

**This is a self-archived version of an original article. This version may differ from the original in pagination and typographic details.**

**Author(s):** Syrén, Heljä; Virtanen, Aila; Pellinen, Jukka

**Title:** Menevätkö laskelmat oikein? : eettinen osaaminen laskentatoimessa

**Year:** 2022

**Version:** Published version

**Copyright:** © Kirjoittajat, 2022

**Rights:** CC BY 4.0

**Rights url:** <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

**Please cite the original version:**

Syrén, H., Virtanen, A., & Pellinen, J. (2022). Menevätkö laskelmat oikein? : eettinen osaaminen laskentatoimessa. In S. Heikkinen, & M. Siltaoja (Eds.), *Henkilöstöjohtamisen professori Anna-Maija Lämsän juhlakirja* (pp. 107-114). Jyväskylän yliopisto. Julkaisuja (Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulu), 214/2022. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-951-39-9343-6>

## 2.8 Menevätkö laskelmat oikein? Eettinen osaaminen laskentatoimessa

*Heljä Syrén*

*Aila Virtanen*

*Jukka Pellinen*

### Johdanto

Laskenta-ammattilaisten työssä teknisen ja juridisen osaamisen lisäksi edellytetään eettistä osaamista (AICPA 18; Duska, Duska & Kury 2018; Caglio & Cameran 2017). Organisaatioiden sisäiseen voimavarojen allokointiin ja yrittäjävarallisuuden jakamiseen eri sidosryhmien kesken liittyy huomattavia taloudellisia intressejä. Koska laskentatoimella on talouteen liittyvässä päätöksenteossa ja päätösten oikeuttamisessa keskeinen rooli, myös laskentatoimen numeroihin vaikuttamiseen liittyy monenlaisia intressejä. Eettisesti haastavia tilanteita laskentatoimessa synnyttävät monet tekijät, kuten oman edun tavoittelu, objektiivisuuden ja riippumattomuuden puute, riittämätön ammatillinen harkinta, huono johtajuus ja huono yrityskulttuuri, juridisen vastuun välttely, eettisen herkkyyden puute, pätevyyden puute, organisaation tuen puute ja ammattiyhteisön tuen puute (Armstrong et al. 2003; Caglio & Cameran 2017; Ketz, & Owsen 2003).

Näkemyks laskenta-ammattilaisista on muuttunut viimeisten vuosikymmenien kuluessa. Laskentatoimeen liitetyt väärinkäytökset niin vuosituhannen vaihteen *dot com*- kriisin kuin finanssikriisinkin yhteydessä ovat nostaneet tarpeen palauttaa luottamus laskentatoimea kohtaan (Caglio & Cameran, 2017). Laskenta-ammattilaiset ovat pyrkineet muuttamaan rooliaan bisnesorientoituneeksi konsultiksi, liiketoimintavastuulliseksi johtotiimin jäseneksi ja rahoituksen asiantuntijaksi. Puolueettomuuden tavoittelu on saattanut korvautua oman edun tai pienen klikin edun tavoittelulla, jopa ahneudella. Samalla käsitys laskenta-ammattilaisten eettisyydestä on murentunut ja lukuisat laskentatoimeen liitetyt väärinkäytökset on nähty seurauksena eettisen osaamisen puutteesta (Brooks, 2004; Carnegie & Napier 2010; Toffler 2003; Jackling et al., 2007). Ehkäpä laskenta-ammattilaisiin liitetystä perinteisestä näkemyksestä ”pavunlaskijasta, harmaan huomaamattomana ja liiketoiminnan sosiaalisista ympyröistä sulkeutuvana, mutta rehellisenä, tunnollisena,

luotettavana sekä yhteistä etua edistävänä on kuitenkin oma tarkoituksenmukaisuutensa (Jeacle 2008; Friedman & Lyne, 2001; Carnegie & Napier 2010).

Tässä esseessä tarkastelemme sitä, miten laskentatoimen ammattiin liitetyt etiikan merkitykset ovat muuttuneet viimeisten vuosikymmenten kuluessa. Esseen aineiston muodostavat laskentatoimen ammattiettiikasta julkaistut tieteelliset artikkelit, joita käsittelemme tulkitsevaa käsiteanalyysiä hyödyntäen (Takala & Lämsä 2009). Artikkeleista koostuva aineisto muodostettiin hakemalla laskentatoimen ammattiettiikkaan liittyviä tieteellisiä artikkeleita *Google Scholar* -hakukoneella. Avainsanana oli ensin *accounting ethics*, joka tuotti 2 680 000 osumaa. Tämän jälkeen hakuja tarkennettiin ja analyysiin valittiin 49 artikkelia (Liite 1). Artikkelit liittyvät laskentatoimen ammattiettiikkaan ja ne on julkaistu vuosien 1971 ja 2021 välillä. Artikkelit järjestettiin aikajärjestykseen tarkoituksena vastata kahteen kysymykseen: 1) Miten käsite 'laskentatoimen ammattiettiikka' on rakentunut tieteellisessä tutkimuksessa eri aikoina; ja 2) Mikä on laskentatoimen ammattiettiikan sisältö nyt? Esseen tavoite on lisätä ymmärrystä siitä, mitä ammattiettiikka laskentatoimessa on ja miten se on rakentunut tieteellisen tutkimuksen historiallisessa kontekstissa (Foronda, Baptiste, Reinholdt, & Ousman 2016; Hines 1988; Takala & Lämsä 2009).

### **Laskentatoimen ammattiettiikka ennen 2000-lukua**

Laskenta-ammattilaisten eettinen koodisto vuodelta 1917 omaksuttiin AICPA:n (the American Institute of Certified Public Accountants) käyttöön vuonna 1988. Koodisto sisälsi neljä kohtaa; (1) riippumattomuus, (2) mainonta ja tarjous, (3) palkkiot sekä (4) ehdolliset maksut. Kiellettyä oli mainonta ja toisten ammattilaisten asiakkaiden kalastelu, mitä pidettiin epäammattimaisena. Laskenta-ammattilaisten tuli myös kieltäytyä "ehdollisista maksuista", jotka olivat riippuvaisia työn tuloksista. Eettinen käyttäytyminen koski kanssakäymistä kollegojen, asiakkaiden ja suuren yhteisön kanssa (Loeb 1971; Lowe 1987; Flory et al. 1992; Preston et al. 1995).

Raportointia koskevien sääntöjen rinnalla oma harkinta alettiin 1980 ja 1990 -luvuilla nähdä olennaisena osana laskenta-ammattilaisten eettistä osaamista (Armstrong 1987; Rest 1992; Ponemon 1992; Walters 1986; Trevino 1986). Rest (1983) esitteli eettisen ajattelun ja käyttäytymisen mallin, johon sisältyivät eettinen herkkyys, tilanteen arviointi, motivaatio ja rohkeus toimia. Eettinen herkkyys on Restin mukaan pohdinnan käynnistävä vaihe.

Eettinen herkkyys tarkoittaa tilanteen tulkitsemista, voisiko toiminta suoraan tai epäsuorasti vaikuttaa kolmannen osapuolen hyvinvointiin (Martinov-Bennie & Mladenovic 2015). Eettinen herkkyys on yksilöllinen ominaisuus, johon vaikuttavat käsillä olevaan asiaan liittyvät tiedot ja aikaisemmat kokemukset. Sturmin (2017) mukaan eettinen herkkyys on "tietoinen" eettisten päätösten ulottuvuus, jolla on tärkeä rooli eettisissä päätöksentekoprosesseissa. Moraalisen arviointikyvyn edellytyksenä painotettiin koulutusta, joten eettinen osaaminen sisällytettiin osaksi korkeakoulujen laskentatoimen opetussuunnitelmia (Ponemon 1993; Rest 1986; Sturm 2017).

Moraalin mittaamiseen sovellettiin sosiologiasta ja psykologiasta omak-suttuja välineitä kuten Lawrence Kohlbergin yksilön moraalien kehitystä kuvaavaa teoriaa. Samalla organisaation merkitys nähtiin olennaisena. Jos yksilön oma moraalien taso on korkeampi tai alhaisempi kuin organisaatiossa vallitsevaa etiikka, henkilö todennäköisesti jättää työpaikkansa. Työpaikkaan jääminen edellyttää yhteisten eettisten näkemysten hyväksymistä ja omaksumista (Armstrong 1987; Ponemon 1992; Trevino 1986).

Jonesin (1991) mukaan henkilö, joka ei tunnista eettistä tilannetta, tekee päätöksensä esimerkiksi taloudellisen rationaalisuuden mukaisesti. Eettisesti kestävään päätöksentekoon vaikuttaa tapauksen moraalinen intensiteetti, joka koostuu kuudesta osatekijästä: 1) seurausten laajuus; 2) sosiaalinen konsensus; 3) vaikutusten todennäköisyys; 4) ajallinen välittömyys; 5) läheisyys ja 6) vaikutusten keskittyminen. Laskentatoimen tilanteissa päätöksentekoon vaikuttavat sekä organisaatioon liittyvät tekijät että päätöksentekijän oma moraalien ja arvot (Douglas & Wier 2000). Laskenta-ammattilaisten henkilökohtaiset ominaisuudet ja moraalien, ennen kaikkea rehellisyys, korostuivat ja ne nähtiin keskeisenä vaatimuksena ammatissa toimimiselle (Fat 1995). Vuosituhannen vaihteen lähestyessä ei ammattieettisten koodien enää nähty riittävän luomaan luottamusta laskenta-ammattia kohtaan vaan niiden rinnalla nähtiin tarvittavan koulutusta, harjoittelua ja myös valvontaa (Warth 2000). Ratkaisevana kuitenkin nähtiin laskenta-ammattilaisten oma moraalien päätely, vastuullisuus ja eettinen toiminta (Ryan 2001).

### **Laskentatoimen ammattietiikka Enronin jälkeen**

Enronin romahtaminen ja siihen liittynyt Arthur Andersenin loppu, WorldComin konkurssi sekä muut laskentatoimeen liitetyt skandaalit aiheuttivat las-

kentatoimen etiikan uudelleenarvioinnin 2000 -luvun alussa (Carnegie & Napie, 2010). Luottamus laskentatoimeen ja laskentatoimen ammattilaisiin oli menetetty ja syyllisiä etsittiin laskentatoimen koulutuksesta, johtajuudesta ja ennen kaikkea eettisen harkinnan puutteesta (Millman 2002; Sims & Brinkmann 2003; Gin, 2004; Earley & Kelly 2004; Hatfield & Buchko 2008). Organisaatiokulttuuri, palkitsemisjärjestelmä, yhteydet poliittisiin päätöksentekijöihin ja suoranainen ahneus selitettiin syiksi Enronin tuhoon. Ilmeiseksi tuli, etteivät kirjoitetut eettiset koodit ja toimintaohjeet, joita Enronissa näkyvästi pidettiin esillä, lopulta riittäneet varmistamaan eettisesti kestäviä laskentatoimen käytänteitä (Hatfield & Buchko 2008; Tonge, Greer & Lawton 2003). Jotain ratkaisevaa oli ilmiselvästi puuttunut, koska yrityksen johdon huomattavalla myötävaikutuksella luodut laskentatoimen ja tarkastuksen käytännöt osoittautuivat olevan räikeässä ristiriidassa eettisten koodien kanssa. Enronin jälkiselvittelyissä johtajien ja laskenta-ammattilaisten perinteiset arvot, kuten luotettavuus ja rehellisyys nostivat jälleen arvostustaan (Millman 2002).

Myös organisaatiokulttuuri nousi vahvasti esiin laskentatoimessa tapahtuneiden harkintavirheiden taustalla. Enronin lisäksi tilintarkastusyhteisö Arthur Andersenissa vallitsi ylimielisyyden ja ahneuden kulttuuri, joka johti arvojen murenemiseen ja Enronin lisäksi myös muiden Andersenin asiakkaiden kuten Sunbeamin ja Waste Managementin väärinkäyttöksiin (Toffler & Reingold 2003). Rahoitusmarkkinoiden ja finanssiteollisuuden toimintaa ohjasi pelkäämistään raha, ahneus ja voittojen kasvattaminen (Gini 2004). Enronia alettiin käyttää äärimmäisenä esimerkkinä laskentatoimeen liittyvistä eettisistä ongelmista, joiden paljastuttua uudistettiin lainsäädäntöä ja lisättiin valvontaa. Myös laskentatoimen etiikkaan liittyvien tekijöiden tutkimus ja koulutus saivat uutta pontta.

Päätöksentekoon vaikuttavien tekijöiden joukossa normien ja säädösten rinnalla alettiin pitää jälleen kerran tärkeänä henkilökohtaisia tekijöitä kuten asennetta, subjektiivisia normeja ja eettistä herkkyyttä. Enron tarjosi runsaasti materiaalia myös laskenta-ammattilaisten koulutuksen tueksi (Buchan 2005; Earley & Kelly 2004). Laskentatoimen suhde filosofiaan ja etiikkaan tehtiin selväksi, ja käsitys laskentatoimesta pelkkänä tekniikkana ja säädösten noudattamisena nähtiin riittämättömänä (Dolfsma 2006). Syyllisyyden kriisi kosketti laskentatoimen koulutusta, kauppakorkeakouluja, tutkijoita sekä alan järjestöjä (Parker 2005; Jackling et al. 2007).

Tapaus Enronia, syyllisyyttä ja syyllisiä analysoitiin mediassa, uutisissa ja tutkimuksessa (Hatfield & Buchko 2008). Tutkijat etsivät väyliä väärinkäytöksissä ryvettyneen laskentatoimen eettisen ilmapiirin puhdistamiseksi. Stereotypia laskenta-ammattilaisesta alkoi rakentua uudelleen. Tunnollisen pavunlaskijan ja ahneen bisnesneron ominaisuuksien yhdistäminen loi uuden stereotypian, jolla oli pavunlaskijan rehellisyys sekä bisnesneron osaaminen ja värikkyyys (Jeacle 2008). Vanhat arvot, rehellisyys, riippumattomuus ja luotettavuus nostettiin taas esille, kun laskenta-ammattin kuvaa kirkastettiin suurelle yleisölle (Carnegie & Napier 2010).

### **Uusi ymmärrys**

Kun 2000 -luvun ensimmäiset vuodet menivät laskentatoimen väärinkäytöksiin syyllisten ja syiden selvittelyyn, seuraava vuosikymmen on luotu uutta ymmärrystä laskentatoimen etiikan sisällöstä. Perusteluja tutkimuksen tärkeydelle on ollut helppo löytää, ja varsin usein tutkimuksissa viitattiin Enroniin, Arthur Anderseniin ja/tai WorldComiin (Martinov-Bennie & Mladenovic 2015; Baïada-Hirèche & Garmilis 2016; Caglio & Cameran 2017; Racko 2019; West 2018, jne.) Entisestä painolastista pyristeltiin eroon, ja mm. globalisaatio toi uusia vaatimuksia (Ahid & Augustino 2012). Uusista haasteista huolimatta tutkimus edelleen jatkoi keskustelua laskentatoimen vanhoista virheistä, jotka tarjosivat loputtomasti tutkimusmateriaalia. Edelleen painotettiin henkilökohtaisia arvoja kuten rehellisyys ja vastuullisuus, tai uskonnollisuus, joiden nähtiin tuottavan sosiaalista vastuuta ja hyvää käyttäytymistä työpaikalla (Feng et al. 2011). Etiikan kurssit osana opetussuunnitelmia nähtiin yhä selvemmin ratkaisuna eettisiin ongelmiin laskentatoimessa, ja yleinen käsitys laskenta-ammattilaisten moraalista oli tutkimuksen mukaan nousussa (Caglio & Cameran 2017). Laskenta-ammattilaisten epäeettinen toiminta sai uusia selityksiä toimitusjohtajien painostuksesta, huonosta hallinnosta ja valvonnan puutteesta (Feng et al. 2011).

Laskentatoimen mahdollisuutta ylipäätään totuuden kerrontaan kyseenalaistettiin, koska laskentatoimi perustuu säännöille, jotka sallivat runsaasti harkintaa. Sääntöjen noudattaminen ei välttämättä aina takaa eettisesti kestävää raportointia (Bayou et al. 2011; Fiolleau & Kaplan 2017).

Smieliauskas et al. 2018). Käsitys siitä, mitä laskentatoimi on ja mihin etiikan teorioihin se nojaa, sai uusia tulkintoja (Wines 2008). Kun laskentatoi-

men eettisesti kestävästä käytännöstä on perinteisesti nähty nojaavan utilitarismin, kiinnostus kohdistui nyt myös muihin etiikan teorioihin ja eettisiin perustoihin toiminnalle. Utilitarismin rinnalla etenkin Aristoteleen hyve-etiikka nosti päätään. Hyveet kuten rohkeus, oikeudenmukaisuus ja rehellisyys nähtiin sopivan myös laskenta-ammattilaisen moraaliin (West 2018).

### Laskentatoimen ammattietiikka eri aikoina

Laskentatoimen ammattietiikkaa on historiallisessa kontekstissa kirjoitettu aina uudelleen (Hines 1988). Ammattietiikka merkitsi 1970-luvulla sääntöjen ja normien noudattamista. Kohlbergin moraalin kehittymistä kuvaavalla asteikolla tämä merkitsee sovinnasta moraalin tasoa. Samalla moraalin tasolla pysytellään silloin, kun laskenta-ammattilaiset noudattavat organisaatioon omaksuttua tai ammattikunnan etiikkaa. Laskentatoimen ammattilaisten korkeamman tason moraalia on 1990-luvulta alkaen kuvattu hyveiden kautta, jotka eri aikoina ovat olleet jotakuinkin samat; luotettavuus, rehellisyys, vastuullisuus, rohkeus ja oikeudenmukaisuus. Enronin jälkeen 2000-luvulla ammattietiikassa laskenta-ammattilaiselta odotetaan eettistä herkkyyttä, tilanteeseen liittyvän eettisen dilemman tunnistamista, ja sen jälkeen arviointia ja rohkeutta toimia oikein.

Laskentatoimen ammattietiikka artikkeleissa rakentuu kolmen tason kautta;

Taulukko 1. Laskentatoimen ammattietiikan saamat merkitykset eri aikoina

Ammattietiikan perusta	Ajanjakso	Sisältö
Säännöt, normit, ammattikunnan eettinen koodisto	1970-	Laskentatoimen ammattietiikka on sääntöjen noudattamista.
Moraalinen harkinta, hyveet	1990-	Laskentatoimen ammattilaisen hyveet ovat rehellisyys, vastuullisuus, oikeudenmukaisuus, yhteisen edun ajaminen.
Eettinen herkkyyden ja eettinen päätöksenteko	2000-	Laskentatoimen ammattilaisella tulee olla herkkyyttä tunnistaa eettisesti haastavat tilanteet, kykyä arvioida tilanne ja rohkeutta tehdä eettisesti kestävä ratkaisu.

## Laskentatoimen ammattietiikka nyt

Eettinen osaaminen laskentatoimessa edellyttää kykyä tulkita eettisesti haastavia tilanteita, tunnistaa niihin liittyviä ongelmia, tiedostaa tilanteeseen sopivat toimenpiteet sekä arvioida niiden seuraukset eri osapuolille (Martinov-Bennie & Mladenovic 2015; Rogošić & Bakotić 2019; Jackling et al. 2007). Eettinen herkkyys on vasta ensimmäinen askel prosessissa, jonka on tarkoitus johtaa eettiseen arviointiin ja sellaiseen päätöksentekoon, jonka hyödyt ovat suuremmat kuin haitat (Martinov-Bennie & Mladenovic 2015). Loppujen lopuksi, eettinen herkkyys on varsin moniarvoinen ilmiö, johon sisältyy sitoutumista, hyötyä, velvollisuuksia, omaa etua ja tavoitehakuisuutta. Lisäksi tarvitaan loogista ja kriittistä ajattelua (Baud et al. 2021; Bérubé & Gendron 2021; Shawver & Miller 2017; Sturm 2017).

Kun puhutaan eettisestä osaamisesta laskentatoimessa, puhutaan myös laskentatoimen lainsäädännöstä, koulutuksesta, organisaatiokulttuurista, johtamisesta, yrityksessä syntyvistä eettisistä tilanteista, laskenta-ammattilaisten moraalista ja eettisestä herkkyydestä. Kaiken keskellä on laskenta-ammattilainen, jonka osaamisesta riippuu, menevätkö laskelmat oikein.



## Lähteet

AICPA Professional Code of Conduct

Berenskoetter, F. (2017). Approaches to concept analysis. *Millennium*, 45(2), 151-173.

Foronda, C., Baptiste, D. L., Reinholdt, M. M., & Ousman, K. (2016). Cultural humility: A concept analysis. *Journal of Transcultural Nursing*, 27(3), 210-217.

Duska, R. F., Duska, B. S., & Kury, K. W. (2018). *Accounting ethics*. John Wiley & Sons.

Hines, R. D. (1988). Financial accounting: in communicating reality, we construct reality. *Accounting, organizations and society*, 13(3), 251-261.

Preston, A. M., Cooper, D. J., Scarbrough, D. P., & Chilton, R. C. (1995). Changes in the code of ethics of the US accounting profession, 1917 and 1988: The continual quest for legitimation. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 507-546.

Takala, T., & Lämsä, A. M. (2001). Tulkitseva käsitetutkimus organisaatio- ja johtamistutkimuksen tutkimusmetodologisena vaihtoehtona. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 371-392.