

TAMPEREEN YLIOPISTO

Taloustieteiden laitos

YMPÄRISTÖRAPORTOINNIN SISÄLTÖ JA LAADULLISET LÄHTÖKOHDAT

Helsingin, Tampereen ja Turun ympäristöraportoinnin arviointi vuosien 2001-2003
tilinpäätöksissä

Finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi

Pro gradu -tutkielma

Toukokuu 2006

Ohjaaja(t): Lasse Oulaisvirta

Tiina Heikkilä

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Taloustieteiden laitos Finanssivaltio ja julkisyhteisöjen laskentatoimi
Tekijä:	HEIKKILÄ, TIINA
Tutkielman nimi:	Ympäristöraportoinnin sisältö ja laadulliset lähtökohdat - Helsingin, Tampereen ja Turun ympäristöraportointi vuosien 2001-2003 tilinpäätöksissä
Pro gradu –tutkielma:	77 sivua
Aika:	Toukokuu 2006
Avainsanat:	ympäristöraportointi, ympäristöraportti, GRI-ohjeet,

Ihmiset ovat huolissaan ympäristöstä. Suurimmat paineet ovat yrityksillä, jotka hyväksikäyttävät luonnonvaroja tuotannontekijöinä, mutta myös kunnat ovat vastuussa ympäristöstä. Niiden laaja, viimekäden vastuu alueen kaikista toimijoista on lisännyt kiinnostusta ympäristöraportointiin. Ympäristöraportointi on johdon ja suunnittelun työväline, joka mahdollistaa viestinnän ympäristöön liittyvistä tavoitteista, toimenpiteistä ja tuloksista.

Tutkimuksessa tarkastellaan kunnallista ympäristöraportointia. Tavoite on selvittää ympäristöraportoinnin sisältöä ja laadullisia lähtökohtia. Ympäristöraportoinnin laatua arvioidaan yleisten laadullisten vaatimusten perusteella. Sisältöä verrataan vaatimuksiin, jotka perustuvat Euroopan komission antamaan suositukseen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa, kirjanpitolautakunnan (KILA) kuntajaoston yleisohjeeseen kuntien ja kuntayhtymien ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä tilinpäätöksissä sekä Global Reporting Initiative (GRI) -järjestön ohjeisiin yhteiskuntavastuullisesta raportoinnista.

Empiriaosassa arvioidaan Helsingin, Tampereen ja Turun ympäristöasioiden esittämistä ja raportointia vuosien 2001-2003 tilinpäätöksissä. Osassa esitellään kuntien ympäristöpolitiikan, kestävän kehityksen ja ympäristöjohtamisen lähtökohtia. Johdantoa seuraa esitys tarkasteluviuosien tilinpäätöksiin sisältyvistä ympäristötavoitteista sekä muista ympäristöön liittyvistä huomioista ja maininnoista. Neljänneksi arvioidaan tilinpäätösraportoinnin sisältöä ja laadullisia lähtökohtia.

Laadullisia lähtökohtia osalta tutkimus korosti ympäristöraportoinnin noudattavan samoja peruseriaa kuin muu taloudellinen raportointi. Raportointiprosessissa tarkastellaan kysymyksiä raportoinnin tavoitteesta palautekanaviin sekä pohditaan rakennetta, tietosisältöä, tiedon keruun ja esittämisen mahdollisuuksia. Laadullisia peruslähtökohtia ovat luotettavuus, käyttökelpoisuus ja käytännöllisyys. Luotettavuudessa yhdistyy toiminnan läpinäkyvyys ja tiedon verifioitavuus. Käyttökelpoisuutta kuvaavat täydellisyys, oleellisuus ja oikea-aikaisuus. Käytännöllisyys korostaa tiedon selkeyttä ja ymmärrettävyyttä.

Ympäristöasiat näkyvät tuloslaskelmassa, taseessa, liitetiedoissa ja toimintakertomuksessa. Tuloslaskelmassa ei ole välttämätöntä esittää erikseen ympäristötuottoja ja -kuluja, mutta tarvittaessa ne voidaan esittää tuloslaskelman liitetiedoissa. Taseeseen liitetty ympäristöinvestointeja, -varauksia ja mahdollisia siirtovelkoihin kirjattavia eriä. Ympäristöasioiden esittämisen kannalta keskeisiä liitetietoja ovat muun muassa arvostus- ja jaksotuseriaa sekä arvostus- ja jaksotusmenetelmät, satunnaiset erät, erittely pakollisista varauksista ja selvitys niiden muutoksista sekä annetut vastuusitoumukset ja kirjanpitovelvollista koskevat taloudelliset vastuut. Toimintakertomuksen tulee antaa tiedot ympäristöasioiden hallinnasta, ympäristötoiminnasta ja tunnusluvut ympäristösuorituskyvystä sekä sisältää viittaus erilliseen ympäristöraporttiin.

Kaikkien esimerkkikuntien kohdalla, erityisesti Turussa, ympäristöasioiden raportointi vuositilinpäätöksissä tulisi lisätä. Koska kaikki kunnat julkaisevat erillisiä ympäristöraportteja tai raportoivat kestävän kehityksen toteutumisesta, samoja tietoja olisi järkevää hyödyntää vuositilinpäätöksissä. Turun tilinpäätöksiin ei sisällynyt yhtäkään ympäristötavoitetta, kun Tampereen ja Helsingin tilinpäätöksissä niitä oli useampia. Turun tilinpäätökset sisälsivät muutenkin vähän ympäristömainintoja tai -näkökohtia. Tampereen ja Helsingin tilinpäätösraportointi sisälsi toiminnan ympäristövaikutusten kuvaamista sekä toimenpiteitä ympäristötietoisuuden lisäämiseksi ja ympäristöhaittojen vähentämiseksi tai poistamiseksi. Tilinpäätöksen rakenne oli kaikilla samanlainen ja eroavuudet koskivat tiedon esittämistapaan. Merkittävimmät eroavaisuudet liittyivät toiminnallisten tavoitteiden ja investointien raportointiin.

SISÄLLYSLUETTELO

TIIVISTELMÄ

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	1
1.1	Ympäristöasioiden merkitys	1
1.2	Ympäristöraportoinnin lähtökohta	1
1.3.	Ympäristöraportoinnin kehitys	2
1.4.	Aikaisempi tutkimus	3
2	TUTKIMUSSUUNNITELMA	5
2.1	Tutkimuksen tavoitteet	5
2.2	Tutkimuskysymykset ja -menetelmät	6
2.3	Tutkimuksen rajaukset	8
3	YMPÄRISTÖRAPORTOINTI	11
3.1	Ympäristöraportointiprosessi	12
3.2	Ympäristöraportoinnin laadullisista lähtökohdista	13
3.3	Ympäristöraportointi ja laskentainformaation tuottamisen konventiot	15
3.4	Ympäristöasiat tilinpäätöksessä	16
4	YMPÄRISTÖASIAT KUNNAN TILINPÄÄTÖKSESSÄ	18
4.1	Määritelmät	18
4.2	Ympäristöasiat osana lakisäätteistä tilinpäätösinformaatiota	19
4.3	Ympäristömenojen, -tulojen ja -vastuiden kirjaamis- ja laskentaperiaatteista	20
4.4	Tilinpäätöksessä esitettävien taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden lähtökohdat	22
5	EUROOPAN KOMISSION SUOSITUS YMPÄRISTÖRAPORTOINTI-VELVOITTEEKSI	24
5.1	Tase	24
5.2	Liitetiedot ja toimintakertomus	25
6	GRI – RAPORTOINTIOHJEET	27
6.1	Raportoinnin periaatteet	27
6.2	Raportoinnin sisältö	30

7	YHTEENVETO: YMPÄRISTÖRAPORTOINNIN LAADULLISET LÄHTÖKOHDAT JA SISÄLTÖ	32
7.1	Laadulliset lähtökohdat	32
7.2	Kunnallisen ympäristöraportoinnin sisältösuositukset	33
8	YMPÄRISTÖRAPORTOINNIN ARVIOINTI HELSINGISSÄ, TAMPEREELLA JA TURUSSA	36
8.1	Case Helsinki	36
8.1.1	Ympäristöasiat tilinpäätösraportoinnissa vuosina 2001-2003	38
8.1.2	Tilinpäätösraportoinnin arviointi	40
8.2	Case Tampere	43
8.2.1	Ympäristöasiat tilinpäätösraportoinnissa vuosina 2001-2003	45
8.2.2	Tilinpäätösraportoinnin arviointi	49
8.3	Case Turku	53
8.3.1	Ympäristöasiat tilinpäätösraportoinnissa vuosina 2001-2003	56
8.3.2	Tilinpäätösraportoinnin arviointi	54
8.4	Esimerkkikuntien arviointitulosten vertailua	59
9	JOHTOPÄÄTÖKSET	64

LÄHDELUETTELO

1 JOHDANTO

1.1 Ympäristöasioiden merkitys

EU-kansalaiset ovat vakavasti huolissaan elinympäristönsä ja koko maanosan ympäristö- ja terveystekijöiden tulevaisuudesta. Suurimmat huolenaiheet ovat liikennekysymykset, jätteiden synnyn vähentäminen ja luonnonvarojen käytön järjeistäminen. EU-kansalaiset eivät luota talouden ja politiikan päättäjiin siinä, että nämä osaisivat asettaa kansalaisten huolenaiheet oikeaan arvojärjestykseen. Päättäjiltä vaaditaan uutta asennetta ja uusia toimintatapoja, jotta ympäristöasiat nähtäisiin yhtä tärkeinä päätöksenteon kriteereinä kuin talous- ja sosiaalipolitiikan tavoitteet.¹

Ympäristöongelmien ja suurten ympäristöonnettomuuksien vuoksi huoli ympäristön tilasta on kasvanut ja noussut yhdeksi merkittävimmistä yhteiskunnallisen keskustelun aiheista. Vuonna 1972 Rooma klubin julkaisema raportti ”*Kasvun rajat*” tunnusti ensi kertaa ympäristön hyödyntämisen rajallisuuden. Suurimmat paineet ja odotukset kohdistuvat edelleen yrityksiin, jotka ensisijaisesti hyväksikäyttävät luonnonvaroja tuotannon tekijöinä. Koska yritykset hallitsevat suurinta osaa teollisesta tuotannosta, niiden ympäristöön kohdistuvilla toimilla on merkittävät seuraukset ja vaikutukset. Vastuu ympäristöstä ei kuulu ainoastaan yrityksille. Myös kunnat ovat vastuussa ympäristöstä. Kunnan ympäristövastuu on laajempi kuin yrityksen, sillä kunta on se, joka viimekädessä vastaa alueen muiden toimijoiden ympäristövaikutuksista.

1.2 Ympäristöraportoinnin lähtökohta

Ympäristöraportointi on organisaation keino viestittää ympäristöön liittyvistä tavoitteista, toimenpiteistä ja tuloksista. Se on johtamisen ja suunnittelun työväline, joka auttaa ympäristöasioiden hallintaa. Ensimmäisenä ympäristöraportoinnin omaksuivat suuret teollisuusyritykset, joiden jäljellä muut ovat seuranneet. Monet eri kansainväliset tahot ovat antaneet ohjeita ja suosituksia, mutta mitään vakiintunutta standardia tai edes yksimielisyyttä ympäristöraportin sisällöstä ei ole.²

¹ Euroopan komission ympäristöjaoston Eurobarometriselvitys 2002. Aamulehti 10.8.2002

² Sjöblom-Niskala: Ympäristöraportointi

Kunnissa ympäristöraportointi on monesti lähtenyt liikkeelle ympäristönsuojeluohjelmien laatimisesta ja seurannasta. Raportointi on palvellut kunnan ympäristöviranomaisia ja heidän tietotarpeitaan. Ajan kuluessa ympäristöraportointia on kuitenkin pyritty kehittämään kokonaisvaltaisempaan suuntaan. Ympäristöä kuormittavat tekijät ja niihin kohdistuvat vähentämistoimenpiteet ovat korvanneet ympäristön tilan seurantaraportit.

Hyvä ympäristöraportointi perustuu toimivaan ympäristölaskentaan. Laskentatoimen huomattava rooli päätöksenteossa ja suunnittelussa on vaikuttanut myös ympäristölaskentatoimen kehittämiseen, koska päättäjät näkevät asiat monesti juuri laskentatoimen tuottamien tunnuslukujen avulla. Kunnan ympäristölaskentatoimi rekisteröi, mittaa ja raportoi ympäristötietoa kunnan hallinnolle, kunnan alueen toimijoille sekä muille sidosryhmille.³

1.3 Ympäristöraportoinnin kehitys

Vaikka ympäristöraportointi onkin 1990-luvun ilmiö, talouden ja ympäristön väliset kysymykset nousivat esille jo 1960-luvulla. Vuonna 1972 Rooman Klubin julkaisema ”*Kasvun rajat*” tunnusti ensimmäisen kerran maapallon rajalliset resurssit. Aikaisemmin passiiviset organisaatiot aktivoituivat 1980-luvulla, jolloin ympäristölainsäädäntö alkoi kehittyä ja ympäristötietoisuus kasvoi nopeasti mm. suurten ympäristöonnettomuuksien seurauksena.⁴ 80-luvulla esiteltiin ensimmäisen kerran kestävän kehityksen käsite, jonka ytimen muodosti ympäristö- ja talouspolitiikan yhteensovittaminen. Nykyisin kestävä kehitys korostaa yhteiskuntavastuullista toimintaa, jossa talouden ja ympäristökysymysten rinnalle on nostettu sosiaalinen ulottuvuus. Vuonna 1992 pidetyssä YK:n ympäristö- ja kehityskonferenssissa Rio de Janeirossa annettiin Agenda 21 -toimintaohjelma, jolla tavoiteltiin kestävän kehityksen periaatteiden muuttamista käytännön toimiksi. Opit ovat levinneet myös kuntasektorille yli kansallisten rajojen Tanskassa Ålborgissa hyväksytyyn paikallisen toimintaohjelman (Local Agenda 21) hyväksymisen myötä.⁵

Nykyisin ympäristöraportoinnissa informaatio keskittyy panos-tuotostietoihin. Painopiste tulisikin siirtää vaikutuksiin ja tuloksiin. Vaikuttavuuden lisäksi erilaiset elinkaari-

³ Ympäristö ja terveys-lehti 8/98, Tiina Antila: Ympäristölaskentatoimi kunnassa s.45

⁴ Laskentatoimi LASKA160: luentomateriaali

⁵ Pylsy-Vaini-Oulasvirta: Kunnan ympäristölaskentatoimi ja -tarkastus

analyysit tuovat lisäarvoa ympäristöraportin lukijalle. Luotettavuuden ja käyttökelpoisuuden näkökulmasta suurin lisäarvo muodostuu kuitenkin ympäristöraportin verifiointista, jonka avulla varmistutaan tietojen oikeellisuudesta. Onkin odotettavaa, että jatkossa verifiointi nähdään ympäristöraportoinnin edellytyksenä. Kaiken kaikkiaan ympäristöraportoinnin kehitystä vie parhaiten eteenpäin muutos organisaatiokulttuurissa ja ajattelutavassa. Ympäristöön liittyviä asioita ei tulisi nähdä vain suhde- ja PR-toimintana, vaan ympäristö tulisi olla yksi organisaation perusarvoista. Ympäristö tulisi mieltää osaksi hyvää hallintoa.⁶

1.4 Aikaisempi tutkimus

Tampereen yliopistossa on valmistunut useita kymmeniä ympäristöön liittyviä tutkimuksia 2000-luvulla. Suurimmassa osassa tutkimuksista ympäristö rinnastetaan fyysiseen elinympäristöön, asuin- tai yhdyskuntarakenteeseen. Suositujia teemoja ovat olleet myös ympäristöviestintä, -imago ja -mielikuvat. Vastaavasti harvinaisempaa on edelleen ympäristön ja laskentatoimen yhdistäminen ja ympäristön käsittely talouden näkökulmasta. Finanssihallinnon ja julkisyhteisöjen laskentatoimen pääaineessa valmistui vuonna 2003 kaksi ympäristöraportointia käsittelevää pro gradu -tutkielmaa. Samu Lagerströmin tutkielma *"Laskennalliset erät kuntasektorin ympäristöraportoinnissa, erityistarkastelussa Tampereen kaupunki"* keskittyy ympäristöraportoinnissa käytettyjen laskennallisten erien tarkasteluun ja Ilkka Mannisen työ *"Kestävän kehityksen raportointi – tausta, kehitys ja ohjeistukset"* esittelee ympäristöraportointia yhtenä kestävä kehityksen osatekijänä.

Yksi ensimmäisistä ympäristöraportointia käsittelevistä tutkimuksista oli Mikael Niskalan lisensiaattityö *"Yrityksen laskentatoimi: Ympäristöraportoinnin mittausulottuvuudet ja mittauskokeilu"* vuodelta 1995. Niskala on kysytty luennoitsija ja yksi johtavista ympäristökysymysten asiantuntijoista maassamme. Niskala on palkitun *"Ympäristölaskentatoimi"* -kirjan (1996) toinen kirjoittaja ja kirja on ensimmäinen suomenkielinen teos ympäristölaskentatoimesta. Ympäristöraportointia ovat tutkineet myös johtavat konsulttiyritykset. Tuokko, Deloitte & Touche (1996) tarkasteli suomalaisten pörssiyritysten ympäristöraportointia vuonna 1995 ja KPMG (1999) suoritti kansainvälisen vertailututkimuksen ympäristöraportoinnin kehityksestä. Anette Vainin tutkimus *"Ympäristöra-*

⁶ Laskentatoimi LASKA160: luentomateriaali

portointi suomalaisissa suuryrityksissä” on vuodelta 1996. Tutkimuskohteena oli 30 teollisuusyrityksen ympäristöraportointi vuosina 1987, 1990 ja 1993. Ensimmäisiä kuntasektorille suunnattuja tutkimuksia oli Tiina Antilan opinnäytetyö ”*Ympäristölaskenta-toimen menetelmien luokittelu sekä soveltuminen ympäristöongelmien käsittelyyn kunnissa*” (1999).

Suomen Kuntaliitto on toteuttanut yhteistyössä Efektia Oy:n⁷, ympäristöministeriön ja yksittäisten kuntien kanssa erinäisiä ympäristölaskentatoimen hankkeita. Ensimmäiset julkisella sektorilla toteutetut alan kehityshankkeet olivat *Kunnan ympäristölaskenta-toimi ja -tarkastus (YLA)* sekä sitä edeltänyt esitutkimus. Kunnan ympäristölaskenta-toimi ja -tarkastus toteutettiin vuosien 1997–1998 välisenä aikana tavoitteena kokeilla ja soveltaa ympäristölaskentatoimen lähestymistapoja kuntasektorille. Hankkeeseen osallistui yhdeksän kuntaa: Helsinki, Tampere, Kuopio, Jyväskylä, Kouvola, Ulvila, Naantali, Suomussalmi ja Nakkila. Tampereen kaupungilla oli hankkeen aikana oma ympäristötilinpäätöshanke, joka huipentui ympäristötilinpäätöksen laadintaan vuodelta 1997. YLA-hanketta seurasi *Ympäristölaskentatoimen, -raportoinnin ja -tarkastuksen kehittämishanke (YMLA)*, joka syventyi ympäristöjohtamiseen ja tiedonhankintaan. Kehittämishanke toteutettiin vuosina 1999–2000.

Vastauksena ympäristöraportin laatimisen kasvaneeseen kysyntään Efektia Oy toteutti yhteistyöprojektin *Ympäristöraportoinnin verkostohanke* kuntaliiton kanssa vuosina 2001–2002. Hankkeeseen osallistuivat Helsinki, Hämeenlinna, Jyväskylä, Riihimäki ja Tampere. Tavoitteena oli, että jokainen mukana ollut kunta laatisi ympäristöraportin. Hankeen avulla pyrittiin luomaan toimintamalli kunnallisen ympäristöraportin laatimiselle. Mukana olleista tahoista Riihimäen kaupunki, Jyväskylän kaupungin tekninen palvelukeskus sekä Hämeenlinnan seudun kansanterveystyön kuntayhtymän ympäristö-osasto laativat ympäristöraportin hankkeen aikana⁸.

⁷ Efektia Oy ja Kuntakoulutus fuusioituivat. Uusi yritys, Efeko Oy, aloitti toimintansa 1.1.2005.

2 TUTKIMUSSUUNNITELMA

2.1 Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksessa tarkastellaan kunnallista ympäristöraportointia. Tavoitteena on selvittää ympäristöraportoinnin laatua ja sisältöä jäsentämällä kirjavaa ympäristöraportointikäytäntöjen kenttää. Ympäristöraportoinnin laatua arvioidaan yleisten laadullisten vaatimusten perusteella. Raportoidun ympäristöinformaation on oltava luotettavaa, täydellistä, olennaista, ymmärrettävää, käyttökelpoista ja selkeää. Sisältövaatimuksia ympäristöraportoinnille on useita, sillä standardoituja, kaikkien hyväksymää raportoinnin viitekehystä on ollut vaikea muodostaa. Tässä tutkimuksessa kunnallisen ympäristöraportoinnin sisältöä verrataan vaatimuksiin, jotka perustuvat Euroopan Unionin komission antamaan suositukseen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa, kirjanpitolautakunnan (KILA) kuntajaoston yleisohjeeseen kuntien ja kuntayhtymien ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä tilinpäätöksissä sekä Global Reporting Initiative (GRI) -järjestön ohjeisiin yhteiskuntavastuullisesta raportoinnista. Tutkimuksessa tarkastellaan kunnallista ympäristöasioiden esittämistä ja raportointia laadun ja sisällön näkökulmasta ottamatta kantaa ympäristölaskennan tai ympäristöraportoinnin tekniseen toteutukseen.

Erilaisten ympäristötutkimusten ja -julkaisujen määrä on kasvanut nopeasti viimeisten kymmenen vuoden aikana. Kasvu selittyy osaksi asenteiden ja arvojen muutoksella, mutta myös tietoisuus ympäristöasioista on lisääntynyt. Huoli ympäristöstä on saanut monet ihmiset vaatimaan vastuullista toimintaa ympäristön hyväksi luoden paineita yrityksille, kunnille, järjestöille ja muille ympäristöä toiminnassaan hyödyntäville tahoille. Ympäristöraportointia on pääosin tutkittu yritys sektorin näkökulmasta, mutta myös kunnat ovat ryhtyneet erilaisiin hankkeisiin ja selvityksiin kunnallisen ympäristöraportoinnin kehittämiseksi.

Tämän tutkimuksen selkeää luonnetta on vaikea määritellä. Tutkimuksessa on piirteitä sekä kuvailevasta että kartoittavasta tutkimuksesta. Kuvaileva tutkimus etsii tarkkoja kuvauksia tutkittavasta ilmiöstä ja sen piirteistä sekä dokumentoi niitä. Kartoittava tut-

⁸ Efektia Oy: Ympäristöraportointi kunnallisissa organisaatioissa s.3

kimus pyrkii avaamaan vähemmän tunnettua ilmiötä ja jäsentää sitä yleisellä tasolla.⁹ Luokiteltaessa tutkimuksia kuuluvaksi kvalitatiivisen (laadullisen) tai kvantitatiivisen (määrällisen) tutkimuksen piiriin, tämä tutkimus lähtee liikkeelle laadullisen tutkimuksen perusolettamuksista¹⁰:

- Tutkimus on luonteeltaan kokonaisvaltaista tiedon hankintaa.
- Tutkija suosii ihmistä tiedon keruun välineenä luottaen enemmän havaintoihin kuin mittausvälineisiin.
- Kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti.
- Jokaista tapausta käsitellään ainutlaatuisena ja aineistoa tulkitaan sen mukaisesti.

2.2 Tutkimuskysymykset ja -menetelmät

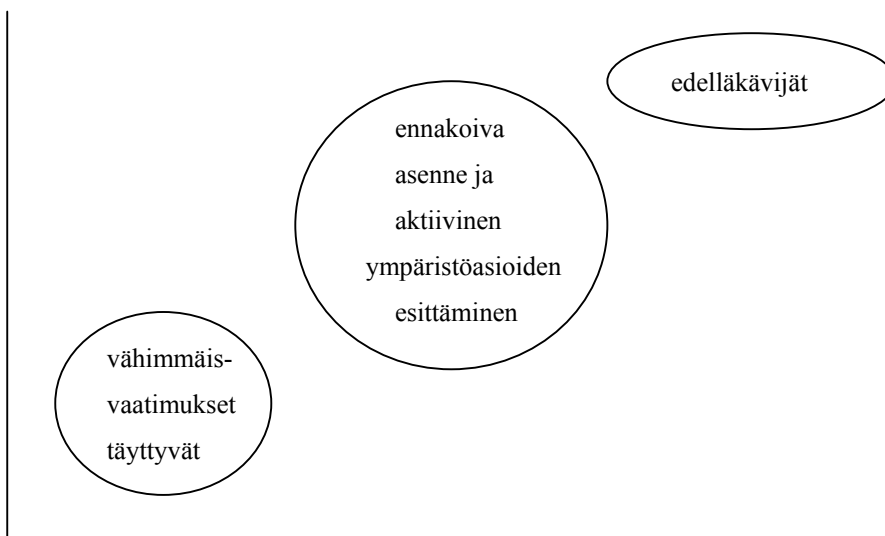
Ympäristöraportoinnin suurin ongelma on epäluotettavuus. Ympäristöraportoinnille tyypillisiä piirteitä ovat sekavat käytännöt, informaation vertailukelvottomuus ja hyväksikäytön vaikeus. Käsitteiden määrittelemättömyys on yksi keskeisistä syistä ympäristöraportoinnin tuottamalle epäluotettavalle informaatiolle. Tämä korostuu siinä, että laskelmissa käytetään usein laatijoiden omia arvioita. Omiin arvioihin ja tuntumaan perustuvat myös laskelmiin sisällytettävät erät, koska yleisesti hyväksytyjä määritelmiä ympäristömenoista tai -tuloista ei ole. Käytäntöjen yhtenäistämiseksi ja luotettavan ympäristöinformaation tuottamiseksi erilaiset kansainväliset tahot ovat antaneet suosituksia ja kannanottoja ympäristöasioiden esittämisestä, joista toistaiseksi merkittävin ja varteenotettavin on Euroopan komission antama suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa.

Komission suosituksen merkitystä korostaa kirjanpitolautakunnan (KILA) lausunto, jonka mukaan suositus on hyvän kirjanpitotavan mukainen ja siksi kirjanpitolautakunta pyrkii sen käyttöönoton edistämiseen. Komission suositus nähdään tilinpäätösdirektiivinä ja kirjanpitolakia täydentävänä ohjeena. Komission suositus ulottuu myös kuntasektorille, sillä KILA:n kuntajaosto on antanut yleisohjeen kuntien ja kuntayhtymien ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä, joka perustuu soveltuvin osin Euroopan komission suositukseen.

⁹ Hallintotieteiden metodologian johdantokurssi (HALLP3): luentomateriaali

¹⁰ täydellinen luettelo kts. Hirsjärvi-Remes-Sajavaara 1997, s.155

Tutkimus tarkastelee laadullisia lähtökohtia ja sisältösuosituksia erillisinä kokonaisuuksina. Laadullisten lähtökohtien osalta arvioidaan ympäristötiedon muodostamaa kokonaisuutta sekä sitä, missä määrin informaatio täyttää asetetut laatuvaatimukset. Sisällön arvioinnissa lähtökohdan muodostavat komission suosituksen, KILA:n kuntajaoston yleisohjeen ja GRI-ohjeiden perusteella laaditut arviointikriteerit. Esimerkkikuntien ympäristöraportoinnin arvioinnista saatuja tuloksia tarkastellaan tutkimuksen lopuksi osana laajempaa kokonaisuutta. Alla on esitetty kuvio ja kuvaus ympäristöraportoinnin ja ympäristöasioiden esittämisen tasoista (Kuvio1). Vertaamalla saatuja tutkimustuloksia kuviossa esitettyihin ympäristöraportoinnin tasoihin, nähdään mille tasolle esimerkiksi kunnat asettuvat oman toimialansa sisällä.



Kuvio1. Ympäristöasioiden raportoinnin taso ja ympäristöasioiden esittäminen

Vähimmäisvaatimukset täyttävään ympäristöraportointiin liittyy vihreitä sanoja, tiedotteita ja esitteitä sekä lyhyt kuvaus ympäristöasioista tilinpäätöksessä. Ympäristöraportointi on laadullista, kuvailevaa informaatiota toiminnan ympäristövaikutuksista ja suojelutoimenpiteistä. Informaatio perustuu jälkiseurantaan, minkä vuoksi toiminnassa korostuu jo tapahtuneiden virheiden ja vahinkojen minimointi tai korjaaminen. Ennakoiva asenne pyrkii nimensä mukaisesti huomioimaan ympäristöasiat etukäteen ja varmistamaan, ettei toiminnasta aiheudu ympäristöhaittoja tai -vahinkoja. Ympäristöraportoinnilta edellytetään laadullisen informaation lisäksi myös määrällistä ja rahamääräistä ympäristötietoa. Ympäristökysymykset mielletään osaksi suunnittelua ja päätöksentekoa. Siten ympäristöasioita sisältyy toimintakertomuksen lisäksi mahdollisesti tuloslaskelmaan, taseeseen tai liitetietoihin. Ympäristöraportoinnin edelläkävijät ovat tulevaisuuden tekijöitä, jolle ympäristöraportoinnista on muodostunut muun taloudellisen in-

formaation esittämiseen verrattavaa rutiinia. Ympäristöraportointi on kiinteä osa tilinpäätösraportointia. Ympäristöasiat esitetään erillisessä ympäristöraportissa, joka sisältää ympäristötilinpäätöksen liitetietoinen.

Tutkimuksen tavoitteet voidaan tiivistää seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

1. Mitä on ympäristöraportointi?

Tarkoitus on antaa kuva siitä, mitä ympäristöraportointi on ja miten se sijoittuu laskentatoimen kentässä. Lisäksi tutkimuksessa pohditaan ympäristöraportoinnin erityispiirteitä kuntasektorilla.

2. Mitkä ovat ympäristöraportoinnin laadulliset lähtökohdat ja peruseriaatteet? Mistä ympäristöraportointi muodostuu?

Tutkimus pyrkii selvittämään ympäristöraportoinnin laadullisia lähtökohdita ja sitä, poikkeako ympäristöraportoinnin lähtökohdat muusta taloudellisesta raportoinnista.

3. Mitä hyvä ympäristöraportti sisältää? Mikä on EU:n komission suositus ja siihen perustuva KILA:n kuntajaoston yleisohje? Mitä GRI-ohjeet sanovat ympäristöasioiden raportoimisesta?

Tarkastelussa ovat komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä sekä kirjanpitolautakunnan (KILA) kuntajaoston yleisohje kuntien ja kuntayhtymien ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä. Kokonaisuutta täydentävät GRI-ohjeet kestävän kehityksen ja yhteiskuntavastuun raportoinnista. Tavoite on muodostaa ohjeiden perusteella kriteerit sisällön arvioimiselle.

4. Miten kunnat raportoivat ympäristöasioistaan?

Kysymyksen avulla selvitetään kunnallista ympäristöraportointia käytännössä: miten, ja mitä ympäristöasioita kunnat raportoivat. Lisäksi arvioidaan, täyttääkö ympäristöraportointi laadulliset vaatimukset ja periaatteet.

2.3 Tutkimuksen rajaukset

Tässä tutkimuksessa ympäristöraportointi ymmärretään ja mielletään organisaation keinoon viestittää ympäristöön liittyvistä tavoitteista, toimenpiteistä ja tuloksista. Ympäristöraportointi on tavallisen tilinpäätösraportoinnin laajennus, jonka avulla organisaatio

välittää tietoa toiminnan vaikutuksista fyysiseen ympäristöön. Se on keino ylläpitää luottamusta ja viestittää toiminnan vastuullisuudesta ja avoimuudesta.¹¹

Ympäristöraportointi on osa ulkoista ympäristölaskentatoimintaa. Ympäristölaskentatoimi voidaan määrittellä pyrkimyksiksi laajentaa perinteistä laskentatoimintaa kattamaan ympäristöön liittyvät kysymykset sekä organisaation vaikutukset fyysiseen ympäristöön.¹² Laajemmin tarkasteltuna ympäristölaskentatoimi on osa yhteiskunnallista laskentatoimintaa, joka huomio päätöksenteon taloudellisten vaikutusten lisäksi myös yhteiskunnalliset vaikutukset ja raportoi tavallista laajemmalle sidosryhmäjoukolle¹³. Yhteiskunnallisen laskentatoimen avulla pyritään huomioimaan toiminnan ulkoisvaikutukset ja sisällyttämään ne laskelmiin. Niskala ja Mätäsaho toteavatkin kirjassaan ”Ympäristölaskentatoimi” ympäristölaskennan olevan seurausta fyysiseen ympäristöön kohdistuvien haitallisten ulkoisvaikutusten käsittelytarpeesta.

Ympäristölaskentatoimi voidaan jakaa perinteisen laskentatoimen tavoin sisäiseen ja ulkoiseen laskentaan. Sisäisen ympäristölaskennan tarkoitus on auttaa johtamista ja päätöksentekoa tarjoamalla informaatiota esimerkiksi tuotteiden ja tuotannon ympäristövaikutuksista ja niihin sisältyvistä kustannuksista ja hyödyistä¹⁴. Ulkoinen ympäristölaskenta liittyy ulospäin raportoitavaan ympäristötietoon ja raportointimenetelmien kehittämiseen sekä ympäristöön kohdistuvien vaikutusten taloudelliseen arvottamiseen¹⁵. Tämä tutkimus liittyy ulkoiseen ympäristölaskentatoimeen ja tarkastelee sitä nimenomaan ympäristöraportoinnin näkökulmasta.

Tutkimuksen tarkoitus on esitellä ympäristöraportoinnin sisältöä, ei keskittyä raportoinnin tekniseen toteuttamiseen. Komission suosituksen tärkeyttä korostaa se, että suositus viitoittaa suuntaa, jota kohti ympäristöasioiden käsittelyssä tullaan menemään. GRI -ohjeet olen valinnut puhtaasti ns. ”mutu-tuntuman” perusteella, koska tulevaisuudessa ympäristövastuu mielletään osaksi suurempaa yhteiskuntavastuun kokonaisuutta. Vastaavasti erillinen ympäristöraportti korvataan yhteiskuntavastuuraportilla. GRI -ohjeet tarjoavat raportoinnin viitekehyksen, jonka avulla voidaan tuottaa virallista tilinpäätöstä

¹¹ Niskala-Mätäsaho: Ympäristölaskentatoimi

¹² Pyly-Vaini-Oulasvirta: Ympäristölaskentatoimi ja -tarkastus s.15

¹³ Vaini: Ympäristöraportointi suomalaisissa suuryrityksissä s.7

¹⁴ Vaini: Ympäristöraportointi suomalaisissa suuryrityksissä s. 13-14

¹⁵ Niskala-Mätäsaho: Ympäristölaskentatoimi s.79

täydentävää ja laajempaa informaatiota¹⁶. Ohjeisto yhdistää taloudelliset, sosiaaliset ja ekologiset osa-alueet ja tarjoaa työvälineen näiden alueiden vaikutuksista raportoinnille. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan ainoastaan GRI -ohjeissa julkilausuttuja raportointiperiaatteita ja ympäristöasioiden raportointiin liittyviä sisältövaatimuksia.

Tutkimuksen empiriaosassa tarkastellaan valittujen esimerkkikuntien ympäristöraportointia ja sitä, täyttääkö se ympäristöraportoinnin laadulliset lähtökohtavaatimukset ja periaatteet. Lisäksi tarkastelu kohdistuu ympäristöraportoinnin sisältöön: mitä ympäristöasioita raportoidaan, miten raportointi on toteutettu ja minkälainen kokonaisuus asioista muodostuu. Empiriaosan esimerkkikunnat ovat Helsinki, Tampere ja Turku. Esimerkkikunnat olen valinnut koon perusteella. Koska kunnat ovat Suomen mittakaavassa suurkaupunkeja, ne eivät voi sivuuttaa toimintansa ympäristövaikutuksia. Valituista esimerkkikunnista Helsinki ja Tampere ovat osallistuneet johdannossa mainittuihin ympäristölaskennan eri kehittämishankkeisiin, kun Turussa ympäristöön liittyvät toimintatavat ovat muodostuneet omakohtaisen kokeilun ja oivalluksen kautta.

Empiriaosassa ympäristöraportointia tarkastellaan osana kunnan tilinpäätösraportointia, koska tilinpäätösraportointi on vakiintunutta ja standardisoitua. Juuri vakiintumattomat käytännön ja sekavat menetelmät tekevät erillisten ympäristöraporttien vertailun erittäin vaikeaksi. Ympäristöraportoinnin tarkasteluajanjakso käsittää vuosien 2001, 2002 ja 2003 tilinpäätökset. Vuodet olen valinnut täysin mielivaltaisesti, eikä niihin liity erityisiä perusteluja. Tarkasteluajanjakso sisältää kolme peräkkäistä tilinpäätös vuotta, koska useampi vuosi antaa selkeämmän kokonaiskuvan ympäristöraportoinnin muutoksista ja kehityksestä.

¹⁶ Tilisanomat 4/2004 s.43

3 YMPÄRISTÖRAPORTOINTI

Ympäristöraportointi on organisaation keino viestittää ympäristöön liittyvistä tavoitteista, toimenpiteistä ja tuloksista. Ympäristöraportoinnin avulla organisaatio voi vastata eri tahojen odotuksiin ja vaatimuksiin. Niskala ja Mätäsaho jakavat kirjassaan ”Ympäristölaskentatoimi” odotukset ja vaatimukset neljään ulottuvuuteen. Yleisellä tasolla organisaation tulee kertoa ympäristöpolitiikastaan, jota se noudattaa ja, johon se on sitoutunut. Toiseksi organisaatiolta edellytetään informaatiota konkreettisista vaikutuksista ympäristöön. Kolmanneksi raportoinnin tulee kertoa ympäristösuojeluun uhrattujen kustannusten määrä ja neljänneksi ympäristöraportoinnin tulee antaa kuva siitä, kuinka organisaatio on hoitanut ja aikoo vastaisuudessa hoitaa ympäristöön liittyvät velvoitteensa. Ympäristöraportointi perustuu vapaaehtoisuuteen, mutta asenteiden ja arvomaailman muuttuminen sekä lainsäädäntö ja kasvava kansallinen ja kansainvälinen ohjeistus ovat herättäneet sekä yritykset että kunnat ymmärtämään ympäristöasioiden tärkeyden. Ympäristöraportoinnin kehittämiseen kannustavat kustannussäästöt, riskien tunnistaminen ja minimointi, kilpailuetu sekä positiivisen mielikuvan rakentaminen. Kuntaorganisaatiossa kannustavia tekijöitä ovat lisäksi ympäristön tilan jatkuva parantaminen ja siten asukkaiden hyvinvoinnin edistäminen.¹⁷

Ympäristöraportoinnin ajatuksia ja malleja sovellettaessa on huomioitava, että kunta eroaa yrityksestä monessa suhteessa. Kunnalla on yritystä laajempi ympäristövastuu, sillä se on viime kädessä vastuussa kaikista alueen toimijoiden aiheuttamista ympäristövaikutuksista. Lisäksi kunnan tulee edistää kestävää kehitystä alueellaan. Helsingin kaupungin ympäristöraportissa (2001, s.7) määritellään kunnan ympäristövastuu seuraavasti: ”Kaupungin tehtäviin kuuluu siis ohjata ja kannustaa muita toimijoita alueellaan ja lähiympäristössä siten, että haitalliset ympäristövaikutukset minimoidaan ja siten turvataan kaupungin asukkaille luonnontaloudellisesti kestävä elinympäristö”.

Kunnan päätöksenteossa tärkeässä roolissa ovat yhteiskunnalliset vaikutukset taloudellisten näkökohtien rinnalla samalla, kun yritys tavoittelee liiketaloudellista kannattavuutta maksimoimalla tulot ja minimoimalla menot. Kunnan ja yrityksen välillä merkittävä ero liittyy päätöksentekijöihin. Koska kunnan päätöksentekijä on maallikko, päätöksentekoaikojen selkeys, yksinkertaisuus ja ymmärrettävyys korostuvat. On myös

¹⁷ Pylsy-Vaini-Oulasvirta: Ympäristölaskenta ja –tarkastus s.10

muistettava, että kunnallinen päätöksentekotilanne on politiikan teon tapahtumapaikka. Päätöksiin vaikuttavat eri intressiryhmien näkemykset ja arvot, jopa ennalta sovitut kompromissit ja sopimukset. Jokaisella kuntalaisella on oltava edellytykset osallistua ja vaikuttaa kunnan toimintaan ympäristöasioissa. Kuntalaisille on kerrottava, mitä kunta tekee ympäristön hyväksi, mitä se maksaa, miten kunta ohjaa muita alueella toimivia organisaatioita ja mikä on ko. toimenpiteiden vaikutus ympäristön tilaan^{18 19}.

3.1 Ympäristöraportointiprosessi²⁰

Ympäristöraportointiprosessin (Kuvio2) lähtökohta on tavoitteen määrittely: mitä organisaatio haluaa ympäristöraportoinnilla saavuttaa. Yleisesti tärkeimpinä tavoitteina pidetään avoimuuden lisäämistä ja sidosryhmien tietotarpeiden parantamista. Kun tavoite on selvillä, päätetään raportin rakenteesta ja tietosisällöstä. Se saattaa olla vaikeaa, koska pakollista formaattia ei ole olemassa. Rakennetta ja tietosisältöä pohdittaessa on syytä huomioida, mitä on jo olemassa ja selvittää, tarvitseeko kaikkea lähteä rakentamaan alusta asti. Lisäksi on tärkeää kuunnella ja kartoittaa sidosryhmien intressejä, odotuksia ja toivomuksia. Lähtökohtia pohdittaessa on tiedostettava kunnan kaksijakoinen rooli ympäristöasioissa, sillä oman toiminnan lisäksi kunta on alueensa ympäristöviranomaisen. Tämä seikka tulee huomioida kunnallisessa ympäristöraportoinnissa, koska onnistunut raportointi kattaa sekä viranomaistehtäviin sisältyvän ympäristösuojelun valvonnan ja ohjauksen että oman toiminnan ympäristövaikutukset.²¹

Seuraavaksi organisaation on ratkaistava tiedon keruun ongelma. Ongelmana sitä voidaan pitää siksi, ettei ympäristötietojen keräämisestä ole vielä muodostunut samanlaista rutiinia ja käytäntöä kuin taloudellisen tilinpäätösinformaation keruusta. Tämä on osasyynä, miksi ympäristöraportointi ei tänä päivänä pidetä yhtä luotettavana kuin tilinpäätösraportointia. Käytännössä ympäristötietojen keruu lähtee siitä, mitä jo olemassa olevat laskentajärjestelmät tuottavat.

Ympäristötiedon esittäminen on oleellinen osa raportointiprosessia. Sillä ei ole merkitystä ympäristöraportin ulkoasun kannalta, esitetäänkö ympäristöasiat erikseen vai osa-

¹⁸ Rönkkö: Opas ympäristötilinpäätöksestä hallintokunnille s.11

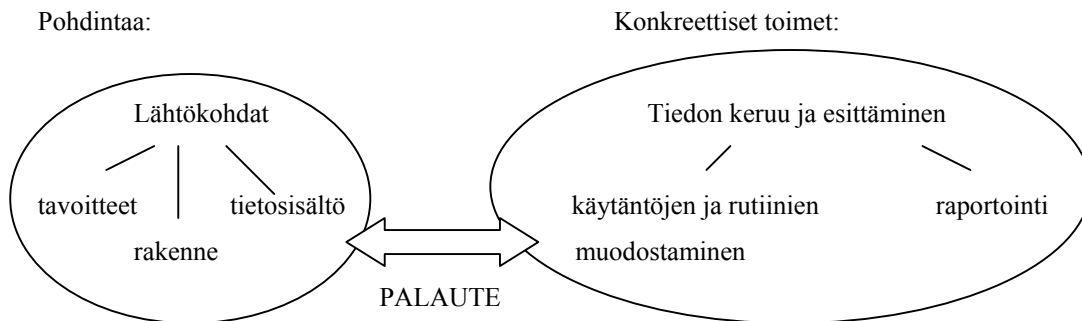
¹⁹ Kappaleessa esitetään Tiina Antilan listaamia eroja tutkielmassaan ”Ympäristölaskentatoimen menetelmien luokittelu sekä soveltuminen ympäristöongelmien käsittelyyn kunnissa”

²⁰ Mätäsaho-Niskala-Tuomala: Ympäristölaskenta johdon apuvälineenä s.132-142

²¹ Helsingin kaupungin ympäristöraportti 2001 s.48

na taloudellista tilinpäätöstä. Raportti on oleellinen osa organisaation viestintää ja imagoa. Ennen julkaisemista johto hyväksyy siinä esitettävät tiedot. Myös verifiointi tulee suorittaa ennen raportin julkaisemista. Verifiointi tarkoittaa kolmannen osapuolen suorittamaa tarkastusta tietojen oikeellisuudesta. Tarkastajan antama lausunto tulee sisällyttää julkaistavaan ympäristöraporttiin.

Lopuksi raportointiprosessin onnistuminen tulee varmistaa palautteella. Sitä varten on varmistettava kanavat, joilla tiedon hyväksikäyttäjät voivat antaa kritiikkiä, kommentteja ja kehitysehdotuksia. Saadun palautteen perusteella prosessia voidaan arvioida objektiivisesti ja tehdä tarvittavia parannuksia.



Kuvio2. Ympäristöraportointiprosessi.

3.2 Ympäristöraportoinnin laadullisista lähtökohdista

Ympäristöraportoinnissa pätee samat laadulliset vaatimukset ja periaatteet kuin taloudellisessa raportoinnissa yleensä: ymmärrettävyys, olennaisuus, täydellisyys, luotettavuus, käyttökelpoisuus ja selkeys²². Ympäristöraportointi ei ole vakiinnuttanut asemaansa siten, kuin muu taloudellinen raportointi. Ympäristöraportoinnissa ongelmana on tiedon luotettavuus, sillä ympäristöraportoinnissa tiedot kerätään monin eri menetelmin useista eri järjestelmistä. Tiedot eivät välttämättä ole yhteismitallisia ja tietojen tuottaminen perustuu vakiintumattomiin mittausten menetelmiin. Monesti laskelmien sijasta on käytettävä arvioita. Informaatiojärjestelmät ovat erillisiä yksikön muista tietojärjestelmistä eikä vastuu tiedon keräämisestä ole aina yksiselitteistä.²³ Ympäristöraportoinnin tarkoitus on kertoa, mikä vaikutus ympäristöllä on tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan laadullisen ja määrällisen informaation muodossa. Yksinkertaisimmillaan

²² Mätäsaho-Niskala-Tuomala: Ympäristölaskenta johdon apuvälineenä s.62–63

²³ Mätäsaho-Niskala-Tuomala: Ympäristölaskenta johdon apuvälineenä s.137

laadullinen informaatio sisältää selvityksen ympäristöriskeistä ja -mahdollisuuksista SWOT-analyysin tapaan. Vastaavasti määrämuotoisella tiedolla viitataan ympäristötuotoihin, -kuluihin ja -investointeihin sekä ympäristöön liittyviin varauksiin, vastuihin tai muihin sitoumuksiin.

Henrik Sjöblom ja Mikael Niskala esittävät kirjassaan *Ympäristöraportointi (1999)* asioita, joihin tulisi kiinnittää huomiota ympäristöraportoinnissa.²⁴

- Lähtökohtana on johdon sitoutuminen ja tuki ympäristöraportoinnille.
- Raportoinnin tulee antaa yleiskuvaus toiminnan laajuudesta ja eri toimintojen ympäristövaikutuksista tai ympäristönäkökohdista. Lukijalle on tarpeen havainnollistaa toiminnan suhde keskeisiin ympäristöongelmiin.
- Tärkeää on tehdä tiettäväksi ympäristöstrategia ja ympäristöpolitiikan pääpiirteet sekä selvitys ympäristöpolitiikan soveltamisesta käytäntöön. Selvitys ympäristöasioiden organisoinnista, vastuunjaosta ja johtamisesta auttaa lukijaa ymmärtämään ympäristöasioiden hallinnan kokonaisuutta.
- Ympäristöraportoinnin tavoite on antaa informaatiota mitattavista tavoitteista ja niiden toteutumisesta sekä määrällisesti että laadullisesti. Aika ajoin on syytä tarkastella, mittaako organisaatio oikeita asioita. ”Sitä johdetaan, mitä mitataan” -periaate edellyttää, että tavoitteiden seurantaan on kehitetty avainlukuja ja mittareita, jotka konkretisoivat ympäristöpolitiikan tai -ohjelman pyrkimyksiä.
- Raportoinnin uskottavuus ja luotettavuus edellyttävät selvityksiä tarkastuksista ja auditoinneista tuloksineen.
- Raportoinnin tulisi sisältää laskelmia ympäristötuotoista, -kustannuksista ja ympäristöön liittyvistä investoinneista, koska organisaation on voitava esittää, mikä vaikutus ympäristöasioilla on tulokseen ja taloudelliseen asemaan.
- Raportoinnissa on hyvä muistaa avoimuus: tuodaan julki sekä hyvät että huonot uutiset.
- Raportoinnilla tulee olla kohderyhmä, jolle ympäristöraportti etupäässä suunnataan. Kaikkea kaikille -tyyli ei todennäköisesti kerro kenellekään mitään. Oleellista on selvittää, mitä sidosryhmät haluavat tietää.

²⁴ Olen täydentänyt listan kohtia muilla lähdeluettelossa mainittujen lähteiden tiedoilla.

3.3 Ympäristöraportointi ja laskentainformaation tuottamisen konventiot²⁵

Ympäristöraportoinnin on täytettävä yleiset laskentainformaation tuottamiselle hyväksytyt periaatteet eli konventiot. Niiden suora soveltaminen ei ole ongelmattonta ja on tärkeää tiedostaa periaatteiden lähtökohdat ympäristölaskentatoimessa. Kirjanpitoa pitävä talousyksikkö muodostaa erillisen laskentakokonaisuuden, jonka liiketapahtumia seurataan erillään muiden talousyksiköiden tapahtumista. Ympäristölaskentatoimessa tilivelvollisuus on laajempi ja tilivelvollisuuden tulisi huomioida myös ympäristö. Tästä johtuen laskentakokonaisuuksien rajat hämärtyvät, koska on vaikea osoittaa tietyn ympäristövaikutuksen kuuluvan tietyille laskentakokonaisuudelle.

Pitkällä aikavälillä toiminnan oletetaan jatkuvan loputtomiin. Ympäristölaskennassa jatkuvuuden periaate voidaan nähdä toiminnan suunnittelussa huomioitavana välttämättömyytenä. Silloin lähtökohta olisi se, että laskelmissa huomioitaisiin ne luonnonvarat, joista toiminnan jatkuvuus riippuu. Jatkuvuus liittyy myös valittuihin menettelytapoihin, sillä periaate edellyttää kerran valitun menettelytavan noudattamista jatkuvasti. Jos menettelytapaa muutetaan, siitä on informoitava ja raportoitava muutoksen vaikutuksista esitettävään informaatioon. Laskenta-ajanjakso on tilikausi, jonka pituus on 12 kuukautta. Tilikaudelta lasketaan tulos ja raportoidaan muu taloudellinen informaatio. Ympäristölaskentatoimessa tilikausi on liian lyhyt ajan jakso, sillä ympäristöasioissa vaikutuksen ja aiheuttajan välinen aikajänne on useita vuosia.

Meno-tulon-kohdalle periaate on yksi keskeisistä kirjanpidon konventioita. Sen mukaan tulon ansaitsemiseksi uhratut menot on asetettava samaan tuloslaskelmaan vastaavien tulojen kanssa. Periaatteen soveltaminen ympäristölaskentatoimessa on vaikeaa, sillä ympäristövelvoitteet ovat tuottoihin kohdistuvia seuraavina tilikausina syntyviä ja maksettavia menoja. Toinen tärkeä periaate on todennettavuus, jolloin riippumaton asiantuntija voi tarvittaessa varmistaa kirjanpidon informaation luotettavuuden ja täsmällisyyden. Vaikka ympäristölaskennassa ja –raportoinnissa tiedot kerätään monin eri menetelmin ja laskelmien sijaan on monesti turvauduttava arvioihin, todennettavuus edellyttää, ettei informaatio perustu ainoastaan kirjanpitoa pitävän omiin käsityksiin. Informaation on oltava muidenkin todennettavissa.

²⁵ Niskala-Mätäsaho: Ympäristölaskentatoimi s.250-253 ja Ihantola-Leppänen: Yrityksen kirjanpito s.51-53

Kolmas olennainen konventio vaatii varovaisuutta erityisesti tuloksen laskennassa: me-
not tulisi huomioida mahdollisimman aikaisin riittävän suurina, eikä tuloja saa yliarvi-
oida tai ennakoida. Varovaisuuden merkitys korostuu ympäristölaskennassa ympäristö-
velvoitteiden aiheuttamien tulevien vastuusitoumusten kirjaamisessa. Tulokseen kohdis-
tuu varovaisuuden lisäksi vakaan rahanarvon vaade, jolloin kirjanpitoon merkityt ra-
hayksiköt ovat keskenään samanarvoisia. Ympäristölaskentatoimessa käsitellään eriä,
joiden rahamääräinen arvostus ei voi perustua realisoituneeseen rahaan, mikä vaikuttaa
tulosten tulkintaan. Olennaisuuden periaate sallii sen, ettei informaatio kannalta epä-
olennaisia eriä ole tarpeen käsitellä ehdottoman tarkasti. Siten ympäristöön liittyvät, vä-
häisiä vaikutuksia sisältävät tekijät voidaan jättää käsittelemättä täsmällisesti.

3.4 Ympäristöasiat tilinpäätöksessä

Tilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen tuloksesta ja ta-
loudellisesta asemasta. Tämän perusteella organisaatiolla on velvoite raportoida myös
ympäristöön liittyvistä asioista, jotka vaikuttavat olennaisesti tilikauden tuloksen ja ta-
loudelliseen asemaan. Euroopan komissio on antanut suosituksen ympäristöasioiden
kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa
30.5.2001. Komission suositus on jatkoa Accounting Advisory Forumin laatimaan sel-
vitykseen ”Environmental Issues in Financial Reporting” (1995) ja komission itsensä
antamaan tulkitsevaan tiedonantoon 4. ja 7. tilinpäätösdirektiivien tietyistä artikloista
(1997). Suositus ei ole jäsenmaita sitova, vaan sen tarkoitus on evästää niitä kirjanpito-
lainsäädännön kehittämiseksi ja ohjeistaa ympäristöasioiden käsittelyä. Suosituksen
suora soveltaminen ei ole mahdollista muun muassa jäsenmaiden erilaisten lainsäädän-
töjen vuoksi, mutta suositus enteilee kasvavaa ympäristöasioiden huomioimista ja oh-
jaamista taloudellisessa raportoinnissa.

Kauppa- ja teollisuusministeriö on pyytänyt kirjanpitolausunkunnalta (KILA) lausuntoa
komission suosituksesta. Ministeriö uskoo suosituksen lisäävän yhdenmukaisuutta ympä-
ristöasioiden tilinpäätöskäsittelyssä ja pyrkii siksi sen käyttöönoton edistämiseen.
Komission suositus nähdään tilinpäätösdirektiivejä ja kirjanpitolakia täydentävänä oh-
jeena. KILA toteaa lausunnossaan (2002/1675), että suositus on hyvän kirjanpitotavan
mukainen. Sen vuoksi lautakunta suosittelee tällaisen informaation esittämistä. Kirjan-
pitolausunkunnan kuntajaosto on myös ottanut kantaa asiaan ja antanut vuonna 2003

yleisohjeen kuntien ja kuntayhtymien ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä osana lakisääteistä tilinpäätöstä.

4 YMPÄRISTÖASIAT KUNNAN TILINPÄÄTÖKSESSÄ²⁶

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut yleisohjeen kuntien ja kuntayhtymien ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä osana lakisäätteistä tilinpäätöstä. Yleisohje perustuu soveltuvin osin kirjanpitolautakunnan yleisohjeeseen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä, jonka lähtökohtana on ollut Euroopan komission suositus. Kuntajaoston ohjeen tarkoitus on edesauttaa tilinpäätösvertailua sekä auttaa oikean ja riittävän kuvan antamista taloudellisesta asemasta.

4.1 Määritelmät

Ympäristömeno aiheutuu toiminnasta, jonka tarkoitus on tuottaa ympäristöhyötyjä tai ennaltaehkäistä, vähentää taikka korjata ympäristöhaittoja, parantaa tulevaa ympäristönsuojelun tasoa ja edistää luonnonvarojen kestävää käyttöä. Näin määritelty ympäristömeno voi aiheutua joko kunnan omasta toiminnasta tai toiminnasta, jolla kunta pyrkii ennaltaehkäisemään, vähentämään tai poistamaan muiden toimijoiden ympäristöön kohdistamaa rasitusta tai vahinkoa. Ympäristömenoja eivät ole lainsäädännön rikkomisesta aiheutuneet sakot ja maksut. Ympäristötuloiksi yleisohje nimeää esimerkiksi jätehuolto- ja jätevesimaksut, pilaantuneiden maiden kunnostukseen saadut avustukset ja ympäristöinvestointien rahoitusosuudet. Laajemmin tarkasteltuna ympäristömenoja aiheutuu ja –tuloja kertyy yleiseurooppalaisessa ympäristönsuojelutoimenpiteiden tilastoluokituksessa määritellyissä ympäristönsuojelun osa-alueiden toiminnoissa²⁷.

Ympäristöinvestointi muodostuu menoista, jotka syntyvät ympäristöhyötyjen tuottamiseksi, ympäristöhaittojen ennaltaehkäisemiseksi, vähentämiseksi tai korjaamiseksi, tulevan ympäristönsuojelun tason parantamiseksi ja luonnonvarojen kestävä käytön edistämiseksi hankitusta hyödykkeestä. Aktivoitavia menoja ovat esimerkiksi ympäristönsuojelua varten hankitut koneet ja laitteet sekä ympäristölainsäädännön noudattamiseksi tarvittavat tekniset laitteet, joita käytetään ympäristön valvontaan tai pilaantumisen estämiseen. Aktivointi edellyttää, että hyödyke tuottaa tuloa tulevaisuudessa. Kunnassa hyödyke on mahdollista aktivoida myös tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta, jos hyödyke vaikuttaa jatkuvasti tuotannontekijänä hyödyketuotannossa useana tilikautena.

²⁶ Yleisohje kuntien ja kuntayhtymien ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä tilinpäätöksissä

Ympäristövastuu on ympäristöön liittyvä velvoite, jolla on tulevaisuudessa menoja lisäävä vaikutus. Vastainen meno tai menetys merkitään taseeseen joko pakollisena varauksena tai siirtovelkana, jos toteutumista voidaan pitää varmana tai todennäköisenä. Toisaalta ympäristövastuu voidaan esittää ainoastaan myös liitetietona kirjanpitoasetuksen 2:7§ mukaisesti. Tällaisen taseeseen sisällyttämättömän vastuusitoumuksen tai muun taloudellisen vastuun toteutumista on pidettävä mahdollisena, mutta epävarmana.

4.2 Ympäristöasiat osana lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota

Kunnan tilinpäätökseen kuuluvat tuloslaskelma, tase ja niiden liitetiedot sekä talousarvioin toteutumisvertailu ja toimintakertomus²⁸. Kuntalain mukaan toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta. Toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja sellaisista kunnan talouteen ja konsernitaseeseen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa tuloslaskelmassa ja taseessa.²⁹ Tällaisia tietoja saattaa muodostua myös ympäristövelvoitteista. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja asemasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa³⁰. Yksityiskohtaiset liitetietovaatimukset luetellaan kirjanpitoasetuksessa.

Ympäristötuottojen ja –kulujen esittämistä omana tilinpäätöseränä tuloslaskelmassa ei vaadita. Taseeseen aktivoituja ympäristömenoja ei tarvitse myöskään esittää omana tilinpäätöseränään. Ne voidaan eritellä yksityiskohtaisesti taseen liitetiedoissa. Jos aktivoituihin ympäristömenoihin liittyy investointivaraus, se sisältyy erään Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset. Pääsääntöisesti ympäristövelvoitteista muodostetut varaukset merkitään tasekaavassa erään Pakolliset varaukset. Varausten erittely tehdään tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Liitetiedot esitetään pääsääntöisesti kirjanpitoasetuksen ryhmittelyn mukaisesti. Kunta voi kuitenkin esittää kuntajaoston yleisohjeen tarkoittamat ympäristöasioita koskevat liitetiedot myös yhtenä kokonaisuutena, mutta tällöin on viittauksin tai muulla selkeällä

²⁷ Tilastoluokitus löytyy kuntajaoston yleisohjeen liitteestä 2.

²⁸ KuntaL 68.2§

²⁹ KuntaL 69§

³⁰ KPL 3:2§

tavalla varmistettava, että lukija saa oikean kuvan ilmoitettavien liitetietojen kokonaisuudesta. Ympäristöasioiden esittämisen kannalta keskeiset liitetiedot ovat:

- Tilinpäätöksen laatimista koskevana liitetietoina on esitettävä (KPA 2:2§):
 - 1) tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja –menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja –menetelmät.
- Tuloslaskelmaa koskevana liitetietoina on esitettävä (KPA 2:3§):
 - 2) satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät ja
 - 4) selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.
- Taseen vastattavia koskevana liitetietoina on esitettävä (KPA 2:5.1§):
 - 6) erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi.
- Taseeseen sisällyttämistä vastuusitoumuksista ja vastuista liitetietoina on esitettävä (KPA 2:7.2§):
 - 4) muut kirjanpitovelvollisen antamat vastuusitoumukset sekä
 - 5) muut kirjanpitovelvollista koskevat taloudelliset vastuut, joita ei ole merkitty taseeseen.

4.3 Ympäristömenojen, -tulojen ja -vastuiden kirjaamis- ja laskentaperiaatteista

Ympäristömenojen ja -tulojen kirjaamisessa noudatetaan yleisiä kirjanpidon periaatteita. Ympäristötulot kirjataan suoriteperusteisesti tilikauden tuloksi. Ympäristötuloja voi sisällyttää tuloslaskelmassa toimintatuottoihin tai satunnaisiin tuottoihin, jos erä täyttää satunnaisuuden edellytykset. Toimintatuottoihin voidaan kirjata mm.:

- myyntituotot jättevesi- ja jätemaksuista tai muusta mahdollisesta ympäristötoiminnasta
- maksutuotot ympäristölupamaksuista, joiden perusteista säädetään laissa tai asetuksessa
- käyttötalouteen saadut ympäristötuet ja –avustukset

Menot kirjataan myös suoriteperusteisesti sen tilikauden kuluksi, jonka aikana ne ovat syntyneet, ellei niitä voida aktivoida taseeseen. Kuluksi kirjataan meno, joka ei tuota tuloa vastaisuudessa tai hyödykettä ei käytetä jatkuvasti tuotannon tekijänä useana tili-

kautena. Ympäristökuluja voi esiintyä kunnan tuloslaskelmassa seuraavassa esitetyissä erissä (esimerkki ohessa):

Henkilöstökulut

- ympäristöhallinnosta aiheutuneet palkkausmenot

Palvelujen ostot

- maa-alueiden puhdistus- ja kunnossapitomenot
- ympäristövahinko- ja ympäristövastuuvakuutusten maksut

Aineet, tarvikkeet ja tavarat

- ympäristönsuojelun ja ympäristönsuojelulaitteiden käyttö- ja kunnossapitokulut (energian, veden ja muun materiaalin hankinnat)

Avustukset

- ympäristönsuojeluun saadut avustukset

Muut toimintakulut

- jäteverot, vesiensuojelumaksut, kalatalousvelvoitteiden maksut

Poistot ja arvonalentumiset

- aktivoitujen ympäristömenojen poistot ja arvonalentumiset

Satunnaiset kulut

- satunnaisuuden ehdot täyttävät ympäristömenot

Ympäristöön liittyvä velvoite merkitään ympäristövastuuksi, jos sen kattamisesta voidaan tehdä luotettava arvio. Ympäristövastuu kirjataan joko pakollisena varauksena tai siirtovelkana taseeseen tai ehdollisena ympäristövelkana liitetietojen vastuusitoumuksiin. Ehdollinen ympäristövelka tarkoittaa tilannetta, jossa velvoite syntyy vasta, kun jokin epävarma mahdollisuus toteutuu tai jää toteutumatta. Ympäristövastuun suuruuden arvioinnissa tulee huomioida odotettavissa oleva tekninen kehitys ja muutokset lainsäädännössä. Ympäristövastuun määrä on arvio velvoitteen kokonaissummasta. Joskus vastuun määrää ei voida arvioida laskentaan liittyvien epävarmuuksien vuoksi. Silloin asiasta on kerrottava tilinpäätöksen liitetiedoissa. Liitetiedoissa on myös ilmoitettava eri laskentatavoilla saadut tulokset ja antaa siten kuva vastuun suuruuden vaihteluvälistä ja todennäköisyydestä.

4.4 Taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden lähtökohdat

Kunnassa on useita virastoja ja laitoksia. Niiden toiminnot ovat kunnan toimialasta johtuen hyvin erilaisia samoin niiden aiheuttamat ympäristövaikutukset, -riskit ja -vastuut. Liikenteessä sekä energiaa ja materiaa tuottavissa virastoissa ja laitoksissa suorat ympäristövaikutukset ovat suurimmat. Näissä toiminnoissa vastaavasti panostetaan eniten ympäristönsuojeluun ja haittojen ennaltaehkäisemiseen. Ympäristöriskit ovat suuria sellaisissa toiminnoissa, joissa käsitellään kemiallisia aineita tai muuten ollaan tekemisissä ongelma- ja erityisjätteiden kanssa. Kunnan ympäristövastuu on suuri, sillä se voi joutua viime kädessä vastaamaan alueen muiden toimijoiden aiheuttamista vahingoista takautuvasti. Tämä korostaa kunnan maa-alueiden hallinnan tärkeyttä sekä saastuneiden maa-alueiden kartoitusta ja puhdistamista.

Suorien ympäristövaikutusten lisäksi kunnan tulee huomioida toiminnassaan erilaiset välilliset ympäristövaikutukset, joita aiheutuu päätöksenteosta ja suunnittelusta. Erityisen tärkeää roolia näyttelevät strategiat ja ohjelmat sekä määrärahojen ja voimavarojen kohdentamiskysymykset, joilla kaikilla on ohjaava vaikutus ympäristövaikutuksia aiheuttaviin toimintoihin. Päätöksenteon ja suunnittelun avulla luodaan puitteet ja edellytykset muiden toimintojen ympäristövaikutuksille.

Vaikka virastojen ja laitosten toiminnot ovat hyvinkin erilaisia, niillä on myös yhteisiä piirteitä. Kaikilla on henkilöstöä, asiakkaita, hankintoja, liikennettä ja toimitilat. Näin ollen yksiköillä voisi olla kyseisistä toiminnoista johdettuja samankaltaisia ympäristötavoitteita. Tavoitteiden tulisi kuvata materiaalien, energian ja veden käyttöä, aiheutettuja päästöjä ja jätteitä, määräystenmukaisuutta sekä tuotteiden ja palvelujen elinkaaren hallintaa. Henkilöstöön liittyvät ympäristötavoitteet korostaisivat ympäristötietoja ja -taitoja, sekä palkkausta, jota tulisi kehittää mahdollisuuksien mukaan ympäristöasiat huomioonottavaksi. Asiakassuhteissa tulisi pyrkiä asiakkaiden ympäristöystävällisen toiminnan mahdollistamiseen tarjoamalla esimerkiksi lajittelumahdollisuuksia kunnan toimipisteissä. Ostopäätöksissä pyrittäisiin hankintojen minimoimiseen ja ympäristöystävällisten tuotteiden suosimiseen. Alihankkijoilta ja tavarantoimittajilta tulisi vaatia samaa ympäristöasioiden hoitamisen tasoa kuin mihin kunta itse on sitoutunut. Liikenne tai laajemmin nähtynä logistiikka on osa jokaisen viraston tai laitoksen toimintaa. Logistiikkaan liittyy merkittävä ympäristönäkökohta, sillä liikenne on suuri ilman saastut-

taja. Kiinteistöjen huoltoon ja hallintaan liittyvillä toimenpiteillä pystytään suuresti vähentämään haitallisia ympäristövaikutuksia, sillä toimitilat kuluttavat suuren määrän energiaa ja niiden hallinnointi aiheuttaa tonnikaupalla jätettä.

5 EUROOPAN KOMISSION SUOSITUS YMPÄRISTÖRAPORTOINTIVELVOITTEIKSI³¹

EU:n komission suositus on jatkoa Accounting Advisory Forumin laatimaan selvitykseen ”Environmental Issues in Financial Reporting” (1995) ja komission itsensä antamaan tulkitsevaan tiedonantoon 4. ja 7. tilinpäätösdirektiivien tietyistä artikloista (1997). Accounting Advisory Forum on vuonna 1990 perustettu neuvoa-antava toimielin, joka käsittelee kirjanpitoasioita. Neljäs ja seitsemäs tilinpäätösdirektiivi ovat tärkeimmät välineet kirjanpitokäytäntöjen yhdenmukaistamisessa Euroopan Unionissa. Vaikka Euroopan lainsäädännön taloudellista raportointia koskevat puitteet eivät nimenomaisesti liity ympäristöasioihin, niihin sovelletaan neljännen ja seitsemännen tilinpäätösdirektiivin yleisiä periaatteita ja säännöksiä. Suositukseen sisältyy vaikuttanut myös YK:n työryhmän kansainvälisiä tilinpäätös- ja raportointistandardeja koskeva kannanotto sekä ympäristöasioiden kannalta tärkeimmät IAS –kirjanpito-standardit.

5.1 Tase

Vuoden 2005 alusta EU:n jäsenmaissa voimaantulleet IAS -kirjanpito-standardit korostavat taseen merkitystä tilinpäätöksen laadinnassa. Komission suositus ottaakin kantaa paljolti taseessa esitettävään ympäristötietoon. Taseeseen sisältyvät ympäristökohdat ovat joko aktivoituja ympäristömenoja tai –vastuita. Suosituksen mukaan ympäristömeno aiheutuu ympäristösuojelusta ja luonnonvarojen säilyttämisestä. Vastuu kirjataan ympäristövastuuksi, jos on luultavaa, että aikaisemmista tapahtumista johtuvan, ympäristöön liittyvän olemassa olevan velvoitteen täyttäminen johtaa taloudelliseen menetykseen. Velvoitteen täyttäminen on voitava mitata luotettavasti. Ympäristövastuun laji on määriteltävä selvästi ja se jaetaan kahteen lajiin:

1. Laki tai sopimus velvoittaa yrityksen estämään tai korjaamaan ympäristövahingon tai lieventämään sitä (*lakiin tai sopimukseen perustuva velvoite*).

³¹ Kappale on kirjoitettu seuraavien lähteiden pohjalta: LASKA160 luentomateriaali, Accounting Advisory Forum ”Environmental Issues in Financial Reporting”(1995), tulkitseva tiedonanto 4. ja 7. tilinpäätösdirektiivin tietyistä artikloista (C 016 20.1.1998), Komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta (L 156 13.6.2001), Jarmo Leppiniemi ”Ympäristöasiat tilinpäätöksessä” (Tilisanomat 3/2002), KILA:n lausunto Komission suosituksesta ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa (2002/1675)

2. Yrityksen johto on sitoutunut estämään tai korjaamaan ympäristövahingon tai lieventämään sitä (*tulkintaan perustuva velvoite*).

Jälkimmäisessä tapauksessa sitoumus voi syntyä, kun johdolla ei ole mahdollisuuksia välttää näitä toimia toimintaperiaatteiden, suunnitelmien, toimialan käytäntöjen tai julkisten odotusten takia. Sitoumus syntyy myös silloin, kun johto on päättänyt ympäristövahingon estämisestä, lieventämisestä tai korjaamisesta ja on tiedottanut siitä joko ulkoisesti tai sisäisesti.

Ympäristövastuusta tuulee muodostaa pakollinen varaus, jos KPL 5:14§ ehdot täyttyvät. Ympäristövastuu merkitään erään ”Muut pakolliset varaukset”. Kirjaamisessa oleellista on vastuun tunnistaminen ja mittaaminen. Jos vastuun toteutumista voidaan pitää varmana tai todennäköisenä, mutta kustannusten täsmällinen määrittäminen ja toteutumisajankohta ovat kuitenkin epävarmoja, vastuu kirjataan pakollisena varauksena.

Taseeseen on mahdollista aktivoida ympäristömenoja. Aktivointi edellyttää, että menot syntyvät ympäristövahinkojen estämisen, lieventämisen tai luonnonvarojen säilyttämisen seurauksena, ja että varoja on tarkoitus käyttää jatkuvasti organisaation toiminnassa. Oleellista on, että aktivoituihin ympäristömenoihin on voitava osoittaa liittyvän vastaisia tulonodotuksia. Lisäksi toisen seuraavista ehdoista on täytyttävä:

1. Menoista ennakoidaan saatavan etua ympäristölle ja organisaation tuotantovälineiden kapasiteetti kasvaa, käyttöikä pitenee ja turvallisuus tai tehokkuus lisääntyy.
2. Menot liittyvät organisaation tulevasta toiminnasta todennäköisesti aiheutuvan ympäristön saastumisen estämiseen tai lieventämiseen.

Jos edellä mainitut ehdot täyttyvät, ympäristömenot aktivoidaan ja vähennetään suunnitelman mukaisina poistoina odotettavissa olevan taloudellisen käyttöiän mukaan.

5.2 Liitetiedot ja toimintakertomus

Suositus listaa liitetiedot yksityiskohtaisesti. Tärkeää on soveltaa suosituksessa esitettyjä liitetietovaatimuksia oman raportoinnin lähtökohdista. Suosituksen mukaan ympäristöasiat ilmoitetaan siltä osin kuin ne liittyvät olennaisesti raportoivan organisaation taloudelliseen tulokseen tai asemaan. Liitetiedoissa tulisi kertoa seuraavista ympäristöasioista:

- ympäristöasioissa käytetyt arvostus- ja poistolaskennan menetelmät
- erittely tuloslaskelmaan kirjatusta ympäristömenoista sekä niiden laskentaperuste
- tuloslaskelmaan kirjatut satunnaiset ympäristömenot
- taseen erän ”muut pakolliset varaukset” erittely, ellei sitä ole tehty jo taseessa
- selvitys ympäristövastuista, -sitoumuksista ja niiden lajista, olosuhteista ja riskeistä sekä velvoitteen määrä, täyttämisen ajankohta ja ehdot
- selvitys valtion myöntämistä avustuksista ja verohelpotuksista
- alueen saneeraamiseen, käytöstä poistamiseen ja purkamiseen liittyvien pitkävaikutteisista menoista ilmoitettaessa mainitaan käytetty kirjanpito- ja tilintalouden menettely
- aktivoitujen ympäristömenojen määrä
- sakot ja muut ympäristölainsäädännön rikkomisesta johtuvat seuraamukset
- jos pitkäaikaisten ympäristövastuiden laskennassa on käytetty nykyarvomenetelmää ja diskonttauksella on olennainen vaikutus, ilmoitetaan vastuun diskonttaamaton määrä ja käytetty diskonttokorko

Suositus ottaa kantaa myös toimintakertomuksessa esitettävään informaatioon siltä osin, kun tiedoilla on vaikutusta raportoivan organisaation tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Toimintakertomuksesta olisi löydyttävä seuraavat asiat:

- toimintaperiaatteet ja ohjelmat ympäristönsuojelussa etenkin saastumisen torjunnan suhteen,
- toteutetut ympäristönsuojelun tason parannukset,
- nykyisen ja tulevan lainsäädännön velvoitteiden toteuttaminen,
- toiminnan luonteen kannalta oleelliset tiedot: energian, materiaalien ja veden kulutus sekä päästöt ja jätteet (ympäristösuorituskyky) sekä
- yhteenveto em. asioista. Jos ympäristöasioiden osuus muuten on laaja, riittää viittaus erilliseen ympäristöraporttiin ja sen verifointiin.

Listattujen asioiden avulla organisaatio varmistaa oikean ja riittävän kuvan antamisen toiminnastaan. Suositus korostaa määrällisen tiedon tärkeyttä ja kehottaa esittämään raportointikauden aikaiset päästöt sekä energian, materiaalien ja veden kulutuksen absoluuttisina arvoina. Luvut tulisi ilmoittaa rahamäärien sijaan mieluummin fyysisinä mittayksiköinä, mutta lisäksi on hyvä esittää rahamääräiset summat suhteessa taseen tai tuloslaskelman eriin, jolloin niiden suhteellinen merkitys ja kehitys on helpompi käsittää.

6 GRI – RAPORTOINTIOHJEET

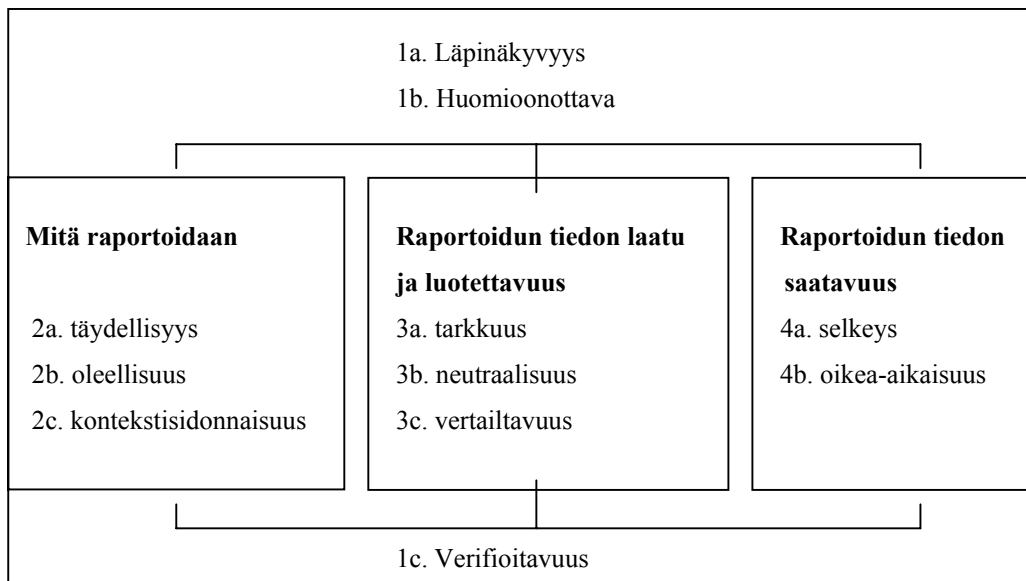
Global Reporting Initiative (GRI) –ohjeiden kehittäminen sai alkunsa vuonna 1997 YK:n ympäristöohjelman UNEP:n toimesta³² ja niiden tarkoitus on luoda kansainvälisesti sovellettava malli taloudellisten, sosiaalisten ja ekologisten vaikutusten raportoimiseksi. GRI-ohjeen mukainen raportointi täydentää tilinpäätöksen antamaa kuvaa raportoivan organisaation riskeistä ja mahdollisuuksista pyrkien samalla mittaamaan yrityksen arvoon vaikuttavia tekijöitä tavallista tilinpäätösraportointia laajemmin. Raportointiohjeisto painottaa taloudellisesti kestäviä arvoja ja pitkän aikavälin menestystä nykypäivän lyhyen aikavälin voitontavoittelun sijaan. GRI-ohjeistoa rakennetaan ja kehitetään eri sidosryhmien välisenä yhteistyönä. Ensimmäinen luonnos raportointiohjeista julkaistiin vuonna 1999 ja muokattu versio ohjeista julkaistiin keväällä 2002. Uuden version päivittäminen on käynnissä ja sen odotetaan ilmestyvän tämän vuoden aikana.

Alkujaan ohjeet ovat kehitetty vastaamaan yritysmaailman tarpeita, mutta pyrkimys on kehittää ohjeita niin, että niitä voivat käyttää myös voittoa tavoittelemattomat organisaatiot ja julkinen sektori. Maailmanlaajuisesti GRI-raportoijia löytyy 44 maasta. Suomessa GRI-ohjeistoon perustuvan raportin on julkaissut yli 20 organisaatiota, joiden joukossa on mm. ylikansallisia suuryrityksiä ja kunnallisia liikelaitoksia. Ohjeiston taustalla vaikuttavat monet kansainväliset sopimukset ja vakiintuneet toimintamallit, mutta GRI-ohjeiston mukaisen raportoinnin lähtökohta on Euroopan Yhteisön komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa.

6.1 Raportoinnin periaatteet

Raportointiperiaatteet (Kuvio3) ovat oleellinen osa GRI –ohjeistusta. Periaatteiden noudattaminen auttaa raportoivaa organisaatiota ja tiedon hyväksikäyttäjiä löytämään yhteisymmärryksen tiedon tulkinnasta estäen vääriä johtopäätöksiä ja tulkintoja. Jos GRI -ohjeita soveltava organisaatio ei noudata kaikkia raportointiperiaatteita, sen on annettava selvitys, mitä periaatteita ei ole noudatettu ja miksi.

³² Tilisanomat 4/2004 s.41



Kuvio3. GRI raportointiperiaatteet³³.

Edellä esitetyt raportointiperiaatteet jaetaan neljään ryhmään: peruslähtökohdat, sisältö, luotettavuus ja laatu sekä saatavuus. Peruslähtökohdat muodostavat nimensä mukaisesti perustan raportoinnille ja sitä ohjaaville periaatteille. Peruslähtökohdiksi luokitellaan:

- a. Läpinäkyvyys (Transparency)
- b. Huomioonottava (Inclusivity)
- c. Verifioitavuus/Tarkastettavuus (Auditability)

Läpinäkyvyys on nykyisessä johtamiskulttuurissa tilivelvollisuuden ydin. Läpinäkyvän raportoinnin avulla organisaatio pystyy vastaamaan sidosryhmien odotuksiin ja vaatimuksiin toiminnan ja toimijoiden luotettavuudesta kertoen avoimesti toiminnasta ja tekemisistä. Huomioonottavuudella halutaan korostaa sidosryhmien kanssa käytävän vuoropuhelun tärkeyttä. GRI-ohjeisto rakentuu eri sidosryhmien välisenä yhteistyönä, jossa ovat mukana yritysten ja elinkeinoelämän, tilintarkastajien, sijoittajien, työntekijöiden, kuluttajien sekä kansalaisjärjestöjen edustajia. Ohjeiston laatimiseen osallistuvien sidosryhmien määrä kuvastaa GRI-raportin laajaa käyttäjäkuntaa. Sen vuoksi on tärkeää, että raportointi heijastaa laajemman käyttäjäkunnan tietotarpeita. Kolmas peruseriaate on verifioitavuus. Tietojen tulee olla rekisteröitynä, analysoituna ja julkaistuna siten, että sisäinen tai ulkoinen tarkastaja voi todistaa ne oikeiksi. Ulkoisen tarkastuksen osalta tilinpäätökseen sisältyy merkintä suoritetusta tarkastuksesta, joka onkin ainoa näkyvä ja konkreettinen tae sidosryhmille tiedon luotettavuudesta.

Raportointiperiaatteiden toinen ryhmä muodostuu sisältöön liittyvistä periaatteista, joita ovat täydellisyys, oleellisuus ja kontekstisidonnaisuus. Esitettyjen periaatteiden avulla pyritään hakemaan vastausta siihen, mitä raportoidaan. Täydellisyyden periaatteen mukaan kaikki informaatio on esitettävä, jotta tiedon hyväksikäyttäjä voi arvioida organisaation suorituskykyä kaikilla osa-alueilla. Raportoinnin tulee olla yhtenevä määritettyjen rajoitusten, laajuuden ja aikajakson kanssa. Oleellisuus korostaa informaatiota, jonka esittämisessä on mietitty tiedon käyttäjää ja hänen tarpeitaan. Kontekstisidonnaisuuden mukaan taloudellinen, sosiaalinen ja ekologinen suorituskyky tulee nähdä osana laajempaan kokonaisuutta. Suorituskyvyn vaikutuksia on hyvä pohtia paikallisesti, alueellisesta tai kansainvälisesti.

Kolmannen raportointiperiaatekokonaisuuden muodostavat raportoidun tiedon laatu ja luotettavuus. Tähän ryhmään luokiteltavia periaatteita ovat tarkkuus, neutraalisuus ja vertailtavuus. Tarkka Informaatio on eksaktia ja virhemarginaali erittäin alhainen, jotta tiedon käyttäjät voivat tehdä päätöksiä luottavaisin mielin. Raportoinnin neutraalisuudella pyritään välttämään esitystapaa, jolla johdettaisiin tiedon käyttäjiä harhaan. Raportoinnin on annettava puolueeton kuva organisaation suorituskyvystä, mikä tarkoittaa sekä hyvien että huonojen uutisten esittämistä. Raportoivan organisaation on oltava johdonmukainen asettamiensa toimintatapojen ja –mallien sekä rajausten ja laajuuden suhteen. Sen vuoksi muutoksista on aina raportoitava, jotta vertailtavuus sekä organisaatioiden välillä että sisällä on mahdollista.

Neljäs periaateryhmä käsittelee tiedon saatavuutta korostaen raportoinnin selkeyttä ja oikea-aikaisuutta. Tiedon on oltava ymmärrettävää, käyttökelpoista ja helposti saatavilla. Koska tiedon käyttäjäkunta on laaja, kaikilla ei ole samoja tietoja ja taitoja raportin lukemiseksi, mikä korostaa selkeän tiedon tarvetta. Oikea-aikaisuus edellyttää tietojen saatavuutta sovitun aikataulun mukaisesti, jotta tiedon hyväksikäyttö voidaan maksimoida. Raportoinnista tulee päättää tiedon luonteen mukaan, sillä jotkut tiedot vaativat kuukausittaista, päivittäistä jopa reaaliaikaista päivitystä.

³³GRI: kestävän kehityksen raportointiohjeet (vapaasti suomennettu)

6.2 Raportin sisältö

GRI-raportin tulee sisältää tulos kuluneelta tilikaudelta ja ainakin kahdelta aikaisemmalta tilikaudelta. Julkaistava informaatio tulee esittää käyttäen yleisesti tunnettuja mittayksiköitä ja pääsääntöisesti indikaattoreiden tulisi olla absoluuttisia. Yleisesti käytettyjä ratioita ja suhteellisia indikaattoreita kannustetaan käyttämään lisätietona. GRI suosittelee erilaisten taulukoiden, kuvien ja kuvaajien käyttöä havainnollistamaan lukuja ja kerrontaa. Vaikka ohjeisto peräänkuuluttaa erilaisten määrällisten mittareiden käyttöä, on muistettava, että osa tunnusluvuista on väistämättä laadullisia, sillä aivan kaikkia vastuullisuuteen liittyviä kysymyksiä ei voi mitata numeroina³⁴. GRI -ohjeiden mukainen raportti muodostuu viidestä osiosta³⁵:

1. Visio ja strategia
2. Organisaation profiili
3. Hallintokäytännöt ja johtamisjärjestelmät
4. GRI Sisällysluettelo
5. Suorituskykyindikaattorit

Edellä mainittujen lisäksi raportti saa sisältää sektori- tai organisaatiokohtaisia lisätietoja, mutta luetellut viisi osaa muodostavat GRI-raportin perussisällön, joka samalla toimii vähimmäisvaatimustasona GRI-ohjeiden mukaisesti laaditulle raportille.

Raportin ensimmäisessä osiossa on annettava selvitys organisaation visiosta ja strategiasta kestäväen kehityksen näkökulmasta ja organisaation panoksesta sen edistämiseen. Oleellista on toimitusjohtajan tai vastaavan johtavassa asemassa olevan henkilön kannanotto, esitys tai selvitys. Johdon lausunto lisää raportin luotettavuutta ja uskottavuutta sekä viestittää organisaation sitoutumista niin ulkopuolisille tahoille kuin omalle henkilöstölle. Toisen osion tarkoitus on antaa kokonaiskuva organisaation toiminnoista, palveluista ja tuotteista. Profiiliosaan sisältyy myös määritelmä raportin laajuudesta ja rajoituksista. Hallintokäytännöt ja johtamisjärjestelmät -osa esittelee organisaatorakennetta ja hallinnointia, johtamisjärjestelmiä, toimintapolitiikkaa ja sidosryhmien välistä vuorovaikutusta. Sisällysluettelo on neljäs pakollinen osa GRI-raporttia.

Viidennen osion muodostavat suorituskykymittarit, jotka mittaavat raportoivan organisaation taloudellisia, sosiaalisia ja ekologisia vaikutuksia. Indikaattorit ovat jaettu ydin-

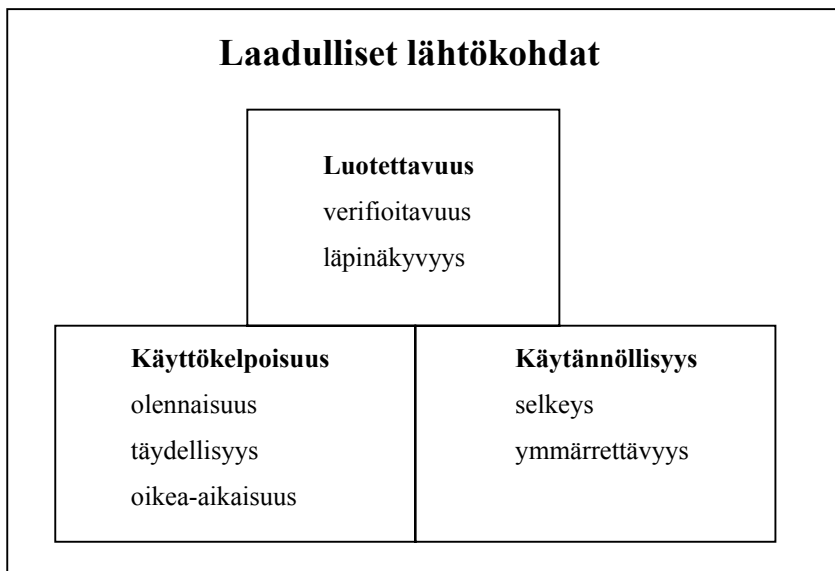
³⁴ Tilisanomat 4/2004 s.43

³⁵ Täydellinen lista kunkin osion vaatimista tiedoista löytyy GRI-järjestön kotisivuilta.

ja lisäindikaattoreihin ja ne esitetään kolmessa ryhmässä kestävän kehityksen osaluokkien mukaisesti. GRI-ohjeiden mukaan raportoivan organisaation edellytetään sisällyttävän raporttiinsa vähintään ydinindikaattorit taloudellisesta, sosiaalisesta ja ekologisesta ryhmästä. Ympäristöön liittyviä ydinindikaattoreita on seitsemän: materiaalit, energia, vesi, biodiversiteetti, päästöt ja jätteet, tuotteet ja palvelut sekä määräystenmukaisuus. Materiaalien, energian ja veden osalta oleellista on esittää käyttöön ja käytön vähentämiseen liittyviä tunnuslukuja. Biodiversiteetin tunnusluvut liittyvät maankäyttöön. Päästöjen ja jätteiden osalta organisaation tulee tunnistaa ja esittää aiheuttamansa haitat sekä niiden vähentämistoimenpiteet ja jälkikäsittely. Tässä kohtaa päästöillä tarkoitetaan päästöjä sekä ilmaan että vesistöihin. Tuotteiden ja palveluiden kohdalla korostuu elinkaariajattelu sekä oleellisten ympäristövaikutusten tunnistaminen. Määräystenmukaisuus edellyttää toimittavan määräysten vaatimalla tavalla ja indikaattoreista onkin käytävä ilmi, jos määräyksistä poiketaan tai niitä ei noudateta lainkaan.

7 YHTEENVETO: YMPÄRISTÖRAPORTOINNIN LAADULLISET LÄHTÖKOHDAT JA SISÄLTÖ

7.1 Laadulliset lähtökohdat



Kuvio4. Raportoinnin laadulliset lähtökohdat.

Tärkein raportointiperiaate (Kuvio4) on luotettavuus, joka rakentuu verifioidusta tiedosta ja avoimesta toiminnan ja tekemisen raportoinnista. Verifointi tarkoittaa tiedon olevan sekä sisäisen että ulkopuolisen tahon tarkastamaa ja läpinäkyvyys edellyttää selvitystä organisaatiolta sen toimista ja menettelytavoista sekä prosesseista, käytännöistä ja lähtökohtaoletuksista. Koska ympäristöraportoinnilla ei ole samaa vakiintunutta asemaa kuin taloudellisella raportoinnilla, tiedon luotettavuus on yhtäältä myös ympäristöraportoinnin ongelma. Tiedon arvoa heikentää usein se, ettei ole käytettävissä yhteisesti hyväksytyjä määritelmiä ja käsitteitä ympäristöasioiden käsittelyssä. Lisäksi tietojen julkistamistapa vaihtelee suuresti organisaation sisällä ja niiden välillä sen sijaan, että ympäristöasiat esitettäisiin toimintakertomuksissa ja tilinpäätöksissä yhtenäisellä ja johdonmukaisella tavalla³⁶.

Luotettavuuden lisäksi tärkeitä laadullisia lähtökohtia ovat käyttökelpoisuus ja käytännöllisyys. Käyttökelpoisuus vaatii täydellistä ja kattavaa informaatiota, jolloin ympäristöraportoinnissa on kerrottava myös toiminnan laiminlyönneistä, aiheutuneista vahin-

³⁶ Kirjanpitolautakunnan lausunto KILA (2002/1675)

goista tai muuten negatiivisista uutisista. Raportoidun tiedon oleellisuuteen vaikuttaa sidosryhmien odotukset ja vaatimukset, jotka pitkälle määrittävät raportin tietosisällön. Tiedon hyödyllisyyttä ajatellen oikea-aikainen tiedon saanti tulee turvata, jotta tieto hyödyttäisi lukijaa. Käytännöllisyyden kannalta lukijaa palvelee tiedon selkeys ja ymmärrettävyys, jotta välttyttäisiin vääriltä arvioilta ja johtopäätöksiltä.

7.2 Kunnallisen ympäristöraportoinnin sisältösuositukset

Vuositalinpäätöksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Kirjanpitolain 3.2 pykälän mukaisesti tilinpäätöksessä on esitettävä organisaation toiminnan ja talouden kannalta oleellinen ympäristöinformaatio. Kirjanpitovelvollisella on mahdollisuus julkaista erillinen ympäristöraportti, jonka avulla se voi antaa lisätietoja ja syventää vuositalinpäätöksen ympäristöinformaatiota. Erillisestä ympäristöraportista tulee mainita tilinpäätöksessä. Tilinpäätöksessä ympäristöasiat esitetään ympäristötuottoina ja -kuluina, ympäristöinvestointeina, varauksina tai siirtovelkana, liitetiedoissa tai sanallisena kuvauksena toimintakertomuksessa. (Kuvio5)

Vuositalinpäätös			
Tuloslaskelma	Tase	Liitetiedot	Toimintakertomus
ympäristötuotot ja ympäristökulut esitetään joko omina erinään tai ne sisältyvät tuloslaskelmakaavan mukaisesti eriin	taseeseen sisältyy mahdollisia investointeja, varauksia ja siirtovelkoja	täydentää laskelmien muodossa esitettyä tilinpäätösinformaatiota	*toiminnan yleiskuvaus *ympäristöasioiden hallinta *ympäristösuorituskyky *lainsäädäntö *viittaus erilliseen ympäristöraporttiin, jos sellainen on laadittu

Kuvio5. Kunnallisen ympäristöraportoinnin sisältösuositukset

Ympäristötulot ja -menot ovat mahdollisia esittää omina erinään tilinpäätöksessä, mutta sitä ei erikseen vaadita. Taseeseen sisältyviä ympäristöinvestointeja tai ympäristöön liittyviä varauksia ja siirtovelkoja ei myöskään tarvitse esittää omina erinään. Tuloslaskelman ja taseen osalta tarvittavat erittelyt esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa. Ympäristötulojen ja -menojen osalta on syytä huomata, että yksittäisen kirjanpito-

velvollisen esittämät tulot ja menot ovat nimenomaisen organisaation päätös siitä, mitä erää se katsoo kuuluvan ympäristötuloihin ja -menoihin. Se, ettei ole olemassa yleisesti ja yhteisesti hyväksytyjä määritelmiä tai ohjeita, vaikeuttaa tilinpäätösvertailua ja kyseenalaistaa ympäristöraportoinnin luotettavuutta.

Liitetiedot ovat pakollinen osa vuositilinpäätöstä ja vaadittavista liitetiedoista on säädetty kirjanpitoasetuksessa. Liitetietojen tarkoituksena on täydentää laskelmien muodossa esitettyä tilinpäätösinformaatiota³⁷. Ympäristöasioiden esittämisen kannalta keskeisiä liitetietoja ovat muun muassa: arvostus- ja jaksotusperiaatteet sekä -menetelmät, satunnaiset erät, erittely pakollisista varauksista ja selvitys niiden muutoksista sekä annetut vastuusitoumukset ja kirjanpitovelvollista koskevat taloudelliset vastuut. Liitetiedot tulisi esittää kirjanpitoasetuksen ryhmittelyn mukaisesti, mutta kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaan kunta voi esittää ympäristöasioita koskevat liitetiedot myös yhtenä kokonaisuutena. Tällöin on varmistettava erikseen, että lukija saa oikean kuvan ilmoitettavien liitetietojen kokonaismääristä ja niiden yhteys taseen tai tuloslaskelman eriin voidaan vaivatta ja helposti selvittää.

Toimintakertomuksen osalta erityisiä ympäristönäkökohtia vaativaa lakia ei Suomessa ole, joten pääperiaatteena toimii kirjanpitoasetus (KPA 2.1§), joka velvoittaa esittämään toimintakertomuksessa yleisesti kehityksen kannalta tärkeitä seikkoja sekä arvioimaan todennäköistä tulevaa kehitystä. Toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta. Kansainväliset suositukset ja ohjeet monesti edellyttävät monipuolisempaa ja yksityiskohtaisempaa tietojen esittämistä kuin mihin Suomessa on totuttu.

Toimintakertomuksessa tulee olla yleisesitys kirjanpitovelvollisesta ja tämän toiminnasta. Ympäristöasioiden osalta on hyvä esittää kuvaus toiminnan ympäristövaikutuksista, strategisista lähtökohdista ja johdon sitoutumisesta asetettuihin päämääriin sekä organisoinnista, johtamisesta ja vastuunjaosta. Nykyisen lainsäädännön toteuttaminen ja tulevaan varautuminen ovat myös tärkeitä seikkoja ympäristöasioiden kannalta. Ympäristösuorituskyky muodostuu materiaalien, energian ja veden käytöstä, aiheutetuista päästöistä ja jätteistä, määräystenmukaisuudesta sekä tuotteiden ja palvelujen elinkaaren hallintaa kuvaavista tavoitteista.

³⁷ Ihantola-Leppänen: Yrityksenkirjanpito s.205

Toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettamisessa tulisi käyttää yleisesti tunnettuja mittayksiköitä tai suureita. Kuntapuolella kaikille kunnille suositeltavat ympäristötavoitteet koskevat toimitiloja, kuljetuksia, henkilöstöä, hankintoja ja asiakkaita. Luetellut asiat ovat piirteitä, jotka kaikille kunnan virastoille ja laitoksille ovat yhteisiä niiden toiminnan luonteesta huolimatta. Asetettujen tavoitteiden lisäksi on tärkeää kertoa toteuttamiseen varatuista määrärahoista ja mahdollisista muista resursseista. Siten lukijalle pystytään näyttämään puitteet, joissa on toimittu ja panostukset, joilla tulokset ovat saavutettu. Tavoitteiden kohdalla oleellista on myös toteutumisen aste, erot ja selitykset toteutuneen ja lähtötilanteen välillä. (Kuvio6)

Toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet	
Asetetut tavoitteiden avulla muodostuu kuva ympäristösuorituskyvystä	
<p>Tavoitteet</p> <ul style="list-style-type: none"> *toimitilat *kuljetukset *hankinnat *henkilöstö *asiakkaat 	<p>Toteutuminen</p> <ul style="list-style-type: none"> *määrärahat *toteutumisaste *eroanalyysi

Kuvio6. Ympäristötavoitteet ja niiden toteutuminen: raportoitavat osa-alueet.

8 YMPÄRISTÖRAPORTOINNIN ARVIOINTI HELSINGISSÄ, TAMPEREELLA JA TURUSSA

Empiriaosa sisältää kolme alalukua. Alaluvuissa jokainen esimerkkikunta käsitellään tapauskohtaisesti. Aluksi esitellään kuntien ympäristöpolitiikan ja kestävän kehityksen lähtökohtia, ympäristöjohtamista ja muita seikkoja, joiden tarkoitus on antaa käsitys ympäristöasioiden merkityksestä esimerkkikuntien toiminnassa. Lyhyehkö johdanto on nimeltään case Helsinki, Tampere ja Turku. Johdantoa seuraa esitys tarkasteluvuosien tilinpäätöksiin sisältyvistä ympäristöasioista ja tilinpäätösraportoinnin arviointi, jossa tarkastellaan erikseen laadullisia lähtökohtia ja sisältöä. Ympäristöasioiden esittämistä ja raportointia tarkastellaan osana vuosien 2001-2003 vuositilinpäätöksiä.

Empiriaosassa esitetyt löydökset ja mielipiteet ovat omia tulkintojani aineistosta, sillä en ole ollut yhteydessä esimerkkikuntiin tutkimuksen tiimoilta. Kaupungit käsitellään aakkosjärjestyksessä, joka tässä tapauksessa vastaa kaupunkien asukasluvun mukaista suuruusjärjestystä.

8.1 Case Helsinki³⁸

Helsinki haluaa olla edelläkävijä ja esimerkki ympäristöasiansa hyvin hoitavasta kaupungista. Helsingin kaupungilla on ollut erillisiä ympäristönsuojelun tavoite- ja toimenpideohjelmaa 1980-luvun lopusta lähtien. Osassa kaupungin virastoissa ja laitoksissa ympäristötyötä on tehty jo pitkään, mistä esimerkkinä Helsingin Energian vastaanottama YK:n ympäristöpalkinto vuonna 1990. Ensimmäinen varsinainen ympäristöohjelma laadittiin vuosille 1990-1994, johon kirjattiin tavoitteet turvata kaupungin asukkaille terveellinen, viihtyisä ja virikkeitä antava ympäristö sekä valvoa ja edistää ympäristönsuojelua. Toisen ympäristöohjelman valmistelu liittyi Rio de Janeirossa vuonna 1992 järjestettyyn YK:n ympäristö- ja kehityskonferenssiin, jossa maailmalle esiteltiin uusi kestävän kehityksen edistämiseksi valmisteltu Agenda 21 –toimenpideohjelma.

Helsingin kolmas ympäristöohjelma vuosille 1999-2002 erosi edellisistä. Siihen liitettiin ympäristönsuojelun rinnalle ympäristöterveydellinen näkökulma vuonna 1997 valmis-

³⁸ Tämän luvun tiedot alalukuineen perustuvat lähdeluettelon kohdassa Case Helsinki mainittuihin lähteisiin.

tuneen kansallisen ympäristöterveysohjelman tavoitteiden mukaisesti. Ohjelman yhteydessä kaupunginvaltuusto hyväksyi myös kaupungin ympäristöpolitiikan tavoitteet:

1. Taata terveellinen, turvallinen ja viihtyisä ympäristö nykyisille ja tuleville helsinkiläisille.
2. Vähentää ympäristökuormitusta.
3. Parantaa alueen yhteisöjen ja yritysten valmiuksia toimia kestävä kehityksen mukaisesti.
4. Osallistua kansainväliseen ympäristöyhteistyöhön.
5. Lisätä sitoutumista ympäristönsuojelun tavoitteisiin ja saada ympäristöasioiden hallinta osaksi koko kaupunginhallinnon johtamista.

Vuonna 2002 Helsinki otti merkittävän askeleen ympäristöjohtamisessa. Viisi vuotta aiemmin käynnistynyt paikallisagendaprosessi huipentui valtuuston hyväksymään Helsingin kestävä kehityksen toimintaohjelmaan ”Paikallisagenda 21”. Helsinki oli ensimmäinen eurooppalainen pääkaupunki, joka sai valmiiksi kokonaisvaltaisen kestävä kehityksen ohjelman. Toimintaohjelmassa määriteltiin seitsemän kestävä kehityksen päätavoitetta:

1. Kasvihuonekaasupäästöjen vähentäminen.
2. Helsingin luonnon monimuotoisuuden turvaaminen ja vaaliminen.
3. Kaupungin kilpailukyvyyn ja elinkeinorakenteen vahvistaminen talouden tasapainoisen kehityksen turvaamiseksi.
4. Elinkaariajattelun sisällyttäminen kaupungin fyysiseen suunnitteluun, hankintakäytäntöihin ja rakennustoimintaan.
5. Vuorovaikutuksen ja kansalaisosallistumisen lisääminen sekä kumppanuuden vahvistaminen.
6. Syrjäytymisen ja sosiaalisen eristämisen ehkäiseminen.
7. Kulttuurisen monimuotoisuuden ja rakennetun ympäristön vaaliminen.

Helsinki sitoutui poliittisesti kestävä kehityksen tavoitteisiin vuonna 1995, kun kaupungin hallitus allekirjoitti Euroopan kaupunkien kestävä kehityksen asiakirjan. Vuodesta 1997 lähtien kestävä kehitys on määritelty yhdeksi kaupungin yhteisstrategioista ja se on yksi kuudesta kaupungin toimintaa ohjaavista arvoista.

Kaupungin ympäristöjohtamista ohjaavat valtuuston hyväksymä kestävä kehityksen yhteisstrategia ja toimintaohjelma, ympäristöpolitiikka sekä kaupunginhallituksen hy-

väksymät suunnittelun yhteiset lähtökohdat ja talousarvio-ohjeet. Strategiat ja ohjelmat konkretisoituvat vuosittaisessa talousarvioprosessissa. Kaupungin hallituksen vahvista- miin suunnittelun lähtökohtiin, talousarvion ja taloussuunnitelman laatimis- sekä nou- dattamisohjeisiin sisältyy ohjeistus myös ympäristölaskennan ja –raportoinnin toteutta- misesta. Lisäksi kaupunginhallitus on ohjeissaan velvoittanut hallintokuntia asettamaan ympäristöä koskevia toiminnallisia tavoitteita.

8.1.1 Ympäristöasiat tilinpäätösraportoinnissa vuosina 2001-2003

Tarkastelujakson aikana kaupungin teknisen toimen alaisuudessa toimi erillinen yksik- kö, jonka vastuulla olivat kestävän kehityksen erityispalvelut. Palveluihin liittyivät kun- tokartoitukset, energiakatselmukset, kosteus- ja sisäilmaselvitykset sekä vähäiset ener- giasäästötoimenpiteet. Kestävän kehityksen erityispalveluja käytettiin vuosittain noin 0.6 miljoonalla eurolla. Helsingin kaupungin tukkutori oli toinen teknisen toimen alai- suudessa toimiva yksikkö, jonka tilinpäätösraportointiin liittyi ympäristönäkökohtia. Vuoden 2001 merkittävin ympäristöön liittyvä toimenpide oli pakastamon kylmäjärjes- telmän peruskorjauksen valmistuminen. Sen myötä varmistettiin toiminnan vaatima ympäristö- ja elintarviketurvallisuus.

Kestävä kehitys oli vuoden 2001 aikana esillä ammatti- ja aikuiskoulutuslinjan oppilai- toksissa. Kestävän kehityksen strategioita toteutettiin osana oppilaitosten tulostavoittei- ta. Kaikissa oppilaitoksissa laadittiin opetussuunnitelmiin kytkeytyvät ympäristöohjel- mat. Liikuntatoimessa vuosi 2001 oli erityisen ympäristöystävällinen. Vuoden aikana voimaan tulleiden uusien jätehuoltomääräysten perusteella ulkoliikuntaosasto laati toi- mintamallin liikuntapaikkojen vuokraajille. Tapahtumien järjestäjille jaettiin opas ”Ym- päristöasiat yleisötapahtumassa. Festarijärjestäjän ekoteko.”. Venesatamien, uimaranto- jen ja liikuntapaikkojen jätehuoltoon kiinnitettiin erityistä huomiota. Asiakkaita kannus- tettiin jätteiden keräämiseen ja yleisen siisteyden ylläpitämiseen tarjoamalla mahdolli- suus lajitteluun ja kierrättämiseen.

Liikelaitosten tarkasteluvuosien tilinpäätöksiin sisältyi useita ympäristönäkökohtia. Hel- singin Energia raportoi ympäristöasioistaan erillisellä ympäristöraportilla. Sen energia- tuotannon lähtökohta oli luontoa ja ympäristöä säästävä kestävän kehityksen periaattei- den mukainen yhdistetty sähkön- ja lämmöntuotanto sekä kaukolämmitys. Myös Hel-

singin Vedelle yhteiskuntavastuu ja ympäristö ovat tärkeitä arvoja. Helsingin Vesi laati vuodelta 2001 erillisen yhteiskuntavastuuraportin. Se oli mukana useissa kansainvälisissä yhteistyöhankeissa asiantuntijana vesihuollon, veden ja jäteveden puhdistustoimintojen kehittämisessä.

Energia- ja vesilaitoksen lisäksi Helsingin Tekstiilipalvelut laati erillisen ympäristöasioita käsittelevän raportin. Vuoden 2001 aikana haitallisia päästöjä tai altistumia ei todettu. Rakennuksessa ja tuotannossa toteutettiin lämmön talteenotto. Lisäksi vaatteiston käytön tehokkuutta pyrittiin edelleen parantamaan elinkaariajattelun myötä kehittämällä vaatteille varsinaisen käyttötarkoituksen jälkeen uusiokäyttöä. Helsingin Sataman osalta merkittävimmät ympäristötoimenpiteet kohdistuivat vuodesta 2000 lähtien noudatettuun ISO 14001 ympäristöjärjestelmään. Vuonna 2001 toteutettiin ympäristöjärjestelmän edellyttämä ulkopuolinen tarkastus. Ympäristöasioiden merkitystä korosti sataman eri osastoista koottu ympäristöryhmä, joka tehtävä oli seurata ja kehittää Helsingin Sataman ympäristöasioita. Helsinki Catering puolestaan hyväksyi vuoden 2001 alussa oman ympäristöpolitiikkansa ja keskittyi vuoden aikana toimenpiteisiin, joilla se saattoi vähentää toiminnan aiheuttamia haitallisia ympäristövaikutuksia. Tarkastelun kohteena olivat jätteiden vähentäminen, kierrätyksen lisääminen ja energian käytön hallinta.

Vuosi 2002 toisti edellisen vuoden teemoja. Kaupungin virastojen ja laitosten osalta liikuntatoimi jatkoi jätehuollon kehittämistä. Pääpaino vuonna 2002 oli ongelmajätteissä. Venesatamissa otettiin koekäyttöön ongelmajätteiden keräyspisteitä sekä lisättiin jättesäiliöitä ja niiden tyhjennyskertoja. Liikuntalaitoksissa ja uimarannoilla laajennettiin lajittelevaa jätehuoltoa. Teknisen toimen yksiköistä Helsingin tukkutori uusi lämpimän veden käyttöönottojärjestelmänsä. Liikelaitoksilla ei ollut uutta raportoitavaa ympäristöasioistaan lukuun ottamatta Helsingin Satamaa ja Helsingin Tekstiilipalveluita. Näiden kahden lisäksi Helsinki Vesi raportoi uusista kansainvälisistä yhteistyöprojekteista, joihin se lähti mukaan. Helsingin Satama kertoi aloittaneensa nykyisten laatu- ja ympäristöjärjestelmiensä yhdistämisen tavoitteena saada sertifioiduksi toimintajärjestelmä vuonna 2003, joka täyttäisi sekä ISO 9001/2000 että ISO 14001 vaatimukset. Helsingin Tekstiilipalvelut raportoi edellisvuotta negatiivisempaan sävyyn toiminnan kehityksestä. Se ei saavuttanut kaikkia asettamiaan ympäristötavoitteitaan, mikä osaltaan johtui lämpimästä kesästä. Kesä lisäsi ilmastonin käyttöä ja edelleen sähkön kulutusta.. Toisaal-

ta uusi pesulinjasto otettiin käyttöön, jonka tarkoitus oli laskea veden ja höyryn kulutusta.

Vuoden 2003 merkittävimmät ympäristönäkökohdat sisältyivät jälleen Helsingin Veden ja Helsingin Sataman toimintaan. Kaupungin omista virastoista ja laitoksista nuorisotoimi raportoi kasvaneista käyntikerroista ja osallistumisista järjestämiinsä tapahtumiin. Yhtenä syynä kasvuun nähtiin ympäristöasiat ja ekotempaukset, jotka houkuttelivat nuoria. Helsingin Vesi aloitti vuoden aikana Viikinmäen jätevedenpuhdistamon laajennuksen, joka oli seurausta Länsi-Suomen vesioikeuden typenpoistolle asettamasta 70 prosentin puhdistusvaatimuksesta. Laajennuksen ja samanaikaisesti toteutettavien biologisen jälkisuodatuksen ja prosessilinjan avulla liikelaitos arvioi saavuttavansa 80 prosentin puhdistustason tyypipäästöissä. Investointi oli merkittävä, sillä sen laskettiin maksavan kokonaisuudessaan noin 40 miljoona euroa.

Helsingin Sataman toimintajärjestelmä valmistui marraskuussa ja se korvasi entiset laatu- ja ympäristöjärjestelmät. Liikelaitos aloitti Vuosaaren sataman rakennustyöt. Yllätyksiltä ei välttytty, sillä telakka-altaan vieressä meren pohjassa todettiin keväällä korkeita tributyyli- eli TBT-pitoisuuksia. Uudenmaan ympäristökeskus hyväksyi ruoppauksia tehtävän sataman osassa, jossa ko. pitoisuudet olivat pieniä. Pilaantuneet pintasedimentit kuorittiin ja sijoitettiin väliaikaisesti Käärmeniemen louhittuun kallioal- taaseen. TBT:stä johtuvien lisäkustannusten arvioitiin olevan noin 10 miljoonaa euroa.

8.1.2 Tilinpäätösraportoinnin arviointi

a. Laadulliset lähtökohdat

Luotettavuus on toiminnan laadun ehdoton lähtökohta. Siksi ei ole yhdentekevää, miten luotettavuus varmistetaan. Helsingin kaupungin tilinpäätöksiin (sähköinen versio) ei sisältynyt tilintarkastajan allekirjoittamaa tilinpäätösmerkintää. Ainoa merkki tilinpäätösten vahvistamisesta oli kaupungin hallituksen jäsenten allekirjoitukset. Tilinpäätösmerkinnän puuttuminen herätti jonkin asteista epävarmuutta, sillä ulkopuolisen tarkastajan allekirjoitus tarkoittaa, että muukin taho kuin tilinpäätöksen laatijat päätyvät samoihin johtopäätöksiin ja tulkintoihin.

Toinen luotettavuuden tärkeä ulottuvuus on läpinäkyvyys. Käytännössä avainasemassa on toiminnan avoimuus: raportoidaan asioista niiden oikeilla nimillä eikä peitellä epäonnistumisia. Parhaiten avoimuus toteutuu silloin, kun tilinpäätöksessä esitettyjen lukujen taakse on helppo nähdä ja toiminnan ja ympäristövaikutusten välinen yhteys on havaittavissa. Helsingin tilinpäätöksissä läpinäkyvyys toteutuu hyvin muutamia epäselviä lausahduksia lukuun ottamatta esimerkkinä joidenkin yksiköiden kohdalla mainitut ympäristötavoitteet. Tavoitteista puhuttiin yksikön toimintaa kuvattaessa, mutta lukuja ei ollut missään. Todettiin vain asetettujen ympäristötavoitteiden toteutuneen 48 prosenttisesti tai kaikkia ympäristötavoitteita ei ollut saavutettu. Miten oli mahdollista raportoida tavoitteiden toteutumisesta suuntaan tai toiseen, kun mitään perusteita väitteille ei esitetty?

Kaiken kaikkiaan tilinpäätösraportointi oli johdonmukaista ja tilinpäätökset helppolukuisia. Kokonaiskuvan muodostamiseksi ei tarvinnut lukea tilinpäätöksiä kannesta kanteen vaan kokonaisuuden pystyi muodostamaan silmäilemällä haluamiaan kohtia. Toimintakertomuksen alussa esitettiin talouskehitys Suomessa, Helsingin seudulla ja Helsingissä. Toimintakertomus täydentyi henkilöstöä, konsernia, tilikauden taloutta ja tuloksen muodostumista kuvaavilla kappaleilla. Talousarvioin toteutuminen kuvattiin omassa luvussa käyttötalousosan, tuloslaskelmaosan, investointiosan ja rahoitusosan näkökulmasta. Sivumäärältään laajin osio oli käyttötalousosa, jossa määrärahat, tuloarviot sekä niiden toteutuminen esitettiin yhteenvetona toimialakohtaisesti sekä lisäksi tehtävien tai yksiköiden mukaan eriteltyinä.

Tehtäväalueiden tilikauden tuloksen muodostumista seurasi pääsääntöisesti sanallinen toteutumakuvaus. Sitovat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet esitettiin tummenneulla tekstifontilla, joten niiden huomaaminen oli helppoa. Monet yksiköt asettivat lisäksi suoritettaviksi tai toiminnan laajuutta kuvaavia mittareita. Yksiköiden taloudellisesti sitovat tavoitteet koskivat lähes poikkeuksetta menoja. Toiminnallisesti sitovat tavoitteet olivat sekä laadullisia että määrällisiä. Vaikka luvussa esiintyi monenlaisia lukuja ja kuvauksia, ainoastaan sitovien tavoitteiden toteutumista tai toteutumatta jäämistä kommentoitiin. Investointiosassa investoinnit esitettiin yksitellen tehtäväkohtaisesti ja tarkoituksen mukaan nimettyinä.

b. Raportoinnin sisältö

Tuloslaskelma

Tuloslaskelmassa ei eritelty erikseen ympäristötuottoja ja -kuluja, vaan ympäristöön liittyvät tulot ja menot sisältyivät tuloslaskemakaavan eriin. Tilinpäätössiirroissa varausten muutos sisälsi myös ympäristövarauksen lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana.

Tase

Taseeseen sisältyi useita ympäristöinvestointeja. Eri yksiköiden investoinnit oli eritelty ja nimetty investointitarkoituksen mukaisesti siten, että lukija helposti ymmärsi investoinnin luonteen ja tarkoituksen. Monet investoinnit olivat suoria ympäristöinvestointeja.

Vuonna 2001 Helsingin kaupungin taseessa oli 10 MEUR suuruinen ympäristövaraus koskien Myllypuron aluetta ja sen kunnostusta. Vuonna 2002 varaus oli 9,5 miljoonaa euroa ja vuonna 2003 varausta korotettiin jälleen 10 miljoonaan euroon. Konsernitaseeseen sisältyi lisäksi kaatopaikan jälkihoitovaraus, joka vuonna 2001 oli suuruudeltaan 9,2 MEUR, 2002 9,7 MEUR ja vuonna 2003 varausta korotettiin 11,4 miljoonaan euroon.

Siirtovelkoihin ei ollut kirjattu ympäristöön liittyviä eriä.

Liitetiedot

Tuloslaskelman liitetietoina esitettiin pakollisten varausten muutos, joka tilikaudella 2003 mainittiin myös erikseen tilinpäätöksen laatimista koskevissa liitetiedossa. Tilinpäätöksen laatimisen liitetiedoissa kuvataan lisäksi taseen sisältämän ympäristövarauksen käsittelyn periaatteet. ”Vuonna 1999 tehdyn selvityksen mukaan kaupungin kustannukset maaperän kunnostamisesta tulevat lähivuosina olemaan vuosittain noin 10-13 MEUR. Likaantuneista maista suurin osa tulee olemaan peräisin rantarakennuskohteista sekä teollisuusalueilta. Koska asiasta voidaan tehdä vain karkea kustannusarvio ja kaupungin lopullinen osuus kustannuksista selviää vasta kunnostettavien maa-alueiden käyttötarkoituksen mukaan, tulevia kustannuksia ei ole huomioitu tilinpäätöksessä lukuun ottamatta Myllypuron alueen kunnostusta.” Vastuista ja vastuusitoumuksista kerrottiin lyhyesti. Annettujen tietojen perusteella vastuut ja vastuusitoumukset eivät liittyneet ympäristöasioihin.

Toimintakertomus

Toimintakertomukseen sisältyi monia ympäristötavoitteita ja -mainintoja. Ympäristöasioiden esittely tai yleiskuvaus puuttui samoin maininnat ympäristöpolitiikasta, -johtamisesta tai ympäristöön liittyvän toiminnan peruseriaateista. Asioita käsiteltiin kuitenkin siinä laajuudessa, että jonkinlaisen käsityksen toiminnan ja ympäristövaikutusten välisestä vaikutussuhteesta pystyi muodostamaan. Tilinpäätöksessä ei ollut mainintaa erillisestä ympäristöraportista ja ympäristötilinpäätöksestä.

Toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet

Tilinpäätöksen ympäristötavoitteiden perusteella ei pysty muodostamaan kuvaa Helsingin kaupungin ympäristösuorituskyvystä. Tavoitteiden avulla haluttiin korostaa juuri sitä ympäristönäkökulmaa, joka liittyi vahvasti jokaisen hallintokunnan omaan toimintaan ja tekemiseen. Näin ollen ympäristötavoitteet olivat jokaisella hallintokunnalla erilaiset. Selvästi toimitiloihin, kuljetuksiin, hankintoihin, henkilöstöön tai asiakkaisiin liittyviä ympäristötavoitteita oli vaikea nimetä. Ympäristötavoitteiden toteutuminen oli asianmukaisesti esitetty. Toteutunutta tavoitetta ei erikseen selvitetty, mutta toteutumattoman tavoitteen kohdalla etsittiin selityksiä eroille.

8.2 Case Tampere³⁹

Tampere otti ensimmäisen askeleen ympäristön ja päätöksenteon yhdistämiseksi joulukuussa 1994, kun valtuusto hyväksyi kaupungin ympäristöpoliittisen ohjelman. Ohjelmaan kirjattiin ympäristöperiaatteet, joiden avulla pyrittiin parantamaan ja kehittämään ympäristön tilaa Tampereella. Ohjelman sisäisestä seurannasta vastasivat yksiköt itse, ympäristövalvonta ja sisäinen tarkastus. Ulkopuolinen seuranta päätettiin toteuttaa valtuustokausittain ja vastuu siitä annettiin Hämeen alueelliselle ympäristökeskukselle. Tampereen ympäristöpolitiikan ja ympäristöhallintajärjestelmän auditointi toteutettiin vuonna 2000.

Tampere aloitti ympäristöjärjestelmän rakentamisen 1995. Ympäristötavoitteet asetettiin ensimmäisen kerran vuoden 1997 talousarviossa. Kaupunki on ollut mukana Kuntaliiton toteuttamissa ympäristölaskennan YLA- (1996–1998) ja YMLA-projekteissa (1999–

³⁹ Tämän luvun tiedot alalukuineen perustuvat lähdeluettelon kohdassa Case Tampere mainittuihin lähteisiin.

2000). Kaupunkiin palkattiin ympäristölaskentatoimen asiantuntijan vuonna 1996 ja kaupunginjohtaja asetti työryhmän edistämään ympäristöasioiden liittämistä osaksi kaupungin normaaleja suunnittelu-, seuranta- ja tarkastusprosesseja. Työryhmä laati yhteistyössä muiden yksiköiden kanssa ympäristötilinpäätöksen vuodelta 1997, jonka Tampere julkaisi ensimmäisenä kuntana 5.6.1998. Vuonna 1997 käynnistyi kestävän kehityksen mukaisen paikallistason toimintaohjelman laadintaprosessi ja ohjelma valmistui kaksi vuotta myöhemmin. Kaupungin virastojen ja laitosten ympäristöohjelmat päivitettiin kestävän kehityksen ohjelmiksi vuoden 2001 aikana ja kestävän kehityksen edistämiseksi perustettiin koordinaattorin toimi vuonna 2002.

Vuonna 2001 kaupunginvaltuusto hyväksyi uuden kaupunkistrategian ”Kaikem paree Tampere” vuosille 2001–2012. Strategian mukaan Tampere on kestäväällä tavalla kasvava kansalaisten tietoyhteiskunta ja osaamisen keskus. Sen toiminta perustuu rohkeaan aloitteellisuuteen, hyvään palveluun, laajaan verkottumiseen ja seutuyhteistyöhön. Kuntalaisten, luottamushenkilöiden ja kaupungin virkamiesten yhteistyön tuloksena syntynyt visio on pilkottu kymmeneen tarkentavaan päämäärään:

1. Tampereella on asukkaiden tarpeista ja osallistumisesta lähtevät hyvän elämän palvelut.
2. Tampereella on työtä, asuntoja sekä terveellinen ja turvallinen ympäristö.
3. Tampere on ystävällinen ja monikulttuurinen kasvukeskus, johon on helppo tulla kaikkialta.
4. Tampere kasvaa ja kehittyy perinteitään kunnioittaen ja vahvuksiinsa luottaen.
5. Tampere on kansalaisten tietoyhteiskunnan johtava kehittäjä ja soveltaja.
6. Tampere on maailmanluokan koulutus-, tutkimus- ja osaamiskeskus.
7. Tampere on monipuolinen sivistys- ja kulttuurikaupunki.
8. Tampere toimii seudullisesti.
9. Tampere on ympäristönsuojelun kärkikaupunki.
10. Tampereella on vakaa talous, joka luo perustan laadukkaille palveluille ja tulevaisuuden rakentamiselle.

Kaupunkistrategia on johtamisen ja kehittämisen ohjenuora. Siinä asetettujen suuntaviivojen mukaisesti kaupungin toimialat ovat laatineet omat toimialastrategiansa. Näiden lisäksi kaupunginhallitus hyväksyi kuusi toimintastrategiaa, joiden tarkoitus on tarken-

taa kaupunkistrategiaa oman toimialansa osalta. Yksi kuudesta toimintastrategista on ympäristöstrategia ”Yhteistyöllä ympäristön ykköseksi”, jonka lähtökohtana toimii kaupunkistrategiassa asetettu päämäärä ”Tampere on ympäristönsuojelun kärkikaupunki”. Ympäristöasioiden osalta korostuu oman toiminnan ekologisten vaikutusten arvioiminen ja niiden esiintuominen päätöksenteossa. Lisäksi ympäristö tulee huomioida elinkeinopolitiikassa, maankäytön suunnittelussa, henkilöstön koulutuksessa ja kaikessa viranomaistoiminnassa.

8.2.1 Ympäristöasiat tilinpäätösraportoinnissa vuosina 2001-2003

Vuoden 2001 merkittävin virstanpylväs oli uuden kaupunkistrategian hyväksyminen. Kaupunkistrategian ”Kaikem parer Tampere” lähtökohta on tasapainoisen onnistumisen menetelmä ja siinä määritellyt visiot Tampereesta vuoteen 2012. Siten Tamperetta kehitetään kestävän kehityksen periaatteiden pohjalta. Konsernihallintoon kuuluvan rahoituskeskuksen vastuulle annettiin kestävän kehityksen edistäminen ja koordinointi.

Sisäisten palvelujen toimialalla ympäristöasiat olivat vahvasti esillä vuoden 2001 aikana. Ympäristöasioissa tehtiin ympäristöohjelmien päivitys kestävän kehityksen ohjelmiksi ja kehitettiin toimialojen välistä vuorovaikutusta ympäristöasioissa ohjeistamalla energia-, jäte-, tietotekniikka-, kuljetus- ja hankinta-asioita. Kaikki sisäisten palvelujen toimialan yksiköt osallistuivat kaupunkistrategian ja oman toimialastrategiansa tekemisen lisäksi erillisen ympäristöstrategian laadintaan. Esimerkkejä toimialan ympäristötoimenpiteistä oli useita: atk-laitteiden asianmukainen hävittäminen ja kierrättäminen ohjeistettiin, kaikki kaupungin palveluksessa olleet autoilijat ja maarakennusyrittäjät ympäristöauditoitiin, polttoaineenkulutusta vähennettiin erikseen järjestettyjen ajotapakoulutusten avulla, vanhentunut kalusto korvattiin kokonaisuudessaan vähäpäästöisellä kalustolla, keskitetty jätehuolto organisoitiin kiinteistönpitoon ja energian säästötoimenpiteistä valmistui väliraportti.

Ympäristö näkyi myös koulutuspalveluissa. Lukioiden ja peruskoulujen ympäristöohjelmien päivitys aloitettiin. Koulutuslautakunnan päätöksellä päivitysten valmistuminen kuitenkin lykättiin vuoden 2002 kevääseen. Ammattiopistojen yksiköiden tarkoitus oli valmistaa jättemateriaalien kierrätysjärjestelmä, mikä onnistui vain osittain, sillä järjes-

telmän seurannan suunnittelu jäi kesken. Tampereen ammattikorkeakoulussa toteutettiin useita ympäristöasioihin liittyvää projektia ja järjestettiin kolme ympäristötietoiskua. Koulussa järjestettiin teemojen mukaiset vesi- ja jätepäivät. Henkilöstölle järjestettiin koulutusta hankintoihin liittyen ja jätekeräysjärjestelmä valmistui. Kestävään kehitykseen liittyviä tutkintotöitä valmistui useita.

Vuoden 2001 aikana Tampereen alueen kirjastoissa järjestettiin yhteensä kahdeksan ympäristöön ja ympäristönsuojeluun liittyvää näyttelyä. Liikuntatoimessa ylimääräisiä kustannuksia ja työtunteja aiheuttivat syksyn kaksi myrskyä ja niistä johtuvien metsä- ja muiden tuhojen korjaaminen liikuntareiteiltä. Sara Hildénin taidemuseossa kuljetus- ja pakkausmateriaalien käyttöä vähennettiin käyttämällä samaa materiaalia useamman kerran. Ympäristö- ja teknisen toimen kestävän kehityksen ohjelma valmistui. Ympäristötoimessa aloitettiin kaupungin ympäristöpolitiikan päivitys ympäristöstrategiaksi, minkä lisäksi ympäristötoimi sai valmiiksi ympäristötietokeskus Moreenian koskevan hanke-suunnitelman. Kiinteistötoimessa täydennyskaava-alueilla tehtiin muutetun asemakaavan toteuttamiseksi merkittävä määrä maastotöitä sekä maaperään kohdistuneita ympäristötuhojen korjauksia.

Liikelaitokset tunsivat oman vastuunsa ympäristöstä. Sähkölaitos kasvatti ympäristömyönteisiä tuotteita koskevien sähkösopimusten määrää yli 100 prosenttia. Liikennelaitos onnistui alentamaan pakokaasupäästöjä lähes tavoitellun neljän prosentin verran. Sen mahdollisti kaluston uusiminen sekä linjastoa, ajettavia vuoroja ja aikatauluja koskevat muutokset. Vesilaitos sai pääosin valmiiksi usean vuoden ajan tekeillä olleen ympäristöjärjestelmänsä, jonka auditointi päätettiin hakea vuoden 2001 aikana. Varsinaiseen sertifiointiin tähtäävä auditointi siirtyi kuitenkin vuoden 2002 puolelle.

Strategiatyö jatkui vuoden 2002 aikana. Toimialastrategiat sekä kuusi erillistä toimintastrategiaa valmistuivat täydentämään kaupunkistrategiaa. Yksi toimintastrategioista oli uusi ympäristöstrategia. Strategiatyöprosessi nosti esiin muutostarpeita, joiden ratkaisemiseksi käynnistettiin Tampere toimeenpanee strategiaa -hankekokonaisuus. Strategioihin liittyen järjestettiin kolmiosainen luentosarja kaupungin henkilöstölle syksyn 2002 aikana. Tampere perusti yhdessä Pirkanmaan Jätehuolto Oy:n kanssa Ekokumppanit Oy:n, joka vastaa ympäristötietokeskus Moreenian toiminnasta. Yritys tiedottaa, neu-

voo, kouluttaa, myy ja välittää tuotteita, joilla edistetään kestävän kehityksen mukaista elämäntapaa ja yrityskulttuuria. Ekokumppanit Oy:n kanssa samanaikaisesti perustettiin Ekokumppanit-klubi ry, johon voi liittyä ympäristövastuullisesti ajattelevat pirkanmaalaiset yritykset, yhteisöt ja yksityishenkilöt.

Viheralueohjelman laatiminen aloitettiin vuonna 2002. Ohjelmaa laaditaan yhteistyössä kaupunkilaisten kanssa ja se kattaa kaikki kaupungin omistamat viheralueet. Ohjelma tarkoitus on ohjata viheralueiden suunnittelua, rakentamista ja hoitoa. Tampereen luontokoulu aloitti toimintansa vuoden 2002 aikana ja se saavutti heti suuren suosion. Luontokoulun käyttöaste oli koko vuoden täydet 100 prosenttia. Ympäristötietokeskus Moreenia avattiin sähkölaitoksen patorakennuksessa. Vuoden 2002 aikana valmistui laskenta ja julkaisu Tampereen kaupungin ekologisesta jalanjäljestä. Vuoden 2002 tilinpäätöksessä kaupunginjohtaja ilmaisi huolensa kasvaneesta jalanjäljestä 1990-luvun puolivälin lähtötilanteeseen verrattuna.

Kesäkuukausien aikana Tampereella järjestettiin useita yleisötapauhtumia, jotka vaativat runsaasti ylimääräistä siivousta. Tilinpäätöksessä huomautettiin roskaamisen lisääntyneen merkittävästi edellisvuosista. Ylimääräinen siivous tilattiin eri yhdistyksiltä ja se onnistui hyvin helpottaen kaupungin puistoyksikön työtä. Kesän aikana toteutettiin Tampereen kaupunkiarviointi kestävän kehityksen tilasta. Arviointi kuului EU-hankkeeseen, jonka tavoite on löytää keinoja kestävän kaupunkikehityksen edistämiseksi ja mittaamiselle.

Liikelaitoksista Tampereen Veden toiminnassa ympäristö vaikutti voimakkaasti vuonna 2002, sillä jätevesien laskuluvan puhdistusvaatimukset muuttuivat vesioikeuden päätöksellä. Päätöksen myötä Viinikanlahden puhdistamon saneeraus suunnitelmalla hyväksyttiin. Vuoden 2002 aikana Viinikanlahden puhdistamolle saatiin kaasumoottorigeneraattori, joka edistää jatkossa laitoksen energiatehokkuutta. Generaattori tuottaa lähes 70 prosenttia laitoksen tarvitsemasta sähköenergiasta ja lähes kaiken laitoksen tarvitseman lämpöenergian. Tärkeä ympäristönäkökohta on myös se, että moottorin polttoaineena käytetään puhdistamossa syntyvää biokaasua. Lisäksi Tampereen Vesi sai ympäristöjärjestelmälleen kansainvälisen ISO 14001 –standardin mukaisen sertifiointin ensimmäisenä vesi- ja viemärlaitoksena Suomessa.

Vuonna 2003 Tampere julkaisi ensimmäisen kestävän kehityksen raportin. Samana vuonna valmistui myös raportti ”Ympäristön tila Tampereella 2002”. Vuoden aikana päivitettiin kantakaupungin meluselvitys ja kartoitettiin hiljaiset alueet sekä laadittiin selvitys kantakaupungin ojien, purojen ja lähteiden suojelutarpeista. Lisäksi kantakaupungin osalta käynnistettiin maisema- ja ympäristöselvitys hyvän ja turvallisen ympäristön aikaansaamiseksi. Keskustan kehittämisessä Ratinan alueeseen liittyi merkittäviä ympäristötoimenpiteitä, sillä ilmanlaatututkimus oli valmistumassa, maisemaselvitys käynnistymässä ja ympäristölupahakemus tekeillä.

Syksyllä 2002 perustettu Tampereen luontokoulu vakiinnutti toimintansa vuoden 2003 aikana. Luontokouluryhmiä otettiin vastaan päiväkodeista ja peruskouluista. Lisäksi luontokoululla järjestettiin koulutusta peruskoululaisille ja lukiolaisille, henkilöstökoulutusta opettajille ja päiväkodin henkilökunnalle sekä avoimen oven päiviä. Myös ympäristötietokeskus Moreenian ensimmäinen toimintavuosi oli vilkas, sillä Moreeniassa järjestettiin näyttelyitä, yleisötilaisuuksia, koulutusta ja neuvontaa ympäristöasioista. Moreenian toimintaa markkinoitiin vuoden aikana erityisesti Ekokumppanit-klubi ry:n puitteissa. Klubi toimi aktiivisesti järjestäen useita jäseniltoja ja julkaisemalla jäsenlehteä tavoitellen vähintään 30 uuden jäsenen liittymistä Ekokumppanit -hankkeeseen.

Strategiassa määritelty ympäristön hyvä tila pyrittiin turvaamaan ympäristötietoisuutta lisäämällä sekä energiankäyttöä ja jätehuoltoa tehostamalla. Ekokumppanit -hankkeen lisäksi ympäristötietoisuuden lisäämistä edesauttaa EU-hanke kestävän kaupunkikehityksen edistämiseksi ja mittaamiseksi. Siihen liittyvä toinen kaupunkiarviointi suoritettiin vuoden 2003 joulukuussa. Energiankäyttöön liittyen Tampere jatkoi Kauppa- ja teollisuusministeriön kanssa vanhaa energiansäästösopimusta ja samalla tarkensi omaa energiansäästöohjelmaansa vastaamaan uutta sopimusta. Säästötoimenpiteillä pyrittiin jo toimintavuoden aikana veden, lämmön ja sähkön ominaiskulutuksen vähentämiseen. Jätehuollon osalta vuonna 2003 kartoitettiin kohteissa syntyvät jätelajit ja lajitteluun tarvittavien keräysvälineiden tarve.

8.2.2 Tilinpäätösraportoinnin arviointi

a. Laadulliset lähtökohdat

Vuosien 2001 ja 2002 tilinpäätöksiin sisältyi ainoastaan kaupunginhallituksen allekirjoitukset. Niihin ei ollut liitetty tilinpäätösmerkintää. Merkintä oli kuitenkin paikallaan vuoden 2003 tilinpäätöksessä. Tarkastuslautakunta raportoi tehtäväalueensa tapahtumien yhteydessä erikseen myös annetusta tilintarkastuskertomuksesta, johon sisältyi muistutus vastuuvapauden myöntämättä jättämisestä kulttuuritoimen johtajalle. Avoinuutta ja läpinäkyvyyttä korostaa tilinpäätöksissä strategisten tavoitteiden ja käytännön toimenpiteiden esittäminen ja yhteensovittaminen. Lisäksi talousarvioin toteutumisen lukiemista helpottamaan oli annettu lyhyt lukuohje siitä, miten osiossa edetään, mitä asioita siinä käsitellään ja missä laajuudessa tiedot esitetään.

Tilinpäätöksen rakenne noudatti peruskaavaa: toimintakertomus, tilinpäätöslaskelmat, liitetiedot, luettelot ja selvitykset kirjanpitokirjoista sekä tilinpäätöksen allekirjoitus ja tilinpäätösmerkintä. Toimintakertomuksen alussa oli hyvinkin yksityiskohtainen kuvaus toiminnan ja talouden olennaisista tapahtumista. Lisäksi tuloslaskelma, tase ja toiminnan rahoitus analysoitiin huolellisesti. Huomionarvoista alussa oli runsas kuvioiden ja taulukoiden käyttö. Sivumäärä ei tuntunut paljolta visuaalisten tehokeinojen ansiosta, jotka sekä havainnollistivat että kevensivät tekstiä. Sivumäärällisesti tilinpäätöksen laajin osa oli talousarvioin toteutuminen, joka jakaantui neljään osaan: käyttötalous-, investointi-, tuloslaskelma- ja rahoitusosaan. Vuodesta 2002 lähtien talousarvion toteutuminen esitettiin myös strategianäkökulmasta.

Vuoden 2001 tilinpäätöksestä näki Tampereella panostettavan ympäristöasioihin. Toimintakertomukseen sisältyi oma lukunsa ympäristöön liittyville toiminnallisille tavoitteille, jotka oli jaettu kahteen osaan. Yhtäällä esitettiin kaikille yhteiset kestävän kehityksen tavoitteet ja toisaalla asetettiin toimialakohtaiset ympäristötavoitteet. Erillisen ympäristötavoitteiden toteutumavertailun lisäksi useat tehtäväalueet olivat asettaneet itselleen täydentäviä ympäristötavoitteita. Kestävän kehityksen mukaiset tavoitteet olivat laajoja kokonaisuuksia liittyen mm. energiansäästötoimenpiteisiin, päästöjen ja jätteen vähentämiseen. Toimialakohtaisissa ympäristötavoitteissa huomioitiin juuri tie-

tyn toimialan erityspiirteet ja tehtäväalueiden ympäristötavoitteissa korostui käytännön toimenpiteet, joihin virasto tai laitos pystyi suoraan vaikuttamaan. Tehtäväalueiden itsensä asettamat ympäristötavoitteet olivat pääosin laadullisia. Joukossa oli myös määrällisiä tavoitteita, mutta rahamääräiset ympäristötavoitteet puuttuivat täysin. Vuoden 2001 tilinpäätös vastasi mielikuvaa, jossa ympäristö todella oli osa suunnittelua ja päätöksentekoa.

Vuoden 2001 syksyllä hyväksytty uusi kaupunkistrategia näkyi heti vuoden 2002 tilinpäätöksessä. Erillinen ympäristöön liittyvä toiminnallisten tavoitteiden toteutumaosa sai siirtyä uuden strategiaosan tieltä. Muutoksen myötä karsittiin ympäristöasioiden kaksinkertaista esittämistä, mutta samalla ympäristötavoitteet ja ympäristöön liittyvät huomiot vähenivät huomattavasti. Käyttötalousosaan sisältyi ainoastaan toimialan ja sen tehtäväalueiden sanallinen raportointi tilikauden olennaisista tapahtumista ja poikkeamista talousarvioon sekä toimenpiteistä strategian edistämiseksi. Erillisiä toimiala- tai tehtäväkohtaisia ympäristötavoitteita ei enää asetettu, vaan kaikki ponnistelivat yhteisten keskeisen kehityksen tavoitteiden saavuttamiseksi.

Strategiaosa tarjosi uuden näkökulman talousarvion toteutumisen raportoimiselle, jossa käytiin läpi kohta kohdalta kaupunkistrategian mukaiset kriittiset menestystekijät ja niille vuosittain asetetut arviointikriteerit. Strategiaosassa raportoitiin toimenpiteistä, tavoitteista ja niiden toteutumisesta kaupunkistrategiassa asetetun vision saavuttamiseksi. Käyttötalousosa oli johdonmukainen jatke strategiaosalle, sillä käyttötalousosassa tehtäväalueet raportoivat omista toimenpiteistään strategian toteuttamiseksi. Näin ollen lukijalle havainnollistettiin se, miten strategia-asiakirja kääntyi konkreettisiksi käytännön toimenpiteiksi.

Raportoinnista löytyi myös huomautettavaa. Erityisesti talousarvion toteutumista kuvaava investointiosa oli vaikeaselkoinen. Lukuohjeissa todettiin, että investoinnit esitetään hankkeittain tai hankeryhmittäin. On myönnettävä, etten ole vielä kukaan varma, osasinko lukea ja tulkita investointiosaa oikein. Osan lopussa oli yhteenvetotaulukko, joka kertoi enemmän kuin osan muut sivut yhteensä. Siinä ristiintaulukoimalla esitettiin se, mihin hankeryhmään kuuluvia investointeja toimialat olivat tilikauden aikana tehneet. Sen sijaan, että sekoitettiin lukijaa investointihankkeilla ja -hankeryhmillä, yh-

teenvetoa täydentävä tietona olisi riittänyt erittely jokaisen toimialan merkittävimmistä investointikohteista.

Investointiosan lisäksi tilinpäätöksen liitetiedoista löytyi huomautettavaa. Tilinpäätöksen laatimista koskevissa liitetiedoissa ei ollut mainintaa pakollisista varauksista tai niiden laskentaperusteista. Maisemointivarauksen osalta olisi ollut tarpeen esittää, miten varauksen suurus oli määritelty. Oliko kyseessä arvio vai laskennallinen osuus? Konsernin vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevien liitetietojen osalta esittämistapa muutui tarkastelujakson aikana. Vuoden 2003 tilinpäätöksessä vakuudet ja vastuut konsernissa esitettiin otsikkotasolla, kun aiempina vuosina oli esitetty myös erät otsikon alla. Esitystavan muututtua ei ollut enää mahdollista seurata ympäristöön liittyvien taloudellisten vastuiden kehitystä.

b. Sisältö

Tuloslaskelma

Tuloslaskelmassa ei eritelty ympäristötuottoja ja -kuluja, vaan ympäristöön liittyvät tulot ja menot sisältyivät toiminnan normaaleihin tuottoihin ja kuluihin. Tilinpäätössiirroissa varausten muutos sisälsi ympäristövarauksen vähennykset tilikauden aikana.

Tase

Investoinneista ei ollut erikseen raportoitu ympäristöinvestointeja, mutta tarkasteluvoosien tilinpäätöksien perusteella saattoi todeta useiden investointien olevan luonteeltaan ympäristöinvestointeja. Investointiosan toteutuminen esitettiin valtuuston päättämällä tasolla hankeryhmittäin tai hankkeittain. Investoinnit liittyivät talonrakentamiseen, maa- ja vesialueisiin, liikenneväyliin ja puistoihin, liikuntaan ja virkistysalueisiin, kiinteisiin rakenteisiin ja laitteisiin sekä yli kolme vuotta käytössä pidettävään kalustoon.

Vuonna 2001 kaupungin pakollisiin varauksiin sisältyi 1 MEUR maisemointivaraus, joka konsernitason tasolla oli suuruudeltaan noin 4 MEUR. Varaus säilyi lähes samansuuruisena vuonna 2002. Vuonna 2003 maisemointivarausta kirjattiin 0,8 MEUR kaupungin taseessa, mutta konsernitaseessa varausta oli kasvatettu ja sitä kirjattiin 4,4 MEUR:a.

Lisäys selittynee maisemoinnin jälkihoitoon varatuilla menoilla, mikä oli pääteltävissä varauksen muuttuneesta nimestä.

Siirtovelkoihin ei ollut kirjattu ympäristöön liittyviä eriä.

Liitetiedot

Liitetiedoissa esitettiin suppeasti tilinpäätöksen laadinnassa käytetyt arvostus- ja jakso- tusperiaatteet sekä –menetelmät. Varausten käsittelyä tai laskentaperusteita ei selvitetty. Tuloslaskelman liitetiedot vastasivat vähimmäisvaatimuksia. Taseen liitetiedoissa paikallisten varausten ryhmä oli eritelty kokonaisuudessaan varauskohtaisesti. Vastuusitoumuksissa kaupungilla oli sopimukseen perustuvia vastuuta talvikunnossapidon ja Tampellan alueen kaavoituksen ym. osalta lähes 5 MEUR edestä. Konsernin luvuissa oli lisäksi ongelmajätteiden käsittelyn vähäinen taloudellinen vastuu. Vuonna 2003 talvikunnossapidon vastuuta ei enää ollut huomioitu. Konsernitasolla vakuuksia ja vastuuta koskenut selvitys oli aiempia vuosia suppeampi eikä siten ollut mahdollista päätellä konsernin taloudellisia vastuuta vuonna 2003.

Toimintakertomus

Erityisesti vuoden 2001 toimintakertomus näyttäytyi edukseen ympäristöasioiden valossa. Toimintakertomukseen sisältyi erillinen luku ympäristöä koskevien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta, jossa esitettiin kaikkia toimialoja koskevat kestävän kehityksen tavoitteet sekä erilliset, toimialakohtaiset ympäristötavoitteet. Tämän lisäksi tehtäväalueiden olennaisiin tapahtumiin sisältyi monia ympäristömainintoja ja -tavoitteita. Esitystapa onnistui välittämään lukijalle sen, miten tehtävä- tai toimialatasolla ympäristö näkyi toiminnassa. Vuosien 2002 ja 2003 toimintakertomuksissa ei enää raportoitu erikseen ympäristötavoitteiden toteutumisesta, vaan toimintakertomuksen uudessa strategiaosassa raportoitiin onnistumisesta kaupunkistrategiassa valittujen 16 kriittisen menestystekijän osalta. Ympäristön hyvä tila oli yksi strategisista menestystekijöistä. Strategiaosa ei jäänyt irralliseksi osaksi toimintakertomusta, koska jokaisen tehtäväalueen piti raportoida toimintakertomuksessa toimenpiteistään strategian toteuttamiseksi. Toimintakertomuksesta kuitenkin puuttui suora viittaus erilliseen kestävän kehityksen raporttiin.

Toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet

Vuoden 2001 tilinpäätöksessä oli nähtävissä toimitiloihin, kuljetuksiin, hankintoihin, henkilöstöön ja asiakkaisiin liittyviä toiminnallisia ympäristötavoitteita, jotka olivat yhteisiä kaikille toimialoille. Taloudellisia ympäristötavoitteita ei ollut asetettu. Ympäristötavoitteiden raportointitapa muuttui vuoden 2002 tilinpäätöksessä, minkä seurauksena ympäristötavoitteet sisältyivät strategiaosassa kaupunkistrategian toteutumisvertailuun. Strategisten menestystekijöiden arviointikriteerit vaihtuvat vuosittain, mikä vaikuttaa myös asetettuihin ympäristötavoitteisiin ja siihen, mitä milloinkin halutaan painottaa. Taloudellisia ympäristötavoitteita ei ollut edelleenkään asetettu.

8.3 Case Turku⁴⁰

Turussa kestävä kehitys nousi esiin vuonna 1996, kun kaupunki allekirjoitti Tanskan Ålborgissa Euroopan kaupunkien sopimuksen kohti kestävä kehitystä. Asiakirjan hyväksymisen myötä Turku sitoutui kestävän kehityksen edistämiseen ja paikallistason toimintaohjelman laatimiseen. Vuotta myöhemmin Turku oli mukana käynnistämässä Varsinais-Suomen Agenda 21-yhteistyöhanketta. Oman kestävän kehityksen ohjelman Turun kaupunginvaltuusto hyväksyi keväällä 2001. Turku Agenda 21 laadittiin vuosille 2000-2020.

Kaupunginhallituksen päätöksellä kestävän kehityksen ohjelma päivitetään valtuustokausittain. Kestävän kehityksen ohjelma pohjautuu valtioneuvoston periaatepäätökseen ekologisen kestävyuden edistämisestä (hallituksen kestävän kehityksen ohjelma 1998). Kestävän kehityksen toteutumista seurataan vuosittain laadittavan ympäristöraportin ja -tilinpäätöksen avulla, joka julkaistiin ensimmäisen kerran vuodelta 2000. Raportointiin panostettiin heti alusta lähtien ja sen kehittämiseksi kuultiin ulkopuolisia asiantuntijoita. Erillisen ympäristöraportin ja -tilinpäätöksen asianmukaisuus haluttiin varmentaa puolueettomasti. Ympäristöraportointiin tehdyt panostukset eivät ole olleet turhia, sillä vuoden 2001 ympäristöraportti ja -tilinpäätös palkittiin parhaana julkaisuna valtakunnallisessa ympäristö- ja yhteiskuntavastuun raportoinnin vertailussa julkisten organisaatioiden sarjassa.

⁴⁰ Tämän luvun tiedot alalukuineen perustuvat lähdeluettelon kohdassa Case Turku mainittuihin lähteisiin.

Johtamisen ja kehittämisen lähtökohta on valtuustokausittain laadittava Turku-strategia. Sen mukaan kestävä kehitys muodosti yhden viidestä kaupungin toimintaa ohjaavasta arvosta ja kestävästi kehittyvä Turku oli yksi neljästä strategisesta painopisteestä, johon kaupungin toimintaa haluttiin suunnata ja kehittää. Kaupunkistrategian teemoja ja linjauksia tarkennettiin vuonna 2003 hyväksytyssä ympäristöstrategiassa, jossa yhdistyivät ympäristö-, maankäyttö-, asunto- ja kaavoituspolitiikka. Ympäristöstrategian toimeenpanoväline oli kestävän kehityksen ohjelma, jossa määriteltiin ympäristöstrategian painopistealueille toteuttamistavoitteet ja -vastuut sekä esitettiin niitä mittaavat indikaattorit. Turun kestävän kehityksen ohjelmassa listattiin kahdeksan päätavoitetta:

1. Kasvihuonekaasupäästöjen vähentäminen.
2. Luonnon ja kulttuuriympäristön monimuotoisuuden suojelu ja yhdistäminen näkyväksi osaksi asuinympäristön laatu- ja vetovoimatekijöitä.
3. Kuntalaisten osallistumisen, omaehtoisen toiminnan ja kumppanuuden sekä aluetyön vahvistaminen.
4. Kokonaisvaltainen elämänhallinnan tukeminen.
5. Asuinalueiden monipuolisuuden, esteettömyyden ja viihtyvyyden parantaminen.
6. Oppimis- ja kehittämisprosessien vahvistaminen lisäämään kykyä kohdata kestävän kehityksen mukanaan tuomia muutoksia.
7. Monipuolisen elinkeinorakenteen vahvistaminen talouden tasapainon, kaupungin kehityksen ja kilpailukyvyn turvaamiseksi.
8. Tuotanto- ja kulutustapojen muuttaminen suunnittelu- ja rakennushankkeiden sekä hankintojen ympäristöystävällisyyttä ja elinkaarta lisäämällä.

8.3.1 Ympäristöasiat tilinpäätösraportoinnissa vuosina 2001-2003

Vuosi 2001 oli ympäristöasioiden kannalta strategisesti merkittävä. Vuoden aikana hyväksyttiin sekä kestävän kehityksen ohjelma että uusi Turku-strategia. Kestävän Kehityksen ohjelman hyväksymisen yhteydessä kaupunginhallitus velvoitti ympäristö- ja kaavoitusviraston seuraamaan kestävän kehityksen ohjelman toteutumista ja raportoimaan siitä kaupungin hallitukselle puolivuositain. Vuoden aikana toteutettiin myös merkittävä hallintouudistus, kun yhdistetty ympäristö- ja kaavoituslautakunta aloitti toimintansa. Uudistus käsitti lisäksi vesilaitoslautakunnan, kiinteistölautakunnan sekä

teknisten palveluiden johtokunnan perustamisen ja näiden toiminnan käynnistämisen. Loppuvuodesta kaupungista kantautui ikäviä uutisia, sillä joulukuussa Pansion alueella sattui merkittävä öljyvahinko. Vuoden 2001 ympäristöraportin ja -tilinpäätöksen mukaan onnettomuus oli laajuudeltaan suurin Turun vesialueita kohdannut öljyvahinko. Vaikka kyseessä oli näinkin suuri ympäristöonnettomuus, ei asiasta kirjoitettu muutamaa lausetta enempää vuositilinpäätöksestä.

Vuodelle 2002 ominaista oli uuden Turku-strategian konkretisointi ja strategia jalkautettiin koko organisaatioon. Strategiatyöhön liittyi vahvasti tasapainotetun tuloskortiston käyttöönotto osana uutta johtamisjärjestelmää siten, että tuloskortisto olisi käytössä ensimmäistä kertaa vuoden 2003 tuloksista ja toiminnasta raportoitaessa. Vuoden 2002 aikana laadittiin seudullinen jätepolitiikka ja jätehuoltostrategia, joiden avulla luotiin edellytyksiä ylikunnallisen jätehuoltoyhtiön perustamiselle. Tavoitteeseen päästiin, sillä Turku ja sen ympäristökunnat perustivat yhteisen jätehuoltoyhtiön. Yksi vuoden ympäristökohokohdista oli Turun Sataman laatu- ja ympäristöjärjestelmille myönnetty sertifikaatti. Turun Satama oli ensimmäinen kaupungin hallintokunta, jolle vastaava sertifikaatti on myönnetty. Ympäristö- ja kaavoituslautakunnassa valmistui ”Turun kaupungin ympäristömääräykset”.

Tarkastelujakson viimeiseen vuoteen ei sisältynyt suuria ympäristöuutisia. Aikaisempina vuosina aloitettu strategiatyö jatkui ja ensimmäiset kuntaorganisaation yksiköt raportoivat toiminnasta ja tavoitteista käyttöönotetun tasapainotetun tuloskortiston mukaisesti. Ylikunnallinen jätehuoltoyhtiö merkittiin kaupparekisteriin loppuvuodesta 2003. Sen toiminta alkoi 1.1.2004 ja yhtiön hoidettavaksi siirtyivät jätelaitoksen muut tehtävät jätteenpolttolaitoksen käyttöä lukuun ottamatta. Vesilaitos julkaisi tilivuodelta ensimmäisen yhteiskuntavastuuraportin perinteisen ympäristöraportin sijasta. Vesilaitoksen tavoitte onkin kehittää raportointiaan juuri yhteiskuntavastuuraportoinnin suuntaan. Vuoden 2003 tilinpäätöksestä ilmeni myös negatiivisia huomioita. Koulukiinteistöissä ilmeni kosteusvaurioita, joiden korjaustarve paljastui arvioitua laajemmaksi. Tilalaitoksella oli vastaava tilanne omien rakennustensa suhteen. Osassa rakennuksista havaittiin sisäilma- ja kosteusvaurioita. Ongelmien selvittämiseksi ja poistamiseksi tehtiin merkittävästi töitä, minkä myötä mm. energian kulutus kasvoi, eikä siten energiansäästöavoitetta saavutettu.

8.3.2 Tilinpäätösraportoinnin arviointi

a. laadulliset lähtökohdat

Vuosien 2002 ja 2003 tilinpäätöksiin sisältyi tilinpäätösmerkintä, jota ei kuitenkaan ollut päivätty eikä allekirjoitettu. Sitä vastoin vuoden 2001 tilinpäätöksessä merkintä oli asianmukaisesti allekirjoitettu ja liitetty kaupunginhallituksen allekirjoitusten ohkeen. Läpinäkyvyyden näkökulmasta tilinpäätösraportoinnissa toteutui avoimuuden vaateet. Asioita, toimenpiteitä, toimintaa ja tavoitteita kuvailtiin, selitettiin sekä kerrottiin huomattavan yksityiskohtaisesti. Jopa siinä määrin, että toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta kertova osio venyi yli satasivuiseksi. Ympäristöasioista ei raportoitu vuosittain tilinpäätöksissä lukuun ottamatta muutamia vihreitä lauseita tai mainintoja. Ympäristönäkökohdat julkaistiin vuosittain erillisessä ympäristöraportissa ja –tilinpäätöksessä.

Tilinpäätöksen rakenne oli selkeä. Toimintakertomus alkoi perinteisen kaavan mukaisesti kunnan toiminnan ja talouden yleisesityksellä. Alussa kaupunginjohtajien katsaukset antoivat esimakua tilinpäätöksissä esiin tulevista asioista. Katsauksia seurasi tiivis paketti talouskehityksestä yleisesti, alueellisesti ja kaupungin omassa toiminnassa. Kokonaisuutta täydensivät henkilöstön ja hallinnon, rahoituksen sekä Turun kaupungin konsernin toiminnan ja talouden kuvaukset. Toimintakertomusta seurasivat tilinpäätöslaskelmat, liitetiedot, luettelot käytetyistä kirjanpitokirjoista sekä allekirjoitukset. Yksittäisistä luvuista ja kappaleista epäselvin oli talousarvioin toteutumisesta esittelevä kokonaisuus. Toteutumätiedot raportoitiin hyvin yksityiskohtaisesti yksiköittäin, minkä vuoksi luettavaa oli paljon ja luku-urakka raskas.

Toiminnallisista tavoitteista raportoitiin yksikkötasolla. Jokaisen yksikön johto laati selvityksen tilikauden toiminnasta, minkä lisäksi esiteltiin toiminnan tavoitteet tai menestystekijät yksi kerrallaan siten, että tavoitteeseen liittyi sanallinen arvio toteutumisesta. Yksiköt raportoivat myös asettamistaan arviointikriteereistä ja mittareista toteutumätietoihin. Mittarit olivat numeroitu siten, että mittarin numero viittasi edellä esitettyyn tavoitteeseen. Esitystapa oli huono, koska mittareita lukiessa ei enää muistanut, mistä tavoitteesta oli kyse, ja mitkä tekijät olivat vaikuttaneet sen toteutumiseen. Sen vuoksi olisikin ollut mielekkäämpää esittää tavoite, sitä kuvaava mittari tai tunnusluku ja sanal-

lisen arvio yhtenä kokonaisuutena. Sekavuutta lisäsi visuaalisten tehokeinot, sillä osa tavoitteista ja mittareista nostettiin esiin tummennetun tekstipohjan avulla. En osannut päätellä niiden tarkoitusta eikä tilinpäätöksessä selitetty korostusten merkitystä.

Tarkastelujakson 2001-2003 aikana tilinpäätösraportoinnissa tapahtui pieniä muutoksia. Silmin havaittava muutos koski tehokeinoina käytettyjä tummennettuja tekstipohjia, joista luovuttiin vuoden 2003 tilinpäätöksessä. Toiseksi tytäryhteisöjen raportointitapa muuttui edellisiin vuosiin verrattuna. Tytäryhteisöt raportoivat ensimmäistä kertaa tasa-painotetun tuloskortiston mukaisesti, joka muodostui viidestä eri ulottuvuudesta: yhteiskunnalliset vaikutukset, asiakkuuden hallinta ja palvelukyky, talous, prosessit ja rakenteet sekä osaaminen, uudistuminen ja työkyky. Raportoinnin lähtökohdaksi oli valittu juuri kyseiset viisi ulottuvuutta. Raportoinnin selkeyttä korosti esitystapa, jossa mittarit tai mittarit sekä tavoitearvo(t) olivat esitetty vastaavan menestystekijän rinnalla ja vastasen jälkeen annettu selvitys toteutumisesta. Esitystapa mahdollisti selkeiden kokonaisuuksien hahmottamisen ja lukukokemus säilyi miellyttävänä.

Tilinpäätösraportoinnissa korostettiin saavutettu päämääriä ja asioita, joissa onnistuttiin. Teksti sisälsi myös mainintoja ongelmista tai epäkohdista, mutta ei siinä laajuudessa kuin olisi toivonut. Erityisesti vuoden 2001 joulukuussa sattuneesta öljyonnettomuudesta olisi toivonut yksityiskohtaisempaa selvitystä. Onnettomuudesta mainittiin ainoastaan pelastustoimen kohdalla ohimennen. Erillinen ympäristöraportti ja –tilinpäätös puhui laajuudeltaan suurimmasta Turun vesialueita kohdanneesta onnettomuudesta. Jo tämän kuvauksen valossa, asiaa olisi pitänyt käsitellä tilinpäätöksessä laajemmin ja yksityiskohtaisemmin. Onnettomuus kuitenkin näkyi vuoden 2001 investointiosassa aktivoituna kuluina (n. 0,6 MEUR), joihin ei ollut osattu varautua talousarviota laadittaessa. Erityisesti jäin kaipaamaan selvitystä ympäristön saamista vaurioista ja niiden korjaamistoimenpiteistä sekä arviota onnettomuuden taloudellisista kustannuksista.

b. Raportoinnin sisältö

Tuloslaskelma

Tuloslaskelmassa ei eritelty ympäristötuottoja ja –kuluja, vaan ympäristöön liittyvät tulot ja menot sisältyivät toiminnan normaaleihin tuotto- ja kuluihin. Tilinpäätössiirroissa

varausten muutos sisälsi ympäristövaraukseen tehdyt lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana.

Tase

Taseessa oli useita ympäristöinvestointeja. Erityisesti liikelaitosten investointeihin sisältyi jo toiminnan luonteen vuoksi suoria ympäristöinvestointeja. Kaupungin omien virastojen ja laitosten investoinnit olivat enemmänkin välillisiä ympäristöinvestointeja. Tarkkoja johtopäätöksiä oli vaikea tehdä, koska ainoastaan Kiinteistölaitoksen ja Tilalaitoksen investoinnit esitettiin yksittäisten investointikohteiden osalta. Palveluiden ja hallinnon osalta esitettiin toteutuneet ja arvioidut investoinnit lautakuntakohtaisesti.

Pakollisiin varauksiin sisältyi ympäristövaraus, joka vuonna 2001 oli suuruudeltaan 2,1 MEUR ja vuonna 2002 4,2MEUR. Meno-odotusten kaksinkertaistuminen liittyi kaatopaikan jälkihoitoon ja rakennusten kosteusvaurioihin. Vuoden 2003 tilinpäätöksessä ympäristövaraus oli edelleen 4,2MEUR.

Siirtovelkoihin ei ollut kirjattu ympäristöön liittyviä eriä.

Liitetiedot

Laatimista koskevissa liitetiedoissa annettiin selvitys ympäristövastuiden osalta. Ympäristövastuut merkittiin tuloslaskelmaan ja taseeseen arvioimalla saastuneen maa-alueen laskentahetken puhdistus- ja/tai kunnostuskustannukset. Kaatopaikan jälkihoitoon liittyvä pintarakenne merkittiin tuloslaskelmaan ja taseeseen perustuen kaatopaikan täyttymiseen sekä rakentamisen ja jälkihoidon laskennallisiin kustannuksiin. Ympäristöön liittyvät tuloslaskelman liitetiedot koskivat varausten muutoksia ja taseen liitetietoihin sisältyi erittely pakollisista varauksista siinä laajuudessa kuin se oli tarpeen esittää. Vastuuitoumuksista ja vastuista oli annettu kattava selvitys. Oli kuitenkin vaikea päätellä sitoumusten ja vastuiden mahdollista kytköksiä ympäristöasioihin.

Toimintakertomus

Tilinpäätökseen ei sisältynyt erillistä ympäristöasioiden esittelyä tai kuvausta. Ympäristöjohtaminen ja organisointi eivät myöskään selvinneet tilinpäätöksestä. Tilinpäätökseen sisältyi muutamia vihreitä lauseita ja mainintoja. Tilinpäätöksessä ei ollut mainintaa erillisestä ympäristöraportista ja –tilinpäätöksestä.

Toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet

Tilinpäätöksistä ei löytynyt toimitiloihin, kuljetuksiin, hankintoihin, henkilöstöön ja asiakkaisiin liittyviä tavoitteita. Ympäristötavoitteiden puuttuminen vaikutti voimakkaasti siihen, ettei yksiköiden toiminnan ja ympäristövaikutusten välistä suhdetta pystynyt hahmottamaan. Lisäksi huomio kiinnittyi tavoitteita kuvaaviin mittareihin, joiden kohdalla oli toteamus, ettei tietoja ollut saatavilla. Mitä tekoa kyseisillä mittareilla on, jos haluttua tekijää ei voi edes mitata?

8.4 Esimerkkikuntien arviointitulosten vertailua

Helsingissä ympäristöasioiden kanssa on oltu tekemisissä 1980-luvun loppupuolelta lähtien. Tampere ja Turku ovat aktivoituneet 90-luvun puolella välissä. Kaikki kolme esimerkkikuntaa ovat toimineet aggressiivisesti ympäristöasioiden edistämiseksi, eivätkä ole tyytyneet seuraamaan kehitystä sivusta. Kunnissa johtamisen lähtökohdat perustuvat ympäristöstrategiaan ja/tai ympäristöpolitiikkaan. Toiminnassa korostetaan ympäristöasioiden huomioimista päätöksenteossa ja suunnittelussa, mutta kunnista vain Helsinki on sanonut sen suoraan ääneen. Helsingissä kaupunginhallitus on velvoittanut yksiköt asettamaan toiminnalliset ympäristötavoitteet.

Helsinki, Tampere ja Turku ovat kukin julkaisseet oman paikallistason agenda 21-toimenpideohjelman. Kaikki kunnat ovat hyväksyneet Euroopan kaupunkien kestävän kehityksen asiakirjan ja siten sitoutuneet paikalliagendan laadintaan. Helsinki ja Turku julkaisevat kestävän kehityksen raportin vuosittain ja Tampereella kestävän kehityksen toteutumista seurataan kahden vuoden välein. Helsingissä kestävän kehityksen ohjelmaan sisältyy seitsemän tavoitetta ja niistä neljä liittyy suoraan ympäristöön. Ensinnäkin Helsinki pyrkii kasvihuonepäästöjen vähentämiseen. Toiseksi elinkaariajattelu on nostettu tärkeäksi lähtökohdaksi suunnittelussa, hankintakäytännöissä ja rakennustoiminnassa. Lisäksi tavoitteissa on mainittu rakennetun ympäristön ja luonnon monimuotoisuuden turvaaminen ja vaaliminen. Tampereella paikallisagenda on jaettu kymmenen tarkentavaan päämäärään, joista kaksi kohdistuu suoraan ympäristöön. Ensinnäkin, Tampereen halutaan olevan turvallinen ja terveellinen ympäristö ja toiseksi, Tampere halutaan nähdä ympäristönsuojelun kärkikaupunkina. Turun kahdeksasta kestävän kehityksen ohjelman tavoitteesta neljä liittyy ympäristöön. Turku tavoittelee Helsingin ta-

voin kasvihuonepäästöjen vähentämistä. Luonto ja luonnonsuojelu ovat näkyviä imago- ja vetovoimatekijöitä. Asuinalueiden viihtyisyyttä halutaan parantaa sekä tuotanto- ja kulutustapoja muuttaa lisäämällä ympäristöystävällisyyttä ja elinkaaren hallintaa hankkeissa ja hankinnoissa.

Esimerkkikuntien välillä oli suuria eroja ympäristöasioiden esittämisessä vuositilinpäätöksessä. Turun tilinpäätösraportointiin ei sisältynyt lainkaan ympäristötavoitteita muutamaa vihreää lausetta tai mainintaa lukuun ottamatta. Helsingin tilinpäätösraportoinnissa useat tehtäväalueet olivat asettaneet ympäristöön liittyviä toiminnallisia tavoitteita, suoritettaviksi tai tavoitteita, jotka kuvaavat toiminnan laajuutta. Tampereella vuoden 2001 tilinpäätösraportointi sisälsi erillisen luvun ympäristöön liittyvistä sitovista toiminnallisista tavoitteista, jossa raportoitiin kaikille yhteisistä kestävä kehityksen tavoitteista sekä toimialakohtaisista ympäristötavoitteista. Näiden lisäksi tehtäväalueet olivat asettaneet omia erillisiä ympäristötavoitteita. Vuodesta 2002 lähtien erillinen ympäristötavoitteiden luku korvattiin talousarvioin toteutumista kuvaavalla strategiaosalla, jossa raportoitiin kaupunkistrategian tavoitteista ja näille vuosittain asetetuista arviointikriteereistä. Ympäristön hyvä tila on yksi strategisista tavoitteista ja sitä arvioidaan vuosittain kahdella tai kolmella kriteerillä. Toimiala- ja tehtäväkohtaisia ympäristötavoitteita ei siten enää asetettu, vaan tehtäväalueet raportoivat toimenpiteistään kaupunkistrategian toteuttamiseksi.

Oleellisia eroavaisuuksia oli myös tilinpäätöksessä vaadittujen asioiden esittämistavassa. Perusasiat löytyivät kaikkien esimerkkikuntien tilinpäätöksistä. Tilinpäätös alkoi toimintakertomuksella, johon sisältyi yleisesitys toiminnasta ja taloudesta sekä talousarvioin toteutuminen ja sitä seurasi tilinpäätöslaskelmat liitetietoineen. Lopussa lueteltiin käytetyt kirjanpitokirjat ja tositarjat. Viimeisillä sivuilla olivat tilinpäätöksen allekirjoitukset ja mahdollinen tilinpäätösmerkintä. Tampereen tilinpäätöksessä toimintakertomuksen yleisesitys oli laaja ja yksityiskohtainen sivumäärällä mitattuna reilut kaksikymmentä sivua. Yleisesitys sisälsi olennaiset tapahtumat kaupungin toiminnassa ja taloudessa esitellen kaupungin hallintoa, yleistä taloudellista kehitystä sekä Tampereen kaupungin toiminnassa ja taloudessa tapahtuneita muutoksia, poikkeamia talousarvioon ja näkymiä tulevasta kehityksestä. Lisäksi yleisesityksessä oli tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman yksityiskohtainen analyysi sekä arvio kuntakonsernin toiminnasta ja

taloudesta. Yleisesityksessä oli käytetty kiinnostavalla ja havainnollisella tavalla kuvia ja taulukoita esityksen tukena. Talousarvioin toteutuminen kuvattiin käyttötalousosan, tuloslaskelmaosan, rahoitusosan ja investointiosan näkökulmasta. Lisäksi vuodesta 2002 lähtien talousarvion toteutuminen on seurattu strategiaosassa. Strategiaosan myötä tehtäväalueet eivät ole enää raportoineet erillisistä toiminnallisista tavoitteista vaan tavoitteiden sijaan on kerrottu toimenpiteistä kaupunkistrategian toteuttamiseksi. Kaikkia virastoja ja laitoksia sitovat samat strategiset tavoitteet ja niiden arviointikriteerit.

Turun tilinpäätöksessä asioiden esittämistapa vastasi pitkälle Tampereen esitystapaa. Toimintakertomuksen yleisesitys oli lähes kolmekymmentäsivuinen tekstipaketti. Toimintakertomuksessa esitettiin huomioita sekä yleisestä taloudellisesta kehityksestä että oman talousalueen kehityksestä. Kaupunginjohtajat raportoivat johtamiensa sektoreidensa tapahtumista, minkä lisäksi esitettiin koko kaupungin toiminnan ja talouden kehitys. Yleisesitykseen sisältyi myös kaupungin henkilöstöä ja hallintoa sekä kaupungin konsernia koskevat esitykset. Yleisesityksen lisäksi toimintakertomuksessa raportoitiin talousarvioin toteutumisesta. Toteutumatiiedot esitettiin kahdessa osassa, joista ensimmäinen sisälsi toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen ja toinen osa raportoi taloudellisten tavoitteiden toteutumisen käyttötalousosan, tuloslaskelmaosan, investointiosan ja rahoitusosan perusteella. Toimintakertomusta seurasi tilinpäätöslaskelmat, liitetiedot, luettelot kirjanpito- ja tositarjoista sekä tilinpäätöksen allekirjoitukset.

Helsingin kaupungin tilinpäätös oli esitykseltään hieman erilainen Tampereen ja Turun tilinpäätöksiin verrattuna. Toimintakertomus oli kuusisivuinen esitys talouskehityksestä, henkilöstöstä, Helsinki-konsernista ja tilikauden talouden ja tuloksen muodostumisesta. Toimintakertomusta seurasi erillinen luku talousarvion toteutumisesta, joka esitettiin käyttötalousosan, tuloslaskelmaosan, investointiosan ja rahoitusosan näkökulmista. Pääosin toiminnalliset tavoitteet sisältyivät talousarvioin toteutumisen käyttötalousosaan, jossa kaupungin virastot ja laitokset raportoivat toiminnasta ja taloudesta. Toteutumatiietoja seurasi tilinpäätöslaskelmat ja vaaditut liitetiedot. Ennen virallisia allekirjoituksia tilinpäätökseen sisältyi erillinen tunnuslukuyhteenveto kaupunkia ja konsernia koskien.

Esimerkkikuntien välillä suurimmat erovaisuudet tietosisällön suhteen liittyvät tavoitteiden toteutumisen ja investointien esittämiseen. Turun tilinpäätösraportointi ei sisältänyt suoria ympäristötavoitteita lainkaan, mutta epäsuoria ja välillisesti ympäristöön liittyviä tavoitteita raportointiin sisältyi. Toiminnallisten tavoitteiden osa oli satasivuinen kokonaisuus, johon sisältyi aina organisaation johdon selvitys toiminnasta, kriittisten menestystekijöiden tai asetettujen tavoitteiden raportointi yksitellen sanallisen toteutumaselvityksen kanssa sekä menestystekijöiden ja tavoitteiden mittarit, toteutumatiiedot ja selvitykset tavoitteiden toteutumisesta. Tekstiä oli määrällisesti paljon, mikä söi raportoidun tiedon laatua. Toiminnasta kerrottiin hyvin tarkasti ja tavoitteista annettiin yksityiskohtaisia toteutumatiietoja. Tampere käytti toiminnallisten tavoitteiden esittämiseen reilu neljäkymmentä sivua ja Helsingissä tiedot vievät tilaa noin seitsemänkymmenen sivun verran. Turun kohdalla suuren sivumäärän lisäksi lukemista hankaloitti asioiden tai yksittäisten tietojen korostaminen tummennetuilla alueilla, joiden käyttöä en ymmärtänyt.

Helsingin tilinpäätöksissä tavoitetiedot raportoitiin erillisessä talousarvion toteutumista kuvaavassa osiossa. Yksiköiden raportointi oli kirjavaa, sillä kaikille yhteistä mallia talouden ja toiminnan raportoimiseksi ei ollut. Virastojen ja laitosten raportointi saattoi sisältää toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden lisäksi toiminnan laajuutta kuvaavia tavoitteita, erilaisia suoritettavuuksia tai osoitettuihin resursseihin kohdistuvia vaatimuksia. Vaikka esitystapa oli jokaisella yksiköllä omanlaisensa, sitovat toiminnalliset tavoitteet olivat erotettu lihavoidulla tekstifontilla muista tavoitteista. Helsingin kohdalla erityishuomion ansaitsee käyttötalouden esitystapa, joka oli tiivis ja ytimekäs, mutta samanaikaisesti informatiivinen ja kattava tietopaketti.

Investointiosana oli toinen kokonaisuus, jonka sisältö vaihteli esimerkkikuntien tilinpäätösraportoinnissa. Kuntaorganisaatioissa erityisesti liikelaitokset tekevät suoria ympäristöinvestointeja, samoin yhdyskuntapalveluiden toimialan yksiköt. Tampereella investointiosan toteutuminen esitettiin hankeryhmittäin tai hankkeittain kaupunginvaltuuston päättämällä tasolla. Esitystapa oli sekava ja vaikeaselkoinen. Investointiosan taulukoiden ja tekstin yhteensovittaminen oli hankalaa ja monesti tulikin tunne, ettei kyseinen taulukko liittynyt tekstiin ollenkaan. Turussa investoinnit esitettiin neljässä ryhmässä. Ensimmäisen ryhmän muodostivat palvelujen ja hallinnon yksiköt ja siinä investoinnit

esitettiin lautakunnittain. Toisessa ryhmässä käsiteltiin kiinteistölaitoksen investointeja, jotka pääsääntöisesti raportoitiin pääryhmittäin, mutta pääliikenneväyliin ja keskustan kehittämiseen liittyvät investoinnit esitettiin investointikohteittain. Tilalaitoksen investoinnit raportoitiin kolmannessa ryhmässä investointikohteittain. Tilalaitoksen investoinnit jakautuivat uudisrakennuksiin, peruskorjauksiin ja toimitilojen hankintaan. Liikelaistosten investoinnit muodostivat neljännen ryhmän, jossa investoinnit esitettiin kohteittain eriteltyinä. Helsingin tilinpäätöksessä investoinnit raportoitiin investointikohteittain yksikkötasolla. Esittämistavasta johtuen investointeja oli määrällisesti paljon, koska jo pelkästään raportoivia yksiköitäkin oli monia kymmeniä. Investointikohteen nimestä pystyi pitkälti päättelemään investoinnin luonteen tai käyttötarkoituksen.

9 JOHTOPÄÄTÖKSIÄ

Alussa esitettiin neljä tutkimuskysymystä. Ensimmäisessä kohdassa kysyttiin, mitä ympäristöraportointi on. Tutkimuksen tavoite on ympäristöraportoinnin kuvaaminen ja ymmärtäminen. Ympäristöraportointi tulisi nähdä johtamisen ja suunnittelun työvälineenä, jonka avulla organisaatio voi viestittää ympäristöön liittyvistä tavoitteista, toimenpiteistä ja tuloksista. Ympäristöraportoinnin ongelma on siinä, ettei sillä ole muun taloudellisen raportoinnin tapaan vakiintunutta asemaa. Raportointia vaikeuttaa yhteisesti hyväksytyjen määritelmien, ohjeiden ja rutiinien puute. Lisäksi ympäristöraportointiin liitetään tiedon epäluotettavuus, koska tiedot kerätään monin eri menetelmin useista eri järjestelmistä. Monesti laskelmien sijasta on käytettävä tiedon tuottajan omia arvioita. Luotettavuus joutuu usein kyseenalaiseksi myös siksi, ettei ympäristöraportointiin ei liity tarkastusvelvollisuutta tai -pakkoa.

Ympäristöraportointi on osa ulkoista ympäristölaskentatoimintaa. Perinteisen laskentatoimen tavoin myös ympäristölaskennassa voidaan tehdä jako ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen. Laajemmin tarkasteltuna ympäristölaskentatoimi on osa yhteiskunnallista laskentatoimintaa, jolle on tunnusomaista yhteiskunnallisten vaikutusten huomioiminen taloudellisten vaikutusten rinnalla. Siten ympäristölaskentatoimi voidaan määritellä perinteisen laskentatoimen laajennukseksi, joka kattaa ympäristöön liittyvät näkökulmat sekä organisaation vaikutukset fyysiseen ympäristöön.

Ympäristöraportointi perustuu vapaaehtoisuuteen, mutta asenteiden ja arvomaailman muuttuminen sekä lainsäädäntö ja kasvava kansallinen ja kansainvälinen ohjeistus ovat vaikuttaneet yritys- ja kuntasektorin aktivoitumiseen. Kunnallishallinnossa ympäristöraportointi on ottanut varovaisia askelia, sillä asia on uusi ja kokemusta sekä asiantuntemusta on tarjolla rajallisesti. Vielä kymmenen vuotta aiemmin tyydyttiin ympäristön tilan seurantaan, mutta nykypäivänä kunnan toiminnassa korostuu vastuu niin itse aiheutetuista kuin alueen muiden toimijoiden aiheuttamista ympäristövaikutuksista. Ympäristöraportoinnin kehittämiseen kannustavat kustannussäästöt, riskien tunnistaminen ja minimointi, positiivisen mielikuvan rakentaminen sekä ympäristön tilan jatkuva parantaminen ja siten asukkaiden hyvinvoinnin edistäminen. Nämä seikat huomioon ottaen ympäristöraportoinnin tieto-aidon lisäämiselle kunnissa on tarvetta.

Toinen tutkimuskysymys peräänkuulutti hyvän ympäristöraportoinnin elementtejä. Laadullisia lähtökohtia tarkasteltaessa tutkimus korosti ympäristöraportoinnin noudattavan samoja peruseriaaiteita kuin muu taloudellinen raportointi. Raportointiprosessissa tarkastellaan kysymyksiä raportoinnin tavoitteesta palautekanaviin sekä pohditaan rakennetta, tietosisältöä sekä tiedon keruun ja esittämisen mahdollisuuksia. Laadullisia peruslähtökohtia ovat luotettavuus, käyttökelpoisuus ja käytännöllisyys. Luotettavuudessa yhdistyy toiminnan läpinäkyvyys ja tiedon verifioitavuus. Käyttökelpoisuutta kuvaavat täydellisyys, oleellisuus ja oikea-aikaisuus. Käytännöllisyys korostaa tiedon selkeyttä ja ymmärrettävyyttä.

Kolmas tutkimuskysymys haki vastausta ympäristöraportoinnin sisältöön. Tutkimuksessa lähtökohdan muodostivat Euroopan komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä, kirjanpitolaatukunnan kuntajaoston yleisohje kuntien ja kuntayhtymien ympäristöasioiden kirjaamisesta sekä Global Reporting Initiative -ohjeet yhteiskuntavastuun raportoinnista. Eri tahojen antamalla ohjeilla ja kannanotoilla pyritään parantamaan ympäristöraportoinnin luotettavuutta ja vertailtavuutta. Komission suositus ei ole jäsenmaita sitova, mutta sitä voidaan pitää merkinä tulevien vuosien tavoitetilasta. GRI-ohjeet ovat ajankohtaiset siksi, että ympäristöstä ei useinkaan puhuta ilman sen liittämistä osaksi kestäväää kehitystä. KILA:n kuntajaoston yleisohjeen myötä komission suositus ulottuu myös kuntasektorille, sillä yleisohje perustuu soveltuvin osin Euroopan komission suositukseen.

Ohjeet korostavat energian, materiaalien ja veden kulutus sekä päästöjä ja jätteenkäsittelyä koskevien tietojen esittämistä. Tämän perusteella kaikille kunnan virastoille ja laitosille sopivat toiminnalliset ja taloudelliset ympäristötavoitteet liittyvät toimitiloihin, kuljetuksiin, hankintoihin, henkilöstöön ja asiakkaisiin. Luetellut osa-alueet ovat yhteisiä kaikille kuntaorganisaatiossa toimiville yksiköille ja niihin liittyy ohjeissa korostettuja ympäristönäkökohtia. Ympäristöasiat tulee huomioida tuloslaskelmassa, taseessa, liitetiedoissa ja toimintakertomuksessa. Tuloslaskelmassa ei ole välttämätöntä esittää erikseen ympäristötuottoja ja -kuluja, mutta tarvittaessa ne voidaan esittää tuloslaskelman liitetiedoissa. Taseeseen liittyy ympäristöinvestointeja, -varauksia ja mahdollisia siirtovelkoihin kirjattavia eriä. Ympäristöasioiden esittämisen kannalta keskeisiä liitetie-

toja ovat muun muassa arvostus- ja jaksotusperiaatteet sekä arvostus- ja jaksotusmenetelmät, satunnaiset erät, erittely pakollisista varauksista ja selvitys niiden muutoksista sekä annetut vastuusitoumukset ja kirjanpitovelvollista koskevat taloudelliset vastuut. Toimintakertomuksen tulisi sisältää ympäristöasioiden yleiskuvaus, hallinta ja ympäristösuorituskyvyn tunnusluvut sekä viittaus erilliseen ympäristöraporttiin.

Neljännän tutkimuskysymyksen myötä tärkeään rooliin nousee empiriaosan löydökset. Kysymyksen avulla haluttiin lähestyä kunnallista ympäristöraportointia käytännössä ja todeta, vastaako ympäristöraportointi sekä laadullisesti että sisällön puolesta teoreettisia lähtökohtia. Tutkimuskysymysten yhteydessä puhuttiin myös kunnallisen ympäristöraportoinnin tasosta yleisesti ja ympäristöasioiden esittämisestä laajemmassa mittakaavassa. Kaikki kolme esimerkkikuntaa sijoittuvat toisen ja kolmannen tason välimaastoon. Helsinki, Tampere ja Turku ovat kaikki edelläkävijöitä, joille on tärkeää olla etujoukossa viemässä asioita eteenpäin. Kaikki julkaisevat ympäristöasioita käsitteleviä erillistilinpäätöksiä ja -raportteja. Niiden sisältöön ei tässä tutkimuksessa puututa, koska tarkastelukohteena on perinteinen tilinpäätösraportointi ja siinä raportoidut ympäristöasiat. Vaikka erillisraportteihin sisältyisikin ympäristötilinpäätös, siitä ei vihjata tai kerrota suoraan vuositilinpäätöksissä. Tästä johtuen esimerkkikuntia on vaikea sijoittaa suoralta kädeltä edelläkävijöiden tasolle, mutta kaikkien kohdalla toteutuu keskimmaiselle tasolle tyypilliset ennakoiva asenne ja aktiivinen ympäristöasioiden esittäminen.

Kaikkien esimerkkikuntien kohdalla ympäristöasioiden raportoimista vuositilinpäätöksissä tulisi lisätä. Erityisesti Turussa vuositilinpäätösraportoinnin ympäristönäkökohtiin tulisi kiinnittää enemmän huomiota. Koska kaikki kunnat julkaisevat erillisiä ympäristö- tai kestävän kehityksen raportteja, samoja tietoja olisi järkevää hyödyntää vuositilinpäätöksessä. Turun tilinpäätöksiin ei sisältynyt ympäristötavoitteita. Tampereen ja Helsingin tilinpäätöksissä niitä oli useampia. Turun tilinpäätökset sisälsivät muutenkin vähän ympäristömainintoja tai -näkökohtia. Tampereen ja Helsingin tilinpäätösraportointi sisälsi toiminnan ympäristövaikutusten kuvaamista ja selittämistä sekä toimenpiteitä ympäristötietoisuuden lisäämiseksi ja ympäristöhaittojen vähentämiseksi tai poistamiseksi.

Suurimmat erot esimerkkikuntien välillä liittyivät tiedon esittämistapaan. Investointiosa oli kaikilla erilainen, eikä kenenkään tiedoista käynyt suoraan ilmi, kuinka paljon ympä-

ristöinvestointeja tehtiin tarkasteluvuosina. Investointien lisäksi asetetut ympäristötavoitteet ja niiden esittäminen vaihteli kaupunkien välillä lukuun ottamatta Turku, joka ei esittänyt ympäristötavoitteita. Helsinki raportoi tarkasteluvuosina ympäristötavoitteista yksikkötasolla ja Tampere vuodesta 2002 lähtien strategiatasolla. Tampere tilinpäätös 2001 sisälsi sekä yksikkö- että toimialakohtaiset ympäristötavoitteet ja niiden lisäksi kaupunki raportoi kaikille yhteisistä kestävä kehityksen tavoitteista. Sekä Tampereella että Helsingissä ympäristötavoitteet olivat pääosin laadullisia. Joukossa oli myös määrällisiä tavoitteita, mutta ei ainuttakaan rahamääräistä ympäristötavoitetta. Tutkimuksessa lähdettiin oletuksesta, jonka mukaan kaikille kunnille sopivia ympäristötavoitteita liittyy toimitiloihin, kuljetuksiin, hankintoihin, henkilöstöön ja asiakkaisiin. Ne ovat asioita, jotka kaikille virastoille ja laitokset ovat yhteisiä toiminnan luonteen eroavaisuuksista huolimatta. Helsingin kohdalla ympäristötavoitteet eivät kuvanneet suoranaisesti edellä mainittuja kohtia. Tampereella asetettiin kestävä kehityksen tavoitteet, erityisesti vuonna 2001, nimenomaan toimitilojen, kuljetusten, hankintojen henkilöstön ja asiakkaiden näkökulmasta.

Tutkimuksen tulokset ja löydökset eivät ole yleistettävissä laajemmin, sillä kyse oli yksittäisistä tapauksista, joiden tuloksia tulee tulkita sen mukaisesti. Tutkimus tarkasteli ympäristöraportointia laadun ja sisällön näkökulmasta. Yleisesti ottaen tutkimuksen tarkoitus oli tiedon lisääminen, sillä ympäristölaskennan ja -raportoinnin tiedoille ja taidolle on varmasti kysyntää. Ympäristön ja talouden yhteensovittaminen vie aikaa ja asiantuntijoita tarvitaan koko ajan lisää. Ympäristöraportointi tarjoaakin monenlaisia jatkok tutkimusmahdollisuuksia. Tätäkin tutkimusta olisi mahdollisuus viedä vielä askel eteenpäin vaihtamalla tarkastelukohdetta vuositilinpäätöksistä erillisiin ympäristöraportteihin. Lähtökohdaksi voisi ottaa ympäristötilinpäätöksen erät ja niiden arvottamisen. Tutkimuskohteeksi muodostuisi tuottojen ja kulujen määrittelyt: mitä eriä kirjanpitovelvolinen katsoo kuuluvaksi ympäristötuottoihin ja -kuluihin. Siinä tapauksessa kyse ei olisi yksin ympäristöraportoinnista vaan tutkimuksessa otettaisiin kantaa laajemmin ympäristölaskennan kysymyksiin. Jatkok tutkimushaaveet saavat kuitenkin odottaa, sillä tämänkin tutkimuksen tekemiseen meni useita vuosia. Nyt se on kuitenkin valmis ja yksi henkilökohtainen tavoite siten saavutettu.

LÄHDELUETTELO

KIRJALLISUUS

Hirsjärvi Sirkka, Remes Pirkko & Sajavaara Paula 1997. Tutki ja kirjoita. 6.-8. painos. Helsinki: Tammi.

Ihantola Eeva-Mari & Leppänen Pasi 1999. YRITYKSEN KIRJANPITO Perusteet ja sovellusharjoitukset. 8., uudistettu painos. Helsinki: Gaudeamus.

Niskala Mikael & Mätäsaho Risto 1996. Ympäristölaskentatoimi. Porvoo: WSOY. EKONOMIA-sarjaa, jota julkaisevat yhteistyössä Suomen Ekonomiliitto ja WSOY.

Mätäsaho Risto, Niskala Mikael & Tuomala Jari 1998. Ympäristölaskenta johdon apuvälineenä. Porvoo: WSOY. EKONOMIA-sarjaa, jota julkaisevat yhteistyössä Suomen Ekonomiliitto ja WSOY.

Sjöblom Henrik & Niskala Mikael 1999. YMPÄRISTÖRAPORTOINTI Luotettavan ympäristöinformaation tuottaminen ja hyödyntäminen. Helsinki: KHT-yhdistyksen palvelu Oy.

LEHDET & ARTIKKELIT

Jarmo Leppiniemi 2002. Ympäristöasiat tilinpäätöksessä. Tilisanomat (3/02) 23. vuosikerta s. 17-19.

Kai Aulio. EU-kansalaiset vakavasti huolissaan ympäristöstä. Aamulahti (vko 32) 10.8.2002 121.vuosikerta.

(Perustuu Euroopan komission ympäristöjaoston tilaamaan Eurobarometriselvitykseen)

Ympäristö ja terveys-lehti 8/1998 29. vuosikerta.

WWW-MATERIAALI

Global Reporting Initiative –järjestön kotisivut

www.globalreporting.org

Global Reporting Initiative - Kestävän kehityksen raportointiohjeet 2002.

<http://www.globalreporting.org/guidelines/2002.asp>

Tulkitseva tiedonanto neljännen ja seitsemännen tilinpäätösdirektiivin tietyistä artikloista. Euroopan Unionin virallinen lehti nro C 016, 20.1.1998 s. 5-12. Verkkoversio.

<http://eur-lex.europa.eu/fi/index.htm>

Euroopan unionin komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkaisemisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa. Euroopan unionin virallinen lehti nro L 156, 13.6.2001 s.33-42. Verkkoversio.

<http://eur-lex.europa.eu/fi/index.htm>

Kirjanpitolautakunnan lausunto komission suosituksesta ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa.

(KILA 2002/1675)

http://ktm.elinar.fi/ktm/finhtml/kirjanpitoltk_lausunnot.htm

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä. Suomen Kuntaliitto 2003. Verkkoversio

<http://hosted.kuntaliitto.fi/intra/julkaisut/pdf/p040816122159G.pdf>

Document of the Accounting Advisory Forum. Environmental issues in financial reporting. December 1995.

http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/index_en.htm

MUU AINEISTO

Efektia Oy 2002. Ympäristöraportointi kunnallisissa organisaatioissa. Helsinki. Kuntaliiton paino.

(Efektia Oy:n toteuttaman ympäristöraportoinnin verkostohankkeen julkaisu)

Luentomateriaali. Ympäristölaskentatoimi (LASKA160) syksy 2001. Luennoitsijoina Kaisa Tarna ja Mikael Niskala KPMG.

Luentomateriaali. Kunnallistalouden kirjanpito (KUTAA2) kevät 2003. Luennoitsijana Pasi Leppänen KTM, JHTT.

Luentomateriaali. Hallintotieteiden metodologian johdantokurssi (HALLP3) kevät 2002. Luennoitsijana Timo Keski-Petäjä HT.

Pyly Pentti, Vaini Anette & Oulasvirta Lasse 1997. Kunnan ympäristölaskentatoimi ja -tarkastus. Esitutkimusprojektin loppuraportti. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Rönkkö Janne 1999. Opas ympäristötilinpäätöksestä hallintokunnille. Helsingin kaupungin ympäristökeskuksen monisteita 8/99. Helsinki.

Tampereen yliopisto. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitos. Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 65. Tampere 1996. Anette Vaini: Ympäristöraportointi suomalaisissa suuryrityksissä.

CASE HELSINKI

Helsingin kaupungin internetsivusto.

<http://www.hel.fi>

Kestävän kehityksen paikallisagenda 21. Verkkosivusto.

<http://www.hel2.fi/ymp/agenda/HKI4.html> tai

<http://www.hel.fi/julkaisut>

⇒ Helsingin paikallisagenda

Tilinpäätös 2001, 2002 ja 2003. Verkkoversiot.

<http://www.hel.fi/julkaisut>

⇒ talousarviot, vuosikertomukset, tilinpäätökset, talouden seurantaraportit

Ympäristöraportti 2002 ja 2003. Verkkoversiot.

<http://www.hel.fi/julkaisut>

CASE TAMPERE

Tampereen kaupungin internetsivusto.

<http://www.tampere.fi>

Tilinpäätös 2001, 2002 ja 2003. Painetut versiot.

Paino: Tampereen kaupungin painatuskeskus

Tampere 21. Tampereen agenda 21. Tamperelainen näkemys kestävän kehityksen sisäl-
löstä 1.12.1999. Tampereen kaupungin ympäristövalvonnan julkaisema kirjanen.

Kaikem paree Tampere. Tampereen tasapainoinen kaupunkistrategia 2001-2012. Talo-
usarvioin 2003 mukainen. Painettu esite. Kirjapaino Hermes Oy.

Ympäristöstrategia ”Yhteistyöllä ympäristön ykköseksi”. Tampereen kaupungin ympä-
ristöstrategia vuosiksi 2003-2012. KH 5.5.2003. Moniste.

CASE TURKU

Turun kaupungin internetsivusto.

<http://www.turku.fi>

Tilinpäätös 2001, 2002 ja 2003. Painetut versiot.

Ympäristöstrategia. Verkkoversio.

<http://www05.turku.fi/turkuinfo/ymparistostrategia.rtf>

Ympäristöraportti ja –tilinpäätös 2001, 2002 ja 2003. Verkkoversiot.
Turun kestävän kehityksen ohjelma - Turku Agenda 21. Verkkoversio.
<http://www05.turku.fi/ympo/>

⇒ Julkaisut

⇒ Muut julkaisut