Jyväskylän yliopiston julkaisuarkisto
Jyväskylä University Digital Archive

UNIVERSITY OF JYVÄSKYLÄ

This is an electronic reprint of the original article.
This reprint *may differ* from the original in pagination and typographic detail.

Author(s): Järvenpää, Marko

Title: Ympäristölaskentatoimen kehittämisen arkea

Year: 2011

Version:

Please cite the original version:

Järvenpää, M. (2011). Ympäristölaskentatoimen kehittämisen arkea. Yritysetiikka, 3(1), 24-29. http://www.eben-net.fi/

All material supplied via JYX is protected by copyright and other intellectual property rights, and duplication or sale of all or part of any of the repository collections is not permitted, except that material may be duplicated by you for your research use or educational purposes in electronic or print form. You must obtain permission for any other use. Electronic or print copies may not be offered, whether for sale or otherwise to anyone who is not an authorised user.

Artikkelit

Ympäristölaskentatoimen kehittämisen arkea

MARKO JÄRVENPÄÄ

Tiivistelmä

Artikkelissa esitellään yhdessä Aapo Länsiluodon kanssa tekemääni tutkimusprojektia, josta olemme julkaisseet useita artikkeleita. Hankkeessa tutkimme yhden suuryrityksen ympäristösuoritusmittauksen kehittymistä. Tutkimme ympäristösuoritusmittauksen ja tuloskortin käyttöönottoon vaikuttaneita syitä, ympäristömittareiden integrointia tuloskorttiin, muutokseen vaikuttaneita tekijöitä, yhteistoimintaa kehittämisprojekteissa sekä ympäristöasioiden kehystämistä taloudellisiin arvoihin. Tutkimushankkeemme herätti minut pohtimaan yrityksen vastuullisuutta ja eettisiä kysymyksiä laajemminkin.

Asiasanat: ympäristölaskentatoimi, johdon laskentatoimen muutos, ympäristösuoritusmittaus, etiikka, arvot

Taustaa

Heti aluksi tunnustan, että lähestyn eettisiä ja vastuullisuuteen liittyviä kysymyksiä ”tavistutkijan” roolissa. Olen tutkinut liki parikymmentä vuotta johdon laskentatointa ja talousjohtamista tulkitsevan tai kehittävän kenttätutkijan roolissa. Yleensä olen selvittänyt aika kovia aiheita, kuten kustannusjohtamista, suoritusmittausta, strategista johdon laskentatointa, talousjohdon roolin kehittämistä sekä kasvuyritysten ja verkostojen ohjausta. Osa tutkimuksistani on pureutunut näihin aiheisiin organisaatiokulttuurin tai vakiintuneiden instituutioiden ja niiden muutoksen näkökulmasta. Yritysetiikan osalta pidän itseäni kuitenkin ennemminkin kadunmiehenä kuin asiantuntijana.

Käsittelen tässä yhteydessä kokemuksiani yhdessä tutkijakollegani KTT, dosentti Aapo Länsiluodon kanssa vuodesta 2006 lähtien tekemästämme tutkimusprojektista. Projekti herätti minut pohtimaan yrityksen vastuullisuutta. Hankkeemme keskittyi ympäristölaskentaan yhdessä yrityksessä. Tässä yhteydessä kuvaan hankkeen käytännön toteutumista siitä tehtyjen viiden tutkimuksen kautta. Pohdin lopuksi yrityksen kehittämistyön arvopohjaa ja tutkimuksen mahdollisuuksia muuttaa yrityksen käytännön toimintaa vastuullisemmaksi.

Hankkeen kuvaus

Hankkeessa olemme tutkineet erään tavallisen teollisen suuryrityksen ympäristölaskentaa, tarkemmin sanoen ympäristösuoritusmittausta. Yritys oli perustaltaan erittäin tulos- ja kustannuskeskeinen ja se toimii hyvin kapeiden katemarginaalien liiketoiminnassa. Kohdeyrityksessämme oli hankittu ympäristösertifikaatti 1990-luvun puolivälissä, jolloin sertifikaatin takana olevan ympäristöjärjestelmän mukaisesti asetettiin ympäristöpäämäärät ja -tavoitteet. Ympäristötavoitteiden saavuttamista alettiin seurata ja raportoida sisäisesti ja ulkoisesti ympäristömittareilla. Kului muutamia vuosia ja yrityksessä päätettiin ottaa käyttöön Balanced Scorecard -järjestelmä eli tasapainotettu tuloskortti. Myös ympäristömittarit liitettiin osaksi uutta tuloskorttia.

Teimme hankkeemme kenttätyön tulkitsevana laadullisena tapaustutkimuksena täydentäen aineistoamme muullakin hyödyllisellä materiaalilla kuten yrityksen julkisilla ja sisäisillä raporteilla. Kenttätyömme tuotti niin mielenkiintoista ja monipuolista materiaalia, että huomasimme jo varsin varhaisessa vaiheessa, että hankkeesta kannattaa julkaista useampi tutkimusartikkeli. Yhden artikkelin rajauksen pitää nimittäin olla hyvin suppea, että asian pystyy uskottavasti ja luotettavasti rajallisessa tilassa esittämään. Seuraavaksi esitän päähuomioita tutkimusartikkeleidemme tiimoilta.

Tutkimusten esittely

Olemme tähän mennessä julkaisseet tutkimuksestamme neljä artikkelia kansainvälisissä vertaisarvioiduissa aikakauslehdissä. Viides paperi on tällä hetkellä työn alla. Lisäksi olemme keränneet tutkimuksellemme runsaasti palautetta esittelemällä osahankkeita lukuisissa tieteellisissä konferensseissa, mikä on tärkeä vaihe sekä artikkeleiden parantamisessa että niiden ”myymisessä” akateemiselle yleisölle.

Ensimmäisessä tutkimuksessa (Länsiluoto & Järvenpää, 2008) tarkastelimme ympäristösuoritusmittaukseen ja tuloskortin käyttöönottoon johtaneita syitä. Lopputulos oli varsin kiehtova näiden hyvin erilaisten hankkeiden kietoutuessa viime kädessä yhteen, kun ympäristömittarit lopuksi ”naitettiin” tuloskorttiin. Syyt yhdistettyjen järjestelmien käyttöönotolle olivat toisistaan varsin poikkeavat, vaikka jotkin seikat, kuten yrityksessä sovelle-

tut tavoitejohtaminen ja laatujohtaminen, vaikuttivat kummankin taustalla.

Mielenkiintoista oli havaita, että matkan varrella vuosien kuluessa yrityksen syyt kehittämiselle voivat vaihtua, joten ne ovat dynaamisia. Aluksi 1990-luvun puolivälissä oli tärkeätä olla mukana uudessa muodikkaassa teemassa eli ympäristöjohtamisessa. Silloin sen avulla nähtiin mahdolliseksi erilaistua kilpailijoista, saada etulyöntiä ja kilpailuetua markkinoilla. Myöhemmin ympäristöjohtamisesta ja laajemmin sosiaalisesta vastuusta tuli lähinnä normaali tapa toimia. Oli itsestäänselvyys toimia hyvänä yrityskansalaisena, jolla asioiden pitää olla kunnossa. Syyt ympäristömittaukselle muuttuivat ulkoisista sisäisiksi. Tuloskorttiuudistukseen lähdettäessä tavoitteena taas oli yhdistää yrityksen hajanaiset raportointijärjestelmät yhden viitekehyksen alle. Tässäkin projektissa havaitsimme sekä ulkoisia että sisäisiä paineita.

Toisessa tutkimuksessa (Länsiluoto & Järvenpää, 2011) selvitimme erityisesti ympäristömittareiden ja tuloskortin integraatiota. Mittarit integroitiin tuloskortin prosessinäkökulmaan, jonne niiden katsottiin parhaiten kuuluvan. Kyse oli melko arkisesta käytännön toimenpiteestä, omaa näkökulmaa vihreille mittareille saati kokonaisen ympäristöperustaisen tuloskortin kehittämistä ei edes harkittu. Ympäristömittareiden roolin kannalta oli tärkeätä, että ne sisällytettiin uuteen pääraportointijärjestelmään. Muuten ne olisivat todennäköisesti jääneet yrityksessä aivan sivuraiteelle. Yrityksessä vakiintunut korostettu tulos- ja kustannusajattelu näkyi kuitenkin siinä, että yksikään ympäristömittareista ei mahtunut yrityksen ylimmän johdon strategiseen tuloskorttiin, vaan ne raportoitiin alempien tasojen mittaristoissa. Tuloskorttihan voi suuryrityksessä olla rakenteeltaan hyvinkin monitasoinen ja -polvinen kokonaisuus. Tämä ympäristömittareiden sementoiminen keskiportaalle kertoo karua kieltään ympäristösuoritusmittaukseen liittyvästä kompromissista yrityksessä vallitsevien arvojen suhteen. Palaan tähän asiaan myöhemmin.

Kolmannessa vaiheessa (Länsiluoto & Järvenpää, 2010a) tutkimme erityisesti ympäristösuoritusmittauksen kehittämistä ja tuloskortin käyttöönottoa laskentatoimen muutosprojektina. Hyödynsimme alallamme varsin tunnettua johdon laskentatoimen muutosmallia, jonka kehittivät Innes ja Mitchell (1990), Cobb ym. (1995) ja Kasurinen (2002). Malli sisältää muutokseen myönteisesti vaikuttavia tekijöitä, jotka toimivat muutoksen motivaattoreina, katalysaattoreina ja fasilitaattoreina. Motivaattorit vaikuttavat muutokseen yleisellä tasolla, kun taas katalysaattorit liittyvät muutokseen suoraan käynnistäen sen. Fasilitaattorit tukevat muutosta. Lisäksi malli sisältää muutoksen johtajat, muutoksen liikemäärän (momentum) sekä Kasurisen (2002) malliin kehittämät muutosta heikentävät tekijät. Näitä ovat muutosta sekoittavat, turhauttavat ja viivyttävät tekijät.

Mallin avulla saatoimme systemaattisesti analysoida ympäristömittaukseen ja tuloskorttiin liittyvät muutostekijät, mikä oli tutkimuksemme eräs tulos. Liitimme mallin ympäristösuoritusmittauksen tutkimiseen ja toisaalta kahden erilaisen, mutta yhteen liittyvän mallin muutoksen yhteistarkasteluun. Lisäksi havaitsimme ja analysoimme joitakin varsin mielenkiintoisia asioita järjestelmien dynamiikassa. Tuloskorttijärjestelmä toimi toisen järjestelmän fasilitaattorina, tukena vieden sitä omalta osaltaan eteenpäin organisaatiossa. Vanhat institutionalisoituneet järjestelmät kuitenkin haittasivat vahvasti uuden järjestelmän käyttöä. Monet yksikköjohtajat lukivat mieluummin vanhaa taloudellista kuukausiraporttia kuin uutta tuloskorttia.

Myös muutostekijät saattoivat vaihtua. Vahva talouskulttuuri oli muutoksen este

alussa, mutta sopeutettaessa ympäristömittarit siihen taitavasti siitä tuli osittain jopa muutosta eteenpäin vievä voima – omien rajoitustensa puitteissa. Havaitsimme myös yksilöiden ja heidän yhteistyönsä merkittävän roolin muutoksessa. Muutos tarvitsee tekijänsä, itsestään mikään ei mene organisaatioissa eteenpäin. Havaitsimme myös järjestelmien ja mittareiden rajallisen roolin. Ympäristöjohtamisen aito jalkautus oli vielä kesken ja vaati edelleen muutosagenteilta kovaa jalkatyötä ja motivointia.

Neljännessä tutkimuksessa (Länsiluoto & Järvenpää, 2010b) panostimme sitten reilusti juuri näiden muutosagenttien tutkimiseen. Tarkastelimme nimittäin sitä, miten muutos syntyy eri toimijoiden yhteistyönä. Sovelsimme niin sanottua yhteistoimintateoriaa (Hargrave & Van de Ven, 2006), jota ei ole juuri lainkaan aikaisemmin hyödynnetty laskentatoimen tutkimuksessa. Tarkastelimme sekä ympäristömittarihankkeen että tuloskorttihankkeen keskeisten toimijoiden roolia, osaamista, valtaa ja statusta kummassakin hankkeessa. Kaksi keskeistä henkilöä, laatupäällikkö ja tekninen johtaja, olivat avainhahmoja kummassakin hankkeessa muiden osallistujien roolin vaihdellessa. Havaitsimme erilaisilla rooleilla olevan merkitystä muutoshankkeissa. Henkilön rooli voi olla hyvinkin erilainen erilaisissa hankkeissa ja myös muuttua matkan varrella. Esimerkiksi toimitusjohtajan rooli voi olla tärkeä antamassa tukea ja painoarvoa hankkeen alussa, mutta käytännön työssä hänestä ei välttämättä ole apua. Jälleen esimerkiksi kriisivaiheessa häntä saatetaan tarvita.

Vaikutusvaltaa, neuvottelutaitoja ja substanssiosaamista tarvitaan projektien onnistuneeksi läpiviemiseksi. Roolituksia onkin syytä yrityksissä suunnitella ja johtaa aktiivisesti, koska kaikki hankkeet eivät muutu menestystarinoiksi ihanneaikataulussa vaan ovat kombinaatio systemaattista toimintaa, ajautumista, vastoinkäymisten kanssa kamppailua, kiirettä ja turhautumista. Jotkut hankkeet päätyvät maaliin, jotkut jäävät epäselvään välitilaan, jolloin kukaan ei tiedä ovatko ne valmiita, kesken vai keskeytettyjä. Osa kuopataan epäonnistuneiden hankkeiden laajalle hautausmaalle.

Viidennessä (Järvenpää & Länsiluoto, 2011) tutkimuksessa, jota työstämme paraikaa, jatkamme yhteistoimintateorian hyödyntämistä. Teoriassa tutkitaan, miten ihmiset ja ryhmät, joita kutsutaan ”partisaaneiksi”, aktiivisesti pyrkivät saamaan aikaan muutosta yhteiskunnassa ja organisaatioissa. Teoriaa on sovellettu erityisesti yhteiskunnallisten liikkeiden kehittymisen ja teknologisten innovaatioiden diffuusion tutkimisessa. Kun mielestämme ympäristöjohtamisessa ja tuloskortissa on kysymys sopivasta sekoituksesta sosiaaliliikettä ja teknologista innovaatiota, ajattelimme, että tuotahan voisi kokeilla.

Erityisesti sovellamme teorian erästä osa-aluetta: Benfordin ja Snowin (2000) kehittämää kehystämisprosessia (framing process). Siinä tutkitaan, miten aktiiviset yksilöt ja ryhmät kytkevät asioita toisiin asioihin saadakseen niitä eteenpäin. Omassa hankkeessamme eräs keskeinen havaintomme liittyi siihen, miten ympäristömittarit valikoituivat sellaisiksi, joilla oli mahdollisimman suuri kustannusvaikutus ja edelleen tulosvaikutus. Tätä suurta kustannusvaikutusta käytettiin mittareiden käytön motivoinnissa ja suostuttelussa yksikköjohtajille tyyliin: ”Pienempi sähkönkulutus – pienempi sähkölasku - mieti vähän!”.

Valitut tavoitteet ja mittarit olivat energiankulutus, lämmön talteenotto, jätemäärä, vedenkulutus, jäteveden määrä sekä pakkausmateriaalin määrä. Nämä mittarit suhteutettiin volyymin muutoksiin, ja ne ovat sinänsä erittäin järkeviä ja

käytännöllisiä ympäristömittareita. Olennaista oli kuitenkin niiden äärimmäisen vahva kytkentä kustannuksiin sekä valinta- että markkinointivaiheessa, jolloin ne liitettiin organisaatiossa hallitseviin tuloksellisuuden ja kustannusjohtamisen arvoihin. Hankkeen ”partisaaneina” toimivat tekninen johtaja ja laatupäällikkö. Kun tuloskortti myöhemmin otettiin käyttöön, sen avulla vahvistettiin ja kirkastettiin ympäristötavoitteiden mittausta samassa hengessä. Mittariston strategiakarttojen avulla osoitettiin, miten ympäristöparannukset johtavat kustannussäästöihin ja tuloksen kasvuun.

Keskustelu

Organisaatioiden strategista sopeutumista paineisiin on tarkastellut Oliver (1991). Hänen mukaansa sopeutumisessa on erilaisia taktiikoita aina täydellisestä vastarinnasta täydelliseen mukautumiseen. Eräs keskeinen strategia on kompromissien tekeminen ulkoisten paineiden ja todellisen tekemisen välillä. Kohdeyrityksessämme lienee kyseessä ollut tällaisen kompromissin hakeminen. Ympäristöasiat koettiin tärkeinä ja niitä pyrittiin viemään eteenpäin, mutta se tehtiin yritystä mahdollisimman tehokkaasti hyödyntävällä tavalla kytkemällä ympäristöasiat suoraan taloudelliseen kannattavuuteen. Yrityksessä vallitsevien arvojen puitteissa se oli kuitenkin oikeastaan ainoa mahdollisuus saada edes jotakin aikaiseksi. Uskottavuus asialle syntyi yritykselle syntyvän taloudellisen hyödyn kautta, eikä ympäristöä suojelevia ja kestävää kehitystä koskevia arvoja kehystetty asiaan liittyviksi tavoitteiksi.

Hankkeessa opimme, että on tehtävä kompromisseja, jotta tärkeät ympäristövastuuseen liittyvät asiat menisivät eteenpäin. Korkeita ihanteita harvoin kyetään toteuttamaan käytännössä monestakin syystä. Ne eivät mene läpi, ellei ole aivan pakko – ja valitettavasti harvoin on. Yleensä ajatellaan, että ellei vastuullisuudesta ole toteuttajalle itselleen käytännön hyötyä, usein rahamääräistä, asia ei ole toteuttamisen väärti.

Tutkijana koin, että organisaatioita ja niissä toimivia ihmisiä pitää usein kyetä taitavasti suostuttelemaan, jotta organisaatiolle uusia ideoita, kuten ympäristötavoitteita ja kestävää kehitystä arvonaan pitävää ympäristöjohtamista saisi konkreettisesti toteutettua. Hankkeemme osoitti, että yksi suostuttelun mekanismeista on kytkeä uusi asia organisaatioissa vallitseviin taloudellisiin arvoihin ja instituutioihin. Yritysten valtarakenteet on joko pystyttävä kiertämään tai saatava mukaan. Tämä liittyy tutkimuksellisesti pragmatistiseen totuuskäsitykseen, jota sovelletaan konstruktiivisessa tutkimuksessa: se on totta, mikä toimii käytännössä. Näin yksinkertainen maailma ei tokikaan ole, mutta tämä pysäyttää ehkä miettimään eettisenäkin kysymyksenä, miten ympäristöasioita on viisainta ja oikein viedä yrityksissä läpi. Onko suostuttelu hyväksyttävää? Miten laajentaa kapeaa käsitystä ympäristöjohtamisesta laajempaan vastuullisuuden ideaan?

Pitääkö toimia mahdollisimman ihanteellisesti ja teoreettisesti oikeaoppisesti vai pienin askelin ja käytännönläheisesti myös yrityksiä hyödyttäen? Varmaan ihanneratkaisu löytyy jostakin välimaastosta, mutta todennäköisesti aidosti suurin muutos globaalisti saadaan tapahtumaan, kun mahdollisimman moni yritys saadaan mukaan tekemään edes jotakin, usein kompromissien ja houkuttelun avulla. Mitään lopullista vastausta minulla ei luonnollisesti ole olemassa. Vastaus riippuneekin siitä, millaista eettistä katsantokantaa kukin soveltaa. Soveltaako utilitaristista hyötyetiikkaa, jonka mukaan valitaan tuottoisin vaihtoehto? Keiden kaikkien kannalta hyötyjä pitäisi tarkastella? Arvioidaanko muita kuin taloudellisia hyötyjä? Soveltaako hyve-etiikkaa, jonka mukaan toimi-

taan siten, että sitä vallitsevissa olosuhteissa voidaan pitää jalona, kuten Aristoteles asian ilmaisi. Vai sovelletaanko Kantin velvollisuusetiikkaa, jonka mukaan pitää toimia mahdollisimman oikein ja totuudenmukaisesti. Jätän lukijan pohtimaan tätä kysymystä, jota en itse suinkaan osaa ratkaista tässä monimutkaisessa maailmassa.

Lähteet

Benford, R. D. & Snow, D. A. 2000. Framing processes and social movements. An overview and assessment. Annual Review of Sociology, 26, pp. 611–639.

Cobb, I., Helliar, C. & Innes, J. 1995. Management Accounting Change in a Bank. Management Accounting Research, 6(2), pp. 155–175.

Hargrave, T. J. & Van de Ven, A. D. 2006. A collective action model of institutional innovation. Academy of Management Review, Vol. 31, No. 4, pp. 864–888.

Innes, J. & Mitchell, F. 1990. The process of change in management accounting: some field study evidence. Management Accounting Research, 1(1), pp. 3–19.

Järvenpää, M. & Länsiluoto, A. 2011. Active framing on environmental accounting change. Unpublished manuscript.

Kasurinen, T. 2002. Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. Management Accounting Research, 13(3), pp. 323–343.

Länsiluoto, A. & Järvenpää, M. 2008. Environmental and performance management forces. Integrating "greenness" into balanced scorecard. Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 5, No. 3, pp. 184–206.

Länsiluoto, A. and Järvenpää, M. 2010a. Greening the balanced scorecard, Business Horizon, Vol. 53 Iss. 4. July-August 2010, pp. 385–395.

Länsiluoto, A. & Järvenpää, M. 2010b. Collective action in implementation of a "greener" performance management system. Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 6, No. 2, pp. 200–227.

Länsiluoto, A. and Järvenpää, M. 2011. Integrating greenness into a balanced scorecard in a food processing company, The TQM Journal, (forthcoming).

Oliver, C. 1991. Strategic responses to institutional processes. The Academy of Management Review, Vol. 16, No. 1, pp. 145–179.

• Marko Järvenpää on Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulun laskentatoimen professori. Hänen erikoisalaansa on johdon laskentatoimi, suoritusmittaus, kustannusjohtaminen ja taloushallinnon kehittäminen. Sähköposti: marko.jarvenpaa@jyu.fi