

[CURRENT ISSUE](#)

[ARCHIVES \(2004-\)](#)

[ARCHIVES \(1996-
2004\)](#)

[MANUSCRIPT
SUBMISSION](#)

Laskentatoimen maailmankuvan laajeneminen

Laskentatoimi heijastelee yhteiskunnan arvojen muutosta

Aila Virtanen [[biography](#)]

Omistus, arvo ja voitto

Höyryvoiman keksiminen 1776 aloitti teollisen vallankumouksen. Jokaiselle tehtaan työntekijälle muodostui rooli, joka poikkesi aiemmasta killan jäsenyydestä. Killan jäsenenä käsityöläiset olivat itse vastanneet työstään ja omistaneet työvälineensä. Teollisuuden kehittyminen johti siihen, että myös maanviljelys sai uusia muotoja. Maatyöläiset ja käsityöläiset myivät työvoimansa tehtaiden ja tilojen omistajille. Syntyi myös uusi kauppiaiden keskiluokka tuottajien ja kuluttajien väliin.

Tässä yhteiskunnallisessa muutoksessa käyttäytymiseen alkoi tulla uusia piirteitä. Ihmiset pyrkivät rationalisointiin kaikessa, he pyrkivät rationalisoimaan koko elämänsä. Protestantit, erityisesti kalvinistit pitivät kovaa työtä ja säästämistä suuressa arvossa. Koulujen tehtävänä oli harjoittaa ihmiset työntekoon ja niissä vallitsi tiukka kuri ja autoritaarinen henki. Näistä aineksista muodostui protestanttinen etiikka, joka Weberin mukaan merkitsi Jumalan kunnioittamista, kovaa työtä, vaatimattomuutta, säästämistä ja sijoittamista.

Vaikka laskentatoimi ja sitä hallitsevan maailmankuvan keskeiset käsitteet omistus, arvo ja voitto olivat syntyneet jo paljon ennen teollista vallankumousta, niiden merkitys vahvistui ja moninkertaistui. Kirjanpidon tehtävänä täydellisen loogisena, rationaalisena järjestelmänä uudessa yhteiskunnallisessa todellisuudessa oli keinojen tarjoaminen voittojen ja varallisuuden laskentaan. Kirjanpidon avulla voitiin tuottaa

informaatiota siitä, miten yrityksen tulos muodostuu ja mikä on yrityksen varallisuusasema.

Jo vuonna 1494 Luca Paciolo kirjoitti: On tärkeää tietää liiketapahtumat, jotta voisi varmistua liiketoiminnan tilasta, sekä ja tätä kautta on mahdollista varmistua siitä, onko liiketoiminta tuottoisaa, missä määrin ja miksi.

Suomessa Augusti Liliuksen käsitys kirjanpidosta vuonna 1862 oli seuraava: että määrättyjen sääntöjen mukaan kirjoittaa kirjaan kaikki muutokset, jotka kauppaliikkeen kautta tapahtuvat omaisuudessa, ja joitten kautta se erinäisissä osissa ja samasta syystä yleensä lisääntyy taikka vähentyy. Kirjanpidon päätarkoitus on näyttää kuka minulle on velkaa ja kuinka paljo, niin kuin myöskin kenelle minun itse on velkaa ja kuinka paljo; eli toisin, kutka minun velkamieheni, debitorit, ja kutka minun velkojani, kreditorit, ovat.

Paciolon, Liliuksen, samoin kuin viimeisen kirjanpitolain mukaan muistiin merkitään yrityksen liiketapahtumat, joiden perusteella lasketaan yrityksen toiminnan tulos ja taloudellinen asema. Näistä aineksista muodostuu perinteinen laskentatoimen maailmankuva, jolle on ominaista liikkeenjohdollinen, taloudellinen näkökulma, voittoon ja omistukseen painottuva arvomaailma sekä voittotavoitteen keskeisyys toimintaa ohjaavana normina.

Ympäristö on osa yritystä

Laskentatoimen tehtävänä on pitää yrityksen rahat erillään muiden talousyksiköiden rahoista. Laskentatoimen tulkinta sanalle ympäristö on tavara- ja rahavirtojen rajaama ja se sisältää raaka-ainelähteet, hankkijat, tavarantoimittajat sekä asiakkaat. Laskentatoimi rahaprosessin kuvauksena seuraa tavaravirtoja hankkijoilta yritykseen ja yrityksestä asiakkaille. Laskentatoimessa ympäristö mielletään organisaation ulkopuoliseksi todellisuudeksi, jonka kanssa käydään kauppaa ja josta pyritään hyötymään tehokkaalla vaihdannalla.

Kirjanpidon mukaan suoritteen fyysinen lähteminen yrityksestä on tulon kirjaamisen perusta ja tuotannontekijän saapuminen menon kirjaamisen perusta. Joissain tilanteissa tästä yleissäännöstä voidaan poiketa. Ongelmia muodostavat ne tavarat, jotka ovat tilinpäätöksen aikaan matkalla yrityksestä toiseen. Ratkaisut näihin ongelmiin ovat juridisia ja luonteeltaan

sopimuksia.

Tuotteen tekemisellä on omat vaikutuksensa sekä yrityksen sisä-että ulkopuolella. Tuotanto-olosuhteet voivat olla yrityksessä hyvät tai huonot niin fyysisesti kuin psyykkisestikin. Tuotteen valmistamisella on aina vaikutuksensa luonnonympäristöön ja yhteisöön. Yritys tarvitsee ainakin välillisesti luonnon resursseja toimintaansa. Tuotteiden ja tuotannon tekijöiden liikkeiden avulla ei todellisuudessa voida sanoa, missä yritys loppuu ja ympäristö alkaa. Kun tuote lähtee yrityksestä, sen vaikutus yhteiskunnassa saattaa vasta olla alullaan.

Myös organisaatorakenteen avulla yritys voidaan rajata toimintaympäristöstään; ihmiset joko kuuluvat yritykseen tai ovat sen ulkopuolella. Rakenne on häilyvä ainakin ajoittain, kun työntekijät ovat lomalla tai käyvät osa-aikatyössä tai ovat lomautettuina. Vaikka henkilö selvästi olisikin yrityksen työntekijä ja kuuluisi organisaatorakenteeseen, hän siirtää osan yrityksen todellisuutta mukanaan yrityksen ulkopuolelle, kotiinsa, harrastuksiin, uniinsa. Ihmisten välityksellä organisaation arvot ja organisaation päämäärät kulkeutuvat ulos organisaation ovesta. Työntekijöiden välityksellä yritys vaikuttaa laajasti yhteiskunnassa ja inhimillisessä käyttäytymisessä.

Ympäristöä kuvattaessa hankkijoiden, asiakkaiden ja julkisen vallan rinnalle voitaisiin sisällyttää myös ekologinen ympäristö. Ilmakehä on yhtä lailla tekemisissä sekä tuotannon tekijäin luovuttajana että suoritteiden vastaanottajana yrityksen kanssa kuin mikä tahansa sidosryhmä. Sama koskee arvomaailmaa. Yritys tuottaa omia arvojaan ja siirtää niitä ympäristöönsä samalla kun ympäristön arvot tulevat yritykseen. Yritys luo politiikka ja käyttää sitä. Kunnallinen ja valtiollinen päätöksenteko koskevat yrityksiä mitä suurimmassa määrin. Yritys käyttää informaatiota ja tuottaa omaansa. Yrityksellä on omat eettiset ja moraaliset sääntönsä ja tapansa, jotka ovat tulosta vuorovaikutuksesta ympäristön kanssa.

Yritys ei ole osa ympäristöä vaan pikemminkin päinvastoin. Ympäristön ja yrityksen välinen vuorovaikutus on molemminpuolista ja monimutkaista. Vaihde taviksi eivät tule vain rahat ja tavarat, vaan myös eettiset arvot, informaatio, luonnonvarat, politiikka, moraalit ja inhimilliset tekijät. Yritys ei tuota ympäristöönsä vain suoritteitaan vaan myös omaa todellisuuttaan, joka koostuu sen omista arvoista ja kulttuurista. Laskentatoimen rajaama käsitys yrityksestä ei ole ainoa oikea,

laskentatoimi ainoastaan valikoi haluamansa.

Se mitä tavoitellaan on arvokasta

Vaikka laskentatoimen kuvaan ei sisälly mitään erityistä yrityksen tavoitteista, voitto ja menestyminen ymmärretään pitkälle samaksi asiaksi, johon pyritään. Voitto edustaa laskennallista toiminnan tulosta, mutta sillä on myös huomattava symbolinen merkitys. Yleisesti tilinpäätösaineisto ja sen osoittama tulos hyväksytään kuvaamaan yrityksen menestymistä. Laskentatoimen tutkimuksissa maailmankuvaa toistetaan ja vahvistetaan siten, että yrityksen menestyminen on yleisimmin kuvattu kasvun ja kannattavuuden avulla.

Laskentatoimeen omaksuttu menestyminen on voiton tuottamista, jonka katsotaan varmimmin turvaavan yrityksen kaikkien sidosryhmien ja yhteiskunnan edut ja tuottavan suurimman yhteisen hyödyn. Yrityksen piiriin lasketaan tietyt yrityksen kanssa vaihdantaa harjoittavat sidosryhmät ja yritys tähtää toiminnallaan ja päätöksenteolla näiden ryhmien hyvinvoinnin turvaamiseen, vaikkakin hyvinvoinnin jakaantuminen saattaa olla varsin epätasaista.

Kaupankäyntitapojen eettinen normisto turvaa moraalisen toiminnan ehdot. Moraalifilosofisiassa tämä ajattelu tunnetaan utilitarismina, hyötyetiikkana.

Yritysten toimintaa sanelevana normistona utilitarismilla on pitkä perinne. Utilitaristisen hyötyetiikan mukaan pyrkimyksenä on tasapainottaa sosiaaliset haitat ja hyödyt tekemällä päätöksiä, joiden seurauksena kaikkien asianosaisten nettohyödyt maksimoidaan ja nettohaitat minimoidaan. Toiminta oletetaan rationaaliseksi ja tavoiteltavaa on kokonaishyvinvoinnin suurin mahdollinen määrä. Utilitaristinen näkemys on tavallinen päätöksentekotilanteissa, jotka edellyttävät toiminnan mittaamista ja arvioimista. Voitonlaskemiseen ja -jakamiseen samoin kuin muihinkin laskentatoimen tilanteisiin se tarjoaa tehokkaat työkalut. Oikea moraalinen sääntö on sellainen, joka maksimoi hyödyt ja minimoi haitat.

Yrityksen päätöksenteon eettisyyttä voidaan tarkastella utilitaristisen hyötyetiikan ohella velvollisuusetiikan, oikeudenmukaisuusetiikan tai Aristotelin hyve-etiikan näkökulmasta. Kantin velvollisuusetiikan mukaan ihminen on tärkein päämäärä. Oikeudenmukaisuusetiikka korostaa yksilöllisiä oikeuksia. Aristotelin hyve-etiikassa tavoitteet liittyvät inhimilliseen hyvään elämään ja ihmiselämän

täydellisyyteen. Kaikki nämä tavoitteet ovat luonteeltaan eitaloudellisia, ihmisten hyvinvointiin ja elämän sisältöön liittyviä. Ne tarjoavat utilitaristiselle ajattelulle vaihtoehtoja. Voiton tuottamisen rinnalla yrityksellä voidaan nähdä muita tehtäviä ja tavoitteita. Keskeisiksi nousevat yrityksen toiminnan eettiset perusteet ja päämääräkysymykset. Yrityksellä, kuten ihmisellä on oikeus valintoihin. Perimmäiset päämäärät valitaan niiden itsensä vuoksi ja voitto on väline, joka mahdollistaa eettisesti oikeat valinnat.

Yrityksen toiminnalla on laajaa vaikutusta koko yhteiskunnassa ja maailmassa. Eettinen ulottuvuus koskee alueellisesti ja ajallisesti rajoittamatonta joukkoa ja sisältää kaikki ne, joiden elämälle yrityksen päätöksenteolla on vaikutusta. Voitto yrityksen menestymisen mittarina ja symbolina saa rinnalleen muita itseisarvoisia tavoitteita, jotka liittyvät inhimillisen elämän hyvyyteen. Päämääränä on yrityksen, ihmisten ja luonnon hyvinvointi.

Muutoksen aika

Laskentatoimi heijastelee ympäristön arvoja ja ilmiöitä. Vaikka laskentajärjestelmiin muutokset tulevat hitaasti, laskenta-ajattelu on muuntautumiskykyinen ja muutoksillaan se heijastelee arvojen muuttumista. Ympäristölaskentatoimen ja henkilöstölaskentatoimen syntyminen ja kehittyminen osaksi yrityksen laskentatodellisuutta voidaan nähdä seurauksena laskenta-ajattelun kehittymisestä, jonka perusta on yhteiskunnallinen muutos ja eettinen uudelleenarviointi.

Toimintaympäristön muutoksista ekologiset tekijät ovat keskeisiä. Yritysten negatiiviset vaikutukset ekologiseen ympäristöön tulevat helposti julkisuuteen. Yritysten on päätöksenteossaan otettava huomioon ympäristövaikutuksensa.

Ympäristölaskentatoimen käytännön sovellukset merkitsevät sitä, että ympäristö mielletään osaksi organisaation todellisuutta ja vaihdannalla ympäristön kanssa on informaatioarvoa. Yrityksen ekologista ympäristöä ei enää rajata laskentatoimen ulkopuolelle vaan se on ymmärrettään osaksi yritystä. Perinteisten tavara- ja rahavirtojen rinnalla mitataan ja arvioidaan vaihdantaa ympäristön kanssa.

Myös henkilöstön suhteen yritykset ovat muutospaineen edessä. Muutosta edustaa uusi informaatiotekniikka, kiristynvä kansainvälinen kilpailu ja taloudellinen yhdentyminen.

Palkkatyön luonne muuttuu. Työvoiman kysyntä kohdistuu yhä enemmän henkistä ja luovaa työtä tekeviin samalla kun suorittavan rutiinistyön osuus vähenee.

Klassisen taloustieteen olettamuksiin kuului, että organisaatiossa työskentelevien päämotiivi oli raha ja voitiin aikaan saada käyttäytymistä, joka minimoi kustannukset ja maksimoi voitot. Ihmiset oletettiin luonnostaan laiskoiksi, mutta rahan voimalla heidät voitiin saada työskentelemään ahkerasti. Vasta Elton Mayo ja Hawthronen tutkimukset osoittivat, että ihmisillä saattoi olla muitakin motiiveja kuin rahan ansaitseminen. Mayon päätöteamus oli, että oloihinsa tyytyväiset työläiset saivat aikaan parempia tuloksia. Henkilöstölaskentatoimen taustalla on uudenlainen näkemys henkilöstön merkityksestä yrityksen voimavarana ja pääomana. Tunteet ja ei-rationaalinen käyttäytyminen tunnustetaan osana yrityskulttuuria.

Molemmat uudet laskentatoimen suuntaukset ovat saamassa varsin hyvin perinteistä laskentatoimintaa muistuttavan muodon. Useiden vuosien ja vaiheiden kautta ne ovat muotoutumassa laskelmien muotoon. Verrattuna perinteiseen laskentatoimeen ympäristölaskentatoimi ja henkilöstölaskentatoimi poikkeavat seuraavissa asioissa:

1. Kaikkia tarkasteltavia asioita ei voida esittää mittalukuina ja numeromuodossa eikä siis myöskään rahamääräisinä. Raportteihin sisältyy myös laadullista ja verbaalista tietoa.
2. Käsiteltävät tiedot eivät rajoitu vain yrityksen sisäisiin tapahtumiin, vaan vuorovaikutus luonnon ja ympäröivän yhteisön kanssa on niinkään yrityksen todellisuutta.
3. Informaatioarvoa on myös inhimilliseen hyvinvointiin liittyvillä asioilla. Ekologinen ja inhimillinen hyvinvointi on yrityksen tavoite voittotavoitteen rinnalla. Yritykselle muodostuu uusia arvokkaita päämääriä.

Muutosten taustalla on yritysten päätöksenteon eettisen normiston laajeneminen. Utilitaristisen hyötyajattelun rinnalla velvollisuudet, oikeudet ja hyveet ohjaavat yrityksen toimintaa. Vaikka yrityksen voitto menestymisen mittana ei horjukaan, se on saanut rinnalleen muita arvokkaita tavoitteita. Ympäristö ja henkilöstö nähdään yrityksen kilpailutekijöinä ja laskentatoimi strategisena keinona viestittää yrityksen sidosryhmille yrityksen menestymisestä ympäristöosaamisesta ja henkilöstön

osaamisessa.

Laskentajärjestelmälle on ominaista kääntää todellisuuden, reaali-prosessin tapahtumia rahaproessin kuvaukseksi. Todellisuuden tapahtumien virrasta laskentatoimi valitsee oleellisen ja tulkitsee sen uuteen muotoon.

Laskentatoimi on eräänlainen kieli, jolla on oma sanastonsa ja kielioppinsa ja omat merkityksensä todellisuuden ilmiöille. Laskentatoimen tuottama kuva todellisuudesta on kommunikaatiota, jossa tietoa tuotetaan ja vastaanotetaan. Kuva ei ole yksikäsitteinen, vaan tiedon vastaanottaja samoin kuin lähettäjäkin osallistuvat kommunikaatioprosessiin. Yhteinen kuva todellisuudesta syntyy kommunikaatioprosessissa. Todellisuus luodaan viestinnällä.

Laskentatoimen rakentama kuva todellisuudesta on syntynyt pitkän ajan kuluessa ja sen luotettavuus on vahvistunut kokemuksen kautta. Ihmisillä on suhteellisen selvä käsitys siitä, mitä laskentatoimen kuvaan voidaan sisällyttää. Esimerkiksi ympäristöhaittojen osalta Hines (1988) esitti, että vaikka ympäristöhaitat eivät vielä tuolloin kuuluneet laskentatoimen välittämään kuvaan, käsitykset tulevaisuudessa voisivat muuttua. Laskentatoimi pystyy valikoimaan ja luomaan todellisuutta. Kun ympäristö ja henkilöstö sisällytetään laskentatoimen kuvaan, kuva todellisuudesta laajenee ja muuttuu. Laskentatoimella on merkitystä maailmankuvan ja arvojen muutoksessa. Se vaikuttaa osaltaan myös yhteiskunnalliseen todellisuuteen kommunikaation välityksellä; laskentatoimi luo uutta todellisuutta.

THE DEVELOPMENT OF THE REALITY OF ACCOUNTING

The reality of accounting has developed during centuries in the interaction process between society and accounting. It's a reality in which rationality and ethical reasoning of utilitarianism have traditionally had a dominant influence. The main elements in the world of accounting are assets, value and profit. The goal of the firm is thought to be profit-maximizing. So, the traditional view of accounting is emphasizing rationality and wealth maximation. An employee's motivation is understood to be the accumulation of personal wealth.

Nowadays, the new trends of accounting, environmental accounting and social accounting have rooted in the new way of

accounting thought. Changes in ecological and social environment have brought new values and relevant goals into the reality of accounting. The well-being of people and nature are seen as important as the profit making of the firm. Ethical reasoning concerning environmental accounting and social accounting can be based on human rights, justice fairness and virtuous decision making.

Accounting is also a language and communication process. By including nature and human beings as end themselves in accounting is able to construct a new reality in society.

LÄHTEET

Ahonen Guy (1998) Henkilöstötilinpäätös - yrityksen ikkuna menestykselliseen tulevaisuuteen. Kauppakaari Oy. Yrityksen tietokirjat. Jyväskylä.

Ansari Shahid, Euske K. J. (1987) Rational, Rationalizing, and Reifying Uses of Accounting Data in Organizations. Accounting, Organizations and Society, pp. 549-570.

Crook Clive (1993) Kapitalismin tulevaisuus. Helsingin Sanomat 21. syyskuuta 1993.

Dent Jeremy F. (1991) Accounting and Organizational Cultures: A Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality. Accounting, Organizations and Society 8. pp.705-732.

Gray Rob (1992) Accounting and Environmentalism: An Exploration of the Challenge of Gently Accounting for Accountability, Transparency and Sustainability. Accounting, Organizations and Society 5. pp. 399-425.

Hines Ruth D. (1988) Financial Accountig: In Communicating Reality, We Construct Reality. Accounting, Organizations and Society. Vol 13, No 3, pp. 251-261.

Kettunen Pertti (1986) Laskentatoimen perusteista. Jyväskylän yliopisto, taloustieteen laitoksen julkaisuja 71/1986. Jyväskylä.

Kettunen Pertti (1987) Kirjanpidon selittämisestä. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1/1987.

Kettunen Pertti (1988) Financial Accounting as a Magic Mirror Reflecting Our Fears and Hopes. Paper Presented at the European Accounting Association Congress in Nice, France. April 26-28, 1988.

Kettunen Pertti (1987) Kirjanpidon selittämisestä. Liiketaloudellinen aikakauskirja 1/1987

Kettunen Pertti (1988) Arkeologiasta se alkaa. Talouselämä 34/1988.

Kettunen Pertti (1988) Mitä virkaa kirjanpidolla. Talouselämä 36/1988.

Kettunen Pertti (1988) Rakennuspuita pitkin poikin. Talouselämä 38/1988.

Kettunen Pertti (1988) Kirjanpito kulkee mahdottoman rajamailla. Talouselämä 40/1988.

Kettunen Pertti (1989) Yritys ja yhteiskunta. Jyväskylä.

Kettunen Pertti (1990) Yrityksen taloustiede - murroksesta uusiin ulottuvuuksiin. Keskisuomalainen 14.10.1990.

Kettunen Pertti (1991) Laskentatoimen tehtävät, tavoitteet ja käytäntö. Tilintarkastus 1/1991.

Kortteinen Matti (1988) Hallittu rakennemuutos. Hanki ja Jää. Helsinki.

Manninen Ari (1991) Perspectives on Accounting-A New Conceptual Frame. Jyväskylä, Reports from the Department of Economics and Management 14/1991.

Manninen Ari (1993) Accounting as a Process-A new Conceptual Framework for Integrating and Understanding Different Accounting Studies. Käsikirjoitus.

Miettinen Ensio, Saarinen Esa (1990) Muutostekijä. Juva.

Morgan Gareth (1986) Images of Organizational. Bristol. Sage.

Morgan Gareth (1988) Accounting as Reality Construction: Towards a New Epistemology for Accounting Practice. Accounting, Organizations and Society, pp. 477-485.

Mäkinen Jukka, Kakkuri-Knuutila Marja-Liisa (1997) Utilitarismi ja tulevat sukupolvet. Liiketaloudellinen aikakauskirja 2/1997.

Niskala Mikael (1997) Ympäristölaskentatoimi tukee ympäristötietoista yritysjohtamista. Ympäristö on kilpailutekijä. Tilisanomat 2/1997.

Näsi Salme (1990) Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan

puolivälistä nykypäiviin. Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A:291. Vammala.

Pihlanto Pekka (1988) Onko laskentatoimi (kirjanpito) vain rahaprosessin kuvausta? Liiketaloudellinen Aikakauskirja 4/1988.

Riistama Veijo (1971) Laskentatoimen hyväksikäytöstä. Liiketaloudellinen aikakauskirja II. S. 209-223.

Siegel/ Ramanauskas-Marconi (1989) Behavioral Accounting. Cincinnati, Ohio.

Sillanpää Maria (1990) yrityksen yhteiskunnallisen vastuun käsite ja sen implikaatiot yrityksen strategiselle päätöksenteolle. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 53.

Takala Tuomo (1993) Yritysetiikka ja yrityksen yhteiskunnallinen vastuu- historiallinen tausta ja käsitteellistä pohdintaa. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteen laitoksen julkaisuja 89/93.

Tamminen Rauno (1990) Laskentatoimi ja strategia. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteen laitoksen julkaisuja 80/1990.

Toffler Alvin (1980) The Third Wave. London. William Collins Sons & Co. Ltd.

Virtanen Aila (1995) Yrityksen menestymisen käsitteen laajennus ja raportointi. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteen laitos. Julkaisuja N:o 97/1995.

Virtanen Matti (1987) Tehtaasta studioon. Hanki ja jää. Helsinki.