

# MUUTOKSEN DISKURSSIT KIRJANPITOLAIN UUDISTUSTYÖSSÄ

Jyväskylän yliopisto  
Kauppakorkeakoulu

Pro gradu -tutkielma

2016

Hannaleena Latvatalo  
Laskentatoimi  
Aila Virtanen



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO



## TIIVISTELMÄ

Tekijä Hannaleena Latvatalo	
Työn nimi Muutoksen diskurssit kirjanpitolain uudistustyössä	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -työ
Aika (pvm.) 22.7.2016	Sivumäärä 66+1
Tiivistelmä – Abstract	
<p>Tutkimuksen tavoitteena oli tarkastella kirjanpitolain uudistustyön yhteydessä annettuja sidosryhmälausuntoja ja selvittää, miten kirjanpidosta ja sen muutoksesta lausunnoissa puhuttiin eli millaisia diskursseja aineistosta olisi löydettävissä. Lisäksi huomiota kiinnitettiin siihen, mitä retorisia keinoja näiden diskurssien vakuuttavammaksi rakentamiseen käytettiin. Aineistona tutkimuksessa käytettiin työ- ja elinkeinoministeriön vuonna 2015 asettaman Kirjanpitolainsäädännön muutokset -työryhmän mietintöä koskevia lausuntoja. Lausuntojen katsottiin muodostavan edustava otos siitä, miten kirjanpito ja sitä koskevat lainsäädännölliset muutokset nähdään suomalaisten alan toimijoiden keskuudessa.</p> <p>Valittua aineistoa analysoitiin diskurssianalyttisin keinoin aineistolähtöisesti. Esiin nousi neljä erilaista diskurssia, jotka nimettiin sen mukaan, kuinka ne suhtautuivat lakiuudistukseen. Löydetyt diskurssit olivat Vapautuksen, Merkityksettömyyden, Haitallisuuden ja Mahdottomuuden diskurssit. Vapautuksen diskurssissa lakiuudistus nähtiin välttämättömänä helpotuksena. Merkityksettömyyden ja Haitallisuuden diskursseissa lainsäädännön vaikutus käytännön työhön kyseenalaistettiin tai nähtiin kielteisenä. Mahdottomuuden diskurssi ei pitänyt lain uudistamista mahdollisena kirjanpitoliedon käyttäjien vaatimusten ja muun lainsäädännön vuoksi. Diskursseja vahvistettiin aineistossa erilaisin retorisin keinoin. Yleisimmin käytetyiksi nousivat määrällistäminen ja metaforat. Näiden lisäksi käytettyjä retorisia keinoja olivat muun muassa kategorisointi, erilaiset narratiivit ja vastaväitteisiin ennalta varautuminen.</p> <p>Tarkastellessa nyt saatuja tuloksia suhteessa aikaisempaan tutkimukseen suomalaisen laskenta-alan ajattelusta ja keskustelusta kävi ilmi, että aineistosta nousseet diskurssit vastaavat monelta osin aikaisemmissa tutkimuksissa löydettyjä teemoja suomalaisessa laskenta-alan keskustelussa.</p>	
Asiasanat kirjanpitolaki, diskurssi, diskurssianalyysi, retoriikka	
Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto	

## KUVIOT

KUVIO 1 SELONTEKOJEN JA MAAILMAN VÄLINEN SUHDE .....	33
--	----

## TAULUKOT

TAULUKKO 1 LÄHTEIDEN TYYPPEJÄ .....	38
TAULUKKO 2 LAUSUNTOPYYNTÖÖN VASTANNEET TAHOT.....	41
TAULUKKO 3 YHTEENVETO DISKURSSEISTA.....	55

## TUTKIMUKSESSA KÄYTETYT LYHENTEET

FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
KILA	Kirjanpitolautakunta
TEM	Työ- ja elinkeinoministeriö
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

# SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ .....	3
KUVIOT JA TAULUKOT .....	4
TUTKIMUKSESSA KÄYTETYT LYHENTEET .....	4
1 JOHDANTO .....	7
1.1 Tutkimuksen tausta .....	8
1.2 Menetelmä ja aineisto .....	9
1.3 Tutkimuksen tavoite ja tutkimuskysymykset .....	9
1.4 Aiempi tutkimus .....	10
1.5 Työn rakenne.....	17
2 MUUTTUVA SUOMALAINEN KIRJANPITOLAINSÄÄDÄNTÖ.....	19
2.1 Kirjanpitolainsäädännön ensiaskeleet.....	19
2.2 Taseajattelusta meno-tulo-teoriaan .....	21
2.3 Kansainvälistymisen aika alkaa .....	23
2.4 Osaksi Euroopan unionia.....	24
2.5 Direktiiveistä IFRS-standardeihin .....	27
2.6 Vuoden 2016 kirjanpitolain uudistuksen valmistelutyö.....	29
3 DISKURSSINTUTKIMUS JA RETORIikka VIITEKEHYKSENÄ .....	32
3.1 Diskurssit ja ympäröivä maailma.....	33
3.2 Retorinen diskurssianalyysi .....	34
3.3 Genret ja tekstilajit diskurssianalyysissä.....	37
4 AINEISTO JA TUTKIMUKSEN KULKU.....	39
4.1 Kirjanpitolain uudistukset -mietinnön lausuntokierros.....	40
4.2 Alustavat tulokset .....	42
5 MUUTOKSEN NELJÄ DISKURSSIA .....	44
5.1 Vapautuksen diskurssi .....	45
5.2 Merkityksettömyyden diskurssi .....	47
5.3 Haitallisuuden diskurssi .....	49
5.4 Mahdottomuuden diskurssi.....	51
6 TULOSTEN YHTEENVETO JA ARVIOINTI .....	54
6.1 Tulosten yhteenveto.....	54
6.2 Tulokset suhteessa menneeseen .....	58
6.3 Tulosten arviointi ja jatkotutkimusmahdollisuuksia .....	60
LÄHTEET .....	63
LIITTEET.....	67



# 1 JOHDANTO

Laskentatoimen opiskelijalle kirjanpito sääntöineen esitetään ja opetetaan tarkkaan punnittuna, koherenttina kokonaisuutena, jonka hyödyllisyydestä ja käytänteistä vallitsee yhteisymmärrys. Opetut tavat toteuttaa kirjanpito muuttuvat kokemuksen karttuessa lähes luonnonlakien kaltaisiksi itsestänselvyyksiksi, siinä määrin että muita vaihtoehtoja on vaikeaa kuvitella. Suomalaista laskenta-ajattelua koskevassa historiallisessa tutkimuksessaan Näsi (1990) toteaaakin, ettei tutkijanpositiostaan huolimatta voi juuri arvioida kirjoitushetkellä vallalla ollutta kirjanpitokäytäntöä, koska on itse sen käyttäjäkunnan osa.

Kansainvälistyvässä ympäristössä opintonsa suorittava opiskelija tutustuu suomalaisen kirjanpitotavan perusteiden oppimisen jälkeen myös kilpaileviin standardointijärjestelmiin ja niiden pohjana toimiviin käsityksiin kirjanpidosta ja sen suhteesta ympäröivään maailmaan. Käsitys kirjanpidosta neutraalina maailman kuvaajana täydentyy ymmärryksellä siitä, että kuvaustapojen valintaan sisältyy subjektiivista harkintaa. Vaihtoehtoisiin tapoihin tutustuminen herättää samalla kiinnostuksen historialliseen kehitykseen: Kuinka tähän on tultu? Millaiset valinnat ovat johtaneet nykytilanteeseen? Miten yksimielistä päätöksenteko oli ja kuinka lähellä vaihtoehtoisen lähestymistavan valitseminen on ollut?

Vuonna 2016 voimaan tulleen kirjanpitolainsäädännön uudistustyö tarjoaa mahdollisuuden käsitellä näitä kysymyksiä suomalaisesta näkökulmasta. Tässä tutkielmassa tarkastellaan tuoreinta lainsäädännöllistä muutosta, jonka suomalainen kirjanpito kenttänä on kohdannut. Tutkimuksen lähestymistavaksi valittiin diskurssianalyysi, sillä se koettiin hedelmälliseksi tavaksi käyttää hyväksi lopputyövaiheessa olevan tutkijan kaksoisroolia. Opintojen aikana kirjanpidon kentästä on jo kertynyt ymmärrystä, mutta tutkijan tehtävälle olennainen asemoituminen osittain tutkittavan aiheen ulkopuolelle on mahdollista.

## 1.1 Tutkimuksen tausta

Sen jälkeen, kun itsenäisen Suomen ensimmäinen kirjanpitolaki astui voimaan vuonna 1925, lainsäädäntöä on kirjanpidon osalta uudistettu noin kahdenkymmenen vuoden välein. Kirjanpitolainsäädäntö on vuosikymmenten saatossa uudistunut soveltuakseen paremmin kirjanpidon muuttuvaan ympäristöön, kirjanpitoon kohdistuviin odotuksiin ja niistä johdettuihin käytänteisiin. Ympäröivän maailman muuttuessa myös liike-elämän ja yhteiskunnallisten toimijoiden kirjanpitoon kohdistamat odotukset ja vaatimukset muuttuvat, ja lainsäädännön uudistaminen tulee ajankohtaiseksi. Lainsäädännön kehitykseen vaikuttavat ympäristön lisäksi myös alan ajattelussa, käytännön työssä ja akateemisessa, teoreettisessa näkökulmassa tapahtuvat muutokset.

Vaikka kirjanpitoalasta, sitä koskevasta lainsäädännöstä ja niiden rinnakkaisesta kehityksestä voidaan jälkikäteen muodostaa yhtenäinen kehitystarina, on muutoshetken todellisuus myöhempiä yhteisiä käytäntöjä ja valmista lakitekstiä moniäänisempi. Alan ja sen sääntelyn kehitys näyttäytyy jälkikäteen loogisena ja kenties suoraviivaisenakin kehityksenä kohti nykypäivää, vaikka murroskohdissa valitusta suunnasta ei vallitse alan toimijoiden keskuudessa yksimielisyyttä. Tämän moniäänisyyden ja erilaisten asenteiden tutkiminen onnistuu parhaiten aikalaisaineistoa analysoimalla.

Euroopan unionin (EU) jäsenenä Suomi on vuodesta 1995 ollut osa kansainvälistä yhteisöä, joka ottaa kantaa myös unionin jäsenmaiden kirjanpitoa koskevaan lainsäädäntöön. EU:n sisämarkkinoiden kehittäminen nojaa monelta osin jäsenmaiden liiketoimintaa koskevan lainsäädännön harmonisointiin. Selkein esimerkki tästä harmonisointipyrkimyksestä ennen nykyistä vuonna 2016 voimaan tullutta kirjanpitolakia on ollut vuoden 2005 uudistus, jossa International Financial Reporting Standards (IFRS) -säännöt tulivat jokaisen julkisesti noteeratun yhtiön noudatettaviksi myös Suomessa EU:n asetuksen (EY/1606/2002) mukaisesti.

Vuonna 2016 Suomi siirtyi jälleen askeleen lähemmäs yhdenmukaista, yhteiseurooppalaista kirjanpitolainsäädäntöä, kun suomalainen kirjanpitolaki uudistettiin noudattamaan EU:n uutta tilinpäätösdirektiiviä (2013/34/EU). Suomalainen ajattelu kirjanpidon alalla on perinteisesti ollut omaleimaista, eikä ajattelutavan sovittaminen kansainvälisen yhteistyöhön vaatimaan yhdenmukaisuuteen ole aina ollut helppoa (Pajunen 2010). Tässä pro gradu -tutkielmassa tarkastellaan sitä, millaisia erilaisia suhtautumistapoja uusimpaan kehitysaskeleeseen esiintyy kirjanpidon sidosryhmien keskuudessa ja kuinka ne asemoituvat suhteessa aikaisemmista muutoksista käytyyn keskusteluun.



## 1.2 Menetelmä ja aineisto

Tutkittavan aiheen luonteesta johtuen tutkimus päätettiin toteuttaa laadullisin menetelmin. Koska tarkoituksena on luoda erilaisia tulkintoja kirjanpidon ja sitä koskevan lainsäädännön kentällä tapahtuvasta muutoksesta ja siihen suhtautumisesta muutoksen täsmällisen määrittelyn sijasta, laadulliselle tutkimukselle ominainen subjektiivinen tutkimusote vaikutti luonnolliselta valinnalta. Varsinaiseksi analyysimenetelmäksi valittiin tutkijalle entuudestaan tuttu diskurssianalyysi, jonka rooli tutkimuksen viitekehystenä esitellään tarkemmin jäljempänä luvussa 3.

Aiheesta tiedettiin löytyvän valmis tekstiaineisto lain valmistelutyön aikana kerätyn lausuntokierroksen muodossa. Valmis aineisto koettiin hyväksi tavaksi lähestyä tutkittavaa aihetta sekä tutkijan oman vaikutuksen minimoimiseksi että aineiston keräämisen helpottamiseksi. Aineisto muodostuu vastauksista lakia valmistelleen työryhmän lausuntopyyntöön, joten siihen oletettiin valikoituneen edustava otos kirjanpidon tärkeimmistä sidosryhmistä Suomessa, ja sen oletettiin sisältävän keskeisimmät keskustelunaiheet kirjanpitolain muutokseen liittyen. Aineiston tarkempi esittely tapahtuu tutkimusprosessin kuvauksen yhteydessä luvussa 4.

Diskurssintutkimukselle on tyypillistä, että analyysin suorittamiseen tarvittavaa teoriapohjaa on kerättävä sekä tutkittavaa ilmiötä koskien että varsinaiseen tutkimusmetodiin liittyen (Siltaoja & Vehkaperä 2011). Tässä tutkimuksessa tutkimuksen kohde, kirjanpito ja sitä koskevaa lainsäädäntö, asetetaan laajempaan kontekstiin historiallista tutkimusta apuna käyttäen. Historiantutkimukseen tukeutuen on mahdollista käsitellä kirjanpidon ja sitä koskevan lainsäädännön muutosten syitä ja muutosten herättämää keskustelua. Menneistä kirjanpitolainsäädännön muutoksista ja tavoista suhtautua niihin etsitään samalla yhteyksiä tutkimusaineistossa näkyvään nykypäivän keskusteluun. Aineistosta nousevia diskursseja arvioidaan myös siltä osin kuin ne heijastavat aikaisemmin vallinneita diskursseja ja teemoja laskenta-alalla.

## 1.3 Tutkimuksen tavoite ja tutkimuskysymykset

Laskentatoimi ja kirjanpito on helppo mieltää arvovalinnoista vapaaksi ja numeropainotteiseksi, yksiselitteiseksi toiminnaksi, jossa käsitellään tapahtuneita liiketoimintoja ja yrityksen toimintaa numeromuodossa. Laskentatoimen voidaan positivistisen maailmankuvan mukaisesti väittää kuvaavan neutraalilla tavalla todellista maailmaa (Hines 1988). Samoin lainsäädännön ja sen valmistelun voidaan katsoa olevan arvoneutraalia toimintaa, jossa punnitaan eri ratkaisuja ja valitaan keskustellen vaihtoehdoista paras. Diskurssintutkimuksen näkökulmasta voitaisiin kuitenkin väittää, että lopullinen lain hyväksyminen eduskunnassa on vain viimeinen osa pitkää, kielellistä prosessia jossa retoriikalla ja suostuttelulla on merkittävä rooli (Juhila

& Suoninen 1999). Lainsäädännön valmistuttua sidosryhmien keskuudessa voidaan olettaa esiintyvän edelleen monia suhtautumistapoja sääntöihin, siinäkin tapauksessa että lainsäädäntöä on sitouduttava noudattamaan.

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on Kirjanpitolain muutokset -työryhmän mietintönsä valmistuttua pyytämää sidosryhmälausuntoja analysoimalla tuoda näkyväksi uuden kirjanpitolain valmisteluvaiheessa sidosryhmien keskuudessa käytetyt vakiintuneet puhettavat, eli diskurssit, kirjanpitoalan muutoksesta, sekä tarkastella millaisin retorisin keinoin näitä diskursseja on rakennettu vakuuttaviksi. Tarkoituksena on diskurssianalyysin avulla saada kuva siitä, minkälaisia käsityksiä uudistuvasta ja kansainvälistyvistä kirjanpitoalasta rakentuu ja rakennetaan sidosryhmien keskuudessa. Tutkimuksen keskeiset kysymykset ovat:

- 1) Millaisia kirjanpitolain ja -alan muutosta koskevia diskursseja eri sidosryhmien lausunnoista on löydettävissä?
- 2) Millaisin retorisin keinoin näistä diskursseista rakennetaan vakuuttavia?

Tutkimuskysymyksiä käytetään lähtökohtana analyysille. Diskurssianalyttisen tutkimuksen luonteen vuoksi tutkimuskysymykset tarkentuvat ja kehittyvät analyysivaiheen edetessä.

## 1.4 Aiempi tutkimus

Laskentatoimen alalla on tehty tutkimusta alan muuttuvasta kielenkäytöstä ja sen suhteesta muuttuviin laskentatoimen käytäntöihin historiallisen analyysin näkökulmasta, koska historiallisen tarkastelun oikeellisuuden varmistamiseksi on tärkeää ymmärtää sanojen merkitys historiallisessa kontekstissa. Kielenkäytön merkitys laskentatoimen alalla on korostunut kansainvälistymisen myötä. Evans (2010) kiinnittää muuttuvaa laskentatoimen kieltä koskevassa historiallisessa tutkimuksessaan huomiota paitsi muutoksiin, myös sanojen merkitysten muuttumisen olosuhteisiin ja muutoksen syihin. Erityisesti lainasanojen käyttö voi kertoa paljon alalla vallinneesta tilanteesta, suhteesta muihin kulttuureihin tai erityisaloihin ja uusien käsitteiden omaksumisesta. Esimerkiksi englanninkielisten käsitteiden yleistyvän käytön Euroopassa voidaan nähdä johtuvan kansainvälisten standardien tai angloamerikkalaisen laskentatoimen perinteiden leviämisestä ja arvostuksesta. (Evans 2010.)

Lainasanoja ja niiden omaksumisajankohtaa voidaan siis pitää merkinä vaikutussuhteista ja käytänteiden leviämisestä kulttuurista toiseen. Lainasanojen käytön ja käsitteiden kääntämisen yhteydessä on kuitenkin todennäköistä, ettei sanan koko alkuperäinen merkitys siirry kielestä toiseen tai erityisalalta toiselle. Saman kielen puhujien keskuudessakin eri tavoin

ymmärretyt käsitteet muuttuvat yhä monimerkityksisemmiksi käännoistyön aikana. Erityisen haastavaa käännoistyöstä laskentatoimen kentällä tekee tapa lainata sanoja niin arkikielestä kuin muilta tieteenaloiltakin, esimerkiksi oikeus- ja taloustieteestä. Kääntäminen on monimutkaista laskentatoimen kaltaisilla aloilla, joiden käsitteistö on kulttuurillisesti muodostunutta ja teoreettista, eikä pohjaa tieteellisiin havaintoihin kuten luonnontieteissä. Käännoistyön ongelmilla voi olla kauaskantoisia seurauksia, koska laskentatoimen avulla vahvistetaan tiettyjen toimien oikeellisuutta. Laskentatoimen käytäntöjen ja niitä säätelevän lainsäädännön voidaan katsoa vastaavan myös kielellisesti pitkälti toisiaan. Niissä käytettyjä kansallisia kirjanpito- ja lakikäsitteistöjä voidaan pitää maassa vallitsevan maailmankuvan heijastuksena. Eri kielet kuvaavat erilaisia maailmoja. (Evans, Baskerville & Nara 2015.)

Myös Kettunen (2011) on käsitellyt kääntämisen problematiikkaa laskentatoimen alalla, erityisesti kansainvälisiin International Financial Reporting Standards -standardeihin (IFRS) liittyen. Tutkimusta varten haastatellut IFRS-standardien kääntämiseen osallistuvat kääntäjät pitivät ongelmallisina erityisesti tilanteita, joissa englanninkielistä käsitettä vastaava suomenkielinen käsitteistö ei ollut, koska ilmiö oli tuntematon Suomessa. Käsitteillä ja sanoilla voi kontekstista riippuen olla useita merkityksiä, joten sanasta sanaan kääntäminen ei ole mahdollista. Eri kielet eroavat sanastoltaan, jolloin kääntämisen aikana saatetaan menettää alkukieleen sisällynyttä informaatiota. Esimerkiksi englanninkieliset käsitteet 'depreciation' ja 'amortisation' kääntyvät molemmat suomeksi käsitteeksi 'poisto', vaikka englanninkielisistä termeistä edellinen viittaa konkreettiseen varallisuuteen ja jälkimmäinen aineettomaan omaisuuteen. Alan ammattilaisille ymmärrettävän ja sisällöltään paikkaansa pitävän, alkukielisen tekstin tulkintamahdollisuudet säilyttävän käännoksen tekeminen vaatii kääntäjältä laskentatoimen kokemusta, mitä voidaan pitää merkinä siitä, että alalla käytettävä ammattikieli eroaa yleiskielestä merkittävästi. (Kettunen 2011.)

Evansin (2010) mukaan merkitysten muuttumista ajan ja lainasanojen omaksumisen kautta voidaan pitää myös tapana muodostaa yhtenäinen, erillinen ammattikunta luomalla kieli, joka on ymmärrettävää vain ryhmän sisällä. Kielen voimaan on laskentatoimen kirjallisuudessa otettu kantaa myös siitä näkökulmasta, että laskentatoimen käytänteet ja käsitteet osaltaan muovaavat sitä maailmaa, jota niiden avulla kuvataan. Hinesin (1988) mukaan laskentatoimen käsitteet vaikuttavat esimerkiksi yhteiskunnan käsityksiin yrityksestä. Laskentatoimen voimaa maailman kuvaajana ja sen muovaajana koskevassa artikkelissaan Hines (1988) kiinnittää huomiota siihen, että laskentatoimen ammattikunnan statuksen kannalta on erityisen tärkeää luoda selkeät säännöt, jotka saavat valintoihin perustuvat määritelmät vaikuttamaan neutraaleilta todellisuuden kuvauksilta. Jos työ vaikuttaa tahdonvaraiselta arkijärjellä tapahtuvalta arvioinnilta, sitä voi tehdä kuka tahansa. Määritelmien, ajattelutavan ja sanaston erottaminen arkipäiväisistä vastineistaan on siis myös tapa vahvistaa ammattikunnan arvostusta ja asemaa yhteiskunnassa. Jotta määrittelytyö vaikuttaisi neutraalilta, ammattikunnan on tärkeää ainakin

ulkoisesti vaikuttaa yksimieliseltä (Hines 1988). Suomalaisessa kirjallisuudessa muun muassa Turun kauppakorkeakoulun professori Pekka Pihlanto (1988) on esittänyt Hinesin (1988) tutkimukseen perustuen laskentatoimen olevan sekä todellisuutta kuvaaja että sitä luova voima. Myös ammattilehtikirjoittelussa laskentatoimen perinteinen, positivistinen maailmankuva on asetettu kyseenalaiseksi. Petri Kettunen (1991) piti kuvaa kirjanpidon tarkkuudesta ja tietoa antavasta roolista yhtenä siihen liitetyistä myyteistä. Kettusen (1991) mukaan kirjanpidolla oli suuri rooli esimerkiksi yrityksen menestymisen määrittelyssä ja siten yritysten todellisuuden määrittelyssä.

Kansainvälisesti kirjanpidon todellisuutta luovaa voimaa on tutkittu esimerkiksi Yhdysvalloissa käytössä olevien United States Generally Accepted Accounting Principles -tilinpäätösstandardien (US GAAP) sisältämiä retorisia keinoja tarkastelemalla (Young 2003). Retoriikan ohella US GAAP -standardeja on käsitelty myös niiden asettamisesta annettuja kannanottoja tarkastelemalla (Saemann 1999). Saemann (1999) tutki neljän organisaation kannanottoja vuosien 1974 ja 1995 välisenä aikana kahteenkymmeneen US GAAP -standardiin, joihin saatiin valmisteluvaiheessa merkittävän suuri määrä lausuntokirjeitä. Standardien laatimisen voidaan katsoa poikkeavan aikaisemmasta laskentatoimen alan säätelystä, sillä niitä valmistelevan Financial Accounting Standards Board -komitean (FASB) perustamisen yhteydessä vuonna 1973 luotiin myös avoin järjestelmä, jonka kautta eri sidosryhmät pystyvät vaikuttamaan säätelyä koskevaan päätöksentekoon. Saemannin (1999) artikkelissa tutkitut standardimuutokset koskivat kirjanpito tiedon yhdenmukaisuutta, avoimuutta, siinä esiintyvää arvovaihtelua ja varovaisuutta. Tutkimuksen aikaisemmasta teoriasta johdettujen hypoteesien mukaisesti kirjanpito tiedon laatijat, käyttäjät ja sen oikeellisuuden varmistajat kannattivat standardien muuttamista edustamiaan ryhmiä suosivaan suuntaan. Laatijaryhmä kuitenkin hypoteesin vastaisesti kannatti ajoittain yhdenmukaisuutta, avoimuutta ja kirjanpidollisten arvojen vaihtelua tilanteissa, joissa muutokset johtivat kirjanpito tiedon käytettävyyden parantumiseen. Tutkimus osoitti myös, ettei FASB-komitea suosinut johdonmukaisesti yhtä sidosryhmää muiden kustannuksella. (Saemann 1999.)

Yhdysvalloissa käytössä olevien US GAAP -standardien kieltä retoriikan näkökulmasta tutkinut Young (2003) asettaa Hinesin (1988) tavoin kyseenalaiseksi ajatuksen laskentatoimesta neutraalina todellisuuden kuvaajana. Mielikuvaa laskentatoimesta neutraalina ja objektiivisena halutaan kuitenkin Youngin (2003) mukaan ylläpitää standardien kielellisen muotoilun avulla. Standarditekstit kirjoittava FASB luo kuvaa standardeista todellisuutta vastaavina, käyttäjien tarpeisiin vastaavina, johdonmukaisina ja käytännöllisinä. Samalla FASB häivytetään tekstistä erityisesti sen varsinaisessa sääntöjä sisältävässä osassa, jolloin standardi vaikuttaa neutraalimmalta todellisuuden tarpeisiin vastaamiselta sen sijaan, että se esitettäisiin tietoisena päätöksenteon tuloksena. Standardit suunnataan laskentatoimen asiantuntijoiden joukolle ja esitetään vakavina teksteinä käyttämällä muodollista, lainomaista kieltä ja pitkiä lauseita. Satunnainen lukija ei nopealla silmäyksellä ymmärrä standardin

sisältöä, ja asiantuntijankin on keskityttävä tekstiin sen sisältämät säännöt ymmärtääkseen. (Young 2003.)

IFRS- ja US GAAP -standardointiprosessien samankaltaisuuden vuoksi ei ole yllättävää, että myös standardien kielelliset valinnat muistuttavat toisiaan. Yhdysvaltalaisen standardien tavoin IFRS-standardienkaan kieli ei ole yksiselitteistä edes englantia äidinkielenään puhuville. Monimutkaiset lauseet ja osin vieraat, tulkinnanvaraiset käsitteet tuottavat ongelmia erityisesti silloin, kun standardeja pyritään kääntämään ja soveltamaan angloamerikkalaisen kulttuuripiirin ulkopuolella (Evans ja muut 2015, Kettunen 2011). Youngin (2003) tavoin tätä voidaan pitää retorisenä keinona lisätä standardien arvostusta ja yhtenäistää laskentatoimen ammattikuntaa myös kansainvälisellä tasolla. Evansin (2010) oletusten mukaisesti lienee mahdollista, että englanninkielisen, monimutkaisen tekstin roolin vahvistuminen kirjanpitoalan ohjemateriaalina myös korostaa ammatti-identiteettiä ja alalla toimivien ammattitaitoa.

Saemann (1999) käsittelee standardointityössä annettuja lausuntoja pääasiassa sisällönanalyysin keinoin, määrittämällä sidosryhmiä edustavia ryhmiä, joiden mielipiteitä sääntelyn mahdollisiin muutoksiin arvioidaan. Diskurssianalyttista tutkimusta eri sidosryhmien lausunnoista tai kannanotoista ei ole aikaisemmin tehty, vaikka diskurssitutkimuksen avulla voi olla mahdollista muodostaa monipuolisempi kuva sidosryhmien keskuudessa vallitsevasta yleisestä asenneilmapiiristä ja maailmankuvasta.

Diskurssianalyysin keinoin suomalaista laskentatoimen kenttää on tutkinut muun muassa aikaisempaa historiallista analyysiaan diskurssianalyysin keinoin laajentanut Virtanen (2009). Oppikirjoja, lainsäädäntötekstejä ja lainsäädännön valmistelussa käytettyjä tekstejä sekä journalistisia tekstejä analysoimalla Virtanen (2009) erottaa suomalaisen laskenta-ajattelun kehityksessä viisi diskurssia, jotka sijoittuvat ajallisesti vuosien 1862 ja 2005 välille. Tarkastelujakso alkaa ensimmäisestä suomenkielisestä kirjanpidon oppikirjasta ja päättyy IFRS-standardien käyttöönottoon. Ajallisesti varhaisin diskurssi, yrittäjädiskurssi, korosti kirjanpidon merkitystä liikkeenharjoittajalle ja tämän etua. Kauppatieteen koulutuksen alkaessa Suomessa 1900-luvun alussa yrittäjädiskurssin rinnalle syntyi akateeminen diskurssi, jossa korostui laskentatoimen rooli tieteenalana ja positivistinen maailmankuva. Suomalaisiin laskentatoimen alalla vaikuttaneisiin akateemikkoihin henkilöityneen akateemisen diskurssin kuva laskentatoimen tehtävästä oli määriteltyjen käytäntöjen avulla kuvata todellista maailmaa mahdollisimman objektiivisesti. Ensimmäisen kirjanpitolain säätämisestä vuonna 1925 syntynsä saanut ja edelleen jatkuva kontrollidiskurssi korostaa valtion ja lainsäädännön roolia. Kirjanpidosta tuli kirjanpitolain myötä uudella tavalla julkista, ja sen tehtäväksi katsottiin tuottaa hyötyä omistajien ohella koko kansakunnalle. Akateemisen diskurssin syrjäyttivät 1970-luvun alusta yhä voimakkaammin laskentatoimen ammattikunnan edustajat, jotka ovat nykyisessä tilanteessa tärkeä kirjanpidon kehitykseen vaikuttava voima. Vuoden 1992 lakiuudistuksesta lähtien toinen voimakas vallinnut diskurssi on

ollut rahoitusmarkkinoiden diskurssi, joka korostaa osakkeenomistajille ja sijoittajille kirjanpidon avulla tuotettua etua. (Virtanen 2009.)

Näsi (1990) tutki ajanjaksoa ensimmäisen suomalaisen kirjanpidon oppikirjan julkaisusta 1990-luvulle saakka sisällönanalyttisesti, aineistonaan oppikirjat ja Ilmarinen-lehdessä ilmestyneet artikkelit. Historiallinen analyysi osoittaa, ettei käsitys laskentatoimesta muuttumattomana pidä paikkaansa. Sen rooli suomalaisessa yhteiskunnassa on laajentunut, samalla kun laskentatoimen ala on monipuolistunut puhtaasta kirjanpidosta myös sisäiseen laskentatoimeen. Myös käsitys kirjanpidon tärkeimmästä käyttäjäryhmästä on muuttunut 1800-luvun omistajalähtöisestä ajattelusta laajempaan sidosryhmäajatteluun. Tutkimuksessa erotetaan oppikirjoista ja ammattilehtikirjoittelusta erilaisia ajallisesti rajautuneita teemoja. 1900-luvun ensimmäisinä vuosikymmeninä teemana oli kirjanpidon käytön lisääminen ylipäänsä, mutta ensimmäisen kirjanpitolain jälkeen myös kirjanpidon tehtäviin ja verotukseen liittyvät asiat. 1940-luvun taseajattelun kautta siirryttiin johdon laskentatoimen korostamiseen ja sen tuomiin hyötyihin liikkeenjohdollisesti. 1950-luvulta lähtien Saarion meno-tulo-teorian vaikutus myös alan ajattelussa ja ammattilehdissä korostui, myöhemmän lainsäädäntövaikutuksen ohella. Tarkastelujakson loppua kohden kansainvälistymisen ja sidosryhmäinformaation rooli laskenta-ajattelussa korostuivat voimakkaasti, mutta tutkimuksen julkaisuhetkellä suomalaista laskenta-ajattelua ja kirjanpitolainsäädäntöä leimasi edelleen voimakkaasti Saarion meno-tulo-teoria.

Näsin menetelmää ja aineistovalintoja heijasteli laskentatoimen pro gradu -työssään Salminen (2002), jatkaen tarkastelua 1990-luvun osalta. Alan oppikirjojen lisäksi Salminen (2002) tutki myös ammattikirjoittelua lehdissä Yritystalous, Tilisanomat sekä Tilintarkastus-Laskentatoimi. Jo 1980-luvulla näkynyt (Näsi 1990) tietotekniikan kehittymisen teema jatkui myös 1990-luvulla, sen sijaan vuoden 1992 lakiuudistus ei vaikuttanut merkittävästi oppikirjojen sisältöön. Saarion meno-tulo-teoria toimi edelleen alan opiskelun pohjana, eikä sijoittajanäkemyksellä vielä 1990-luvulla korostunut oppikirjoissa. Tutkituissa ammattilehdissä kansainvälistymisen ja tekniikan kehityksen teemat nousivat voimakkaasti esille. Vuoden 1997 lakiuudistuksen mahdollistama paperiton kirjanpito herätti keskustelua ja vastustusta. Myös kansainvälistä harmonisointia kommentoitiin kriittisesti, ja sen pohjana toimivien direktiivien ja IFRS-standardien soveliaisuus kyseenalaistettiin. Tämän tutkimuksen kannalta erityisen mielenkiintoista on, että jo 1990-luvun ammattikirjoittelussa todettiin verosidonnaisuuden estävän kansainvälisen harmonisoinnin toteuttamista sekä oikean ja riittävän kuvan antamista kirjanpitoa tietolähteenä käyttäville sidosryhmille. Tärkeimpinä kirjanpidon kohderyhmänä 1990-luvun ajattelussa säilyivät kuitenkin edelleen velkojat ja verottaja, suomalaisen perinteen mukaisesti. (Salminen 2002.)

Myös Pajunen (2009) on tutkinut laskentatoimen kehitystä sisällönanalyysinä vuosien 1973 ja 2005 välisenä aikana Tilisanomat- ja Tilintarkastus-lehdissä julkaistuista artikkeleista. Analyysin perusteella Pajunen (2009) jakaa ajanjakson neljään vaiheeseen, joiden aikana alan

ammattilehtikirjoittelussa on esiintynyt erilaisia kansainvälisyyteen liittyviä teemoja. Ensimmäisessä, alustavassa vaiheessa vuosien 1973 ja 1983 välillä keskusteluun nousi teemoja, jotka toistuvat myöhemmin. Ensimmäisessä vaiheessa keskustelussa esiintyi kritiikkiä meno-tulo-teoriaa kohtaan, tilintarkastajien ammattiosaamisen korostamista ja optimismia sen suhteen, kuinka nopeasti kansainvälinen harmonisointityö etenisi. Toisessa vaiheessa vuodesta 1984 vuosikymmenen loppuun korostuivat edellisten teemojen lisäksi suurten suomalaisyritysten tarpeet ja vastakkainasettelu pien- ja suuryritysten välillä. Kansainvälistymiskehityksen katsottiin koskevan vain suuria yrityksiä, joita oli Suomessa vain vähän pienyrityksiin verrattuna. Ammattikunta vaikutti jakaantuvat kahteen osaan, optimismin ja suomalaisen kirjanpitooperin kritisoinnin vastakohtaksi nousi kansainvälistä kehitystä kohtaan esitetty kritiikki, joka piti kansainvälisten standardien teoriapohjaa heikkona ja kyseenalaisti sen, onko yhtenäistä kansainvälistä käytäntöä ylipäätään olemassa. Harmonisointityötä koskenut optimismi myös laantui toisen vaiheen aikana. 1990-luvun alussa vallinneen kolmannen vaiheen teemoja olivat Euroopan unioni, kirjanpitolainsäädännön uudistus ja jatkunut kritiikki kansainvälistymistä kohtaan. Neljäs ja viimeinen tarkastelujaksolle sijoittuva vaihe kesti vuodesta 1995 aina vuoteen 2005, jolloin IFRS-standardit otettiin käyttöön julkisten osakeyhtiöiden osalta. Neljännessä vaiheessa keskustelussa siirryttiin Euroopan unionin direktiiveistä kohti IFRS-standardeja, keskusteltiin kirjanpitolainsäädännön uudistuksista ja niiden yhteydessä roolinsa menettäneen meno-tulo-teorian ansioista. Vaiheen alussa käsite 'oikea ja riittävä kuva' kohtasi ensin tiukkaa kritiikkiä, mutta vakiintui kauden aikana osaksi suomalaista käytäntöä. Myös standardien monimutkaisuus ja merkitys nousivat keskustelunaiheiksi vuoden 2005 lähestyessä. (Pajunen 2009.)

Suomalaisen kirjanpidon kansainvälistymiskehitystä koskevan historiallisen tapaustutkimuksensa lähteenä Pirinen (2005) käyttää Talouselämä- ja Tilintarkastus-lehtien lisäksi suomalaisyritysten tilinpäätöksiä vuosilta 1976–2003. Suomalaisen liike-elämän kansainvälistyessä tarve sopeuttaa suomalainen käytäntö ja lainsäädäntö uusiin tarpeisiin korostui. IFRS-standardien rooli jäi kuitenkin Euroopan unionin direktiivejä heikommaksi kirjanpitolainsäädännössä. Siltä osin kuin direktiiveistä johdettu lainsäädäntö ei ottanut kantaa kirjanpitovalintoihin, käytettiin Suomessa IFRS-standardeja ohjenuorana esimerkiksi arvonalennusten, varastojen arvostuksen ja osatuloutuksen osalta. EU:n lisäksi toinen voimakas vaikuttaja suomalaisessa kirjanpitolainsäädännössä on ollut verottaja. 1990-luvun uudistuksien aikana kansainväliset, suomalaisesta käytännöstä poikkeavat käytänteet sallittiin vain konsernitasolla, jolloin ne eivät vaikuttaneet yrityksen verokohteluun. (Pirinen 2005.)

Vuoden 2016 kirjanpitolainsäädännön uudistusta koskevaa tutkimusta ei vielä ole julkaistu lakimuutoksen tuoreuden vuoksi. Käytännön kokemusta lainsäädännön soveltamisesta ei myöskään vielä ole kertynyt, sillä lakia sovelletaan kuluvan vuoden alusta lähtien. Vuoden 1992 aiempaa lakimuutoksia sen sijaan on tutkittu, pääasiassa osallistuneisiin sidosryhmiin ja

prosessin etenemiseen painottuen (Pirinen 1996). Lakiuudistuksen virallisten raporttien, lakiuudistustyön yhteydessä syntyneiden muistioiden ja sihteerin henkilökohtaisten muistiinpanojen lisäksi tutkimusaineistona olivat komitean jäsenten haastattelut. Tutkimuksessa esiin nousee kolme vastinparia, joiden välillä lakiuudistuksen valmistelun aikana tasapainoiltiin. Vastakkain olivat suomalainen perinne ja kansainvälistyminen, mutta myös kirjanpito ja verotus sekä pienet ja suuret yritykset. Lopulta lakiuudistuksen valmistelussa päädyttiin kompromissiin, jossa kansainväliseksi sääntelypohjaksi valittiin Suomen todennäköisen EU-jäsenyyden ansiosta EY:n tilinpäätösdirektiivit, eikä verotusta erotettu kirjanpidosta. Pirinen (1996) korostaa tutkimuksessaan erityisesti sitä, että kirjanpitotiedon käyttäjien sidosryhmää ei osallistettu lakiuudistuksen valmisteluun tai sen kommentointiin siitä huolimatta, että kirjanpitotiedon tehtäväksi katsotaan oikeanlaisen tiedon tarjoaminen sidosryhmille.

Eurooppalaisten tilinpäätösdirektiivien käyttöönottoa Pohjoismaissa tapaustutkimuksena tutkinut Aisbitt (2008) käytti aineistona lakiluonnosten, lainvalmistelukomiteoiden julkaistujen raporttien ja ammattilehtikirjoittelun lisäksi puolistrukturoituja haastatteluja direktiivien soveltamistyöhön osallistuneiden tahojen kanssa vuosina 1998–1999. Suomalaisessa 1990-luvun kirjanpitolain uudistuksen lainsäädäntötyössä jouduttiin direktiivien soveltamisen lisäksi myös uudistamaan lakia vastaamaan uutta liiketoimintaympäristöä. Aisbittin (2008) haastattelema, sekä vuoden 1992 että vuoden 1997 uudistustyöryhmiin osallistunut Päivi Rätty kertoo, että jo vuoden 1992 uudistuksen toivottiin riittävän EU-komissiolle, mutta lakia jouduttiin Suomen EU:hun liittymisen jälkeen uudistamaan vielä toisen kerran. Ensimmäisen lakimuutoksen valmistelutyöryhmässä oli laskentatoimen teoriaan perehtyneitä jäseniä, kun taas toisen lakimuutoksen työryhmä erosi hieman ensimmäisestä. Jälkimmäisen lain valmistelutyössä syvälliset keskustelut laskentatoimen luonteesta jäivät vähemmälle huomiolle, ja työryhmä keskittyi direktiivien noudattamiseksi tarvittaviin teknisiin muutoksiin. Jälkimmäisen uudistuksen yhteydessä valtionhallinnon rooli oli huomattavasti voimakkaampi. Kahden lakiuudistuksen peräkkäisyyden vuoksi direktiivien soveltaminen Suomessa kesti yhteensä lähes yhdeksän vuotta, ensimmäisen lakivalmistelutyöryhmän asettamisesta vuonna 1989 vuonna 1997 voimaan tulleeseen uuteen kirjanpitolakiin. Direktiivien asettamisesta niiden kansalliseen lainsäädäntöön soveltamiseen kuluneen ajan pituus osoittaa, ettei direktiiveihin pohjautuva harmonisointi pysty vastaamaan nopeasti muuttuvien markkinoiden tarpeisiin. Vuoden 2002 EU-asetus (EY/1606/2002) nostaakin IFRS-standardit direktiivien sijaan käytettäväksi pohjaksi myös eurooppalaiselle harmonisointityölle. (Aisbitt 2008.)

Kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja on tutkittu vuoden 2005 uudistuksen yhteydessä myös siitä näkökulmasta, miten suomalainen kirjanpitoammattikunta suhtautuu niihin. Pajunen (2010) suoritti vuonna 2008 kyselytutkimuksen suomalaisten kirjanpitoammattilaisten keskuudessa. Tutkimusta pidetään tärkeänä, sillä kulttuuriset esteet, kielelliset ongelmat ja



IFRS-standardien monimutkaisuus saattaa estää niiden täysimittaisen soveltamisen kansallisesti. Tutkimuksessa paljastui neljä eri asennoitumistapaa. Standardeihin suhtaudutaan yhtäältä innostuneesti, toisaalta kriittisesti. Innostuneesti standardeihin suhtautuvat pitävät meno-tulo-teoriasta luopumista tärkeänä, mutta niihin kriittisesti suhtautuvat eivät välttämättä tukeudu perinteiseen suomalaiseen ajatteluun. Kolmas asennoitumistapa korostaa IFRS-standardien tavoin käypää arvoa, muttei välttämättä suhtaudu standardeihin kokonaisuutena yhtä positiivisesti kuin niistä innostuneet. Neljäs ja viimeinen asennoitumistapa korostaa varovaisuutta tilinpäätöstiedon laadinnassa, ja pitää standardien käyttöönottoa suurena muutoksena laskentatoimen alalla. Asenteiden moninaisuus paljastaa, ettei kirjanpitoa ja tilinpäätöstiedon laadintaa voi pitää pelkkänä teknisenä laskentatoimen osa-alueena. Käytetyt säännöt ja niihin liittyvät kulttuurilliset tekijät herättävät erilaisia mielipiteitä ja tunteita ammattikunnan sisällä. (Pajunen 2010.)

Laskentatoimen kentällä on siis tutkittu kielenkäyttöä useasta eri näkökulmasta: kielen historiallisen muutoksen, kääntämisen ja retorisen roolin näkökulmasta. Myös suomalaista laskentatoimen historiaa on tutkittu sisällönanalyttisesti ja diskurssianalyysin keinoin. Lainsäädäntötyötä on tutkittu sidosryhmäteorian näkökulmasta historiallisena ilmiönä, ja sen suhdetta kansainvälisiin standardeihin on käsitelty. Puhtaasti lainvalmistelutyöhön keskittyntä diskurssianalyysia ei suomalaisen laskentatoimen kentällä kuitenkaan ole tehty.

Suhteessa aikaisempaan tutkimukseen tarkasteltuna tämä tutkimus sisältää piirteitä sekä historian tutkimuksesta että kielellisesti suuntautuneista retorista analyysistä ja diskurssianalyysistä. Tutkimuksessa yhdistyy käsitys kielestä ja sen käytöstä maailmaa rakentavana ajattelun kuvaajana sekä näkökulma laskentatoimen ajattelun ja lainsäädännön kehitykseen historiallisena, jatkuvana ilmiönä. Tutkimuksessa pyritään löytämään yhteyksiä nykyhetken diskurssien ja historiallisen näkökulman välille.

## 1.5 Työn rakenne

Tämän työn ensimmäisessä luvussa esiteltiin lyhyesti laskentatoimen alalla kieltä ja sen kehitystä koskevaa tutkimusta, sekä alan historian tutkimusta. Työn toisessa luvussa keskitytään historian tutkimuksen tarkempaan esittelyyn ja taustoitetaan tutkimuksen aihetta käymällä läpi suomalaisen kirjanpitolain kokemia muutoksia ja alalla vallinneita käsityksiä parhaista kirjanpitokäytännöistä ja lainsäädännön soveltuvuudesta kirjanpitotyön tukena toimimiseen. Erityistä huomiota kiinnitetään kirjanpidon sidosryhmien suhtautumiseen muutoksiin siltä osin, kun asenteet ja mielipiteet eroavat lainsäädäntötyössä valituissa suuntauksista.

Kolmannessa luvussa esitellään tutkimuksen kannalta olennaiset diskurssitutkimuksen piirteet ja käsitteet. Erityisesti kiinnitetään huomiota retorisen diskurssitutkimuksen kuvaamiseen. Neljännessä luvussa keskitytään

tutkimuksen aineistoon ja siitä löydettyihin alustaviin tuloksiin, joiden perusteella syvempään analyysiin on ryhdytty. Viidennessä luvussa käsitellään löydettyjä diskursseja ja niistä johdettavissa olevia vastauksia tutkimuskysymyksiin. Kuudennessa ja viimeisessä luvussa tutkimuksen tulokset asetetaan laajempaan kontekstiin ja arvioidaan, millaista jatkotutkimusta aiheesta olisi mahdollista tehdä.

## 2 MUUTTUVA SUOMALAINEN KIRJANPITOLAIN-SÄÄDÄNTÖ

Tässä luvussa käydään lyhyesti läpi suomalaisen kirjanpitolainsäädännön historiaa vuodesta 1925 vuoteen 2016, sen kokemien muutosten ja murrosten sekä niihin liittyneen keskustelun näkökulmasta. Huomiota pyritään kiinnittämään erityisesti muutosten yhteydessä esitettyihin eriäviin mielipiteisiin, päätöksenteon soraääniin, jotka yhtenäistä historiallista kehityksen narratiivia rakentaessa jäivät usein huomiotta.

Laadulliselle tutkimukselle on luonteenomaista kehämäinen eteneminen, jossa tulkintavaiheessa esiin nousseita hypoteeseja testataan analyysin edetessä yhä uudestaan (Puusa & Juuti 2011). Tutkimuksen aikana historialliseen aineistoon palattiin tutkittavasta aineistosta nousevien tulkintojen valossa, erityisenä tarkoituksena taustoittaa niitä teemoja ja vallitsevia diskursseja jotka aineiston perusteella ovat edelleen läsnä suomalaisessa laskenta-alan keskustelussa.

### 2.1 Kirjanpitolainsäädännön ensiaskeleet

Itsenäisen Suomen ensimmäinen kirjanpitolaki astui voimaan vuonna 1925. Ensimmäisen kirjanpitolain keskeinen tarkoitus oli säätää kirjanpitovelvollisuudesta, sen sijaan kirjanpidon menetelmiin tai kirjanpitoaineiston muodolliseen esittämiseen keskittyviä sääntöjä ei lakiin vielä sisällytetty. Kirjanpitovelvollisuuden lisäksi alkuvaiheen lainsäädännön mukanaan tuoma suurin muutos oli vuoden 1928 lailla tilinpäätöksen julkisuudesta voimaan saatettu velvollisuus julkaista tilinpäätös yrityksen koon ylittäessä osake- tai osuuspääomaltaan lakiin kirjattu raja. Julkisuuden myötä kirjanpidon rooli muuttui puhtaasta omistuksen kirjaamisesta myös informaation jakamiseksi. (Virtanen 2009.) Tilinpäätösten muotoa tai sisältöä ei kuitenkaan vielä oltu vakiinnutettu, mikä teki niiden vertailun käytännössä hyvin vaikeaksi (Näsi 1990). Yritystoiminta oli tässä vaiheessa hyvin

voimakkaasti omistajavetoista, joten kirjanpidon tärkeimpänä tehtävänä pidettiin omaisuuden muutosten kirjaamista omistajan itsensä tiedoksi. Tämän vuoksi omaisuustasetta pidettiin keskeisenä tilinpäätösasiakirjana ja jo aiemmassa kirjanpitokäytännössä korostunut varovaisuus omaisuuden arvottamisessa sisällytettiin lakiin (Virtanen 2007).

Näsi (1990) kuvailee, millaista huolta kirjanpitovelvollisuuden asettaminen liikkeenharjoittajissa herätti. Liiketaito-lehdessä vuonna 1923 julkaistussa kirjoituksessa epäillään, kuinka hädin tuskin kirjoitustaitoiset liikkeenharjoittajat selviävät kirjanpidon laatimisesta (Sylvan 1923, Näsin 1990 mukaan):

*Pienille käsityö- ja käsiteollisuusliikkeille, vähäisille ruoka- ja sekatavarakaupoilla jne. lakiehdotuksen määräykset hyväksyttävästä kirjanpidosta ovat sulaa 'hepreaa' – ja sellaisena myös pysyvät.*

Muutamia vuosia myöhemmin julkaistussa kirjoituksessa asetettiin pienten kirjausten tekemisen hyödyllisyys kyseenalaiseksi (Nimimerkki Praktikko 1925, Virtasen 2007 mukaan):

*Voisi sanoa, että pennin kirjaaminen tileihin on pelkkää pilantekoa, sillä eihän pennillä voi enää ostaa edes hammastikkuakaan; mutta se on joka tapauksessa huonoa pilaa, koska se aiheuttaa arvaamatonta työn ja ajan haaskausta.*

Ensimmäinen kirjanpitolaki laadittiin pääasiassa liike-elämän tarpeisiin, eikä kirjanpitoa siinä sidottu verotukseen. Verotuslainsäädäntö kuitenkin velvoitti liittämään veroilmoitukseen tilinpäätöksen, mikä herätti keskustelua kirjanpidon ja verotuksen suhteesta. Suomen Tilintarkastajainyhdistys piti tarkoituksenmukaisena suorittaa kirjanpito niin, että tilinpäätös voisi sellaisenaan toimia myös verotuksen pohjana. Toisaalta verotuksen vaikutusta kirjanpitokäytäntöihin myös kritisoitiin, kuten tässä I.V. Kaitilan artikkelissa, joka julkaistiin Ilmarinen-lehdessä vuonna 1920 (Kaitila 1920, Näsin 1990 mukaan):

*'Oikeat' bilanssit ovat siis verotuksen pohjana, 'vääriksi' epäillyt eivät. Mikä siis on 'oikea' bilanssi? Sekö, joka laaditaan kirjanpidollisia näkökohtia silmälläpitäen? Ei suinkaan – vaan se, joka laaditaan verolakien huomioonottamia veropoliittisia vaatimuksia silmälläpitäen.*

Verotuksen rooli kirjanpitoa koskevassa keskustelussa jatkui 1920-luvun ammattilehtikirjoittelussa. Raskaaksi koettu tulokseen perustuva verotus teki yrityksen vuosittaisen tuloksen laskemisesta yhä tärkeämpää. (Näsi 1990.) Seuraavaan lakimuutokseen mennessä käsitys taseen ja tuloksen keskinäisestä tärkeysjärjestyksestä olikin jo muuttunut, ja kirjanpidon asema yrityksissä vakiintunut.

Vuoden 1945 kirjanpitolain valmistelussa kirjanpidon rooli johdon päätöksenteon työkaluna oli keskeisessä osassa. Toteutunut kirjanpitolaki keskittyi tästä huolimatta edelleen yrityksen omaisuuden kirjaamiseen. Lakimuutoksen valmistelu tapahtui kauppakorkeakoulun silloisen professorin

I.V. Kaitilan johdolla, kuuden asiantuntijan ryhmässä, joka korosti mietinnössään laskentatoimen palvelevan niin yrityksen sisäisiä kuin ulkopuolisiakin tarkoituksia. (Näsi 1990.) Vuoden 1945 kirjanpitolakiin liitettiin lisäksi kirjanpitoasetus, joka sisälsi kaavat tulostaseen ja omaisuustaseen merkitsemiseen (Virtanen 2007). Tilinpäätöksen yhtenäistämisen tavoitteena oli varmistaa viranomaisten informaatiotarpeiden täyttyminen, mutta myös kirjanpitokäytänteiden välillinen yhdenmukaistaminen. Lainsäädännön avulla haluttiin ohjata yrityksiä seuraamaan talouttaan riittävällä tarkkuudella. Jotta tili voitiin esittää sääntelyn mukaisessa tilinpäätöksessä, sen täytyi löytyä myös yrityksen kirjanpidosta. (Näsi 1990.)

## 2.2 Taseajattelusta meno-tulo-teoriaan

Merkittävä mullistus suomalaisen kirjanpitolainsäädännön historiassa on Martti Saarion vuonna 1945 julkaistussa väitöskirjassa esittelemä meno-tulo-teoria. Teoria siirsi huomion taseesta tuloslaskelmaan, jonka merkitys verotuksellisessa mielessä nousi tärkeään asemaan. Verrattuna aikaisempaan omaisuuden karttumisen kirjaamiseen keskittyneeseen taseteoriaan, meno-tulo-teoria otti paremmin huomioon liiketoiminnan dynaamisen luonteen ja vuosittaisen tuloksen merkityksen verotuksen lisäksi myös yritykselle itselleen. (Virtanen 2007.)

Vielä 1950-luvulla Saario oli aktiivisin toimija rahoitukseen ja verotukseen liittyvien kysymysten käsittelyssä ammattilehdissä, muiden kirjoittajien keskittyessä edelleen yrityksen taseen analysointiin (Näsi 1990). Saario nimitti verottajaa yrityksen äänettömäksi yhtiömieheksi, ja antoi verottajalle jopa nimen, Fiskus. Fiskus pyrki välttämään yrityksen menoihin osallistumista ja halusi sen sijaan mahdollisimman suuren osuuden yrityksen tuloista. Tämän vuoksi oli olennaista, että vuotuisen tuloksen saavuttamiseen käytetyt menot voitiin vähentää saman vuoden aikana Fiskus osuuden pitämiseksi oikeudenmukaisena. (Virtanen 2007.) Saarion mielestä verojen minimointi oli järkevää, mistä johtuen tilikauden tulosta ei saisi raportoida liian suurena, jottei Fiskus pääsisi viemään yrittäjältä rahaa (Pajunen 2009).

Meno-tulo-teorian mukana suomalaiseen kirjanpitoperinteeseen juurtui vielä entistäkin voimakkaammin varovaisuuden korostaminen: aktiivoiksi taseeseen merkittäviä omaisuuseriä voitiin merkitä vain, jos erä oli muutettavissa rahaksi ja tällöinkin oli syytä noudattaa erityistä varovaisuutta arvoa määriteltessä (Virtanen 2007). 1950- ja 1960-luvuilla meno-tulo-teorian merkitys käytännön kirjanpitotyössä kasvoi, kun teoriaa kauppakorkeakouluissa opiskelleet kirjanpitäjät omaksuivat sen työnsä pohjaksi (Pirinen 1996). Aikaisemman yritysverolainsäädännön katsottiin estävän kirjanpitolaissa sallittujen kohdistusperiaatteiden käytön ja pakottavan yrittäjän kirjaamaan pitkävaikutteisista menoista johtuen tappiollisia tuloksia vuosina, jolloin hankittu kalusto tuottaisi voittoa vasta myöhemmin. Tämän

epäkohdan korjaaminen oli mahdollista ottamalla 'uudemman liiketaloustieteen' eli käytännössä professori Saarion meno-tulo-teoria sekä yritysverotus- että kirjanpitolainsäädännön pohjaksi. (Näsi 1990.)

Sen lisäksi, että lainsäädäntöä oli tarpeen muuttaa vastaamaan paremmin käytännön työssä käytettäviä periaatteita, vuoden 1973 lakiuudistuksen keskeisiä tavoitteita oli pääomamarkkinoiden tehostaminen tasoittamalla oman ja vieraan pääoman kohtelua sekä parantamalla tilinpäätöksen informaatioarvoa yrityksen sidosryhmien näkökulmasta (Pajunen 2009, Virtanen 2007). Omaisuuden kerryttämisen kirjaamisen sijaan tilinpäätöksen ja siten myös kirjanpidon tehtävä oli kuvata sitä, kuinka paljon voittoa yritys oli tehnyt vuoden aikana suhteessa liiketoiminnan samana aika aiheutuneisiin menoihin.

Tuottoa koskevan painotuksen ansiosta myös verotuksen kytkeminen yrityksen kirjanpitoon oli loogista, olihan sama meno-tulo-teoria toiminut myös vuoden 1968 verouudistuksen pohjana. Yrityksen kirjanpidollinen vuotuinen voitto oli samalla myös sen verotuksen perusta (Pajunen 2009, Virtanen 2007). Samalla lainsäädännöllä annettiin suhdanneherkälle ja ulkomaankaupasta riippuvaiselle suomalaiselle liike-elämälle mahdollisuus tasata vuosittaisia tuloksiaan meno-tulo-teorian mahdollistaman joustavan poistomenettelyn avulla. Tuloksen ollessa hyvä yritys käyttivät poistomahdollisuudet täysimääräisinä minimoidakseen tilikauden voittonsa ja siten veronsa, mikä samalla kannusti yrityksiä investoimaan. (Pirinen 2005.) Verotuksen asemaa suhteessa kirjanpitolakiin kuvaa kehoitus ristiriitatilanteissa noudattaa elinkeinoverolain määräyksiä, sillä "silloin välttyään ainakin erimielisyyksiltä veronsaajan kanssa" (Stenman 1974, Virtanen 2007 mukaan).

Kirjanpidon sääntelyn historiallista kehitystä tarkastellessa on tärkeää muistaa, etteivät kaikki sidosryhmien jäsenet ole yhtä mieltä soveliaasta sääntelystä tai valittujen käytäntöjen soveltuvuudesta käytännön työhön. Näsin (1990) tutkimuksessa kirjanpidon ammattilaisten asenteista meno-tulo-teoriaa kohtaan paljastuu, etteivät kaikki alan ammattilaiset hyväksyneet tai sisäistäneet teoriaa, vaikka se päätyikin lainsäädännön perustaksi. Kirjanpitolain valmistelutyössä esitetyn eriävän mielipiteen kritiikki kohdistui siihen, että Saarion teoria poikkesi kansainvälisistä kirjanpitoperiaatteista (Näsi 1990). Erityisesti äidinkieleltään ruotsinkieliset tilintarkastajat pitivät Pohjoismaista yhteistyötä yhteisten sääntöjen kehittämiseksi parempana vaihtoehtona kuin erillistä suomalaista lainsäädäntöä (Pirinen 1996, Pirinen 2005). Meno-tulo-teorian mahdollistama vuotuisten poistojen määrän käyttäminen yrityksen tuloksen tasapainottamiseen nähtiin yhtäältä hyvänä tapana tasapainottaa tulosta, toisaalta käytäntönä joka johti hyödykkeiden kirjanpitoarvojen ja niiden todellisten arvojen erkanemiseen (Pirinen 1996, Pirinen 2005).

## 2.3 Kansainvälistymisen aika alkaa

Kansainvälistymisen tarpeesta keskusteltiin Suomessa jo 1970-luvun alussa. Yhteis pohjoismaisen yhteisö lain ja kirjanpitosäntelyn kehitys oli johtanut suomalaisen kirjanpitolain uudistamisen viivästymiseen, kun kansallisen lainsäädännön sijasta muutostarpeiden toivottiin ratkeavan kansalliset rajat ylittävällä yhdenmukaisella säntelyllä. Pohjoismaisen lainsäädännön kehittäminen ei kuitenkaan edennyt, ja lopulta vuoden 1973 kirjanpitolain pohjaksi valittiin Suomessa laajalti käytössä ollut Saarion meno-tulo-teoria. (Pirinen 1996.) Kansainvälisten vaikutteiden nopeasta voimistumisesta 1970-luvulla kertoo Pajusen (2009) esittämä oletus, että jos kirjanpitolakia olisi Suomessa uudistettu hieman myöhemmin, kansainväliset tilinpäätösstandardit olisivat luultavasti vaikuttaneet lain säätämisprosessiin. Yhdenmukaisten kansainvälisten standardien kehittämiseen keskittynyt International Accounting Standards Committee (IASC) perustettiin 1973, samana vuonna jona meno-tulo-teorian pohjalta uudistettu suomalainen kirjanpitolaki astui voimaan.

Vielä 1980-luvun alussa Suomessa oli voimassa lainsäädäntö, joka rajoitti ulkomaalaisten omistusta suomalaisyrityksissä. Venäjän vallan ajalta periytynyt laki oli alun perin säädetty estämään liiallinen venäläisomistus suomalaisyrityksissä, mutta kansainvälisten sijoittajien kiinnostuessa Suomesta omistuspohjaa vapautettiin asteittain kunnes omistus vapautettiin kokonaan vuonna 1993. (Pirinen 2005.) Rahoitusmarkkinoiden vapautuminen johti tilanteeseen, jossa suomalaisen lainsäädännön yhteensopimattomuus kansainvälisten standardien kanssa katsottiin ongelmalliseksi. Keskuskauppakamarin hyväksymien tilintarkastajien ammattijärjestö Suomen KHT-yhdistys oli vuonna 1976 liittynyt muutamia vuosia aikaisemmin perustettuun IASC -järjestöön, jonka tavoitteena oli paitsi luoda yhdenmukaiset, kansainväliset kirjanpidon standardit, myös edistää niiden käyttöönottoa maailmanlaajuisesti. Järjestön perustamisen yhteydessä vallitsi optimistinen käsitys siitä, että yhteiset standardit olisi mahdollista luoda ja ottaa käyttöön kansainvälisesti verrattain nopealla aikataululla (Pajunen 2009). Standardien luomisen yhteydessä myös oletettiin, että standardointityö itsessään riittäisi suuntaamaan eri maiden kansallisia kirjanpitokulttuureja kohti yhtenäisiä käytäntöjä (Salminen 2002).

Jo 1980-luvun keskivaiheilla suurten yritysten edustajat kritisoivat suomalaista kirjanpitokäytäntöä ja lainsäädäntöä siitä, että verotusta varten laaditut tilinpäätökset eivät tarjonneet oikeita ja riittäviä tietoja yrityksen todellisesta taloudellisesta tilasta. Yrityksen minimoidessa vuosittaisen tuloksensa verotuksellisista syistä, sen todellista vuosittaista tulosta ei raportoitu kriitikkojen mukaan lainkaan. Poistoihin perustuva, ulkomaisille sijoittajille tuntematon tuloksentasausmekanismi sai yritysten tulokset vaikuttamaan kansainvälisessä vertailussa tarpeettoman heikoilta. (Pajunen 2009.) Verotuksen ja kirjanpidon läheistä suhdetta ja meno-tulo-teorian

kansainvälisistä käytännöistä eroavia periaatteita pidettiin hidasteena kansainvälistymiselle. Myös myöhemmässä ammattilehtikirjoittelussa nähtiin, ettei kansainvälistyminen ole mahdollista, ellei verotusta eroteta selkeämmin kirjanpidosta. 1990-luvulla suomalaisen kirjanpidon verosidonnaisuus nähtiin suoranaisenä uhkana oikean ja riittävän kuvan antamiselle. Kansainvälisten standardien tasepainotteisuus nähtiin vastakohtana suomalaiselle, vuotuisen tulokseen ja sen verotusvaikutuksiin keskittyvälle tilinpäätösperinteelle. (Salminen 2002.)

Kansainvälisiltä markkinoilta rahoitusta tavoittelevat yritykset joutuivat suomalaisen lainsäädännön mukaisen tilinpäätöksen lisäksi laatimaan kansainvälisiä International Accounting Standards (IAS) -standardeja tai United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) -standardeja noudattavan tilinpäätöksen. Samalla kansainvälisten markkinoiden aiheuttamien muutostarpeiden korostaminen toimivat suuryrityksille tapana kritisoida vallitsevaa kansallista lainsäädäntöä ja kannattaa suurempaa harkinnanvaraisuutta mahdollistavia kansainvälisiä standardeja (Pirinen 1996).

## 2.4 Osaksi Euroopan unionia

Kansainvälistyvien markkinoiden tarpeet, tilinpäätösten vaikealukuisuus ja tilinpäätöksen tietojen pitäminen riittämättömänä saivat 1980-luvun lopulla sekä KHT-yhdistyksen että Teollisuuden keskusliiton vetoamaan Kauppa- ja teollisuusministeriöön kirjanpitolain uudistustyön aloittamiseksi. Suurimmat yritykset laativat jo suomalaisen tilinpäätöksensä lisäksi IAS-standardien tai US GAAP -standardien mukaisen tilinpäätöksen rahoitustarpeitaan varten. (Pajunen 2009.) Ministeriö nimitti kokoonpanoltaan kirjanpitolautakunnan ehdotuksen mukaisen työryhmän valmistelemaan lakiuudistusta vuonna 1989. Työryhmän kokoonpanoon otettiin mallia edellisen lakiuudistuksen valmistelutyöstä 1960-luvulta, ja työryhmään kutsuttiin jäseneksi työ- ja elinkeinoministeriön lisäksi myös liike-elämän edustajia, tilintarkastusalan ammattilaisia, tutkimus- ja koulutusalan edustaja, sekä verohallituksen edustaja. Verohallituksen edustajan läsnäoloa voidaan pitää merkinä verotuksen ja kirjanpidon tiiviistä yhteydestä 1990-luvun Suomessa. (Pirinen 1996.)

Työryhmälle annettiin tehtäväksi uudistustyönsä aikana sovittaa suomalainen kirjanpitolaki kansainväliseen kirjanpitoliteorioiden kehitykseen. Pajunen (2009) tutkimuksessa ammattilehtikirjoittelussa paljastunut voimakas kahtiajako meno-tulo-teorian kannattajien ja kansainvälistymisen puolestapuhujien välillä näkyi ammattilehtien lisäksi myös lakiuudistusta valmistelleessa työryhmässä. Meno-tulo-teorian kannattajat työryhmässä kritisoivat kansainvälisiä standardeja siitä, etteivät ne pohjautuneet yhtenäiseen taustateoriaan. Tapaoikeuden perinteitä seuraavissa maissa syntyneet, sopimusperustaiset kansainväliset standardit ja käytänteet olivat kritisoijien mielestä teoriapohjaista lainsäädäntöä heikommin perusteltavissa. (Pirinen



1996.) Myös ammattilehtikirjoittelussa IAS-standardeja kritisoitiin erityisesti sen vuoksi, etteivät ne pohjautuneet yhtenäiseen taustateoriaan (Salminen 2002).

Standardien teoriapohjan kritisoinnin ohella ammattilehtikirjoittelussa kansainvälisten käytäntöjen kirisoijat keskittyivät suomalaisen perinteen puolustamiseen ja liiallisen kansainvälistymisen vastustamiseen. Kansainvälistymisen katsottiin olevan pääasiassa suuryritysten tarpeita palvelevaa, eikä sen koettu koskettavan valtaosaa suomalaisyrityksiä. Kansainvälisiin käytäntöihin ammattilehtikirjoittelussa kohdistuvan kritiikin voidaan katsoa johtuvan suurelta osin tahdosta säilyttää Saarion teoria lainsäädännön pohjana. (Pajunen 2009.)

Kirjanpitolainsäädäntöä uudistavassa työryhmässä meno-tulo-teoriaa puolestaan kritisoitiin siitä, ettei sen mukaisesti laadittu tilinpäätös kuvaa yrityksen todellista taloudellista asemaa eikä vastaa kansainvälisiä käytäntöjä. Keskustelussa olivat vastakkain suuryritysten tarve parantaa tilinpäätöksen käytettävyyttä Suomen lisäksi kansainvälisillä markkinoilla ja toisaalta suomalaisen kirjanpitooperinteen kannattajat. (Pirinen 1996.) Kansainvälistymiskehitystä kannattavissa ammattilehtikirjoituksissa keskityttiin pääasiassa listaamaan suomalaisen kirjanpitokäytännön ongelmakohtia (Pajunen 2009).

Lopulta työryhmän työskentelyn pohjaksi päätettiin valita pääasiassa käytännön kirjanpitoalan tarpeet (Pirinen 1996). Jo uudistustyön alussa oli selvää, että EY:n neuvoston tilinpäätöksiä koskeva neljäs (78/660/ETY) ja konsernitilinpäätöksiä koskeva seitsemäs (83/349/ETY) direktiivi tulisi ottaa huomioon uuden lain valmistelun yhteydessä. Lain valmistelutyön alussa kansainvälisiä IAS-standardeja pidettiin kuitenkin ensisijaisena pohjana uudelle kirjanpitolaille, ja valmistelutyö keskittyi niihin. Työryhmän työskentelyn aikana kävi selväksi, että Suomi on nopealla aikataululla hakeutumassa Euroopan yhteisön jäseneksi, ja kirjanpitolaikin tulisi siis vastata EY:n direktiivejä. Eräs työryhmän jäsenistä jopa sanoi, että aiemmin valmisteltuna laki olisi luultavammin perustunut IAS-standardeihin. (Pirinen 1996.)

EY:n direktiivien valinta kirjanpitolainsäädännön pohjaksi oli meno-tulo-teorian kannattajille IAS-standardeja miellyttävämpi vaihtoehto. EY-direktiivien pohjana toiminut saksalainen kirjanpitoajattelu oli ollut vaikutteena myös Saarion meno-tulo-teorialle, joten direktiivit nähtiin pienempänä uhkana suomalaiselle ajattelulle (Pirinen 1996, Pirinen 2005). Lopulta ennen Suomen EU-jäsenyyttä vuonna 1992 voimaan astunut kirjanpitolaki säilytti monia meno-tulo-teorian mukaisia piirteitä, esimerkiksi elinkeinoverolain mukaisten vuosipoistojen merkitsemisestä (Virtanen 2007). Vuosien 1992 ja 1997 uudistuksissa kaikki perinteisestä suomalaisesta kirjanpitoavasta poikkeavat kansainvälisten standardien mukaiset kirjanpitokäytännöt rajoitettiin vain konsernitilinpäätöksissä käytettäväksi, jolloin ne eivät vaikuttaneet yritysten verotukseen ja sen toteuttamiseen (Pirinen 2005).

Vaikka EY-direktiivit oli valittu vuoden 1992 kirjanpitolakiuudistuksen kansainväliseksi pohjaksi, paljastui Suomen EU-jäsenyyden astuessa voimaan vuonna 1995, ettei kaikkia direktiivien vaatimuksia oltu noudatettu. Uusi

työryhmä asetettiin vuonna 1995, ja toinen entistä tiukemmin direktiivejä noudattanut kirjanpitolain uudistus astui voimaan vuonna 1997. Aikaisempaa lakiuudistusta edeltänyttä laajamittaista keskustelua ei toisen uudistuksen yhteydessä käyty, työryhmä keskittyi pääasiassa tarvittaviin muutoksiin ja työskentely oli luonteeltaan huomattavasti teknisempää (Aisbitt 2008). Toista uudistusta valmisteleva työryhmä sisälsi suhteellisesti vähemmän laskentatoimen teoriaan ja käytännön työhön perehtyneitä edustajia, ja enemmän edustusta valtionhallinnosta (Pirinen 1996). Meno-tulo-teorian vaikutusten kannalta mielenkiintoinen yksityiskohta on, että vuoden 1997 lakiuudistukseen liittyneessä hallituksen esityksessä sitä ei enää nimetty hyvän kirjanpitotavan lähteeksi, vaan lähteeksi nimettiin kirjanpitokäytäntö ja -teoria yleisesti (Virtanen 2007).

Uudistuksista ja kansainvälistymistavoitteista huolimatta meno-tulo-teoria vaikutti lain sisältöön ja erityisesti kirjanpidon käytännön työhön myös tulevaisuudessa. Lainsäädännön kompromissiluonteesta ja alan kahtiajaosta kertoo se, että uuteen lakiin oltiin pettyneitä molemmilla laidoilla. Toiset pitivät sitä liian konservatiivisena, toiset taas ilahtuivat perinteiden säilymisestä (Pajunen 2009). Helsingin kauppakorkeakoulun laskentatoimen professori Jarmo Leppiniemi kuvaili vuoden 1992 lakiuudistusta suomalaisen perinteen ja kansainvälisten vaatimusten yhdistelmäksi, "sekasikiöksi", ja ennusti sen johtavan pikaisesti uuteen uudistukseen, kuten kävikin muutamia vuosia myöhemmin (Salminen 2002).

1990-luvun lainsäädäntöuudistukset muuttivat suomalaisia kirjanpidon periaatteita siitä, kuka kirjanpidon ensisijainen yleisö on ja mikä on kirjanpidon tärkein tehtävä. Meno-tulo-teorian mukaisesti tilinpäätös on ennen kaikkea tuloslaskelman laskemista varten, ja tuloslaskelma puolestaan toimii verotuksellisenä instrumenttina. Tärkein yleisö on verottajan lisäksi yrityksen toimintaa rahoittava pankkivelkoja (Pirinen 1996), jolle varovaisuus arvostuspäätöksissä on tärkeää takaisinmaksukyvyyn arvioimisen luotettavuuden takaamiseksi.

Käytännön työn kannalta on mielenkiintoista, ettei alan oppikirjallisuudessa tapahtunut 1990-luvulla lainsäädäntöä vastaavaa muutosta, vaan meno-tulo-teoria säilytti asemansa (Salminen 2002). Turun kauppakorkeakoulun professori Pekka Pihlanto suositteli meno-tulo-teorian säilyttämistä laskentatoimen opiskelun pohjana vielä vuonna 2003 Tilintarkastus-lehdessä julkaistussa artikkelissaan, jossa samalla kiteytyy kansainvälisiä standardeja kohtaan esitetty kritiikki yhtenäisen teoriapohjan puutteesta (Pihlanto 2003):

*Varsinkin pedagogisiin tarkoituksiin Saarion teoria on erittäin hyödyllinen, sillä se antaa selkeän periaatteellisen kuvan yrityksen tuloksen muodostumisesta. Sen käsitteistö on pelkistetyin yksinkertainen ja siksi niin tarkoituksenmukainen.*

*--- Kun kirjanpidon selkeä yleislogiikka on teorian pohjalta ymmärretty, tähän perusrunkoon on helppo lisätä IAS-tilinpäätöksen poikkeuksia. Näin vältetään opiskelijan eksyminen IAS:n loputtomaan tapausviidakkoon.*

Sijoittajien roolia entistä enemmän korostava lainsäädäntö voidaan nähdä paluuna omistajakeskeiseen ajatteluun, jossa kirjanpidon tärkein tehtävä on luoda kuva yrityksen omaisuudesta ja jossa taseen merkitys täten korostuu. Tämä on nähtävissä myös suomalaisen lainsäädäntöön 1990-luvulla juurtuneesta käsitteestä oikea ja riittävä kuva (Virtanen 2007). Pajunen (2009) kuvaa käsitteen vakiintumista suomalaisessa laskenta-alan keskustelussa 1990-luvun aikana. Käsitteen määritelmästä käytiin keskustelua vuosikymmenen alussa, mutta keskustelun edetessä sen merkitys selkeni ja käsite muuttui kiinteäksi osaksi suomalaista kirjanpitoajattelua siinä määrin, että sitä pidetään myöhemmässä keskustelussa leimallisesti suomalaisena käsitteenä alkuperästään huolimatta (Pajunen 2009).

Mielenkiintoinen yhtymäkohta 1990-luvun ja 2010-luvun kirjanpitolainsäädäntöjen välillä on niiden valmistelun sijoittuminen ajallisesti taloudelliseen taantumaan. 1990-luvun alun ammattilehtikirjoituksissa korostuu huoli konkurssin ennustamisesta ja kriisiyrityksen tunnistamisesta (Salminen 2002). KHT-yhdistyksen puheenjohtaja Antti Helenius pitikin 1990-luvun uutta kirjanpitolainsäädäntöä vahvana ja toivoi sen estävän tulevia skandaaleja (Aisbitt 2008). Suomessa 1980-luvun lopulla koettu Wärtsilä Meriteollisuuden konkurssi ja 2000-luvulla Yhdysvalloissa paljastunut Enron-skandaali herättivät molemmat samansuuntaista keskustelua siitä, miksi yrityksen todellinen tila paljastui tilintarkastuksista huolimatta yrityksen ulkopuolisille toimijoille vasta liian myöhään. Skandaalitapauksissa oikealta ja riittävältä vaikuttanut kuva voi jälkikäteen paljastua puutteelliseksi, mikä rapauttaa osaltaan tilintarkastusalan uskottavuutta (Hines 1988). KHT-yhdistyksen etuna tilintarkastusalan etujärjestönä on luonnollisesti tilintarkastukseen kohdistetun luottamuksen säilyttäminen.

## 2.5 Direktiiveistä IFRS-standardeihin

Suomen liittyessä EU:n jäsenmaaksi suomalaista kirjanpitolainsäädäntöä oli uudistettu noudattamaan unionin direktiivejä. Uusi työryhmä nimitettiin 1995 ja tarvittavat muutokset kirjanpitolainsäädäntöön tehtiin 1997. Vuoden 1997 uudistus poisti viimeiset viittaukset meno-tulo-teoriaan suomalaisesta kirjanpitolainsäädännöstä (Pajunen 2009, Virtanen 2007). Uudistustyöstä vastuussa olevan komitean mietinnössä todettiin, että teoriaa voitiin edelleen käyttää kirjanpidon opetuksessa, mutta sitä ei voitu soveltaa kokonaisuudessaan, sillä kansainväliset periaatteet ja direktiivit vaativat teoriasta poikkeamista.

Samaan aikaan EU:n sisällä kasvoi näkemys siitä, etteivät unionin omat vuonna 1978 voimaan tullut tilinpäätöksiä koskeva neljäs direktiivi (78/660/ETY) ja vuonna 1983 voimaan tullut konsernitilinpäätöksiä koskeva seitsemäs direktiivi (83/349/ETY) vastanneet nykyisiä tilinpäätösten laatijoiden, käyttäjien tai lainsäätäjien tarpeita (Pajunen 2009). Uusien direktiivien laatimisen sijasta EU päätti IASC:n avulla ottaa käyttöön kansainväliset

tilinpäätösstandardit. Vuonna 2002 annettu asetus (EY 1606/2002) edellytti eurooppalaisia julkisesti noteerattuja yrityksiä noudattamaan tilinpäätöksissään IFRS-standardeja vuoden 2005 alusta lähtien. Myös muut yritykset voivat halutessaan noudattaa standardeja ei pakkoa, ei estettä -periaatteen mukaisesti.

Jo 1970-luvulla Suomessa alkanut kehitys kohti IFRS-standardeja johti lopulta vuonna 2004 tilanteeseen, jossa kansainväliset standardit toimivat välillisesti myös suomalaisen lainsäädännön pohjana. Sen lisäksi, että standardien käyttö oli pakollista pörssiyrityksille ja sallittua kaikille halukkaille, niiden vaikutuksesta rahoituslaskelma sisällytettiin yrityksiltä vaadittuihin tilinpäätöstietoihin. Aikaisempi kahtiajako suurten ja pienten yritysten välillä korostui ammattilehtikirjoituksissa IFRS:n vaikutuksen kasvaessa. IFRS:n käyttöönoton ei nähty olevan pienyritysten etujen mukaista (Pajunen 2009).

Siirtyminen kohti IFRS-standardeja vaatii suomalaiseen perinteeseen kasvaneilta kirjanpidon ammattilaisilta ja liike-elämän edustajilta sopeutumista uudenlaiseen ajatteluun ja uusiin kirjanpidon periaatteisiin. Aisbittin (2008) haastattelema, sekä vuoden 1992 että vuoden 1997 lakiuudistuksen valmistelutyöhön osallistunut Elinkeinoelämän Keskusliiton asiantuntija Päivi Rätty kertoo, että liitetietojen laajuuden ymmärtäminen aiheutti suomalaisille ongelmia. Vuoden 1997 lakiuudistustyöryhmän sihteerinä toiminut Hanna Tähtivaara tarkentaa, että yritysten vastustus kohdentui erityisesti hyödyttömänä koettujen tietojen tuottamiseksi tarvittavaan ylimääräiseen työhön (Aisbitt 2008). Vuosina 2007 ja 2008 toteuttamansa kyselytutkimuksen perusteella Pajunen (2010) toteaa, että laskenta-alan ammattilaisilla on pääosin myönteinen asenne IFRS-standardeja kohtaan. Kriittisiä mielipiteitä kuitenkin ilmaistaan erityisesti verotuksen roolin ja arvostusperiaatteiden muutoksen osalta. Käyvän arvon käsitettä eräs haastateltavista kritisoi kuvaamalla sitä "hatusta vedetyksi" tosiasialliseen myyntihetkeen saakka (Pajunen 2010). Vaikka IFRS-standardit nähdään hyödyllisinä, niiden omaksuminen koetaan hankalaksi ja työlääksi erityisesti pidemmän työuran tehneiden laskenta-alan ammattilaisten keskuudessa.

IFRS-standardien vaikutusta suomalaiseen kirjanpitokäytäntöön laimentaa niiden sisällyttäminen lainsäädäntöön pääasiassa vaihtoehtoisina kirjanpitoratkaisuuksina, sekä niiden osittainen rajoittaminen käytettäviksi vain konsernitilinpäätöksissä (Pirinen 2005). Käytännössä IFRS-standardien käyttö erillistilinpäätöksissä ei ole yleistynyt juurikaan, sillä kansainvälisessä muodossa tehtyyn tilinpäätökseen olisi verotusta laskettaessa tehtävä useita korjauksia (Kaisanlahti, Björklund, Ek, Haaramo, Karttunen, Niemi-Nikkola & Tallberg 2014). Tästä voitaneen päätellä, ettei IFRS-standardeihin edelleenkään suhtauduta yksimielisen positiivisesti ammattikunnan keskuudessa, ja että verottajan rooli yrityksen kirjanpidon yleisönä on säilynyt merkittävänä.

## 2.6 Vuoden 2016 kirjanpitolain uudistuksen valmistelutyö

Vuoden 2016 lakiuudistuksen moniäänisyyttä ja eriäviä mielipiteitä käsitellään tarkemmin luvuissa 4 ja 5. Tässä yhteydessä esitellään lakimuutoksen valmistelun yhteydessä syntyneen mietinnön ja sitä seuranneen voimaantulleen lainsäädännön keskeinen sisältö, erityisesti siltä osin kuin sen ymmärtäminen on tärkeää myöhemmin esitellyn diskurssianalyysin lukijalle.

Vuonna 2008 Euroopan komissio antoi tiedonannon ”Eurooppalaisia pk-yrityksiä koskeva aloite” (Small Business Act, KOM(2008)), jonka mukaan pienet ja keskisuuret yritykset tulisi ottaa huomioon uutta sääntelyä laadittaessa periaatteen pienet ensin (Think Small First) mukaisesti. Olemassa olevia vuoden 1978 tilinpäätösdirektiiviä (78/660/ETY) ja vuoden 1983 konsernitilinpäätösdirektiiviä (83/349/ETY) pidettiin raskaina pienille yrityksille. Komission tiedonannossa (KOM(2008)) viitataan asiantuntijaryhmän raporttiin, jossa sääntelyn noudattamisen kulujen arvioidaan olevan pienyrityksille työntekijää kohden laskettuna jopa kymmenkertaiset suuryrityksiin verrattuna.

Aikaisemmasta päätöksestä tukeutua kansainvälisiin standardeihin EU:n omien tilinpäätösdirektiivien uudistamisen sijasta siis luovuttiin. Direktiiviuudistus katsottiin tärkeäksi erityisesti rajoitetuin resursein kirjanpitoa ja tilinpäätöstä laativille pienyrityksille. Vuonna 2013 hyväksytty uusi tilinpäätösdirektiivi (2013/34/EU) erosikin aikaisemmista, korvaamistaan tilinpäätösdirektiiveistä pääasiassa siten, että se otti kantaa erityisesti pienten ja keskisuurten yritysten tilinpäätösten laadintaan. Lisäksi mahdollistettiin uuden yritysluokan, mikroyrityksen, käyttöön ottaminen tilinpäätöstä koskevassa kansallisessa lainsäädännössä ja erityisten helpotusten myöntäminen mikroyrityksille. Vaikka direktiivi muun EU-lainsäädännön tavoin pyrki yhdenmukaistamaan käytänteitä jäsenmaissa, siinä tarjottiin useissa kohdissa jäsenmaille mahdollisuus käyttää harkintavaltaansa sen suhteen, missä laajuudessa muutokset kansalliseen lainsäädäntöön tuodaan. Direktiivi oli saatettava voimaan viimeistään 25.7.2015 ja otettava käyttöön viimeistään 1.1.2016 alkavalla tilikaudella.

Työ- ja elinkeinoministeriö (TEM) asetti elokuussa 2013 Kirjanpitolain muutokset -työryhmän, joka sai tehtäväkseen valmistella direktiivin täytäntöönpanon suomalaiseen lainsäädäntöön. Lisäksi työryhmää pyydettiin selvittämään, millä tavoin suomalaista kirjanpito- ja tilinpäätössääntelyä voitaisiin yksinkertaistaa (TEM 2013). Mietinnössään työryhmä suosittelee kansallisten optioiden käyttämistä mahdollisimman laajalti (Kaisanlahti ja muut 2014). Lopulta muutokset aikaisempaan lainsäädäntöön verrattuna eivät olleet erityisen dramaattisia, vaan suurelta osin luonteeltaan teknisiä, kuten alla tarkemmin kuvaillun pien- ja mikroyrityksien irrottaminen erilleen kirjanpitolaista.

Työryhmän mietinnössä, kuten lopulta lainsäädännössäkin, pien- ja mikroyritysten tilinpäätöstietoja koskevat säädökset on erotettu omaksi

asetukseen (1753/2015), pienet ensin -periaatetta noudattaen. Tarkoituksena on helpottaa pien- ja mikroyrittäjän tilinpäätöksen laadintaa, kun tilinpäätöstä koskevat vaatimukset ovat selkeästi luettavissa, eikä niitä tarvitse päätellä yleisistä velvollisuuksista eri helpotusten vaikutukset huomioon ottaen. Pien- ja mikroyritysasetuksessa on säädetty kummassakin yritysluokassa tarvittavista tilinpäätöstiedoista erikseen, ja yrityksen edellytetään tilinpäätöksessä ilmoittavan, kumpaa yritysluokkaa koskevia säädöksiä se noudattaa. Kirjanpitolautakunta (KILA) huomauttaa ohjeessaan (KILA 1950/2016), että kirjanpitolaian mahdollistamaa käypään arvoon arvostamista käyttävän mikroyrityksen on kuitenkin yrityksen koosta riippumatta käytettävä pienyritystä koskevia säädöksiä.

Työryhmä esittää, että ammatin- ja liikkeenharjoittajat vapautetaan kahdenkertaisen kirjanpidon laatimisesta ja tilinpäätöksen esittämisestä. Vastaava vapautus on myös voimaan tullessa kirjanpitolaissa, tosin liiketoiminnan laajuuteen liittyvin rajoituksin täydennettynä. Tilinpäätöksen ammatin- ja liikkeenharjoittajat joutuvat laatimaan vain siinä tapauksessa, että sekä päättyneellä että sitä edeltäneellä tilikaudella ovat ylittäneet mikroyrityksen kolmen kriteerin alarajoista vähintään kaksi.

Pienyrityksen tase-, liikevaihto- ja henkilöstörajoja oli direktiivin mukaisesti pakko nostaa Suomessa aikaisemmin käytössä olleita korkeammiksi, mutta työryhmä suositteli tässä yhteydessä jäsenvaltio-option käyttöä rahamääräisten rajojen nostamiseksi direktiivin enimmäismäärien puitteissa. Tämä määritelmä päättyi myös varsinaiseen uuteen kirjanpitolakiin. Työryhmä suositteli pienyrityksille sallittavan rajoitettujen lisätietojen antaminen tilinpäätöksen yhteydessä, mikä sekin sallittiin uudessa kirjanpitolaissa.

Uudelle mikroyritysluokalle oli direktiivin mukaan mahdollista antaa oikeus jättää liitetiedot ja toimintakertomus laatimatta, ja esittää tilikauden tase lyhennytyssä muodossa. Lisäksi mahdollistettiin niin kutsuttu "suojasatamasäännös", jonka mukaan mikroyrityksiltä ei olisi mahdollista vaatia sääntöjen mukaan laaditusta tilinpäätöksestä lisätietoja. Työryhmän mietinnössä puollettiin näiden jäsenoptioiden käyttämistä, ja näin tehtiin lopullisessa kirjanpitolaissa. Kirjanpitolautakunta huomauttaa kuitenkin ohjeessaan (KILA 1950/2016), että pien- tai mikroyritysluokkaan kuuluvan osuuskunnan on osuuskuntalain mukaisesti laadittava vuosittainen toimintakertomus. Ohjeessa huomautetaan myös, että velvollisuus toimintakertomuksen laatimiseen saattaa perustua yrityksen omaan yhtiöjärjestykseen tai sääntöihin.

Pääasiassa pienyritysten kirjanpitoa käsittelevä lakiuudistus sisältää myös laajemmin yrityskenttää koskevan pykälän pääomallainan kohtelusta. Mietinnöstä voidaan lukea, että pääomallainan kohtelusta keskustellessaan työryhmä ei ollut yksimielinen. Enemmistö työryhmästä oli kuitenkin sitä mieltä, että pääomallainat ovat vieraan pääoman luonteisia ja ne tulisi siten merkitä taseessa vieraan pääoman eräksi (Kaisanlahti ja muut 2014). Pääomallainaa koskeva kysymys on luonteeltaan haasteellinen, koska kansainvälisten standardien suhtautuminen pääomallainaan eroaa

suomalaisesta perinteestä. Kirjanpitolauslautakunta tiivistää ohjeessaan (KILA 1950/2016) uuden kirjanpitolain mukaisen näkemyksen IFRS-standardien oman pääoman ominaisuudet täyttävästä pääomalainasta kolmeen pääkohtaan: lainan takaisinmaksun on oltava takasijaista, sille voidaan maksaa tuottoa vain tilanteessa jossa osingonjako olisi mahdollista, eikä lainalla saa olla eräpäivää.

Kirjanpitolakiin ei siis tässäkään lakiuudistuksessa ehdotettu radikaaleja muutoksia, vaikka suunta kohti kansainvälisten standardien noudattamista on selvä. Tässä esiteltyihin muutoksiin ja niihin liittyviin diskursseihin palataan myöhemmin tutkimuksen luvuissa 4 ja 5.

### 3 DISKURSSINTUTKIMUS JA RETORIikka VIITE-KEHYKSENÄ

Diskurssintutkimuksessa keskeistä on sosiaalisesta konstruktivismista johdettu ajatus kielestä todellisuuden muovaajana, ei vain sen kuvaamiseen käytettynä välineenä (Pietikäinen & Mäntynen 2009, Suoninen 1999). Yleisesti käytetyt ja ymmärretyt tavat puhua ilmiöistä vaikuttavat siihen, millaisena ilmiö näyttäytyy. Laskentatoimen ja lainsäädännön maailma näyttäytyy neutraalina ja faktavetoisena, vaikka todellisuudessa lakien säätäminen sisältää monia valintoja siitä, mitä pidetään tärkeänä ja miten asiat sanallistetaan.

Diskurssintutkimuksen keskeinen käsite diskurssi kuvaa vakiintuneita, eheitä merkityskokonaisuuksia ja puhekäytäntöjä, jotka osaltaan rakentavat ja tuottavat kuvaamaansa ilmiötä (Jokinen, Juhila & Suoninen 1993, Siltaoja & Vehkaperä 2011). Kielenkäyttö nähdään diskurssintutkimuksessa aina sosiaalisena toimintana, jonka kautta yhteistä maailmankuvaamme rakennetaan. Koska kielen katsotaan liittyvän tiukasti ympäröivään kulttuuriin ja yhteiskuntaan, kieltä ja siinä esiintyviä diskursseja tutkimalla voidaan tehdä havaintoja myös yhteiskunnallisesta kontekstista (Pietikäinen & Mäntynen 2009).

Laadullisen tutkimuksen perinteeseen kuuluva diskurssintutkimus nojaa voimakkaasti tutkijan omiin tulkintoihin diskursseista ja niiden merkityksistä. Tutkiessaan diskursseja tutkija vahvistaa samalla itse vakiintuneita puhetapoja ja voi valinnoillaan vaikuttaa siihen, miten tutkittava ilmiö nähdään. Täydelliseen objektiivisuuteen ja lopullisen totuuden löytämiseen tähtääminen diskurssintutkimuksen keinoin on mahdotonta, tuloksena on aina yksi tutkitun aineiston perusteella tehty tulkinta maailmasta, sen rakentumisesta ja rakentamisesta.

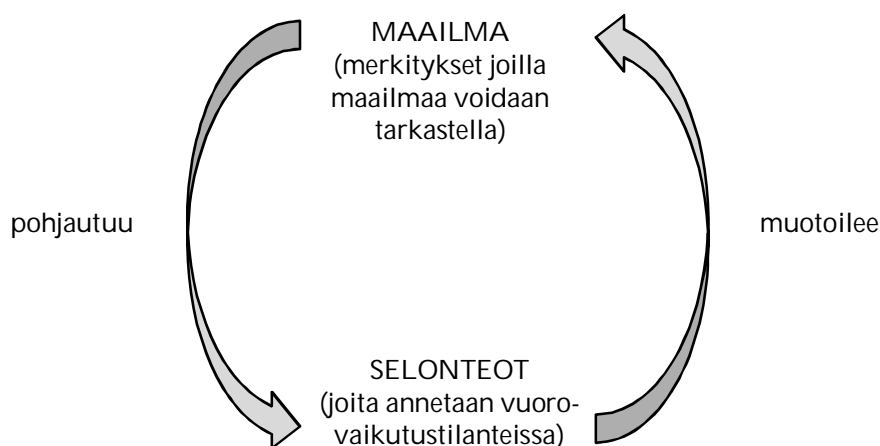
Tässä luvussa käsitellään diskurssintutkimuksen näkemyksiä kielenkäytön ja maailman yhteydestä toisiinsa, sekä retorista diskurssianalyysejä erityisesti siinä määrin, kun se soveltuu laskentatoimen alan tutkimukseen.



### 3.1 Diskurssit ja ympäröivä maailma

Sosiaalisen konstruktivismin perinteitä noudattaen diskurssitutkimus kyseenalaistaa käsityksen, jonka mukaan kieli on vain viestinnän väline, jonka avulla todellisuudesta välitetään viestejä. Kieltä ei voi irrottaa sitä ympäröivästä todellisuudesta, mikä näkyy muun muassa uusien yhteiskunnallisten ilmiöiden ja muutosten mukanaan tuomissa uusissa kielellisissä käsitteissä tai olemassa olevien käsitteiden merkitysten laajentumisessa. Modernin kirjanpidon italialaiset juuret näkyvät edelleen lainasanoina, muihin eurooppalaisiin kieliin italiasta omaksutuissa kirjanpidon käsitteissä kuten *credit* ja *debit*. Toisaalta arkikielen käsitteet voivat kirjanpidon alalla saada uusia merkityksiä. Esimerkkinä tästä Evans (2010) käyttää englannin kielen sanaa *reserve*. Vastaavalla tavalla myös suomen kielessä yleiskielen sana *varaus* saa kirjanpidossa erityisen, tavallisesta merkityksestään eroavan määritelmän.

Ilmion vakiintuessa myös sen kielellisen kuvaamisen ja käsittelyn tavat vakiintuvat (Jokinen 1999a). Diskurssianalyysissa keskiössä ovat tuotetut kielelliset viestit, joiden kautta todellisuutemme rakentuu (Jokinen 1999a, Siltaoja & Vehkaperä 2011). Diskurssin ja maailman välistä suhdetta voidaan yksinkertaisimmillaan kuvata kehänä (kuvio 1).



KUVIO 1 SELONTEKOJEN JA MAAILMAN VÄLINEN SUHDE (Suoninen 1999)

Analyysin tarkoituksena ei ole päästä selvyyteen siitä, mitä viestijät todella ovat ajatelleet viestiessään, vaan keskittyä niihin merkityksiin ja diskursseihin, jotka tutkijan on tekstistä mahdollista löytää. Diskurssianalyysin tulos on aina vain yksi mahdollinen tulkinta, ei lopullinen totuus tekstistä ja sen merkityksistä. Kriittisessä diskurssitutkimuksessa tekstistä löydettyjä diskursseja käsitellään erityisesti yhteiskunnallisten valtasuhteiden rakentajina ja kuvaajina. Tulkitseva diskurssianalyysi sen sijaan on aineistolähteistä, ja

analyysin suunta johdetaan aineistosta tehtyjen havaintojen perusteella. (Siltaoja & Vehkaperä 2011.)

Laadullisessa tutkimuksessa tutkijan oma rooli analyysin tekijänä on merkittävä. Havaitut diskurssit ja niiden analyysi ovat vahvasti sidoksissa tutkijaan ja tämän etukäteistietoihin. Tietoisuus tästä vaikutuksesta on tärkeää diskurssianalyysin onnistumisen kannalta (Siltaoja & Vehkaperä 2011). Vaikka diskurssianalyysin on pohjaututtava tekstiin ja analyysin tulokset täytyy pystyä perustelemaan tekstilähtöisesti, täysin objektiivinen diskurssianalyysi on mahdotonta. Pyrkimyksistään huolimatta tutkija ei voi täysin unohtaa esitietojaan ja ymmärrystään tutkittuun aineistoon liittyvistä taustatekijöistä (Juhila 1999). Tämän lisäksi myös tutkijan käyttämä kieli on nähtävä osana ilmiötä ympäröivää diskurssiympäristöä (Jokinen 1999a). Kirjoittaessaan ja puhuessaan tutkimastaan ilmiöstä tutkija itse osallistuu ilmiön luomiseen ja siitä puhumisen tapojen vakiinnuttamiseen.

## 3.2 Retorinen diskurssianalyysi

Diskurssianalyttisessä tutkimuksessa voidaan keskittyä siihen, millaisia merkityksiä kielellisessä viestinnässä tuotetaan, mutta myös siihen millä tavalla tuottaminen tapahtuu. Usein analyysissa käsitellään sekä kysymystä mitä että kysymystä miten. Retorisessa diskurssianalyysissä pääpaino on kysymyksellä miten (Jokinen & Juhila 1999).

Arkikielessä retoriikka käsitetään usein vaikuttamiseksi, jonka keinoin todellisuudesta pyritään luomaan valheellinen kuva. Sama käsitys toistuu myös johtamista koskevassa tutkimuksessa (Young 2003). Diskurssintutkimuksen alalla käsitys todellisesta maailmasta vastakohtana puheelle on kuitenkin korvattu edellä esitellyllä syklisellä maailmankuvalla, jossa puhe vaikuttaa kuvaamaansa maailmaan aivan kuten maailma puheeseen. Maailman ja diskurssien välillä vallitsevan jatkuvan vuoropuhelun ja vaikutussuhteen tunnistaminen tekee mahdottomaksi määritellä puhetta irralliseksi maailmasta. Tässä yhteydessä retorisuuden vastakohtana voidaan pitää todellisen maailman sijasta vuorovaikutuksellista käsitysten luomista (Jokinen & Juhila 1999). Vuorovaikutuksellisessa kanssakäymisessä merkitykset luodaan keskustelun aikana yhteisenä toimintana. Retorisuudelle puolestaan on tyypillistä tiettyä yleisöä kohtaan suuntautuva pyrkimys edistää tietyn käsityksen hyväksyttävyyttä. (Jokinen & Juhila 1999.)

Retorisuus on tyypillistä erityisesti tekstiaineistoille, joissa retorisuuden vastakohta vuorovaikutuksellisuus jää pienempään rooliin jo viestintämuodonkin vaikutuksesta (Jokinen & Juhila 1999). Tämän vuoksi kirjalliset dokumentit ovat retorisen diskurssianalyysin keskeisiä aineistoja. US GAAP -standardit Yhdysvalloissa laativan FASB-lautakunnan käyttämää retoriikkaa tutkiessaan Young (2003) huomauttaa, että standarditekstin alussa standardi itse asetetaan verbien aktiivimuotoja käyttämällä tekijäksi. Näin standardit luonut lautakunta piilotetaan näkyvistä standarditekstissä, jäljelle

jäävä tekijä on ihmisistä koostuvan lautakunnan sijaan puolueeton ja neutraali standardi. Samalla korostuu suoran vuorovaikutuksen mahdottomuus – standardin kanssa ei voi keskustella.

Vaikka tekstimuotoisen viestinnän kohdalla vuorovaikutuksellisuus on rajoitettua, diskurssianalyysille tyypilliseen tapaan retorista argumentointia tarkastellaan ennen kaikkea sosiaalisena toimintana, jonka tavoitteena on vakuuttaa yleisö viestijän aseman oikeellisuudesta. Yleisö on avainasemassa, sillä todellinen tai oletettu yleisö vaikuttaa valittuihin argumentointitapoihin ja niiden tehokkuuteen. (Jokinen 1999b.)

Jokinen (1999b) jakaa retorisen vaikuttamisen keinot kahteen osaan: keinoihin, jotka keskittyvät väitteen esittäjään ja keinoihin, jotka keskittyvät esitettyyn argumenttiin. Ensimmäisen keinojoukon tarkoituksena on luoda kuva väitteen esittäjästä luotettavana ja vakavasti otettavana. Koska tämän tutkimuksen aineistossa esiintyvä vuorovaikutustilanne jo lähtökohtaisesti pitää lausuntokierrokseen osallistuneita tahoja luotettavina sidosryhmien edustajina, keskitytään tutkimuksessa jälkimmäiseen retoristen keinojen kategoriaan. Tällaisia retorisia keinoja ovat Jokisen (1999b) mukaan:

- 1) 'tosiasiapuhe'
- 2) kategorisointi
- 3) narratiiveilla vakuuttaminen
- 4) määrällistäminen
- 5) metaforat
- 6) ääri-ilmaisut
- 7) kolmen listat
- 8) kontrastiparit
- 9) esimerkit ja rinnastukset
- 10) toisto
- 11) vasta-argumentilta suojautuminen

'Tosiasiapuhe' tarkoittaa puhetapaa, jossa toimijat häivytetään tilanteesta. Tapahtumat saadaan vaikuttamaan luonnonilmiöiltä, joiden kulkuun ei voida vaikuttaa. Esimerkiksi politiikassa leikkauspäätöksiä perustellaan usein tosiasiapuheella, jossa *taloustilanne vaatii* päätöksiä. Samalla voidaan käyttää myös vaihtoehtottomuuspuhetta, jossa kipeät päätökset esitetään ainoana vaihtoehtona vaikeassa tilanteessa. Puheesta voidaan myös häivyttää päätöksentekijät tai vaikuttavat tahot. Tästä on kyse tilanteessa, jossa esimerkiksi kerrotaan *verotuksen kiristyvän*, sen sijaan että käytettäisiin aktiivimuotoa *verotusta kiristetään*.

Kategorisointi retoriikan keinona liittyy vahvimmin siihen, millä tavalla kategorioiden rajat määritellään ja millä termeillä kategorioita nimitetään. Kategorisoimalla voidaan muodostaa tietynlaisia ryhmiä, jotka vaikuttavat tarkasti määritellyiltä. Tarkemmassa analyysissä voi kuitenkin paljastua, etteivät rajat ole aivan niin selvät. Esimerkiksi käsite perheyrittäjä luo tietynlaisen mielikuvan yrityksen liiketoiminnasta ja mahdollisesti jopa sen

laajuudesta. Lähemmin tarkasteltuna Suomen suurimmat perheyrietykset Kone, Cargotec tai Lemminkäinen eivät välttämättä vastaa tätä mielikuvaa.

Narratiiveilla vakuuttaminen retorisenä keinona tarkoittaa yksityiskohtaisen, tarinallisen kertomuksen rakentamista tapahtumista. Sen sijaan, että otetaan suoraan kantaa, voidaan toinen osapuoli tarinanomaisella kerronnalla siirtää todistajan rooliin. Mitä yksityiskohtaisempi kertomus on, sitä vakuuttavammalta se vaikuttaa ja sitä varmemmin toinen osapuoli vetää tarinasta toivotut johtopäätökset. Halutessaan luoda esimerkiksi kuvan kirjanpidosta raskaana ja hyödyttömänä, kirjoittaja voi mielipiteensä suoran ilmaisemisen sijaan kuvailla pienyrittäjän päivää ja siihen kuuluvaa kirjanpidollista työtä tavalla, jossa työn monimutkaisuus, vaatavuus ja siihen kuluva aika korostuvat. Kuvailemalla yksityiskohtaisesti jokaisen lainsäädännön vaatimuksineen ja korostamalla työhön kuluva aikaa kirjoittaja saa lukijan itse päättämään tarinan perusteella kirjanpidon kohdistavan pienyrittäjään kohtuuttomia vaatimuksia.

Määrällistämistä retorisenä keinona käsitellessään Jokinen (1999b) viittaa Potteriin, Wetherelliin ja Chittyyn (1991), kehottaen kiinnittämään huomiota siihen, mitä määrällisestäään, kuinka määrällistämistä käytetään ja mitkä määrällistämisen funktiot ovat. Määrällistäminen voi olla joko numeromuotoista tai kuvailevaa. Jälkimmäisessä tapauksessa asioita voidaan esimerkiksi järjestää laatusanoilla kuten pieni, suuri, pienempi tai suurin. Ääri-ilmaisut voivat määrällistämisen lisäksi toimia myös omana retorisenä keinonaan, ilmaisussa kuten joka kerta, ei koskaan, täysin, ei mitään. Ääri-ilmaisuilla voidaan korostaa tai häivyttää kuvatus kohteen piirteitä, sekä ohjata keskustelua haluttuun suuntaan. Jos esimerkiksi väitetään keskustelunaiheen nousevan esiin *joka kerta* lainsäädäntötyön yhteydessä, keskustelu keskittyy helposti aiheen yleisyyteen sen sijaan, että aihe itsessään asetettaisiin kyseenalaiseksi.

Metaforia käyttämällä voidaan herättää keskustelussa uusia merkitysyhteyksiä. Jokinen (1999b) viittaa Gilliin ja Whedbeehen, joiden mukaan metaforat voivat luoda kirjoittajan toivomia konnotaatioita tehokkaasti. Oikein valitulla vertauksella voidaan herättää toisessa osapuolella halutun kaltaisia mielikuvia muutaman sanan avulla. Esimerkiksi myöhemmin tässä tutkimuksessa käsitelty käsite *hallinnollinen taakka* herättää mielikuvia raskaudesta ja työläydestä, taakan kantamisesta väsyttävänä ja kuormittavana. Suomalaisessa laskentatoimen sanaston kehityksessä esimerkki metaforien tuomasta sävyerosta on siirtyminen *true and fair view* -käsitteen suomennoksesta *oikeat ja riittävät tiedot* uuteen muotoon *oikea ja riittävä kuva*, jota voidaan pitää edellistä laajempaan. Helsingin kauppakorkeakoulun professori Veijo Riistama kritisoikin muutosta Tilisanomat-lehdessä vuonna 1996: "Laatija ei voi olla vastuussa kaikista niistä 'kuvista', joita lukijoiden mielessä voi syntyä." (Riistama 1996, Salmisen 2002 mukaan).

Viimeiset kuusi retorista keinoa ovat Jokisen (1999b) mukaan vähemmän käytettyjä. Vähintään kolmen tekijän listaaminen luo mielikuvan laajasta ilmiöstä, ja kontrastiparien avulla voidaan luoda mielikuvia kahdesta

vastakkaisesta vaihtoehdosta. Rinnastamalla toinen vaihtoehdoista joko johonkin yleisesti tunnustettuun tosiasiaan tai halveksittuun harhaluuloon voidaan omaa argumenttia vahvistaa. Konkreettisten esimerkkien tehtävä retorisenä keinona on tehdä väitteestä ymmärrettävämpi. Toisto retorisenä keinona viittaa paitsi oman argumentin toistamiseen, myös toisten esittämien väitteiden sitomiseen oman väitteen tueksi. Näin tekstin tai mielipiteen sitominen edeltävään keskusteluun voidaan nähdä tapana tehdä omasta väitteestä uskottavampi.

Oletettuun vasta-argumenttiin varautuminen on keino esittää vastaväite ennen toista osapuolta, jolloin väitteeseen on mahdollista reagoida jo ennen kuin se varsinaisesti nousee keskustelun osaksi. Yhtäältä vasta-argumentin nostaminen esille voi olla riski, sillä vastapuoli ei välttämättä käyttäisi sitä keskustelussa. Toisaalta vasta-argumentti on tällä tavoin mahdollista muotoilla itse tavalla, joka tarjoaa parhaat mahdollisuudet sen kumoamiseksi.

### 3.3 Genret ja tekstilajit diskurssianalyysissä

Retoriikan tavoin myös diskurssintutkimuksen käsitys genrestä eroaa arkikielenkäytöstä. Käsitteellä genre tarkoitetaan kielellisen ja sosiaalisen toiminnan yhdistelmää, joka on tunnistettavissa ja vakiintunut (Pietikäinen & Mäntynen 2009). Genret voidaan nähdä yhdistelmänä tietyissä kielenkäyttötilanteissa tavallisesti käytettäviä sosiaalisia toimintatapoja. Otteet samasta genrestä voivat sisältää hyvin erilaisia diskursseja: esimerkiksi mielipidekirjoituksen genre voi tilanteesta ja kirjoittajastaan riippuen sisältää päinvastaisia diskursseja. Toisaalta paikallislehdessä julkaistun mielipidekirjoituksen genre eroaa ammattilehdessä julkaistun mielipidekirjoituksen tai kannanoton genrestä. Jälkimmäisen tekstin oletettu yleisö vaikuttaa sen muotoon ja teksti luultavammin noudattaa ammattiyhteisön sisäisiä viestinnän vakiintuneita muotoja.

Jos lainvalmistelutyöhön liittyvää vastausta lausuntopyyntöön tarkastellaan genrenä, voidaan siinä tunnistaa useita samanlaisina toistuvia toimintatapoja. Lausuntoja pyydetään työryhmän mietinnöstä, jossa käytetty muodollinen ja virallinen kieli ohjaa myös tekstivälitteisen vuorovaikutuksen toista osapuolta vastaamaan samantyyppisiä rakenteita käyttäen. Samalla lausuntopyynnön esittäminen on työryhmältä lausunnonantajille eksplisiittinen lupa käyttää suostuttelevaa kieltä ja ilmaista perusteltu mielipiteensä aiheesta. Toisaalta lausuntogenre sisältää myös sisäänrakennetun valtasuhteen lausuntoa pyytävän ja sen antavan tahon välillä. Sidosryhmien kantaa kysytään, mutta lopullinen päätös muutoksista tehdään toisaalla. Kanta on siis syytä perustella mahdollisimman vakuuttavasti ja neutraalisti päätöksentekijän vakuuttamiseksi.

Genren ohella kirjallisia lähteitä voidaan jaotella myös sen mukaan, kenelle ne on tarkoitettu ja kuka tekstin on kirjoittanut. Koskinen, Alasuutari ja

Peltonen (2005) viittaavat Dahlin (1971) nelikenttään, jonka avulla tekstilähteet voidaan jaotella seuraavasti (taulukko 1):

TAULUKKO 1 LÄHTEIDEN TYYPEJÄ (Dahl 1971).

	Henkilökohtaiset lähteet	Institutionaaliset lähteet
Salaiset lähteet	Päiväkirjat, yksityiskirjeet ja muut intiimit lähteet	Sisäiset työdokumentit, salaiset raportit, ohjeet, muistiot ym.
Julkiset lähteet	Sanomalehtikirjoitukset, lentolehtiset, avoimet kirjeet (kirjoittaja nimetty)	Määräykset, julistukset, asetukset, lait, julkilausumat, asiakirjat

Esimerkiksi lähteen alkuperäinen yleisö vaikuttaa siinä käytettyyn kieleen. Rajoitetusti julkinen, esimerkiksi tiettyä ammattiryhmää varten kirjoitettu teksti sisältää erilaisia sanastollisia valintoja kuin laajemmalle yleisölle suunnattu teksti. Täten tutkimusaineistoa valitessa täytyy ottaa huomioon, millaisesta tekstilähteestä on kysymys. Institutionaaliset, julkiset lähteet ovat mukaan useimmiten pisimmälle virallistettuja ja harkittuja. (Koskinen ja muut 2005.) Diskurssintutkimuksen näkökulmasta voitaisiin sanoa, että virallistetun ja harkitun kirjallisen tekstin kohdalla voidaan pieniäkin poikkeamia pitää merkittävämpinä kuin puhutussa, välittömässä vuorovaikutuksessa. Lausuntopyyntöön vastaaminen asettuu genrenä julkisen ja salaisen välimaastoon, sillä lausunnot on kirjoitettu rajatulle yleisölle eli lausunnon pyytäneelle työryhmälle, mutta myös muille lausunnon myöhemmin lukemaan pääseville sidosryhmille. Huomionarvoista on, että jo lausuntopyynnössään kirjanpitolain uudistusta valmistellut työryhmä ilmoittaa lausunnon mahdollisille antajille saatujen lausuntojen olevan julkisia ja kertoo niiden julkaisemisesta työ- ja elinkeinoministeriön verkkosivuilla (TEM 2014b).

Young (2003) toteaa kirjanpitoa säätelevien US GAAP -standardien aseman virallisina, vakavina teksteinä korostuvan niiden kielellisen ulkoasun ansiosta. Rajatulle ammattikunnalle, kirjanpitoammattilaisille, tarkoitetut standardit sisältävät pitkiä lauseita ja hyvin muodollista kieltä, joka vaatii lukijaltaan keskittymistä ja toistuvia lukukertoja. Myös hallituksen esityksen muotoon kirjoitettu kirjanpitolain uudistustyöryhmän mietintö on hyvin muodollista kieltä, ja asettuu muodoltaan samaan genreen standardien kanssa. Tekstin muotoilu valmiiksi hallituksen esitykseksi voidaan katsoa myös yritykseksi lainata lakiesitysten arvostusta ja luoda kuvaa mietinnöstä hiottuna, valmiina lakitekstinä. Mietinnön muodollisuus ohjaa myös lausuntojen genreä muodolliseen suuntaan ja antaa vaikutelman lähes valmiista laista, jonka muuttaminen on mahdollista vain erittäin hyvin perusteltujen argumenttien perusteella.

## 4 AINEISTO JA TUTKIMUKSEN KULKU

Aineistolähtöisen laadullisen tutkimuksen tapauksessa aineiston valinta ja sen valinnassa käytetyt kriteerit ovat tärkeässä asemassa. Perinteisesti laskenta-alan ajattelua on tutkittu diskurssianalyysin keinoin ennen kaikkea oppikirjoja ja ammattilehtikirjoittelua analysoimalla. Aikaisemman diskurssintutkimuksen käytännöstä poiketen tutkimuksen kohteeksi ei valittu perusluonteeltaan julkista ja julkaistavaksi tarkoitettua mediasisältöä. Sidosryhmien keskuudessa vallitsevista asenteista katsottiin voitavan oppia syvemmin valitsemalla aineistoksi vaikuttamistarkoituksessa kirjoitetut, lainsäädäntötyön avoimuuden ansiosta julkiset mutta alkuperältään rajatulle yleisölle osoitetut kirjanpitolainsäädännön uudistustyötä koskevat lausunnot.

Aineiston rajaamistyö oli tehty tutkijan puolesta jo sidosryhmien itsensä toimesta, sillä ministeriön asettaman työryhmän lausuntopyyntöön voidaan olettaa saatavan vastauksia alan keskeisiltä ja sen kehityksestä kiinnostuneilta toimijoilta. Koska tarkoituksena oli tarkastella alalla vallitsevia diskursseja kokonaisuutena, aineiston tarkempaa rajaamista ei pidetty mielekkäänä.

Lyhyen aikavälin sisällä annetut lausunnot mahdollistavat poikittaisen ulottuvuuden lisäämisen aiemmin tässä tutkimuksessa esitellyn historiallisen, pitkittäistutkimuksellisen näkökulman rinnalle. Samalla on kuitenkin Näsin (1990) tavoin huomautettava, että aikalaisaineiston analysoiminen täysin objektiivisesti on mahdotonta. Historiantutkimuksessa ongelma on tunnettu, ja tutkijan aseman nykyhetken osana tiedetään vaikeuttavan nykyhetken asti ulottuvia kehityksiä (Näsi 1990). Diskurssianalyysin subjektiivisen luonteen vuoksi tätä objektiivisuuden puutetta ei kuitenkaan tämän tutkimuksen kannalta pidetä ongelmallisena.

Tässä luvussa esitellään lyhyesti tutkimuksessa käytetty aineisto, sen alkuperä sekä analyysityön kulku.

## 4.1 Kirjanpitolain uudistukset -mietinnön lausuntokierros

Euroopan unionin uuden tilinpäätösdirektiivin vaatimien kansallisten lakimuutosten valmistelua varten perustettiin työ- ja elinkeinoministeriössä Kirjanpitolain uudistukset -työryhmä syksyllä 2013 (TEM 2013). Muotoiltuaan oman mietintönsä ja ehdotuksensa hallituksen esityksen pohjaksi, työryhmä pyysi lausuntoa mietinnöstä eri sidosryhmiltä lokakuussa 2014. Yhteensä lausuntopyyntö lähetettiin 48 eri taholle (TEM 2014b).

Työryhmän kokoonpanon osalta mielenkiintoinen ero verrattuna vuoden 1992 kirjanpitolakiuudistuksen valmisteluun on se, ettei verohallinnolla ollut edustajaa uusimman lakiuudistuksen valmisteluvaiheessa. Sen sijaan verohallinnolta pyydettiin lausuntoa työryhmän laatimasta mietinnöstä, yleisen lausuntopyynnön yhteydessä. Muutosta työryhmän kokoonpanossa voidaan pitää merkinä verotuksen ja kirjanpidon hitaasti muuttuvasta suhteesta. Uusimman lakimuutoksen yhteydessä verohallinto on yksi mielipiteensä lakimuutoksesta esittävä sidosryhmä muiden joukossa.

Toinen ero vuoden 1992 lain valmistelutyöhön on korkeakoulujen asema sekä työryhmätyöskentelyssä että lausuntokierroksen aikana. Vuoden 2016 uudistusta varten lausuntoja pyydettiin seitsemältä suomalaiselta laskentatoimen alan koulutusta järjestävältä korkeakoululta, mutta vain yksi korkeakouluista esitti lausuntonsa. Vuoden 1992 lain valmistelutyössä sen sijaan lausunnot saatiin neljältä eri korkeakoululta, sen lisäksi että työryhmässä oli viidennen korkeakoulun edustaja. Tätä eroa voidaan pitää osoituksena akateemisen keskustelun merkityksen muuttumisesta edellisen lakiuudistuksen jälkeen.

Lausuntoja vastaanotettiin 4.12.2014 ja 27.2.2015 välisenä aikana yhteensä 27 kappaletta. Pituudeltaan lausuntotekstit vaihtelevat muutaman rivin lausumattajättämisilmoituksesta 23 sivun mittaiseen lausuntoon. Sidosryhmien vastaukset työryhmän lausuntopyyntöön ovat saatavilla kokonaisuudessaan sähköisesti työ- ja elinkeinoministeriön verkkosivuilla. Aineisto noudettiin ministeriön verkkosivuilta ja maltillisen kokonsa vuoksi päätettiin analysoida koko laajuudessaan mahdollisimman kattavan yleiskuvan saavuttamiseksi.

Tutkiessaan vuoden 1992 kirjanpitolakiuudistusta, Pirinen (1996) jakoi lainsäädäntötyöhön jollain tapaa osallistuneet tahot kolmeen osaan: kirjanpitolaidon käyttäjiin, sen luojiin ja sääntöjen luojiin. Pirisen (1996) käyttämää kolmijakoa mukailten vuoden 2016 kirjanpitolain valmisteluvaiheessa lausunnon antaneet tahot voidaan jakaa seuraavasti (taulukko 2):



## TAULUKKO 2 LAUSUNTOPYYNTÖÖN VASTANNEET TAHOT

## Kirjanpito tiedon käyttäjät (16)

Ernst & Young Oy  
 Finanssialan Keskusliitto ry  
 Finanssivalvonta  
 FinnWatch ry  
 HTM-tilintarkastaja Lasse Åkerblad  
 Kepa ry  
 Kilpailu- ja kuluttajavirasto  
 Patentti- ja rekisterihallitus  
 PricewaterhouseCoopers Oy  
 Sisäministeriö  
 Sosiaali- ja terveystieteiden ministeriö  
 Suomen Asiakastieto Oy  
 Tilintarkastuslautakunta  
 Turun yliopisto  
 Verohallinto  
 Yritystutkimus ry

## Kirjanpito tiedon luojat (7)

Elinkeinoelämän keskusliitto ry  
 Keskuskauppakamari ry  
 Suomen Kuntaliitto ry  
 Suomen Yrittäjät ry  
 Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry  
 Taloushallintoliitto ry  
 Talousteema Oy

## Sääntöjen luojat (4)

Suomen Tilintarkastajat ry  
 Oikeusministeriö  
 Opetus- ja kulttuuriministeriö  
 Valtiovarainministeriö

Lausuntojen antajissa on sekä yrityksiä, kirjanpito velvollisten etujärjestöjä, tilitoimistoja ja tilintarkastajia edustavia etujärjestöjä, kansalaisjärjestöjä että julkisen sektorin toimijoita. Lausunnonantajat asemoivat itsensä sidosryhmäkentälle lausunnoissaan erilaisin kielellisin keinoin. Valtionhallintoa edustavien ministeriöiden lausunnoissa puhuja on aina ministeriö, joka *esittää, katsoo, pitää perusteltuna* ja niin edelleen. Ministeriöiden ohella myös muut viranomaiset ovat kirjoittaneet lausuntonsa pääasiassa yksikön kolmannessa persoonassa, toimijana lausunnoissa on virasto. Näin kantansa esittävät Finanssivalvonta, Kilpailu- ja kuluttajavirasto, Patentti- ja rekisterihallitus ja verohallinto kuten myös julkisia tehtäviä kantavat Keskuskauppakamari ja sen alainen Tilintarkastuslautakunta. Samankaltaista persoonatonta lausuntatapaa jatkavat myös kansalaisjärjestöt Kepa ja FinnWatch. Julkisen sektorin edustajat Kuntaliitto ja Turun yliopisto ottavat nekin kantaa yhteisönsä nimissä.

Yrityskenttää edustavat tahot sen sijaan käyttävät myös monikon ensimmäistä persoonaa, vaikka Suomen Asiakastiedon, Yritystutkimuksen ja Suomen Tilintarkastajien lausunnot pääasiassa noudattavat virastomaista linjaa. Yksikön kolmannen persoonan sijasta monikon ensimmäistä persoonaa käyttävät liiketoimintamaailman edustajat haluavat kenties korostaa edustavansa alan ammattilaisista koostuvaa ryhmää. Tällä tavalla lausuntonsa muotoilevat alan suuret yritystoimijat Ernst & Young ja PricewaterhouseCoopers, mutta myös etujärjestöt Elinkeinoelämän keskusliitto, Finanssialan Keskusliitto, Suomen Yrittäjät ja Taloushallintoliitto. Henkilökohtaisimmin kantaa ottavat lausunnoissaan HTM-tilintarkastaja Lasse Åkerblad ja Talousteema, joiden molempien lausunto on kirjoitettu yksikön ensimmäisessä persoonassa. Ne voitaneen siis tulkita pääasiassa elinkeinonharjoittajan henkilökohtaisiksi mielipiteiksi.

Tutkiessaan FASB-lautakunnalle lähetettyjä kirjallisia kommentteja Saemann (1999) totesi, että tilinpäätöstietojen laatijat todennäköisimmin vastustavat yhdenmukaisuuteen ja lisääntyneeseen avoimuuteen johtavia muutoksia, kun taas tilinpäätöstietojen käyttäjät kannattavat niitä. Saemann (1999) erottaa tilintarkastajat kolmanneksi ryhmäksi, joka vastustaa yhdenmukaisuutta mutta kannattaa avoimuuden lisäämistä. Edellä olevassa jaottelussa tilintarkastajat on sisällytetty kirjanpitolain käyttäjät -ryhmään. Vaikka tutkimuksen tarkoituksena ei ole kartoittaa sidosryhmien välisiä eroavaisuuksia, voidaan Saemannin (1999) saamista tuloksista päätellä, että näin monipuolisen sidosryhmäjoukon keskuudesta nousee useita erilaisia, mahdollisesti jopa vastakkaisia diskursseja muutoksiin liittyen.

## 4.2 Alustavat tulokset

Tutkimuksen tarkoituksena ei ollut jaotella annettuja lausuntoja teemoittain tai muodostaa lausunnoista ryhmiä sen mukaan, mitä diskursseja ne sisältävät. Aineistoa haluttiin kohdella yhtenäisenä kokonaisuutena, josta esiin nousevia diskursseja voitaisiin diskurssianalyyttisin perustein käyttää hyväksi muutosta koskevan yleiskuvan luomiseksi. Analyysin tavoitteena on tutkimuskysymysten avulla tavoittaa käsitys siitä, millaisia tapoja suhtautua kirjanpitolaan ja -alan muutokseen on havaittavissa suomalaisen kirjanpitolaan sidosryhmien keskuudessa yleisesti.

Ensimmäisessä vaiheessa aineisto luettiin läpi useita kertoja kokonaisuudessaan. Odotusten mukaisesti lausuntotekstit olivat luonteeltaan pääosin muodollisia ja kieleltään huoliteltuja. Valmisteleavan vaiheen lukukertojen aikana esiin nousseet toistuvat käsitteet ja teemat merkittiin teksteihin, ja niistä muodostettiin eri lausunnoista yhdistettyjä tekstikokonaisuuksia. Näin hahmoteltiin, millaisista näkökulmista, mihin liittyen ja mitä kielellisiä keinoja käyttäen muutosta kommentoitiin lausunnoissa kokonaisuutena. Teemoittelun tarkoituksena ei ollut sitoutua

tiettyyn jakoon, ja analyysin edetessä havaittiinkin aineistosta nousevien diskurssien limittyvän toisiinsa teemarajojen ylitse.

Alustavan analyysin aikana lausunnoista löydettiin runsaasti viittauksia sidosryhmiin kuten verottaja ja rahoittajat, kirjanpitoon hallinnollisena taakkana, lainsäädäntöön suhteessa käytäntöön, elektronisen kirjanpidon haasteisiin sekä kirjanpidon avoimuuteen. Myös suhde uudistustyön käynnistäneeseen direktiiviin, kansainvälisiin standardeihin ja vertailu muihin maihin oli läsnä useissa lausunnoissa.

Löydettyjä alustavia tuloksia tarkasteltiin suhteessa tutkimuskysymyksiin ja löydettyjen viittausten yleisyyteen aineistossa. Voimakkaimmin ja useimmin kantaa otettiin pienyrityshelpotuksiin ja pääomalainan kirjanpitoon koskeviin muutoksiin, joten tutkimus päätettiin keskittää pääasiassa näihin teemoihin liittyviin diskursseihin. Aineistoa käsitellessä pyrittiin varmistamaan se, että vaikka aineistoa käsiteltiin yhtenäisenä kokonaisuutena, yksittäisen lausunnon sisällöstä ei analyysivaiheessa tehtäisi laajempia johtopäätöksiä. Laajempaa kommentointia herättäneet teemat ja niihin liittyvä puhe vaikuttivat tälläkin perusteella hedelmällisimmiltä analysointikohteilta.

E erityisen mielenkiintoisena näyttäytyi jo alustavan tutkimuksen aikana lähes sanatakkaisesti samankaltaisena aineistossa toistuva käsite *hallinnollinen taakka* ja siihen vahvasti liitetty *keventämisen* käsite. Tämän lisäksi tarkempaan analyysiin valittiin myös käytännön ja lainsäädännön suhteeseen liittyvä puhe, jossa havaittiin historiallisia viittauksia ja joka siksi koettiin mielenkiintoiseksi sisällyttää tutkimukseen. Käytäntöpuheesta löydettiin kaksi eri näkemystä siitä, millaisia vaikutuksia lainsäädännöllä voi olla käytännön työhön kentällä. Kolmanneksi tarkemmin tutkittavaksi teemaksi valittiin sidosryhmiä koskeva puhe, erityisesti verottajaa käsittelevät tekstiotokset, verotuksen ja kirjanpidon historiallisesti läheisestä suhteesta johtuen.

Aineistosta nousi alustavan analyysin aikana neljä diskurssia, jotka nimettiin seuraavasti perustuen niiden luomaan kuvaan muutoksesta: Vapautuksen diskurssi, Merkityksettömyyden diskurssi, Haitallisuuden diskurssi ja Mahdottomuuden diskurssi. Tarkemman analyysin tuloksia käsitellään seuraavassa luvussa.

## 5 MUUTOKSEN NELJÄ DISKURSSIA

Tässä luvussa esitellään alustavan analyysin perusteella valitut neljä diskurssia ja käsitellään niitä syvemmin tekstiotteita hyödyntämällä. Lisäksi esitellään diskursseihin liitettyjä retorisia keinoja, joilla diskursseja on lausunnoissa pyritty vahvistamaan.

Eri diskurssit on nimetty tavalla, joka kuvastaa niiden suhtautumista kirjanpitolainsäädännön muutokseen. Vapautuksen diskurssissa muutosta pidetään välttämättömänä ja nykytilannetta yrittäjälle kohtuuttoman raskaana. Vapautuksen diskurssissa kirjanpidon ja tilinpäätöksen laatiminen on ylimääräistä työtä, joka tehdään vain viranomaisten pakottamana. Merkityksettömyyden diskurssissa muutosta pidetään näennäisenä ja käytännöstä vieraantuneena. Lainsäädännön muutoksella ei nähdä olevan vaikutusta kirjanpitolain noudattajiin, jotka ovat ratkaisseet aikaisemman lainsäädännön ongelmakohdat itsenäisesti. Haitallisuuden diskurssissa käytännöstä vieraantuneisuuden teema jatkuu, mutta merkityksettömyyden sijaan lainsäädännön muutoksella on yrityksen toimintaan suoranaisia negatiivisia vaikutuksia.

Viimeisenä esitelty Mahdottomuuden diskurssi vetoaa kirjanpidon perinteeseen ja perinteisesti tärkeisiin kirjanpito- ja tilinpäätöstietojen käyttäjiin: rahoitusalaan ja erityisesti verottajaan. Mahdottomuuden diskurssi käyttää kirjanpidon pääasiallisen yleisön kirjanpitovelvollisille esittämiä vaatimuksia ja erityisesti kirjanpidon ja verotuksen läheistä suhdetta perusteluna sille, miksi Vapautuksen diskurssissa kuvattu keventämisen ihanne on toteuttamiskelvoton.

Diskursseja vahvistavia retorisia keinoja esitellään tekstiotteisiin tukeutuen kunkin diskurssin yhteydessä. Aineiston retorisen sisällön perinpohjainen analyysi ei ollut tutkimuksen tarkoituksena, joten esiteltäviksi on valittu kielellisesti mielenkiintoisimpia ja esille nousseiden diskurssien vahvistamiseen tiukimmin liittyneitä retorisia keinoja.

Suorat lainaukset lausunnoista on jäljempänä erotettu muusta tekstistä kursivoimalla ne.

## 5.1 Vapautuksen diskurssi

Hallinnollisen taakan käsite on suomalaisessa poliittisessa keskustelussa tuttu, ja esiintyy esimerkiksi vuosina 2009–2012 työ- ja elinkeinoministeriön alaisuudessa toteutetussa hallinnollisen taakan vähentämishjelmassa. Perusmerkitykseltään hallinnollinen taakka on se osa yrityksen kustannuksista, joka syntyy puhtaasti lainsäädännön noudattamisesta. Käsite mainitaan myös Kirjanpitolain uudistukset -työryhmän mietinnössä (Kaisanlahti ja muut 2014), jossa tuodaan esille taakka-kielikuvaan sopiva *keventämisen* käsite:

*Direktiivin ja lakiehdotusten keskeisenä tarkoituksena on keventää tilinpäätössääntelyä etenkin pienyrityksille aiheutuvia [sic] hallinnollista taakkaa.*

Myös lausuntopyyntöön saaduissa vastauksissa kuvaa *taakasta* ja sen *keventämisestä* käytetään runsaasti. Retorisesti tarkasteltuna kyseessä on metafora, jota käyttämällä hallinnolliseen työhön saadaan tehokkaasti liitettyä mielikuvia rasittavuudesta ja vaivalloisuudesta. Lausunnoissa taakka ja sen keventäminen kuitenkin laajentuu koskemaan aikaisemmin esitellyn määritelmän lisäksi kirjanpitoa yleensä. *Hallinnollisen taakan* synonyymina käytetty *hallinnollinen rasite* ilmentää asennetta kirjanpitoa kohtaan: hallinto ja kirjanpityö sen osana on yritykselle raskas taakka, ei yksi yritystoiminnan välineistä. Tämän taakan ohella *keventämistoimenpiteet* tarkoittavat myös *taloudellisen raportoinnin vaatimusten keventämistä*. Keventämisestä puhumalla luodaan retorisesti kuva vaatimuksista, jotka ovat tällä hetkellä liian raskaat.

Myös erilaiset uuden lainsäädännön mukanaan tuomat *helpotukset* pienyrityksille ovat diskurssissa tärkeässä osassa. Ne kuvataan suorastaan välttämättömiksi pienyrittäjän liiketoiminnalle. Finanssivalvonnan lausunnossa Vapautuksen diskurssiin liitetään myös *yritystoiminnan aloittamisen kynnyksen poistaminen*. Vastakohtana tarvittavalle muutokselle kuvataan siis nykytilanne, jossa kirjanpitovelvollisuus vaikeuttaa pienyrittäjän toimintaa siinä määrin, että se muodostaa suoranaisen kynnyksen yritystoiminnan aloittamiselle, esteen joka on ylitettävä yrityksen perustamiseksi.

Vapautuksen diskurssissa *jäsenvaltio-optioita* tai *kansallista harkintaa* lainvalmistelutyössä käyttänyt työryhmä näyttäytyy sankarina, joka *helpotusten* avulla pelastaa puolustuskyvyttömän pienyrittäjän tilanteesta, jossa työaika syö *turhan byrokratian pyörittäminen*. Työryhmällä on ollut mahdollisuus valita direktiivin sallimissa rajoissa *helpotus tai kiristys*, kyse ei siis ole vapautumisesta vaan nimenomaisesti vapauttamisesta. Kirjanpitoliedolla ei diskurssissa vaikuta olevan varsinaista vastaanottajaa tai käyttäjää, sitä tuotetaan vain jotta lain vaatimukset tulisivat täytetyiksi. Vapautuksen diskurssissa kirjanpito, erityisesti kahdenkertainen kirjanpito pienyrityksissä, näyttäytyy turhana ja ylimääräisenä työnä joka tulisi minimoida, kuten tässä otteessa Talousteeman lausunnosta:

*Pienimmille yrityksille tilinpäätöksestä syntyvät hyödyt ovat varsin mitättömät, jolloin kirjanpidosta aiheutuneiden kustannusten pitää myös olla pienet.*

Diskurssin ja siihen liitettyjen retoristen metaforien voimakkuus on näkyvässä siinä, että vapautumisen kielikuvaa käytetään silloinkin, kun muutokseen sinänsä suhtaudutaan negatiivisesti, kuten tässä HTM Lasse Åkerbladin lausunnossa:

*Ehdotus vapauttaa lisää yrityksiä toimintakertomuksen laadintapakosta --- kun samaan aikaan Ruotsi ja Tanska eivät ole ketään vapauttaneet eivätkä vapautta nytkään ketään.*

Keventämisen käsitteen osalta on mielenkiintoista, että kriittisissä puheenvuoroissa huolta kannetaan hallinnollisen taakan *lisääntymisestä*, ei sen muuttumisesta raskaammaksi.

Vapautuksen diskurssia vahvistetaan useiden erilaisten retoristen keinojen avulla. Erityisesti korostuu erilaisten tunteisiin vetoavien metaforien käyttö diskurssin vahvistamisessa. Edellä kuvailut metaforiset keinot kuten *taakasta ja kynnyksestä* puhuminen liittävät lainsäädännön uudistamisen kirjanpitotyön aiheuttaman rasituksen ja ponnistelun helpottamiseen. Kansalliseen harkintaan liittyen Suomen Tilintarkastajat käyttävät lausunnossaan kansallisen *liikkumavaran* metaforaa, jonka avulla luodaan kuvaa ulkoisten rajoitteiden puitteissa parhaansa tekevästä kansallisesta lainsäätäjistä. Metaforan tehokkuutta havainnollistaa verohallinnon lausunnon varsin erilainen sanavalinta samaan teemaan liittyen, *liikkumavaran* sijaan lausunnossa käytetään ilmaisua *vapaaehtoiset muutokset*.

Elinkeinoelämän Keskusliiton lausunnossa vapautuksen diskurssia vahvistetaan retorisesti valmistautumalla vastaväitteeseen jo ennalta:

*Esitettyjen vasta-argumenttien mukaan liikkeenharjoittajat joutuisivat kokoamaan ja laatimaan raportteja eri sidosryhmille ilman yhtenäistä mallia ja tästä olisi seurauksena mahdollisesti hallinnollista taakkaa ja lisäkustannuksia. --- Katsommekin edellä esitetyn mukaisesti, että enemmän hallinnollista taakkaa ja kustannuksia liikkeenharjoittajille kuitenkin aiheutuu siitä, että kaikki liikkeenharjoittajat pakotetaan laatimaan tilinpäätös ja pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa --*

Vasta-argumentteihin varautumista voidaan pitää kannattavana, sillä tässä kuvattuja vasta-argumentteja nousi esiin osana myöhemmin tässä luvussa esiteltyjä Haitallisuuden ja Mahdottomuuden diskursseja. Tekstiotteessa esiintyy myös Vapautuksen diskurssin esittämä tarvittavan muutoksen vastakohta ja nykytilan kuvaaja, *pakko*. Samassa lausunnossa mainitaan, että muutos on uskallusta vaativa siirtymä *pois pakolla ohjaamisesta*. Erityisesti Elinkeinoelämän Keskusliiton lausunnossa painotetaan *pakon* vastakohtana *valinnanvapautta*. Lainsäädännön valmistelutyön yhteydessä retorinen vastinpari *vapaus* ja *pakko* ovat mielenkiintoinen valinta, onhan lainsäädäntö lähtökohtaisesti oikeushenkilöitä sitovaa ja käytöstä ohjaavaa.

## 5.2 Merkityksettömyyden diskurssi

Merkityksettömyyden diskurssi asettaa lainsäädännön vastakkain käytännön ja alalla vallitsevan todellisuuden kanssa. Diskurssi kyseenalaistaa lainsäädännön merkityksen ylipäänsä, ja erityisesti lainsäädännön muutoksen mahdolliset vaikutukset. Lainsäädäntöä ja sen muotoilua kuvataan epäselviksi ja vaikeasti luettavaksi, tosin mietinnön esittämä rakenne *helpottaa lain lukemista erityisesti maallikoiden näkökulmasta*. Tässä diskurssissa lakia valmistellut työryhmä ei ole sankari, vaan asiaa käytännöstä vieraantuneena valmisteleva taho. Lain ovat laatineet lakiasiantuntijat, mutta sitä käyttävät ja noudattavat yrittäjät, tavalliset kansalaiset eli *maallikot*, jotka tarvitsevat erilaisia apukeinoja *hahmottamisen helpottamiseksi*.

Kirjanpito laaditaan Vapautuksen diskurssin tavoin myös Merkityksettömyyden diskurssissa pääasiassa lainsäädännön noudattamiseksi, mutta tästä aiheutuva työmäärä ja sen tuomat ongelmat on liike-elämässä ratkaistu omatoimisesti. Lainsäätäjällä ei tässä diskurssissa ole roolia alan kehityksessä, eivätkä nyt ehdotetut muutokset vaikuta käytännön työhön.

Toisin kuin Vapautuksen diskurssissa, lain mahdollistama harkinta ei ole yrittäjän vapauttamista, vaan hän joutuu ohjeistuksen epätarkkuuden vuoksi harrastamaan *knoppologista pähkäilyä*. Jopa Tilintarkastuslautakunnan lausunnon mukaan mietinnössä esitelty maksuperusteinen tilinpäätös on *vaikea hahmottaa sekä teoriassa että käytännössä*. Talousteeman lausunnossa epäillään sitä, onko työryhmällä lainkaan *päivittäistä käytännön tuntumaa* kirjanpidon laadintaan pienenyrityksissä.

Siinä missä Vapautuksen diskurssissa kirjanpidon ja tilinpäätöksen laatiminen näyttäytyy raskaana hallinnollisena taakkana, jota on lainsäädännön avulla kevennettävä, Merkityksettömyyden diskurssissa ongelma on jo ratkaistu ulkoistamisen ja erityisesti *teknologian* avulla. Diskurssi asettaa kyseenalaiseksi, onko muutoksella *todellisuudessa konkreettisia vaikutuksia* yritysten työmäärään ja mitkä ovat muutoksen tuomat *konkreettiset muutokset eri yritysluokissa*. Tilinpäätöksen laatiminen ei ole Merkityksettömyyden diskurssissa enää *hallinnollisen taakan kysymys*. Hallinnollisen taakan keventäminen lainsäädännön tavoitteena asetetaan tältä osin kyseenalaiseksi, kuten tässä Tilintarkastuslautakunnan lausunnossa:

*Taloudellisen raportoinnin digitalisoitumisen myötä tilinpäätöksen laatiminen ei aiheuta merkittävää hallinnollista taakkaa pienillekään kirjanpitovelvollisille, joista yksityisille liikkeenharjoittajille nyt ehdotetaan helpotuksia.*

Kirjanpito ei todellisuudessa enää vaadi työtä lainkaan, kuten tästä Keskuskauppakamarin lausunnon otteesta voi päätellä:

*Kahdenkertainen kirjanpito syntyy automaattisesti nykyisissä sähköisissä taloushallinnon järjestelmissä.*

*Automaattisesti* syntyvän kirjanpidon sääntelyn helpottaminen ei helpottaisi yrittäjien arkipäivää, päinvastoin. Yhdenkertaisen kirjanpidon jälkeen tilinpäätöksessä tarvittavat selvitykset *tuottaa todennäköisesti enemmän työtä*, tarkemmin ilmaistuna *manuaalista työtä*.

Toinen Merkityksettömyyden diskurssin esittämä hallinnollisen taakan keventäjä ovat tilitoimistot, jotka suojaavat yrittäjää taakan kantamiselta lainsäädäntöä tehokkaammin. Tilintarkastuslautakunnan lausunnossa tilinpäätös syntyy yrityksen ohella myös tilitoimistossa kuin itsestään:

*Suuri osa pienistä yrityksistä, säätiöistä ja yhdistyksistä teettää kirjanpidon tilitoimistolla, joka tuottaa tilinpäätöksen lähes automaattisesti.*

Myös Merkityksettömyyden diskurssia vahvistetaan lausunnoissa erilaisin retorisin keinoin. Talousteeman lausunnossa työryhmän kokoonpanon kritisoinnista rakennetaan vakuuttavampi toteamalla, että nanoyritysluokan yrittäjien sisällyttäminen työryhmään olisi *tuonut yrittäjien äänen kuuluville*. Näin pienyrittäjien puuttuminen työryhmästä saadaan ääneen ja kuulemiseen liittyvää metaforaa käyttämällä vaikuttamaan suorastaan tarkoitukselliselta yrittäjien hiljentämiseltä. Työryhmän kokoonpanon lisäksi myös uudistusten hyödyllisyyden kyseenalaistamista vahvistetaan retorisesti. Lausuntonsa pääasiassa monikon ensimmäisessä persoonassa kirjoittanut Suomen Tilintarkastajat käyttää tosiasiapuhetta retorisena keinona, ja etäännyttää kysymyksen varsinaisesta kysyjästään yleisemmäksi huolenaiheeksi passiivista käyttämällä:

*Voidaankin kysyä, aiheuttaako uusi helpotukseksi tarkoitettu yrityskokoluokka vain enemmän sekaannusta?*

HTM Lasse Åkerbladin lausunnossa käytetään määrällistämistä retorisena vahvistuskeinona. Seuraavassa otteessa henkilökohtaisesta arviosta rakennetaan vakuuttavampi käyttämällä sanallisen, kuvailevan määrällistämisen lisäksi myös täsmällistä numeroilmaisua. Kuvailevaa ääri-ilmaisua *kaikki* vahvistetaan mitä ilmeisimmin kirjoittajan omaan arvioon perustuvalla prosenttiluvulla:

*Itse arvioin, että käytännössä kaikki (~95 %) pienet yritykset - mukaan lukien ammatinharjoittajat - ovat ulkoistaneet kirjanpitoinsa tilitoimistoille.*

Käytännön ratkaisujen korostamisen lisäksi Merkityksettömyyden diskurssi argumentoi sen puolesta, ettei yrityksen *juridinen* tai *oikeudellinen muoto* määrittäisi sen kohtelua. Diskurssissa korostetaan, että *käytännössä* pieni osakeyhtiö eroaa liikkeenharjoittajasta vain juridisesti tarkasteltuna, ja *toiminta voi olla käytännössä yhtä laajaa kuin keskisuurilla osakeyhtiöillä*. Toisaalta kaikkien liikkeenharjoittajien liiketoiminnan laajuus ei *tosiasiallisesti edellytä* kahdenkertaista kirjanpitoa.



Liikkeenharjoittajien ryhmää pyritään tässä diskurssin vahvistamiseksi jakamaan retorisesti kahteen kategoriaan, aitoihin pienyrittäjiin ja liikkeenharjoittajan ominaisuudessa laajaa liiketoimintaa harjoittaviin. Jälkimmäisen ryhmän oikeus ehdotettuihin helpotuksiin asetetaan kyseenalaiseksi ja sen katsotaan olevan epäreilua pieniä osakeyhtiöitä kohtaan, jotka todellisuudessa tulisi rinnastaa liikkeenharjoittajien pienyrittäjäkategoriaan. Toisaalta esimerkiksi suojasatamasäännöksen rajaaminen vain osakeyhtiöille tekee säädöksestä *näennäishelpottamista* ja helpotuksista *näennäishelpotuksia*.

Kategorisointia retorisena keinona käytetään Merkityksettömyyden korostamiseen myös Tilintarkastuslautakunnan lausunnossa, jossa yritykset jaetaan lainkuuliaisiiin ja harmaata taloutta harjoittaviin. Jälkimmäiseen ryhmään ei katsota pystyttävän lainsäädännöllä vaikuttamaan:

*TILAn mielestä työryhmän esittämillä lainmuutoksilla ei ole vaikutusta harmaan talouden torjunnan kannalta, koska nykyisinkään säännöksiä noudattavat ja etenkin tilintarkastuksen kohteena olevat kirjanpitovelvolliset eivät muodosta harmaan talouden ongelmaa.*

Samantyyppiseen rehellisten yritysten ja harmaan talouden harjoittajien kategorisointiin viittaa myös Talousteema lausunnossaan, jossa Merkityksettömyyden diskurssia vahvistetaan samalla myös varautumalla ennalta vastaväitteeseen:

*On väitetty myös, että tilinpäätösten julkistaminen estää harmaata taloutta. Tämäkin väite on järjetön, sillä rikolliset osaavat lähettää väärennetyjä tilinpäätöksiä kaupparekisteriin eikä kukaan niihin reagoi.*

Sekä Tilintarkastuslautakunnan että Talousteeman lausunnoissa lakiuudistuksen tehottomuus ja etäisyys käytännöstä korostuu entisestään, kun uudistuksen lisäksi kyseenalaiseksi asetetaan lainsäädännön kyky vaikuttaa epärehellisten yritysten toimintaan ylipäättään.

### 5.3 Haitallisuuden diskurssi

Merkityksettömyyden diskurssin tavoin Haitallisuuden diskurssi asemoi lainsäädännön ja sen valmistelutyön käytännön elämästä vieraantuneiksi. Merkityksettömyyden ja Haitallisuuden diskurssit esiintyvätkin hyvin usein toisiinsa kietoutuneina eri lausunnoissa. Haitallisuuden diskurssissa vieraantuneisuus ei kuitenkaan johda muutosten näennäisyyteen ja merkityksettömyyteen, vaan muutoksista epäillään aiheutuvan yrityksille hankaluuksia. Mietintöä valmistellut työryhmä ei tässä diskurssissa ole sankari tai merkityksetöntä näennäisyydestä valmisteleva ryhmä, vaan aiheuttaa käytännöstä vieraantuneisuudellaan yrityskentälle haittaa. Kirjanpidon

tärkeimmäksi sidosryhmäksi nousevat viranomaisten sijasta kirjanpitoliedon käyttäjistä rahoittajat, erityisesti kansainvälisellä tasolla.

Pääomalainan tapauksessa korostuu lainsäädännön etäisyys käytännöstä ja pääomalainan kohtelun merkityksestä yrityksille. Diskurssissa esitetään uhkana, että *akateemis-juridisen pohdinnan perusteella* päädytään yritysten kannalta kestävämpään ratkaisuun, jossa pääomalainaa määritellään vieraaksi pääomaksi. *Vallitsevaa kirjanpitokäytäntöä* ei tältä osin tulisi muuttaa, yrityksen vapaus määritellä pääomalainaa tarpeidensa mukaan tulisi siis säilyttää. Pääomalainan tapauksessa *ei muodollis-juridisesti voida yksiselitteisesti päätyä* määrittämään lainan oikeaa paikkaa taseessa.

Myös Haitallisuuden diskurssia vahvistetaan retorisesti eri lausunnoissa. Pääomalainan tilannekohtainen kohtelu esitetään lainsäädännöllistä määrittelyä toimivampana ratkaisuna vetoamalla konkreettisiin esimerkkeihin aikaisemman osakeyhtiölainsäädännön ajalta. Mielenkiintoista esimerkeissä on niiden esittäminen negaation kautta. Esimerkiksi Suomen Yrittäjät toteavat seuraavaa:

*Korostamme vielä, että tiedossamme ei ole pääomalainan omaan pääomalainaan merkitsemiseen liittyviä epäkohtia ajalta, jolloin se oli sallittua.*

Sama negaation kautta vakuuttaminen jatkuu myös esimerkiksi tässä Oikeusministeriön lausunnossa:

*--- aiemmassa lain mukaisessa käytännössä ei --- ollut tiettävästi havaittu olennaisia ongelmia*

Sen sijaan Taloushallintoliitto luottaa pääomalainaa koskevassa puheessaan narratiivin voimaan retorisenä välineenä. Tarinassa luotetaan siihen, että suomalainen lukija pitää Suomen itsenäisyyden juhlarahaston myöntämää pääomalainaa merkinä yrityksen luotettavuudesta, ei sen taloudellisesta ahdingosta:

*Eräässä yksittäistapauksessa yritys oli menettänyt kaupan, koska sen tulkittiin olevan selvitystilassa ja menettäneen oman pääomansa. Yrityksessä oli merkittävä SITRAn myöntämä pääomalainaa. SITRA pyrki perustelevaan pääomalainan luonnetta, mutta tämä ei vakuuttanut ulkomaista osapuolta.*

Kirjanpitolain muutoksen sijaan osakeyhtiölainkin osalta olisi parempi palata aikaisempaan, jolloin *epäkohtia* ja *olennaisia ongelmia* ei ollut.

Haitallisuuden diskurssiin voidaan liittää yritysten kokemien hankaluuksien lisäksi myös viranomaistahoille aiheutuvat ongelmat. Verrattuna Merkityksettömyyden diskurssissa retorisenä keinona käytettyyn kategorisointiin, jossa harmaa talous irrotettiin lainsäätäjän vaikutusvallan piiristä, on sisäministeriön lausunnossa suoritettu kategorisointi erityisen mielenkiintoinen:

*Määrittelyn perusteena olevia enimmäisrajoja ollaan esityksessä korottamassa nykyisestä. Talousrikostorjunnan näkökulmasta on huomattava, että käytännössä suuri osa esitutkinnan kohteena olevista yrityksistä kuuluu määriteltyyn pienyritys-ryhmään ja merkittävilta osin myös mikroyritys-ryhmään. Lähtökohtaisesti uudistettava lainsäädäntö koskettaa siten nimenomaan talousrikostutkinnan kohteena olevia yrityksiä.*

Tässä kategorisointia käytetään paitsi vahvistamaan Haitallisuuden diskurssia, myös päinvastaiseen suuntaan kuin Merkityksettömyyden diskurssin yhteydessä. Talousrikoksista epäiltyjen yritysten ominaisuuksien perusteella laajennetaan epäily ulottumaan koko pien- ja mikroyritysten ryhmään kokonaisuutena. Näin annetaan retorisin keinoin ymmärtää, että mahdolliset tehtävät pienyrityskategorian rajojen muutokset helpottaisivat erityisesti *talousrikostutkinnan kohteena* jo nyt olevia, vilpillistä toimintaa harjoittavia yrityksiä.

#### 5.4 Mahdottomuuden diskurssi

*Verottaja ja verotus* esiintyvät Mahdottomuuden diskurssissa tärkeässä roolissa. Diskurssi viittaa suomalaiseen kirjanpitoperinteeseen, jossa verotuksella ja kirjanpidolla on ollut tiivis vuorovaikutussuhde. Kirjanpitotiedon tärkein käyttäjäryhmä on verohallinto, joten myös kirjanpitolaki on pohjattava tämän sidosryhmän tarpeisiin. Perinteelle ei nähdä vaihtoehtoja, vaan sen katsotaan tekevän muutoksen mahdottomaksi. Jälleen kerran lakia valmisteleva työryhmä asemoidaan käytännöstä ja vallitsevasta tilanteesta tietämättömäksi. Näin ollen työryhmän ehdotuksia ei voida ottaa vakavasti tai pitää toteuttamiskelpoisina. Myös työryhmän ja lakiuudistuksen mahdollisuudet vaikuttaa käytännön työhön ja kentän sääntelyyn asetetaan kyseenalaisiksi.

Mahdottomuuden diskurssissa varsinkin *verotus* vaikuttaa muuttuvan erilliseksi olioksi, jota *varten* on kirjanpitolain vaatimuksista riippumatta *joka tapauksessa* valmisteltava dokumentteja, tarjottava *tarpeelliset tiedot* ja *laadittava laskelmia*. *Verotus* myös *vaatii* yrittäjältä tietynlaista toimintaa, *veroilmoituksen laatiminen edellyttää* tietynlaisen kirjanpidon laatimista. Retorisesti tällainen passiivimuotoihin perustuva vakuuttaminen on tosiasiapuhetta, jossa todelliset tekijät jäävät aktiiviseksi toimijaksi muuttuneen *verotuksen* taakse piiloon. Diskurssiin tuo mielenkiintoisen lisän verohallinnon lausunto, joka vaikuttaa Mahdottomuuden diskurssin osaksi mielletynä suoranaiselta uhkaukselta pienyrittäjille:

*Lisäksi on huomattava, että Verohallinto voi pyytää verotusta varten tarvitsemansa tiedot joka tapauksessa, joten yritysten hallinnollinen taakka ei siinä suhteessa vähene.*

Verotuksen voima on Mahdottomuuden diskurssissa tosiasia, jota ei kyseenalaisteta. Tästä seuraa loogisesti, ettei kirjanpitolakia voida muuttaa tavalla, joka ei palvele *verotuksen* tarpeita. Verotuksen suhteen sen sijaan *ei ole*

*näköpiirissä muutosta, mikä tekee myös kirjanpitolainsäädännön muuttamisesta mahdotonta. Hallinnollisen taakan tavoin myös tämä diskurssi saa juurensa mietinnöstä, jota lausunnot kommentoivat. Verohallinto lainaa mietintää omassa lausunnossaan:*

*Ehdotuksen mukaan ammatinharjoittajien kirjanpidon keskeisin tehtävä on toimia verotuksen pohjana.*

Mahdottomuuden diskurssissa voidaan nähdä kaikuja myös Merkityksettömyyden diskurssista. Lainsäädännön muutoksen ei uskota vaikuttavan todelliseen päätöksentekijään ja vallanpitäjään eli verohallintoon, kuten tästä Tilintarkastuslautakunnan lausunnosta käy ilmi:

*Muutos voisi johtaa siihen, että tulevaisuudessa eri sidosryhmät, kuten verohallinto, määrittävä kukin itsenäisesti ja ilman keskinäistä koordinaatiota, minkälaista taloudellista raportointia ne vaativat yksityisiltä liikkeenharjoittajilta.*

Suomalaisessa elinkeinoverolainsäädännössä perinteinen, Saarion teoriaan perustuva ajattelu on edelleen läsnä voimakkaammin kuin yhä lähemmäs kansainvälisiä käytäntöjä kehittyvässä kirjanpitolainsäädännössä. Taloushallintoliitto viittaakin lausunnossaan suoraan *meno-tuloteoriaan*, jonka perusteella selvitetään *verovuodelle kuuluvat tulot ja niitä vastaavat menot*.

Verotusta koskevasta Mahdottomuuden diskurssista tuttu uhkaava sävy toistuu myös silloin, kun muutoksen toteutumisen edellytyksiä epäillään toisen tärkeän sidosryhmän näkökulmasta, yrityksen rahoitusmahdollisuuksiin vedoten. Näin Asiakastieto kuvailee muutoksen seurauksia:

*Rahoituksen saanti vaikeutuisi, rahoituksen hinta kallistuisi ja luotettavan tiedon puuttuessa yritysten luottotappioiden määrä kasvaisi.*

Uhkan laajuuden kuvailuun Asiakastieto käyttää retorisenä keinona määrällistämistä. Tilastoihin perustuva argumentti vakuuttaa tietojen tarpeellisuudesta, vaikkei itse asiassa ota kantaa tietojen käytön seurauksiin tai vaikutuksiin:

*On huomioitava, että suomalaisista osakeyhtiöitä [sic] yli 80% on mikroyrityksiä ja mikro- ja pienyrityksiä suomalaisista osakeyhtiöistä on peräti 98%. Luottotietotoimistojen rekisterien analysointi osoittaa, että vuosittain rahoitustarkoitukseen käytetään yli sadan tuhannen mikro- ja pienyrityksen tilinpäätöstietoja.*

Finanssivalvonta pitää lausunnossaan kirjanpitolain muuttamista suoranaishana uhkana markkinoiden vakaudelle. Lausunnossa luodaan retorinen vastinpari: riittävän tietomäärän ansiosta vakaat markkinat ja tiedon puutteesta johtuen epävakaaat markkinat. Näin lakisäateisesti pakollisen tarjottavan tietomäärän mahdollinen rajoittaminen saadaan epäsuorasti vaikuttamaan haitalliselta:

*Riittävään määrään tietoa perustuvat rahoituspäätökset luovat omalta osaltaan vakautta finanssimarkkinoille.*

HTM Lasse Åkerbladin lausunnossa Haitallisuuden diskurssissa esiintyvää pelkoa rahoituksen vaikeutumisesta vahvistetaan käyttämällä retorisenä keinona konkreettista esimerkkiä rahoittajatahon suhtautumisesta:

*Pankinjohtajan minulle antaman kommentin mukaan, yritys ei voi toimia ilman tilinpäätöstä eikä pankin kanssa asioiminen rahoituksen järjestämisessä onnistu ilman tilinpäätöstä!*

Muissa lausunnoissa myös *rahoitusala* muuttuu *verotuksen* tavoin erilliseksi olennoksi, joka *katsoo tietoja olennaiseksi*. Näiden olennaisten tietojen pyytäminen yrityksiltä *aiheuttaa sekä rahalaitoksille että mikroyrityksille itselleen lisäkustannuksia*.

Toisista diskursseista poiketen Mahdottomuuden diskurssia ei vahvisteta yhtä runsain retorisin keinoin. Diskurssissa kyseenalaistamatta esitetty kuva siitä, mitä *rahoitusala* tai *verotus* yrittäjältä *vaatii*, voidaan kuitenkin luokitella retorisesti tosiasiapuheeksi. Tekijät häivyttävät tosiasiapuhe voi olla sisällöllisesti vaihtoehdottomuuspuhetta, kuten Mahdottomuuden diskurssissa. Vaatimukset esitetään luonnonlakeina, joita ei voida muuttaa ja joiden muuttumattomuus johtaa myös kirjanpitolain muuttamisen mahdottomuuteen.

Kirjanpitolain luomien toimintaedellytysten tärkeyttä perustellaan verohallinnon lausunnossa numeromuotoisen määrällistämisen lisäksi myös kuvailevan määrällistämisen keinoin:

*Yrityksen varallisuustiedoilla on merkitystä erityisesti verovelkojen perinnässä sekä velallisten rikosten selvittämisessä. Elinkeinotoiminnasta aiheutuneiden verovelkojen määrä on nykyisiin noin 3 miljardia euroa. Konkurssien määrä on kasvanut vuodesta 2008 alkaen ja velallisten rikosten määrän kasvu on seurannut konkurssien määrän kasvua.*

Määrällistämisen ohella Mahdottomuuden diskurssia vahvistetaan tässä retorisesti narratiivin avulla. Lukijalle kerrotaan ensin verovelkojen määrä, ja sitten luodaan kuva tilanteesta, jossa konkurssien ja sitä myötä oletettavasti myös velan määrä on *kasvanut vuodesta 2008 alkaen*. Tilanne on siis jatkuvasti heikentynyt, ja tekstin luomasta narratiivista voi päätellä, ettei käännettä parempaan ole näkyvissä. Lainsäädännön muuttamisen mahdottomuus sidotaan näin myös heikentyvään tilanteeseen.

## 6 TULOSTEN YHTEENVETO JA ARVIOINTI

Tässä luvussa pyritään tutkimuksen tulosten tiiviin esittelyyn lisäksi löytämään yhteyksiä tekstiaineistosta nousseiden diskurssien ja suomalaisessa laskenta-alan ajattelussa ja keskustelussa aikaisemman tutkimuksen mukaan esiintyneiden teemojen ja painotusten välille. Lisäksi arvioidaan saatuja tuloksia ja niiden luotettavuutta, sekä esitetään mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

### 6.1 Tulosten yhteenveto

Tutkimuksen kuluessa kävi ilmi, että esiin nousevat diskurssit käsittelevät pääasiassa kirjanpitolain muutosta ja kirjanpitoalan nykytilaa suhteessa ehdotettuihin muutoksiin. Pääasiallista tutkimuskysymystä voidaan siis perustellusti tarkentaa vastaamaan paremmin aineiston sisältöä. Näin ollen tarkennetut tutkimuskysymykset ovat:

- 1) Millaisia kirjanpitoa ja kirjanpitolain muutosta koskevia diskursseja eri sidosryhmien lausunnoista on löydettävissä?
- 2) Millaisin retorisin keinoin näistä diskursseista rakennetaan vakuuttavia?

Tutkimuksen aikana aineistosta nousivat esiin luvussa 5 esitellyt diskurssit, jotka nimettiin sen perusteella, miten diskurssissa suhtauduttiin kirjanpitolain muutokseen. Diskurssit nimettiin Vapautuksen, Merkityksettömyyden, Haitallisuuden ja Mahdottomuuden diskurssiksi. Vaikka tutkimuksen tarkoituksena ei ollut esiin nousseiden diskurssien perusteella luokitella lausuntoja tai niiden antajia, tarkasteltiin aineistoa myös siitä näkökulmasta, esiintyvätkö tietyt diskurssit useammin kirjanpitoalaa käyttäjien, muodostajien tai sääntöjen luojien lausunnoissa. Tällaisia eroja ei havaittu, minkä lisäksi on huomionarvoista, että samassa lausunnossa esiintyi usein

piirteitä sekä Vapautuksen että Mahdottomuuden vastakkaisista diskursseista. Tutkimuksen tulokset vaikuttaisivat siis olevan yhteneviä Saemannin (1999) sisällönanalyttisen tutkimuksen kanssa ja tukevan käsitystä siitä, että eri sidosryhmien näkemykset ja lausunnot sääntelyn muutoksista voivat olla hyvin monitahoisia ja sisältää näennäisesti vastakkaista sisältöä.

Diskurssien luomat kuvat kirjanpidosta ja sitä koskevan lainsäädännön muutoksesta poikkeavat toisistaan useiden eri ulottuvuuksien osalta. Taulukossa (taulukko 3) on kuvattu diskurssin luomaa kuvaa kirjanpito tiedon muodostamisesta ja siihen vaadittavasta työmäärästä, muodostetun tiedon tärkeimmästä käyttäjästä eli yleisöstä jolle tietoa tuotetaan sekä siitä, millainen kuva työryhmän mietinnön kaltaisena säädetyistä kirjanpitolaista diskurssissa muodostuu. Esiin nousseissa diskursseissa itse työryhmää ja lainsäätäjiä pidettiin Vapautuksen diskurssia lukuun ottamatta pääasiassa käytännön työstä vieraantuneena, mitä voidaan pitää heijastumana diskurssien luomasta lakimuutosta koskevasta kuvasta. Jos lakimuutosta pidetään tarpeettomana, haitallisena tai mahdottomana, täytyy sen valmistelleen työryhmän olla jollain tavalla tehtävänsä kykenemätön.

TAULUKKO 3 YHTEENVETO DISKURSSEISTA

Diskurssi	Kirjanpidon laatiminen	Kirjanpito tiedon tärkein käyttäjä	Ehdotettu lakimuutos
Vapautus	Raskasta	Viranomaiset	Välttämätön
Merkityksettömyys	Automatisoitua	Viranomaiset	Turha
Haitallisuus	Liiketoiminnalle tärkeää	(Kansainväliset) rahoittajatahot	Haitallinen
Mahdottomuus	Välttämätöntä	Verottaja, rahoittajatahot	Mahdoton

Kirjanpidon laatimisesta ja kirjanpito tiedon luomisesta käytännön tasolla luotiin eri diskursseissa erilainen kuva. Vapautuksen diskurssissa kirjanpito työ esitettiin raskaana ja yrityksen sisäisesti tehtävänä työnä joka kuormittaa erityisesti pienyrittäjää kohtuuttomasti ja luo suoranaisia esteitä yritystoiminnan aloittamiselle. Merkityksettömyyden diskurssissa puolestaan kuvattiin kirjanpito pääasiassa ulkoistettuna ja automatisoituna toimintana, jonka mahdollinen raskaus yrittäjälle on jo ratkaistu kirjanpito alan palveluliiketoiminnan lisääntymisellä ja työn digitalisoitumisella. Haitallisuuden ja Mahdottomuuden diskurssissa kirjanpito työn suorittajan tai sen raskauden sijasta keskityttiin korostamaan kirjanpito tiedon tuottamisen välttämättömyyttä yrityksen ulkoisten sidosryhmien kannalta.

Kaikille diskursseille oli yhteistä käsitys kirjanpidosta yrityksen ulkoisia sidosryhmiä varten tehtävänä työnä. Kirjanpito tiedolla ei lausunnoissa esiintyneissä diskursseissa vaikuta olevan arvoa yritykselle itselleen, eikä sen

hyödyntämisestä liiketoiminnan tarpeisiin puhuta. Kirjanpitolovelvollisten yritysten oletetaan laativan kirjanpito pääasiassa lakisääteisen velvollisuutensa ja ulkoisten sidosryhmiensä tarpeiden täyttämiseksi. Kirjanpitolovelvollisuuden rajoittamista vastustavissa Haitallisuuden ja Mahdottomuuden diskursseissakaan kirjanpidosta itsestään ei nähty olevan etua yritykselle. Haitallisuuden diskurssissa kirjanpidosta koitui etua vain välillisesti rahoitustahojen tarpeisiin vastaamisen kautta, Mahdottomuuden diskurssissa kyse oli etujen saavuttamisen sijasta tärkeiden sidosryhmien vaatimuksiin vastaamisesta.

Kirjanpitolainsäädännön asema ja sen ehdotetun muutoksen vaikutukset käytännön työhön näyttäytyivät eri diskursseissa hyvin erilaisina. Vapautuksen diskurssissa lainsäädännön kyky säädellä yritysten päivittäistä toimintaa nähtiin voimakkaana, ja lainsäädännön muutoksella katsottiin olevan mahdollista helpottaa yrityksissä tehtävää työtä. Merkityksettömyyden diskurssissa lainsäädännön vaikutukset katsottiin ratkaistuiksi teknologian avulla, eikä muuttamista siksi pidetty tarpeellisena. Haitallisuuden diskurssissa ongelmia nähtiin sekä nykyisessä lainsäädännössä että erityisesti ehdotetuissa muutoksissa. Mahdottomuuden diskurssissa kirjanpitolainsäädäntö nähtiin voimakkaasti verotuksesta riippuvaisena ja verotuksen vaatimukset muuttumattomina, eikä kirjanpitolainsäädännön muuttamista siksi pidetty mahdollisena.

Kirjanpitolain uudistuksen taustalla olevan direktiivin tarjoamat mahdollisuudet kansalliseen harkintaan nähtiin diskursseissa eri näkökulmista. Vapautuksen diskurssissa harkinnan käyttöä pidettiin tärkeänä ja välttämättömänä kansallisten erityispiirteiden huomioon ottamisena, kun taas Mahdottomuuden diskurssissa erilaisten helpotusten mahdollisimman laaja käyttö nähtiin tarpeettomana. Direktiivien asemaa tai uuden tilinpäätösdirektiivin mukanaan tuomia pakottavia muutoksia sinänsä ei diskursseissa kyseenalaistettu. Aineiston analysoimisen perusteella vaikuttaa siltä, että kirjanpitoalan kansainvälistyminen ja EU-jäsenyyden mukanaan tuomat muutokset ovat sidosryhmien keskuudessa jo yleisesti hyväksytyt tosiasia. Hyvä esimerkki kansainvälisen kaupankäynnin tärkeydestä ja suhtautumisesta mahdollisiin konflikteihin on pääomalainaa koskeva puhe Haitallisuuden diskurssissa. Diskurssissa käsitellään ongelmia, jotka johtuvat suomalaisen ja kansainvälisen pääomalainakäsityksen eroista. Ratkaisuksi ehdotetaan suomalaisen sääntelyn muuttamista tavalla, joka helpottaa suomalaisyritysten toimimista kansainvälisessä ympäristössä.

Aineistosta esiin nousevien diskurssien lisäksi tutkimuksessa tarkasteltiin, millaisin retorisiin keinoin niistä rakennettiin vakuuttavia. Tutkimusaineiston analyysin perusteella vaikuttaa siltä, että esiin nousseiden eri diskurssien välillä ei ole suuria eroja sen suhteen, millaisia retorisia keinoja niiden yhteydessä käytetään. Tätä voidaan pitää merkinä siitä, että kirjanpitoalan toimijoiden keskuudessa on yhteinen käsitys retorisisista keinoista, joita pidetään vakuuttavina ja tehokkaina. Toisaalta aineiston tekstimuotoisuus luultavasti vaikuttaa valittuihin retorisiin keinoihin ja retoristen keinojen yleisyyteen



aineistossa. Yksittäisten yritysten tai henkilöiden antamissa lausunnoissa retoristen keinojen käyttö oli yleisempää kuin alan etujärjestöjen lausunnoissa, jotka on luultavammin valmisteltu työryhmän toimesta.

Diskurssien vahvistamiseen käytetyistä retorisisista keinoista yleisimpiä oli kuvaileva tai numeromuotoinen määrällistäminen, mitä voidaan aihealue huomioon ottaen pitää ymmärrettävänä. Erityisesti numeromuotoinen tieto on laskenta-alalla tärkeässä roolissa, joten numeroiden käyttäminen diskurssin vahvistamiseksi ja sen esittämiseksi vakuuttavana on tehokas retorinen keino. Aineistossa määrällistämällä pyrittiin ennen kaikkea luomaan mielikuvia ilmiöiden yleisyydestä ja ongelmien laajuudesta, esimerkiksi kirjanpitotyön ulkoistamisen yleisyyttä tai verovelkojen rahamääräistä yhteissummaa kuvailtaessa.

Myös konkreettisia esimerkkejä ja narratiivisuutta käytettiin retorisenä keinona erityisesti silloin, kun tarkoituksensa oli kuvata joko nykyhetken ongelmia tai lakimuutoksen mukanaan tuomia mahdollisia vaikeuksia. Erityisesti Haitallisuuden diskurssin yhteydessä konkreettisia esimerkkejä ja narratiivisuutta on käytetty runsaasti osoittamaan lainsäädännön yritysten käytännön toiminnalle aiheuttamat ongelmat. Konkreettisten esimerkkien ja narratiivien käyttö eri diskursseja vahvistavina retorisenä keinoina voidaan nähdä diskurssin itsensä vahvistamisen lisäksi myös keinona korostaa lausunnonantajaa omaa pätevyyttä käytännön työn asiantuntijana ja täten korostaa lausunnon tärkeyttä kentän näkemyksen esille tuojana. Tässä suhteessa lausunnot poikkeavat Youngin (2003) US GAAP -standardeja koskevista tuloksista: muodollisesta kielestä huolimatta lausunnoissa ei pyritä häivyttämään niiden laatijoita, vaan heidän asiantuntemukseensa ja käytännön kokemuksiinsa vetoamalla lausunnosta rakennetaan vakuuttavampaa.

Kategorisointia käytettiin aineistossa erityisesti luomaan lainsäädännössä määriteltyjen ryhmien sisällä uudenlaisia jakoja lain hengen mukaiseen ryhmään ja todellisuudessa ominaisuuksiltaan lain oletetusta tarkoituksesta poikkeavaan ryhmään. Kategorisoinnilla pyritään diskursseissa osoittamaan, että lain kirjaimen noudattaminen ei aina johda lain hengen mukaisiin ratkaisuihin. Kategorisointi liittyy myös riittävän ja oikean kuvan käsitteeseen. Liiketoiminnasta on mahdotonta saada oikeaa kuvaa, jos sen juridinen muoto ei vastaa liiketoiminnan todellista sisältöä esimerkiksi liiketoiminnan laajuuden osalta.

Hieman yllättäen lausuntojen muodollisesta kielestä huolimatta niissä esiintyi runsaasti metaforanomaista kielenkäyttöä, jolla pyrittiin herättämään lukijassa diskurssia tukevia mielikuvia. Tätä voidaan pitää merkinä siitä, että vaikka laskenta-ala pyrkii esiintymään objektiivisena totuuden kuvaajana (Hines 1988), alan päätöksenteossa ja vaikuttamisessa myös tunteilla ja mielikuvilla on oma roolinsa. Toisaalta mielikuvia luovat ja tunteisiin vetoavat retoriset keinot tukevat Pajusen (2010) näkemystä, jonka mukaan säännöt herättävät tunteita kirjanpitoalan ammattikunnan keskuudessa.

## 6.2 Tulokset suhteessa menneeseen

Kaikissa diskursseissa kirjanpitoa pidettiin lähtökohtaisesti raskaana laatia, mutta työn helpottamisen keinot ja muodostetun tiedon hyödyllisyys nähtiin eri tavoin. Kuten luvussa 2.1 kuvattiin, kirjanpitoa on pidetty raskaana, vaikeasti ymmärrettävänä ja yrittäjälle itselleen hyödyttömänä jo ensimmäisen kirjanpitolain valmistelun yhteydessä 1920-luvulla. Vuonna 1922 Ilmarinen-lehdessä julkaistussa artikkelissa Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen edustaja Edwin Sederholm epäilee negatiivisen suhtautumisen johtuvan taitamattomuudesta (Sederholm 1922, Näsin 1990 mukaan):

*Emme ole vielä tyyten sivuuttaneet sitä aikaa, jolloin lain velvoittamaa kirjanpitoa pidettiin välttämättömänä pahana, joka tuotti rahallisia kuluja ilman sanottavaa hyötyä. Tämä käsitystapa on ymmärrettävissä, kun tiedämme mihin se perustuu, nimittäin siihen tosiasiaan, että kirjanpito on ollut liian heikkoa, jotta sen pohjalta olisi voitu järjestää kirjanpito liikkeen johdon alituisiksi neuvonantajaksi, mikä se tosiaan voi olla.*

Vuonna 2016 annettuja lausuntoja ja niiden sisältämien diskurssien luomaa kuvaa kirjanpidosta tarkastellessa vaikuttaa siltä, ettei kuva lain vaatimusten mukaiseksi laaditusta kirjanpidosta *välttämättömänä pahana* ole vielääkään täysin muuttunut. Siinä missä kirjanpito vuonna 1923 Sylvanin mukaan oli pienyrittäjälle *hepreaa*, on se yli 90 vuotta myöhemmin yhteiskunnallisista ja liike-elämän murroksista huolimatta edelleen *maallikoille* vaikeasti ymmärrettävää.

Tutkimusaineiston diskurssien perusteella laskenta-alalla ylläpidetään edelleen kuvaa yrittäjästä henkilönä, jolla ei ole kirjanpidollista osaamista. Tämä erottelu kirjanpitotaidottoman yrittäjän ja erityisesti Merkityksettömyyden diskurssissa korostuvan kirjanpitoalan ammattikunnan välillä tukee Evansin (2010) ja Hinesin (1988) oletuksia monimutkaisuuden korostamisesta ammattikunnan arvostuksen varmistamisen välineenä.

Kirjanpidon asemasta tutkimusaineiston valossa syntyvä kuva saattaa osaltaan johtua käsitteen tarkentumisesta ajan kuluessa. Tutkimusaineistossa käsitellään erityisesti lakisääteisiä kirjanpitovelvoitteita kuten kahdenkertaista kirjanpitoa, ei yrityksen taloudellisen tilanteen tarkastelua sinänsä. Verrattuna vuoden 1945 lakiuudistukseen ja sen tavoitteisiin pakottaa yritykset asianmukaiseen kirjanpitoon ja liiketoimintansa seurantaan (Näsi 1990), vaikuttaa siltä ettei lainsäädännöllä enää katsota olevan merkitystä yrityksen sisäisen toiminnan tehostamisessa. Yrityksen sisäinen ja ulkoinen laskentatoimi ovat toisistaan erillisiä, eikä jälkimmäistä koskevalla lainsäädännöllä voida vaikuttaa edellisen toteuttamiseen.

Merkityksettömyyden diskurssissa suuren roolin saanutta optimistista suhtautumista teknologiaan ja sen tuomaan tehokkuuteen esiintyi jo 1940-luvulla, kuten tästä Liiketaito-lehdessä vuonna 1942 julkaistusta kirjoituksesta on nähtävissä (Liiketaito 5/1942, Virtasen 2007 mukaan):

*Lisäyksenä viime numerossamme olleeseen selostukseen, joka koski nykyaikaisia saksalaisia kirjanpitokoneita ja kirjanpitoautomaatteja mainittakoon, että erään saksalaisen konttorityöorganisaation asiantuntijan laskelmien mukaan nykyaikainen kirjanpitoautomaatti tekee 5 kirjanpitäjän työn ja tavallinen kirjanpitokone 3–4 kirjanpitäjän työn.*

Teknologian rooli työn helpottajana ja suoranaisena työntekijöiden korvaajana on edelleen puheenaiheena yli 70 vuotta myöhemmin. Nykyisin tietokone *tekee kirjanpitäjän työn* tämän puolesta niin tehokkaasti, että voidaan sanoa kirjanpidon syntyvän *automaattisesti*.

Haitallisuuden diskurssia voidaan pitää merkkinä kansainvälisen rahoituksen tärkeyden korostumisesta myös suomalaisessa liike-elämässä ja siten välillisesti kirjanpitoalan muutoksesta. Tässä suhteessa kehitys on ollut nopeaa, vapautettiinhan omistusoikeus suomalaisissa yrityksissä ulkomaisille toimijoille vasta hieman yli 20 vuotta sitten vuonna 1993 (Pirinen 2005). Vielä 1990-luvun ammattilehtikirjoittelussa kirjanpitoalan tärkein yleisö koostui velkojista ja verottajasta, alkaneesta harmonisointityöstä ja kansainvälistymisestä huolimatta (Salminen 2002). Nyt velkojien tilalle on perinnetietoisimmassa Mahdottomuuden diskurssissakin noussut rahoitusala yleisemmin.

Verottaja kirjanpitotiedon käyttäjänä ja sen muodon määrittelijänä on ollut läsnä suomalaisessa laskentatoimen keskustelussa kirjanpitolainsäädännön ensi hetkistä lähtien. Jo 1920-luvulla nähtiin kirjanpidon ja verotuksen säätelyyn yhdenmukaistaminen tärkeäksi ja liiketoimintaa helpottavaksi, vaikka verotuksen rooli kirjanpidon ratkaisuihin aiheutti myös kritiikkiä (Näsi 1990). Toisaalta meno-tulo-teoriaan siirtymistä vauhditti käsitys siitä, että *verottajan kanta teki tyhjäksi* (Ahola 1959, Näsin 1990 mukaan) kirjanpitolain mahdollistamat ratkaisut esimerkiksi poistojen osalta. Meno-tulo-teorian tavoitteena olikin varmistaa, ettei verottaja pääse äänettömänä yhtiömiehenä viemään liikaa yrityksen varoja. Sekä elinkeinoverolain että kirjanpitolain pohjaksi hyväksytyillä meno-tulo-teorialla oli käytännössä verottajan asemaa vahvistava vaikutus. Verottajan horjumaton asema kirjanpitotiedon tärkeimpänä yleisönä ja sen muodon epäsuorana määrittelijänä syntyi kuitenkin jo ennen meno-tulo-teorian valitsemista sekä lainsäädännön teoriapohjaksi, ja vaikuttaa tutkimusaineiston perusteella säilyneen myös meno-tulo-teoriasta luopumisen jälkeen.

On mielenkiintoista, että verottajan roolia ja verolainsäädännön läheistä suhdetta kirjanpitolainsäädäntöön kritisoiitiin jo 1920-luvulla (Näsi 1990) ja pidettiin 1990-luvulla kansainvälistymisen ja harmonisoinnin esteenä (Salminen 2002), mutta nykyisessä tutkimuksessa esiin nousseissa diskursseissa verottajan asemaa ei kritisoida tai kyseenalaisteta. Sen sijaan verottajan ensisijainen asema kirjanpidon yleisönä esiintyy erityisesti Mahdottomuuden diskurssissa hyväksyttynä tosiasiana, jonka muuttamista ei ehdoteta. Vain yhdessä lausunnossa mainitaan, että kirjanpitolain uudistaminen vaatisi elinkeinoverolain uudelleen tarkastelua. Vaikuttaa siltä, että verottajan rooli ainakin tässä aineistossa näyttäytyy vahvempuna ja hyväksytympänä kuin aikaisemmassa ammattilehtikirjoittelussa. On mahdollista, ettei kirjanpitolakia

koskevassa lausunnossa ole haluttu ottaa kantaa verolainsäädännön uudistamistarpeisiin.

Suomalaisen kirjanpidon ja sitä koskevan lainsäädännön historiassa kirjanpitooteoriolla ja akateemisella keskustelulla on tärkeä rooli. Virtanen (2009) katsoo akateemisen diskurssin kestäneen vuodesta 1910 vuoteen 1973 asti. Meno-tulo-teoriolla on ollut suomalaisessa kirjanpitoajattelussa tärkeä osa vielä 1990-luvun lakimuutosten jälkeenkin. Onkin yllättävää, etteivät tässä tutkimuksessa esiin nousseet diskurssit juuri käsittele kirjanpitoa teoreettisesta näkökulmasta. Pääpaino kaikissa neljässä diskurssissa on käytännön työn tarpeissa, meno-tulo-teoriakin nousee esiin vain välillisesti Mahdottomuuden diskurssissa verotuksellisten käytäntöjen pohjana. Akateemisen ja teoreettisen keskustelun eriytyminen lainsäädännön laadintatyöstä näkyy jo lausunnon antaneiden tahojen listassa, josta suomalaiset korkeakoulut puuttuvat yhtä lukuun ottamatta. Käytännön tarpeiden painottamista voidaan pitää yhteneväisenä Virtasen (2009) tutkimuksessaan esittämän asiantuntijadiskurssin kanssa. Rahoitusalan korostuminen kirjanpito tiedon käyttäjäryhmänä sekä Haitallisuuden että Mahdottomuuden diskurssissa puolestaan vastaa Virtasen (2009) rahoitusmarkkinoiden diskurssia.

Tutkimuksessa esiin nousseet diskurssit liittyvät monelta osin laskenta-alan keskusteluun, jota on käyty ensimmäisen kirjanpitolain voimaan astumisesta saakka. Täysin uusia teemoja ei tässä tutkimuksessa löydetty. Sen sijaan vaikuttaa siltä, että aikaisemmassa tutkimuksessa kuvattu teoriapainotuksen heikentyminen ja kansainvälisten vaikutusten hyväksyminen jatkuvat edelleen. Näsi (1990) huomauttaa kirjassaan, että tasepainotteisen ajattelun heikkoudet tunnettiin jo vuoden 1945 kirjanpitolakia säädettäessä ja kansainvälistymisen tarve tunnistettiin jo vuoden 1973 omaleimaista kirjanpitolakia säädettäessä. Kirjanpitoajattelun ja erityisesti kirjanpitolainsäädännön muutos tapahtuu hitaasti, ja muutostarpeiden tunnistamisesta huolimatta aikaisemmat ajattelumallit vaikuttavat kenttään pitkäaikaisesti. Ei ole yllättävää, että 2000-luvulle saakka vahvasti keskustelussa läsnä ollut meno-tulo-teoria vaikuttaa poistuneen keskustelusta vasta 20 vuotta sen jälkeen, kun se virallisesti poistui lainsäädännön sanamuodoista.

### 6.3 Tulosten arviointi ja jatkotutkimusmahdollisuuksia

Diskurssintutkimus on luonteeltaan subjektiivista, eikä tutkijan omaa vaikutusta saatuihin tuloksiin voida koskaan täysin sulkea pois. Toisaalta sosiaalisen konstruktivismiin perinteitä noudattaen, diskurssintutkimuksen tarkoituksena ei ole kuvata vallitsevaa todellisuutta objektiivisesti vaan tarjota siihen yksi mahdollinen näkökulma. Epäilemättä taustoittavaksi teoriapohjaksi valittu historiallinen painotus vaikutti osaltaan siihen, millaisia diskursseja aineistosta analyysivaiheessa nousi esiin. Vastaavasti tutkimuksen edetessä kehämäisesti diskurssianalyysin ja historian kuvaamisen vuorotteluna, esiin

nousseet diskurssit vaikuttivat siihen, millaisena kirjanpitolainsäädännön historia näyttäytyi ja mitkä teemat koettiin tärkeiksi sisällyttää tutkimukseen.

Laadullisen tutkimuksen validiteetin ja reliabiliteetin varmistamiseen ei ole vakiintuneita työkaluja. Tämän tutkimuksen osalta tulosten luotettavuus on pyritty varmistamaan tarjoamalla analyysin yhteydessä mahdollisimman runsaasti aineisto-otteita, joiden perusteella analyysin tuloksiin tutkimuksen kuluessa päädyttiin. Lisäksi pyrittiin käsittelemään tekstiaineistoa kokonaisuutena ja varmistamaan, että analysoitavat diskurssit olisivat mahdollisimman laajasti kokonaisaineistoa kuvaavia. Pyrkimys aineistolähtöisyyteen ei kuitenkaan tarkoita sitä, ettei tutkijalla itsellään olisi ollut merkittävä rooli löydettyjen diskurssien muodostumisessa tutkimuksen aikana. Vaikka analyysi on pystyttävä perustelemaan aineiston sisällöllä, tutkija tekee valinnan siitä minkälaisen näkökulman hän aineistoon ottaa ja millaisia tuloksia voi näin saada (Juhila 1999).

Tämän tutkimuksen tulokset suhteessa aikaisempaan laskenta-alan diskurssitutkimukseen osoittavat, että lainsäädäntötyöhön liittyvää julkista aineistomateriaalia käyttämällä on mahdollista saada samansuuntaisia tuloksia kuin ammattilehtikirjoittelua tarkastelemalla. Toisaalta myös historiantutkimuksen saralla ammattilehtikirjoittelua ja haastatteluaineistoa keräämällä ollaan tuotettu samansuuntaista tutkimustietoa. Verkossa saatavilla oleva lainsäädäntöaineisto tarjoaa mielenkiintoisia mahdollisuuksia tutkia suomalaisen laskenta-alan kehittymistä uudenlaista tekstiaineistoa käyttämällä.

Suomalaista laskenta-alan lainsäädäntöä on kirjanpitolain ohella uudistettu myös tilintarkastuslain osalta. Tilintarkastuslain uudistusta valmisteleva työryhmä asetettiin vuonna 2014 (TEM 2014a), ja lain valmistelusta on saatavilla tämän tutkimuksen aineistoa vastaava lausuntoaineisto. Näiden laskenta-alan lainsäädännön uudistusta koskevien lausuntojen antajissa on jossain määrin päällekkäisyyttä, mikä voisi tarjota mielenkiintoisen jatkotutkimusmahdollisuuden tässä tutkimuksessa esiin nousseiden diskurssien osalta. Ajallisesti kirjanpitolainsäädännön ja tilintarkastuslainsäädännön uudistusta koskevien lausuntojen välillä on vain noin vuosi. Tilintarkastuslainsäädäntöä koskevat lausunnot tarjoaisivat siis mahdollisuuden laajentaa tämän tutkimuksen näkökulmaa ja tutkia samalla metodilla laajemmin laskenta-alaa käsittelevää aineistoa.

Vaikka vuoden 2016 lakiuudistus ei tuonut mukanaan radikaaleja muutoksia suomalaiseen kirjanpitolainsäädäntöön, tutkimusta lainsäädännön uudistuksesta ja sen erityisesti sen vaikutuksista kirjanpitoalaan olisi mahdollista jatkaa ammattilehtikirjoittelua seuraamalla. Lain tultua voimaan siitä kertyy myös käytännön kokemusta, jota olisi mahdollista peilata lain valmisteluvaiheen oletuksiin esimerkiksi haastattelututkimuksen tai tilinpäätösanalyysien avulla.

Toisaalta Evansin (2010) kielenkäytön muutokseen keskittyvän tutkimuksen näkökulmasta mielenkiintoisen mahdollisuuden jatkotutkimukseen tarjoaa esimerkiksi työ- ja elinkeinoministeriön tilintarkastuslakia koskeva selvitystyö, joka keskittyy erityisesti hallinnollisen

taakan tunnistamiseen ja sen keventämisen mahdollisuuksien selvittämiseen (TEM 2016). Hallinnollisen taakan käsite vaikuttaa juurtuneen viranomaistyöhön, ja sen osalta voisi olla mielenkiintoista tutkia, missä käsite esiintyy ensimmäisen kerran ja miten sen merkitykset ovat muuttuneet ajan kuluessa.

## LÄHTEET

- 78/660/ETY Neljäs neuvoston direktiivi, annettu 25 päivänä kesäkuuta 1978, perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla, yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä. EYVL N:o L 222, 14.8.1978.
- 83/349/ETY Seitsemäs neuvoston direktiivi 83/349/ETY, annettu 13 päivänä kesäkuuta 1983, perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla, konsolidoiduista tilinpäätöksistä. EYVL N:o L 193, 18.7.1983.
- 2013/34/EU. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 26.6.2013 tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista. EUVL N:o 182, 29.6.2013.
- Ahola, P. O. 1959. Meno-tulo-teoria uudistaa kirjanpidon käsitteitä. *Talouselämä* 15/1959. 338.
- Aisbitt, S. 2008. Implementation of supra-national policies: lessons from the Nordic countries' experiences of European directives. *Accounting History*, 13(1), 75–99.
- Evans, L. 2010. Observations on the changing language of accounting. *Accounting History*, 15(4), 439–460.
- Evans, L., Baskerville, R. & Nara, K. 2015. Colliding worlds: issues relating to language translation in accounting and some lessons from other disciplines. *Abacus*, 51(1), 1–36.
- EY/1606/2002 Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EY) N:o 1606/2002, annettu 19 päivänä heinäkuuta 2002, kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta. EUVL N:o L 243, 11.9.2002.
- Gill, A. & Whedbee, K. 1997. Rhetoric. Teoksessa Van Dijk, T.A. (toim.), *Discourse as Structure and Process. Discourse Studies: A Multidisciplinary Introduction. Volume 1*. London: Sage, 155–184.
- Hines, R. D. 1988. Financial accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 251–261.
- Jokinen, A., Juhila, K. & Suoninen, E. 1993. *Diskurssianalyysin aakkoset*. Tampere: Vastapaino.
- Jokinen, A. 1999a. Diskurssianalyysin suhde sukulaistraditioihin. Teoksessa A. Jokinen, K. Juhila & E. Suoninen (toim.), *Diskurssianalyysi liikkeessä*. Tampere: Vastapaino, 37–53.
- Jokinen, A. 1999b. Vakuuttelevan ja suostuttelevan retoriikan analysoiminen. Teoksessa A. Jokinen, K. Juhila & E. Suoninen (toim.), *Diskurssianalyysi liikkeessä*. Tampere: Vastapaino, 126–159.
- Juhila, K. 1999. Tutkijan positiot. Teoksessa A. Jokinen, K. Juhila & E. Suoninen (toim.), *Diskurssianalyysi liikkeessä*. Tampere: Vastapaino, 201–232.
- Juhila, K. & Suoninen, E. 1999. Kymmenen kysymystä diskurssianalyysistä. Teoksessa A. Jokinen, K. Juhila & E. Suoninen (toim.), *Diskurssianalyysi liikkeessä*. Tampere: Vastapaino, 233–252.

- Kaisanlahti, T., Björklund, M., Ek, M.-J., Haaramo, V., Karttunen, J., Niemi-Nikkola, E. & Tallberg, A. 2014. Pienyrityshelpotukset ja vuoden 2013 tilinpäätösdirektiivi - Kirjanpitolainsäädännön muutokset -työryhmän mietintö. *Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 48/2014*. [viitattu 20.7.2016]. Saatavilla www-muodossa: <URL: [http://www.hare.vn.fi/upload/julkaisut/19596/5264\\_TEMjul\\_48\\_2014\\_web\\_22102014.pdf](http://www.hare.vn.fi/upload/julkaisut/19596/5264_TEMjul_48_2014_web_22102014.pdf)>
- Kaitila, I.V. 1920. Kirjanpito ja verotus. *Ilmarinen 9/1920*.
- Kettunen, J. 2011. Translation of IFRS standards into local languages: Understanding problematics of translation. Julkaisematon käsikirjoitus, Jyväskylän yliopisto. Jyväskylä.
- Kettunen, P. 1991. Laskentatoimen tehtävät, tavoitteet ja käytäntö. *Tilintarkastus-Laskentatoimi 1/1991*, 7–11.
- Kirjanpitolautakunta 2016. Omaehtoinen lausunto vuoden 2016 alusta voimaan tulleista kirjanpitolainsäädännön muutoksista. 1950/2016. [viitattu 20.7.2016]. Saatavilla www-muodossa: <URL: <http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/717602942eb71ebdc22570210049e02b/4573def6e3693738c2257f79002ca5a7?OpenDocument>>
- KOM(2008) 394. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle ja alueiden komitealle. SEK(2008) 2101, SEK(2008) 2102, 25.6.2008. [viitattu 20.7.2016]. Saatavilla www-muodossa: <URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:52008DC0394&from=EN>>
- Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005. *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Vastapaino.
- Näsi, S. 1990. *Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin*. Acta Universitatis Tamperensis ser A vol 291. Tampere: Tampereen yliopisto. Väitöskirja.
- Pajunen, K. 2009. The internationalisation of Finnish financial reporting between 1973 and 2005 - A historical analysis. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 1/2009, 11–33.
- Pajunen, K. 2010. Current Finnish accounting thought in relation to International Financial Reporting Standards and earlier Finnish accounting. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 2/2010, 145–177.
- Pennin pyörittelyä. 1925. Muuan käytännöllisyyteen tähtäävä ehdotus. Nimimerkki Praktikko. *Liiketaito 9/1925*, 235–236.
- Pietikäinen, S. & Mäntynen, A. 2009. *Kurssi kohti diskurssia*. Tampere: Vastapaino.
- Pihlanto, P. 1988. Onko laskentatoimi (kirjanpito) vain rahaprosessin kuvausta? *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 4/1988.
- Pihlanto, P. 2003. Meno-tulo-teoria IAS-maailman myllerryksessä. Onko Saarion teorialla tulevaisuutta? *Tilintarkastus 5/2003*.



- Pirinen, P. 1996. *The 1992 reform of the Finnish accounting legislation*. Jyväskylän yliopisto. Jyväskylä studies in computer science, economics and statistics 34. Väitöskirja.
- Pirinen, P. 2005. Economic and normative pressures as drivers for the adoption of International Accounting Standards in Finland since 1976. *European Accounting Review*, 14(1), 213–235.
- Potter, J., Wetherell, M. & Chitty, A. 1991. Quantification Rhetoric – Cancer on television. *Discourse & Society* 2(3), 333–365.
- Puusa, J. & Juuti, P. 2011. Mitä laadullinen tutkimus on? Teoksessa A. Puusa ja P. Juuti (toim.), *Menetelmäviidakon raivaajat - Perusteita laadullisen tutkimuslähestymistavan valintaan*. Helsinki: JTO, 47–57.
- Riistama, V. 1996. Oikeat ja riittävät tiedot vai oikea ja riittävä kuva - riittäisikö hyvä kirjanpitolaitos? *Tilisanomat* 5/1996, 15–19.
- Saemann, G. 1999. An Examination of Comment Letters Filed in the U.S. Financial Accounting Standard-Setting Process by Institutional Interest Groups. *ABACUS* 35(1), 1–28.
- Salminen, H. 2002. Laskenta-ajattelu 1990-luvulla. Jyväskylän yliopisto. Laskentatoimen pro gradu -työ.
- Sederholm, E. 1922. Kirjanpidon joustava mukautumiskyky. *Ilmarinen* 11/1922, 288.
- Siltaoja, M. & Vehkaperä, M. 2011. Diskurssianalyysi johtamis- ja organisaatiotutkimuksessa. Teoksessa A. Puusa ja P. Juuti (toim.), *Menetelmäviidakon raivaajat - Perusteita laadullisen tutkimuslähestymistavan valintaan*. Helsinki: JTO, 206–231.
- Stenman, E. 1974. Uuden kirjanpitolain ja EVL:n välisistä eroavaisuuksista. *Verotus* 1/1974.
- Suoninen, E. 1999. Näkökulma sosiaalisen todellisuuden rakentumiseen. Teoksessa A. Jokinen, K. Juhila & E. Suoninen (toim.), *Diskurssianalyysi liikkeessä*. Tampere: Vastapaino, 17–36.
- Työ- ja elinkeinoministeriö 2013. Kirjanpitolainsäädännön muutokset - työryhmän asettaminen. TEM/1785/00.04.01/2013. [viitattu 20.7.2016]. Saatavilla www-muodossa: <URL: <http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/19596/234745467770186.pdf>>
- Työ- ja elinkeinoministeriö 2014a. Tilintarkastuslainsäädännön muutokset - työryhmän asettaminen. TEM/2036/00.04.01/2014. [viitattu 20.7.2016]. Saatavilla www-muodossa: <URL: [http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/20628/230122\\_Asettamispaatos\\_Tilintarkastuslaki.pdf](http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/20628/230122_Asettamispaatos_Tilintarkastuslaki.pdf)>
- Työ- ja elinkeinoministeriö 2014b. Lausuntopyyntö Kirjanpitolainsäädännön muutokset -työryhmän mietinnöstä. TEM/1785/00.04.01/2013. [viitattu 20.7.2016]. Saatavilla www-muodossa: <URL: <http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/19596/308963980081561.pdf>>

- Työ- ja elinkeinoministeriö 2016. Tilintarkastuslain muuttamista selvittävän työryhmän asettaminen. TEM/669/00.04.01/2016. [viitattu 20.7.2016]. Saatavilla www-muodossa: <URL: <http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/21844/4046011999902040.pdf>>
- Virtanen, A. 2007. *Kauppamiehen käytännöstä kansainväliseen kirjanpitoon : kirjanpidon historia Suomessa 1862-2005*. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteiden tiedekunta 159.
- Virtanen, A. 2009. Revealing financial accounting in Finland under five historical themes. *Accounting History*, 14(4), 357–379.
- Young, J. J. 2003. Constructing, persuading and silencing: the rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 621–638.

# LIITTEET

## LIITE 1 LISTA LAUSUNNOISTA

	Lausunnon antaja	Pituus sivuina	Lausuntopäivä
1.	Elinkeinoelämän keskusliitto	4	2.2.2015
2.	Ernst&Young	4	30.1.2015
3.	Finanssialan Keskusliitto	8	27.1.2015
4.	Finanssivalvonta	6	3.2.2015
5.	Finnwatch	2	30.1.2015
6.	HTM-tilintarkastaja Lasse Åkerblad	10	26.1.2015
7.	KEPA	1	4.12.2014
8.	Keskuskauppakamari	3	30.1.2015
9.	Kilpailu- ja kuluttajavirasto	2	30.1.2015
10.	Oikeusministeriö	5	5.2.2015
11.	Opetus- ja kulttuuriministeriö	1	27.1.2015
12.	Patentti- ja rekisterihallitus	3	30.1.2015
13.	PricewaterhouseCoopers	9	30.1.2015
14.	Suomen Asiakastieto	3	20.1.2015
15.	Sisäministeriö	5	29.1.2015
16.	Suomen Kuntaliitto	2	30.1.2015
17.	Suomen Tilintarkastajat	8	30.1.2015
18.	Suomen Yrittäjät	4	30.1.2015
19.	Sosiaali- ja terveysministeriö	3	30.1.2015
20.	Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta	2	30.1.2015
21.	Taloushallintoliitto	11	6.2.2015
22.	Talusteema	23	29.1.2015
23.	Tilintarkastuslautakunta	6	27.1.2015
24.	Turun yliopisto	1	19.1.2015
25.	Valtiovarainministeriö	6	27.2.2015
26.	Verohallinto	9	29.1.2015
27.	Yritystutkimus	2	28.1.2015
	Laajuus yhteensä	143	