



D I S C U S S I O N

SALME NÄSI

Laskentatoimen nopeasti muuttuva maailma¹

Johdanto

Otsikon perusteella voisi ajatella, että tulen puhumaan maailman muuttumisesta, globalisoitumisesta, rahoitusmarkkinoiden ja yritystoiminnan kansainvälistymisestä, uuden talouden yri-
tysympäristöistä laskentatoimen kontekstina jne. Nämä ovat kuitenkin siksi isoja asiakokonaisuuksia, ettei niiden tarkastelusta voi lyhyessä esitelmässä olla kysymys. Keskitynkin tarkastelemaan suoraan oppiaineessani, laskentatoimessa, tapahtuneita muutossuuntia etupäässä viimeisten runsaan vuosikymmenen aikana – 1990-luvulla ja nyt uudella vuosituhanella.

Kirjoitin tässä yliopistossa 80-luvun jälkipuoliskolla väitöskirjan otsikolla ”Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin”. Sen alaotsikkona oli ”Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus”. Tutkimukseni, joka luonteeltaan siis oli, kuten otsikko kertoo, suomalaisen laskentatoimen historiankirjoitus, kattoi yli sa-

tavuotisen tarkasteluajanjakson. Tarkastelupe-riodini alkoi 1800-luvun jälkipuoliskolta ja eteni aina 1990-luvun vaihteeseen saakka. Alkuaikojen työssäni määrittä ensimmäinen suomenkielinen kirjanpidon oppikirja, joka ilmestyi vuonna 1862 ja jonka kirjoittaja oli Augusti Lilius. Kirjan otsikko kuvaa sen luonnetta: ”Käytännöllinen opastus Yksinkertaisessa kirjanpidossa varsinkin Tehdastelioille ja Ammattilaisille”. Sama kirja oli ilmestynyt edellisellä vuonna (1861) ruotsiksi, kirjoittajana August Lilius.

Väitöskirjani valmistui vuonna 1990. Sen jälkeen minun oli monet vuodet luontevaa alkaa lähes jokainen opintojaksoni siinä yliopistossa, missä sitten olinkin, esittämällä laskentatoimen osa-alueiden ja tehtävien ja yleensäkin kehityspiirteiden pitemmät perspektiivit väitöskirjatutkimukseni perusteella. Tänään reippaasti yli kymmenen vuotta sitten laaditun historiankirjoituksen ja tämän päivän väliin on kuitenkin syntynyt mittava kuilu. Herääkin kysymys,

¹ Virkaanastujaisesityelmä 17.1.2003, Tampereen yliopisto

mitä laskentatoimessa on tapahtunut 90-luvulla ja missä mennään tänään, vuonna 2003. Enää en voi opiskelijoille esittää tutkimustulosta, joka jää yli kymmenen vuoden taakse. Viimeksi kuluneen vuosikymmen aikana on laskenta-ajattelu muuttunut paljon. Liekö lähes yhtä paljon kuin niiden runsaan sadan vuoden aikana, joita väitöskirjassani tarkastelin? Olen parhaillaan rakentelemassa eräänlaista päivitystä laskentatoimen historian tutkimukseeni ja seuraavassa valotan joitakin pääpiirteitä siitä, mitä noiden viimeisten noin 10–15 vuoden aikana laskentatoimessa on tapahtunut.

Laskentatoimen kansainvälistyminen

Ensimmäinen esiin nostettava teema on *laskentatoimen suomalaisuus vs. kansainvälisyys*. Väitöskirjatutkimukseni alaotsikko täsmäsi työni suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuvaksi historian tutkimukseksi. Aivan kuten ei voi koko maailmaa syleillä, en aikanaan voinut koko maailman kirjallisuuttakaan käydä läpi, vaan aineisto oli rajattava. Vielä 80-luvulla oli aivan luonnollista, että aineiston saattoi rajata suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen. Tällainen kansallinen tarkastelufokus nähtiin jopa tärkeänä. Työssäni toki totesin, että ”yritysympäristön ja yhteiskunnallisten tarpeiden muuttumisen ohella eräs laskentatoimen muutostekijä on laskentatoimen kansainvälinen kehitys”, minkä tekijän myös pyrin ottamaan huomioon suomalaisen laskenta-ajattelun kehityskuvaa luodessani. Tänään – jos olisin valitsemassa väitöskirjan aihetta – mieleenikään tuskin tulisi rajata tarkastelua suomalaiseen lasken-

ta-ajatteluun. Ja syykin on selvä: sellaista ei enää näinä aikoina ole olemassakaan. Niin voimakas on ollut laskentatoimen kansainvälinen harmonisointikehitys juuri 90-luvulla. Euroopan Unionin jäsenyys tietysti oli yksi ja tärkein laskentatoimen kansainvälistämistekijä myös Suomessa juuri 1990-luvulla.

Rahoituksen laskentatoimen, siis yritysten kirjanpidon ja tilinpäätösinformaation suhteen, historian tutkimukseni kattoi kansallisen kirjanpitolainsäädäntömme synnyn itsenäisyytemme alkuvuosina 1920-luvulla sekä sen uudistamisen sotavuosina 40-luvulla ja uudelleen 70-luvulla, jolloin myös selviteltiin mahdollisuuksia kirjanpitolainsäädännön yhdenmukaistamiseen Pohjoismaissa. Vielä tuolloin jouduttiin kuitenkin meillä Suomessa toteamaan, ettei ollut mahdollista päästä eikä edes aiheellista pyrkiä yhteispohjoismaiseen kirjanpitolainsäädäntöön. Parikymmentä vuotta myöhemmin, 90-luvun taitteessa, kirjanpitolainsäädäntöämme ryhdyttiin harmonisoimaan – unionin jäsenyyteen valmistautuen – Euroopan Yhteisön direktiiveihin. Nyt 2000-luvulla ollaan sitten jo kovaa vauhtia siirtymässä Euroopan Unionin antaman asetuksen velvoittamina kansainvälisiin laskentatoimen (IAS tai IFRS²) standardeihin. Pörssiyritysten piirissä nämä tulevat olemaan konsernitilinpäätöksen arkikäytäntöä viimeistään vuonna 2005.

Laskentatoimen kehitysvauhti suomalaisesta kohti täysin kansainvälistä on viimeisen vuosikymmenen aikana ollut siis hurja, ja se on ollut sitä kaikilla laskentatoimen tarkastelutasoilla. Teoriatasolla kansallinen ylpeyden aiheemme, Saarion meno–tulo-teoria, on koh-

2 IASC:n johtokunta (Trustees) on maaliskuussa 2001 hyväksynyt esityksen IAS-standardien nimen muuttamisesta IFRS-standardeiksi (International Financial Reporting Standards) (International Accounting Standards Committee Foundation, Annual Report 2001).

ta todellakin vain historiankirjoituksen aihe (vrt. Järvinen – Prepula – Riistama – Tuokko, 2000, s. 50–64). Laskentatoimen normisto noudattelee direktiivejä tai tulee viittaamaan vain kansainvälisiin laskentatoimen standardeihin. Käytännön laskentatoimen työtehtävät ovat entistä useammin monikansallisissa, globaaleissa yrityksissä. Yliopisto-opetus ja -opiskelu tähtäävät sarallaan yhteiskunnan vaativimpiin työtehtäviin, mikä laskentatoimen koulutuksessa tarkoittaa valmistautumista kansainvälisiin työtehtäviin. Silloinkin, vaikka laskentaekspertin työpaikka olisi Suomessa, toimii hän entistä todennäköisemmin monikansallisessa, ulkomaalaisomistuksessa olevassa yhtiössä. Laskentatoimen tutkimusrintamalla luonnollinen suunta on osallistua kansainväliseen keskusteluun. Pyrkimys tutkimustulosten kansainväliseen julkaisemiseen on tänään itsestäänselvyys, mitä se ei laskentatoimen parissa vielä 80-luvulla suuremmin ollut.

Tietojärjestelmätieteet ja strategiat uusia lähitieteitä

Väitöskirjaani palatakseeni 1980-luvulla oli vielä varsin luonnollista tutkia laskentatoimintaa ja laskenta-ajattelua ikään kuin irrallaan kaikista muista järjestelmistä. Tänään laskentatoimi kiinnittyy niin vahvasti informaatioteknologiaan, että nyt laskentatoimen *tekninen toteutus* ja *informaatioteknologiat* nousisivat epäilemättä laskentatoimen historian erääksi tarkasteluperspektiiviksi. Toki 1980-luvulla taloushallinnon tietokoneistuminen oli jo hyvällä alulla, mutta tuskin kukaan osasi aavistaakaan, mihin ja millä vauhdilla ollaan menossa. Eipä olisi tuolloin myöskään osattu arvata, minkälaisessa mobiilipuhelimien maailmassa oltaisiin 2000-luvulle siirryttäessä. Yksinomaan vanhat tutut kirjanpidot, laskutukset ja reskontrat kuin myös vaika-

kapa kustannuslaskenta hoidetaan tänään isoissa yhtiöissä – ja useissa keskiuurisissakin – osana integroitua toiminnanohjausjärjestelmiä ERP-järjestelmiä (Enterprise Resource Planning systeemejä) – SAPEin, Baanein ja Oraclein ja niihin kuuluvien taloushallinnon modulein. Kysymys on siis integroiduista tietojärjestelmistä, jotka ohjaavat yritysten henkilöstö-, tavara-, raha- ja tietovirtoja. Olennaisina näihin kuuluvat tietovarastot ja niissä tapahtuva tietojen prosessointi ja raportointi käyttötärpeiden mukaan. Olen tavan takaa aprikoinut, tuleeko varsinaisen laskentatoimen osaaminen, laskentatoimen doktriini ja laskenta-ajattelu jäämäänkin näiden integroitujen toiminnanohjausjärjestelmien jalkoihin ja niitä nikkaroivien atk-henkilöiden tiedon ja osaamisen varaan. Synteesinä siis totean, että väitöskirjani tekoprosessin aikoihin informaatioteknologian rooli laskentatoimen yhteydessä oli varsin vaatimatonta siihen verraten, miten asiat tänään ovat.

Informaatioteknologian ohella toinen opinala, jonka vaikutus laskentatoimeen ei vielä 1980-luvulla ollut läheskään samaa mitta-luokkaa kuin tänään, on *strategia*. Tänään johdon päätöksentekoa tukeva laskentatoimi kytketään lujasti yrityksen strategiaan, strategiseen suunnitteluun, johtamiseen ja valvontaan. Tästä osoituksena on mittava 90-luvulla syntynyt johdon laskentatoimen kirjallisuus otsikolla ”strateginen johdon laskentatoimi” (ks. Kasurinen 1998). Raja laskentatoimen ja strategian välillä on hämärtynyt; monet johtamisjärjestelmät kuuluvat sekä strategian että laskentatoimen alaan. Joiltakin osin raja oppiaineiden välillä onkin kuin veteen piirretty viiva. Esimerkiksi sellainen useimmille kuulijoille varmasti tuttu asia kuin Balanced Scorecard (BSC, avointuloskortti, tasapainotettu mittaristo) on yhtäältä strategisen johtamisen ja strategian imple-

mentoinnin väline – strategisen johtamisen järjestelmä (Näsi – Aunola, 2002), mutta samalla se on myös yrityksen suoritusmittausjärjestelmä erilaisine laskentafunktion tuottamaan informaatioon perustuvine mittareineen ja tunnusluokineen. Laskentatoimen opiskelijan, ainakin jos hän suuntautuu johdon laskentatoimen puolelle, tärkeä sivuaine tänään olisikin strategia; myös talousjohdon on tunnettava strategiat ja hallittava strategisen johtamisen kenttä.

Tässä yliopistossa ja tiedekunnassa perustettiin parikymmentä vuotta sitten maamme ensimmäinen strategia-alan apulaisprofessori. Nyt tämä strategia-alan virka muodostaisi laskentatoimen pääaineopiskelun näkökulmasta hyödyllisen, ellei kohta välttämättömän sivuaineen. Kukaan ei varmaankaan epäile strategia-alan opetuksen ja -opiskelun tarvetta tämän päivän liike-elämän tarpeita silmälläpitäen yleensäkin. Strategiatoiminnan eri osa-alueita epäilemättä opetetaan eri oppiaineissa, mm. yrityshallinnossa ja markkinoinnissa, mutta strategia-alueelle keskittyvä professori todella vahvistaisi kaupallisen alan koulutusta yliopistossamme. Strategiaan liittyen voi vielä todeta sen, että taloushallinnossa on tapahtunut roolimuuotos. Talousjohdon tehtävien luonne yrityksissä on muuttunut; siinä missä perinteistä johdon laskentatoimen ammattilaista voidaan jälkivii-saudella luonnehtia menneisyyttä koskevaan numeroaineistoon asiantuntemuksensa perustavaksi, taaksepäin katsovaksi ”kamreerityypiksi” tai ”pavunlaskijaksi”, siinä tämän päivän laskentahenkilöltä, controllerilta, edellytetään asiakaspalvelusuuntautuneisuutta, aktiivista ja osallistuvaa otetta. Hänellä tulee olla hyvä ymmärrys liiketoiminnasta, omata ongelmanratkaisukykyä ja kykyä hahmottaa suuria kokonaisuuksia sekä innovatiivisuutta. Laskentahenkilön tulee olla ryhmätyö- sekä kommunikointi-

ja kielitaitoinen, ja hänen perustehtävänään on tietysti huolehtia sekä määrällisen että laadullisen informaation tuottamisesta päätöksenteon ja erityisesti strategiatoiminnan tueksi. Eri tutkimuksista voitaisiin poimia vieläkin pitempi vaatimuslista (ks. esim. Granlund & Lukka, 1997 sekä Järvenpää, 1998 ja 2002).

Professori Pekka Pihlanto totesi eräässä vuonna 1986 julkaistussa kirjoituksessaan (Pihlanto, 1986, 48), että ”laskentatoimen kannalta keskeiset lähitieteet ovat aikojen kuluessa vaihdelleet. Esimerkiksi oikeustiede, kansantaloustiede ja matematiikka ovat kukin vuorollaan olleet primäärisen taustatieteen asemassa...” Tänä tuohon listaan kuuluu siis ainakin kaksi uutta tieteenalaa: tietojärjestelmätieteet ja strategiat, joihin kumpaankin laskentatoimen kytkennät ovat edellä luonnostellulla tavalla tosi vahvat.

Harmonisoitumista ja yhteistä laskenta-ajattelua yli sektorirajojen

Kolmas seikka, joka suhteen vielä 1980-luvulla oli laskentatoimen tutkimuksessa tehtävä valinta ja rajaus, oli tarkasteltava sektori. Oman väitöskirjani kohdalla tämä merkitsi sitä, että rajasin laskentatoimen historian tutkimukseni yrityssektorille. 80-luvulla tätä rajausta tuskin tarvitsi edes eksplisiittisesti tehdä, niin itsestään selvää oli tuo eri sektoreiden, *yrityssektorin ja julkisyhteisöjen*, laskentatoimen erillään pito. Tänä rajaus pitäisi ainakin selkeästi tehdä, enkä sitä 1990-luvun osalta enää välttämättä edes tekisi. Aivan kuin yritykset, myös julkisyhteisöt ”vannovat” kahdenkertaisen, suoriteperusteisen – accrual-based -kirjanpidon ja tilinpäätösinformaation nimeen. Ns. uusi julkinen taloushallinto (NPFM-ideologia) pitää ”liikelaskentaa” parempana kuin julkisen hallinnon pe-

rinteisiä laskentajärjestelmiä (ks. Olson – Guthrie – Humphrey, 1998, s. 18). Tuloslaskelmat ja taseet eivät enää ole yksinomaan yrityssektorille kuuluvia asioita. Yhtä hyvin kuin Kesko, Nokia tai Metso, myös Tampereen kaupunki ja Suomen valtio, valtion budjettitalous ja vaikkapa oma yliopistomme ovat sellaisia laskentatoimen entiteettejä, jotka laativat vuosittain tilinpäätöksensä tuloslaskelmineen, taseineen ja liitetietoineen. Eikä tulevaisuus näytä yhtään sen eriytyneemmältä, päinvastoin. Siinä missä yrityssektorin kirjanpitonormisto tulevaisuudessa nojaa kansainvälisiin laskentatoimen standardeihin (IASs tai IFRSs), siinä julkisen hallinnon kansallisia normistoja uhkaavat kansainväliset julkisen sektorin laskentatoimen standardit, IPSASs (International Public Sector Accounting Standards³) tai ehkä IPSFRSs?

Rahoituksen laskentatoimen kansainvälistyminen on tuonut uusia painotuksia myös laskentatoimen informaation käyttäjänäkökulmaan. Kun 1970–80-luvulla laskentatoimen informaation hyväksikäyttäjryhmät sidosryhmäajatteluun nojautuen laajennettiin käsittämään kaikki yrityksen taloudesta kiinnostuneet *sidosryhmät*, siinä tänään kansainvälisen ajattelun valtavirrassa on noussut yksi sidosryhmä – omistajat, nykyiset ja potentiaaliset, muiden yläpuolelle. Vahva *omistajuusajattelu* ei sekään koske yksinomaan yrityssektoria ja sen laskentatoiminta; siksi voimakkaalta vaikuttaa omistajuusajattelu myös julkisessa hallinnossa. Joku omistaa tämänkin yliopistokiinteistön, jossa nyt olemme. ”Omistaja” on valtiovarainministeriön alaisuudessa toimiva valtion liikelaitos, Senaatti-kiinteistöt, joka perii vuokralaisiltaan yliopistokiin-

teistöjen käytöstä markkinavuokraa. Vuokralainen on toinen valtion laitos, Tampereen yliopisto, ja käyttäjiä ovat opettajat, tutkijat ja opiskelijat. Vuokranantajan pääargumenttina markkinavuokran perimiselle on se omistajalähtöinen vaatimus, että vuokrissa on perittävä 7 %:n – tai nyt ehkä 6 %:n – tuotto sidotulle pääomalle. Kenen pääoma tässä nyt sitten on sidottuna? Valtiovarainministeriön? Veronmaksajien? Meneiden sukupolvien, nykyisten vai tulevien sukupolvien? Tuo tuottoa vaativa omistaja on yhtä kasvoton kuin yritysten ulkomaiset institutionaaliset omistajat. Yliopistokiinteistöihin sidotun pääoman tuotoksi luulisi riittävän sen, että näissä tiloissa koulutetaan osaavaa väkeä ja veronmaksajia yhteiskunnan palvelukseen.

Sain tässä yliopistossa muistaakseni 1980-luvulla eteeni melkoisen haasteellisen tehtävän: rakentaa operatiivisen laskentatoimen eli johdon laskentatoimen kurssi julkisyhteisöjen laskentatoimen oppiaineessa. Kurssin nimi taisi olla: ”Operatiivinen laskentatoimi julkisyhteisöissä”, käytännössä lähinnä valtionhallinnon virastoissa ja laitoksissa. Oli siinä silloin päänvaivaa ja tekemistä. Kustannuslaskenta oli valtionhallinnossa lapsen kengissä, niin kuin se paljolti on – syystä ja toisesta – vielä tänäänkin. Julkisen hallinnon suoritteet eivät juurikaan olleet maksullisia, eikä hinnoittelulaskelmilla ollut järin paljon relevanssia. Julkisen hallinnon investoinnit olivat paljolti välttämättömyysinvestointeja, eikä niihin oikein voinut soveltaa normaalia, yrityssektorin parista tuttua investointilaskentaoppia. Kustannus–hyöty-analyysi ja kustannus–vaikuttavuus-analyysi olisivat toki olleet käyttökelpoisia vaihtoehtojen vertailussa

³ The International Federation of Accountants (IFAC), sen julkisen sektorin komitea (Public Sector Committee, PSC) muodostaa laskentatoimen ja tilintarkastuksen standardeja julkista sektoria, siis esim. valtiota ja kuntasektoria sekä niiden toimintayksikköjä varten.

DISCUSSION

ja valinnassa, mutta hyvistä käytännön sovellus-esimerkeistä oli puutetta. Tavoitebudjetointia kehiteltiin julkisen hallinnon tavoitejohtamisen malliksi tai tueksi, mutta käytännön tasolla edes se ei oikein ottanut menestyäkseen.

Tänään kaikki on toisin, tai ainakin monet asiat ovat perinpohjaisesti toisin. Julkisen hallinnon yksiköt ovat tulosohjattuja, jokainen yksikkö keksii lähes kilpaa, mitä voisi myydä, miten saisi täydennystä muutoin liian niukoille toimintamäärärahoille. Vähintäänkin kvasi-kilpailua luodaan sinnekin, missä sitä ei oikein luontaisesti ole. Tänään on – ja olisi nykyistä enemmänkin – käyttöä kustannuslaskelmille, hinnoittelulaskelmille, erilaisille vaihtoehtolaskelmille myös julkisen hallinnon organisaatioissa, kunhan niitä vain riittävästi osattaisiin. Tänään esimerkiksi lääkärit joutuvat harjoittamaan sairaaloissa laskentatoimen tehtäviä (ks. Kurunmäki, 2001) usein ilman suurempaa laskentatoimen koulutusta. Laskentatoimen tekniikkojen hallitsemattomuus ei kuitenkaan liene se pulmallisin asia, vaan suurempi puute ehkä sittenkin liittyy laskentatoimen informaation luonteen ja käyttömahdollisuuksien ymmärtämiseen erilaisissa päätöksentekotilanteissa. Lääkärit tuntevat sairaalaympäristön ja toiminnan hyvin, mutta ovatko he siltikään parhaita laskijoita. Laskentatoimen tuottama informaatio kun harvemmin on ehdottoman totuuden faktaa tai käytännön toimenpitein tässä hetkessä tarkistettavissa olevia mittaustuloksia (vrt. Vehmanen, 2002). Laskentatoimen informaation luonteen ymmärtäminen sekä raporttien lukeminen ja ”oikea” tulkinta edellyttävät pintatietoa syvempää osaamista. Sekä laskentatoimen informaation tuottajat että käyttäjät ovat ihmisiä, laskentatoimi kaiken kaikkiaan on inhimillistä toimintaa. Inhimillisen näkökulman liittäminen laskentatoimen tutkimusperspektiiveihin on voi-

mistunut juuri 90-luvulla. Talousjohtamisen osaamista sekä ymmärrystä laskentatoimen mahdollisuuksista ja rajoitteista tarvitaan paitsi yritys- myös julkisen sektorin päätöksenteossa.

Kuntien tehtäväalueilla samoin kuin valtion toimintayksiköissäkin laaditaan yritysmaailmassa innolla strategioita ja rakennetaan strategiaan perustuvia Balanced Scorecardeja (ks. esim. Määttä & Ojala, 1999). Julkisen sektorin yksiköiltä vaaditaan taloudellisuutta, tuottavuutta, vaikuttavuutta tai tehokkuutta – mitä nämä taloustieteen käsitteet ja arkipäivän puheissa niin usein esiintyvät sanat kukin sitten ymmärtääkin – ja näiden edistämisen tueksi tarvitaan kustannuslaskentaa ja -hallintaa sekä niihin perustuvaa toimintojen ja toimintaprosessien kehittämistä. Mistäpä muusta tänään tukea voisi hakea kuin toimintolaskennasta ja -johtamisesta (Activity-Based Costing – ABC ja Activity-Based Management – ABM). Nämäkin opit – jos mitkä – ovat yrityssektorille ja julkiselle hallinnolle yhteisiä.

Kun viimeistelin väitöskirjaani 1980-luvun lopulla, oltiin maailmallakin vasta ottamassa ensiaskeleita toimintolaskennassa, joka jo tänä päivänä, vain runsaat 10 vuotta myöhemmin, edustaa kustannuslaskennan ja -hallinnan valtakoktriinia. Vuonna 1990 julkaistussa väitöskirjassani sentään jo ennustin, että ABC-laskenta on laskentatoimen mahdollinen kehityslinja. Tässä kohdin tosin viittasin – omista aineistorajauksistani lipsuen – Cooperin ja Kaplanin artikkeliin (1988) eli ulkomaiseen kirjallisuuteen, koska vastaavaa suomalaista tai suomenkielistä kirjallisuutta ei vielä ollut olemassa.

Björnenak ja Mitchell tarkastelevat äskettäin ilmestyneessä artikkelissaan (Björnenak & Mitchell, 2002) toimintolaskentaa koskevan kirjallisuuden kehitystä vuosina 1987–2000. Hei-

dän varsin kattavassa aikakauslehtiaineistossaan kaikkein ensimmäinen – vuonna 1987 julkaistu – toimintolaskennan artikkeli sijoittui julkiselle sektorille, terveydenhuoltoon. Kaiken kaikkiaan he kuitenkin toteavat, että toimintolaskentaa koskeva kirjoittaminen levisi teollisen yrityssektorin kautta palveluihin ja edelleen julkiseen hallintoon. ABC/M artikkelien julkaisuiminnan huippuvuosia olivat vuodet 1993–97.

Raportoinnin laajenemista uusille alueille

Edelleen väitöskirjaani ja -tilaisuuteenikin palaten muistelen vastaväittäjäni professori Pertti Kettusen panneen minut ”tilille” ympäristölaskentatoimesta, johon viittasin joko työssäni, lektiossani tai muussa puheessani yhteiskunnallisen laskentatoimen uutena tulokkaana. Olin tuolloin toukokuussa 1990 vasta käynyt eräässä EIASM:n järjestämässä seminaarissa ja kuullut siellä jonkun sanovan sanat ”green accounting”. En tainnut olla aivan varma, olinko edes kuullut oikein, mutta epäilemättä olin. Nykypäivänä laskentatoimen tehtävä ei rajoitu vain taloudellisen tuloksen ja rahoitusaseman esittämiseen, vaan tehtäviä on entistä painokkaammin laajennettu muun muassa ympäristö- ja henkilöstöasioiden raportointiin.

Yritysten yhteiskuntavastuun raportointi on yleistymässä. Näissä ”yrityskansalaisuusraporteissa” voidaan kertoa ympäristöasioiden lisäksi sellaisista sosiaalisista asioista kuin henkilöstön hyvinvoinnista ja tasa-arvosta sekä esimerkiksi kehityskaikymyksistä. Vastaikään päivälehdissä (ks. Aamulehti 6.1.2003) kerrottiin, että vuonna 1996 yhteiskuntavastuuraportin laati vain 12 suomalaisyritystä, kun taas vuonna 2002 jo noin kaksi kolmasosaa pörssin päälliställä olevista yrityksistä julkaisi yhteiskuntavastuuraportin ja järjestettyyn yhteiskuntavas-

tuuraporttien kilpailuun osallistui 46 raporttia. Raportoinnin laajeneminen uusille alueille tarjoaa yritysten talousjohdolle uusia tehtäviä ja haasteita, mutta se edellyttää myös uudenlaista osaamista. Kaiken kaikkiaan laskentatoimen uudet alueet – esimerkiksi henkilöstötilinpäätös ja ympäristötilinpäätös – hakevat vielä sisältöään ja muotoaan (vrt. Troberg, 2001).

Yhteenveto

Edellä esiin tuodun perusteella voi yhteenvetona todeta, että laskentatoimi tänään on hyvin *kansainvälinen oppiaine*. Kansainvälinen laskentatoimi ei ole enää ”yksi kurssi” tai ulottuvuus, vaan laskentatoimi on kansainvälistä. Se on sitä paitsi tutkimusalueena myös oppina ja käytännön toimintana. Tästä syystä myös laskentatoimen koulutuksen on oltava kaikin mahdollisin tavoin kansainvälistä. Enää ei riitä suomalainen laskenta-ajattelu ja koulutus. Laskentatoimi on kieli, se on talouden kieli omine terminologioineen. Laskentatoimen kieli on ihan konkreettisestikin hallittava paitsi suomeksi ja ruotsiksi, erityisesti englanniksi ja mielellään vielä muillakin kansainvälisillä kielillä. Yliopistosta lähtevän kauppatieteiden maisterin on osattava asiansa sujuvan kansainvälisen kommunikoinnin mahdollistavalla tavalla.

Viimeisten kymmenen vuoden aikana laskentatoimi on *harmonisoitunut myös yli sektorirajojen*. Enää ei ole suurta erottavaa kuilua yrityksen laskentatoimen ja julkisen hallinnon laskentatoimen välillä. Suomi on tässä kehityksessä kyllä yksi edelläkävijä. Tämä koskee erityisesti rahoituksen laskentatoimea, kirjanpitoa ja tilinpäätöstä, mutta myös johdon laskentatoimta eri alueineen. Harmonisointipyrkimyksistä kansainvälisellä tasolla pitävät huolen the International Accounting Standards Board (IASB), joka kehittää IAS/IFRS-standardeja yrityssekto-

DISCUSSION

rille, ja the International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee (PSC), joka kehittää vastaavia IPSAS-standardeja julkiselle sektorille. Lähtökohtaisesti IAS ja IPSAS-standardit ovat niin pitkälle kuin mahdollista yhteneväiset⁴.

Laskentatoimen harmonisointi yli sektorirajojen ei kuitenkaan rajoitu rahoituksen laskentatoimeen vaan kattaa suurelta osin myös johdon laskentatoimen. Yksi vuosikymmen riitti siihen, että vuosisataiset perinteet omaava perinteinen kustannuslaskenta sai väistyä *toimintolaskenta- ja toimintojohtamisopin* tieltä. Toimintolaskenta tarjoaa mahdollisuuksia myös perinteisesti heikoissa kantimissa olleen julkisen sektorin kustannuslaskennan ja johdon laskentajärjestelmien kehittämiseen. Omakustannuslaskenta, toimintolaskenta ja toimintojohtaminen, strategian implementointi ja suorituksen mittaaminen BSC:n tai muun sellaisen mittariston avulla ovat niin julkisen hallinnon kuin yrityssektorinkin nykypäivää ja – veikkaan – vielä vahvempaa yhteistä tulevaisuutta. Laskentatoimi on oppiaine, joka muodostuu monista erilaisista malleista ja tekniikoista. Laskentatoimen osaaminen syntyykin erityisesti juuri siitä, että ymmärtää laskelmien käyttömahdollisuudet erilaisissa konteksteissa ja erilaisissa päätöksentekotilanteissa.

Laskentatoimen tiedon rekisteröinti ja tuottaminen tapahtuu henkilöstö-, tavara-, raha- ja tietovirtoja ohjaavien *integroitujen toiminnanohjausjärjestelmien* puitteissa. Enää ei riitä pelkkä laskentatoimen osaaminen. Tarvitaan monialaisia osajajia. Ainakin osan laskentaihmisistä tulee hallita tietokoneet ja tietokoneohjel-

mat ja -ohjelmistot, erityisesti taloushallinnon ohjelmistot ja toiminnanohjausjärjestelmäkokoaisuudet. Osan laskentaihmisistä, niiden jotka suuntaavat johdon laskentatoimen tehtäviin, tulee hallita *strategiatoiminta* eri osa-alueineen ja osata rakentaa organisaatiolleen sen strategiaan ja visioon perustuvat ohjausjärjestelmät ja suoritussmittarit. Osan täytyy hallita normit, niin itse laskentatoimen alueella kuin myös esimerkiksi välittömän ja välillisen verotuksen ja yhteisöläinsäädännön alueella. Normisidonnaisuus on laskentatoimen perinteinen piirre – tänään vain normit ovat paitsi kansallisia myös aiempaa painokkaammin kansainvälisiä. Lisäksi normit vaihtuvat entistäkin tiuhempaan.

Enää ei laskentaihmiselle riitä perinteinen kamreerin roolikuva. Ammattiosaamisen lisäksi talousjohdolta vaaditaan dynaamista ja innovatiivista osallistumista liikkeenjohtamiseen. Tehtäväkenttään nousee alati uusia, inhimillisiin arvoihin nojaavia asioita: tulee *ympäristötilinpäätöstä, henkilöstötilinpäätöstä, eettistä raportointia ja yhteiskuntavastuun raportointia*. Näitä kaikkia ei laskenta-alan ammattilainen osaa tehdä yksin, mutta siksipä hänen pitääkin olla erityisen yhteistyökykyinen ja -haluinen muiden alojen asiantuntijoiden kanssa.

Edellä olen lähinnä väitöskirjaani kiinnittyen tarkastellut laskentatoimen kehitystä. Asioita tuli syleilyä vähän laidasta laitaan, mutta luulen samalla voineeni osoittaa sen, että samoin kuin väitöskirjani oli ”aikansa lapsi”, myös laskentatoimi – tieteenalana, oppina ja käytäntönä – on aikansa lapsi. Se on nopeasti muuttuvan ympäristönsä mukana ja sen tarpeiden mukaan muuttuva ilmiö. ■

⁴ Jokainen IPSAS-standardi alkaa esipuheella, jossa todetaan, että ”this International Public Sector Accounting Standard (#1) is drawn primarily from International Accounting Standard (#1)”. Vastaavasti jokainen IPSAS-standardi päättyy vertailuun, jossa luettelona tuodaan esille ko. IPSAS-standardin ja vastaavan IAS-standardin keskeiset erot.

Lähdeluettelo

- BJÖRNENAK, T. & MITCHELL, F.**, The Development of Activity-Based Costing Journal Literature, 1987–2000. *The European Accounting Review*, Volume 11, Number 3/2002.
- COOPER, R. & KAPLAN, R.S.**, Measure Cost Right: Make the Right Decisions, *Harvard Business Review*, September–October 1988.
- GRANLUND, M. & LUKKA, K.**, From Bean-Counters to Change Agents: The Finnish Management Accounting Culture in Transition. *LTA* 3/1997, s. 213–255.
- JÄRVENPÄÄ, M.**, Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli. Turun kaupporkeakoulun julkaisuja, Sarja D-1:1998, Turku 1998.
- JÄRVENPÄÄ, M.**, Johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautuminen laskentakulttuurisena muutoksena – vertaileva case-tutkimus. Turun kaupporkeakoulun julkaisuja, Sarja A-2002. Turku 2002.
- JÄRVINEN, R. – PREPULA, E. – RIISTAMA, V. – TUOKKO, Y.**, Kirjanpito ja tilinpäätös – uuden kirjanpitolain mukaan, WSOY, *Ekonomia*-sarja, Porvoo 2000.
- KASURINEN, T.**, Strategic Management Accounting, Review of Literature and Integrated Framework. Helsinki School of Economics and Business Administration, Working Papers W-209.
- KURUNMÄKI, L.**, Power Relations in the Health Care Field: Accounting, Accountants, and Economic Reasoning in the New Public Management Reforms in Finland. Jyväskylän yliopisto, Jyväskylä 2000.
- LILIUS, A.**, Käytännöllinen opastus Yksinkertaisessa kirjanpidossa varsinkin Tehdastelioidelle ja Ammattilaisille, Turku 1862.
- MÄÄTTÄ, S. & OJALA, T.**, Tasapainoisen onnistumisen haaste, Johtaminen julkisella sektorilla ja Balanced Scorecard, Hallinnon kehittämiskeskus – Valtiovarainministeriö, Oy Edita Ab, Helsinki 1999.
- NÄSI, J. & AUNOLA, M.**, Strategisen johtamisen teoria ja käytäntö, Metalliteollisuuden Kustannus Oy, Tampere 2002.
- NÄSI, S.**, Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin, Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus, *Acta Universitatis Tampensis*, ser A vol 291, Tampereen yliopisto, Tampere 1990.
- OLSON, O. – GUTHRIE, J. – HUMPHREY, C.**, Global Warning: Debating International Development in New Public Financial Management, Cappelen Akademisk Forlag AS, Oslo 1998.
- PIHLANTO, P.**, Laskentatoimen tutkimuksen uusia painotuksia, *LTA* 1/1986, s. 48–57.
- TROBERG, P.**, Kansainvälisen tilinpäätösraportoinnin nykytilanne ja tulevaisuus, *LTA* 2/2001, s. 282–287.
- VEHMANEN, P.**, Tilinpäätösinformaation ennustepitoisuus, *LTA* 2/2002, s. 208–215.