



TEKNISTALOUDELLINEN TIEDEKUNTA

TUOTANTOTALOUDEN OSASTO

CS90A0050 Kandidaatintyö ja seminaari

**Johdon laskentatoimen käsitteiden ja laskentamenetelmien kehitys
vuodesta 1970**

**The Development of the Concepts and the Accounting Methods in the
field of Management Accounting Since 1970**

Kandidaatintyö

Sami Savioja 0303502

Antti Lehonmaa 0334940

TIIVISTELMÄ

Tekijät: Sami Savioja, Antti Lehonmaa

Työn nimi:

Johdon laskentatoimen käsitteiden ja laskentamenetelmien kehitys vuodesta 1970

The Development of the Concepts and the Accounting Methods in the Field of Management

Accounting Since 1970

Osasto: Tuotantotalous

Vuosi: 2009

Paikka: Lappeenranta

Kandidaatintyö. Lappeenrannan teknillinen yliopisto.

44 sivua, 2 taulukkoa ja 5 kuvaa

Tarkastaja: Lehtori Tiina Sinkkonen

Hakusanat: johdon laskentatoimi, laskentamenetelmät, käsitteet, kehitys, sisäinen laskentatoimi, liiketoimintaympäristö

Keywords: management accounting, accounting methods, concepts, development, managerial accounting, business environment

Johdon laskentatoimen käsitteiden ja laskentamenetelmien kehittymistä Suomessa on aiemmin tutkinut paljon Tampereen yliopiston professori Salme Näsi, joka on julkaissut aiheeseen huomattavan määrän kirjallisuutta ja artikkeleita. Pelkästään johdon laskentatoimen käsitteiden ja laskentamenetelmien kehittymistä 1970-luvulta alkaen tutkiskelevaa työtä ei kuitenkaan vielä ole.

Johdon laskentatoimen käsitteiden ja menetelmien kehittymisen tarkastelun alkaessa 1970-luvulta on syytä myös tutustua jo aiemmin olemassa olleeseen jaotteluun ja käsitteisiin laskentatoimen kentässä. Johdon laskentatoimen käsitteiden ja laskentamenetelmien kehittymiseen ovat vaikuttaneet eri vuosikymmeninä liiketoimintaympäristön muutokset, talouselämän tapahtumat, ammattilehtikirjoittelu, aiheeseen liittyvä tutkimus ja 1990-luvulta alkaen entistä voimakkaammin ulkomailta tulleet vaikutteet. Myös tietoteknistyminen ja informaatioteknologian kehitys ovat vaikuttaneet johdon laskentatoimen kenttään ollen tänä päivänä välttämätön osa laskentaoperaatioita. Lisäksi yrityshenkilöstön rooli on vaihtunut laskentakäsitteiden ja menetelmien kehittymisen myötä.

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	1
1.1	Tausta.....	1
1.2	Tavoite	1
1.3	Rajaukset.....	1
2	LASKENTATOIMEN KENTTÄ ENNEN 1970-LUKUA.....	2
2.1	Laskentatoimen määrittely ennen 1970-lukua	2
2.2	Suomalaisen laskentatoimen muutoksia ennen 1970-lukua	2
3	1970-LUVUN LASKENTATOIMEN SUUNTAUKSET	6
3.1	1970-luvun liiketoimintaympäristö Suomessa.....	6
3.2	Laskentatoimen uusi jaottelu.....	6
3.3	1970-luvun ammattilehtikirjoittelu.....	9
3.4	Liiketaloudellinen aikakauskirja 1970-luvulla.....	10
3.5	1970-luvun väitöskirjatuotanto	11
4	1980-LUVUN LASKENTATOIMEN SUUNTAUKSET	12
4.1	1980-luvun liiketoimintaympäristö Suomessa.....	12
4.2	1980-luvun ammattilehtikirjoittelu.....	13
4.3	Liiketaloudellinen aikakauskirja 1980-luvulla.....	13
4.4	1980-luvun väitöskirjatuotanto	14
4.5	Miten 1980-luku muutti laskentatoimea?	14
5	1990-LUVUN LASKENTATOIMEN SUUNTAUKSET	15
5.1	1990-luvun liiketoimintaympäristö Suomessa.....	15
5.2	Johdon laskentatoimen käsite.....	17
5.3	1990-luvun ammattilehtikirjoittelun teemat.....	19
5.4	Liiketaloudellinen aikakauskirja 1990-luvulla.....	21
5.5	Toimintolaskenta ja muut uudet virtaukset Suomessa	22
5.6	Strateginen johdon laskentatoimi	24
6	2000-LUVUN LASKENTATOIMEN SUUNTAUKSET	26
6.1	2000-luvun liiketoimintaympäristö Suomessa.....	26
6.2	Liiketaloudellinen aikakauskirja 2000-luvulla.....	29
6.3	Laskenta-ajattelu sulautuu yli sektorirajojen	30
6.4	Tietototekniikan kehittymisen vaikutus johdon laskentatoimeen	31
7	JOHTOPÄÄTÖKSET	34
8	YHTEENVETO	40

1 JOHDANTO

1.1 Tausta

Tässä kandidaatintyössä käsitellään johdon laskentatoimen käsitteitä, laskentamenetelmiä ja tutkimusta sekä näiden painopisteitä ja kehitystä 1970-luvulta alkaen. Aiemmin suomalaisen laskenta-ajattelun kehitystä on tutkinut hyvin paljon Tampereen yliopiston laskentatoimen professori Salme Näsi, joka on julkaissut tutkimuksistaan useita kirjoja ja artikkeleita. Johdon laskentatoimen käsitteiden ja laskentamenetelmien kehittymisestä Suomessa 1970-luvulta tähän päivään asti ei ole kuitenkaan julkaistu kokonaisvaltaista teosta.

1.2 Tavoite

Työssä tuodaan esiin niitä syitä ja olosuhdetekijöitä, jotka ovat vaikuttaneet johdon laskentatoimen kehitykseen Suomessa, ja joiden seurauksena johdon laskentatoimeen on muodostunut uusi käsite tai laskentamenetelmä. Työssä edetään aikajärjestyksessä siten, että jokainen vuosikymmen käsitellään kerrallaan aloittaen 1970-luvulta päättyen 2000-luvun lopulle. Merkittävimmät kehitykseen vaikuttaneet tapahtumat tuodaan näkyvämmiin esille. Työn lopputuloksena on aikajana-kuvaaja johdon laskentatoimen käsitteistä ja laskentamenetelmistä 1970-luvulta alkaen. Tässä kandidaatin työssä johtopäätökset eli kokonaiskuva rakennetaan jo aiemmin julkaistujen tutkimuksien, liiketaloudellisten ammattilehtien kirjoittelun sekä oppikirjojen materiaalin pohjalta.

1.3 Rajaukset

Työssä keskitytään johdon laskentatoimeen, sen laskentamenetelmiin, käsitteisiin ja eri kehitysvaiheisiin ja liiketaloudellisen ympäristön muutoksiin kulloisellakin aikakaudella Suomessa, rajaamatta kuitenkaan pois ulkomailta tulleita vaikutteita. Työssä ei paneuduta yksittäisien laskentamenetelmien kuvauksiin, vaan tuodaan esille syitä ja olosuhteita, joiden vuoksi uudet laskentamenetelmät syntyivät. Jotta eri käsitteet ja menetelmät tulisivat kattavasti avattua, työssä viitataan aika ajoin esimerkiksi ulkoisen laskentatoimen kenttään ja aikaisempiin kuin 1970-luvun ajankohtiin.

2 LASKENTATOIMEN KENTTÄ ENNEN 1970-LUKUA

2.1 *Laskentatoimen määrittely ennen 1970-lukua*

Vaikka työ käsittelee johdon laskentatoimen käsitteiden ja laskentamenetelmien kehittymistä 1970-luvulta alkaen, on silti hyvä lähteä liikenteeseen aiemman tutkimuksen pohjalta ja käydä läpi hieman taustoja ennen 1970-lukua. Kuvassa 1 esitetään Salme Näsin Laskentatoimen kehityskuvatutkimuksessaan esittämä aikajana, jonka jatkoksi tässä työssä muodostetaan uusi aikajana kuvaamaan kehitystä 1970-luvulta näihin päiviin.

Näsin (1987, s. 44, 45) mukaan laskentatoimen määrittely osa-aluejaotteluineen tulee ensimmäisen kerran vastaan vuonna 1928 ilmestyneessä Kaitilan teoksessa ”Teollisuusliikkeen laskentatoimen perusteet”. Tuossa teoksessa Kaitila määrittelee laskentatoimen seuraavalla tavalla:

”Kaikkea suunnitelman mukaista (ja jatkuvaa) toimintaa, jonka tehtävänä on arvo-, hinta- ja määrälukujen avulla seurata, kontrolloida ja valmistaa liikeyrityksen taloudellista toimintaa, sanotaan yrityksen (säännölliseksi) laskentatoimeksi.”

Näsi (1987 s. 45, 46) jatkaa, että tässä määritelmässä on luotu perusta meillä sittemmin esitetyille laskentatoimen määritelmille. Kaitilan laskentatoimen perusjaotteluna oli jako jälki- ja ennakkolaskentatoimeen. Näsin mielestä Kaitilan näkemys laskentatoimesta olikin hyvin nykyaikainen sisältäen taloussuunnitelman ja huomioiden tulevaisuuden ja menneisyyden laskentatoimen laskelmien kohteena.

2.2 *Suomalaisen laskentatoimen muutoksia ennen 1970-lukua*

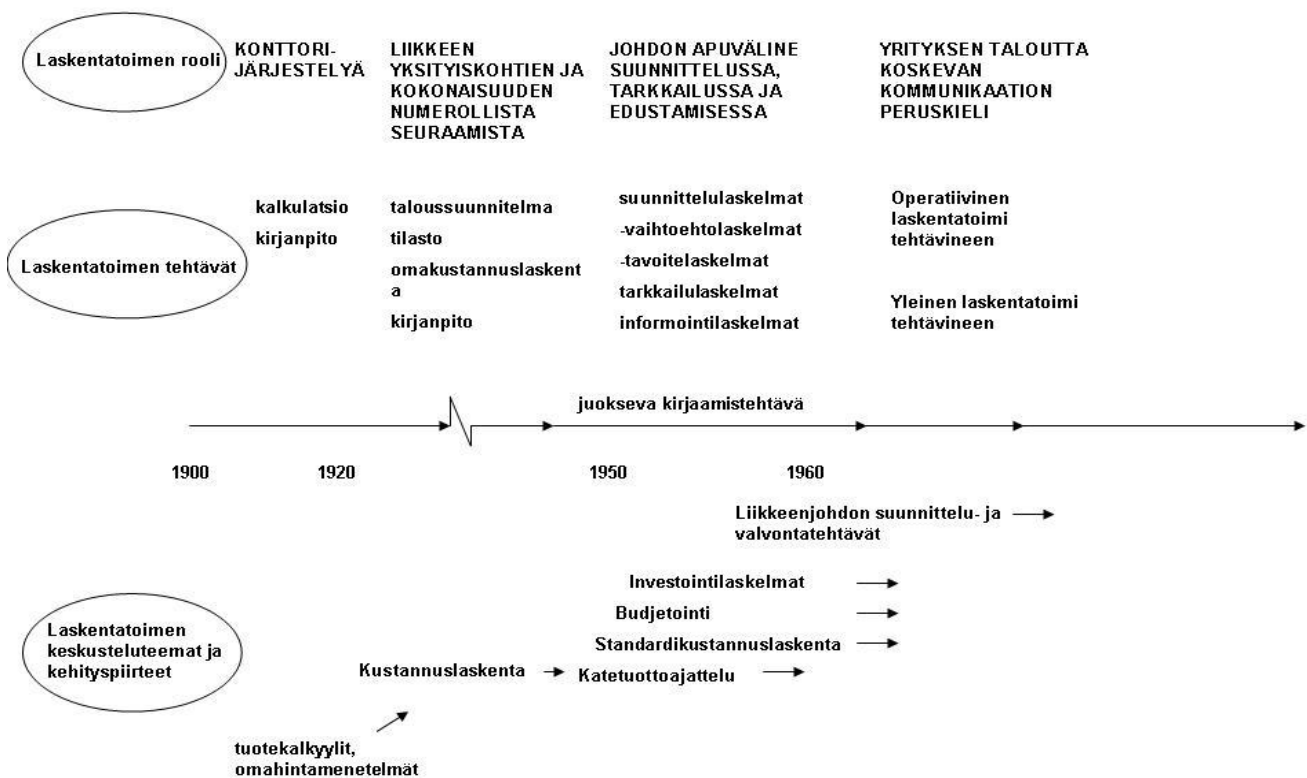
Näsi (1987 s. 162-163) on listannut Laskentatoimen kehityskuva -tutkimuksessaan suomalaisen laskentatoimen muutoksen takana olleita seikkoja 1900-luvun alusta lähtien. Hän sanoo: ”Tutkimuksen pohjalta on todettavissa, että seuraavat seikat tai tahot erikseen, mutta erityisesti yhdessä ovat olleet laskentatoimen kehityksen takana:

1. Lakien ja asetusten ynnä muiden virallismääräysten rooli on meillä ollut laskentatoimen kehityksen suhteen suuri.
2. Alan ammattilaisten organisaatiot; erityisesti vuosisadan alkupuolella tilintarkastajien panos laskentatoimen kehittämisessä on ollut ilmeisen suuri.

3. Tieteenalan auktoriteetit; voi jopa sanoa, että laskentatoimen historia on samalla ”keulakuviensa” historiaa.
4. Ajankohtaiset tapahtumat ja talouselämän muutosvaiheet; talouslamat, sodat ja monet muut aikojen mukanaan tuomat ongelmat ovat olleet laskentatoimessakin ilmenneiden muutosten takana.
5. Ulkoa saadut virikkeet; erityisesti vuosisadan puolen välin aikaan ulkomaisten virikkeiden ja muotiasioiden vaikutus on ollut kasvava.
6. Erityisesti viimeisinä vuosikymmeninä tietotekniikan ja teknologian kehitys lienee merkittävin laskentatoimen kehityksen taustatekijöistä.”

Näsi lisää vielä, että viimeisin laskentatoimen suuri kehitysmahdollisuus on 1960-luvun puolivälin aikaan alkanut ATK-teknologian mukaantulo, joka on antanut ennen näkemättömät kehitysmahdollisuuden tämän päivän laskentatoimelle.

Näsin listaamia asioita yhdistämällä on muodostettu myös tämän työn lopputuloksena syntynyt aikajana johdon laskentatoimen käsitteiden ja laskentamenetelmien kehittymisestä.



Kuva 1. Näsin tutkimuksen kokonaistulos: Laskentatoimen kehityskuva (Näsi 1987, s. 160)

Näsin (1987) mukaan laskentatoimen kehityksessä tapahtui **1950-luvulla** suuri murros. Siihen asti laskentatoimessa muutos tapahtui ”oman historiallisen kehityksensä tuloksena”, mutta 1950-luvulla laskentatoimen asioita ryhdyttiin tarkastelemaan johdon näkökulmasta, jolloin puhuttiin laskentatoimen hyväksikäytöstä. Edellisen sivun kuvassa 1 näkyy myös tuolloin laskentatoimeen nopeasti tulleet uudet laskentamenetelmät: budjetointi, katetuotto- ja standardikustannuslaskenta ja investointilaskelmat, jotka kaikki tarkoittivat laskentatoimen uuden, johdon näkökulman konkretisoitumista. Virkkusen teoksen ’Teollisen kustannuslaskennan perusteet ja hyväksikäyttö’ kantavana ajatuksena oli kirjailijan näkemys laskentatoimen tehtävän kaksijakoisuudesta. Virkkunen jakoi laskentatoimen hyväksikäyttötehtävään ja juoksevaan kirjaamistehtävään. Virkkusen kyseinen teos ja aiemmin julkaistu ’Laskentatoimi johdon apuna’ on kuulunut vielä 1960-luvulla kauppakorkeakoulun kurssivaatimuksiin ja kirjat ovat osaltaan vaikuttaneet silloiseen laskenta-ajatteluun. (Näsi 1990, s. 88)

1960-luvun liiketaloudellisissa ammattilehdissä kirjoitettiin aiempaa enemmän laskentatoimea laajemmista aiheista ja erityisesti liikkeenjohdon suunnittelu- ja valvontajärjestelmiin kohdistuvaa kirjoittelua oli runsaasti. Tuolloin asioiden tarkastelu johdon näkökulmasta voimistui niin, että laskentatoimen ja yleisen liikkeenjohto-opin rajat hämärtyivät. Laskentatoimelle oltiin 1960-luvulla antamassa paikkaa suunnittelun ja valvonnan taloudellisena ilmaisuna: laskentatoimea pidettiin asioiden kokoamiseen, koordinoimiseen ja yhteismitallistamiseen soveltuvana työkaluna. (Näsi 1987, s. 148, 161) Tällöin laskentatoimi alettiin siis nähdä johdon apuvälineenä. Kuvaan tulivat myös käsitteet suunnittelu-, tarkkailu- ja informaatiolaskelmat. 1950-luvulla laskentatoimi oli mielletty pitkälti johdon apuvälineeksi, mm. Virkkusen toimesta. Lehtovuori antoi vuonna 1967 kritiikkiä Virkkusen laskentatoimen määritelmästä, koska se ikään kuin monopolisoi laskentatoimen yrityksen operatiivisen johdon työvälineeksi. (Näsi 1990, s. 91)

Johdon päätöksentekoa avustava operatiivinen laskentatoimi -käsite oli ajattelun linjaus 1970-luvulle tultaessa. (Näsi 1990, s. 197) Operatiivinen laskentatoimi ja yleinen laskentatoimi – linjaus oli alun perin Riistaman Liiketaloudellisessa aikakauskirjassa julkaistussa artikkelissa. Myöhemmin Riistama julkaisi Jyrkkiön kanssa kirjan Operatiivinen laskentatoimi, jossa tämä jaottelu toimi pohjana. Tämä selkeästi uuden käsiteparin: operatiivinen laskentatoimi ja yleinen laskentatoimi käyttöönotto käsitellään tarkemmin työmme 1970-luvun laskentatoimea käsittelevässä kappaleessa.

Strategia-ajattelusta on myös ollut eri aikoina hyvin erilaisia painotteita. Myös itse strategiasta ja sen luonteesta on esitetty hyvinkin erilaisia käsityksiä. Osa jo 1960-luvulla syntyneistä

näkemyksistä on kantanut 2000-luvulle ja yliopisto-opetukseen saakka, kuten Boston Consulting Groupin portfolioanalyysin matriisi (lypsylehmät, tähdet, kysymysmerkit ja koirat) ja Albert Humphreyn SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats) -analyysi. Strategia koettiin 1960-luvulla vain suunnitteluprosessin tuloksena syntyvänä suunnitelmana, jota noudattamalla yrityksellä oli mahdollisuus päästä tavoitteisiinsa. (Järvenpää et al. 2001, s. 29)

3 1970-LUVUN LASKENTATOIMEN SUUNTAUKSET

3.1 1970-luvun liiketoimintaympäristö Suomessa

1970-luvun Suomessa teollisuustuotannon osuus oli bruttokansantuotteesta 32–34%. Suomessa ei koskaan saavutettu vanhojen teollisuusmaiden tavallista n. 50 % osuutta, koska maatalouden vähentyessä 1950-luvun jälkeen palveluelinkeinojen osuus kasvoi. Suhdannevaihtelut olivat vielä 1950- ja 1960-luvulla tuntuneet suhteellisen lievinä Suomen talouselämässä, mutta 1970-luvun puolivälissä teollisuustuotanto joutui Suomessa syvimpään ja pisimpään lamaan toisen maailmansodan jälkeen. (Ihantola & Merikanto 2005, s. 245)

1970-luvun alussa yritykset vielä kasvoivat kannattavasti, mikäli ne pystyivät luomaan uutta tuotantokapasiteettia kasvavan kysynnän tahdissa. Uusien tuotteiden ottaminen tuotanto-ohjelmaan resurssien ja kysynnän mukaan vaikutti siihen, että yritykset kasvoivat nopeasti ja levisivät uusille tuotantolinjoille ilman erityistä suunnitelmallisuutta. (Ihantola & Merikanto 2005, s. 245)

Nämä yritysten toimintaympäristön nopeat muutokset ja tulevaisuuden muodostuminen yhä vaikeammin ennustettavaksi pakottivat yritykset sopeutumaan ja mukautumaan hyvin nopeastikin ympäristönsä muutoksiin. Suomalaisten yritysten kasvu ja kilpailun kiristyminen sekä kotimaassa, että ulkomailla, edellyttivät joustavien ja hajautettujen organisaatoratkaisujen toteuttamista yrityksissä. Usean suuryrityksen kohdalla tyypillinen hajanainen liiketoimintayksikkökokoelma oli otettava haltuun keskittämällä organisaatio väliaikaisesti uuden johtajan alaisuuteen ja sen jälkeen useassa organisaatiossa seurasi hajautus tulosityksikköorganisaation muotoon. Tulosityksikköajatteluun siirtyminen taas mahdollisti liiketoiminta-alueiden johtamisen ja yhtymätason eriytymisen, ja vapautti tällöin sitä kautta ylimmän johdon tekemään yhtymästrategiaa. (Ihantola & Merikanto 2005, s. 245–246)

3.2 Laskentatoimen uusi jaottelu

Veijo Riistama esitti Liiketaloudellisessa aikakauskirjassa julkaistussa artikkelissaan uuden käsiteparin käyttöön ottamista Lehtovuoren eräässä kirjanpidon teoriaa käsittelevässä artikkelissaan Virkkusen määritelmää kohtaan antaman kritiikin ja ulkomaisen lähdekirjallisuuden pohjalta. Laskentatoimen tehtävien ja hyväksikäyttöön jaettiin Riistaman esityksessä operatiivisen johdon päätöksentekoa avustavaan operatiiviseen laskentatoimeen (Operational Accounting) ja

tuloksenjakoa avustavaan yleiseen laskentatoimeen (Equity Accounting) ja samalla koko laskentatoimen käsite määriteltiin uudelleen. (Näsi 1990, s. 91,103)

”Laskentatoimi on kaikkea suunnitelmanmukaista toimintaa, jonka tehtävänä on kerätä ja rekisteröidä yrityksen tai muun talousyksikön taloutta kuvastavia arvo- ja määrälukuja sekä tuottaa niihin perustuen informaatiota, jonka tarkoituksena on auttaa talousyksikön johtoa, rahoittajia ja muita sidosryhmiä sen toimintaa koskevissa päätöksissä sekä toiminnan taloudellisen tuloksen jakamisessa.” (Riistama, Veijo. Liiketaloudellinen aikakauskirja 2/1971 s. 211)

Tällöin Näsin (1990 s. 92) mukaan määritelmätasolla oli uutta, että muutkin sidosryhmät kuin liikkeenjohto mainittiin laskentatoimen informaation mahdollisina hyväksikäyttäjinä. Tässä systematiikassa (kuva 2) informaatiolaskelmat ulottuivat sekä operatiivisen, että yleisen laskentatoimen kentälle, jolloin laskelmien tarkoitus on yhtäältä vaikuttaminen, mutta toisaalta tiedottaminen.

Veijo Riistaman ja Esa Jyrkkiön Operatiivisen laskentatoimen ensimmäinen painos ilmestyi vuonna 1971. Tämän painoksen perusteena oli tuolloin C. West Churchmanin ja Russell L. Ackoffin esitys operatiivisen laskentatoimen tehtäväalueesta sekä Henrik Virkkusen jaottelu laskentatoimen tehtävistä. Vuonna 1991 ilmestyneessä Operatiivisen laskentatoimen painoksessa Riistama ja Jyrkkiö totesivat näiden olevan yhä käyttökelpoinen lähestymistapa operatiivisen laskentatoimen peruskysymyksiin. (Riistama & Jyrkkiö 1991, s. 15)

Riistaman ja Jyrkkiön (1971) mukaan laskentatoimi on ”perinnäisesti” jaettu kahteen alueeseen: **ulkoiseen laskentatoimeen** (financial accounting) ja **sisäiseen laskentatoimeen** (managerial accounting). Ulkoisen laskentatoimen tehtävä on yrityksen ja muiden talousyksiköiden välisien liiketapahtumien rekisteröiminen, taloudellisen tilan selvittäminen rahoittajille haluttuina aikoina sekä yrityksen omistajilleen tuottama voitto. Sisäisen laskentatoimen tehtävänä on yrityksen sisäisen pääomakierron rekisteröinti ja yrityksen johdon avustaminen toiminnan suunnittelussa ja valvonnassa. Joissakin tapauksissa sisäisestä laskentatoimesta käytettiin kustannuslaskenta nimitystä. Riistama & Jyrkkiö lisäävät myös, että jaon perustana on tietojen rekisteröinnissä suoritettu jako, joka tapahtuu yrityksen tuotantoprosessien ”sisäisten” liiketapahtumien ja yrityksen muiden talousyksiköiden ”ulkoisten” liiketapahtumien välillä.

Sisäisen ja ulkoisen laskentatoimen käsitteet ovat tämän maininnan jälkeen eläneet vielä nykyaikaiseenkin laskentatoimiajatteluun ja opetukseen. Käsitteiden pitkää elinikää selittävät niiden selkeä merkitys. Sisäinen laskentatoimi palvelee yritystä itseään, kun taas ulkoinen laskentatoimi on yrityksen ulkopuolelle suuntautuvaa informaatiota, kirjanpitoa. Vielä 1980-luvulla Lappeenrannan teknillisessä yliopistossa kurssit käyttivät näitä ilmaisuja, mutta nykyäänkin termeihin törmää vielä opetusmateriaaleissa.

Ulkoisen laskentatoimen käsitteen käyttöön vaikuttaa myös lakisääteisyys, sillä jokaisen yrityksen on tuotettava rahoittajien laskentatoimen informaatiota ulkoisten sidosryhmien tarpeeseen. Johdon laskentatoimen informaation käyttö yrityksen sisällä on taas vapaaehtoista ja järkevää silloin, kun siitä saatavat hyödyt ylittävät kustannukset. (Kinnunen et al. 2004, s. 69)

Operatiivisen laskentatoimen käsite

Operatiivinen laskentatoimi on Riistama & Jyrkkiön (1971 s. 14) mukaan kaikkea sitä laskentatoimen osaa, jonka tehtävänä on tuottaa yrityksen taloutta koskevaa informaatiota operatiivisen johdon käyttöön. ”Viime kädessä on kysymys toimeenpantavaksi suunniteltavien tai jo toimeenpantujen operaatioiden taloudellisten vaikutusten mittaamisesta.” Operatiivinen laskentatoimi auttaa operaatioiden suorittamisessa ja muodostaa näin yhtenäisen informaatiojärjestelmän. Riistama & Jyrkkiö tuovat myös esille, että yrityksen ja muun talousyksikön operatiivinen johto on laskentatoimen merkittävin hyväksikäyttäjä.

Näsin (1990) kirjasta oleva kuva 2 havainnollistaa 1970-luvun käsitystä laskentatoimen systematiikasta uuden käsiteparin käyttöönoton jälkeen. Kuvan lähteenä ovat olleet tuon ajan laskentatoimen kirjallisuuden kirjoittajat mm. Riistama, Kettunen, Lehtovuori ym. Kuvasta on muodostunut uudempi versio käsitteiden uudelleenmäärittelyn jälkeen 1990-luvun osioon.

LASKELMAN TYYPPI		LASKELMAN NIMI	LASKELMAN TARKOITUS
Operatiivinen laskentatoimi	Suunnittelua avustavat	vaihtoehtolaskelma	valinta
		tavoitelaskelmat	Toiminnan ohjaaminen
	Valvontaa avustavat	tarkkailulaskelmat	
Yleinen laskentatoimi	Tiedottamista avustavat	Informaatio-laskelmat	vaikuttaminen
			tiedottaminen
	Tuloksenjakoa avustavat	Tuloksenjako-laskelmat	tuloksenjako

Kuva 2. 1970-luvun laskentatoimen yhdistetty systematiikka (Näsi 1990, s. 93)

Näsi on miettinyt julkaisussaan (1990), kuinka laskenta-ajattelu olisi muuttunut 1970-luvun taitteen jälkeen, ja jo tuolloin teki huomion, että hyväksytyt doktriinit (oppijärjestelmä) ja käsitelmäärityksen tasolla ei tuolla aikavälillä ollut tapahtunut muutosta, vaan uudistumista oli tapahtunut uusien ajatusten, ideoiden ja näkemysten esittämisen kautta. Myös konkreettisia laskentatoimen käsitteen uudelleenmäärittelyehdotuksia tehtiin Näsin teoksen esittämän aikajakson, 1970-luvun taitteen ja vuoden 1990 välillä. (Näsi 1990, s. 94)

3.3 1970-luvun ammattilehtikirjoittelu

Liiketaloudellinen ammattilehtikirjoittelu heijastaa yleensä kunkin aikakauden laskenta- ajattelun, liiketoimintaympäristön ja tutkimuksen suuntauksia. Ammattilehtikirjoittelun teemojen selvittämiseksi työssä on käytetty hyväksi aiempien tutkimusten (mm. Näsi) koottua informaatiota.

1970-luvulle tultaessa tulosvastuun hajauttaminen oli aiemman kehityksen perusteella luonnollinen jatko tulossuunnittelun ja -tarkkailun ajatuksille. Tulostavoitteet ulottuivat nyt koskemaan

kokonaisuuden lisäksi osia (itsenäiset toimintayksiköt ja tulosityksiköt), yksittäisiä hankkeita ja toimenpiteitä. Esimerkiksi pääoman tuottoaste ROI edusti Suomessa uutta suhteellisen kannattavuuden analyysivälinettä ja ROI pakotti kiinnittämään huomiota entistä enemmän eri liikeomaisuusryhmien suunnitteluun ja valvontaan. 1970-luvun artikkeleissa pääoman tuottoaste oli esillä ”investment center” – tyyppisten tulosityksiköiden ja markkinoinnin taloudellisen ohjauksen apuvälineenä. (Näsi, 1990, s.197)

Yksi näkyvimmistä 1970-luvun ammattilehtikirjoittelun teemoista oli tavoitejohtaminen. 1970-luvulla ammattilehtikirjoittelu käsitteli paljon sellaisia laaja-alaisia ja yleisiä teemoja, kuten yrityksen päämäärä (voiton maksimointi), yrityksen yhteiskunnallinen vastuu, yritys ja yhteiskunta ja yritysdemokratia. (Näsi, 1990, s.197)

Näsi on analyysissään (1990) käynyt läpi tähän työhön liittyen seuraavia lehtiä vuodesta 1951 alkaen: Liiketaito (1951), Liiketalous (1954), Yritystalous (1969), Tehokas yritys (1975), Yritystalous (1981). Suluissa vuosi, josta lähtien kyseinen julkaisu on kuulunut tarkasteluun.

3.4 Liiketaloudellinen aikakauskirja 1970-luvulla

1970-luvun Liiketaloudellisen Aikakauskirjojen laskentatoimen ja erityisesti johdon laskentatoimeen liittyvä kirjoittelu oli melko vähäistä. Vuonna 1971 toisessa numerossa julkaistu Riistaman artikkeli, jossa hän ehdotti operatiivisen laskentatoimen ja yleisen laskentatoimen käsitteen käyttöönottoa, on vuosikymmenen tärkeimpiä julkaisuja.

Muutoin artikkelit käsitelivät vuosikymmenelle mm. investointiprosessia, budjetointia eri tavoilla, know-howta ja sen merkitystä ja mittaamista. Muita käsiteltyjä aiheita olivat mm. yrityksen yhteiskunnallinen laskentatoimi, tuottavuus ja kannattavuus. Artikkeleissa puhuttiin myös elinkaarilaskennasta ja kustannushyötyanalyysistä. Investoimista käsitteleviä artikkeleita oli paljon, mikä selittyy vielä vuosikymmenen alkuun jatkuneen voimakkaalla kasvulla ja laman jälkeen jälleen alkaneella kasvukaudella.

3.5 1970-luvun väitöskirjatuotanto

Väitöskirjojen tekemisellä on oleellinen vaikutus johdon laskentatoimen tutkimuksen suuntalinjoja tarkasteltaessa. Näsi & Näsi julkaisivat 1985 laskentatoimen väitöskirjoja käsittelevän tutkimuksen.

1970-luvulla ilmestyi Näsi & Näsin mukaan laskentatoimen väitöskirjoja huomattavasti enemmän aikaisempaan verrattuna. 1970-luvun väitöskirjoista oli havaittavissa selkeästi kolme pääaluetta. Eniten väitöskirjoja tehtiin liittyen tässä kandidaatin työssä tarkastelun kohteena olevaan johdon päätöksentekoon tai sitä tukevaan laskentatoimeen. Huomattava määrä töistä käsitteli myös yritysten taloudellisia analyysejä sekä yritysten rahoituskysymyksiä. Yleisesti ottaen päätöksentekoon liittyvä tutkimus tuli voimalla esiin. (Näsi & Näsi, 1985 s.76)

Väitöskirjojen luokittelua ongelma-alueittain tarkasteltuna oli 1970-luvulta julkaistuista väitöskirjoista suurin osa käsitellyt yrityksen toimintaa kuvaavaa ja analysoivaa tutkimusta. Seuraavaksi eniten väitöskirjoista käsitteli yrityksen toiminnanohjaukseen liittyvää tutkimusta ja pienin osa laskentatoimeen kohdistuvaa tutkimusta. (Näsi & Näsi, 1985 s.80)

Suomalaisen laskentatoimen tutkimuksen kehitysvaiheita voidaan jaotella myös ongelmaluokituksen perusteella. Näsi & Näsi hahmottelivat aikakauden vuosina 1965-1978 olleen 'Yrityksen toiminnan ongelmien kausi', jolloin tutkimuksen kohteena oli toiminnan kuvaus ja analysointi tai toiminnan ohjaaminen hyvin strukturoituneissa tilanteissa. Aikakausi 1978-1985 on Näsiä näkemyksen mukaan 'Yrityksen laskentatoimen ja toiminnan ongelmien kausi', joka sisälsi monipuolistumista: myös yleiset management – kysymykset nousivat pinnalle. (Näsi & Näsi 1985 s.81)

4 1980-LUVUN LASKENTATOIMEN SUUNTAUKSET

4.1 1980-luvun liiketoimintaympäristö Suomessa

1970-luvun loppupuolelle tultaessa Suomen talous oli kokenut taloushistoriansa rajuimmat rakennemuutokset. Tuotanto ja kokonaistuottavuus olivat kasvaneet 1950–1970 –luvuilla noin nelinkertaiseksi. Suomalaisen teollisuuden ilme oli 1970-luvun lopulla sekä teknologian että markkinoinnin osalta kansainvälisempi kuin aikaisemmin. Yleisesti Suomea pidettiin 1980-luvun alkaessa pitkälle kehittyneenä teollisuusmaana ja se oli noussut maailman vauraimpien maiden joukkoon. (Ihantola & Merikanto 2005, 246)

Edellisellä vuosikymmenellä budjetointiin vahvasti sidottu tavoitejohtamisen käyttöönotto oli monissa yrityksissä epäonnistunut, koska Suomessa oli totuttu autoritaarisempaan johtamistyyliin kuin tavoitejohtaminen edellytti. Tuolloin tavoitejohtamisen rinnalle tulikin 1980-luvun uudeksi johtamisfilosofiseksi puheenaiheeksi tulosjohtaminen, jonka periaatteena oli saavutettujen tulosten korostaminen resurssien käytön tehokkuuden ohella. Yritysten toiminnan tuloksellisuuden ensisijaisiksi kriteereiksi nousivat voiton tekeminen ja yrityksen arvon kasvattaminen. Tämä tapahtui erityisesti ”öljykriisin” jälkeisenä aikana, koska sen jälkeen yritysten taloudellinen vaurastuminen ei ollut enää niin itsestään selvää kuin toisen maailmansodan jälkeisenä pitkänä kasvukautena. (Ihantola & Merikanto 2005, s. 246–247)

Yritysten toimintaympäristö oli 1980-luvulle saavuttaessa muuttunut entistä dynaamisemmaksi ja vaikeammin ennustettavaksi, mikä johtui kilpailu- ja markkinatalouteen siirtymisestä sekä Euroopan integraatioprosessista. (Ihantola & Merikanto 2005, s. 247)

1980-luvun strategia-ajattelun kulmakivenä olivat Michael E. Porterin ajatukset ja strateginen asemointi. Strateginen asemointi tähtäsi toimien suorittamiseen eri tavalla, mitä kilpailija tekee ja näin valitun aseman kautta kestävä kilpailuedun syntymiseen. Porter näki, että kilpailuetu markkinoilla voidaan saavuttaa, jos yrityksen strateginen asema perustuu kustannusjohtajuuteen, erilaistamiseen (differointiin) tai keskittymiseen (fokusointiin). Yrityksen ja sen näkökulmasta tehtyyn liiketoimintaympäristön analysointiin Porter julkaisi vuonna 1979 viiden voiman mallin. Viisi voimaa olivat uusien tulijoiden uhka, korvaavien tuotteiden ja palvelujen uhka, toimialalla vallitseva kilpailun aste, toimittajien neuvotteluvoima ja asiakkaiden neuvotteluvoima. (Järvenpää et al. 2001, s. 29)

Porterin mukaan oli keskeistä arvon tuottaminen ja strategian välinen yhteys. Hän lanseerasi myös vuonna 1985 arvoketjun, josta Suomessa sittemmin puhuttiin Porterin arvoketjuna. Se kuvaa tuotteen vaiheittaista jalostumista raaka-aineesta valmiiksi tuotteeksi. Porterin arvoketjun tähtäimenä oli arvon tuottaminen ostajalle, joka tapahtuu maksimoimalla ketjun tehokkuus pyrkimällä pienentämään jokaisen vaiheen kustannuksia. (Järvenpää et al. 2001, s. 29) Viiden voiman malli ja Porterin arvoketju -malli on käytössä vielä 2000-luvun yliopisto-opetuksessa.

4.2 1980-luvun ammattilehtikirjoittelu

1980-luvulla ammattilehtikirjoittelu toi näkyvään asemaan käsitteet tuottavuus, kilpailukyky, kansainvälistyminen sekä strategia. Tietotekniikan kehitys alkoi myös näkyä keskeisenä asiana 1980-luvun ammattilehtikirjoittelussa. (Näsi 1990, s.197)

Näsi toteaa kirjassaan (1990), ettei näillä kuitenkaan näyttänyt olevan merkittäviä implikaatioita laskenta-ajatteluun. Kirjan julkaisun aikoihin sen sijaan tuotantoteknologian kehitys alkoi olla konkreettinen laskenta-ajattelun lähde. (Näsi 1990, s.197)

1980-luvulla syntyi käsite ”return on knowhow”. Sen käyttö yrityksen toiminnan mittapuuna perustui siihen, että tietotaidosta ja kyvystä käyttää, kehittää sekä hyödyntää tietoa oli tullut useiden yritysten avainresurssi ja ratkaiseva menestystekijä. (Näsi 1990, s.197)

4.3 Liiketaloudellinen aikakauskirja 1980-luvulla

1980-luvulla Liiketaloudellisen Aikakauskirjan laskentatoimen artikkelit käsittelivät paljon laskentatoimen tutkimuksen näkökulmia ja uusia tutkimuksen painotuksia. Vuosikymmenen loppupuolella artikkelit alkoivat käsitellä myös runsaasti tiedonkäsittelyä ja erityisesti yrityksen johdon ja tietotekniikan suhdetta. 1980-luvulla laskentatoimen artikkeleissa käsiteltiin mm. elinkaarilaskentaa, käyttöpääomainvestointeja, poistoja, investointiprosessia ja yrityksen strategiaa ja menestyksellisyyttä.

4.4 1980-luvun väitöskirjatuotanto

1980-luvulla Näsi & Näsi (1985, s. 69, 76, 78) mukaan kyseisen vuosikymmenen ensimmäisen puoliskon aikana suomalaisten väitöskirjojen suhteellinen tuotanto oli vähäisempää kuin 1970-luvulla. Aiheellisesti väitöskirjat ovat kuitenkin jatkaneet edellisen vuosikymmenen tyyliä eli johdon laskentatoimeen on tehty eniten töitä ja seuraavaksi määrällisesti kiinnostavimmat aiheet ovat olleet yritysten talouden analyysit sekä yritysten rahoituskysymykset.

1980-luvun alkupuoliskon johdon laskentatoimen neljä väitöskirjaa keskittyivät seuraaviin tutkimusaiheisiin: Strategiasuunnittelu ja siihen vaikuttavat tekijät, laskentatoimen kyberneettisen teorian muodostaminen, budjetointiprosessi suunnittelun ja päätöksenteon näkökulmasta ja tietokone perusteisen johdon informaatiojärjestelmän kehittämisen analysointi. (Näsi & Näsi 1985, s. 69–73)

Näsi & Näsi (1985, s. 78, 79) toteavat kokonaisuutena laskentatoimen alueen väitöskirjatuotannon aiheista ja analyysistä vuosilta 1944–1984 seuraavaa: ”Johdon päätöksenteko ja/tai sitä tukeva laskentatoimi on ollut mukana alusta alkaen ja on hienoisesti hallitsevassa asemassa.” He tuovat myös esiin, että 1980-luvun puolivälin laskentatoimi kohdistui juuri yrityksen laskentatoimeen samoin kuin edellä mainitun tarkastelujakson alkuvaiheen tutkimukset yhtä väitöskirjaa lukuun ottamatta.

4.5 Miten 1980-luku muutti laskentatoimea?

1980-luvun osalta esitetyn materiaalin perusteella voidaan todeta, että laskentatoimen käsitteiden ja laskentamenetelmien muuttumista tapahtui 1980-luvulla Suomessa todella vähän. Liiketoimintaympäristön muutokset enteilivät jo kansainvälistyneessä ja vaurastuneessa Suomessakin tulevia aikoja, jolloin perinteisten laskentamenetelmien huomattiin olevan riittämättömiä informaation tuottajia. Myös väitöskirjatuotannon vähäisyys vuosikymmenen ensimmäisellä puoliskolla verrattuna edelliseen vuosikymmeneen kertoo jonkinlaisesta taantumasta laskentatoimen kentällä. Myöhemmin 1980-luvulla Liiketaloudellisen Aikakauskirjan artikkelit käsittelivät kuitenkin laskentatoimen tutkimuksen uusia painopisteitä ja näkökulmia. Yrityksen johdon ja tietotekniikan suhteen käsittely ammattilehtikirjoittelussa loi pohjaa tulevalle kehitykselle tutkimuksen uusien näkökulmien ja painopisteiden ohella.

5 1990-LUVUN LASKENTATOIMEN SUUNTAUKSET

5.1 1990-luvun liiketoimintaympäristö Suomessa

1990-luvun alkupuolella Suomen kansantalous ajautui taas syvään lamaan. Tähän johtaneet seikat tehtiin 1980-luvulla, jolloin yritykset ja yksityishenkilöt saivat ottaa ulkomaista velkaa ilman rajoituksia ja luottoja myönnettiin pankista jopa ilman vakuuksia. (Ihantola & Merikanto 2005, 248)

Globaalisti toimivien yritysten määrä ja fuusiot kansallisten rajojen yli lisääntyivät 1990-luvun aikana. Kilpailun luonne muuttui yhä enemmän toimialojen väliseksi. Tämän ja EU:n vaikutuksesta myös suomalaisten yritysten oli varauduttava kiihtyvään kilpailuun. Kilpailuympäristön muuttuminen on taas vaikuttanut yritysten liiketoimintalogiikkaan. Strategia-ajattelussa oli suuntauduttu yhä enemmän kilpailuetua tuovien strategioiden kehittämiseen. Toisena selkeänä muutoksena liiketoimintalogiikassa on 1980-luvun puolivälistä lähtien ollut monialaistumisesta erikoistumiseen siirtyminen. Kilpailuympäristön muutos on näkynyt myös verkostoitumisen sekä erilaisten yhteistyökuvioiden ja liittoutumien luomisena. Japanissa näillä verkostoilla on pitkät perinteet. Siellä ns. keiretsujen toiminta on mahdollistanut eri yritysten voimakkaan yhteistyön esimerkiksi tuotekehityksessä. Osaamista on jaettu niin, että on syntynyt uusia tuoteinnovaatioita ja tuotekehitysprosessit ovat nopeutuneet. Tämä taas on vaikuttanut tuotteiden elinkaarien lyhenemiseen ja saanut aikaan panostusta kustannustason alentamiseen ja toiminnan tehostamiseen. (Ihantola & Merikanto 2005, 248; Järvenpää et al 2001, s. 20)

Liiketoimintaympäristön ja tietotekniikan kehittyminen on ollut merkittävästi osallisena johtamisjärjestelmien (esim. TQM, JIT, TBM, BPR) kehittämisessä. Kokonaisvaltaisessa laatujohtamisen mallissa (TQM, Total Quality Management) pyritään yrityksen prosessien ja laadun kehittämiseen sekä todellisten ongelmien ratkaisemiseen. Myös JIT (Just-in-time) tuotantoideologia on otettu johtamisen työkaluksi, joka on auttanut varastoinnin pienentämisessä ja pääomakierron nopeuttamisessa. Aikaan perustuvat johtaminen (TBM, Time-based management) on ollut nopeuttamassa tuotannon läpimenoaikoja. Prosessien uudelleen järjestelyllä (BPR, Business process re-engineering) on tähdätty toiminnan tehostamiseen ja virtaviivaistamiseen. Johtamisjärjestelmien liiketoimintalähtöinen kehittäminen on tähdännyt todellisten ongelmien ratkaisemiseen ja tulevaisuuden toimintaedellytysten turvaamiseen. (Ihantola & Merikanto 2005, 248; Järvenpää et al 2001, s. 22–24)

Asiakkaiden, omistajien ja yhteiskunnallisen vastuun korostaminen ovat olleet 1990-luvun keskeisiä sidosryhmäajattelun muutoksia. Asiakaslähtöisyys ja taloudellisen lisäarvon korostaminen sekä lisääntynyt panostaminen tiedottamiseen ovat omistajalähtöisen johtamisen ilmentymiä. Myös Järvenpää et al. ovat asiassa samaa mieltä, että asiakassuuntautuneisuus on yhä merkittävämpää ja omistajat sidosryhmänä ovat saaneet yhä enemmän huomiota. Pörssitiedottamisen laatu on parantunut ja tiedottamisen puutteista on seurannut myös sanktioita. Yritystoiminnan ohjaamisessa omistajalähtöisen johtamisen (VBM, Value-based management) päämäärät saavat enemmän huomiota esimerkiksi, kun mitataan taloudellisen lisäarvon (EVA, Economic value added) tuottamista. Joidenkin esitettyjen näkemysten mukaan yritykset jopa kilpailevat omistajista ja tässä menestyksen ratkaisisi vain omistajalähtöinen johtaminen (VBM). Myös yhteiskunnallinen vastuu ja liiketoiminnan eettisyys on noussut tärkeämmäksi ja yritykset ovat joutuneet panostamaan ympäristöjohtamiseen ja -raportointiin. Tämä ilmenee yritysten eettisissä ohjeistuksissa ja esimerkiksi lapsityövoiman käyttöön negatiivisena asiana on alettu kiinnittämään huomiota. (Ihantola & Merikanto 2005, 249; Järvenpää et al. 2001, s. 25, 26, 200)

Liiketoimintaympäristön muutosten vuoksi on myös taloushallinnon käytäntöjen kehittäminen tullut ajankohtaisemmaksi 1990-luvulla. Nopea kehitys sekä yritysmaailmassa että tekniikassa olivat johtaneet siihen, etteivät perinteiset laskentamenetelmät enää tukeneet tehokkaasti johdon työtä. Laskentatoimen suurimmaksi ja yhä kehittyväksi haasteeksi nostettiin strategisen päätöksenteon tukeminen yritys ympäristön nopean muutoksen tilanteessa. (Ihantola & Merikanto 2005, 249) Tähän haasteeseen vastattiin erityisesti tuotekehitysintensiivisissä yrityksissä 1990-luvun lopun aikoihin kehitetyllä R & D -controllerin toimenkuvalla. Taipalemäen mukaan R & D -controller on liiketoimintaorientoitunut yrityksen taloushallinnon edustaja toimien johdon laskentatoimen tehtävissä muun muassa tutkimusryhmän jäsenenä. R & D -controllerin tehtävä on vastuullinen ja vaikea, sillä uudet tuotekehityshankkeet ovat yrityksille usein hyvin merkittäviä. Tuotekehitys, sen teknologia ja ennustaminen eivät yleensä ole taloushallinnolle tuttuja eivätkä laskentamenetelmät ole kovin kehittyneitä. (Järvenpää et al. 2001, s. 125)

Näinä aikoina toimintolaskennasta ja Balanced Scorecardista tuli Suomessakin tiedostettuja ilmiöitä, joita otettiin 1990-luvulla käyttöön kaikilla toimialoilla kaiken kokoisissa yrityksissä. Nämä ilmiöt näkyivät myös suomalaisessa johdon laskentatoimen tutkimuksessa. Yrityskäytäntöjä ohjasivat konsultit, liikkeenjohdon kirjallisuus ja ammattilehdistö. (Ihantola & Merikanto 2005, 249)

1990-luvun aikakautta voidaankin pitää eräänlaisena murroksen aikakautena johdon laskentatoimen kentässä. Tähänkin vaikutti hyvin vahvasti perinteistä kustannuslaskentaa kohtaan noussut kritiikki ja voimakkaasti muuttunut liiketoimintaympäristö. Lisäksi viimeistään 2000-luvulle tultaessa on huomioitava tietotekniikan kehittyminen ja ajattelutapojen muutoksien tapahtuminen niin laskenta-ajattelussa kuin yritysmaailmassa.

5.2 Johdon laskentatoimen käsite

Näsi (2006) kysyy tekemässään artikkelissaan ”Laskentatoimi muutoksessa ja liiketoimintaosaamishaasteissa” kuinka laskentatoimi on muuttunut vuodesta 1990 vuoteen 2006 mennessä, johon hän jatkaa: ”Liiketaloustiede, laskentatoimen yliopisto-opetuksen jäsentämisen näkökulmasta merkittävää kehitystä edustaa se, että rahoitus (finance) on – modernin rahoitusteorian ja globaalien rahoitusmarkkinoiden myötä - muodostunut omaksi oppiaineekseen ja laskentatoimen haarat on nimetty englanninkielisen terminologian pohjalta rahoituksen laskentatoimeksi (Financial Accounting) ja johdon laskentatoimeksi (Management Accounting) (Vehmanen 1992)”. (Näsi 2006, s. 57)

Operatiivisen laskentatoimen käsite vaihtui johdon laskentatoimen käsitteeksi Suomessa 1990-luvun puolivälin aikoihin (Jyväskylän yliopistossa v. 1995). Käsitteen vaihtoa edelsi erilaisten vaihtoehtojen julkinen vertailu (Salminen 2002, s. 24), joista tässä työssä keskitytään Petri Vehmanen aiheesta julkaisemaan artikkeliin.

Petri Vehmanen (KTT), silloinen Tampereen yliopiston apulaisprofessori viittasi Liiketaloudellisen Aikakauskirjan vuoden 1992 ensimmäisessä numerossa Henrik Virkkusen hahmottelemiin laskentatoimen aineksiin, vaikkei Virkkunen niitä taulukoksi koskaan tiivistänytkään. Vehmanen toteaa laskentatoimen kokonaisuuden jäsentelyn seuranneen Suomessa tuolloin perinteisesti Riistaman ja Jyrkkiön aikoinaan esittämää taulukkoa. Vehmanen artikkelissa oleva taulukko on vuodelta 1974 olevasta Operatiivisen laskentatoimen painoksesta.

Vehmanen alusti artikkelissaan uusien termien käyttöön ottoa seuraavalla tavalla:

”Termejä ’operational accounting’ ja ’equity accounting’ ei juuri uudessa englanninkielisessä kirjallisuudessa tapaa. Niiden suomenkieliset käännökset ’operatiivinen laskentatoimi’ ja ’yleinen laskentatoimi’ ovat niin ikään aikansa eläneet. Täysin ongelmatonta uusien termien löytäminen ei ole. Jonkinasteisen parannuksen termit ’johdon laskentatoimi’ ja ’rahoituksen laskentatoimi’ kuitenkin tuonevat”

Vehmanen toteaa artikkelissaan, kuinka englanninkielisen termin, operational accounting, poistuminen käytöstä ja sitä vastaavan käännöksen käyttäminen suomen kielessä aiheuttaa suomenkielisen laskentatoimen terminologian etääntymistä englanninkielisestä terminologiasta. Vehmanen nosti kuitenkin tärkeämmäksi perusteluksi termin operatiivinen hylkäämiselle sen, että tämän termin sisältö pyrkii muovautumaan myös muiden kuin pelkästään laskentatoimesta tulevien vaikutteiden pohjalta. Vehmanen viittaa näistä vaikutteista puhuessaan suunnittelukirjallisuuteen, koska 1960-luvulla Anthony esitti, että suunnittelu tulee ryhmitellä kolmeen kategoriaan: strategiseen, taktiseen ja operatiiviseen. Tämä luokitus on käytössä kirjallisuudessa edelleen ja suunnittelukirjallisuuteen perehtyneet voivat olla taipuvaisia ymmärtämään termin operatiivinen siten, että se viittaa toimintoihin organisaation alimmilla tasoilla. Artikkelissa mainitaan myös, että operatiivinen käsitteeseen ei haluttaisi tällaista rajoittavaa leimaa ja tuolloin puhuttiin rajan vedon selkeyttämiseksi ajoittain myös strategisesta laskentatoimesta.

Vehmanen perustelee termin operatiivinen hylkäämistä sillä, että se viittaa tarpeettoman rajoitetusti vain osaan niistä menetelmistä, joita laskentatoimen tällä kentällä käytetään. Vehmanen tuo esille myös termin juurien tulevan 1950-luvun operaatiotutkimuksesta, mutta jo 1990-luvulla laskentatoimen tämä puolikas käytti hyväkseen paljon muitakin oppeja, mm. organisaatiotutkimuksen piiristä.

Vehmanen artikkelin keskeinen ehdotus oli vaihtaa termit operatiivinen laskentatoimi ja yleinen laskentatoimi uusiin termeihin johdon laskentatoimi ja rahoituksen laskentatoimi. Artikkelin lopussa Vehmanen esittää kuvion (kuva 3), joka ei eroa vuoden 1970-luvun systematiikasta kuin näiden edellä mainittujen termien vaihdosten osalta.

LASKELMAN TYYPPI		LASKELMAN NIMI	LASKELMAN TARKOITUS
Johdon laskentatoimi	Suunnittelua avustavat	vaihtoehtolaskelma	valinta
		tavoitelaskelmat	Toiminnan ohjaaminen
	Valvontaa avustavat	tarkkailulaskelmat	
Rahoituksen laskentatoimi	Tiedottamista avustavat	Informaatio-laskelmat	vaikuttaminen
			tiedottaminen
	Tuloksenjakoa avustavat	Tuloksenjako-laskelmat	tuloksenjako

Kuva 3. Vehmasen ehdottama tarkistettu laskelmien systematiikka

5.3 1990-luvun ammattilehtikirjoittelun teemat

Hannele Salminen (2002) on Pro Gradu -tutkielmassaan käynyt läpi 1990-luvun ammattilehtikirjoittelua koostamalla Yritystalous- ja Tilintarkastus-Laskentatoimi -lehtien artikkeleita ja hänen analyysiään käytetään myös tässä työssä havainnollistamaan tuolloin vallinneita ammattilehtikirjoittelun teemoja.

Yritystalous -lehden artikkelien pääalueiden teemat 1990-luvulla olivat Salmisen mukaan kustannuslaskenta ja suoritusarviointi. Salminen toteaa kustannuslaskenta-artikkeleista noin puolen olleen ulkomaalaisperäisiä, lähinnä yhdysvaltalaisiin kirjoituksiin viittaavia. Hän on jaotellut Yritystalouslehden artikkelit aihepiireittäin seuraavasti (taulukko 1):

Taulukko 1. Yritystalouden lehden artikkelit vuosina 1990-2001 Salmisen (2002, s. 26) jaottelemana

Kustannuslaskenta	Suoritusmittaus	Kirjanpito	Muut artikkelit
Kustannuslaskennan problematiikka 5	Suoritusmittauksen kehittäminen 5	Kansainvälistyminen 3	Laatuajattelu 4
Toimintolaskenta 5	Balanced Scorecard 5	Paperiton kirjanpito 2	Luokittelemattomat 10
Hinnoittelupäätökset 3	Value Based Management 4		
Laskentajärjestelmät 3			
Alihankinta ja ulkoistaminen 2			

Artikkeleita yhteensä 51

Tilisanomat-lehden artikkeleiden aiheet Salminen jakoi seuraavan taulukon 2 mukaisesti. Lehtien mielenkiinto on selvästi ollut erilaisissa aiheissa, mutta kokonaisuutena tarkastellen näistä kahdesta lehdestä tehdyssä selvityksestä muodostuu erittäin laaja ja hyvin 1990-luvun ammattilehtikirjoittelun teemoja kuvaava otos.

Taulukko 2. Tilisanomat-lehden artikkelit vuosina 1990-2001 Salmisen(2002, s. 43) mukaan jaoteltuna

Kirjanpidon harmonisointi	25	Kustannuslaskenta	8
Tiliote tositteena/paperiton kirjanpito	9	Laskentatoimen yleiset kehityspiirteet	8
Tilitoimistoammatilaisten tulevaisuuden haasteet	9	Strateginen johdon laskentatoimi	5
Tilikarttaudistukset	4	Ympäristölaskentatoimi	4
Luokittelemattomat kirjanpidon artikkelit	8	Luokittelemattomat johdon laskentatoimen artikkelit	11

Artikkeleita yht. 91

Erkki K. Laitinen kirjoitti vuonna 1995 Tilisanomien artikkelissaan 'Liikkeenjohdon laskentatoimi murrosvaiheessa' kuinka perinteiset laskentamenetelmät eivät vastanneet uuden ajan vaatimuksia, vaan niitä vaivaa oikea-aikaisuuden puute, väärä esitysmuoto, epätarkkuus ja epäolennaisuus. Vuonna 1998 kirjoittamassaan artikkelissa Laitinen totesi laskentatoimen murroksen johtaneen siihen, että työnkuvan ja opetuksen painopisteitä tulee muuttaa. Hänkin kirjoittaa, kuinka

laskentahenkilöstön tulee omaksua laajempi kokonaiskuva liike-elämästä ja samalla kyetä työskentelemään johtoryhmän jäsenenä.

5.4 Liiketaloudellinen aikakauskirja 1990-luvulla

1990-luvun liiketaloudelliset Aikakauskirjat sisälsivät paljon laskentatoimeen ja tarkemmin myös johdon laskentatoimeen liittyviä artikkeleita. Vuosikymmenen alun artikkelit käsittelivät mm. budjetointia, laskentatoimen tutkimusta ja rooleja. 1990-luvun alun merkittävin artikkeli johdon laskentatoimen käsitteiden kannalta on kuitenkin Petri Vehmasen Johdon laskentatoimi ja rahoituksen laskentatoimi – ehdotus terminologian tarkistamiseksi. (LTA 1/1992). Artikkelia on käsitelty tarkemmin aiemmin tässä työssä ja sen arvoa terminologian muutoksessa ei tule sivuuttaa.

Numerossa 3/1994 Petri Vehmanen julkaisi artikkelin Toimintolaskenta yrityksen johtamisessa. Vehmanen totesi tuolloin, että toimintolaskenta sitoo jo olemassa olevia aineksia yhteen ja on 1990-luvun johtamista ja tutkimusta palveleva hyvä työkalu.

1990-luvun Liiketaloudellisissa Aikakauskirjoissa julkaistiin myös muita artikkeleita ABC:ista (toimintolaskennasta), ABCM:ista (ensimmäisiä nimityksiä toimintojohtamiselle, ABM:ille). Artikkeleissa puhuttiin näiden lisäksi ympäristölaskentatoimesta, budjetoinnista ja laskentatoimen kulttuurin ja laskentahenkilöstön roolin muutoksesta. Lisäksi 1990-luvun puolivälissä kirjoitettiin myös artikkeli suomalaisyritysten investointilaskelmista ja suunnitteluhorisonteista. Muita aiheita olivat mm. kustannuslaskennan käytäntö ja kehitystrendit, yrityksen johdon ja laskentatoimen yhteydet sekä strategia-ajattelu ja laskentatoimi.

Johdon laskentatoimen innovaatioiden ajallisesta kehityksestä

Ismo Vuorinen ja Pasi Seppänen kirjoittivat Liiketaloudellisen Aikakauskirjan artikkelissaan (1/1995) Johdon laskentatoimen innovaatioiden ajallinen kehitys käytännön ja tutkimuksen tasoilla – sovellustapauksena toimintolähestymistapa, kuinka 1980-luvun lopulta alkaen oli tutkijoiden ja käytännön soveltajien piirissä uudelleen virinnyt kiinnostus johdon laskentatoimen aihealueita kohtaan. Hekin nostavat impulssiksi esim. Kaplanin ja Johnsonin esittämät kriittiset kirjoitukset johdon laskentatoimen käytännön ja tutkimuksen osittain kadonneesta relevanttiudesta, jolloin tuloksena on ollut laskentajärjestelmiä, joista ei ole ollut hyötyä organisaatioille.

Kirjoittajat nostavat erääksi epäsuotuisaksi tekijäksi myös laskentatoimen innovaatioiden puuttumisen tai innovatiivisten ideoiden hitaan omaksumisen. Vaikka yritysten kustannusrakenteessa tapahtui tuona aikana huomattaviakin muutoksia, eivät ne välttämättä heijastuneet nopeasti yrityksen reaali prosessia rekisteröivään laskentaprosessiin. Tuotantoteknologiset innovaatiot ovat usein omaksuttu laskentainnovaatioita nopeammin. Seppänen ja Vuorinen toteavatkin, että keskustelua on käyty siitä, että tulisiko laskentatoimen tutkimuksen ja käytännön välistä suhdetta tehostaa. (Seppänen & Vuorinen 1995, 65–66)

5.5 Toimintolaskenta ja muut uudet virtaukset Suomessa

Salminen toteaa Pro Gradussaan (2002, s.53) myös, että yleinen kustannuslaskenta-ajattelu koki muutoksia 1990-luvulle tultaessa ja siihen vaikuttaneita syitä nostettiin esille kustannuslaskentaa käsittelevissä artikkeleissa. Hänkin tuo esille yleiskustannusten kasvaneen osuuden ja tarpeen uudentalaiselle kustannusten kohdistamiselle, jolloin toimintolaskenta nousi voimakkaasti esille myös Suomessa.

Aiheesta 1990-luvun alussa paljon kirjoittanut Lumijärvi toteaa (3/93, s. 14), että toimintolaskenta pystyy lisäämään valmistusprosessin monimutkaisuuden ymmärtämistä. Tällöin toimintolaskennan asemaa ei juuri esitetty vaihtoehtoja, vaan toimintolaskennan soveltuvuutta eri toimintaympäristöihin korostettiin. (Salminen 2002, s. 54.)

Lumijärvi julkaisi vuonna 1993 kirjan *Toimintojohtaminen*, jossa hän toi käytännön yritys esimerkkien avulla esille toimintolaskennan etuja. Sen pohjalta syntyi seuraava teos *Toimintolaskenta käytännössä*, joka keskittyi puhtaasti toimintolaskentaan. Kirja kertoi mm. miten toimintolaskenta voitiin ottaa käyttöön organisaatiossa ja kannanotot sekä ajatukset olivat syntyneet oikeissa toimeksiannoissa. (Lumijärvi et al. 1995, s. 7-8)

Suuri osa 1990-luvun yritysjohtajista, päälliköistä ja esimiehistä ei ollut tyytyväinen sen aikaisen sisäisen laskennan tarjoamaan informaatioon. Asiaa oli tutkittu monissa maissa, ja tulokset olivat olleet hyvin samansuuntaisia: n. 60 % päättäjistä oli ollut sitä mieltä, että laskennasta ei saa riittävästi tukea päätöksentekoon sen epäluotettavuudesta johtuen. Merkille pantavaa oli myös se, että laskentaihmisetkin kritisoivat sisäisen laskennan oikeellisuutta. (Kiuru 1994, s.6)

Kiurun kirja *Toimintolaskenta prosessijohtamisen työkaluna* (1994), syntyi professoreiden H. Thomas Johnson ja Robert S. Kaplanin vuonna 1987 julkaistun merkittävän toimintolaskentaa käsittelevän teoksen *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* pohjalta.

Kaplanin ja Johnsonin kirjan ensimmäisessä virkkeessä todettiin sen hetken sisäisen laskentatoimen antaman tiedon, jota kirjanpidon menettelytavat ja ajanjaksot ohjasivat, olevan aina myöhässä, liian summittaista ja hajanaista, jotta se auttaisi johtoa päätöksenteossa ja valvonnassa. (Kiuru 1994, s.6)

Myös Järvenpään et al. (2001) mukaan juuri *Relevance lost* -kirjan jälkeen taloushallinnollisissa johtamisjärjestelmissä ja laskentakäytännöissä tapahtui huomattavaa kehitystä, kuten edellä mainitun kustannuslaskennan uuden innovaation, toimintolaskennan (ABC) lisäksi toimintojohtaminen (ABM, Activity-based management), jotka on otettu käyttöön monissa yrityksissä tavoitteena esimerkiksi parempi tuote- ja asiakasportfolion hallinta. Muun muassa hinnoittelu, kustannustietoisuus ja eri prosessien uudelleen järjestelyt ovat muita toimintolaskennan käyttökohteita. Lisäksi tuotteiden kustannuksista päätettäessä on kustannuksiin pyritty vaikuttamaan jo tuotekehitysvaiheessa ja näin pyritty kustannustasojen hallintaan. Kyseisen tavoitekustannuslaskennan (TCM, Target cost management) avulla on myös pyritty reagoimaan tuotteiden hintaeroosioon.

Kiuru tuo kirjassaan myös esille sen, että toimintolaskenta liittyy saumattomasti tuona aikoina vallinneisiin johtamisvirtauksiin (vrt. Vehmasen artikkeli 1/1995), kuten TQM (Total Quality Management), Benchmarking, TBM ja Re-engineering. (Kiuru, 1994, s.6) Kiuru ei käsittele vielä kirjassaan tasapainotettua mittaristoa tai muita myöhempiä trendejä.

Toimintolaskennan rantautuminen Suomeen johtui siis samoista seikoista, miksi se alun perin oli Yhdysvalloissa kehitetty. Yleiskustannusten jako tuotteille oli aiheuttanut vääristyneitä tuotekustannuksia, koska perinteisissä laskentatavoissa yleiskustannukset kohdistettiin tuotteille kertoimilla, jotka perustuivat pääasiallisesti palkkoihin ja muihin välittömiin kustannuksiin. Tätä vääristynyttä kustannusrakennetta erityisesti professorit Cooper ja Kaplan Harvard Business School:issa kritisoivat. (Kiuru 1994, s.10)

Yleiskustannusten nousu oli vuosikymmenien kehityksen tulosta, joka johtui monista muutoksista. Tuotannossa alettiin käyttämään yhä kalliimpia koneita ja tuotantolinjoja. Automaation tarve oli nostanut poistojen tarvetta ja työntekijöiden suhteellinen osuus organisaatioissa oli pienentynyt. Samaan aikaan suunnittelijoiden, markkinoinnin ja hallinnon henkilöstön määrä oli kasvanut. Nämä ryhmät luettiin laskentajärjestelmissä kiinteiden ja välillisten kustannusten aiheuttajiksi. Prosessien monimutkaistumisen myötä niitä oli yhä vaikeampi hallita, koska tuolloinen laskenta ei antanut tietoa tapahtumaketjun eri vaiheista. (Kiuru 1994, s. 11)

5.6 *Strateginen johdon laskentatoimi*

1990-luvun johdon laskentatoimen luonteen muutoksen selvimmistä kehityspiirteistä liittyi yritysjohton laskelmien aikajänteeseen. Aiemmin asioita suunniteltiin (budjetoitiin) hyvin lyhyellä välillä ja tämä tapahtui usein pitkän aikavälin (strategisten) asioiden kustannuksella. Strateginen johdon laskentatoimi tuo mukanaan kolme tärkeää käsitettä, jotka ovat arvoketjuajattelu (Value Chain), strateginen asemointi (Strategic Positioning) ja kustannusajurit (Cost Drivers). (Kinnunen et al. 2004, s. 117-118)

Järvenpää et al. (2001, s. 29, 30) tuovat esiin kuinka pysyvän strategisen aseman mahdollisuus kyseenalaistettiin voimakkaasti 1990-luvulla, kun liiketoimintaympäristö muuttui turbulentimmaksi toimialarajojen asteittaisen heikkenemisen seurauksena. Se toi mukanaan uusia näkemyksiä strategia-ajatteluun. ”Strategisen johtamisen haasteeksi on nostettu muun muassa yrityksen ydinosaamisen tunnistaminen ja kehittäminen, strategisen arvoyhdistelmän luominen sekä innovatiivisten liiketoimintamallien muodostaminen. Strategia-ajattelussa painopiste on siis siirtynyt erilaisten, ainutlaatuisten strategisten asemien luomiseen ja etsimiseen.”. Vakiintuneista toimintatavoista poikkeaminen innovatiivisella tavalla tuli korostuneempi. Myös strategian jatkuva kehittäminen ja strategiatyön ulottaminen koko henkilöstöä koskevaksi olivat uusia korostuksia.

1990-luvun lopun suomalaisten ammattilehtien artikkeleissakin käsiteltiin strategista johdon laskentatoimea. Esiin nostettiin uusia johdon laskentatoimeen kohdistuvia vaatimuksia, perinteisten laskentajärjestelmien puutteellisuuksia korostamalla. (Salminen 2002, s. 57)

Järvenpää kertoi strategisesta johdon laskentatoimesta kahdessa Tilisanomat-lehden artikkelissaan vuonna 2000. Hän määritteli strategisen johdon laskentatoimen olevan yrityksen markkinoita, kilpailijoiden kustannuksia ja kustannusrakenteita koskevan taloudellisen informaation hankkimista ja tiedon analysointia, sekä yrityksen ja sen kilpailijoiden strategioiden arviointia pitkällä tähtäimellä. Järvenpää näki strategisen johdon laskentatoimen olevan myös tuotevalintoja koskevan päätöksenteon tukena. Sen mukaan strategisesta näkökulmasta tarkasteltuna jokaisen yrityksen toiminnon tai resurssin tulisi teoriassa tuottaa hyötyä asiakkaalle. (Järvenpää 3/2000, s.64 ja 6/2000 s. 108–114)

Suorituksen mittaus alkoi nousta 1990-luvun lopussa strategisen mittauksen kuumimpien kysymysten joukkoon. Myös ylin johto on ottanut osallistuvamman roolin itse strategian laadintaan ja seurantaan, kun yritys on alkanut fokuoitumaan ydinosaamiseensa. Kirjallisuus tuo esiin useita

erilaisia suoritusmittaristoja, joista eniten huomiota ovat saavuttaneet Tableau de Bord, suorituskykypyramidi ja Balanced scorecard (BSC, tulokortti, tasapainotettu mittaristo). BSC on päässyt näistä mittareista suosituimmaksi käytännössä. Esimerkiksi Malmin (2000) kyselytutkimuksessa selvisi, että vuonna 1998 jo 60 prosenttia suomalaisista suuryrityksistä joko sovelsi tai oli ottamassa BSC:ia käyttöön. (Järvenpää et al. 2001, s. 183, 192)

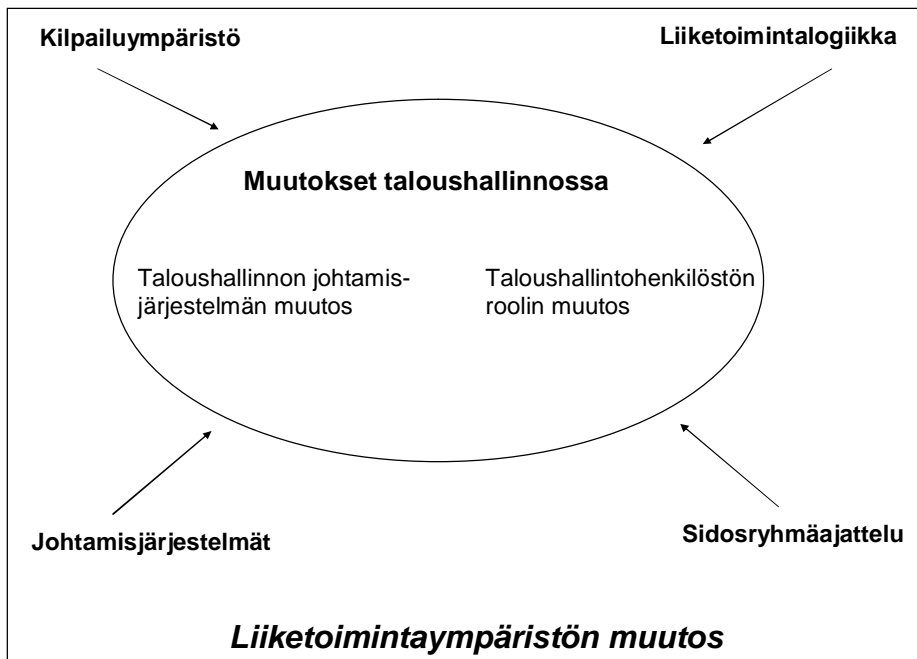
Myös Järvenpää et al. (2001 s. 197, 198, 206, 211, 212) perustelevat teoksessaan Balanced scorecardin tutkinnan painottamisen sen suuremmalla suosiolla ja jo olemassa olevilla tutkimustuloksilla. Tulokortti voidaan liittää ennen kaikkea organisaation strategian mukaisen toiminnan ohjaamiseen. Balanced scorecardista käy ilmi organisaation strategian pohjalta määritellyt kriittiset menestystekijät. Nämä kuvaavat strategian oletettuja syy-seuraussuhteita ja näitä suhteita tarkkailemalla varmistutaan strategian toteuttamisesta. Loppujen lopuksi Balanced scorecardin hyödyt kulminoituu strategiseen oppimiseen, esimerkiksi syiden ja seurausten ajalliseen oppimiseen. Suomessa Balanced scorecardia käytetään yleisimmin tulosityksikkötasolla. Malmin (2000) tutkimuksen mukaan Suomessa Balanced scorecardin hyödyntäminen on varsin heterogeenistä, kun esimerkiksi osa yrityksistä on kiinnittänyt johdon palkkiot pelkästään tulokortin mittareihin ja toisissa yrityksissä ei ole minkäänlaista kytkentää. Malmi on myös tullut tutkimustulokseen, että tulokortin mittariston strateginen merkitys olisi varsin vähäinen. Järvenpää et al. summaavat lopuksi: ”Balance Scorecardin käyttötavat vaikuttavat strategiakytkentöjen suhteen varsin pinnallisilta. Tärkeämpää on muodikkaan työkalun käyttö sinänsä kuin sen tehokas hyödyntäminen.”.

”Budjetointi on ollut ja on edelleen taloushallinnon kulmakivi. Budjetointi on yritysten eniten käyttämä strategisen ohjauksen ja seurannan väline.” Suomessa johdon raportointi on perustilanteeltaan edelleen hyvin budjettilähtöinen. Budjetoinnissa on havaittu kuitenkin seuraavanlaisia ongelmia: Strategia ja budjetointi eivät tue tarpeeksi toisiaan. Talousorganisaatioissa hukutaan seurantatyöhön. Budjetointia ei koeta relevanttina työkaluna. Niinpä suuressa osassa suomalaisista yrityksistä oltiin kehittämässä budjetointijärjestelmää 1990-luvun lopulla. Tällöin nousi esiin rullaava ennustaminen, jossa vuoden budjetointijakson sijasta ennustetaankin säännöllisesti yhtä pitkä aikajakso eteenpäin. Rullaavan ennusteen etuna pidetään esimerkiksi tasaisempaa työmäärää vuoden aikana. Muun muassa Nokia ja Outokumpu siirtyivät rullaavaan ennustamiseen 1990-luvun ja 2000-luvun taitteen aikoihin. (Järvenpää et al. 2001, s. 163, 165, 166, 169, 173, 175)

6 2000-LUVUN LASKENTATOIMEN SUUNTAUKSET

6.1 2000-luvun liiketoimintaympäristö Suomessa

1990-luvulta alkaen aina 2000-luvulle tultaessa keskeisimmät suomalaisen liiketoimintaympäristön muutostrendit olivat kilpailuympäristön, liiketoimintalogiikan, johtamisjärjestelmien ja sidosryhmäajattelun muutokset (kuva 4). Kilpailuympäristön kohdalla selkeimmät muutokset tapahtuivat kilpailuympäristön kansainvälistymiskehityksen voimistumisena. Liiketoimintalogiikassa strategia-ajattelu, verkostoituminen, kustannustietoisuuden kasvu ja erikoistuminen ovat olleet selkeimmät muuttajat. Johtamisjärjestelmien kehittymiseen syyt ovat olleet liiketoimintalähtöisiä ja liittyneet todellisten ongelmien ratkaisemiseen. Sidosryhmäajattelun mielenkiintoisin muutos on ollut asiakasorientoitumisen jyrkkä kasvu. Näistä neljästä tekijästä ovat kummunneet muutokset Taloushallinnon johtamisjärjestelmiin ja laskentakäytäntöihin, kuten ABC ja ABM. Lisäksi taloushenkilöstön roolin muutoksesta tässä työssä jäljempänä kuvattu controller toimii hyvänä esimerkkinä. (Järvenpää et al. 2001, s. 20-26)



Kuva 4: Liiketoimintaympäristön muutoksen vaikutus taloushallintoon. (Järvenpää et al. 2001, s. 25)

Näsin (2006) mukaan 1980-luvulta lähtien laskentatoimi alkoi voimakkaasti kansainvälistyä. Vielä 1980-luvulla Suomessa harjoitettiin itsenäistä laskentatoimen kehitystä, mutta yrity maailman kansainvälistymisen myötä ja varsinkin Suomen EU-jäsenyyden vaikutuksesta suomalaista

laskenta-ajattelua ei ole enää olemassa. Laskentatoimen käytännön työtehtävät ovat yhä useammin globaaleissa yrityksissä ja työkielenä on englanti, vaikka työpaikka sijaitsisikin Suomessa. Laskentatoimen opetus yliopistossa perustuu pääasiassa ulkomaiseen kirjallisuuteen ja pyrkimys tutkimuksien kansainväliseen julkaisuun on itsestään selvyyttä. (Näsi 2006, s. 58)

Vuonna 1986 eräässä professori Pekka Pihlannon julkaistussa artikkelista käy esiin laskentatoimeen kulloinkin vaikuttaneet lähitieteet. Yleensä nämä tieteet ovat olleet oikeus- ja kansantaloustiede ja matematiikka. 2000-luvun puoleen väliin tultaessa laskentatoimi on muodostanut vahvan kytköksen tietojärjestelmätieteisiin ja strategiaan. Tietojen rekisteröinti, tallennus ja raporttien tuottaminen suoritetaan yhä useammin integroitujen toiminnanohjausjärjestelmien avulla. (Näsi 2006, s. 65)

Näsi tuo esille, kuinka uudemmassa johdon laskentatoimen doktriinissa asiakaslähtöisyys näkyy monin tavoin: ”Asiakaskannattavuuksien selvittäminen, analysointi ja parantaminen kuuluvat keskeisenä osana tämän päivän johdon laskenta-ajatteluun ja talousjohtamiseen”. Juuri toimintolaskenta (ABC) tarjoaa asiakkaan tarpeisiin räätälöityjä tuotteita ja työkalun asiakaskannattavuuden selvittämiseen ja on työkaluna tarkempi kuin perinteinen kustannuslaskenta. Näsin mukaan hänen viimeistellessään 1980-luvun lopulla väitöskirjaansa, oltiin maailmassa tuolloin vasta tutustumassa toimintolaskentaan. Myös hänen ennustuksensa osui oikeaan, että toimintolaskennasta voisi tulla kustannuslaskennan kehityslinja. (Näsi 2006, s. 59)

Perinteistä toimintolaskentaa on pidetty toimivana ratkaisuna monimutkaisten kustannusten kohdistusongelmaan. Tämä yli kaksikymmentä vuotta sitten esitelty laskentatapa ei kuitenkaan ole saanut valtavaa suosiota yrityksissä, mikä johtuu sen muutamista merkittävistä ongelmakohdista. Kaplanin & Andersonin (2003) mukaan perinteinen ABC on ollut hankala implementoida moniin organisaatioihin, koska yleensä ensimmäisestä mallista aiheutui korkeita kuluja esittelyssä ja kartoituksessa. Sitä on myös ollut vaikea ylläpitää ja päivittää prosesseihin, aika-allokaatioihin ja resurssimuutoksiin.

Aikaperusteinen toimintolaskenta (TDABC, Time-Driven Activity-Based Costing) Kaplanin ja Andersonin 2000-luvun vaihteessa kehittämä kustannusten kohdistamismenetelmä. Perinteisen toimintolaskentamenetelmän sijaan sen ainoa toimintoajuri on aika ja se vaatii kaksi muuttujaa: tuotanto- tai toimituserän yksikkökustannukset ja toiminnon vaatiman ajan. TDABC:n käyttöönotto on nopeaa. Se on helppo päivittää prosessin muutoksiin ja toiminta ERP:n ja CRM:n kanssa on sujuvaa. Se helpottaa myös johdon työtä korostaen resurssien kapasiteettia ja tuoden esiin hyödytöntä kapasiteettia. (Kaplan & Anderson, 2003)

Kilpailu asiakkaista on aina ollut tiukkaa ja yritysten on huolehdittava asiakkaistaan ja kysynnän tyydyttämisestä. Asiakasnäkökulmaa strategiassa pyritään hallitsemaan avoin tuloskortti- eli BSC-tyyppisten suoritusmittareiden avulla. Näsi: ”Toimintojohtaminen (Activity Based Management, ABM), laatujohtaminen (TQM) ja laatukustannuslaskenta, arvoketjuanalyysi, prosessien kehittäminen jatkuvan parantamisen periaatteella jne. tarkoittavat aina myös kustannuslaskennan ja johdon laskentatoimen informaation tuottamista ja tehokasta hyväksikäyttöä toiminnan kehittämisessä.” (Näsi 2006, s. 59-60)

Vuoteen 2006 tultaessa kustannusten hallinta (Cost Management) oli käsitteenä suositumpi kuin kustannuslaskenta. ”Kustannukset kun eivät laske pelkästään kustannuksia laskemalla”, vaan niihin pitäisi myös vaikuttaa. Kustannusten hallintaan viittaa myös elinkaarilaskenta (LCC, Life Cycle Costing). Siinä arvioidaan koko tuotteen elinkaaren aikaiset kustannukset tutkimuksesta asiakaspalveluun. Elinkaarilaskennan avulla voidaan vaikka selvittää, vaikuttaako tuotekehitysmenojen lisääminen laadun paranemiseen ja sitä kautta takuukustannuksien vähenemiseen. (Järvenpää et al. 2001, s. 130, 131) Johdon laskentatoimeen on tullut kahden viime vuosikymmenen aikana uusia käsitteitä ja siihen on muodostunut osittaisia leikkauspintoja liiketoimintaosaamisen kentässä, kuten markkinoinnin, strategian ja johtamisen, esimerkiksi prosessi- ja laatujohtamisen jne. kanssa. (Näsi 2006, s. 60)

Noin 2000-luvun puoleen väliin tultaessa johdon laskentatoimen ja strategian välisen rajan voitiin sanoa osin poistuneen. Nyt monet johtamisjärjestelmät kuuluvatkin sekä laskentatoimen että strategian alaan. Tästä esimerkkinä Näsi (2006) kertoo jo edellä mainitun BSC:n, joka on sekä strategisen johtamisen ja strategisen implementoinnin väline, mutta toimien samalla yrityksessä suoritusmittausjärjestelmänä hyödyntäen laskentainformaation tuottamia lukuja ja mittareita. 1980-luvulla strategian vaikutus johdon laskenta-ajatteluun oli vielä vaimeaa. 2000-luvulla johdon laskentatoimi liitetään vahvasti yrityksen strategiaan, strategiseen suunnitteluun ja valvontaan. Tähän viittaa myös laaja kansainvälinen 1990-luvulla syntynyt johdon laskentatoimen kirjallisuus otsikolla Strategic Management Accounting (SMA), strateginen johdon laskentatoimi. (Näsi 2006 s. 60)

Kaikille 2000-luvun yritysjohtajille ja myös laskentatoimen ylipisto-opiskelijoille tuttuja strategisia suunnittelutyökaluja ovat edelleen Boston Consulting Groupin portfolioanalyysin ja Albert Humphreyn SWOT-analyysi. (Järvenpää et al. 2001, s. 29)

Vielä vuonna 2006 ja mahdollisesti tämän jälkeenkin johdon laskentatoimen kirjallisuudessa viitattiin vuonna 1987 ilmestyneeseen Johnsonin ja Kaplanin teoksessa ”Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting” esitettyyn kritiikkiin johdon laskentatoimea kohtaan. Mahdollisesti juuri tuon kritiikin saattamana ja osin samojen kirjailijoiden toimesta johdon laskentatoimeen on 1980-luvun lopulta lähtien tullut paljon uusia käsitteitä, kuten ABC, ABM, CM, TQM, BSC jne. Yleensä näillä johdon laskentatoimen ja kustannuslaskennan käsitteillä on kytkenä liiketoiminnan muille osa-alueille, kuten markkinointiin, johtamiseen ja tuotantoprosessiin. (Näsi 2006, s. 59)

Laskentatoimesta on muodostunut hyvin kansainvälinen ja se on sitä tutkimuksissa, eri opeissa ja käytännön toiminnoissa. Näsin mielestä tämän vuoksi laskentatoimen koulutuksen olisi oltava kaikin tavoin kansainvälistä. Suomalaista laskenta-ajattelua ja koulutusta ei juuri enää olekaan. Laskentatoimi on jatkuvasti kehittyvä kansainvälinen talouden kieli uusine terminologioineen. (Näsi 2006, s. 65)

Laskentatoimen ihmisen tulee olla moni osaaja: Osan tulee hallita normit, osan tulee tietää IT-asiat ja ohjelmistot, erityisesti taloushallinnon ohjelmistot ja toiminnanohjausjärjestelmäkokonaisuudet. Osan, erityisesti johdon laskentatoimen tehtävissä olevien controllereiden, tulee tietää alueensa eri strategiat ja siten osata rakentaa omalle organisaatiolle sen toimintaan ja strategiaan soveltuvat suoritusmittarit ja ohjausjärjestelmät. Vain laskentatoimen syvemmän olemuksen ymmärtäville ihmisille laskentatoimi tarjoaa työkalun liiketoimintaosaamisen haasteisiin. (Näsi 2006, s. 65-66)

Näsi summaa: ”Laskentatoimi – eri tasoilla ja eri näkökulmista tarkasteltuna - on todella aikansa lapsi. Se muuttuu maailman muuttumisen mukana.”. (Näsi 2006, s. 66)

6.2 Liiketaloudellinen aikakauskirja 2000-luvulla

2000-luvun Liiketaloudelliset Aikakauskirjat käsittelivät johdon laskentatoimea huomattavasti enemmän vuosikymmen ensimmäisellä puoliskolla. Kokonaisuudessaan laskentatoimeen ja erityisesti johdon laskentatoimeen liittyviä artikkeleita oli kuitenkin selvästi edellistä vuosikymmentä vähemmän. Tämä voi indikoida myös sitä, että talouden ja yritysmaailman muutokset 2000-luvun lopulle tultaessa eivät enää vaadi ja osaltaan synnytä uusia laskentainnovaatioita. Toisaalta tämän hetkinen taloudellinen tilanne saattaisi olla hyvä

mahdollisuus luoda uusia innovaatioita tutkimuksen ja yritysysteistyön kautta, koska yleinen taloudellinen tila edellyttää yrityksiltä valtavia säästötoimia.

Myös 2000-luvun artikkeleiden joukosta löytyi laskentahenkilöstön muuttuvia rooleja käsittelevä artikkeli. Tämä kyseinen aihe on saanut paljon huomiota 1990-luvun laskentatoimen kentän eräänlaisen murroksen jälkeen. Muut kirjoitukset koskivat johdon laskentatoimen käytäntöä Suomessa, suomalaisten teollisuusyritysten tuotekustannuslaskentaa – oliko sen käytännöissä tapahtunut jatkuvuutta vai muutosta. Myös tässä työssä liiketoimintaympäristön muutoksen käsittelyssä lainattu artikkeli budjetointiajattelun kehittymisestä 1950-luvulta 2000-luvulle ja business controllerin roolia käsittelevä artikkeli olivat Liiketaloudellisen Aikakauskirjan 2000-luvun julkaisuja. Lisäksi vuonna 2003 julkaistiin keskustelun avauksena Salme Näsin virkaanastujaispuhe 'Laskentatoimen muuttuva maailma'.

6.3 Laskenta-ajattelu sulautuu yli sektorirajojen

Näsi kertoo kuinka laskentatoimi on viimeisen kymmenen vuoden aikana sulautunut yli sektorirajojen. Yrityksen laskentatoimen ja julkisen hallinnon laskentatoimen välillä ei ole enää suurta rakoja. Lisäksi Suomi on ollut tämän kehityskulun edelläkävijä. Tämä koskee sekä rahoituksen laskentaa että johdon laskentatoimea eri alueineen. Ennen laskentatoimen informaation hyväksikäyttäjiksi olivat kaikki yrityksen sidosryhmät, tänään muita tärkeämpi sidosryhmä on nykyiset ja potentiaaliset omistajat. Liiketoimintaa harjoittavan ja voittoa tavoittelevan organisaation päätavoitteeksi katsotaan arvon luominen osakkeenomistajille. Tästä johtuen johdon laskentatoimen puolelle suosioon ovat nousseet taloudellisen lisäarvon Economic Value Added (EVA) ja muut osakkeenomistajiin kytkeytyvät mittarit. (Näsi 2006, s. 62)

Johdon laskentatoimen toimintolaskentaa voidaan käyttää myös perinteisesti heikoissa kantimissa olevan julkisen sektorin kustannuslaskennan ja johdon laskentajärjestelmien kehittämiseen. BSC:n tai muun vastaavan mittariston avulla tapahtuva omakustannuslaskennan, toimintolaskennan, strategian implementoinnin ja suorituksen mittaaminen ovat yleisiä niin julkisen hallinnon kuin yrityssektorinkin puolella. Näsi yleistää, että laskentatoimi muodostuu erilaisista tekniikoista ja malleista. Osaaminen laskentatoimessa syntyy kuitenkin sen käyttömahdollisuuksien ymmärtämisestä eri organisaatioissa ja päätöksentekotilanteissa. Esimerkiksi lääkärit tuntevat sairaalaympäristön, mutta ovatko he parhaita laskentatoimen hyväksikäyttäjiksi? Laskentatoimen tuottamat mittaukset eivät useinkaan ole käytännön toimintaan suoraan sovellettavissa olevia tuloksia. Laskentatoimen raporttien oikea tulkinta edellyttääkin harjaantunutta otetta

liiketoimintaosaamisesta. Koska laskentatoimen käyttäjät ovat ihmisiä, on se kaiken kaikkiaan inhimillistä toimintaa. Inhimillinen näkökanta voimistuikin 90-luvun laskentatoimen tutkimuksissa. (Näsi 2006, s. 62 ja 63)

Johdon laskentatoimessa ja muussa talousjohdossa vaaditaan ammattiosaamisen lisäksi särmikästä ja innovatiivista osallistumista liikkeenjohtamiseen. Tehtäviin nousee koko ajan uusia asioita esim. eettinen ja yhteiskuntavastuun raportointi. Näsi selventää talousjohdon muuttunutta tehtäväkuvaava liittymisen strategian hallintaan. Ennen johdon laskentatoimen ammattilainen operoi menneisyyden dataan viitaten, kun tämän päivän laskentahenkilö, controller, on neuvonantaja ja toimien myös johtoryhmän jäsenenä. Kansainvälistyminen ja johdon laskentatoimen uudistuminen näkyvät siis tuon controller-tehtävänimikkeen lanseeraamisena laskentatoimen terminologiaan. Tämä näkyy vaikkapa joka sunnuntain Helsingin Sanomissa, joissa controllereita etsitään näkyvin ilmoituksin. (Näsi 2006, s. 60-61)

Controllerihin kohdistuvat vaatimukset ovat myös kasvaneet: Hänen tulee omata ongelmanratkaisukykyä ja kyky hahmottaa suuria kokonaisuuksia. Lisäksi hänen ei pelkästään tule hallita vain talous-, vaan myös liiketoimintaosaamista ja olla aktiivinen ja palvelusuuntautunut. Laskentahenkilön on toki oltava laskentataitoinen ja myös kielitaitoinen ja hänen perustehtävänä on huolehtia laadullisen informaation tuottamisesta päätöksenteon ja erityisesti strategisen toiminnan tueksi. Näsi summaa vielä, että eri tutkimuksista voitaisiin poimia vieläkin pidempi controllerin ominaisuuksien vaatimuslista, mutta kaikkia vaadittuja ominaisuuksia ei laskentaihmisellä taida juuri koskaan olla. Siksi hänen pitääkin olla hyvin yhteistyökykyinen eri alojen asiantuntijoiden kanssa. (Näsi 2006, s. 60-61)

6.4 Tietotekniikan kehittymisen vaikutus johdon laskentatoimeen

Tietotekninen kehitys alkoi olla ajankohtaista laskentatoimen kannalta jo 1960-luvulla, mutta 1980-luvulta lähtien se on ollut vahvana teemana jo liiketaloudellisessa ammattilehtikirjoittelussa.

1980-luvulla taloushallinto alkoi tietokoneistua jo mukavaa vauhtia. Tosin laskentatoimea ja laskenta-ajattelua saatettiin vielä tutkia erillään tietojärjestelmistä. 2000-luvun puolen välin aikaan informaatioteknologia ja laskentatoimen tekninen toteutus olivat jo merkittävästi kytkeytyneet toisiinsa niin, että laskentatoimen perustehtävät, kuten rekisteröinti ja raportointi hoidetaan toiminnanohjausjärjestelmän (ERP, Enterprise Resource Planning), kuten SAP ja Baan, avulla. Näiden tietojärjestelmien avulla ohjataan päivittäisiä operaatioita, kuten tavara- ja rahavirtoja. Merkittävä osa näitä tietojärjestelmiä ovat tietovarastot ja niiden hyväksikäyttö. (Näsi 2006, s. 64)

Granlund toteaa artikkelinsa johdannossa (2007), että vaikka ammattilehdissä on kirjoitettu tietotekniikan kehittymisen vaikutuksesta taloushallintoon paljon, on aiheen systemaattinen akateeminen tutkimus ollut kuitenkin melko vähäistä. Granlund toteaa, että tietotekniikka mahdollistaa nopean ja tehokkaan informaation kulun, mikä on tärkeää niin kustannustehokkuuden kannalta, kuin myös että johto tarvitsee aikaa informaation sulatteluun. Granlund kirjoittaa myös, kuinka tietojärjestelmien asiantuntijoille talouteen liittyvät asiat ovat harvoin kriittisiä, mutta kuinka laskentatoimella silti on merkitystä tietotekniikan kannalta, koska muutokset teknologiassa edistävät laskentainformaation uudenlaista, nopeampaa, tehokkaampaa ja turvallisempaa tiedon keruuta ja levittämistä. Tietotekniikka ei koskaan voi kehittyä itseksensä, vaan se tarvitsee aina jonkun substanssialueen alustakseen, jonka tarpeita se suunnitellaan täyttämään.

Taloushallintoa ei voi enää harjoittaa tehokkaasti ilman moderneja tietojärjestelmiä. Ja koska taloushallinnon kenttä on laaja, vaatii se tietotekniikalta joustavuutta. Uudet sovellukset ovat lisänneet mahdollisuuksia harjoittaa taloushallintoa entistä joustavammin, minkä on myös todettu edistävän taloushallinnon henkilöstön roolimutosta kohti liiketoiminta-analyytikon ja muutosagentin toimenkuvaa. (Granlund 2007, s. 154) Myös Näsi on samaa mieltä ja näkee toiminnanohjausjärjestelmien yms. järjestelmien helpottavan henkilöstön työtaakkaa. Tällöin ammattilaisille voisi jäädä aikaa vaativimpiin analysointitehtäviin. Tämän vuoksi esimerkiksi controllerit ovat siirtymässä varsinaisen busineksen pariin yrityksen johtoryhmiin. On varmaa, että IT-ratkaisut yms. e-laskut tulevat muuttamaan taloushallinnon tehtävien hoitamista. Näin yrityksiä on mahdollista fokuoittaa päätoimintoihinsa keskittämällä taloushallinnon rutiinit esimerkiksi tilitoimistolle. Eturintaman tilitoimistot tarjoavat controllereita jo suurillekin yrityksille. (Näsi 2006, s. 64 ja 65)

Tietotekniikka voi luoda myös rajoituksia, kuten integroitujen tietojärjestelmien kanssa. Integroinnin tavoittelu on saattanut vaikeuttaa halutun kaltaista analysointia ja laskentaa, ja jotkut yritykset ovat todenneet ERP:in (toiminnanohjausjärjestelmä) käyttöönoton jälkeen ottaneensa takapakkia monta vuotta. Myös Näsi mainitsee tietojärjestelmiin kohdistuneiden lupauksien olevan usein liian optimistisia ja pohtii, että jääkö varsinainen laskenta-ajattelu integroitujen toiminnanohjausjärjestelmien varaan ja niiden parissa työskentelevien IT-osaajien harteille. (Granlund 2007, s. 155; Näsi 2006, s. 64)

Granlund toteaa pohdiskelussaan, että johdon laskentatoimen ja tietotekniikan suhde on usein monimutkainen ja epävarmalla pohjalla. Hänen mielestään oletukset suhteen yksinkertaisuudesta ja

yksisuuntaisuudesta tulee unohtaa, mutta suhteen monimutkaisuutta tulisi tutkia, koska tämän tyyppinen tutkimus analysoi kuinka yritykset päättävät koordinoita toimintojaan ja prosessejaan ja mistä integraatiossa on kulloinkin kyse. (Granlund 2007, s. 154)

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Näsin (1987) julkaisema tutkimuksen kokonaistulos laskentatoimen kehityskuvasta 1900-luvun Suomessa käsitti vuosikymmenet aina 1970-lukuun asti. Tässä työssä kokonaiskuva 1970-luvulta näihin päiviin asti on rakennettu tiivistämällä työn materiaali yhdelle aikajanelle (kuva 5).

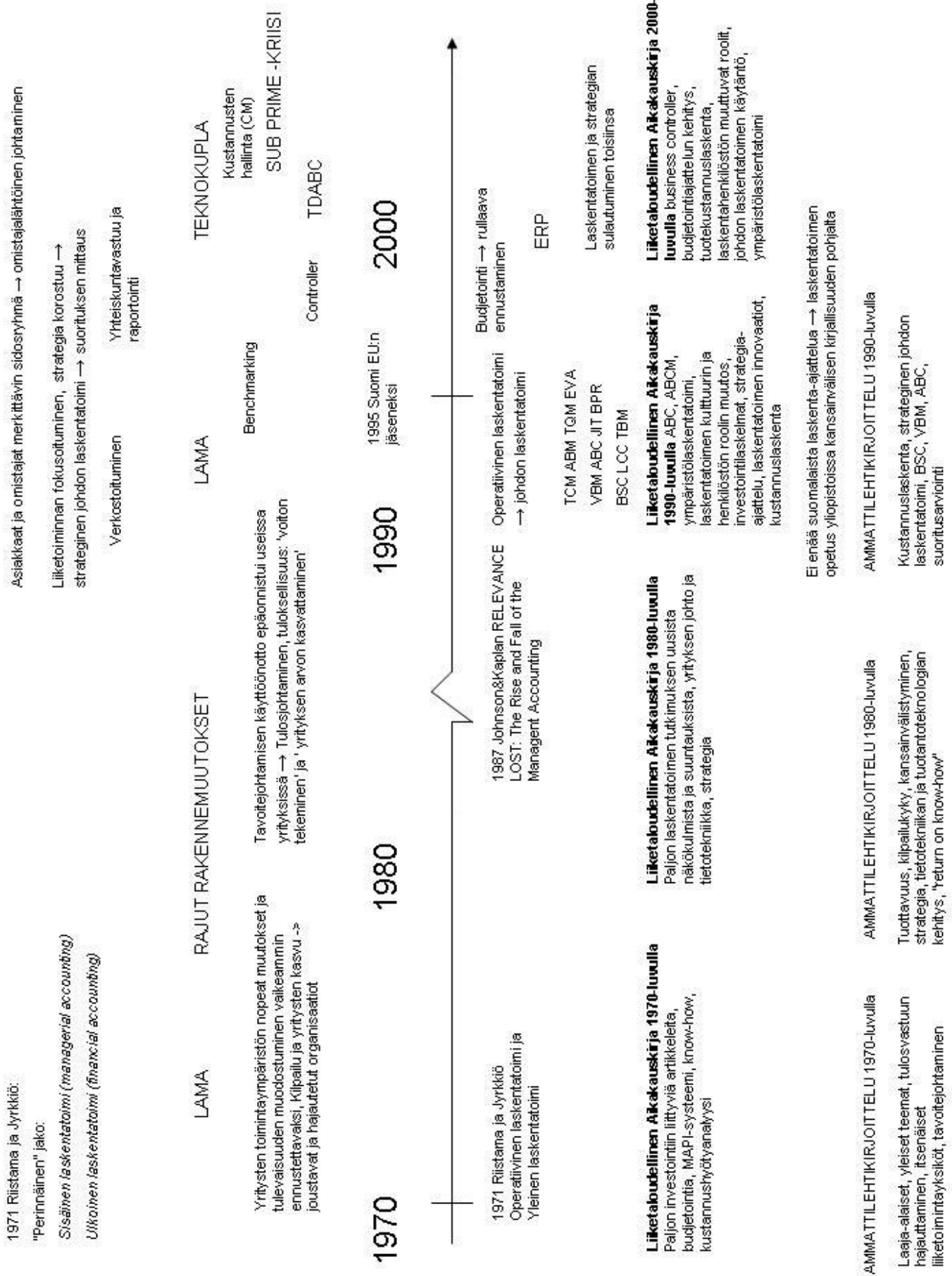
”Laskentatoimi – eri tasoilla ja eri näkökulmista tarkasteltuna – on todella aikansa lapsi. Se muuttuu maailman muuttumisen mukana.”. Näihin Näsin sanoihin rakentuu myös tämä työ hyvin pitkälle. Kehitys todellakin seuraa aikaansa. Laskentatoimeen kulloinkin vaikuttaneet liiketoimintaympäristön muutokset ja trendit, sekä liiketaloudellinen ammattilehtikirjoittelu ja kulloisetkin uudet käsitteet muodostavat johdon laskentatoimen kehityksen kokonaiskuvan.

Vaikka laskentatoimi oli jaoteltu jo aiemmin suomalaisessa liiketaloudellisessa ympäristössä, niin Riistaman vuonna 1971 esittämä jaottelu (joka syntyi aiempien jaottelujen kritiikin ja ulkomaisen lähdekirjallisuuden pohjalta) operatiiviseen laskentatoimeen ja yleiseen laskentatoimeen määritteli samalla koko laskentatoimen käsitteen uudelleen. Tällöin muutkin sidosryhmät, kuin liikkeenjohto mainittiin laskentatoimen mahdollisen informaation hyväksikäyttäjinä. 1970-luvulla liiketoimintaympäristön muutokset eivät niinkään vaikuttaneet vielä laskenta-ajatteluun, mutta yritykset olivat nopeiden muutosten takia pakotettuja sopeutumaan uusiin tilanteisiin hyvinkin nopeasti. Tulosityksikköorganisaatioajattelu nosti tuolloin päätään, ja tämä taas vapautti ylimpää johtoa tekemään yhtymästrategiaa. Liiketoimintaympäristön muutokset näkyivät myös ammattilehtikirjoittelussa. Tulosvastuun hajauttaminen, tavoitejohtaminen ja laaja-alaisemmat teemat kuten yrityksen päämäärä ovat rinnastettavissa tuona aikakautena tapahtuneisiin yritys- ja talousmaailman muutoksiin. Kiristynyt kilpailu ja tulevaisuuden ennustamisen käyminen yhä vaikeammaksi johtivat joustavampien, hajautettujen organisaatioiden syntyyn. 1970-luvun puolessa välissä kärsitty syvä lama näkyi ennen kaikkea teollisuustuotannon vähenemisenä mutta esim. Liiketaloudellisen Aikakauskirjan kirjoittelussa investointeja koskevia artikkeleita oli 1970-luvulla paljon, mikä selittyy ennen lamaa ja laman jälkeen olleilla kasvukausilla.

Riistaman ja Jyrkkiön mainitsivat kirjassaan (1971) myös ”perinnäisen” jaottelun sisäinen laskentatoimi (Managerial Accounting) ja ulkoinen laskentatoimi (Financial Accounting). Tämä jaottelu on edelleenkin käytössä oppikirjamateriaaleissa ja puhekielessä. Termejä käytettiin kurssien nimissä vielä 1980-luvulla silloisessa Lappeenrannan teknillisessä korkeakoulussa, ja niiden säilyvyyttä selvittää hyvin niiden täsmällinen merkitys. Sisäinen laskentatoimi palvelee nimenomaan yrityksen sisäisiä prosesseja ja informaation tarvetta, kun taas ulkoinen laskentatoimi

(kirjanpito) on myös lakien säätämää yritysten ulkoisten sidosryhmien tiedon tarvetta täyttävää laskentaa.

1980-luvulle tultaessa kansainvälistyminen ja 1970-luvun puolivälin lama olivat aiheuttaneet Suomen talouteen rajuimmat rakennemuutokset sen historian aikana. Budjetointiin vahvasti sidotun tavoitejohtamisen käyttöönoton epäonnistuttua uudeksi johtamisfilosofiseksi puheenaiheeksi nousi tulosjohtaminen. Ammattilehtikirjoittelun näkyvät teemat kuten tuottavuus, kilpailukyky, kansainvälistyminen ja strategia heijastivat liiketoimintaympäristön tilannetta siis täysin. Mutta edelleenkin muutoksilla ei näyttänyt olevan suurta vaikutusta laskenta-ajatteluun. Liiketaloudellinen aikakauskirja julkaisi kirjoituksia laskentatoimen tutkimuksen uusista näkökulmista ja suuntauksista, mikä heijasti tutkimuksen ja mielenkiinnon määrän lisääntymistä. Tietotekniikka ja yritysjohton suhde siihen sekä strategia olivat myös Liiketaloudellisen Aikakauskirjan aiheita. Koska Kaplan ja Johnson julkaisivat kirjansa *Relevance Lost: The Rise and Fall of the Management Accounting* vuonna 1987, saapuivat sen ajatukset ja uudet virtaukset Suomeen vasta tultaessa 1990-luvulle. 1980-luvun aikana Suomessa tuotantoteknologian kehitys ja 'return on know-how' käsite saivat huomiota myös ammattilehtikirjoittelussa. Vaikka 1980-luvun alkupuolella suomalainen laskentatoimen tutkimus ja väitöskirjatuotanto ei enää ollut edellisen vuosikymmenen tasoa, sai laskentatoimen tutkimus esim. Kaplanin ja Johnsonin teoksesta uusia virikkeitä ja mielenkiintoa johdon laskentatoimen käytäntöä ja tutkimusta kohtaan, mikä näkyy 1990-luvulla tulleista lukuisista uusista innovaatioista. Kuvastavaa 1970- ja 1980-luvun laskenta-ajattelun muutoksen vähäisyydestä on se, että laskelmien systematiikka ei enää 1970-luvun jälkeen muuttunut tultaessa 1990-luvulle.



Kuva 5. Työn perusteella syntynyt aikajana

Tämän työn pohjalta voidaan päätellä, että laskentatoimi alkoi nopeasti kansainvälistyä yritysmaailman mukana 1980- ja 1990-lukujen taitteen jälkeen. Jo edellä mainitun, paljon suosiota saaneen ja mahdollisesti aikansa merkittävimmän laskentatoimen teoksen, Johnsonin ja Kaplanin *Relevance Lost* (1987) vaikutus laskentatoimeen oli kansainvälisesti merkittävä ja tämä vaikutus kantautui myös suomalaiseen laskentatoimeen 1990-luvulla. Uudet virtaukset näkyivät muun muassa kolmikirjaimisina lyhenteinä, esimerkiksi TQM, TBM ja ABC. Ne muodostuivat aina ensin ulkomailla, usein Yhdysvalloissa virraten hetken päästä suomalaiseen johdon laskentatoimen käsitteistöön. Suomessa 1990-luvun alkupuolella koettu lama saattoi olla yksi tekijä uusien johtamisjärjestelmien ja kustannushallintajärjestelmien käyttöönottoon suomalaisissa yrityksissä niiden tehostaessa toimintojaan. Myös Suomen liittyminen EU:hun ja sen myötä maahan tulleet uudet direktiivit ovat mahdollisesti nopeuttaneet erilaisten laskentatoimen käsitteiden käyttöönottoa yritysmaailmassa.

Itse johdon laskentatoimi -käsite ja sen rantautuminen Suomeen on vahvojen ulkomaisten tuulien ansiota: Johdon laskentatoimi -käsitteen käyttöönottoa perusteltiin muun muassa välittömällä yhteydellä englanninkieliseen *Management Accounting* -käsitteeseen (Vehmanen, *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 1/92: 77-86). Operatiivinen laskentatoimi -käsitteen syrjäytyminen Johdon laskentatoimi -käsitteellä näkyi jo 1990-luvun puolivälissä mm. Jyväskylän yliopisto-opetuksessa. Näin vuonna 1971 Riistama & Jyrkkiön lanseeraama Operatiivinen laskentatoimi -käsite sai syrjäytyä uuden tieltä.

Työhön kerätyn materiaalin pohjalta nähdään, että 1990-luvulta alkanutta aikakautta voidaan pitää eräänlaisena murroksen aikakautena johdon laskentatoimen kentässä, jolloin koko liiketoimintaympäristö oli muutoksessa. Tähän johtaneita syitä olivat tietotekniikan kehittyminen erityisesti laskentatoimea tukevaan suuntaan, liiketoiminnan fokuusoituminen, verkostoituminen osin jopa kilpailijoiden kanssa, yhteiskuntavastuun korostuminen yritysten imagotekijöiden korostumisen myötä ja sidosryhmäajattelussa omistajien korostaminen.

1990-luvun muutoksen aikakausi näkyi myös *Liiketaloudellisessa Aikakauskirjassa*: Yhteiskuntavastuun korostuminen näkyi ympäristölaskentatoimen käsitteen lanseeraamisena, toimintolaskennan (ABC) ja toimintojohtamisen (ABM) merkitys alkoi korostua ja laskentatoimen kulttuurin ja henkilöstön roolin muutokset olivat tarkastelun alaisia aiheita. Myös 1990-luvun alun lama oli mitä todennäköisimmin osatekijänä investointilaskelmien ja strategia-ajattelun

korostumiselle. Näiden lisäksi 1990-luvun ammattilehtikirjoittelussa BSC ja suoritusmittauksen kehittäminen olivat hallitsevia käsitteitä.

2000-luvulle tultaessa laskentatoimi alkoi olla hyvin kansainvälistä. Tätä puoltaa muun muassa merkittävän laskentatoimen historian tutkijan, Salme Näsin (2006 s. 65, 58) käsitys suomalaisen laskenta-ajattelun ja koulutuksen häviämisestä jo 1990-luvulla juuri vahvojen ulkomaan vaikutteiden vuoksi. Hänen mukaan laskentatoimen käytännön työ toteutetaan yhä useammin globaaleissa yrityksissä, joissa työkielenä on englanti, vaikka kyseiset yritykset olisivatkin Suomessa. Myös opetus yliopistoissa tapahtuu pitkälti englanninkielisen kirjallisuuden pohjalta.

Strategia-ajattelu kytkeytyi johdon laskentatoimen kenttään entistä voimakkaammin 2000-luvulla. Tämä näkyi 2000-luvun alussa esimerkiksi Näsin ja Järvenpään teoksissa käsitteenä strateginen johdon laskentatoimi. Myös 1990-luvun lopun ammattilehtikirjoittelut alkoivat käsitellä samaa aihetta. Tänä päivänä strategia ja sen kytkökset laskentatoimeen tulevat esille yliopisto-opetuksessa. Näsi (2006) summaakin, että johdon laskentatoimen ja strategian välinen raja on osin poistunut. Tämä on esitetty aikajanassa laskentatoimen strategian sulautuminen toisiinsa -tekstinä.

Tietoteknistyminen on 2000-luvulla jo niin voimakasta, että taloushallinnon järjestelmiä ei voisi edes harjoittaa ilman moderneja tietojärjestelmiä. Tästä esimerkkinä ovat erilaiset toiminnanohjausjärjestelmät (ERP) tietovarastoihin, jotka löytyvät tänä päivänä kaikista suuryrityksistä. Näiden järjestelmien ja liikkeenjohdon kanssa operoiva moniosaaja on 2000-luvulla jo vakiintuneeksi muodostunut käsite, controller. Myös Näsi (2006) kirjoittaa, kuinka controllerin tulee omata talous- ja liiketoimintaosaamista ja olla hyvin yhteistyökykyinen eri alojen ihmisten kanssa.

Myös Liiketaloudellisessa Aikakauskirjassa controller-käsite ja edelleen laskentahenkilöstön muuttuva rooli on puheenaiheena 2000-luvulla. 1990-luvulta alkanut ympäristön huomioiminen laskentatoimessa on myös säilynyt aiheena. Lisäksi Budjetointi-käsitettä on pohdittu, joka vaihtui osassa yrityksistä 2000-luvulla rullaavaan ennustamiseen. Näyttäisi siltä, että talouden syklit ovat nopeutuneet 2000-luvulla. Tämän syytä lienee globaali informaatioteknologian kehitys, jonka vaikutuksilta Suomikaan ei voi välttyä. Esimerkiksi 2000-luvun alun teknokupla ja 2000-luvun lopun sub prime -kriisistä aiheutunut globaali taantuma tuovat oman haasteensa yritysjohtoon ja käytetyille laskentamenetelmille.

Työn valmistuttua voidaan todeta, että työtä olisi ollut huomattavasti vaikeampi koota ilman Salme Näsin laskentatoimen kehityksestä julkaisemia tutkimuksia. Muiden työssä käytettyjen lähteiden osuutta ei kuitenkaan tule vähätellä, sillä laaja-alaisen kokonaiskuvan muodostamiseen on hyvä huomioida useita näkökulmia.

8 YHTEENVETO

Suomalaisen laskentatoimen jaottelua on tapahtunut jo ennen 1970-lukua. Kuitenkin vuonna 1971 aiempaa jaottelua kritisoiden ja ulkomaiseen lähdekirjallisuuteen perustuen esitti Veijo Riistama laskentatoimen kentän jakamista operatiiviseen laskentatoimeen ja yleiseen laskentatoimeen.

Laskentatoimi oli ”perinnäisesti” jaoteltu jo aiemmin sisäiseen laskentatoimeen ja ulkoiseen laskentatoimeen ja nämä käsitteet ovat vielä käytössä tänäkin päivänä johdon laskentatoimen ja rahoituksen laskentatoimen käsitteiden rinnalla.

Talouselämän muutokset, ammattilehtikirjoittelu, tutkimus ja ulkomailta tulevat vaikutteet näkyvät laskentatoimen kentän käsitteiden ja laskentamenetelmien kehityksessä aikakausittain. Kehitys seuraa selvästi aikaansa. Laskentatoimeen kulloinkin vaikuttaneet liiketoimintaympäristön muutokset ja trendit, sekä liiketaloudellinen ammattilehtikirjoittelu ja kulloisetkin uudet käsitteet muodostavat johdon laskentatoimen kehityksen kokonaiskuvan.

Laskelmien systematiikka ei ole muuttunut suomalaisessa laskentatoimessa sitten 1970-luvun. 1992 otettiin käyttöön uusi käsitepari: johdon laskentatoimi ja rahoituksen laskentatoimi operatiivisen laskentatoimen ja yleisen laskentatoimen rinnalle perustellusti, sillä vanhan käsiteparin käyttö uhkasi eriyttää suomalaisen laskentatoimen kirjallisuuden englannin kielisestä kirjallisuudesta.

Laskentatoimi oli murrosvaiheessa 1990-luvulla. Tähän johtaneet syyt saivat alkusysäyksen Johnsonin ja Kaplanin *Relevance Lost* -kirjan (1987) aiheuttamasta kritiikistä, jonka jälkeen johdon laskentatoimea alettiin muokata enemmän sen ajan vaatimuksiin. Laskentatoimen murrosvaiheen tapahtumia olivat laskentatoimen tietoteknistyminen, liiketoiminnan fokusoituminen, verkostoituminen, yhteiskuntavastuun korostuminen ja sidosryhmäajattelussa omistajien korostaminen. Myös henkilöstön rooleissa tapahtui muutoksia, josta esimerkkinä controller-käsite. 1990-luvulla otettiin käyttöön lukuisia uusia kustannuslaskentaan ja johtamismenetelmiin kehitettyjä käsitteitä, kuten ABC, ABM, TQM, VBM ja EVA.

1990-luvulla laskentatoimi kehittyi ulkomaisten, usein Yhdysvaltojen, vaikutteiden saattelemana ja suomalaista laskenta-ajattelua ei juuri enää tavattu missään. Myös laskentatoimen kieleksi muodostui kasnsainvälinen talouden kieli, englanti. Strategia-ajattelu oli 1990-luvulla varsin voimakasta ja 2000-luvulle tultaessa johdon laskentatoimen ja strategian välisen rajan katsottiin osin jo kadonneen. Erilaisista tietojärjestelmistä tuli 1990-luvulta alkaen jo vaatimus ja 2000-luvulla

erilaiset toiminnanohjausjärjestelmät (ERP) tietovarastoinen ovat yrityksiä talouden ohjauksessa arkipäivää.

LÄHTEET

Kirjat:

Järvenpää Marko. Partanen Vesa. Tuomela Tero-Seppo. Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet. Helsinki 2001. Edita Oyj. 359 s.

Kinnunen, Juha. Laitinen, Erkki K. Laitinen, Teija. Leppäniemi, Jarmo. Puttonen, Vesa. Mitä on yrityksen taloushallinto? KY-palvelu Oy. Otavan Kirjapaino Oy. Keuruu 2004. 155 s.

Kiuru, M. Toimintolaskenta prosessijohtamisen työkaluna. 1994. Vantaa. Tummavuoren kirjapaino Oy.

Lumijärvi, O-P. Kiiskinen, S. Särkilahti, T. Toimintolaskenta käytännössä. Weilin + Göös Oy. 1995. Juva. 123 s.

Näsi, Salme. Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin. Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus. Tampereen yliopisto. 1990. Akateeminen väitöskirja. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitos. 252 s.

Näsi, Salme. Laskentatoimen kehityskuva. Suomalaiseen laskentatoimen doktriiniin ja liiketaloudelliseen ammattilehtikirjoitteluun perustuva historiantutkimus. Sarja A1. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Tampereen yliopisto. 1987. 176 s.

Näsi Juha. Näsi Salme. Suomalaisen laskentatoimen tutkimus 1940-luvulta nykypäiviin. Väitöskirjatuotannon tutkimusstrateginen analyysi. Sarja A 2: Tutkielmia ja raportteja 39. Tampere 1985 100 s.

Riistama Veijo. Jyrkkiö Esa. Operatiivinen laskentatoimi. Johdatus perusteisiin ja hyväksikäyttöön. Oy Weilin + Göös Ab:n kirjapaino. Tapiola 1971. 336 s.

Riistama Veijo. Jyrkkiö Esa. Operatiivinen laskentatoimi. Johdatus perusteisiin ja hyväksikäyttöön. Espoo. Weilin + Göös. 1991.

Salminen, Hannele. Laskenta-ajattelu 1990-luvulla. Pro Gradu -tutkielma. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteiden tiedekunta. 2002. 94 s.

Aikakauskirjat:

Liiketaloudellinen Aikakauskirja.

Numerot vuodesta 1970 vuoteen 1996 on käyty läpi Lappeenrannan teknillisen yliopiston kirjaston arkistossa.

Numerot vuodesta 1997-2008 on käyty läpi Liiketaloudellisen Aikakauskirjan verkkosivuilla.

Artikkelit:

Granlund Markus 2007. Tietoteknisen kehityksen vaikutus johdon laskentatoimen informaation tuottamiseen: Havaintoja käytännöstä ja tutkimuksesta. Tutkijasta johtajaksi - Näkökulmia akateemiseen ja liike-elämän johtamiseen. Turun kauppakorkeakoulun julkaisu.

Ihantola, Eeva-Mari. Merikanto, Sanna. Suomalaisen liiketaloudellisen ammattilehtikirjoittelun välittämän budjetointiajattelun historiallinen kehitys 1950–2000. Liiketaloudellinen aikakauskirja 2/2005. S. 209-263.

Laitinen, Erkki K. Pienyritysten laskentajärjestelmät murroksessa. Tilisanomat 4/98. S. 30–35.

Laitinen Erkki K. Liikkeenjohdon laskentatoimi murroksessa. Tilisanomat 2/95. S. 38–43.

Leppänen, Pasi. Vuorinen, Ismo. Johdon laskentatoimen innovaatioiden ajallinen kehitys käytännön ja tutkimuksen tasoilla – sovellustapauksena toimintolähestymistapa. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1/1995.

Vehmanen, Petri. Johdon laskentatoimi ja rahoituksen laskentatoimi – ehdotus terminologian tarkistamiseksi. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1/1992.

Vehmanen, Petri. Toimintolaskenta yrityksen johtamisessa. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 3/1994

Verkkolähteet:

Salme, Näsi. 2006. Laskentatoimi muutoksessa ja liiketoimintaosaamishaasteissa. [WWW-dokumentti]. [viitattu 30.3.2009].

Saatavissa: <http://www.edu.fi/teemat/liiketoimintaosaaminen/kty_75v_nasi.pdf>

Kaplan Robert S. Anderson Steven R. 2003. Tiivistelmä artikkelista Time-Driven Activity-Based Costing [WWW-dokumentti]. [viitattu 14.4.2009].

<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=485443>