

Jyväskylän yliopiston
kauppakorkeakoulu

N:o 194/2013

Jukka Pellinen, Marko Järvenpää ja Jaana Latvanen (toim.)

KULTAHIPPUJA LASKENTATOIMEN TAKAMAILTA

Professori Aila Virtanen 60 vuotta

ISBN (painettu julkaisu) 978-951-39-5344-7
ISBN (verkkojulkaisu) 978-951-39-5345-4 (PDF)
ISSN 1799-3059



Aila Virtanen

SISÄLLYSLUETTELO

Johdanto

Jukka Pellinen & Marko Järvenpää & Jaana Latvanen7

LASKENTATOIMEN OPETUS JA OPETTAJUUS

Koulutusjärjestelmät, oppimiskäsitykset ja opettajuus muutoksessa

Anne Eskola & Asta Wahlgrén13

From Auditorium to Virtual Environment: A Teacher's view

Teija Laitinen & Annukka Jokipii.....43

LASKENTATOIMI SOSIAALISENA ILMIÖNÄ

Laskentatoimi ja minä

Pertti Kettunen53

Silence

Hot but quiet topic on the arena of management and control

Ari Manninen61

Osuustoiminnan asema maailman osuustoiminnallisimman maan kauppatieteissä

Salme Näsi.....83

SUKUPUOLI

Vaikutusvaltaiset naiset organisaatiotutkimuksen historiassa

Anna-Maija Lämsä93

ETIIKKA JA IFRS

Tilintarkastajien ja sijoitusanalyytikoiden näkemyksiä liikearvon käsittelystä IFRS:n mukaan

Kati Pajunen & Jani Saastamoinen103

OMISTAJAOHJAUS JA KONTROLLI

The continuum of control: study of internal and external control

Shab Hundal & Antti Rautiainen.....119

TUTKIMUSMETODOLOGIA

Cultural archaeology of the management accounting change

Marko Järvenpää.....141

Tavoitteelliset ristiriidat Tekes-hankkeen toteuttamisessa

Henri Teittinen.....177

Kustannusjohtaminen julkisella sektorilla:

Legitimaation etsintää ja relevanttia päätöksentekoa

Toni Mättö & Kari Sippola187

Decision in the making - A conversation analysis of a managerial meeting

Jukka Pellinen & Anneli Kauppinen209

JOHDANTO

Jukka Pellinen & Marko Järvenpää & Jaana Latvanen

Tällä kirjalla haluamme Aila onnitella ja muistaa sinua merkkipäivänäsi 20.8.2013. Parhaimmat onnittelumme sinne Lapin kultavaltauksille, jossa kerroit juhlapäivää viettäväsi! Me kirjoittajat jaamme yhteisen ilon saadessamme toimia ja työskennellä kanssasi. Laskentatoimen professori on tärkeä yhteiskunnallinen vaikuttaja. Sillä on merkitystä, mitä kysymyksiä professori pitää tärkeinä, tutkimisen ja koulutukseen sisällyttämisen arvoisina. Myös sillä on merkitystä, keiden kanssa professori tekee yhteistyötä ja on vuorovaikutuksessa. Professori on myös esimerkki ja johtava toimija alallaan. Aila erottuu joukosta määrätietoisena, aikaansaavana, kekseliäänä ja ystävällisenä, omana valoisana itsenään. Hänellä on vankka ja ansiokas kokemus laskentatoimen koulutuksesta eri koulutusasteilla. Siksi hän taitaa laskentatoimen sen konkreettisessa ja käytännöllisessä jos abstraktissa ja teoreettisessakin mielessä. Aila tunnetaan ehkä parhaiten laskentatoimen historian, etiikan, koulutuksen sekä kirjanpidon ja hallitusnaisten tutkimuksesta. Monet tutkimusteemoista ovat sellaisia, joissa Aila on toiminut Suomessa eräänlaisena 'ladunavaajana'. Ailaa voi pitää hyvin monipuolisena laskentatoimen ajattelijana, mitä tämän kirjan kirjoituksetkin hyvin heijastelevat.

Pyytäessämme Ailan kollegoita, jatko-opiskelijoita ja ystäviä osallistumaan tähän juhlakirjaan, annoimme kirjoittajille suhteellisen vapaat kädet sisällön suhteen. Onkin mielenkiintoista koota yhteen näitä kahdeksantoista kirjoittajan yhteensä kahtatoista artikkelia, joista siis kuusi on kahden kirjoittajan yhteisartikkeleita. Kirjan artikkeleita voisi varmaan jaotella lukuisilla eri tavoilla, mutta eräs tapa lähestyä niitä on luokitella ne väljästi seitsemään eri teemaan: 1) laskentatoimen opetus ja opettajuus, 2) laskentatoimi sosiaalisena ilmiönä, 3) sukupuoli, 4) etiikka, 5) IFRS, 6) omistajaohjaus ja kontrolli ja 7) tutkimusmetodologia. Nämä teemat kuvaavat myös monella tavalla itse juhlakirjan päähenkilöä Ailaa ja havaitsemme, miten todella monipuolinen laskentatoimen tutkimuksen, koulutuksen ja asiantuntijatehtävien moniottelija meillä onkaan ystävänäamme, kolleganamme ja ohjaajanamme.

Laskentatoimen opetus ja opettajuus

Anne Eskola ja Asta Wahlgren luotaavat artikkelissaan korkeakouluopettajuuden muutosta, siihen vaikuttaneita tekijöitä ja siihen tällä hetkellä kohdistuvia muutospaineita. Artikkelin punainen lanka on erittäin mielenkiintoisesti professori Aila Virtasen matka työurallaan kauppaoppilaitoksen opettajaksi opettelevasta taloushallinnon opettajasta seuraavassa vaiheessa ammattikorkeakoulun opetuksen kehittäjäksi, ja yliopiston jatko-opiskelijaksi, lehtoriksi ja uran viime vaiheissa laskentatoimen professoriksi. Matkalla Aila muuttuu, oppii ja kehittyy itsekin. Erilaisilla opetuksen ja oppimisen toteutustavoilla on nimensä, keskeiset toimintatapansa ja niiden keskinäinen suhde ja painotus ovat muuttuneet ajan mittaan. Matkalla on mukana monia tärkeitä ihmisiä, työ edellyttää paljon yksinäistä valmistelua, mutta erityisen arvokasta siitä tekee yhdessä tekeminen ja kuuluminen yhteisöön joka koostuu muista opettajista ja opiskelijoista. Lopuksi artikkeli nostaa esille yliopistoissa käynnissä olevan tutkimuspainotuksen ja määrällisten tavoitteiden lisääntymisen.

Teija Laitinen ja Annukka Jokipii kirjoittavat puolestaan virtuaaliopetusmenetelmien soveltamisesta yhden laskentatoimen kurssin puitteissa. He raportoivat konkurssiennustamisen kurssin toteutuksesta ensin perinteisillä opetusmuodoilla ja siitä millaisia ongelmia tähän toteutukseen liittyi. Kurssi suunniteltiin myöhemmin toteutettavaksi virtuaalista oppimisympäristöä hyödyntäen. Tulokset hankkeesta olivat erittäin myönteiset. Tämä kokemus rohkaisee meitä käyttämään tietotekniikan sovelluksia hyödyksi koulutukseen liittyvien haasteiden ratkaisemisessa ja on arvokasta, että me tiede- ja koulutusyhteisönä myös jaamme näitä kokemuksia laadukkaamman oppimisen kehittämiseksi.

Laskentatoimi sosiaalisena ilmiönä

Pertti Kettusen laskentatoimeen keskittyvä autobiografia kertoo kuinka laskemisen taitava nuorukainen löysi yritystalouden laskentatoimen tutkimuksen ja sai siitä elämänsä eväät monenlaiseen vaikuttamiseen. Kettunen houkuteltiin perheineen 60-luvun lopulla Jyväskylään, jossa hän kehitti erittäin laajasti kauppatieteellistä koulutusta. Ensin hän kehitti tutkintokoulutusta, kuten maisteri- ja tohtorikoulutusta ja myöhemmin myös liiketaloudellista johtamiskoulutusta. Tästä työstä on rakentunut Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulu.

Ari Manninen kirjoittaa hiljaisuudesta organisaatioiden ja myös niiden talouden haasteena. Kuten kaikki ihmisten tekemiset, ajatukset ja puheet voidaan liittää talouteen, tässä artikkelissa pohditaan hiljaisuuden merkitystä organisaatioille. Pidämme selvänä, että tehokas ja tarkoituksenmukainen

kommunikointi on organisaatioille menestystekijä. Toisaalta monet valitsevat hiljaisuuden, ja monissa organisaatioissa vallitsee enemmän hiljaisuus kuin vilkas kommunikointi. Manninen nostaa esille tärkeän kysymyksen, joka hyvin ovelalla tavalla liittyy organisaatioiden ihmisten yhteisesti jakaman tietoisuuden rakentumiseen. Joskus jotakin olennaista voi parhaiten oivaltaa negaation kautta.

Salme Näsi käsittelee artikkelissaan osuuskuntatutkimuksen ja koulutuksen mahdollisuuksia. Osuuskunnilla on ollut suuri merkitys myös Suomen ja suomalaisten kehittämisessä köyhästä agraariyhteiskunnasta nykyaikaiseksi talouden ja tieteen huippumaaksi. Jostakin syystä osuustoiminta on kuitenkin tutkimuksessa ja koulutuksessa ollut viime vuosina marginaalissa. Osakeyhtiömuotoisten yritysten ongelmat ja yhtiökapitalismin ongelmat, samoin kuin monet yhteiskunnalliset ja ympäristölliset ongelmat ovat kuitenkin luoneet uutta nostetta ns. yhteiskunnallisille yrityksille ja ylipäätään osuustoiminnalle. Myös Aila on ollut mukana tämän tyyppisissä hankkeissa, joissa professori Näsi osoittaa olevan todella merkittävää potentiaalia tulevaisuudessa.

Sukupuoli

Anna-Maija Lämsä kirjoittaa merkittävistä naisista johtamistutkimuksessa. Hän ottaa tarkasteluun kolme tutkijaa, heidän keskeiset teoreettiset saavutuksensa sekä sukupuolen merkityksen heidän elämässään. Mary Parker Follettin saavutuksena on tuotanto, jossa keskeistä on johtavan ja johdettavan välinen vuorovaikutus. Lillian Moller Gilbreth on työn ja sen tehostamisen tutkija. Rosabeth Moss Kanter on tutkija, joka nosti naisjohtamisen tutkimusaiheeksi muiden johtamisen tutkimusaiheiden joukossa. Lämsä määrittelee myös haasteita tulevalle naisjohtamisen tutkimukselle. Tämä artikkeli sopii Ailan kirjaan sekä siinä mielessä, että Aila on Suomen ensimmäisiä naispuolisia laskentatoimen professoreita, ja myös siksi, että Aila on itsekin tutkinut sukupuolen merkitystä laskentatoimessa ja johtamisessa.

Etiikka ja IFRS

Aila on tunnettu myös laskentatoimen etiikan johtavana tutkijana Suomessa. Etiikka ja laskentatoimi kietoutuvat yhteen monin tavoin. Laskentatoimeen liittyykin mahdollisuus toimia toisia vahingoittavasti. Tämän mahdollistaa mm. tilinpäätösnormistoihin aina sisältyvien ristiriitojen ja tulkinnanvaraisten kohtien taitava hyväksikäyttö. Kati Pajunen ja Jani Saastamoinen raportoivat empiirisen tutkimuksensa tilintarkastajien ja sijoitusanalyttikoiden näkemyksistä liikearvon käsittelystä. Taustalla on se, että IFRS ja kirjanpitolaki

antavat asiasta erilaisia ohjeita ja IFRS:ään liittyy tässä suhteessa monia haasteellisia kysymyksiä. Tämän kvantitatiivisen tutkimuksen data on kerätty pääosin Suomesta, mutta osin myös Itävallasta sekä muista pohjoismaista. Havainnot tuovat esille eroja vastaajaryhmien välillä ja myös viitteitä manipulaatiomahdollisuuksista joita liikearvon kirjanpitokäsittelyyn liittyy. Artikkelin liittyy Ailaan läheisesti myös siinä mielessä, että Aila itsekin tutkii aktiivisesti IFRS:ää ja myös opettaa sitä laajasti.

Omistajaohjaus ja kontrolli

Antti Rautiainen ja Shab Hundal kiinnittävät huomiota yritysten sisäisen ja ulkoisen kontrollin teorioiden erillisyyteen. He esittelevät tutkimuksessaan yritysten sisäisen ja ulkoisen kontrollin kannalta keskeiset teoreettiset ajatukset. Sisäistä ja ulkoista kontrolliajattelua vertaamalla he kyseenalaistavat jaottelun mielekkyyden. Ratkaisuksi he tarjoavat kontrollijatkumon käsitettä. Kyse on ajatuksesta, että sisäisen ja ulkoisen kontrolli muodostavat jatkumon. Tämä avaakin meille aivan uusia mahdollisuuksia tutkimuksen lähtökohdaksi. Tämäkin tutkimus liittyy läheisesti Ailaan, joka tutkii myös omistajaohjausta ja myös soveltaa sitä aktiivisesti käytännössä erilaisissa asiantuntijatehtävissä. Tässä kohtaa meille alkaa myös hienolla tavalla hahmottua Ailan laaja-alaisuus tutkijana, opettajana ja asiantuntijana.

Tutkimusmetodologia

Marko Järvenpää kehittää artikkelissaan mahdollisuutta tutkia johdon laskentatoimen muutosta kulttuurisena ilmiönä. Hän raportoi kolmessa teollisuusyrityksessä toteutettua laadullista pitkittäistutkimusta. Rikkaat kuvaukset johdon laskentatoimen muutoksesta ja siihen vaikuttavasta organisaatiokulttuurista nostavat esille laskentateknologian liikkeenjohdollisen merkityksen määrittymisen mutkikkaassa vuorovaikutuksessa ihmisten ja organisaation yhteisössä jaettujen arvojen kanssa. Artikkelissa sovelletut laadulliset menetelmät ovat hyvin läheisiä Ailankin soveltamien menetelmien kanssa. Toki myös metodologisesti laaja-alaisena ja osaavana tutkijana Aila on soveltanut tutkimuksissaan myös esimerkiksi kvantitatiivisia metodeja sekä diskurssianalyysiä.

Henri Teittinen pohtii kirjoituksessaan Tekes- rahoitteisten liikkeenjohdollisten kehityshankkeiden ristiriitaisia tavoitteita ja mahdollisuuksia niiden ratkaisemiseen. Hän raportoi yhden erityisen hankkeen kokemuksia tutkimuksen päärahoittajan, hankkeeseen mukaan lähtöä harkitsevien, mukana olevien ja tutkijaryhmän tavoiteristiriitojen ratkaisemisesta käytännössä. Teittinen nostaa esille kilpailtuun kehittämisrahoitukseen liittyviä haasteita ja

mahdollisia ratkaisuja. Hankkeiden valmistelu on suomalaiselle yliopistojärjestelmälle kallista. Toisaalta tutkimuksen relevanttius ja tulosten hyödynnettävyys varmistetaan parhaiten vuorovaikutuksella yritysten ja yliopiston tutkijoiden välillä. Vuorovaikutus voi tosin ottaa monenlaisia ja yllättäviäkin muotoja. Myös Aila oli aktiivisesti mukana hankkeessa, jonka kokemuksiin perustuen Henrin artikkeli on pääosin kirjoitettu.

Toni Mätön ja Kari Sippolan artikkeli käsittelee puolestaan julkisen sektorin kustannuslaskennan kehittämishankkeiden relevanssia ja onnistumista. Artikkelissaan he haastavat vallitsevia käsityksiä ja tutkimustuloksia julkisen sektorin legitimaatiosta, hankkeiden relevanssista ja niiden todellisesta käyttöönnotosta sekä hyödyistä päätöksenteossa. Kirjoittajat osoittavat, että joissakin tapauksissa aikaisemmat tutkimustulokset ovat mahdollisesti ottaneet liian annettuna julkisen sektorin legitimaatiopyrkimykset ja niiden vaikutukset uusien menetelmien käyttöönoton onnistumiseen. Toisaalta hanke esittelee myös havainnollisesti interventionistista case-tutkimusta ja sen mahdollisuuksia teoreettisten tutkimustulosten kehittämisessä ja tästä näkökulmasta ryhmittelimme artikkelin kohtaan tutkimusmetodologia. Artikkelisi esittelee myös Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulun laaja-alaista metodologista linjaa, jossa myös käytäntörelevantilla kenttä-työskentelyllä ja sen perusteella toteutettavalla teorian kehittämisellä on oma vankka sijansa.

Jukka Pellinen ja Anneli Kauppinen keskittyvät tutkimuksessaan johdon laskentatoimen viestinnälliseen puoleen erityisenä tavoitteenaan havainnoida kuinka johdon päätöksenteko tapahtuu keskustelemalla. Tutkimuksen kohteena on kokous, jossa johtoryhmä ja konsultit keskustelevat tuotannon tehostamisesta ja siihen liittyvästä investointipäätöksestä. Tutkimuksen havaintoja on muun muassa se, että erilaisten käsitteiden, ilmaisujen ja juonien käyttäminen liittyy keskustelijoiden erilaisiin institutionaalisiin rooleihin. Kun konsultit puhuvat johtajille, he käyttävät usein sanoja kuten esimerkiksi ”pullonkaula” niiden metaforisessa merkityksessä. Johtajien kohdistuessa sanansa konsulleille sanoja käytetään niiden konkreettisessa merkityksessä ja silloin, kun johtaja puhuu toiselle johtajalle, on tyypillistä viestiä ongelman luonteesta ja sen ratkaisemisen vaikeudesta. Tutkimuksen havaintoihin kuuluu myös havainnot äänenpainojen, naurun ja taukojen vaihtelusta. Artikkelisi todistaa meille, että etnometodologinen keskusteluanalyysi on menetelmänä mahdollinen myös johdon laskentatoimen tutkimuksessa.

Jyväskylässä 20.8.2013,

Jukka Pellinen, Marko Järvenpää ja Jaana Latvanen

KOULUTUSJÄRJESTELMÄT, OPPIMISKÄSITYKSET JA OPETTAJUUS MUUTOKSESSA

*Anne Eskola & Asta Wahlgrén*¹
Jyväskylän ammattikorkeakoulu

Johdanto

Suomalaisessa koulutusjärjestelmässä on 30 viime vuoden aikana tapahtunut huomattavia rakenteellisia muutoksia. Rakennemuutoksissa on ammatillisten oppilaitosten pohjalta 1990-luvulla luotu uusi ammatillisesti painottunut korkeakouluväylä perinteisen tiedeyliopiston rinnalle. Uudistuksessa on korkea-asteen oppilaitosten autonomia kasvanut, työelämän ääni voimistunut ja opiskelijoiden valinnanmahdollisuudet lisääntyneet. Järjestelmämuutos on osaltaan edistänyt myös oppimiskäsitysten uudelleentarkastelua kaikilla koulutusasteilla. Behavioristinen oppimiskäsitys on menettänyt valta-asemansa ja korkea-asteen koulutuksessa konstruktivismi on kasvattanut suosiotaan.

Opettajan työ ja opettajuus ovat muuttuneet merkittävästi. Sisältökeskeisen substanssiosaamisen rinnalla on aiempaa enemmän korostunut opettajan pedagoginen osaaminen. Ammatillisissa oppilaitoksissa virkänimitysten edellytyksenä on ollut 1950-luvulta lähtien opetusharjoittelun suorittaminen. Tämä vaatimus on kirjattu myös ammattikorkeakoululakiin. Myös yliopistot ovat panostaneet korkeakoulupedagogiikan kehittämiseen. Opetuksen sijasta tai ainakin rinnalla on korostunut oppiminen. Myös oppimisympäristöjen muutos on ollut huomattava. Viimeisen 10 vuoden aikana opetus ja oppiminen ovat huomattavassa määrin siirtyneet perinteisten luokkahuoneiden ulkopuolelle. Teknologian mahdollisuuksia on hyödynnetty vielä varsin vähän, mutta diginatiivien sukupolvi haastaa seuraavan 10 vuoden aikana opettajat kaikilla koulutusasteilla. Oppimista tapahtuu myös entistä enemmän työpaikoilla.

¹ Kirjoittajat aakkosjärjestyksen mukaan.

Tässä artikkelissa tarkastellaan suomalaisen korkeakoulujärjestelmän kehittämistä ja kehittymistä pedagogisen näkökulman kautta. Artikkelin historiallista ja teoreettista tarkastelua pyritään elävöittämään kuljettamalla mukana eri koulutusasteilla opettaneiden opettajien tarinoita. Tarinoitamme kehystää arvostetun ja asiantuntevan opettajan, professori Aila Virtasen kuvaus hänen oman opettajuutensa kehittymisestä. Professori Virtanen on pitkällä työurallaan toiminut opettajana niin kauppaoppilaitoksissa, ammattikorkeakoulussa kuin yliopistoissakin. Artikkelin muut empiiriset lainaukset ovat peräisin Virtasen entisiltä ja nykyisiltä opiskelijoilta, kollegoilta ja esimiehiltä.

Koulutuksen rakenteellinen muutos 1990-luvulla

Tuntuu vähän hankalalta kirjoittaa opettajuuden kehittymisestä sen vuoksi, että en tiedä, mikä osa minusta on opettajaa ja mikä osa muuta persoonaa. Ennen kuin tulin opettajaksi olin ei-opettaja, ja sen jälkeen opettajuuteni on muokannut varmaan persoonaani enemmän kuin perhe, harrastukset tai mikään muu. Vuonna 1980 aloitin Äänekosken kauppaoppilaitoksessa, joka ei tosin ollut ihan ensimmäinen opettajan paikkani, mutta joka tapauksessa olin hyvin epävarma siitä, osaanko asiat ja osaanko ne opettaa. Työ oli siihen aikaan kuitenkin melko yksinkertaista, opiskelijat olivat kilttejä maalaislapsia ja työkaverit enimmäkseen ystäväillisiä...

Opettajuus oli silloin tuntien valmistelua, jota tein usein öitä myöten, halusin osata ainakin yhtä paljon kuin fiksut oppilaani. Työstä tuli hyvin äkkiä elämän ykkönen, se vei mukanaan. Piirtelin tiliristikoita liitutaululle ja opiskelijat kopioivat niitä. Aika pian sain itselleni omaa tilaa siellä Äänekoskella, tein kasvatustieteen opinnot ja opetusharjoittelun ja sain viran...

Kauppaoppilaitosten toteuttamaa keskiasteen kaupan alan koulutusta uudistettiin 1980-luvulla sekä rakenteen että opetussuunnitelmien osalta. Samalla koulutuspaikkojen määrää nostettiin. Tässä uudistuksessa opiskelusta tuli kurssimuotoista. Jokainen oppiaine jakaantui erillisiksi kursseiksi, jotka yhdessä muodostivat kyseisen oppiaineen oppimäärän. Kauppaoppilaitokset alkoivat toteuttaa kaupan ja hallinnon peruslinjaa syksyllä 1983. Suurin muutos entiseen oli se, että kaikki peruskoulusta tulleet opiskelijat tulivat yhteiselle yleisjaksolle. Yhteisen yleisjakson jälkeen opiskelijat saattoivat valita joko yksivuotisen tai kaksivuotisen erikoistumislinjan. Yksivuotisen erikoistumislinjan valinneet valmistuivat merkanteiksi ja kaksivuotisen valinneet merkonomeiksi. Ylioppilaat valittiin suoraan erikoistumislinjoille. (Hyria 2013.)

Ammatillinen opettaja oli niin kauppaoppilaitoksissa kuin muissakin ammatillisissa oppilaitoksissa 1990-luvun alkuun asti oman oppiaineensa itsenäinen asiantuntija. Opettajan työ keskittyi vahvasti oppilaitosympäristöön. Opetus käsitti oppiaineen jäsentämistä, esittämistä ja harjoittamista sekä

tiedon perillemenon ja taitojen hallinnan varmistamista. Koulutusta kehitettiin keskusjohtoisesti ja sitä ohjasivat valtakunnalliset opetussuunnitelmat, jotka käsittivät opintojaksojen sisältöä jäsentävät sekä opetus- ja arviointimenetelmiä kuvaavat yksityiskohtaiset tuntisuunnitelmat ja opetusmateriaalit. Opettajan pääasialliseksi tehtäväksi jäikin valmiiden suunnitelmien toteuttaminen. (Tiilikkala 2004, 234–235; Laakkonen 2003, 276; Raivola, Kekkonen, Tulkki & Lyytinen 2001.) Entinen kollega nostaa esille ennen muuta työn luonteeseen liittyviä muutoksia:

Kun aloitin 1989, oli oppitunti 45 minuuttia, sitten 10 minuutin välitunti jne. Välitunnilla opettajainhuoneessa juteltiin mukavia ja toki hoidettiin myös tiedonkulku opetuksesta ja muista työasioista. Hyvin pian tulivat sitten kaksoistunnit. Kurssit kestivät vähintään lukukauden, jotkut myös koko lukuvuoden... Oppilaat olivat kilttejä, kurinpidollisia ongelmia ei silloin vielä ollut...

Opiskelijoiden kanssa puuhattiin toki paljon muutakin. He keräsivät talkoina rahat opintoretkiin ja muuhun hauskanpitoon, opettajat ohjasivat. Äänekoskella tehtiin isojakin projekteja "maksullisena" palvelutoimintana, raha vain meni suoraan luokkaretkirahastoon eikä kulkenut koulun kautta. Omia projektejani muistan, muiden en niinkään...

Tavoiteltu koulutuksen laaja-alaisuus ei kuitenkaan toteutunut pedagogiikassa suunnitellulla tavalla. Koettiin, että opetussuunnitelmat eivät tuottaneet kokonaiskuvaa ammatillisesta pätevyydestä. Yleisjaksoa, jonka tarkoituksena oli kehittää yhteinen käsitteistä alan ammattilaisille, pidettiin pedagogisesti raskaana, tietopainotteisena ja irrallisena eivätkä ammatin opetuksen tietopuolinen aines ja työtekniikat nivoutuneet yhteen. Ohjaus oli ennemminkin alan esittelyä kuin orientaatioperustan luomista. (Lampinen 2003, 99.) Toinen entinen kollega kuvailee sen ajan koulutusjärjestelmää ja omaa työpaikkaansa näin:

Kauppaoppilaitos oli 80-luvulla vakaa, arvokas ja muuttumaton ympäristö. Muuttumattomuutta kuvaa hyvin se, ettei rehtorin tarvinnut juuri muuttaa lukujärjestystä vuosittain, ellei sitten joku nuorista naisopettajista jäänyt äitiyslomalle. Opettajuuteen kasvu tapahtui rauhallisesti ja ohjatusti... Opettajuuteen kuului opettaminen, opetustuntien valmistelu sekä arvosanojen antaminen. Opetussuunnitelmatyöstä ei minulla ollut muuta tuntumaa kuin se, että minulle näytettiin opetushallituksesta tulleet valmiit opetussuunnitelmamapit. Ne olivat paksussa pölyssä eikä niistä kuulemma tarvinnut välittää. Oppilaitoksen rehtori toimi myös laskentatoimen opettajana, joten tulokkaan tuntien seuraaminen oli hänelle mieluisa tehtävä. Hän muisti aina tuoda luettavakseni huolella alleviivatut Verotus- ja Tilintarkastus-lehdet. Opetin rehtorin kanssa yhdessä laskentatoimen ylioppilaslukua, jolla oli laskentatoimen opetusta yhdeksän tuntia viikossa. Kun tuli aika antaa arvosanat, laskimme rehtorin kanssa arvosanoja kahden desimaalin tarkkuudella.

Opettajuus muuttui kohdallani 1986-1987, kun suoritin auskultoinnin Helsingissä Suomen Liikemiesten Kauppaoppilaitoksessa. Uudet tuulet olivat alkaneet puhaltaa ja vanhat opetusmenetelmät oltiin romuttamassa. Olin onnekas päästessäni Reijo Miettisen kokeiluryhmään. Yliopettaja Paula Kinnusen johdolla mietimme opetusta kokonaisuutena ilman opetuksen pirstomista oppitunnin mittaisiin pätkiin. Pohdimme opiskelijoiden motivointia ja orientoimista aiheeseen sekä uusia keinoja asioiden sisäistämiseen ja arviointiin. Innostuksemme oli suurta, ja usein työskentelimme läpi yön saadaksemme aamun oppitunnille jonkin uuden menetelmän käyttöön. Muistan hyvin karvaan pettymyksen, kun yritin tuoda nämä uudet ajatukset kauppaoppilaitokselle. Rehtori otti minut kansliaan puhutteluun ja vakavasti varoitti sotkemasta opetusta moisilla höpötyksillä. Pikkuhiljaa toki opetusmenetelmät alkoivat muuttua, mutta vasta 1990-luvun alussa rauhaamme järkytti tieto ammattikorkeakoulujen perustamisesta.

1990-luvulla alkoivat muutoksen tuulet puhaltaa ja koulutuksen rakenteita alettiin kehittää. Toisen asteen ammatillinen koulutus koottiin alueellisiksi, monialaisiksi koulukonserneiksi. Oppilaitosten määrä väheni, mutta koko kasvoi. Työelämän nopeasti muuttuvien rakenteiden ja osaamistarpeiden ohella koulutusjärjestelmämuutosta vauhdittivat uudet käsitykset oppimisesta ja tiedosta. Yksi uudistuksen keskeisistä tavoitteista oli opistoasteen ja ammatillisen keskiasteen tason nostaminen. Samalla siirryttiin keskiasteen ammatilliselle koulutukselle tyypillisestä tuotantolaitosmallista kohti asiakaslähtöisen palveluorganisaation toimintatapoja. Tutkintojen sisältöjä pyrittiin kehittämään työ- ja elinkeinoelämän uusia ja muuttuvia haasteita vastaaviksi. (Valkonen 1993, 26–29.) Kaksi entistä kollegaa kahdesta eri kauppaoppilaitoksesta muistelevat näitä aikoja:

Monipuolinen kauppaopetuksen kehittäjä, Aila Virtanen, tuli vuonna 1980 Äänekosken kauppaoppilaitokseen opettamaan laskentatoimen saloja yleensä innokkaille ja oppimishaluisille kauppaopiskelijoille. Noina vuosina kauppaopetus Äänekoskella kasvoi määrällisesti hurjaa vauhtia. Tuli ylioppilasosasto, jatkolinjaja, iltaopetusta ja opetusta maakunnissa... Laajimmillaan oppilaitos oli 1990-luvun alussa, jolloin siellä ahersi yli 500 opiskelijaa ja yli 30 opettajaa. Ailan panos oli erittäin merkittävää tässä nopeatempoisessa, monivaiheisessa kehittämistyössä.

Määrällisen kehityksen lisäksi kauppaopetusta kehitettiin voimakkaasti myös laadullisesti 1980- ja 1990-luvulla. Aila linjanjohtajana osallistui siihen aktiivisesti. Tekninen välineistö kehittyi huimasti, ja tietokoneet mullistivat elämän myös koulutyössä. Ailalla ei teknisesti taitavana ollut ongelmia tietokoneiden käytössä toisin kuin monilla meistä. Leuka-liitu -menetelmä ei enää toiminut, opiskelijakeskeisempiä opetusmenetelmiä otettiin käyttöön. Työharjoittelun lisääntyessä opiskelusta tuli entistä käytännönläheisempää. Yhteistyö yritysten ja muun työelämän kanssa tiivistyi.

Saapui nahkarotsinen tyttö Äänekosken suunnasta vaalea tukka hulmuten syksyn koittaessa Rajakatu 37:ään. Hymy naamallaan ja ilmeisesti numeroita päässään. Otti kontaktia, tarttui toimeen ja lunasti paikkansa opettajayhteisössä tuota pikaa. Neuvoja sai kysyä, harkittuja kommentteja ja vastauksia tippui vaivattoman oloisesti. Tuli sellainen olo, ettei tässä ollut vielä kaikki.

Koulutuksen rakenteita uudistettiin samaan aikaan myös perustamalla monialaiset ammattikorkeakoulut, joista ensimmäiset käynnistivät toimintansa virallisesti vuonna 1995 voimaan tulleen ammattikorkeakoululain myötä. Ammattikorkeakoulukokeilu oli käynnistetty jo vuonna 1991. Tähän kokeiluun osallistui pariakymmentä monialaista ammattikorkeakoulua, joista ensimmäisessä vaiheessa vakinaistettiin yhdeksän. Myöhemmin mukaan tuli lisää oppilaitoksia ja viimeiset vakinaistettiin 1999. (Raivola, Kekkonen, Tulkki & Lyytinen 2001.) Alku ei kuitenkaan ollut helppo, kuten entinen kollega toteaa:

Suhtautuminen ammattikorkeakouluihin jakoi opettajakunnan kahtia: toiset vastustivat sitä kiivaasti, toiset alkoivat valmistautua muutokseen. Tämä rikkoi myös henkilösuhteita ja aiheutti kilpailua. Me, jotka lähdimme innoissamme rakentamaan ammattikorkeakoulua, jouduimme irrottautumaan muusta joukosta ja tutusta, turvallisesta ympäristöstä. Sen jälkeen omalta kohdaltani opettajuus muuttui täysin.

Käsitykset oppimisesta muuttuvat – behaviorismista konstruktivismiin

Koko ammatillisen koulutuksen kenttä läpikävi 1990-luvulla merkittävän oppimisparadigman muutoksen, kun konstruktivistinen oppimiskäsitys syrjäytti monia aiemmin vallalla olleita oppimiskäsityksiä. Merriam ja Caffarella (1999, 263–266) ovat vertailleet keskenään viittä erilaista teoriasuuntausta oppimisesta: behaviorismi, kognitivistinen, humanistinen, sosiaalinen ja konstruktivistinen oppiminen. Nämä eroavat toisistaan oppimisprosessia koskevan näkemyksen, oppimisen lokuksen, kasvatustehtävän, opettajan roolin ja kasvatusta koskevien painotusten tai ilmenemismuotojen osalta. Entinen kollega kuvaa muutoksen alkuvaiheita ammatillisessa koulutuksessa seuraavasti:

Tärkeitä tavoitteita oppimisprosessissa olivat kokonaiskuuvan luominen opiskelijoille, heidän soveltamistaitojensa kehittäminen sekä halun ja kyöyn lisääminen elinikäiseen oppimiseen. Voimakas kansainvälistyminen näkyi myös koulun arjessa. Kotimaan tutustumiskäyntien lisäksi useita opintomatkoja tehtiin myös ulkomaille, ja saimme myös vastaanottaa vieraita. Olin Ailan kanssa valvojana mm. eräällä merkonomiksi valmistuvien opiskelijoiden opintomatalla Moskovassa vuonna 1984. Siellä me pikkukaupunkilaiset ihmettelimme suurkaupungin hyörintää ja elämää mm. Punaisella torilla. Osallistuimme

molemmat myös opettajien vierailuun Tallinnan kauppaoppilaitokseen vuonna 1989, jolloin saimme tutustua sikäläiseen kauppaopetukseen ja myös kollegoihin.

Behaviorismin mukaan oppiminen on käyttäytymisen muutosta ja opettajan tehtävä on luoda ympäristö, joka kannustaa toivottuun oppimiskäyttäytymiseen. Opetuksessa tämä tarkoitti sitä, että oppimistilanteiden tuli olla hyvin kontrolloituja ja opettajakeskeisiä. Opettajalla tuli olla oppilaiden oppiminen hallinnassa ja hän palkitsi toivotuista reaktioista ja rankaisi ei-toivotuista reaktioista oppilaita. (Kember 1997; Tynjälä 1999.) Ammatillisessa koulutuksessa behaviorismi on näkynyt käyttäytymistavoitteina, kompetenssikeskeisyytenä sekä taitojen kehittämisenä. Kognitiivinen orientaatio puolestaan keskittyy henkisiin prosesseihin ja tulkintaan siitä, kuinka tietoa prosessoidaan, varastoidaan ja palautetaan mieleen. Kognitiivisten prosessien tutkiminen tuottaa tietoa oppimaan oppimisesta. Humanistinen orientaatio korostaa inhimillisyyttä, henkistä potentiaalia, emootioita, motivaatiota, vapaata tahtoa ja vastuuta. Esimerkiksi itseohjatun oppimisen mallit nojaavat juuri humanistiseen näkemykseen ihmisestä. Sosiaalisen oppimisen orientaatio korostaa oppimisen sosiaalista ympäristöä ja vuorovaikutusta. Keskeisiä oppimismuotoja ovat mallioppiminen ja mentorointi. (Merriam & Caffarella 1999, 263–266.) Yliopisto-opiskelija 1990-luvun alusta kertoo:

1990-luvun alun yliopistoa leimasi rehellisesti sanottuna massatuotanto. Siellä me 150 opiskelijaa istuimme luentosalissa ja kuuntelimme muistiinpanoja nyhertäen kun lehtorit ja professorit puhuivat asioista, joista emme ymmärtäneet paljонkaan. Teknologiaa edusti kuumana hohkaava piirtoheitin. Joku taisi jakaa monisteitakin. Aila opetti meille silloin julkistalouden laskentatoimea. Olihan niillä luennoilla kuitenkin jonkinlaista yhteisöllisyyttä; joku väsynyt nukkui, joku ahkera neuloi kaulahuivia ja joku ystäväpiirissään suosittu kopioi toisille luentomuistiinpanoja kalkkeerin avulla. Joku aikaansa edellä oleva saattoi jopa kysyä luennoitsijalta jotakin, mitä me muut pidimme tietenkin aivan naurettavana. Vuorovaikutus oppimistilanteissa ei ollut vielä tullut muotiin.

Tietotekniikka teki tuloaan ja demoissa yksi oppimistehtävämme olikin sähköpostin lähettäminen. Siinä oli sen ajan käytännönläheisyyttä. Lähetimme kaikki postin kurssin vetäjälle, koska eihän meillä ollut mitään sähköpostilaatikkoja. Tietokoneluokassamme oli päätteet, joilla oltiin yhteydessä keskustietokoneeseen. Suurinta viihdekäyttöä tietokoneella tarjosi matopeli. Käytössämme oli myös taulukkolaskentaohjelma ja kirjanpito-ohjelma. Atk-tunneista suuri osa opettajan aikaa kului koneiden käynnistämisen ja korpulle tallentamisen neuvomiseen. Yliopistolla järjestettiin yleisöluentoja, joissa kerrottiin ihmisille, mikä on internet. Meitä se ei kiinnostanut – ei siellä internetissä silloin ollut mitään mielenkiintoista.

Omaa panostamme oppimisprosessissa edusti lähinnä tenttiin lukeminen ja demotehtävien laskeminen. Oppimisen tuloksellisuutta reflektimme ryntäämällä

tenttitulostaululle heti tulosten ilmaannuttua ja vertaamalla omaa arvosanaa koko ryhmän keskiarvoon ja parhaiden kavereiden saamiin arvosanoihin. Jos joku opettaja olisi antanut minulle henkilökohtaista palautetta, olisin varmaan ollut kauhuissani ja uskonut joutuneeni erityisen tarkkailun kohteeksi. Olin tottunut sulautumaan massaan.

Ammatillisen kasvun teoreettinen ymmärtämys perustuu pitkälti konstruktivismiin ja oppimistilannetta koskevan tulkinnan käsitteille (Ferry & Ross-Gordon 1998; Stamps 1997). Konstruktivismiin perusajatukset ovat laajalti tunnustettuja ja ne näkyvät sellaisissa oppimismuodoissa kuin itseohjattu oppiminen, uudistava oppimista, kokemuksellinen oppiminen, situationaalinen kognitio ja reflektiivinen harjoittelu. Konstruktivistista oppimiskäsitystä pidetään erityisen soveltuvana juuri korkeakouluopiskelijoiden oppimisessa. Sen soveltaminen opetukseen on kuitenkin vaativaa, koska se edellyttää opettajalta joustavuutta ja taitoa ottaa huomioon oppijan valmiudet. (Ruohotie 2000; Tynjälä 1997.)

Konstruktivismissa opetuksen lähtökohdaksi muodostuu oppijan tapa hahmottaa maailmaa. Oppija rakentaa oman tietopohjansa kokemuksiinsa perustuen ja uuden tiedon omaksumiseen vaikuttavat strategiat, joita oppija käyttää ongelmanratkaisuun ja oppimiseen. Tie asiantuntijuuteen ei ole kaikille sama eikä välttämättä loogisesti etenevä. Konstruktivismissa oppiminen nähdään oppijan oman toiminnan tulokseksi. Se on prosessi, jossa yksilö luo aktiivisesti uusia merkityksiä sekä itsenäisesti että vuorovaikutuksessa toisten kanssa. Oppijan toimintaan vaikuttaa hänen näkemyksensä omasta roolistaan oppimisprosessissa; katsooko hän olevansa itse vastuussa oppimisestaan vai odottaako hän opettajan ohjaavan häntä. Oppimisessa kuvastuu oppijan kognitiivinen toiminta. Ymmärtämisen painottaminen edistää mielekästä tiedon konstruointia. Oppijan tulisi tiedostaa, mitä hän kulloinkin opittavasta asiasta ymmärtää ja osaa tai ei ymmärrä ja ei osaa, sillä se auttaa relevantin tiedon hakua ja relevanttien kysymysten asettamista. (Rauste-von Wright & von Wright 1994, 121-133.) Entinen kollega ammattikorkeakoulusta kuvaa ammattikorkeakoulun oppimiskäsitystä näin:

Ammattikorkeakoulukokeiluvaiheessa halusimme tehdä asioita toisin kuin yliopisto. Siinä kiteytyi mielestämme uuden koulutusjärjestelmän ydin. Toki tajusimme senkin, että jos lähtisimme jäljittelemään perinteisiä tiedeyliopistoja, häviäisimme kisan 5-0. Teorian ja käytännön balanssia haimme uudistamalla opetussuunnitelmia eri oppiaineita integroiviksi moduuleiksi. Puhuimme aluksi kyllä opetuksesta, mutta pedagogisen lisäkoulutuksen myötä osa meistä alkoi korostaa oppimisen merkitystä. Tätä viestiä välitimme parhaan kykymme mukaan myös opiskelijoille korostaen samalla heidän omaa panostaan ymmärryksen konstruoinnissa. Kun ulkomaisten ekskursioiden ja aktiivisen itseopiskelun rohkaisemina siirryimme käyttämään ongelmalähtöistä oppimista, otimme ison askeleen eteenpäin. Oppimaan oppimisen merkitys nousi substanssiosaamisen rinnalle.

Tavoitteellinen oppiminen on taito, jota voi oppia. Koulutuksessa tulisi kehittää metakognitiivisia taitoja tavoitteellisen oppimisen työvälineiksi. Oppimaan oppimisen taidon merkitys on korostunut ammattikuvien muuttuessa staattisista koko ajan muuttuviksi. Sama asia voidaan käsittää tai tulkita monella eri tavalla, joten oppimisen tuloksia arvioitaessa on usein olennaisempaa selvittää, millaisia tulkintoja on omaksuttu kuin miten paljon on opittu. Opitun siirtäminen uusiin tilanteisiin riippuu tietojen tai taitojen organisoinnista. Ideaalitulanteessa jo oppimisvaiheessa kiinnitetään huomiota siihen, miten oppija käyttää tietoa tulevassa elämässään ja toiminnassaan, jotta tiedon myöhempi käyttö helpottuu. Eksperteille ominainen kyky käyttää tietoa laajasti hyväksi perustuu juuri tähän omaksuttujen tietorakenteiden monipuolisuuteen ja tiedonkäytön strategioihin. Sosiaalisella vuorovaikutuksella on keskeinen rooli oppimisessa. Kun jokainen perustelee ryhmässä omia käsityksiään ja ratkaisujaan, voidaan oppia muilta ja myös kyseenalaistaa omia ajatteluprosesseja. Oppimisen arvioinnin tulisi olla monipuolista. Oppiminen on oppijan maailmankuvaa muokkaava prosessi. Vaikka ulkoapäin katsoen voi näyttää siltä, että oppimistapahtuma koskee vain tarkkaan rajattua sisältöä tai taitoa, se voi kuitenkin aiheuttaa muutoksia oppijan metakognitiivisissa taidoissa, motivaatiossa, itsetunnossa jne. (Rauste-von Wright & von Wright 1994, 121-133.)

Opetussuunnitelmien tulisi olla joustavia ja ottaa huomioon sekä oppijan valmiudet että tiedon suhteellisuus ja muuttuvuus. Opetussuunnitelman lähtökohtana voisi olla oppijan kokemusmaailma. Tätä pyritään laajentamaan jäsentyneeksi kokonaiskuvaksi niin, että korostetaan oppijan omien tulkintojen merkitystä. Konstruktivistiseen näkemykseen liittyy myös käsitys tiedon suhteellisuudesta; tieteen totuudet nähdään ajan myötä muuttuvina konstruktioina. Tieteen edistystä ei siis saavuteta vain uusien löydösten kautta, vaan myös löytämällä uusia tapoja käsitteellistää ja jäsentää olemassa olevaa tietoa. (Rauste-von Wright & von Wright 1994, 121-133.)

Nykyisin puhutaan oppimisen siirtovaikutuksesta. Se ymmärretään prosessina, johon vaikuttavat yksilön oppimiskyky, oppimistehtävät, ympäristö ja sosiaaliset tekijät. (Lave & Wenger 1991, 39-41.) Aiemmin pedagogiset suuntaukset olivat sellaisia, että tiedon siirtymisestä ei ammatillisessa opetuksessa oltu erityisen kiinnostuneita tai sitten vallalla oli käsitys, jonka mukaan koulussa hankitut tiedot ja taidot siirtyvät lähes sellaisenaan työelämän käytänteiksi. Tutkimukset ovat kuitenkin osoittaneet toista: tieto ei näytä siirtyvän kovin helposti edes koulun sisällä eri oppiaineiden välillä puhumattakaan siitä, että se siirtyisi koulusta työelämään. (Komonen 2006 12; Tuomi-Gröhn 2000, 325-331.) Koska perinteinen opetus harjoitteluineen ei pysty tuottamaan työelämän edellyttämää osaamista, tiedon siirtymistä koskevaa ongelmaa ratkaisemaan on alettu suositella pedagogisia järjestelyitä, joissa opiskeltava teoria-aines kytketään reaali maailman ongelmien ratkaisuun jo opiskeluvaiheessa. Tällöin tarvitaan koulutusta ja työelämän toimintaympäristöjä integroivia pedagogisia ratkaisuja. (Eteläpelto & Light 1999, 159-162; Salminen & Kajaste 2005.)

Tietokäsityksen tai oppimiskäsityksen perusteella ei kuitenkaan automaattisesti voida johtaa tulkintaa tilanteesta relevanteista pedagogisista periaatteista ja malleista vaan tavoitteisiin voidaan päätyä useimmiten monin keinoin – sekä opettaja- että oppilaskeskeisesti toimien. Huomiota vaativat ainakin seuraavat asiat: opetuksen tavoite, oppilaan tai opiskelijan odotettu rooli, opettajan odotettu rooli sekä opiskeltavan sisällön valinta. Ongelmalliseksi asian tekee se, että kukin konstruktivismiin kilpaileva tulkinta tuottaa toisista poikkeavan näkökulman hyvään opetukseen sekä relevanttiin oppimisympäristöön, eikä näin ollen ole olemassa yhtä oikeaa opetuksen ja oppimisen ilmiöiden teoreettista perustaa. (Enkenberg 2005.)

Ammattikorkeakoulu opettajan työympäristönä

Toisaalta aikaa alkoi olla jo muuhunkin kuin työhön, joten opiskelin edelleen. Tiedossa alkoi olla ammattikorkeakoulujen syntyminen, ja tiedossa oli myös, että siellä maisterin tutkinto ei ehkä riittäisi. Se oli yksi vahva peruste jatkaa opiskelua edelleen. Yliopistolla ei jatko-opinnoilleni paljon lämmitetty, ja meni melkein kymmenen vuotta ennen kuin sain ohjaajan. Muutos alkoi minun osaltani vuonna 1990, jolloin tytär syntyi. Hän oli muutaman viikon ikäinen kun sain yllättävään soiton yliopistolta. Avuttomat yritykseni päästä jatko-opiskelijaksi oli sittenkin huomattu, ja minulle tarjottiin opettajan paikkaa, ehkä vuodeksi, ehkä kahdeksi. Lähdin sitten sinne ja jätin vauvan isälle. Kävin töissä pitämässä opetuksen ja yöt imetin vauvaa. Keväällä lähdin sieltä pois, koska palkka oli pieni ja tulevaisuus epävarma. Olin kuitenkin saanut jalkani yliopiston oven väliin ja saatoin jatkaa opintoja. Menin takaisin Äänekoskelle. asiat olivat sielläkin muutoksessa, mutta oma itsevarmuuteni oli jo aika huipulla.

Korkeakoulut ovat Rauhalan (2002) mukaan työorganisaatioina tyypillisiä asiantuntijaorganisaatioita, joille on tunnusomaista tutkimuksen ja opetuksen vapaus. Ammattikorkeakouluissa koulutusohjelmien suunnittelusta ja toteutuksesta sekä opetussuunnitelmista vastasivat ammattikorkeakoulut itse. Opetussuunnitelmat rakennettiin työelämäperustaisten, eri oppiaineita integroivien kokonaisuuksien pohjalle. Näin oppiminen nähdään kokonaisvaltaisena prosessina ja suunnittelun lähtökohtana on opiskelijan oppimisprosessi. Opiskelijoiden kohdalla tämä tarkoittaa valintaa sen välillä, ovatko opettajat ensisijaisesti kiinnostuneita opiskelijoiden opintosuorituksista vai siitä, mitä opiskelijat todella oppivat ja osaavat. (Melin 2010.)

Ammattikorkeakoulu opettajan työympäristönä muuttuikin erilaiseksi kuin keskiasteen ammatillinen oppilaitos. (Raivola, Kekkonen, Tulkki & Lyytinen 2001.) Opettajan työmäärä lisääntyi ja työn osaamisvaatimukset kasvoivat. Opettaja ei voinut enää olla pelkästään oman oppiaineensa asiantuntija eikä tiedonjakaja vaan perinteisen opetustyön osuus pienentyi muiden tehtävien osuuden kasvaessa. (Rauhala 2004, 58.) Opettajista tuli monipuolisia asiantuntijoita, joiden työnkuvassa painottuivat yhä enenevässä

määrin oppimisen ohjaaja, työelämäyhteyksien kehittäjä, oppimisympäristöjen rakentaja ja työelämäperustaisten kokonaisuuksien toteuttaja. (Auvinen 2006; Laakkonen 2003.) Myös opetushenkilöstön muodollisia pätevyysvaatimuksia nostettiin: yliopettajilta edellytettiin akateemista jatkotutkintoa kolmen vuoden työkokemuksen ja opettajankoulutuksen lisäksi akateemista jatkotutkimusta. Tästä syystä monet ammatillisissa oppilaitoksissa työskennelleet opettajat aloittivat yliopistolliset jatko-opintonsa. Entinen opiskelukaveri ja kollega muistelee:

Tutustuin Ailaan paremmin vasta 1990-luvun alussa, kun aloitimme jatko-opintomme Jyväskylän yliopistossa. Professori Rauno Tammisen yhteiskunnallisen laskentatoimen ja korkeakoulupedagogiikan kurssilla orientoiduimme korkea-asteen opetukseen. Minuun molemmat Tammisen kurssit tekivät lähtemättömän vaikutuksen. Tamminen ei pelkästään kertonut miten korkeakoulussa pitäisi opettaa vaan hän myös toteutti oppinsa esimerkillisesti. Alkuvaiheessa meitä yhdisti juuri kauppaopettajatausta, mutta pian löysimme lukuisia muita yhdistäviä tekijöitä. Kirjoitimme lisensiaatintutkimustamme muutamia kuukausia seinänaapureina Mattilanniemessä. Aamun yhteiset munkkikahvit olivat usein päivän paras hetki. Sain Ailalta aina tukea ja rohkaisua omaan tutkimustyöhöni, kun sitä tarvitsin. Hänellä oli aina aikaa kuunnella. Ailan kommentit olivat aina rakentavia ja muutosehdotukset perusteltuja heijastaen hänen opettajuutensa merkittäviä vahvuuksia.

Ammattikorkeakouluissa yhteistyön merkitys koulutuksen ulkopuolisen maailman kanssa korostui, kun työelämää alettiin hyödyntää aiempaa enemmän oppimisympäristönä. Ammattikorkeakoulujen yhdeksi tehtäväksi tuli myös työelämän kehittäminen. Alueellisen ja kansallisen yhteistyön lisäksi myös kansainvälinen yhteistoiminta laajeni voimakkaasti. (Valkonen 1993, 26–29.) Yliopettajien kohdalla työtehtävien ja osaamisvaatimusten muutos oli kaikkein voimakkainta. Yliopettajien akateemiset pätevyysvaatimukset olivat suuremmat ja heillä oli enemmän vastuuta opiskelijoiden opinnäytetöiden ohjauksessa sekä nopeasti kasvaneessa tutkimus- ja kehitystoiminnassa. (Auvinen 2006.) Kollega kauppaoppilaitoksesta muistelee:

Suruksemme hän lähti v. 1996 siirtyäkseen akateemisiin opetustehtäviin. Menetyks oli suuri. Opiskelijat menettivät ammattitaitoisen ja pidetyn opettajan, me kollegat erinomaisen työtoverin sekä oppilaitos aktiivisen, kehittämiskykyisen ja -haluisen opettajan. Opin arvoostamaan ja ihaillemaan Ailaa erittäin paljon.

Myös opiskelijat ja heidän suhteensa opiskeluun muuttuivat. Opiskelu alettiin yhä useammin nähdä välineellisenä ja suoritusorientoituneena: henkilökohtaiset materiaaliset intressit motivoivat opintoja ennemminkin kuin kiinnostus opiskeltavaa alaa kohtaan. (Vuorinen & Valkonen 2005.) Auvinen (2006) kuvaa muutosta seuraavasti: ”Opiskelijaryhmien epäyhtenäisyys ja opiskelijoiden halu yksilöllisiin valintoihin on lisääntynyt, kynnys palautteen antamiseen alentunut sekä sitoutuminen opintoihin heikentynyt. Opiskelijoiden

ammattillinen suuntautuminen ei ole ollut yhtä vahvaa kuin aikaisemmin, mutta toisaalta heillä oli paljon sellaisia valmiuksia, jotka aiemmin opiskelijoilta puuttuivat. Opiskelijan rooli suhteessa opettajiin on muuttumassa entistä tasavertaisemmaksi yhteistyökumppanuudeksi. Tämä on pätenyt erityisesti aikuiskoulutuksessa, jonka osuus ammattikorkeakoulun toiminnassa on voimakkaasti kasvanut.”

Lainsäädäntö määrittelee, että ammattikorkeakouluopetuksen tulee perustua työelämän ja sen kehittämisen vaatimuksiin sekä toisaalta tutkimukseen ja taiteellisiin lähtökohtiin. 2000-luvulle tultaessa ammattikorkeakoulujen tehtäväkenttä laajeni siten, että ammatillisiin asiantuntijatehtäviin valmentavan korkeakouluopetuksen lisäksi niiden tehtäviksi määriteltiin uudessa lainsäädännössä entistä selvemmin soveltava tutkimus- ja kehitystoiminta sekä aluekehityksen tukeminen.

Ammatillisissa asiantuntijatehtävissä, jollaisena myös ammattikorkeakoulun opettajan työtä voidaan pitää, tarvitaan teoreettista ymmärrystä, käytännöllistä osaamista, kykyä soveltaa teoriaa käytännön tilanteisiin sekä kykyä yleistää ja käsitteellistää käytännön ilmiöitä. (Vesterinen 2002, 29). Oman ammattialan käytännön työelämän omakohtainen tunteminen on tärkeää, koska vain siten on mahdollista jalostaa suuresta informaatiomäärästä tiedon yhdistelyn ja käytön kautta syvällistä osaamista. (Järvinen, Koivisto & Poikela 2002, 72.) Ammattikorkeakoululla ja täten myös ammattikorkeakoulun opettajalla on kaksoorientaatio tieteellisen korkeakoulumaailman ja käytännön työelämän välissä (Schön 1990, 305–310). Aila Virtasen yliopettajavaihe ajoittui hektiseen muutos aikaan, jota kaksi entistä ammattikorkeakoulukollegaa kuvailee seuraavasti:

Siirryttiin Rajakatu 35:een ja Ailasta olikin jo kehkeytynyt kultakypärä joukkueeseen. Maaleja syntyi tasavauhtisessa työssä ja taisi olla kentällä myös yli- ja alivoimissa. Opetusta, projektihakemuksia ja työryhmiä. Opinnäyteasioita ja oppiaineen kehittämistä. Eikä siinä ollutkaan kaikki. Lähti tavoittelemaan kuuta taivaalta ja sai sen myös poimittua. Siirtyi yläaskelmalle ja se oli meno. Vaan eipä hävinnyt horisonttiin vaan jatkoi yhteydenpitoa. Mukavia aikoja, mukava henkilö...

Aila tuli laskentatoimen yliopettajaksi Liiketalouden koulutusohjelmaan juuri silloin, kun olimme majoittautuneina Rajakadun rakennuksen vanhaan juhlasaliin. Meillä oli omat seinämällä erotetut koppimme. Emme nähneet toisiamme, mutta kuulimme hyvin. Laskentatoimen opettajat olivat lähietäisyydellä toisistaan ja yhteistyö sujui erinomaisesti. Kollegalta sai välittömästi apua, jos kysymyksenä huusi julki. Joskus keskustelu jatkui huutelemalla pitkänkin aikaa. Sen päätti vain salin toiselta, johtamisen opettajien puolelta kuulunut tuskainen tiuskahdus. Huomasimme pian, että erityisesti Anne Eskolan kopissa hiljaa kuiskattu sana kantautui salin toiselle puolelle äänikäytävää pitkin. Testasimme asiaa muutamilla tarkoin varjelluilla salaisuuksilla. Aila kuului selvästi joukkoon. Hän oli vaalea lady, joka oli osaava ja avulias työtoveri. Sen lisäksi hänellä oli oikeanlainen huumorintaju. Aila

suhtautui asioihin ihailtavan rauhallisesti ja analyttisesti. Ailan ansiota on, että taloushallinnon kehittäminen sai uutta intoa. Sain tarkkaan järjestetyn mapillisen Ailan ideoita perinnöksi, kun hän siirtyi yliopistolle. Ailasta saimme myös loistavan yhteistyökumppanin ja sparraajan jatko-opinnoille.

Ammattikorkeakoulutuksen tarkoituksena on ollut koulutuksen ja työelämän lähentäminen sekä työelämästä lähtevien ongelmien ratkaiseminen. (Komonen 2006, 15.) Oppimisympäristön käsite muuttui. Opetuksen ohella aidoissa työympäristöissä hankitut taidot nähtiin tärkeinä työelämän edellyttämän asiantuntijuuden kehittymisessä. (Kallioinen, Raji & Jaroma 2008, 31–35; Komonen 2006, 3–4.) Kiristyvässä kilpailussa menestyminen on edellyttänyt ammattikorkeakouluilta entistä vahvempaa sisäistä ja ulkoista verkottumista. Toiminnan avautuminen on johtanut vuorovaikutuksen laajenemiseen ammattikorkeakoulujen eri alojen välillä, kansainvälisessä yhteistyössä ja erityisesti työelämäsuhteiden vahvistuessa. Yliopettajien työnkuvan merkitys on kasvanut, koska heillä on tärkeä rooli tutkimus- ja kehitystehtävissä, jatkotutkintokoulutuksessa ja yhteiskunnallisessa vaikuttamisessa. (Auvinen 2006.) Kollega ammattikorkeakoulusta muistelee:

Opiskeluaikojen jälkeen tapasin Ailan seuraavan kerran ammattikorkeakoulussa, tällä kertaa kollegana. 2000-luvun alussa Aila yliopettajana puursi hankehakemuksia, osallistui projekteihin ja kirjoitti tutkimussuunnitelmia. Minä lehtorina tein Power Point -esityksiä tunneilleni, opettelin käyttämään sähköisiä oppimisalustoja ja muunsin vanhojen harjoitusten markkoja euroiksi. Aila kävi ulkomailla konferensseissa ja esitti siellä tutkimuspapereita. Minä lähdin ulkomaille opettajavaihtoon ja aloin verkostoitua. Aila opetti tutkimuksen tekoa. Minä jäljitin etätöiden netistä kopioituja osioita - Google oli siis vihdoinkin lyönyt kilpailijansa laudalta ja se näkyi. Meille opettajille pidettiin koulutustilaisuuksia, joissa asiantuntijat luennoivat siitä, mitä on konstruktivisempi. En vielä silloin havainnut esitystavan ja sisällön välistä epäloogisuutta. Edistyksellisimmät opettajat tekivät tutustumismatkoja ulkomaisiin innovatiivisiin menetelmiä käyttäviin oppilaitoksiin ja palasivat sieltä hurmioituneina näkemästään ja kuulemastaan. Toiset taas uskoivat uusien oppimiskäsitysten olevan lyhytaikainen nuoti-ilmiö.

Ammattikorkeakoulun opettajien ammatillinen uudistuminen oli työssä oppimista. Oppiminen liittyi työprosesseihin, jolloin työntekijät oppivat työssään kyseenalaistamalla vanhoja käytäntöjä sekä hankkimalla tarvittaessa uusinta tietämystä kehittämisen tueksi. Opettajan työnkuvan ja osaamisvaatimusten muutos edellytti monien kohdalla entisen ammatti-identiteetin kyseenalaistamista ja uudelleen rakentumista. Tämä ei kuitenkaan tapahdu ulkoapäin tulevilla ohjeilla tai määräyksillä, vaan omalla työstämisellä ja omistajuudella on tärkeä merkitys uudistusten omaksumisen kannalta. (Tiilikkala 2004; Kolehmainen 1997, 12 167–171; Rudduck 1988.)

Ammattikorkeakoulun pedagogiikka

Ammattikorkeakoulussa tein töitä kaksi kokonaista lukuvuotta ja lisäksi joukon irtokursseja. Ammattikorkeakoulu oli aidosti erilainen kuin kauppaoppilaitos. Opetuksen tason lisäksi uudet pedagogiset tempot ja pedagogiikan tekniikka olivat uutta. Harjoittelu, etätyöt ja aikuisopetus olivat haastavia.

Ammattikorkeakoulujen lähtökohtana oli alusta alkaen kouluttaa ammatillisia asiantuntijoita työelämän tarpeisiin. Ammattitaidolla on tarkoitettu koulutuksella ja kokemuksen kautta hankittua valmiutta ja pätevyyttä toimia jossakin tietyssä ammatissa ja siihen on liitetty myös tekemisen taito, jolla perinteisesti on tarkoitettu käytännöllisiin töihin liittyvää osaamista. (Auvinen, Dal Maso, Kallberg, Putkuri & Suomalainen 2005, 20–25.)

Ammattikorkeakouluopetuksen tehtävänä on ammatillisen asiantuntijuuden edistäminen. Ammattikorkeakoulun tuottamaan käytännön osaamiseen liittyvä asiantuntijuus sisältää käytännön ammatillisen osaamisen, kyvyn soveltaa teoriaa käytäntöön, kyvyn johtaa ja kehittää työtä käytännössä sekä kyvyn hankkia ja johtaa tietopääomaa. Lisäksi vaaditaan laaja-alaisuutta, joustavuutta, yrittäjämäistä työtettä, työelämän vuorovaikutuksen kehittämistä sekä kykyä kehittää itseänsä ja omaa työyhteisöään. (Eteläpelto 1992, 22–25; Komonen 2006, 10–11.) Opiskelijan näkökulmasta tämä tarkoittaa sitä, että opiskelija pystyy tunnistamaan työelämän ongelman, rajaamaan sen ja mahdollisesti uudelleen määrittämään sen sekä tekemään toiminnalliset johtopäätökset ja ratkaisuehdotuksen (Bereiter 2002, 147–151).

Ammattikorkeakoulussa puhutaan työelämälähtöisestä oppimisesta. Työelämälähtöisyys voi tarkoittaa yhteiskunnan ja työelämän kehityksestä johtuvien muutostarpeiden ennakoimista ja näihin muutoksiin vastaamista. Toisaalta se voi tarkoittaa käytännön työoperaatioiden opiskelemista tai autenttisiin toimintaympäristöihin perehtymistä. (Siikaniemi 2007). Työelämälähtöinen oppiminen voidaan myös määritellä eri toimijoiden väliseksi yhteistyöksi ja toiminnan kehittämiseksi (Leinonen 2006; Venninen & Laela 2006). Työelämäläheinen oppiminen on tilannesidonnaista opetus-, oppimis- ja tutkimuskontekstien rakentamista sekä autenttisten ongelmien ratkaisuun liittyvien sisältöjen että työtapojen kehittämistä (Rissanen 2003). Esimerkkejä työelämälähtöisyyden korostumisesta koulutuksessa voidaan nähdä oppilaitosten strategioissa, opetussuunnitelmien laadinnassa, harjoitteluissa, opetuksen sisällöissä, opetusmenetelmissä, opettajien työelämäyhteyksissä, opiskelijoiden työllistymisen seurannassa, arviointi- ja palautejärjestelmissä ja rekrytoinneissa (Metsä 2009, 20). Työelämälähtöistä oppimista voidaan toteuttaa opinnäytetöissä, hankkeissa, työelämäprojekteissa, työelämään suunnatuissa oppimistehtävissä sekä pysyvien yhteistyörakenteiden, kuten neuvottelukuntien kehittämisessä (Koli 2003; Leinonen 2006; Metsä 2009; Rissanen 2003; Venninen & Laela 2006).

Ammattikorkeakoululle tyypillisiä koulutusta ja työelämää integroivia oppimiskäsitteitä voidaan tarkastella usean oppimiskäsityksen pohjalta. Kognitiivis-konstruktivinen näkemys painottaa ongelmanratkaisutaitojen kehittymistä ja käsitteellisen ymmärryksen tukemista. Pragmaattinen näkemys painottaa tekemällä oppimista. Humanistis-kokemuksellinen näkemys painottaa mahdollisuutta kokemukselliseen, reflektoiivaan ja itseohjautuvaan oppimiseen. Kontekstuaaliset näkemykset painottavat mahdollisuutta osallistua aitoon työelämän toimintakulttuuriin ja sen käytäntöihin. (Helle, Tynjälä & Vesterinen 2004, 270–271.) Entinen kollega ammattikorkeakoulusta muistelee kehittämistyötä:

Ammattikorkeakoulujen toiminnan kehittämisessä korostui itseohjautuvuuteen tähtäävä pedagogiikka ja työelämäyhteistyö. Muutos ei kuitenkaan tapahtunut silmänräpäyksessä eivätkä kaikki pedagogiset kokeilut jääneet elämään. Alussa itseohjautuvuutta toteutettiin paljolti etätehtävien avulla. Niihin uupuivat lopulta sekä opiskelijat että opettajat. Tästä viisastuneina alettiin lähestyä työelämää, mikä lisäsi huomattavasti oppimistehtävien mielekkyyttä ja johti aitoon yhteistyöhön. Uusia pedagogisia menetelmiä opiskeltiin systemaattisesti ja opettajat alkoivat toimia yhdessä saman opintojakson sisällä.

Opintojaksojen hallinnointi oli luku sinänsä tässä monen kokonaisuudessa. Opiskelijat eivät välttämättä tulleet ammattikorkeakouluun sen moderneimmista oppimisympäristöistä ja heillekin uudentyyppisen pedagogiikan omaksuminen oli suuri haaste. Palautteissa kerrottiin oppitunneista, joilla opettajat eivät opeta ja jaa tietoa, vaan teettävät omat työnsä opiskelijoilla, ja arvioinneista, joita opettajat eivät viitsi tehdä, vaan pistävät opiskelijat täyttämään itse- ja vertaisarviointejä. Asiat kuitenkin etenivät omalla painollaan eikä paluuta entiseen enää ollut.

Ammattikorkeakouluihin liitettyjä oppimisympäristöjä koskevia keskusteluita ovat leimanneet avoin oppimisympäristö, projektioppiminen, moniammatillisuus, opiskelijakeskeisyys ja modernin teknologian hyödyntäminen (Nummenmaa 2002, 128–130). Koulutusta ja työelämää integroivia oppimiskäsitteitä ovat olleet mm. projektioppiminen, studiot, verstaat, klinikat ja simuloidut oppimisympäristöt. Näissä oppimisympäristöissä tapahtuvaa oppimista on tarkasteltu kognitiivisena prosessina. (Vesterinen 2004, 40–45.) Myös menetelmien kirjo lisääntyi ja käyttöön otettiin monia uusia oppimismenetelmiä, kuten ongelmaperusteinen oppiminen, tutkiva oppiminen ja projektioppiminen.

Ongelmaperusteisessa oppimisessä (PBL, Problem Based Learning) ratkaistaan työelämän ongelmia opetuksen keinoin. Ongelmakeskeinen oppiminen pohjautuu vahvasti käsitykseen oppimisen tilannesidonnaisuudesta. Oppimisen käyttöarvon katsotaan kasvavan aitoja tosielämän ongelmia ratkomalla. Ongelmakeskeisellä oppimisella on myös todettu olevan toivottavia vaikutuksia opittavan asian ymmärtämiseen, liittämiseen aiempiin tietorakenteisiin, itsesäätelyyn, ongelmanratkaisutaitojen kehittymiseen, oman oppimisen suunnitteluun sekä oppimiseen liittyviin asenteisiin. Käsiteltävän

ongelman tulisi olla käsitteellisesti haastava, moniulotteinen ja aidosta elämästä nouseva, mutta samalla myös riittävän kapea, jotta oppiminen kohdistuisi relevantteihin sisältöihin. (Capon & Kuhn 2004, 61–65.)

Tutkiva oppiminen perustuu jaettuun asiantuntijuuteen, yhteistoiminnalliseen oppimiseen sekä oppimisen tilannesidonnaisuuteen. Lähtökohtana on se, että nyky-yhteiskunnan ongelmat ovat luonteeltaan sellaisia, että niille ei ole yhtä oikeata ratkaisua. Tutkiva oppiminen eroaa ongelma-perusteisesta oppimisesta, että opetus rakentuu opiskelijoiden itsensä asettamille tai työelämästä nouseville kysymyksille, jolloin tiedon henkilökohtainen merkitys on korostetussa asemassa. Oppiminen nähdään jatkuvana kysymysten esittämisenä ja ratkaisuisa taas pyritään toimintojen kehittämiseen. Tutkiva oppiminen muistuttaa tutkimusprosessia siinä, että uutta tietoa syntyy ongelmanratkaisun kautta. (Lonka, Hakkarainen & Sintonen 2000, 10–15.)

Projektioppiminen tarjoaa mahdollisuuden kehittää pedagogiikkaa, jossa yhdistyvät keskeiset asiantuntijuuden elementit: teoreettinen tietämys, käytännön osaaminen ja itsesäätelytaidot (Tynjälä 2004: 180–185). Projektioppimisessa korostetaan sosiaalista vuorovaikutusta, yhteistoiminnallisuutta ja tekemällä oppimista. (Eteläpelto & Rasku-Puttonen 1999, 190–195). Myös asiantuntijuuden eri aspektit, tiedon hankinta, osallistuminen aitoon toimintakulttuuriin sekä uuden tiedon ja uudenlaisten käytäntöjen luominen voivat yhdistyä projektioppimisessa. (Komonen 2006, 9–12).

Projektiopiskelu edellyttää tiivistä opettajien, opiskelijoiden ja toimeksiantajien välistä yhteistyötä, ohjausta ja opiskelulle asetettuja motivoivia tavoitteita sekä saatavilla olevia resursseja. (Helle, Tynjälä & Vesterinen 2004, 270–271.)

Käsitykset opettamisesta ja oppimisesta muuttuvat

Opettajan käsitykset oppimisesta ja opettamisesta vaikuttavat hänen toimintaansa opettajana. Puhutaan opettajan opetuksellisesta lähestymistavasta, joka tarkoittaa opettajan omaan opetuskäsitykseen perustuvaa tapaa suunnitella ja toteuttaa opetustaan (Postareff, Lindblom-Ylänne & Nevgi 2009; Trigwell & Prosser 1996a; Ramsden 1992). Opetuksellinen lähestymistapa sisältää siis sekä opettajan tavoitteet ja aikomukset opettaa tietyllä tavalla että myös opettajan toimintastrategiat ja tavat opettaa, arvioida oppimista ja opettajan tavan huomioida opiskelijansa. Opettaja havainnoi ja tulkitsee opetustilanteita opetuskäsitysten pohjalta ja lähestyy opetustilanteita niiden mukaisesti. Opetukselliset lähestymistavat voidaan jakaa karkeasti kahteen ryhmään: opettajakeskeisiin ja opiskelijakeskeisiin lähestymistapoihin. Samaa ilmiötä voidaan kuvata myös sisältö- tai oppimiskeskeisenä lähestymistapana (Kember & Kwan 2000; Prosser & Trigwell, 1999). Kollega yliopistolta kuvailee:

Ailalle tärkeitä asioita ovat tieteen tekemiseen ja laskentatoimen ammattiin liittyvät eettiset asiat ja olenkin saanut olla kuuntelemassa monena vuonna esimerkiksi hänen luentoaan tutkimuseettisistä kysymyksistä osana pro graduseminaarin käynnistystilaisuutta. Hänen esiintymisensä on varmaa, miellyttävää, rauhallista ja asiantuntevaa ja hän osaa valottaa asioita monilla mielenkiintoisilla käytännön esimerkeillä ja tarinoilla. Kaikesta huokuu pitkä ja monipuolinen opetuskokemus erilaisissa oppilaitoksissa.

Opetusteoreettisessa keskustelussa ja tutkimuskirjallisuudessa on perinteisesti korostettu näitä saman dimension ääripäitä. Opettajakeskeinen näkökulma nojautuu behavioristiseen oppimisteoriaan, vaikka omaakin samanaikaisesti piirteitä myös kognitiivisesta oppimisteoriasta. Vastaavasti opiskelijakeskeisen opetusteoreettisen ajattelun taustalla on kognitivismi ja situationaalinen kognitio. Nämä erilaiset tavat tarkastella oppimista tuovat myös esiin erilaisen käsityksen siitä, miten oppimista voidaan parhaiten edistää. Jos lähtökohtana on behavioristinen näkökulma, edistyminen tapahtuu parhaiten ulkoa päin tapahtuvan ohjauksen avulla. Tämä tarkoittaa tavoitteen saavuttamista auttavia tehtäviä sekä oppimista edistävää palautteen annon mekanismia. Mikäli taas halutaan vaikuttaa mielen toimintoihin, se tapahtuu luomalla tilanteita osallistumisen mahdollistamiseksi siten, että toimintamallit tulevat haastetuiksi ja tarve niiden kehittämiseen nousee tiedostetuksi tavoitteeksi. (Enkenberg 2005; Wilson & Myers 2000.)

Sisältökeskeinen opetus rakentuu opetettavan aineen sisällöistä nousevaksi. Opettajat näkevät opetuksen ensisijaisena tehtävänä sisältöjen välittämisen ja erityisesti tutkimukseen perustuvan tiedon sekä tutkimusmenetelmien ja käytäntöjen opettamisen. Opetustilanteissa korostuvat opettajan oma toiminta ja opettajan esittävä rooli. (Kember & Kwan, 2000; Trigwell & Prosser, 1996b; Prosser & Trigwell, 2006; Ramsden 1992). Sisältökeskeisen opetuskesityksen omaavan opettajan tavoitteena on varmistaa, että opiskelijat saavat perustiedot ja hallitsevat teoriat. Opettaja ei kyseenalaista tai pohdi omaa rooliaan opiskelijan oppimisprosessissa. Sen sijaan hän näkee ensisijaisen tärkeänä opetettavan aineksen sisältöjen jäsentämisen ja välittämisen opiskelijoille sopivassa muodossa. Täten opetuksen sisällöt ja opetusmenetelmät valitaan enemmän oman asiantuntemuksen kuin opiskelijoiden aikaisempien tietojen tai tavoitteiden mukaan. Opetustavoiksi valikoituvat tiedonsiirtoa tukevat opetusmenetelmät. Tässä lähestymistavassa painottuvat tieteenalan ja oppiaineen opetustraditioiden merkitys. Opettaja kokee tärkeäksi myös oman auktoriteettiasemansa säilymisen opetustilanteessa ja tulkitsee oppimisen ja opetuksen olevan hänen oman tietämyksensä ja asiantuntijuutensa välittämistä opiskelijoille. Opetussuunnitelma on jäykähkö. Arviointitavat ovat perinteisiä, ja niiden avulla halutaan mitata sisällön muistamista ja oikeiden vastausten osaamista. (Postareff & Lindblom-Ylänne, 2008, 115; Postareff, Lindblom-Ylänne & Nevgi 2009; Prosser & Trigwell 1999, 153.) Entinen kollega ammattikorkeakoulusta näkee auktoriteetin merkityksen edelleen tärkeänä:

Opettajuudessa ei minusta ole tapahtunut suurtakaan muutosta "luokkatyöskentelyyn" osalta, auktoriteetti tulisi edelleen ottaa ja siitä pitää jonkin verran kiinni. Löysätä voi jos tuntee tarvetta, kiristää ei pysty. Auktoriteetin ottaminen tai saaminen on varmaan tänä päivänä vaikeampaa kuin ennen. Eikä tämä auktoriteetti sinänsä ole kovin suosittu termi... Opettajan tehtävät olivat ennen selväpiirteisiä, huolta kannettiin oppilaiden oppimisesta ja yleisestä kasvatuksesta.

Opettajakeskeiseen näkökulmaan liittyy instruktioismi opetuksen suunnittelussa ja toteutuksessa. Instruktioismi painottaa erityisesti tiedon hankintaa. Siinä oppimiselle on selkeästi muotoillut tavoitteet ja paino on taitojen oppimisessa. Alkuun opiskellaan ja opitaan alemman tason taidot, joista edetään kohti ylemmän tason taitoja. Kokeet ja testit on sovitettu suhteessa tavoitteisiin. Toiminnassa korostuu yksilöllinen työskentely. Opetusmenetelmissä painottuvat opettajan suora opettaminen eli luento sekä tarkoin valitut, luentoihin sovitettavat oppimistehtävät, joiden vastaukset tai ratkaisut on etukäteen kiinnitetty. (Gagne, Briggs & Wager 1992.) Käytännössä instruktioismi ilmenee opetusmalleina, joissa korostuvat opiskelijan ennakkoon omaaman tiedon kontrollointi sekä tavoitteen asettelussa mieleen painaminen, asian ymmärtäminen tai opitun soveltaminen. Itse opetustapahtumassa suunnataan opiskelijan tarkkaavaisuutta opittavaan asiaan, ilmaistaan mihin opetuksessa pyritään, palautetaan mieleen aiemmin asiaan jotenkin liittyvät asiat, esitetään uusi asia, annetaan oppimistehtäviä ja ohjataan oppimista. Keskusteluissa opiskelijan kanssa pyritään selvittämään, miten opiskelija suoriutuu annetuista tehtävistä ja kykenee myös palauttamaan ne myöhemmin ajattelun kohteiksi. (Enkenberg 2005.)

Oppimislähtöinen lähestymistapa tähtää ajatusprosessien kehittämiseen ja syvälliseen oppimiseen. Oppimislähtöisen opetuksen perustana on opiskelijoiden tarpeiden ja aikaisempien tietojen huomioiminen. (Postareff, Lindblom-Ylänne & Nevgi 2009.) Opetuksen tavoitteet liittyvät ajattelun sekä ongelmanratkaisun taitoihin. Opettaja pyrkii opetuksellaan siihen, että opiskelijat muodostavat itse oman käsityksensä asiasta ja toimivat aktiivisesti oman oppimisensa hyväksi. Opettaja näkee oman roolinsa oppimisen tukijana ja auttajana. (Ramsden 1992.)

Oppimislähtöinen opettaja rakentaa opetuksensa siten, että ei välitä valmiiksi jäsennettyä tietoa, vaan ohjaa opiskelijat itse selvittämään ja oivaltamaan opiskeltavat asiat ja rakentamaan itse tietopohjansa. Hän tulkitsee opetuksen olevan opiskelijoiden oppimisen ja ymmärtämisen tukemista ja ohjaamista ja valitsee sellaisia opetusmenetelmiä, jotka kannustavat opiskelijoita aktiiviseen ja omakohtaiseen opiskeluun ja pohdintaan. Opetusta suunnitellaan joustavasti ja vaihdellaan tilanteiden mukaan. Opetusstrategioina sovelletaan muun muassa avoimia ongelmia, tapausperustaista työskentelyä, skenaariotyöskentelyä, tutkimusprojekteja sekä suunnittelua. Opetuksessa korostuvat myös tiedon ja taidon visualisointi, teknologiaa hyödyntävien oppimisympäristöjen suosiminen, ryhmätyö, kyselevä, kokeileva ja tutkiva lähestymistapa ilmiöihin. Arviointimenetelmät tähtäävät opiskelijoiden

ymmärryksen mittaamiseen ja arviointimenetelmiksi sopivat esimerkiksi näyttö, sanallinen, laadulliseen asteikkoon pohjautuva arviointi sekä portfolio. (Enkenberg 2005; Postareff & Lindblom-Ylänne 2008, 115; Prosser & Trigwell 1999, 153.) Entinen tohtoriopiskelija muistelee:

Kolmas ja merkittävin kohtaamiseni Ailan kanssa tapahtui taas yliopistolla. Aila työskenteli professorina ja toimi väitöskirjani ohjaajana kollegojensa kanssa. Saadessani perusopinnot suoritettua olin vannonut, etten koskaan enää avaisi yliopiston ovia. Kymmenen vuoden päästä, ammattikorkeakoulun yliopettajana, muutin mieleni ja hakeuduin jatko-opiskelijaksi. Kaikki oli muuttunut; yliopisto, opetus, opettajat, oppimiskäsitykset ja minä itse. Luentoja oli varmaan edelleenkin, mutta karttelin niitä. Olin kai jo tiedostanut oppimistyyliäni ja tajunnut, etten ollut erityisen auditiivinen. Oli kuitenkin myös muita vaihtoehtoja: itseopiskelua, kirjoittamista, seminaareja, keskustelua, ohjausta ja henkilökohtaista palautetta. Kaikkea sitä, mitä 90-luvun massa-opiskelijapersoonani olisi todennäköisesti pitänyt kammottavana. Professorit kannustivat ja auttoivat opinnoissa. Ilmapiiri oli vapautunut ja mukaansatempaava. Opiskelu tuntui mielenkiintoiselta ja olin aidosti innostunut. Oikeastaan kaikki sujui kuin elokuvissa.

Teoreettisesti hallittu opetustyö tarkoittaa sitä, että opettaja on tietoinen oppimisesta ja sen ehdoista ja että hän toimii työssään tämän tiedon varassa. Olennaista siinä on koulutuksen, suunnittelu- ja kehittämistyön, tutkimuksen ja koulutettavien varsinaisen työprosessin entistä kiinteämpi nivominen toisiinsa. Tällöin opettajan työ ja ammatti muuttuu täysin toisenlaiseksi kuin perinteisesti on nähty. (Helakorpi 1992, 2005.) Opettajien ammatillisen kehittymisen tärkeimpiä välineitä on reflektiivinen toimintatapa (Calderhead & Shorrock 1997, 16; Carlgren 1999, 54). Kokemuksista oppiminen vaatii aikaa kokemusten arvioinnille, uuden tiedon ymmärtämiselle ja käsitteellistämiseksi sekä sisäistetyn tiedon soveltamiselle käytäntöön (Kolb 1984, 39-43; Sydänmaanlakka 2002, 35-36). Samalla tarvitaan teorian ja käytännön yhdistymistä, koska ilman riittävää teoreettista pohjaa kokemuksia ei voida käsitteellisesti ymmärtää eikä tuoda käytännön toiminnan arviointiin ja kehittämiseen uusia näkökulmia (Järvinen & Poikela 2001, 71-73).

Opettajilla on tärkeä rooli oppimisen ohjaamisessa eivätkä opettajan työhön kohdistuvat vaatimukset ole vähentyneet, vaikka oppimiskäsitykset ovat muuttuneet. Opettajan työn erityinen haaste on kyky toisten ihmisten aitoon kohtaamiseen ja ymmärtämiseen. Ilman ihmissuhteita ja luottamusta on opettajan vaikeaa hyödyntää muita ominaisuuksiaan, kuten sisällöllistä osaamista, menetelmien hallinta tai henkilökohtaisia ominaisuuksia, opiskelijoiden oppimisen tukemisessa, oppimismotivaation vahvistamisessa, työyhteisön kehittämisessä, tutkimus- ja kehitystoiminnassa tai muissa työtehtävissä. (Auvinen 2006.) Entinen opiskelija kuvaa professori Virtasta näin:

Liitän mielelläni häneen opettajana seuraavat adjektiivit: vahva asiantuntijuus, innostuneisuus ja sitoutuneisuus, opiskelijoiden aito kohtaaminen ja ohjaaminen,

selkeys, rauhallisuus ja tilanteessa läsnäolo. Lisäksi liittäisin häneen adjektiivit vaatimaton, tunnollinen ja auttavainen. Hän on myös hyvin kehittymis-orientoitunut, mutta myös valmis jakamaan tietoaan että kokemuksiaan toisille.

Opetuksen asema yliopistossa

Yliopistoon menin eka kertaa töihin 1990 ja toisen kerran 1996 lehtoriksi ja kolmannen kerran 2006 professoriksi. Lehtorin työssä pidin massaluentoja, kalvoosulkeisia, opiskelijat nukkuiivat, minä kyllästyin ja jalat puutuivat. Opettajuus ei ollut mikään meriitti, päinvastoin. Kyllä sitä arvostettiin, mutta enemmän arvostettiin tutkimusta. Tutkimuksen ja opettamisen yhdistäminen onkin ollut viimeinen haaste, samoin kansainvälistyminen, kirjoittaminen ja viime aikoina hallintotyöt. Hallintoon palaaminen on takapakkia minulle, ennen opettamista olin toimistos sihteeri ja jälleen olen usein toimistos sihteeri.

Opettajuus on jäänyt vähän taka-alalle, ja se ilmenee parhaiten graduohjauksissa, joissa taas pääsee lähemmäksi opiskelijoita. Opetusryhmät ovat taas kohtuullisen kokoisia, opiskelijat ovat fiksua, mutta niin eri sukupolvea kuin minä. Opetuksen palaute on edelleen ollut hyvää, ja kurssit teettävät paljon töitä, mutta kyllä porukat mieluummin menevät mihin tahansa kuin tulevat luennoille. Minäkin olen ajoittain kuolettavan kyllästynyt opettamiseen, mutta osaan kyllä leikkiä innostunutta. Asiat eivät ole ihan helppoja, mutta opiskelijat imaisevat ne helposti kuin aletuopin. Minä raadan edelleen luentoja päiviä ja viikkoja, päivitän verotusta sitä mukaa kuin hallitus muuttaa mieltään. Yhä enemmän kuitenkin siirrän vastuuta oppimisesta opiskelijoille erilaisten harjoitustöiden ja esseiden kautta.

Yksi yliopiston tehtävistä on kouluttaa opiskelijoista itsenäiseen työhön ja kriittiseen ajatteluun pystyviä oman alansa asiantuntijoita. Samalla opiskelijat kasvavat osaksi asiantuntijayhteisöä. Tieteenalat eroavat jonkin verran toisistaan siinä, kuinka ammattiorientoituneita koulutukset ovat. Hakkarainen (2000) on kuvannut asiantuntijaksi kasvamista: Aluksi aloittelija tarvitsee paljon tukea ja ohjausta ja tehtävien tulee olla yksinkertaisia ja rajattuja, jolloin aloittelija saa harjoitella asiantuntemukseen liittyviä perustaitoja tuetusti. Tehtyään alalle kuuluvia rutiininomaisia toimintoja opiskelija pääsee osallistumaan ongelmanratkaisuun yhdessä asiantuntijan kanssa. Asiantuntijaksi kasvamisen loppupuolella opiskelija integroituu osaksi asiantuntijayhteisöä ja alkaa saada itsenäisiä asiantuntijatehtäviä, joiden hallinnasta hän vastaa kokonaisuudessaan.

Tynjälän (2004) mukaan asiantuntijan tietoa voidaan kuvata kolmen pääkomponentin avulla: käsitteellinen tieto, kokemuksellinen tieto ja toiminnan säätelyä koskeva tieto. Käsitteellinen tieto on yleispätevää, kokemuksellinen tieto käytännöllistä ja toiminnan säätelyä koskeva tieto metakognitiivisia taitoja, kuten oppimaan oppimista sekä oman toiminnan ja ammattialan reflektointia.

Pedagogiikassa tämä tarkoittaa sitä, että koulutuksessa teoriaa ja käytäntöä ei opeteta erikseen, vaan niitä kytetään toisiinsa integroivilla tehtävillä, jotka kehittävät myös toiminnan säätelyä koskevaa tietoa. Näitä ovat esimerkiksi kirjoittaminen, ryhmäkeskustelut, tuutorointi, ohjaus ja ongelmanratkaisutehtävät. Käytännössä tämän toteuttaminen ei kuitenkaan aina ole helppoa. Kollega yliopistolta kuvailee haasteita näin:

Opettajuuden kannalta koen yliopiston kaksijakoisuutta siten, että aito kumppanuuteen perustuvaa opettajuutta opiskelijoiden kanssa on vaikea toteuttaa opintojen alkuvaiheessa kandidaatin tasolla. Tämä johtuu, että opiskelijoiden määrät ovat suuria kursseilla – omallani tavallisesti 180–200 opiskelijaa/kurssi. Suhde yksittäiseen opiskelijaan jää ohueksi – kovin henkilökohtainen suhde tällä tasolla ei voi olla mahdollista. Jos sellaiseen pyrkii, tuloksena lienee opettajan työuupumus.

Sitä vastoin jo maisteritasolla ja tietenkin tohtoritasolla opettajan ja opiskelijan suhde muodostuu varsin henkilökohtaiseksi. Tällöin voi nähdä opiskelijan oppimisprosessin läheltä ja tukea sitä monin tavoin. Tämä on erittäin palkitsevaa. On mielenkiintoista nähdä, miten opiskelija löytää asioita ja edistää omaa ajattelua. Usein pystyy jo ennakolta näkemään, mihin opiskelija on kehityksessään menossa mutta vuosien saatossa on oppinut, että prosessia ei voi tehdä opiskelijan puolesta vaan tukea suuntaa, jonne hän on menossa. Prosessi vaatii aikaa, eikä sitä voi jouduttaa liikaa opettajan mukaan vaan kyse on siitä, miten kukin opiskelija haluaa ja kykenee edistymään.

Edellä mainituilla kommentteillani tarkoitan, että parhaimmillaan opettajuus yliopistossa on aito ja läheinen vuorovaikutussuhde sekä yhteinen oppimisprosessi opettajan ja opiskelijan välillä kohti uuden tiedon rakentamista ja oppijoiden henkilökohtaista kehittymistä. Huonoimmillaan kyseessä on tiedonsiirtoprosessi opettajalta opiskelijalle.

Yliopistokoulutuksen tavoitteista käytiin keskustelua. Opintosuunnitelmissa painottui edelleen tieto ja tietäminen, vaikka ammattilaiseksi kehittyminen uuden tutkimustiedon valossa haastoikin ennen muuta geneeristen ajattelun taitojen hallinnan. Muutokset heijastuivat myös työelämän odotusten ja yliopiston opiskelijoilleen välittämän tiedon ja osaamisen välillä koetussa ristiriidassa, jonka myötä jouduttiin miettimään, mikä paino opetussuunnitelmissa tulisi olla asiantuntijatiedolla eli tutkimustiedolla ja mikä vastaavasti alan ammattilaisten käytännöistä nousevalla tiedolla. (Laurilland 2002.) Kollega pohtii tutkimuksen ja opetuksen yhteyttä seuraavasti:

Yliopistopedagogiikka on ollut laajan keskustelun kohteena viime vuosina johtuen suurista toimintaympäristön, rakenteiden ja sisällöllisistä muutoksista yliopistoissa, niiden roolissa, tehtävissä, ja painopisteissä. Muutoksessa on siksi myös opetus ja opettajuus. Tutkijaopettaja on kuvannut kenties osuvimmin yliopistoissa työskentelevän opettajan ydintehtävää yleisesti, ja opettajuutta ehkä

akateeminen opettajuus. Ytimeltään opettaminen yliopistoissa onkin tyypillisesti kiinnittynyt ja linkittyy tieteelliseen tutkimukseen, jonka painoarvo on rahoituksessa vahvistumassa. Sillä on vaikutuksensa myös opettajuuteen.

Näköpiirissä on murros perinteisiin keskeisiin yliopistotehtävien painopisteisiin, opetukseen ja tutkimukseen, myös opettajuuden näkökulmasta. Kun painotus on ilmaistu: 'opetan siitä, mitä tutkin', onkin mielenkiintoinen kysymys, kuinka paljon painopiste tulee rahoitusjärjestelmän rakenteen muutoksen kautta siirtymään suuntaan: 'tutkin ja opetan tutkimastani'. Opettajuudessa kysynkin: olenko tutkiva opettaja vai opettava tutkija, vaikka niitä kahta ei luonnollisesti voida erottaa toisistaan. Painopiste merkitystä niillä on muutoksessa, joka heijastuu yliopiston opetustehtävään, ja väistämättä sen yhteen ytimeen, opettajuuteen.

Yliopisto-opetusta on tutkittu viime vuosikymmeninä paljon nimenomaan laadun näkökulmasta. Alan urauurtavat, fenomenografiset oppimisen laatuun liittyvät tutkimukset käsittelevät nimenomaan opiskelijoiden oppimistapoja, kokemuksia sekä käsityksiä tiedosta ja oppimisesta. Oppimisen laatuun yliopistossa vaikuttavat sekä opiskelijaan, oppimisympäristöön että opettajaan liittyvät tekijät. Oppimisen laadulla ja opetuksen laadulla on havaittu olevan yhteyksiä. Opetus ja opiskelun ohjaus eivät kuitenkaan vaikuta suoraan oppimiseen eivätkä kaikkiin opiskelijoihin samalla tavalla. Opiskelija on itsekin osa oppimisympäristöään ja vaikuttaa siihen omilla tulkinnoillaan ja toiminnallaan. (Marton & Säljö 1976.)

1970-luvulta lähtien Martonin ja Säljön (1976) tutkimukset opiskelijoiden lähestymistavoista oppimiseen ovat osoittaneet, että oppimisessa on kaksi erilaista tapaa: pintasuuntautunut ja syväsuuntautunut. Pintasuuntautuneesti oppimistaan lähestyvä opiskelija keskittyy tekstiin ja sen yksityiskohtiin, suuntaa huomionsa opittavan asian rutiininomaiseen toistamiseen ja irrallisen faktatiedon mieleen painamiseen. Tämä lähestymistapa on kuormittava ja johtaa huonompaan opiskelumenestykseen kuin syväsuuntautunut lähestymistapa, jossa opiskelija tähtää asian kokonaisvaltaiseen ymmärtämiseen sekä aiemman ja uuden tiedon yhdistämiseen. Näiden kahden lähestymistavan lisäksi löydettiin myöhemmin kolmas tapa, jota on kutsuttu joko strategiseksi tai suoriutumiskeskiseksi. Strategisesti oppimistaan lähestyvä opiskelija on hyvin tietoinen oppimisen arviointikriteereistä. Hän haluaa menestyä opinnoissaan hyvin ja pystyy säätelemään toimintaansa siten, että saavuttaa haluamansa tavoitteen. (Biggs 2003; Entwistle, McCune & Walker 2001.)

Laadukas opetus on konstruktivistisesti linjakasta eli kaikki opetuksen ja oppimisympäristön osatekijät tukevat opiskelijan tiedon rakentamista ja ovat linjassa keskenään. Tämä koskee opintojakson tai -kokonaisuuden tavoitteita ja sisältöä, opetus- ja opiskelumenetelmiä, oppimisen arviointimenetelmiä, opiskeluilmapiiriä, joka syntyy opiskelijoiden ja opettajan vuorovaikutuksen tuloksena sekä organisaation tai instituution ilmapiiriä. (Biggs 2003.) Konstruktivistisesti linjakasta opetusta on kuitenkin haasteellista toteuttaa, koska se vaatii opettajalta kehittynyttä pedagogista ymmärrystä ja kykyä eläytyä

opiskelijan asemaan. Opettajan tulisi pyrkiä aktiivisesti kuvittelemaan, mitä opiskelijoiden on kussakin opetustilanteessa vaikeaa ymmärtää ja mihin he tarvitsevat ohjausta. Lisäksi opettajan tulisi hallita monipuolisesti erilaisia opetusmenetelmiä, jotta kuhunkin tilanteeseen voidaan valita parhaiten oppimistavoitteita tukeva menetelmä. (Entwistle, McCune & Walker 2001.) Nykyinen kollega kuvaa Ailaa opettajana seuraavasti:

Aila on myös ollut suosittu graduohjaaja ja hänen ryhmänsä opiskelijat ovat myös saaneet todella hyvällä läpäisyprosentilla tutkielmansa valmiiksi. Niiden toisena tarkastajana on ollut ilo lukea mielenkiintoisia ja korkeatasoisia pro gradu - tutkimuksia. Aila on ollut myös aktiivinen opetuksen uudistaja. Monet hänen opintojaksoistaan rakentuvatkin erilaisten monimuotoisten suoritusten kokonaisuutena. Ailan suhdetta opetukseen kuvaa hyvin, että hänellä on todennäköisesti eniten kontaktiopetusta koko kauppa- ja korkeakoulun professori- porukasta. Hänen kurssinsa ovat myös opiskelijamäärien ja luentopalautteen perusteella erittäin suosittuja. Hän on myös ymmärtäväinen, joustava ja kannustava työtoveri, jonka kanssa on helppo jakaa opettajan työn iloja ja suruja. Hän on myös ymmärtäväinen ja oikealla tavalla suurpiirteinen ihminen, ei mikään pilkunviilaaja.

2000-luvulle tultaessa yliopisto-opetukseen laadulle loi uusia haasteita ennen kaikkea kehittyvä tietotyö. Uusia työnteon kulttuurista nousevia haasteita ovat koko eliniän ajan mahdollistavan oppimisen edellyttämien taitojen oppiminen, motivaatio ja kyky tarttua vaikeisiin ja monimutkaisiin ongelmiin, taito käyttää kehittyviä tietotyön välineitä tuottavasti, kyky kohdata uusia tilanteita ja kyky mukautua muuttuvan työn asettamiin vaatimuksiin. Tulevaisuuden työ haastaa siis erityisesti kriittisen ajattelun ja ongelmanratkaisun taidot, luovuuden, kommunikointi- ja yhteistyötaidot, oman oppimisen ja toiminnan suunnittelun ja säätelyn taidot, informaation käsittelyn taidot, teknologisten työvälineiden käyttöönoton ja käytön taidot sekä taidon käyttää teknologioita, jotka tukevat yhdessä tapahtuvaa toimintaa. (Trilling & Hood 1999.) Kollega kuvailee näitä vaatimuksia näin:

Ailan opetustyölle ominaista on vastuullisuus, luotettavuus, huolellisuus ja pitkäjänteinen työskentely opiskelijoiden parhaaksi. Olen saanut opettaa Ailan kanssa useilla yhteisillä kursseilla. Hän ottaa aina mielellään ja vapaaehtoisesti huolehtiakseen erilaiset opintojaksojen käytännön järjestelyihin liittyvät kysymykset, kuten kurssikuvausten tekemisen, tiedottamisen, Optiman hallinnoinnin, arvioinnin koosteiden tekemisen ja niin edelleen. Hänen toimestaan ne aina sujuvatkin luotettavasti, varmasti ja ajallaan.

Oppimisparadigman muutos alkoi vaikuttaa sekä pedagogiseen ajatteluun että käytännössä tapaan järjestää oppimistilanteita. Kehityksen myötä konkreettisia opetustilanteita alettiin järjestää niin, että ne aktivoivat opiskelijaa itse jäsentämään ja prosessoimaan tietoa. Opiskelijakeskeisyys nousi yliopisto-opetuksen laadun kriteeriksi ja opettajia alettiin perehdyttää opis-

kelijakeskeisiin aktivoiviin opetusmenetelmiin syväsuuntautuneen oppimisen edistämiseksi perinteisten luentojen ja seminaarien lisäksi. (Enkenberg 2005; Kember 1997; Nevgi, Lindblom-Ylänne & Levander 2009; Tynjälä 1999.) Professorikollega pohtii opetusta ja oppimista mm. seuraavasti:

Vaikka käsityksiä opetuksesta ja oppimisesta on luokiteltu monella tavalla, niillä on hyvinkin persoonallinen kaiku, joka on ollut omiaan vahvistumaan erityisesti kokemusvuosien karttuessa. Kun katson opetus- ja oppimiskäsitystä jatkumolla opettajakeskeisyys – opiskelijakeskeisyys olen matkannut kehityksessäni aiemmin opettajapainottuneesta tiedon siirtämisestä selkeästi opiskelija-fokukseen. Opetuksen suunnittelussa ja toteutuksessa se näkyy humanistisena ihmiskäsityksenä, kognitiivisena oppimiskäsityksenä ja konstruktivismina.

Näen, että oppimisessa on tärkeää saada oppijalähtöisesti aikaan käsitteellisiä taitoja ja oivallusta, innostusta oppimiseen (myös tunteet peliin), tiedon janoa ja oppijoiden omia oppimistuotoksia. Tämä tarkoittaa opiskelijaan ja oppimiseen vaikuttamista niin, että syntyy halu etsiä ja tuottaa tietoa itsenäisen ajattelun ja ryhmän toiminnan kautta vuorovaikutuksessa sekä omintakeisuutta. Opiskelijakeskeisyys näkyy opetuksen suunnittelussa mm. menetelmien kehittämisessä ja soveltamisessa, kokeilemisessä sekä opiskelijoiden lähtökohtien huomioimisessa. Interaktiivisuus, palaute ja reflektion rooli ovat myös vahvistuneet; interaktiivinen palautekohtaaminen opiskelijan tai ryhmän kanssa on palkitsevaa...

Opetuksen arvostus yliopistoissa nousi selvästi 2000-luvulle tultaessa. Tätä osoittavat muun muassa opetuksen laatua koskeva keskustelu sekä merkittävät taloudelliset panostukset opetuksen kehittämiseen. Opetusansioden ja opetusfilosofian merkitys henkilöstövalintoja määrittävänä tekijänä sai enemmän painoarvoa samoin kuin oppimiskäsityksen julkituominen – erityisen positiivisena seikkana nähtiin konstruktivismi opetuksen taustafilosofiana. Voidaan jopa todeta, että konstruktivismista muodostui paradigman piirteitä omaava, oppimista ja opetusta tulkitseva valtanäkökulma. (Enkenberg 2005; Nevgi, Lindblom-Ylänne & Levander 2009.) Yliopistokollegat kokevat opettajuuden palkitsevana, mutta ovat huolissaan tulevaisuudesta:

Opettajuudessa erityisen antoisaa on omista tuoreista tutkimustuloksista kertominen, jonka kautta avautuu uusia näkökulmia omaan tutkimustyöhön. Välttämätön perusta tähän ovat vuorovaikutukselliset oppimistilanteet opiskelijoiden kanssa. Samoin opinnäytetöiden ohjaus oman tutkimusryhmän teemoista on virittävää ja innostavaa. Tutkimustehtävä ja opetustehtävä parhaimmillaan yhdistyvätkin, mikä tukee opettajuutta professiona, yhteisöllisesti (ryhmätaso) sekä yksilötasolla persoonallisena kokemuksena ja kehittymisenä. Yhdistämiseen sisältyy tosin myös ristiriitaisuutta, kun otetaan huomioon julkaisutulosavoitteet ja muu määrällisen ja monimuotoisen työn kuormituksen kokonaisuus. Julkaisuluokitukset strategiset tavoitteet ja painopistesiiirtymä asettavat jatkossa haasteita. Uhkakuva on, että opettajuuden innostava ydin

kutistuu taloudellisesti arvotettuna vähäarvoisemmaksi ja alistuu ansaintalogiikalle.

*Taustalla opettajuuden kokemuksilleni on yliopiston tehtäviä koskeva lainsäädäntö. Sen mukaan opetus on toinen tehtävä, joka perustuu yliopistossa tehtävään tutkimukseen. Käytännössä perusopetuksen tasolla opetan kuitenkin yleisempää perusymmärrystä ja teorioita, jotka eivät välttämättä perustu oman yliopistomme tutkimukseen. Sitä vastoin syöväntävällä tasolla opetus perustuu omiin tutkimusaiheisiin aika tarkasti. Nämä aiheet on linjattu kauppa-
korkeakoulun ja yliopiston strategian kanssa. Myös tohtoritasolla väitöskirjojen ohjaamisessa fokus on tiedon ja ymmärryksen lisääminen strategisesti valituista tutkimusalueista.*

Opettajuuden kannalta edellä mainittu tarkoittaa sitä, että tutkimustyö ja tulevien tutkijoiden (väitöskirjat) tukeminen on aina ensisijainen tehtävä. Opettajuus ja opettajan identiteetti perustuvat siis tieteelliseen tutkimukseen ja sen edistämiseen. Tästä näkökulmasta oppijan tukeminen kriittiseen ajatteluun, oman tiedon tuottamiseen ja arviointiin on keskeisin asia. Käytännössä tähän myös liittyy oppijan muun kasvun ja kehityksen tukeminen. Erityisesti tohtoriopiskelijoista puhuttaessa sanon heille yleensä prosessin alkuvaiheessa, että "kun väitöskirja on valmis, radikaalia oppimista ei voi enää peruuttaa takaisin".

Lopuksi

Suomalainen koulutusjärjestelmä pärjää kansainvälisissä vertailuissa erinomaisesti. Koulutuksen ja opetuksen kehittämiseen on maassamme panostettu paljon. Keskeisimmäksi menestystekijäksi on usein nostettu suomalaisten opettajien korkea koulutus ja vahva osaaminen. Koulutusosaamisestamme on viime aikoina menestyksellisesti tuotteistettu ja markkinoitu eri puolilla maailmaa. Koulutusjärjestelmien kehittämisosaamisen rinnalla on kysyntä kohdistunut opettajien osaamiseen. Perusopetuksen pioneerit ovat avanneet tietä muille opettajaryhmille.

Opetus, oppiminen ja opettajuus ovat jatkuvassa muutoksessa. Opettajan työtä on usein pidetty kutsumustyönä. Käsitys opettajan osaamisvaatimuksista on muuttunut oppimiskäsitysten myötä. Vahva substanssiosaaminen ei enää yksin riitä. Opettajien olisi osattava auttaa opiskelijoita konstruoimaan, analysoimaan ja jäsentämään tietoa soveltamiskelpoiseksi. Opettajan työn luonne on muuttunut. Itsenäisestä ammatista on tullut tiimityötä. Osa opettajista kokee muutoksen positiivisena, osa pelkää itsenäisyytensä menetystä. Ohjauksen merkitys korostuu kaikilla kouluasteilla. Myös opiskelijat ovat muuttuneet. Tämä muutos heijastuu opiskelijoiden ja opettajien keskinäiseen suhteeseen. Massaluennoilla opiskelijat jäävät opettajille

vääjäämättä etäiseksi. Yksi mielenkiintoinen kysymys on se, onko opettajien asema-auktoriteettikin kadonnut.

Opettajuus on moniulotteista, moni-ilmeistä ja muuttuvaa. Artikkelimme opettajat ovat kuvanneet muutosta henkilökohtaisten kokemustensa kautta. Tarinoiden välähdyksissä nostettiin näkyvästi esille talousraamien tiukentumisen seuraamukset, ennen muuta suuret opetusryhmät. Opetuksen resursointi ja työn kasvavat haasteet ovat vaikea yhtälö niin yliopistossa kuin ammattikorkeakoulussakin. Opetuksen ja tutkimuksen integrointi mietityttää erityisesti yliopisto-opettajia. Tutkimustyön paras anti konkretisoituu syventävissä opinnoissa ja opinnäytteiden ohjauksessa. Ilmeisen moni kirjoittajistamme kokeekin tutkijaopettajan roolin palkitsevimpana. Ammattikorkeakoulun opettajat painottavat asioita jossain määrin eri tavalla ja tiedon soveltaminen käytäntöön koetaan ensisijaisena tavoitteena. Teknologian hyödyntäminen opetuksessa ei, hämmästyttävää kyllä, nouse kirjoittajiemme tarinoissa esille.

Artikkelimme tarkoituksena ei ole tulkita eikä analysoida kirjoittajien oppimiskäsityksiä, pedagogisia valintoja eikä osaamista - moni-ilmeistä opettajuutta. Empiirinen näkökulmamme on myös jossain määrin rajoittunut, koska pääosa kirjoittajista on toiminut opettajina pitkään, monet myös useamassa kuin yhdessä oppilaitoksessa tai korkeakoulussa. Täten näkemyksissä kuuluu vahvasti keski-ikäisten opettajien ääni. Nuoria, opettajauransa alussa olevia opettajia oli 10 kirjoittajan joukossa mukana vain yksi.

Opettajuus on monelle elämän mittainen matka. Niin myös professori Aila Virtaselle, joka on erinomainen esimerkki opettajan muutosvalmiudesta ja elinikäisestä oppimisesta. 30 vuoden aikana hän on ollut kehittämässä opetusta niin kauppaoppilaitoksissa, ammattikorkeakoulussa kuin yliopistossakin. Opettajan siirtyminen koulutusasteelta toiselle on edellyttänyt jatkokoulutautumista, pedagogisen osaamisen vahvistamista sekä pitkäjänteistä tutkimustyötä. Matka on ollut pitkä ja haasteellinen, mutta toivottavasti palkitseva. Entiset ja nykyiset opiskelijat, kollegat ja esimiehet ainakin kiittävät lämpimästi.

LÄHTEET

- Auvinen, P. 2006. Ammattikorkeakoulun opettajan työn muutos 1992–2010. Kymenlaakson ammattikorkeakoulun 10-vuotisjuhlaseminaari. 18.1.2006, Kotka.
- Auvinen, P., Dal Maso, R. Kallberg, K., Putkuri, P. & Suomalainen, K. 2005. Opetussuunnitelma ammattikorkeakoulussa. Joensuu: Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulun julkaisuja B: Selosteita ja opetusmateriaalia 9.
- Bereiter, C. 2002. Education and mind in the knowledge age. Mahwah: Erlbaum.
- Biggs J. 2003. Aligning teaching and assessing to course objectives. Teaching and Learning in Higher Education.

- Biggs, J. 2003. Teaching for quality learning at university. New York: Open University Press.
- Calderhead, J. & Shorrock, S. 1997. Understanding teacher education. Case studies in the professional development of beginning teachers. London: Falmer.
- Capon, N. & Kuhn, D. 2004. What's so good about Problem-Based Learning. *Cognition and Instruction* 22 (1), 61-79.
- Carlgren, I. 1999. Professionalism and teachers as designers. *Journal of curriculum studies* 31 (1), 43-56.
- Enkenberg, J. 2005. Yliopistopedagogiikka haasteena ja kehittämisen kohteena. Teoksessa Tutkiva opettajankoulutus - Taitava opettaja. Toim. J. Enkenberg, E. Savolainen & P. Väisänen.
- Entwistle, N., McCune, V. & Walker, P. 2001. Conceptions, Styles and Approaches Within Higher Education: Analytic Abstractions and Everyday Experience. Teoksessa Perspectives on Thinking, Learning and Cognitive Styles. Toim. R. J. Sternberg & L. Zhang. Lawrence Erlbaum Associates, 103-196.
- Eteläpelto, A. & Light, P. 1999. Contextual knowledge in the development of design expertise. Teoksessa Learning Sites. Toim. J. Bliss, P. Light & R. Säljö. Oxford: Pergamon. 155-164.
- Eteläpelto, A. & Rasku-Puttonen, H. 1999. Projektioppimisen haasteet ja mahdollisuudet. Teoksessa Oppiminen ja asiantuntijuus. Työelämän ja koulutuksen näkökulmia Toim. A. Eteläpelto & P. Tynjälä. Juva: WSOY. 181-201.
- Eteläpelto, A. 1992. Tulevaisuuden asiantuntijuuden kehittäminen. Teoksessa Johdatusta ammattikorkeakoulupedagogiikkaan. Toim. J. Ekola. Juva: WSOY. 19-42.
- Ferry, N. & Ross-Gordon, J. 1998. An inquiry into Schön's epistemology of practice: Exploring links between experience and reflective practice. *Adult Education Quarterly*, 48 (2), 98-112.
- Gagne, R., Briggs, L. J. & Wager, W. W. 1992. Principles of instructional design. Belmont: Wadsworth.
- Helakorpi, S. 1992. Ammattikasvatus - filosofisia ja koulutuspoliittisia perusteita. WSOY: Juva.
- Helle, L., Tynjälä, P. & Vesterinen, P. 2004. Työelämäprojekti oppimisympäristönä. Teoksessa Korkeakoulutus, oppiminen ja työelämä. Pedagogisia ja yhteiskuntatieteellisiä näkökulmia. Toim. P. Tynjälä, J. Välimaa & M. Murtonen. Juva: PS-kustannus. 255-273.
- Hyria 2013.
- Järvinen, A. & Poikela, E. 2001. Modelling reflective and contextual learning at work. *Journal of workplace learning* 13 (7/8), 282-289.
- Järvinen, A., Koivisto, T. & Poikela, E. 2002. Oppiminen työssä ja työyhteisössä. Helsinki: WSOY.
- Kallioinen, O., Raji, K. & Jaroma, A. 2008. Pohdintaa ammattikorkeakoulujen T&K-toiminnan luonteesta. Teoksessa Virtaa verkostosta. Tutkimus- ja kehitystyö osana ammattikorkeakoulujen tehtävää, AMKtutka,

- kehittämisverkosto yhteisellä asialla. Toim. A. Jaroma. Mikkelin ammattikorkeakoulun julkaisuja, A. 36/2008. 31–41.
- Kember, D. & Kwan, K. 2000. Lecturers' approaches to teaching and their relationship to conceptions of good teaching. *Instructional Science* 28 (5–6), 469–490.
- Kember, D. & Kwan, K. P. 2000. Lecturers' approaches to teaching and their relationship to conceptions of good teaching. *Instructional Science* 28, 469–490.
- Kember, D. 1997. A reconceptualisation of the research into university academics' conceptions of teaching. *Learning and Instruction*, 7 (3), 255–275.
- Kolb, D. 1984. *Experiential learning. Experience as the source of learning and development.* Englewood Cliffs, New Jersey: PrenticeHall.
- Kolehmainen, S. 1997. Innovaatioiden diffuusio ammattikorkeakoulureformissa. *Acta Universitatis Tamperensis* 543.
- Koli, H. 2003. Oppimisprosessin ohjaus uusissa oppimisympäristöissä. Teoksessa *Ammattikorkeakoulupedagogiikka*. Toim. H. Kotila. Helsinki: Edita. 153–169.
- Komonen, K. 2006. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan ja opetuksen lähentäminen. *Pedagogiset haasteet ja opettajan työn muutos.* Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Ammatillinen opettajakorkeakoulu.
- Laakkonen, R. 2003. Muuttuva opettajuus. Teoksessa *Ammattikorkeakoulupedagogiikka*. Toim. H. Kotila. Helsinki: Edita. 273–284.
- Laakkonen, R. 2003. Muuttuva opettajuus. Teoksessa *Ammattikorkeakoulupedagogiikka*. Toim. H. Kotila. Helsinki: Edita. 273–284.
- Lampinen, O. 2003. *Suomalaisen koulutusjärjestelmän kehitys.* Tampere: Gaudeamus.
- Laurilland, D. 2002. Rethinking teaching for the knowledge society. *EDUCAUSE review*, January/February, 17–25.
- Lave, J. & Wenger, E. 1991. *Situated Learning. Legitimate peripheral participation.* Cambridge: Cambridge University Press.
- Leinonen, R. 2006. Opinnäytetyön yhteisöllisyys ja yhteistyön haasteet. Teoksessa *Opettajana ammattikorkeakoulussa*. Toim. H. Kotila. Helsinki: Edita. 109 – 127.
- Lonka, K., Hakkarainen, K. & Sintonen, M. 2000. Progressive inquiry learning for children – experiences, possibilities, limitations. *European Early Childhood Education Association Journal* 8, 7–23.
- Marton, F. & Säljö, R. 1976. On qualitative differences in learning: 1. outcome and process. *British Journal of Educational Psychology*, 46, 4–11.
- Melin, K. 2010. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan integrointi opetukseen – tarkastelussa yritysklinikan toiminta Vaasan ammattikorkeakoulussa. Teoksessa *Matkalla kohti juonneopetusta.* Vaasan ammattikorkeakoulun opetussuunnitelmauudistuksen vaiheita. Toim. M. Pihlaja. Vaasan ammattikorkeakoulu, University of Applied Sciences Publications. Other Publications C7.
- Merriam, S. B. & Caffarella, R. S. 1999. *Learning in Adulthood.* San Francisco: Jossey- Bass Publishers.

- Metsä, K. 2009. Ammattikorkeakoulutuksen työelämälähtöisyyden kehittäminen. Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuus-tarkastuskertomus 188/2009. Helsinki: Edita, Prima Oy.
- Nevgi, A., Lindblom-Ylänne, S. & Levander, L. M. 2009. Tieteenalakohtaiset erot opetuksellisissa lähestymistavoissa. *Peda-Forum* 2 (16), 6-15.
- Nummenmaa, A-R. 2002. Ammattikorkeakoulu oppimisympäristönä. Teoksessa *Omalla tiellä. Ammattikorkeakoulut kymmenen vuotta*. Toim. J-P. Liljander. Helsinki: Edita. 128-141.
- Perry, Jr. W. G. 1970. *Forms of intellectual and ethical development in the college years: A scheme*. New York: Holt, Rinehart and Winston Inc.
- Postareff, L. & Lindblom-Ylänne, S. 2008. Variation in teachers' descriptions of their teaching - Broadening the understanding of teaching in higher education. *Learning and Instruction* 18 (2), 109-120.
- Postareff, L., Lindblom-Ylänne, S. & Nevgi, A. 2009. Yliopisto-opettajien opetukselliset lähestymistavat ja yliopistopedagogisen koulutuksen vaikuttavuus. Teoksessa *Yliopisto-opettajan käsikirja*. Toim. S. Lindblom-Ylänne & A. Nevgi. Helsinki: WSOY. (46-67).
- Prosser, M. & Trigwell, K. 1999. *Understanding learning and teaching. The experience in higher education*. Suffolk: Society for Research into Higher Education & Open University Press.
- Prosser, M. & Trigwell, K. 2006. Confirmatory factor analysis of the Approaches to Teaching Inventory. *British Journal of Educational Psychology*, 76 (2), 405-419.
- Prosser, M. & Trigwell, K. (1999). *Understanding learning and teaching: the experience in higher education*. Buckingham: SRHE & Open University Press.
- Raivola, R., Kekkonen, K., Tulkki, P. & Lyytinen, A. 2001. *Producing competencies for learning economy*. Sitra Reports series 9.
- Ramsden, P. 1992. *Learning to teach in higher education*. London: Routledge.
- Rauhala, P. 2002. Pedagogisen johtamisen haasteet ammattikorkeakoulussa. Teoksessa: *Yhdessä ammattikorkeakouluopintoja edistäen*. Toim. P. Kokko & S. Kolehmainen. Hämeenlinna: OPED projekti & Hämeen ammattikorkeakoulu, 6168.
- Rauste-von Wright, M. & von Wright, J. 1994. *Oppiminen ja koulutus*. Porvoo: WSOY.
- Rissanen, R. 2003. Työelämälähtöinen opinnäytetyö oppimisen kontekstina. *Acta Universitatis Tamperensis* 970. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Rudduck, J. 1988. The ownership of change as a basis for teachers' professional learning. Teoksessa *Teachers' professional learning*. Toim. J. Calderhead. London: Falmer. 205-222.
- Ruohotie, P. 2000. Ammattikorkeakoulupedagogiikka puntarissa. Teoksessa *Portfoliosta koulutuksen kehittämiseen: Ammatillisen opettajankoulutuksen arviointi*. Toim. A. Lämsä & S. Saari. Korkeakoulujen arviointineuvoston julkaisuja 10:2000. Edita.
- Ruohotie, P. 2000. *Oppiminen ja ammatillinen kasvu*. Porvoo: WSOY.

- Salminen, H. & Kajaste, M. (Toim.) 2005. Laatu, innovatiivisuutta ja proaktiivisuutta. Ammattikorkeakoulujen koulutuksen laatuysiköt 2005–2006. Helsinki: Korkeakoulujen arviointineuvosto.
- Schön, D. 1990. *Educating the reflective practitioner*. San Fransisco: JosseyBass.
- Siikaniemi, L. 2007. Osaamiskartoitus ja sen hyödyntäminen organisaation, esimiehen ja opettajan näkökulmasta. Teoksessa *Näkökulmia opettajuuteen ja asiantuntijuuteen*. Toim. M. Haapasilta, L. Siikaniemi & S. Soikkeli. Lahden ammattikorkeakoulun julkaisusarja C, 24, 83-91.
- Sydänmaanlakka, P. 2002. Älykäs organisaatio. Tiedon, osaamisen ja suorituksen johtaminen. Helsinki: Kauppakaari.
- Tiilikkala, L. 2004. Mestarista tuutoriksi. Suomalaisen ammatillisen opettajuuden muutos ja jatkuvuus. *Jyväskylä studies in education psychology and social research* 236.
- Trigwell, K. & Prosser, M. 1996a. Congruence between intention and strategy in university science teachers' approaches to teaching. *Higher Education* 32 (1), 77-87.
- Trigwell, K. & Prosser, M. 1996b. Changing approaches to teaching: A relational perspective. *Studies in Higher Education* 21 (3), 275-284.
- Trilling, B. & Hood, P. 1999. Learning, technology and educational reform. *Educational Technology*, May-June, 5-18.
- Tuomi-Gröhn, T. 2000. Työssä oppimisen teoreettisia lähtökohtia. Katsaus erilaisiin transferkäsityksiin. *Aikuiskasvatus* 4/2000, 325-331.
- Tynjälä, P. 1997. Developing education students' conceptions of the learning process in different learning environments. *Learning and Instruction* 7 (3), 277-292.
- Tynjälä, P. 1999. Konstruktivistinen oppimiskäsitys ja asiantuntijuuden edellytysten rakentaminen koulutuksessa. Teoksessa *Oppiminen ja asiantuntijuus*. Toim. A. Eteläpelto & P. Tynjälä. *Työelämän ja koulutuksen näkökulmia*. WSOY, 160-179.
- Tynjälä, P. 2004. Asiantuntijuus ja työkuulttuurit opettajan ammatissa. *Kasvatus* 25 (2), 174-190.
- Valkonen, A. 1993. Teknillisen korkeakoulutuksen laatu. Kehittämishjelma. Helsinki: Tekniikan akateemisten liitto.
- Venninen, T. & Laela, S. 2006. Työelämälähtöinen tutkimus- ja kehitystyö opettajan haasteena. Teoksessa *Opettajana ammattikorkeakoulussa*. Helsinki: Edita. 216-226.
- Vesterinen, M. 2002. Ammatillinen harjoittelu osana asiantuntijuuden kehittymistä ammattikorkeakoulussa. *Jyväskylä studies in education, psychology and social research* 196.
- Vesterinen, P. 2004. Tutkimus- ja kehitystyön kokonaisuus. Teoksessa *Tutkiva ja kehittävä ammattikorkeakoulu*. Toim. H. Kotila & A. Mutanen. Helsinki: Edita. 40-67.
- Wilson, B. & Myers, K. 2000. Situated cognition in theoretical and practical context. Teoksessa *Theoretical foundations of learning environments*. Toim. D. Jonassen & S. Land. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum.

Vuorinen, P. & Valkonen, S. 2005. Ammattikorkeakoulu ja yliopisto yksilöllisten koulutustavoitteiden toteuttajina. Koulutuksen tutkimuslaitos, Jyväskylän yliopisto, Tutkimusselosteita 25.

**Dedicated to Aila Virtanen on the occasion of her 60th birthday
FROM AUDITORIUM TO VIRTUAL ENVIRONMENT:
A TEACHER'S VIEW**

Teija Laitinen & Annukka Jokipiï²
University of Vaasa

ABSTRACT

The environment in which accounting professionals work today is changing due to new technologies and therefore professionals have called for significant change in accounting education to prepare accounting students for the realities of practice (Albrecht & Sack 2000). Whilst it has been suggested that virtual environments offer potential benefits for educators, students and institutions, they raise questions about the learning process (Meredith and Newton 2003) and about how teachers can manage the shift from traditional teaching to increasingly virtual learning. Our paper concentrates on the teacher's view and provides a useful contribution to the literature by providing a practical assessment of teaching options in a virtual environment. Specifically, in this paper we discuss the problems connected to auditorium based teaching on a master's degree level course and the opportunities that virtual environments offer to resolve them from a pedagogical perspective. The aim is to motivate other teachers to engage with the virtual environment.

Keywords: teacher, master's level course, virtual environment, practical approach

² The financial support of the Academy of Finland (grants no.122175, and 126630) is gratefully acknowledged.

1 Introduction

The environment in which accounting professionals work today is changing because of new technologies. The accounting profession has undergone significant changes and today's accountants must have a broader set of skills, knowledge and abilities relating to technology than previously (Douglas et al. 2007). Therefore, the accounting profession has called for change in accounting education to incorporate new technologies into the classroom (Albrecht & Sack, 2000). Educators have to understand professional demands and equip students with the relevant theoretical, practical and technological skills. Therefore, the goal is to provide resources to develop these skills and so prepare accounting students for the true nature of practice (Frederickson & Pratt 1995; de Lange, Suwardy & Mavondo 2003).

Reform in higher education has forced us to evaluate teaching strategies in a broader context. Accounting education has traditionally revolved around auditorium-based lecturing in brick and mortar classrooms where teacher-centred education reproduces learning and uses standardized programmes, and where lecture notes, textbooks and whiteboards have been the main tools used during courses. However, universities have started to invest resources into virtual learning environments to offer online courses or enhance regular classes. In addition, textbook publishers now usually offer CD-ROM's and the like to supplement their textbooks (Watson et al. 2007).

The use of new virtual learning environments has totally changed the focus of teaching: there has been a movement away from the information transfer mode towards a more student learning-centred focus and students are encouraged to participate actively in their own individual learning (Potter & Johnston 2006). Students have become more technologically oriented and the internet being so widely used has provided new modes of communication, knowledge retrieval and a heightened dialogue among students and faculty members (Basioudis & de Lange 2009). This places demands on teaching staff to utilize technologies and social change in their daily work (Paisey & Paisey 2005; Potter & Johnston 2006).

Thus, it has been suggested that virtual environments offer potential benefits for teachers, students and institutions (Love & Fry 2006). It also raises questions about the new learning process (Meredith and Newton 2003) and, furthermore, how teachers can manage the shift from traditional teaching to virtual based learning. However, there is little research on the teacher's views on virtual learning environments. Our paper concentrates on the teacher's view and provides a useful contribution to the literature by providing a practical assessment of teaching opportunities available with Moodle, whilst also serving to motivate other teachers to engage with the virtual environment.

The next section of the paper briefly presents the background of the teacher concerned and the historical problems of the specific course in question. The third section briefly presents the Moodle platform, and in the fourth

section, a description of the solutions for the course supported by Moodle is provided. Section five concludes the paper.

2 Teacher's experience

This study reports the insights of an educator during the process of shifting a master's degree course from an auditorium to a virtual environment. The educator states that social factors in virtual teaching in 2002 were not very motivating due to the lack of a positive colleaguesharing environment (Amstrong 1996) and clear institutional policies (Spodark 2003). However, individual interests (Jacobsen 1998) and the installation of a new infrastructure for electronic technologies and technical support in the university (Kelly 1996) offered the required physical resources and helped generate the motivation to create the course in the virtual environment.

The educator completed her doctoral thesis on failure prediction and income concepts in 1993. Before that, she had taught some basic level courses in accounting. The dissertation process awoke her interest in companies in financial distress and since her knowledge of the area had grown, she decided to start an advanced level course in failure prediction. At the beginning of the 1990s, the recession was acute in the USA and Europe and this made the topic very interesting for the students. The failure rates in Finland were exceptionally high and the demand for academic, research-based teaching on this topic was needed.

Due to her brief teaching experience, the educator had to construct the course based on her own experiences of teaching as a student. Unfortunately, those experiences encompassed only auditorium-based teaching, which was the only teaching method in accounting during the 1980s. The course was called "Failure prediction" and was intended for students in the third or fourth year of university when they already had a basic knowledge of accounting.

The primary auditorium course

The primary course was based on two basic teaching lines. The main idea was first to use auditorium-based teaching to provide students with the theoretical background to recognize failed companies from non-failed ones. After the theoretical knowledge was covered, students were given a practical implementation task. They were asked to select one real failed company and write a case analysis on the reasons behind the failure. The material for the analysis was to be collected by the students from newspapers and other media. At that time, the internet was not available. Students were also asked to examine the financial statements of the case company to determine if the failure

of the company could have been predicted based on the financial information available about it.

The course was very popular from the beginning. It was one of the few accounting courses at the time (and even today) offering students the chance to apply new theoretical skills to real company cases. The popularity of the course soon became a problem, as it was budgeted to provide 36 hours of tuition, but in the first year nearly 100 students registered on the course, meaning there were insufficient budgeted hours for students to present individual cases and receive feedback from other students, cases had to be analyzed in teams instead.

Problems in the course

There were three main problems connected to auditorium-based teaching on this course. First, each team comprised four or five students. The basic idea was that the team should work together and write the case analysis described above and present the case for other students who would then evaluate it. This teamwork proved to be impossible to control. During the presentations, it became obvious that in a team of four or five students only one or two had worked with the case company and the rest of the team were, in the terminology of economics, free riders. Since this was not possible to prove, even though it was self-evident, it also diminished the motivation of other students.

Second, since the exam was at the end of the course the students had problems because they did not read the theoretical elements that were necessary for the analysis during the course that process tended to occur only after the analysis and prior to the examination. The third problem was connected to the late phase of studies since the course was an advanced level one. Many of the students were working to fund their studies and found it very difficult to attend lectures during the day. Having been run six times, the course had to be withdrawn because of these problems, and especially due to an emerging black market for case analyses and the problems of evaluating individual grades. Both motivated students and the educator regretted the demise of one of the most interesting advanced level courses.

Learning to use the virtual environment

The course was forgotten for three years until the educator started to plan another new course to be taught on the Moodle platform. The new course was a pioneering course in Finland in the sense that it was intended to provide education in both accounting substance (auditing) and in the Swedish language. In order to acquire the necessary skills to construct the course the educator participated in a course directed at teachers. The course was organized by the Learning Centre of Tritonia in Vaasa and was presented in three parts: Learning

in Networks I, II and III. Contrary to findings from previous studies, the educator had no fear of change, fear of time commitment, fear of appearing incompetent, fear of failure or fear of having to move backward to go forward (see e.g. Rutherford & Grana 1995). Indeed, the educator wanted to learn new skills and make the subject more interesting and to promote an active learning environment (Douglas et al. 2007). On the other hand, the amount of time and work required to complete the courses were surprising (eventually amounting to around 300 working hours) and would have been impossible to predict beforehand.

After the educator had participated in the first course for some weeks, she understood that creating a new course and creating it in a new environment (the Moodle) at the same time was going to be too challenging. She was also aware that the previous accounting course on failure prediction had been abandoned because of an inability to control it. On the other hand, the control might be achievable if the course were delivered via Moodle. Moodle offered a learning environment where time, place or the number of students did not limit teaching or learning. Instead of creating a new course (the Swedish language and substance simultaneously) which would have involved many challenges, she decided to investigate delivering an existing course via Moodle.

Course development started in September 2003 with the basic course Learning in Networks I for teachers. The course was planned so that if participants had their own course material they could use that material and work with it during the course. The educator decided to take the material that she had used in the auditorium-based accounting course and see if the problems connected to the course could be solved in the Moodle environment.

3 The Moodle platform

There are numerous learning environments used for creating and managing online courses, for example Moodle, TelEduc, BlackBoard, WebCT, Toolbook, TopClass Server. Many Finnish Universities use Moodle, partly because it can be installed at no cost on many servers and there are no maintenance costs for upgrades (Mehrabi & Abtahi 2012). Moodle is free Open Source software for producing internet-based courses and websites and its name derives from Modular Object-Oriented Dynamic Learning Environment. It may be described as an open source course management system (CMS), a learning management system (LMS) or a virtual learning environment (VLE). Moodle can be installed on any computer that runs PHP and can support SQL type databases such as Windows, Mac and Linux.

The Moodle platform can be used to upload and share materials, any kind of text-based or html-formatted documents (for example Word and pdf documents) and multimedia resources (graphics, audio and videos). It also allows alternative assessment strategies, such as multiple choice questions, true-

false, matching, essays and peer review. Online discussions, post assignments and grading are also possible. Tasks can be linked to any resource available on the internet. It has the potential to support conventional classroom instruction, for example, via additional work undertaken outside of class. The delivery system for hybrid course formats can also be used, or it can even be used as a standalone e-learning platform (Brandl 2005).

The Moodle design is based on social constructivist pedagogy, which means that the goal is to provide a set of tools that support enquiry and discovery-based approaches to actively construct new knowledge (Alkharusi et al. 2010). In constructivism, it is believed that everything new is tested against your prior knowledge and knowledge is strengthened if you can use it successfully in the wider environment. Thus, knowledge cannot be transmitted passively by absorbing information. Social constructivism extends knowledge creation into social groups that collaboratively create a culture of shared artefacts with shared meanings.

Tasks in Moodle can be designed to facilitate cooperation between the teacher and students; content and students, or between students. There are many alternative ways to do this. For example, students can be divided into subgroups and given tasks to work on in chat rooms or forums (Brandl 2005).

Moodle also offers useful course management features. Access to assignments can be made time- or password-restricted. It also keeps automatic log reports of each student's activity. This means that the teacher can check when students have completed or uploaded an assignment, and how much time they spent on an assigned task or test. The moodle environment also allows timeframes or deadlines to be set for assignments. If a deadline is missed, access to learning tasks can be restricted.

4 Teaching solutions from Moodle

During 1993–1997, the conventional Financial Distress Prediction course at the advanced level (five credits) had been covered in an eight-week period. An accounting professor supervised the course. The course was held twice weekly for five weeks and included eight topics:

1. The legal environment in bankruptcy prediction
2. History of failure prediction
3. Previous research on the topic
4. Reasons for failures
5. Statistical methods in failure prediction
6. Financial statement analysis for failed companies
7. Case analysis and peer review
8. Synthesis and peer review

The new form of the course in Moodle was ready in 2003 and was introduced to the students the same year. The course material was produced by the educator so that she held copyright over it, which was necessary to use that material on the internet. The course was divided in a similar way as the old course, into eight modules according to teaching entities. Every module had the same structure:

1. Introduction
2. Weekly task
3. Discussion area
4. Minor examination
5. Learning diary

The introduction included the theoretical background of the topic. It included basic and scientific level knowledge that was needed to strengthen students' understanding of each weekly topic. The task was always connected to case analysis, in that it provided the practical application of the theoretical knowledge. For example, during the first few modules the students were expected to find a failed company that would then be analyzed during the course. In the discussion area, the students were asked to participate by contributing at least three weekly comments. At the end of each weekly module, students' knowledge of the topic was tested with a minor examination. Finally, students had to submit a learning diary with at least ten sentences at the end of each module.

Solutions to problems that had arisen in the auditorium-based course

The first problem connected to the old course - "teamwork" in the case analysis - was solved by making students write their analyses alone without the support of a team. This was possible since the time constraint (lecture hours) was removed. At the beginning of the course every student was tasked to find a real recently failed company with some information for the reasons behind the failure (from press articles or the internet, etc.) and financial statements (databases, accounting departments etc.). In Moodle, students had to participate in discussions with at least three comments in every module to provide participating students with information about the companies that had already been selected by other students. Very often, this minimum demand was exceeded. Furthermore, students became extremely motivated to work when the choice of company case was their own. They often selected companies that were located in their hometown or companies where they had worked previously. The educator did encourage them to select companies that were familiar to them from the past because this seemed to add considerably to their interest and motivation when analyzing the company.

The second problem connected to the late acquiring of the theoretical skills needed for the analysis was solved by having a minor examination at the end of every module. The examination comprised ten multiple-choice questions and had a pass rate of 60% (six out of ten) correct answers. The method proved a very effective spur for the students to study the theoretical introduction to the topic at the beginning of every module. This in turn raised the level of input in the discussion areas. Students already knew the terms when the conversation started.

The third problem, that students could not attend the lectures since they were already working, was solved easily when the course was delivered via Moodle. The attitudes to the whole course on the internet were very positive and students were very active.

The course has now been run in its new Moodle form several times. Student feedback has been collected every year at the end of the course. From a pedagogical perspective, student feedback has been evaluated in an effort to establish whether the use of the virtual environment has had a beneficial impact on learning outcomes. The feedback has been overwhelmingly positive and many students have stated that it has been the best course in their time at the university. On the other hand, feedback concerning the demanding amount of work has also been received from every student, but not necessarily in a negative sense. As a result of the feedback, the original five-credit status of the course was raised to a seven-credit status. There are still some comments made concerning the amount of work in feedback, but at the same time, students have stated that the effort is in line with the seven credits available.

5 Conclusions

The experiences from the web-based course were only positive. When the course was conducted in a traditional manner, students were very passive and there was no interaction between the students and the lecturer. The course was entirely based on lecturing and the educator alone was in charge of the learning process.

The web-based course led to shifting the responsibility for learning to the students themselves. They were given some theoretical background and guidance to study independently and that approach resulted in positive learning experiences among the students. When they were able to select the case company themselves, it became their own choice and we think that this was one of the main reasons behind their heightened levels of motivation. The role of the teacher changed from passive information provider to one of a guide assisting the students during their learning process when needed.

Peer review processes also played a very important role in learning. When students had to evaluate each other's case analyses and syntheses, they discovered alternative approaches to company analysis. Even though they were

only obliged to discuss one other case analysis, most of them commented on further cases; proving they were deeply interested in the topic.

From the educator's point of view, the teaching became much more rewarding with the students being actively involved with the course. The educator also gathered many new ideas for teaching and research, as students suddenly began to raise issues that had never occurred to the educator before. This had never happened during auditorium-based teaching where the threshold for a student to comment critically is very high. When the discussion was conducted in Moodle and mainly between the students, the same threshold was not evident. We found that one of the most important obligations of the educator is to remain in the background during a discussion, facilitating it, rather than commenting on students' opinions.

The feedback collected from the students has not provided any suggestions on how the course could be developed further. From the educator's point of view, there are some issues with Moodle. The Finnish version of Moodle applied in this course has some shortcomings. As an example, the reports and tasks that are returned by the students cannot be easily published in Moodle so that all students could see them. This makes the peer review evaluation somewhat difficult and demands co-operation with the IT department. Another problem is that during the examinations, access to the theoretical section is not automatically blocked. This makes it possible for the students to check the answers during the exam unless the educator blocks access separately.

Despite these shortcomings in Moodle, the new technology has improved the quality of teaching in accounting education. We think that the problems observed in the IT environment cannot be resolved before this environment fully adopted by accounting educators. The creators of Moodle can only partially construct the right virtual learning environment. The remaining challenges can in practice only be addressed by those educators actively using Moodle or similar new tools.

REFERENCES

- Albrecht, W. & Sack, R. (2000). Accounting education: Charting the course through a perilous future. Accounting Education Series No. 16, FL; American Accounting Association.
- Alkharusi, H., Kazem A. & A. Al-Musawa Qaboosi (2010). Traditional Versus Computer-Mediated Approaches of Teaching Educational Measurement. *Journal of Instructional Psychology* 37 (2), 99-111.
- Amstrong, G. (1996). One approach to motivating faculty to use multimedia. *THE Journal* 23 (10), 69-72.

- Meredith, S. & Newton, B. (2003). Methods of e-learning: technology promise vs. learner needs literature review. *International Journal of Management Education* 32 (3), 43-56.
- Basioudis, I. G. & de Lange, P. A. (2009). An assessment of the learning benefits of using a Web-based learning environment when teaching accounting. *Advances in Accounting* 25 (1), 13-19.
- Brandl, K. (2005). Are you ready to "moodle". *Language Learning & Technology* 9 (2), 16-23.
- De Lange, P., Suwardy, T. & Mavondo, F. (2003). Integrating a virtual learning environment into an introductory accounting course: determinants of student motivation. *Accounting Education* 12, 1-14.
- Douglas, R., Kelley, C. & Medlin, D. (2007). Factors influencing accounting faculty members' decision to adopt technology in the classroom. *College Student Journal*, June.
- Frederickson, J.R. & Pratt, J. (1995). A model of the accounting education process. *Issues in Accounting Education* 6, 15-31.
- Jacobsen, D. (1998). Adoption patterns of faculty who integrate computer technology for teaching and learning in higher education. In proceedings of the Ed-Media and ED-telecom 98: world conference on educational multimedia and hypermedia & world conference on educational telecommunications, Freiburg, Germany.
- Kelly, J. (1996). Going digital at College newspapers: the impact of photo credibility and work routines. *Association for education in Journalism and mass communication*, Anaheim, CA.
- Mehrabi, J. & Abtahi M. (2012). Teaching with Moodle in higher education. *Procedia -Social and Behavioral Sciences* 47, 1320-1324.
- Love, N. & Fry N. (2006). Accounting students' perceptions of a virtual learning environment: Springboard of safety net? *Accounting Education: An International Journal* 15 (2), 151-166.
- Paisey C. & Paisey N.J. (2005). Improving education through the use of action research. *Journal of Accounting Education* 23, 1-19.
- Potter, B.N. & Johnston C.G. (2006). The effect of interactive on-line learning systems on student learning outcomes in accounting. *Journal of Accounting Education* 24, 16-34.
- Rutherford, L. & S. Grana (1995). Retrofitting academe: Adopting faculty attitudes and practices to technology. *THE Journal* 23 (2), 56-64.
- Spodark, E. (2003). Five obstacles to technology integration at a small liberal arts university. *THE Journal* 30 (8), 14-19.
- Watson, S., Apostolou, B., Hassell J. & Webber S. (2007). Accounting education literature review (2003-2005). *Journal of Accounting Education* 24, 1-58.

LASKENTATOIMI JA MINÄ

Pertti Kettunen

Jyväskylän yliopisto

Laskeminen on mukavaa

Laskeminen on mukavaa, montako on lintuja puhelinlangalla, vaunuja junassa, laivoja satamassa, leluja laatikossa, kolikoita kukkarossa. Se oli mukavaa jo vuosina ennen koulua. Kolikot kukkarossa ja niiden riittävyys oli tärkein laskennan kohde. Riittäisivätkö ne kuivattuihin porkkanoihin, limonadiin tai elokuvaan. Useimmiten ne eivät riittäneet yhtään mihinkään. Tällaisesta laskemisesta alkoi varmaan joskus sotavuosina minun ja laskemisen, laskentatoimenkin, yhteys kasvaa. Koulussakin laskeminen oli helppoa ja hauskaa, kirjoittaminen ja vieraat kielet kovasti vaikeita ja ikäviä.

Koulun jälkeen laskeminen ja minä olemme jatkaneet toisiimme tutustumista hyvin monissa merkeissä ja monessa yhteydessä, yleensä hyvin kiintoisissa merkeissä. Heti koulun jälkeen kohtasimme armeijan harmaissa. Asevelvollisuuteni suoritin tykistössä ja siellä kohtasin ja opin aivan uudenlaista laskentaa. Ongelma oli laskea tykin putkelle sellainen asento, että ammus lentää juuri tarkoitettuun kohteeseen. Tietokoneita ei ollut, mutta mekaanisilla apuvälineillä ja taulukoilla ongelmat ratkesivat. Säättiedotuskin oli tarpeen siinä laskemisessa, tuulen suunta ja nopeus. Opit testattiin ja käytännön harjoitukset hoidettiin Rovajärven leirillä kesällä 1955 kenttäkanuunoilla, jotka oli valmistettu 1900-luvun alussa Putilovin tehtailla Pietarissa.

Tutustun Martti Saarioon ja laskentatoimeen

Kauppakorkeakouluun pääsi vielä 1950-luvulla cum laude tason ylioppilastodistuksella ilman pääsykokeita. Kolmen vuoden opinnot, mielenkiintoisilta kuulostavat oppiaineet ja kiintoisan työn odotus houkuttelivat valitsemaan sen

opiskelupaikaksi. Eikä valinta vieläkään kaduta. Laskeminen tuli sekin kuin vanhastaan tuttuna asiana vastaan. ”Kirjanpidon päätehtävä ja -tarkoitus on pitää talousyksikön rahat, menot ja tulot erillään toisten talouksien rahoista, menoista ja tuloista.” Näin minulle opetti Martti Saario. Yksinkertaista, selkeää ja tutun tuntuista laskemista oli sekin. Edelleenkin Saarion määritelmä on mielestäni hyvä ja sopii filosofiseksi lähtökohdaksi kirjanpidosta ja laskenta-toimesta keskusteltaessa.

Kauppakorkeakoulussa oli niihin aikoihin kaksi perustutkintoa ekonomin tutkinto ja kirjeenvaihtajan tutkinto. Ekonomin tutkinto oli kolmen vuoden mittainen laaja-alainen taloustieteisiin painottuva ammatillinen korkeakoulututkinto, minun tutkintoni. Kirjeenvaihtajan tutkinto taas oli kieliin ja viestintään painottuva ammatillinen tutkinto.

Laskentatoimi oli Kauppakorkeakoulussa niihin aikoihin virallisesti nimeltään Liiketaloustiede I. Se oli itsestään selvä valintani keskeiseksi oppiaineeksi. Selkeää ja systemaattista laskentaa, vieläpä laskentaa, jolla on tärkeä tehtävä ja asema yritystoiminnassa. Laskentatoimen opettajiini kuuluivat Martti Saarion lisäksi myös sellaiset mieliin hyvin jääneet henkilöt kuin Henrik Virkkunen ja Jaakko Honko. Kaikki kolme olivat karismaattisia henkilöitä ja erinomaisia opettajia. Heidän ansiotaan tai syytään on se, että minusta tuli laskentatoimen mies. Muut liiketaloustieteen alat kuten markkinointi, johtaminen ja organisaatio olivat kaikki yhdessä Liiketaloustiede II. Ne olivat aivan kuin toisesta maailmasta. En saanut niistä oikein otetta. Niinpä opintoni niissä jäivät laskentatoiminta vähäisemmiksi, lähes pakolliseen minimiin. Ekonomin tutkinto oli silloin hyvin laaja-alainen 8 pakollisen oppiaineen tutkinto. Niinpä opiskelin myös sellaista oppiainetta kuin kauppakemia ja tavaraoppi, jossa oli pakollisia laboratoriotöitä, valtio- ja yhteiskuntaoppia ja suomalaista kauppakirjeenvaihtoa. Ekonomitutkinnon todistuksessani on suoritukset 13 eri oppiaineesta.

Laskentatoimen saksalaiset juuret

Suomalaisen liiketaloustieteen saksalaiset juuret näkyivät opintoja aloitellessani vielä selkeinä. Monien alan tutkijoiden ja opettajien omaa opiskelua ja tutkimusta oli suunnannut saksalainen liiketaloustiede. Liiketaloustieteen alaan luettavista suomalaisten tutkijoiden ennen toista maailmansotaa ilmestyneistä väitöskirjoista neljä on saksankielisiä, yksi ruotsinkielinen ja yksi suomenkielinen.

Kauppakorkeakoulua perustettaessa 1900-luvun alussa perustajat selvittivät erilaisia jo toimivia kauppatieteellisen koulutuksen ja tutkimuksen järjestämisen tapoja kansainvälisesti. Selvityksessä katsottiin, että parhaiten esikuvaksi Suomeen sopivat saksalaiset kauppakorkeakoulut ja Tukholman kauppakorkeakoulu. Muualta ei malliksi sopivia löytynyt. Niinpä liikkeelle lähtö tapahtui saksalaisen kauppatieteellisen koulutuksen mallien mukaisesti.

Englanninkielisen tutkimuksen ja amerikkalaisten kauppakorkeakoulujen vaikutus alkoi näkyä vähitellen vasta sotien jälkeen 1950-luvulta alkaen.

Saksa oli 1900-luvun alussa tieteen suurvalta, myös liiketaloustieteen. Saksalaisen liiketaloustieteen vaikutus ulottui Suomeen jo aikana ennen Kauppakorkeakoulun perustamista. Ilmari Koveron väitöskirja, itse asiassa laskentatoimen alaan kuuluva väitöskirja, esitettiin ja tarkastettiin Helsingin yliopiston filosofisessa tiedekunnassa vuonna 1911. Väitöskirjan nimi kertoo jo saksalaisella täsmällisyydellä tutkimuksen aiheen: Die Bewertung der Vermögensgegenstände in den Jahresbilanzen der privaten Unternehmungen mit besonderer Berücksichtigung der nicht realisierten Gewinne und Verlusten. Saksassa väitöskirja oli painettukin. Painopaikka oli Carl Haymanns Verlag Berliinissä.

Ongelmana Koveron tutkimuksessa oli omaisuuden arvostus tuloksen laskentaa varten ja siinä realisoituneiden ja vielä realisoitumattomien voittojen ja tappioiden toisistaan erottaminen. Markkinahintaisella arvostuksella etsittiin yrityksen resurssien tilinpäätöshetken todellista arvoa. Näkökulma oli yhteiskunnallinen. Tuloksen laskenta tuli myös hoidetuksi ja oli tarpeen mahdollista voitonjakoa varten. Tuloksen laskenta on edelleen tärkeä ja vaikea ongelma. Itse asiassa se on filosofinen ongelma. Jatkuvassa toiminnassa tuloksen laskennalla on niin tulevaan kuin menneeseen liittyviä yhteyksiä. Erityisesti tulevaan liittyä tilinpäätöksessä runsaasti arveluja ja oletuksia. Nykyisin, Saarion ajan ja oppien jälkeen, tulevaisuus painottuu tilinpäätöksissä ja laskennassa taas hieman Koveron ajatusten suuntaisesti.

Ekonomista kauppätieteiden kandidaatiksi

Ekonomian tutkinnon jälkeen olisi töitä helposti löytynyt, mutta hienoinen epävarmuus osaamisesta johti jatkamaan opintoja kauppätieteiden kandidaatin tutkintoon. Opiskelu oli ollut kiintoisaa ja palkitsevaa aivan eri tavalla kuin koulunkäynti. Laskentatoimi oli lähes itsestään selvästi valintani myös kandidaatin tutkinnon pääaineeksi. Muut oppiaineet eivät samalla lailla tuntuneet omilta, eikä niillä ollut niin selkeitä järjestelmiä, ei käytännöissä eikä teorioissa. Laskentatoimessa olivat opettajatkin, Saario, Virkkunen ja Honko, ainakin minun näkeminäni, ylivertaisia muiden oppiaineiden opettajiin verrattuna. Heiltä olen oppinut, että laskentatoimi on menneestä tulevaan ulottuvaa kartoitusta. Se antaa suuntaviivoja ja hivenen välineitäkin tapahtuneen ja tulevan, tilanteiden ja mahdollisuuksien pohdiskeluun, mutta ei lopullisia tai ehdottomia vastauksia. Heidän vaikutuksensa ajatteluuni on ollut vahva ja pysyvä.

Martti Saario loi täysin oman kirjanpidon teoriansa väitöskirjassaan: "Realisointiperiaate ja käyttöomaisuuden poistot tuloslaskennassa". Hän aloitti työn 1938 käytännön ongelmasta. Väitöskirjan esipuheessa hän kertoo: "Tekijän mielenkiinto käyttöomaisuuspoistoihin syntyi alun perin siitä

huomiosta, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi joutuneista verovalitusasioista varsin huomattava osa koski käyttöomaisuuden poistoja eli arvonvähennyksiä”

Saario ryhtyi selvittämään kysymystä ja totesi, että ”Tällainen asiantila, ts. että poistojen tutkimuksessa ei ollut löydetty yleisiä invariansseja eikä esitetty mitään kokemuksen moninaisuutta ja havaintoja selittävää, siis suhteellisessa mielessä yksinkertaista poistoteoriaa, pakotti kohdistamaan aluksi verotukseen suunnatun tutkimustyön pelkästään liiketalouden alalle”. Hän toteaa myös, että vaikka teoria on löydetty induktiivista tietä niin hän esittää sen deduktiivisesti.

Saario kirjoitti tutkimuksensa sotavuosina ja väitteli 1945. Hänen ajatuksensa ohjasivat suomalaista kirjapitoajattelua ja lainsäädäntöäkin monen kymmenen vuoden ajan. Minun ajatteluni ne edelleen ohjaavat.

Hieman samanlainen merkitys on suomalaiselle liiketaloustieteelle, yrityskäytännöille ja minun ajattelulleni ollut kahdella muulla laskentatoimen opettajallani.

Henrik Virkkunen väitteli vuonna 1951 tutkimuksellaan: ”Teollisuuden kertakustannukset. Niiden degressio sekä käsittely kustannuslaskennassa”. Enemmän kuin väitöskirja vaikutti käytännön laskenta-ajatteluun hänen toinen kirjansa: ”Laskentatoimi johdon apuna”. Siinä Virkkunen luo laskentatoimen systematiikan yrityksen johtotehtävistä lähtien. Tutkimuksessa hän rakensi systematiikan: suunnittelulaskelmat, tarkkailulaskelmat ja informointilaskelmat. Virkkusen systematiikalla oli vahva vaikutus laskentatoimeen, vaikka hän tutkimuksen loppulauseena totesi näin: ”Tässä tutkimuksessa kehitetty laskentatoimen systematiikka ei pyri aikaansaamaan mitään vallankumousta enempää liikelaskentaopillisen tutkimuksen, kuin opetuksen tai käytännön laskentamenetelmienkään alalla. Sen tarkoituksena on lähinnä avartaa näkemyksiä laskentatoimen tehtävistä johdon apuna. Tällainen näkemyksen muutos voi olla hedelmällinen sekä käytännön että opetuksen ja tutkimuksen aloilla. Missä määrin siitä aikanaan on näkyviä seurauksia laskentatoimen muotoutumiselle käytännössä, jääköön toistaiseksi arvailematta.”

Kolmas keskeinen laskenta-ajatteluuni vaikuttanut tutkija oli Jaakko Honko. Hän väitteli 1955 tutkimuksellaan: ”Koneen edullisin pitoaika ja investointilaskelmat”. Se on investointilaskelmien perustaa ja niiden käytäntöä ohjannut merkittävä tutkimus Suomessa. Honko on ottanut tutkimuksena motoksi Sombartin lausuman: ”Die Rentabilitätsrechnung ist eine der niederträchtigsten Erfindungen, mit denen der Teufel die Menschheit genarrt hat.” Miksikäs ei, kyllähän ne ovat laskelmia, joilla usein ihmisiä huijataan ja ihmiset huijaavat itseään, inhottavia ja halpamaisia.

Tutkimuksen ongelman, koneen edullisimman pitoajan ongelman, hän katsoo syntyvän silloin, kun yrityksen tulos muuttuu koneen pitoajan funktiona. Lopullisen johtopäätöksensä hän esittää tutkimuksena lopussa näin: ”Koska koneen edullisimman pitoajan ongelma saattaa esiintyä mitä erilaisimmissa laskentatilanteissa, jotka tuntuvasti poikkeavat toisistaan vertailtavien vaihtoehtojen luvun, ajallisen ulottuvuuden, tekijäin epävarmuuden ym. seikkojen osalta, on ymmärrettävää että käsillä olevan probleemin käytännössä

suoritettavassa selvittelyssä painopiste eri tapauksissa vaihtelee. Siten ei nähdäksemme ole löydetävissä mitään sellaisia yleispäteviä menettelyjä, jotka olisivat tarkoituksenmukaisesti sovellettavissa kaikkiin käytännön laskenta-tilanteisiin.”

Honko rakensi jo yhteyksiä Yhdysvaltojen akateemiseen maailmaan. Hän vieraili siellä usein ja toi vierailijoita Kauppakorkeakouluun. Kauppätieteellisen tutkimuksen ja opetuksen kansainväliset yhteydet Yhdysvaltojen korkeakouluihin alkoivat kasvaa ja laajeta.

Nämä kolme tutkijaa Saario, Virkkunen ja Honko ovat antaneet minulle taloudellisen ajattelun ja laskentatoimen perusnäkemysten, joka edelleen on minussa ja värittää ajatteluani. Saarion ajatuksiin nojaa kirjanpidon näkemykseni menoista ja tuloista, Virkkusen ajatuksiin perustuu näkemykseni johdon laskentatoimesta ja Honko on luonut minulle pohjaa tulevaisuuteen katsomisessa investointilaskennan kautta. He olivat myös työtovereitani ja esimiehiäni Kauppakorkeakoulussa monen vuoden ajan.

Kauppätieteiden kandidaatin tutkinnossa opiskelu oli suurelta osin itseopiskelua. Toimeentulokin oli turvattava. Soitin professori Mika Kaskimiehelle ja hän otti minut syksyllä 1958 nuoremaksi tutkijaksi Liiketaloustieteelliseen tutkimuslaitokseen. Laskemista työ sielläkin oli, teimme yksinkertaisia selvityksiä ja kyselyjä yrityksille. Ensimmäinen painettu julkaisu, jonka kanteen sain oman nimeni oli: Sekatavara- ja tekstiilialan yksityisten vähittäiskauppaliikkeiden kannattavuus v. 1959. Tiede oli kaukana niistä tutkimuksista. Vuoden kuluttua eli syksyllä 1959 pääsin jo liiketaloustiede I:n eli laskentatoimen assistentiksi Kauppakorkeakouluun. Siitä voi sanoa akateemisen urani alkaneen. Onpa tuosta jo aikaa kulunut, yli puoli vuosisataa. Tuossa vaiheessa alkoi mieleeni jo tulla ajatuksia korkeakoulumaailmasta mahdollisena elämänuran etsimisen paikkana.

Ulkomaille

Vuosi ASLA-stipendiaattina University of California, Berkeleyn kampuksella 1961-1962 vahvisti ajatuksiani. Yhdysvalloissa oli liiketaloustieteissä alkamassa vahva siirtyminen kvantitatiiviseen tutkimukseen, mutta ei se vielä arkisessa opiskelussa tullut vastaan. Opiskelijaelämä oli hauskaa ja vauhdikasta 1960-luvun Kaliforniassa. Opiskelu ja opetus ei kovin merkittävästi eronnut suomalaisesta. Enemmän oli kylläkin pieniä tieteellisluontoisia kirjallisia harjoitelmia. Aiheina minulla oli mm: The Use of Direct Costing as an Aid to Management in Evaluation of Performance and in Planning for Changes in Marketing and Production Policy. Toinen säilynyt kirjoitelma on The Uses of the Rate of Return on Capital and the Cost of Capital. Vuoteen sopi tietenkin paljon muutakin kuin opiskelua ja opiskelija elämää. Joulun vietin Havaijilla, maailmanäyttelyssä kävin Seattlessa ja Yhdysvaltojen länsirannikon nähtävyyksissä tuli kierreltyä. Maailmankuvaani suuresti avartaneen ja

osaamista lisänneen vuoden jälkeen palasin jatkamaan opiskelua ja työtäni Kauppakorkeakouluun. Amerikkalaiseen tutkimukseen oli myös jo hento kytkentä rakentunut Berkeleyssä viettämäni vuoden aikana.

Entä sitten?

Yhdysvalloista levisi Suomeen 1960-luvulla myös kvantitatiivinen empiirinen tutkimus uutena virtauksena. Yhdysvalloissa se oli osa pyrkimystä nostaa liiketaloustieteellisen tutkimuksen ja opetuksen tasoa. Taustana oli Carnegie ja Ford Säätiöiden tutkimus, joka osoitti tutkimuksen ja opetuksen tason kaipaavan perusteellista uudistamista. Monille Kauppakorkeakoulussa tohtorin tutkintoa opiskelevalle uudet ajatukset ja vaatimukset aiheuttivat ongelmia, joidenkin ajatukset väitöksestä taisivat siinä rauetakin. Tietojenkäsittely eli vielä lapsuuden aikojaan. Kyselyjen tuottamien suurten tietomäärien käsittely oli tietokoneillakin vielä hyvin vaivalloista.

Ahersin kauppatieteiden lisenssiaatin tutkinnon 1967 ja väittelin 1970. Väitöskirjani oli ytimeltään simppele tilastollinen selvitys Suomen anniskeluravintoloiden kannattavuudesta, Alkon tilaustyö. Aikamoiset numerojoukot olivat laskettavana, onneksi tietokoneista sai jo hieman apuna. Nykymaailmasta katsottuna ne olivat alkeellisia ja hitaita. Jatko-opintojeni aikaan oli saksalainen perinne suomalaisessa kauppatieteessä jo hiipumassa, uusia ajatuksia tuli Yhdysvalloista. Hyllyyni on jäänyt edeltävältä saksalaisen tutkimuksen kaudelta sellaisia teoksia kuin Dieter Schneider, *Investition und Finanzierung*, Erich Gutenberg, *Einführung in die Betriebswirtschaftslehre*, Helmut Koch, *Zur Theorie der Unternehmung* ja Wolfgang Lücke, *Produktions- und Kostentheorie*.

Laskentatoimen opiskelu- ja opettajatovereitani tuossa vaiheessa olivat mm. Eero Artto, Irja Lamppu, Jouko Lehtovuori, Veijo Riistama, Reijo Ruuhela, Raimo Suoniemi. Laskentatoimen nuoresta väestä syntyi pieni tutkijayhteisö. Ongelmamme olivat samat niin työssä kuin tutkimuksen teossa. Yhteydenpito jatkui pitkään, joidenkin kanssa näihin päiviin saakka. Läheisimpiä minulle olivat ajattelultaan Veijo Riistama ja Jouko Lehtovuori. Muiden liiketaloustieteen opetusalojen nuoresta polvesta tutuiksi tulivat Leo Ahlstedt, Jarmo Granfelt, Meeri Saarsalmi, Martti Särkisilta ja kansantaloustieteestä Matti Sarakontu ja Kari Castren.

Käytännön sovellutukseni laskentatoimesta rajoittuivat perusopintojeni ajan ja osittain pitkään sen jälkeenkin omien rahojen riittävyys tarkasteluun. Syvempää näkemystä ja tuntumaa käytäntöihin sain 1960-luvulla kulkiessani Martti Saarion kanssa tilintarkastuksilla mm. rakennusliikkeissä ja niiden työmailla. Hieman myöhemmin näkemys laskentatoimen käytännöistä kehittyi työssä Veijo Riistaman kanssa yhteisessä tilitoimistossamme.

Vuosien 1955 ja 1970 välisen 15 vuoden ajan elin täysipäiväisesti laskentatoimen maailmassa. Opettelin ymmärtämään, käyttämään, tarkastamaan ja

arvioimaan sitä ja sen toimintaa. Tarkastelin yritystoimintaa Saarion, Virkkusen, Hongon teorioiden antamalta pohjalta. Sieltä ovat peräisin omat pohjimmaiset uskomukseni laskentatoimesta. Teoriat ja käytäntö olivat omat maailmansa, mutta niillä oli selvä ja vahva kytkentä käytäntöihin ja niiden kehittämiseen, saariolainen filosofiansa. 1960-luvun lopulla näytti urapolku Kauppakorkeakoulussa assistentin tehtävistä eteenpäin aivan mahdolliselta tulevaisuudelta. Samoin näytti puolisoni urapolku Helsingin yliopistossa olevan avoinna assistentista eteenpäin.

Vaan kuinka sitten kävikään!

Näihin suunnitelmiin tuli odottamaton muutos. Vuonna 1969 saapui Jyväskylästä delegaatio joka tarjosi lounaan Tornissa ja pyysi minua tulemaan Jyväskylään hoitamaan sinne yksityisin varoin perustettua kauppatieteiden professuuria. Jyväskyläläisten tavoite oli kehittää Jyväskylän yliopistoon kauppatieteellistä opetusta antava ja tutkimusta tekevä yksikkö. Eikä siinä kaikki. Jyväskylään piti saada kaikki kauppatieteellisten korkeakoulujen tutkinnot, ekonomin tutkinnosta lähtien. Pohdimme puolisoni Liisan kanssa asiaa omista ja perheemme näkökulmista. Helsingissä asuminen ja viran hoito Jyväskylässä olivat hankala yhtälö. Päätimme lähteä katsomaan mistä oikein on kysymys ja olisiko tuossa vaihtoehdossa jokin juuri meidän perheelle sopiva elämänmuoto tarjolla.

Monilapsisen perheemme muutossa ja sopeutumisessa uuteen ympäristöön kohtasimme melkoisiakin alkuvaiheen ongelmia. Eikä muuttovaiheessa mitään takeita tai varmuutta tarinan onnellisesta lopusta ollut. Sellaisen saimme parin vuoden kuluttua Jyväskylään saapumisestamme. Presidentti Kekkonen nimitti minut taloustieteen, erityisesti liiketaloustieteen professorin virkaan 1972. Se oli lopullinen varmistus joka sai meidät jäämään Jyväskylään. Sain valtakirjan hyvin laajan kentän hoitamiseen, vaikka hallitsin vain laskentatoimen alueen. No, olihan minulla sivulaudatur kansantaloustieteessä ja jotakin mieleen jäänyttä kauppakorkeakoulun muistakin oppiaineista. Aikaa myöten juurruimme Jyväskylään ja myös puolisolteni avautui ura Jyväskylän yliopistossa. Koko perhe lapsia ja lapsenlapsia myöten juurtui tänne.

Jyväskylästä kehittyi vähitellen vanhojen korkeakoulujen veroinen koulutus- ja tutkimusyksikkö, jolla on hieman oma sävytyksensä, monelta osin empiirisesti painottunut. Myös monenlainen uuden kokeilu, niin opetuksessa kuin tutkimuksessa on ollut leimallista alusta alkaen ja toivon mukaan on edelleenkin.

Minä olen Saarion, Virkkusen ja Hongon oppilas. He olivat myös oppisiäni ja ohjaajiani tieteenteossa sen alkutaipaleella. Laskentatoimi oli minunalani heti opintojen alusta lähtien. Sen kehittäminen maailman ja yritystoiminnan kehityksen mukana oli minulle tärkeää yliopistossa, työryhmissä, toimikunnissa ja komiteoissa. Se työ jatkui vielä Jyväskylässäkin.

Tosin paljon muuta tuli sen rinnalle. En enää ollut niin yksinomaisesti laskentatoimen mies kuin olin ollut aikoinaan Kauppakorkeakoulussa. Kansalliset ja kansainväliset tehtävät antoivat oman sävytyksensä työhöni. Yhteydet valtakunnallisen ja paikalliseen yrityskehittämiseen kasvoivat antoisiksi ja tärkeiksi. Loppuvaiheessa, aivan viime vuosina MBA-pohjainen tohtoriohjelma oli tärkeä ikkuna yritysten ongelmiin ja haasteisiin.

Mikä siis on minun ja laskentatoimen suhde?

Laskentatoimi on antanut minulle sen kiinteän pisteen, josta olen maailmaa tarkastellut, jäsentänyt ja koettanut parantaa. Maailmankuvani, näkökulmani ja monet muutkin työni ja elämäni perusolot ovat syntyneet jo puoli vuosisataa sitten. Kuluneet kymmenet vuodet ovat monilla kokemuksilla ja joillakin koettelemuksilla muokanneet ja sävyttäneet ajatteluani ja toimintaani. En ole aivan sama laskentatoimen mies kuin silloin.

Laskeminen on kuitenkin edelleen mukavaa ja laskentatoimi tärkeää. Seurailen suomalaisen liiketaloustieteen kehitystä ja lueskelen valikoiden tai ainakin selailen alan lehtiä ja kirjallisuutta. Lasken oravia pihapuussa, päiviä seuraaviin lähisuvun yhteisiin tapaamisiin ja odotan kiinnostuneena mitä uutta huomina päivä tarjoaa.

Silence

HOT BUT QUIET TOPIC ON THE ARENA OF MANAGEMENT AND CONTROL

Ari Manninen

University of Jyväskylä

1 Hush, shh, ... introduction

1.1 Money, silence and accounting

There is a connection between the level of silence and the success of an organization. Hence there is also a connection between money and the level of silence in organization. This is because money, the financial side of success is actually connected to everything. Money is unavoidably present everywhere. Every idea, every plan, every dream, every act has financial consequences. There is always a monetary side lurking somewhere. This is unavoidable - it is a fact of life. At the same time it can be, of course, true that people in different situations do not think about money. Perhaps they do not need to care about money, they may feel (without stopping to think) that there is enough money for their needs or for some other reasons money is not part of their thinking.

The point here is not raise money on a high pedestal, surely I wish to leave the appreciation of money for each of us to decide. In fact, in order to balance the effect which the start of this article may have created, we must remember what has been often said and what also seems pretty profound and it is the following wisdom: wisest and happiest people are those who think that what they have right now is quite enough. In that thinking the money is also there but its role is modest. Also it can be said that most valuable things are those which you cannot buy with money.

Yet, money seems to be somehow linked to everything. And there are very special human activities where the role of money has an enhanced role. I would claim that organizational life is that kind of special sphere of human activity

where it both makes sense and where it is necessary to focus on money with a very special way. Again let us not raise money on any kind of the sublime pedestal, which is not the point here. Clearly organizations have their missions which can be closely or remotely connected to money. In fact, it is rarely a way to succeed that some organization just wants more money for itself. Clearly in order to succeed one - be it organization or any person - has to provide something valuable to others and from that kind of activity can also the faucets of money open.

Consequently organizations have to pay attention to these monetary flows, because organizations need to be effective and productive in order to survive in a competitive market environment. Many organizations also wish to grow and constantly develop themselves and in order to fulfill these aspirations "the good old money" is needed. Also it is fact of life that if any organization wants to continue its very existence in the first place it must be able to somehow acquire more money in the long run than what it is compelled to use for various necessary expenses.

At this point you, dear reader, may wonder where to this all will lead us. Well, the point is to establish a connection with silence and accounting. It will be suggested here that one important factor for the success of any organization is the level of silence. It is critical success factor in any organization that how people choose to act in relation to silence in everything what they think, experience and perceive. It is both important and valuable to understand that when and why people may choose silence; or when and why they decide to share instead.

It is proposed here that in the knowledge economy silence is almost like an item which could be added to liabilities, because silence is not a success factor in organizations. Yes, there are exceptions which are discussed later but as a general rule silence can be viewed as an element which reduces success potential for any organization. Does this mean that the opposite i.e. non-silence is an asset? The claim here is that this is actually the case, perhaps not always but often. Hence it can be proposed that almost all those actions which reduce silence can be viewed as ways to increase a possibility for organization to succeed.

How this all relates to accounting discipline and practice? Clearly we have to define that what the scope of accounting actually is in the first place. Do we think that accounting is mainly book entries, posting and handling documents, calculating numbers and producing reports? Or do we think that the scope of accounting is much wider? Here we advocate the idea that accounting is not just numbers, reports and documents but also very much people in action, people making actions which have financial consequences, people thinking what kind of decisions and actions would be financially wise. Hence we suggest here that accounting should provide information for those executives who are interested to understand what are the key elements which eventually will determine whether organization is financially successful or not.

From this perspective we are approaching the conclusion that silence is a topic which may also interest accounting, i.e. those accounting people who have

vested interest in the financial success of an organization and who wish to engage dialogue with those executives who wish to understand the underpinnings of financial success of their organization. Therefore, in particular strategic accounting and accounting in action kind of approaches of accounting discipline may also wish to understand better what kind of critical success factor silence actually is. Also it is important to study how we could and should approach silence and in particular from the managerial point of view, i.e., what to do with silence as an executive. It is valuable to understand how we could reduce the level of silence in our organization and how much silence may actually cost - also money wise.

1.2 The level of silence as a success factor in organizations

The loudly touted wisdom in business world today advocates that in order to do good work everybody should share all kinds of things to their colleagues and networks and in general everybody should work in a transparent way. It has been proposed that this kind of action would help the whole organization to grow to its full potential.

We can apprehend how beneficial it would be if people would actively and openly think, plan and act together. This sounds both understandable and acceptable, because organizations are networks of people and in case people decide to choose silence (often, sometimes, in some special situations) and do not communicate at the level where they could the result will be that the whole organization may not work as well as it would be able to do. Certainly, there is always happening something important or people get new valuable insights and in case the information does not flow from people to people something valuable is missed. Sometimes that may be an idea which could help to improve operations, sometimes we could offer something new/more to customer if just knew what someone in our organizations has seen, sometimes it is something else. Also what is important in general is the open dialogue where people create new understanding about everything important which relates to successful operations and development, that dialogue does not reach its full potential if a lot of silence prevails.

Hence, it makes sense to propose that a very important success factor for any organization is that key experts (often this means everybody) in any organization would share their ideas and observations with others.³ Apparently the basic idea would be that the more the better, i.e. ever increasing sharing and transparency would be help the organization to thrive always better.

So, here we have one clear recipe for success, so let's do it. This should be a pretty straightforward assignment, surely people should be happy to share

³ But as always, also different views have been expressed. "I have often regretted my speech, never my silence." Publilius Syrus *Roman Writer* (~100 BC)

and operate in a transparent way. Sharing should be particularly easy assignment nowadays when there are technical solutions for open and sharing mode on action. As we know there exist excellent technological tools which can be used for sharing valuable insights from one to many and many people do the sharing in their private life as Facebook and other systems clearly demonstrate.

Yet, in real life in organizations people often seem to choose silence? Why people choose silence? Why this happens when we all know that voice would be an asset and silence like an element in liabilities, why we still may choose silence? Do we have the freedom to choose either silence or sharing in real organizational life or what we are facing here? Let us deepen our understanding about silence. It appears to be a most intriguing element in human life.

2 What is silence - three perspectives on silence

This text is about silence and in particular about silence in organizations. However I feel that it is valuable to say something more general about silence before we go deep into organizational sphere. My hope is that this general discussion on its part helps us to see more about our specific topic i.e. silence in the organizational context.

At the same time this discussion on its part relate to the general idea that it is important to try to examine whole and real people in organizations. In addition the research should not neglect anything what relates to being a human in organizations. This means because real, complex and manifold emotions and experiences are part of being human and these phenomena are also important research topics in business studies. This kind of comment may sound odd, but perhaps the history of business disciplines has focused rather heavily on technical and rational side of organizational life. Sometimes it may have been difficult to find real people on the pages business literature, or in consulting discussion and also style of discourse within organizations themselves have been permeated with rather technical tone, like let us make strategy and let us implement it and that's it.

So what is silence, how is it experienced? Clearly a vast topic and I will approach this subject with a help a very specific and limited empirical material. However, I strongly feel that there is something valuable here - at least the following will confirm that silence appears to be a very strong, very important and deeply emotional phenomenon to us.

The empirical material used here are numerous pictures in internet. I have looked for pictures which people have connected to silence. On that basis I have come to interpretation that in general people seem to approach silence from a three perspectives. Certainly my point here is not present this interpretation as

a anything fixed or permanent, it is here more a heuristic⁴ tool which helps us to deepen our study of silence. The perspectives are as follows:

2.1 Impressive nature makes us silent

Quite often people seemed to connect silence to magnificent and marvelous pictures about lakes, mountains, trees or some other beautiful sights or to some awesome elements of nature. Apparently the point was that often nature is so impressive that it silences us. Apparently the silencing happens here in a very good and positive way - we are silenced in front of beauty, tranquility or something else which is so stupendous and tremendous that it fills us with awe, enthrall and eventually respectful silence.

It seems that it is a far cry to try to connect this kind of approach to silence with any discussion about silence in organizations. Clearly these are different worlds, that world of nature and the world of organizations. Yet, it is interesting to try to think that in organizational context can we think that people would choose silence because they have encountered something so fabulous. Perhaps, this can happen, it is thinkable that the organization operates in a way which creates awe, also organization may have possessions like buildings, factories or so on with create silence because they are so overwhelming.

The other thing is that in these kinds of cases extraordinary performance at any level would organizations prefer that silence would be the result? Probably not. For instance, in case an organization provides astonishing customer service, the goal would not be silence, but a hope that a very satisfied customer would tell to others. Also for instance the magnificent head quarter buildings are built to create awe, but not silence. Apparently it is hoped that people talk about those landmarks as much as possible and that discussion is hoped to strengthen the brand.

2.2 Silence which relates to crimes and wrong doings

These pictures about silence are sometimes very tough to look. They certainly open a touching and poignant perspective to silence. These pictures tell that there is an array of wrong doings which have may have happened and which

⁴ It is simply beautiful how Wikipedia entry defines heuristic, I have to add it here: Heuristic (pron.: /hjuˈrɪstɪk/; or /hyoo-ris-tik/; Greek: "Εὕρισκω", "find" or "discover") refers to experience-based techniques for problem solving, learning, and discovery. Where the exhaustive search is impractical, heuristic methods are used to speed up the process of finding a satisfactory solution; mental shortcuts to ease the cognitive load of making a decision. Examples of this method include using a rule of thumb, an educated guess, an intuitive judgment, or common sense.

may continue to happen at least partly because of silence.⁵ Sometimes there seem to be wrong doings which are used in order to create silence.

Unfortunately it is possible to see that this perspective on silence can relate also to organization life in various forms. The special term in organizational context is “whistle blowing”. It means that that there is something wrong happening within some organization and perhaps that thing is somehow silently accepted. And then someone, the whistle blower, breaks the silence. We can anticipate how difficult those situations must be to everyone involved. Certainly these phenomena around whistle blowing would deserve more research in the future. For instance, it would be valuable to examine the scope of whistle blowing. Should we use that concept only in relation to possible crimes or could whistle blowing also refer to all or to some unsatisfactory operation which is for some reason silently accepted.

2.3 Silence which relates to internal wisdom

There may not be that many actual pictures which relate to this perspective, but there are numerous quotations which proclaim this message in various forms.⁶ Wikipedia entry sums up succinctly how some major religions approach silence from this perspective:

"Silence" in spirituality is often a metaphor for inner stillness. A silent mind, freed from the onslaught of thoughts and thought patterns, is both a goal and an important step in spiritual development. Such "inner silence" is not about the absence of sound; instead, it is understood to bring one in contact with the divine, the ultimate reality, or one's own true self, one's divine nature. Many religious traditions imply the importance of being quiet and still in mind and spirit for transformative and integral spiritual growth to occur. In Christianity, there is the silence of contemplative prayer such as centering prayer and Christian meditation; in Islam, there are the wisdom writings of the Sufis who insist on the importance of finding silence within. In Buddhism, the descriptions of silence and allowing the mind to become silent are implied as a feature of spiritual enlightenment. In Hinduism, including the teachings of Advaita Vedanta and the many paths of yoga, teachers insist on the importance of silence, *Mauna*, for inner growth.

It may be difficult to connect this perspective on silence to the organizational life. Yet, perhaps proponents of self-leadership might suggest that: “this is it”, meaning that the key element in leadership is self -knowledge and what we are

⁵ This quote is well known. “The ultimate tragedy is not the oppression and cruelty by the bad people but the silence over that by the good people.” Martin Luther King, Jr.

⁶ For instance the following quotes: "Silence is an empty space, space is the home of the awakened mind." - Buddha; "Silence is a true friend who never betrays". Confucius; "Silence is a source of great strength." Lao Tzu

discussing here relates to the highest form of self- understanding which is basis of true leadership.

Also some people might suggest that when we examine on communication more deeply we become aware that in order to hear (understand what the other tries to say) we need some place (silence) in our own mind.

3 Silence vs. darkness

Let us still deepen our understanding of silence by taking a one new and particularly intriguing perspective on silence. As we noticed in the previous chapter silence is related but not restricted to our hearing ability and thus to our ears? Partly silence means that we do not hear anything but silence also means many other things. This is really intriguing. Wikipedia opens its silence entry with the following lines:

Silence is the lack of audible sound or presence of sounds of very low intensity. By analogy, the word *silence* can also refer to any absence of communication, including in media other than speech. Silence is also used as total communication, in reference to nonverbal communication and spiritual connection. Silence also refers to no sounds uttered by anybody in a room or area.

One way to deepen our understanding about silence is to ask that are silence and darkness comparable concepts. One might think so, because the other refers to hearing and the other to seeing. One might think that silence prevails when you do not hear anything, and darkness prevails when you do not see anything. You might think that these concepts are sisters or brothers on the semantic⁷ sense, but they seem to be very different. In particular the connotations which relate these words are surprisingly different.

Please test this by yourself: silence vs. darkness. Please stop for a while to reflect these two words. How they are similar? How they are different? What would you propose?

One answer in my mind is that for some reason silence appears to be both very positive concept (happy, joyful, awe, refers to deep wisdom etc.) and word

⁷ And again Wikipedia helps: Semantics (from Ancient Greek: σημαντικός *sēmantikós*) is the study of meaning. It focuses on the relation between *signifiers*, like words, phrases, signs, and symbols, and what they stand for, their denotation. And internet helps to find explanation for denotation: Denotation refers to the literal meaning of a word, the "dictionary definition." For example, if you look up the word *snake* in a dictionary, you will discover that one of its denotative meanings is "any of numerous scaly, legless, sometimes venomous reptiles, a long, tapering, cylindrical body and found in most tropical and temperate regions." Connotation, on the other hand, refers to the associations that are connected to a certain word or the emotional suggestions related to that word. The connotative meanings of a word exist together with the denotative meanings. The connotations for the word *snake* could include evil or danger.

which brings with it very negative connotations (sad, even bad because the lack of caring, fear, etc.).

On the other hand the connotations which relate to darkness appear to be predominantly fearsome, sad and even evil. Again I turned to internet and searched for pictures which were related to darkness. In one picture there was a following evocative sentence which appears to capture the message which was present in numerous pictures: "It's not the darkness we are afraid of, it's what lays within the Dark we fear!" It actually seemed that one major line of approaching darkness in numerous pictures was that there is something dangerous in the darkness and our heroes go there for us and fight the fight for us.⁸ The message seems to be that the fight would be too difficult to us hence we need a hero who is capable to face that foe and win our battle for us.

What can we learn from this discussion when we turn our attention to silence in an organization? At least one message is clear, we must not be too quick to think that silence is always a negative thing, just an item in liabilities. Perhaps there is more in silence, also when examined in organizational context. At least tentatively we must keep open the possibility that sometimes silence may also be a success factor.

4 Why people choose silence

This is not a typical empirical paper, so I will not publish any statistics how silent people are in different situations. I have not measured the level of silence in meeting rooms with technical instruments, or I have not counted how many words are said in the auditorium when CEO has introduced her/his new strategy agenda. On the other as a breathing (and sometimes thinking) person I have experienced, wondered, listened and encountered different levels of silence in numerous organizational occasions.

In fact, it might be interesting as such, to do some clever measurements about silence in organizational context. Without being too serious at this point, one might for instance measure how the level of silence develops during strategy process. Perhaps it might possible to draw some silence profiles, so that in a successful strategy process the silence profile follows certain pattern and in those strategy processes which are not so successful the silence profile might follow different kind of pattern.

Certainly this discussion about silence profiles is very tentative by its nature and it has more a thought provoking role than anything grander. However, what we are talking here is not a joke of any kind. I would propose that any competent leader is very keen to follow how silence (thus in the way

⁸ One very tentative thought why silence and darkness bring with them so different connotations. Let us think how language has developed in connection with human development. Let us think a hunter in the forest. Could it be that for her/him darkness was a negative thing, a predator could be close. And could it be that silence was a good thing, a one sign of safety.

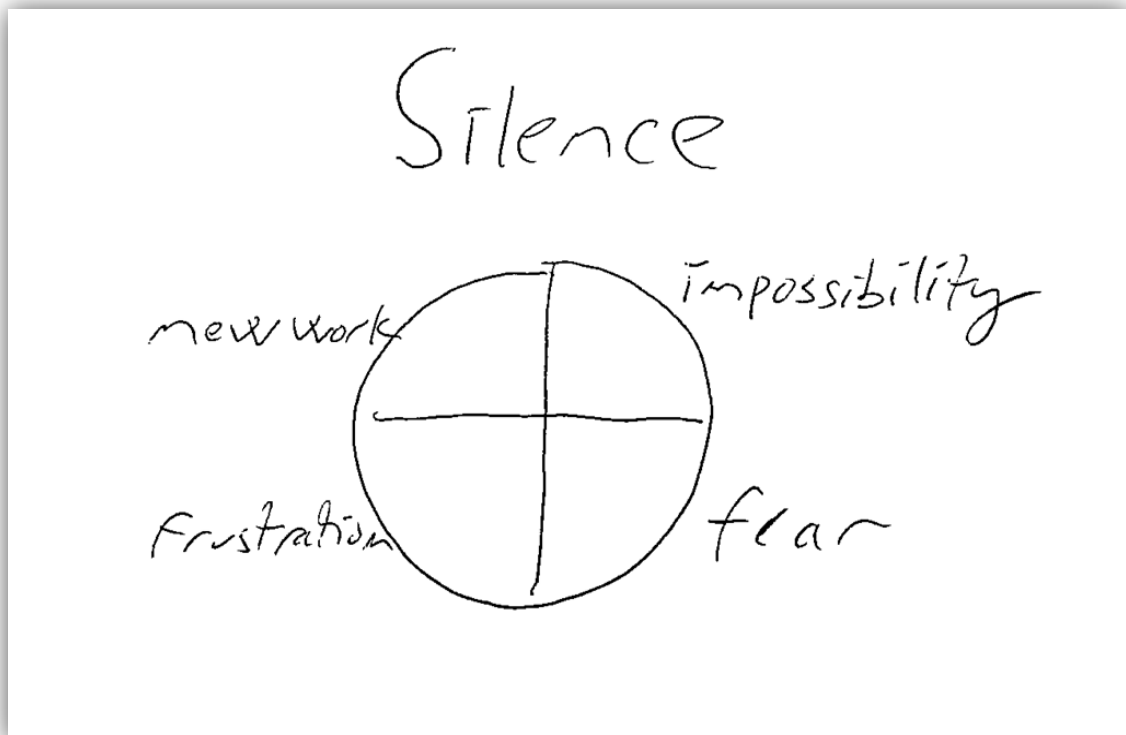
the silence profile) develops in her/his organization. S/he will not use technical apparatus for the measurement, but I am sure that s/he uses all his perception and thinking capability to understand what is happening in her/his organization.

But why people choose silence, let us tackle that conundrum.

4.1 Silence - the whole picture

Therefore what I try to do next is that I suggest a whole picture of a silence in organizations. I am fully aware that "whole" is insurmountable word, impossible to achieve. In addition I do not try to present any kind of fixed or well established total picture of silence. What I try to do is outline a very preliminary taxonomy which would capture this phenomenon as well as I am able to do at the moment. It would be a sheer pleasure if someone would use this taxonomy and develop it further or changed in completely.

The point in presenting this taxonomy is to try to understand why people may choose silence in different situations in different organizations. What is also important here is try to understand how silence could be approached from the managerial perspective. Here this perspective means a desire to improve the possibility for an organization to succeed. It is proposed here that those managerial actions which lower the level of silence are such interventions which create new potential for an organization to thrive.



The suggestion for whole picture of silence in organization includes four main areas which are all discussed below.

4.2 The impossibility to share everything

4.2.1 We simply cannot share everything

It is unavoidable part of normal human life that we simply cannot share everything. Whenever we encounter other people, one or more, we are always in a situation that we are able to share only part of that whole totality what we see, think and perceive and also what we have seen, have thought or have perceived, or what we think that we will see in the future, or what we will think or will perceive in the coming days. Clearly this whole array of experiences forms a massive entity of which we could share something but only some tiny part to others. Perhaps we choose to share something of the present or recent moments, or perhaps we decide to indulge into our memories and share something from there or perchance we decide to look into future and share our plans or our anticipations about the future.

Perhaps we may not even pause to think or to ruminate that we actually forced to choose what to share, we may not even be really aware, at least not all the time, that we cannot share everything. In fact it is even hard to think what it would be to share everything. It is impossible to define in any given situation what would be that ALL what one person could share. In fact, it is impossible to define what is all what we know (experience, think, observer, dream, etc.) in any given moment.

These lines above seem to lead to a following conclusion: we cannot know all what we know. As an executive educator I am tempted to ponder that what this means to our eternal quest of becoming wiser and wiser, what actually is the way to become sagacious: a) to learn new things, i.e. to gather the pile of knowing higher, b) to learn more about those things that you already know (at some level, in certain special way), i.e. to become more aware who you are, how you are. Perhaps both avenues are necessary for an avid learner.

At the same time it is valuable to notice that it is a decision to choose what we share. Perhaps most of the time we just share something, it comes naturally we do not have to focus on deciding what we share. Perhaps sometimes, in new or in somehow challenging situations we pay our attention to sharing. When someone asks in the job interview about our weak points, we tend to consider before answering. But these situations are exceptions. Could it be that in our professional life we should take the sharing much more carefully. There the point would be to think what others, and what the whole organization need to know. That should guide us when we decide what to share. It is part of professional excellence to understand what to share and to know what is valuable to others and to whole entity, let it be organization or some other unit.

Clearly the discussion above portrays a somewhat one sided picture of sharing. At least implicitly the focus seems to be on those kinds of things which could also be called facts or pieces of information. In other words as described above we know and we have seen a lot of things and we can share only part of it. This is acceptable and these kinds of phenomena are the main focus in this paper. However, we must remember that choosing what to share is by no means limited to facts. For example, we also share all kind of feelings and emotions. Hence in any situation it is often a big decision whether you choose to use upbeat or downbeat style of speaking and sharing. The choice is yours - how do you decide to proceed?

4.2.2 Modes of communication we choose to use, modes of communication we choose not to use

Whenever we establish contact with other person or other persons we are also prone to decide which modes of sharing and transparency we consider as most important. I would claim that quite often our attention focus on words and speaking, perhaps almost solely.⁹ We might for instance ask whether s/he said everything.

It is interesting to notice how the speaking really gets a high importance in various situations. For instance, in the court the oath may have the following form: "I swear by Almighty God that I will tell the truth, the whole truth and nothing but the truth." From the perspective of this paper, the way how telling everything is emphasized in the court represent something special, and now I am not referring to the law as such but to something else. What is special here is that in the court people are examining events which have happened in the past. It is worth mentioning that in this paper we are not examining past events but the way how people share or choose silence in the evolving situations. Therefore, when we are examining sharing and transparency in organizations we must consider the whole spectrum of different modes of communication which we can use. We have to consider all the means and ways what a human being can use in order to communicate something to others. We have to be aware of whole array of different modes of communicating. In addition to speaking there are also other modes of communication like: facial expressions, all kinds of gestures, also all forms of action.¹⁰

The point in this chapter is to make us think that when we are examining sharing speaking is not all that there is. One evocative quote comes from Mark Twain: "Action speaks louder than words but not nearly as often."

⁹ Let it be admitted that this comment is written by a person who represent a very low context culture. Please see Edward T Hall.

¹⁰ "Action speaks louder than words but not nearly as often." — Mark Twain

4.3 Fear based reasons

When you ask that why people choose silence in organizations one answer which you get quite often is: fear. This is the answer which has emerged in numerous personal discussions in different contexts. I also made a LinkedIn poll where I offered two options that why people choose silence. The first option was fear and the other was that speaking does not seem to provide results. The poll got 9 answers which came from all over the world, therefore the result is not based on anything larger, but nevertheless the result was indicative - a fear was a clear winner with 8 votes (feels somewhat awkward to write that fear was a winner, but in this polling context it was).

Apparently fear is one of those words which you seem to know with certainty, but when you try to define it you may notice that as a concept the fear is very, very elusive. Defining fear is not at all simple task. Therefore let us look first how Wikipedia defines fear and after that we will examine different ways of approaching fear in organizational context:

Wikipedia starts its fear entry as follows:

Fear is an emotion induced by a perceived threat which causes entities to quickly pull away from it and usually hide. It is a basic survival mechanism occurring in response to a specific stimulus, such as pain or the threat of danger. In short, fear is the ability to recognize danger leading to an urge to confront it or flee from it (also known as the fight-or-flight response) but in extreme cases of fear (horror and terror) a freeze or paralysis response is possible.

In organizational context fear which leads to silence is a phenomenon of its own. In this text I will approach that specific phenomenon from two angles:

- 1) Fear which relates to you
- 2) Fear which relates to others

Clearly this discussion is tentative and thought provoking by its nature. The point here is to suggest that because a silence is a very important organizational factor which may play a crucial role in determining whether the organization succeeds or not, we must pause to examine that what actually causes silence. One explanation is certainly fear, perhaps that fear is based on real things or perhaps mainly imagined, however fear must be one factor which relates to silence in organizations.

Therefore understanding the roots of fear, and through that understanding being able to reduce silence and increasing communication can be seen a most important managerial task for every executive. But what actually is fear in organizational context, how it can be approached and discussed? The purpose here is to find new openings which might give new ideas for executives and for each of us how to tackle these issues in our working environment.

4.3.1 Fears which relates to you (or to me, or to any individual personally)

4.3.1.1 Fear of making fool of yourself

Certainly there might be situations where you choose silence because you are afraid that you would make fool of yourself.¹¹ Perhaps you may feel that you do not know enough of the topic under discussion. Or perhaps you may feel (know, anticipate) that your position in your organization is such that in those discursive practices which prevail in your organization your effort to participate would only result in difficult and somehow embarrassing consequences.

Apparently silence is a very different thing in different cultures and reasons for silence are also very different. Examining these cultural issues which relate to silence would be a most intriguing research topic in itself. However, generally speaking the point here is that each individual has her/his own unavoidable responsibility to participate and share. That is part of work - working is sharing, working well means sharing wisely. On the other hand it is necessary to emphasize that each organization should develop the rules of communication and participating culture to a direction where joining and sharing would be as rewarding as possible.

Also here we have a special challenge for each executive. We may think in our time in this modern society people would feel very free to participate. However, it may be that in organizations there are still a lot hidden rules and discursive practices which hinder participation. Sometimes executives may even think that in these days they even need to emphasize their role and take strong positions in meetings and in different discussion forums. However, this is one place where wise discernment is really needed. Each executive should carefully consider how they on their own part could create an atmosphere where genuine - let it be stressed: genuine - participation will happen as much as possible.

4.3.1.2 Fear of getting more tasks

Age old truth in army is that movement reveals. Unfortunately something similar may be true in organizational life. Consequently, there seems to be a tendency that a person who opens her/his mouth about something also gets that task on her/his task list. There, let us check in every organization that sharing is as rewarding as possible. If sharing means problems, there is something which must be changed.

Also more generally speaking it may not be always rewarding to try new things. There is always a risk to fail, suggesting new, trying something different means that someone breaks the silence and puts her-/himself to the front. Perhaps organization could develop an attitude where trying new things would

¹¹ Even fools seem smart when they are quiet. -Proverbs 17:28

be appreciated and also mistakes could be tolerated and viewed as learning possibility.

4.3.1.3 Fear of becoming labeled “difficult”

Some of the issues which relate to silence in organizations are very difficult to understand. Also some of these issues are such which we wish not connect to wise adult professionals and to professional organizations. Hence these kinds of topics are easily such which are not discussed (publicly). However, often that is exactly what would be needed - open and honest discussion could be way to improve things.

For instance, there appears to be a lot of situations where people are asked to comment freely but for some reason everybody seem to know (rightly or wrongly) that comments would not be candidly welcomed. These kinds of awkward moments relate in particular to many change processes and also to many other situations in our organizations. Let us imagine that the managers have created something new, perhaps they have already started to implement it and then there is a session where people are asked to express their opinion freely.

Quite often these situations are loaded with a lot of tension. Most people are thinking all the time what will happen to me in this change process. This whole setting begs silence with a very load voice. I would assume that in these situations many will think that saying something is easily interpreted that this particular person is resisting the change and s/he might become labeled “difficult”. No one wants to be labeled difficult when there is a lot of uncertainty in the air. No wonder that silence prevails.

The point for managerial perspective is that planning and orchestrating a change process is demanding task. Poorly conceived situations may create unwanted silence and once silence has appeared it may be difficult to push it away.

4.3.2 Fears which relate to others

4.3.2.1 Fear of ruining positive atmosphere

Apparently we all wish to work in a pleasant environment, in a nice atmosphere with collaborative colleagues. And certainly nice and supporting atmosphere can be a success factor of its own right, it nurtures creativity, innovation, it energizes and it provides many other positive things to all involved and to whole organization.

In this setting you may anticipate that taking up certain matters might for some reason mildly or perhaps drastically harm the positive general atmosphere. Therefore you may decide to go with the silence and avoid taking up certain matters.

Apparently selecting silence can a reasonable choice if you have reached that conclusion by applying special kind of a “cost-benefit analysis”. In other

words you have estimated what would happen if you would raise certain topic and how things would most likely continue in case you would choose silence. And you have reached a conclusion that in this particular case you go for a silence. That is a decision, and like with all decisions you may have made an excellent or not so excellent decision.

On the other hand when choosing silence relates heavily to maintaining good atmosphere, it can be counterproductive. Often genuine development requires also critique, and in case the need to preserve good atmosphere hampers a possibility to criticize it is time to evaluate what is important what could be less prominent role in organizational life. Perhaps a lot of efforts could be put up so that the capability to give and take constructive criticism would reach a higher level in organizational discussion culture.

It is, however, understandable that there are situations where any of us might predict that bringing something up might cause a mess and confusion in our organization. We all know that organizations are pretty delicate creatures on what comes to the maintaining trust and keeping discussion channels between people open. It has been said that individual is strong but organization is fragile. This suggests the idea that organization is a trust based network and the trust between actors may brake easily and it is very difficult to restore. So also here we have to conclude that sometimes some level of silence is perhaps the best solution. Perhaps this is no true in ideal world, but it can be very true in real world.

4.3.2.2 Fear that the connection with others fails

In his excellent book about relationship marketing (From the 4P's to 30R) Evert Gummesson writes how he noticed what is the essence of marketing is in professional organization. The crucial challenge is to find a place, position and acceptance among colleagues. Only after adequate acceptance as new member of the network your new colleagues will ask you to join to different projects and you can gradually become part of the functioning network.

In fact, it would be touching (and difficult) to study how many executives and other professionals on different levels of organizations are not really part of the functioning organization. Perhaps, for instance, a boss was fired a long ago, not officially, not publicly but in a way which almost all seem to know - at least silently. Here firing means that working collaboration with others has severed, perhaps not totally but to the extent which seriously reduces the real working possibilities. Also these lines lead us to suggest that sometimes in some organization it may happen that people in a way have gradually fired each other, as a result they inhabit the same organization but the genuine connection between people may have been lost on the way. How could they reach a situation where they in way could recruit each other back to work?

Thus a genuine connection with a network is very important, often a necessary factor before you can actually do anything productive in any organization or in business life in general. Sometimes the network could be a colleague, sometimes few colleagues, sometimes a team or a department,

sometimes the whole organization, sometimes some other formation of people. Typically in order to maintain and strengthen your position in any network you are expected to show some loyalty towards your network.

Hence, quite often the deepening collaboration with any network creates also complex configurations which cunningly start to suggest that member of any network should be silent about something. Typically some kind of we-them - setting emerges. Often organizations are divided to different departments and units. It is not rare that these different units start to compete with each other. One negative result of the rivalry which grows intensive is that flow of information between the competing units may not stay at the level where it could be. As a result for instance some new business opportunities may be lost because of unwarranted silence between different organizational units emerges.

In general a person may fear that sharing something which is somehow considered as a secret in her/his network might result in negative reactions and actions by others. Hence a person would be prone to resort to silence on those occasions. In the mild form this can mean that organization does not learn as quickly as it could if information were shared more openly. In a strong form we are talking about more difficult situations where cover up can be serious thing (a short discussion about whistle blowing is in the chapter 4.6).

4.3.2.3 Fear that sharing would ruin customer relationships

It is also important to emphasize that there are a lot of occasions where silence is actually part of proper professional conduct. For instance, even law may require silence about some customer related matters in some businesses. Also, in general prudent handling of customer information is part of any laudable work.

Again we notice that silence is a complex issue. Quite easily there would a tendency to think that silence is something negative and we must get rid of all silence. However, often silence is unavoidably part of the professional work. It is easy to see that some work would be actually impossible without silence, for instance in some cases you have to trust your strategic plans to outsiders and you could not do that if you feared that they would not obey very prudent silence concerning your vital business secrets.

4.4 Frustration

Frustration means here a feeling that for some reason a person has reached a conclusion that it is not worthwhile to break to silence.

4.4.1 Speaking does not provide results

A person can end up choosing silence if s/he comes to conclusion that her/his efforts to raise issues for common discussion do not seem to provide results.

Perhaps s/he feels that her/his openings are met with silence or that her/his efforts to change something have not provided results s/he would have liked to see happening.

In case one feels that s/he is being silenced that experience may evidently create even more silence in the future. At the same time we must notice that the experienced disappointment for not getting changes that someone may want is also a complex issue. Perhaps the desired changes are such which are feasible to achieve, then the disappointment of not getting desired changes could be justified. At the same token it is also possible to think that sometimes people wish changes which are very hard to make at least in the short run if not ever. In both these cases there should be discussions in organizations that why some required changes may not be possible at the certain time, perhaps there are some justifications why even the in principle possible changes are not done at least now. As we can anticipate one problem here is silence, in other words in desired changes are not even discussed openly there is no way to handle these issues. Silence is prone to create more silence.

4.4.2 Lack of genuine interest

Sometimes one reason behind silence is that for some reason a person may have lost her/his genuine interest toward the development and success organization. When this is a case a person may choose silence also in those occasions where s/he could instead share something valuable with others. Often silence is an easy solution, sharing would require much more, at least you would need to justify your point and make others listen. Sometimes you would have to compete with different views in order to get your voice heard. For someone who has lost her/his genuine interest, this may feel or too heavy burden and s/he just stays silent.

And also here one dictum of this paper rings true - silence create silence. A person who has assumed a silent role is assumed to remain silent by others. So, how s/he might gather the courage and energy to break silence and beat the expectations, not an easy task. In accounting so called zero based budgeting is something which has been proposed in situations where we just build on old expectations and practices without really stopping to evaluate what would be possible now. Could we apply something from zero based budgeting on human encounters, could we always be open for new realities, open that someone who has not been that active could become active today. At least we should check that our expectations towards anyone are not the ones which help the silence to linger.

4.4.3 Negative learning

Negative learning is a concept which I have first heard from professor Tapio Aittola, University of Jyväskylä. Negative learning refers to learning experiences which are very different than those experiences which are typically topics of general discussions. Negative learning means that a person starts to

see how difficult and sometimes practically impossible some things really are. S/he may have had, for instance, a basic idea that s/he would like to do something new, for instance s/he would like to change something in her/his organization. S/he may have an idea that when she focus on something and starts to understand it better s/he will learn new things and gradually s/he will be in a position from which s/he can make those planned changes.

However, sometimes it may happen that the world reserves negative learning experiences for any of us. This means that a person learns that for some reason it is far more difficult and perhaps impossible to make the changes s/he would like to make. Sometimes the world just is much more complex than the person had thought and therefore making changes becomes difficult. S/he may notice that s/he does not have the needed capabilities, energy or time to learn all that what would be needed in order to make changes. Sometimes there may some other reasons like political, cultural or some vested personal interests on status quo which make the changing impossible.

In sum, negative learning experiences may also lead to silence and the fewer efforts to make changes and develop new things. From the organizational perspective it might be desirable that people would not give up too easily when they encounter negative learning experiences. Quite often new openings feel at first impossible, and no one may believe that those ideas could be feasible but surprisingly they may turn into new opportunities after persistent effort.

4.5 New work

4.5.1 New way of working is still in its infancy

I wish to name one quarter of the silence pie with the title “new work”. Certainly wishful thinking does not belong to careful analysis, and it may sound odd to just wish that one part of pie would represent “new work”. Still, this is the way how I would like to proceed here and my justification for this choice is following. This is not an empirical paper so I have not measured the elements of the Silence pie. Also some elements of the Silence pie could be immeasurable in the first place, and yet they are phenomena which could be important from the managerial point of view.

New work is just that kind immeasurable but yet important phenomenon. Part of the challenge here is that new work does not yet exist, it is just developing. On the other hand “new work” could be here already, and part of exists here and there but it is not yet generally part of our everyday work. And I propose that from the managerial point of view it makes a lot of sense to try to grow a portion of “new work” in every organization.

Now it is high time to look what is meant with the concept “new work” here in this text. The most important feature of new work is professional sharing. This means a mode of working where we think all the time what to

share to others. This means that we learn to see professional sharing as an integral and elementary part of our work.

I use here the term professional sharing with a purpose. The word professional means that we do the sharing as intelligently and wisely as we can. So we are willing to continuously understand better what to share, to whom to share and how to share. In professional sharing the goal is to increase the success potential of our organization. So when we evaluate our sharing and we develop our work on that front, we keep the success of organization in our mind.

It is proposed here that when the “new work” develops to its full potential it will mean a lot more sharing than what happens today. From the perspective of a new work there is a lot of silence everywhere. In order to illustrate this point it could be said that from the perspective of “new work” people may sit in the same building but they do not work together, there is so much more that people could do together. So the level of sharing to which we are used to today is actually full of silence when it is examined from the perspective of emerging new work.

4.6 Whistle blowing

There is no special slice for whistle blowing in our pie. This is partly because whistle blowing can relate to several areas in our pie. However, I think that whistle blowing deserves to be mentioned separately. This is an important topic and a topic which would deserve more research in the future. Whistle blowing is an activity where someone decides to break silence and bring something in the open.

Whistle blowing makes often big headlines in media. Two recent examples make the case.

Is State Dept. muzzling whistleblowers? 3:52

updated 02:30 ap. UTC+3.00 ke toukokuuta 1, 2013

f 0 ★



Pope condemns Bangladesh working conditions as "slave labor"

Suosittelle 19 henkilöä suosittelee tätä.



By Philip Pullella
VATICAN CITY | Wed May 1, 2013 3:14pm EDT

Tweet

Share

Share

+1 0

Email

Print

Related Ne

EU cons
action aft
Banglade
collapse
Wed, May 1

Thousan

5 Discussion

The level of silence is a critical success factor and wise people try to reduce the level of silence in their organization. Silence is becoming more and more relevant topic because organizations are changing towards direction where sharing and thinking together is becoming more and more critical success factor. It has been said for years that organizational success builds upon individual creativity, activity and hard work. That is only part of the story, the other side is how people work together, do they share their observations, ideas and wisdom with others or not. That is very important, that sharing is actually the very activity which creates a working and effective organization. There is a big difference whether organization means sitting in the same buildings as compared to working in a way where professional sharing is elementary part of work. Actually the former case is not really an organization.

In different parts of this text I have referred to the managerial perspective on silence. It has been suggested that managers should take actions which would reduce the level of silence in organization. The goal would be to improve the success potential of the organization by increasing genuine collaboration among different people.

The point here is not to deny anything what is said above. However, in particular with phenomenon like silence we certainly have to emphasize the absolutely crucial role of everyone in organization. Wise people create organizations and wise people together create the way how they actually work in the organization which they have created. This shared responsibility and deeply experienced ownership are very important building blocks when we are dealing with complex phenomena like silence and when we wish to create really working organizations.

Thus, in order to really reduce the level silence in organization everybody has in important role to play. As this text has proposed we all make choices all the time, we simply cannot share everything. Hence in sharing we all face several steps. First the awareness part of sharing. Do we really realize that we always make decisions when we share something and when we are silent about something? Second our genuine willingness to share. Are we willing to share, are we willing to see the trouble in making our views heard, are we willing to take the risk which relates to sharing, others may not like what we say; we may get new tasks, etc. Thirdly, are we professional sharers? Do we always develop our understanding that what kind of sharing will help others and our organization to succeed? Apparently here the understanding cannot be acquired by meditating in the silence instead we just have practice all forms and sharing and become better by doing sharing in our network day after day. Next time when you are just about to choose silence, please think again.

OSUUSTOIMINNAN ASEMA MAAILMAN OSUUSTOIMINNALLISIMMAN MAAN KAUPPATIETEISSÄ

Salme Näsi

Tampereen yliopisto

Osuuskunnat ovat olleet historian saatossa ja ovat myös tänään merkittävä yhteiskunnallinen tekijä Suomessa. Suomi on suhteellisesti maailman osuustoiminnallisimman maan: väliluku on runsaat viisi miljoonaa, mutta osuuskunnissa ja osuuskuntiin rinnastettavissa keskinäisissä vakuutusyrityksissä on jäseniä yhteensä yli seitsemän miljoonaa. Lähes yhdeksän kymmenestä aikuisesta on vähintään yhden osuuskunnan jäsen, ja monet ovat kahden tai useamman osuuskunnan jäseniä.

Suomea on sanottu osuustoiminnan mallimaaksi, mutta mikään suomalainen keksintö tai erikoisuus ei osuustoimintaa kuitenkaan ole. Osuustoimintaa on kaikissa maanosissa. Maailman osuuskunnissa on noin miljardi jäsentä ja osuuskunnat tarjoavat työtä noin 100 miljoonalle ihmiselle. Vuosi 2012 oli YK:n julistama osuustoiminnan vuosi teemalla "Cooperative enterprises Build a Better World". Vuoden aikana osuustoimintaa edistettiin kaikkialla maailmassa, ja erityisesti kehittyvissä maanosissa ja maissa. Näissä osuustoimintaa tarjoaa mahdollisuuden yhdessä yrittämiseen omin voimavaroin. Osuustoimintavuosi on mennyt, mutta osuustoiminnan edistämistä jatketaan vuoteen 2020 jatkuvan osuustoiminnan vuosikymmenen puitteissa (Ks. Blueprint for a Co-operative Decade).

Osuustoimintayritysten merkitystä Suomessa voidaan kuvata myös seuraaviin luvuin. Yli 20 % Suomen bruttokansantuotteesta tulee osuustoimintayrityksistä, ja nämä yritykset työllistävät noin 107 000 henkilöä. Suomen kaupparekisterissä on vuonna 2013 noin 4500 osuuskuntaa eli vain noin 1 % kaikista kaupparekisteriin merkityistä yrityksistä. Osuuskuntien joukossa on kuitenkin paljon hyvin suuria yrityksiä. Vuonna 2010 liikevaihdoltaan kymmenen suurimman osuustoimintayrityksen liikevaihto oli keskimäärin 2,7 miljardia euroa ja henkilöstöä oli keskimäärin noin 6000

henkeä¹². Liikevaihdoltaan 307 suurimman osuustoimintayrityksen liikevaihto oli keskimäärin 127 miljoonaa euroa ja henkilöstöä oli keskimäärin noin 1200 henkeä. (Osuustoiminnan Neuvottelukunta, Finnish 300+ lista, 2010 ja HE 185/2012.). Toisena ääripäänä ovat lukuisat pien-, mikro- tai uusosuuskunnat (vuositilaston 2009 mukaan meillä oli noin 2550 rekisteröityä pienosuuskuntaa), jotka työllistävät osa- tai täyspäiväisesti pääasiassa jäseniään.

Osuustoiminnan ja keskinäisyyden merkitystä ja mahdollisuuksia yhteisten tehtävien hoitamisessa ja erilaisten elämiseen ja elinkeinoihin liittyvien tarpeiden tyydyttämisessä Suomessa tai maailmanlaajuisesti tuskin kukaan kyseenalaistaa. Osuustoiminnalla on pitkät perinteet käytännön yritys-elämässä, mutta miksi sen opetus ja tutkimus kauppatieteissä ovat jääneet lapsipuolen asemaan suhteessa muiden yritysmuotojen, erityisesti osakeyhtiöiden opetukseen ja tutkimukseen? Syitä voi vain aprikoida ja samalla todeta, että asia on viime vuosina – paljolti osuustoimintakentän oman heräämisen ja aktiivisuuden sekä taloudellisen tuen¹³ ansiosta – onneksi korjaantumassa. Vuodesta 2005 alkaen Suomessa on toiminut kahdeksan yliopiston yhteinen Co-op Network Studies verkosto, joka tarjoaa opiskelijoille monitieteisiä osuustoiminnan ja yhteisötalouden opintoja ja kehittää alan tutkimusta ja opetusta. Opetuksen ytimessä ovat osuustoiminnan idea ja osuuskunta yritysmuotona.¹⁴ Aila Virtasen kanssa olemme olleet verkostossa mukana osuustoiminnan taloushallintoa koskevan opintojakson toteuttajina. Oppilaan on tullut perehtyä mm. osuuskuntien omistukseen, pääomaeriin ja ylijäämän käyttämiseen – ne kun eroavat osakeyhtiöiden vastaavista.

Tämän kirjoituksen tarkoituksena on pohtia, miksi osuustoiminta on viime vuosikymmenien aikana ollut varsin näkymätön suomalaisessa kaupallisessa koulutuksessa ja miksi osuustoiminnan opetus ja tutkimus olisi tärkeätä sisällyttää joko erillisinä kursseina tai eri kursseihin sisältyvänä jokaisen kauppatieteilijän koulutukseen.

Miksi osuustoiminta on hävinnyt kauppatieteiden koulutuksesta?

Osuustoimintaa syntyi Euroopassa yleisesti 1800-luvun puolivälissä; teollistumisen ja tehdastyöväen sekä yleensäkin vähävaraisemman kansanosan ongelmien ratkomiseen¹⁵ Osuustoimintaa muodostui eri maissa eri sektoreille, tehtäviin, joita ei pääomien puutteessa tai muutoin kyetty yksin hoitamaan.

¹² Maailmanlaajuisesti osuustoimintasektorin liikevaihto vuonna 2010 oli 1,6 triljoonaa dollaria. Suomalaisten osuuskuntien osuus siitä oli 2,5 %. Metsäliitto sijoittuu v. 2010 metsäsektorin osuuskunnista liikevaihdon perusteella sijalle 11, OP-ryhmä pankkisektorilla sijalle 10, S-ryhmä kuluttajaosuuskuntien joukossa sijalle 8 ja Ilmarinen vakuutustoiminnassa sijalle 15 ja Tapiola sijalla 91. (ks. ICA, Global 300+ Report, 2010.)

¹³ Osuustoimintakenttä on tukenut osuustoimintaopetusta ja -tutkimusta, viimeisimpänä panostuksena viisivuotisen osuustoimintaprofessuurin rahoitus Lappeenrannan teknillisessä yliopistossa.

¹⁴ Verkostoa koordinoi Helsingin yliopiston Ruralia-instituutti Mikkelissä.

Osuustoiminnan neuvottelukunnan osuustoiminnan arvoja ja periaatteita koskevassa julkaisussa (2008, s. 9) todetaan osuuskuntien syntyhistoriasta mm. seuraavaa: "Osuuskuntia syntyi Euroopassa ensimmäisen kerran erillisinä juridisinä yksiköinä 1800-luvulla. Saavutettuaan pysyvää menestystä 1840-luvun vaikeina vuosina osuuskunnat alkoivat levitä viitenä eri perinteeseen: *kuluttajaosuuskuntina*, jotka on yleisesti liitetty Rochdalen uranuurtajiin, *työosuuskuntina*, joiden suurin vahvuus oli alun perin Ranskassa, *osuuskassoina*, jotka yleisesti ottaen saivat alkunsa Saksassa, *maatalousosuuskuntina*, jotka juonsivat juurensa Tanskasta ja Saksasta sekä *palveluosuuskuntina*, kuten asunto-osuuskuntina ja terveydenhoitoalan osuuskuntina, joita syntyi eri puolilla teollista Eurooppaa 1800-luvun lopulla. Kaikki nämä osuustoiminnan eri muodot menestyivät - vaikkakaan eivät kaikkialla yhtä hyvin - useimmissa Euroopan maissa 1800-luvulla ja levisivät yli koko maailman 1900-luvulla.

Suomalaisen osuustoimintaliikkeen läpimurtokausi ajoittuu 1900-luvun alkuvuosiin eli autonomian ajalle. Osuuskunnilla on meillä Suomessa siis yli satavuotinen historia. Ensimmäinen laki osuustoiminnasta annettiin vuonna 1901, mikä mahdollisti osuuskuntien perustamisen eri toimialoille. Osuuskuntia - osuuskauppoja, osuuskassoja, osuusmeijereitä, osuusteurastamoja jne. - syntyikin maahamme hyvin nopeasti 1900- ja 1910-luvuilla eli jo ennen itsenäistymistä. Syntyaikoinaan osuuskunnat pyrkivät taloudellisen toiminnan kautta parantamaan suomalaista, tuolloin vielä hyvin kehittymätöntä yhteiskuntaa sekä kuluttajien osuustoiminnallisten yritysten että tuottajia palvelevien järjestöjen kautta. Osuustoimintaa tarvittiin - tuolloin jo usein liian raakaksi koetun - markkinatalouden inhimillistäjänä.¹⁶

Suomalaisen osuustoiminnan uranuurtajine tunnetaan Hannes Gebhard ja hänen vaimonsa Hedvig, mutta osuustoimintaliikkeen tienraivaajien maineikkaaseen joukkoon kuului myös sittemmin merkittävänä valtiomiehenä tunnettu Presidentti Juho Kusti Paasikivi.¹⁷ Paasikiven vuonna 1898 valmistuneesta osuuskassoja koskevasta kansantaloustieteen laudaturtutkielmasta, jossa Paasikivi katsoi osuustoiminnan voivan parantaa etenkin pienyrittäjien toimintaedellytyksiä, on lainattu seuraava sitaatti: "Osuustoiminnan tuomat uudistukset ovat kuitenkin vain osittaisia, eikä sellaisia yhteiskuntaa kokonaisuudessaan koskevia, joilla sosialistit toivoivat yhdellä keikauksella voivansa tehdä maailman onnelliseksi." Paasikiven tutkielman sanoma oli selvä: "Ajan myötä osuustoiminta-aate lujittaisi markkinataloutta, ei kumoaisi tai syrjäyttäisi sitä". Pellervon oppaassa vuodelta 1902 Paasikivi kirjoitti, että "osuustoiminnan merkitys ei rajoitu ainoastaan taloudelliselle alalle, vaan ulottuu kauas sen ulkopuolelle. Osuuskunta on koulu jäseniensä siveellisten ominaisuuksien kehittämiseksi, ennen kaikkea lujan yhteismielen, solidaarisuuden tunteen kasvattamiseksi ja ylläpitämiseksi."¹⁸

Yhteiskuntajärjestyksen uudistaminen tulee esiin myös maamme ensimmäiset ja keskeiset liiketaloustieteen kirjat kirjoittaneen professori Kyösti

¹⁶ Ks. www.osuustoiminta.coop/2012/ost_suomessa.html

¹⁷ J.K.Paasikivi toimi Pellervo-seuran lakimiehenä 1901-03.

¹⁸ Ks. Kari Inkinen, osoitteessa

www.osuustoiminta.coop/ot/uotneuvonta/sankareita/2_12paasik.htm

Järvisen teksteissä. Vielä vuonna 1951 toisena painoksena ilmestyneessä Liikeorganisatio -kirjassaan (kirjan kahdeksas luku, "Osuusliikkeet ja julkiset liikkeet") Järvinen viittaa eräiden maiden osuustoiminnan alkuvaiheeseen "yhteiskuntajärjestyksen uudistavana" ja "suuren sosiaalisen kysymyksen ratkaisevana" "sosiaalireformipyrkimyksenä", todeten näiden pyrkimysten kuitenkin myöhemmin jonkin verran jääneen syrjään, kun pääasiaksi on tullut "käytännöllisten ja elinvoimaisten osuusliikkeiden aikaansaaminen".

Osuustoiminnalla on siis maassamme yli satavuotiset ja historiallisesti arvokkaat perinteet. Samalla tuo perinteikkyys saattaa olla myös jonkinlainen taakka. Osuustoiminta on tänään ehkä koettu vanhanaikaiseksi, ei uutta luovaksi ja moderniksi. Osuustoiminta on tahallaan tai vahingossa unohdettu – jopa väärinkäsitetty – liiketoimintamalli. Kun tämän päivän opiskelijoilta kysyy heidän tietämystään osuustoiminnasta, aina joukosta joku tuo esille, että eikö se ole sellaista sosialistista toimintaa. Voitaneen siis todeta, että eräinä syinä osuustoiminnan unohdukseen saattavat olla sen perinteet ja pääsääntöisesti väärät mielikuvat, sen historia. Osuustoiminnan juuret ovat autonomian ajalla, ja sen olemassaolon oikeutus liitetään nuorempien sukupolvien taholla johonkin menneeseen aikaan, jota leimasivat erinäiset vastakkainasettelut myös maamme yhteiskuntajärjestyksen suhteen.

Erinäisistä lähteistä voimme lukea, että osuustoiminnan korkeakouluopetus aloitettiin Tampereen yliopiston "juurilla" Kansalaiskorkeakoulussa 1920-luvulla. Sen opetusjaostoissa voitiin suorittaa myös *osuustoimintatutkinto*¹⁹. Kansalaiskorkeakoulu otti vuonna 1930 nimekseen Yhteiskunnallinen Korkeakoulu (YKK), joka siirtyi vuonna 1960 Tampereelle ja josta vuonna 1966 tuli Tampereen yliopisto. Tämän jutun kirjoittaja on alkanut opintonsa samaisessa opinahjossa vuonna 1967 ja opettajan uransa vuonna 1974. Monia vuosikymmeniä meni ilman suurempaa huomiota osuustoimintaan.

Runsaat kymmenen vuotta sitten Bengt Holmström tarkasteli osuustoiminnan tulevaisuutta (LTA 4/1999, 404-417) ja kirjoitti tuolloin, että parin menneen vuosikymmenen aikana yrityksen teoria ja organisaatioteoria ovat nousseet merkittäviksi tutkimusalueiksi, mutta yllättävän vähän niissä on huomiota kiinnitetty osuuskuntien ja muiden ei-osakeyhtiömuotoisten organisaatiomuotojen roolin ymmärtämiseen. On yksinkertaisesti oletettu, että yritykset ovat yleensä osakeyhtiöitä ja että pääomansijoittajien omistus ja valvonta muodostavat ylivoimaisen järjestelmän. Paasikiven sanoin - "osuuskunta on koulu jäseniensä siveellisten ominaisuuksien kehittämiseksi, ennen kaikkea lujan yhteismielen, solidaarisuuden tunteen kasvattamiseksi ja ylläpitämiseksi" – on tänään taas oivallettu mm. siinä Coop-Studies verkostossa, johon yllä jo on viitattu. Käytännönläheisimminkin asia on ehkä oivallettu niissä ammattikorkeakouluissa, joissa opiskelijat opiskelevat yritystoimintaa perustamiensa osuuskuntien avulla.

¹⁹ Ks. Tampereen yliopiston vuosikymmenet (www.uta.fi/esittely/historia/vuodet.html). Vuonna 1925 perustetussa Kansalaiskorkeakoulussa oli kolme tutkintoa: sanomalehti-miestutkinto, hallinnollinen tutkinto ja osuustoimintatutkinto. 1930-luvulla tutkintoja oli kahdeksan, yksi niistä edelleen osuustoimintatutkinto.

Suomen suurimmilla ja näkyvimmillä osuuskunnilla on siis jo yli 100-vuotinen historia takanaan. Osuustoimintayritykset edustavat paljolti perinteisiä toimialoja - ihmisten perustarpeiden tyydyttämistä, elintarvikesektoria, vähittäiskauppaa, pankki- ja vakuutuspalveluja. Nämä toimialat eivät ole olleet kauppatieteellisessä koulutuksessa kaikkien kiinnostavampia. Mielenkiinto on ollut vientiteollisuudessa, metsäsektorilla, teknologiateollisuudessa, ICT-sektorilla, pörssiyrityksissä, finanssisektorilla, palveluinnovaatioissa, kasvuyrityksissä jne. Harvempi on osoittanut kiinnostusta perinteisille osuustoiminnan toimialoille, kotimaiseen maidon-, lihan-, viljan- tai munantuotantoon, osuuskauppa- ja pankkipalveluihin, keskinäiseen vakuuttamiseen. Kiinnostus on kohdistunut uusiin teollisuudenaloihin perinteisen, ihmisten ja heidän elinkeinonsa perustarpeita tyydyttävän toiminnan kustannuksella. Globaalit maailmanmarkkinat ja vientiteollisuus ovat kiinnostaneet kauppatieteilijöitä enemmän kuin paikallisten ihmisten tarpeet ja toimeentulo. Globaalit pääoma- ja rahoitusmarkkinat ovat johtaneet voimakkaaseen omistaja-arvon (shareholder value) -ajattelun korostumiseen liiketaloustieteessä, vaikkakin sidosryhmäajattelu on kuulunut pohjoismaiseen doktriiniin jo 1960-luvulta lähtien. Liiketoiminnan ainoana - ja joka tapauksessa keskeisenä - menestyksen mittarina on toiminut taloudellinen tulos, voitto, jonka tuottaminen osakeyhtiössä on yleensä myös ainut lakisääteinen tehtävä.

Aina eivät osuustoiminnankaan taloudelliset ja yhteiskunnalliset tavoitteet ole olleet tasapainossa. Omalta osaltaan kiinnostusta osuustoimintaa kohtaan ovatkin ehkä vähentäneet epäonnistumiset ja osuustoiminnan keskinäisten välien jännitteet. Osuuskauppojen ongelmat 1970- ja 1980-luvuilla eivät jääneet keneltäkään havaitsematta, ja tuottaja- ja kulutusosuuskuntien välisiä jännitteitä muistellaan ja käsitellään edelleenkin.²⁰ Osuustoiminta Suomessa on kuitenkin liiketoimintaa, jonka jatkuvuus edellyttää riittävää kannattavuutta ja muiden taloudellisten kriteerien tervettä tasoa kaikilla toimijoilla. Eräissä muissa Euroopan maissa osuustoiminta on enemmänkin sosiaalista yritystoimintaa²¹, joka on valtion tuella subventoitua. Meillä Suomessa jossakin määrin järjenvastaista on se, että taloudellinen menestys aiheuttaa toimintaa kohtaan kritiikkiä. Näin on käynyt esimerkiksi vähittäiskaupassa: omasta kaupasta on tullut asiakasomistajankin silmissä liian vahva markkinatoimija.

Yritysten yhteiskuntavastuu on parin viime vuosikymmen aikana noussut ja vakiintunut keskeiseksi teemaksi kauppatieteellisessä koulutuksessa. Sama trendi näkyy myös käytännön yritys-elämässä mm. yhteiskuntavastuu- tai vastuullisuusraportoinnin yleistymisenä etenkin pörssiyritysten keskuudessa. Osuustoiminnalle yhteiskuntavastuun korostaminen antaa entistä vankemman oikeutuksen mutta myös haasteen. Jo osuuskunnan määritelmä - *"osuuskunta on itsenäinen henkilöyhteisö, johon jäsenet liittyvät vapaaehtoisesti toteuttaakseen*

²⁰ Ks. vast'ikään (2013) ilmestynyt S-Ryhmän johtajaveteraanit ry:n kustantama julkaisu Kahden tulen välissä. Pellervolaiset perheriidat. S-Ryhmän johtajaveteraanit ry:n seminaarimuistio maatalous- ja liha-alan kaupan ristiriidoista.

²¹ Esimerkiksi Italiassa osuustoimintaan viitataan usein termillä, joka englanniksi kääntyy "social cooperative".

yhteisesti omistamansa ja demokraattisesti hallitsemansa yrityksen avulla taloudellisia, sosiaalisia ja kulttuurisia tarpeitaan ja tavoitteitaan” - korostaa sosiaalisten ja kulttuuristen tarpeiden tyydyttämistä tasavertaisesti taloudellisten tavoitteiden rinnalla. Osuustoiminnan yhteisesti sovitut arvot ja periaatteet korostavat yhteiskuntavastuuta, muista ihmisistä välittämistä ja vastuuta toimintaympäristöstä (ks. Osuustoiminnan neuvottelukunta, 2008). Osuustoimintayritysten ei siis tarvitse nojata GRI:hin tai muihin vastaaviin raportointiohjeistoihin yhteiskuntavastuuasioita käsitellessään. Osuustoiminnassa voidaan tukeutua yhteisesti sovittuihin arvoihin ja periaatteisiin ja pohtia, miten ne otetaan aidosti toiminnassa huomioon ja miten asioista raportoidaan avoimesti eri sidosryhmille. Hyviä asioita – jos kohta virheitäkin – on historian saatossa aina tehty, mutta suomalainen vaatimattomuus kuuluu myös osuustoimintaan. Tekemisillä ei rehvastella – eikä ainakaan vain sen tähden, että saataisiin asiat näyttämään paremmilta kuin ne ovat.

Yhteiskuntavastuuasiassa on tultu siihen vaiheeseen, että nyt odotetaan tekoja puheen ja raportoinnin sijasta. Osuustoiminnalla on hyvät lähtökohdat toimia vastuullisesti arvopohjaisena ja yhdessä vahvistettuihin periaatteisiin sitoutuneena yritysmuotona. Arvojen ja periaatteiden noudattaminen ei aina ole helppoa. Erityisesti isojen osuustoimintayritysten parissa on ankara kilpailu kaikilla markkinoilla saanut aikaan sen, että osuustoimintayritykset ovat samankaltaistuneet muiden markkinatoimijoiden kanssa (Fernández Guadaño, 2006). Toisaalta mitä suurempi toimija sitä esimerkillisemmin sen tulisi ottaa osuustoiminnan arvot ja periaatteet toiminnassaan huomioon. Suuret toimijat tunnetaan, niiden toimintaa seurataan ja ne leimaavat koko liiketoimintamuodon sekä positiivisilla että negatiivisilla piirteillään.. Osuustoimintayritykset eivät ole historiansaatossa kiinnittäneet yhteiskuntavastuuasioihin juuri sen suurempaa huomiota kuin muutkaan yritykset eivätkä näin ollen ole aktiivisesti tarjonneet hyviä benchmarkattavia yrityscase-esimerkkejä kauppatieteilijöiden koulutukseen. Tässä on korjattava tehtävä koko osuustoimintakentälle.

Miksi osuustoiminnan opetus ja tutkimus tulisi nostaa kauppatieteellisen koulutuksen keskiöön?

Otsikossa esitetty kysymys edellyttää, että koulutukselle on sekä kysyntää että tarjontaa. Osuustoimintaopetukselle ja tutkimukselle on. Hyvin moni kauppatieteistä valmistunut sijoittuu tässä maailman osuustoiminnallisimmassa maassa osuuskuntien palvelukseen. Olisi tietysti jo rekrytointivaiheessa tärkeätä, että uusi tulokas tietäisi, mihin hakee: olisi perillä työnantajayrityksensä omistuksen, hallinnon, talouden, sidosryhmäsuhteiden jne. erityispiirteistä eivätkä asiat jäisi käytännön oivaltamisen ja työpaikkakoulutuksen varaan. Epäilemättä myös työnantajapuoli arvostaisi hakijan koulutukseen sisältynyttä osuustoimintaosaamista.

Hyviä ennusmerkkejä laajemmastakin kiinnostuksen kasvusta osuustoimintaa kohtaan on useita. Yhdeksän kolmannen sektorin eri organisaatioita edustavaa asiantuntijaa kirjoittaa Suomen Kuvalehden (1.2.2013) puheenvuoropalstalla otsikon "Suomi tarvitsee yhteiskunnallista yritystoimintaa" otsikon alla mm. seuraavasti: "Yhteiskunnallisen yritystoiminnan tarkoituksena on kannattava liiketoiminta siten, että sen avulla voidaan vastata keskeisiin yhteiskunnallisiin haasteisiin. Yhteiskunnallinen yritystoiminta on historiallisesti ja kansainvälisesti merkittävä ilmiö. Suomessa esimerkiksi osuuskuntaliikkeellä on pitkät perinteet ja se on ytimeltään yhteiskunnallista yritystoimintaa. Viime vuosina Euroopan komissio ja kansalliset hallitukset ympäri Eurooppaa ovat ryhtyneet korostamaan yhteiskunnallisen yritystoiminnan (*social enterprise*) merkitystä sosiaalisten innovaatioiden ja kansantulon kasvattajana." Edelleen he kirjoittavat, että "yhteiskunnalliset yritykset voivat toimia lähes millä tahansa toimialalla ja niiden juridiset muodot vaihtelevat osuuskunnista ja yhdistyksistä osakeyhtiöihin." Osuustoiminnallisuutta esiintyy siis eri yritysmuodoissa, ja uudet termit paljolti viittaavatkin osuustoimintaan, nyt vain uusilla ja kiinnostusta herättävillä otsikoilla. Yhteiskunnallista yrittäjyyttä ja osuustoimintaa pidetään useissa maissa pitkälti synonyymeinä. Joka tapauksessa näillä kahdella liiketoimintamallilla on paljon yhteisiä piirteitä, mm. se, että voiton tuottaminen ei ole ainut - eikä ainakaan muiden yhteiskunnallisesti tärkeinä pidettävien tavoitteiden kustannuksella - maksimoitava tavoite.

Yrittäjyyden mahdollisuuksia tuodaan kauppatieteiden opetuksessa esille liian vähän. Uusosuustoiminta tarjoaisi kauppatieteilijällekin erään mahdollisuuden perustaa esimerkiksi PK-yrityksille monipuolisia yrityspalveluja tarjoavan osuuskunnan - yhdessä muiden eri aloille (markkinointiin, yhteisöviestintään, lakiasioihin, tietojärjestelmiin jne.) erikoistuneiden osaajien kanssa.

Elintarvikkeiden tuotanto ja jakelu ovat perinteisesti suurelta osin olleet osuustoimintayritysten harteilla. Erityisesti nuorten keskuudessa on herännyt kiinnostus ihmisten perustarpeiden tyydytykseen, erityisesti ruokaan, sen tuottamiseen ja alkuperään. Tämän kiinnostuksen myötä perinteiset toimialat saavat kasvavaa huomiota. Osuustoiminnallisuuden hyödyntäminen kilpailukytekijänä kuitenkin edellyttää, että asiakkaiden tarpeet ja toiveet otetaan vakavasti huomioon ja toimintaa todella kehitetään osuustoiminnan arvoja ja periaatteita noudattaen.

Mielenkiintoinen havainto on, että moni liiketaloustieteen opettaja- ja tutkijakollega on mukana osuustoimintayritysten hallinnossa, erityisesti hallintoneuvostoissa. Suuret osuustoimintayritykset ja niiden kaksiportainen hallintomalli tarjoavat opettajille ja tutkijoille mahdollisuuksia käytännön kokemuksen saamiseen sekä opetuksen, tutkimuksen ja käytännön erilaisten yhteistyömuotojen rakentamiseen. Opettajien ja tukijoiden osallistuminen (usein demokraattisin vaalein valittuina) edustajina osuustoimintayritysten hallintoon ei ole uusi ilmiö, mutta aina eivät ole opettajat ja tutkijat ymmärtäneet arvostaa osuustoiminnallisen yritysmuodon erityisyyttä ja merkitystä - kun niitä ei ole erityisen kovasti korostettu eikä ehkä

ymmärrettykään itse osuustoimintayritysten johdonkaan taholla. Osuustoimintayritysten menestys lisää kiinnostusta myös näiden yritysten luottamustehtäviä ja hallintoa kohtaan. Yleensä näiden yritysten toiminta on pitkäjänteisempää kuin pörssiyritysten kvartaalitalous, eikä menestys ei ole yhtä riippuvaista esimerkiksi finanssi- ym. kriiseistä. Usein sanotaankin, että osuustoiminnan kvartaali on neljännesvuosisata, ei vuosineljännes.

Kvartaalitalouden varjopuolet ja globaalien pääomamarkkinoiden ankarat tuottovaatimukset ovat inhimillisemmän ja eettisemmän markkinatalouden vaihtoehtojen paras edistäjä. "Yritys X suunnittelee 80 ihmisen vähentämistä" (Otsikko Aamulehdessä 15.5.2013) Yritys aloitti yt-neuvottelut maanantaina (13.5.2013). Työnantajan esityksen mukaan joka neljännen henkilön työt loppuvat. Toimitusjohtajan mukaan syynä on tämän vuoden jatkunut kuluttajamarkkinoiden alavire, joka heijastaa yrityksen liiketoimintaan. Lisäksi alalla on menossa markkinoiden muutos, minkä vuoksi yrityksen täytyy uudistaa rakenteita ja sopeuttaa toimintaa vastaamaan markkinoiden kehitystä. Yrityksen pääluottamusmies olisi toivonut työnantajalta malttia, hänen mukaansa "toimenpiteet vaikuttavat hätiköidyiltä, mennään liikaa kvartaalitalouden ehdoilla. Liian helposti lähdetään irtisanomisiin, ei haluta harkita lomautuksia ja muita vaihtoehtoja."

Osuustoimintayritykset ovat mukana samoissa markkinoiden muutoksissa kuin osakeyhtiötkin ja joutuvat toisinaan turvautumaan yt-neuvotteluihin ja muihin toiminnan sopeutuskeinoihin. Päätöksenteossa painavat kannattavuuden ohella ne jäsenten tarpeet, joita varten osuuskunta on olemassa. Malttia on yleensä katsoa asioiden kehitystä vähän pitempään - ja toisinaan vähän liiankin pitkään - eikä tehdä johtopäätöksiä yhden kvartaalin pohjalta.

Lopuksi

Osuustoiminnalla on jokin historian rasitus, minkä voisi vähitellen jo unohtaa. Osuustoiminnan synty oli yhteiskunnan kehityksen kannalta maassamme käännteentekevä voima runsaat sata vuotta sitten, kun Suomi nousi köyhästä autonomian ajan agraariyhteiskunnasta itsenäisesti toimeentulevaksi valtioksi. Osuustoiminta toi yritystoiminnan kansan ulottuville ja antoi elinmahdollisuuksia myös vähävaraisemmalle väestönosalle. Myös naiset saatiin toimintaan mukaan. Ongelmat suomalaisessa yhteiskunnassa ovat tänään hieman toisenlaiset, mutta osuustoiminnalle on siinä jälleen sijansa. Osuustoiminta on perustaltaan eettisiä arvoja ja yhteiskuntavastuuta korostava liiketoimintamuoto ja tarjoaa yhden potentiaalisen vaihtoehdon myös akateemisesti koulutetuille ihmisille työllistyä oman alansa tehtäviin. Osuustoiminta tarjoaa mahdollisuuksia yhteistoiminnallisen yrittäjyyden lisäämiselle. Erityisesti asiantuntijapalvelujen tarjoajalta edellytetään

monenlaista osaamista, jota voidaan rakentaa erilaista osaamista omaavien ihmisten yhdessä tuottamalla palveluilla.

Holmström viittaa edellä siteeratussa artikkelissaan (LTA 4/1999) professori Henry Hansmannin valtavirrasta poikkeavaan, vuonna 1996 julkaistuun kirjaan "Ownership of Enterprises", jossa oletukset osakeyhtiömuodon ylivoimaisuudesta on osoitettu vääriksi ja todettu, että on olemassa useita kilpailevia yritysmuotoja, mukaan lukien osuustoiminta, ja että koko liiketoimintamuotojen kirjon ymmärtäminen on suuri rikkaus.

Päivänsankarimme Aila on väitellyt laskentatoimen ammattilaisten moraalista. Häntä kiinnostaa tutkijana ja hän epäilemättä myös opettajana korostaa liiketoiminnan, eri yritysmuotojen ja toimijoiden eettisiä ja moraalisia näkökohtia. Erilaiset yhteiskuntavastuulliset markkinatalouden vaihtoehdot ja liiketoimintamallit ovat omiaan rikastuttamaan meidän akateemisten toimijoiden ajattelua ja antavat mahdollisuuden elvyttää esimerkiksi osuustoimintatietoutta myös tulevien johtajien keskuudessa.

LÄHTEET

Fernández Guadaño, J. Structural Changes in the Development of European Co-operative Societies, *Annals of Public and Cooperative Economics*, 77: 1 2006.

Holmström, B. Future of Cooperatives: A Corporate Perspective. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 4/1999, s. 404-417.

International Co-operative Alliance (ICA), *Blueprint for a Co-operative Decade*, January 2013.

International Co-operative Alliance (ICA), *Global 300 report 2010, The world's major co-operatives and mutual businesses*.

Järvinen, K. *Liikeorganisaatio*, Otava, Helsinki 1951.

Kahden tulen välissä. Pellervolaiset perheriidat. S-ryhmän johtajaveteraanit ry:n seminaarimuistio maatalous- ja liha-alan kaupan ristiriidoista. S-ryhmän johtajaveteraanit ry 2013.

Osuustoiminnan neuvottelukunta, *Osuustoiminnan arvot ja periaatteet 2000-luvulle*. 2008. Kansainvälisen Osuustoimintaliiton osuustoiminnan identiteettiä koskeva kannanotto. Kannanoton tausta.

Suomen Kuvalehti 1.2.2013. Puheenvuoro "Suomi tarvitse yhteiskunnallista yritystoimintaa, allekirjoittajina Anne Bland, Social Business International, Risto Hämäläinen, Invalidiliiton Asumispalvelut Oy, Antti Karjalainen, British Council, Pentti Lemmetyinen, Suomen Setlementtiliitto, Jussi Mankki, Hub Helsinki, Pekka Pättiniemi, Sortso osuuskunta, FinSERN, Riitta-Leena Rossi, Helsingin Diakonissalaitos, Risto Räikkönen, Lasten Päivän Säätiö/Linnanmäki, Saira Tynkkyläinen, Suomalaisen Työn liitto.

VAIKUTUSVALTAISET NAISET ORGANISAATIO TUTKIMUKSEN HISTORIASSA

Anna-Maija Lämsä
Jyväskylän yliopisto

Johdanto

Professori Aila Virtasen 60-vuotisjuhlakirjan artikkelin aihetta pohtiessani tutkin täpötäyttä ja epäjärjestyksen vallassa olevaa kirjahyllyäni. Kirjakasan pohjalta sattui silmiini Marjo Nurmisen (2008) Tieto-Finlandia -palkinnon saanut teos *Tiedon tyttäret* – ansiokas kirja naisten oppineisuuden historiasta. Kirja käsittelee tieteen historiaa ja kertoo 25 tiedonhaluisen naisen tarinan todistaen sen, että järjellä ei ole sukupuolta. Nurmisen teoksen aikajänne ulottuu egyptiläisestä kulttuurista valistuksen aikaan. Kirjan naisia yhdistää älyllinen uteliaisuus ja tutkimisen ilo. *Tiedon tyttärissä* kuvataan naisille syntyneitä mahdollisuuksia tuottaa tietoa ja oppia. Vaikka naiset usein yritettiin sulkea oppineisuuden ulkopuolelle, monet onnistuivat tiedon hankinnassa ja kehittivät tietämystään eri tavoin, kuten käsityöläisinä, tutkimusmatkailijoina ja miesten työtovereina.

Miehet ovat olleet viime vuosikymmeniin asti pääosissa oppineisuuden näyttämöillä. Tieteen historiassa yksi keskeisistä seikoista onkin ollut tieteen miehisyys. Ottaessani Nurmisen kirjan käteeni ymmärsin, että puhuttaessa Aila Virtasesta tieteentekijänä ei voi sivuuttaa tiedettä, naiseutta ja historiaa. Virtanen on yksi harvoja naisprofessoreita laskentatoimen alalla Suomessa. Aloittaessaan professuurissa 2006 hän oli vasta kolmas laskentatoimen professorin virkaan nimitetty nainen Suomessa. Yliopistot alkoivat avata naisille ovia jo 1800-luvun jälkipuolella, mutta naisopiskelija oli tuolloin poikkeus yliopistossa ja hänen täytyi opiskeluoikeuden saadakseen anoa erivapautta sukupuolensa vuoksi (Nieminen 2012). Naisten rooli tieteentekijöinä on sittemmin edistynyt, tosin hitaasti.

Naisten yliopistouran yhteydessä puhutaan lasikatosta, tai, kuten Hakulinen (2012) sanoo, pyramidi-ilmiöstä. Se tarkoittaa naisten vähyyttä

”huipulla”, korkeissa viroissa kuten professuurissa. Naisten on usein myös katsottu kohtaavan kaksoissidoksen: Naiselta odotetaan sukupuoleensa liittyen perinteistä feminiinistä käyttäytymistä. Samalla naisen tulisi täyttää korkeaan asemaan ja tehtävään liittyvä perinteinen maskuliinisuuden odotus (Jamieson 1995). Ristiriitaiset odotukset ilmenevät sanallisesti ja sanattomasti, joskus jopa ulkomuodon osalta (Lämsä & Sintonen 2001). Sukupuolen näkökulmasta voi sanoa, että Aila Virtanen on rikkonut lasikaton ja, jos on kokenut kaksoissidoksen paineen, pystynyt toimimaan sen kanssa. Hän ei ole vain luonut merkittävän uran mutta myös ennakkoluulottomasti laajentanut tutkimusaluettaan sukupuolen näkökulmaan (esim. Virtanen & Virtanen 2012). Jälkimmäinen ei ole käsitykseni mukaan tavanomainen valinta laskentatoimen tutkijalle.

Tässä kirjoituksessa teen näkyväksi kolme tiedenaista, joilla on ollut huomattava rooli historiallisesti organisaatioiden toimintaa koskevassa tutkimuksessa, johon Virtasen edustama laskentatoimikin viime kädessä lukeutuu. Mary Parker Follett, Lillian Moller Gilbreth ja Rosabeth Moss Kanter ovat vaikuttaneet eri aikoina, mutta heitä yhdistää muutama merkittävä asia. Ensiksi, kansainvälisen organisaatiotoiminnan tutkimuksen historiassa ei ole juuri mainittu muita naisia ennen 1970–80 -lukujen taitetta. Toiseksi, vaikka nämä kolme naista ovat selvittäneet organisaatioita eri kannoilta ja lähtökohdista, kaikki ovat esittäneet ajatuksia, joilla on selitysvoimaa vielä nykyään.

Mary Parker Follett: ihmissuhteiden ennakoija

Merkittävä virstanpylväs organisaatiokäyttäytymisen historiassa on ihmissuhteiden koulukunta (*Human Relations*). Nimitys ihmissuhteiden koulukunta viittaa koulukunnan keskeiseen ajatukseen ihmisten sosiaalisten suhteiden ja yhteistoiminnan tärkeydestä organisaation toiminnassa. Ihmissuhteiden koulukunnan tunnetut Hawthorne -tutkimukset tehtiin 1920–30-lukujen vaihteessa Yhdysvalloissa.

Mary Parker Follett (1868–1933) ennakoi jo 1900-luvun alkupuolella tulevaa organisaatiokäyttäytymisen tutkimuksen käännettä ihmissuhteisiin. Follett syntyi kveekariperheeseen Massachusettsissa Yhdysvalloissa. 1800-luvun lopussa hän sai perinnön, jonka käytti sosiaalialan opiskeluun naisille tarkoitettussa instituutissa *The Society for Collegiate Instruction of Women* (myöhemmin Harvardin yliopiston Radcliffe College). Isän kuoltua nuori Follett joutui ottamaan vastuuta perheestään, erityisesti vammaisesta äidistään. Monipuolisen uransa aikana Follett työskenteli vapaaehtoisena sosiaalityöntekijänä, johti järjestöjä, perusti sosiaalisia yhteisöjä, kirjoitti kirjoja ja toimi puhujana sekä neuvonantajana. Vuonna 1926 hän muutti Englantiin ja opiskeli Oxfordissa. Hän myös työskenteli lyhyen aikaa opettajana London School of Economicsissa. (Johnson Lewis 2013.)

Mary Parker Follett kirjoitti erityisesti 1920-luvulla johtajuudesta, vallasta, ryhmäkäyttäytymisestä ja ihmissuhteiden tärkeydestä. Tilanteen laki oli yksi tärkeä Follettin ajatus. Sen mukaan yhden henkilön ei tule antaa käskyjä toisille, vaan osapuolten on toimittava tilanteen kannalta tarkoituksenmukaisella tavalla (Takala 1994). Takalan mukaan Follett ajatteli, että ihmisen tahdon tuli olla alisteisen kokonaisuudelle, kuten ryhmälle. Follett esitti, että todellinen ihminen on löydettävissä ryhmän kautta, joten yksilön kyvyt, mahdollisuudet ja luovuus voivat toteutua vain ryhmässä toimimalla. Edelleen Follettin ajatuksena oli, että demokraattinen toiminta syntyy ihmisen yhteisöllisen tietoisuuden kehittymisen kautta. (Takala 1994; Lämsä & Päivike 2010.)

Ryhmän toimintaa voivat hankaloittaa ristiriidat, joihin Follett tarjosi erilaisia ratkaisuja (Takala 1994). Toivottavin ratkaisuvaihtoehto on integraatio, joka merkitsee molempia osapuolia tyydyttävää ratkaisua. Follett pohti organisaatioissa esiintyviä ihmisten välisiä ristiriitoja myös toimintaa rakentavina voimina. Ristiriidoilla voi olla myönteisiä vaikutuksia toiminnan kehittämisessä. Ristiriitoja tuli kuitenkin pyrkiä vähentämään integraatiolla. Neuvottelut ristiriitojen osapuolten välillä olivatkin Follettin mielestä tärkeitä. Hän korosti, että johtajien ja työntekijöiden on oivallettava, että he toimivat yhteisen päämäärän hyväksi. (Takala 1994; Lämsä & Päivike 2010.)

Follett oli kiinnostunut erityisesti yritystoiminnasta, koska hän oli sitä mieltä, että liike-elämässä toimivilla on usein elinvoimaisia ja tuoreita näkökulmia organisaatioihin. Tästä syystä erityisesti johtamisen ymmärtäminen on tärkeää, koska se on liiketoiminnan keskeinen tekijä. Takalan (1994) mukaan Follett oli sitä mieltä, että valtaa johtamisessa ei tulisi käyttää perinteisesti toisten ihmisten hallitsemiseen, vaan että valtaa olisi käytettävä yhteisymmärryksessä. Follett ei hyväksynyt pakottavaa vallankäyttöä, vaan korosti, että ihmisten tulisi voida vaikuttaa omaan työhönsä. Hän uskoi, että valta perustuu kykyihin, osaamiseen ja tilanteen ymmärtämiseen, lisäksi se syntyy ihmisten välisessä vuorovaikutuksessa. Follett toi myös esille monia näkemyksiä luovuuden ja oppimisen tärkeydestä ja erityisesti siitä, että suuri osa oppimisesta tapahtuu epävirallisesti muualla kuin suunnitelluissa koulutustapahtumissa. Hänen mukaansa oppiminen on paljolti käytännössä tapahtuvaa, ja sen tarkoituksena on ihmisten sosiaalisen tietoisuuden kehittyminen. Follett uskoi myös itsehallinnan ideaan. Hänen mukaansa ihmisten ei pidä uskoa sattumaan, vaan näiden tulee oppia hallitsemaan omaa elämäänsä. (Takala 1994; Lämsä & Päivike 2010.)

Follettin oppimiseen liittyvät näkökohdat ovat viitteitä elinikäisestä oppimisesta ja työssä oppimisesta. Hänen ajatuksensa ryhmistä ja vallankäytöstä ennakoivat nykyisiä tiimipohjaisia työskentelytapoja ja osallistavaa johtajuutta. Follett nostaa esille ihmisen toiminnan oman aktiivisuuden ja vuorovaikutuksen merkityksen, eikä hän näe ihmistä passiivisena vaikuttamisen kohteena. Hänen ajattelussaan on havaittavissa nykyään suosittua tilannejohtamisen periaatteita. Follettin mukaan johdon tärkein tehtävä on organisaation päämäärien asettaminen, ja näiden päämäärien tulee olla yhdenmukaisia organisaatiossa toimivien yksilöiden ja ryhmien

päämäärien kanssa. Samaa asiaa painottaa Peter Drucker, jota pidetään yhtenä arvostetuimpana ja vaikutusvaltaisimpana johtamisen ajattelijana. Tavoitejohtamista koskevat ideansa hän tosin esitti useita vuosikymmeniä myöhemmin kuin Follett.

Mary Parker Follettille ovat ihmisten sosiaaliset suhteet keskeinen lähtökohta ymmärtää organisaatiota ja niiden toimintaa. Hänen vallankäyttöään koskeva ajattelunsa tuo esille johtajan ja johdettavan vuorovaikutusprosessin tärkeyden. Tämä ajatus on alkanut yleistyä erityisesti 2000-luvulla (Uhl-Bien 2006). Follettin ilmaisu, jonka mukaan johtaminen on taitoa saada asiat tehdyksi ihmisen kanssa ("the art of getting things done through people"), on erittäin tunnettu johtamisen alalla. Follettin ajatuksia aliarvioitiin pitkään erityisesti Yhdysvalloissa. Nykyään häntä pidetään merkittävänä johtamisteorian kehittäjänä. Arvioni mukaan monet Follettin ideat olivat noin 80 vuotta edellä aikaansa.

Lillian Moller Gilbreth: tehostamisen tutkija ja suurperheen äiti

Teollinen vallankumous oli lähtökohta organisaatioiden toiminnan järjestelmälliselle tutkimukselle. Yritystoiminnan kehittyessä ja laajentuessa kiinnostus alkoi kohdistua organisaatioiden ja niiden johtamisen tehostamiseen. Tehtaiden perustaminen ja laajentuminen synnyttivät monia kysymyksiä ja ongelmia, jotka koskivat työntekijöiden saantia, motivaatiota ja koulutusta. Palkkajohtajan ammatti syntyi. Tieteellinen liikkeenjohto (Taylor 1914) oli teollistumisen alkuvaiheen ensimmäinen laaja teoria siitä, miten työntekijöitä motivoidaan ja organisaatio saavuttaa tehokkaan toimintatavan.

Lillian Moller Gilbreth (1878–1972) syntyi yläluokkaiseen perheeseen Kaliforniassa. Hän sai hyvän peruskoulutuksen, mikä mahdollisti korkeat yliopisto-opinnot. Lillian Moller avioitui alun perin muurarin apulaisena toimineen ja värikkäänä persoonana tunnetun Frank Gilbrethin kanssa. Pariskunta sai 12 lasta. Puolisot työskentelivät yhdessä organisaatioiden tehostamisen vankkumattomina edistäjinä. Frank Gilbreth kuitenkin kuoli jo vuonna 1924. Perheen kaksi lasta kirjoittivat isänsä kuoleman jälkeen teoksen *Tusinoittain halvemmalla* kuvaten värikkäästi Lillian ja Frank Gilbrethin avioliittoa, perhelämää ja moninaisia tehostamispyrkimyksiä niin kotona kuin työelämässä. Kirjassa kerrotaan tarina tehokkuudesta: Kuljettaessaan perhettä Frank Gilbreth tokaisi autoon pakkautunutta lapsilaumaa tuijottaville ohikulkijoille, että "pieniä lapsia saa tusinoittain halvemmalla". (Gilbreth & Gilbreth Carey 1969.)

Alun perin Gilbrethit tutkivat ja kehittivät yhdessä työorganisaatioita Taylorin tieteellisen liikkeenjohdon periaatteiden hengessä ja olivat erityisesti kiinnostuneita työvaiheiden rationoinnista ja tehostamisesta. Aviomiehen kuoleman jälkeen Lillian Moller Gilbreth teki vuosikymmeniä kestäneen merkittävän uran työntutkijana, insinöörinä ja työpsykologina. Hän tutki,

konsultoi ja kirjoitti tieteellisiä artikkeleita. Aviopuoliso oli ollut kiinnostunut työn tehokkuuden teknisestä toteutuksesta. Lillian Moller Gilbreth puolestaan keskittyi tehostamisen inhimilliseen ulottuvuuteen. Hänen mukaansa työntekijät motivoituvat sekä taloudellisten että psykologisten ja sosiaalisten palkkioiden, kuten työtyytyväisyyden, kautta. Hänen mukaansa tärkeitä työn organisoinnin ja johtamisen periaatteita ovat työn standardointi, kannustava palkkaus ja työn yksinkertaistaminen. Hän oli ensimmäisiä, joka tunnisti stressin vaikutukset työnteolle. (Lillian Moller Gilbreth.)

Lillian Moller Gilbreth työskenteli Purduen yliopistossa johtamisen professorina ollen ensimmäinen naisprofessori insinööritieteissä Yhdysvalloissa. Hänellä oli oma konsultointiyritys, joka keskittyi keittiösuunnitteluun ja -välineisiin. Gilbreth myös suunnitteli uutta tekniikkaa vammaisille naisille kotitöiden tueksi. Hän jäi eläkkeelle professuurista yli 80-vuotiaana. Gilbreth matkusti ja luennoi paljon ulkomailla. Varsinaisen professuurin ohella yli 12 kunniaohjorin arvonimeä saanut Lillian Moller Gilbreth kuoli 92-vuotiaana. Hänen kykynsä yhdistää suurperhe ja tieteellinen ura on edelleen keskustelujen ja myös ihailun kohde, minkä vuoksi hänet muistetaan todellisena elämisen taidon taitajana. (Lillian Moller Gilbreth.)

Huolimatta korkeasta koulutuksesta ja merkittävästä tieteellisestä urasta Lillian Moller Gilbreth tavallisesti esiintyy kirjallisuudessa miehensä, Frank Gilbrethin, yhteydessä, jopa avustajana (Takala 1994). Lillian Gilbrethin merkitys onkin monesti saatettu tulkita enemmän miehensä tukijana kuin itsenäisenä tutkijana (Lämsä 2003). Esimerkiksi Gilbrethien kehittämä työvaiheiden rationoinnin menetelmä "motion study" kuvataan Frank Gilbrethin eikä molempien puolisojen ideana. Takala (1994, 52) kirjoittaa: "Samoin kuin Taylor myös Frank Gilbreth käytti suunnittelussa hyväkseen työvaiheiden tutkimusta. Hänen terminsä *motion study* vastaakin Taylorin *time study* -termiä." Takala tuo kuitenkin esille, että Lillian Moller Gilbreth harjoitti myös omaa tutkimusta. Lillian Moller Gilbrethin merkittävä ja pitkä oma ura liikkeenjohtamisen erityisesti työpsykologian ja tehostamisen tutkijana ja kehittäjänä usein jää vähemmälle huomiolle, ja hänen ansionsa mainitaan varsin varhain kuolleen aviomiehen yhteydessä.

Rosabeth Moss Kanter: naisjohtamisen tutkija

Naisen sukupuoli tuli vähitellen 1970-luvun lopulta lähtien organisaatioiden ja niiden johtamisen tutkimuksen kohteeksi. Tätä aikaisemmin sukupuoli ei kiinnostanut tutkijoita, vaikka asiaa pohdittiin ensimmäisiä kertoja merkittävässä liikkeenjohtamisen lehdessä jo vuonna 1965. Lehti oli Harvard Business Review. Tuolloin kysyttiin: Käyttäytyvätkö naisjohtajat kuten ihmiset? Ajattelevatko naisjohtajat olevansa ihmisiä? Kohdellaanko naisjohtajia liike-elämässä ihmisinä? (Calás & Smircich 2006). Suomessa naisten johtamista koskeva keskustelu lähti liikkeelle vasta 1980-luvulla (esim. Vanhala 1986).

Aikaisemmat liike-elämän johtajia käsittelevät väitöskirjat kohdistuivat joko pelkästään miesjohtajiin tai "ilmaisun helpottamiseksi", kuten Laaksonen toteaa vuonna 1962 oman aineistonsa kuudesta naisjohtajasta 720 johtajan joukossa, johtaja-aineistoa käsiteltiin "siten kuin se koostuisi yksinomaan miehistä". Naisjohtajuus-keskustelun varsinainen läpimurto tapahtui Suomessa 1990-luvun loppupuolella ja 2000-luvun alussa. (Lämsä ym. 2007.)

Tutkimuksen tärkeänä virstanpylväänä pidetään Harvard Business Schoolin professori Rosabeth Moss Kanterin (1977) kirjoittamaa teosta *Men and Women of the Corporation*. Kanter (1977, 207) esitti kirjassaan runsaasti huomiota saaneen käsitteen "token", jonka voi suomentaa ainokaiseksi. "Token" viittaa vähemmistösukupuolen edustajaan jossakin ryhmässä kuten nainen johtajien joukossa. Häntä arvioidaan stereotyyppien ja yleistysten perusteella. Tästä syystä nainen vähemmistönä miesjohtajien joukossa muodostuu helposti yleisemmäksi symboliksi sukupuolelleen. Toisin sanoen naisjohtaja edustaa naisia yleensä eikä itsenään. "Token" ideana johtaa päätelmään, että naisjohtaja on jollakin tavalla "poikkeus säännöstä" ja siten erilainen verrattuna muihin sukupuolensa edustajiin. "Tokenismista" seuraa naisjohtajalle korkea näkyvyys, minkä vuoksi hänen käyttäytymisensä on suurennuslasin alla. Naisjohtajan huonoja ja hyviä ominaisuuksia liioitellaan. Sulautuminen enemmistön arvoihin ja käyttäytymismalleihin myös voi olla seurauksena. Tullakseen osaksi miesten ryhmää naisjohtaja alkaa toimia miehisesti ja jopa näyttää miesjohtajalta. Jälkimmäisen ilmiön havaitsee melko usein miesten pukukoodia muistuttavassa naisjohtajien pukeutumisessa. "Tokenismin" vakavin seuraus on ekskluusio, poissulkeminen: Nainen jää keskeisten päätöksentekofoorumeiden ulkopuolelle. Merkittäviä rekrytointeja suorittavaan valintaryhmään ei kuulu naisia, naiset eivät etene johtotehtäviin, naisten on vaikeampi saada mentoreita ja päästä mukaan verkostoihin. Nämä ovat esimerkkejä naisten eksklusiosta johtamisen alalla. Kanter on sitä mieltä, että "token"-ilmiönä katoaa, kun vähemmistön osuus ryhmässä nousee 35–40 prosenttiin. "Tokenismin" ideaa on kritisoitu. Esimerkiksi Acker (1992) sanoo, että miehet ovat etuoikeutettuja suhteessa naisiin organisaatioissa. Hän väittää, että mies muodostaa organisaatiotoimijan ihannetyypin, ja että tämä etu toimii miesten hyväksi aina, olipa kyseessä mies- tai naisvaltainen ryhmä. Martin (2000) huomauttaa, että silloin kun naisista muodostuu enemmistö ryhmään, jossa he olivat aikaisemmin vähemmistönä, miehillä on taipumusta siirtyä pois kyseisistä tehtävistä. Tehtävien palkkataso ja status myös alenevat. Martin käyttää tällaisista tehtävistä nimitystä "pink velvet ghettos".

Rosabeth Moss Kanter (1977) hahmotteli laajan empiirisen aineiston pohjalta naisen neljä roolia yrityksessä: viettelijätär, maskotti, äiti ja rautarouva. Kanterin mukaan nämä neljä roolia ovat naisille mahdolliset ja hyväksytyt roolit. Viettelijätär on kurvikas sarjakuvien sihteerikkö, joka on miehille mieleen mutta myös näille alisteinen. Maskotti on nuori ja sievä tyttö, jota ei oteta kovin vakavasti. Maskotti on mukava ottaa mukaan erilaisille yrityksen retkille ja muihin tapahtumiin miehen harmittomaksi seuralaiseksi. Äitimäisen roolin haltija on huolehtiva ja itsensä uhraava. Rautarouva on ainoa nainen, joka on rikkonut lasikaton ja edennyt johtajaksi miesten joukkoon. Roolit

mahdollistavat varsin rajatun toimintatilan naiselle yrityksessä. Kanterin esittämistä rooleista ainoastaan yksi, rautarouva, on naisjohtajan rooli. Vaikka Kanterin jaottelu ei perustu tuoreeseen aineistoon, tuntuu siltä, että hänen esittämänsä naiselle mahdolliset roolit yhä elävät joissakin muodoissa yrityksissä.

Rosabeth Moss Kanter työskentelee professorina Harvard Business Schoolissa erityisalana strategia, innovaatiot ja muutosjohtajuus. Kanter kirjoittaa aktiivisesti ja ottaa kantaa ajankohtaisiin kysymyksiin. Tammikuussa 2013 julkaistussa blogissaan *Why Running a Family Doesn't Help You Run a Business* (<http://blogs.hbr.org/kanter/2013/01/why-running-a-family-doesnt-he.html>) hän tuo esille uran ja perheen yhdistämisen teeman. Kanter kirjoittaa, että sukupuoleen perustuvia uraesteitä on rikottu paljon, mutta yksi ongelma tuntuu pysyvältä: Uran jatkaminen lasten saannin ja kotona vietetyn ajan jälkeen. Vaikka kirjoitus tarttuu ajankohtaiseen ja tärkeään teemaan, sitä voi kritisoida stereotyyppisestä asenteesta, että ainoastaan nainen voi olla kotona lapsia hoitamassa.

Rosabeth Moss Kanter syntyi vuonna 1943 Ohiossa. Hänen äitinsä oli opettaja ja isä lakimiesyrittäjä. Kanter on toiminut Harvard Business Reviewin päätoimittajana. Hänet on nimitetty useita kertoja maailman vaikutusvaltaisimpien naisten ja maailman vaikutusvaltaisimpien ajattelijoiden listoille. Kanter oli vasta toinen nainen, joka valittiin pysyvään professuuriin Harvard Business Schoolissa. Valinta tehtiin vuonna 1986. Sitä aikaisemmin Kanter hoiti professuureja muun muassa Yallessa ja MIT:n Sloan School of Managementissa. (Rosabeth Moss Kanter.)

Lopuksi

Organisaatioiden ja niiden johtamista koskeva tutkimus on perustunut historiassa miesten teksteihin – tai ainakin heidän nimiinsä kirjatuiksi (Lämsä 2003). Naiset, joita kuvasin artikkelissani, ovat poikkeuksia omana aikanaan. Merkillepantavaa on, että vaikutusvaltaiset naiset organisaatiotutkimuksen historiassa ovat kaikki Yhdysvalloista. Heidän ajattelunsa ja taustansa edustavat sikäläistä arvomaailmaa ja toimintamalleja, mikä pätee yleisemminkin johtamisen suuntauksiin ja oppeihin.

Naisnäkökulma ja sittemmin sukupuolen näkökulma alkoi kiinnostaa organisaatiotoiminnan tutkijoita vasta 1970-luvulta lähtien Rosabeth Moss Kanterin ajatusten ansiosta. Meillä Suomessa on tultu selvästi jälkijunassa. Nykyään sukupuolen näkökulma organisaatioihin ja niiden johtamiseen on suosittu ja tärkeä tutkimusaihe eri puolilla maailmaa – enenevässä määrin myös Suomessa. Aiheen tutkijoiden rakenne on sukupuolittunut: Enemmistö on naisia. Tosin monet organisaatiokäyttäjätymisen miespuoliset huippututkijat maailmalla ovat kiinnostuneita aiheesta, Suomessa harvemmin. Tutkimuksen ohella sukupuolten tasa-arvo työelämässä ja muilla elämän alueilla on tärkeä

yhteiskunnallinen tavoite. Maailman Talousfoorumin *The Global Gender Gap* -raportissa (Hausman ym. 2012) todetaan sukupuolten tasa-arvon olevan yhteydessä yhteiskuntien taloudelliseen vaurauteen ja menestymiseen.

LÄHTEET

- Acker, J. (1992). Hierarchies, jobs, bodies: a theory of gendered organizations. *Gender & Society* 4, 2: 139–158.
- Calás, M. B. & Smircich, L. (2006). From the 'Woman's Point of View' Ten Years Later: Towards a Feminist Organization Studies. Teoksessa S. R. Clegg, C. Hardy ja W. R. Nord (toim.), *Handbook of Organization Studies* (ss. 284–346). Lontoo: Sage.
- Gilbreth, F. B. Jr & Gilbreth Carey, E. (1969). *Tusinoittain halvemmalla*. WSOY.
- Hakulinen, S. 2007. *Naisten Tiedesäätiö 1987–2007*. Helsinki: Naisten Tiedesäätiö.
- Hausmann, R., Tyson, L.D., & Zahidi, S. (2012). *Global Gender Gap Report 2012*. Geneva: World Economic Forum.
- Jamieson, K. (1995). *Beyond the double bind: Woman and leadership*. New York: Oxford University Press.
- Johnson Lewis, J. (2013). Mary Parker Follett. *Women's History*. Saatavilla internet-osoitteessa:
http://womenshistory.about.com/od/business/p/m_p_follett.htm.
Luettu 28.4.2013.
- Kanter, R. M. (1977). *Men and Women of the Corporation*. New York: Basil Books.
- Lillian Moller Gilbreth. Saatavilla internet-osoitteessa:
<http://www.sdsc.edu/ScienceWomen/gilbreth.html>. Luettu 29.4.2013.
- Lämsä, A-M. (2003). Miten näkyy nainen johtamistutkimuksessa? Teoksessa Anna-Maija Lämsä (toim.), *Näköaloja naisjohtajuuteen* (ss. 25–46). *Taloustieteiden tiedekunnan julkaisuja N:o 137*. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.
- Lämsä, A-M., & Sintonen, T. (2001). A discursive approach to understanding women leaders in working life. *Journal of Business Ethics* 34, 3–4: 255–267.
- Lämsä, A-M. & Päivike, T. (2010). *Organisaatiokäyttäytymisen perusteet*. 5. p. Helsinki: Edita.
- Lämsä, A-M., Vanhala, S., Kontoniemi, N., Hiillos, M. & Hearn, J. (2007). *Naisjohtajuuden tutkimus Suomessa historiallisesta näkökulmasta*. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 56, 3: 294–321.
- Martin, J. (2000). Hidden Gendered Assumptions in Mainstream Organizational Theory and Research. *Journal of Management Inquiry* 9, 2: 207–216.
- Nieminen, M. (2012). Tyttöoppikoulusta ammattiin – Turun suomalaisessa jatko-opistossa 1800–1900-lukujen taitteessa opiskelleiden urapolut. *Kasvatus & Aika* 6, 3: 5–24

- Nurminen, M. T. (2008). Tiedon tyttäret: oppineita eurooppalaisia naisia antiikista valistukseen. Helsinki: WSOY.
- Rosabeth Moss Kanter. Saatavilla internet-osoitteessa:
http://en.wikipedia.org/wiki/Rosabeth_Moss_Kanter. Luettu 30.4.2013.
- Takala, T. (1994). Liikkeenjohdon kehityshistoria. Jyväskylä: Gummerus.
- Taylor, W. F. (1914). Tieteellisen liikkeenhoidon periaatteet. Hämeenlinna: Arvi A. Karisto.
- Uhl-Bien, M. (2006). Relational Leadership Theory: Exploring the social processes of leadership and organizing. *The Leadership Quarterly* 17, 6: 654-676.
- Vanhala, S. (1986). Liikkeenjohtajien uraan vaikuttavat tekijät. Tutkimus taustan, koulutuksen ja työkokemuksen vaikutuksesta mies- ja naisjohtajien urakehityksessä. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja D-80. Helsinki.
- Virtanen, A. & Virtanen, K. (2012). Naiset suomalaisten listayhtiöiden hallituksissa. *Yritysetiikka* 4, 1: 6-16.

TILINTARKASTAJIEN JA SIJOITUSANALYYTIKOIDEN NÄKEMYKSIÄ LIIKEARVON KÄSITTELYSTÄ IFRS:N MUKAAN

Kati Pajunen & Jani Saastamoinen
Itä-Suomen yliopisto

1 Johdanto

Liikearvon käsittely IFRS-standardien mukaan on tuonut suuria muutoksia listattujen yritysten tilinpäätösraportointiin. Yrityshankinnoissa muodostuva liikearvo poistetaan kirjanpitolain (1997/1336) mukaan maksimissaan 20 vuodessa, kun taas IFRS-standardien mukaan liikearvoa ei säännönmukaisesti poisteta, vaan sille tehdään vähintään vuosittain arvonalentumistestaus. Liikearvoa kirjataan alas vain, jos testaus osoittaa merkkejä arvonalentumisesta. Liikearvo ei näin ollen välttämättä poistu taseesta ollenkaan. Myös Yhdysvalloissa käytettävä US GAAP-normisto edellyttää liikearvon arvonalentumistestausta säännönmukaisten poistojen sijaan.

Uudet käytännöt eivät ole ongelmattomia, koska ne voivat lisätä agenttiongelmia yrityksissä. Arvonalentumistestaus vaatii johtoa ottamaan näkemystä tulevista kassavirroista ja niiden riskistä, minkä vuoksi arvonalentumistestausta voidaan käyttää opportunistisesti tuloksen järjestelyssä (Laux ja Leuz 2010). Aikaisempi tutkimus sekä IFRS:n että US GAAP:n vaikutusalueelta osoittaa, että opportunistinen käyttäytyminen ja tuloksen manipulointi liittyvät alaskirjauksiin tai niiden tekemättä jättämisiin (ks. esim. Beatty ja Weber 2006; Masters-Stout, Costigan ja Lovata 2008; Zang 2008; Ramanna ja Watts 2009; AbuGhazaleh ym. 2011; Hamberg, Paananen ja Novak 2011). Pidempiaikainen johto esimerkiksi pidättäytyy alaskirjausten tekemisestä (Beatty ja Weber 2006; Ramanna ja Watts 2009; Hamberg ym. 2011). Tuloksen kylvettäminen (earnings bath), jossa kertaluonteisesti kirjataan suuret tappiot, on myös kytketty alaskirjauksiin (Jordan ja Clark 2004, 2007; Sevin ja Schroeder 2005; AbuGhazaleh ym. 2011).

Yksi keino agenttiongelman lieventämisessä on ulkopuolisen valvonnan kohdistaminen yrityksen taloudelliseen raportointiin. Tilintarkastus on eräs toiminto, joka auttaa lisäämään tilinpäätösinformaation oikeellisuutta ja luotettavuutta (Healy ja Palepu 2001). Analyytikot ovat toinen tärkeä ryhmä, joka tarkastelee tilinpäätöksiä ja suodattaa niiden tuottamaa informaatiota sijoittajille päätöksenteon tueksi (Jensen ja Meckling 1976). Tilintarkastajat ja analyytikot tarkastelevat yritysten tilinpäätösinformaatiota kriittisesti, mutta näiden ryhmien lähtökohdat ja intressit tilinpäätösinformaatioon eroavat kuitenkin toisistaan.

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on tarkastella tilintarkastajien ja analyytikoiden käsityksiä liikearvon käsittelystä IFRS:n mukaan. Aineistoa on kerätty kahdella kyselyllä. Suomalaisten KHT-tilintarkastajien näkemykset kartoitettiin kyselyllä lokakuussa 2011. Sijoitusanalyytikoille tehtiin kysely Pohjoismaissa ja Itävallassa lokakuun 2012 ja maaliskuun 2013 välisenä aikana. Kyselyillä kerättiin sekä kvantitatiivista että kvalitatiivista aineistoa.

Kyselyjen kvantitatiivisten osuuksien tutkimustulokset osoittavat, että tilintarkastajien ja analyytikoiden keskuudessa on erilaisia ajatuslinjoja suhteessa IFRS:n mukaiseen liikearvon arvostukseen. Molemmista ryhmistä on löydettävissä hyväksyvästi suhtautuva ajatuslinja. Sen vastapainona on ajatuslinja, jonka mukaan tuloksen manipulointi ja johdon opportunisti kytkeytyvät liikearvon käsittelyyn. Kyselyjen avointen vastausten analyysi osoittaa, että sekä tilintarkastajien että analyytikoiden keskuudessa on olemassa yleinen, kriittinen keskustelu IFRS:n mukaista liikearvon käsittelyä kohtaan. Nähdään, että tuloksen manipulointi liittyy alaskirjaukseen, ja että IFRS-standardien mukainen arvostus mahdollistaa manipuloinnin. Alaskirjauksiin tai niiden tekemättä jättämisiin vaikuttavat sekä taloudellisiin tosiasioihin perustuvat syyt että inhimillisiin, tarkkaan harkintaan ja tuloksen suunnitteluun perustuvat syyt.

Tämä artikkeli etenee seuraavasti. Seuraavassa luvussa esitetään kirjallisuuskatsaus aihepiiriin. Luvussa kolme esitetään aineisto ja käytetyt menetelmät. Luvussa neljä raportoidaan tutkimuksen tulokset. Luku viisi päättää artikkelin johtopäätöksiin.

2 Kirjallisuuskatsaus

Kirjanpitolain (1997/1336) mukaan konsernin sisäinen omistus eliminoidaan pääsääntöisesti hankintamenomenetelmällä. Hankintamenosta vähennetään hankittu osuus tytäryrityksen hankinta-ajankohdan omasta pääomasta. Jos hankintameno on suurempi kuin ostettu osuus tytäryrityksen omasta pääomasta, on erotus konserniaktiiva. Konserniaktiiva voidaan kohdistaa tytäryrityksen varoille tai veloille, tai siitä muodostetaan konserniliikearvo. Konserniliikearvo poistetaan maksimissaan 20 vuoden kuluessa, joten ennen

pitkää liikearvo poistuu kokonaan taseesta vaikuttaen samalla tulokseen ja omaan pääomaan.

IFRS 3 *Liiketoimintojen yhdistäminen* -standardin mukaan yrityshankintojen sisäisen omistuksen eliminointi suoritetaan myös hankintamenetelmällä, vaikka menetelmän nimi hieman eroaakin kirjanpitolaissa mainitusta menetelmästä. Eroja kirjanpitolain mukaiseen käsittelyyn on kuitenkin jo itse hankintameno-laskelmassa. IFRS 3-standardin mukaan hankinnasta suoritetusta vastikkeesta vähennetään hankitun yrityksen nettovarallisuuden käypä arvo. Kirjanpitolain mukaan hankintamenosta vähennetään hankintahetken tyttären omasta pääomasta hankittu osuus eli käytännössä nettovarallisuus kirjanpitoarvoon.

IAS 36 *Omaisuserien arvonalentuminen* -standardin mukaan liikearvolle tehdään vuosittain arvonalentumistestaus, mikä on suuri muutos verrattuna kirjanpitolain mukaiselle tavalle tehdä poistot liikearvosta. Hankittu liikearvo kohdistetaan rahavirtaa tuottaville yksiköille. Arvonalentumistesti tehdään vuosittain, mutta myös silloin, kun arvonalentumisesta on viitteitä. Testauksessa rahavirtaa tuottavan yksikön omaisuserän kirjanpitoarvoa verrataan sen kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioimiseksi voidaan käyttää joko käypää arvoa vähennettynä myynnistä aiheutuneilla menoilla tai käyttöarvoa. Kirjanpitoarvon vertailuperusteena on se arvo näistä, joka johtaa korkeampaan kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Jos liikearvon kerrytettävissä oleva rahamäärä on kirjanpitoarvoa pienempi, on liikearvon määrä alentunut, ja sille tehdään arvonalentumiskirjaus. Liikearvon kohdalla arvonalentumistestillä on merkittävä rooli, koska liikearvon hankintameno ei välttämättä poistu taseesta lainkaan (Haaramo 2012, 275-297).

Liikearvon käsittelyssä US GAAP:n mukaan on sama periaate arvonalentumiskirjausten suhteen, mutta itse testausmenetelmässä on eroja. Hankinnassa syntynyt liikearvo jaetaan kokonaisuudessaan yhdelle tai useammalle raportointiyksikölle. Raportointiyksikön omaisuserien kirjanpitoarvoa verrataan niiden käypään arvoon. Jos yksikön kirjanpitoarvo ylittää käyvän arvon, lasketaan testauksen toisessa vaiheessa arvonalentumistappion määrä. Yrityksen tulee allokoida raportointiyksikön käypä arvo sen omaisuus- ja velkaerille. Käyvistä arvosta se määrä, jota ei voi kohdistaa omaisuus- ja velkaerille, on liikearvon käypä arvo. Tätä verrataan sen jälkeen raportointiyksikön liikearvon kirjanpitoarvoon. Jos raportointiyksikön liikearvon kirjanpitoarvo on suurempi kuin liikearvon käypä arvo, kirjataan arvonalentumistappio. (Haaramo 2012, 594-595.)

IFRS:n mukaisen tilinpäätöksen tilinpäätösinformaation laadullisissa vaatimuksissa korostuu merkityksellisyys. Tilinpäätösinformaatiossa korostuu sen hyödyllisyys päätöksenteon näkökulmasta. Tulevaisuuden kassavirroista kertova sekä niitä arvioiva ja ennustava tilinpäätösinformaatio on taloudellisten päätöksentekijöiden näkökulmasta tärkeää tietoa historiallisten hankintamenojen ohella. Liikearvon poistojen korvaaminen arvonalentumistestaukseen perustuvilla arvonalentumiskirjauksilla tarvittaessa tarjoaa kuitenkin mahdollisuuksia tuloksen manipulointiin ja sitä lähellä olevaan käyttäytymiseen (Jeanjean ja Stolowy 2008).

Aikaisemman tutkimuksen mukaan tuloksen manipulointia on havaittavissa yritysten liikearvojen arvonalentumiskirjauksissa. Liikearvon käsittely IFRS-standardien ja US GAAP:n mukaan on samantyyppinen, joten tutkimuksia löytyy molempien standardistojen vaikutusalueelta. Masters-Stout ym. (2008) raportoivat, että alaskirjaukset ovat suurempia yrityksissä, joissa johdon toimikaudet ovat lyhyempiä. Pidempiaikainen johto myös näyttää pidättäytyvän alaskirjausten teosta (Beatty ja Weber 2006; Ramanna ja Watts 2009; Hamberg ym. 2011). Toimitusjohtajan vaihdokset kytkeytyvät alaskirjauksiin (Abughazaleh ym. 2011; Saastamoinen ja Pajunen 2012). Beatty ja Weber (2006) sekä Watts (2009) raportoivat myös, että johdon kompensatio vaikuttaa alaskirjauspäätöksiin. Carlin ja Finch (2010) väittävät, että arvonalentumistestauksessa käytetään alhaisempia korkokantoja, jotta välttyttäisiin alaskirjauksilta. Toisaalta Jarva (2009) ei havaitse opportunistista käytöstä amerikkalaisten yhtiöiden alaskirjauksissa. Havaintoja liikearvon alaskirjauksista tuloksen kylvettämässä on myös löydetty (Jordan ja Clark 2004, 2007; Sevin ja Schroeder 2005; Saastamoinen ja Pajunen 2012).

Tilintarkastus on toiminto, joka lisää tilinpäätösinformaation luotettavuutta (Healy ja Palepu 2001). IFRS-standardien käyttö ja erityisesti käypä arvo arvostusperusteena on yleisestikin ottaen tuonut lisähaasteita tilintarkastukseen (ks. esim. Kumarashiri ja Fisher 2011). Tilintarkastajat ovat tärkeä ryhmä varmistamassa yrityksen kanssa liikearvon oikeaa arvoa (ks. Silvola ym. 2012). Kansainvälinen tilintarkastusstandardi 540 käsittelee käyvän arvon tarkastamiseen liittyviä asioita ja ohjeistaa tilintarkastajia suhtautumaan kriittisesti johdon arvioon perustuvaan arvostukseen.

Sijoitusanalyytikot ovat toinen tärkeä ryhmä, joka tarkastelee listattujen yhtiöiden tilinpäätösraportointia. He suodattavat ja prosessoivat tilinpäätösinformaatiota pyrkiessään antamaan tietoa sijoituspäätösten tueksi (Healy ja Palepu 2001). Analyytikkojen tuottamalla informaatiolla on merkitystä, koska sijoitussuosituksilla on mahdollista saada ylituottoja markkinoilta (Elton ym. 1986; Barber et al. 2003; Barber et al. 2010). Analyytikkojen tuottama informaatio parantaa myös listatun yrityksen osakkeen likviditeettiä, nostaa yrityksen arvoa ja alentaa yrityksen rahoituskustannuksia (Merton 1987; Lehavy ja Sloan 2008; Mehran ja Peristiani 2010). Toisaalta analyytikot eivät aina ole puolueettomia arvioissaan, koska heidän edustamillaan rahoituslaitoksilla on liikesuhteita (esimerkiksi osakeantien järjestäminen) saman yrityksen seurannassa olevien yritysten kanssa (Dugar ja Nathan 1995).

Analyytikoilla on tärkeä rooli johdon toiminnan tarkkailijana. Analyytikkojen seuranta vähentää informaation epäsymmetrisyyttä ja auttaa agenttiongelman korjaamisessa (Jensen ja Meckling 1976). Analyytikkoseuranta vähentää yritysten tuloksen manipulointia (Yu 2008). Analyytikkojen vähäinen kiinnostus yritystä kohtaan vähentää yrityksen halukkuutta pysyä pörssi-listattuna (Mehran ja Peristiani 2010). Analyytikkoseurannan katoaminen puolestaan pahentaa agenttiongelmia yrityksissä, mikä näkyy esimerkiksi lisääntyvänä tuloksen järjestelyinä ja johdon kompensaationa, joka ei riipu yrityksen taloudellisesta suoriutumisesta (Chen et al. 2013).

3 Aineisto ja menetelmät

Aineistoa tätä tutkimusta varten kerättiin kahdella kyselytutkimuksella. Kysely suomalaisille KHT-tilintarkastajille tehtiin lokakuussa 2011. Sähköinen kyselylomake lähetettiin 532 KHT-tilintarkastajalle, joista 123 vastasi kyselyyn. Vastausprosentti oli ensimmäisessä kyselyssä 23,5. Kyselyt sijoitus-analyytikoille Pohjoismaissa ja Itävallassa tehtiin lokakuun 2012 ja maaliskuun 2013 välisenä aikana. Suomen Sijoitusanalyytikot ry:n kautta saimme listan suomalaisista sijoitusanalyytikoista. Lähetimme 256 kyselylomaketta, ja saimme 45 vastausta. Tältä osin vastausprosentti oli 17,58. Itävaltalainen sijoitus-analyytikkojen yhdistys lähetti oman jäsenpostinsa yhteydessä kyselylomakkeemme. Viisi itävaltalaista analyytikkoa vastasi kyselyymme. Islantilaisten, norjalaisten, tanskalaisten ja ruotsalaisten analyytikkojen nimiä etsimme kyseisten maiden listattujen yritysten vuosikertomuksista. Ruotsalaisista analyytikoista vastasi 18 ja islantilaisista, norjalaisista ja tanskalaisista analyytikoista yhteensä kyselyyn vastasi kaiken kaikkiaan 27 analyytikkoa. Vastausprosenttia emme määritelleet ulkomaita koskevan aineiston osalta. Kaiken kaikkiaan eri maissa toteutettuihin kyselyihimme vastanneiden analyytikkojen kokonaismäärä oli 95.

Vastaajien ominaisuuksia tarkastellessa tilintarkastajien iän moodiluokka on 31-40 -vuotiaat. Suurin osa on suorittanut KHT-tutkintonsa vuonna 2006 tai sen jälkeen. Vastaajista suurin osa oli miehiä (80,5 %). Big4-yrityksessä työskenteli noin neljännes tilintarkastajista²². Suurimmalla osalla oli kokemusta listattujen yritysten liikearvolaskelmien tekemisestä (63,4 %) ja listattujen yritysten tilintarkastuksesta (77,2 %).

Analyytikot olivat keskimäärin 40 -vuotiaita ja työkokemusta analyytikon työstä oli kertynyt noin yhdeksän vuotta. Suurin osa vastaajista oli miehiä (91,6 %). Noin neljänneksellä oli kokemusta pörssiyritysten taloushallinnon konsultoinnista, ja tilintarkastuksesta noin joka kymmenennellä ja molemmista 6 %:lla. Yleisin tutkinto oli ylempi korkeakoulututkinto (77,9 %) kaupalliselta alalta (71,6 %). Toimialoista seuratuin oli teollisuustuotteet ja -palvelut (34,3 %) ja vähiten seurattu yhdyskuntapalvelut (14,7 %).

Tilintarkastajille ja analyytikoille suunnatut kyselylomakkeet olivat hieman erilaiset johtuen tutkimuksemme prosessuaalisesta luonteesta. Kyselylomake tilintarkastajille sisälsi 15 väittämää ja yhden avoimen kysymyksen, joka kuului "Mitä muuta haluaisitte vielä sanoa asiaan liittyen?" Kyselylomake analyytikoille sisälsi 16 väittämää, ja kolme avointa kysymystä. Avoimet kysymykset olivat 1) "Mitkä ovat mielestäsi syitä siihen, että liikearvon alaskirjauksiin yrityksissä päädytään?", 2) "Mitkä ovat mielestäsi syitä siihen, että liikearvon alaskirjauksiin yrityksissä ei päädytä?" sekä 3) "Kuinka harkinnanvaraisuus mielestäsi ilmenee yritysten tekemissä arvonalentumistestauksissa?". Kyselyillä saimme kerättyä sekä kvantitatiivisesti että kvalita-

²² Big4-yhtiöitä ovat Deloitte, Ernst & Young, KPMG ja PricewaterhouseCoopers.

tiivisesti analysoitavaa aineistoa. Väittämiin vastattiin 5-portaisella Likertin asteikolla ollen samaa mieltä tai eri mieltä.

Tilintarkastajille tehdyn kyselyn kvantitatiivisen osuuden tutkimustulokset on julkaistu aiemmin (Pajunen ja Saastamoinen 2013). Analyytikoille tehdyn kyselyn kvantitatiivinen osuus on työpaperivaiheessa (Saastamoinen ja Pajunen 2013). Tässä artikkelissa kyselyjen kvantitatiiviseen osuuteen liittyvä sisältö löytyy viittausten takaa. Tutkimusmenetelminä olemme käyttäneet eksploratiivista faktorianalyysiä, pääkomponenttianalyysiä, sekä probit- ja tobit-regressiota. Laadullinen aineisto on käsitelty nimenomaisesti tätä artikkelia varten. Laadullisen aineiston analyysissä sovelsimme teemoittelua.

4 Tutkimustulokset

4.1 Tutkimustulokset kyselyjen kvantitatiivisesta osuudesta

Tilintarkastajille kohdistetun kyselyn kvantitatiivisen osuuden tutkimustulokset on julkaistu aiemmin (Pajunen & Saastamoinen 2013). Suoritimme väittämällä kerätylle aineistolle eksploratiivisen faktorianalyysin. Sen mukaan tilintarkastajien keskuudessa on havaittavissa kaksi eri ajatuslinjaa. Ensimmäinen faktori on nimeltään *skeptisyys liikearvon alaskirjauksiin*. Tämän mukaan johdon käyttäytymisen liikearvojen alaskirjausten suhteen arvioidaan olevan opportunistista. Uskotaan, että johdon palkitseminen vaikuttaa päätöksiin siitä, tehdäänkö alaskirjaus vai ei ja että toimitusjohtajan harkinta vaikuttaa alaskirjauspäätöksiin. Toinen faktori on nimeltään *liikearvon käsittelyn hyväksyjät*. Tämä ajatuslinja pitää IFRS:n mukaista liikearvon käsittelyä hyväksyttävänä käytäntönä. Johdon harkintaan perustuvaa arviointia arvostuksessa ei nähdä ongelmallisena. Taulukossa 1 esitetään faktoriratkaisu.

Tarkasteltaessa eri taustamuuttujien vaikutusta vastauksiin probit-regressiolla, havaittiin, että Big 4-yhtiöissä työskentelevistä tilintarkastajista löytyy IFRS:n mukaiseen liikearvon käsittelyyn myönteisesti suhtautuvia henkilöitä. Big 4-yhtiöissä työskentelevät eivät niinkään usko johdon opportunistiseen käyttäytymiseen alaskirjauspäätösten yhteydessä. Sen sijaan tilintarkastajat, joilla oli kokemusta listattujen yhtiöiden tilintarkastuksesta, eivät uskoneet IFRS:n lisäävän tuloksen manipulointia, mutta he pitivät mahdollisena, että arvonalentumiskirjauksia kartetaan (Pajunen ja Saastamoinen 2013.)

Taulukko 1

Muuttuja	Faktori 1	Faktori 2	Kommunaliteetti
<i>Tulevaisuuden kassavirtoihin perustuva arvoistus IFRS-tilinpäätöksessä on mielestäni hyövä menettelytapa.</i>		0.637	0.433
<i>Mielestäni liikearvon käsittely IFRS:n mukaan on parempi tapa kuin liikearvon käsittely Suomen kirjanpitolain mukaan.</i>		0.799	0.644
<i>Liikearvon käsittely IFRS:n mukaan lisää mahdollisuuksia tuloksen manipulointiin.</i>	0.536		0.462
<i>Mielestäni yrityksen johto päättää jättää arvonlennuskirjauksen liikearvoon tekemättä, jos konsernin tulos vaikuttaa heidän palkitsemiseensa.</i>	0.799		0.755
<i>Toimitusjohtajat haluavat jättää arvonlennuskirjauksen liikearvoon tekemättä, jos se huonontaa heidän omaa asemaansa yhtiössä.</i>	0.828		0.699
<i>Liikearvojen arvonlennuskirjauksia yritetään yrityksissä välttää jos vai mahdollista.</i>	0.644		0.435
<i>Johdon palkitseminen ei vaikuta pörssi-yhtiöissä päätöksiin liikearvojen arvonlennuskirjauksista.</i>	-0.672		0.463
<i>Johdon arvioihin perustuva arvoistus IFRS-tilinpäätöksissä ei ole mielestäni luotettavaa.</i>		-0.661	0.572
<i>Talouden suhdannevaihtelut huomioidaan riittävän hyvin liikearvon arvonlennustestauksessa.</i>	-0.508		0.341
Alkuperäinen ominaisarvo	4.239	1.426	
Prosentuaalinen varianssin selitys	47.10	15.84	
Kumulatiivinen prosentuaalinen varianssin selitys	47.10	62.94	
Cronbachin alfa	0.852	0.767	

Lisätiedot: Faktorointimenetelmänä suurimman uskottavuuden menetelmä (maximum likelihood). Rotatointimenetelmänä Varimax Kaiser-normalisaatio. Kaiserin testi = 0.827. Bartlettin sfäärisyystesti $p=0.000$. Negatiivisten latausten kohdalla skaala käännettiin Cronbachin alfaa laskettaessa. Latauksia, jotka olivat alle 0,5, ei otettu mukaan faktoriratkaisuun. Faktorianalyysi suoritettiin kolme kertaa, kun väittämät, joiden kommunaliteetti oli alle 0,3, poistettiin. Alkuperäinen lähde: Pajunen & Saastamoinen (2013).

Analyytikoille tehdyn kyselyn kvantitatiiviselle aineistolle suoritettiin pääkomponenttianalyysi (Saastamoinen ja Pajunen 2013). Pääkomponenttianalyysin mukaan analyytikoiden keskuudessa on havaittavissa kolme eri ajatuslinjaa. Ensimmäinen komponentti on nimeltään *IFRS-arvoituksen kannattajat*. Tämän ajatuslinjan mukaan liikearvoa koskeva tilinpäätösinformaatio paranee IFRS:n mukaisten arvostussääntöjen mukaisesti. Toinen komponentti on nimeltään *johdon toiminnan epäilijät*. Tämän ajatuslinjan mukaan johto käyttäytyy opportunistisesti päätöksissä liikearvon alaskirjausten suhteen. Kolmas komponentti on mieltään *tuloksen manipuloinnin näkijät*. Tämän ajatuslinjan mukaan tuloksen manipuloinnin nähdään liittyvän liikearvojen alaskirjauksiin. Komponenttiratkaisu, jossa on mukana koko aineisto pitäen sisällään sekä Pohjoismaissa että Itävallassa tehdyt kyselyt esitetään taulukossa 2.

Taulukko 2

Muuttuja	Komponentti 1	Komponentti 2	Komponentti 3	Kommunaliteetti
<i>Liikearvon käsittely IFRS:n mukaan parantaa tilinpäätösinformaatiota.</i>	0.857			0.824
<i>Mielestäni liikearvon käsittely IFRS:n mukaan on parempi tapa kuin liikearvon käsittely Suomen kirjanpitolain mukaan (paikallisten normien mukaan.)</i>	0.727			0.539
<i>Tulevaisuuden kassavirtoihin perustuva arvostus IFRS-tilinpäätöksessä on mielestäni hyöä menettelytapa.</i>	0.648			0.476
<i>Arvon alentumistestaus IAS 36:n mukaan on luotettavaa.</i>	0.626			0.440
<i>Toimitusjohtajat haluavat jättää arvonalennuskirjauksen liikearvoon tekemättä, jos se huonontaa heidän omaa asemaansa yhtiössä.</i>		0.871		0.781
<i>Mielestäni yrityksen johto jättää arvonalennuskirjauksen liikearvoon tekemättä, jos konsernin tulos vaikuttaa heidän palkitsemiseensa.</i>		0.706		0.769
<i>Liikearvojen arvonalennuskirjauksia yritetään yrityksissä välttää jos vain mahdollista.</i>		0.594		0.490
<i>Liikearvon käsittely IFRS:n mukaan lisää tuloksen manipulointia.</i>			0.616	0.480
<i>Liikearvon käsittely IFRS:n mukaan mahdollistaa tuloksen manipuloinnin tilinpäätöksessä.</i>			0.608	0.385
Alkuperäinen ominaisarvo	3.575	2.315	1.328	
Prosentuaalinen varianssin selitys	29.793	19.295	11.068	
Kumulatiivinen prosentuaalinen varianssin selitys	29.793	49.088	60.155	
Cronbachin alfa	0.798	0.770	0.605	

Lisätiedot: Faktorointimenetelmänä PAF-vaihtoehto (Principal Axis Factoring). Rotatointimenetelmänä Quartimax Kaiser-normalisaatio. Kaiserin testi = 0.722. Bartlettin sfäärisyystesti $p=0.000$. Latauksia, jotka olivat alle 0,5, ei otettu mukaan faktoriratkaisuun. Pääkomponenttianalyysi suoritettiin kolme kertaa, kun väittämät, joiden kommunaliteetti oli alle 0,3, poistettiin. Alkuperäinen lähde: Saastamoinen & Pajunen (2013).

Vastauksia analysoitiin syvällisemmin tobit-regressiolla selittämällä komponentista muodostettua summamuuttujaa taustamuuttujilla (ks. Saastamoinen ja Pajunen 2013). Tilastollisesti merkitsevää vaikutusta havaittiin komponenteissa 1 ja 2. Sen sijaan komponentille 3 ei löytynyt tilastollisesti merkitseviä selittäviä tekijöitä. Viitteitä myönteiseen suhtautumiseen IFRS-arvostusta (komponentti 1) kohtaan löytyi analyytikoiden parista, joilla oli kokemusta sekä tilintarkastuksesta että pörssiyrityksien taloushallinnon konsultoinnista. Pienen havaintomäärän vuoksi tulokseen on syytä suhtautua varauksella. Toimialoista terveydenhuoltoa seuraavat analyytikot suhtautuivat positiivisesti IFRS:n mukaiseen liikearvon arvostukseen, kun taas perusteollisuutta seuraavilta analyytikoilta löytyi viitteitä hieman keskimääräistä negatiivisemmasta suhtautumisesta. Skeptisesti johdon toimintaa kohtaan (komponentti 2) suhtautuvilla analyytikoilla oli tilintarkastustausta. Lisäksi löytyi viitteitä siitä,

että informaatioteknologiaa seuraavat analyytikot suhtautuivat epäilevämmiin johdon toimintaan. (Saastamoinen & Pajunen 2013)

Kun vertaa tilintarkastajille tehdyn kyselyn kvantitatiivisen osuuden tuloksia analyytikoille tehdyn kyselyn kvantitatiivisen osuuden tuloksiin, on havaittavissa yhdenmukaisuuksia. Molemmissa on yhtäältä vastaajien ryhmittymä, joka vaikuttaa hyväksyvän IFRS:n mukaisen arvostuksen liikearvon suhteen. Sen vastapainona on toisaalta ryhmittymä/ryhmittymät vastaajia, jotka suhtautuvat alaskirjauskäytäntöihin kriittisesti ja jotka näkevät liikearvon käsittelyssä tuloksen manipulointia sekä myös mahdollisuuksia siihen. Taustamuuttujia tutkittaessa havaitaan, että Big4-tilintarkastajat suhtautuvat positiivisemmin IFRS:n käytäntöihin, mutta käytännön kokemus listattujen yhtiöiden tilintarkastuksesta lisää hieman skeptisyyttä. Analyytikoilla kokemus tilintarkastuksesta saa epäilemään johdon toimia keskimääräistä enemmän. Toimialoista havaitaan viitteitä, että myötäsyklisiä toimialoja (informaatioteknologia, perusteollisuus) seuraavat analyytikot ovat skeptisempiä IFRS:n käytäntöjä kohtaan kuin vähemmän suhdanneherkkiä toimialoja (terveydenhuolto) seuraavat analyytikot.

4.2 Tutkimustulokset kyselyjen kvalitatiivisesta osuudesta

Kriittinen keskustelu

IFRS-standardien mukaisesta liikearvon käsittelystä vaikuttaa vallitsevan yleisesti kriittinen keskustelu. Standardien mukaiset arvostusmenetelmät sekä niiden mahdollistama liikkumavara, käytännön tuloksen manipulointiin johtava tilinpäätösraportointi ja tilinpäätösraportointia koskevat johdon päätökset ovat kritiikin kohteena. Kriittinen keskustelu on havaittavissa tilintarkastajille ja analyytikoille tehtyjen kyselyjen avoimissa vastauksissa. Ainoastaan yhdessä vastauksessa tilintarkastajille suunnatussa kyselyssä puolustettiin IFRS-standardien mukaista liikearvon käsittelyä. Kaikissa muissa vastauksissa esitettiin sitä vastoin kritiikkiä eri näkökulmista tarkasteltuna.

"IFRS kaikkine heikkouksineen on tätä päivää. Ei pidä luulla, että arvonalentumisia tehdään mielivaltaisesti. Kyllä sitä varten on olemassa riittävä säännöstö." (Tilintarkastaja)

Kyselyjen kvantitatiiviset osuudet viittaavat erilaisten ajatuslinjojen olemassa oloon IFRS:n mukaisessa liikearvon arvostuksessa. Kvantitatiivinen analyysi osoittaa, että tilintarkastajien ja analyytikkojen keskuudessa on olemassa ryhmittymä, joka suhtautuu arvostukseen myönteisesti. Kuitenkin avoimista vastauksista kokonaisuutena voidaan tulkita, että yleinen keskusteluilmapiiri on kriittinen. Yksi selitys voi olla, että kriittisesti suhtautuvat henkilöt ovat vastanneet avoimiin kysymyksiin muita aktiivisemmin. Toisaalta on

mahdollista, että varsinaiseen IFRS:n mukaisen arvostuksen tekniseen puoleen suhtaudutaan myönteisesti, mutta arvostuksesta aiheutuviin seurauksiin muodostetaan kriittinen kanta. Yleinen kriittinen keskustelu näissä vastaajaryhmissä on kuitenkin selkeästi havaittavissa. Toisaalta kriittiselle diskurssille vastakkainen diskurssi saattaa myös olla olemassa, mistä indikoivat faktorianalyysin ja pääkomponenttianalyysin tulokset. Vaikka suurin osa vastaajista kritisoi IFRS:n mukaista liikearvon käsittelyä, osa vastaajista näkee, että IFRS:n mukainen tapa käsitellä liikearvoa johtaa parempaan tilinpäätösinformaatioon.

Taloudelliset ja inhimilliset syyt

Liikearvon alaskirjauksiin nähtiin olevan olemassa yhtäältä aitoja, taloudellisiin tosiasioihin ja markkinanäkymiin perustuvia taloudellisia syitä ja toisaalta inhimilliseen harkintaan perustuvia syitä. Inhimillisiin, harkintaan perustuviin syihin perustuessaan johdon motiivit tuloksen suunnittelussa voivat vaikuttaa tilinpäätösraportointiin (ks. esim. Fields, Lys & Vincent 2001). Vastaajat mainitsivat alaskirjausten taloudellisiksi syiksi esimerkiksi liian suuret maksetut hinnat yrityskaupoissa, saadun tuloksen jäämisen odotettua pienemmäksi, ostetun yrityksen huonon taloudellisen suorituskyvyn sekä huonot taloudelliset suhdanteet. Yrityskauppa on näin ollen joko alun perin epäonnistunut, ostettu yritys on hinnoiteltu kaupassa liian korkeaan arvoon, tai yleinen taloudellinen tilanne ja markkinanäkymät ovat johtaneet siihen, että joudutaan tekemään alaskirjaus liikearvoon.

"(Alaskirjauksen syyt) 1) silloin, kun pakko eli ei enää voida pitkittää alaskirjausta, 2) silloin kun yli johto vaihtuu, 3) silloin, kun siihen on tarvetta laskelmien mukaisesti." (Analyytikko, Suomi)

"Yrityksestä on maksettu liikaa." (Analyytikko, pohjoismaat)

"Havaitaan, että liikearvo on yliarvostettu." (Analyytikko, Ruotsi)

"Liikearvon arvonalentumiskirjaushan osoittaa, että yrityskauppa ei ole ollut täysin onnistunut." (Tilintarkastaja)

Inhimilliset, harkintaan perustuvat syyt tarkoittavat puolestaan sitä, että muut kuin taloudelliset tosiasiat tai näkymät vaikuttaisivat alaskirjaukseen. Syynä on pikemminkin oikean hetken valinta alaskirjaukselle, jos sellaiseen päädytään, tai pyrkimys välttää alaskirjaus kokonaan.

"Tulosta halutaan kaunistella." (Analyytikko, Suomi)

"Taantuma on näyttänyt, että alaskirjauksia ei tehdä siitä huolimatta, että näkymät ovat heikentyneet." (Tilintarkastaja)

On muistettava, että kyselyllä on omat rajoitteensa aineistonkeruutapana. Huomasimme metodimme heikon kohdan erityisesti tilintarkastajille suunnatussa kyselyssä. Muutama vastaaja kritisoi avoimissa vastauksissa kyselylomakettamme.

"Osa kysymyksistä oli aivan liian yleistäviä. Pääsääntöisesti johto haluaa välttää arvonalentumisten kirjaamista, mutta ei sitä voi linkittää pelkästään siihen, että se vaikuttaa heidän palkitsemiseensa." (Tilintarkastaja)

Sitä vastoin analyytikoille suunnatussa kyselyssä emme törmänneet vastaavaan. Se, että tilintarkastajat kritisoivat lomakettamme, mutta analyytikot eivät – ainakaan näin eksplisiittisesti – voi kertoa osaltaan myös siitä, että tilintarkastajilla ja analyytikoilla ovat erilaiset roolit ja intressit mitä tulee pörssiyritysten tilinpäätösinformaation tarkasteluun.

Tuloksen manipulointi

Näkemykset alaskirjausten yhteyteen liittyvästä tuloksen manipuloinnista kytkeytyvät inhimillisiin syihin. Aineistosta esiin nouseva teema on, että tilintarkastajat ja analyytikot liittyvät tuloksen manipuloinnin alaskirjauksiin. Harkinnanvaraisuus testauksessa antaa mahdollisuuksia sille, että arvonalentumistestaus voidaan käytännössä toteuttaa monilla eriarvoisilla muuttujilla. Toisaalta sijoittajien reaktiot ovat myös asia, joita johto joutuu pohtimaan alaskirjauksia tehdessään.

"Alaskirjaus perustuu johdon tulevaisuuden odotuksiin, jotka on helppo rakentaa sopiviksi." (Analyytikko, Suomi)

"Lainakovenantit vaikuttavat. Alaskirjaus lähettää negatiivisen signaalin sijoittajille." (Analyytikko, Pohjoismaat)

"Arvonalennukset todennäköisesti jää silloin kirjaamatta, kun ollaan jo kaulaa myöten suossa, ja kirjaukset pitäisi tehdä." (Tilintarkastaja)

"Pelko sijoittajien reagoinnista (syy, ettei tehdä alaskirjausta). Se vaikuttaa bonusohjelmiin." (Analyytikko, Pohjoismaat)

Vastauksissa tuodaan esiin, että toimitusjohtajan vaihdos liittyy alaskirjauspäätöksiin. Aikaisemmassa tutkimuksessa on myös viitteitä siihen, että johdon toimikausi ja johdon vaihtuminen vaikuttavat alaskirjauspäätöksiin.

"(Alaskirjauksen syynä) se, että yrityksen johto vaihtuu ja uusi johto haluaa puhdistaa tasetta." (Analyytikko, Suomi)

Tuloksen kylvettämisestä on viitteitä aikaisemmassa tutkimuksessa, ja tulokskylvyt nousivat esiin myös tässä kyselyssä.

"Tulos on jo muutenkin huono ja tehdään ns. kitchen sink -puhdistus."
(Analyytikko, Suomi)

"Alaskirjaukset liittyvät usein johdon vaihtumiseen ja isoihin tulokylpyihin."
(Analyytikko, Pohjoismaat)

On toisaalta myös pohdittava sitä, että vastaajilla ei välttämättä ole näyttöä tai kokemusta tuloksen manipuloinnista. Liikearvon käsittelyyn liittyvä kriittinen yleinen keskustelu voi johtaa siihen, että tuloksen manipulointia nähdään myös konkreettisesti esiintyvän.

Kritiikki arvostusmenetelmää kohtaan

Eräs teema aineistossa on, että varsinaiseen IFRS 3-standardin ja IAS 36-standardin mukaiseen liikearvon käsittelyyn, arvostukseen ja arvonalentumistestaukseen kohdistettiin kritiikkiä. Itse arvostusmenetelmissä ja menettelytavoissa nähdään ongelmia, mikä johtaa siihen, että standardien antama liikkumavara arvostuksessa voi johtaa hyvin erilaisiin lopputuloksiin ja tuloksen manipulointiin. Yritysten välinen vertailukelpoisuus voi tällöin vaarantua, eikä IFRS-standardien tavoitteleva tilinpäätösten vertailukelpoisuus tällöin toteudu.

"Perusteet eivät ole läpinäkyviä ulkopuoliselle tarkkailijalle, vaikka näennäisesti niistä saatetaan julkistaa monia lukuja ja herkkyyyslaskelmia. Yritykset pyrkivät luomaan liian suuria case generating unixeja, jotta niiden sisällä olisi liikkumavaraa, ts. hyvät liiketoiminnot kompensoivat heikkoja, joissa olisi allaskirjaustarvetta. Silloin alaskirjauksia ei tehdä, vaikka pitäisi." (Analyytikko, Suomi)

"Liikearvon arvostamiseen tulevaisuuden kassavirtoja hyödyntäen liittyy erittäin paljon subjektiivisuutta, mikä on ollut huono asia viimeisten vuosien aikana kun liiketoiminnan volyymin ja katteiden ennustettavuus on ollut hankalaa tai mahdotonta. Tällöin muut tarkoituksenmukaisuustekijät ovat tulleet liiankin merkittäviksi, koska laskelmat saadaan käytännössä osoittamaan mitä tahansa allaskirjaustarvetta. Suurempi kysymys kuin kirjataan alaskirjaus onkin, minkä suuruinen alaskirjaus kirjataan. Miksi esim. alaskirjaus niin usein on juuri liikearvon suuruinen eikä kohdistu muihin omaisuuseriin? Tilintarkastuksen kannalta kyseessä on merkittävä expectation gap, koska tilintarkastajalla ei ole kompetenssia arvioida johdon tulevaisuuden ennusteita vaan ainoastaan arviointikykyä (vertaamalla edellisten vuosien arviota toteumaan)." (Tilintarkastaja)

"Liikearvojen arvonalentumistestauksessa erilaisten tekijöiden herkkyyksianalysointi on äärimmäisen tärkeää eli herkkyyksianalysoidaan diskontattuja kassavirtoja (recoverable amount - erää) esimerkiksi eri kasvu- ja kannattavuusoletuksilla, eri diskonttokorkokannoilla, eri käyttöpääomaerien

muutoksilla ja eri terminaalivuoden kasvu- ja kannattavuusoletuksilla. Herkkyyksianalysoinnin perusteella yhtiöiden tulisi myös avoimesti tilinpäätöksen liitetiedoissa kertoa, missä eri tilanteissa raja-arvot tulee vastaan ja mahdolliset arvonlennuskirjaukset tulisi tehdä (kirjanpitoarvot ylittävät kerrytettävissä olevan määrän).” (Tilintarkastaja)

Tilintarkastajille tehdyssä kyselyssä liikearvon kirjanpidolliset näkemykset olivat korostuneempia. Muutamassa vastauksessa korostettiin nimenomaan sitä, että kirjanpitolain mukainen säännönmukainen poistosuunnitelma olisi parempi menetelmä kuin IFRS:n mukainen arvonalentumistestaus.

Ulkopuolisten tahojen merkitys yrityksille

Erityisesti analyytikoiden vastauksista on havaittavissa se, että ulkopuolisen painostuksen ajatellaan johtavan alaskirjauksiin. Ulkopuolisista tahoista mainittiin erityisesti lehdistö, tilintarkastajat ja sijoittajat.

”Ulkopuoliset tahot, sijoittajat, media, tilintarkastajat painostavat.”
(Analyytikko, Suomi)

”Yleisin syy on tilintarkastajien uho. Ainoa oikea syy, joka on myös vaikein oikeasti arvioida, on liiketoiminnan edellytysten pysyvä muuttuminen.”
(Analyytikko, Suomi)

Analyytikkojen vastauksista nousee esiin tilintarkastajien moniulotteinen rooli alaskirjausten yhteydessä. Tilintarkastajien rooli on ongelmallinen, koska heidän pitää varmistaa, että tilinpäätösinformaatio on laadukasta ja alaskirjaukset tehdään ajallaan. Toisaalta tilintarkastusyhteisöt joutuvat kilpailemaan myös asiakkaista, joten asiakastyytyväisyyden säilyttäminen on tärkeää myös tilintarkastusalalla.

”Arvonlentumisia tehdään vasta sitten, kun on pakko. Tässä on erittäin suuressa roolissa tilintarkastajat, että he tuovat esille ja vaativat yrityksen johtoa kirjaamaan ilmat pois taseesta. Tilintarkastajille tästä tulee hyvin vaikea kysymys, jos he liian kovasti vaativat alaskirjausta, koska raadollista kyllä he voivat jatkossa menettää asiakkuuden. Tätähän ei ääneen sanota, mutta toki tämä vaikuttaa taustalla, kun kilpailu asiakkaista on kovaa myös tilintarkastuksen toimialalla.”
(Analyytikko, Suomi)

Toisaalta tuotiin esiin se, että tilintarkastus on tärkeä toiminto tilinpäätösinformaation laadukkuuden varmistamisessa.

”Arvonlentumistestaus on haasteellinen johdon arvio. Parhaat yritykset käyttävät kunnollisia malleja testejä tehdessään. Tässä on kuitenkin mahdollisuus tuloksen manipulointiin, ja tilintarkastusfunktiolla on merkittävä rooli haastaa johdon arvio.” (Tilintarkastaja)

Johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää tilintarkastajien ja analyttikoiden näkemyksiä liikearvon käsittelystä IFRS-standardien mukaan. Aineistoa tätä tutkimusta varten kerättiin suomalaisille KHT-tilintarkastajille sekä pohjoismaisille ja itävaltalaisille sijoitusanalyttikoille tehtyjen kyselyjen avulla. Kyselyillä kerättiin sekä kvantitatiivista että kvalitatiivista aineistoa.

Verrattaessa tilintarkastajille ja analyttikoille tehtyjen kyselyjen kvantitatiivisten osuuksien tuloksia toisiinsa havaitaan yhdenmukaisuuksia. Molemmista vastaajaryhmistä löydetään samantyyppiset ajatuslinjat. Ensinnäkin on olemassa IFRS:n mukaiseen liikearvon arvostukseen hyväksyvästi suhtautuva ryhmä. Toiseksi, toinen ryhmittymä/ryhmittymät vastaajista näkee liikearvon käsittelystä tuloksen manipulointia ja johdon opportunistia.

Tarkastellessa taustamuuttujien vaikutusta asenteisiin, havaittiin, että Big4-yhtiöissä työskentelevistä tilintarkastajista löytyy IFRS:n mukaiseen liikearvon arvostukseen myönteisesti suhtautuva ryhmittymä. Analyttikoiden kohdalla myönteistä suhtautumista IFRS:n mukaiseen arvostukseen löytyi viitteitä sellaisten analyttikoiden joukosta, joilla oli kokemuksia sekä tilintarkastuksesta että pörssiyhtiöiden taloushallinnon konsultoinnista. Tilintarkastajataustaiset analyttikot olivat keskimääräistä skeptisempiä johdon toimintaa kohtaan.

Vastaukset avoimiin kysymyksiin osoittavat, että tilintarkastajien ja analyttikoiden keskuudessa vallitsee kriittinen keskustelu IFRS:n mukaista liikearvon käsittelyä ja siitä aiheutuvia seurauksia tilinpäätösraportoinnissa kohtaan. Alaskirjauksiin ja niiden tekemättä jättämisiin nähtiin olevan yhtäältä taloudellisiin tosiasioihin perustuvia syitä ja toisaalta inhimillisiä tuloksen aktiiviseen suunnitteluun perustuvia syitä. Tuloksen manipulointi ja toimitusjohtajan vaihdos kytketään alaskirjauspäätöksiin. IFRS:n mukaiset arvostusmenetelmät liikearvon suhteen saavat kritiikkiä, vaikka kyselyjen kvantitatiivinen osuus osoittaa, että osa vastaajista on asiasta päinvastaista mieltä.

Tilintarkastajille ja analyttikoille tehtyjen kyselyjen avoimien vastausten keskinäisessä vertailussa huomataan myös joitakin eroja. Analyttikot tuovat esiin, että tilintarkastajan rooli alaskirjausten tarkastamisissa ja niiden vaatimisissa on moniulotteinen. Tilintarkastajat tarvitsevat asiakkaita, mutta toisaalta tilinpäätösinformaation laadun varmistaminen on tilintarkastuksen tärkein tehtävä. On muistettava, että erot johtuvat osaltaan siitä, että avoimet kysymykset olivat erilaiset näissä kyselyissä. Analyttikoille tehtävän kyselyn ajankohtana oli myös tutkijoille täsmentynyt paremmin se, mitä avoimilla kysymyksillä halutaan saada selville. Toisaalta on muistettava se, että tilintarkastajat ja analyttikot edustavat erilaisia näkökulmia yritysten tilinpäätösinformaation analysointiin ja tarkasteluun.

Jatkotutkimusmahdollisuuksia pohdittaessa mielenkiinto kohdistuu siihen, että vaikka yleinen keskusteluilmapiiri liikearvon käsittelyn suhteen on kriittinen, faktori- ja pääkomponenttiratkaisut viittaavat siihen, että on olemassa myös IFRS:n mukaiseen liikearvon arvostukseen myönteisesti suhtautuva ryhmittymä. Tämän ryhmittymän asenteisiin ja motivaatioon voisi keskittyä jatkotutkimuksessa.

LÄHTEET

- AbuGhazaleh, N.M., Al-Hares, O.M. & Roberts, C. (2011), "Accounting Discretion in Goodwill Impairments: UK Evidence", *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 22 No. 3, pp. 165-204.
- Barber, B., Lehavy, R. & Trueman, B. (2010), Ratings Changes, Ratings Levels and the Predictive Value of Analysts' Recommendations, *Financial Management*, 39(2), 533-553.
- Barber, B., Lehavy, R., McNichols, M. & Trueman, B. (2003), Reassessing the Returns to Analysts' Stock Recommendations. *Financial Analysts Journal*, 59(2). 88-96.
- Beatty, A. & Weber, J. (2006), "Accounting Discretion in Fair Value Estimates: An Examination of SFAS 142 Goodwill Impairments", *Journal of Accounting Research*, Vol. 44 No. 2, pp. 258-288.
- Chen, T., Harford, J. & Lin, C. (2013), Do analysts matter for governance? Evidence from natural experiments. Working Paper.
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2175971
- Dugar, A. & Nathan, S. (1995), The Effect of Investment Banking Relationships on Financial Analysts' Earnings Forecasts and Investment Recommendations. *Contemporary Accounting Research* 12(1). 131-160.
- Fields, T.D., Lys, T.Z. & Vincent, L. (2001), Empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and Economics* 31. 255-307.
- Finch, N. (2009), The CEO's impairment test. *Critical Perspectives on Accounting*. 20. 872
- Haaramo, V. (2012), Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö. IFRS-raportointi. Sanoma Pro Oy. Helsinki.
- Hamberg, M., Paananen, M. & Novak, J. (2011), "The Adoption of IFRS 3: The Effects of Managerial Discretion and Stock Market Reactions", *European Accounting Review*, Vol. 20 No. 2, pp. 263-288.
- Healy, P.M. & Palepu, K.G. (2001), "Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 31, pp. 405-440.
- Jordan, C. E. & Clark, S. J. (2004), "Big Bath Earning Management: The Case of Goodwill Impairment Under SFAS No. 142", *Journal of Applied Business Research*, Vol. 20 No. 2, pp. 63-69.

- Jordan, C.E. & Clark, S.J. (2007), "Using Goodwill Impairment To Effect Earnings Management During SFAS No. 142's Year Of Adoption And Later", *Journal of Business & Economic Research*, Vol. 5 No.1, pp. 23-30.
- Masters-Stout, B., Costigan, M. L. & Lovata, L. M. (2008), "Goodwill impairments and chief executive officer tenure", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 19, pp. 1370-1383.
- Pajunen, K & Saastamoinen, J. (2013), Do auditors perceive that there exists earnings management in goodwill accounting under IFRS - Finnish evidence. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 No 3, pp. 245-260.
- Ramanna K. & Watts R.L. (2009), "Evidence from goodwill non-impairments on the effects of using unverifiable estimates in financial reporting", *Harvard Business School Working Paper 09-106*.
<http://www.hbs.edu/research/pdf/08-014.pdf>, Accessed June 10th 2011.
- Saastamoinen, J. & Pajunen, K. (2012), Goodwill Impairment Losses as Managerial Choices, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2000690.
- Saastamoinen, J. & Pajunen, K. (2013)
- Sevin, S. & Schroeder, R. (2005), "Earnings management: evidence from SFAS No. 142 reporting", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 1, pp. 47-54.
- Silvola, H., Huikku, J. & Mouritsen, J. (2012), "Production and Consumption of Numbers about the Future: The Case of Impairment Testing of Goodwill", A paper presented at the EAA's annual congress in Ljubljana 8-11th May 2010.
- Zang, Y. (2008)," Discretionary behavior with respect to the adoption of SFAS no. 142 and the behavior of security prices", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 7 No. 1, pp. 38-68.

THE CONTINUUM OF CONTROL: STUDY OF INTERNAL AND EXTERNAL CONTROL

Shab Hundal & Antti Rautiainen
University of Jyväskylä

ABSTRACT

Both internal and external control issues have been widely discussed in accounting and audit research under the recent financial crises (see e.g. Humphrey et al., 2009; Jackling et al., 2007; Jensen, 2012). However, when analyzing the similarities and differences between the operations and actors of control aspects we suggest that internal and external control form a continuum of control with a blurred border area between internal and external control. Thus, despite the fact that auditors are often categorized into external control, we argue that auditor's work includes aspects of both internal and control and further, it is surrounded by complex institutional pressures. We further compare different control forms (auditors, audit committees and board of directors) and explicate the factors (e.g. legislation, owner-manager separation and auditor work roles) affecting the "place of auditors" along the continuum of control.

Introduction

Control is an essential part of governance and management functions in organizations as well as an essential part of the society as a whole because control for example aims to secure and safeguard interests of various stakeholders (see Anthony, 1965; Fayol, 1987; Macintosh, 1995; Mintzberg, 1980; Rautiainen, 2000). In accounting and finance research, Jensen (2012) distinguishes *four control forces* operating on the corporation, which operate in order to "resolve the problems caused by a divergence between managers'

decisions and those that are optimal from society's standpoint". They are (according to Jensen, 2012):

- 1) *capital markets;*
- 2) *legal/political/regulatory system;*
- 3) *product and factor markets; and*
- 4) *the internal control system headed by the board of directors.*

The control activities under the board of directors (point 4 above) are a part of the *internal control* whereas the points 1, 2 and 3 generally belong to *external control system*. Further, points 1 and 3 together can be categorized as *market control*. In more detail, considering the product and factor markets, there are also, for example, markets for corporate control services, securities analysts, governance credit rating agencies, and media. The regulatory system includes, for example, laws and statutes as well as financial standards and professional guidelines such as codes of best practices. These different control forces can also be seen as potentially conflicting *pressures* on internal and external auditors, which may complicate their work roles, goals and co-operation (about potentially conflicting pressures, see e.g. DiMaggio and Powell, 1983; Rautiainen and Järvenpää, 2012). Also in the classic work by DiMaggio and Powell (1983) the institutional pressures affecting actors and organizations are considered to be either competitive (market based) or institutional (e.g. coercive legislative requirements, normative professional codes and mimetic pressures for doing what others do). In addition, Oliver (1992) recognizes for example political and social pressures within an organization.

Internal control in organizations may include, for example, internal audit function and management control mechanisms, which may however be affected by the presence of external and internal stakeholders, the work by external auditors and the aspects of organizational type, such as e.g. public or private or organization size (see e.g. Ashbaugh 2003; Frankel et al. 2002; Mihret et al., 2010). Further, in practice, the work roles of auditors are not necessarily clear: for example the quality of auditing function can be jeopardized if the auditor independence becomes questionable (e.g. Frankel et al. 2002). However, some studies of auditor independence have also pointed out that the quality of audit is not necessarily impaired if consulting and other non-audit services are also purchased by the clients (Ashbaugh et al., 2003). Therefore the implications of the somewhat blurred division of internal and external control seem to need more analysis and, thus, we ask: *To which extent internal and external control are separate?*

We study this question based on literature review and conceptual analysis. We argue that external and internal controls are a part of continuum where for example the external audit process also contributes to the implementation of internal control mechanisms of the organization. This study consists of three parts: 1) internal control, 2) external control, and 3) the continuum of control, where the overlap and partly blurry division between

internal and external control is discussed. Finally the conclusions and implications on accounting research follow.

Part one: Internal control

There has been a long standing interest in accounting and finance literature on how firms employ monitors, control and bonding mechanisms to mitigate agency conflicts between firm managers and outside shareholders, and hence increase firm value (e.g. Jensen and Meckling, 1976). Internal controls are a part of organizations' financial and business policies, planning and other procedures, which endeavor to (1) minimize waste of resources, likelihood of fraud, and inefficiency; (2) enhance quality (e.g. accuracy and reliability) of accounting information; (3) ensure compliance with the policies of the organization; and (4) measure and evaluate the level of performance in various units and sub-units of the organization (Culpan et al. 2005; Verschoor 2002). In general terms, internal controls can be regarded as a part of *good business practices* and they are implemented through executive directors, outside directors, board committees, internal auditors and employees (e.g. Anthony, 1965; Jensen, 2012).

Emphasizing the role of internal controls, the Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) and the Securities and Exchange Commission (SEC) have explicitly recommended improving internal controls as an important corporate policy initiative. Also, the SEC requires CEOs and CFOs to certify, annually and quarterly, the effectiveness of their corporate internal controls. Although, it is the responsibility of the entire board of directors of the firm to develop monitoring mechanisms of internal controls, some companies have more compact executive boards with clear responsibilities such as to establish specific mechanisms of internal controls. For example, Culpan et al. (2005) and Verschoor (2002) argue that it is the Enron's executive board that can be held culpable of poor implementation of internal controls, among other things, that led to such a major corporate debacle. An additional monitor of an entity's internal control may be the audit committee. Although not mandated by SEC rules, the accounting profession and policy makers have maintained that a function of the audit committee is the oversight of internal control (see e.g. SOX). Next we classify some of the mechanisms of internal control in more detail.

Audit Committee

SOX describes that an audit committee as one of the constituted board committees is established by the board of directors for the purpose of overseeing the accounting and financial reporting and audit process of the financial statements of firms. It is stated in SOX that if there is no such

committee in a firm then the entire board of directors of the firm is responsible to achieve above mentioned purposes. With a few exceptions, for example, oversees firms, SEC directs all national securities exchanges and associations to develop standards that would prohibit the listing of securities of firms that do not comply with the audit committee requirements mandated by SOX. The roles and responsibilities of the audit committee must be clearly defined and approved by the governing body and provided to the members of the audit committee. Similarly details regarding objectives, functions, background directors, meetings etc. must be provided in the annual reports and other disclosures. An audit committee with certain characteristics and authority can be an effective internal control mechanism (SOX). The characteristics facilitating effective audit committee work include: independence, financial expertise of audit committee members, and arrangements with external auditor. These characteristics are discussed in more detail below.

According to SOX, an audit committee member must be a member of the company's board of directors and *independent*. In order to qualify as independent, a director must *not*:

- i. accept, directly or indirectly, any consulting, advisory or other compensatory fee from the firm other than in her capacity as a member of the audit committee, board of directors or other board committee, or
- ii. be an affiliated director (also known as *dependent outside/gray* director) of the company or any subsidiary of the firm. Examples of such directors can be a major supplier of strategic resources that the firm uses, consultant, or a major buyer of the firm's output.

According to Williams (1996), investors' confidence is influenced by audit committee independence, as more independent audit committee is perceived to enhance truthfulness and objectivity of the financial reporting. However, an independent audit committee member may not have a wide view on the operative firm performance or knowledge about the operating dynamics, which may be considered a defect in the audit committee expertise in some decisions. SEC requires that a firm must disclose (in its periodic reports) whether or not at least one of the audit committee members is a *financial expert*. The requirements for an audit committee member to be reckoned as a financial expert are:

- i. an understanding of generally accepted accounting principles and financial statements,
- ii. ability to apply above principals in real-life accounting problems,
- iii. experience in preparing, auditing, analyzing or evaluating financial statements, at the level of complexity comparable to those that can be reasonably expected to be witnessed in the company's financial statements, or experience actively supervising one or more persons engaged in such activities
- iv. understanding of internal controls for financial reporting
- v. understanding of audit committee functions.

Audit committee work also includes *arrangements with external auditors*. According to SOX an audit committee is directly responsible for appointing, compensating, retaining and overseeing the work of the external auditor engaged for the purpose of preparing or issuing an audit report or related work or performing other audit, review or attest services for the company. Above responsibilities also require the audit committee to take-up necessary measures in case any disagreement arises between the management and the auditor regarding financial reporting.

SEC requires the audit committee to pre-approve non-audit services (NAS) provided by the external auditor. An audit committee is meant to ensure that the NAS provided by the statutory auditor 1) are allowed, and 2) stay within the permissible limit as a percentage to the total revenue that the auditor receives from a client firm. The objective of such pre-approval of the audit committee is to ensure that the independence of the external auditor is not jeopardized.

SEC states that following NAS are prohibited:

1. Bookkeeping or other services related to the company's accounting records or financial statements
2. Financial information systems design and implementation
3. Appraisal or valuation services, fairness opinions or contribution-in-kind reports
4. Actuarial services
5. Internal audit outsourcing services
6. Management functions or human resources
7. Broker or dealer, investment adviser or investment banking services
8. Legal services
9. Expert services unrelated to the audit
10. Any other service that the Public Company Accounting Oversight Board determines as impermissible.

Thus the company board or the company oversight board may have influence over the decision of what is considered acceptable for an external auditor.

Internal Audit

According to the Institute of Internal Auditors' (IIA, 2009), internal auditing is "an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the *effectiveness of risk management, control, and governance processes.*" (emphasis added). Internal audit process helps to provide independent and objective assurance on risk management and internal control to the audit committee and executive management, who in turn provide

assurance on the achievement of business objectives, risk management and internal control to key stakeholders such as shareholders, debt-holders, customers, suppliers, employees and regulators.

Internal audit process requires forming an overall opinion on the effectiveness of the organization's risk management practices as well as giving assurance on those areas specified by the board. This will involve scheduling audits to include the right scope, ensuring that each audit is completed to the right depth and carried out at the right time. This requires skilled and experienced staff using effective and efficient audit methods to deliver the required assurance. Internal audit tasks involve reporting clear, concise, reliable, objective, constructive and timely audit findings and conclusions to the audit committee and the firm management. Internal audit process endeavors to identify *porous* areas of risk management, control and governance processes, and act as a facilitator to develop required action plans to troubleshoot such problems.

Internal auditors are required to develop a number of tools and techniques when carrying out their work. However, due to paucity of appropriate internal audit resources, many firms, regardless of size, may choose to outsource internal audit function to some specialist organization. While this may facilitate improved independence of the internal auditor (who, if outsourced, is then not in the actual payroll of the company) it may also blur the divide between internal and external control. Further, if the interest of the specialist organization is to sell additional services such as consulting the independence and objective view may again be jeopardized.

Broadly speaking, internal audit process is related to three functions, governance, risk management and effective control, discussed as follows: Firstly, the internal audit process is expected to evaluate current *governance* system and make appropriate recommendations in order to achieve high corporate ethics and value system within the organization; effective organizational performance management and accountability; and effective communication of risk and control information to appropriate areas of the organization, e.g. to the board, external auditor and the management (IIA, 2012).

Secondly, the internal audit activity aims to assess effectiveness of existing *risk management* processes and provide recommendations to improve the same. While assessing appropriateness of the current practices of risk management as well as recommending, internal auditors must ensure that first, the firm's objectives are conforming with its mission; second, risks are clearly recognized and their potential effect is assessed; third, risk management strategy is designed as per the risk profile of the firm; and last but not the least, information pertaining to the risks is timely communicated to relevant bodies of the organization, such as audit committee, board and management, in order to enable the latter to perform their responsibilities (IIA, 2012).

Above diligence can help the firm to achieve its strategic objectives; enhance fairness and truthfulness of financial and operational information; and

carry out effective compliance with laws, regulations, policies, procedures, and contracts (IIA, 2012).

Thirdly, the internal audit activity must assist the organization in maintaining *effective control* by evaluating their effectiveness and efficiency and by promoting continuous improvement. Internal auditors can play a key role in developing the control environment that provides the discipline and structure in order to achieve core objectives of the system of internal control. Internal auditors can further strengthen control environment by evaluating and developing control processes, control frameworks and specific actions (IIA, 2012).

Board of directors

The board, as a collective unit, is responsible for directing and supervising the company's functioning in order to achieve its pre-determined objectives (Higgs, 2003). A corporate board is meant to provide entrepreneurial leadership in order to achieve firm's strategic objectives, subject to its resource constraints (financial and non-financial), and within a framework of effective controls including risk assessment and management (Berle and Means, 1932). A firm's board of directors is arguably the most important institution of corporate governance as almost all other institutions of corporate governance interact with it. As against a typical US board in the beginning of twentieth century, which used to be a second-fiddle to the senior management of the firm (Berle & Means, 1932), the modern corporate boards witness significant presence of non-executive directors and perform their key functions more independently (see e.g. Gilson and Kraakman, 1991; Useem, 1992).

Independent Directors

It is argued that a firm board is expected to demonstrate effective decision making and improved performance if the relative position of non-executive directors is strengthened by empowering the latter to perform monitoring and control internal control roles (Fama and Jensen, 1983).

When a corporate ownership setting is characterized by the predominance of promoter directors then the board of directors may not remain the effective monitor of executives' actions; rather it may become a forum of promoter's loyalists, who spend most of their time and resources developing strategies to strengthen promoter's control over the firm/group and means to reward board members (Dahya and McConnell, 2003). The selection of such loyalists is not based on meritocracy, and once on the board, such directors can erode shareholders' wealth, further weaken board's independence and reduce bargaining strength of minority shareholders (Booth and Deli, 1995).

In another study of Korean firms, Black et al (2006) find that a board comprised of majority of independent directors can enhance shareholder rights, streamline board procedure and increase the quality of financial reporting. Similarly, Gill (2001) finds that lesser independent boards experience adverse

market reaction; and those companies which enhance their board independence by inducting those board members who have certain professional background e.g. economist, accountant, lawyer etc., experience positive market reaction. Gill (2001) further highlights that independent boards can play an important role in bringing transparency and efficiency to the management's actions than boards dominated by inside directors. Similarly, Blair and Stout (1999) show that independent boards adopt a broad based approach in recognizing key stakeholders of firms viz. shareholders, debt-holders, executives, employees, local communities etc.

However, it is important to note that independent board as an important internal corporate governance mechanism does not always bring cheers to the firm. Bhagat and Black (2002) and Dahya and McConnell (2003) contend that firms usually add outside directors on the board during periods of poor performance, and after witnessing more outside directors occupying the board seats in poorly performing firms, one may draw the conclusion that poor performance is associated with more independent boards.

Traditionally, in the Anglo-Saxon settings, corporate boards have been highly represented by independent directors; therefore, it is difficult to find boards with few outside directors to serve as a control group. As boards rarely undergo radical and swift alterations, therefore, effect of changes in board composition on corporate performance is difficult to detect.

Byrd and Hickman (1992) argue that some boards, by increasing the number of independent directors on the board, at the behest of some institutional shareholders, intend to give the impression of good monitoring and control procedures followed by them, whereas, in reality, such moves carry no substance. Therefore, one may raise doubt about the usefulness of making boards more independent if it is only meant to bring legitimacy to the firm or to the managerial actions. Lipton and Lorsch (1992) also support above argument by showing that in several firms boards are dysfunctional as independent directors rarely criticize the policies of top managers. Becht et al. (2005) argue that independent directors generally lack firm-specific knowledge and skills to monitor working of the management. Also, outside directors may lose their independence as they may use their proximity to the CEO for seeking reappointment on the board.

Executive Directors

According to an alternative argument, executive directors, owing to their firm specific knowledge and skills, can exert better disciplinary power over the CEO and facilitate effective decision-making (Drymiotis, 2007). Executive directors, also called inside directors, can be a valuable source of firm-specific information (Armstrong et al. 2010). Firm-specific information provides necessary skills and knowledge to the executive directors in order to do better monitoring and control, and facilitate effective decision-making. In the firms where outside directors face greater information asymmetries, they are less effective monitors and less likely to contribute to enhance monitoring and control effectiveness

(Fama and Jensen 1983). Duchin et al. (2010) show that amidst greater degree of information asymmetries, and prohibitive information processing costs, the incidence of replacement of outside director by an inside director is followed by positive stock market reaction.

Inside directors have may have stronger incentives than outside directors to exert effort and to maximize shareholder value and do better monitoring as they own firm stock and options, and invest their human capital in the firm (Armstrong et al. 2010). Similarly, executive directors also assist in educating outside directors on the firm's activities (Fama and Jensen 1983).

Similarly, it may be argued that inside directors of a firm can be effective in monitoring the actions of the CEO, given that the inside directors have high prospects of career opportunities also outside their own firm, and rely less on the CEO of the firm for career growth (Masulis and Mobbs, 2011). Similarly reputational capital of inside directors incentivizes them to be effective board monitors (Masulis and Mobbs, 2011).

Part two: External control

While corporate frauds such as Enron have instigated more external audits (e.g. SOX), for small companies the audit requirements are not necessarily so strict: for example in Finland small companies need not be audited²³ (Finnish Auditing Act, 459/2007). In the preparation phase of the Auditing Act the reduced auditing requirement was considered a potential threat for frauds and the quality of accounting in some companies but not significantly because even currently the control was not considered very tight for the smallest companies (Finnish Government Bill 194/2006, 29–30). If the current control mechanisms for the smallest companies are not considered very tight or effective we might focus on the effect of company size or ownership status for the control. Next we examine the main elements of external control: *market control and regulatory/legal system*.

Market control

Types of Market Control

The institution of market is an important constituent of external control mechanisms. Generally the market, as a resource provider, can be classified into three categories: product, labor and capital. Under a *utopian model* of perfect competition, in the product market, a poorly governed firm experiences higher costs of production, deterioration in the quality of output etc., and as a result

²³ If two of the following are exceeded auditing by a professional auditor is required (with the exception of housing corporations): Balance sheet total max. 100 000 euros, Net sales max. 200 000 euros, or more than 3 employees on average (Finnish Auditing Act, chapter 2, 4 §).

such firm finds itself unable to find buyers in the product market and it may not take very long before it gets decimated; further, in the capital market, a poorly governed firm experiences falling credit ratings and as a result end up paying higher risk premium over and above *economic interest* and as a result will find itself difficult to survive; and finally, in the labor market a poorly governed firm experiences difficulties in recruiting and retaining efficient managers, and other productive employees, and as result, such firm cannot have good leadership and operational skills (Roe, 1994).

In the real world, markets can be anything but perfect. The degree of imperfections may vary substantially from one market to another, depending upon several factors such as market, technical, and institutional (Roe, 2004). For example, the institution of market can be an effective external control mechanism in curbing managerial 'shirking', but may be less efficient in controlling 'stealing', as the former behavior will reflect through poor firm performance (financial, operational etc.) and as a result a CEO may lose job, whereas, the latter behavior involving expropriation of firm wealth can remain relatively unnoticed by the market. The act of stealing is generally tacit, continuous and camouflaged and the market reacts only when the stealing managers is caught. The labor market may punish such *erring* manager by not allowing him taking-up new managerial job due to his poor reputation but all the wealth amassed by such stealing manager may still leave him substantially rich. However, in this type of scenario, where manager has stolen firm wealth, non-market external control mechanisms such as legal system and regulation system, can be more effective (Roe, 2004).

Similarly, the product and the capital markets have their own share of limitations. For example, in a capital market, a firm must be capable of repaying debt if it wants to borrow from the market at good terms in future, (Williamson, 1985). In the perfect completion, if a firm does not repay the debt then it may find very difficult to raise external finance (both equity and debt) in the future, which in turn may deteriorate its performance in the product and labor markets, and eventually such firm may get bankrupt. However, in reality, poorly performing managers can survive the capital market pressure, at least in the short-run, if the firm has significant amount of retained earnings and sunken capital. Similarly, poor performance managers, in the product market, can be hidden, when substantial amount of investments can be made, for example, in the form of sunken capital (Zingales, 1997).

Financial Analysts

Financial analysts are considered to be a very important external control mechanism. Financial analysts reflect as well as can influence investors' beliefs and actions (e.g., Schipper, 1991; Hirst et al., 1995; and Lang and Lundholm, 1996). Also, financial analysts' following of firms can have impact on the latter's corporate valuation (Lang et al, 2004), the cost of equity capital (Bowen et al., 2008), market liquidity (Attig, et al. 2006), and investors payout decision (Basiddiq and Hussainey, 2010).

Empirical evidence shows that firms with high quality corporate governance mechanisms are more likely to be followed by a large number of financial analysts, (Lang et al, 2004). There are at-least three arguments highlighting why there is complementarity between the quality of corporate governance of firms and the number of analysts following them. First, firms that follow high quality corporate governance mechanisms can produce objective and reliable financial statements and disclosures, which, in turn, reduce misjudgements, information asymmetry and the cost incurred by the analyst to follow such firms (e.g. Willekens et al., 2005). Second, firms with effective corporate governance mechanisms can do effective monitoring of managerial actions and reduce the agency problem arising due to the separation of ownership (Durnev and Kim, 2005). As a result, there can be better alignment between managers' interests with those of shareholders'. Third, analysts prefer to follow better-governed firms because they are associated with better management, and hence better future economic prospects, (Klapper and Love, 2004).

Similarly, the role played by analysts in terms of conveying firms' performance to the market, can also act as a substitute to corporate governance mechanisms followed by the firms. It may be argued that the number of analyst following a firm can act as a deterrent against managers claiming undue private benefits and expropriating firm-value. Empirical evidence shows that the harmful effect of lower investor protection on firm-valuation is reduced, when analyst following is greater, (Lang et al., 2004). Similarly, a poorly governed firm, when followed by the financial analysts, expedites resolving its governance issues and as a result experiences higher valuation, (Lang et al, 2004).

Regulatory/legal system

External Audit

The external audit process endeavors to facilitate a situation whereby managers are encouraged as well as compelled to be more accountable to various stakeholders, in general, and shareholders, in particular. Besides compliance to law, hiring the services of independent external auditors, in order to testify the accuracy and objectivity of its financial statements, can be effective for example in reducing agency problems. However, the role of independent external auditors has become more wide-ranging and complex over time. The fundamental role of an external auditor is to give a professional opinion on the quality of the financial statements. Such opinion acts like an assurance for the firm's stakeholders, especially the investors, who make their important investment decisions such as *buy/hold/sell* on the basis of firm's financial position as reflected in the audited financial statements (see e.g. Gilson and Kraakman, 1991). The external audit process includes reviewing and evaluating the firm's internal controls, and auditing financial statements of the firm in order to prevent material misstatements. Auditors of higher quality are less

willing to accept doubtful accounting methods and are more likely to report errors and irregularities revealed during the audit work. Thus, the external auditor is considered to have an impact on the efficacy of the firm's monitoring function, and hence the incidence of earnings management. (see e.g. Useem, 1992.)

An external auditors report encompasses, whether, in the opinion of external auditors of the firm, financial statements provide *a true and fair* view of the firm's financial position as depicted in the statement of, income and expenditure, recognized gains and losses, and cash flow for the year; and whether, financial statements have been prepared in accordance with the national regulations/internationally recommended practices.

In order for the external audit process to be effective, it must be based on two important strands i.e. *independence and quality*, which affect the functionality of the external audit process, (Sharma and Sidhu, 2001). Following are the determinants of independence and quality of the external audit process:

Non-Audit Services Fees and External Auditor Independence

The relative level of revenue earned by an external auditor in the form of audit services (AS) fees and non-audit services (NAS) fees affects the independence as well as quality of the external audit process. There is empirical literature that evidences that higher ratio of NAS can adversely influence independence of external auditor.

The first argument is that higher ratio of NAS to AS can make external auditors more dependent on their clients (Becker et al., 1998). External auditors' financial stakes can hinder their courage and willingness to detect their clients' behavior with respect to committing violations and breaches of accounting and disclosures practices and regulations (e.g. Sharma and Sidhu, 2001; Wines, 1994).

The second argument is that intimidating behavior of client firm can harm effectiveness of the external audit process. The client firm's intimidation can be reflected in the form of threat given by it to its external auditor that unless the latter bends the rules the former may replace it. Such threat becomes more pronounced, when external auditors' reliance, to earn NAS, on their clients, increases (e.g., Mayhew and Wilkins, 2003; Acemoglu and Gietzmann, 1997).

A third major argument is that in many cases the internal audit services are outsourced to an arm of the external audit firm. Therefore, in such cases, external auditors, in practical terms, are evaluating their own work, which can affect the quality of the audit process, and increased motivation of earning NAS revenue can harm independence of auditors, (Bartlett, 1991). However, these arguments suggest that besides market and regulatory considerations the traditions and social pressures felt by both auditors and clients may affect the audit practices and audit quality considerations.

Corporate Lawsuits

Specifically, in the Anglo-Saxon corporate ownership structure, directors can be sued by shareholders mainly for the breach of state law fiduciary duties and breach of federal securities law obligations. Similarly, private lawsuits filed by investors against managers for the latter's poor actions, are typical of US corporate culture. Such legal actions can work as an important deterrent against managers who are not doing their job well (Roe, 2004).

Managers' fiduciary responsibilities are in the domain of state corporate law. If a manager is unable to comply with her fiduciary responsibilities that basically implies the act of stealing. For example, act of related-party-transaction and transfer-pricing falls in the category of breach of fiduciary responsibilities by managers (Roe, 2004). Similarly, as the quality of information disclosure is in the jurisdiction of federal securities law, therefore, any violation related to information disclosure can invite SEC enforcement actions as well as private lawsuits.

It is important to understand that corporate lawsuits are more effective in checking managerial stealing rather than managerial shirking. For the latter issue, market is a more effective solution (La Porta et al., 1999). Also social pressures might affect the managerial interest in control issues (about social pressures, see e.g. Oliver, 1992).

Part three: Continuum of control

The overlap and critique of internal and external control division

Recent management control literature (see e.g. Malmi and Brown, 2008) have started to view control as a package, where management control systems are not separate but relate to several issues, such as other computer systems and operations, within and beyond the organizational boundaries. Further, Hopper and Major (2007), and Dillard et al. (2004) distinguish organizational levels into three categories: economic and political, organizational field, and intra-organizational levels. Each of these categories is subject to differing pressures, controls and conflicts but still interrelated for example through the operations of actors in practice. Therefore, studying control elements individually may influence the conclusions that researchers draw (Malmi and Brown, 2008). However, we go even further, and consider internal and external control as overlapping elements, as parts of a continuum of control that may need analysis together. Based on the control force categories by Jensen (2012), in Table 1 we classify and analyze the different control bodies discussed above ranging from external auditors to internal auditors at the bottom of table 1.

It can be noted in Table 1 that internal and external control activities are not always very different in terms of the forces affecting the activities. For example, both, internal and external control mechanisms can be affected by

same regulatory and board structure related factors. However, in terms of market control, the qualified opinion of the external auditor may be regarded as a strong signal of poor firm performance whereas internal control activities may not have such signalling effect in the stock market.

TABLE 1. Association of the Jensen's (2012) control forces and certain control activities

Control forces/ Control activity	Regulatory/ Legal/ professional	Capital market	Product and factor market	Board of directors
External auditors	Strong / semi- strong (for small companies)	semi-strong, e.g. signalling effect	semi-strong, e.g. NAS provided by auditors	semi-strong, e.g. appointing power
Audit committee	Semi-strong (required in many big companies)	semi-strong, e.g. signalling effect	weak	strong, e.g. appointing power
Activities done by the management	Strong (required in most companies)	semi-strong, e.g. signalling effect	semi-strong, customers etc. are affected by managerial decisions	strong, e.g. appointing power
Internal auditors	Strong (also required in many companies by law or statute)	weak	weak	strong, e.g. appointing power

Further, critique has been presented towards the recent control emphasis: for example increased internal and external control mechanisms (for example SOX or performance audits) may lead to overspending on control at the expense of operative performance (see e.g. Jensen, 2012; Lapsley, 2009; Olson et al., 2001). In particular, Jensen (2012) considers that control mechanisms have failed if too much money is spent on activities which do not produce benefits to the owner, such as oversized boards and poor research and development operations. However, the owner's influence has not been fully discussed in accounting literature, not at least in smaller companies where the owner and manager are not necessarily separate. Therefore the categories made by Jensen (2012) in Table 1 are not necessarily enough because not all corporations are the same, i.e. the corporations are not homogenous group in respect to size, ownership or control practices. Therefore we next, in Table 2, analyze the control activities (control functions) based on some *aspects affecting complexity in organizations: organization size* (big/small) and other aspects which might reflect *social pressures* and the *magnitude of conflicting pressures* in audit work. Naturally also other aspects affecting complexity of control, such as organization type (public/private) and field level issues (field level practices), may exist but they are beyond the scope of this paper. As we can see, for example the very existence of audit work role, let alone the division between internal and

external audit is not always clear because there are legislative differences under different types of organization (big vs. small): if the company needs not be audited a voluntary audit work may include . Further, the owner-manager separation issues may affect control activities. Furthermore external audit work roles may sometimes be blurred if, for example, NAS are provided by the auditor. In addition, both internal and external auditors have some guidance on professional behavior although the professional code of conduct or audit charter for external auditors is more traditional (see also e.g. Humphrey et al., 2009; Mihret et al., 2010).

TABLE 2. The effects of aspects affecting complexity (e.g. organization size) on control activities.

Complexity aspects / Control activity	Size: big / small	Owner - manager role influence	Work role independence	Clear professional code of conduct
External auditors	Regulatory differences for small companies	If the owner and manager are the same auditing may lose its meaning	Classic role of reporting to owners, NAS may threaten independence.	Yes, e.g. the code of professional conduct stated.
Audit committee	Regulatory differences for small companies	Nature of agency problem varies, e.g. the role of minority shareholders may be problematized	Audit committee works in association with the board of directors etc.	No, but some guidelines for audit committee composition exist.
Activities done by the management	Complexity increases with size, e.g. regulatory disclosures	Nature of agency problem varies, e.g. the role of minority shareholders may be problematized	Managers work under the board of directors	No, perhaps some "business ethics".
Internal auditors	Small firms may not have internal auditor (or there may be outsourcing)	Internal auditing functions are not necessarily affected by the ownership structure	Internal auditors work under the board of directors	Varying but the code of ethics stated.

Based on the Tables 1 and 2 above we next, in Figure 1, divide the activities (control types) between the ends of the *continuum of control* (ranging from internal to external). The auditor independence is mostly threatened in the

“grey area of control” where there are multiple conflicting pressures on the work roles of both internal and external auditors. Following the presentation by Rautiainen and Järvenpää (2012) we suggest that there is a *grey area of control* characterized by multiple conflicting pressures on, and legitimations of, entangled control functions and bodies in organizations.

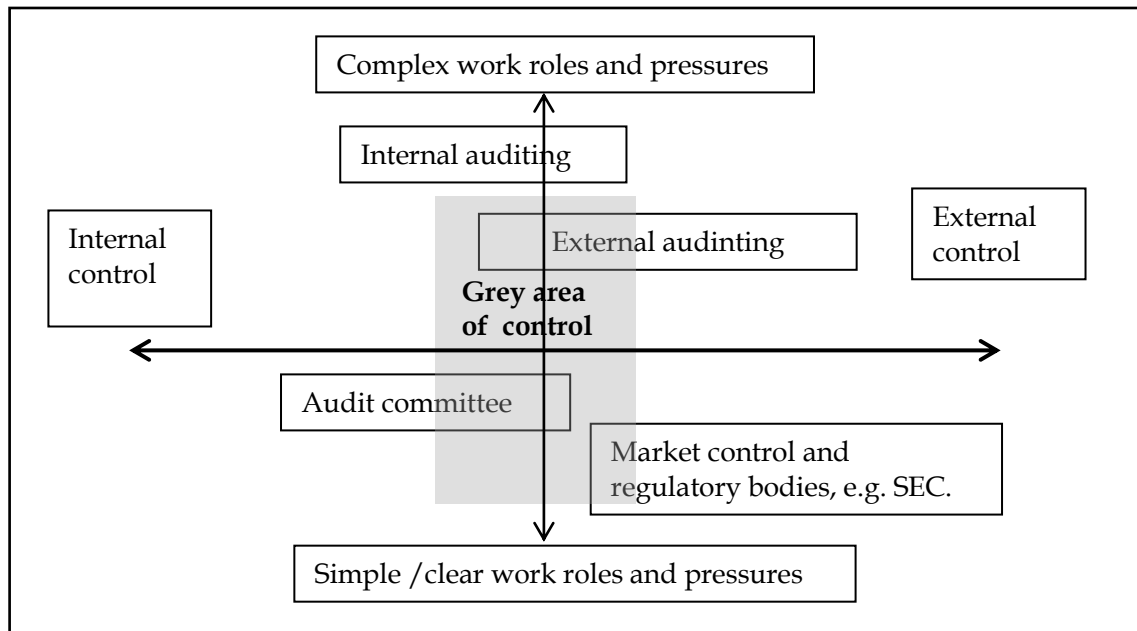


FIGURE 1. The Continuum of control.

The grey area of control may be characterized for example by a small company size, complex auditor work role including consulting and other NAS, especially if the client is the main source of income to the auditor. Considering the role of internal auditor the work roles of accounting professionals may include reporting and perhaps certain aspects of controlling and strategy (Järvenpää, 2007). Further, if the owner is also the manager or there are few external company owners or strong external control forces affecting the control activities, the complexity of work roles increases. However, in Figure 1, it is important to observe that the traditional categorization of internal and external corporate governance mechanisms can be overlapping. For example, external auditors, in the mainstream theoretical and empirical literature, are reckoned as one of the external corporate governance mechanisms. But it can be argued that external auditors interact with the traditional internal corporate governance mechanisms, such as audit committee, internal auditors, and management, more often than the frequency of interactions between aforesaid internal corporate governance mechanisms and another mechanism of internal control, called, outside directors. Further, external auditors provide NAS and earn significant consultancy services, albeit several post-SOX restrictions and prohibitions, and as result external auditors have come closer to firm managements. Similarly, it can be argued that interactions between the outside directors and other internal control mechanisms are more driven from

monitoring and control point of view rather than providing the type of professional consultancy services that the auditors often provide.

Conclusions

In this paper we discussed the internal / external control division and amended existing literature on how internal and external control are a part of a continuum of control where several normative and other institutional pressures affect the roles and independence of auditors and other control activity professionals. This is presented particularly as the grey area of control, where multiple potentially conflicting pressures exist (see also Rautiainen and Järvenpää, 2012). This suggests that the roles of internal and external auditors as well as other control professionals are entangled and that the complex role of auditing may result in different outcomes in different cases with regard to audit quality (see Ashbaugh et al., 2003; Frankel et al. 2002; Mintzberg, 1980). The complexity of auditing for example in companies where ownership structure is very centralized may affect the work of auditors and the overall control quality, and thus affect the required focus of audit research, especially if the elements of internal and external control are considered as a package (e.g. Malmi and Brown, 2008). Based on our analysis we suggest that auditing research should focus more on aspects of audit complexity, such as factors threatening independence, as well as on case organization related issues (e.g. ownership structure, size and conflicting pressures). Further, the social and political pressures on control in organizations (i.e. aspects beyond classic market and regulatory division of control forces) seem to need more accounting and auditing research attention. Finally, various aspects affecting the form of control (internal or external), regulatory changes (such as not demanding auditing in small companies), the effects of organizational type (public/private), organizational field level issues as well as the political and social aspects in auditing seem to need further investigation (see also Dillard et al., 2004; Humphrey et al., 2009; Oliver, 1992).

REFERENCES

- Acemoglu, D., and Gietzmann, M.B. (1997) Auditor Independence, Incomplete Contracts and the Role of Legal Liability Authors. *European Accounting Review*, 6 (3), 355-375.
- Anthony, R. (1965) *Planning and Control Systems: a framework for analysis*. Harvard University. Boston. USA.

- Armstrong, C.S., Guay, W.R. and Weber, J.P. (2010) The role of information and financial reporting in corporate governance and debt contracting. *Journal of Accounting and Economics*, 50, 179-234.
- Ashbaugh, H., LaFond, R. and Mayhew, B.W. (2003) Do nonaudit services compromise auditor independence? Further evidence. *The Accounting Review*, 78 (3), 611-639.
- Attig, N., Fong, W., Gadhoun, Y. and Lang, L. (2006) Effects of large shareholding on information asymmetry and stock liquidity. *Journal of Banking and Finance*, 30, 2875-2892.
- Bartlett, R.W. (1991) A Heretical Challenge to the Incantation of Auditor Independence. *Accounting Horizons*, 5, 11-16.
- Basiddiq, H. and Hussainey, K. (2012) Does asymmetric information drive UK dividends propensity? *Journal of Applied Accounting Research*, 13 (3), 284 - 297.
- Becht, M., Bolton, P. and Röell, A. (2005) Corporate Governance and Control. Finance Working Paper No. 02/2002, European Corporate Governance Institute (ECGI).
- Becker, C., DeFond, M., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R. (1998) The Effects of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research*, 15 (1), 1-24.
- Berle, A. A. and Means Jr., G. C. (1932) *The Modern Corporation and Private Property*. New York: Macmillan.
- Black, B. S., Jang, H. and Kim, W. (2006) Predicting Firms' Corporate Governance Choices: Evidence from Korea. *Journal of Corporate Finance*, 12, 660- 691.
- Blair, M. M. and Stout, L. A. (1999) A Team Production Theory of Corporate Law. *Virginia Law Review*, 85 (2), 248-290.
- Booth, J. and Deli, D. (1995) Factors affecting the number of outside directors held by CEOs. *Journal of Financial Economics*, 40, 81-104.
- Bowen, R., Chen, X. and Qiang, C. (2008) Analyst following and the cost of raising equity capital: evidence from underpricing of seasoned equity offerings. *Contemporary Accounting Research*, 25 (3), 641 - 946.
- Byrd, J. W. and Hickman, K. A. (1992) Do Outside Directors Monitor Managers? *Journal of Financial Economics*, 32, 195-221.
- Culpan, R. and Trussel, J. (2005) Applying the Agency and Stakeholder Theories to the Enron Debacle: An Ethical Perspective. *Business and Society Review*, 110 (1), 59-76.
- Dahya, J. and McConnell, J.J. (2003) Board composition, corporate performance, and the Cadbury Committee recommendation. Working Paper, Krannert School of Management, Purdue University, USA.
- Dillard, J.F., Rigsby, J.T. and Goodman, C. (2004) The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17 (4), 506-542.

- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (1983) The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, April, 147-160.
- Duchin, R., Matsusaka, J.G., Ozbas, O. (2010) When are outside directors effective? *Journal of Financial Economics*, 96, 195-214.
- Durnev, A. and Kim, H. (2005) To steal or not to steal: firm attributes, legal environment, and valuation. *The Journal of Finance*, 60, 1461-1493.
- Drymiotis, G. (2007) The monitoring role of insiders. *Journal of Accounting and Economics*, 44, 359-377.
- Fama, E., Jensen, M. (1983) Separation of Ownership and Control. *Journal of Law and Economics*, 26, 301-325.
- Fayol, H. (1987) *General and Industrial Management*. Lake Books. California. USA.
- Frankel, R.M., Johnson, M.F. and Nelson, K.K. (2002) The relation between auditor's fees for non-audit services and earnings management. *The Accounting Review*, 77 (1), 71-105.
- Gill, A. (2001) *Corporate Governance in Emerging Markets: Saints and Sinners, Who's Got Religion?* Credit Lyonnais Securities Asia, Hong Kong.
- Higgs, D. (2003) Review of the role and effectiveness of non-executive directors. Higgs Report, The Department of Trade and Industry, UK.
- Hirst, D.E., Koonce, L., and Simko, P. J. (1995) Investor reactions to financial analysts' research reports. *Journal of Accounting Research*, 33, 335-351.
- Hopper, T. and Major, M. (2007) Extending institutional analysis through theoretical triangulation: regulation and activity-based costing in Portuguese telecommunications. *European Accounting Review*, 16 (1), 59-97.
- Humphrey, C., Loft, A. and Woods, M. (2009) The global audit profession and the international financial architecture: understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (6-7), 810-825.
- Institute of Internal Auditors (IIA, 2012) *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*. The Institute of Internal Auditors: Standards and Guidance, 1-26.
- Institute of Internal Auditors (IIA, 2009) *The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity*. The Institute of Internal Auditors Position Paper, 1-5.
- Jackling, B., Cooper, B. J., Leung, P. and Dellaportas, S. (2007) Professional accounting bodies' perceptions of ethical issues causes of ethical failure and ethics education. *Managerial Auditing Journal*, 22 (9), 928-944.
- Jensen, M.C. (2012) The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems. *The Journal of Finance*, 48 (3), 831-880.

- Jensen, Michael, and Meckling, William (1976) Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
- Järvenpää, M. (2007) Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review*, 16 (1), 99-142.
- Klapper, L., and Love, I. (2004) Corporate governance, investor protection, and performance in emerging markets. *Journal of Corporate Finance*, 10, 703-728.
- Lang, M. H., Lins, K. V. and Miller, D. P. (2004) Concentrated control, analyst following and valuation: do analysts matter most when investors are protected least? *Journal of Accounting Research*, 42, 589-622.
- Lang, M.H. and Lundholm, R.J. (1993) Cross-sectional determinants of analyst ratings of corporate disclosures. *Journal of Accounting Research*, 31 (2), 246-271.
- La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F. and Shleifer, A. (1999) Corporate Ownership Around the World. *Journal of Finance*, 54, 471-518.
- Lapsley, I. (2009) New public management: the cruellest invention of the human spirit? *Abacus*, 45 (1), 1-21.
- Lipton, Martin and Jay W. Lorsch, (1992) A Modest Proposal for Improved Corporate Governance. *Business Lawyer*, 48 (I), 59- 77.
- Macintosh, N.B. (1995) *Management Accounting and Control Systems: an organizational and behavioral approach*. Wiley. West Sussex. England.
- Malmi, T. and Brown, D. (2008) Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19 (4), 287-300.
- Masulis, R.W., Mobbs, S. (2011) Are all inside directors the same? Evidence from the external directorship market. *The Journal of Finance*, 66, 823-872.
- Mayhew, B.W., and Wilkins, M.S. (2003) Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 22 (2), 33-52.
- Mihret, D.G., James, K. and Mula, J.M. (2010) Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness. Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22 (3), 224-252.
- Mintzberg, H. (1980) *The Nature of Managerial Work*. Theory of Management policy series. Prentice Hall, New Jersey, USA.
- Olson, O., Humphrey, C. and Guthrie, J. (2001) Caught in an evaluatory trap: a dilemma for public services under NPFM. *The European Accounting Review*, 10 (3), 505-522.
- Oliver, C. (1992) Antecedents of deinstitutionalization. *Organization Studies*, 13 (4), 563-588.

- Rautiainen, A. (2000) Sisäinen valvonta ja tarkastus osana johtamista yliopistoympäristössä. Teoksessa Näsi, S. ja Latvanen, J. (eds.) *Arkiajatuksia yliopistojen tulosohjauksesta ja ulkopuolisesta rahoituksesta*. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteiden tiedekunta. Julkaisuja 120/2000, s. 101–135.
- Rautiainen, A. and Järvenpää, M. (2012) Institutional logics and responses to performance measurement systems. *Financial Accountability & Management*, 28 (2), 164–188.
- Roe, Mark J. (1994) *Strong Managers, Weak Owners: The Political Roots of American Corporate Finance*. Princeton: Princeton University Press.
- Roe, Mark J. (2004) *The Institutions of Corporate Governance*. The Harvard John M. Olin Discussion Paper Series, Discussion Paper No. 488, Harvard Law School, Cambridge, MA.
- Schipper, K. (1991) Analysts' forecasts. *Accounting Horizons*, 5, 105–131.
- Securities and Exchange Commission (2002) Final Rule: Certification of Disclosure in Companies' Quarterly and Annual Reports. Release Nos. 33-8124; 34-46427. Available at: <http://www.sec.gov/rules/final/33-8124.htm>. (Accessed 12 January 2013).
- Sarbanes-Oxley Act (2002) Standards Relating to Listed Company Audit Committees. Securities and Exchange Commission. Full document is available on <http://www.sec.gov/rules/final/33-8220.htm>. (Accessed 12 November 2012).
- Sharma, D.S., and Sidhu, J. (2001) Professionalism vs. Commercialism: The Association between Non-audit Services and Audit Independence. *Journal of Business Finance and Accounting*, 28 (5/6), 595-629.
- Useem, M. (1992) *Executive Defense: Shareholder Power and Corporate Reorganization*. Cambridge, Harvard University Press.
- Verschoor, C. (2002) Reflections on the audit committee's role. *Internal Auditor*, 59 (April), 26-35.
- Willekens, M, Bauwhede, H., Gaeremynck, A. and Gucht, L. (2005) The impact of internal and external governance mechanisms on the voluntary disclosure of financial and non-financial performance. Working paper, Aston Business School (UK).
- Williams, P.A. (1996) The relation between a prior earnings forecast by management and analyst response to a current management forecast. *The Accounting Review*, 71 (1), 103-113.
- Williamson, O. (1985) *The Economic Institutions of Capitalism*. New York: The Free Press.
- Wines, G. (1994) Auditor Independence, Audit Qualifications and the Provision of Non-audit Services: A Note. *Accounting and Finance*, 34 (1), 75-86.
- Zingales, L. (1997) Corporate Governance, in *The New Palgrave Dictionary of Economics And The Law*. Peter Newman, ed. Oxford: Oxford University Press.

CULTURAL ARCHAEOLOGY OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING CHANGE

Marko Järvenpää

University of Jyväskylä

ABSTRACT

This interpretative, longitudinal and comparative case study examines the relationship between organizational values and management accounting change. The results show a tentative “cultural fit” between culture and practice, but this ‘fit’ was challenged in one case site indicating, that active change agents are not totally overpowered by the cultural context. Finally, it analyses the preliminary evidence on the realization processes between organizational culture and practices in the context of management accounting change. This ‘archaeology’ may be considered as one of the first steps towards the culturally oriented theorization of management accounting change.

Keywords: management accounting, organizational culture, accounting change.

Introduction

Accounting is – like writing, speaking or singing – indeed a part and a product of a human culture. Different cultures product different cultural artefacts, which are produced and reproduced over times, and which are lying on complex cultural sediments. Ancient cultures are studied in science of archaeology, and also roots of accounting are discovered to from the ancient cultures like Chaldean-Babylonians, Assyrians, Egyptians and Sumerians. Much of accounting is studied through to lens of national cultures, but less through lenses of organizational cultures. Cultures and cultural artefacts have

also developed and changed over time. The speed of changes has intensified in modern era.

It was twenty five years ago, when Anthony G. Hopwood (1987) wrote in his seminal article on archaeology of accounting systems that (p. 207) "Accounting is not a static phenomenon. Over time, it repeatedly has changed. New techniques have been incorporated into the accounting craft. It has been called upon to serve an ever greater variety of different and changing purposes (p. 224). Accounting had developed such that it was embedded in the organizational fabric, both reflecting and creating the context in which it operated. Since then, much has been written about accounting change and in other disciplines also about organizational culture. However, not much has so far been said about them together.

Accounting change has been a popular research topic, particularly since the publication of the book "Relevance Lost" (Johnson & Kaplan, 1987), and accountants, researchers, and consultants have sought to develop different kinds of advanced management accounting innovations and systems that could cope with the needs of today's business managers in a turbulent, global, and technology-driven world. (Burns & Vaivio 2001)

In the business community the need for better management accounting has taken place at our collective consciousness since late 1980s. This growing need has been evident from, for example, the pages of professional and academic journals and from expensive executive training programs. New management accounting techniques such as activity-based costing and the Balanced Scorecard have been put forward as potential answers to this need. In addition, the implementation of the modern financial and operational control systems, ERP-systems and other software packages, in broader terms a utilization of the extended capacities of the information technology, have gained attention in both practice and research. (Granlund & Mouritsen, 2003; Dechow & Mouritsen, 2005).

In further considering the need for better management accounting, there has been a discussion on the changing role of management accountants. The hypothesized role shift has included the transition from the number crunching and overall functioning of the accounting systems to the increasing business orientation. (Granlund & Lukka, 1998; Malmi 2001; Järvenpää 2001 & 2007; Burns & Baldvinsdottir 2005)

According to this study, accounting practice and accounting change are, in contrast, an essentially cultural phenomenon. Accounting is constituted by changes in organizational action patterns, and in individual and collective values. (c.f. Järvenpää, 2007) Moreover, not too much is known about the actual cultural processes of accounting change. In this sense, it would be a natural expansion of the existing knowledge to explore accounting and accounting change not just from the technical or institutional, but more from a cultural point of view and to take the first steps towards a culturally oriented theorization on management accounting change. In this study, a broad view on accounting change is taken and the study focuses on the both major strands of accounting changes, potential changes in accounting systems and potential

changes into the business partnering activities. In this spirit, an elucidation of the context of organizational culture as well as the overall nature and change of the management accounting and not just the change in one system, is sought in this study.

Research methodology

This study examines the relationship between organizational values and management accounting and its change. A comparative case study method is applied in this interpretative study, which is devoted to trying to study accounting in the context in which it operates (c.f. Hopwood 1983). In order to succeed in this, ideas from the cultural dynamics model defined by Hatch (1993) is used as an interpretative key for empirical analysis of this context. The results of the study deal with the relationship between organizational values and accounting change and the change process of the management accounting in relation to the cultural realization of organizational values. This paper thus applies part of the cultural dynamics model (Hatch 1993) as the interpretative framework to examine the changing management accounting and to refine the model through the process of theorizing (c.f. Ahrens & Dent, 1998).

Scapens and Bromwich (2001) suggested longitudinal case studies focusing on the processes of management accounting change. The utilization of an alternative, (e.g. ethnographic) approach has also been suggested in studies dealing with culture and management control systems (Harrison & McKinnon, 1999). Indeed, Ahrens & Dent (1998) called for field studies that bring the messy world of organizations closer to the reader, yet at the same time are capable of theoretical explications from the field material.

Recalling these wishes, a comparative and longitudinal case study method is applied to three case sites in this study; these represent large companies (referred to anonymously as *Blueco*, *Whiteco* and *Greenco*). The major empirical research method in this study was semi-structured interview supported by several telephone and e-mail interviews and some participant observation. More details about the interviews are given in appendix 1.

The fieldwork was conducted during the years 1995-2001. A longitudinal case study method made it possible to take a longer view of the nature and developments in the organizational culture and accounting change processes in the case sites and a comparative design made it possible to theorize from the empirical material in terms of the different organizational settings. Empirical data was gathered during a five and a half year period in the *Blueco* case site, four years in *Greenco*, and two and a half years in *Whiteco*. It was thus possible to analyze how corporate and accounting culture, as well as accounting practices and the role of accountants, developed during this time period.

A considerable amount has already been written about management accounting change. At present, the theoretical knowledge about the

management accounting change is in a very vital development stage. As such there has been a demand (e.g. Scapens & Bromwich 2001) for more articles that make a contribution to the literature in this area and pay more attention the theoretical underpinnings. This study is trying to contribute to this call by developing the culturally oriented theory development of accounting change. The relationship between data and theory is, however, never straightforward (Ahrens & Dent 1998, 34). Cultural dynamics model is therefore used in the first instance as an interpretative “key” in order to analyze the organizational phenomena. Secondly, theory about the organizational values and accounting change is developed, by theorizing (the relationship) between the applied cultural theory and the empirical data. The results are thus intended to develop the cultural theory of management accounting change. (c.f. Keating, 1995; Ahrens and Dent 1998; Lukka, 1999). In order to do this successfully, a longitudinal and ethnographic approach should be applied and an interpretive mode of theorizing should be emphasized (Dent 1991; Ahrens & Dent 1998). Analyses of organizational culture, accounting and accounting change are interpretative by nature and no exact measurement is conducted.

Earlier studies

The relevant background literature regarding the research problem in hand stems basically from four areas; studies related to the accounting and culture, to accounting change, to organizational culture, and to organizational decision-making and action. Firstly there are few articles dealing with the organizational culture and accounting. Secondly, few results from the accounting change studies give us several hints about the potential importance of organizational culture in regards to the accounting changes. Some studies on accounting and accounting change are actually loosely using vocabulary and analyses close to that of cultural analysis. Thirdly, from the opposite angle, organizational culture literature has, in an explicit way, pointed out the importance of organizational culture in all kinds of organizational change processes. Furthermore, from the standpoint of this study, an exceptionally important subset of accounting change studies is that which approaches accounting change from an institutional point of view. These studies are thus located somewhere between the two major categories mentioned, as they consider issues such as “taken-for-granted assumptions” and “changes in routines”, which are also relevant concepts for cultural research. The fourth part of literature and an interesting starting point of the analysis, deals with the organizational decision-making, organizational action, and organizational ideology, which provides a common basis for action in general (Brunsson, 1985).

Brunsson (1985) stated that expectation is an important cognitive condition of organizational action. He (p. 19) pointed out, that “if individuals

are to find it worthwhile to act, they must believe that their doing so will result in an organizational action." It is thus the expected outcome of the actions that is governing and coordinating the actions. He continued that "organizations often try to evoke consistent expectations by formulating plans or decisions about future organizational actions." According to Brunsson, the second condition for organizational action is motivation, people's desire to contribute through own actions. Motivation is dependent on individual and collective assessment of the action, whether it is regarded good or bad. Motivation is thus an emotional aspect of action. Third condition of organizational action is commitment, which could be called as the social aspect of action. Organizational actors should believe that action will be good one, they should expect it to be carried out and they should commit themselves to it.

Furthermore, Brunsson (1985) established a concept of organizational ideology. He divided three kinds of ideologies, individual cognitive structures called subjective ideologies, perceived ideologies dealing with the ideas of what other people might think and finally *objective ideologies, which are ideas shared by all organizational members*. They provide a common basis for action.

Mouritsen (1989) studied the interplay between corporate culture, accounting systems, and systems of accountability. According to him, *accounting systems were basic cultural objects since they carried extended signification, i.e. social meaning about the role of productivity and profitability, which went beyond individual business situations*. They incorporated the definitions of criteria for decision-making and control, and reflect the basic concerns of Western society, profitability and markets.

Dent (1991) demonstrated how accounting systems are implicated in organizational cultures in different and possibly unique ways. This paper will focus on one potentially unique way, namely how the organizational values and expectations affect the overall accounting change, and how this change is always woven into the cultural fabric of the organization. We have received several "hints" from the leading articles on accounting change, suggesting, for example, that organizational culture might be important, yet we do not have very detailed knowledge about the nature of this issue, nor do we know much about the cultural processes in accounting changes. Dent (1991), wrote: "We know little about the way in which accounting is implicated in organizations cultures", indicating that there are surprisingly few studies dealing with accounting in the setting of organizational culture. Indeed, studies with an interpretative flavor have been particularly rare. There are only some exceptions to this situation, mainly consisting of the aforementioned research such as Mouritsen (1989), Dent (1991), and furthermore, Malmi (1997) and Granlund (2001). Despite the increasing number of excellent studies of the organizational aspects of accounting (c.f. Hopwood, 2005), so far the situation has not changed a great deal.

Pratt & Beaulieu (1992) examined the nature of organizational culture in public accounting and demonstrated the different aspects of culture exist across and within public accounting firms. By using the well-known measures of

Hofstede (1980), they found out, how culture was established and maintained through the processes of selection and socialization.

According to the accounting change model, which tries to present the most essential features of this complex phenomenon, accounting change processes are affected by change motivators, catalysts, facilitators, different momentums for change, leaders (change agents), and barriers to change (Innes & Mitchell, 1990; Cobb et al., 1995; Kasurinen, 2002). Innes & Mitchell (1990) explored the factors related to the change into motivators, which were related to change in a general manner. Competition, organizational structure, and technology might, according to them, motivate the change. Catalysts such as poor profitability or a decreasing market share are directly associated with the change. Furthermore, facilitators are necessary but not sufficient conditions in the change. Innes and Mitchell presented accounting staff resources and computer facilities as examples of these facilitators.

In their case study, Cobb, Helliard & Innes (1995) revised this model by introducing the roles of individuals as change leaders in a banking environment. They also established the concept of momentum, which means expectations for continuing change. This is a very interesting notion from the point of view of the study presented here, since 'expectations for continuing change' must essentially have something to do with the organizational values. Cobb et al. went on to argue that *momentum (expectations) is required to maintain the pace of change*, also exploring factors that hinder, delay or prevent change, referring to these negative factors as barriers.

Chenhall & Langfield-Smith (1998) studied factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs. As the first of five established factors, they presented *the shared view of the role of the accounting function*. They stated that for accountants to contribute effectively to the design and management of performance measurement systems, they "must want to participate, and managers must actively seek their contribution". They also awaited more research about accounting and culture.

Malmi (1997) found that a major reason for the activity-based costing failure was the organizational culture. The dominant culture of his case organization was that of engineers. Accountants played only a minor role in the unit management. Therefore, *the new ABC system was not in consonance with the local culture*. Furthermore, Granlund (2001) found that conservative organizational culture explained the stability of the management accounting systems in the studied case company. Relying on Giddens (1979), he was able to make an interpretation that suggested that changes in accounting systems are basically *changes in the interpretive schemes* mediating between structure and action. These results resembled those of Markus & Pfeffer (1983), who argued that the extent to which the implemented system matches the organizational culture and power structures influences its success.

Järvenpää (2007) examined how a company was trying to change its management accounting culture in practice. By doing this he illustrated further, how accounting practices are woven (c.f. Dent, 1991 above) into the cultural

fabric of an organization and the great diversity of practices constituting its business orientation. His longitudinal case study explored and theorized the cultural change interventions related to management accounting. He described, e.g. how the case company reorganized the management accounting organization, implemented new accounting systems and innovations, pursued a new kind of human resource management, and set the official corporate values in order to support the cultural change. Järvenpää (2007) found out that the deepened decentralization of the business controllers function, combined with the effective reporting systems and HRM management, was of high importance in establishing the new accounting culture. The role modeling and directing of personal attention - carried out by the top managers - and storytelling, contributed also to the constitution of cultural practices. His study also introduced a systematic framework of the cultural change interventions related to management accounting.

There has been a recent growth in institutional theoretical works in management accounting research. The importance of culture has risen particularly in the old institutional economics (OIE) theory; while institution is defined in OIE as a "way of thought or action of some prevalence and permanence, which is embedded in the habits of a group or the customs of a people". Burns & Scapens (2000) presented a framework for institutional change in accounting by drawing on the works of old institutional economics by Barley & Tolbert (1997). This framework describes how institutional principles are encoded into rules and routines, how these rules and routines are enacted, how they are reproduced in organizational action, and how they are institutionalized as "the way things are" over time. According to theory, institutions evolve through a process of the routinization of human activity. *Institutions comprise the taken-for-granted assumptions that inform and shape the actions of individual actors.* However, at the same time, these taken-for-granted assumptions are themselves the outcome of social actions, i.e. they are socially constructed. (Burns and Scapens, 2000) For example, Malmi (1997) pointed out that systems stressing the dimensions of operations not previously emphasized in the culture will encounter difficulties and, subsequently, that this argument is not far from institutions and routines to explain resistance and the slow pace of change in accounting methods. Granlund (2001) also interpreted the conservative organizational culture as in fact being an "institutional" factor affecting the stability of accounting systems. The institutional analysis, using "new" or old" theory, has dominated the scene of the management accounting change research, and received most of the recognition of scholars during the last decade. However, also other theoretical bases are needed in order to develop the scientific knowledge on this important area of research.

Theories of organizational culture

Cultural theorists approach the topic from the opposite perspective than accounting scholars, by arguing that organizational culture is precisely the essential - not marginal - key to understanding organizational changes. The concept of organizational culture has several definitions. Culture could be divided into hierarchical levels such as global, international, multinational, national, and regional, as well as corporate, departmental, functional, and group cultures. Organizational culture is defined as a net, which is formulated by the deep-rooted basic assumptions, beliefs, understanding, sense-making, and values shared by the people of organization, function or group. Furthermore, organizational culture has developed through historical processes and is potentially still changing. *Members of organizations tend to behave according to the patterns of organizational culture at least to some extent.* (Schein, 1985; Alvesson & Berg, 1992)

Culture is often presented hierarchically based on the stability and tangibility of the cultural elements. Symbols form the outer part, heroes, and rituals, and values form the inner part and basic assumptions at the core of the culture. Basic assumptions are hidden, mostly unconsciously, and taken-for-granted meaning structures that guide human behavior. They are the most stable elements of culture. Moreover, values are also mostly unconscious beliefs about right and wrong, good or bad, rational or irrational. Values are more easily changeable than basic assumptions and permanent value changes could also change the basic assumptions. Organizations have their own symbols, which carry special messages for the members. Heroes represent the valued characteristics of the organization and provide role models. Rituals are ceremonial events that support the values and beliefs of organizations and can (possibly) strengthen organizational identity and mutual connections. Symbols, rituals and heroes - the most visual forms of culture - are human artefacts and as such they are the easiest cultural elements to be replaced. (Schein, 1985) Many aspects of an organization's culture are embedded in the routine aspects of everyday life. Management accounting practices might be seen as organizational rituals and accounting figures might have a symbolic meaning. Accountants have some shared values and basic assumptions, and some values and assumptions might well be shared with some or all of the organizations' functions.

Järvenpää (2007) defined management accounting culture "as a net that is formulated by deep basic assumptions, beliefs, understanding, sense making and values shared by the accounting organization. It has developed through historical processes and it has the potential for further changes. Furthermore, it is part of the wider organizational culture as well as wider national and global professional culture. Wider organizational culture has an effect on it and other organizational members have their own opinions about and attitudes towards accounting. Accounting is an organization-wide practice, not limited to the

accounting office. Management accounting culture includes basic assumptions, values, artefacts, collective mental frameworks, and collective action patterns”.

According to Schein (1985), culture exists simultaneously on three levels: on the surface are artefacts, underneath artefacts lie values, and at the core are basic assumptions. Assumptions represent taken-for-granted beliefs about reality and human nature. Important questions are those such as: is a person development oriented or not? Is a person co-operative or not? Where (e.g. in what kind of information) does the truth lie? Values are social principles, philosophies, goals, and standards considered to have intrinsic worth. Artefacts are visible, tangible, and audible results of activity grounded in values and assumptions. Schein (1985) argued that basic assumptions hold the key to understanding a culture and its changes.

Järvenpää (2007) presented a framework on cultural interventions and management accounting culture. He called closer investigation into the cultural dynamics, mentioning the Hatch’s (1993) framework. Hatch (1993) widened and developed the Schein’s model by introducing the cultural processes of *manifestation*, *realization*, *symbolization* and *interpretation* and has thus offered a process-based dynamic framework for studying the change of organizational culture. She also added symbols as the new element to the model. She puts the essence on the process and dynamics of the cultural change and not the elements of the culture itself nor the cultural characteristics before or after the change. She found culture to be constituted by local processes involving both change and stability, and these processes should, thus, be explained in the mundane terms of everyday organizational life.

All of the aforementioned processes co-occur in a continuous production and reproduction of culture. Furthermore, these processes can occur in either direction, proactively or retroactively, and values and symbols are seen to be transformation areas between subconscious and concrete worlds (see figure 1.).

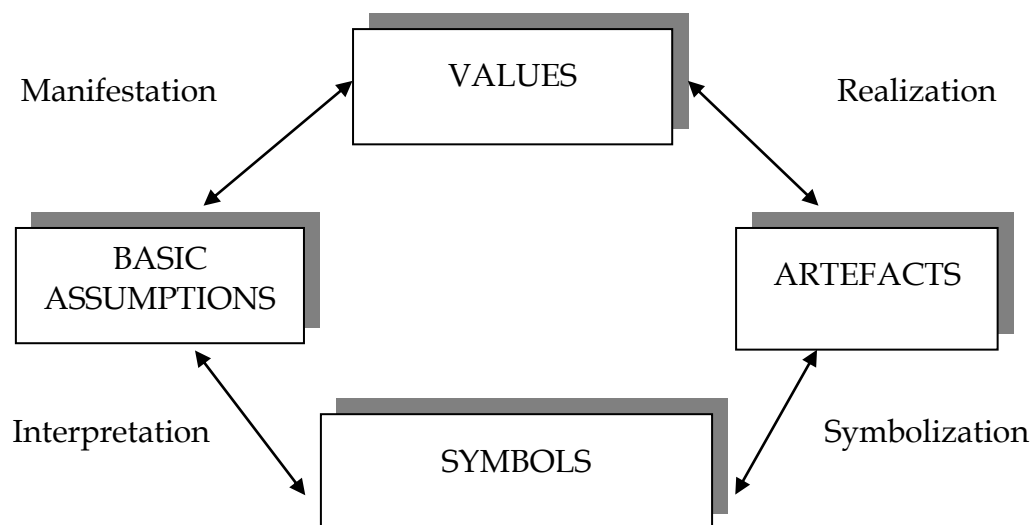


Figure 1: Cultural Dynamics Model (Hatch, 1993)

In this study we focus on the realization process, i.e. on the linkage between values and artefacts, i.e. management accounting. Schein (1985) pointed out, that artefacts are the most tangible aspects of culture. The cultural dynamics model claims that realization brings this tangibility about. Here, 'to realize' is used in the sense that something is made real. Realization in the cultural dynamics model focuses on cultural expectations, with their associated values finding their way into activity that has tangible outcomes. Proactive realization is thus responsible for transformation values and expectations into artefacts. In this process, values have tangible outcomes in concrete action; promoted business partner-oriented values in management accounting might, for example, led to a management accountant's concrete managerial interventions. This is a process wherein culturally influenced activity produces artefacts in such a way that a given set of values or expectations is to some degree represented in tangible forms. Retroactive realization addresses the post hoc contribution of artefacts to values and to expectations about how things should be. It thus addresses the contribution of artefacts to values. As such, physical artefacts could maintain or reaffirm values. In the latter case, new unsuitable artefacts such as radical innovations (e.g. activity-based costing), are ignored or rejected or vice versa; if accepted and maintained, they could change the organizational values. (Hatch 1993)

In these studies of the production, reproduction and transformation of artefacts through the daily activities of organizations could be used to examine how values and expectations unfold. Hatch (1993) took a study of Barley (1986) as an example for studying realization processes. Barley used ethnographic observation in a study of the introduction of new medical diagnostic equipment in two hospital radiology departments. He examined how everyday activity produce and reproduce the institutions in which it occurred, as revealed by the introduction of this new diagnostic technology. Hatch (1993) interpreted these processes as examples of proactive and retroactive realizations of cultural values.

In the spirit of Hatch (1993), Järvenpää (2007) stated, that successful innovations might strengthen the new kind of values, but more information is needed about this matter and to answer the pressing question: how do they affect the values of the accounting culture and corporate culture when cultural artefacts (e.g. accounting), symbols (e.g. accounting figures), rituals (e.g. accounting practices), and values and beliefs are producing and reproducing the culture again and again? Next we try to analyze the relationship between values and accounting by digging deep in three longitudinal case studies.

Comparative case study

Case: Blueco

From the cliff of destruction to the rapid and intensive competition

Blueco is a major business group of *Indico*, a very large global high tech company, developing and manufacturing infrastructure equipment and related systems. The business group's net sales were between five and ten billion EUR during the case study period and the personnel numbered over 20,000. *Blueco* was a part of the profitable and fast growing *Indico* group, competing in rapidly growing and changing global markets. The liberalization of the market regulation changed the business group's markets and the whole industry during early 1990s.

The business group included customer segment based and production-oriented divisions, which had been further divided into strategic business units. There were also divisions of systems platforms, a customer service, and worldwide area organization. The area organization sold the company's systems, and the customer service division arranged the installation of these. The group was organized in a matrix structure and cross-functional teamwork, in the form of the customer specific account teams in the field, was extensive.

In my opinion, corporate culture is highly visible and always as a positive thing. A new kind of thinking is allowed and even encouraged. Everything is probably a bit more static here in administrative duties, but corporate culture does, however, deeply penetrate through the organization. (Country controller, 1996)

Proactive realization of the corporate values favouring change and co-operation

Seeking new ways of thinking and acting were highly encouraged in *Blueco's* overall corporate culture. This was also the case in the field of accounting. Cross-functional teamwork was necessary due to the matrix organization structure and the nature of the business. It was by no means easy to support the complex and flexible organizational structure with formal accounting systems. This led both to development of the systems as well as a need to support the systems through interventionist behavior.

The need for financial competences and understanding is increasing in the organization. This offers a lifetime opportunity for controllers to contribute to the business more than ever. (Group Strategic Planning Director, 1996).

Another important background was that the *Indico* group was in the cliff of falling into bankruptcy in the early 1990s and it was close to be acquired by a competitor. This was a shaken experience for the famous and highly hyped

company. It is illustrating for the darkness of that time that the CEO felled to a suicide in the 1988 indicating the future problems of the company.

Great changes were now needed and quickly. The organization was now intended to be re-engineered in order to create more value and, moreover, corporate values and strategies were to be supported by a new performance management system. Top management had promoted the customer-oriented philosophy since 1992. This idea was a part of a corporate wide attempt to create a culture for continuous improvement. There were four corporate values: customer satisfaction, respect for individuals, achievement, and continuous learning in the group. Alongside the new performance management system, Balanced Scorecard performance measurement started in 1998. The business process-oriented management philosophy is also part of this managerial and customer driven agenda of business excellence (Total Quality Management).

Organizational values and practices affecting management accounting

The controller function was also expected to get aligned to these general business development processes. In 1994, it was officially stated that, in addition to its traditional back office type support process, controllership would also take part in the customer and product processes.

Customer satisfaction thinking has surely had an affect [...] It is more important that business controllers really understand what is happening in the business and are able to support customer measurement and to control the customer interface. This leads to the emphasis on the controller's role in addition to the traditional accounting and reporting numerical analysis. The business understanding is to be increased and so is the contribution in the business control. (Accountant, 1996).

One important aspect for the overall cultural change of the group was the top management's clear support of the change. They spent their time with customers and monitored carefully, awaiting two non-financial measures, namely customer and personnel satisfaction. 'Hands-on' management was highly valued and demonstrated. The new CEO, appointed in 1992, emphasized the shared values as cornerstones for success, and a total change in values was seen as the most important success factor for the group. In addition, the official statements, which defined the corporate values, were aligned with the development. Top management created great behavioral expectations for the organization regarding the cross-functional, active, customer-oriented, and 'hands on' styles, emphasizing continuous improvement, involvement, and achievement.

The business process thinking highlighted the overall need for management accounting to take active role in also customer and product processes. The role of management accountants was expected to become more active and grow throughout the organization, at both an operative and strategic level. In this context, a cultural need emerged to change the management

accountant's role in line with the wider organizational culture and action patterns. The needs for this wider role were promoted, for example, through education, the increasingly decentralized positioning of the controller function, and job rotation. In addition, the development of more business oriented accounting systems and innovations tools were used in order to meet these expectations. Nonetheless, it took time and effort to develop things and at some point around 1996 most of the accountants were not so oriented towards change and managerial issues.

It is a dilemma that it is clearly visible from the point of view of strategy that controllers could and should contribute more in business decision making, [...] but if they had no competence, they do not have time either because all the time goes on reporting. [...] Complexity has increased and reporting has increased all the time. Nothing has been left out from reporting. (Strategic Planning Director 1996).

Successful business controllers became highly valued in the mental frameworks of the personnel of the finance and control function. The following comments describe well the overall values related to the 'brave new management accounting' and 'heroic accountants' in the case site.

The controller has to be an active part of the management and he/she should be able to intervene when business is clearly going in the wrong direction, and not just to write entries into a general ledger. The controller should be part of the business process. (Manager)

You have to be business-minded, that is the most important issue. Management wants you to have enough will and ability to understand business. [...] Communication skills are important. (Accountant)

One essential way to proactively realize these new values came in the form of the decentralization of the MA function into strategic business units in early 1990s and, furthermore, into customer and product processes during 1994-1995. It was a generally held belief that all functions of the business should clearly understand the formation of profitability and, according to the same agenda, that the business processes and patterns should be continuously developed, and, therefore, that the finance and control competence should be embedded in all functions.

Earlier, business controllers were all in the same team and there was only the mass of data that was handled, but then they were put next to the business managers. From there, you get the asset, the best information. This makes it possible to understand the business and also to support the business development. The decentralization was a great thing. (Business Controller)

The third phase of the organizational arrangements began in 1998 when routine accounting was organized as a group-wide service center, and business

controllershship was made a separate process. It was largely agreed that this development greatly further enhanced the opportunities for controllers to support the line business.

The management accounting systems were thoroughly revised during this longitudinal case study. Routine accounting systems (bookkeeping, payroll, consolidation, regular monthly reporting) were developed in many phases in order to make the routine accounting more effective and simple and to save time for analysis and business support. In 1995, a special consolidation package was implemented. The latest estimates were already developed in early 1990s to bring the forecast information to support the management decisions in fast-growing global businesses and to coordinate the global value chain. A rolling forecast method was implemented in 1998 and it was considered to be an extremely important tool for proactive business management in a turbulent environment. The rolling forecast method was implemented simultaneously with the new annual strategic planning model, in which the strategies could even be flexibly revised during the year.

Rolling forecast is necessary for the operations and competitiveness of the company. It pushes us to focus on the future and led the planning in response to the future challenges instead of looking at the rear-view mirror. (CFO 2, 2000)

RF is a very dynamic system, which fits this kind of industry extremely well, bringing the controllership close to the decision making. (CFO 3, 2001)

The SAP implementation homogenized and further simplified the basic accounting system of the case site in 1999. It fastened and standardized the reporting and gave additional time for analysis, business support, and development projects.

In this kind of business, it is an extremely good tool. We need information for decision making rapidly from different parts of the organization. R3 is a good tool for that. It is hard to get implemented. After implementation, it is not extremely flexible any more. This kind of organization [...] deals with an enormous amount of data. (CFO 3, 2001)

In the company-wide profitability analysis, the development and use of customer profitability was focused on. Activity-based costing was also successfully used in the production and supplier-chain arrangements and cost management, and open book costing was also applied with some contract suppliers.

The business excellence programme brought the increasing usage of non-financial measures, related to customer and personnel satisfaction and quality and time, during the years 1994 and 1996. They were also helpful measures in the performance management system implemented in the company in addition to the traditional financial figures. The new millennium also saw the introduction of the globally used balanced scorecard, which was used as a

special strategic and short-term planning tool and, along with the rolling forecast approach, as the routine reporting system.

Active human resource management was also at the core of the accounting change process in the form of the recruitment policy and job rotation programs. Training was developed in order to support this development, and intensive training regarding knowledge of company's business, customers, and competitors. As such, *Blueco* devoted a lot of effort in developing the values of the accountants to favour the 'change-mindedness' and 'business orientation'.

Many things have clearly improved and we have many more true business controllers here. (Director, 2000)

Business partnering is expected from all the supporting functions. We have made large steps ahead. Of course there is still much work to be done. (Country controller, 2000).

These several kind of developments and innovations have had a great influence in the management accounting of the company and it has faced a rapid, continuous, and successful change. Moreover, they have brought about an increasing amount of teamwork, reduced the time spent on routine activities, increased time spent on development, and improved the tools for planning and controlling *Blueco*. The organizational values favouring participating and change were proactively realized in *Blueco* both in generally and also in case of accounting.

Case: *Whiteco*

Whiteco is a mass manufacturer, of which net sales were below one billion euros during the study. At the time of the case study, it had a few thousand employees. It has tens of production lines and a few hundred different products. Profitability was reasonable as well as the capital structure, particularly if they are compared with the industry averages.

The competition had hardened, particularly due to the accession to the European Union in 1995, which decreased the protectionism and opened up the markets. The markets were rather mature and the fight for a market share was fierce. *Whiteco* has gone through many acquisitions and particularly a big merger with another major manufacturer during the 1990s. Heavy rationalization investments and seeking productivity and cost effectiveness have been characteristics for *Whiteco*.

No other success stories could be found apart from unit cost. This means mergers, rationalization, throughput times and things like that. (CFO)

Values favouring stability and functionality

Whiteco had a clear cut functional organization with clear responsibilities, planning, and target setting. The company was described as hierarchical,

authoritarian, and rigid – a machine-like organization. “Hidden walls” were seen between the departments and formal channels of communication were favoured. Strategic planning was not common and not even an annual process. Budgeting was characterized as a top-down exercise and there was a small and highly centralized accounting function, which employed around 50 people.

The accounting function concentrated on producing the basic reports. Bookkeeping software was replaced in 1998 and the payroll system was renewed, but the overall level of the software was old-fashioned. Reporting was simple and heavily connected to the old bookkeeping systems. The corporate, cost centre and product costs were carefully monitored.

Bookkeeping tells you the naked truth about the entity, and the ‘recipe product costing’ put the products in order. Profitability is kept on course. (CFO)

The operating margin (profit before depreciations) was considered as the major measure in *Whiteco*. It was a good measure to visualize the potential for capital investments, which have played a major role in recent history. Unit costs were also carefully followed up and direct cost tracing was exact, but overheads were assigned to products by using a volume-based cost driver, i.e. euros/kg. Despite this theoretically obvious caveat, cost accounting was generally considered as a high level and exact exercise in *Whiteco*. No major development plans for the financial function existed in 1998: according to the CFO:

Of course we have some minor projects all the time, but essentially we are producing the basics, nothing else. (CFO)

The role of the finance and control function was in principle very traditional in *Whiteco* and was very much was a back office-oriented function.

We should protect all that our house has achieved. There should not come any additional bills of 2 million euros or any other surprises, [...] to stop mistakes. If everyone is quiet, everything is ok. You could take notable and good looking roles, and we have taken some, but it is not our purpose. We support in order to avoid mistakes. The CEO and marketing director should play highly visible roles. We should follow how the operations will proceed during the next 5 years regarding profitability, finance, and risks, and think about insurances and legal questions. (CFO)

In this very centralized organization and management culture, the accounting information and the managerial role of accounting in general was used only in the highest level of decision making. The managerial role came into play only in the form of the CFO at the top of the organization. Budgetary control and cost monitoring were the major uses for the accounting information in the lower organizational levels.

Whiteco had gone through many financial arrangements, acquisitions and mergers. The past mergers and acquisitions were very hard to manage and the integration of the different systems was a very draining experience. Thus, in

Whiteco's accounting, "unnecessary changes should be avoided", and the old systems should be used whenever it was possible. Old systems were regarded good ones in a sense that people have become familiar with them.

Training was related merely with the basic accounting and legal questions. In *Whiteco*, some people in other functions, particularly people who represented the radical culture, pointed out rather dubious comments about the accounting practices. These 'radicals' hoped for some major revisions in the accounting systems such as improvements in the usefulness, clarity, readability, and relevance of the reporting, closer contact with the accounting staff, as well as new operational measures. Accounting was perceived to be an "isolated island". This was in line with the wider functional, formal, and non-communicative culture that was characteristic of *Whiteco*. Top management, which represented the dominant culture, was, however, satisfied with the accounting systems and with the role of accounting in general.

Organizational values started slowly to change

The quality manager was appointed in the mid-1990s and development of the *quality management* was started little by little. Product safety and quality were important topics, but efficiency, product costs, operating margins and profits were dominating the scene. Nonetheless, some winds of change blew through *Whiteco* in the form of a special development group managed by the Vice President of *Whiteco* group. One major point in this project, in addition to issues related to the quality, R & D, and IT-systems, was the notion of the *challenge to achieve deeper profit accountability*. This led to a project in which development of the organizational structures and reporting was sought. The aim was to develop a business unit structure and calculate an income statement and balance sheet for the newly defined units. The use of this very basic vocabulary in accounting talk describes well the 'doing the basics-oriented' accounting culture of the company.

A couple years earlier the company wide official value statement was issued. The official values were customer focus, professionalism, profitability, cost efficiency, and *continuous improvement*, which particularly gained a lot of attention in the company discussion at the turn of the new millennium. However, it was commonly stated that the *Whiteco* culture, which was considered, on a general level, to be very conservative, was heavily against any new fads. They were referred to as "isms" in *Whiteco's* every day discourse.

Some tensions between the conservative majority culture and a more radical subculture could be observed during the fieldwork. Some younger managers provided new ideas and mobilized change projects, whereas top managers and many other older managers were more cautious and conservative. In addition, special management training programs, addressing such issues as modern management accounting, had an impact on the change attitudes and abilities of the management. More than twenty top managers participated in the large management training program during 1998-2000, and

supervisors and cost centre heads had their own program at sometime around 2000.

But old dominating culture favoured stability

There were some culturally flavored episodes around the projects related to activity-based costing and new performance measures in the *Whiteco* case. The first episode took place in the case of a then recently acquired foreign subsidiary. It had already implemented ABC and BSC systems, but after acquisition the *Whiteco* management decided to turn the systems down. One top manager commented:

ABC, oh, it did not give any additional information for decision making. The operative information required in order to react to different issues gets lost in the mass of data about the processing of the overheads. (Director)

According to the ABC and the Scorecard of the unit, the company was managing well, even though the income statement and balance sheet indicated deep trouble. We abandoned those tools and calculated a new income statement and balance sheet, the very basics, and we started to manage with them. (Director)

Activity-based costing was considered to be “bad fad” by *Whiteco*’s top managers, which is not useful for the company. Mythological stories about companies were told, which went into bankruptcy due to implementation of ABC. It was, however, interesting, that the new subsidiary described above turned out to be very profitable after a couple years of “management by basic financial statements”.

Some other episodes took place through the minor ABC projects that were carried in *Whiteco*. Nonetheless, ABC was considered to be too heavy for a primary routine costing system. It was resisted on the basis of ‘not being applicable here’, as well as being ‘too much work’.

We already have this many cost centers. And it’s been said that ABC should be more detailed: there are more measured activities. We are going to sink into all these complexities and data mass. It’s not for us. (CFO)

There is a problem, that we have got hundreds of active products. Managing their cost recipes is a hell of a job and the change should not be made if we could manage it in some other way. The detailed application of the ABC needs, let’s say, about 30 controllers. (Controller)

There were also a couple of other ABC projects too. Top managers, however, raise many skeptical thoughts regarding the costing principles and, furthermore, cautioned about the risks related to making conclusions with the ABC information too hastily. In addition, the balanced scorecard has gained

some attention in *Whiteco* since 1998. It has been considered in some units and even prepared in the biggest plant, but the project has failed due to cultural resistance. In the authoritarian and centralized management style, the BSC model does not seem to be useful.

You can't successfully implement it in an organization if no natural demand exists. The need must be born first. Then you can bring the tool into the organization. No one does useless things. You have to make the demand first. If we take this business unit structure, they will think: "If I want to succeed, I need a tool like BSC". (Management accounting manager)

The ideas about performance measurement had taken root in the organization and they came back when the organization was reorganized in 1999, and the established business units needed new measures to support their present activities. The corporate culture has become more favourable regarding the development of accounting. The competition was getting tougher all the time and new tools were needed in order to survive. The continuous improvement became more widely accepted as a way to achieve cost effectiveness after the investment and rationalization stages. These new values were incrementally realized in action, and it was more widely considered that people should be committed to profitable action and that more responsibility should be delegated.

New practices led to change initiatives in management accounting

Alongside the restructuring project and continuous improvement movement, a new controller was recruited in early 2000. His job was to work in the largest manufacturing site and take part in the board meetings of the recently created units. At the same time, the responsibility for the overall development of the management accounting was given to the company's logistics manager, and he also acted as the controller's superior. As one might suppose, the organization began these changes in a cautious way.

We try to create this new action model. It is widely welcomed. Managers have pointed out that this is just the kind of action that is needed and which has been missing here. (Controller)

The recruitment of the new controller and the delegation of the management accounting development to the logistics manager were culturally important events in *Whiteco*. They both acknowledged the new values relating to the co-operative action and 'change-mindedness' and started to materialize them in their work. In particular, the new controller was an essential figure in the change because he brought many of the new 'business-oriented' values with him into organization.

The essential basic requirement for a controller is that he is familiar with the processes and he seeks the information needs. He needs to know the pitfalls in the processes and the bottlenecks, which he should remove or improve. In that way, he could catch the right accounting practices in order to remove the bottlenecks. [...] He should try to disseminate the information between the business areas and different units and to develop common reporting and control tools [...] in order that they could challenge each other and have new perspectives with figures and find new ideas for action in the units. (Controller)

At the end of the fieldwork period, the controller and the management accounting manager were developing and implementing new operative control measures. These measures were aimed at supporting the business unit's main measure, namely the operating margin, and in addition to this, continuous improvement.

The main expectations deal with the profit reporting, performance measurement, and control in the future. Real-time reporting is particularly a key issue. This is in such a way that the reporting cycle is as fast as possible. First of all, so that we could create proactive profit indicators and tools that make reaction much faster than is possible on the basis of financial accounting reports. (Controller)

We have to get a unitary way to calculate the profit in the company. So that we get the profit by business units and after that we need the support measures, with which we find the profit. The measures will change all the time. We measure what we will improve. If we develop something, we will measure it. (Management accounting manager)

In addition to some new measures, emphasis was put on the real-time based sales control system. This would provide the basis for monitoring cash flow and profitability, and also support the operating margin reporting. Finally some developments also in *Whiteco*!

Case: *Greenco*

Greenco is a part of the multinational *Mossco* group and includes four sub-units in a small industrial town. It employs a couple of thousand people and it has an annual turnover of almost one billion euros. It is an industrial process manufacturer and the units are parts of the same value chain. In the organization of the *Mossco* group, only two units belong to the same division, while two other units are part of different divisions. *Mossco* was established as the result of three major mergers during the last two decades. The *Greenco* units formed a separate company called "*Groen*" before the acquisitions.

New organizational values and new practices took place

Cost efficiency has traditionally played an important role in *Greenco's* strategy. During the 1990s, customer focus gained much attention, as well as TQM and process management agendas. Before this time, *Greenco* was primarily very

production-oriented company. A large customer project was launched in the group level in the middle of the 1990s. Moreover, the group was globally restructured around customer segments and product groups, instead of the previous local and site-based thinking.

The aforementioned acquisitions were in great extent due to the depression in the industry in the early 1990s. There was a total mismatch between the timing of heavy investments and global economic decline, which hit the location country of *Greenco* and its industry especially hard. The industry branch made huge losses. Also the globalization of competition set new challenges.

In early 1990, the *Mossco* group abandoned the model of exporting products through a national export association and established its own sales organization, which was a clear step towards a true customer focus. The traditional culture in *Greenco* has been rather conservative, hierarchical, site-oriented, and functional. Responsibilities were clear cut, information dissemination rather limited, and resistance towards change was immediate. The whole industry was capital intensive and technology driven; however, the traditional culture changed to a great extent during the 1990s. In the newly introduced corporate-wide values, trust, openness, and initiatives were highly regarded. *Greenco* also defined its own values in terms of its personnel, which it wanted to be competent, responsible, co-operative, and proud of its achievements. Environment, customers and profitability were also mentioned. Furthermore, credibility, honesty, and fairness were *Greenco's* guiding principles.

Customer segmentation, including profitability analysis, was implemented during the 1990s as a basis for the *customer relationship management*. In addition, systems for controlling customer needs, and internal customer measures such as delivery times, order confirmation time, and changes in orders were implemented. The idea of *process-based management* was introduced in the executive team in 1996 by the quality manager. He was, after a yearlong training program course, convinced that process management is the only good route to successful *quality management*. Moreover, some other influential managers participated in an MBA program and were well aware of the new managerial technologies. Customer- and quality-based agendas were thus supported with the process management and a related activity-based management project. *Greenco's* business processes were defined in a project in 1997. The project was managed in very cautious way due to the bad experience gained with an unsuccessful team-based management project a couple years earlier. The major idea behind the process management project was to increase customer satisfaction and profitability through the principles of continuous improvement and, furthermore, not disturbing the organizational culture too much with too radical actions.

Changes in management accounting

Mergers have earlier dominated the development of the *Greenco's* accounting systems, particularly in the early and late 1990s. The SAP/R3 finance module was implemented in 2001. Some other sites had implemented it already before this, and great savings and streamlining were expected at the group level.

Greenco has been part of *Mosscos*' heavy and conventional strategy and annual planning system. These systems were regarded as important mainly from the group perspective. In a highly cyclical industry, the variance between budgeted and actual annual profit might be even one third of the net sales, which decreased the reliance on the budget as an adequate control tool. A traditional, fixed budget with an additional, monthly-produced estimate of the annual figures was applied. Reporting was quick and intensive and it got quicker and more effective all the time. In a capital intensive industry, a return on capital employed (ROCE) was a central figure, which was closely monitored as well as the costs. Cost management was important due to the goal to be a cost leader in industry.

In 2001, *Greenco* and the whole group implemented the rolling forecast system, whereas the static strategic planning system remained the same. The new forecast was made on a quarterly basis. The first quarter was forecasted on a monthly basis and the remaining three quarters as total quarters. The actual figures were then compared to the latest forecast as well as to those of the previous years. The new system was considered as a welcomed change, but some warnings were stated about the commitment of the responsibility centre managers as they no were longer planning the rigid financial targets for themselves in the new system, as they had done before. These rolling forecasts were prepared mainly by the finance and control function, whereas sales and manufacturing merely gave information about the most notable changes on the horizon. In other organizational areas, the workload decreased, but no remarkable changes were observed.

In *Greenco*, the increasing business orientation of management accounting and the whole F & C function was highly emphasized; this was particularly true during the years 1996-1998. In strategic plans, a special mission statement, critical success factors, value chain of the F & C, and the goals of the development projects, as well as the detailed projects with time schedules, were introduced. The active role was demonstrated in such things as the F & C's mission statement. In order to achieve a true business orientation, effective production of information, high quality analysis, and being active, were all considered to be important issues. This development agenda was in accordance with the commercial agenda of the leading consulting offices. In addition, the spirit of the lessons from the recent management training programmes had an inevitable affect. Understanding and fulfilling the internal customers' needs better, developing reporting systems, making routines more effective, streamlining activities, customer profitability accounting, benchmarking, and measuring the performance of the F & C function were the major targets for the

development projects. Increasing business knowledge, multi-skilled staff, and teamwork skills were the most essential goals in these training plans.

As a part of the process management programme, the processes of the F & C function were also carefully defined. After different stages of development, *accounting* (financial and routine management reporting), *finance*, and *analysing operations* were established as the three main processes of the F & C. Correct and timely reports, speed, flexibility, and responsibility for the systems were defined as the main performance measures for the F & C. At the end of the research period, it was also evident that in the near future the finance process would be moved into the group-wide shared service centre, with the remaining part of it being grouped into the accounting process.

Another development at the end of the research period was that the newly integrated ERP system would become even more so, creating additional possibilities for group-wide integration alongside the recently started "global finance" project, of which one major target was to standardize the management accounting systems in global terms. This was considered important due to better it allowing comparability between the units. This kind of harmonization has been already carried in financial accounting some years ago.

The CFO, who was working in the company during the years 1990-1998, was a leading figure in the management accounting change in *Greenco*. He clearly had the image of a 'change agent' and he was a frequent lecturer in management seminars and the group's internal training. He acted in several boards in *Greenco's* units and led different development projects. The CFO found an excellent 'right-hand man' for the development projects when the new accounting manager was appointed. The particular speciality of this new manager was activity-based costing. They were a perfect match, match between a dynamic change agent and a careful system developer.

The set of activity-based costing projects was the most important single project for the F & C function in *Greenco*. Earlier, only direct materials and freight costs were assigned to products and customers, and in the middle of the 1990s, a traditional full costing was applied. These systems were, however, considered rather inaccurate. The first project was carried in one of *Greenco's* sub-units in the early 1990s. The new CFO had become interested in ABC, which he had read about, but it was not easy to persuade the other managers to try this new tool. Other managers argued that activity-based costing was perhaps applicable in other companies but not in this industry, due to the low portion of overhead costs as well as to the relatively low process and product diversity. The CFO made a lot of work and truly had to be a change agent in order to persuade other managers to accept the ABC project. He used some leading consultants to advertise the benefits of ABC and contacted the famous ABC case firms. After the collapse of the Finnish economy in early 1990s he managed to get the first project in one of the units. The project was carried out as a master's thesis by a student who was later appointed as the accounting manager. It proved to be a triumph for the CFO.

Improvements in production processes resulting from the use of ABC information were considerable. The adoption of activity-based costing also

made it possible to calculate customer account profitability in a meaningful way. The new operational modes clearly affected the unit's overall profitability and this convinced the CFO that the introduction of ABC would also be of great benefit in the other units.

In the strategic planning process for the years 1996-1998, the adoption of activity-based costing was accepted as one particular objective. As a result, an ABC development project was launched in 1996 and the task was, again, delegated to the aforementioned graduate student who during this time had been promoted to be the Accounting Manager of one of the *Greenco's* unit 3. The plan was to establish a more accurate costing system and carry out customer, country, and product-level analyses to check the accuracy of the impression about the relative profitability of customers. The first activity-based calculations in 1997 showed that most costs had previously been assigned to the right customers. However, at the level of some individual customers, differences were found to be very significant. An additional improvement in the new system was that it allowed a wide range of comparisons and analyses regarding product- and customer-group as well as offering country-specific information. Customer profitability information served as a strategic frame of reference when doing such things as segmenting the customers. The operational use of customer profitability information was also important. For example, the lowered customer profitability triggered discussions with the sales company in question that led to negotiations with the customer about price or delivery terms according to instructions received from the company's marketing department. Refined customer profitability information was seen as a tool in managing the customer segmentation and even legitimizing a permanent abandonment of unprofitable customers. In order to make such decisions, it was necessary to have reliable information to support such actions:

In order to make people feel that accounting is reliable, accounting figures should also be reliable in the case of small customers or products. Mistakes should be abolished. If accounting results are contradictory to one's sense, the overall confidence in accounting information suffers. (Accounting Manager)

Later on, in 1998, a new sales control system was implemented and some of the major features of the ABC analysis were transferred to this new system as standardized cost indexes. A couple of years later, *Greenco* started to utilize the group-wide multidimensional reporting package as a major tool for analysing area, customer, and product profitability.

In addition to the sales system, management accountants played a key role in the development of performance measures within process management. The CFO defined a simple balanced scorecard that was based on three views i.e. the owner's, customers', and personnel's measures, during the years 1996-1998. According to him, such a performance measurement framework was a tool with high potential in managing total quality and internal processes. Measures in the scorecard were defined and the calculation of most measures began during year 1998.

Our role is to produce and analysis this information. Of course F & C could do the comparisons, but actions and these kinds of issues [...] the line managers should do these. [...] Of course when you get a bit older and gain more experience you can do more. (Accounting Manager)

Important changes in *Greenco's* F & C function took place in 1998 when the CFO, the major change agent, left the company. A bookkeeping manager was appointed as the New Finance Chief (which was a lower status than the CFO!) and two accounting managers' jobs were changed to become the controller jobs. On-going projects were continued but no site-specific larger project was launched. Instead, several group-wide projects like earlier mentioned rolling forecast, SAP/R3 and the global finance-project gained attention. Some of the CFO's ambitious plans never saw the light of day, but his new kind of cultural inheritance remained in *Greenco*.

Life has continued and actions have continued like earlier. A big house like this does not miss one person. Then (around 1993-1998) we were in the leading edge. Nowadays other firms are doing these same things. (Accounting Manager)

The new Finance Chief was a bookkeeping oriented person and not so business-minded. Nonetheless, she supported the two controllers who carried the responsibility of acting in a business-oriented manner and running and developing the management accounting systems established by the CFO: life continued in *Greenco* according to the new values

Comparative case analysis

Values on development and participation

It could be interpreted, in accordance with Schein (1985) and Hatch (1993) in terms of a cultural analysis that the most relevant values for this study related to accounting dealt with the development of management accounting information systems and participative behavior of management accountants. The basic dimensions thus are, whether the values favoured (accounting) change (development of new systems) or stability (maintaining the existing systems) and whether the (accounting) values favour traditional bean counter type basic duties or does it favour active participation into business management. (c.f. Granlund and Lukka 1998; Burns and Baldvinsdottir 2005.)

Blueco

The *Blueco* faced a great cultural change in the beginning of the 1990. New management stressed the participative action and continuous development of different activities. New values were launched and they proved to be

successful. They were also realized into several practical development agendas, like implementation of novel and up-to-date systems such as TQM, continuous improvement, process management, and a performance management system. According to the interpretation, these overall values seemed to affect also the values in accounting. Same kind of active and change minded behavior was expected from management accountants. This change was realized in practice in the form of decentralizing the controllers into processes and forcing them to join in teamwork at every level of management. The realization took place also in the management accounting systems. Many novel accounting innovations and systems such as ABC, BSC, rolling forecast, SAP/R3, and the shared service center concept, were implemented in *Blueco* during the fieldwork period. Of course it was by no means just the values that affected the implementation of these systems, but they were – of course – due to many practical challenges in the control of the company, which were tried to tackle by these new systems. It was more than reasonable to expect that these successful new practices retroactively reaffirm the values favouring change and participative action. Also it could be seen, how the new managerial agendas like TQM or organizational arrangements were also realizations of the new kind of corporate values in *Blueco*. To sum up, we could expect a strong effect of the organizational culture, i.e. the new values on the accounting on the realization of these new accounting values in practice. Also we can propose that these well running new practices retroactively strengthened the values favouring change and participation. In *Blueco*, we could thus observe a strong “positive wheel” of producing and reproducing accounting change.

To sum up: after great shocks in *Blueco* (financial crises and market deregulation in early 1990s) the organizational values changed and – hand in hand with other potential factors – were proactively realized as many new organizational practices. These new values affected also the values in accounting culture, which proactively realized into the new accounting practices. These new practices proved to be successful and they thus retroactively strengthen the change- and participation-oriented values.

Whiteco

The old values in *Whiteco* did not much favour change and participation. This was observable also in the limited amount of changes in practice. Also the *Whiteco* faced crises due to the joining EU in the middle of the 1990s. The overall corporate values started slowly to change. They also led proactively to some changes in practice. Quality management and new official values were introduced. Values related with accounting remained however somehow untouched and accountants, particularly the CFO, were strongly against different change agendas like ABC and BSC. Also the dominating corporate culture was not yet favouring accounting changes, which could be observed from the episodes of unsuccessful management accounting development initiatives. The need for change, however, increased and finally led to the organizational restructuring aimed to improve the profit accountability. These

improvements led to the recruiting of one 'modern' controller and starting to develop new control measures. This change was however small and slow. In *Whiteco*, we could first talk about the "negative wheel" of producing and reproducing the accounting stability. However, the need to develop the organization broke slightly through in year 2000.

In case *Whiteco*, to sum up: the old values were very traditional, favouring stability and non-participative action. They however, started, after the shock, to change slowly. This change led to some new practice like quality management. These changes could however not overcome the old accounting values, which proactively resisted these change initiatives. However, the overall change led to organizational transformation, which caused also some minor accounting changes over time.

Greenco

In the case of *Greenco*, it was interesting, how quickly the accounting values changes and adapted to the new customer focusing changes shaking the company after the financial trouble in the early 1990s. The successful practices launched by the dominating CFO seemed to strengthen the values retroactively. The wheel of change was very positive for the accounting change.

Greenco was thus in a transformational phase from the very functional and conservative culture. The new kind of values favouring customer focus and continuous improvement took place in *Greenco* and they got realized in a more process-, quality- and customer-oriented direction and these kinds of managerial innovations were implemented. The sole strong change agent (CFO) in the accounting function utilized this possibility well in order to change the accounting systems and action patterns to also go in the new direction. The new values that the CFO demonstrated favoured participative action and development of accounting systems. Earlier, this would not have been easy or perhaps even possible in the traditional organizational culture, but thanks to the CFO, local hero, it was now expected. The successful practices strengthened the new values retroactively.

Cultural archaeology

The features of organizational culture and accounting changes of these case firms are illustrated in the following table (Table 1). There are of course many other aspects of organizational culture and artefacts in case organizations, but the table is focusing solely on the features relevant for this study.

Table 1: Features of organizational culture and accounting changes in the case sites

Topic	Blueco	Whiteco	Greenco
Organizational values	<ul style="list-style-type: none"> • Favouring participation and change. 	<ul style="list-style-type: none"> • Favouring functionalism and stability. 	<ul style="list-style-type: none"> • Favouring functionalism and stability, but moved into the opposite direction.
Accounting values	<ul style="list-style-type: none"> • Accounting should be participative. • Accounting systems should be developed in order to support management. 	<ul style="list-style-type: none"> • Accounting should concentrate on its basic mission, not participative. • Basic accounting systems are enough, change is not favoured. 	<ul style="list-style-type: none"> • CFO 'made' accounting more participative. • CFO 'made' accounting systems be changed in order to support management.
New managerial innovations	<p>Many:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Continuous improvement • Business Excellence (TQM) • Process management • Performance management 	<p>Few:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ideas about continuous improvement and quality management 	<p>Many:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Total Quality Management • Process management • Customer-focused management systems
Changes in accounting organization	<p>Many:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Decentralization of controllers in 1990 • Decentrization of controllers into customer and R & D processes in 1994 • Process based organization (including SSC) in 1998 	<p>Few:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Centralized structure remained mainly unchanged • Business controller in 2000 	<p>Many:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Decentralized finance function • Process-based structure in 1998
Changes in accounting systems	<p>Many:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Latest estimates in early 1990s • Rolling forecast in 1998 • SAP/R3 in 1999 • Customer profitability analysis (1995-) • Business measures (2000) • ABC, several projects 	<p>Few:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Started to develop new measures in 2000 • BSC project (1998) not successful • ABC exercises, not successful 	<p>Many:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ABC in 1996 • Non-financial measures, 1996 → • Scorecard in 1998 • SAP/R3 in 2000 • Rolling forecast in 2000

The competitive forces, organizational structures, managerial needs, and corporate cultures developed over time, and all these caused changes in the cultural expectations connected to accounting. The organizational culture, thus, seemed to be a mediator, a filter, between environmental and organizational changes and accounting. Next, the cultural dynamics of the change will be analyzed in more detail.

According to interpretation, organizational values on accounting were related to mental frameworks dealing with the considerations of whether or not

management accounting should be participative and cross-functional by nature, and whether management accounting information systems should be developed or maintained. The practical realization of the new action patterns, such as business partnering or new accounting innovations like ABC, rolling forecasts or BSC, or systems such as SAP/R3, seemed to be closely intertwined with these values. If they were realized, this process can be referred to as *proactive realization* according to the cultural dynamics model. Of course, this realization might just be partial or limited due to the several other potential factors affecting on the situation.

At the same time, the application of new accounting innovations was evaluated in comparison with the 'new kinds of values' in *Blueco* and *Greenco* and the 'old kinds of values' in *Whiteco*. These new accounting practices could thus retroactively reinforce the new kinds of values as they proved to be successful in *Blueco* and *Greenco*. In contrast, these values faced a proactive resistance in *Whiteco* because they did not fit the image of the dominant 'old' organizational values.

Values and practices seemed to be deeply intertwined. When organizational values have changed in favour of management accounting change, as happened in *Blueco* and *Greenco*, more genuine and sustainable change - both in the new kind of participative action and development of practices - seemed to be possible in those cases. Values on the management accounting changed both outside (amongst other functions) and inside the management accounting function, it became *a kind of an objective ideology* (Brunsson 1985), shared by several organizational members. The management accountants began to seek a new legitimacy by responding to the new kind of cultural expectations, the cognitive condition for organizational action, they conceived it as worthwhile (Brunsson 1985). However, the nature of this 'kind of legitimacy seeking still needs further explication in future research. The new kind of values gave also the motivation for organizational action, it was regarded 'a good thing' to implement new systems or behave in a participative way (Brunsson 1985).

In *Whiteco*, the values and action patterns represented by the CFO fit into the dominating traditional organizational culture, which favoured stability and functional action, well. New accounting innovations would have been almost impossible in this kind of cultural surrounding. However, when organizational values changed (even though not much), new ways of action became more acceptable and even expected: this was also so in the case of accounting, even though the change took place outside of the accounting function in the manufacturing plant. In *Blueco*, the systematic and managed cultural change affected the organizational values that were related to accounting change and the accounting culture seemed to widely accept the new action patterns such as active participation and the development of accounting systems (c.f. rolling forecast, and BSC). The new action patterns proved to be useful and seemed to reinforce these novel values, becoming increasingly favourable towards change and participative action. In *Greenco*, the new action patterns did not fit the organizational culture at first, but for as long as they proved to be useful, they

affected the accounting culture as well as the wider organizational culture, which also changed in favour of the new practices.

According to results, in order to bring about impetus for change and a supportive climate for accounting change, values should be the first things to change. The change in values was a necessary condition for the genuine changes in practice. According to Schein (1985), new practices must happen in accordance with the dominant (overall) organizational culture. The cultural changes in the case companies were typically rather general in nature, favouring changes and cross-functional action patterns in general. These kinds of values enabled the developments of customer-orientation, process management and quality management in *Blueco* and *Greenco*. However, these overall values crucially enabled or restricted also the accounting changes in special. Indeed, the changes in accounting were essentially similar to those connected to other managerial fashions in all of the companies. Accounting values thus resembled the wider organizational values.

The management accounting changed in all case sites. It changed widely in *Blueco*, through one person's values and small changes in practice in *Whiteco*, and due to the CFO's and controllers' shared values and some new practices in *Greenco*. In the *Blueco* case, the accounting change was compatible with the wider change-oriented organizational culture and this culture also had a great impact on it. In the early years, however, it seemed that, despite the organizational expectations, the accounting perhaps was not able to change enough in order to meet these challenges. In *Greenco*, both the organizational values and the accounting changed, and the new kind of accounting might even have changed the organizational culture through new measures and visibility. In *Whiteco*, both remained very stable, then, after this, the organizational values changed a little and this also affected the accounting change even though, at first, it looked like the accounting was perhaps not able to change at all in *Whiteco*.

Changes in values might take place little by little and in a fragmented way and they may also be realized not until over time if at all. In addition, many other factors such as environment, organizational structures, power structures, and the personal characteristics of important individuals (like the 'local hero' in *Greenco*) might have an impact on what is going to happen and this makes the number of the potential variations of individual accounting change stories practically unlimited and hard to be predicted. Still, some major patterns in terms of the aspirations, events, and causes might be revealed through an intensive combination of fieldwork and theorizing; however, it was evident, that also these other factors were interpreted and thus were realized or were rejected through the interpretative scheme, i.e. through the shared values of corporate culture.

Discussion and concluding remarks

According to the results of this study, organizational values affect management accounting change. This seems to hold, according to the evidence, both generally speaking (values affecting action) and in accounting in particular. There could be several kinds of organizational values, but in this particular study, the observed values were categorized into two major types: accountant's business partnering and cross-functionality, and to the development of new accounting systems and innovations. These cultural deep elements could be compared to the actual changes made in accounting and the organizational structures of accounting. By doing this we can find a clear link that explained the aforementioned cultural influence on the accounting change. However, this relationship is two directional. It has, in other words, proactive and retroactive elements, as we can observe from the carried analysis. Accounting changes in practice also influenced the culture and not just the other way around.

The cultural resemblance between organizational culture and accounting practices were almost astonishing in the cases of *Blueco* and *Whiteco*. After conducting analysis we easily think that of course it should be this way, it is almost self-evident. However, in the case *Greenco*, we could learn that this relationship is however not at all deterministic: The CFO of *Greenco* demonstrated that strong individuals could indeed have an impact on the accounting practices and cultures in organizations and is not necessary overpowered by 'the system', i.e. by the culture.

Regarding the theories of organizational culture, one of the ways in which this study contributed to the wider area of research was in its analysis of the relationship between organizational culture and accounting change and, furthermore, in its application of the part of the Hatch's (1993) cultural dynamics model in accounting research. By using this model, it was possible to study the cultural dynamics of accounting change. The role of the cultural change model (Hatch 1993) in analysis was to help in interpreting the messy and rich data (Ahrens & Dent 1998) and to define the ambiguous mutual relationships existing between the cultural elements. It was not the purpose to point out any rigid causal relationships between them; this is impossible in this kind of research. The obtained model, thus, is a proposition-like interpretation of the observed messy reality. This might be considered as one of the first steps towards the culturally oriented theoretical developments of the management accounting change, which could undoubtedly be challenged, refined and improved in many respects by further research.

After conducting this study we know now a little more about the ways in which accounting is implicated in organizations cultures (c.f. Dent 1991). We know with more details about the expectations for change (Brunsson, 1985; Cobb et al., 1995), the match of the management accounting systems and the organizational culture (Markus & Pfeffer 1983) and how organizational cultures could explain the change or stability of the management accounting systems

(Malmi 1997; Granlund 2001) by providing potential motivations, commitments and shared ideologies (Brunsson 1985) for every day accountants out there in the field.

This provided a cultural archaeology of accounting change, which includes the values and their effects on the accounting practices, and the reproductive effects of the accounting practices on the cultural values, also provides, in a way, one interpretation, which is complementary to the Burns and Scapens' (2000) institutional model of accounting change. The dynamic process of the cultural change is dogged up in a more detailed way with the cultural spade and toothbrush in this study, and it provided some additional interpretations. Moreover, this archaeological dig shed some additional light on the accounting change phenomena from the cultural point of view by explicating the iterative change processes between the 'enactment, reproduction, and institutionalisation'.

A source of limitation for this study is, of course, the narrow empirical scope of the study, including three case organizations only. Furthermore, even deeper and more insightful research should be encouraged, perhaps by means of participative observation. The cultural dynamics model of Hatch (1993) includes also other important cultural elements, like symbols and assumptions. Moreover, it includes the cultural processes between the all four elements of the model, symbolization, interpretation and manifestation in addition to the now studied realization process. All these processes call more research and more subjectivist and post-modernist analysis in order to get more thorough view to the cultural wheel of management accounting change (c.f. Alvesson & Berg 1992). This paper calls thus upon more culturally flavored research on accounting change. There are still many sediments of culture yet to be discovered for enthusiastic archaeologists using the toothbrush called theory.

REFERENCES

- Ahrens, T. & Dent, J.F. (1998) Accounting and Organizations: Realizing the Richness of Field Research. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, 1-39.
- Alvesson, M. & Berg, P.O. (1992) *Corporate Culture and Organizational Symbolism*. Walter de Gruyter, Berlin.
- Barley, S.R. (1986) Technology as an association for structuring: Evidence from observations of CT scanners and the social order of radiology departments. *Administrative Science Quarterly*, 28, 393-413.
- Barley, S.R. & Tolbert, P.S. (1997) Institutionalization and Structuration: Studying the Links between Action and Institution. *Organizational Studies*. 1/1997, 93-117.
- Brunsson, N. (1985) *The Irrational Organization*. Wiley and Sons, Avion.

- Burns, J., Scapens, R. (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Burns, J., Vaivio, J. (2001) Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12, 339-402.
- Burns, J. & Baldvinsdottir, G. (2005) An institutional perspective on Accountants New Roles – The Interplay of Contradictions and Practice. *European Accounting Review*, Vol. 14, 4, 725-757.
- Chenhall, R., Langfield-Smith, K. (1998) Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs. *Management Accounting Research*, 1998, 9, 1-35.
- Cobb, I., Helliard, C., Innes, J. (1995) Management Accounting Change in a Bank. *Management Accounting Research*, 1995, 6, 155-175.
- Dechow, N. & Mouritsen, J. (2005) Enterprise resource planning systems, management control and quest for integration. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 30, 691-733.
- Dent, J. (1991) Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society*, 16, 705-732.
- Giddens, A. (1979) *Central Problems in Social Theory*. London: MacMillan.
- Granlund, M (2001) Towards explaining stability in and around management accounting systems, *Management Accounting Research* 12: 141-166.
- Granlund, M. & Lukka, K. (1998) Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing culture. *Management Accounting Research*, 9, 185-211
- Granlund, M. & Mouritsen, J. (2003) Introduction: problematizing the relationship between management control and information technology. *European Accounting Review*, 299-321.
- Harrison, G. & McKinnon, J. (1999) Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 24, 483-506.
- Hatch, M. (1993) *The Dynamics of Organizational Culture*. *Academy of Management Review*, Vol. 18, No 4, 657-693.
- Hofstede, G. (1980) *Culture's consequences: International Differences in Work-Related Values*. Sage, Beverly Hills, CA.
- Hopwood, A.G. (1983) On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8, 287-305.
- Hopwood, A.G. (1987) The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12, 207-234.
- Innes, J, Mitchell, F (1990) The process of change in management accounting: some field study evidence, *Management Accounting Research*. 1: 3-19.
- Johnson, H. T, Kaplan, R. S (1987) *Relevance lost – the Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Järvenpää, M. (2001) Connecting the management accountants' changing roles, competencies and personalities into the wider managerial discussion – a

- longitudinal case evidence from modern business environment. *The Finnish Journal of Business Economics* 4/2001, 431-458.
- Järvenpää, M. (2007) Making business partners: A case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review*, forthcoming.
- Kasurinen, T. (2002) Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, 13, 323-343.
- Keating, P. (1995) A Framework for Classifying and Evaluating the Theoretical Contributions of Case Research in Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*. Fall, 66-86.
- Lukka, K. (1999) Case/Field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskenta-toimessa. Teoksessa Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija. Professori Reino Majala 65 vuotta. (ed.) Hookana-Turunen, H. Publications of the Turku School of Economics and Business Administration, Series C-1:1999, 129-150.
- Malmi, T. (1997) Adoption and Implementation of Activity-based Costing: Practice, Problems and Motives. Helsinki School of Economics, Series A-128.
- Malmi, T. 2001 The Practice of Management Accounting in Finland - A Change? *The Finnish Journal of Business Economics* 4/2001.
- Markus, M. L. & Pfeffer, J. (1983) Power and the design and implementation of accounting and control systems, *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3): 205-218.
- Mouritsen, J. (1989) Accounting, Culture and Accounting Culture. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 5:1, pp. 21-47.
- Pratt, J., Beaulieu, P. (1992) Organizational culture in public accounting: size, technology, rank, and functional area. *Accounting, Organizations and Society*, 17, 667-684.
- Scapens, R. & Bromwich, M. 2001 Management Accounting Research: the first decade. *Management Accounting Research*, 12, 245-254.
- Schein, E. (1985) *Organizational culture and leadership*. San Francisco: Jossey Bass.

APPENDIX 1

Interview list

Time	Company	Interviewed	Form	Duration (h)	Recording
2/1996	Blueco	Strategic planning director	Open	1,5	Notes
4/1996	Blueco	CFO	Open	1	Notes
4/1996	Blueco	Accounting director	Open	1	Notes
5/1996	Blueco	CFO	Semi-structured (=S)	1,5	Tape recorder
5/1996	Blueco	Accounting director	S	1,5	Tape recorder
5/1996	Blueco	Divisional controller	S	2,5	Tape recorder
5/1996	Blueco	Strategic planning director	S	1,5	Tape recorder
6/1996	Blueco	Area controller	S	1,5	Tape recorder
7/1996	Blueco	Divisional controller	S	1,5	Tape recorder
8/1996	Blueco	Strategic business unit director	S	1	Tape recorder
8/1996	Blueco	Country controller	S	1,5	Tape recorder
8/1996	Blueco	Director, Customer Finance	S	1,5	Tape recorder
8/1996	Blueco	Director, Customer Service Division	S	1	Tape recorder
8/1996	Blueco	Business Controller	S	1,5	Tape recorder
9/1996	Blueco	Business Controller	S	2	Tape recorder
4/1997	Greenco	CFO	S	1,5	Tape recorder
4/1997	Greenco	Quality manager	S	1,5	Tape recorder
4/1997	Greenco	Marketing director	S	1,5	Tape recorder
4/1997	Greenco	Accounting manager	S	1,5	Tape recorder
9/1997	Greenco	CFO	S	1	Notes
9/1997	Greenco	Marketing director	S	1	Tape
9/1997	Greenco	Quality manager	S	1	Tape
9/1997	Greenco	Accounting manager	S	1	Tape
8/1998	Whiteco	CFO	S	2	Notes
8/1998	Whiteco	Accounting manager	S	2	Notes
5/1999	Whiteco	Sales manager	Open	1,5	Notes
5/1999	Whiteco	Production manager	Open	1,5	Notes
5/1999	Whiteco	Accounting manager	Open	1,5	Notes
6/1999	Whiteco	Sales manager	Open	1,5	Notes
6/1999	Whiteco	Product manager	Open	2	Notes
6/1999	Whiteco	Sales manager	Open	2	Notes
1/2001	Whiteco	Director, management accounting	S	1,5	Tape recorder
1/2001	Blueco	CFO	S	1,5	Tape recorder
1/2001	Blueco	Controller	S	1,5	Tape recorder
1/2001	Whiteco	Business Controller	S	1,5	Tape recorder
2/2001	Greenco	CFO	S	2,5	Tape recorder
2/2001	Greenco	Controller	S	1,5	Tape recorder
2/2001	Greenco	Production engineer	S	2	Tape recorder
5/2001	Greenco	Production engineer	Open	1,5	Notes

TAVOITTEELLISET RISTIRIIDAT TEKES-HANKKEEN TOTEUTTAMISESSA

Henri Teittinen

Jyväskylän yliopisto

Johdanto

Tekes, Teknologioiden ja innovaatioiden kehittämiskeskus, on yksi keskeisimmistä yliopistojen ja korkeakoulujen ulkopuolisen rahoituksen lähteistä. Yhteiskuntaa ja elinkeinoelämää hyödyntävän Tekes-rahoituksellisen tutkimuksen keskeinen lähtökohta on, että tutkimushankkeiden tulokset ovat laajasti eri osapuolten hyödynnettävissä. Eri osapuolten asettamat tavoitteet luovat kuitenkin tutkimuksellisen ristiriidan, joka Tekes-hankkeissa on pystyttävä sovittamaan yhteen. Tämä tutkimuspapere tarkastelee sitä, minkälaiset nämä jännitteet ja ristiriidat ovat ja kuinka ne on tutkimusmenetelmällisesti ratkaistu yhdessä tapaustutkimuksessa.

Tekes ja Tekesin tavoite

Tekes, Teknologioiden ja innovaatioiden kehittämiskeskus, määrittelee tehtäväkseen haastavien tutkimus- ja kehitysprojektien rahoittamisen sekä yrityksille että yliopistoille ja korkeakouluille. Tekes rahoittaa tutkimushankkeita, joissa yhdistyy korkeatasoinen tieteellinen osaaminen ja näkemys kaupallisista hyödyntämismahdollisuuksista. Näkemys kaupallisesta hyödyntämisestä on mukana alusta alkaen Tekes-hankkeiden valmistelussa ja rahoituspäätösten arvioinneissa. Tekes korostaa, että tutkimusprojektit tulee valmistella ja toteuttaa tiiviissä yhteistyössä tulosten mahdollisten hyödyntäjien kanssa. Kaikissa tutkimusprojekteissa on myös esitettävä tulosten hyödyntämisuunnitelma. Pääsääntönä on, että elinkeinoelämän kanssa verkottuneen

tutkimuksen -projekteissa hyödyntäminen tapahtuu rahoittavien yritysten toimesta. (Tekesin julkisen tutkimuksen rahoitus opas).

Elinkeinoelämää ja siten yhteiskuntaa hyödyttävien Tekes-rahoitteisten tutkimushankkeiden lähtökohtana on siten usean eri osapuolen muodostama kokonaisuus, jossa kaikilla toimijoilla tulee olla joko hyvin yhteneväinen näkemys tutkimushankkeen toteuttamisesta tai vaihtoehtoisesti eri osapuolten yksittäiset tavoitteet on pystyttävä sovittamaan yhteen.

Tutkimushankkeiden on myös täytettävä Tekesin edellyttämät rahoituskriteerit. Keskeisiä arviointikriteereitä on mm. uuden teknologian tai liiketoiminnan kehittyminen, tutkimushankkeen laaja verkottuminen elinkeinoelämän kanssa, ja kaupallistamisen merkittävä osuus tai sen mahdollisuus. Lisäksi rahoituspäätökseen vaikuttavat tutkimuksen kansainvälisyys ja monitieteisyys, elinkeinoelämän keskeisten toimialojen ja uusien kasvualueiden kehittyminen, sekä uusien tutkimuslähtöisten yritysten ja liiketoiminnan syntyminen.

Kokonaisuudessaan Tekesin tavoite on rahoittaa tutkimushankkeita, joilla voidaan nähdä olevan selkeää kaupallistettavaa hyötyä elinkeinoelämälle ja yhteiskunnalle.

Yritykset ja yritysten tavoitteet

Yritysten strategiset tavoitteet liittyvät siihen, että keskeinen tehtävä on olla kannattava ja tuottaa omistajilleen lisäarvoa pitkällä aikavälillä. Yritysten päätöksentekoa ja toimintaa ohjaa toiminnan tehostaminen ja lisäarvon kasvattaminen. Yrityksen näkökulmasta tehtävät, jolla ei ole merkitystä yritykselle välittömästi tai välillisesti jätetään siten useimmiten toteuttamatta. Toisin sanoen yrityksissä käynnistetään kehityshankkeita vain, jos niille on tarvetta. Yleensä nämä kehityshankkeet ovat myös sellaisia jotka toteutettaisiin joka tapauksessa, jolloin hankkeet liittyvät keskeisesti liiketoiminnan kehittämiseen.

Yritysten sitoutuminen Tekes-hankkeeseen mitataan rahalla. Tekes edellyttää, että yritysrahoituksen osuus yleisesti ottaen on vähintään 30 % tutkimushankkeen kokonaiskustannuksista. Mikäli yrityksillä on halukkuutta olla mukana tutkimuksellisessa Tekes-hankkeessa ja ne myös rahoittavat tutkimushankkeen toteuttamista, ne yleensä myös odottavat tuloksia, joita he voivat välittömästi hyödyntää omissa liiketoiminnoissaan. Tutkimushankkeisiin, joilla ei voida nähdä olevan välitöntä hyötyä omalle, samoin kuin tutkimushankkeet, joiden tulokset saadaan vasta pitkän aikavälin kuluttua, ovat yrityksille yleensä vähäpätöisempiä.

Yritysten näkökulmasta myös aikajänne tuo oman haasteensa tutkimushankkeiden toteuttamiselle. Yrityksissä tuloksia odotetaan yleensä nopeasti. Myös nopeasti muuttuva toimintaympäristö tuo mukanaan haasteita, jotka kuvaavat samalla sitä, että yrityksissä tarvitaan tutkimustuloksia, joita voidaan alkaa hyödyntämään mahdollisimman nopeasti markkinoilla. Myös yritysten

omistajien tavoitteet kuvaavat nopeasti muuttuva liiketoimintaympäristöä ja sen asettamia tavoitteita, esimerkiksi pääomasijoittajien asettamien pääoman tuottovaatimusten kautta.

Yritysten sitoutuminen tutkimushankkeisiin, joissa kaikille toimialan yrityksille kehitetään yhteistä, helposti monistettavaa ideaa, voidaan siten pitää strategisesti haasteellisena. Kilpailuedun näkökulmasta kehiteltävä ratkaisu voi olla haasteellista, jos kaikilla toimijoilla on yhtäläinen oikeus tutkimustulosten hyödyntämiseen. Tämä siitä syystä, että yritykset pyrkivät erilaistumaan ja valtaamaan markkinat muilta saman alan toimijoilta.

Voimme siten todeta, että yritysten tavoitteet luovat oman jännitteen tutkimuksellisen Tekes-hankkeen toteuttamiselle. Voimme myös todeta, että yritysten kehittämishankkeet ovat luonteeltaan nopeatempoisia, verrattuna erityisesti akateemisiin tutkimushankkeisiin, joiden juoksuaika on useimmiten useita vuosia tutkimuksen aloittamisesta sen loppuraportointiin.

Yliopisto ja yliopiston tavoitteet

Ulkopuolisen rahoituksen merkitys yliopistoissa tulee kasvamaan. Ulkopuolisella rahoituksella tarkoitetaan rahoitusta, joka kanavoituu yliopistoon kotimaisista ja ulkomaisista lähteistä: säätiöistä, yhdistyksistä, valtionhallinnosta, kunnista ja kuntainliitoista sekä yksityiseltä sektorilta (Valtion talouden tarkastusvirasto, Drnro403/54/01, http://www.vtv.fi/files/902/252002Ulkopuolinen_rahoitus_yliopistojen_tulosohjauksen_nakokulmast_a.pdf).

Yliopistojen talousohjaus kuitenkin korostaa verkottumista elinkeinoelämän kanssa. Yliopistot ovat siten erittäin kiinnostuneita verkottumaan elinkeinoelämän kanssa ja lisäämään ulkopuolista rahoitusta osana erilaisia tutkimushankkeita. Kilpaillun tutkimusrahoituksen merkitystä yliopistojen talousohjauksessa korostaa myös se, että kilpaillun tutkimusrahoituksen painoarvo uudessa rahoitusmallissa on merkittävä, 9 %. (Opetus- ja Kulttuuri-ministeriön lehdistötiedote 19.4.2012).

Tekes-rahoitus on merkittävä kilpaillun rahoituksen lähde yliopistojen ulkopuolisena rahoituslähteenä ja sen rooli näyttää olevan vain kasvamassa. Esimerkiksi Jyväskylän yliopistolla on selkeä tavoite ulkopuolisen rahoituksen lisäämiseksi. Vuonna 2009 Tekes-rahoituksen osuus Jyväskylän yliopiston kokonaisrahoituksesta oli 4,6 miljoonaa euroa (2 % kokonaisrahoituksesta), vuonna 2010 5,2 miljoonaa (8 % ulkopuolisesta rahoituksesta) ja vuonna 2011 oli 8,8 miljoonaa (12 % ulkopuolisesta rahoituksesta).

Yliopistojen ja korkeakoulujen keskeinen tehtävä on kuitenkin toteuttaa vapaata tieteellistä tutkimusta (Yliopistolaki 558/2009). Tutkimukselliset tavoitteet liittyvät korkeatasoiseen kansainväliseen tutkimustoimintaan ja tulokset arvioidaan kansainvälisesti.

Yliopiston haasteena on siten sovittaa yhteen vapaa tieteellinen tutkimus, verkottuminen elinkeinoelämän kanssa sekä ulkopuolisen rahoituksen lisääminen.

Tutkijat ja tutkijoiden tavoitteet

Tutkijoilla tavoitteet liittyvät itsenäisen ja vapaan tieteen harjoittamiseen. Tämä konkretisoituu lähinnä kansainvälisten tieteellisten artikkeleiden julkaisemisen muodossa. Henkilökohtaiset tavoitteet liittyvät tutkimusjulkaisujen saamaan kansainväliseen arvostukseen, ja usein myös tutkijanurapolulla etenemiseen sekä kilpailuun erilaisista tutkijan tehtävistä.

Tutkijan rooli julkiseen tutkimukseen perustuvan Tekes-hankkeen käynnistämisessä on merkittävä. Käytännössä hankkeen valmistelu etenee siten, että Tekes ilmoittaa haettavana olevasta tutkimusrahoituksesta, johon pohjautuen tutkijoiden tehtävä on laatia tutkimussuunnitelma tutkimushankkeen toteuttamiseksi. Tutkijat lähettävät projektisuunnitelmat Tekesiin, joka arvioi ja valitsee arviointikriteeriensä mukaisesti parhaat hankkeet toteutettaviksi. Käytännössä tämä kuitenkin tarkoittaa sitä, että tutkijasta tulee, ainakin hetkellisesti, akateemisen tutkimushankkeen myyjä. Abstrakti tutkimusidea on "myytävä" elinkeinoelämälle, ja hankittava heiltä Tekesin edellyttämä yritysrahoitusosuus hankkeen toteuttamiseksi. Sama valmisteluprosessi koskee kaikkia, jotka kilpailevat Tekesin jakamasta ulkopuolisesta kilpaillusta rahoituksesta. Mutta jos yliopistoissa käytetään nyt kesimäärin 300 tuntia yhden hankkeen valmisteluun, ja jos yksi hanke kymmenestä saa Tekesin rahoituksen, se tarkoittaa että hankkeiden valmisteluun käytetään yhteensä tutkimukselta poisotettua työaika eri yliopistoissa noin 3000 työtuntia yhtä tutkimusrahoitushakua kohden. (Tunnit ovat kirjoittajan arvioita, jotka kuitenkin perustuvat henkilökohtaiseen kokemukseen sekä osittain työaika-seurantaan). Rahoittajan näkökulmasta on tietysti erinomaista, että vain parhaat valikoituvat rahoitettaviksi tutkimushankkeiksi.

Tekes-hankkeiden korkea tieteellinen taso tai osaaminen ei välttämättä tule ratkaistuksi sillä, että hankkeeseen nimetään mukaan arvostettuja tiedeyhteisön jäseniä. Eikä se myöskään tarkoita sitä, että tutkimushankkeesta syntyisi korkeatasoisia tieteellisiä julkaisuja. Jos hankkeessa tulee ratkaista yritysten käytännönläheisiä haasteita, tieteellisesti pätevöityneiden ammattilaisten raportointi ei tarkoita sitä, että Tekes-hanke olisi tieteellisesti korkeatasoinen. Tutkijat esittävät tutkimuksissaan ratkaisuja tutkimuksellisiin haasteisiin, eivät yrityskohtaisia ratkaisuja. Korkeatasoinen tieteellinen julkaisu edellyttää lähes poikkeuksetta tutkimuskysymyksen asettamista aikaisempiin tieteellisiin tutkimuksiin perustuen.

Tutkijan henkilökohtaisista tavoitteista voimme vielä todeta tutkijanuraa selvittäneen työryhmän raportin, jossa todetaan, että: "jotta tutkija pääsisi oman alansa kansainväliseen kärkeen, hänen on kyettävä keskittymään tutkimus-

työhön” (Tutkijanuratyöryhmän loppuraportti, Opetus- ja kulttuuriministeriö, Opetusministeriön työryhmämuistioita ja selvityksiä 2006:13).

Yhteenvetona voimme todeta, että myös tutkijoiden tavoitteet asettavat siten oman jännitteen Tekes-rahoitteisten tutkimushankkeiden toteuttamiselle.

Tekes-hankkeen toteuttamiseen liittyvien haasteiden ratkaiseminen

Olemme edellä esittäneet, että Tekes-hankkeen toteuttamisessa on useita, ja jopa keskenään ristiriitaisia tavoitteita. Haasteellisuus liittyy edellä esitettyjen tavoitteiden yhteensovittamiseen. Edellä olevaan perustuen voimme perustellusti kysyä: kuka tutkimuksellista Tekes-hanketta käytännössä johtaa, kuinka sitä johdetaan ja kuka sen omistaa? Tekesillä on omat yhteiskunnalliset tavoitteensa; mukana olevilla yrityksillä on omat liiketaloudelliset tavoitteensa; yliopistoilla on omat tutkimukselliset, opetukselliset ja yhteiskunnalliset tavoitteensa; ja tutkijoilla omat henkilökohtaiset tavoitteensa. Kuinka siis tutkimushankkeen toteuttaminen, jossa Tekes päärahoittajana edellyttää useiden yritysten mukanaoloa ja osarahoitusta, mutta jossa tutkimuksen keinoin pyritään löytämään geneerinen ratkaisu kaikille mukana oleville yrityksille, jotka puolestaan edellyttävät ratkaisuja ajallisesti välittömiin olemassa oleviin haasteisiin sekä toisaalta nimenomaisesti juuri kyseisten yritysten käytännön ongelmia ratkaiseviin ongelmiin, on mahdollista?

Tutkimushanketta ei toteuteta, ellei Tekes rahoita sitä. Tutkimushanketta ei synny, jos mukaan ei lähde yrityksiä, jotka kokevat hyötyvänsä hankkeesta. Tutkimusta ei myöskään synny ilman yliopiston tutkimusympäristöä eikä tutkijoiden työpanosta. Kyse on Tekes-hankkeen johtamisesta, ja siitä, kuinka nämä haasteet voidaan ratkaista ohjauksellisin keinoin. Seuraavassa esittelemme yhdessä Jyväskylän yliopistossa toteutetussa Tekes-hankkeessa pilotoidun tutkimusmenetelmän, jossa edellä esitetyt haasteet on pyritty ratkaisemaan tutkimusmenetelmällisin keinoin.

Case Kasvuyritysten ohjausjärjestelmät

Jyväskylän yliopistossa toteutettiin vuosina 2008-2010 Tekes-rahoitteinen tutkimushanke Kasvuyritysten Ohjausjärjestelmät. Hanke lähti liikkeelle Tekesin LIITO -ohjelmasta (Uudistuva liiketoiminta ja johtaminen). Yliopistoilla, korkeakouluilla ja tutkimuslaitoksilla oli mahdollisuus osallistua LIITO -ohjelmaan esittämällä siihen yritysälämän kanssa verkottuneita tutkimushankkeita. Tekesin tehtävä oli arvioida ja valita ohjelmaan parhaiten soveltuvat hankkeet. Kyse oli siis kilpailtavasta tutkimusrahoituksesta.

Jyväskylän yliopiston Kauppakorkeakoulussa lähdettiin valmistelemaan ohjelman painopisteisiin sisältyvää hanketta ”Kasvuyritysten ohjausjärjestelmät”. Käytännössä hankkeen suunnittelu eteni siten, että tutkijaryhmä hahmotteli idean ja viitekehyyksen Tekesin julkaiseman hakuilmoituksen mukaisesti. Lähtökohtana olivat hakuilmoituksen vaatimukset, jossa mm. kannustettiin tekemään tutkimusta, jonka tulosten avulla voidaan kehittää yritysten liiketoimintaa, joka tukeutuu uuteen ajatteluun ja joka antaa rohkeasti tutkimustuloksiin perustuvia toimenpidesuosituksia johtamiskäytäntöihin. Eriyksen kiinnostavia olisivat tutkimushankkeet, joissa tutkitaan yrityksen eri osa-alueiden ja toimintojen sisäisiä sekä ulkoisia rajapintoja. Lisäksi tavoitteena olisi syventää tietämystä liiketoiminnan johtamisesta, ja joka tuottaa tutkittaville yrityksille hyödyllisiä tuloksia sekä tarjoaa työkaluja käytännön johtamistyöhön. Yritykset tarvitsevat uusia johtamiskäytäntöjä kilpailuedun luomiseen, innovaatioiden kaupallistamiseen sekä kykyyn uudistua nopeasti muuttuvassa, globaalissa taloudessa. Tekesin mukaan tarvitaan siten tutkimusta siitä, miten nykyisten johtamisjärjestelmien haitallisia ja toimintaa jähkistäviä vaikutuksia voidaan vähentää sekä myös laajempia ja hienoisempia ohjausjärjestelmiä nykyisten raportointi- ja budjetointikäytäntöjen rinnalle tai tilalle. (Tekes LIITO-ohjelman hakuilmoitus).

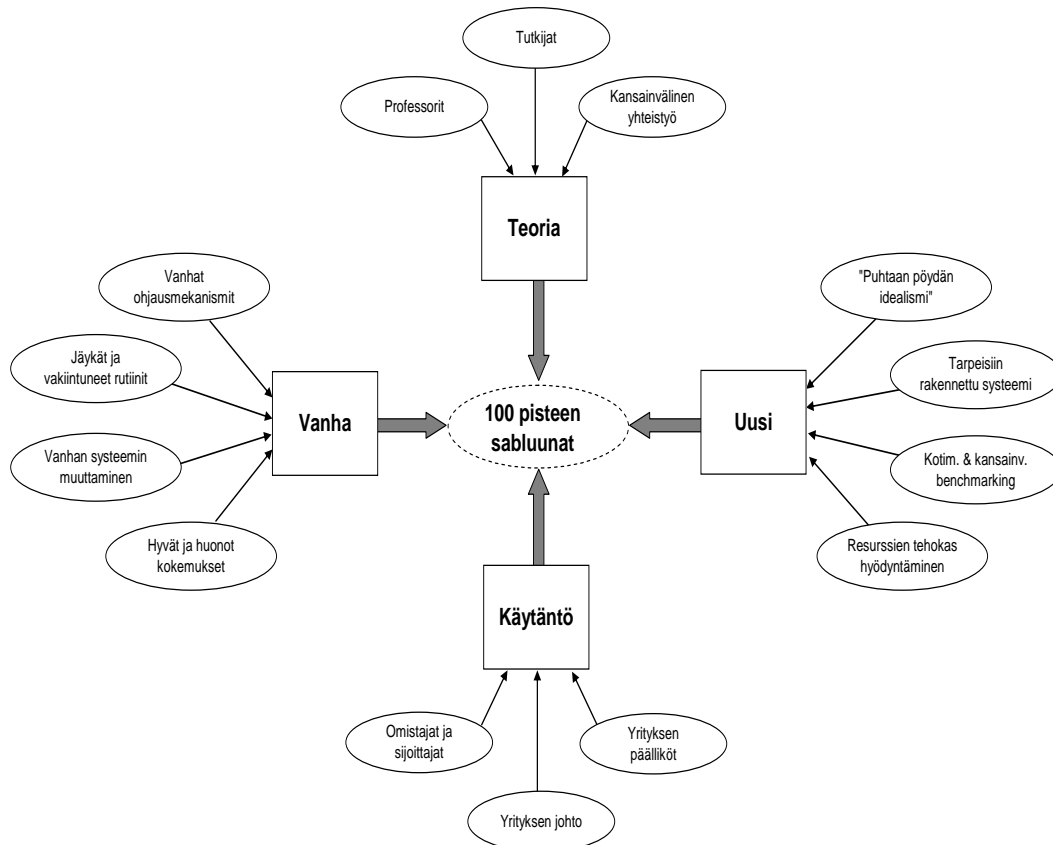
Tutkimushankkeen perusajatus rakennettiin siten yliopistossa edellä olevan hakuilmoituksen peruslähtökohtiin nojautuen. Vaadittavan yritysrahoituksen keräämiseksi tutkijoiden oli kuitenkin jalkauduttava yrityksiin esittelemään kehittälemäänsä ideaa hankkeen toteuttamiseksi.

Lähtökohtaisesti yrityksissä suhtauduttiin varsin positiivisesti hankkeen toteuttamiseen. Positiiviseksi koettiin erityisesti se, että Tekes tarjoaa hankkeelle pääasiallisen rahoituksen ja että yliopisto tarjoaa hankkeelle tutkijat ja muut resurssit sen toteuttamiseksi. Haasteena oli kuitenkin löytää yrityksen oma tavoite, joka liittyy olennaisesti ehdotettuun tutkimushankkeen teemaan kasvuyritysten ohjausjärjestelmistä. Haasteena oli myös se, kuinka vältetään ongelma, kun mukana on muita yrityksiä, jopa kilpailevia toimijoita. Nopeasti kasvavien yritysten keskeinen ongelma oli myös se, että työmäärää lisääviin tutkimushankkeisiin ei ole resurssia eikä aikaa, yritysten sen hetkisten, akuutimpien muiden projektien läpiviemisen rinnalla.

Ensimmäisten yritystapaamisten jälkeen tutkimussuunnitelman sisältö täsmentyi. Teeman sisältö kehittyi toimialakohtaiseksi ja toimialaksi valikoitui metalliteollisuus. Yritysten esittämiä haasteita pyrittiin mallintamaan ideatasolla kokonaisvaltaiseksi teemaksi. Yleisenä teemana olivat edelleen voimakkaasti kasvavien yritysten ohjaukselliset haasteet. Yhtäältä tutkimussuunnitelman rajaaminen tarkoitti sitä, että kaikki yritykset eivät enää soveltuneet tutkimussuunnitelman mukaiseen teemaan väärän toimialan johdosta. Toisaalta kaikki yritykset eivät olleet valmiita sitoutumaan projektiin, jossa ei saavuteta välittömiä hyötyjä yritykselle. Ja kolmanneksi, osalla yrityksistä ei ollut kiinnostusta sitoutua hankkeeseen taloudellisesti eikä myöskään muiden tärkeämmiksi priorisoitujen hankkeiden johdosta.

Tutkimussuunnitelman keskiössä olevasta tutkimusmenetelmästä näytettiin tulevan keskeinen toimija koko tutkimushankkeen toteuttamiselle. Tutkimus-

menetelmän avulla eri osapuolet pidettiin mukana hankkeen suunnittelussa ja valmistelussa. Lopulliseksi Kasvuyritysten ohjausjärjestelmät hankkeen tutkimusmenetelmäksi muodostui neljää eri ulottuvuutta korostava malli, jonka ulottuvuudet liittyvät sekä teoriaan että käytäntöön, täysin uusiin mahdollisuuksiin, huomioimalla kuitenkin olemassa olevat lähtökohtatilanteet, geneerisen ohjausmallin, Tekesin tavoitteleman työvälineen rakentamiseksi (100 pisteen sabluuna, ks. Kuvio 1).



KUVIO 1. Kasvuyritysten ohjausjärjestelmät hankkeen tutkimusmenetelmä (Kasvuyritysten ohjausjärjestelmät projektisuunnitelma).

Kuvion 1 keskellä on tutkimuksen tavoite. 100 pisteen sabluuna on työnimi Tekesin LIITO -ohjelman mukaiselle vaatimukselle kehittää työvälinettä, joka uudella tavalla tukee voimakkaasti kasvavien yritysten ohjaustarvetta. Käytännössä tutkimushankkeeseen mukaan valikoituneet yritykset määrittivät 100 pisteen sabluunan sisällön ja käytännössä se tarkoitti skaalautuvaa toimintaohjelmallia, johon yritykset voivat asemoida itsensä ja arvioida sen avulla mihin talouden ja toiminnan ohjauksen tehtäviä kasvun eri vaiheissa. Käytännössä ohjausmalli korostaa kolmea eri johtamishaastetta: 1) *johtamisen avaintunnuksia*: mitä ovat eri kasvuvaiheissa olennaisimmat ohjauksen tunnusluvut ja miten niitä tulisi kasvuyrityksen johtamisessa käyttää; 2) *uusien liiketoimintayksiköiden integrointi*: millaisia haasteita yritysten yhdistämisestä seuraa johtamiselle ja kuinka ne ratkaistaan, sekä; 3) *omistajaohjauksen ja raportoinnin*

kehittäminen: millä tavoin omistajille ja sijoittajille (nykyisille ja tuleville; omistajayrittäjille, pääomasijoittajille, teollisille omistajille, kansainvälisille instituutioille jne.) suuntautuva taloudellinen ja strateginen raportointi on kasvun eri vaiheissa järjestettävä. (Kasvuyritysten Ohjausjärjestelmät projektisuunnitelma)

Kuviossa 1 esitetty menetelmä korostaa tutkijoiden roolia olemassa olevan teoreettisen tietämyksen esittämisessä. Heidän tehtävä ja tavoite on laatia kansainvälisiä tutkimusraportteja hankkeen tuloksista. Kansainvälinen yhteistyö toteutetussa tutkimushankkeessa tarkoitti yhteistyötä kansainvälisesti arvostettujen tutkijoiden kesken. Hankkeessa oli päätoimisia tutkijoita, mutta käytännössä myös osa-aikaiset tutkijat sekä hankkeessa mukana olleet kansainväliset osa-aikaiset tutkijat osallistuivat yritystason kenttätyöskentelyyn, mm. osallistumalla yrityksissä järjestettyihin työpajoihin (workshopeihin). Tutkijat pitivät myös keskenään tutkimusseminaareja, joissa käytiin läpi voimakkaasti kasvavissa yrityksissä havaittuja haasteita. Havainnot toimivat pohjana tutkimusryhmän keskusteluille, joissa pohdittiin haasteille syitä ja ratkaisumalleja että laajempaa teeman yleistettävyyttä.

Käytännön edustajina hankkeissa toimivat kyseisten yritysten nimeämät henkilöt. Heidän tehtävänä oli tuoda esiin yrityksen näkökulmasta niitä haasteita, joita tutkimussuunnitelman keskiöön, 100 pisteen sabluunaan oli tematisoitu. Käytännössä tämä tarkoitti yrityksen edustajina niin omistajia, johtoa kuin tulosityksiköiden päälliköitä.

Kuvio 1 havainnollistaa myös sitä, että edellä olevat toimijat ovat keskeisessä roolissa siinä, kun yhtäältä sekä Tekesin mutta toisaalta yritysten esittämiä haasteita pyritään ratkaisemaan. Lähtökohtatilanne on aina todellinen, ja nykytila ja sen haasteet on analysoitava, mutta toisaalta kyse on aina tulevaisuuden haasteisiin vastaamisesta sekä niitä tukevista työvälineistä. Tutkimusmenetelmässä "vanha" kuvaa lähtökohtatilannetta: yrityksissä käytössä olevia ohjausmenetelmiä, vakiintuneita toimintatapoja, vanhojen toimintamallien hyviä ja huonoja käytänteitä sekä tarpeita vanhan systeemin muuttamiseksi. Näitä "vanhoja", sekä hyviä että huonoja, käytössä olevia menetelmiä voidaan kehittää joko pienin askelin kohti uusia tarpeita, mutta toisaalta täysin uudet mahdollisuudet ja menetelmät saattavat luoda sellaisia kilpailuetuja, joita muilla ei vielä ole. Kuviossa 1 esitetty "uusi" ulottuvuus korostaakin kokonaan uusia mahdollisuuksia organisaation ohjaamiselle. Uudet mahdollisuudet voivat perustua täysin uusiin ajatuksiin, jotka nousevat joko toimijoiden keskuudesta tai ne voivat löytyä esimerkiksi vertailukehittämisen seurauksena.

Tutkimusmenetelmän kehittämisehdotukset

Kasvuyritysten Ohjausjärjestelmät -tutkimushanke toteutettiin Jyväskylän yliopistossa vuosina 2008-2010. Tutkimuksen avulla pyrittiin rakentamaan voimakkaasti kasvavien yritysten tarpeisiin sopiva uusi liiketoiminnan

ohjausmalli. Tutkimuksellinen lähtökohta oli siten sovittaa Tekesin, kahden case organisaation ja yliopiston ja tutkijoiden tavoitteet yhteen. Tekesin rooli oli toimia uuden teknologian ja liiketoiminnan kehittämistä tukevan tutkimushankkeen rahoittajana. Case -organisaatioiden tavoite oli saada tutkimushankkeesta tietoa menetelmistä, joita nopeassa kasvuvaiheessa ja ympäristössä oleva yritys voisi hyödyntää. Yliopistojen ja tutkijoiden tavoitteet liittyvät kansainvälisesti arvostettujen tutkimusten julkaisemiseen.

Tutkimushankkeen erityiset aiheet määrittyivät yritys kohtaisten haasteiden mukaisesti. Yritys kohtaisten haasteiden pohjalta jäsennettiin lopulta kokonaisvaltainen ohjausjärjestelmien malli, 100 pisteen sabluuna.

Konkreettisten osahankkeiden myötä hankkeeseen osallistuneet yritykset saivat välittömästi ratkaisuja omiin haasteisiinsa. Tekesille laaditun raportoinnin myötä tutkimushankkeen tulokset ovat avoimesti kaikkien yritysten saatavilla ja hyödynnettävissä. Tutkimusmenetelmän kehitysehdotuksina voidaan kuitenkin esittää seuraavia havaintoja.

Käytännön toteutuksen perusteella voidaan todeta, että menetelmässä tulisi voimakkaammin huomioida (myös muodollisesti) eri toimijoiden asettamat tavoitteelliset aikajänteet sekä raportointitavoitteet. Yritykset vaativat ratkaisuja käytännön haasteiden ratkaisemiseksi välittömästi. Toisaalta nämä käytännön haasteet ja niiden ratkaisut ovat juuri niitä, joista myös tutkijat ovat kiinnostuneita. Elinkeinoelämän kanssa verkottunutta tutkimustyötä tarvitaan lisää ja siihen Tekes-rahoituksellinen tutkimushanke tarjoaa hyvät lähtökohdat. Tekes-hanke on konkreettinen tapa lisätä aitoa vuorovaikutusta ja toteuttaa tutkimustyötä käytännön haasteiden ratkaisemiseksi.

Tutkimusten kansainvälinen raportointi edellyttää kuitenkin huomattavasti pidempää aikaväliä kuin yritysten akuuttien ongelmien ratkaiseminen. Läheskään kaikista yritysten ongelmanratkaisuksista ei myös laadita lainkaan määrämuotoista dokumenttia. Tutkimushankkeen toteuttaminen ja siitä laadittavien kansainvälisten tieteellisten artikkelien julkaiseminen saattaa puolestaan kestää useita vuosia. Yrityksillä ei ole kiinnostusta odottaa tutkijoiden tavoitteiden mukaista tieteellistä raporttia haasteiden välittömien käytännön haasteiden ratkaisemisessa. Tutkimushankkeen osalta tulokset raportoidaan tavalla, joka täyttää Tekesin hankkeelle asetettavat raportointivaatimukset. Tutkijoiden tavoittelema kansainvälinen raportointi kestää kuitenkin huomattavasti kauemmin. Tätä aikaulottuvuutta Tekes-hankkeissa ei oteta huomioon, eikä Tekes, eivätkä yritykset ole siitä valmiita maksamaan. Se on kuitenkin selkeä haaste yhdistää tutkijoiden perimmäiset tavoitteet Tekes-hankkeiden toteuttamiseen.

Tekes-hankkeiden haasteena on myös ns. kaikille avoimen ja kaikkia hyödyntävän (vähintäänkin yleistä teemaa tai toimialaa koskevan) generiisen mallin kehittäminen. Kuinka siis kehittää menetelmiä ja malleja yrityksille, jotka eivät niistä voi kuitenkaan saada yritys kohtaista kilpailuetua? Yritysten tavoitteet eivät myöskään saa olla keskenään ristiriitaisia, jotta yhtenäinen tutkimushanke voidaan toteuttaa. Esittämässämme tutkimusmenetelmässä yritys kohtaiset ratkaisut ja haasteet nostetaan koko tutkimushankkeen keskiöön.

Näiden haasteiden analysoimisesta ja raportoimisesta saattaa puolestaan syntyä niitä tieteellisiä läpimurtoja, joita myös tutkijat tavoittelevat.

Geneeristen haasteiden esiin nostaminen ei kuitenkaan ole yksinkertaista. Saati sellaisten yritysten löytäminen, jotka olisivat kiinnostuneita juuri kyseisellä hetkellä nimenomaisesta tutkimushankkeesta ja sen sisällöstä. Tekes tekee erinomaista työtä sen eteen, että se avaa määrääjain erilaisia ohjelmia, jotka se katsoo yhteiskuntaa ja elinkeinoelämää hyödyntäviksi, ja joiden puitteissa uusia tutkimushankkeita voidaan toteuttaa. Tutkijoiden ja elinkeinoelämän olisi kuitenkin jo aikaisemmassa vaiheessa löydettävä toisensa. Tämä edistäisi huomattavasti vuorovaikutusta näiden haasteiden määrittämisessä ja niiden ratkaisemisessa, myös tieteen tavoitteet huomioiden. Käytännön ehdotus on yhteisten keskustelufoorumien kehittäminen ja ylläpitäminen liikkeenjohdon aidon sitoutumisen kautta. Foorumin muotoa ei tule rajata.

Kasvuyritysten ohjausjärjestelmät hankkeessa hyödynnettyä tutkimusmenetelmää voi suositella hyödynnettäväksi myös muissa vastaavissa tutkimushankkeissa, joissa on mukana useita eri osapuolia, joilla kaikilla on erilaisia tavoitteita. Näiden tavoitteiden mukanaan tuoman jännitteen ratkaiseminen on edellytys kaikkia osapuolia hyödyntävän tutkimushankkeen läpiviemiselle.

Suuri kiitos professori Aila Virtaselle mukanaolosta kyseisen hankkeen toteuttamisessa!

KUSTANNUSJOHTAMINEN JULKISELLA SEKTORILLA: LEGITIMAATION ETSINTÄÄ JA RELEVANTTIA PÄÄTÖKSENTEKOA

Toni Mättö & Kari Sippola
Jyväskylän yliopisto

ABSTRAKTI

Keskustelu julkisen sektorin johdon laskentatoimen tilasta on ollut vilkasta viime vuosina. Useat tutkijat ovat ilmaisseet huolensa siitä, että nykyisellä johdon laskentatoimen tutkimuksella on ollut vain pieni käytännön relevanssi julkisella sektorilla. On myös esitetty sellaisia näkemyksiä, että julkisen sektorin organisaatiot käyttävät johdon laskentatoimen tekniikoita lähinnä legitimaatio-tarkoituksessa. Näin ollen johdon laskentatoimen tuottamaa informaatiota ei käytetä todelliseen päätöksentekoon. Tässä artikkelissa esitämme, että mikäli johdon laskentatoimen järjestelmä ei tuota relevanttia tietoa, se ei johda päätöksentekoon ja siten johdon laskentatoimen kehittämisprojekti voi näyttäytyä organisaation ulkopuoliselle lähinnä legitimaation etsintänä. Tutkimus tehtiin toimintatutkimuksena, jossa case organisaatioon implementoitiin uusi laatukustannusten laskentajärjestelmä. Saatu tutkimusaineisto kerättiin kyselyn, organisaatiossa pidettyjen kehityspäivien sekä havainnoinnin avulla. Tutkimus tuottaa uutta informaatiota legitimaation etsinnän ja päätöksenteon välisestä yhteydestä julkisella sektorilla.

Johdanto

Keskustelu julkisen sektorin johdon laskentatoimen tutkimuksen tilasta (*public sector management accounting research, PSMAR*) on ollut viime vuosina vilkasta.

Useat tutkijat ovat havainneet, että julkisen sektorin organisaatioilla on tapana alullepanna muutoksia kustannuslaskentaansa legitimaation lisäämistarkoituksessa (Verbeeten 2011, Carvalho *et al.* 2012, Brignall ja Modell 2000) tai jäljitellä sellaisia organisaatioita, joita pidetään edistyksellisinä (Johansson ja Siverbo 2009a). Näin ollen, näiden tutkimusten mukaan, viimeaikaisten kustannusjohtamisessa toteutettujen muutosten vaikutus organisaatioiden todelliseen päätöksentekoon on jäänyt pieneksi.

Toinen yleisesti esitetty huolenaihe PSMAR -tutkimuksessa on tämänhetkisen tutkimuksen vähäinen relevanssi käytännön ihmisille (van Helden ja Northcott 2010); useat kirjoittajat ovat todenneet PSMAR -tutkimuksen käytännön relevanssin olevan pieni (Hitt 2005, Rynes ja Shapiro 2005). Malmi ja Granlund (2009) sekä Van Helden (2005) ovat todenneet saman asian koskien yleisemminkin johdon laskentatoimen tutkimusta.

Ter Bogt (2008) havaitsi tutkimuksessaan, että julkisissa organisaatioissa esiintyy tyytymättömyyttä laskentatoiminta sekä kontrollin muutosta kohtaan. Hänen haastatteluaineistonsa toi esiin sen, että vaikkakin tehokkuuden etsintää pidettiin organisaatioissa erittäin tärkeänä syynä aiotuille laskentatoimen muutoksille, todelliset tulokset eivät useinkaan olleet kovin käytännöllisiä tai toimivia. Adolfsson ja Wikström (2007) puolestaan havaitsivat tutkimuksessaan ristiriitaisia tuloksia; heidän case-tutkimuksensa Ruotsin koulujärjestelmästä indikoi, että jotkut tutkimukseen osallistuneista olivat tyytymättömiä laatu järjestelmään, jossa ei ollut kustannuslaskenta-aspektia mukana. He ilmaisivat huolensa siitä, että laatu järjestelmä ei ottanut huomioon taloudellisia asioita. Tämä saattaakin olla jälleen yksi esimerkki toiminnasta, joka luokitellaan tutkijayhteisössä legitimaation etsintään tähtääväksi toiminnaksi. Voimmekin kysyä, onko julkinen sektori syypää tehokkuuden etsinnän näennäiseen vähyyteen vai ovatko käytetyt mallit olleet sellaisia, että ne eivät kannusta taloudellisten asioiden huomioimiseen?

Viimeaikaisissa tutkimuksissa havaittu johdon laskentatoimen menetelmien vähäinen merkitys käytännön ihmisille, menetelmien vähäinen merkitys päätöksentekoa tukevana järjestelminä sekä oletus organisaatioiden legitimaation etsintään painottuvasta toiminnasta saattavat olla yhteydessä toisiinsa. Tässä case -tutkimuksessamme pyrimme osoittamaan, että taloudellisten hyötyjen aikaansaaminen kustannusjohtamisen avulla ja näin saatava käytännön relevanssi käytännön toimijoille vähentää teorian ja käytännön välistä kuilua.

Tutkimuksellamme vastaamme esitettyihin tutkimuspyyntöihin julkisen sektorin kustannusjohtamisesimerkkien lisäämisestä (Verbeeten 2011). Tutkimuksemme tarjoaa case-esimerkin julkisen sektorin kustannusjohtamishankkeesta, jonka avulla tuotettua tietoa käytettiin organisaation päätöksenteossa. Tutkimuksissaan Malmi (1997) sekä Anderson & Young (1999) ovat tuoneet esille sen, että kustannusjohtamisen projektia voidaan pitää onnistuneena silloin, kun kustannuslaskenta- informaatio lisää organisaation tietämystä ja projektin avulla saatua tietoa myös käytetään todelliseen päätöksentekoon.

Tutkimuksemme lisää ymmärrystä kustannuslaskentajärjestelmien, erityisesti laatujärjestelmien suunnittelusta ja käytöstä julkisella sektorilla. Erityisesti osoitamme, että julkiselle sektorille on mahdollista rakentaa laatujärjestelmä, jossa saatua tietoa hyödynnetään päätöksenteossa tehokkuuden ja taloudellisten hyötyjen aikaansaamiseksi. Tutkimuksessamme julkisen sektorin case -organisaatioissa otetaan käyttöön aiemmin yksityisen sektorin organisaatioissa testattu kustannusjohtamisen työkalu laatukustannusten seuraamiseksi. Tutkimuksemme vastaa myös viime aikoina esitettyihin huolenaiheisiin siitä, että tieteellinen tutkimus olisi erkaantunut organisaatioiden käytännön toiminnasta ja päätöksenteon tarpeesta.

Artikkelimme rakenne on seuraava: toisessa luvussa kerromme tutkimustuloksista liittyen relevanssiin ja legitimaatioon julkisella sektorilla; kolmas luku keskittyy kustannusjohtamiseen ja laatukustannuslaskentaan. Tutkimuksen neljäs luku kuvaa tutkimuksessa käytetyn menetelmän sekä oletukset; viides luku esittelee tutkimuksen case organisaation. Lopuksi kuudennessa luvussa esitellään tutkimuksemme tulokset.

Käytännön relevanssi ja legitimaation etsintä

Uusi julkisjohtamisen oppi (*the new public management, NPM*) tarkoittaa julkisten palvelujen hajauttamista ja yksityistämistä, uusien johtamisjärjestelmien käyttöä, aitojen tai näennäismarkkinoiden synnyttämistä sekä julkisten palveluiden rationalisointia tehokkuuden lisäämiseksi (Lapsley, 1999). Hood (1995) korostaa, että eräs tärkeä NPM:n ominaisuus on yksityiseltä sektorilta peräisin olevien johtamiskäytänteiden ja -tekniikoiden soveltaminen julkisen sektorin kontekstiin. Ter Bogt (2008) on kuitenkin tutkimuksessaan havainnut, että julkisella sektorilla on tyytymättömyyttä käytössä oleviin kustannusjohtamistekniikoihin. Tutkimusten mukaan julkisen sektorin organisaatioissa on havaittavissa legitimaation etsintään tähtäävää käyttäytymistä (Verbeeten 2011, Carvalho *et al.* 2012, Brignall ja Modell 2000).

Organisaation legitimitettä on tutkittu paljon: esimerkkeinä mm. tutkimukset strategisesta näkökulmasta (Ashforth ja Gibbs 1990, Dowling ja Pfeffer 1975) sekä institutionaalisesta näkökulmasta (DiMaggio ja Powell 1983, Meyer ja Rowan 1991). Strateginen koulukunta on keskittynyt liikkeenjohdolliseen perspektiiviin, jossa organisaatiot pyrkivät saamaan yhteiskunnallista hyötyä manipuloimalla toimintaympäristöään. Sitä vastoin institutionaalinen koulukunta on keskittynyt enemmänkin kulttuurillisten paineiden tutkimukseen; ts. tutkimuksen fokus on siinä, kuinka yhteiskunnallinen muutos vaikuttaa organisaatioon.

Suchman (1995) määrittelee legitimaation "yleisenä näkemyksenä tai oletuksena siitä, että tietyn entiteetin toimet ovat sopivia ja tavoiteltavia jossakin tietyssä sosiaalisessa järjestelmässä, johon kuuluu erilaiset normit, arvot, määritelmät ja uskomukset". Hän myös jakaa legitimaation kolmeen eri

luokkaan: pragmaattiseen legitimaatioon, moraaliseen legitimaatioon sekä kognitiiviseen legitimaatioon. Pragmaattisen legitimaation etsintä on Suchmanin määritelmän mukaan organisaation osakkeenomistajien hyödyntämiselle perustuvia toimenpiteitä, moraalinen legitimaatio tarkoittaa toimia, jotka ovat "moraalisesti oikein" ja kognitiivinen legitimaatio puolestaan viittaa organisaation toimien kautta tavoiteltuun kulttuurilliseen hyväksyntään. Suchmanin mukaan kognitiivisen legitimaation etsintä ilmenee mm. erilaisten mallien, standardien ja sertifikaattien käyttöönottona organisaatioissa. Siten tutkimuksessamme tarkastelu painottuu kognitiivisen legitimaation ja kustannusjohtamismalliin liittyvän käyttöönoton väliseen tarkasteluun.

Järvinen (2006) toteaa, että kognitiivisen legitimaation etsintä ja tehokkuuden tavoittelu eivät aina sulje pois toisiaan. Organisaatio voi tämän tulkinnan mukaan yrittää etsiä tehokkuutta uuden mallin käyttöönotolla ja käyttää samaan aikaan tätä mallin käyttöönottoa legitimaation lisäämistarkoitukseen. Näitä kahta motiivia järjestelmän käyttöönotolle kutsutaan taloudelliseksi ja institutionaaliseksi näkökulmaksi (Oliver 1991). Järvinen (2006) toteaa, että vaikka useat tutkijat ovat implisiittisesti käyttäneet näitä näkökulmia kustannusjohtamiseen liittyvissä tutkimuksissaan, kukaan ei ole hänen lisäksään tutkinut niiden yhteisvaikutusta empiirisesti. Käsillä oleva artikkeli puolestaan syventää tätä tarkastelua selvittämällä taloudellisen näkökulman, relevanssin, päätöksenteon ja legitimaation välistä suhdetta.

Institutionaalinen teoria erottaa erilaisia institutionaalisia paineita mukautua ulkopuolisiin odotuksiin (Powell ja DiMaggio 1991): normatiiviset, koersiiviset ja mimeettiset. Organisaatio voi siten mukautua toisten ammattilaisten normeihin (normatiivinen paine), hallinnon vaatimuksiin (koersiivinen) tai yrittää kopioida muiden organisaatioiden parhaita käytäntöjä (mimeettinen). Järvinen (2006) on lisäksi erottanut vapaaehtoisen mallin käyttöönoton koersiivisesta. Näitä vaihtoehtoja erottaa järjestelmän käyttöönottoon liittyvät motiivit; organisaatio voi vapaaehtoisesti tavoitella institutionaalisia- tai tehokkuushyötyjä tai sitä voidaan vaatia esimerkiksi valtion sääntöjen puitteissa ottamaan joitakin järjestelmiä käyttöön.

Institutionaaliset paineet ja tehokkuushyötyjen etsiminen voivat Järvisen (2006) määritelmän mukaisesti vaikuttaa yhtä aikaa. Kuitenkin näiden kahden vaikutuksen välinen suhde saattaa joissakin tapauksissa olla väärin ymmärretty, jos mallin käyttöönotto ei johda mihinkään näkyvään toimintaan, se voidaan tulkita tiedeyhteisössä puhtaasti legitimaation etsinnäksi, vaikka todellinen syy käyttöönotolle saattaa olla tehokkuuden etsiminen. Siten näiden kahden vaikutuksen välinen suhde voi olla oletettuakin monimutkaisempi.

Nicolai ja Seidl (2010) ovat puolestaan tarkastelleet relevanssin käsitettä kattavan kirjallisuuskatsauksen avulla. He käyttävät määritelmässään relevanssista nimitystä "käytännön relevanssi" ja jakavat sen kolmeen eri luokkaan: välineelliseen, käsitteelliseen sekä legitimaatioon perustuvaan. Kaksi ensimmäistä relevanssia liittyvät päätöksentekotilanteeseen. Legitimaatioon liittyvä relevanssi puolestaan viittaa legitimaation mahdolliseen relevanssiin; tällöin jokin malli otetaan käyttöön organisaatioissa, että voitaisiin legitimoida

omaa toimintaa suhteessa muihin ja saavuttaa joitakin siitä seuraavia hyötyjä kuten esimerkiksi rahoitusta. Välineellinen relevanssi määritellään tietona, joka vaikuttaa päätöksentekotilanteeseen uuden informaation muodossa, kun taas käsitteellinen relevanssi on tietoa eri päätöksien vaikutuksista. Siten välineellinen relevanssi antaa tietoa eri mahdollisuuksista, kun taas käsitteellinen relevanssi kertoo eri päätösvaihtoehtojen vaikutukset.

Tässä artikkelissa legitimaation etsintään liittyvä relevanssi erotetaan käytännön relevanssista poiketen Nicolai ja Seidl (2010) tulkinnasta. Tämä on perusteltua sikäli, että tulkintamme mukaan päätöksentekotilanteeseen vaikuttavaa informaatiota voidaan kutsua käytännön tilanteeseen liittyväksi relevanssiksi, jossa tietoa hyödynnetään sen hankinnan jälkeen, mutta legitimaation etsintään liittyvä relevanssi on luonteeltaan valmiiksi päätettyä toimintaa riippumatta mallin toteutukseen liittyvistä tekijöistä tai saadusta informaatiosta. Tulkintamme mukaan käytännön relevanssin tulee heijastaa vaikutusta organisaation käytännön toimintaan ja siten legitimaation etsintään liittyvää relevanssia ei voida kutsua käytännön relevanssiksi. Tämä ei kuitenkaan sulje pois sitä mahdollisuutta, että legitimaation etsinnällä olisi jotakin relevanssia; organisaatiolle voi olla relevanttia ottaa jokin järjestelmä käyttöön ilman sen suurempaa päätöksentekoa tukevaa käyttöä, jos esimerkiksi mallin käyttöönotto on edellytys valtionrahoituksen saamiselle. Kutsumme tätä legitimaation etsintään liittyvää relevanssia strategisen koulukunnan (ks. mm. Ashforth ja Gibbs 1990, Dowling ja Pfeffer 1975) mukaisesti strategiseksi relevanssiksi.

Carvalho *et al.* (2012) huomasivat tutkimuksessaan, että julkiset organisaatiot ottavat käyttöön uusia laskentamenetelmiä ja -tekniikoita legitimoidakseen toimintaansa, mutta eivät niinkään käytä uusia menetelmiä päätöksenteon apuvälineenä. Nämä tutkijat tosin korostavat, että uutta laadullista tutkimusta tarvitaan antamaan lisävahvistusta heidän näkemyksilleen. Heidän tutkimuslöydöksensä on tehty Portugalissa - maassa jossa NPM:n käyttö on melko vaatimatonta verrattuna Suomeen, jossa oma tutkimuksemme on tehty ja jossa NPM:n vaikutus on melko voimakasta julkisella sektorilla. Heidän tutkimustuloksiaan tuleekin siis tämän 'maavaikutuksen' vuoksi peilata ottaen huomioon kontekstisidonnaiset poliittiset ja sosiaaliset tekijät.

Verbeeten (2011) puolestaan on tutkinut kustannusjohtamista julkisella sektorilla Hollannissa, maassa, jossa NPM:n vaikutus on suunnilleen samalla tasolla kuin Suomessa. Näissä molemmissa maissa on suunnilleen samanlainen julkisen sektorin johtamistyyli liittyen kansalaisten tarpeiden tyydyttämiseen ja neuvottelukulttuuriin. Tämä tutkimus on linjassa em. Carvalho *et al.* (2012) tutkimukseen, jossa kustannusjohtamisjärjestelmiä suurelta osin käytetään legitimaatiotarkoituksessa sidosryhmiin nähden.

Johansson ja Siverbo (2009a, 2009b) puhuvat tutkimuksessaan johtamisjärjestelmien käyttöönotosta ja toisaalta järjestelmien todellisesta käyttämisestä. Tutkimuksessa on samoja piirteitä kustannusjohtamisprojektin onnistumisen arviointiin kuin Anderson ja Young (1999) sekä Malmin (1997) tutkimuksessa. Kahdessa viimeksi mainitussa tutkimuksessa Anderson ja Youngin tutkimus on

tehty kvantitatiivisella tutkimusotteella ja Malmin tutkimus puolestaan kvalitatiivisella otteella. Kummassakin tutkimuksessa todetaan kustannusjohtamisprojektin olevan onnistunut, mikäli projekti pystyy tuottamaan uutta informaatiota ja tätä informaatiota myös käytetään organisaation päätöksenteossa. Johansson ja Siverbo (2009a) kirjoittavat, että usein johtamisjärjestelmän käyttöönotto vaihetta ja itse käyttöä ei pystytä erottamaan tutkimuskirjallisuudessa toisistaan tai että ero on samaa. Tämä seikka voi aiheuttaa sekaannusta tutkimustulosten suhteen. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa, mikäli tutkimuskysymykset liittyen tietyn tekniikan käyttöönottoon on ilmaistu epäselvästi, tämä seikka voi johtaa ongelmiin tutkimuksen validiteetissa.

Tutkimuksemme keskiössä on uuden informaation tuottaminen johdon laskentatoimen tekniikan avulla sekä asiasta seuraavat mahdolliset toimenpiteet organisaatiossa. Tutkimuspropositiomme on, että vaikka tietty tekniikka voidaan ottaa käyttöön organisaatiossa, organisaation johtaja saattaa pitää ko. tekniikkaa tai sen avulla saatavaa informaatiota irrelevanttina organisaation kannalta. Tämä voi johtaa siihen, että ko. tekniikkaa ei organisaatiossa käytetä. Tästä syystä voi näyttää siltä, että organisaatiot käyttävät johdon laskentatoimen tekniikoita lähinnä legitimaatiotarkoituksessa, ei niinkään tehokkuuden etsintätarkoituksessa tai todellisessa päätöksenteossa. Tämä tulkinta ei kuitenkaan pidä välttämättä aina paikkaansa, vaan tilanne vaatii tarkempaa tieteellistä tutkimusta.

Johansson ja Siverbo (2009a) esittävät artikkelissaan mahdollisia selityksiä tälle johtamismenetelmien käyttöönoton vähäiselle merkitykselle päätöksenteossa. Ensiksi, poliittiset päätökset tekniikan soveltamisesta eivät välttämättä mene organisaation hallinnossa sellaisenaan läpi johtuen eri sidosryhmien erilaisista tavoitteista. Toiseksi, he huomioivat kirjallisuudessa esillä olleet legitimaation etsintään ja toisten organisaatioiden toiminnan matkimiseen liittyvät käyttäytymiset (Verbeeten 2011, Carvalho *et al.* 2012, Brignall ja Modell 2000 Johansson ja Siverbo 2009a). Kolmanneksi, sovelletun tekniikan käyttämättömyys voi johtua organisaatioissa varojen tai tarvittavan kapasiteetin (esim. henkilöresurssien) puutteesta. Kuitenkin meidän näkemyksemme mukaan ko. laskentatekniikkaa täytyy ensin voida pitää kohdeorganisaatiolle relevanttina, jotta sitä ylipäätään käytettäisiin organisaatiossa käyttöönoton hyväksymispäätöksen jälkeen.

Vaikka laskentatekniikan käyttö keskeytyisi esim. ennakoimattomien tapahtumien vuoksi tai resurssien puutteeseen, tutkijat saattavat joskus tulkita tämän legitimaation etsinnäksi tai toisten organisaatioiden imitoinniksi. Tämä tulkinta syntyy siitä, kun laskentatekniikka on implementoitu organisaatioon, mutta sitä ei käytetä päätöksenteossa. Voi kuitenkin olla, että tekniikalla ei ole käytännön toimijoiden silmissä relevanssia.

Kirjallisuudessa on esitetty käsityksiä syistä esitettyihin relevanssin puutteisiin liittyen. Van Helden ja Northcott (2010) jatkavat Johnsonin ja Kaplanin (1987) esille nostamaa "relevance lost" keskustelua ja argumentoivat, että nykyistä johdon laskentatoimen relevanssikeskustelua voidaan selittää useilla syillä. Näiden tutkijoiden mukaan nykyään on olemassa trendi, joka

suosii kovia tieteenaloja sekä positivistisia tutkimusmenetelmiä jättäen vain vähän tilaa relevanssin etsinnälle tai sosiaalisille ja organisatorisille konteksteille. Asiaan liittyy lisäksi suorituskyvyn mittaamisen tuominen enemmän myös yksilötasolle yliopistoissa sekä tähän liittyvä pyrkimys tai julkaisupaine julkaista tutkimuksia tietyissä harvoissa eliittijournaaleissa. Nämä tieteelliset aikakauskirjat sitten määrittävät sen, mikä on hyvää tutkimusta liittyen sopiviin tutkimusaiheisiin sekä tutkimuksen lähestymistapoihin. Helden ja Northcott (2010) väittävät, että tämä on omiaan lisäämään käytännön ja tutkimuksen välistä kuilua ja johtaa siihen, että laskentatoimen tutkijat kiinnittävät vähemmän huomiota tutkimuksen käytännön relevanssiin. Malmi ja Granlund (2009) viittaavat Swieringan (1998) tutkimukseen ja argumentoivat, että tutkimus suuntautuu kollegoille eikä niinkään tutkimuksen ulkoisille käyttäjille. Malmin ja Granlundin (2009) mukaan johdon laskentatoimen tutkimuksella on ollut vain pieni vaikutus käytäntöön muutamana viime vuosikymmenenä. Heidän mukaansa eräs johdon laskentatoimen tutkimuksen tehtävistä on tutkia sitä, mitkä laskentatoimen tekniikat toimivat käytännössä ja millaisissa olosuhteissa ja tilanteissa ko. laskentatekniikat toimivat. Tätä asiaa pitäisi heidän mukaansa tutkia enemmän.

Kustannusjohtaminen

Kustannusjohtaminen voidaan määritellä johdon laskentatoimen konseptien käytöksi, tiedon keräämisen menetelmiksi, sen analysoinniksi ja esittämiseksi jotta voidaan tuottaa informaatiota kustannusten suunnittelua, tarkkailua ja kontrollia varten (CIMA, 2005). Kustannusjohtamisjärjestelmät ²⁴ ovat hyödyllisiä tukemaan päätöksentekoa sekä kertomaan, ovatko suunnitellut toimenpiteet toteuttamiskelpoisia ja johdonmukaisia. (ks. McChelry *et al.*, 2007).

Schiffauerova ja Thomson (2006) puhuvat artikkelissaan laatukustannusten mittaamisesta: matalampiin kustannuksiin päästään vain mikäli nämä kustannukset tunnistetaan ja niitä mitataan. Laatukustannusten mittaaminen organisaatiossa toimii myös linkkinä kehittämistoimenpiteiden, asiakasvaatimusten ja kustannusten analysoinnissa. (Schiffauerova ja Thomson, 2006). Laatukustannusten tunnistamiseen ja mittaamiseen päästään keräämällä, analysoimalla ja esittämällä kerättyä dataa. Laatukustannuslaskennan voidaan siten katsoa liittyvän kustannusjohtamiseen (ks. CIMA 2005).

Huolimatta edistysaskeleista, joita on tapahtunut laatujohtamisessa ja laatujohtamisjärjestelmissä, Ittner ja Larcker (1996) puhuvat tutkimusartikkelissaan siitä, että monet johtajat pitävät vaikeina linkittää laadunkehittämiprojektit yrityksen taloudelliseen menestykseen. Ittner (1999) pitää pääsyyntä tähän

²⁴ Kustannusjohtamisen menetelmiä käytetään laskettaessa kustannuksia tuotteille, palveluille ja muille kustannuskohteille. Lisäksi menetelmiä käytetään saadaksemme tietoa suunnittelun, kontrolloinnin ja suorituskyvyn mittaamiseksi sekä relevantin tiedon analysoimiseksi päätöksentekoa varten (ks. Horngren *et al.*, 2009, s. 72).

sopivien menetelmien puutetta huonon laadun taloudellisten seurausten määrittämiseksi. Tämä on eräs esimerkki havaitusta relevanssin puutteesta käytännön toimijoiden näkökulmasta.

Laatukustannuksia on aikanaan määritelty monen 'laatugurun' toimesta. Juran (1989) määrittelee laatukustannukset siten, että ne ovat kustannuksia, jotka katoaisivat tai häviäisivät, mikäli laatuongelmia ei olisi. Crosby (1979) on kategorisoinut laatukustannukset yhdenmukaisuuden ja ei-yhdenmukaisuuden kustannuksiksi. Vaikkakin nämä määritelmät ovat säilyneet useimmiten käytettyinä, myös muita laatukustannuskategorioita, kuten ulkoiset laatukustannukset, joita ovat erilaiset menetetyt bisnesmahdollisuudet asiakkaan tyytymättömyyden vuoksi, on esitetty (ks. Atkinson *et al.*, 1994; Dale ja Plunkett, 1995; Sörqvist, 1998, katso Malmi *et al.* 2004). Käytetäänpä mitä luokittelua hyvänsä, laatukustannusten kategorisointi ja mittaaminen on ensimmäinen askel näiden kustannusten hallitsemisessa (ks. esim. Atkinson *et al.*, 1994, ss. 139 ja 245; Ansari *et al.*, 1997).

Laatukustannuksiin (Cost of Quality ²⁵, COQ) liittyvää tutkimusta julkisella sektorilla on julkaistu hyvin vähän; laatuasioita yleisesti on sen sijaan julkisella sektorilla tutkittu monestakin perspektiivistä, esim. erilaiset käytössä olevat mallit (McAdam *et al.* 2002) ja julkisella sektorilla käytössä olevat laadun työkalut (Redman *et al.* 1995). Yksityisellä sektorilla tehdyissä tutkimuksissa (esim. Östbye, 2004), laatuvirheiden ehkäisyn on todettu olevan kaikista tehokkain ja vähäriskisin tapa vähentää kustannuksia ja lisätä voittoa. Laadun varmistamista pidetään paljon parempana tapana toiminnan kehittämisessä kuin esimerkiksi yrityskauppaa tai lisäkapasiteetin hankkimista. Uuden julkisjohtamisen opin (NPM) hengessä tämä tarjoaa pohjan laadun kehittämiselle julkisella sektorilla. Ottaen huomioon erittäin vähäisen aiheesta tehdyn aiemman tutkimuksen tutkimuksemme tuottaa myös uutta tietoa laatukustannusten mittaamisesta, erityisesti laatukustannusten mittaajärjestelmän suunnittelusta ja käyttämisestä osana julkisen sektorin kustannusten johtamista.

Metodologia

Malmi ja Granlund (2009) tunnistavat kolme tapaa tehdä käytännössä relevanttia tutkimusta: ensimmäinen keino on muuttaa jotakin olemassa olevaa menetelmää uuteen tilanteeseen sopivaksi, toinen on soveltaa jotakin

²⁵ American Society for Quality (ASQ 1999) määrittelee laatukustannukset kustannuksiksi, joita syntyy siitä, että tuotteesta tai palvelusta ei tehdä "laadukasta". Joka kerta kun jokin työvaihe tehdään uudelleen, laatukustannukset kasvavat. Esimerkkeinä laatu-kustannuksista voidaan mainita valmistettavan kappaleen tai esineen uudelleen-työstäminen, asennusvaiheen uudelleentestaus, työvälineen uudelleenrakentaminen, pankin tiliotteen korjaaminen tai vaikkapa ruoka-annoksen palauttaminen asiakastytymättömyyden vuoksi ravintolassa.

normatiivista teoriaa käytäntöön ja kolmas tapa on toteuttaa interventionistista tutkimusta. Malmi ja Granlund suosivat tätä jälkimmäistä lähestymistapaa, heidän mukaansa tällä tavalla voidaan saavuttaa teoreettisesti perusteltuja ja samaan aikaan käytännönläheisiä ratkaisuja.

Tutkimuksessamme käytämme interventionistista tutkimusmenetelmää. Menetelmä sallii tutkijan aktiivisen osallistumisen ja toimimisen tutkimuskohteessa. Jönssonin ja Lukan (2007) mukaan interventionistisen menetelmän yhtenä suurimpana etuna on mahdollisuus kerätä hienojakoisempaa ja merkittävämpää tutkimusaineistoa kuin mitä olisi mahdollista saada perinteisemmällä tutkimusmenetelmällä. Nämä tutkijat myös argumentoivat, että interventionistisella menetelmällä voidaan saada emic-tason tietoa siitä, mitä organisaatiossa tapahtuu. Lukan (2005) mukaan tutkijan interventio mahdollistaa tutkimuksen tavoitteen kannalta oleellisen väylän päästä tutkimaan tarvittavia rakenteita ja prosesseja organisaatiossa. Tutkija pystyy siten yhdistämään aiemman teoreettisen ymmärryksensä tutkittavasta asiasta organisaatiosta saatavaan käytännön tietoon ja asiantuntemukseen. Interventionistisessa tutkimusmenetelmässä tutkijan interventiota pidetään hedelmällisenä, jopa korvaamattoman tärkeänä väylänä saada relevanttia, uutta tietoa. Teoreettisen ymmärryksen lisäksi interventionistisilla tutkimusprojekteilla voidaan myös vastata käytännön kysymyksiin, koska teorioita testataan käytännön ympäristöissä.

Interventionistinen tutkimusmenetelmä soveltuu hyvin käytännön ongelmien ratkaisuun. Tutkimusmenetelmäämme kuvaavassa Malmin (2004) artikkelissa käytetään konstruktivistista tutkimusotetta (Kasanen *et al.* 1993). Konstruktivistisessa tutkimusotteessa yhdistyvät konstruktion uutuusarvon, markkinatestin ja teoreettisen kytkennän korkeat vaatimukset käytännön liike-elämän tarpeisiin. Malmi *et al.* (2004) artikkelissa käsitellään yritysjohton haasteita liittyen investointeihin laatuajurjestelmän kehittämiseksi (ks. myös esim. Ittner ja Larcker, 1996; Ittner, 1999). Malmin kehittämä konstruktio - *a collaborative approach for managing project cost of poor quality (CAMP)* - tarjoaa indikaation odotettavissa olevista kustannussäästöistä tai yrityksen resurssikulutuksen pienentymisestä sen jälkeen, kun yrityksen tiettyjä laatuksustannuseriä saadaan pienentymään tai mikäli ennakoivat toimenpiteet organisaatiossa ovat onnistuneita (Malmi *et al.*, s.314). Käytämme tutkimuksessamme Malmi *et al.* (2004) käyttämää menetelmää, jota sovellamme julkisen sektorin kontekstissa. Case tutkimuksemme on tehty interventionistisella tutkimusmenetelmällä, joka pitää sisällään sekä toiminta-tutkimuksen että konstruktivistisen tutkimuksen.

Artikkelissaan tutkijat Hoozee ja Bruggerman (2010) toteavat, että työntekijöiden osallistuminen on tärkeää, mikäli kustannusjohtamismenetelmän avulla halutaan saada aikaan toiminnallista kehittämistä organisaatiossa. Eräs tärkeä tässä tutkimuksessa käytetyn laatuksustannusmenetelmän ominaispiirre on ns. alhaalta ylös -periaate, jolla työntekijät sitoutetaan mukaan; heille annetaan tehtäväksi miettiä heidän omaa työtään koskevia ongelmia ja haasteita. Tämä tapahtuu alkukartoituskyselyn avulla. Kysely lähetettiin organisaation 16 rakennus- ja ylläpitoprojekteissa toimivalle työntekijälle.

Tutkimuksessamme käyttämämme CAMP -metodi (Malmi *et al.* 2004) keskittyy virhekustannusten, ei niinkään kaikkien laatukustannusten (COPQ)²⁶ seurantaan. Useiden tutkimusten mukaan virhekustannukset ovat yleensä suurin laatukustannuserä organisaatiossa (ks. esim. Seokhin ja Nakhai 2008, Gryna *et al.* 2007, Omachonu *et al.* 2004), olkoonpa kyse sitten yksityisen tai julkisen sektorin organisaatiosta. Lisäksi toinen syy siihen, että keskitymme tarkastelussamme virhekustannuksiin, johtuu case organisaatiomme luonteesta: tässä organisaatiossa havaittiin hyvin vähän ennaltaehkäisevän toiminnan kustannuksia tai valvontakustannuksia. Organisaation rakennus- ja ylläpitoprojektien laatu arvioitiin kunkin projektin lopussa, mutta selkeää kokonaislaatukustannusten mittausta ei tehty projektien ollessa käynnissä.

CAMP-mallin mukainen organisaatiokehittäminen alkaa aloituskyselyllä, missä vastaajat esittävät työntekoaan haittaavia ongelmia. Lisäksi he arvioivat näiden ongelmien vaikutusta työntekoonsa sekä esittävät oman näkemyksensä ongelman syntyyn vaikuttavista tekijöistä. Lopuksi vastaajat pisteyttävät nämä ongelmat siten, että kaikkein isoimmaksi koettu ongelma saa kolme pistettä, toisiksi isoin kaksi pistettä ja kaikki loput ongelmat yhden pisteen.

Kyselyvastauksista tehdään syy-ja-seuraus kaavioita (kutsutaan myös kalanruodoiksi, ks. Ishikawa 1985), joissa jokaisen ongelman syy-ja-seuraus -suhde on näkyvässä. Tämä mahdollistaa ongelman ns. juurisyyn löytämisen ja siten ongelman poistamisen tai vähentämisen. Menetelmään kuuluu luodun aineiston lähettäminen kyselyyn vastanneiden arvioitavaksi. Lisäksi ensimmäisessä kehityspäivässä kalanruotoja käydään läpi ja muutetaan tarvittaessa. Tämän vaiheen tarkoitus on lisätä aineiston validiteettia.

Adolfsson ja Wikström (2007) kuvasivat tutkimuksessaan kvalitatiivista kehitysmenetelmää, jota oli sovellettu julkisorganisaatioon; heidän tutkimuksessaan kuitenkin ilmeni, että organisaatioon sovellettu menetelmä ei antanut riittäviä mahdollisuuksia tehokkuuden parantamiseksi ja siten organisaatio ei lopulta ottanut menetelmää käyttöön. Ongelmaksi muodostui, että menetelmä ei mahdollistanut laatukustannusten arviointia, jolloin ongelmille ei pystytty asettamaan kustannusvaikutusta. CAMP-malli puolestaan vastaa näihin ongelmiin asettamalla löydetyille laatuongelmille kustannusvaikutukset. Tämä toteutetaan organisaation omien asiantuntijoiden tekemillä arvioilla menetetyistä resursseista, työajasta ja muista mahdollisista kuluista.

CAMP-malliin kuuluu aineiston kerääminen useasta eri lähteestä: aineistoa kerätään alkukyselyllä, kehityspäivien avulla sekä havainnoinnilla. Aineistotriangulaation kautta hankitusta validiteetin lisäyksestä ovat kirjoittaneet mm. (Eisenhardt 1989 sekä Morgan ja Smircich 1980). Menetelmätriangulaatiosta puolestaan ovat kirjoittaneet (Morgan ja Smircich 1980, Modell 2005, Shields 1997); tämä toteutuu CAMP-mallissa kvantitatiivisen pareto-kuvaajan (Ishikawa 1985) ja kvalitatiivisten menetelmien kuten

²⁶ Juran (1951) esitteli kirjassaan laatukustannusten teoreettisen viitekehyksen. Aikojen kuluessa käsite laatukustannukset (Cost of Quality, COQ) korvautui käsitteellä huonon laadun kustannukset (Cost of Poor Quality, COPQ). Molemmat termit ovat edelleen käytössä.

kalanruotojen kautta. Pareto-kuvaajassa ongelmat luokitellaan em. mainitun pisteityksen avulla eri luokkiin, esimerkiksi resursseihin liittyvät ongelmat luokitellaan luokan "resurssit" alle siten, että tähän ongelmaluokkaan kuuluvien ongelmien pisteet lasketaan yhteen.

Case-kuvaus

Suomessa on meneillään kuntauudistus, jolla pyritään toiminnan uudelleenjärjestelyillä korottamaan tuottavuutta (Kallio *et al.* 2006). Kuntien lakisääteiset velvollisuudet ovat lisääntyneet samaan aikaan, kun käytettävissä olevien resurssien määrä on pienentynyt. Joitakin syitä viimeaikaiseen kehitykseen voidaan osoittaa olevan väestörakenteen muutoksessa, uuden tekniikan käyttöönotossa varsinkin terveydenhuollon alueella sekä kuntien korostuneessa vastuussa yksilöistä.

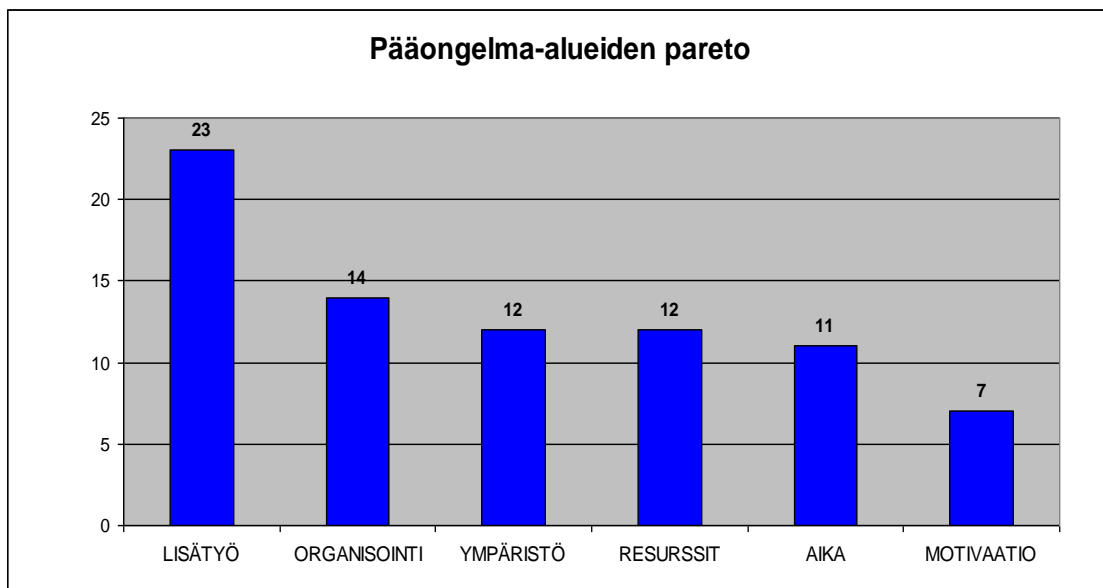
Sekä julkista että yksityistä sektoria koskettaa myös nykyinen taloustilanne. Säästökohteita on etsitty valtiotasolla ja yritykset ovat joutuneet irtisanomaan työntekijöitään. Edelleen tämänhetkinen taloudellinen tilanne on pakottanut kunnat sekä julkisen sektorin etsimään mahdollisuuksia erilaisiin säästötoimenpiteisiin tai vaihtoehtoisesti tehokkuuden nostamiseen.

Kuntauudistuksen alkumetreillä, vuonna 2007, tutkija otti yhteyttä tämän tutkimuksen kohdeorganisaatioon. Tarkoituksena oli löytää julkisorganisaatio, joka olisi kiinnostunut laatukustannusprojektista, jossa tavoiteltaisiin säästöjä laatukustannusten vähentämisen muodossa. Kohdeorganisaatioksi valikoitui suomalainen kunnan omistama julkisorganisaatio, joka hallinnoi kunnan kiinteistömassaa. Organisaatio hoitaa julkistilojen ylläpidon, huollon, vuokraus-toiminnan sekä toisinaan rakennuttaa uusia kiinteistöjä kunnan alueelle. Rakennustoiminta pitää sisällään sekä vuokra-asuntojen rakentamisen että julkisten rakennusten kuten koulujen ja sairaaloiden rakentamisen. Organisaation budjetti oli vuonna 2007 n. 50 miljoonaa euroa, kiinteistöomistukset n. puoli miljoonaa neliometriä sekä henkilöstömäärä n. 100 ihmistä. Henkilökunnan toimenkuviin kuului huoltotoimintaa, rakentamista, sopimusasioiden hallintaa, asiakaspalvelua, rakennustarkistuksia sekä laskutusasioita.

Tutkija otti yhteyttä organisaation johtajaan keväällä 2007 ja esitteli laatukustannusprojektisuunnitelman. Ensimmäisissä keskusteluissa johtaja ilmaisi projektiehdotuksen tulleen hyvään aikaan, sillä organisaatiossa etsittiin parhailaan erilaisia tehostamiskeinoja kunnan vaatimusten mukaisesti. Projekti oli lisäksi yliopistorahoitteinen, joten projektiin ei vaadittu työpanoksen lisäksi muuta sijoitusta kohdeorganisaatiolta. Joitakin viikkoja projektisuunnitelman esityksestä tutkijalle ilmoitettiin, että kohdeorganisaatio lähtee projektiin ja henkilöstön työaika varattaisiin projektille. Tällöin 16 henkilöä organisaatiosta valikoitui ensimmäiseen kyselyyn vastaajiksi. Lisäksi samat henkilöt osallistuivat seuraaviin kahteen kehityspäivään.

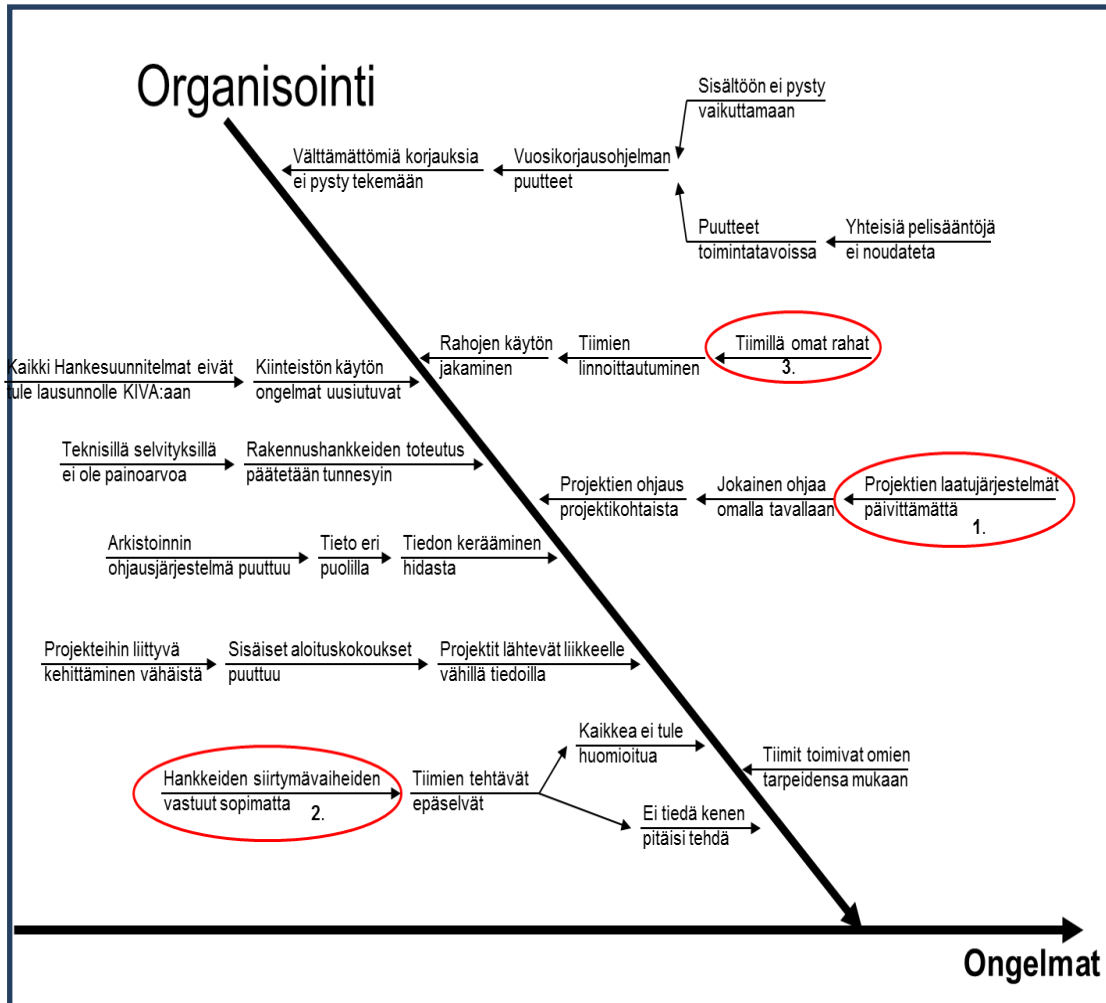
Projekti alkoi kyselyllä, joka lähetettiin projektiin valituille 16 henkilölle. Henkilöiden työtehtävät liittyivät joko rakennus- ja huoltotoimintaan tai sopimus- ja laskutusasioihin. Siten sekä hallintoa että rakennustoiminnasta vastaavia henkilöitä osallistui kyselyyn ja myöhemmin pidettäviin kehityspäiviin. Kyselyssä kysyttiin näkemyksiä työympäristöön liittyvistä ongelmatekijöistä, arviota niiden olemassaolon syystä sekä niiden vaikutusta omaan työhön. Lisäksi kyselyssä pyydettiin arvioimaan ongelman suuruutta siten, että kaikkein suurimmalle ongelmalle annettiin 3 pistettä, toiseksi suurimmalle 2 ja kaikille muille 1 piste. Kyselyyn vastasi 14 henkilöä, joista yksi ei maininnut yhtään työympäristöön liittyvää ongelmaa. 13 muuta vastausta sisälsi useita erilaisia tunnistettuja ongelmia, pohdintoja niiden syntyyn vaikuttaneista syistä sekä kuvauksen niiden vaikutuksesta omaan työhön. Vastauksista pystyttiin tunnistamaan 38 eri työympäristöön liittyvää ongelmaa syy- ja seuraustietoineen. Ongelmat koskivat erilaisia tilanteita ja niitä luokiteltiin yhteisiin pääongelmaluokkiin (kuva 1).

Kyselyaineistosta kävi ilmi, että lisätöihin liittyvät ongelmat olivat kaikkein suurin ongelmaluokka organisaatiossa. Tähän ongelmaluokkaan kuului mm. huoltoprojekteissa tapahtuvat muutokset, jotka aiheuttivat lisätöitä; vastuukysymysten epäselvyys, joka aiheutti ylimääräistä tiedonetsintää; sekä epäselviin raportteihin liittyvä tiedonetsintä. Organisointiin liittyvät ongelmat (ks. kuva 2) puolestaan koskivat esim. projektitoiminnan organisoimista, arkistoinnin epäjärjestelmällisyyttä sekä rakennushankkeen toteutukseen liittyviä epäselvyyksiä. Ympäristöön liittyvät ongelmat koskivat lähinnä avokonttoriympäristöstä ilmeneviä meluhaittoja, keskittymiskyvyn vähenemistä sekä keskeytyksiä. Resurssihin, aikaan ja motivaatioon liittyvät ongelmat oli luokiteltu vastaaviin luokkiin nimikkeille "resurssit", "aika" ja "motivaatio".



Kuva 1 Ongelmakohtainen luokittelu aloituskyselyn tuloksista

Ongelmaluokkia koskeva kuvaaja sekä ongelmaluokkien alla olevat syy- ja seurausketjut (ks. kuva 2) toimivat lähtöaineistona ensimmäiselle kehityspäivälle. Kaikki 16 nimettyä osallistujaa saapuivat ensimmäiseen kehityspäivään, jonka kestoksi oli asetettu 8 tuntia. Aineisto käytiin läpi 4 hengen ryhmissä siten, että yhdelle ryhmälle saatettiin antaa syy- ja seurausketjut luokasta "lisätyö", kun toinen ryhmä saattoi saada kaksi pienempää ongelmaluokkaa kuten "aika" ja "motivaatio". Näin välttyttiin päällekkäiseltä työltä.



Kuva 2 Esimerkki ongelmaluokkaan liittyvästä syy- seurauskuvaajasta

Ensimmäisen kehityspäivän tarkoitus oli varmentaa tutkijan tekemä analyysi kyselyaineistosta ja muuttaa sitä tarvittaessa. Lisäksi aineistoon tehtiin joitakin täsmennyksiä ja lisäyksiä. Lopuksi ryhmät määrittivät syy- ja seurausketjuista kaikkein tärkeimmiksi havaitut ongelmat ko. ongelmaluokassa. Kehityspäivän päätti ryhmien esitys koko osallistujajoukolle, missä jokaisen ryhmän lisäykset ja havainnot esitettiin.

Toisessa kehityspäivässä tavoitteena oli luoda ratkaisuehdotuksia osallistujajoukon voimin ensimmäisessä kehityspäivässä läpikäytyihin ongelmiin. Samat 16 osallistujaa osallistuivat kehityspäivään ja jaettuina 4

hengen ryhmiin ryhtyivät ideoimaan kehitysehdotuksia ongelmille. Ryhmille jaettiin jälleen eri ongelmaluokkia päällekkäisten ehdotusten vähentämiseksi, mutta muutoin ryhmillä oli vapaus valita, mihin ongelmiin tarttuisivat ja minkälaisia ehdotuksia esittäisivät. Yhteensä ryhmät loivat kahdeksan parannusehdotusta löydettyihin ongelmiin. Näihin ideoihin kuului toteutussuunnitelma, arvioidut kustannukset, nimetyt vastuuhenkilöt, arvio toteutukseen liittyvistä riskeistä, toteutukseen vaadittu aika ja lyhyt kuvaus hankkeesta. Ehdotukset koskivat parempaa työn koordinoitua, laatustandardien päivytystä, projektijohdon selkiyttämistä, asiakasvaatimusten kriittisempää tarkastelua, parempaa äänieristystä avokonttoriin sekä tiedonjakelun käytäntöjä. Lisäksi ryhmät esittivät projektisihteerin palkkaamista työtaakan vähentämiseksi.

Kolmannessa kehityspäivässä, joka pidettiin n. kolme kuukautta projektin aloituksen jälkeen, tarkasteltiin löydettyihin ongelmiin liittyviä laatukustannuksia. Laatukustannusten tason arvioiminen palveli löydettyjen ongelmien ja niihin liittyvien ratkaisuehdotusten priorisointia. Kehityspäivään osallistui viisi organisaation jäsentä, joista yksi oli organisaation johtaja ja neljä keskijohdon edustajaa. Keskijohdon edustajat oli valittu siten, että osallistujajoukolla oli hyvä näkemys sekä kenttä- että hallintotyöstä. Laatukustannuksia arvioitiin menetetyt työajan, materiaalikustannusten sekä muiden arvioitavissa olevien kustannusten suhteen. Tunnistetut laatukustannukset vaihtelivat n. 1 000 euron kustannuksista useamman sadan tuhannen euron kustannuksiin. Pienemmät kustannukset tulivat mm. vähäisistä työajan menetyksistä, kun suurimmat ongelmat saattoivat aiheutua suurista projektimuutoksista, lisätyöajoista sekä isojen työkoneiden seisonta-ajasta.

Kolmannen kehityspäivän päätyttyä tutkijan osuus laatukustannusprojektissa päättyi. Kaikki tähän mennessä hankittu aineisto kehitysideoineen, ongelmatietoineen sekä laatukustannusarvioineen annettiin organisaatiolle loppu-raportin muodossa. Kun projektin päättymisestä oli kulunut muutama kuukausi, tutkija meni haastattelemaan organisaation johtajaa. Tarkoitus oli selvittää, oliko projekti johtanut parannusten käyttöönottoon. Organisaation johtaja kertoi, että äänieristystä oli toteutettu mm. erilaisten liikuteltavien sermien muodossa, keskusteluja oli aloitettu toimintatapojen muutoksen aikaansaamiseksi mm. projekti-johdossa ja koordinoinnissa. Lisäksi vastuukysymyksiä oli selkiytetty.

Yhteenveto ja tutkimuksen kontribuutio

Carvalho *et al.* (2012) huomasivat tutkimuksessaan, että julkiset organisaatiot ottavat käyttöön uusia laskentamenetelmiä ja -tekniikoita legitimoidakseen toimintaansa. Tämä löydös on havaittu myös muissa tutkimuksissa (Verbeeten 2011, Brignall ja Modell 2000). Carvalho *et al.* (2012) myös korostavat, että uutta

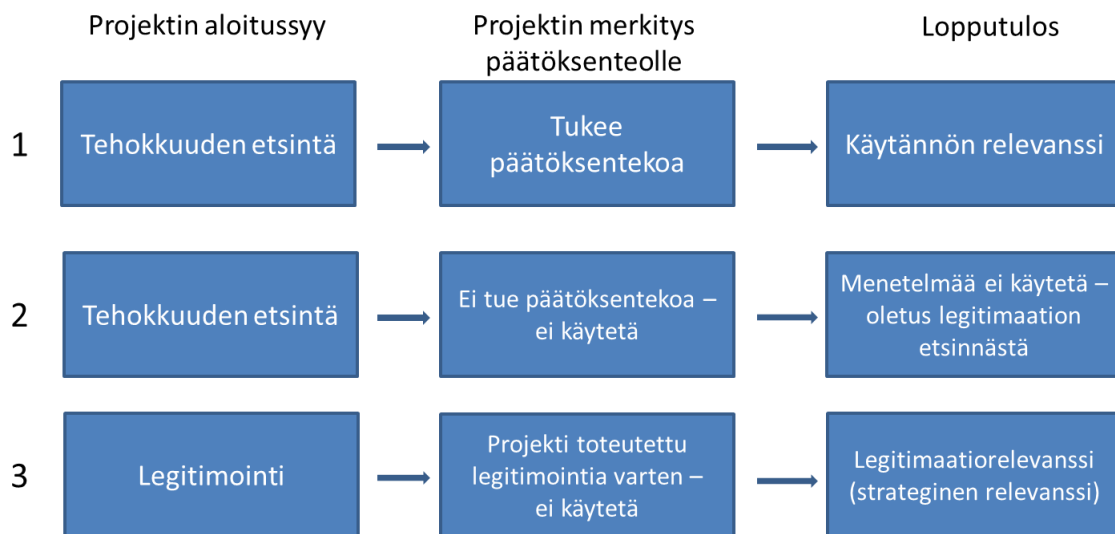
laadullista tutkimusta tarvitaan antamaan lisävahvistusta asiaan. Vaikkakin kvalitatiivinen tutkimus ei ehkä ole paras mahdollinen tapa vahvistaa tai hylätä aiemmassa kvantitatiivisessa tutkimuksessa tehtyjä hypoteeseja, joitain näkemyksiä asiaan se silti antaa.

Meidän tutkimuksemme löydökset yksittäisestä case organisaatiosta näyttäisivät olevan vastakkaisia aiemmissa tutkimuksissa julkaistuille näkemyksille julkisen sektorin legitimaation etsintään tähtäävästä käyttäytymisestä. Tutkimuksemme tulokset osoittavat, että ainakin tässä case organisaatiossa päätöksenteko perustui tutkimusprojektin avulla saatuun dataan ja tätä dataa myös käytettiin organisaation prosessien ja toimintojen kehittämisessä. Tulostemme perusteella voidaan sanoa, että organisaatiot käyttävät kustannusjohtamisen tekniikoita päätöksenteossa silloin, kun kehitetystä mallista on hyötyä organisaatiolle. Yksi mahdollinen selitys aiemmille kvantitatiivisten tutkimusten tuloksille on, että kvantitatiiviset tutkimukset legitimaation etsintään liittyvästä käyttäytymisestä epäonnistuvat saamaan riittävää kokonaiskuvaa kustannusjohtamisen menetelmistä yksittäisissä organisaatioissa.

Tästä seuraa se, että tilanteissa, joissa kustannusjohtamismenetelmän käyttöönotto ei johda toimintaan, tutkimukset eivät pysty erittelemään, ovatko kustannusjohtamisen menetelmät olleet käytännön kannalta huonoja vai onko julkisilla organisaatioilla sittenkin ylipäättään taipumusta legitimaation etsintään liittyvään käyttäytymiseen. Edellä mainitusta syystä tutkijalle voi tulla vaikutelma, että julkiset organisaatiot "vain" legitimoivat toimintaansa, vaikka todellisuudessa organisaatioon implementoitu (kustannusjohtamisen) tekniikka onkin osoittautunut käytännön kannalta huonoksi ja sitä ei siitä syystä organisaatiossa käytetä.

Tässä tutkimuksessamme väitämme case organisaatiosta saatujen tuloksien sekä lukemamme aiemman PSMAR- sekä legitimaation etsintään liittyvän kirjallisuuden pohjalta seuraavaa: on olemassa yhteys laskentatoimen tekniikan relevanssin, tekniikan avulla kerätyn uuden informaation käyttämiseen päätöksenteossa sekä oletetun legitimaation etsinnän välillä. Tämä yhteys on kuvattu kuvassa 3.

Mikäli menetelmästä saatu informaatio ei tue toimintaa tai sillä ei ole relevanssia käytännön toimijalle, organisaation johtaja saattaa sivuuttaa ko. informaation käyttämisen päätöksenteossa. Tämä saattaa antaa organisaation ulkopuoliselle mielikuvan legitimaation etsintään tähtäävästä käyttäytymisestä organisaatiossa. Tämä päätelmä on esitetty kuvion 3 tilanteessa 2. Tilanne syntyy, mikäli organisaatiossa käyttöönotettu uusi tekniikka ei johdakaan havaittavaan toimintaan. Tällöin tutkijat voivat tulkita asian siten, että uusi tekniikka hankittiin vain legitimaatiotarkoituksessa. Todellisuudessa implementoitu laskentatoimen malli ei ehkä ollutkaan sellainen, jota organisaation johto halusi sen olevan laskentajärjestelmää hankittaessa. Esimerkkinä tästä voidaan mainita Adolfssonin ja Wikströmin (2007) tutkimus, jossa jotkut tutkimukseen osallistuneista olivat tyytymättömiä implementoituun organisaation laaturjärjestelmään.



Kuva 3 – Relevanssi, päätöksenteko ja legitimaation etsintä

Ter Bogt (2008) havaitsi tutkimuksessaan, että haastateltavat eri organisaatioista olivat usein tyytymättömiä implementoituihin kustannusjohtamisjärjestelmiin, koska tulokset uuteen järjestelmään siirtymisestä eivät olleet tarkoituksenmukaisia. Malmi (1997) argumentoi tutkimuksessaan, että vaikka uuden järjestelmän avulla saatu informaatio ei johtaisikaan päätöksentekoon tai toimintaan organisaatiossa, tämä ei silti välttämättä tarkoita epäonnistumista, mikäli organisaation mielestä vallitseva nykyinen tilanne on edelleen paras vaihtoehto. Toisin sanoen se, että päätetään olla tekemättä mitään, on toimenpide sinänsä.

Tutkimuksessamme laatukustannusten laskentajärjestelmä otettiin käyttöön case organisaatiossa. Organisaatiossa pidettiin kehityspäiviä, joissa kartoitettiin organisaation ongelmia sekä arvioitiin näiden ongelmien rahamääräistä vaikutusta yhdessä työntekijöiden kanssa. Tärkeille kehittämiskohteille luotiin kehittämisaloitteita, joita myös priorisoitiin rahamääräisen mittaamisen avulla (vrt. kuva 3, tilanne 1). Organisaatiossa otettiin käyttöön uusia tapoja jakaa tietoa, uusia työohjeita sekä selkiinnytettiin vastuunjakoa. Uusia henkilöitä ei palkattu resurssien puutteen sekä kunnan rekrytointipolitiikan vuoksi. Rekrytointiin liittyvä asia todettiin myös Johanssonin ja Siverbon (2009a) tutkimuksessa; resurssien puute johti tämän kehittämisaloitteen hylkäämiseen. Muutoinkin projektissa luodut aloitteet realisoituivat toiminnaksi (esim. avokonttorin äänieristyksen parantaminen) ja kerättyä tietoa myös käytettiin organisaation päätöksenteossa. Tämä täyttää sekä Malmin (1997) että Anderson ja Youngin (1999) kriteerit projektin onnistumiselle. Case organisaatiossa toteutettu projekti vastaa kuvassa 3 esitettyä tilannetta 1.

Tutkimuksemme case organisaatio osallistui laatukustannusprojektiin saadakseen kehitettyä toiminnan tehokkuuttaan. Lisäksi paikallishallinnon taholta tulleet kehittämispaineet julkisten organisaatioiden tehokkuuden lisäämiseksi case organisaation toimialalla vaikuttivat organisaation

toimitusjohtajan mukaan siihen, että organisaatio lähti mukaan kehittämisprojektiin. Vaikka itse projekti lähti liikkeelle organisaation tehokkuuden etsintään liittyvistä ajatuksista, myös institutionaalinen paine on vaikuttanut siihen, että organisaation on pitänyt etsiä erilaisia tapoja parantaa tehokkuuttaan. Korostamme kuitenkin sitä, että tutkimuksemme case organisaatiossa toimenpiteet kustannuslaskentajärjestelmän kehittämiseksi tehtiin perustuen tässä kehittämisprojektissa saatuun uuteen tietoon. Organisaatio sai itse päättää itselleen sopivimmat parhaat toimintatavat sekä valita käytetyt menetelmät.

Sellaisessa tilanteessa, jossa organisaatio pakotettaisiin käyttämään jotakin tiettyä mallia esimerkiksi kunnan taholta, tämä voisi johtaa kuvan 3 tilanteeseen 3, jossa organisaatio pyrkii lähinnä legitimoimaan toimintaansa jonkin mallin käyttöönnotolla.

Case organisaatiossa toteutetun tutkimuksen tuloksia voidaan pitää relevantteina; tehdyt kehittämisaloitteet ja kalanruotokaaviot auttavat ymmärtämään organisaatiossa vallinnutta päätöksentekotilannetta, projektissa tuotettu kustannusinformaatio vastaavasti kertoo kunkin toimenpiteen seurauksista. Tuotetun kustannusinformaation avulla organisaatio pystyi priorisoimaan kehittämistoimenpiteitään. Tästä voidaan todeta, että välineellinen ja käsitteellinen relevanssi toteutui projektissa. Emme havainneet muissa tutkimuksissa korostettua kognitiivista legitimaatiota.

Vaikuttaa siltä, että legitimaation etsintään tähtäävän toiminnan ja tehokkuutta tavoittelevan päätöksenteon välinen suhde on monimutkaisempi kuin kirjallisuudessa on tähän asti esitetty. Organisaatio voi jättää mallin käyttöönnoton kesken, jos malli ei palvele päätöksentekoa riittävässä määrin tai tulokset eivät ole hyödynnettävissä organisaatiossa. Tämä puolestaan voi johtaa siihen, että ulkopuoliset tulkitsevat organisaation motiivit mallin käyttöönnotolle legitimaatiopohjaisiksi. Lisäksi institutionaaliset paineet voivat vaikuttaa organisaation harkintaan projektiin lähtemisestä, mutta mallin sovellus voi olla tehokkuutta etsivä.

Yhteenvedona todettakoon, että tutkimuksessamme on esitelty projekti, joka johti projektissa tuotetun tiedon käyttämiseen päätöksenteon tukena ja siten osoitti käytännön relevanssia (Kuva 3 - tilanne 1). Legitimaatiolla puolestaan voi olla strategista relevanssia organisaatiolle, jos se esimerkiksi mahdollistaa jatkorahoituksen saamisen (Kuva 3 - tilanne 3). Tutkimuksemme pääpropositio on, että näiden kahden tilanteen väliin asettuu mahdollisesti väärin tulkittu suhde mallin käyttämättä jättämisen ja siihen johtaneen syyn välillä. Toisin sanoen organisaatio voi havaita, että käyttöönnotettu malli ei tuottanut hyödynnettävää informaatiota ja siten sitä ei käytetty päätöksenteon tukena. Akateeminen yhteisö puolestaan voi tulkita tämän tilanteena, jossa organisaation päätarkoitus oli alun perinkin legitimoida itseään mallin käyttöönnoton avulla.

Tässä artikkelissa on esitetty johdon laskentatoimen malli, joka johti selvään päätöksentekoon organisaatiossa. Kehitetyt parannustoimenpiteet otettiin käyttöön ja laatukustannusinformaatiota käytettiin priorisoinnin tukena. Mutta kuten Malmi ja Granlund (2009) toteavat, mallin käyttöönnotto ja sen

onnistuminen on aina sidottu tiettyyn kontekstiin; tutkimuksessamme tehdyt havainnot on tehty julkisella sektorilla ja yleistäessä tuloksia toisiin julkisen sektorin toimintoihin tai yksityiseen sektoriin tulee olla varovainen. Mielenkiintoinen jatkotutkimuksen kohde voisi olla käytetyn menetelmän soveltaminen eri kontekstissa. Toinen vaihtoehto olisi toteuttaa useille organisaatioille tehty kysely, jossa etsittäisiin kustannusjohtamisen malleja, jotka johtivat päätöksentekoon. Näitä tilanteita voisi sitten syventää esimerkiksi haastatteluiden avulla.

LÄHTEET

- Adolfsson, P. and Wikström, E. (2007) After quantification: quality dialogue and performance. *Financial Accountability & Management*. Vol. 23, No. 1. pp. 73-89
- Anderson, S. and Young, S. (1999) The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity Based Costing Systems. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 24, No.7, pp. 525-559
- Ansari, S., Bell, J., Klammer, T. and Lawrence, C. (1997). *Measuring and managing quality costs, Management Accounting - A Strategic Focus, a Modular Series* (New York: McGraw-Hill).
- Ashforth, B. E., & Gibbs, B. W. (1990). The double-edge of organizational legitimation. *Organization Science*, 1: 177-194.
- Atkinson, Hawley & Hamburg, John & Ittner, Christopher. (1994). *Linking Quality to Profits: Quality-Based Cost Management*. ASQC Quality Press, Milwaukee, Wisconsin, USA.
- Brignall, S. and Modell, S. (2000) An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the New Public Sector. *Management Accounting Research*. Vol. 11, No. 3. pp. 281-306
- Carvalho, J., Gomes, P. and Fernandes, M.J. (2012) The Main Determinants of the Use of the Cost Accounting System in Portuguese Local Government. *Financial Accountability & Management*. Vol. 28, No. 3, pp. 306-334
- CIMA (2005). *CIMA official terminology 2005 edition*, CIMA publishing, Oxford.
- Crosby, P.B. (1979). *Quality Is Free*, Mentor, New York, NY.
- Dale, B. G. and Plunkett, J. J. (1995) *Quality Costing*, 2nd edn (London: Chapman & Hall).
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (1983), The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, Vol. 48, April, pp. 147-160.
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior. *Pacific Sociological Review*, 18: 122-136.
- Eisenhardt, K. (1989) Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review*, Vol. 14, No.4, pp. 532-550

- Gryna, F., Chua, R. and DeFeo, J. (2007). *Juran's Quality Planning and Analysis for Enterprise Quality*. 5th edition. McGraw-Hill, New York, NY.
- Hitt, M.A. (2005) *Management Theory and Research: Potential Contribution to Public Policy and Public Organizations*. *Academy of Management Journal*. Vol. 48, No. 6, pp. 936-966
- Hood, C. (1995) The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 20, No. 2/3. pp. 93-109
- Hoozee, S. and Bruggerman, W. (2010) Identifying Operational Improvements During the Design Process of a Time-Driven ABC System: The Role of Collective Worker Participation and Leadership Style. *Management Accounting Research*. Vol. 21, No. 3, pp. 185-198
- Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G. Rajan, M. and Ittner, C. (2009) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (13th ed.) Pearson International Edition, Prentice Hall
- Ishikawa, K. (1985). *What is Total Quality Control – the Japanese Way*. Prentice-Hall International, London, UK
- Ittner, C.D. (1999). Activity-based costing concepts for quality improvement, *European Management Journal*, 17(5), pp. 492-500
- Ittner, C.D. and Larcker, D.F. (1996). Measuring the impact of quality initiatives on firm financial performance. *Advances in the Management of Organizational Quality*, 1, pp. 1-37.
- Johansson, T. and Siverbo, S. (2009a) Explaining the Utilization of Relative Performance Evaluation in Local Government: A Multi-Theoretical Study Using Data from Sweden. *Financial Accountability & Management*. Vol. 25, No. 2. pp. 197-224.
- Johansson, T. and Siverbo, S. (2009b) Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change. *Management Accounting Research*, Vol. 20, Issue 2. pp. 146-162.
- Johnson, H.T. and Kaplan, R. (1987) *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*. Harward Business Press. Harward.
- Juran, J.M. (1951) *Quality Control Handbook*. McGraw-Hill Book Company
- Järvinen, J. (2006) Institutional pressures for adopting new cost accounting systems in Finnish hospitals: Two longitudinal case studies. *Financial Accountability & Management*. Vol. 22, No. 1. pp. 21-46
- Jönsson, S. and Lukka, K. (2005). Doing interventionist research in management accounting: GRI-rapport 2005:6. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.
- Jönsson, S. and Lukka, K. (2007). There and Back Again: Doing Interventionist Research in Management Accounting. A. Hopwood, M. Shields & C. Chapman, eds. *The Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier Ltd.
- Juran, J. M. (1989) *Juran on Leadership for Quality* (New York: The Free Press).
- Kallio, O., Martikainen, J.P., Meklin, P., Rajala, T. and Tammi, J. (2006). *Kaupungit tilaajina ja tuottajina: Kokemuksia ja näkemyksiä Jyväskylän, Tampereen ja Turun toimintamallien uudistushankkeista*. Tampereen yliopisto, 2006.

- Kasanen, E., Lukka, K. & Siitonen, A. (1993). The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, pp. 241-264.
- Lapsley, I. (1999) Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or Rationalizing Modernity? *Financial Accountability & Management*. Vol. 15, No 3/4, pp. 201-207
- Lukka, K. (2005). Approaches to the case research in management accounting: the nature of empirical intervention and theory linkage. *Accounting in Scandinavia -The Northern Lights*. Liber & Copenhagen Business School Press.
- Malmi, T, Järvinen, P. and Lillrank, P. (2004) A Collaborative Approach for Managing Project Cost of Poor Quality. *European Accounting Review*, Vol. 13, No. 2 pp. 293-317
- Malmi, T. (1997) Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization. *Management Accounting Research*, Vol. 8, No. 4. pp. 459-480
- Malmi, T. and Granlund, M. (2009) In search of Management Accounting Theory. *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 3, pp. 597-620
- McAdam, R., Reid, R. and Saulsters, R. (2002). Sustaining quality in the UK public sector: Quality measurement frameworks. *International Journal of Quality & Reliability Management*. Vol. 19, No. 5, pp. 581-595.
- McCheltry, S., McKendrick, J., Rolfe, T. (2007), "Activity-based management systems in higher education", *Public Money & Management*, November, pp. 315-21.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. 1991. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis*: 41-62. Chicago: University of Chicago Press.
- Modell, S. (2005) Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: An assessment of validity implications. *Management Accounting Research*. Vol. 16, No. 2, pp. 231-254
- Morgan, G and Smircich, L. (1980) The Case for Qualitative Research. *The Academy of Management Review*. Vol. 5 No. 4 pp. 491-500
- Morse, Wayne J. & Roth, Harold P. & Poston, Kay M. (1987). *Measuring, planning and controlling quality costs*. Montvale, USA. National Association of Accountants.
- Nicolai, A. and Seidl, D. (2010) That's Relevant! Different Forms of Practical Relevance in Management Science. *Organization Studies*. Vol. 31, No. 9/10, pp. 1257-1285
- Oliver, C. (1991) Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*. Vol. 16, No. 1, pp. 145-179
- Omachonu, V., Suthummanon, S. and Einspruch, N. (2004). *International Journal of Quality & Reliability Management*. Vol. 21, No. 3, pp. 277-290.
- Powell, W. and DiMaggio, P.J. (1991) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. University of Chigaco press, Chigaco, IL.

- Quality Costs Committee, *Principles of Quality Costs: Principles, Implementation, and Use*, Third Edition, ed. Jack Campanella, ASQ Quality Press, 1999, pages 3-5.
- Redman, T., Mathews, B. and Wilkinson, A. (1995). Quality management in services: is the public sector keeping pace? *International Journal of Public Sector Management*. Vol. 8, No.8, No.7 pp. 21-23
- Rynes, S.L. and Shapiro, D.L. (2005) Academy of Management Journal Editor's Forum: Public Policy and the Public Interest: What if We Mattered More? *Academy of Management Journal*. Vol. 48, No.6, pp. 925-927
- Schiffauerova, A. and Thomson, V. (2006). A review of research on cost of quality models and best practices. *International Journal of Quality & Reliability Management*. Vol. 23, No. 6, pp. 647-669.
- Seokjin, K. and Nakhai, B. (2008). The dynamics of quality costs in continuous improvement. *International Journal of Quality & Reliability Management*. Vol.25, No8 pp. 842-859.
- Shields, M. (1997) Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 9, pp. 3-61
- Suchman, M. (1995) Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*. Vol. 20, No. 3, pp. 571-610
- Sörqvist, Lars. (1998). Poor Quality Costing. Doctoral thesis. Royal Institute of Technology. Dept of Material Processing Production Engineering. Stockholm.
- Swieringa, R.J., (1998). Accounting research and policy making. *Accounting & Finance* 38, 29-49.
- Ter Bogt, H. (2008) Management accounting change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results – an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector. *Financial Accountability & Management*. Vol. 24 No. 3. pp. 209-241
- Van Helden, G.J. (2005) Researching Public Sector Transformation: The Role of Management Accounting. *Financial Accountability & Management*. Vol. 21, No.1, pp. 99-133
- Van Helden, G.J. and Northcott, D. (2010) Examining the Practical Relevance of Public Sector Management Accounting Research. *Financial Accountability & Management*. Vol. 26, No. 2. pp. 213-240
- Verbeeten, F. (2011) Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*. Vol. 24, No. 6, pp. 492-506
- Östbye, J. (2004) Seminar presentation: How to increase earnings by reducing cost of poor quality. TKK Dipoli. Quality cost seminar 06.04.2005

DECISION IN THE MAKING - A CONVERSATION ANALYSIS OF A MANAGERIAL MEETING

Jukka Pellinen & Anneli Kauppinen
University of Jyväskylä

1 Introduction

This study focuses on the communicative aspect of management accounting practices. The setting of research is a meeting, where a consultant and the management team of a manufacturing firm are discussing ways of improving the efficiency of production and investing in enterpriser resource planning (ERP) system. By analyzing the conversation of this meeting, we are interested in the question of how the managerial decisions as social constructs are actually made.

The concentration in an authentic talk situation locates this study among ethnographically informed research in accounting. Previous studies have concentrated in the work of accountants (Rosenberg et al., 1982; Tomkins & Groves, 1983), the conditions of managerial information exchange (Preston, 1986; Chapman, 1998) and the differences or changes in accounting as a rationale in different work contexts (Jönsson and Solli, 1993; Ahrens, 1997; Kurunmäki, 2000). Jönsson (1998) and Llwellyn (1998) have emphasized the essence of talk and narration in everyday management work. Jönsson (ibid.) is mostly interested in the discursive formation of management institutions. Llwellyn (ibid.) deals with the meaning of different plots in managerial work and the related research. Both authors are also trying to direct more management accounting researchers' attention to talk and narration as the important means of negotiation and persuasion in organizations.

One line of management accounting research interested in change has conceptualized the decisive ideas as boundary objectives (Star and Griesemer, 1989). Boundary objectives may be understood as belief systems that are formed through talk and techniques, and which contain an idea of objectives, means and results that would be gained through enacting to the technique that is central to the specific belief system. Briers and Chua (2001) studied the

development of networks of different techniques and ideas surrounding activity based costing in one organization. Dechow and Mouritsen (2005) related ERP system to different managerial discourses in two different organizations. Very few studies, however, have focused in accounting as part of managerial communication situations where collective meaning for the information is created. To fill this gap, there needs to be more research looking at managerial meetings where accounting information is communicated (Jönsson, 1998; Llwellyn, 1998).

This study applies the methodology of conversation analysis (CA). CA belongs to ethnographic research approach as it shares the central interest in uncovering the taken for granted rules followed in everyday situations (Garfinkel, 1967; Heritage, 1984). CA can be used in analyzing how information is exchanged, what tactics are used when trying to persuade the others and how decisions are eventually made in this authentic managerial meeting. We do not concentrate upon economic information as objective facts but how the knowledge of economic rationale and eventually the decision are socially constructed.

Constructivist epistemology shares a central conception of knowledge as a human and social construction. It is opposed to objectivism that is based in the belief that a human can come to know the natural world directly by using a scientific method. Constructivism places more emphasis on the human mind, psychology, learning, social structures and communication. World as we know it is, at least partly, a discursively conveyed and constructed. Concepts and ideas that we create and use in connection to varying phenomena also have the power to affect the material realities of people's lives. In business studies, the works of Berger and Luckman (1967) in social constructivism in sociology and Weick (1995) in social psychology and sensemaking in organizations have been largely applied in interpretive studies of organizations.

Earlier studies in management communication have described generic linguistic and interactional features characterizing managerial meetings (Yates and Orlikowski, 1992; Asmuss and Svennevig, 2009). We know that the role of chair of these meetings is one of the central features that make managerial meetings to appear as one genre in communicative action. Lehtinen and Pälli (2011) study how managers in the meetings construct their knowledge of genres. The subject of this study is to explain how the shared knowledge of economic decisions is constructed as communicated in managerial meeting.

In accounting research, the ideas of constructivist epistemology have not gained as wide acceptance as in studies of organizations. A few examples of such work although exist. In financial accounting Hines (1988), Morgan (1988), Manninen (1996) and Campbell (2000) have proposed that knowledge in financial accounting might be socially constructed and conditioned by interest, powerful ideas and dialogue. In management accounting Jönsson and Solli (1993) have found out that meaning of accounting information is context dependent and talk is important in the construction of knowledge. Furthermore, Jönsson (1998) has illustrated the possibilities of conversation analysis and called for more research on the communicative aspects of management

accounting as part of what managers are doing in practice. One piece of work in management accounting change is Pellinen (1997) where communicative aspects in knowledge creation and problem solving were the particular focus. The work was based on development inquiry methodology (Tamminen; 1992) where the protocol of fieldwork consists of as set of main tasks that can be named as learning the context and organizing communication to define problems, find ideas for solutions and evaluate them.

In this paper, we discuss the dilemma of economic decision as a social construct. The task is to analyze the interaction between consultants and management team of the company in this unique situation.

The paper is structured as follows. First, we provide a brief description of the research setting and the CA methodology used of this study. We then present and analyze the empirical findings before discussing them in relation to earlier empirical research. Finally, we conclude with the theoretical and practical contributions of the study.

2 Method and data

The data for this study was acquired by tape recording a four-hour-meeting in a manufacturing company. The audio- tape was then transcribed word by word resulting to a 64 pages long transcript with line spacing one. In a detailed transcript generally adopted signs were used (Silverman, 1997). The access for this meeting was opened as a part of a participatory action research in which one of the authors was involved. In this meeting the researcher was acting as a full observant. In addition to the audio recording, the longitudinal study makes it possible to use research diary and other materials to contextualize the meeting and to better understand what is going on in the discussion.

The discussion as the material for this study contains one managerial meeting from its beginning to the end. The meeting was organized in order to prepare important decisions about the development of production control. By revising the production control, it was expected the efficiency of production and the overall profitability of the company to be improved. Also the information systems for logistics and accounting were becoming outdated. Two management consultants were asked to prepare a proposal for the production and IS development plan. The consultants had worked over two months for making the plan and in this very meeting that proposal was presented for the company managers at the first time. They helped their oral presentation by way of overhead projector and a slide show. There were two major issues to be discussed in the meeting. The first was the question about the principles of production control. The other question was the need of making an investment to an enterprise resource planning system. After this work meeting all company managers were expected to be committed to the formal decisions to come.

From the viewpoint of CA the case is about institutional discussion. The company managers, accountants and consultants all had roles predefined by the institution that they are representing. The managers have their roles that are defined by the organization hierarchy and responsibility areas in the firm. In this case, the role of accounting relates centrally to IS maintenance, bookkeeping and financial reporting. The consultants are in the meeting to advice the decision makers of the company based on their superior expertise. The consultants' role in the meeting creates a collective guidance situation. Asymmetry is an integral part of all collective guidance discussions. The equalization of the asymmetry between consultants and the others becomes one of the goals in the discussion. Consultants' talk is also guided by the customer focused demand of respecting the knowledge and experience that the managers have.

The knowledge interest in CA concentrates in the situations of 'real-life' interaction that have their self-contained purpose and that would have taken place without the researchers' influence. Researchers thus interested in everyday interaction of many forms. Because CA is based on findings that are made by analyzing empirical data, the first research phase is the collection of data. In practice that usually requires audio or video recording. The next phase is the making of as detailed as possible transcript in which the hearing and the sighting are reproduced as far as possible. Even though the analysis tends to be largely based on the transcript, the recording has always the principal meaning and it should be used alongside with it. (Seppänen, 1997)

In the analysis the attention directs in the regularities and taken-for-granted rules of the discussion. The forms of conversations are divided into a) dyadic- or multilateral and b) informal- or institutional conversations. In multilateral conversation it is not only interesting when the turn is changed but also who is talking. Many institutional conversations differ from informal conversations in the way of turn taking is controlled. For example, in a meeting the participants are prepared to the asymmetric situation where some are asking questions and some others are answering them. (Tainio, 1997; Kangasharju, 2001)

Institutional conversation (Peräkylä, 1997) is about talk through which participants are performing certain institutional tasks, for example, management or customer service. Institutional talk also refers to the institutional positions of the participants of a conversation in the formal organizations and society. When customers and experts of different institutions talk to each other or among themselves these are forms of institutional conversation (see also, Drew & Heritage, 1992; Heritage, 1997).

The institutional nature of talk has been found appearing through seven distinctive features. According to Peräkylä (*ibid.*) these features consist of:

1. The choice of concepts and depictions;
2. The choice of responsive action;
3. The linguistic formation of action;
4. Sequence-structure;

5. The overall structure of conversation;
6. The signs of professional neutrality;
7. The asymmetric nature of interaction.

Meetings are one typical context of institutional conversations. There are also studies on managerial meetings. Boden (1994) has paid attention to the issue of how competing viewpoints are converging during meetings. Firms' internal meetings are also studied by Kangasharju (2005) whose research objective was to observe differences between Finnish and Swedish managers. The CA of video material showed that there were many misconceptions about the differences in the meeting behaviour of Finnish and Swedish managers.

It is also possible to make observations about the meetings from more linguistic basis. Then the attention directs to the linguistic and non-linguistic means that are used in conversations. Attention may be paid to a few concepts, forms of expressions or sequences and their incidences and meanings in which they are used. In our analysis we have focused in the use of conditional expressions as the case is about guidance- and negotiation- conversations and conditional is the form that relates to persuasion. In the Finnish language the conditional form is not always used to express provisions but very often proposals are made by using the conditional form. In the Finnish language there are also conditional constructs, linguistic structures, through which a plan or a proposal may be expressed in a cooperative and a discreet manner. In the Finnish language sentences do not always have to have subject. For example, the 'ought to' form is often used in a way that the subject, the person who is obliged to do something, is reasoned from the situation.

In the analysis of non-linguistic signs we paid attention to the occurrence of pauses and laughs during the conversation. A pause is a collective phenomenon because it relates to the rhythm of conversation. In CA pauses are typically understood as indicators of unpreferred turns. When the pause is following the first part of a sequence, pause is one way of showing the problematic nature of the response.

Previous research has proved that laughs in the conversations do not always relate to humour or amusing situations. This is especially obvious in institutional conversations. Haakana (2001) has found that in conversations between doctors and patients the one who laughs the most is the patient. The patient's laugh usually indicates that the situation is problematic, for example, when (s)he has to concede that there are problems in his (her) way of life. The doctor the most typically laughs for him- or herself when the confusing situations, for example, when the patient questions his (her) directions.

In the following analysis of a managerial meeting we will focus in the important concepts, overall structure of the conversation, the roles of participants and the use of linguistic (pauses and laughs) and non-linguistic (conditional and sequences) means of interaction.

3 Findings

There were eight active participants in the meeting. The consultants (K1, K2) were expected to advise the managers by presenting a plan for production control and IS development. One of the consultants was an expert in production and the other in IS development. The management group of the company was consisted of the managing director (C), personnel manager (B) and the two business unit managers (D, F). All of them were engineers or chemists with their background in production management. The chief financial officer (E) and the head accountant, now also the IS project manager (A), were standing for accounting and financial management.

The 'bottleneck'

The word 'bottleneck' was used eighty times during the four-hour-meeting. In average that makes one 'bottleneck' for every three minutes. The consultants offered this concept in the beginning of the meeting in order to direct the conversation on production control. It became the most important concept of the conversation. The 'bottleneck' created an image clear enough the meaning of which all participants were able to comprehend. On the other hand, the word 'bottleneck' was used in very different relations and meanings. The main proposal for which formation the consultants needed the 'bottleneck' concept was the idea of basing the production control of the main production line in the use of one control point. They had placed the control point to the production phase that currently was forming a 'bottleneck' to the production. In the next excerpt the 'bottleneck' concept was presented into conversation.

[p. 5]

K1: *There we can then make an important observation, based on those numbers, that there is a bottleneck, here (.) in the water-treatment and test-shooting. ((The personnel manager hands a telescope pointer to the consultant.)) Oh, thanks.*

B: *A more appropriate equipment ((Laughs)).*

K1: *It, it is.. and this creates then (.) a necessity for control there. - -*

The possibility of organizing production control based on the 'bottleneck' phases as the consultants had defined them was discussed one by one in relation to all six production lines. The question of developing the production control in the production line 1 was however the most essential. The business unit manager to whose responsibility area that production line was belonging saw the production control as a more complicated matter than the consultants did. In his view the 'bottleneck' is not always in the same production phase and

idea of fixing the control point based on today's 'bottleneck' would cause problems in the future.

[p. 6]

F: *Yes that's true, but then (.) there we have to remember too such things as, that if the control would be based on some bottleneck (.) and, let's say, that the (.) if the beginning part's load would be based on that bottleneck, then let's say, that there the (product) distribution alters, then then is should be seen that (.) sometimes it may be very wise to make then into production inventories.*

When the participants eventually had come to an understanding, the managers offered the 'bottleneck' back to the consultants. Here the word 'bottleneck' was used in its concrete meaning and, in a way, the metaphoric use of the word was uncovered. The next excerpt shows how the managers also made fun of the serious concept that was so central when dealing with the problems of production control. When the managers had first let the consultant's advice themselves they used humour to turn the situation in the other way.

[p. 48]

K1: *=Yes, OK, that's right, but it was the limited time, that was threatening the whole, the whole work. ((laughing))*

A: *[() yeah.]*

K1: *[().]*

A: *[().]*

K1: *Right.*

C: *Did you have a bottleneck somewhere?*

K1: *Yes we had ((laughing in the back)), it was a technical, it was appearing all around.*

The overall structure of the conversation

Usually the overall structure of meetings consists of four main phases: beginning, presentation, evaluation and ending. The same main phases are to be found also in this meeting. The short opening phase consists of greetings and opening speeches. The most of time in the meeting was spent to presentation and evaluation conversations. As the main part of the meeting many presentations and evaluations are overlapping and following each other. In the presentation phase the consultants are telling the results of their report and making their proposals. Long narration sequences are typical for this phase. In the evaluation and reception phase the proposals are considered. Multilateral conversation about the different sides of the proposal is inherent to the evaluation phase. That conversation leads to mutual understanding of the accessibility of the proposal. The meeting culminates in the making of two

central decisions, after which the conversation breaks up into action planning. As part of the ending phase the managing director verifies the decisions to which the participants have altogether committed themselves. The meeting ends in agreeing upon the next phases in the IS project.

In addition to this very general structure a more specific structure may also be found in the meeting that one may perceive by looking at the index table (in appendix). The presentation and evaluation phase is divided into three main parts. The first part comprises the lengthiest part of the meeting (38 pages of the 64 in the transcript) during which the conversation is led by the proposals that the consultants are making. This phase has very asymmetric starting points and there are many attempts from the part of managers and consultants for making the situation more even. In the second part the managers are making the decisions. This phase is relatively short (only 7 pages in the transcript). As the decisions are made the managers and the head accountant start discussing among themselves about the action plan. In this phase the asymmetry in the conversation takes a new form. The conversation that has begun as consultant led turns now more into management led planning.

A few further observations are possible to be made from the consultant led phase. The first observation is about the topics, length and order of conversations. The consultants began their presentation from the most important and difficult matter. There are six production lines but the production control of the most important of them is discussed at first and the lengthiest. The length of the discussion about the production line 1 is 29 pages in the transcript when all the rest, the other five production lines, are discussed within 14 pages. It is also interesting that the decision about the other main topic in the meeting is made after a very short conversation. The length of the conversation needed for making an ERP IS investment decision is only 3 pages in the transcript. In between these two decisions there is still a short discussion in 2 pages about the economic benefits to be gained by altering the control principles in the production line 1. These benefits were making an important argument for the ERP IS investment. The first decision about changing the production controls of the main production line also creates a need for an ERP IS investment. In a way the ERP IS decision is wrapped up in a wider production control development project from which it is possible to show direct financial benefits to be gained. By demarcating the investment in the development of production control instead of an ERP IS enables positive IRR calculations to be made.

Noteworthy in the presentation and evaluation phase are the observations about the phases bringing the consultants and the managers nearer to each other. The first 24 pages of the 38 pages long phase is consisting of consult led persuasion that does not lead to decisions or observable agreements. At this stage the consultants move the conversation into other production lines. The first clear observation about an agreement can be made almost instantly after changing the conversation to the control of production line 2. The participants agree that it is not worth developing the control of this production line as the production may stop in the near future. For various reasons neither the changes

in production control in the production lines 3-6 is not plausible. It was agreed that it is reasonable to base the production control of the line 3 based on inventory levels also in the future. The processes in the production lines 4-6 were so simple that there were no options to be found for the production control. After ending this line of discussion the consultants move the conversation back to the proposal related to the production line 1 the essentiality of which has become agreed upon. As the question is brought into conversation again the business unit manager that is responsible of the production line 1 accepts the consultants' proposal almost immediately. At this phase the conversation that was needed to persuade the business unit manager goes into four pages.

Typical sequences

There were two kinds of sequences that are occurring very often after the consultants had made their proposals. Both sequences comprise a consultant's turn, the managers' turn and consultant's minimal response. In the first typical sequence a manager responds to the consultant's proposal and after a consultant's minimal response the conversation continues without disruption. In a way the consultant confirms the manager's viewpoint. Here the situation is unproblematic.

1. consultant's proposal
2. manager's response
3. consultant's minimal response

[p. 6]

K2: And, and then (.) when we were pondering how to improve that control (.) and then (.) when we were thinking about it, pondering, it was noticed, that, that as a matter of fact, from the viewpoint of production control, that is very difficult part in the production.

F: Yes it is very difficult. I would say the most difficult in this turf. And it is very important.=

K2: =Yes.

((continues without a pause))

In the other typical sequence the consultant's turn is followed by a manager's disagreeing argument where the consultant gives a minimal feedback. The consultant's minimal response is followed by a pause. The situation seems problematic.

1. consultant's proposal
2. manager's disagreeing argument
3. consultant's minimal response

4. ((Pause))

[

K1: About that bottle... if we will go for it, we ought to look at those recording points (.) There are two natural (.) recording points... That, that we would record the throughput of the bottleneck and then the inventory before it, that, the recording also makes sure that there will always be enough (.) load in the bottleneck, and we can take from there (.) stuff into the bottleneck.

C: Then well, now there is enough material flows, but (.) in the same way as in the pulp, that we too have solvents here and circulation systems (.) The circulation system is then, but always that circulation system ([]).

K1: [Right.]

((Silence))

Who talks?

A few observations are possible to be made about the roles in the meeting. The consultants' advisory role is based on the nature of the meeting. Before the decisions are made their role as experts and spokespersons of a carefully prepared development plan stands out very clearly. The consultants role in the organization is however only temporary. They are constantly reminded about the role of managers as their well paying customers and the consultant's role as visiting advisers in this organization.

The members of the management group of the firm and the consultants do the most of the talking. It becomes therefore at least as interesting to make observations about who do not talk. Two accountants participate in the meeting, the CFO and the head accountant. Through his role as the project manager, at the beginning of the meeting the head accountant talks as the organizer of the meeting and introduces the consultants and the purpose of the meeting. In the presentation phase he talks according to his role as the intermediary between the consultants and the managers. He takes part into conversation very actively by giving additional information for the consultants on behalf of the managers and for the managers on the behalf of the consultants. He also directs a few arguments for the ERP IT investment to the managers. Even though he uses the floor in the meeting very often two observations about his turns can be made. At first, his turns are usually very short, usually only a few words in between the others. This may indicate that he tries to stay aside and leave room for the decision makers and the consultants. When other observation relates to the decision making phase where he keeps silent as in the other phases uses the floor very often. In the decision making phase it is really only managers and the consultants that take part into conversation. In the action planning phase the head accountant then bursts out talking again and uses the floor the most often. In the ending phase his role is to tell how the project proceeds.

The CFO does not take part into conversation at all. She does not use any turns even when the talk is about investing in the ERP system. The personnel manager is the foreman of the administration and in the meeting he has the role of spokesman for accounting. That role is also a subject of making jokes about him by the other managers, but that joking might also play as a part of silencing tactic.

Laughter

We have coded all laughter of the meeting in the index table (in appendix). We have separated the one-person-laughs from the collective laughs. The one-person-laugh means that a person laughs during his turn. These laughs we have found 11 for the management team members and 2 for the consultants. The collective laughs are divided further according to whose turn the laugh is following. There are 22 collective laughs following the turns of a manager (Y) and 9 collective laughs following the turn of a consultant (N). Our finding is that more laughs are related to the managers' turns than into consultants' turns and their turns relax more collective laughs. The managers are thus laughing more and relaxing more collective laughs. This may be also according to what would be expected as the managers are in the role of 'patients'.

Because the guidance situation sets the participants into asymmetric situation, one of the goals of this kind of conversations is to equalize the parties. From this we may draw a conclusion that critical collective laughs pointed at the other party of the conversation would be considered threatening. We found that collective laughter relate to mutually accepted issues. The humour about the consultants' fee and its relation to their effort seem to be one such issue. This may be one way of making the situation more even.

When the laughs are analyzed in more detail one tendency that may be observed from the index table is that the laughs have accumulated in certain phases in the conversation. There is a lot of laugh in those phases where an agreement or consensus of opinion is reached or then talk turns into action planning. We have also observed that all of the one-person-laughs are laughed by the personnel manager. This may be explained by his position in the meeting because he is the person who has hired the consultants. He is thus in an awkward situation.

[p.27]

B: *I happened to noticing that (.) when there was that one working team where I was on behalf of you, the question was very much up for discussion=*

C: *=They were willing to come ().*

B: *I happened to notice that many entered their name for...=*

- C: =Yes.=
 B: =... ((a laughter)) many parties...=
 F: =Right.=
 B: =...as the main supplier.

Consultants' laughter joined to the collective laugh typically after making an agreement. There are two major topics to be found in the collective laughs (Y) following a manager's turn. The one is the consultants' fee. Despite of the serious nature of the meeting the managers are making fun of the consultants very often. The consultants seem to have a similar role to 'the fools in king's court'. When covered in humour the fools were at times able to make bold proposals and bring some new ideas to the king's knowledge. The fools' role of consultants may serve in the meetings of this kind in creating a relaxed atmosphere where also difficult matters are possible to be discussed.

[p. 48]

B: *Bear in mind that always in this phase, in this phase, in these numbers there shows the consultants' addition.*

C: ().

K1: *I was prepared for that ((laughing in the back)), that you will multiply this with three and set it as the target.*

((laughter))

B: *Oh boy ((laughing)).*

It should be noticed that this issue was up for discussion in the very beginning of the meeting and again after making the major decision. The other issue in joking relates to the reciprocal irony among the management team members.

[]

D: *I guess here the production control system is the same as the payment system.*

((Laughter))

D: *The direction only concentrates in that part where that work is done.*

B: *This, there is however, the benefit here is, that we would save in the system investments.*

((Laughter))

D: *Yes indeed, that's for sure.*

((Laughter))

Here the laughter is pointed at the personnel managers' position as the spokesman of the administration. On the other hand, the joking and laughter of the business unit manager may here relate into his difficult position as the person who is tried to be persuaded not only by the consultants but also by the personnel manager.

Long pauses

All lengthier pauses in the meeting have been indexed into the table (in appendix). We have coded the pauses according to whose turn they are following:

- 29 pauses are after a manager's turn (J).
- 15 pauses are after a consultant's turn (K).
- 9 pauses are after a manager's turn and the consultants' minimal response (Jk).
- 3 pauses are after a consultant's turn and the managers' minimal response (Kj).

The first general finding is that in the first part of the negotiations there are pauses only very seldom and the most numerous the pauses are when coming into the first agreement and shortly after it, and again at the end of the meeting. In the beginning part of the conversation the pauses are the most often after a consultant's turn. After the first agreement the pauses are most usually after the managers' turns.

The pauses are caused by the pondering of difficult problems that the consultants are pointing at. There seem to be plenty of difficult problems in the production line 3. The pointing of these problems in consultants' presentation makes one business unit manager to ponder the difficult production economic problems aloud in front of the others. The bringing of solution possibilities into discussion makes the situation very difficult, and that shows in numerous pauses.

[p. 29]

K1: *But somehow that has to be solved, that there is too much capacity and (.) we think, I think that it may be our shared view that it ought to be dropped at one blow, that capacity, and then begin from the new (.)*

D: *It's a political question.*

K1: *Yes it is, it is.*

D: *That's what should be done, but.*

((Silence))

D: *But there is no address for that dropping.*

K1: *[Right. Right.]*

The pauses also relate to the solving of difficult technical problems. Because the knowledge of the consultants and the managers is different, it takes active listening and learning from both parties to come into shared understanding. The consideration of the new pieces of information related to the production control of the complicated production line 1. At the beginning of the meeting the proposals made by the consultants were not accepted and consultants were constantly forced to seeking new tactics for advancing the negotiation. The search for new tactical turns creates pauses in the consultants' turns.

[p. 9]

K2: [No no.]

K1: About that bottle... if we will go for it, we ought to look at those recording points (.) There are two natural (.) recording points... That, that we would record the throughput of the bottleneck and then the inventory before it, that, the recording also makes sure that there will always be enough (.) load in the bottleneck, and we can take from there (.) stuff into the bottleneck.

C: Then well, now there is enough material flows, but (.) in the same way as in the pulp, that we too have solvents here and circulation systems (.) The circulation system is then, but always that circulation system ([]).

K1: [Right.]

((Silence))

K2: If there is still something, then?

K1: I was thinking about that bottleneck, in here, here we have enough (.) if that bottleneck is for example here, then, then that is the observed (.) thing. It is, what if it is in the press (.) How could we observe it, if it is well (.) in different place than we think?

((Silence.))

K1: In the most extreme, it is, it is the nitrate store.

((Silence.))

K1: And then it, the recording of that bottleneck, it unloads the production program, and then of course it is, if we go there (.) if we jump into the information system, then the information is moved to all parties in the activity chain (.) always (.) to the shop floor too.

The pauses thus clearly relate to the negotiation phase and the problematic nature of the issue at hand.

Conditional constructs

The use of conditional constructs during the negotiations is remarkably active. Their function in the conversations is clearly planning and persuasion. This makes sense as the consultants are the most active users of the conditional form. The most the conditional expressions are relating to the presentation phase and before making agreements or decisions. Also the management team uses conditional but in the presentation and evaluation phase more as extensions of the consultants' turn. After the decisions are made the situation changes in this respect, and the managers begin using conditional forms in action planning more 'independently'.

The consultants use conditional form very often to create understanding about the economic reasonability of their proposals. In the next excerpt conditional is used in stepwise planning of what could be achieved if the

process pace in the 'bottleneck' phase would be accelerated. The topic is very production centric and the expected benefit is calculated in extra sales margins. The consultants are using also passive voice and cleverly avoid using the form: 'managers should'.

[p.8]

K2: *We were calculating it, just by, well yes, but OK (.) The starting point was, that the bottleneck would be in the water treatment, that, if it would take one day (.) less in those tanks, then from there we would get (.) let's say about ten percent (.) increase in the capacity, in there which is the most limiting point in the process based on these calculations. We would get it, it would be possible get (.) put, put well (.) we would get ten percent more stuff out from there, from the whole pipeline (.) out. And in euros, we calculated that it would make possible some extra sales and over a half million (.) as extra sales margins.*

In the same way the consultants are also talking about their proposal concerning the organization of production control. In the next excerpt they are suggesting reorganization. Here they are directing their guidance more directly to the subjects who should, not however the managers in the meeting. The potential benefit was expressed as better cost efficiency.

[p. 40]

K1: *Let's take it here. What we have written about this. About general principles first. Would you tell?*

K2: *OK, OK (.) we are trying to cut from here that ought to be done with fewer resources that everything ought not to be controlled. But critical points ought to be defined and the control would be based on that. It ought to be delegated that downwards. Then downwards, and in that sense, that well, the production foreman could do something and then part of it would be done by in a production team, by the workers. And then that kind of general principles, were discussed, or (.) that (.) in our mind for the sake of production planning it would be important, that (.) it would be (.) as a staff function between sales and production, but that the system is such, that sales and production (.) as normal way of action, they would be in as close relationship as possible. In that sense it would increase, that model, where it (.) the production would plan their part and sales would be in touch with them, to them, who are also implementing the plans. Then that would be better than the control would be at the hands of some department head.*

Ought to

One index of the negotiation phases is occurrence of 'ought to' form conditional constructs. These commonly used conversational forms have meaning in

asymmetric negotiation situation because they are used when talking about one's own or someone else's duties. When directed to oneself a necessity is harmless. But when the words are directed to one someone else's duties it has a control function.

In the meeting the question is about change pressures in the factory. In the index table we have marked the use of 'ought to' constructs by both sides. There are 25 (B) 'ought to' observations from the managers' turns and 9 (P) observations from the consultants' turns. More typically they are used when the managers talk about their own intentions than in guidance function.

Maybe more interesting is question is how these constructs relate to different phases in the negotiation. The most of the managers' own intentions are expressed at the beginning and especially at the end of the meeting. There are almost no 'ought to' expressions to be found in the decision making phases. The first time the consultants use 'ought to' expression is about after one hour after the beginning of the meeting. After that they are used but not at the ending part of the meeting.

In the following excerpt a business unit manager expresses the need to go over and consider the plausibility of the bottleneck control in more detail.

[p. 5]

- - *Well, well there it ought to be, it ought to be taken, in a way, all possibilities into account. And, and there we may find some other bottlenecks, too. One is that, that vacuum, and then maybe pressing (.) with some other combination there may come, I'm not so sure.*- -

The consultant eventually presumes to express his first proposal in the 'ought to' form about a relatively minor question. The tentative proposal is pertaining to the question of leaving slag into batch sizes.

[p.15]

- - *Then we ought to make it possible to allow, based on these reasons in the production, that it ought to be possible make (.) bigger batches than orders and the rest of it will then remain in the stock. Of course it requires that it is such stuff that we may expect to be sold, too.*- -

4 Discussion and conclusions

In this study we have focused in one such meeting, where the decisions about production control and investment in ERP systems as a necessary means were at the agenda. In this conversation the key concept was the 'bottleneck'. Previous accounting research has dealt with 'boundary objects' as similar easily approachable and flexible phenomena that become of great concern to negotiations between different groups within an organization (Briers & Chua, 2001; Dechow & Mouritsen, 2005). By means of a conversation analysis we were

able to observe the use of this kind of powerful concept in a real life managerial setting. In comparison with the previous organization level longitudinal studies the level of analysis is here one meeting that allowed a very detailed analysis of one decisive conversation to be made.

From the observations from the meeting we may conclude that the use of different concepts, expressions and plots is related to the institutional roles (Llwell, 1998). When consultants are directing their words to the managers they use very often the word 'bottleneck' in its metaphoric meaning. They are also using the metaphor in constructing a romantic plot: 'When the bottleneck is noticed it can be used for production optimizing and the managers will make a lot of money'. When the managers are directing their words to the consultants they tend to use concepts in their concrete meaning. Here we may also find some examples of comic narration: 'As resulted from the consultants' evening program the bottlenecks that have been left at the hotel room's floor are delaying the preparation of their presentation'. When managers are directing their words to other managers the most typical plot is irony that they use to signal the problematic nature of the situation and the difficulty of solving the problems.

Many observations of the use of both linguistic and non-linguistic means in the decision making conversation were possible to be made. Especially the volumes in the use of conditional forms seem to relate to the climax phases of the conversation. The occurrence of laughs and pauses clearly increases after the first agreement was made. At this point of the meeting the nature of the conversation is changing. The problems are discussed more freely. The laughter and pauses relate to inconvenience of the question, but they also relate to the attempts bringing the managers and the consultants nearer to each other.

Our analysis also revealed some tactics that managers and consultants were using in the decision making conversation. The consultants were free in choosing the key concepts, and by the bottleneck concept they were able to turn the managers' attention to the questions they liked. By selecting the key concepts they defined the field for conversation. The consultants' tactic in the persuasion was to start from the most critical and difficult to solve matter. When the lengthy conversation eventually ended into a dead end the next move was to start creating mutual understanding about the fundamentality of solving that problem by considering a group of issues of minor importance. As that discussion led to making some clear agreements it decreased the asymmetry between the parties. The decisions were made very soon as after the side trip the discussion moved back to the most critical topic.

In interactional terms, economic decisions would involve practices such as those described in this study. In practicing decision making, professional consultants and managers take several steps. First the consultants make a proposal based on large set of company specific material combined with the method applied in consultancy and their personal experiences from other similar cases. They do so in the form of overhead presentation and persuasive linguistic tactics. The linguistic tactics consisted of typical sequences of consultant's proposal - manager's response - consultant's minimal response. As

series of such typical sequences was followed by major proposal that was either accepted or dismissed. The dismissal led to new series of smaller proposals and responses.

The responses of managers were signalled with long silence when the proposal was problematic or the question in hand was too complex to proceed in decision-making. This can be seen as turn-taking for conversation, where managers 'allocated the floor' back to the consultants. The notion of silence in this meeting might also relate to the issues of passiveness, silencing and isolating. The role of the CFO, the only woman in the meeting, was peculiar. She did not take the floor at all. There were also indicators of tactics of silencing, where jokes and collective laughter were used to remind about her organizational position.

Our analysis has showed the methodological potential of ethnomethodological conversation analysis in management accounting. Earlier research (Jönsson and Solli, 1993; Jönsson, 1998) has shown that there is need to relate accounting information to managerial communication activities in order to construct organizational and situational meaning. Managerial meetings are places where decisions are made, accounting information communicated and organizational meaning for this information created. We believe there is need for further studies of communication in managerial meetings. Such studies can contribute in an important way to how accounting information is used, economic knowledge is created and decisions of accounting system changes are made.

REFERENCES

- Ahrens, T. (1997) Talking Accounting: An Ethnography of Management Knowledge in British and German Brewers. *Accounting, Organizations and Society* 22 (7): 617-637.
- Asmuss, B. and Svennevig, J. (2009) Meeting talk: An introduction. *Journal of Business Communication* 46: 3-22.
- Berger, P. L. and Luckmann, T. (1967) *The Social Construction of Reality: A Treatise in the Sociology of Knowledge*. Anchor Books.
- Boden, D. (1994) *The business of talk: organizations in action*. Polity Press, Cambridge.
- Boden, D. (1995) Agendas and arrangements: everyday negotiations and meetings. pp. 83-100, in Firth, A. (ed.) *The discourse of negotiation: studies of language at the workplace*. Pergamon, Oxford.
- Briers, M. & Chua, W.-F. (2001) The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society* 26: 237-269.

- Campbell, D. J. (2000) Legitimacy theory or managerial reality construction? Corporate social disclosure in Marks and Spencer Plc corporate reports, 1969-1997. *Accounting Forum* 24 (1): 80-100.
- Carlsson, S. (1951) Executive behaviour: a study of the work load and the working methods of managing directors. Strömbergs, Stockholm.
- Chapman, C. S. (1998) Accountants in Organisational Networks. *Accounting, Organizations and Society* 23 (8): 737-766.
- Dechow, N. & Mouritsen, J. (2005) Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration. *Accounting, Organizations and Society*.
- Dent, J. F. (1991) Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* 16: 705-732.
- Drew, P. & Heritage, J. (1992) Talk at work. Interaction in institutional settings. Cambridge University Press, Cambridge.
- Garfinkel, H. (1967) *Studies in Ethnomethodology*. Englewood Cliff, Prentice Hall.
- Grant, D., Keenoy, T. & Oswick, C. (1998) Introduction: Organizational discourse: Of diversity, dichotomy and multi-disciplinarity, pp. 1-15 in Grant, D., Keenoy, T. & Oswick, C. (eds.) *Discourse + Organization*. Sage, London.
- Haakana, M. (2001) Lääkäri, potilas ja nauru, pp. 135-160, in Sorjonen, M.-L., Peräkylä, A. & Eskola, K. (eds.) *Keskustelu lääkärin vastaanotolla*. Vastapaino, Tampere.
- Heritage, J. (1984) *Garfinkel and Ethnomethodology*, Cambridge, Polity Press.
- Heritage, J. (1997) Conversation analysis and institutional talk: analysing data. In Silverman, D. (ed.) *Qualitative analysis: issue of theory and method*. Sage, London.
- Hines, R. D. (1988) Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality. *Accounting, Organizations and Society* 13 (3): 251-261.
- Jönsson, S. and Solli, R. (1993) 'Accounting Talk' in a Caring Setting. *Management Accounting Research* 4 (4): 301-320.
- Jönsson, S. (1996) *Accounting for improvement!* Pergamon.
- Jönsson, S. (1998) Relate management accounting research to managerial work! *Accounting, Organizations and Society* 23: 411-434.
- Kangasharju, H. (2001) Keskustelunalyysi kokousten ja neuvottelujen tutkimuksessa, pp. in Halonen, M. & Routarinne, S. (eds.) *Keskustelunalyysin näkymiä*. Kieli 13, Helsingin yliopiston Suomen kielen laitos.
- Kangasharju, H. (2005) Monenlaista vuorovaikutusta - Suomalaiset ja ruotsalaiset kohtaavat kokouspöydässä, pp. in Kangasharju, H. & Kangas, O. (eds.) *Sanojen valta ja vallan sanat*. SKS, Helsinki.
- Kurunmäki, L. (2000) Power Relations in the Health Care Field: Accounting, Accountants, and Economic Reasoning in the New Public Management Reforms in Finland. *Jyväskylä Studies in Business and Economics* 34.

- Lehtinen, E. and Pälli, P. (2011) Conversational use of genres in managerial meetings. *Scandinavian Journal of Management* 27 (3): 287-296.
- Manninen, A. (1996) The Production of Knowledge in Accounting. *Accounting, Organizations and Society* 21 (7/8): 655-674.
- Mintzberg, H. (1973) *The nature of managerial work*. Harper & Row, New York.
- Morgan, G. (1988) Accounting as Reality Construction: Towards a New Epistemology for Accounting Practice. *Accounting, Organizations and Society* 13 (5): 477-485.
- Mouritsen, J. (1999) The flexible firm: strategies for a subcontractor's management control. *Accounting, Organizations and Society* 24: 31-55.
- Pellinen, J. (1997) Unfolding a Management Accounting System Change. *Jyväskylä Studies in Computer Science, Economics and Statistics* 39.
- Peräkylä, A. (1997) Institutionaalinen keskustelu, pp. 177-203, in Tainio, L. (toim.) *Keskustelunalyysin perusteet*. Vastapaino, Tampere.
- Preston, A. (1986) Interactions and arrangements in the process of informing. *Accounting, Organizations and Society* 11 (6): 521-540.
- Seppänen, E.-L. (1997) Vuorovaikutus paperilla, pp. 18-31, in Tainio, L. (toim.) *Keskustelunalyysin perusteet*. Vastapaino, Tampere.
- Silverman, D. (1997) *Interpreting qualitative data*. Sage, London.
- Star, S. L. and Griesemer, J. R. Institutional Ecology, 'Translations' and Boundary Objects: Amateurs and Professionals in Berkeley's Museum of Vertebrate Zoology, 1907-39. *Social Studies of Science* 19 (3): 387-420.
- Tainio, L. Preferenssijäsennys. pp. 93-110, in Tainio, L. (toim.) *Keskustelunalyysin perusteet*. Vastapaino, Tampere.
- Tamminen, R. (1992) The Development Inquiry Approach. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 41 (1): 42-61.
- Tomkins, C. & Groves, R. (1983) The everyday accountant and researching his reality. *Accounting, Organizations and Society*, 8: 361-374.
- Vaivio, J. (1999) Examining the 'quantified customer'. *Accounting, Organizations and Society* 24: 689-715.
- Weick, K.E. (1995) *Sensemaking in organisations*. Sage, Thousand Oaks.
- Yates, J. and Orlikowski, W. (1992) Genres of organizational communication: A structurational approach to studying communication and media. *The Academy of Management Review* 17 (2): 299-326.

APPENDIX 1 Index table

Page	Themes	Laughs	Pauses	Conditional 'Ought to'	Conditional Constructs
1	Opening	Yj			
2					
3	Presentation (Production line 1)				
4					
5		j		B	KKKKK
6					KKKK
7					KKK
8					KJKKKKKKK
9			Jk		
10				B	KJKK
11				B	KJJ
12					
13		Y		BB	
14		N	KJk	BB	J
15				BP	
16				P	K
17			K		KK
18					K
19			K	P	JK
20					K
21			K		J
22		jY		B	
23		Y	Jk		KKKKKKJ
24					KKKJJJJ
25					KJ
26	(Production line 2)			BP	J
27	1st agreement	j	JkJkK		
28	(Production line 3)	YkYN	JJ		
29					
30			JKKKJ		K
31			JKK		KK
32					KKK
33	(Production line 4)		JKJkjk		JKK
34		YYYjjY	J		K
35	2nd agreement (Production line 5)				KKKJJ
36					
37	(Production line 6)				
38			JJkJk	P	J
39				P	KKK
40				P	21*K
41	(Production line 1)				KJJJ
42	1st decision (Production control)	jjNY			9*K + 5*J
43		YYk	JJJ		
44					KKKKKK
45	Economic justifications				KK
46		YYYN			
47	2nd decision (ERP IT)		JJk	P	K
48		NjNYNY			
49		Njj			
50	Execution planning				
51			JJ		JJ
52					
53			J		J
54			JJk		JJJ
55		Y	J		7*K + 4*J
56				P	JJJ
57					KKKKKJ
58			JJJJ	B	
59			JJJJKJ		J
60			JJKK		KK
61		Y		BB	J
62	Confirmation of the decisions	YjY		BBBB	KKK
63	Progression of the project				
64		YN		B	J

