



TURUN KAUPPAKORKEAKOULU  
Turku School of Economics

PORIN YKSIKKÖ

## YMPÄRISTÖRAPORTOINNIN MUUTOS

Liiketaloustiede: laskentatoimen  
lisansiaatin tutkimus

Laatija  
Anu Ikonen-Kullberg

Ohjaajat  
KTT Heli Hookana

11.5.2007  
Pori

## Taustaa tutkimukselle

Ympäristö on noussut tärkeäksi tekijäksi jokapäiväistä elämää. Enää ei voida puhdasta luontoa pitää itsestäänselvyytenä. Elinympäristön saasteettomuus on meille jokaiselle enemmän tai vähemmän tärkeää. Osaltaan kansalaisten lisääntynyt tietoisuus on pakottanut yritykset ottamaan ympäristön paremmin huomioon omassa toiminnassaan. Myös valtiovalta ja yhteiskunnalliset toimielimet ovat toimillaan kiihdyttäneet ympäristöasioiden huomioimista myös liike-elämässä (lainsäädäntö, toimialajärjestöjen suositukset<sup>1</sup>).

Ympäristöasiat ovat saavuttaneet viime aikoina yhä enemmän tilaa medioissa. Yrityksille hyvä ympäristöimago<sup>2</sup> on tärkeää liiketoiminnan menestymisen kannalta. Hyvä ympäristöimago antaa sidosryhmille kuvan, että yritys välittää ympäristöstään, ja sitä voidaan näin ollen pitää luotettavana ja välittävänä yrityksenä. Huonon ympäristöimagon omaavia yrityksiä saatetaan pitää muutoinkin toimiltaan epäilyttävinä. Ympäristöstään huolehtiminen on kuitenkin muutakin kuin pelkkä imagoasia. Yritys joutuu vastuuseen, mikäli se hoitaa ympäristöasiansa huonosti. Ympäristövastuut kohoavat nykyään jo huimiin summiin. Myös erilaiset sijoitusrahastot ja institutionaaliset sijoittajat haluavat lisääntyvässä määrin informaatiota yritysten ympäristöasioiden hoidosta oman päätöksentekonsa tueksi sekä pääomien allokoimiseksi yrityksen kannalta tehokkaimmalla tavalla. Ympäristöraportointi on sekä ilmiönä että tutkimusalueena suhteellisen uusi. Suomessa ensimmäiset ympäristöraportit julkaistiin 1990-luvun alussa. Ensimmäisenä raportoijana toimi Kemira.

Ympäristöraportointi käsitteenä perinteisesti sisältää yrityksen vuosikertomuksen ympäristönäkökohdat, erillisen ympäristöraportin ja EMASin<sup>3</sup> mukaiset toimipaikkakohtaiset selonteot. Ympäristöraportointi-informaatiota voidaan näiden lisäksi käyttää ympäristömarkkinoinnissa<sup>4</sup>, johon kuuluu kaikki muu ympäristöviestintä.

---

<sup>1</sup> mm. ympäristölainsäädännöt sekä yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta tilinpäätöksessä, yleisohjeessa toimintakertomuksen laadinnasta esitetään myös suosituksia ympäristöasioiden raportointiin

<sup>2</sup> Ympäristöimago voidaan käsittää ympäristömaineeksi.

<sup>3</sup> EMAS on EU:n neuvoston asetukseen perustuva yrityksen sisäinen ja vapaaehtoinen ympäristöasioiden hallinta- ja auditointijärjestelmä (Eco-Management and Audit Scheme).

<sup>4</sup> Ympäristömarkkinoinnissa käytetään ympäristöväittämiä tuotteen tai palvelun myynnin edistämiseen esim. biohajoava, fosfaatiton (pesuaineissa).

Ympäristöraportointi on ajan kuluessa muuttanut muotoaan ja tällä hetkellä yleisesti ympäristöraportointi on osa yhteiskuntavastuun raportointia.

Koska yritysten on kyettävä todentamaan vaikutuksensa ympäristöön, on syntynyt tarve luoda järjestelmä, jonka avulla tarpeelliset tiedot voidaan kerätä ja analysoida. Yritys on myös usein ensimmäinen taho, joka tietää mahdollisista riskeistään tai kriiseistään, joilla saattaa olla ympäristöllisiä vaikutuksia. Onkin siis luonnollista, että yritys laskee riskinsä jo etukäteen tai ainakin huomioi ne sanallisesti. Ympäristölaskentatoimi on yksi ratkaisu tähän laskentaongelmaan. Ympäristölaskentatoimea voidaan pitää perinteisen laskentatoimen laajentumana, jonka tarkoitusperät ovat samat kuin perinteisen laskentatoimenkin. Ympäristölaskentatoimi ottaa kuitenkin ympäristön paremmin huomioon kuin perinteinen järjestelmä. Ottamalla ympäristö huomioon koko laskentatoimen alueella voidaan yrityksen ympäristövaikutukset huomioida paremmin. Laskentatoimen kenttään liittämisen perusteluina on käytetty jo olemassa olevia järjestelmiä, joista laskentatoimen järjestelmät ovat soveliaimmat ympäristöasioiden keräämiseen ja julkaisuun<sup>5</sup>.

Laskentatoimea pidetään myös sinä osana yrityksestä, joka heijastelee parhaiten yhteiskunnassa tapahtuvia muutoksia tai muutosten väitetään jopa luovan laskentatoimen käytäntöjä. Mittaamalla tiettyjä asioita esim. ympäristöasioita niiden tärkeysaste nousee, millä tarkoitetaan, että mittaus luo tavallaan todellisuutta tuomalla asioita edelleen sekä yrityksen että sen sidosryhmien tietoisuuteen. Yrityksen ulkopuolelta tulevat paineet painostavat yrityksiä ottamaan ympäristöä enemmän huomioon. Laskentatoimi voidaan nähdä sarjana käytäntöjä, jolloin laskentatoimen voidaan nähdä muuttuvan sen mukaan kuinka sitä käytetään. Laskentatoimi voi siis ottaa erilaisia rooleja organisaatioissa riippuen tietojen käyttötarkoituksesta tai tarkoituksista. (Burchell – Clubb – Hopwood – Hughes - Nahapiet 1980.) Laskentatoimen koetaan usein myös olevan se osa yrityksestä, jonka avulla yrityksen toimet saavat läpinäkyvyyttä. Laskentatoimi on tehokas väline, koska se luo kiistattoman kuvan yrityksestä sekä sen toimista. Tahattomat ja tiedostamattomat moraaliset, sosiaaliset sekä ympäristölliset seuraukset, jotka paljastuvat

---

<sup>5</sup> Kts. kuitenkin mm. Gray 1992 ja 2000

tavoitellun strategian ulkopuolelta, voivat olla epätydyttäviä todistuksia silloisista tilivelvollisuuden<sup>6</sup> muodoista. (Roberts 1991, 355, 359, 367.)

Laskentatoimea on perinteisesti pidetty mekanistisena toimintona, joka muuttuu hitaasti ja kankeasti. Kuitenkin mm. Pihlanto (1988) ja Hines (1988) esittävät erilaisen tavan ajatella laskentatoimea. Heidän ajattelunsa perustuu sosiaalisen konstruktionismin ajatukseen siitä, että ihmiset luovat itse oman todellisuutensa. Tämän ajattelutavan mukaan laskentatoimi voidaan nähdä luovaksi toiminnaksi, jossa informaatiota luovat ihmiset luovat samalla uudenlaista todellisuutta. Tätä kautta laskentatoimi voi myös muuttua siten, että se ottaa huomioon muutakin kuin perinteisen kolmien markkinoiden<sup>7</sup> ympäröivän todellisuuden (Pihlanto 1988). Myös Virtanen (1999) tuo esiin laskentatoimen roolin yhteiskunnan arvojen ja ilmiöiden esille tuojana. Hänen mukaansa mm. ympäristölaskentatoimea voidaan pitää yhteiskunnallisen muutoksen ja eettisen uudelleenarvioinnin mukana tuomana laskenta-ajatelman kehittymisenä. Laskentatoimella on siis merkitystä maailmankuvan ja arvojen muutoksessa, koska se vaikuttaa yhteiskunnalliseen todellisuuteen luomalla uutta todellisuutta. (Virtanen 1999.) Laskentatoimen rooli korostuu etenkin yritysorganisaation muutostilanteessa. Laskentatoimen rooli voidaan nähdä moninaisena muutoksessa (kts. Burchell et al. 1980). Se voi olla muutoksen alullepanija. Näin esimerkiksi tilanteessa, jossa laskentatoimen avulla tehdään näkyväksi sellaisia seikkoja yrityksen toiminnassa, joita ei aiemmin ole osattu tai haluttu huomioda. Tällaisia seikkoja voivat olla esim. ympäristöasiat. Laskentatoimen tuottamien raporttien ja laskelmien avulla voidaan myös perustella muutoksen tarvetta tai pyrkiä oikeuttamaan jo aloitettu muutos. Oikeuttaminen voidaan korvata käsitteellä legitimaatio, joka tarkoittaa toimien tuomista hyväksyttäväksi raportoinnin avulla. Legitimaatio ympäristöraportoinnin yhteydessä on yleisesti hyväksytty ilmiö. (kts. Esim. aikaisemmat tutkimukset)

Ympäristöasioiden tuominen mukaan perinteiseen laskentatoimen kenttään vaatii täysin uuden ajattelutavan omaksumista. Tämä muutos ei ole tuskaton, koska mielikuvamme ovat perinteisen laskentatoimen muovaamia. (Gray 1992.) Perinteisesti ympäristö on laskentatoimessa nähty tavara- ja rahavirtojen rajaamana sisältäen raaka-

---

<sup>6</sup> Tilivelvollisuus (accountability) tarkoittaa tietynlaista velvollisuutta pitää tiliä. Se tarkoittaa tehtyjen, tällä hetkellä ja tulevaisuudessa tehtävien toimien selittämistä tai oikeuttamista (Niskala – Näsi 1995, 122).

<sup>7</sup> tuotannontekijä-, suorite- ja rahoitusmarkkinat

ainelähteet, hankkijat, tavarantoimittajat sekä asiakkaat. Laskentatoimi taas seuraa rahaprosessia. Laskentatoimessa on ympäristö nähty siis organisaation ulkopuolisena todellisuutena (Virtanen 1999). Voidaankin nähdä, että perinteisen laskentatoimen kuvaa tulee laajentaa ja ajattelutapaa muuttaa avoimemmaksi, mikäli ympäristölaskennalle halutaan merkittävämpää sijaa yrityksissä.

Suuret ja paljon ympäristöä kuormittavat yritykset, kuten esimerkiksi kemianalan yritykset, aloittivat ympäristöraporttien julkaisun 1990-luvun alussa. Raportteihin koottiin tietoa yrityksen ympäristövaikutuksista ja toimenpiteistä näiden vaikutusten pienentämiseksi. Taustalla oli sidosryhmien lisääntynyt kiinnostus siihen, miten yritykset olivat hoitaneet ympäristöasiansa. Vuonna 1998 suomalaisista yrityksistä ympäristöasioista raportoi KPMG:n tutkimuksen mukaan vuosikertomuksissaan 47 yritystä, mikä oli 54 % tutkimuksessa mukana olleista 99 suomalaisesta pörssiyrityksestä (Mätäsaho 1999, 509 – 510). Vuoden 2004 Ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraportointi kilpailuun arvioitiin jo 61 erillistä ympäristö- ja yhteiskuntavastuun raporttia, kun kilpailun ensimmäisenä vuonna 1996 raportteja oli vain 12 kappaletta (Ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraportoinnin kilpailu 2004, 4)<sup>8</sup>. Ympäristöraportointi itsenäisenä raporttina on menettänyt merkittävyyttään ja ympäristöraportti onkin nykyään yhä useammin osa kestävän kehityksen raportointia eli yhteiskuntavastuun raporttia.

Kestävä kehitys voidaan määritellä seuraavasti: ”Kestävän kehityksen periaatteiden mukaisesti maapallon varantoja tulisi hallita ja käyttää siten, että se mahdollistaa nykyisten sukupolvien perustarpeiden tyydyttämisen vaarantamatta kuitenkaan tulevien sukupolvien mahdollisuuksia.”<sup>9</sup>

Kestävä kehityksen periaate pyrkii mahdollisimman oikeudenmukaiseen resurssien jakoon tämänhetkisten ja tulevien sukupolvien välillä. Kestävä kehitys pitää sisällään sekä ekologisia, taloudellisia että sosiaalisia tavoitteita. (Linnanen et al. 1997, 24 – 25)<sup>10</sup>. Kestävän kehityksen tuominen laskentatoimeen vaatii mm. kustannusten jaottelua uudelleen (Gray 1992). Kestävän kehityksen pohjalta on myös alettu julkaista ns. yhteiskuntavastuun raportteja, jotka pyrkivät ottamaan huomioon kaikki kestävän

---

<sup>8</sup> Enemmän ympäristöraportoinnin kilpailuista kappaleessa ???

<sup>9</sup> YK:n ympäristön ja kehityksen maailmankomission eli Brundtlandin komission määritelmä vuodelta 1987

kehityksen osa-alueet<sup>11</sup>. Myös tämän raportoinnin ”juuret” ovat ympäristöraportoinnin teorioissa ja käytännöissä.

## **Tutkimusongelma**

Tämän tutkimuksen tavoitteena on tutkia ympäristöraportoinnin informaation sisällön muutosta ympäristöraportoinnin muuttuessa yksittäisestä ympäristöraportista osaksi yhteiskuntavastuun raportointia. Tutkimuksessa ympäristöraportointi nähdään suppeana eli vain edellä mainituissa raporteissa esitettävänä seikkoina. Ympäristöraportointi voidaan nähdä myös laajasti koskevan yrityksen kaikkea ympäristöasioihin liittyvää raportointia sekä yrityksen sisällä että myös ulospäin. Tutkimusongelma voidaan tiivistää seuraavasti:

*Millä tavoin ympäristöraportoinnin informaation sisältö on muuttunut, kun on siirrytty raportoimaan ympäristöasioista erillisestä raportista osaksi yhteiskuntavastuun raportointia?*

Jotta tutkimusongelmaan löydetään vastaus, tulee myös pohtia seuraavia asioita:

Mitä on ympäristöraportointi?

Millainen on ympäristöraportti?

Millainen on yhteiskuntavastuunraportti?

Miten muutos on tapahtunut ympäristöraportoinnissa?

Miten muutos on vaikuttanut ympäristöinformaation sisältöön?

Tutkimuksessa aihetta lähestytään sekä teoreettisen aineiston pohjalta että myös esimerkkiyrityksen raporttien kautta. Esimerkkiyrityksen raporttien kautta on tarkoituksena hakea vastausta tutkimusongelmaan eli pohtia informaation sisällön

---

<sup>11</sup> taloudellinen, ympäristöllinen ja sosiaalinen ulottuvuus

muuttumista. Esimerkkiyrityksiä ovat tällä hetkellä UPM-Kymmene sekä Raisio-Yhtymä. Yrityksiltä on valittu käsiteltäväksi ympäristöraportti vuodelta 1998 sekä yhteiskuntavastuun raportti vuodelta 2006. Tutkimukseen on mahdollisesti otettava lisää tutkittavia yrityksiä.

Ympäristöinformaatio käsitetään tässä tutkimuksessa yrityksen julkaisemien raporttien käsittämäksi ympäristöstä kertovaksi informaatioksi. Informaatioisisältö käsittää siis sekä laadullista aineistoa että myös määrällisiä ympäristömittareita. Informaatioisisällön muutosta tutkittaessa on tarkoitus paneutua enemmän laadulliseen arviointiin muutoksesta, mutta myös määrällistä analyysia käytetään lähinnä raportin laajuuden arvioinnissa.

### **Tutkimuksen metodologiset valinnat**

Tutkimus pohjautuu sosiaalisen konstruktioon, jonka mukaan sosiaalinen todellisuutemme rakentuu sosiaalisessa ja kielellisessä vuorovaikutuksessa (ks. Hines (1988; Pihlanto 1988). Todellisuudesta voidaan siten luoda monia eri versioita eli ei löydy mitään absoluuttista totuutta vain eri versioita siitä.

Tämä tutkimus pyrkii olemaan pohdiskeleva sekä tuomaan uusia ajatuksia teoreettiseen keskusteluun aiheesta. Tutkimuksen tarkoituksena ei ole olla täysin puhdas subjektivistista piirteistä, vaan ne sallitaan. Tosin tutkija pyrkii karsimaan tietoisesti omia ennakoajatuksiaan ja ideologisia aatteitaan.

Tutkimus noudattaa käsiteanalyttiselle tutkimusotteelle tyypillisiä metodeja eli ajattelua ja päättelyä sekä kirjallisuusanalyysia. Informaatioisisällön muuttumista tarkasteltaessa käydään läpi case-yrityksen raportointia ja pyritään hakemaan sieltä teoreettista pohdintaa tukevia seikkoja. Tutkimusta ei kuitenkaan voida pitää toiminta-analyttisena, koska empirian rooli jää pieneksi ja lähinnä teoriaa tukevaksi ja osaltaan myös testaavaksi.

Tulkitseva käsiteanalyysi tarkoittaa kirjallisessa muodossa olevien toisten kirjoittajien tekstien sisältämien käsitteiden ja niiden määritelmien tulkintaa ja kehittelyä painottavaa tutkimusta (Takala-Lämsä 2001, 376). Tässä tutkimuksessa kirjallinen

materiaali on yritysten julkaisemat julkiset ympäristö- ja yhteiskuntavastuun raportit, joita tutkitaan vasten esitettyä teoreettista viitekehystä. Tarkoituksena on tutkia sitä, miten ympäristöasioista kirjoitetaan eli tulkita käytettyjä käsitteitä. Koska ympäristöinformaatio koostuu kuitenkin myös määrällisestä tiedosta, on myös tarkoituksenmukaista tutkia millä tavoin määrälliset tunnusluvut ja niiden esittäminen on muuttunut. Tässä vaiheessa tutkimukseen tulee kvantitatiiviselle tutkimukselle ominaisia piirteitä, mutta tutkimus kokonaisuudessaan pysyy kuitenkin käsiteanalyttisena.

## **Tutkimuksen alustava sisällysluettelo**

1. Johdanto
  - 1.1. Taustaa tutkimukselle
  - 1.2. Tutkimusongelma ja rajaukset
  - 1.3. Tutkimuksen tieteenfilosofiset ja metodologiset valinnat
  - 1.4. Aikaisemmat tutkimukset
  - 1.5. Tutkimuksen kulku
  
2. Yrityksen raportointi
  - 2.1. Mitä raportoidaan?
  - 2.2. Miten raportoidaan?
  - 2.3. Raportoinnin teoriat
    - 2.3.1. Tilivelvollisuusteoria
    - 2.3.2. Legitimaatioteoria
    - 2.3.3. Poliittis-taloudellinen teoria
    - 2.3.4. Sidosryhmäteoria
  - 2.4. Ympäristöraportointi osana yrityksen kokonaisraportointia
    - 2.4.1. Ympäristöraportoinnin historia
    - 2.4.2. Ympäristöraportointi osana ympäristölaskentatoimea
  
3. Ympäristöraportointi ympäristöraportissa

- 3.1. Mitä kuuluu ympäristöraporttiin?
  - 3.2. Ympäristöraporttisuosituksia
  - 3.3. Ympäristöinformaatio
  - 3.4. Case-yrityksen ympäristöinformaatio ympäristöraportissa
- 
4. Ympäristöraportointi yhteiskuntavastuunraportissa
  - 4.1. Mitä on yhteiskuntavastuunraportointi
  - 4.2. Raportointisuosituksia
  - 4.3. Ympäristöinformaatio
  - 4.4. Case-yrityksen ympäristöinformaatio yhteiskuntavastuunraportissa
- 
5. Lopuksi
  - 5.1. Teoreettinen muutos raportoinnissa
  - 5.2. Case-yrityksessä tapahtunut muutos
  - 5.3. Jatkotutkimusmahdollisuudet

Lähdeluettelo

## ALUSTAVA LÄHDELUETTELO

- Adams, Carol A. (2004) The ethical, social and environmental reporting -performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17, No.5, pp. 731 – 757.
- Adams, Carol A. – Hill, Wan-Ying – Roberts, Clare B. (1998) Corporate social reporting practices in Western Europe: legitimating corporate behaviour. *British Accounting Review*, 30, pp. 1 –21.
- Azzone, Giovanni – Brophy, Michael – Noci, Giuliano – Welford, Richard – Young, William (1997) A Stakeholders' view of environmental reporting. *Long Range Planning*, Vol. 30, No. 5, pp. 699 – 709.
- Bartolomeo, Matteo – Bennet, Martin – Bouma, Jan Jaap – Heydkamp, Peter – James, Peter – de Walle, Foppe – Wolters, Teun (1999) *Eco-Management Accounting*. Kluwer Academic Publishers. The Netherlands.
- Beaver, William H. (1989) *Financial Reporting: An Accounting Revolution*, Second edition. Prentice-Hall International, Inc. USA.
- Bebbington, Jan – Gray, Rob – Thomson, Ian – Walters, Diane (1994) Accountants' attitudes and environmentally-sensitive accounting. *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 94, pp. 109 – 120.
- Bennet, Martin - James, Peter (1997) Environment-related Management Accounting: Current Practice and Future Trends. *Greener Management International*. 17. Spring, pp. 32 - 51.
- Bergström, Sören – Catasús, Bino – Ljungdahl, Fredrik (2002) *Miljöredovisning*. Wallin & Dalholm, Malmö.

- Boyce, Gordon (2000) Public discourse and decision making: Exploring possibilities for financial, social and environmental accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 13, No. 1, pp. 27 – 64.
- Brown, Noel - Deegan, Craig (1999) The public disclosure of environmental performance information - a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory. *Accounting and Business Research*. Vol. 29, No. 1, pp. 21 - 41, Winter Issue.
- Burchell, Stuart – Clubb, Colin – Hopwood, Anthony – Hughes, John – Nahapiet, Janine (1980) The Roles of Accounting in Organizations and Society. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 5, No. 1, pp. 5 – 27.
- Burrell, Gibson - Morgan, Gareth (1979) *Sociological paradigms and organisational analysis*. Athenaeum Press Ltd, Gateshead, Tyne & Wear, Great Britain.
- Cerin, Pontus (2002) Communication in corporate environmental reports. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 9, pp. 46 – 66.
- Dando, Nicole – Swift, Tracey (2003) Transparency and Assurance: Minding the credibility gap. *Journal of Business Ethics*, 44, pp. 195 – 200.
- Deegan, Craig – Rankin, Michaela (1999) The environmental reporting expectations gap: Australian evidence. *British Accounting Review*, 31, pp. 313 – 346.
- Deegan, Craig - Rankin, Michaela (1997) The materiality of environmental information to users of annual reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.10, No. 4, pp. 562 - 583.
- Deegan, Craig - Rankin, Michaela (1996) Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental Protection Authority. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, No. 2, pp. 50 - 67.

Deegan, Craig – Gordon, Ben (1996) A study of the Environmental disclosure practices of Australian corporations. *Accounting and Business Research*, Vol. 26, No. 3, pp. 187 – 199.

Dierkes, Meinolf - Antal, Ariane Berthoin (1985) The Usefulness and Use of Social Reporting Information. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, NO 1, pp. 29 - 34.

Epstein, Marc J. – Freedman, Martin (1994) Social disclosure and the individual investor. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 7, No 4, pp. 94 – 109.

Freeman, R. Edward (1984) *Strategic management – A stakeholder approach*. Pitman Publishing Inc. Massachusetts. USA.

Gray, Rob (1998) Imagination, a bowl of petunias and social accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, No 9, pp. 205 - 216.

Gray, Rob (1992) Accounting and environmentalism: an exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, No 5, pp. 399 - 425.

Gray, Rob - Bebbington, Jan - Walters, Diane (1993) *Accounting for the Environment (The Greening of Accountancy, Part II)*. Paul Chapman Publishing Ltd. England.

Gray, Rob - Javad, Mohammed - Power, David M. - Sinclair, Donald C. (2001) Social and Environmental Disclosure and Corporate Characteristics: A Research Note and Extension. *Journal of Business Finance & Accounting*, April/May 2001, pp. 327 - 356.

Gray, Rob – Kouhy, Reza – Lavers, Simon (1995) Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability*, Vol. 8, No. 2, pp. 47 – 77.

Gray, Rob - Owen, Dave - Adams, Carol (1996) *Accounting & Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*. Prentice Hall. Great Britain.

Gray, Rob – Owen, Dave – Maunders, Keith (1989) Corporate Social Reporting: Emerging Trends in Accountability and the Social contract. *Accounting, Auditing & Accountability*, Vol. 1, No 1, pp. 6 – 20.

Guthrie, James - Parker, Lee D. (1989) Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory. *Accounting and Business Research*, Vol 19, No. 76, pp. 343 - 352.

Heiskanen, Eva – Kärnä, Anna – Lovio, Raimo (1995) *Tuotelähtöinen ympäristönsuojelu, tuotelähtöinen ympäristöjohtaminen yrityksissä ja ympäristönsuojelun julkinen ohjaus*. SITRA 143. Hakapaino Oy. Helsinki

Heiskanen, Eva – Tulenheimo, Virve (1997) Ympäristölaskennan ja –raportoinnin kehittämissuuntia. Teoksesta: *Energiayhtiöiden ympäristölaskenta ja raportointi*. VTT tiedotteita 1857. Espoo. Ympäristö ja liiketoiminta – kurssimoniste. Helsingin kauppakorkeakoulu.

Hines, Ruth D. (1988) Financial accounting: In communicating reality, we construct reality, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 3, pp. 251 – 261.

Hirsjärvi, Sirkka - Remes, Pirkko - Sajavaara, Paula (1998) *Tutki ja kirjoita*. Tammer-Paino Oy, Tampere.

Jones, Kathryn – Alabaster, Tony – Hetherington, Karen (1999) Internet-based environmental reporting. *Greener Management International*, Summer99, No. 26, pp. 69 – 90.

Jones, Kathryn – Alabaster, Tony – Walton, Julia (1998) Virtual environments for environmental reporting. *Greener Management International*. Spring98, No. 21, pp. 121 – 138.

- Kallio, Tomi (2004) *Organisaatiot, johtaminen ja ympäristö – Organisaatiotieteellisen ympäristötutkimuksen ongelmista kohti yleistä teoriaa yritysluontosuhteesta*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja A-3:2004. Raisio.
- Kasanen, Eero – Lukka, Kari – Siitonen, Arto (1993) The Constructive approach in Management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1993, pp. 243 – 264.
- Ketola, Tarja (2004) Ympäristöjohtamisen päämäärät. Teoksessa: *Yritysten ympäristöjohtaminen – päämäärät, käytännöt ja arviointi*, toim. Tarja Ketola. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja B-2:2004. Tampere.
- Koehler, Dinah – Chang, Maximilian (1999) Search and Disclosure: Corporate environmental reports. *Environment*, Vol. 41, No. 2, p. 3.
- Kolk, Ans (2000) Corporations – environmental aspects. *Harvard Business Review*. Vol. 78, issue 1, pp. 15 – 16.
- Korkiakoski, Marko (1994) *Suomalaisten yritysten ympäristöraportointi*. Helsingin kauppakorkeakoulu, Working papers W-78, Helsinki.
- Krut, Riva – Moretz, Ashley (2000) The State of Global environmental reporting: Lessons from the Global 100. *Corporate Environmental Strategy*, Vol. 7, No. 1.
- Kurki, Hannu (1999) *Ympäristöraportointi ja ekotase – terävyyttä raportointiin*. Oy Edita Ab. Helsinki.
- Lehtinen, Roope (1999) Media ja ympäristöviestintä: netti, printti vai tv? Teoksessa *Ympäristöviestintä ja –raportointi*, toim. Linnanen Lassi. Elinkaari Ry.
- Ljungdahl, Fredrik (1999) *Utveckling av miljöredovisning I svenska börsbolag –praxis, begrepp, orsaker*. Lund University Press. Lund.

- Lovio, Raimo (1997) Yrityksen sidosryhmät ja ympäristöjohtaminen. Teoksesta:  
*Energiayhtiöiden ympäristölaskenta ja raportointi*. VTT Tiedotteita 1857.  
Espoo. Ympäristö ja liiketoiminta –kurssimoniste, Helsingin  
kauppakorkeakoulu.
- Lovio, Raimo (1999) *Suuntaviivoja ympäristöraportointiin*. Suomen ympäristö 295,  
Ympäristöministeriö, Ympäristönsuojeluosasto. Oy Edita Ab. Helsinki.
- Lukka, Kari (1989) Laskentatoimen käsitteiden ontologia - esimerkkinä voiton käsitteen  
analysointi. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 2/1989.
- Lukka, Kari (1991) Laskentatoimen tutkimuksen epistemologiset perusteet.  
*Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 2/1991.
- Lukka, Kari – Kasanen, Eero (1993) Yleistettävyyden ongelma liiketaloustieteessä.  
*Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 4/1993.
- Markkanen, Elina (1998) Mistä on hyvät ympäristöraportit tehty. *Ympäristö ja terveys*.  
8/1998, pp. 32 - 34.
- Moneva, Jose M. – Llana, Fernando (2000) Environmental disclosures in the annual  
reports of large companies in Spain. *The European Accounting Review*, 9:1,  
pp. 7 – 29.
- Munro, Rolland - Mouritsen, Jan (1996) *Accountability: Power, Ethos and the  
Technologies of Managing*. International Thomson Business Press.UK.
- Mätäsaho, Risto (1999) Miten suomalaiset pörssiyritykset raportoivat  
ympäristöasioidensa taloudellisista vaikutuksista tilinpäätös- ja  
vuosikertomustiedoissaan? *Tilintarkastus-Revision*. 7/99, pp. 509 – 516.
- Mätäsaho, Risto - Niskala, Mikael (1997) Ympäristölaskentatoimi ja valta-ympäristö.  
*Liiketaloudellinen aikakauskirja*. 1/1997, pp. 76 - 91.

- Mätäsaho, Risto - Niskala, Mikael - Tuomala, Jari (1999) *Ympäristölaskenta johdon apuvälineenä*. WSOY - Kirjanpainoyksikkö. Porvoo.
- Neilimo, Kari - Näsi, Juha (1980) *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede - tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Tampereen yliopisto, Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 12, Tampere.
- Niiniluoto, Ilkka (1997) *Johdatus tieteenfilosofiaan, käsitteen- ja teorianmuodostus*. Kustannusosakeyhtiö Otavan painolaitokset. Keuruu.
- Niskala, Mikael (1994) Sinisiä ajatuksia vihreistä tilinpäätöksistä. *Talouselämä*. 3/1994 s. 17 - 19.
- Niskala, Mikael (1995) *Yrityksen ympäristölaskentatoimi -ympäristöraportoinnin mittausulottuvuudet ja mittauskokeilu*. Lapin yliopiston taloustieteellisiä julkaisuja, B. Tutkimusraportteja ja selvityksiä 3, Rovaniemi.
- Niskala, Mikael (1996) Yrityksen ympäristökysymykset ja laskentatoimen rooli. *Teoksessa: Ympäristö - Arvot? heijastuksia pohjoiseen*, toimittanut Anni Huhtala. Lapin yliopiston hallintoviraston julkaisuja 35. Rovaniemi.
- Niskala, Mikael (1997) Ympäristö on kilpailukykytekijä. *Tilisanomat*. 2/1997, s. 64 - 71.
- Niskala, Mikael (1998) Hyvä ympäristöraportointi perustuu toimivaan ympäristölaskentaan. *Ympäristö ja terveys*. 8/1998, pp. 24 - 26.
- Niskala, Mikael (1999) Yritysten ympäristölaskennan kehityspiirteet ja nykytila Suomessa. *EMSer – Newsletter for Environmental Excellence*. 3/99, pp. 6 - 7.
- Niskala, Mikael - Mätäsaho, Risto (1996) *Ympäristölaskentatoimi*. WSOY Ekonomia-sarja. Porvoo.

- Niskala, Mikael - Mätäsaho, Risto (1997) Ympäristönäkökohdat tilinpäätöksessä.  
*Tilintarkastus*. 1/1997, s. 33 - 39.
- Niskala, Mikael – Näsi, Salme (1995) Stakeholder theory as a framework for accounting.  
Teoksessa: *Understanding Stakeholder Thinking*, toim. Näsi, Juha. LSR-julkaisut Oy. Jyväskylä.
- Niskala, Mikael - Pretes, Michael (1994) *Environmental Reporting in Finland: Voluntary Disclosure in Annual Reports of Large Firms*. University of Lapland, Publications in Economics and Management Sciences, C. Working Papers, Rovaniemi.
- Niskanen, Jyrki - Nieminen, Terhi (1998) *The Objectivity of Corporate Environmental Reporting: a Frequency-Based Study of Finnish Listed Firms' Environmental Disclosures*. University of Tampere, School of Business Administration, Series A2: Research Reports 72, Tampere.
- Neu, D. – Warsame, H. – Pedwell, K. (1998) Managing public impressions: Environmental disclosures in annual reports. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 23, No. 3, pp. 265 – 282.
- O'Dwyer, Brendan (2005) The construction of a social account: a case study in an overseas aid agency. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, No. 4, pp. 279 – 296.
- O'Dwyer, Brendan – Owen, David L. (2005) Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, Vol. 37, No. 2, pp. 205 – 229.
- O'Dwyer, Brendan – Unerman, Jeffrey – Bradley, John (2005) Perceptions on the emergence and future development of corporate social disclosure in Ireland. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 18, No. 1, pp. 14 – 43.

- Palmer, Jason (1998) The Economics of environmental improvement: Will SMEs grasp the nettle of environmental accounting? *Social & Environmental Accounting*, Vol.18, No.2, pp. 5 - 10.
- Patten, Dennis M. (1992) Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: a note on legitimacy theory. *Accounting, Organizations and Society*, Vol 17, No. 5, pp. 471 - 475.
- Pietilä, Marjatta (1999) Ympäristöviestintää verkkoympäristössä. *EMSer – Newsletter for Environmental Excellence*. 1/99, pp. 3.
- Pihlanto, Pekka (1988) Onko laskentatoimi (kirjanpito) vain rahaprosessin kuvausta? *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 4/1988.
- Pihlanto, Pekka (1992) Humanistinen psykologia laskentatoimen tutkimuksen metodologisena idealähteenä. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 3/1992
- Pihlanto, Pekka (1993) Keskustelua metodologisesta ajattelusta laskentatoimen tutkimuksessa ja käytännön päätöksenteossa. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 2/1993.
- Pihlanto, Pekka (1994) Tutkimustyö holistisen ihmiskäsityksen valossa. *Tiedepolitiikka*, 4/1994.
- Porter, Michael E. – van der Linde, Claas (1995) Green and competitive: Ending the stalemate. *Harvard Business Review*, September – October, pp. 120 - 134.
- Roberts, John (1991) The Possibilities of Accountability. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 4, pp. 355 – 368.
- Roberts, Robin W. (1992) Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: an Application of Stakeholder Theory. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, No. 6, pp. 595 - 612.

- Rubenstein, Daniel Blake (1992) Bridging the gap between green accounting and black ink. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, No. 5, pp. 501 - 508.
- Sjöblom, Henrik - Niskala, Mikael (1999) *Ympäristöraportointi. Luotettavan ympäristöinformaation tuottaminen ja hyödyntäminen*. KHT-yhdistyksen palvelu Oy, Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä.
- Takala, Tuomo – Lämsä, Anna-Maija (2001) Tulkitseva käsitetutkimus organisaatio- ja johtamistutkimuksen tutkimusmetodologisena vaihtoehtona. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 3/01, pp. 371-390.
- Talvio, Cai – Välimaa, Mikko (2004) *Yhteiskuntavastuu ja johtaminen*. Edita Prima Oy, Helsinki.
- Thomson, Ian – Bebbington, Jan (2005) Social and environmental reporting in the UK: a pedagogic evaluation. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, issue 5, pp. 507 – 533.
- Tilt, Carol Ann (1994) The Influence of External Pressure Groups on Corporate Social Disclosure – some empirical evidence. *Accounting, Auditing & Accountability*, Vol. 7, No. 4, pp. 47 – 72.
- Tilt, Carol A. – Symes, Christopher F. (1999) Environmental disclosure by Australian mining companies: environmental conscience or commercial reality? *Accounting Forum*, Vol 23, No. 2 June, pp. 137 – 154.
- United Nations Environment Programme (1994) *Company environmental reporting, A measure of the progress of business & industry towards sustainable development*. Technical Report No 24. UNEP/SustainAbility Ltd.
- Vaini, Anette (1996) *Ympäristöraportointi suomalaisissa suuryrityksissä*. Tampereen yliopisto, Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitos, Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 65. Tampere.

Wilmshurst, Trevor D. – Frost, Geoffrey R. (2000) Corporate environmental reporting -- a test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 13, No. 1, pp. 10 – 26.

Virtanen, Aila (1999) Laskentatoimen maailmankuvan laajeneminen. Julkaisussa: *Electronic Journal of Business and Organization Ethics* [online], Vol. 4, N:o 1. Saatavilla www-muodossa: < URL: <http://ejbo.jyu.fi/index.cgi?page=cover>>.