

Totuus menoista, kuluista ja kustannuksista

*Ari Manninen**

ABSTRACT

Accounting is the language of business. It is argued here that the proper use of this language is a challenging task, partly because the basic accounting concepts appear to be very different by their ontological nature. It seems that some concepts refer to concrete things (e.g. amount of money) and these concepts are thus quite easily approachable by all users of accounting language. On the other hand there seems to be accounting concepts which cannot be properly used without understanding how these concepts relate to the power structure in organization. It may even be that to ability to use these concepts requires certain position in an organization.

1 JOHDANTO

Laskentatoimen kieli on merkillinen juttu. Jotkut laskentatoimen sanat tuntuvat olevan helpohkosti selveneviä ja tuntuu, että tarkkaavainen kielen käyttäjä saa niistä pitävän ja varman otteen. Mutta on laskentatoimen kielessä liukkaitakin sanoja, joita ei huolellisinkaan sanojen määrittelijä tunnu saavan lopullisesti vangittua. Itse asiassa jotkut laskentatoimen sanat tuntuvat olevan kummallisesti määrittelijän ulottumattomissa. Tämä ilmiö on epäilemättä yhteydessä sekä kielen luonteeseen yleisesti, että myös laskentatoimen kielen erityiseen taustaan, jossa teoreettiset pohdinat, käytännön tarpeet ja aikojen saatossa opitut menettelytavat ovat kukin jättäneet jälkensä laskentatoimen sanastoon.

Kuinka sitten on mahdollista, että jotkut tuntuvat kuitenkin hallitsevan laskentatoimen kielen? Selitys löytyy sekä kovalla työllä hankitusta ammattitaidosta, että varmaan myös erityisestä "eloonjäämisstrategiasta". Laskentatoiminta työseen tekevät ovat nimittäin selviytyäkseen kehittäneet, taikka muuten opintojensa ja työkokemuksensa kautta omaksuneet, omat tapansa tietää tai ainakin esittää tietävänsä milloin puhutaan minkäkin tyyppisillä sanoilla. Kyseinen taito muistuttaa useita kieliä hallitsevan kykyä vaihtaa sanoissa sekaantumatta kielestä toiseen. Laskentatoimen puhumisen taito on usein kuitenkin niin salakavala, että edes sen hallitsija ei ehkä itsekään tiedä sitä osaavansa. Ongelma on siinä, että kun suomen kielestä vaihdetaan vieraisiin kieliin niin ero on korvin kuultava ja selvästi tunnistettu, mutta kun laskentatoimen kieltä käytetään, niin peräkkäiset sanat sinänsä vaikuttavat samalta "selvältä suomelta", vaikka ne saattavatkin olla luonteeltaan tyystin erilaisia.

Tässä kirjoituksessa tarkastellaan laskentatoimen kieltä ja tarjotaan näkökulmaa, joka pyrkii olemaan "pohtimaan pakottuva". Tavoitteena on iskeä kiinni laskentatoimen kieleen tarkastelemalla kokonaisuutta, joka muodostuu sanasta ja sen viittaamasta ilmiöstä (ks. Leiuo 1981). Sanan ja sen viittaaman ilmiön eli käsitteen erottaminen toisistaan on olennaisen tärkeää. Vasta tämä erottelu aukaisee näkökulman, jonka avulla voi havaita kuinka erilaista ainesta yhtenäiseltä ja "selvältä suomelta" kuulostava laskentatoimen kieli saattaakaan sisältää. Ajatuksena on, että laskentatoimen kieleen syntyy tarpeetonta epämääräisyyttä, mikäli usein rinnakkain käytettyjen sanojen ja sanojen viittaamien ilmiöiden perinnäistä luonnetta koskevaa erilaisuutta ei selkeästi tunnisteta.

Monet tässä kirjoituksessa esitetyt näkemykset ovat varmastikin kiistanalaisia, mutta sikäli kun keskustelua ja uusia ajatuksia syntyy, niin tämä kirjoitus on täyttänyt tehtävänsä. Joka tapauksessa — tästä ei voi olla toista mieltä — laskentatoimen ydinsanat kätkevät sisäänsä paljon tutkimisen ja ajattelun aihetta. Näyttää siltä,

* Kirjoituksen aikaisempi versio on esitetty Taloustutkijoiden XII Kesäseminaarissa Jyväskylässä 19.-20.6.1995. Kiitän Petri Vehmasta hänen seminaarissa esittämistään rakentavan kriittisistä ja ajatuksia herättäneistä kommentteista. Myös keskustelut Matti Mälkiän kanssa ovat auttaneet kirjoituksen työstämisessä.

että aikojen saatossa laskentatoimen kieleen on latautunut asioita ja käyttötapoja, jotka helposti otetaan itsestään selvinä, mutta jotka tarkemmassa pohdinnassa osoittautuvat hyvin hankaliksi. Tämä kirjoitus voineekin toimia eräänä esimerkkinä sellaisesta laskentatoimen kielen tutkimuksesta, joka kyseenalaistaa laskentatoimen perussanojen itsestään selvän ja vakaan statuksen.¹

Kirjoitus etenee siten, että luvussa 2 kerrotaan tutkimuksen metodista, joka on laskentatoimen sanojen ja sanojen viittaamien ilmiöiden olemassaolon luonteen tarkastelua. Tämän jälkeen, luvussa 3, keskitytään valittujen laskentatoimen ydinsanojen — meno (3.1), kulu (3.2) ja kustannus (3.3) — nykyisen käyttötavan tarkasteluun. Sanat meno, kulu ja kustannus valittiin tarkastelun kohteeksi, koska nämä sanat ovat laskentatoimen kielessä hyvin keskeisiä ja koska vaikutti siltä, että näidenkään ydinsanojen luonnetta ei ole riittävästi pohdittu (ks. kuitenkin tuotekustannusten osalta Vehmanen 1992).

Ydinsanojen meno, kulu ja kustannus vallitsevan käyttötavan esittely (luku 3) luo pohjan tarkastella ydinsanojen viittaamien ilmiöiden olemassaolon luonnetta. Tähän, eksistenssianalyysiksi nimitettyyn tarkasteluun siirrytään luvuissa 4 ja 5. Luvussa 4 kuvataan eksistenssianalyysin perusteet ja luvussa 5 analyysiä sovelletaan edellä mainittujen ydinsanojen analyysiin.

Eksistenssianalyysissä käytetään teoreettisina työkaluina kolmea keskeistä totuusteoriaa, korrespondenssi- ja koherrenssteoriaa sekä pragmaattista totuusteoriaa (ks. tarkemmin luku 4). Ajatuksena on, että totuusteoriat toimisivat kuin kiikarit, joiden läpi katsottuna muuten selkeästi hahmottomaton kielen maisema näkyisi tarkemmin, jolloin laskentatoimen perussanojen keskinäiset erot ja erojen merkitys laskentatoimen kielen käyttämisen kannalta näkyisi mahdollisimman selkeästi. Eksistenssianalyysi luo samalla perustan tarkastella ja arvioida laskentatoimen ydinsanojen nykyistä käyttötapaa ja laskentatoimen kielen luonnetta yleisemminkin.

Edellä sanottu kertoo tämän kirjoituksen yleisestä tarkastelutavasta, joka pyrkii käyttämään filosofista tietoteoriaa laskentatoimen tutkimuksen rikastajana. Tarkastelutavan valinnasta seuraa, että laskentatoimen sanoihin etsitään uutta näkökulmaa erilaisin ajatuskokein ja pohdinnoin, jotka perinteiseen laskentatoimen kirjoitustyyliin verrattuna saattavat vaikuttaa melko

mielikuvituksellisilta ja "villeiltäkin". Koko ajan pyrkimyksenä kuitenkin on, että uuden aineksen, eli siis tietoteorian, tuominen laskentatoimen kielen tarkasteluun voisi auttaa näkemään tutut sanat uudella, ajatuksia herättävällä tavalla. Kyse on eräänlaisesta kielenhuollosta, jossa erityinen huomio kiinnitetään sellaisiin kielenkäytön tapoihin, joiden epäillään ulkonaisesta selkeydestä huolimatta perustuvan kyseenalaistamattomiin lähtökohtiin.

2 SANA JA SEN VIITTAAMA ILMIÖ

Laskentatoimen kielen tutkimusta voi luonnollisesti tehdä monesta näkökulmasta erilaisiin tavoitteisiin pyrkien. Usein perusidea on kuitenkin sama kuin tässä työssä, eli etsiä ja tarkentaa yhteyttä sanojen ja sanojen kautta hahmotettujen ilmiöiden välillä. Tällaisen tehtävän kuuleminen tuo varmaan ensimmäisenä mieleen, että tehtävänä on määritellä tarkka, yksiselitteinen, kiinteä ja pitävä yhteys sanan ja sen viittaaman ilmiön välille. Näyttää kuitenkin siltä, että useinkaan sanoja ei ole mahdollista vangita tarkoin määritelmien, vaikka se aluksi tuntuisikin toivotavalta ja mahdolliselta. Moni asiaa pohtinut on päätenyt näkemykseen, jonka mukaan kieli on perusuonteeltaan avoin ja muuttuva. Eräänä tunnettuna esimerkkinä Wittgenstein, joka myös aluksi etsi yksiselitteistä kieltä, mutta päätyi myöhemmin seuraavaan näkemykseen (1964, 25):

We are unable to clearly circumscribe concepts we use; not because we don't know their real definition, but because there is no real 'definition' of them. To suppose that there must be would be like supposing that whenever children play with ball they play according strict rules.

Tässä työssä lähdetäänkin ajatuksesta, että kieli on perusuonteeltaan peliä, jonka säännöistä ja sääntöjen sovelluksista sovitaan arkielämän eri tilanteissa. Sanan ja sen viittaaman ilmiön välinen yhteys rakennetaan viimekädessä niissä yhteisöissä, joissa kyseisen sana on kielipelissä mukana.

Kielen kielipeliluonnetta voidaan syventää tarkastelemalla, joko ilmiöiden muuttumista ja kehittymistä tai toisaalta niitä sääntöjä, jotka liittyvät sanojen käyttöön. Ensinnäkin yhteys sanan ja sen viittaamaan ilmiön välillä saattaa olla vaikeasti kiinnitettävä sen takia, että ilmiökenttä on

jatkuvassa muutoksen tilassa. Esimerkiksi yhteys sanan "auto" ja tämän sanan viittaaman ilmiön välillä valaisee tätä asiaa.

"Sana"	"Sanan viittaama ilmiö"
auto	—————> X
auto	—————> Y
(auto ?)	—————> ?

Toisin sanoen teknisen kehityksen myötä syntyy erilaisia menopelejä, joista laitteista X ja Y voidaan vielä puhua sanalla auto, mutta kun kulman takaa ilmestyy kolmas laite (laite ?), niin sana "auto" ei enää tunnukaan sopivalta. Esimerkinomaisesti tarkasteltuna tämä ilmiö tulee esiin laskentatoimen kielen yhteydessä vaikkapa siinä, että tarkasteltaessa jatkumoa erilaisia uhrauksia havaitaan, että joitakin uhrauksia on luonnollisen oloista kutsua "investoinneiksi", mutta vähitellen sana "kustannus" alkaa tuntua sopivammalta. Eikä raja sanojen "investointi" ja "kustannus" välillä ole kiinteä ja paikallaan pysyvä, vaan on pelkästään luonnollista, että erilaisissa kielipeleissä raja tulee sovittua hieman eri kohtiin.

Toisaalta sanan ja sen viittaaman ilmiön erottaminen paljastaa, että on erilaisia sosiaalisia sääntöjä, tapoja ja tottumuksia, jotka määrittelevät sitä millaisia sanoja voidaan eri yhteyksissä käyttää. Ajatellaan vaikkapa tilannetta, jossa karskit kaverit näkevät pähkinähakin hyppimässä läheisessä puistossa (ilahduttavasti tämä mahdollisuus ei ole ollut pelkästään teoreettinen Suomessaakaan esim. syksyllä 1995). Saattaa olla, että porukan karskiin keskinäiseen kielenkäyttöön ei kuulu "hienostelevaksi" koettu sana pähkinähakki, vaikka lintutietämystä sinänsä olisikin. Ehkäpä ryhmän kielipelin säännöt sisäistämä puhkeaa pähkinähakin nähdessään sanomaan: "mikä lie sorsa".

"Sana"	"Sanan viittaama ilmiö"
mikä lie	
sorsa	

Jälleen haettaessa pikaista esimerkkiä tästä ilmiöstä laskentatoimen kielen piiristä, voitaisiin

huomio suunnata vaikka julkisiin organisaatioihin. Monissa julkisissa organisaatioissa ovat sanojen käytön pelisäännöt voimakkaassa muutoksessa. Esimerkiksi joistakin asioista ei aiemmin puhuttu kustannuksina — se ei ehkä tullut edes mieleen tai jos tulikin niin sana "kustannus" ei ehkä tuntunut sopivalta. Nykyään vastaavien asioiden tapauksessa sana "kustannus" tuntuu yhä luonnollisemmalta. Kustannustietoisuus lisääntyy.

Edellisillä auto ja pähkinähakki esimerkeillä ei ole tarkoitus epäsuorastikaan sitoutua näkemykseen, jonka mukaan järkevien ja merkittävien sanojen tulisi viitata konkreettisiin reaali maailman ilmiöihin. Tällainen sitoutuminen olisikin outoa, koska kaikista merkittävimmille sanoille ei useinkaan löydy käsinkosketeltavia vastineita ulkoisessa maailmassa. Esimerkiksi laskentatoimenkaan ehkäpä keskeisimmälle termille eli tulos-käsitteellä on mahdoton paikallistaa konkreettista vastinetta — kauden tulosta vastaavan rahakasaa on turha etsiä. Tästä huolimatta, tai ehkä jopa osittain tästä abstraktisuudesta johtuen kielipeli on itse asiassa erityisen mielenkiintoista juuri näiden ei-konkreettisten sanojen tapauksessa — kuten laskentatoimen ydinsanojen eksistenssianalyysin yhteydessä tullaan näkemään.

3 YDINSANAT JA NIIDEN VIITTAAMIEN ILMIOIDEN OLEMASSAOLON LUONNE

Tässä kirjoituksessa tarkasteltavaksi on siis valittu kolme laskentatoimen ydinsanaa: meno, kulu ja kustannus. Mutta kuinka kyseisiä sanoja nykyisin käytetään eli kuinka yhteys sanojen ja niiden viittaamien ilmiöiden välillä on rakennettu? Havaitaan, että on paikallistettava se materiaali, jonka pohjalta tarkastelu tehdään².

Tietyn empiriisen aineiston nimeäminen on tärkeää, koska on mahdollista, jopa todennäköistä, että on olemassa erilaisia kielipeliyhteisöjä, joissa peli on tuonut sanoihin uusia, kullekin yhteisölle omintakeisia vivahteita. Tämä tarkoittaa samalla, että tutkittava materiaali voisi olla hyvin moninaista — yhteiskunnassa on useita mielenkiintoisia keskusteluja, kuten erilaisia kirjoituksia, haastatteluja, puhetta erilaisissa yritysten ja organisaatioiden arkipäiväisissä, joskus kriittisissä joskus seesteisissä, tilanteissa, jne. Laskentatoimi on voimakkaasti edustettuna monissa

keskusteluissa, ja laskentatoimen kielen roolin tutkiminen näissä keskusteluissa olisikin jos sinänsä mielenkiintoista ja tarjoaa monia haasteellisia tutkimusmahdollisuuksia. Tätä työtä varten tarkennan kuitenkin lähtökohtamateriaalin monista mahdollisista keskusteluista yhteen mielenkiintoiseen ja varsin merkittävään kielipeliin — tarkastelen ydinsanojen käyttöä tunnetuissa suomalaisissa laskentatoimen oppikirjoissa. Erytisesti tarkastellaan Järvisen ym. (1994) kirjoittamaa teosta "Uudistettu kirjanpitolainsäädäntö", josta kiinnostuksen kohteena on sekä lakiteksti että sen kommentointi. Toinen keskeinen teos on Riistaman ja Jyrkkiön (1989) kirja "Operatiivinen laskentatoimi". Kuitenkin myös Kettusen (1989) ja Hongon (1978) tekstit ovat varsin keskeisellä sijalla³. Arvattavasti ja tunnetusti mainitut teokset ovat huolella laadittuja, jolloin niiden sanojen käyttötapa on tavanomaista johdonmukaisempaa, toisin sanoen sanojen viittaaman ilmiön ei voi odottaa muuttavan muotoaan kirjan sisällä. Paljon sekavampaa perussanojen käyttöä löytyisi muista empirioista (vaikkapa omasta puheestani jossakin keskustelussa). Keskityn nyt kuitenkin näihin teoksiin — eikä vähiten sen painoarvon takia, joka näillä teksteillä epäilemättä on sekä suomalaiseseen laskenta-ajatteluun yleensä, että niihin muihin moninaiisiin kielipeleihin, joissa laskentatoimen sanoilla on merkitystä. Varmaankin on perusteltua sanoa, että keskeisten oppikirjojen kielipeli on "kielipelien äiti" — laajasti tunnettu, monille yhteinen ja sitä kautta vaikutustaan laajalle säteilevä. Mutta kuinka sanoilla sitten pelataan "kielipelien äidissä". Lähdetään palaamaan sanaa "meno".

3.1 Meno

Sanan "meno" kohtaa Järvisen ym. esittelemänä kirjanpitolain 4§:ssä, jossa meno on esitelty seuraavasti: "Kirjanpitoon merkitään liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät" (ks. esim. Järvinen ym. 1994, 53). Meno-sanana käytettävästä Järvisen ym. (1994, 27) kertovat seuraavaa:

Liiketapahtumia ovat mm. menot ja tulot. Esimerkiksi liike- tai ammattitoimintaa harjoittavan talousyksikön (teollisen tai kaupallisen yrityksen, tilitoimiston tms.) on toimintaansa varten hankittava erilaisia hyödykkeitä, joiden hankintaa vastaavaa rahankäyttöä kutsutaan menoksi (kursivointi

alkuperäinen).

Myöhemmin (1994, 187) he vielä tarkentavat kuvaustaan:

Tulojen ja menojen määrää saatetaan joutua oikaisemaan palautusten ym. vähennysten vuoksi ennen maksua, käteisalennuksin maksun yhteydessä ja esim. vuosialennuksin vielä maksun jälkeenkin. Tulon ja menon lopullinen suuruus määräytyy siten rahasuoritusten kokonaismäärän perusteella.

Meno-sana viittaa siis ilmiöön, joka on luonteeltaan konkreettista rahankäyttöä, "tuotannon-tekijöiden ostohintoina maksetut rahat", kirjoittaa myös Kettunen (1989, 102). Tämän määrittelyn mukaan vaikkapa investointimeno tarkoittaa esimerkiksi jostakin koneesta lopulta maksettua rahasummaa. Niinpä tämän kielipelin sääntö näyttää olevan, että kun puhutaan menosta on voitava kysyä: "Paljonko se maksoi?" Ja kysymykseen on voitava vastata vaikka näyttämällä maksetut rahat.

3.2 Kulu

Kulu-sanaan voi myös lähteä tutustumaan Järvisen ym. esittelemän kirjanpitolain pohjalta. Kyseisen lain 16§:n ensimmäisessä momentissa kerrotaan seuraavaa (ks. Järvinen ym. 1994, 211):

Tilinpäätöksessä tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Muut menot saadaan aktivoita sen mukaan kuin jäljempänä säädetään.

Kirjanpitolain 16 § määrittelee siis kulun meno-tulon-kohdalle -periaatteen hengessä siksi menoksi, josta ei enää todennäköisesti kerry vastaavaa tuloa. Kettunen (1989, 102) sanoo asian seuraavasti:

Kulu. Menoista yhden vuoden tai muun laskentajakson tuottojen hankkimiseen tarvittu osa. Menojen kohdistaminen vuosille tuottojen mukaisesti on tilinpäätöksen keskeinen ongelma.

Kulujen periaatteellista esittelyä täydennetäänkin tyypillisesti jatkamalla samaan hengenvetoon, että kulujen määrittely on kuitenkin tosiasiasa hankalaa. Myöskään Järvinen ym. (1994, 214)

eivät arkaile kertoa kulun määrittämisen ongelmallisuudesta: "Menon tuloa kerryttävää vaikutusta ei yleensä voi yksikäsitteisesti määrittää, mistä syystä kirjanpitovelvollisen omilla käsityksillä, suunnitelmilla ja odotuksilla on käytännössä huomattava merkitys menoja jaksotettaessa".

Edellä sanotusta voi jo päätellä, että sana "kulu" ei viittaa konkreettiseen ilmiöön, vaan sanan viittaama ilmiö syntyy tietyn tyyppisen kausikohtaisen tuloksen selvittämisen tarpeesta. Aikojen saatossa kauden tulosta on päädytty selvittämään soveltamalla meno-tulon-kohdalle -periaatetta tiettyjen sääntöjen mukaan (erilaisista säännöistä ks. vaikkapa Sterling 1979). Merkille pantavaa on, että kauden tuloksen laskentaan liittyvä kulu-käsite on ajatuksellisesti selkeästi määriteltävissä ".kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa.", mutta käytännössä vaikeasti paikallistettavissa. Toisin sanoen käytännön laskentatilanteissa on mahdotonta tarkasti tietää missä määrin juuri tämä tietty konkreettinen meno aiheuttaa tuloa nyt tällä kaudella ja missä määrin tulevilla kausilla. Samalla käy mahdottomaksi tietää tarkasti kuinka tarkastelun alla oleva meno olisi jaettava kuluksi. Tämä ei vähimmässäkään määrin tarkoita etteikö kulu-sanalla olisi käyttöä konkreettisten asioiden hoidossa, moni seikka on riippuvainen kausikohtaisesta tuloksesta, jonka laskemiseen kulut liittyvät.

Merkittävyystään huolimatta tarkkaa, yksiselitteistä ja tiukasti kiinni napattavaa kulua ei löydy käytännön laskentatilanteissa. Tosin usein laskentatoimen opitut ajattelutavat ja pelisäännöt peittävät alleen kulu-sanaan väistämättömästi liittyvän liukkauden. Tällöin menot yksinkertaisesti tyytittämään sovitulla tavalla, jolloin menot voidaan suhteellisen ongelmattomasti lukea joko kauden kuluiksi taikka tietyllä tavalla jaksotettaviksi, vaikka niiden kirjaamisen perusteiden tarkempi tarkastelu meno-tulo-teorian hengessä voisikin aiheuttaa päänvaivaa (vrt. Manninen 1995)⁴. Harva menoera on sellainen, joka ei ainakin periaatteessa voisi säteillä monin tavoin eri suuntiin ja aiheuttaa siten hyvin vaikeasti tunnistettavia tulovaikutuksia kauas tulevaisuuteen. Meno-tulon-kohdalle -periaatetta voidaan tavoitella sitä tuskin koskaan lopullisesti saavuttamatta (ks. myös Thomas 1969, 1974).

Sanojen käytön tasolla, vaikkapa jossakin arkipäiväisessä laskentatoimen keskustelussa, siirtyminen menosta kuluun saattaa vaikuttaa

pieneltä ja "harmittomalta" asialta. Harva varmaan huomaa, että kieli vaihtui tyystin toislaiseksi. Kuitenkin menosta kuluun siirtymisessä on itse asiassa kyse loikasta tietyyppisestä todellisuudesta toisentyypiseen todellisuuteen. Meno- ja kulu-sanat viittaavat eri tavoin ole-massaoleviin ilmiöihin. Siinä missä meno-sanana käyttö on viime kädessä vastaavuutta sanan ja konkreettisen ilmiön välillä, on kulu-sanana käyttö yhteydessä aikojen saatossa muodostuneeseen laskentatoimen ajattelumalliin ja yleisesti hyväksytyihin käytäntöihin ja pelisääntöihin. Kun puhutaan kulusta on paikallistettava se peliä tuntevien asiantuntijoiden joukko, jolta kysytään "Onko tämän asian kuluksi ymmärtäminen ja kirjaaminen tehty sääntöjen mukaisesti?"

3.3 Kustannus

Perinteisesti kustannuksia on lähdetty määrittelemään niiden uhrausten kautta, joita on nähty vaadittavan jonkin seikan tai asian tilan aikaansaamiseksi. Tällaiseen kustannus-sanana käyttötapaan johdattelee Kettunen (1989, 62) seuraavasti (ks. myös Arto ym. 1992, 45):

Kustannukset ovat mitta uhrauksille, jotka joudutaan käyttämään kun työtä, reaali-pääomaa tai luonnon varoja käytetään jonkin tuotteen valmistukseen. Uhrauksen suuruuden periaatteellinen mitta on se hyöty, joka menetetään parhaassa vaihtoehtoisessa käytössä. Käytännössä kustannusten arviointimenetelmät ovat eriaisteisia likiarvoja eli approksimaatioita tälle uhraukselle.

Honko (1978, 41) jatkaa samassa hengessä:

Kustannuksiin kuuluu ymmärrettävästi sekä määrä-että arvokomponentti. Suoritteiden aikaansaamiseksi käytetään tietty määrä tuotannon tekijöitä, joilla on tietty arvo.

Toinen ja tämän kirjoituksen kannalta erityisen mielenkiintoinen reitti kustannus-sanana määrittelemiseksi lähtee konkreettiseen todellisuuteen viittaavan meno-sanana pohjalta⁵. Tätä linjaa edustaa Riistaman ja Jyrkkiön (1989, 42) ehdotus: "Vastaavasti kustannusten perustana voidaan pitää hankintamenoja". Myös kirjanpitoasetuksen 18§ viittaa menojen ja kustannusten (kustannuslaskennan) väliseen yhteyteen tavalla, jossa myös kulu on piilevästi mukana: "Aktivoituun hankintamenoön luetut hyödykkeiden han-

kinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla" (ks. Riistama ym. 1994, 541). Toisin sanoen konkreettiseen rahankäyttöön liittyvän menon siirtäminen tulevien kausien kuluksi on perusteltua silloin, kun menot ovat kohdistettavissa suoritteille, joista tuloa tulee myöhempinä kautena.

Kuitenkaan meno-sanana ei ole nähty riittävän kovin pitkälle kustannusten määrittelyssä. Niinpä Riistama ja Jyrkkiö (1989, 42) kiirehtivätkin jatkamaan: "Usein on kuitenkin tarkoituksenmukaisempaa (hankintamenojen sijasta) käyttää vaihtoehtoista eli alternatiivikustannuksia." Erityisen mielenkiintoista tässä on kustannus-sanana määrittely tarkoituksenmukaisuuden korostamisen avulla. Konkreettisesti havaittavasta menosta etäännyttään viittaamalla tarkoituksenmukaisuuteen. Selvästi tämä etäännyttäminen aukaisee mahdollisuuksia monivivahteiselle kielipelille. Nyt ei olla "jumissa" sellaisen sanan kanssa, jonka viittaama ilmiö olisi itsestään selvästi kaikkien nähtävillä. Mielenkiintoisesti kustannus-sana ei viittaakaan ilmiöön suoraan vaan tavallaan tarkoituksenmukaisuuden läpi. Arvattavasti siinä mikä on tarkoituksenmukaista riittää pohtimista.

Konkreettisesti menosta etäännyttään myös ottamalla esille tarve tunnistaa kulloinkin päätöstilanne. Tällöin ajatellaan, että eri tilanteissa on tarkoituksenmukaista ottaa eri tavoin ja eri laajuudessa huomioon ne uhraukset (menot), joita voidaan pitää asiaan kuuluvina. Honko (1978, 41) kertoo asian seuraavasti:

Kustannukset voidaan myös katsoa uhrauksiksi, joiden avulla pyritään saavuttamaan tietty aikaansaannos. Tällöin kustannukset ja niiden määrittäminen väistämättä kytkeytyvät siihen päätöksentekotilanteeseen tai laskentatilanteeseen, josta kulloinkin on kysymys. Näin eri päätöksentekotilanteissa joudutaan nimenomaan ottamaan kantaa siihen, mikä eri päätöksentekotilanteissa on katsottava uhraukseksi so. kustannukseksi, joka kuuluu ko. tilanteeseen.

Niinpä tarkasteltavassa kirjallisuudessa ei välttämättä pyritäkään antamaan lopullista vastausta kysymykseen, "Mitkä olivat tämän aikaansaannoksen kustannukset?" Tyhjentävää vastausta ei voi odottaa saavansa vaatimalla tietoa siitä rahamäärästä, joka uhrattiin — meno-sanana kohdalla toiminut logiikka ei enää riitä. Vastauksen saamiseksi on saatava selville mitä uhrauksia ja miten

arvostettuna on tarkoituksenmukaista ottaa huomioon tässä tietyssä tilanteessa. Kuinka asia on selvittävässä? Erilaisia kustannusten luokitteluja osaavilla asiantuntijoilla on varmaan sanansa sanottava, mutta kustannus-sanana käyttö ei ole lopullisesti yleisen kielipelin taitajien hallinnassaa. Lisäksi näytetään tarvittavan se asianosainen, joka toteaa tilannesidonnaisen käyttökelpoisuuden. Niinpä etsittäessä kustannus-sanana viittauksen kohdetta kysytään asianosaiselta: "Mitkä uhraukset ja miten arvostettuna tulisi ottaa huomioon tässä tilanteessa toimenpiteen X kustannuksina?"

4 MENO, KULU JA KUSTANNUS TOTUUS-TEORIoidEN VALOSSA — EKSISTENSSIANALYYSI

Sanat meno, kulu ja kustannus viittaavat erilaisiin ilmiöihin — entä sitten?⁶ Mihin laskentatoimen ydinsanojen viittamien ilmiöiden olemassaolon tarkastelulla oikeastaan pyritään? Pyrkimyksenä on tarjota näkökulmaa, jonka kautta voisi uudella tavalla tarkastella laskentatoimen kielen perusteita. Varmaankin uskottavalta kuulostava laskentatoimen sanojen käyttö voi perustua pohtimattomaan kielipelin sääntöjen seuraamiseenkin. Paremmin varustettu on kuitenkin pelaaja, jolla on edellytykset — ei pelkästään tunnollisesti opetella pelin sääntöjä, vaan myös osallistua sääntöjen laatimiseen tai ainakin niiden arviointiin. On myös väitetty, että mikäli tarkastelussa alun perin erehdyttään olemisen tavan kohdalla, koko tarkastelu epäonnistuu (vrt. Varto 1994, 38).

Tähänastinen on osoittanut, että meno, kulu ja kustannus viittaavat erilaisiin ja eritavoin olemassaoleviin ilmiöihin. Havainto on äärimmäisen tärkeä, koska se kertoo siitä, että läheisiltä sukulaisilta kuulostavat laskentatoimen sanat ovat vähintäänkin eri heimoa. Erilaisuuden merkityksen esille saamiseksi asiaa tarkastellaan totuusteorian avulla. Totuusteoria avaa tekemäämme laskentatoimen kielen tarkasteluun uuden näkökulman osoittamalla, että sanojen viittaamat ilmiöt ovat oikeastaan eri mielessä totta. Erilaisten totuuksien mahdollisuus tuntuu yllättävältä. Varmaankin on luonnollisesti ajatella, että jokin joko on totta tai ei ole totta, eikä niinkään, että olisi vakavassa mielessä olemassa kilpailevia näkemyksiä siitä mikä oikeastaan on totta. Tämä

ensialkuun erikoiselta tuntuva ilmiö on kuitenkin hyvin tunnettu tietoteorian piirissä, jossa erityisesti niin sanotut totuusteorioiden edustajat erilaisia näkemyksiä siitä mikä on totta. Kolmena keskeisenä totuusteorian mainitaan usein korrespondenssiteoria, koherenssiteoria ja pragmaattinen totuusteoria (ks. esim. O'Connor & Carr 1982; Wozzley 1966; Lammenranta 1994). Tyypillisesti näistä totuusteorioista kirjoittavat filosofit esittelevät aluksi teorioiden perusluonnetta ja ryhtyvät sen jälkeen tarkastelemaan teorioiden pätevyyttä yksityiskohtaisesti päätyen usein argumentoimaan jonkin teorian puolesta. Tässä kirjoituksessa ei edetä tuollaiseen tarkkuuteen, vaan seuraavaksi esitellään karkeasti totuusteorioiden sisältö ilman, että eri teorioiden vahvuuksia ja heikkouksia pyrittäisiin vertailemaan keskenään. Tämän kirjoituksen kannalta totuusteorioiden tehtävä syventää edellä tehtyjä havaintoja laskentatoimen peruskäsitteiden luonteesta ja asian merkittävyydestä laskentatoimen kielen kannalta.

Totuuden korrespondenssiteoria on ehkä lähinnä arkiajattelun mukaista totuuskäsitystä. Korrespondenssiteorian näkemyksen mukaan totuudessa on kyse lauseen (tai ajatuksen) ja todellisuuden välisestä suhteesta. Tällöin totuus on ajatuksen tai lauseen ja tosiasian välistä vastaavuutta. Niiniluoto ja Taiminen (1980, 2) valaisevat korrespondenssiteoriaa Aristoteleen totuuskäsityksen kautta, jonka mukaan "sanoa siitä, mitä on, että se ei ole, tai siitä, mikä ei ole, että se on, on epätotta, kun taas sanoa siitä, mikä on, että se on, tai siitä, mikä ei ole, että se ei ole, on totta".

Koherenssiteorian näkemyksen mukaan lauseen totuus sen sijaan muodostuu lauseen yhteensopivuudesta muiden lauseiden muodostaman joukon kanssa. O'Connor ja Carr (1982, 167) selittävät asiaa lennokkaan metaforan kautta: "It is as if reality is being thought of as an enormous jigsaw puzzle whose individual pieces, the proposition, are true if they fit somewhere into the completed puzzle." Tässä kirjoituksessa koherenssiteoria saa tulkinnan, joka muistuttaa näkemystä, jota on joskus kutsuttu myös totuuden konsensusiteoriaksi. Toisin sanoen ajatuksen tai lauseen totuus onkin olennaisesti riippuvaista siitä sopiiko esitetty lause tai ajatus vallalla oleviin käsityksiin.

Edellisistä edelleen poikkeavaa totuuskäsitystä edustaa pragmaattinen totuusteoria⁷, jonka

mukaan totuus on toimivuutta ja menestyksellisyttä: "a true statement is one which is useful; a true theory is one which works in practice" (O'Connor & Carr 1982, 168)⁸. On huomattava, että koherenssiteoria ja pragmaattinen totuusteoria eivät niinkään käsittele totuuden luonnetta sinänsä kuin sitä millä perusteella jokin koetaan todeksi.

Meno-, kulu- ja kustannus-sanojen tarkastelu totuusteorioiden valossa johtaa mielenkiintoiseen johtopäätökseen. Näyttää siltä, että voidaan rakentaa taulukossa 1 hahmoteltu yhteys totuusteorioiden ja tarkasteltujen laskentatoimen perussanojen välille.

Meno-sanalla viitattavan ilmiön olemassaolon perustuminen ainakin periaatteessa havaittavaan rahamäärään on hyvin tarkasteltavissa korrespondenssiteorian hengessä. Tällöin tosi meno jossakin tilanteessa on sanotun menon ja sitä vastaavan rahamäärän yhteyttä. Totuudellisuus on periaatteessa tarkasteltavissa aistihavaintojen avulla, vaikkapa laskemalla jostakin koneesta maksetut rahat ja vertaamalla laskennan tulosta väitettyyn menoon. Niinpä koska käytetyn menon toteaminen näyttäminen voidaan perustaa havainnointiin, niin voidaan ajatella, että sanan oikea käyttö ei esimerkiksi edellytä erityistä koulutusta tai jonkin tietyn kielipelin erityisten sääntöjen opettelua, vaan periaatteessa kaikki ovat kykeneviä toteamaan käytetäänkö termiä jossakin tilanteessa oikein. Niinpä sikäli kun tarkastelun kohteena olevan "kielipelin äidin" säännöistä pidetään kiinni, niin esimerkiksi investointimeno on laitteesta maksettu rahamäärä ilman sen kummempia "kommerverkejä". Laskentatoimeen perehtynyt Aristoteles voisi loihtea lausumaan, "sanoa tästä 100 KMK:aa kaikkien alennusten jälkeen maksaneesta investointimenosta, että investointimeno ei ollut 100 KMK:aa on epätotta, kun taas.."

Sen sijaan kulu-sanalla viitattavan ilmiön todettiin olevan olemassaoloa koskevalta luonteeltaan menosta poikkeava. Kulun olemassaolo näytti edellyttävän kausikohtaisen tuloksen tarvetta ja jonkin joukon käsitystä meno-tulo-teorian periaatteesta (siis itseasiassa teoriasta) ja sen sovellettavuudesta käytäntöön. Niinpä kulu-sanalla viitattavan ilmiön olemuksen tarkastelu näyttäisi lähinnä kuuluvan koherenssiteorian piiriin. Tällöin oikea kulu jossakin tilanteessa on sanotun kulun yhteyttä ja vastaavuutta jonkun joukon käsitykseen kausikohtaisen tuloksen

Taulukko 1. Yhteys laskentatoimen peruskäsitteiden viittaamien ilmiöiden ja totuusteorioiden välillä.

	Millaiseen ilmiöön viittaa (ensisijaisesti)	Mikä on totuuden perusta
Meno	Havaittavaan	Korrespondenssi – vastaavuus
Kulu	Sovittuihin sääntöihin	Koherenssi – yhteensopivuus
Kustannus	Käyttökelpoiseen	Pragmaattisuus – toimivuus

selvittämiseen liittyvistä seikoista ja mahdollisuuksista. Oikeasta kulusta ei ole mahdollista yksiselitteisesti varmistua vaatimalla konkreettista näyttöä, totuus on yhteyttä sovitun pelin sääntöihin. Tämä on tässä kirjoituksessa nähty kulu-käsitteen perusuunteeksi.

Kustannus-sanana viittaaman ilmiön olemassaolon yhteydessä on puolestaan korostettu tarkoituksenmukaisuutta. Tällöin tosi kustannus on sellainen, joka on jossakin tilanteessa jonkun kannalta käyttökelpoinen ja tarkoituksenmukainen. Kustannus-sana näyttäisikin liittyvän läheisesti pragmaattisen totuuskäsityksen piiriin. Tosi kustannus on sellainen, jolla on merkitystä ja käyttökelpoisuutta jonkun (yleensä johdon) ajattelun ja toiminnan kannalta. Tästä seuraa, että jonkun on ainakin periaatteessa tunnistettava käyttökelpoisuus ennen kuin oikeastaan tiedetään mihin kustannus-sana lopulta viittaa. Kustannus-sana näyttääkin luistavan vielä senkin tyyppistä määrittelyä, jonka avulla kulu saatiin kiinnitettyä. Kustannus-sanana totuus ei nimittäin välttämättä ole jonkun kielipeliyhteisön yhteisten sääntöjen avulla määrittyvää. Tieto oikeasta kustannuksesta on vielä tiukemmin hallittua. Se taho, joka tehtävänä on tunnistaa kunkin erityisessä tilanteen keskeiset elementit ja tilanteeseen kuuluvat relevantit asiat, on asemansa ja tehtävänsä puolesta oikeutettu sanomaan painavan sanansa siitä mikä on kustannus.

5 YDINSANAT EKSISTENSSIANALYYSIN VALOSSA

5.1 *Meno*

Meno-sana näyttäytyi tarkastelluista laskentatoimen avainsanoista kaikkein selkeimpänä. Viitatessaan konkreettisen rahankäyttöön on meno-sanana oikea käyttö melko ongelmattomasti tarkastettavissa. Konkreettiseen ilmiöön viittavalle sanalle, kuten meno-sanalle, on löydettävissä ulkoinen vastine, johon voidaan myös osoittaa ostensiivisesti, vaikkapa näyttämällä, että tuohon (rahakasaan) tämä (meno-)sana viittaa. Näyttää jopa siltä, että oikeasta menosta puhuminen ei edellytä minkään erityisen laskentatoimen kielipelin hallintaa taikka erityistä asemaa jossakin yhteisössä. Meno-sanana oikea käyttö, yhteys sanotun menon ja sitä vastaavan rahankäytön välillä, näyttäisi olevan asia, joka on periaatteessa kaikkien tarkastettavissa.

5.2 *Kulu*

Sen sijaan todettiin, että kulu-sana viitauksen kohdetta ei ole käsinkosketeltavana olemassa. Voidaankin kysyä, että miksi on kehitelty ajattelumalleja, joiden avulla kulu-sanana viitattava ilmiö saa olemassaolonsa. Varmaan kulu-sanana viittaaman ilmiön olemassaolo perustuu siihen, että kyseisen ilmiön huomioonottaminen auttaa ymmärtämään, ennakoimaan, tunnistamaan ja

järjestämään erilaisia tapahtumia ja asioita, niin organisaatioissa kuin yhteiskunnassa laajemmin. Kulu on tärkeänä tekijänä kauden tuloksen määrittelyssä, ja kauden tuloksen voidaan omalta osaltaan nähdä kertovan yrityksen menestymisestä. Laskentatoimen kielipeliä taitaville tulosluku antaa toiminnalle pohjaa kertomalla omalta osaltaan menneestä ja antamalla viitteitä tule- vasta. Tämä siitä huolimatta, että kulun viittauksen kohdetta ei tiukasti ottaen ole oikeastaan olemassa ennen kuin luku on laskettu joidenkin ajatusmallien ja käytäntöjen kautta.⁹ Kettunen (1988, 8) paljastaa ilmiön luonteen osuvasti tote- amalla, että kannattavuus ei ole ongelma ennen kuin laskentasysteemi kertoo asian.¹⁰

Mielenkiintoisesti menosta ja kulusta puhutta- essa viitataan ilmiöihin, jotka ovat eri mielessä olemassa. Sanojen viittaamien ilmiöiden totuu- destakin on voidaan varmistua varsin eri keinoin. Siinä missä meno-sanan viittaaman ilmiön ole- massaolo on viime kädessä vastaavuutta sanan ja konkreettisen ilmenemismuodon kanssa, on kulu-sanan viittaaman ilmiön olemassaolo ja totuus yhteydessä aikojen saatossa muodostu- neeseen laskentatoimen ajattelumalliin. Niinpä etsittäessä oikeata kuluja ei ole toiveita päästä kiinni konkreettisen rahakasaan johon sanottua kuluja verrattaisiin, vaan vastausta on etsittävä yhteisistä pelisäännöistä. Tunnettujen sääntöjen avulla voidaan todeta, että tuo erä merkitään kuluksi välittömästi, mutta tuo erä aktivoidaan ja kirjataan kuluksi vähitellen. Yhteiset säännöt antavat vastauksen siitä mitä kulu on, sääntöjen taakse tai ohi ei ole mahdollista päästä.

Onkin selvää, että kulu-sanan tapauksessa on kulloisenkin pelin sääntöjen tunteminen olen- naista. Aikojen saatossa hyväksytyksi tulleet pelin säännöt kertovat oikeasta ja hyväksyttävästä menettelystä. Taitava pelaaja ei tietenkään ole pelkkä sääntöjen seuraaja, vaan hän oppii pela- maan peliä omaa asiaansa edistävällä tavalla. Esimerkiksi veroasioissa on luonnollista, että verojen minimoinnista kiinnostunut toimija ottaa huomioon EVL:n säännökset ja toimii niiden suh- teen omalta kannaltaan tarkoituksenmukaisella tavalla.¹¹

Perimmältään kulu-sanan viittauksen kohde jää kuitenkin arvoitukseksi, sillä menojen tuottovai- kutusten tarkka selvittäminen on ylivoimainen tehtävä, jolloin kysymys menojen laittamisesta tulojen kohdalle jää avoimeksi (vrt. Thomas 1969, 1974). Yleisessä kielenkäytössä arvoitukselli-

suus kuitenkin katoaa tarkoituksenmukaisuus- ja tyypittelypohdintojen taakse. Esimerkkinä tästä on laskentatoimen ammattilaisten kyky suurella tarkkuudella käsitellä erilaisia menoeriä ja nimetä kullekin erälle sille yleisesti, esimerkiksi kirjanpito- lainsäädännön ja/tai verolainsäädännön pohjalta, hyväksyty kuluksi kirjaamisen tapa. Kulu-sana viittaamasta ilmiöstä puhuttaessa onkin tunnistet- tava kaksi varsin erilaista ajattelutapaa. Ensinnä- kin ajatuksissa voidaan käydä päin tuntematonta, sitä jatkuvasti paremmin ymmärtämään pyrkien. Tällöin yritetään etsiä kauden kannattavuutta ja pyritään miettimään kuinka kulut olisi löydettä- vissä meno-tulon-kohdalle periaatteen hengessä. Toisaalta kulujen etsinnässä voidaan käydä päin ihmisten jotain tarkoitusta varten rakentamaa jär- jestelmää. Tällöin lopullinen tieto on mahdolli- nen, jos ei muuten niin KHO:ssa¹².

Paneutumalla laskentatoimen ajattelumalleihin ja opettelemalla pelin säännöt — joissa teorioilla, laeilla, normeilla, standardeilla ja käytännöillä on eri maissa erilainen painoarvo — periaatteessa kuka tahansa tulee oikeutetuksi osallistumaan peliin oikean kulun etsinnästä.¹³ Tällainen pelin avoimuus on luonnollisesti välttämätöntä, koska yhteiskunnan moninaisista organisaatioista kai- vataan laajasti tunnetuin laskentatoimen sään- nöin kerrottua tietoa moniin eri tarkoituksiin.

5.3 Kustannus

Kustannus-sanan viittaaman ilmiön olemas- saolon yhteydessä puolestaan puhutaan tarkoi- tuksenmukaisuudesta ja käyttökelpoisuudesta. Tällöin käyttökelpoisuutta useimmiten tarkastel- laan johdon näkökulmasta (näkökulmien proble- matiikasta ks. Pihlanto, 1993). Tämä sitoutuminen jonkun ryhmän tai yksilön näkökulmaan on merkittävä seikka kustannus-sanan tarkastelun kannalta. Sitoutuminen näyttää kiinni kielipelin keskeisen pelaajan — se on hän tai he, jotka määrittelevät tilannekohtaisen käyttökelpoisuu- den.

Kustannus-sana näyttääkin olevan melko sul- jetun kielipelin sana. Vakavaksi pelaajaksi, eli sanomaan mikä on oikea kustannus ei hev- in pääse. Tämä johtuu sekä kustannus-sanan mää- rittelystä että erityisesti piirteistä, jotka määritte- levät niitä reaalisen, elävän elämän kielipelejä, joihin kustannus-sana kuuluu. Edellä läpikäydyn kustannus-sanan käyttötavan tarkastelun poh-

jalta voidaan sanoa, että määritelmällisesti se henkilö, joka jossakin tilanteessa sanoo, että näin tehty uhrausten määrittely on käyttökelpoinen tulee samalla sanoneeksi, että tämä määrittely antaa oikean kustannuksen. Elävän elämän kielipeliä tarkasteltaessa huomataan, että ei ole helppo päästä asemaan, jossa kustannus-sanan oikea käyttö todetaan, eikä ole helppoa tuon kyseisen aseman ulkopuolelta arvioida kustannus-sanan käyttöä. Näyttää nimittäin siltä, että kustannus-sanan käyttö on tiukasti sidoksissa henkilö- ja tilannesidonnaiseen ymmärrykseen. Toiminnasta vastaavan ammattitaitoa ja tietoa on kunkin tilanteen olennaisten tekijöiden määrittely ja toimenpiteen vaatimien uhrausten arviointi¹⁴. Niinpä kielipelin keskeinen pelaaja on luonnollisesti sellaisessa asemassa, että hän voi perustellusti sanoa tietävänsä mitä kussakin tilanteessa tulee katsoa jonkin toimenpiteen uhraukseksi, eikä ulkopuolisen ole tuota väitettä helppo kumota¹⁵.

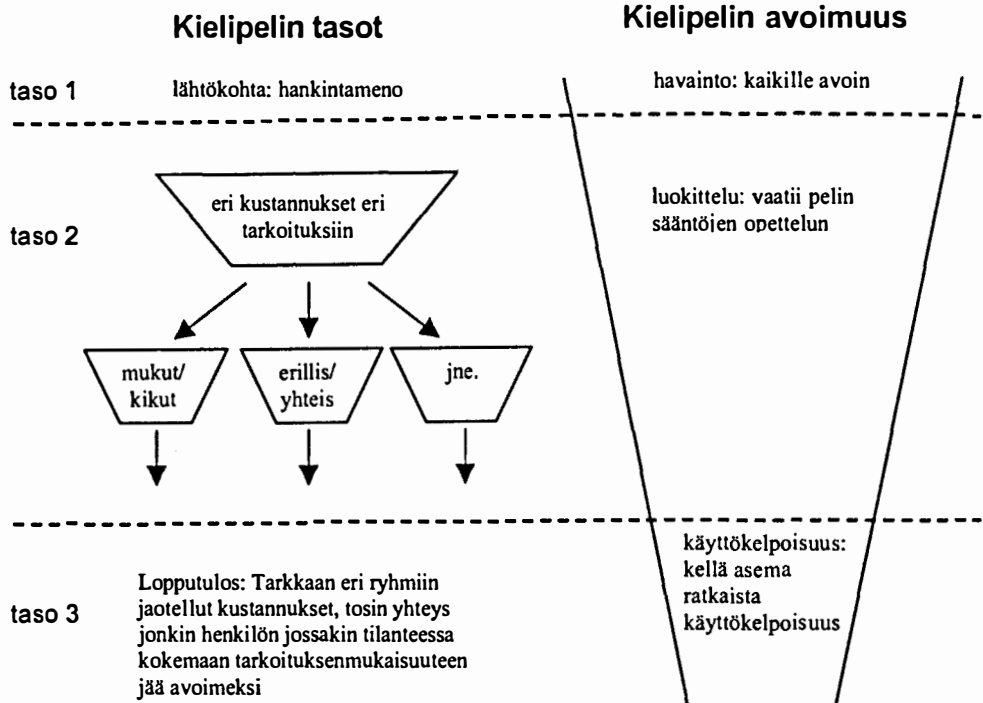
Kustannus-sanaa on myös vaikea sanoa ilman, että taustalta kuuluisi jotain tuotoista. Kustannuksista puhuttaessa on vaikea olla ajattelematta tuottoja, vaikka tuotoista ei välttämättä suorasanaisesti puhutakaan. Puhetta tuotoista voidaan hetkeksi lykätä, mutta samalla puhe tuotoista on ikään kuin odottamassa vuoroaan, mahdollisuutta astua esille. Selvästi jotkut seikat nostavatkin tuotot etualalle. Ajatelleen esimerkiksi tilannetta, jossa johtajalta vaaditaan selvitystä johonkin projektiin uhratuista menoista. Varmaankin hän vastaa puhumalla tuotoista sanomalle, että ne uhraukset olivat välttämättömiä sen ja sen asian tavoittelussa. Kustannusten ja tuottojen tiivis suhde antaa lisävalaistusta siihen, että miksi kustannus-kielipeli on suljettu. Kustannusten ja tuottojen suhde liittyy kannattavuuteen ja monia varmaan kiinnostaisi tietää millaisilla kustannuksilla on saatavissa uhraukset ylittäviä tuottoja. Kustannusten tietäminen lähestyy liikesalaisuuden tietämistä, ehkäpä kustannuksista ei välttämättä kuulu puhuakaan ulkopuolisille.

Voidaan myös kysyä, missä mielessä laskentatoimen raporttien pohjalta tehty yrityksen ulkopuolisen ja yrityksessä työskentelevän tulkinnat vastaavat toisiaan. Varmaankin molemmilla on ainakin jossain määrin oma kuvitelmansa siitä ilmiöstä, johon kustannus-sanalla ajatellaan viittaavan. Ja jos tulkinnat ovat erilaisia, niin mikä on viime kädessä kustannus-sanalla sisältö? Näin ajateltuna kustannus-sanalla yleinen ihmisistä

riippumaton määrittely jääkin helposti yleiseksi kustannuslajien luokitteluksi. Kustannuslajien luokittelua voisi ehkä kuvata kevyeksi ja yleiseksi peliksi, jonka säännöt asiantuntevat tuntevat, mutta jota vielä tarkennetaan kussakin erityisessä tilannesidonnaisessa kielipelissä. Tässä mielessä tilanteesta ja ihmisistä irrotettu puhe kustannuksista on vasta "verryttelyä", jonka pohjalta jotkut voivat edetä tilannesidonnaisiin peleihin.

Kuvio 1 kuvaa sitä kuinka kustannus-sanalla käyttöön näyttää liittyvän kolme erilaista kielipelin tasoa, joihin kuhunkin on omat pääsyaatimuksensa. Keveimmällä ja helpoiten mukaanmentävällä tasolla puhutaan kustannuksista menoina. Tällöin kustannus on rahankäyttöä ja siten ainakin periaatteessa aistein tarkastettavissa aivan kuten meno-sanalla yhteydessä edellä puhuttiin. Tätä kielipelin tasoa ei kuitenkaan pidetä riittävänä, vaan pikaisesti edetään seuraavalle tasolle, jossa etäännyttään menosta puhumalla vaihtoehtoiskustannuksista ja kustannusten luokittelusta erilaisiin kategorioihin. Vaikka luokitteluja on useita ja kilpaileviakin, niin tälle toiselle kielipelin tasolle on kuitenkin muodostunut tietty yhtenäinen kustannusten käsittelytapa. Tietyssä yhteydessä puhutaan muuttuvista ja kiinteistä kustannuksista, toisessa yhteydessä välittömistä ja välillisistä kustannuksista, jne. Samalla tuodaan esille näiden luokittelujen tarkoitus, mahdollisuudet, rajoitukset ja ongelmat. Nyt liikutaan varsin selvästi asiantuntijoiden yhteisesti sopiman säännösten alueella, koherenssin totuuden maailmassa. Oikean sanan käytön voi oppia ja peliin voi päästä mukaan opettelemalla pelin säännöt.

Usein näyttäkään tapahtuvan niin, että erityisesti laskentatoimen opetuksessa ja miksei muusakin kielenkäytössä tyydytään tarkastelemaan kustannusten erilaisia luokitteluja. Kuviossa 1 tämä tarkoittaisi pitäytymistä kielipelin toisella tasolla, laajalti tunnettujen luokittelujen tasolla. Tällä tasolla liikkuminen on tietysti välttämätöntä ja luonnollista, mutta ei täysin ongelmatonta. Välttämätöntä se on siksi, että esimerkiksi opetuksessa on tietysti ensin opetettava perusta eli yhteisesti sovitut pelisäännöt. Luonnollista tällä tasolla liikkuminen on siksi, että tähän peliin pääsee mukaan kohtuullisella pääsymaksulla — on vain opetettava pelin säännöt. Ongelmallista tällä tasolla liikkuminen on silloin, jos näiden sääntöjen opettamista tai oppimista pidetään riit-



Kuvio 1. Kustannus-sana ja kielipelin rajojen tiukkenemisen tasot.

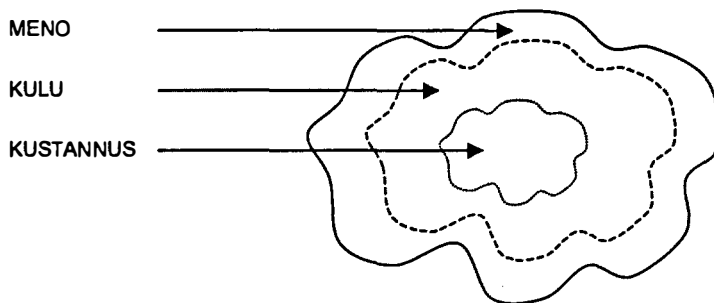
tävänä ja kaiken kattavana vastauksena siihen mitä kustannus oikeastaan on.¹⁶ Tällöin unohdetaan tämän kielipelin kolmas taso, jossa keskeistä on kustannusten yhteys tilannesidonnaiseen tarkoituksenmukaisuuteen ja käyttökelpoisuuteen. Itse asiassa vaikuttaa siltä, että perinteisen kustannuslaskennan tekstin voi nähdä laitteena, joka näyttää poistavan kustannus-käsitteeseen perimmältään kuuluvan epävarmuuden. Luokittelujen opettamisessa ja oppimisessa on riittävästi järkevän tuntuista puuhaa, joka tuntuu antavan varmanoloista uutta tietoa. Toisaalta kolmannen tason unohtaminen on tavallaan luonnollista myös siksi, että kustannuslaskennan tilannesidonnaisesta ja elävästä elämästä kertovasta käyttökelpoisuudesta on hämmästyttävän vähän tietoa. Jo melkein klassinen valitus löytyy Burchelliilta ja kumppaneilta (1980, 13):

"So many writers have pointed to the roles which accounting systems can and should play in providing relevant information for decision making .. However one problem with such a perspective is that the relationship between accounting informa-

tion and decision making rarely has been examined critically. The link has, in other words, been presumed rather than described" (vrt. kuitenkin vaikkapa Berlant ym. 1990; ks. myös Vehmanen 1995).

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Laskentatoimen kieli voi nykyään tuntua melko ongelmattomalta ja valmiiksi pureskellulta. Ehkäpä laskentatoimen ydinsanojen arvellaan saavuttaneen lopullisen muotonsa, jolloin niiden tarkempi pohtiminen voidaan kokea turhaksi. Varmaan myös arvellaan, että jo olemassaolevien termien opettelu ja opettaminen riittää. Jonkin asian ottaminen valmiina on aina kuitenkin myös ongelmallista, koska silloin ei tule kiinnittäneeksi huomiota siihen, kuinka ja millaisilla aineksilla valmiin rakentaminen on tapahtunut. Tältä pohjalta tämä kirjoitus on pyrkinyt purkamaan sujuvalta ja ongelmattomalta kuulostaa laskentatoimen kieltä osatekijöihinsä, jotta nähtäisiin joitakin niistä



Kuvio 2. Laskentatoimen ydinsanat ja kielipelin avoimuus.

rakennusaineista, joista laskentatoimen avainsanat on rakennettu.

Tarkastelussa purettiin ensin avainsanat kahtia, jolloin esille saatiin erottelu sanan ja sanan viittaamaan ilmiön välille. Tämä purkutyö mahdollisti huomion suuntaamisen siihen ilmiöön, johon sanan sovitaan jossakin kielipelissä viittaavan. Paljastui, että meno, kulu ja kustannus viittaavat kukin tyystin erilaisiin ilmiöihin. Menon viittaama ilmiö on konkreettista rahankäyttöä ja sitä kautta vaikkapa käsinkosketeltavaa todellisuutta. Kulun viittaamaan ilmiöön ei sen sijaan pääse käsin kiinni, vaan ilmiön olemassaolo perustuu tiettyihin sovittuihin pelisääntöihin, joita sovelletaan pelissä, jossa panoksena on kauden tuloksen etsintä. Ja viimein kustannus-sanalla viittaamaan ilmiön olemassaolon havaittiin perustuvan ratkaisevasti siihen, kuinka joku jossakin tilanteessa määrittelee käyttökelpoisuuden.

Laskentatoimen kielen käytön kannalta eksistenssianalyysin tulos on merkittävä erityisesti sen vuoksi, että se osoittaa kuinka laskentatoimen avainsanoihin voi päästä kiinni. Sanojen lähestytävyydessä on selviä eroja, ja eksistenssianalyysi paljastaa millä ehdoilla laskentatoimen avainsanat ovat määriteltävissä. Etsittäessä oikeata menoa voidaan vaatia nähtäväksi se rahamäärä, johon käytetyllä meno-sanalla viitataan. Meno-sana on siis ainakin periaatteessa kiinni otettavissa aistihavainnoin. Sen sijaan etsittäessä oikeata kuluja joudutaan tyytymään siihen, että oikea kulu on sidoksissa niihin käsityksiin, jotka liittyvät tuloksenlaskentaan ja menojen laittamiseen tulojen kohdalle. Kulun kiinniottaminen ei voi tapahtua irrallaan laskentatoimen tuloksenlaskentaa koskevista teorioista ja käytännöistä, vaan kyse on nimenomaan yhteisten määrittelyjen opettelusta. Ja etsittäessä oikeata kus-

tannusta joudutaan viime kädessä lähestymään sitä henkilöä, joka jossakin tilanteessa määrittelee sen mitä ja miten on tuossa kyseisessä tapauksessa kustannukseksi luettava. Muodostuu kolme laajuudeltaan ja pääsyaatimuksiltaan erilaista kielipeliä.

VIITTEET

¹Kaiken aikaa laskentatoimen ydinsanoille on olemassa pohdinnan tarvetta jo senkin vuoksi, että yritystoiminnan luonteen muuttuessa myös sitä kuvaavan laskentatoimen kielen voisi kuvitella muuttuvan. Tässäkin mielessä kielen analysoinnille on ilmeistä tarvetta, koska nykyisin laskentatoimen kieli näyttää monelta osin olevan kaukana yritystoiminnan johtamisen ajattelusta ja kielestä (vrt. Mäkinen 1991, 188).

²Perinteisesti tutkimuksia on jaoteltu empiirisiksi ja teoreettisiksi. Lienee kuitenkin niin, että esimerkiksi laskentatoimessa on melko vaikea tehdä (puhdasta) teoreettista tutkimusta. Usein kyllä kuulee puhuttavan teoreettisesta työstä. Tämä puhe on kuitenkin perusteetonta ja asioita sotkevaa silloin, jos teoreettisuuden sisältö on pelkästään se, että kyseisessä työssä ei ole tehty välitöntä tietäntyyppistä materiaalin keruuta, kuten kyselyjä taikka haastatteluja. Tällöin saattaa olla, että teoreettiseksi mainittu työ rakentuu sekä aikaisemmin julkaistujen tekstien varaan sekä tekijän aikaisempien kokemusten kautta syntyneeseen kykyyn löytää teksteistä jotakin uutta. Tällöin voisi olla selkeyttävää sanoa, että kyseessä on työ, jonka empiirisenä materiaalina ovat jotkut aikaisemmat julkaisut, joita on tarkasteltu jostakin tietystä tutkimusintressistä ja jonkin kokemuksen ja/ tai uuden näkökulman tarjoavan kirjallisuuden pohjalta lähtien.

³On selvää, että moni mainio laskentatoimen teksti jää tässä nimenomaisesti tarkastelematta. Olen kuitenkin päätenyt siihen, että mainituilla teoksilla saadaan kattavasti kuvattua tarkasteltavien laskentatoimen sanojen käyttötapaa tässä tiettyssä kirjallisuuden lajissa

(genressä).

⁴Mielenkiintoista on, että hyvinkin hankalla, jopa tiettyllä tavalla mahdolltomia, asioita pystytään hoitamaan kohtuullisella päänvaivalla, kun on olemassa aikaisemmat toimintamallit (vrt. tuloksen laskenta; ks. myös Donaldson & Lorsh 1983, jotka kertovat yrityksen sisäinen uskomusjärjestelmän merkityksessä vaikeissa johtamistilanteissa). Asioiden hankaluus paljastuu silloin, kun jokin asia pitäisi tehdä ensimmäistä kertaa. Ajatellaanpa vaikka niitä hankaluuksia, joita kauden tulosta laskemaan nimetty henkilö joutuisi kohtaamaan: a) jos hän ei tietäisi mitään tuloksenlaskennasta; b) jos hän tietäisi tulo-menon-kohdalle-periaatteen, mutta ei niitä yleisesti hyväksytyjä ratkaisuja, joiden avulla periaatetta sovelletaan. Ensimmäistä kertaa tekemisen hankaluus on hyvin nähtävissä julkisissa organisaatioissa, joissa joudutaan esimerkiksi hinnoittelua pohtimaan uudesta näkökulmasta. Valmiiden toimintamallien ja "oikeasta" tavasta kertovien vakiintuneiden käsitysten puuttuessa paljastuu hinnoitteluongelmakin "kaikessa vakavuudessaan".

⁵Riistama ja Jyrkkiö (1989, 73) tiivistävät kulujen ja kustannusten erot seuraaviin kohtiin: 1) Laajuusero: Liikekirjanpidossa saattaa esiintyä kuluja, jotka eivät ole kustannuksia (neutraalit kulut). Näitä ovat mm. sijotustappiot (joita syntyy, kun esim. osakeyhtiö, jonka osakkeita yritys omistaa tekee konkurssin). Toisaalta esiintyy kustannuksia, jotka eivät ole kuluja (lisäkustannukset). Oman pääoman korko ja yksityisyrittäessä omistajan palkka ovat esimerkkejä näistä. 2) Jaksotusero: Liikekirjanpidossa esimerkiksi poistokulut määritetään useimmiten verotuksen ja rahoitusnäkökohtien mukaan. Sitä vastoin operatiivisissa laskelmissa poistokustannukset pyritään määrittämään pitkävaikutteisten tuotannon tekijöiden taloudellisen pitoajan perusteella. 3) Arvostusero: Liikekirjanpidon kulut perustuvat yksinomaan hankintahintoihin. Kustannusten arvostuksessa sovelletaan usein menetetyt hyödyn periaatetta. Siten esim. aineskustannusten määrittämisessä saatetaan soveltaa jälleenhankintahintaa.

⁶So what? — voisi kysyä anglosaksisen kielialueen tieteilijä.

⁷Pragmaattisen totuusteorian yhteydessä viitataan usein amerikkalaiseen ajattelutapaan laajemminkin kuin pelkästään sen vuoksi, että pragmaattisen totuusteorian keskeisenä hahmona pidetään William Jamesia. Muistan, kun eräässä keskustelussa kerroin amerikkalaiselle professorille fenomenologisesta laskentatoimen tutkimuksestani. Hänen keskeinen kysymyksensä oli, että kuinka hän voi käyttää (consume) tutkimukseni tuottamia ajatuksia. Onnistuin kertomaan sen hänelle, mikä tietysti saattoi olla myös kohteliaisuutta hänen puoleltaan, siis ymmärryksen näyttelemistä; tai minun puoleltani pelkkä retorinen saavutus, siis vakuuttelun voitto ilman, että hankkeessani olisi ollut todellista sisältöä.

⁸Tammisen (1992) ideoimaa kehittämistutkimusta voidaan pitää pragmaattisen totuusteorian sovelluksena liiketaloustieteeseen. Kehittämistutkimuksessa

haetaan toimivaa ratkaisua — totuus on kehitetyn systeemin toimivuutta.

⁹Tässä yhteydessä voidaan kysyä, että syntyköö ilmiö "kauden tulos" siksi, että se lasketaan; vai onko tämä ilmiö odottamassa, että se paljastetaan tietyn toimenpitein siis laskentatoimen laskelmin. Jälkimmäinen vaihtoehto tuntuu ehkä nykyisin luonnollisemmalta, yleisesti puhutaan esimerkiksi sillä tavalla, että kauden tulos saadaan lasketua x päivää kauden päättymisen jälkeen. Ensimmäisen vaihtoehdon puolustajat voisivat taas varmaankin sanoa, että olisi ollut periaatteessa mahdollista, että nykyisen kaltaista kauden tulosta selvittävää laskentaa ei olisi koskaan keksitty, asiat olisi vaikka hoidettu rahavirtalaskelmin. Tällöin voitaisiin ajatella, että ilmiö "kauden tulos" ei olisi koskaan ollut olemassa, ainakaan se ei olisi ollut osa inhimillistä tietoisuutta. Tämän kirjoituksen kannalta on kuitenkin riittävää todeta, että kauden tulos ei ole käsin kosketeltavana olemassa (ks. myös Hinesin (1988) ja Pihlannon (1988) mielenkiintoiset artikkelit).

¹⁰Luonnollisesti esimerkiksi huonosti kannattava yritys ajautuu vaikeuksiin vaikka laskentajärjestelmä ei kertoisikaan mitään, menot eivät voi kovin pitkään ylittää tuloja. Kettusen havaintoa onkin luettava enemmän ilmiön perusluonteen tarkasteluna. Konkreettisenä esimerkkinä vaikkapa hyvin kannattava yritys, jossa laskentajärjestelmä kertoo ongelman — olemme jäljessä 100 MFIM:n tulostavoitteleesta. Tässä työssä en etene laskentatoimen käyttäytymistieteelliseen suuntaan, mutta erityisen mielenkiintoinen tutkimuskohde on se, että kuinka esimerkiksi mainitussa 100 MFIM:n tapauksessa osoitetaan organisaatioissa, että meillä on ongelma ja jotkin toimenpiteet ovat välttämättömiä. Mitä vaaditaan (laskelmilta, ihmisiltä, tilanvetäjiltä), jotta on uskottavaa sanoa organisaatioissa Thatcherilaisittain, "TINA", There Is No Alternative, tälle ja tälle toimenpiteelle.

¹¹Tätä taustaa vasten esim. USA:ssa vallitseva käytäntö kahdesta tilinpäätöksestä, toinen verottajalle (verotuspeli) ja toinen muille sidosryhmille (lähinnä ehkä meno-tulon-kohdalle -peli; matching -peli) saattaa olla hyvin perusteltu ratkaisu. Tällöin on kaksi peliä, joiden ajatus, tarkoitus, säännöt ja vähitellen hyväksytyt menettelytavat ovat asiantuntijoiden opeltavissa. Verotuksen silmällä pitäminen samalla kun pitäisi kertoa kausikohtaisesta tuloksesta näyttäisi aiheuttavan laskentatoimeen oman pelinsä, jossa on jossakin teoreettisen ja käyttökelpoisuuteen pohjautuvan todellisuuden välimaastossa. Tässä todellisuusluokassa pelataan teoreettiseen todellisuuteen kuluilla asiolla tiettyä tarkoitusta — verojen keräystä — varten rakennettua säännöstä vasten, jolloin raporttien lukijan saattaa olla vaikea tietää millä painoarvolla nämä eri tavoitteet ovat lukujen muotoutumiseen vaikuttaneet.

¹²Esimerkiksi: KHO 20.6.1994 T 2898. Vaihto-omaisuuden aikarajat. Omaisuuden luovuttamisajankohta. Varastointi asiakkaan tiloissa. Yhtiö valmisti asiakkaiden paperikoneille räätälöityjä kudoksia, viiroja ja huopia. paperikoneiden keskeyttämättömän käynnin

takia kudosvaihtoja ei aina voitu ennakolta suunnitella. Valmistajan ja sen asiakasyhtiöiden välillä oli varastointisopimuksin sovittu, että asiakas luovuttaa valmistajayhtiölle varastointitilat, joihin valmistaja toimittaa kudokset sovittuna aikana aikana säilytettäväksi valmistajan lukuun, kunnes ne erikseen luovutetaan asiakkaalle. Toimitetut kudokset jäivät valmistajayhtiön omistukseen ja valmistaja vastasi niiden palovakuutuksesta. Valmistajalla oli oikeus inventoida varasto ilman eri ilmoitusta omalla kustannuksellaan. Varastossa olevat tuotteet katsottiin sopimuksen mukaan luovutetuksi asiakkaalle, kun ne otettiin varastosta käyttöön. Käyttöönotto tapahtui joko silloin, kun pakkaus avattiin kudoksien paperikoneelle asettamista varten tai kun asiakas siirsi tuotteen fyysisestä valmistajan lukuun pidetystä varastosta omaan varastoonsa. Käyttöönottohetkellä siirtyi myös omistusoikeus ja mahdollinen vahinkoriski. Kun varastossa tuotteita lisäksi pidettiin erillään asiakkaan varastoista, tuotteet katsottiin valmistajan vaihto-omaisuudeksi siihen asti, kun ne sopimusehtojen mukaisesti otettiin asiakkaan käyttöön (Verotus, 1994, 609).

¹³Luonnollisesti laskentatoimen eri ammattikunnat ja jopa kansakunnatkin ovat kiinnostuneita "pelimestarin" kaavusta eli "viimeisen ja lopullisen" tietämyksen hallinnasta koskien esimerkiksi kulu-sanan oikeaa käyttöä. Suomen tilannetta selkeämmin laskentatoimen ammattikuntakiistat leimuavat Englannissa, jossa eri instanssit näyttävät lähes tulkoon kilpailevan antamalla erilaisia kirjanpitoa koskevia suosituksia. Esimerkiksi Michel Power (1991) kertoo tutkimuksessaan kamppailusta, jossa eri instanssit pyrkivät pääsemään keskeiseksi vaikuttajaksi ja asiantuntijaksi siihen, miten tuotemerkkien aktivointi tulisi järjestää. Kansakuntakiistoja puolestaan valaisee Hopwoodin (1990, 84-85) esitys "true and fair view" näkemyksen renessanssista: "Indeed the status given to the phrase (the true and fair view) for many years was suitable for its rather lowly if not insignificant ritualistic role, until the debates surrounding the accounting implications of the United Kingdom's entry into the European Community. Faced initially with an accounting directive influence by German practice and concerns, the British profession reacted with horror, (...) the British profession rediscovered the relevance of the true and fair view." (ks. myös Tamminen & Manninen, 1995).

¹⁴Kyse on organisaation sisäisestä tiedon tuottamisesta ja tiedon hallinnasta, siis tietoa joillekin ei välttämättä kaikille. Varmaankin esimerkiksi R&D:n kohdalla on helppo huomata, että tietoa tuotetaan organisaation ja asiakkaiden käyttöön mutta ei välttämättä yleisesti jaettavaksi. Samoin kustannus-tiedon yhteydessä voidaan kysyä kuten William Evan (1987), "Knowledge for whom?" Tilannekohtaisen kustannus-sanan oikea käyttö saattaa sisältää tietoa, joka halutaan "patentoida", jolloin kyseiseen kielipeliin pelaajaksi pääsykin on rajoitettua.

¹⁵Kustannus-sana ongelmallisuutta voidaan myös tarkastella seuraavalla hypoteettisella ajatuskokeilulla.

On esimerkiksi ajateltavissa tilanne, jossa pitkään tehtävässään työskennellyt talousjohtaja on vakaasti sitä mieltä, että yksikön johtaja ei ymmärrä kustannuslaskennasta juuri mitään. Tällöin talousjohtajan mielestä kaiken järjen mukaan tarkoituksenmukainen laskentaportti ei ehkä saakaan osakseen ansaitsemaansa kohtelua. Voidaan kysyä, missä mielessä talousjohtajan mielestä tarkoituksenmukaisella raportilla esiintyneet luvut ovat kustannuksia, jos ne talousjohtajan käsityksen mukaan eivät toimitusjohtajan tajunnassa viittaakaan niihin ilmiöihin, joihin ne talousjohtajan mielestä viittaavat. Tähän kuvitteelliseen (ei ehkä kuitenkaan mahdolliseen) asetelmaan kuuluu tietysti vielä se mahdollisuus, että talousjohtajan arvio johdon käsityksyyvystä on harhaan osunut. Ehkäpä pitkään laskentatöitä työkseen tehnyt on kehittänyt oman ajattelutapansa ja hänen on mahdotonta hyväksyä, että hänen toimittamillaan raporteilla ei todellakaan ole paljoa merkitystä johdon maailman hahmotukselle ja toiminnalle. Tai ehkäpä johtaja käyttää raporteja tavalla, jota talousjohtaja itse ei ymmärrä, raportin käytökelpoisuus on toimitusjohtajalle jotain muuta kuin talousjohtaja luulee sen olevan. Niinpä yhteisymmärrys kustannus-sanasta ja sanan viittaaman ilmiön tarkasta muodosta saattaa olla hankala kahden melko samanlaisen kokemustaustan omaavien kesken. Tämä antaa aavistaa niitä ongelmia, joita kohdataan pyrittäessä järkevään kustannus-sanan käyttöön hyvin erilaisten kokemustaustan omaavien kesken.

¹⁶Usein opetuksessa ja muussakin puheessa pyritään asia tarkastelemaan "valmiiksi asti". Kustannuksista puhuttaessa riittävän monien luokittelujen esittely tekee omalta osaltaan tehtävän, syntyy tunne uuden tietämyksen kertymisestä ja sen toisille välittämisestä. Eikä perustietämyksen luontia luokittelujen avulla sinänsä voikaan moittia. Kustannus-sanan kohdalla lienee kuitenkin syytä miettiä millaiseen tuntemukseen opetuksen taikka vaikkapa oman ajattelunsa rajoittaa. Tämän raportin perusteella vaikuttaa nimittäin siltä, että kustannus-sanan viittaama ilmiö on perusuonteeltaan tuntematon, muuttuva ja jatkuvasti ajattelemaan haastava. On jatkuva ongelma miettiä mikä olisi jonkun jossakin tilanteessa toimivan kannalta tarkoituksenmukainen kustannusten haltuunotto. Ihmisten ajattelun muuttuminen ja organisaatioiden sisäisen ja ulkoisen toimintaympäristön muutos aiheuttavat sen, että kustannusten olemuksesta ei voine muotoutua kiinteää totuutta. Ehkäpä kustannuslaskijoiden opetuksessa olisikin luotava valmiuksia, joiden pohjalta erilaisiin olosuhteisiin sijoituttaessa osattaisiin tunnistaa kunkin tilanteen keskeiset ihmisiin liittyvät ja organisaatioon ja sen toimintaympäristöön kuuluvat tekijät. Kustannuslaskijan vaatava tehtävä ei ehkä olekaan niinkään löytää ne oikeat kustannukset, vaan ennemminkin kyse on kunkin tilanteen pohjalta tehdystä onnistuneesta tulkinna, jonka pohjalta ymmärretään mikä on organisaation jäsenien kokemus käytökelpoisesta tiedosta. Tulkinnan pohjalta on sitten laadittava kustannuslaskennan raportointistrategia (raportit, käytäväkeskustelut, yhtei-

set kehittämishankkeet, jne.) sellaiseen muotoon, että sillä voi olla ajatuksia herättävä paikkansa organisaation toimijoiden ajattelussa.

LÄHTEET

- Arto, E. & Leppiniemi, J. & Koskela, M. & Pitkänen, E.: Yrityksen toiminta ja laskentatoimi. Keuruu: KY-Palvelu, 1992.
- Berlant, D. & Browning, R. & Foster, G.: How Hewlett-Packard Gets Numbers It Can Trust. Harvard Business Review, 1990, p. 178-183.
- Burchell, S. & Clubb, C. & Hopwood, A. & Hughes, J. & Nahapiet, J.: The Roles of Accounting in Organization and Society. Accounting, Organization & Society, 1980, p. 5-27.
- Donaldson, L. & Lorsh, J. W.: Decision Making at the Top. New York: Basic Books, 1983.
- Evan, W.: Knowledge for whom? Social Epistemology, 1987, p. 155-162.
- Hines, R. D.: Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality. Accounting, Organizations and Society, 1988, p. 251-261.
- Honko, J.: Liiketaloustiede. Helsinki: Weilin+Göös, 1978.
- Hopwood, A.: Ambiguity, Knowledge and Territorial Clims: Some Observations on the Doctrine of Substance over Form. A Review Essay. British Accounting Review, 1990, p. 79-87.
- Järvinen, R. & Prepula, E. & Riistama, V. & Tuokko, Y.: Uudistettu kirjanpitolainsäädäntö. Espoo: Weilin+Göös, 1994.
- Kettunen, P.: Financial Flows and Magic Mirrors. Financial Accounting in a New Perspective. Jyväskylä: University of Jyväskylä: Advanced Management Education Centre, 1988.
- Kettunen, P.: Yritys ja yhteiskunta. Jyväskylä: Atena, 1989.
- Lammenranta, M.: Tietoteoria. Helsinki: Gaudeamus, 1994.
- Leiwo, M.: Kielitieteen peruskäsitteitä. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto, Suomenkielen ja viestinnän laitos, 1981. Jyväskylän yliopisto, Suomen kielen ja viestinnän laitoksen julkaisuja, No. 27, 1981.
- Manninen, A.: The Experience of knowledge in Everyday Accounting. A Study of Finnish Accounting Managers. The European Accounting Review, 1995, p. 455-483.
- Mäkinen, V.: Accounting as a Part of Strategic Thinking. Teoksessa: Näsi, J (Ed.): Arenas of Strategic Thinking. Helsinki: Foundation for Economic Education, 1991.
- Niiniluoto, I. & Taiminen, L.: Totuus. Suomen Filosofisen Yhdistyksen tutkijakollokvio, Helsingin yliopiston Filosofian laitos, 1980.
- O'Connor, D. J. & Carr, B.: Introduction to the Theory of Knowledge. Witham (UK): Harvester Press, 1982.
- Pihlanto, P.: Onko laskentatoimi (kirjanpito) vain rahanprosessin kuvausta? Liiketaloudellinen aikakauskirja, 1988, s. 320-345.
- Pihlanto, P.: Keskustelua metodologisesta ajattelusta laskentatoimen tutkimuksen ja käytännön päätöksenteossa. Liiketaloudellinen aikakauskirja, 1993, s. 177-188.
- Power, M.: The Politics of Brand Accounting. Paper presented in EIASM workshop, Frankfurt-am-Main, 1991.
- Riistama, V. & Jyrkkiö, E.: Operatiivinen laskentatoimi. Espoo: Weilin+Göös, 1989.
- Sterling, R. R.: Toward a Science of Accounting. Texas: Scholars Book, 1979.
- Tamminen, R.: The Development Inquiry Approach. Liiketaloudellinen Aikakauskirja, 1992, s. 42-61.
- Tamminen, R. & Manninen, A.: Difference is Beautiful. Linguistic Variety as Richness in the European Accounting Project. Jyväskylä: University of Jyväskylä, School of Business and Economics, 1995. University of Jyväskylä, School of Business and Economics, Working Paper No.152, 1995.
- Thomas, A. L.: The Allocation Problem in Financial Accounting Theory. USA: American Accounting Association, 1969. American Accounting Association, Studies in Accounting Research No. 3.
- Thomas, A. L.: The Allocation Problem: Part Two. USA: American Accounting Association, 1974. American Accounting Association, Studies in Accounting Research No. 9.
- Varto, J.: Filosofian taito. Jyväskylä: Kirjayhtymä, 1994.
- Vehmanen, P.: On the Peculiarity of the Product Cost Concept. Liiketaloudellinen aikakauskirja, 1992, s. 226-242.
- Vehmanen, P.: Laskentatoimen yhteydet yrityksen johtamiseen. Liiketaloudellinen aikakauskirja, 1995, p. 106-115.
- Verolait 1995. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus, 1995.
- Verotus. 5/1994.
- Wittgenstein, L.: The Blue and Brown Books. Oxford (UK): Blackwell, 1964.
- Woolley, A. D.: Theory of Knowledge. London: Hutchinson, 1966.