

RISTO MÄTÄSAHO JA MIKAEL NISKALA

Ympäristölaskentatoimi ja valtaympäristö

1 JOHDANTO

Ympäristölaskentatoimi on noussut merkittäväksi osaksi yrityksen vastausta ympäristöasioissa. Ympäristöinformaatiota julkisesti raportoivien yritysten lukumäärä on kasvanut nopeasti. Vielä viisi vuotta sitten ympäristöraportin oli laatinut vain muutama yritys. Tällä hetkellä erillisiä ympäristöraportteja tai EMAS-asetuksen mukaisia ympäristöselontekoja julkistaneita yrityksiä on jo satoja. YK:n tutkimusten mukaan 97 % suurista kansainvälisistä teollisuuskonserneista raportoi ympäristöasioista vuosikertomuksessaan (Gray ym. 1996). Ympäristöstä on myös tullut yhä useammalle yritykselle strateginen kilpailutekijä. Kilpailukykykynäkökulma korostaa ympäristöä koskevan taloudellisen informaation merkitystä yrityksen ympäristöstrategian tehokkaassa toteuttamisessa.

Yrityksen ympäristölaskentatoimi on laskentatoimen laajennus, joka rekisteröi, mittaa, analysoi ja raportoi yrityksen toimintaan liittyvistä ympäristövaikutuksista ympäristöstrategian tehokkaan toteuttamisen näkökulmasta. Ympäristölaskentatoimi voidaan jakaa sisäiseen, lähinnä yrityksen johdon tarpeisiin informaatiota tuottavaan johdon ympäristölaskentatoimeen sekä ulkoiseen, yrityksen sidosryhmille suuntautuvaan ympäristölaskentatoimeen ja -raportointiin (Niskala 1995, 33).

Tämän artikkelin tavoitteena on ympäristölaskentatoimen teoreettisen viitekehyksen selkeyttäminen käyttämällä hyväksi sekä laskentatoimen sosiaalis-poliittisia teorioita (Gray ym. 1995),

RISTO MÄTÄSAHO (KTM, YTM), Liiketaloustieteen ass.

Lapin yliopisto, Yrityksen taloustiede, PL 122, 96101 ROVANIEMI • p. (016) 324 682

MIKAEL NISKALA (HTL), Tilintarkastaja

KPMG Wideri Oy, Kirkkokatu 17 B, 90100 OULU • p. (08) 321 2123

joita implisiittisesti sisältävät vallan näkökulman ympäristölaskentatoimessa, että yleisiä valtateorioita. Artikkelissa *valtaa organisaatioissa ja yhteiskunnassa* rajoitetaan tarkastelemaan yksi-, kaksi- ja kolmiulotteisen valtakäsityksen (ks. esim. Clegg 1989 sekä Lukes 1988) näkökulmasta. Ympäristölaskentatoimen teoriaperusteita tarkastellaan sitä näkökulmasta, miten ympäristölaskentatoimi heijastaa ja vaikuttaa yhteiskunnallisiin ja organisatorisiin valtasuhteisiin.

Tässä artikkelissa yritysorganisaation piirteinä korostuvat yhteiskunnallisuus ja toiminnallisuus. Yritys on siis ensinnäkin ympäröivän yhteiskunnan ja luonnonympäristön kanssa vuorovaikutussuhteessa toimiva organisaatio. Sosiaaliseen luonteeseen kuuluu oleellisesti näkemys yrityksestä institutionaalista, taloudellisista ja poliittisista tekijöistä riippuvaisena ja niihin vaikuttavana rakenteena ja toimintana (ks. esim. Jones 1995). Toiseksi, yritys määritellään toiminnallisena kokonaisuutena: yrityskäsite muodostuu yrityksen toimintaan sekä osallistuvista että vaikuttavista intressi- eli sidosryhmistä (Freeman 1984, Rhenman 1964). Sidoryhmäajattelu konkretisoi yrityksen ja yhteiskunnan välisiä sekä yrityksen sisäisiä organisatorisia suhteita. Yritys- ja laskentayrityksen rajojen voidaan katsoa määräytyvän yrityksen sidoryhmäkoalition perusteella ja ne voivat poiketa juridisesta yritysyrityksikkökäsitteestä.

Artikkelissa tarkasteltaviksi *ympäristölaskentatoimen teorioiksi* on valittu tilivelvollisuus-, sidoryhmä-, legitimaatio- ja poliittis-taloudellinen laskentatoimen teoria. Ne syventävät asteittain yrityksen sosiaalisen luonteen sekä tästä johtuvien valtasuhteiden tarkastelua. Tilivelvollisuus käsittelee päämiehen ja alaisen valta-vastuu -suhdetta. Perinteisesti tämä on tulkittu omistajien ja johdon välisenä tilivelvollisuussuhteena. Mallin laajempi yhteiskunnallinen tulkinta asettaa yrityksen tilivelvolliseksi yhteiskunnalle, jolla on valta määrittää tilivelvollisuussopimuksen sisältö. Sidoryhmäteoria puolestaan korostaa yrityksen sidoryhmien merkitystä tilivelvollisuussuhteen toisena osapuolena: sidoryhmillä on oikeus saada tarvitsemaansa informaatiota yrityksen ympäristövaikutuksista ja niiden taloudellisesta merkityksestä. Legitimaatioteoria tarkastelee yrityksen toimintaa suhteessa yhteiskunnan käsitykseen ympäristövastuullisesta toiminnasta. Poliittis-taloudellinen laskentatoimen teoria asettaa edellä mainitut teoriat yhteiskunnalliseen, taloudelliseen, poliittiseen ja institutionaaliseen valtaympäristöön.

Kullakin valitulla teorialla on oma näkökulmansa ympäristölaskentatoimeen ja valtaan. Siksi myös kirjallisuuden valtateoriat saavat erilaisen painoarvon kussakin ympäristölaskentatoimen teoriassa. Yrityksen ympäristölaskentatoimeen liittyviä ulkoisia ja sisäisiä valtarakenteita tarkastellaan erottelematta niitä nimenomaisesti toisistaan. Vaikka sisäisillä ja ulkoisilla valtarakenteilla ja -tekijöillä on luonnollisesti toisistaan poikkeaviakin kysymyksiä ja kehityskulkuja sekä myös merkityksiä ympäristölaskentatoimen kannalta, nähdään ne kuitenkin enemmän yhteisiä piirteitä omaavina sekä toisiinsa vaikuttavina rakenteina ja prosesseina. Siksi yrityksen ympäristölaskentatoimen ja siihen liittyvien valtatekijöiden tutkiminen on nähty tarkoituksenmukaiseksi toteuttaa integroituna tarkasteluna.

2 YMPÄRISTÖLASKENTATOIMI TILIVELVOLLISUUSSUHTEENA

Lähtökohta ympäristölaskentatoimen tarkastelulle on tilivelvollisuusteoria (Gray ym. 1996, 32, Power 1991, 33). Tilivelvollisuusteoria sekä selittää ympäristöraportointia että antaa normatiivisia ohjeita ympäristölaskentatoimen informaation tuottamiseksi.

Tilivelvollisuus on Ijirin (1975, 33) mukaan sekä organisaation sisäinen että organisaation ja sen ulkopuolisten suhteiden välinen järjestelmä. Tilivelvollisuus erottaa laskentatoimen muista informaatiojärjestelmistä organisaatiossa ja yhteiskunnassa. Ijiri näkee tilivelvollisuuden ennen kaikkea positiivisena käsitteenä, jolloin ympäristölaskentatoimen käytännön tulkinnan lähtökohtana tulee olla tilivelvollisuustavoite. Mikäli tilivelvollisuus nähdään ympäristölaskentatoimen normatiivisena käsitteenä, voidaan Ijirin mukaisesti sen nykyistä käytäntöä pitää epätäydellisenä. Toisaalta juuri tästä näkökulmasta Gray ym. (1996, 42) perustelevat tilivelvollisuusajattelua ympäristölaskentatoimessa: laskentatoimen käytäntöä tulee muuttaa kohti tilivelvollisuusajattelun mukaista ympäristövastuun suhdetta.

Ympäristölaskentatoimessa tilivelvollisuus perustuu yrityksen ja yhteiskunnan väliseen vastuusuhteeseen. Ympäristövastuu on tällöin yhteiskunnallisissa olosuhteissa konkretisoitunutta vastuuta (ks. mm. Mätäsalo 1996, 17). Ympäristövastuu konkretisoituu yhteiskunnan valtavaatimuksina. Tästä esimerkkinä on yritysten pakollinen ympäristölupaehtojen mukainen raportointi.

2.1 Tilivelvollisuuskäsite

Tilivelvollisuus voidaan määrittellä velvollisuudeksi pitää tiliä niistä toimista, joista tilivelvollinen on vastuussa. Vastuu koskee sekä tehdä tiettyjä toimia että raportoida näistä toimista. Tilivelvollisuussuhde velvoittaa tilivelvollisen antamaan informaatiota sekä antaa päämiehelle oikeuden saada informaatiota (Gray ym. 1996, 38). Siksi informaatiolla on keskeinen rooli tilivelvollisuusajattelussa (Perks 1993, 25).

Tilivelvollisuus määrittää kahden vastakkaisen osapuolen suhdetta. Tämä voidaan esittää ns. agenttimallin avulla, joka perustuu päämiehen ("principal") ja alaisen ("agent") väliseen sopimukseen. Tilivelvollisuus syntyy vasta, kun on olemassa tämä sopimus, joka määrittää molempien oikeudet ja velvollisuudet. Sen tulee luoda riittävät kannusteet ja sanktiot alaiselle toimia päämiehenkin intressien mukaisesti.¹

Agenttimallin perusasetelma on johdon ja omistajien välinen tilivelvollisuussuhde. Malli on laajennettavissa myös koskemaan ympäristövastuun tilivelvollisuussuhdetta yrityksen ja yhteiskun-

¹ Agenttiteorian agenttisuhteena esittivät ensimmäisen kerran Jensen ja Meckling (1976). Agenttiteorian tärkein oletus on Hillin ja Jonesin (1992, 137) mukaan päämiehen ja alaisen intressien välinen eroavuus. Muista oletuksista ks. mm. Hill ja Jones (1992) sekä Power (1991, 32–33).

nan välillä (Gray ym. 1996, 38). Tämä laajentaa perinteistä tilivelvollisuuskäsitettä käsittämään myös implisiittisen velvollisuuden raportoida julkisesti.

Laskentatoimen rooli on tuottaa informaatiota tilivelvollisuuden vastuusuhteesta eli tehdä alaisen toimet näkyviksi. Laskentatoimi ymmärretään tällöin prosessina, joka (perinteisen) tilivelvollisuusmallin mukaisesti rakentuu neljälle elementille: (1) laskentainformaation tuottaminen, (2) laskentainformaation todentaminen, (3) laskentainformaation julkaiseminen sekä (4) mahdollisuus alaisen sanktiointiin (Perks 1993, 27–30). Tilivelvollisuus toteutuu vain, mikäli kaikki neljä elementtiä toimivat riittävän hyvin. Yksistään informaation tarjoaminen ei riitä tilivelvollisuuden täyttämiseksi, vaan lisäksi tarvitaan mahdollisuus alaisen sanktiointiin.

Jotta ympäristövastuun tilivelvollisuussuhde olisi tehokas, tarvitaan joko lakisäätteistä pakollista raportointivelvollisuutta tai yhteiskunnan riittävän suurta valtaa vaatia tilivelvollisuussopimuksen laajuudessa tarvitsemaansa informaatiota.

2.2 Valta tilivelvollisuusteoriassa

Vallan merkityksestä tilivelvollisuudessa on erilaisia käsityksiä. Gray ym. (1996, 43) määrittävät *tilivelvollisuuden neutraaliksi käsitteeksi vallan suhteen*: valtatekijöiden sijasta informaatio-oikeudet määrittävät ensisijaisesti tilivelvollisuutta. Toisaalta tilivelvollisuuden määrittely informaatio-oikeuksiin perustuen heijastaa nimenomaan osapuolten suhteellista valta-asetelmaa. Tällöin ympäristövastuun tilivelvollisuusraportointiin vaikuttaa yhteiskunnan valta vaatia informaatiota sekä yrityksen halu tuottaa vaadittua informaatiota. Tätä näkemystä tukee neopluralistinen yhteiskuntakäsitys. Neopluralismin mukaan valta on hajaantunut laajalti ja epätasaisesti yhteiskunnassa. Laskentatoimen informaatio heijastaa, vahvistaa ja mahdollistaa tämän asymmetrian luomista. Tilivelvollisuussuhdekin on tällöin asymmetrisen vallan sanelema: valta sisältää mahdollisuuden vaatia tilivelvollisuutta ja informaatiovirrat yhteiskunnassa kulkevat tilivelvollisilta valtaa omaaville (Gray ym. 1996, 37, 42).

Vallan rooli on edellisen lisäksi tärkeä myös normatiivisen tilivelvollisuuden näkökulmasta. Mikäli tilivelvollisuusajattelu nähdään keskeiseksi välineeksi pluralistisen yhteiskunnan ja demokraattisten oikeuksien edistämiseksi sekä tässä mielessä yritysten ympäristökysymysten yhteiskunnallisen ratkaisun määrittämiseksi, joudutaan hyväksymään se, että tilivelvollisuuden vaatiminen neopluralistisessa maailmassa edellyttää valtaa. Koska valta neopluralistisen näkemyksen mukaan on yrityksillä, normatiivisen tilivelvollisuusmallin mukaisten informaatio-oikeuksien toteuttaminen edellyttää yhteiskunnan valtaa vaatia ympäristöä koskevaa informaatiota.

Yhteiskunnan valta lisää yrityksen läpinäkyvyyttä. Läpinäkyvyydestä seuraava informaation kasvu puolestaan lisää yhteiskunnan valtaa. Tämä informaation ja vallan kasvuprosessi on ennen kaikkea evolutionäärinen: se tasoittaa yhteiskunnan ja yrityksen välisiä valtasuhteita muuttamalla informaation saatavuutta ja kontrollia yritykseltä yhteiskunnalle. Informaatiovirran kasvu johtaa

uusiin ja kasvaviin vaatimuksiin yritystä ja tilivelvollisuutta kohtaan: informaatioon oikeutetut tulevat voimakkaammiksi vaatia demokraattisempia suhteita (Gray ym. 1996, 43). Tästä osoitukseksi on yhteiskunnallinen ympäristökeskustelu, joka on lisännyt vaatimuksia yritysten avoimuudesta ja tämä on näkyntä vapaaehtoisen ympäristöraportoinnin kasvuna.

Perksin (1993, 40–41) mukaan *valta on keskeinen osa toimivaa tilivelvollisuussuhdetta*. Valta mahdollistaa tilivelvollisuuden kontrolloinnin. *Valtaa tilivelvollisuussuhteen keskeisimpänä ehtona* korostavat Tricker (1983) ja Stewart (1984), joiden mukaan *tilivelvollisuussuhde on näkyvä valtasuhde*². Mikäli yritys raportoi vapaaehtoisesti, ei kysymyksessä ole tämän mukaan tilivelvollisuusraportointi. Sen sijaan yritys voi raportoinnilla pyrkiä legitimoimaan toimensa.

Roberts (1991) ja Arrington (1990) väittävät, että tilivelvollisuussuhde ja -raportointi määrittelee, heijastaa, vahvistaa ja kiinteyttää päämiehen ja alaisen valtasuhteita. *Tilivelvollisuussuhde voi olla alistava valtasuhde* silloin, kun päämies kykenee siirtämään arvojansa alaiselle. Ympäristölaskentatoimessa ongelma on kuitenkin päinvastainen. Informaatio yritysten toiminnan ympäristövaikutuksista ja erityisesti niiden taloudellisesta merkityksestä on hyvin pitkälle yritysten hallussa. Yritykset voivat tämän informaatiovaltansa (laskentatoimen informaatiovallasta yleisesti ks. esim. Pihlanto 1981, 71–72) avulla määritellä raportoitavan informaation sisällön. Ympäristölaskentatoimi ei heijasta objektiivisesti todellisuutta, vaan muokkaa sitä aktiivisesti palvelemaan yritysten intressejä. Tällainen hegemonia informaation tuottamisen suhteen voidaan kuitenkin toisinaan kyseenalaistaa vastahegemonialla ja vallalla.

Tilivelvollisuus voidaan nähdä yhteiskunnallisia rakenteita koskevana poliittis-taloudellisen todellisuuden heijastajana. Cousins ja Sikka (1993, 53) korostavat *tilivelvollisuussuhteen hegemonista luonnetta*. Tilivelvollisuuden tarkoituksena on vaikuttaa valtaapitävien asemaan. Sosiaalisesti muodostuneen tilivelvollisuuden kohdalla informaatiolla ja siihen kohdistuvilla vaatimuksilla on keskeinen rooli. Sidosryhmät osoittavat ja priorisoivat yhteiskunnallisia epäkohtia ja ongelmia sekä vaativat näitä koskevaa informaatiota. Informaatio on paitsi valtaan niin myös valitsemiin käsityksiin, ideologioihin ja arvoihin sidoksissa olevaa. Koska yritysten toimintaa koskeva yhteiskunnallinen mielenkiinto ja vaatimukset kohdistuvat eri aikoina eri asioihin ja saavat vallan kautta yrityksen toiminnan eri näkökulmista näkyväksi, valtasiirtymät yrityksen ja yhteiskunnan välillä merkitsevät myös tilivelvollisuussuhteen muutoksia. Siksi tilivelvollisuussuhde ja tilivelvollisuuden sisältö on alituisesti kyseenalaistettu ja muuttuva.

² Grayn (1992, 413) mukaan näkyvien tilivelvollisuussuhteiden lisäksi on monia näkymättömiä ja toteutumatta jääneitä tilivelvollisuuksia. Gray ym.'n (1996, 43) mukaan näkymättömät tilivelvollisuussuhteet ovat osoitus siitä, että tilivelvollisuus moraalisen ja demokraattisen oikeutena informaatioon on olemassa, joskaan se ei ole toimiva ei-demokraattisissa olosuhteissa. Päämiehen kykenemättömyys saattaa tilivelvollisuutta voimaan merkitsee myös sitä, että hänellä ei ole mahdollisuutta hoitaa kontrollointitehtäväänsä, vaikkakin tilivelvollisuussuhde periaatteessa on olemassa.

Tilivelvollisuuden valtataarkastelun perusteella on siis todettavissa, että ympäristövastuun raportointi on tilivelvollisuusraportointia, mikäli on olemassa raportointiin pakottava valtamekanismi. Eettisessä mielessä vastuuraportointia ei tällöin puhtaana ilmene, vaan valtamekanismin puuttuessa voidaan puhua ympäristölaskentatoimesta yrityksen toiminnan legitimoiminnan välineenä.

3 SIDOSRYHMIEN MERKITYS YMPÄRISTÖLASKENTATOIMESSA

3.1 Sidosryhmäteoria

Sidosryhmäteorian³ mukaan sidosryhmillä tarkoitetaan kaikkia niitä yksilöitä ja ryhmiä, (1) joilla on sidos tai vaateita yritykseen nähden sekä (2) joihin yrityksen toimet vaikuttavat tai jotka voivat omilla toimillaan vaikuttaa yritykseen (Freeman 1984, 54). Tämä yrityksen ja sidosryhmän välinen "vuorovaikutus" on kaksisuuntaista: yrityksestä sidosryhmiin (vastuuvaikutus) ja sidosryhmistä yritykseen (valtavaikutus).

Sidosryhmistä on esitetty erilaisia tulkintoja. Rhenmanin mukaan sidosryhmät määräytyvät panos-vastike -suhteen perusteella (Rhenman 1964). Hillin ja Jonesin (1992) mukaan sidosryhmiä ovat kaikki, jotka osallistuvat yrityksen toimintaan tarjoamalla sille kriittisiä resursseja. Yrityksen ja näiden sidosryhmien välillä on liiketapahtumiin perustuvia vaihtoja eli transaktioita. Transaktioperusteisia sidosryhmiä voidaan myös kutsua ensisijaisiksi sidosryhmiksi, sillä yrityksen toiminnan jatkuvuus riippuu olennaisesti näiden sidosryhmien toiminnasta (Clarkson 1993). Sidosryhmät puolestaan odottavat vastikkeena uhraamistaan panoksista sitä, että heidän intressinsä tulevat huomioonotetuiksi. Clarksonin mukaan sekundaariset sidosryhmät ovat kiinnostuneita yrityksen toiminnan vaikutuksista, vaikka heillä ei olisikaan transaktioita yrityksen kanssa. Sidosryhmäsuhte voi siksi syntyä myös vaikutussuhteen perusteella. Vaikutussuhteeseen perustuvia sidosryhmiä on kuitenkin vaikea luokitella yksiselitteisesti. Niiden intressit ja odotukset voivat kohdistua erilaisille kiinnostusalueille, joissa yritys on osallisena tai joihin se vaikuttaa. Toisaalta jokaiselle kiinnostusalueelle liittyy aina omat sidosryhmänsä.

Sidosryhmäteoriassa ympäristölaskentatoimi nähdään yrityksen ja sen sidosryhmien välisenä kommunikaationa. Teoria korostaa yritystä sidosryhmien koalitionana, jossa yrityksen toiminnan menestys riippuu olennaisesti sidosryhmien toiminnasta. Tämän vuoksi yrityksen täytyy kyetä täyttämään sidosryhmien odotukset. Mitä voimakkaampia sidosryhmät ovat, sitä enemmän yrityksen täytyy olla valmis joustamaan sidosryhmien hyväksynnän saavuttamiseksi.

3 Ks. mm. Brenner (1995), Freeman (1984) sekä Rhenman (1964).

Sidosryhmälähestymistapa on yhteiskunnallinen yrityksen teoria, jolloin yrityksen *ympäristövastuu on vastuuta sidosryhmille*. Vastuutarkastelun lisäksi sidosryhmälähestymistapa mahdollistaa vuorovaikutuksen valtaulottuvuuden huomioimisen (Clarkson 1993, 79). Sidosryhmälähestymistapa korostaa erityisesti yrityksen sidosryhmien keskeistä roolia määriteltäessä yrityksen olemassaolon tarkoitusta ja tavoitteita. Sidosryhmien omien sekä sidosryhmäverkon yhteisten tavoitteiden saavuttamisella ja tarpeiden tyydyttämisellä yhteistyön kautta on suora suhde yrityksen toiminnan menestymisen kanssa (Niskala ja Näsi 1995, 124–125). Koska kukin sidosryhmä antaa panoksensa yritykselle, on niillä kaikilla myös oikeutettuja odotuksia yrityksen ympäristövastuun suhteen.

Yrityksen kannalta ympäristön intressit henkilöityvät sidosryhmissä niiden toiminnan perusteella. Sidosryhmät omaavat erilaisia informaatio-odotuksia suhteessa yrityksen ympäristöasioiden hallintaan. Tällöin yrityksen ympäristölaskentatoimi nähdään kaikkia yrityksen sidosryhmiä palvelevana informaationtuottamisjärjestelmänä. Taloudellisia intressejä omaavien transaktioperusteisten sidosryhmien osalta informaatio-odotukset liitetään yleensä taloudellisesti merkittäviin ympäristöriskeihin ja -vastuisiin. Asiakkaiden ympäristöintressit kohdistuvat tuotteen ja tuotantoprosessien ympäristövaikutuksiin. Yhteiskunnan intresseissä puolestaan on valvoa, että yritys noudattaa yhteiskunnassa yleisesti hyväksytyjä pelisääntöjä ympäristövastuullisesta toiminnasta. Työntekijöiden ympäristöintressejä ovat muun muassa työpaikan ja työolosuhteiden ympäristövaikutusten arviointi mahdollisten terveystarkastusten osalta. Vaikutussuhteeseen perustuvilla sidosryhmille ympäristökysymysten taloudelliset aspektit eivät ole ensisijainen intressialue, vaan näitä ovat esimerkiksi yrityksen ympäristökuormitus, ympäristöasioiden hallinnan järjestäminen ja toimintaperiaatteet suhteessa ympäristöön.

3.2 Sidosryhmä-agenttimalli

Sidosryhmä-agenttimalli yhdistää tilivelvollisuusajatuksen sidosryhmälähestymistapaan. Tällöin yrityksen tilivelvollisuutta tarkastellaan sidosryhmäulottuvuudessa siten, että tarkastelussa on mukana agenttisuhteen molemmat osapuolet ja tilivelvollisuudessa korostuu sen toteutumista säätelevät valtarakenteet. Kukin sidosryhmä voidaan ajatella tällöin yrityksen päämieheksi, mikäli tällä on valtaa vaatia yritystä tilivelvolliseksi. Sidosryhmä-agenttimalli tarjoaa välineen, kun arvioidaan, mitkä sidosryhmät saavat painoarvoa yrityksen ympäristöraportoinnissa.

Ympäristövastuun sidosryhmä-agenttimallin sisältö vastuun toteutumisen eli vallan näkökulmasta luodaan Hillin ja Jonesin (1992) esittämässä sidosryhmä-agenttiteoriassa sekä Pfefferin ja Salancikin (1978) riippuvuusteoriassa. Riippuvuusteoria kertoo yleiset ehdot sidosryhmävallan toteutumiseksi ja sidosryhmä-agenttiteoria tarkentaa näitä ehtoja nimenomaan agenttisuhteen näkökulmasta.

Riippuvuusteorian mukaan yrityksen menestyminen riippuu suoraan sen kyvystä (1) hankkia ja säilyttää resursseja sekä (2) tähän liittyen hoitaa sellaisten sidosryhmiensä vaatimuksia, joiden resursseista ja tuesta se on riippuvainen. Sidosryhmän valta on riippuvuusteorian mukaan seurausta sen tarjoaman resurssin kriittisyydestä. Kriittisiä resursseja ovat ennen kaikkea rahamääräiset, fyysiset sekä informaatioresurssit.

Sidosryhmä-agenttiteoriassa sidosryhmällä oletetaan olevan valtaa rajoittaa yrityksen johdon intressien mukaista resurssien käyttöä. Vaatimuksensa sidosryhmä voi esittää kolmella tavalla: luomalla sopimuksin yritykselle kannusteita toimia sidosryhmän intressien mukaisesti, valvoa johdon toteutunutta toimintaa sekä käyttää sanktioita. Vaatimusten esittämisessä korostuvat kuitenkin todellisuudessa erilaiset valvonta- ja pakkotoimenpiderakenteet: informaatio- ja mielipidevalta, lain-säädäntö sekä yhteistyöstä vetäytyminen.

Kunkin sidosryhmän tärkeys ratkaistaan sen implisiittisen tai eksplisiittisen sopimuksen sekä sopimuksen täyttämiseen tarvittavan vallan perusteella, jolloin valta on riippuvainen ennen kaikkea resurssien kriittisyysasteesta. Tämän lisäksi tilannekohtaiseen sidosryhmähierarkian määrittämiseen vaikuttaa vielä sidosryhmien liittoutumis- ja vuorovaikutusmahdollisuudet (Clarkson 1993, 80). Sidossuhteen luonteen ja vallapotentiaalin perusteella yrityksen tärkeimpiä sidosryhmiä ovat taloudelliset intressiryhmät, sillä niillä on kriittisiä panoksia tarjoavina valtaa vaatia yrityksiä toimimaan intressiensä mukaisesti. Juuri tämän valta-aspektin vuoksi onkin todennäköistä, ettei pelkästään vaikutussuhteen omaavien sidosryhmien oma painostusvoima ole riittävä niiden intressien läpiviemiseen. Näiden sidosryhmien intressien toteutuminen on pitkälle riippuvaista niiden kyvystä liittoutua taloudellisten intressiryhmien kanssa (ks. esim. Mätäsaho 1996, 45–47). Ympäristölaskentatoimen kehityksessä ratkaisqkannalta taloudellisesti merkittävät ympäristöriskit ja -vastuut sekä niihin varautuminen.

4 YMPÄRISTÖLASKENTATOIMI LEGITIMOINNIN VÄLINEENÄ

Vallan näkökulmasta ympäristölaskentatoimea voidaan tarkastella sidosryhmäteoriaa eksplisiittisemmin legitimaatioteorian avulla: se keskittyy yrityksen ja sidosryhmien välisessä suhteessa juuri konfliktiin ja erimielisyyksiin. Legitimaatioteorian (Lindblom 1994; Patten 1992) mukaan yritykset etsivät kongruenssia niiden toimintaan liittyvien sosiaalisten arvojen ja koko yhteiskunnassa vallitsevien hyväksytyin käyttäytymisen normien välillä. Legitimaatio tarkoittaa tällöin olotilaa tai asemaa, joka vallitsee silloin kun yrityksen arvojärjestelmä on sopusoinnussa laajemman sosiaalisen yhteisön arvojärjestelmän kanssa. Vastuu ei tällöin ole yhtä pysyvä tai absoluuttinen käsite kuin tilivelvollisuuden tapauksessa. Tämä johtuu yritysten erilaisesta läpinäkyvyydestä yhteiskunnassa sekä niiden erilaisesta yhteiskunnallisesta ja poliittisesta riippuvuudesta.

Kun yhteiskunnassa vallitseva näkemys yrityksen toiminnan legitimitietistä ja yritystoiminnan arvoista on keskeistä, yrityksen yhteiskunnallinen vastuukäsitys yrityksen ulkopuolella muodostuu sidosryhmien odotuksista. Legitimaatiota arvioidaan sidosryhmätasolla. Legitimaatio on myös dynaaminen käsite, sillä sidosryhmät arvioivat jatkuvasti yrityksen tulosta, toimintatapoja ja tavoitteita suhteessa ajallisesti muuttuviin odotuksiinsa. Mikäli sidosryhmien arvot ja käsitykset yrityksen vastuusta poikkeavat yrityksen toiminnassa ilmenevistä arvoista ja toteutuneesta vastuusta, syntyy ns. legitimitiettikuilu ("legitimacy gap") (Gray ym. 1995, 54). Yritys voi yrittää kuroa umpeen tätä kuilua omin toimin. Legitimoinnilla tarkoitetaan tällöin prosessia, jossa yritys todistaa oikeaksi tai oikeuttaa toimiansa jatkuvuuden sosiaalisessa yhteisössä.

Ympäristöraportointi voidaan tällöin nimenomaisesti tulkita yrityksen pyrkimyksenä legitimaation saavuttamiseen. Esimerkkinä tästä on öljy-yhtiöiden ympäristöraportoinnin kasvu heti Exxon Valdez-onnettomuuden jälkeen (Patten 1992). Legitimitiettikuilu voi myös hävitä sidosryhmien pakottaessa yrityksen toimimaan niiden omien odotustensa mukaisesti (Patten 1992, 472). Ympäristölaskentatoimea perustellaan legitimaatioteoriassa yritysjohton pragmaattisesta näkökulmasta (Mathews 1993, 36). Legitimitiettikäsite syntyy sopimuskäsitteestä, kun yritysorganisaatio pyrkii tasapainottamaan toimintansa yhteiskunnallisten arvojen ja normien kanssa sekä raportoida yhteiskunnallisista vaikutuksistaan.

Lindblom (1994) erottaa neljä erilaista strategiaa, joita legitimaatiota hakeva yritys voi soveltaa ympäristöraportoinnissaan. Eri aikoina ja eri asioissa yritys voi noudattaa raportoinnissaan erilaisia strategioita tai niiden yhdistelmiä. Ensinnäkin yritys voi raportoida informoidakseen sidosryhmiä yrityksen omien aktiivisten toimien seurauksena tapahtuneista muutoksista yrityksen ja ympäristön välisessä vuorovaikutussuhteessa. Strategia on valittu erityisesti, kun legitimitiettikuilu on syntynyt siitä, ettei yrityksen suorituskyky ole vastannut sidosryhmien odotuksia. Esimerkiksi yritys voi kertoa lähiympäristölleen toiminnan ympäristövaikutusten aktiivisesta vähentämisestä toteutettujen ympäristöinvestointien sekä näistä seuranneen päästöjen vähenemisen muodossa.

Toisaalta yritys voi pyrkiä muuttamaan sidosryhmien käsityksiä ja odotuksia hyväksytystä toiminnasta muuttamatta silti itse omaa todellista käyttäytymistään. Tällöin yritys pyrkii ympäristöraportoinnilla osoittamaan toimiansa tarkoituksenmukaisuuden perustelemalla omaa toimintapolitiikkaansa ja kuvaamalla erilaisia toiminnan ympäristövaikutuksiin liittyviä faktoja. Strategia voidaan valita erityisesti, kun yrityksessä katsotaan legitimitiettikuilun syntyneen sidosryhmien puolella tapahtuneen väärinkäsityksen johdosta. Tällainen legitimointi voi ilmetä mm. viittaamalla toiminnan luonteesta johtuviin ongelmiin tai korkeisiin kustannuksiin vähentää ympäristövaikutuksia alle tiettyjen arvojen sekä vertaamalla yrityksen ympäristövaikutuksia toimialan keskimääräisiin arvoihin ja toimialan tai yrityksen omaan aikaisempaan kehitykseen.

Kolmanneksi yritys voi pyrkiä vaikuttamaan tai manipuloimaan sidosryhmien käsityksiä tilanteesta. Tämä voi tapahtua esimerkiksi siten, että yritys, joka itse asiassa aiheuttaa paljon haital-

lisiä ympäristövaikutuksia, raportoikin vain positiivisia seikkoja ympäristöasioidensa hoidon tuesta.

Neljäs strategia perustuu Lindblomin mukaan siihen, että pyritään raportoinnilla vaikuttamaan suoraan sidosryhmien odotuksiin hyväksytystä käyttäytymisestä. Yritys voi esimerkiksi sitoutua toimimaan yleisesti tunnettujen ympäristötoiminnan periaatteiden tai politiikassa määrittelmiensä päämäärien ja tavoitteiden mukaisesti.

Edellä esitelty ns. neoklassinen legitimaatioteoria selittää ympäristölaskentatoimea ja sen käyttäntä yrityksen näkökulmasta. Sen tarkastelu tapahtuu tilivelvollisuus- ja sidosryhmäteoriaa laajemmasta näkökulmasta, sillä se ottaa implisiittisesti huomioon myös yhteiskunnallisen – ympäristöäkin koskevan – arvomaailman, jota sidosryhmäintressit heijastavat.

Sen sijaan klassinen legitimaatioteorian näkökulma laajenee eksplisiittisesti arvioimaan sitä, miksi tietty systeemi, arvojärjestelmä tai käyttäytymistapa on dominoiva ja legitimoitu yhteiskunnassa. Ympäristölaskentatoimea ei nähdäkään yritystason toimintaa legitimoivana informaatiojärjestelmänä, vaan järjestelmänä, joka heijastaa ja legitimoii vallitsevaa taloudellista ja yhteiskunnallista yläjärjestelmää. Tällöin sen tehtävänä on ylläpitää vallitsevan järjestelmän legitimeettiiä korostamalla tiettyjä arvoja ja tavoitteita (Richardson 1987, 352). Legitimoinnilla ymmärretään arvojen ja intressien muuntamista eri välineiden – joihin laskentatoimi kuuluu – avulla tiedoksi ja lopulta todelliseksi toiminnaksi. Laskentatoimi on legitimoiva instituutio tarjoamalla keinon yhteiskunnallisten ja organisatoristen arvojen liittämiseksi taloudelliseen toimintaan. Legitimoinnin osalta tarkastellaan klassisessa legitimaatioteorian tulkinnassa erityisesti kysymystä siitä, kenellä tai millä on valtaa yhteiskunnassa. Tällainen legitimoinnin tulkinta on lähellä poliittis-taloudellista ympäristölaskentatoimen teoriaa.

Toisaalta sekä neoklassisesta että klassisesta legitimaatioteorian tulkinnasta käsin on mahdollista tarkastella legitimointia myös yhteiskunnasta yritykseen päin (Mathews 1993, 30–31, Paten 1992, 471–472). Tällöin sidosryhmät pyrkivät vaikuttamaan yritykseen legitimeettikuilun ilmentyessä siten, että yritys todella muuttaisi toimintatapaansa ympäristön suhteen. Sidosryhmät voivat käyttää valtapotentiaaliaan hyväksi viestittäessään legitimeettikuilusta ja tarpeesta yrityksen toiminnan muuttamiseksi. Legitimeettikuilu poistuu vasta sen jälkeen, kun yritys on korjannut toimintatapaansa sekä viestittänyt tästä uskottavasti sidosryhmilleen. Tämän prosessin taustalla on ajatus sidosryhmien vastahegemoniasta.

5 YMPÄRISTÖLASKENTATOIMEN SOSIO-POLIITTINEN VALTAYMPÄRISTÖ

85

Laskentatoimen tutkimusta, joka ottaa huomioon yritykseen vaikuttavan poliittis-taloudellisen ympäristön sekä tutkii laskentatoimea osana tätä kokonaisuutta ja sen vaikutusta laskentatoimen käy-

tännön muodostumiseen, kutsutaan poliittis-taloudelliseksi laskentatoimen lähestymistavaksi (Gray ym. 1995 ja 1996). Tällaisella laajemmalla näkemyksellä on merkitystä laskentatoimen käytännön ymmärtämiseksi ja parempien laskentajärjestelmien kehittämiseksi (mm. Burchell ym. 1980).

Poliittisella taloudella (political economy) tarkoitetaan sitä poliittista, yhteiskunnallista, institutionaalista ja taloudellista kokonaisuutta, jonka puitteissa inhimillinen elämä tapahtuu. Jacksonin (1982, 74) mukaan:

”Political economy is the study of the interplay of power, the goals of power wielders and the productive exchange system”.

Taloudellista, vastuu- tai laskentajärjestelmää ei voida poliittis-taloudellisen näkemyksen mukaan tutkia erillään poliittisesta, yhteiskunnallisesta ja institutionaalista viitekehystä eli siitä kokonaisuudesta, jossa järjestelmä toimii (Gray ym. 1995, 52).

Tarkastelunäkökulma ympäristölaskentatoimeen laajenee poliittis-taloudellisessa näkökulmassa käsittämään ympäristölaskentatoimeen vaikuttavan poliittisen, yhteiskunnallisen, taloudellisen ja institutionaalisen ympäristön. Poliittis-taloudellisen laskentatoimen teoria liittyy tilivelvollisuus-, sidosryhmä- ja legitimaatioteorioihin valtaa eksplisiittisesti korostavan sosio-poliittisen *valtaympäristön*. Poliittis-taloudellinen laskentatoimen teoria laajasti ymmärrettynä merkitseekin vallan ja sen tavoitteiden, konfliktien ja valtasuhteiden sekä niiden muodostumisen ja dynamiikan tutkimista yhteiskunnassa ja organisaatiossa (Cooper ja Sherer 1984, 207, 218). Tällöin tarkastelun lähtökohtana on se, kenellä yhteiskunnassa ja organisaatiossa on valtaa, miten yrityksen poliittis-taloudellinen ympäristö vaikuttaa vallan kautta ympäristölaskentatoimeen sekä miten ympäristölaskentatoimi heijastaa/organisoi valtasuhteita yhteiskunnassa ja organisaatiossa. Siten tarkastelu muuttuu tilivelvollisuus-, sidosryhmä- ja legitimaatioteorioihin verrattuna vallan osapuolten tarkastelusta yleisemmäksi konfliktia, kontrollia ja vaikuttamista korostavaksi *valtanäkökulmaksi* (Gray ym. 1995, 52). Poliittis-taloudellisen laskentatoimen teorian näkökulmasta ympäristölaskentatoimen käsitteellinen viitekehys on yhteiskunnassa ja organisaatiossa vallitseva valta- ja pelikenttä, jota ympäristölaskentatoimen tuottama informaatio yrityksen sisällä ja yhteiskunnassa heijastaa.

Myös poliittis-taloudellinen laskentatoimen tutkimus voidaan jakaa klassiseen ja neoklassiseen lähestymistapaan (Gray ym. 1995, 53 ja 1996, 47–48). Näiden välinen ero koskee lähinnä sitä, kuinka tärkeäksi yhteiskunnan rakenteellinen konflikti nähdään. Klassinen, marxilainen näkökulma perustuu nimenomaan yhteiskunnallisen eriarvoisuuden sekä yrityksen ja sidosryhmien välisen rakenteellisen konfliktin tarkasteluun. Tämän mukaan eri yhteiskunnallisilla ryhmillä on keskenään ristiriitaiset ja kilpailevat intressit, ja yhteiskunnallinen toiminta on alistettu vahvempien intresseille. Poliittis-taloudellisen laskentatoimen teorian klassinen näkökulma heijastaa radikaalia valtakäsitystä (Clegg 1989; Lukes 1988) ja korostaa hegemoniaa yhteiskunnassa ja orga-

nisaatiassa: yhteiskunnan sosiaalinen järjestys heijastaa yritysten muodostaman eliitin valtaa. Tämän eliitin intressejä palveleva sosiaalinen järjestys on rationalisoitu taloudellisella tuottavuudella.

Klassisen näkökulman mukaan laskentatoimen raportointi kertoessaan yrityksen ja yhteiskunnan välisestä vuoropuhelusta heijastaa em. yhteiskunnassa vallitsevia rakenteellisia epäkohtia (Guthrie ja Parker 1990). Koska laskentatoimi ja raportointi on tietyn yhteiskunnallisen ajattelutavan ja valtarakenteen tulos ja siten palvelee vain valtaa omaavien intressejä (Cooper ja Sherer 1984, 208; Tinker ym. 1982, 147). Klassisen näkemyksen mukaan ympäristölaskentatoimikin kertoo omistajien yhteiskunnallisesta, taloudellisesta ja institutionaalista vallasta sekä rationalisoi ja edistää vain yritysten intressejä luonnonvarojen kestävästä käytöstä, ympäristön saastuttamisen ehkäisystä sekä kestävästä kehityksen oikeudenmukaisuuden edistämisen sijasta. Ympäristölaskentatoimikin on siis poliittista kieltä ja vallan väline: ympäristölaskentatoimen raporttien käsitteet ja esitystapa johtavat informaation tarvitsijoiden huomion pois heille oleellisista asioista. Cooperin ja Shererin (1984, 218) mukaan laskentatoimen raporttien yhteiskunnallinen arvo on sen vuoksi erittäin kyseenalainen.

Neoklassinen näkökulma taas pitää klassisen poliittis-taloudellisen laskentatoimen tutkimuksen tärkeinä pitämiä yhteiskunnallisia rakenne- ja valtaseikkoja annettuina. Se keskittyy tarkastelemaan eri yhteiskunnallisten ryhmien välistä dynaamista vuorovaikutusta valtasuhteiltaan pluralistisessa maailmassa (Gray ym. 1995, 55). Tällöin eri yhteiskunnallisten ryhmien intressien välittäminen, muuttaminen ja muokkaaminen – ja siksi myös valta – ovat keskeisiä tekijöitä.

Sidosryhmä- ja legitimaatioteoriat noudattavat neoklassista lähestymistapaa: ne korostavat (1) yrityksen avoimuutta laajalti, (2) erilaisten yrityksen ulkopuolelta tulevien "sidosryhmään" legitimeettien suhteessa yrityksen toimintaan sekä (3) luokkarajoista riippumatonta yritys-sidosryhmäsuhteen tarkastelua. Ne painottavat yritysjohton näkökulmaa ja yrityksen strategista menestystä. Yrityksen tulee saavuttaa sidosryhmiensä hyväksyntä: yrityksen tulee sopeuttaa toimintansa sidosryhmien ristiriitaisten vaatimusten mukaiseksi. Mitä enemmän sidosryhmillä on valtaa, sitä enemmän yrityksen tulee toiminnassaan sopeutua niiden vaatimuksiin (Gray ym. 1995, 53). Tällöin valta-aspekti voidaan tulkita laajemmin, yrityksestä sidosryhmiin ja sidosryhmistä yritykseen ilmenevänä vaikuttamisena. Lisäksi valta liittyy itse laskentatoimeen ja sen tuottamaan informaatioon vahvistaen teorian ja tarkastelun näkökulmasta riippuen jomman kumman osapuolen valtaa.

Neoklassista poliittis-taloudellisen laskentatoimen tulkintaa noudattavat sidosryhmä- ja legitimaatioteoria mahdollistavat erilaisia ja -tasoisia tulkintoja ympäristölaskentatoimesta yhteiskunnassa ja organisaatiossa (Gray ym. 1995, 55). Yrityksen ympäristöraportointi voidaan nähdä dialogina yrityksen ja sidosryhmien välillä, jolloin se ilmentää näiden suhteellista valta-asemaa. Toisaalta yritykset ovat tilivelvollisia sidosryhmilleen, joiden valtavaatimuksiin niiden tulee tietyssä

määrin taipua. Yritysten hegemonia-asema ei ole tällöin itsestään selvä, vaan sidosryhmät voivat muodostaa yrityksille vastahegemonian.

Toisaalta, niin kuin legitimaatioteoria osoittaa, voivat yritykset pyrkiä oikeuttamaan toimintansa raportoimalla ympäristökysymyksistä itselleen edullisella tavalla. Legitimointi korostaa yritysten hegemonia-asemaa yhteiskunnassa. Siten ympäristöraportointikin käsittää vain informaatiota, jota valtaa pitävät yritykset haluavat raportoida. Neoklassinen näkökulma voi tästä näkökulmasta selittää, miksi yritykset eivät raportoi mielellään negatiivisista ympäristökysymyksistä, kuten ympäristöönnettomuuksista ja niiden taloudellisista seuraamuksista.

Poliittis-taloudellisen laskentatoimen lähestymistavan perusteella ympäristölaskentatoimea ja -raportointia tulee tarkastella yhteydessä yhteiskunnassa tapahtuviin sosiaalisiin, poliittisiin, institutionaalisiin ja taloudellisiin muutoksiin. Siksi aikamme ilmiöt ja tekijät – kuten esim. yleinen ympäristötietoisuuden kasvu, ympäristöpuolueet, lisääntynyt taloudellinen vauraus länsimaissa, erityisesti hyvätuloisten mahdollisuudet ja halukkuus edistää ympäristönäkökohtia, pääoman kasvaneet pelko ympäristöriskejä ja -vastuita sekä siten taloudellisia menetyksiä kohtaan, ympäristöeettiset sijoittajat, valtioiden halu tiukentaa ympäristönormeja, ympäristö- ja yritysjohton halu tehostaa toimintaa sekä osoittaa hyvää yrityskansalaisuutta – heijastavat sitä, että ympäristölaskentatoimelle on olemassa sosiaalinen, poliittinen, taloudellinen ja institutionaalinen tilaus. Nämä seikat ovat osoittaneet myös sen, että ympäristöön liittyvillä argumenteilla on kasvavassa määrin valtaa taloudellisten argumenttien rinnalla.

Edelliseen kehitykseen liittyy myös vaara, joka on vain osittain tiedostettu. Yritysten keskeinen merkitys ympäristövaikutusten pienentämiseksi sekä tästä merkityksestä osoituksena oleva ympäristölaskentatoimi vesittyvät, mikäli yritykset pystyvät kahlitsemaan ympäristökeskustelun omaan valvontaansa, eivätkä sidosryhmät ole tarpeeksi herkkiä tällaiselle hegemonialle. Poliittis-taloudellisen ympäristölaskentatoimen näkökulmastakin tarvitaan tehokasta, siis vallan, sisältävää ympäristövastuun tilivelvollisuutta.

Edellisistä näkökulmista voidaan johtopäätöksensä todeta, että poliittis-taloudellisten tekijöiden huomioonottaminen on tärkeää teknisten ympäristölaskentatoimea koskevien ongelmien ja kysymysten ratkaisemisessa. Muutoin on olemassa mahdollisuus tilanteelle, jossa tehdään epätäydellisiä johtopäätöksiä ”hyvästä ympäristölaskentatoimesta” hyväksymällä vallitseva ympäristölaskentatoimen käytäntö sekä tähän vaikuttava sosiaalinen, poliittinen, institutionaalinen ja taloudellinen tilanne. Tämä merkitsee ympäristölaskentatoimen tutkimuksen näkökulmasta arvoarvostelmien ja taustojen eksplisiittistä tarkastelua, ympäristölaskentatoimen käytännön kehittymisen arviointia sekä kriittistä suhtautumista näihin tekijöihin.

6 YMPÄRISTÖLASKENTATOIMI HEIJASTAA JA ORGANISOI VALTAA

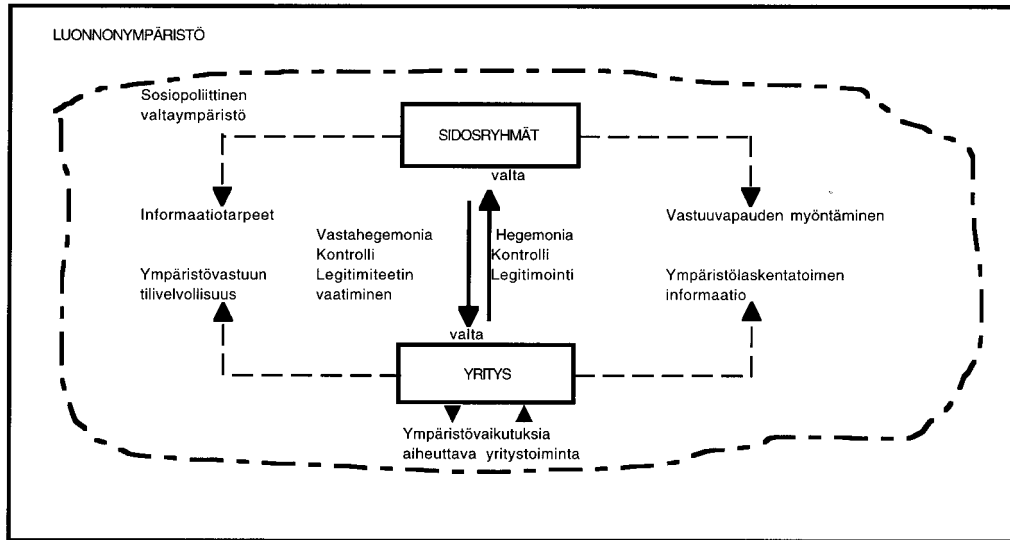
Tähän mennessä laskentatoimen informaatio ja siihen sisältyvä valta on ollut tarkastelussa vain implisiittisesti mukana. Kuitenkin juuri informaatiovallalla voidaan nähdä olevan merkittävä rooli ympäristölaskentatoimen yhteiskunnallista ja organisatorista merkitystä arvioitaessa. Pihlanto (1981, 68–71) näkee laskentatoimen informaation yrityksen vallaprosesseja koskevan tarkastelun keskeisimpänä tekijänä: se yhdistää toisiinsa yritys ympäristön ja organisaation rakenteen, päätöksen teon organisaatiossa, vallaprosessit sekä laskentatoimen järjestelmän.

Tällöin myös informaatio jo sinänsä – siis sen käytöstä riippumattomana – on valtaresurssi sekä vallapotentialin luojana että vallankäytön realisoinnin mahdollistajana. Laskentatoimen informaation tuottamistehtävään – tällöin erityisesti yrityksen todellisuuden, arvojen ja tavoitteiden kuvaajana – perustuu laskentatoimen potentiaalinen merkitys yhteiskunnallisissa ja organisatorisissa vallaprosesseissa. Keskeinen ympäristölaskentatoimeakin koskeva laskentatoimen valtaa yhteiskunnassa ja organisaatiossa perusteleva argumentti on siis laskentainformaation asioita näkyväksi tekevä ja myös näkymättömäksi jättävä ominaisuus (Hines 1988). Kun ympäristölaskentatoimen informaation avulla luodaan organisaatiossa ja yhteiskunnassa kuvaa ympäristökysymyksiä koskevasta todellisuudesta, on todellisuuskuva aina valikoitunutta. Se, missä määrin valikoivuus heijastaa yritysten ja jättää huomioonottamatta sidosryhmien intressejä, ei ole kuin empiirisesti todettavissa.

Tilivelvollisuus, sidosryhmä-, legitimaatio- ja poliittis-taloudellinen laskentatoimen teoria muodostavat kokonaisnäkemyksen, ympäristölaskentatoimen teoreettisen viitekehyksen, jossa näitä teorioita yhdistävänä ja ympäristölaskentatoimea selittävänä tekijänä on tässä artikkelissa käytetty valtaa. Erilaiset yhteiskunnassa ja yrityksessä vaikuttavat valtatekijät muokkaavat ympäristölaskentatoimea ja sen käytäntöä sekä toisaalta ympäristölaskentatoimi organisoivat valtasuhteita yhteiskunnassa ja yrityksessä. Kun lisäksi otetaan huomioon ympäristölaskentatoimen informaatioon sisältyvä vallapotentiali em. teorioissa, ympäristölaskentatoimi ja valta sosio-poliittisessä ympäristössä voidaan esittää kuvion 1 mukaisesti:

Ympäristölaskentatoimi on yhteiskunnalliseen ja organisatoriseen kontekstiinsa sekä yhteiskunnallisiin ja organisatorisiin vallaprosesseihin sidoksissa oleva toiminto ja instituutio, minkä perusteella sillä on merkitystä yhteiskunnallisissa ja organisatorisissa muutoksissa⁴. Sen merkitys organisaatiossa ja yhteiskunnassa voidaan määritellä vallasta käsin: yrityksen johto on pakotettu ottamaan huomioon yrityksessä ja yhteiskunnassa ilmaistut yritystoiminnan ympäristövaikutuksia ja niistä raportointia koskevat vaatimukset. Päätösvalta on yrityksellä ja sen johdolla, mutta sidos-

⁴ Tässä ei sen sijaan oteta kantaa siihen, miten laskentatoimen ja muutoksen välinen kausaalisuhte kulkee.



KUVIO 1. Ympäristölaskentatoimi ja valta sosio-poliittisessa ympäristössä.

ryhmät vaikuttavat päätöksentekoon taloudellisten, institutionaalisten, sosiaalisten ja poliittisten mahdollisuuksien ja rajoitteiden muodossa. ■

KIRJALLISUUS

- ARRINGTON, E. (1990): Intellectual tyranny and the public interest: the quest for the grail and the quality of live, *Advances in Public Interest Accounting*, s. 1–16.
- BRENNER, S. N. (1995): Stakeholder Theory of the Firm: Its Consistency with Current Management Techniques, teoksessa Näsi, J. (toim.) *Understanding Stakeholder Thinking*, Gummerus, Jyväskylä.
- BURCHELL, S., C. CLUBB, A.G. HOPWOOD, J. HUGHES & J. NAHAPIET (1980): The roles of accounting in organizations and society, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No 1, s. 5–28
- CLARKSON, M.B.E. (1993): *A Stakeholder Theory of The Firm: Building in Preston, Carroll, Wartick and Cochran, and Wood*, International Association for Business and Society, 4th Annual Meeting, San Diego, California, March 19–21.
- CLEGG, S.R. (1989): *Frameworks of Power*, Sage Publications, London.
- COOPER, D.J. & M.J. SHERER (1984): The value of corporate accounting reports: arguments for a political economy of accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 9, No 3/4, s. 207–232.
- COUSINS, J. & P. SIKKA (1993): Accounting for change: facilitating power and accountability, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol 4, No 1, s. 53–72
- FREEMAN, R.E. (1984): *Strategic Management. A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston.
- GRAY, R.H. (1992): Accounting and environmentalism: an exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 17, No 5, s. 399–426.
- GRAY, R.H., R. KOUHY & S. LAVERS (1995): Corporate social and environmental reporting – A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol 8, No 2, s. 47–77.
- GRAY, R.H., D. OWEN & C. ADAMS (1996): *Accounting and accountability – changes and challenges in corporate social and environmental accounting*, Prentice Hall, London.

- GUTHRIE J. & L.D. PARKER (1990): Corporate social disclosure practice: a comparative international analysis, *Advances in Public Interest Accounting*, No 3, s. 159–176.
- HILL, C.W. & T.M. JONES (1992): Stakeholder-Agency Theory, *Journal of Management Studies*, Vol 29, No 2, s. 131–154.
- HINES, R. (1988): Financial Accounting: in Communicating Reality, We Construct Reality, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 13, No 3, s. 252–261.
- IJIRI, YUJI (1975): *Theory of accounting measurement*, Studies in accounting research, American Accounting Association, Sarasota.
- JACKSON, P.M. (1982): *The Political Economy of Bureaucracy*, Philip Allan, Oxford.
- JENSEN, M. & W. MECKLING (1976): Theory of the Firm. Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, No 3, s. 305–360.
- JONES, C.T. (1995): *Accounting and the Enterprise – a social analysis*, Routledge, London.
- LINDBLOM, C.K. (1994): *The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure*, Paper presented at the Critical Perspectives on Accounting Conference, New York.
- LUKES, S. (1988): *Power – A Radical View*, Studies in Sociology, MacMillan Education, London.
- MATHEWS, M.R. (1993): *Socially Responsible Accounting*, Chapman & Hall, London.
- MÄTÄSAHO, R. (1996): *Vastuu ja valta yrityksen ympäristöraportoinnissa – case yrityksen ja suuren yleisen vastuuvaltasuhte*, Lapin yliopiston taloustieteellisiä julkaisuja, sarja C, työpapereita, No 6, Rovaniemi.
- NISKALA, M. (1995): *Yrityksen ympäristölaskentatoimi – ympäristöraportoinnin mittausulottuvuudet ja mittauskokeilu*, Lapin yliopiston taloustieteellisiä julkaisuja, Sarja B, No 3, Rovaniemi.
- NISKALA, M. JA S. NASI (1995): Stakeholder Theory as a Framework for Accounting, teoksessa Näsi, J. (toim.) *Understanding Stakeholder Thinking*, LSR-publications, Jyväskylä.
- PATTEN, D. M. (1992): Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: a note on legitimacy theory, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 17, No 5, s. 471–476.
- PERKS, R.W. (1993): *Accounting and Society*, Chapman & Hall, London.
- PFEFFER, J. & G.R. SALANCIK (1978): *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*, Harper & Row, New York.
- PIHLANTO, P. (1981): *Yrityksen valtaprosessit, valtarakenteet ja laskentatoimen roolit*, Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja A, No 7.
- POWER, M. (1991): Auditing and Environmental Expertise: Between Protest and Professionalisation, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol 4, No 3, s. 30–42.
- RHENMAN, E. (1964): *Företagsdemokrati och företagsorganisation*, Thule, Stockholm.
- RICHARDSON, A.J. (1987): Accounting as a legitimating institution, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 12, No 4, s. 341–355.
- ROBERTS, J. (1991): The possibilities of accountability, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 16, No 4, s. 355–370.
- STEWART, J.D. (1984): The role of information in public accountability, teoksessa Hopwood, A. & Tomkins, C. (ed.) *Issues in Public Sector Accounting*, Philip Allen, Oxford.
- TINKER, A.M., B.D. MERINO & M.D. NEIMARK (1982): The normative origins of positive theorie: ideology and accounting thought, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 7, No 2, s. 167–200.
- TRICKER, R.I. (1983): Corporate responsibility, institutional governance and the roles of accounting standards, teoksessa Bromwich, M. & Hopwood, A.G. (ed.), *Accounting Standards Setting – An International Perspective*, Pitman, London.