix for the Field of Organisation Behaviour*. Teoksessa: Afrazul Rahim M., Golembiewski, R. & Lunberg, G. (toim.), Current Topics in Management, Vol 3, 1988. JAI Press, Stamford, Connecticut, USA (69-91). HOL
- Pihlanto, P. (1998) *Ihminen verkossa - mitä merkitsee elää Internetissä?* Tiedepolitiikka 1/1998. X
- Pihlanto, P. (1998a) *Johtajien kohtuuttomat optiovoitot ovat haitallisia työpaikan työmoraalille*. Vieraskynäkirjoitus, Helsingin Sanomat 20.4.1998. X
- Pihlanto, P. (1998b) *Antti Paasio - ilmeinen menestyjä. Enneagrammanalyysi viisikymppisestä professorista*. Teoksessa: Malinen, P. (toim.), Yrittänyttä ei laiteta - Professori Antti Paasion 50 v. Turun kauppakorkeakoulu. Yritystoiminnan tutkimus- ja koulutuskeskus. B1/1998. Turku 1998. MUU
- Pihlanto, P. (1998c) *Artikkeliväitöskirjan laatimisen mahdollisista ongelmista*. Projekti 1/1998. OPE
- Pihlanto, P. (1998d) *Intensiivistä elämää Internetissä*. Mercurius - Turun kauppakorkeakoulu viestii 2/1998. MUU
- Pihlanto, P. (1998e) *Roboteistako ihmisen haastajiksi?* Tietoyhteys 4/1998. MUU

- Pihlanto, P. (1998f) *Yritysjohdajan ja controllerin toiminta enneagrammiteorian valossa*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-8:1998. HOL L
- Pihlanto, P. (1998g) *Yhtiöt maailmaa valloittamassa. Globalisaation kriitikko David C. Kortenin ajatuksia*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskustelua ja raportteja 5:1998. X
- Pihlanto, P. & Puhakainen, J. (1998) *Verot optiovoittajien verta juovat?* X  
Kauppalehti 18.6.1998.
- Pihlanto, P. (1999) *Ihmisten johtaminen, tunneäly ja ihmiskäsitys*. Kanava HOL L  
2/1999.

**LIITE B: JYVÄSKYLÄN YLIOPISTON LASKENTATOIMEN KURSSIT JAO-  
TELTUINA AIHEALUEITTAIN**

Taulukossa on lueteltu Jyväskylän yliopiston laskentatoimen kurssit Näsin & Näsin (1985) esittämän aihealuejaottelun mukaan jaoteltuina.

	1993-1994 ja 1994-1995	ov	1995-1996 ja 1996-1997	ov	1997-1998 ja 1998-1999	ov	
Kansainväliset kysymykset	YTLL81	3	YTLL82	2	YTLL82	2	
Kirjanpito, tuloslaskenta, verotus	YTLA10	5	YTLA10	4	YTLA10	4	
	YTLC30	5	YTLA31 YTLA41	5 2	YTLA31 YTLA41	5 2	
Yritysten talouden analyysit	YTLA40	3					
Yritysten rahoituskysymykset	YTLL70	3	YTLC31 YTLL71	3 3	YTLC31 YTLC65 YTLL71	3 3 3	
	Johdon päätöksenteko	YTLA20	5	YTLA21	4	YTLA21	4
		YTLC10	3	YTLC10	3	YTLC11	3
YTLC21		3	YTLC11	3	YTLC22	3	
YTLL50		3	YTLC22 YTLC61 YTLL51 YTLL97	3 2 2 4	YTLC61 YTLL51 YTLL93 YTLL94	2 2 3 2	
Tilintarkastus	YTLC60	2	YTLC60	2	YTLC60	2	
Julkisyhteisöjen laskentatoimi	YTLA30	2	YTLC71	3	YTLC71	3	
			YTLL91	2	YTLL91	2	
Sijoittamattomat	YTLL11	4	YTLL12	4	YTLL12	4	
	YTLL20	4	YTLL21	4	YTLL21	5	
	YTLL30	3	YTLL30	4	YTLL31	4	

**LIITE C: HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULUN LASKENTATOIMEN KURSSIT**  
**JAOTELTUINA AIHEALUEITTAIN**

Taulukossa on lueteltu Helsingin kauppakorkeakoulun laskentatoimen kurssit Näsin & Näsin (1985) esittämän aihealuejaottelun mukaan jaoteltuina.

	1996-97	ov	1997-98	ov
Kansainväliset kysymykset	22D300	2	22D300	2
Kirjanpito, tuloslaskenta,	22A010	4	22A010	4
	22C011	0	22D220	4
	22D220	4	22C011	0
	22D050	2	22D050	2
	22D290	2	22D290	2
	22E220	4	22E300	4
	22E300	3	22E220	4
Yritysten talouden analyysit	22C140	2	28D010	4
	22D210	2	22C140	4
	28D010	4	22D210	2
	22E040	4	22E040	4
Yritysten rahoituskysymykset	28A030	4	28A030	4
	22D140	2	22D140	2
	22D190	4	22D190	4
Johdon päätöksenteko	22C010	4	22C012	4
	21C950	4	22D012	4
	22D010	4	21C950	2
	22C040	2	21C951	2
	22D090	2	22C040	2
	22C160	2	22C160	2
	22D240	2	22D090	2
	22E310	4	22D240	2
	22E100	4	32D230	4
	22E250	4	22E310	4
			22E100	4
			22E250	4
Tilintarkastus	22C090	2	22C090	2
	22D130	2	22D130	2
	22D180	2	22D180	2
	22D200	2	22D200	2
	22E210	4	22E210	4
Julkisyhteisöjen laskentatoimi	22C150	4	22C150	4
			22D370	2
Sijoittamattomat	22C085	2	22C085	2
	22D350	2	37D030	4
	37D030	4	22E120	4
	22E120	4		