

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

Taloustieteiden tiedekunta

**TILINPÄÄTÖSKÄYTÄNTÖJEN KANSAINVÄLISEN
HARMONISOINNIN TARKASTELUA GIDDENSIN
RAKENTEELLISTUMISEN TEORIAN POHJALTA**

Laskentatoimi, Pro gradu- tutkielma

Helmikuu 2002

Laatija: Mervi Majaneva

Ohjaaja: Pekka Pirinen

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO
TALOUSTIETEIDEN TIEDEKUNTA

Tekijä: Mervi Majaneva

Työn nimi: Tilinpäätöskäytäntöjen kansainvälisen harmonisoinnin tarkastelua Giddensin rakenteellistumisen teorian pohjalta

Oppiaine: Laskentatoimi

Aika: Helmikuu 2002

Työn laji: Pro gradu- tutkielma

Sivumäärä: 93 sivua

TILINPÄÄTÖSKÄYTÄNTÖJEN KANSAINVÄLISEN HARMONISOINNIN TARKASTELUA
GIDDENSIN RAKENTEELLISTUMISEN TEORIAN POHJALTA

Tutkielman tarkoituksena on tarkastella kansainvälisiä tilinpäätöskäytäntöjä ja niiden harmonisointia sekä analysoida IASC:tä ja Euroopan Unionia Giddensin rakenteellistumisen teorian pohjalta. Työni etenee siten, että ensimmäiseksi käsittelen kahta laskentatoimen valtasuuntausta: angloamerikkalaisuutta ja mannereurooppalaisuutta ja kartoitan niiden välisiä eroja. Seuraavaksi tutkimuksessani selvitän harmonisoinnin tuomia etuja, harmonisoinnin edistäjiä ja niiden toimintamuotoja sekä harmonisointiin kohdistuvaa kritiikkiä. Lopuksi tulkitson rakenteellistumisen teorian pohjalta IASC:n ja EU:n laskentatoimen harmonisointia.

Tutkielman lähestymistapa on luonteeltaan tulkitsevaa tutkimusta, sillä pyrin muodostamaan asioista oman näkemykseni ja löytämään niille merkityksen. Tutkimukseni toteutan ns. kirjoituspöytätyönä, sillä tutkimusaineiston muodostavat toisten kirjoittamat artikkelit ja tekemät tutkimukset. Päälähteinä ovat kansainvälisen laskentatoimen alalla tunnetut lehdet The International Journal of Accounting ja The European Accounting Review. Tutkimukseni aikajakso rajoittuu vuodesta 1980 vuoteen 2000.

Tutkimusongelmiini löysin seuraavanlaisia vastauksia. Tilinpäätöskäytäntöjen erot juontavat juurensa eri maissa vallitsevista ympäristö- ja historiatekijöistä. Näitä tekijöitä ovat mm. lainsäädäntöjärjestelmä, yrityksen rahoittaminen, laskentatoimen ammattikunnan vaikutus, sääntöjen luonne ja määrä sekä verotuksen suhde laskentatoimeen. Harmonisoinnin todetaan olevan nykypäivänä tarpeellista ja sillä on useita etuja, joskin kritiikkiäkin harmonisointia kohtaan esiintyy. Tarkasteluissa rakenteellistumisen teorian pohjalta korostui se, että sekä IASC:n ja EU:n harmonisoinnin merkitys on muuttunut organisaatioiden alkuajoilta tultaessa nykypäivään erityisesti yhdysvaltalaisen rahoitusmarkkinoiden vaatimusten toimesta. Rakenteellistumisen teoria soveltui hyvin ulkoisen laskentatoimen tulkitsemiseen.

Avainsanat: tilinpäätöskäytäntö, anglosaksisuus, mannereurooppalaisuus, harmonisointi, IASC, EU, rakenteellistumisen teoria

SISÄLLYS

1. JOHDANTO	1
1.1 Taustaa.....	1
1.2 Tutkimusongelma ja rajaukset.....	5
1.3 Tutkimusote ja –menetelmä.....	8
1.4 Kirjallisuuskatsaus.....	10
2. TILINPÄÄTÖSKÄYTÄNNÖT JA NIIDEN HARMONISOINTI.....	14
2.1 Kulttuurin määrittelyä.....	14
2.2 Tilinpäätöskäytäntöjen luokittelu	17
2.3 Kulttuureita erottavia tekijöitä.....	19
2.3.1 Yrityksen rahoitus.....	20
2.3.2 Lainsäädäntöjärjestelmä.....	21
2.3.3 Laskentatoimen ammattikunnan voimakkuus sekä sääntöjen luonne ja määrä.....	23
2.3.4 Verotus.....	26
2.3.5 Yhteenveto	27
2.4 Perusteluja tilinpäätöskäytäntöjen kansainväliselle harmonisoinnille	28
2.5 Harmonisoinnin edistäjät ja toimintamuodot	30
2.6 Harmonisoinnin tarpeellisuus	33
2.7 Harmonisoinnin kritiikkiä.....	35
3. IASC JA EUROOPAN UNIONI.....	37
3.1 IASC ja laskentatoimen harmonisointi.....	37
3.1.1 IASC:n organisaatio.....	37
3.1.2 Standardit	38
3.1.2.1 Standardien luomisprosessi	38
3.1.2.2 IASC:n viitekehys.....	39
3.1.2.3 Standardit.....	41
3.1.3 IASC:n harmonisoinnin ongelmia	43
3.1.4 IASC:n vaikutus maailman laskentatoimeen	45
3.2 Euroopan Unioni ja laskentatoimen harmonisointi	46

3.2.1	EU:n direktiivit	47
3.2.1.1	Direktiivien säätämismenetti	47
3.2.1.2	Neljäs ja seitsemäs direktiivi	48
3.2.1.3	Direktiivien merkitys	50
3.2.2	EU:n harmonisoinnin ongelmia	52
3.2.3	EU:n strategia.....	55
4.	RAKENTEELLISTUMISEN TEORIA (STRUKTURAATIOTEORIA)	59
4.1	Teorian tarkoitus, käsitteet ja rakenteelliset ulottuvuudet	59
4.1.1	Merkitysrakenne	62
4.1.2	Legitimointirakenne	63
4.1.3	Dominointirakenne	63
4.1.4	Yhteenveto	64
4.2	IASC:n tarkastelua rakenteellistumisen teorian pohjalta.....	65
4.2.1	Merkitysrakenne	65
4.2.2	Legitimointirakenne	67
4.2.3	Dominointirakenne	69
4.3	Toinen tulkinta IASC:n laskentatoimen harmonisoinnista.....	72
4.4	EU:n tarkastelua rakenteellistumisen teorian pohjalta	74
4.4.1	Merkitysrakenne	74
4.4.2	Legitimointirakenne	76
4.4.3	Dominointirakenne	78
4.5	Toinen tulkinta EU:n laskentatoimen harmonisoinnista	81
5.	POHDINTA	83
	LÄHTEET.....	88

1. JOHDANTO

1.1 Taustaa

Tilinpäätöskäytäntö on yleensä hyvin pitkään kestäneen kehityksen tulos, johon on vaikuttanut yritystoiminnan, talousjärjestelmän ja koko yhteiskunnan kehitys. Vaikka kirjanpidon perusteet ja kirjanpitolaskennat ovat miltei samanlaiset ympäri maailmaa, eroavat tilinpäätöskäytännöt toisistaan eri maiden kesken. Tilinpäätöskäytäntö on täten ympäristönsä tuote, ja sen muuttaminen esimerkiksi lainsäädännön avulla on ongelmallista ja vaikeasti ennakoitavaa.

Kirjanpidon käytäntö ja käsitteet ovat muovautuneet palvelemaan tietyn kulttuuriryhmän tarpeita ja ovat yhteydessä siellä vallitseviin muihin kulttuurin aspekteihin. Siten laskentatoimen kieli on sopeutunut vastaamaan paikallisten ihmisten vaateisiin, mutta sitä ei ole tarkoitettu kommunikointiin eri maiden ja kulttuureiden välillä. Kulttuureiden välillä viestiessä väärinkäsityksiä syntyykin sekä informaation lähettäjän että vastaanottajan suunnalla. Kansainvälisen laskentatoimen alalla tämä on ongelman ydin. Konkreettinen esimerkki on, miten saksalainen yhtiö esittää tuloksensa New Yorkissa ja kuinka amerikkalaiset sijoittavat tulkitsevat tämän; tulkitsevatko he amerikkalaisten periaatteiden mukaisesti vai pitävätkö he mielessä, että kyseessä on saksalainen yhtiö? (Walton, Haller & Raffournier 1998, 2)

Monikansalliset yhtiöt ovat jo kauan kohdanneet ongelmia halutessaan listata osakkeensa ja kerätessään pääomaa ulkomaisilla markkinoilla. Ongelmaa voisi havainnollistaa kertomalla esimerkin saksalaisesta yhtiöstä Daimler Benzistä, joka päätti muuttua maailmanlaajuisesti yritykseksi. Olennaista tässä strategian muutoksessa oli se, että yhtiön osakkeita tuli listata tärkeimmissä osakepörsseissä ympäri maailman. Täten vuonna 1991 yhtiön listautuminen hyväksyttiin viidessä eri ei-saksalaisessa pörssissä: Zürichissä, Tokiossa, Lontoossa, Wienissä ja Pariisissa. Jotta Daimler Benz olisi todellakin maailmanlaajuinen yhtiö, täytyisi sen osakkeita listata myös Wall Streetillä. New Yorkin pörssi ei kuitenkaan hyväksynyt Daimler Benzin listautumista, sillä yritys teki tilinpäätöksensä

perustuen Saksan lakiin, joka taasen on yhdenmukainen EU:n direktiivien kanssa. New Yorkin osakemarkkinat vaativat US GAAP:in mukaan tehtyä tilinpäätöstä, joten Daimler Benz teki sellaisen. Tämähän tuli tietenkin kalliiksi yhtiölle, mutta ennen kaikkea se paljasti suuret eroavaisuudet näiden kahden eri laskentatoimen sääntöjen mukaan tehtyjen tilinpäätösten välillä. US GAAP:in mukainen tilinpäätös osoitti yhtiölle tappiota 1,839 milj. D-markkaa, kun taas Saksan sääntöjen mukaisesti laadittu tilinpäätös näytti voittoa 602 milj. D-markkaa! (Flower 1997, 283-285)

Akateemisessa kirjallisuudessa laskentatoimen kulttuuria on usein jaettu kahteen pääsuuntaukseen; *anglosaksisuuteen* ja *mannereurooppalaisuuteen*. Termillä anglosaksisuus tarkoitetaan samaa kuin *angloamerikkalaisuus* ja tällä viitataan ulkoisen laskentatoimen ja taloudellisen raportoinnin lähestymistapaan, joka on yleistä Iso-Britanniassa, Irlannissa, Yhdysvalloissa sekä muissa englanninkielisissä maissa esim. Kanadassa, Australiassa ja Uudessa Seelannissa. Mannereurooppalaista laskentatoimen kulttuuria edustavia maita ovat mm. Saksa, Japani, Ranska, Italia, Belgia ja Espanja. (Walton ym. 1998, 5-8)

Kulttuuritausta vaikuttanee eniten siihen, mikä on tilinpäätöksen ensisijainen tavoite. Anglosaksisissa maissa tilinpäätöksen tavoitteena on informoida erityisesti sijoittajia yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta tilanteesta. Tilinpäätösinformaation on autettava tekemään parempia yritystä ja sijoittamista koskevia päätöksiä. (Riistama 1985, 360.) Suurimmassa osassa mannereurooppalaisista maista tilinpäätöksen tavoite on laajempi, sillä tilinpäätösinformaation tarkoituksena on palvella yrityksen eri sidosryhmiä esim. luotonantajia, sijoittajia, veroviranomaisia, asiakkaita ja suurta yleisöä. (Walton ym. 1998, 6)

1970-luvun puolivälistä lähtien on kirjanpidon säännöksiä pyritty harmonisoimaan eli yhtenäistämään eri maiden kesken. Esimerkiksi Van Hullen (1993) mukaan laskentatoimen standardit yhä edelleen eroavat maittain aika laajalti. Mielenkiintoista hänen mielestään on huomata myös se, kuinka ylpeitä ihmiset ovat heidän omista laskentatoimen säännöistään. He eivät välttämättä pidä niistä, mutta ne ovat aina paljon paremmat kuin muiden maiden. Tämä on harmonisoinnin suurin haaste. (Van Hulle 1993, 387)

Laskentatoimen harmonisointiin ja kehitykseen ovat pyrkineet vaikuttamaan erilaiset kansainväliset organisaatiot, mm. Yhdistyneet kansakunnat ja OECD, International Accounting Standards Committee (IASC) sekä Euroopan Unioni (Troberg 1995, 123). IASC ja EU dominoivat kansainvälisten laskentatoimen sääntöjen asettelussa taustallaan eri intressiryhmät. Anglosaksisuudella on voimakas vaikutus IASC:ssä. EU:n taas katsotaan olevan historiallinen kompromissi anglosaksisen ja mannereurooppalaisen kulttuurin välillä. (Walton ym. 1998, 11-16.) Näiden kahden organisaation välillä on historian saatossa ollut taistelua valta-asemasta, esimerkiksi IASC:n perustamista vuonna 1973 useat tahot pitivät brittiläisenä salaliittona vastaamaan EU:n pyrkimyksiin harmonisoida laskentatoimen käytäntöjä. Asian on osuvasti ilmaissut Nobes (1994):

”IASC voidaan nähdä jossain määrin Troijan hevosena, joka on piilottanut sisälleen kunnioitettavamman kansainvälisen julkisivun peittoon angloamerikkalaisen laskentatoimen vihollisen. Hevonen ohjataan Euroopan sydämeen ja sieltä sen sisältö vähitellen myötävaikuttaa perinteisen mannermaisen laskentatoimen rappeutumiseen.” (Flower 1997, 289)

Tilanne ei kuitenkaan ole enää näin, sillä vuonna 1995 Euroopan Unioni päätti ryhtyä tukemaan IASC:n työtä. Euroopan Unionin komissio ehdotti, että kaikki julkisesti noteeratut eurooppalaiset pörssiyhtiöt käyttäisivät IASC:n luomia IAS-standardeja tilinpidossaan vuodesta 2005 lähtien. Toteutuessaan IAS-standardien noudatuspakko koskisi noin 7 000 yhtiötä EU:n alueella. Tällä hetkellä niitä käyttää alle 300 pörssiyhtiötä, ja niiden soveltaminen on ollut hyvinkin kirjavaa. Suomessakin vain Nokian ja Stora Enson tiedetään noudattavan kyseisiä standardeja. Kansainvälisen laskentatoimen alueella tämä olisi suurin muutos vuosikymmeniin. Komission mukaan EU:n alueella yhteiseen käytäntöön siirtyminen helpottaisi yritysten tulosten keskinäistä vertailtavuutta ja auttaisi yhtiöitä hakemaan rahoitusta kotimaan ulkopuolelta. Nykytilanne on sijoittajan näkökulmasta kestävä, sillä eurooppalaisyritykset raportoivat taloudellisesta tilanteestaan eri tavoin. Komission tekemä aloite on pitkän ja tunteita kuumentaneen prosessin tulosta. Se seuraa vuodelta 1995 peräisin olevaa ehdotusta, jonka mukaan yritykset voivat tehdä tilinpäätöksensä joko IAS:n tai Yhdysvalloissa käytössä olevan US GAAP-käytännön mukaisesti. (Boxberg 2000; Raivio 2001; Hildén 2001)

Kansainvälisen laskentatoimen harmonisoinnin kenttä on siis myllerryksessä. Flower (1997) argumentoi tilanteen täysin muuttuneen; ennen oli vastakkainasettelu IASC ja angloamerikkalaisuus vastaan EU, mutta tulevaisuudessa asetelma voikin olla toisenlainen; EU ja IASC yhteisrintamassa

vastaan angloamerikkalaisuutta. (Alexander & Archer 2000, 540.) Tämän tutkimuksen aihepiiri koskettaa siis kansainvälistä laskentatoimea, ja lähtökohtana tälle tutkimukselle on kahden laskentatoimen valtakulttuurin sekä kahden laskentatoimen saralla dominoivan organisaation vastakkainasettelu.

Aiheena tämä on mielestäni ajankohtainen, koska EU:n alueella laskentatoimen osalta on tulossa suurin muutos vuosikymmeniin. Henkilökohtainen kiinnostuksen kohteeni laskennan alalla on ulkoinen laskentatoimi ja on ollut kiehtovaa huomata, että tällä alueella myös puhutaan valtasuhteista ja salaliittoteorioista. Tutkimuksessa käytän Giddensin valtateoriaa, rakenteellistumista viitekehyksenä, joka tarjoaakin oivan mahdollisuuden tulkita merkityksen, moraalien ja vallan muodostumista näissä kahdessa organisaatiossa. Toinen hyvä syy tämän teorian valinnalle on se, että sitä ei tietääkseni ole aiemmin käytetty ulkoisen laskentatoimen tulkitsemiseen.

Tutkimusraporttini olen rakentanut seuraavanlaisesti. Johdannossa aiheen taustan kertomisen jälkeen asetan tutkimusongelman ja rajaan aiheeni. Tähän sisältyy myös tärkeiden käsitteiden määrittelyä. Johdantoon sisältyy edelleen tutkimusotteen ja –menetelmän esittelyä sekä kirjallisuuskatsaus. Luvun kaksi aloitan kulttuurin tarkastelulla ja tarkoitukseni on sitoa se laskentatoimeen. Tämän jälkeen esittelen luokittelun tilinpäätöskäytännöistä, jonka perusteella jaottelen maat edustamaan joko anglosaksisuutta tai mannereurooppalaista käytäntöä. Etenen edelleen kuvailemaan lähinnä periaate- tasolla näiden kahden kulttuurin välisiä eroavaisuuksia. Käytäntöjen kehittymiseen on suuresti vaikuttanut tilinpäätöksen pääasiallinen käyttötarkoitus. Muita vaikuttavia tekijöitä ovat olleet yrityksen rahoitus, maassa vallitseva lainsäädäntöjärjestelmä, laskentatoimen ammattikunnan voimakkuus, sääntöjen luonne ja määrä sekä verotuksen suhde laskentatoimeen. Luvussa kaksi käsittelen vielä harmonisointia, tahoja harmonisointiprosessin ympärillä sekä esitän argumentteja harmonisoinnin puolesta ja vastaan. Luvussa kolme tarkastelen kansainvälisen laskentatoimen saralla kahta dominoivaa organisaatiota: EU:ta ja IASC:tä. Luku neljä pitää sisällään rakenteellistumisen teorian (strukтураatioteoria). Teoriasta esittelen kolme rakenteellistumisen ulottuvuutta: merkitys-, legitimointi- ja dominointirakenteen. Näiden pohjalta tulkitse IASC:tä ja EU:ta. Mielenkiintoista on havaita erityisesti amerikkalaisten rahoitusmarkkinoiden vahva vaikutus näiden organisaatioiden toimintaan. Vaikutus on jopa niin vahva, että nämä organisaatiot ovat olleet pakotettuja muuttamaan

tavoitteitaan laskentatoimen harmonisoinnin suhteen. Tutkimusraporttini päättyy lukuun viisi, jossa tarkastelen työtäni ja vuorossa on myös johtopäätösten tekeminen.

1.2 Tutkimusongelma ja rajaukset

Tutkimuksen tavoitteena on tarkastella kansainvälisiä tilinpäätöskäytäntöjä ja niiden harmonisointia sekä analysoida IASC:tä ja Euroopan Unionia Giddensin rakenteellistumisen teorian pohjalta. Tarkoitus on etsiä vastaukset seuraaviin kysymyksiin: Mitä tarkoitetaan angloamerikkalaisuudella ja mannereurooppalaisuudella laskentatoimessa? Mistä erot juontavat juurensa ja minkälaisia ne ovat luonteeltaan? Lisäksi haen vastauksia myös harmonisoinnin eduista ja haitoista. Lopuksi tavoitteena on analysoida rakenteellistumisen teorian pohjalta, kuinka IASC ja EU organisaatioina muodostavat merkitystä, moraalialia ja valtaa?

Tutkimuksen aihepiiri koskettaa kansainvälistä laskentatoimea ja tarkastelun kohteena on ulkoinen laskentatoimi. *Ulkoinen laskentatoimi* on määritelty esimerkiksi seuraavalla tavalla: ulkoinen laskentatoimi on keino viestittää taloudellista informaatiota yritysten johtajilta kyseisen informaation käyttäjille, jotka ovat yrityksen johtamisprosessien ulkopuolella, ja täten heillä ei ole pääsyä johdon sisäiseen informaatiojärjestelmään. (Thorell & Whittington 1994, 215.) Käsite *taloudellinen raportointi* esiintyy usein tutkimuksessani. IASC:n (1988) määritelmän mukaan taloudellisen raportoinnin päätarkoituksena on tarjota informaatiota taloudellista päätöksentekoa varten. Hussein (1996) kiteyttää, että taloudellisen raportoinnin tavoitteet ja toiminnot sisältävät sen, että sillä pyritään tarjoamaan tietoa yrityksen kyvystä aikaansaada positiivisia kassavirtoja sekä tarjoamaan tietoa regulatiivisia, sosiaalisia, ympäristötekijöitä ja työntekijäsuhteita koskeviin tarkoituksiin. (Hussein 1996, 96-97)

Kirjanpitoikäytännöstä ja tilinpäätöskäytännöstä on ollut vaikeata löytää määritelmiä. *Kirjanpitoikäytäntö* on Jönssonin määritelmän mukaan (Manner 1990)

- sitä, mitä laskentahenkilöt tekevät ja sitä on olemassa vain yksi. Vastakohtana sille on teoreettinen tarkastelu siitä, miten kirjanpito tulisi ymmärtää.
- säännöt muodostavat käytännön.
- tapa, jota joku noudattaa.

- se on myös käytännön ja tutkimuksen vuorovaikutussuhteen tulos.

Kirjanpitokäytäntöä voidaan pitää tärkeänä kommunikointivälineenä. Käsitteenä sen merkitys on laajempi kuin *tilinpäätöskäytännön*, ja se pitääkin sisällään käsitteen tilinpäätöskäytäntö. Jos haluaa painottaa informatiivisuutta, on tilinpäätöskäytäntö parempi termi. (Manner 1987, 5.) Jos ajatellaan tarkemmin edellä esitettyä kirjanpitokäytännön määritelmää: mitä laskentahenkilöt tekevät, säännöt muodostavat käytännön ja tapa, jota joku noudattaa, tulee mieleen se, että ihmiset toimivat eri tavalla ja säännöt ovat erilaisia eri maiden välillä. Näin ollen ei voida olettaa, että kirjanpitokäytäntö ja tilinpäätöskäytäntö olisivat kaikkialla samanlaisia. Tässä tutkimuksessa käytän näitä kahta termiä synonyymeinä, koska niitä on hankala erottaa toisistaan. Kansainvälisen laskentatoimen saralla puhutaan yleisesti ottaen kirjanpitokäytäntöjen, tilinpäätöskäytäntöjen ja taloudellisen raportoinnin eroista, jotka tunnistetaan ainakin periaatetasolla samankaltaisiksi.

Harmonisoinnin eli *yhtenäistämisen* käsitettä käytetään kansainvälisen laskentatoimen alueella tarkoittamaan taloudellisen raportoinnin eroavaisuuksien vähentämistä eri maiden välillä. Nobes ja Parker (1983, 329) ovat määritelleet käsitteen näin: ”*harmonisointi on prosessi, jossa laskentatoimen käytäntöjen yhteensopivuutta lisätään asettamalla rajoja niiden eroavaisuuksien asteelle.*” Van der Tas (1988) tarkentaa harmonisoinnin käsitettä muodostamalla *formaalin harmonisoinnin* ja *materiaalisen harmonisoinnin* käsitteet. Formaalityyppisellä harmonisoinnilla tarkoitetaan samankaltaisuuden astetta, joka on olemassa eri kansakuntien laskentatoimen standardien välillä. Materiaalinen harmonisointi viittaa samankaltaisuuden asteeseen, joka vallitsee yritysten taloudellisten raporttien joukossa. Hierarkkisella tasolla formaalinen harmonisointi olisi materiaalisen harmonisoinnin yläpuolella, sillä aikaisempi sisältää keinot jälkimmäiselle. Tässä työssä keskitytään juuri formaalin harmonisoinnin prosessiin. Sanaa *harmonisointi* käytetään siten tarkoittamaan prosessia, jolla pyritään vähentämään eroavaisuuksia kansallisten ulkoisen laskentatoimen standardien välillä. (Wolk & Heaston 1992, 96)

Kansainvälisen laskentatoimen alueella törmää usein harmonisoinnin käsitteen lisäksi käsitteeseen standardisointi. Seuraavaksi pyrin selkiyttämään näiden kahden termin eroja. *Harmonisointi* on prosessi, liike kohti harmoniaa, joka on tila. *Standardisointi* on myös prosessi, liike kohti yhdenmukaisuutta, joka on myös tila. Harmonisointi on realistisempi ja sovittelevampi lähestymistapa

ja vaikuttaa saavutettavammalta kuin joustamaton standardointi. (Cañibano & Mora 2000, 351.) Termiä standardointi käytetään, kun tarkoitetaan tarkalleen samojen sääntöjen soveltamista. (Walton ym. 1998, 8) Standardointi viittaa joustamattomampien ja kapea-alaisempien sääntöjen määräämiseen. Kuitenkin laskentatoimen alalla harmonisoinnin ja standardoinnin käsitteestä on tullut teknisiä termejä, eikä voida luottaa normaaliin eroavaisuuteen niiden merkityksessä. Harmonisointi yleensä mielletään EU:hun, kun taas standardointi IASC:hen. Käytännössä ”EU:n harmonisoinnilla” on ollut voimakkaampi ja yksityiskohtaisempi vaikutus kuin ”IASC:n standardoinnilla”. (Nobes & Parker 1983, 329) Tämän asian olen huomannut kirjallisuuteen tutustuessani, ja tässä työssä käytänkin näitä termejä synonyymeinä, joskin miellän harmonisoinnin käsitteen liittyvän enemmän EU:hun ja standardoinnin enemmän IASC:hen.

Tutkimusraportissani puhutaan myös paljon laskentatoimen standardeista. Mannereurooppalaisuudelle ominaista on ollut se, että laskentatoimea säätelevät lait, jotka on laadittu hallitusten toimesta. Anglosaksisuudelle taas tyypillisiä ovat olleet ammattikunnan luomat standardit. Nämä *laskentatoimen standardit* voidaan määritellä seuraavanlaisesti: ne tarjoavat käytännölliset säännöt kirjanpitäjän työn hoitamiseen. Ne ovat yleisesti hyväksytty yritysten säännöiksi, ja niiden käyttöä tuetaan sanktioimalla epäyhteneväisyydestä. Laskentastandardit yleensä koostuvat kolmesta osasta: 1) kuvaus ongelmasta, johon tarttua, 2) harkittu pohdinta (mahdollisesti fundamentaalisen teorian tutkinta) tai tavat selvittää ongelma, 3) määrätty ratkaisu. (Belkaoui 1993, 74-75) FASB:n (Financial Accounting Standards Board) määritelmän mukaisesti standardit esittävät ”yleiset ratkaisut ulkoisen laskentatoimen ongelmiin” (Hendriksen & van Breda 1991, 124) Laskentatoimen sääntöjen luomisesta kerron tarkemmin tutkimukseni sivulla 23.

Rakenteellistumisen teorian osalta käsittelen tässä tutkimuksessa teorian tarkoituksen, siinä esiintyviä käsitteitä ja kolme rakenteellistumisen ulottuvuutta: merkitys-, legitimointi- ja dominointirakenteen. Tutkimuksessa tarkastelemani organisaatiot (IASC ja EU) olen valinnut sillä perusteella, että ne yleisesti ottaen hallitsevat kansainvälisen laskentatoimen harmonisoinnin kenttää. Aikajakson puolesta tutkimukseni rajoittuu vuodesta 1980 vuoteen 2000. Rajoitus johtuu tutkimuksessani käyttämäni materiaalin saatavuudesta. Tutkimuksen tekoa varten minun on täytynyt luokitella maat edustamaan joko anglosaksisuutta tai mannereurooppalaisuutta. Jaon olen suorittanut Nobesin luokittelun tilinpäätöskäytännöistä (ks. 18) mukaisesti.

Tarkastelemani organisaatio IASC on kokenut muutoksia vuoden 2001 aikana. Nykyään organisaatio kantaa nimeä the International Accounting Standards Board (IASB). Organisaatiossa on muutettu mm. sen rakennetta, mutta esimerkiksi IASC:n julkaisemat standardit ovat edelleen voimassa ja niitä nimitetään edelleen IAS-standardeiksi. Voimassa ovat myös standardien tulkintaohjeet SIC-1 – SIC-25, jotka ovat laadittu SIC:n (Standing Interpretations Committee) toimesta. IASC:n luoma viitekehys on muuttanut nimeään IASB:n viitekehyyksi (the IASB Framework). Koska nämä muutokset ovat tapahtuneet tutkimukseni tarkastelujakson ulkopuolella, en ota niitä huomioon, vaan käytän organisaatiosta nimeä IASC ja muiden tarkasteluiden osalta otan huomioon vuosilta 1980-2000 kirjoitetut artikkelit. Toisen tarkastelemani organisaation EU:n kohdalla on ongelmana taas se, mitä nimitystä käytän organisaatiosta. Kahden vuosikymmenen ajalta tutkimissani artikkeleissa tähän organisaatioon viitattaessa siitä on käytetty kolmea eri nimeä: EEC, EY ja EU. EU:n taustallahan on Euroopan talousyhteisö EEC, joka muodostettiin ns. Rooman sopimuksella vuonna 1957. EEC-alueen tiivistäessä yhteistyötään, yhä useammin alettiin siitä käyttää nimitystä EY eli Euroopan Yhteisö. Vuonna 1993 Maastrichtin sopimuksella luotiin nykyinen EU. Tässä tutkimuksessa käytän organisaatiosta vain nimitystä EU yhteneväisyyden vuoksi.

1.3 Tutkimusote ja –menetelmä

Tutkielman lähestymistapa on luonteeltaan tulkitsevaa tutkimusta, sillä tavoitteena on löytää asioille rakenne sekä erityisesti merkitys (Tamminen 1993, 72). Tässä tutkimuksessa tulkittava aineisto koostuu jo kirjoitetusta tekstistä; kirjoista ja artikkeleista. Tällöin voidaan puhua tekstin tulkitsemisesta.

Tulkitsevan tutkimuksen suorittamista voidaan kuvata hermeneuttisen kehän avulla. Tutkimuksen tekoa aloitettaessa tutkijalla on aiheesta ns. *esiymmärrys*, jonka perusteella hän lähestyy tutkittavaa aihepiiriä. Tämän jälkeen aloitetaan *uppoutuminen* aiheeseen, jolloin tutkimuskohteesta hankitaan tietoa keräämällä materiaalia, jota on jo olemassa tai sitten luomalla uutta aineistoa haastattelemalla ja kyselyillä. Tutkijan on koko tutkimusprosessin ajan pyrittävä laajentamaan tulkintapotentiaaliaan, jolla tarkoitetaan vaihtoehtoisten tulkintojen joukkoa, jonka tutkija voi kehittää tietystä tietomäärästä. Hankittuun materiaaliin perustuen ruvetaan pohtimaan siitä, mitä on opittu, saatu selville ja millaisia

tulkintamahdollisuuksia tulee esille. Tulkintavaihtoehtoja on pyrittävä perustelemaan, löytämään niitä tukevia tai sitten kumoavia faktoja. Tätä vaihetta voidaan nimittää *teoretisoinniksi*, ja tällöin on myös huomattava aukkokohdat eli mistä asiasta tarvitaan vielä lisää informaatiota, jotta tulkintaa voidaan perustella paremmin. Teoretisointi johtaa parantuneeseen ymmärrykseen kohteesta, jonka jälkeen jatkuu kehän omainen prosessi; kohdetta lähestytään uudelleen ja tämän jälkeen taas luodaan teoriaa jne. Tutkija irtautuu prosessista *kirjoittamaan raporttia*, kun hän tuntee tulkintansa riittävän perustelluksi ja mielenkiintoiseksi. Tutkimusraportissa tutkijan on osoitettava tutkimuksensa pätevyys eli validisuus. Tämä tapahtuu kertomalla, miten tulkintaan tarvittava aineisto on hankittu, mitä se on ja millainen on tulkitsijan tulkintapotentiaali. Validisuus osoitetaan myös perustelemalla, miten ja mitkä näkökannat puhuvat tulkinnan puolesta ja mitkä vastaan. Näin tutkimukseen tulee myös ripaus koettelevan tutkimuksen otetta. (Tamminen 1993, 86-90)

Lopullinen tulkinta riippuu ratkaisevasti tutkijan omasta tulkintapotentiaalista sekä käytettävästä olevasta asiatiedon määrästä. Tärkeätä on tulkinnan perusteleminen, sillä pelkkä tulkinnan esittäminen ei pelkästään riitä. Tulkinnan tulee olla yhdenmukaista hankittujen faktojen kanssa, ja pitääkin pyrkiä löytämään lisää perusteita, jotka tukevat tutkijan tekemää tulkintaa. (Tamminen 1993, 113.) Tulkinnan perustelussa pääsääntönä on se, että kerrotaan selkeästi se, mikä on tulkintaa ja mikä muuta (Tamminen 1993, 107).

Vaarana tulkitsevassa tutkimuksessa voi olla tutkijan ennakkokäsitys aiheesta, sillä suomalaisessa taloustieteessä on ollut tapana tutustua teoriaan ja vahvistaa asia sen jälkeen empirian avulla. Näin ollen tutkijalla on jo ennen empiriaa vahva käsitys siitä, mitä hänen tulisi löytää. Suoranainen ihme olisi, jos hän ei etsimäänsä löytäisi. Toinen ongelmatilanne syntyy, jos on keksitty mielenkiintoinen ja huomiota herättävä tulkinta ensin, minkä jälkeen löydetään aineisto, jolla ko. tulkinta voidaan todistaa. Tällöin silmät helposti ummistetaan tulkintaa kumoavilta perusteilta ja huomioidaan vaan tulkintaa puoltavat näkökohdat. Tämähän on mahdollista, sillä tulkinta on vain erään henkilön näkemys asiasta eikä ainoa mahdollinen totuus. (Tamminen 1993, 91)

Tutkimukseni omaa myös historiallisen tutkimuksen piirteitä, sillä tutkimukseni kohdealue ajoittuu osittain menneeseen aikaan. Historiantutkimukselle on tunnusomaista muutoksen tutkiminen, menneisyyden ymmärtäminen ja kokonaisuuksien selvittäminen. Kuvaavaa tutkimukselleni on myös

"nykyisyyden ymmärtäminen menneisyyden valossa". Ratkaisevaa historian tutkimuksen toteuttamiseksi on luonnollisesti lähteiden ja erityisesti empiirisen jäänneaineiston olemassaolo. Empiirinen jäännös on määritelty "jostakin menneisyyden ihmistoiminnasta jäljelle jääneeksi aistein havaittaviksi tuotteeksi tai jäljeksi". Tunnusomaista jäänteelle on aina tietty konstanssi eli samana pysyvyys. Jäänneaineiston sisältämä informaatio voi olla luonteeltaan faktatietoa tai kirjoittajansa tulkintoja, näkemyksiä, käsityksiä tai mielipiteitä. (Näsi 1990, 20-27)

Tutkimusmenetelmältään kyseessä oleva tutkimus on ns. kirjoituspöytätyö, sillä toteutan tutkimukseni tutustumalla aihealueesta kirjoitettuun materiaaliin. Materiaalini on ns. sekundääristä aineistoa, joka koostuu toisten kirjoittamista artikkeleista ja tekemistä tutkimuksista. Aineistossa on sekä kirjoja että lehtiä. Pää tarkastelun kohteena on kaksi kansainvälisen laskentatoimen alalla hyvin tunnettua lehteä. Toinen näistä on *The International Journal of Accounting*, joka on erikoistunut julkaisemaan artikkeleita koskien kansainvälistä laskentatoimea. Käytössäni ovat olleet lehdet vuosilta 1980 – 2000, koska vain nämä vuosikerrat ovat olleet saatavilla. Toinen käyttämäni lehti on *The European Accounting Review*, joka kansainvälisten tekijöidensä vuoksi julkaisee relevanttia aineistoa kansainvälisen laskentatoimen tutkimuksesta. Saatavillani ovat olleet lehden numerot vuosilta 1993 – 2000. Aineiston olen hankkinut Jyväskylän yliopiston kirjastosta, mutta harvina on kuitenkin ollut joidenkin numeroiden puuttuminen kirjaston valikoimista. Aineistoon perehtyessäni olen pyrkinyt kiinnittämään huomiota erityisesti eri kirjoittajien näkemyksiin ja mielipiteisiin. Olen kiinnittänyt huomiota myös siihen, kuka on ollut kirjoittajana, mitä tahoa hän edustaa ja millaiset tarkoitukset kirjoittajalla mahdollisesti on.

1.4 Kirjallisuuskatsaus

Kansainvälisen laskentatoimen alueella tutkimuksia on tehty runsaasti. Kansainvälisten rahoitusmarkkinoiden kasvun myötä on laskentatoimen käytäntöjä maiden välillä pyritty yhtenäistämään. Tämä on lisännyt keskustelua aiheesta ja poikanut erilaisia tutkimuksia laskentatoimen kentällä. Itse asiassa kansainvälinen laskentatoimi on ollut suosituimpien tutkimuskohteiden joukossa viime vuosina. (Majala 1992, 325.) Aihepiirin tutkimukset kartoittavat yleisesti ottaen seuraavia kohdealueita: analysoidaan tietyn maan kirjanpitoikäytäntöä, tutkitaan eroavaisuuksia eri alueiden

välillä ts. vertailevaa tutkimusta, analysoidaan syitä eroavaisuuksiin, luokitellaan erilaisia kirjanpidon käytäntöjä ryhmiksi, arvioidaan laskentatoimen harmonisointia tai sitten tutkitaan kansainvälisen laskentatoimen moninaisuuden vaikutuksia. (Walton ym. 1998, 19.) Tutkimustani ei oikeastaan voi sijoittaa kuuluvaksi mihinkään näistä luokista, vaan se sisältää elementtejä vähän jokaisesta luokasta.

1970-luvun lopulta 1980-luvun puoliväliin asti oli suosittua tutkimus, jossa luokiteltiin maita ryhmiin kirjanpitokäytäntöjen mukaan. Ongelmana tällä tutkimuksen saralla pidetään sitä, että luokitteluissa on taipumusta saman ryhmän maiden kesken korostaa yhtäläisyyksiä ja eri ryhmään nähden painottaa eroavuuksia. DaCosta, Bourgeois ja Lawson (1978), Frank (1979) ja Nair ja Frank (1980) ovat pyrkineet jaottelemaan maita empiriaan pohjautuen. Nobes (1984) on arvioinut edellä mainittuja luokitteluja ja muodostanut oman hierarkkisen luokituksen, jota on edelleen kehittänyt vuonna 1992. Nobeksen luokittelua käytän tutkimukseni lähtökohtana jaotellessani maita anglosaksisiin ja mannereurooppalaisiin laskentatoimen kulttuureihin kuuluviksi (ks. 18).

Mainitsemisen arvoinen teos kansainvälisen laskentatoimen saralla maakohtaisista tilinpäätöskäytännöistä on Alexanderin ja Archerin (1998) toimittama *The European Accounting Guide*, jossa kerrotaan useimpien Euroopan maiden tilinpäätöskäytännöistä kunkin maan oman edustajan kirjoittamana. Vertailevaa tutkimusta on tehty paljon ja niitä olenkin käyttänyt runsaasti tutkimukseni aineistona. Jyväskylän yliopistossa vertailevaa tutkimusta ovat tehneet Järvelä ja Pamilo (1992) aiheesta ”Yritysten kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntö Kiinassa ja Neuvostoliitossa – vertaileva tutkimus”. Tutkimukseni sivuaa myös laskentatoimen kulttuureita erottavia tekijöitä. Deduktiivista lähestymistapaa käyttäen syitä kirjanpitokäytäntöjen eroavaisuuksiin ovat etsineet mm. Müller (1968) ja Nobes (1984). Müller kirjoitti neljästä merkittävästä eri elementistä: taloudellisen kehityksen asteesta, liikeyritysten moninaisuuden asteesta, poliittisesta ilmastosta ja lainsäädäntöjärjestelmän luonteesta. Nobes tunnisti kuusi eri tekijää: lainsäädäntöjärjestelmä, yritysten organisaatio ja omistajuus, verotus, kirjanpidon ammattikunta, ja epäluonnolliset tapahtumat (esim. valtaukset, talouselämän tapahtumat). Jyväskylän yliopistossa laskentatoimen kulttuurista pro gradu on tehty Keisasen ja Nuoliojan toimesta vuonna 1993 otsikolla ”Kulttuurin vaikutuksista kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöihin”. Tutkimuksessa huomio kiinnittyy Suomen laskentatoimen kulttuuriin ja asioita tarkastellaan lähinnä Hofsteden ja Grayn dimensioiden pohjalta. Näitä dimensioita esittelen seuraavaksi.

Koska tutkimukseni aihepiiri koskettaa laskentatoimen kulttuuria, voisin tässä mainita yhden laajimmista kulttuuria kansainvälisesti tutkivista töistä. Hofstede on vuonna 1980 tehnyt tutkimuksen, jossa tarkastellaan kulttuurin vaikutuksia johtamistapoihin. Informaatiota tutkimukseen hankittiin kyselytutkimuksella monikansallisen yhtiön yli 60 000 työntekijältä yli 40 maassa. Hofstede tunnisti neljä ulottuvuutta, joilla voidaan luokitella eri maiden kulttuureita ja selittää eroavaisuuksia niiden välillä. Nämä dimensiot ovat yksilöllisyys vs. kollektiivisuus, valtaetäisyys, epävarmuuden välttäminen ja feminiinisuus vs. maskuliinisuus. Tämä Hofsteden ulottuvuuksien malli (Hofstede's Dimensional Model of Culture) on sopiva tutkimukseen kulttuurin vaikutuksesta kansallisiin eroavaisuuksiin laskentatoimen suhteen. Edelleen Hofstede (1985, 1991) perustuu seuraava neljän dimension kuvailu. Yksilöllisen kulttuurin maissa, tilinpäätösinformaatio on suunnattu yksilöille, kun taas kollektiivisessa yhteiskunnassa, tilinpäätösinformaatio kohdistetaan instituutioiden tarpeita vastaavaksi. Suuren valtaetäisyyden maissa, laskentatoimen raportointi ei ole niin perusteellista kuin pienen valtaetäisyyden omaavissa maissa. Myös tilinpäätösinformaatio on suunnattu enemmän valta-asemissa olevien henkilöiden tarpeisiin. Maissa, joissa epävarmuuden välttämien on voimakasta, ovat myös laskentatoimeja ohjaavat säännöt yksityiskohtaisempia kuin maissa, joissa siedetään paremmin epävarmuutta. Hofsteden ehdotuksen mukaisesti laskentajärjestelmiä voidaan pitää rituaaleina, jotka vähentävät epävarmuutta. Maskuliinisissa yhteisöissä taloudellinen raportointi on kohdistunut enemmän taloudellisiin asioihin ja vähemmän ympäristöllisiin ja sosiaalisiin asioihin kuin feminiinisissä yhteisöissä. (Hussein 1996, 98-99)

Useat tutkimukset laskentatoimen alalla ovat käyttäneet yllä mainittua Hofsteden mallia tarkastelupohjana tunnistaakseen kulttuuritekijät, jotka vaikuttavat laskentatoimen käytäntöihin. Gray (1988) kehitti hypoteeseja, jotka liittyvät Hofsteden kulttuurin dimensiot laskentatoimen arvoihin. Grayn mielestä kansallisista laskentatoimen järjestelmistä voidaan erottaa neljä arvoa: ammattimaisuus, konservatismi, yhdenmukaisuus ja salaperäisyys. Ammattimaisuudella tarkoitetaan määrää, jossa laskentatoimen ammattikunta voi käyttää harkintaansa poiketakseen yksityiskohtaisista säännöistä tilinpäätösasioissa. Konservatismi viittaa ajattelutapaan tuntemattomasta tulevaisuudesta. Yhdenmukaisuus viittaa arvostamisen ja tilinpäätöskäytäntöjen yhdenmukaisuuteen. Salaperäisyydellä viitataan tilinpäätökseen; missä määrin asiat ovat luottamuksellisia ja asiat pidetään vain tiettyjen ihmisten tiedossa. Grayn (1988) analyysi tunnistaa ja löytää tietyn suoran assosiaation laskentatoimen

arvojen ja kulttuurin dimensioista yksilöllisyyden ja epävarmuuden välttämisen välillä. Myös Perera (1989) tutkimuksessaan angloamerikkalaisen ja mannereurooppalaisen laskentajärjestelmän eroista vahvistaa tämän tulkinnan.

Tutkimuksessani käyttämää Giddensin valtateoriaa on sovellettu laskentatoimen alalla lähinnä johdon laskentatoimen saralle. Oleellisin sanoma näissä tutkimuksissa on se, että rakenteellistumisen teoriaa voidaan käyttää laskentatoimen tulkinnassa. Näissä artikkeleissa ei tehdä varsinaista uutta laskentatoimen tutkimusta, sillä tutkijat käyttävät artikkeleissaan esimerkkinä kolmannen tutkijan tekemää tutkimusta. Roberts ja Scapens (1985) analysoivat artikkelissaan laskentatoimen merkitystä organisaation vastuullisuusjärjestelmän osana. Laskentatoimi on kieli, jonka avulla organisaation jäsenet tulkitsevat ja arvioivat toimintaa sekä ennustavat tulevaisuutta. Kustannusten, tuloksen ja ROI-laskelmien kautta luodaan organisaatiossa merkitystä. Laskentajärjestelmä määrittää myös organisaation moraalisen järjestyksen, sillä se oikeuttaa toiset valvomaan toisten tekemisiä ja panemaan heidät vastuuseen työstään. Valta liittyy myös laskentatoimeen erilaisten rangaistus- ja palkkiojärjestelmien kautta. MacIntosh ja Scapens (1990) muodostavat rakenteellistumisanalyysin Wisconsinin yliopiston budjetointijärjestelmästä. Budjetointijärjestelmän tulkittiin yllä pitävän valtion ja yliopiston välistä valtasuhdetta. Budjetointijärjestelmän muutos muutti tarkastellussa kohteessa valtarakenteita sekä yliopiston ja valtion välisiä valtasuhteita. Kirjoittajien mielestä case tarjosi hyvän esimerkin rakenteellistumisesta. (Pellinen 1993, 37-41)

MacIntosh ja Scapens (1991) tarkastelevat artikkelissaan rakenteellistumisen teoriaa ja tulkitsevat sen avulla kahta empiiristä tutkimusta johdon laskentajärjestelmistä. Toinen case käsittelee General Motorsin uutta rahoituksen valvontajärjestelmää ja toinen Yhdysvaltain puolustusministeriön aseiden kunnossapitoa koskevaa yhtenäistävää johdon laskentajärjestelmää. Johtopäätöksenä todetaan rakenteellistumisen olevan käyttökelpoinen väline tulkittaessa johdon laskenta- ja valvontajärjestelmän roolia organisaatiossa. Se auttaa ymmärtämään, kuinka laskentatoimen järjestelmät luovat ja uusintavat sosiaalista järjestystä organisaatioissa ja mikä laskentajärjestelmän rooli on merkityksen, vallan ja moraalin tuottamisessa. Laskentatoimen tutkijat ovat havainneet, että he eivät voi rajoittaa analyysjään vain teknisiin ja taloudellisiin asioihin. Strukturaatioteoria on yksi keino laajentaa laskentatoimen tutkimuksen kenttää ja teorian rakentamista.

2. TILINPÄÄTÖSKÄYTÄNNÖT JA NIIDEN HARMONISOINTI

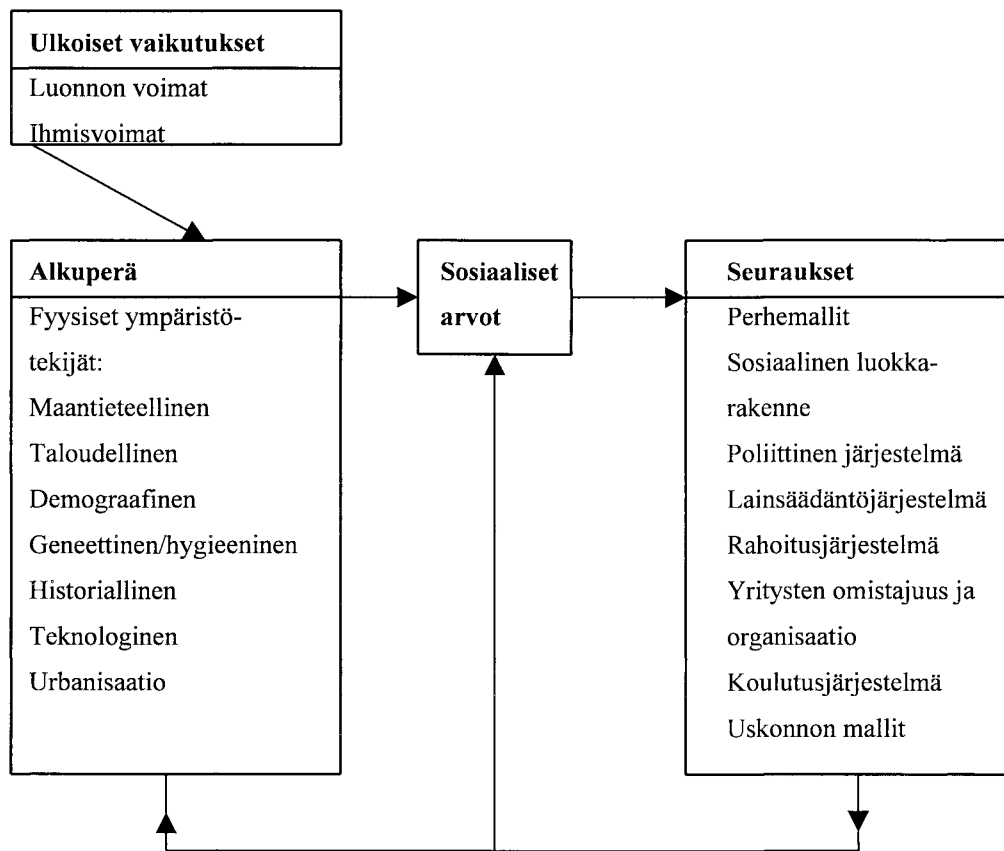
2.1 Kulttuurin määrittelyä

Pereran (1989) mukaan usein keskusteltaessa kulttuurista ajatellaan, että tietyn kulttuurin jäsenet omaavat yhteisen merkityksien, sosiaalisen ymmärtämisen, arvojen, uskomuksien ja symbolien viitekehyksen. Kulttuuria pidetään usein normien, arvojen ja tapojen ilmenemismuotona, joka on tyypillistä ryhmän jäsenille. (Perera 1989, 43.) Hofsteden (1980) määritelmä kulttuurista on samankaltainen: *”Kulttuuri on ihmismielen opittua ohjelmointia, joka erottaa jonkin ihmisryhmän tai luokan ihmiset toisista.”* Seuraavaksi esittelen Hofsteden näkemyksiä tarkemmin, sillä kirjallisuuteen tutustuessani olen huomannut Hofsteden viitattavan hyvin usein.

Hofsteden määritelmän mukaisesti - ihmismielen ohjelmointi - alkaa heti ihmisen syntymästä alkaen. Kulttuurin erot voidaan johtaa ympäristöistä, joissa ihmiset ovat varttuneet. Erot perustuvat kansallisiin, alueellisiin, luokka-perusteisiin sekä myös eroavaisuuksiin eri ammattia harjoittavien ihmisten välillä. (Hofstede 1985, 3-4.) Kulttuuri on aina kollektiivista, sillä se on ainakin osittain samanlaista ihmisille, jotka ovat eläneet samassa sosiaalisessa ympäristössä ja ovat kulttuurin siinä omaksuneet. Kulttuuri on opittua, ei perittyä ja se on peräisin ympäristöstä, ei geeneistä. Kulttuuri tulee erottaa ihmisluonnosta, sillä ihmisluonto on yleismaailmallista ja on periytyvä ominaisuus. Kulttuuria ei pidä myöskään sekoittaa persoonallisuuteen, sillä persoonallisuus on tunnusomaista jokaiselle yksilölle. Osaksi persoonallisuus perustuu luonteenpiirteisiin, jotka on saatu geeniperintönä ja osittain opittuihin piirteisiin kulttuurin sekä omien kokemusten kautta. (Hofstede 1993, 21-22)

Kulttuurin eri mallit eri maissa ovat kehittyneet vuosien kuluessa ja ovat usein säilyttäneet muotonsa yli monen sukupolven. Hofsteden mukaisesti kulttuurin alkuperä voidaan löytää tekijöistä, jotka vaikuttavat fyysiseen ympäristöön. Tämä on esitetty kuvassa 1. Sosiaaliset arvot johtavat instituutioiden kehittymiseen ja säilymiseen yhteiskunnassa. Nämä pitävät sisällään perheen mallit, sosiaalisen luokkarakenteen, poliittisen järjestelmän, lainsäädäntöjärjestelmän, rahoitusjärjestelmän,

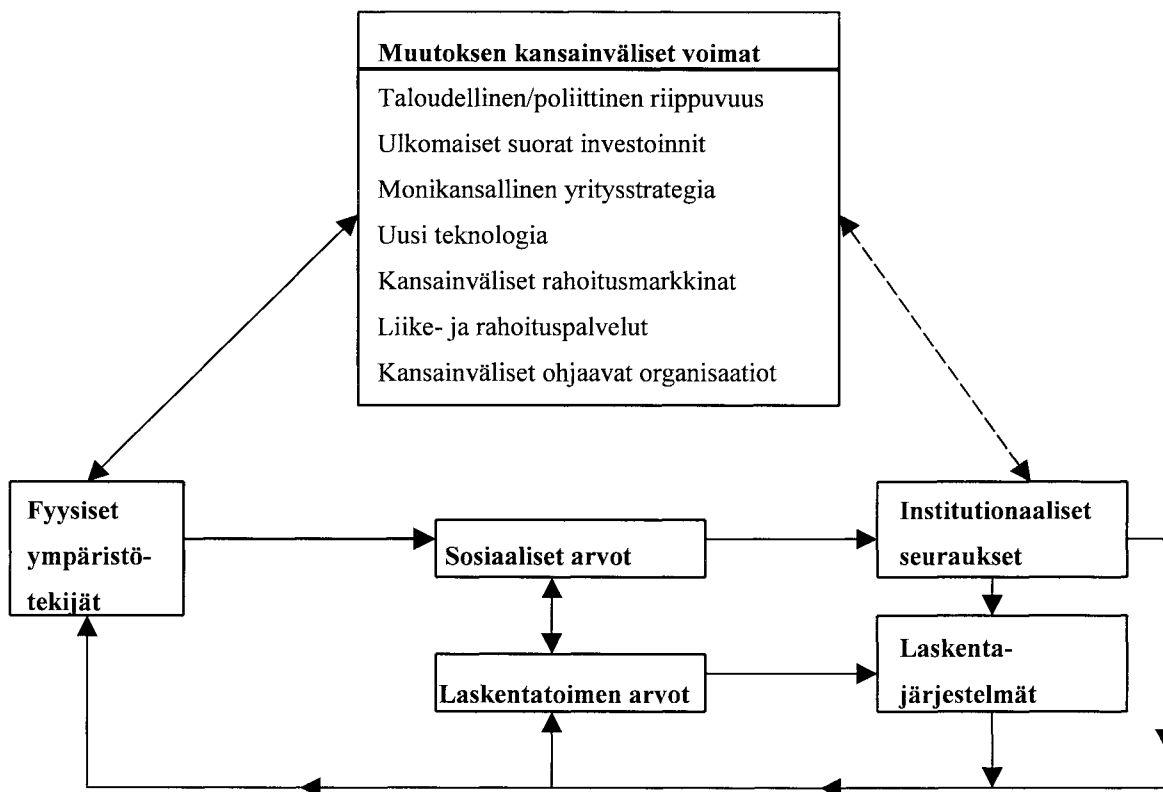
yritysten omistajuusrakenteen ja koulutusjärjestelmän. Nämä kerran kehittyneet instituutiot pyrkivät säilyttämään sosiaaliset arvot ja tekijät antamalla näiden asioiden kasvaa. Kansallisella tasolla muutos tapahtuu pääosin ulkoisten luonnon- sekä ihmisvoimien tuloksena. Jälkimmäisiä tekijöitä voivat olla sodan ja kolonialismin lisäksi kansainvälinen kauppa ja investoinnit sekä monikansalliset yhtiöt. Potentiaalinen muutoksen aiheuttava tekijä on myös uusi teknologia. Tällaiset ulkoiset tekijät vaikuttavat sosiaalisiin arvoihin pääosin fyysisen ympäristön kautta. (Gray 1989, 292-293)



KUVA 1. Kulttuurin kehittyminen ja säilyminen (Gray 1989, 293)

Kansallisella tasolla kulttuurin tai sosiaalisten arvojen voidaan odottaa tunkeutuvan organisatorisiin ja ammatillisiin alakulttuureihin joskin vaihtelevalla integraation asteilla. Jos edellä kuvattuun viitekehykseen lisätään laskentatoimi laskentatoimen systeemien ja käytäntöjen avulla, joihin

vaikuttavat ja joita vahvistavat sosiaaliset arvot, voidaan tällä viitekehyksellä ymmärtää sekä eroavaisuudet eri maiden laskentajärjestelmien välillä että arvioida mahdollisten kansainvälisten tekijöiden aiheuttama muutosten vaikutus. Tätä kuvataan kuvassa 2. Merkittäviä kansainvälisiä tekijöitä, jotka aiheuttavat muutosta ovat kansainvälinen taloudellinen/poliittinen riippuvuus, ulkomaiset suorat investoinnit ja monikansallisten yhtiöiden strategia, uusi teknologia, kansainväliset rahoitusmarkkinat, liike-elämän palvelujen kasvu ja kansainvälisten ohjaavien järjestöjen toiminta. Kansainvälisen laskentatoimen alalla Grayn mukaan on tärkeää ymmärtää eri maiden laskentatoimea ja sen kehittymistä, sillä kansallinen laskentatoimi on maailmanlaajuisen laskentatoimen osajoukko. (Gray 1989, 293-294)

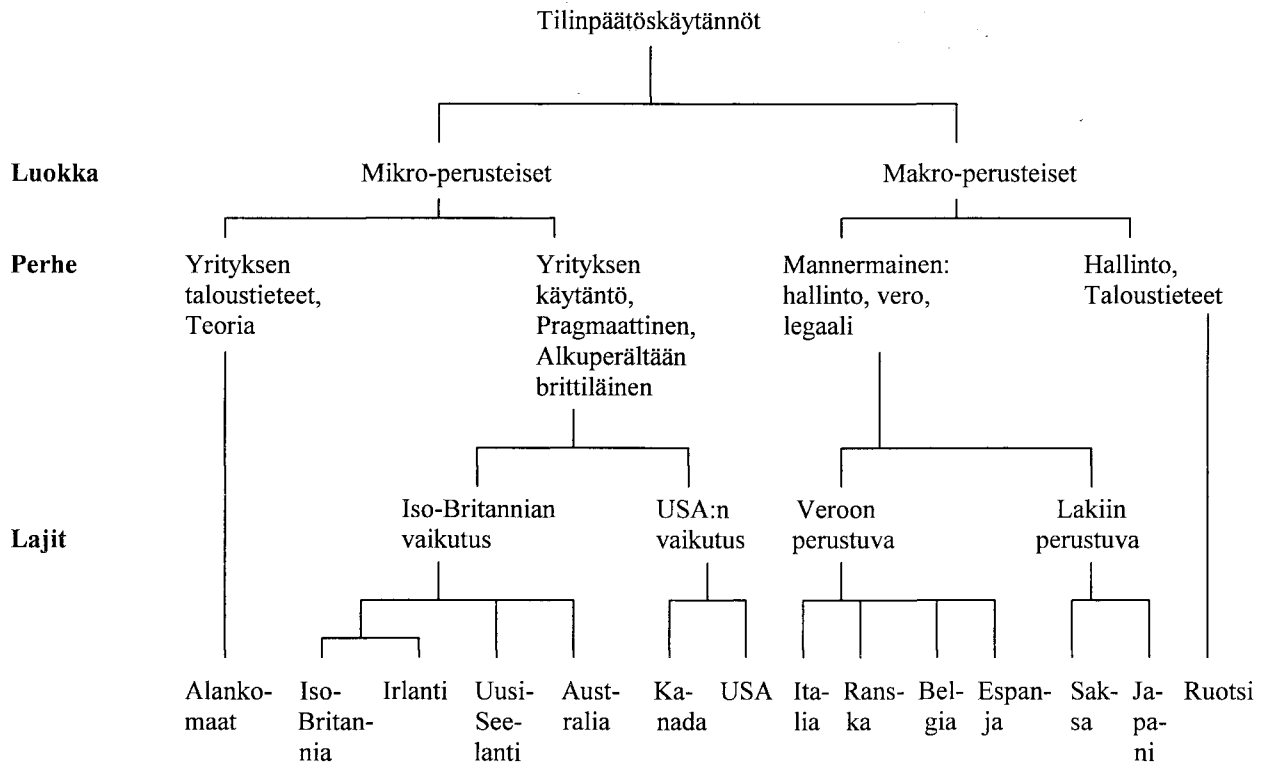


KUVA 2. Laskentatoimen arvojen ja järjestelmien muutos ja kehittyminen kansainvälisesti. (Gray 1989, 294)

Kulttuuri- ja ympäristötekijät eivät siis ole mikään staattinen ilmiö, vaan ne voivat muuttua ajan kuluessa ja tällöin voisi olettaa, että myös laskentatoimi vastaa näihin muutoksiin. Konkreettisena esimerkkinä tästä on Ranskasta kuvaus, jonka tarkoituksena on osoittaa, kuinka erilaisten tekijöiden muutos aiheuttaa tarpeen synnyttää erilaista laskentatoimen informaatiota. Ennen toista maailmansotaa Ranskassa dominoivat pienikokoiset ja perheiden omistamat firmat, ja ranskalaisilla firmoilla oli vain vähän tarvetta kilpailla kansainvälisillä pääomamarkkinoilla kerätäkseen varoja. Sodanjälkeisellä aikaperiodilla laskentatoimen informaatiota käytettiin pääosassa taloudelliseen suunnitteluun auttamaan hallitusta sen makrotalouden politiikan ohjaamisessa. Viimeaikoina suuret yritykset ovat tulleet yhä tärkeämmiksi Ranskan taloudessa ja hallituksen vaikutus laskentatoimeen on alentunut, kun taas Ranskan arvopaperipörssi on sen sijaan tullut vaikutusvaltaisemmaksi. Myös se, että Eurooppa on muuttunut yhteismarkkinoiksi on vaikuttanut asiaan merkittävästi. Näiden muutosten johdosta ranskalaisten käyttäjien tarpeet laskentatoimen informaatiota kohtaan ovat muuttuneet. (Baydoun 1995, 226)

2.2 Tilinpäätöskäytäntöjen luokittelu

Useat tutkimukset ovat osoittaneet, että maailmanlaajuisia laskentatoimen käytäntöjä voidaan ryhmitellä klustereiksi, joissa jokaisella maalla on jotain historiallista ja kulttuurillista yhteistä luonnetta. (Doupnik & Salter 1995, 98.) Tässä tutkielmassa ryhmittelen eri maiden tilinpäätöskäytännöt Nobesin (1984) luokittelun mukaisesti (kuva 3). Nobes on laatinut luokittelunsa silmällä pitäen aikaisemmin tehtyjä jaotteluja. Tässä hän on yrittänyt ylläpitää hierarkkisen kokonaisuuden. (Nobes 1984, 66) Perusteluna valinnalleni on se, että tämä on kansainvälisen laskentatoimen alueella hyvin tunnettu luokittelu. Toisekseen luokittelussa maat on jaettu kahteen luokkaan: makro- ja mikroperusteisiin. Useiden kirjoittajien mukaan ns. anglosaksiset maat ovat luokiteltu mikroperusteisiin tilinpäätöskäytäntöihin ja ns. mannereurooppalaiset maat makroperusteisiin käytäntöihin kuuluviksi maiksi (esim. Perera 1989, 50; Baydoun 1995, 223; Walton ym. 1998, 8; Alexander & Archer 2000, 4). Siten luokittelu sopii hyvin tutkimukseni lähtökohdaksi.



KUVA 3. Nobesin luokittelu laskentajärjestelmistä tilinpäätöskäytännön mukaan. (Nobes 1984, 94)

Kuvion ulkopuolelle on jätetty sekä kommunistiset maat että kehitysmaat. Perusteluna on tekijöiden rajoittunut tietämys näiden alueiden laskentatoimesta sekä se, että tekijöiden mielestä ei ollut mielekästä sisällyttää näitä maita luokitteluun julkaistujen taloudellisten raportointien käytännöistä. Tämä hierarkkinen kuvio osoittaa, että kaksi tiettyä maata ovat eri kategorioissa sekä sen kuinka lähellä tai kaukana nämä kategoriat sijaitsevat toisistaan. Terminologia on lainattu biologiasta. Jotta kuviota on helpompi ymmärtää, käytän esimerkkinä Australiaa. ”Perheenä” Australia on lähempänä Iso-Britannian laskentatoimea kuin Alankomaiden tai Kanadan laskentatoimea. Silti se on lähempänä näitä maita kuin esimerkiksi ranskalaista laskentatoimea, joka kuuluu täysin eri ”luokkaan”. Iso-Britannian ja Irlannin järjestelmät ovat niin samanlaiset, että näiden yksittäisten järjestelmien voidaan sanoa olevan kaksosia. (Nobes & Parker 1983, 212)

Ongelmia luokittelussa

Ei anglosaksisten eikä myöskään mannereurooppalaisten maiden sisällä laskentatoimen normisto ole identtistä, sillä maakohtaisesti järjestelmät eroavat yksityiskohdissaan. Mutta näiden erojen voidaan katsoa olevan vähäisiä verrattaessa niitä pääkulttuurien laskentatoimen linjauksiin. Näiden kahden valtakulttuurin välillä on ollut molemmin suuntaista liikehdintää; mannereurooppalaiset maat ovat pystyneet siirtämään joitakin käytäntöjään anglosaksisiin maihin esim. tilinpäätöksen asettelumuodon, ja vastavuoroisesti anglosaksiset maat mm. käsitteet ”a true and fair view” ja ”consolidation”. (Baydoun 1995, 223)

Esimerkiksi tutkimuksessa verotuksen vaikutuksesta laskentatoimeen vertailtiin neljää eri maata, Iso-Britanniaa, Yhdysvaltoja, Ranskaa ja Saksaa, ja pyrittiin selvittämään, onko anglosaksisten ja tiettyjen mannereurooppalaisten maiden välillä selkeätä eroavuutta. Tutkimuksessa todettiin, että on mahdollista erottaa toisistaan anglosaksiset ja mannereurooppalaiset maat sen suhteen, kuinka voimakas vaikutus verotuksella on laskentatoimeen nähden. Kuitenkin arvioitiin myös, että samoilla kriteereillä mitattaessa, voidaan Ranska ja Saksa erottaa toisistaan sekä myös Iso-Britannia ja Yhdysvallat. Näin ollen jako anglosaksiseen malliin ja mannereurooppalaiseen mallin yksinkertaistaa liikaa verotuksen ja taloudellisen raportoinnin monimutkaista keskinäistä suhdetta tutkimuksen maissa. (Porcano & Tran 1998, 434)

2.3 Kulttuureita erottavia tekijöitä

Anglosaksisissa ja mannereurooppalaisissa maissa erilaiset tekijät ovat vaikuttaneet erilaisten käytäntöjen muodostumiseen tilinpäätöksessä. Ratkaisevinta on ollut *tilinpäätöksen pääasiallinen käyttötarkoitus*. Tähän ovat vaikuttaneet kiinteästi seuraavat tekijät: kuinka yritykset pääosin ovat rahoittaneet toimintaansa, mikä on maassa vallitseva yritysmuoto ja kuinka maassa yleisesti ottaen asennoidutaan tilinpäätösraportointia kohtaan; tuleeko sen olla salaperäistä vai läpinäkyvää? Tilinpäätökselle asetettuihin tavoitteisiin liittyy läheisesti myös verotus ja sen suhde kirjanpitoon. Lisäksi maassa vallitseva yritystoimintaa säätelevä lainsäädäntö sekä laskentatoimen sääntöjen luonne ja määrä ovat vaikuttaneet tilinpäätöskäytännön kehittymiseen. (Walton ym. 1998, 5-7.) Seuraavaksi

tarkastelen lähemmin yrityksen rahoittamista, maan lainsäädäntöjärjestelmää, laskentatoimen ammattikunnan vaikutusta sääntöjen luomiseen, sääntöjen luonnetta ja määrää sekä verotuksen suhdetta laskentatoimeen.

2.3.1 Yrityksen rahoitus

Yritysten organisaatioiden muodot ja myös rahoitus vaihtelevat kansainvälisesti. Jos yrityksen rahoittajat ja omistajat ovat eri tahoja, tällöin myös tilinpäätösinformaation käyttäjätkin tulevat eri tahoilta. (Nobes 1988, 3.) Yritystä ja sen suhdetta rahoitukseen koskettaa lähinnä se, kuinka suuri on rahoittajien ryhmä ja kuinka kehittyneet ja uudenaikaiset pääomamarkkinat ovat. Jos maassa on vahvat pääomamarkkinat, joilla on kirjava joukko osakkeenomistajia, on se johtanut pitkälle kehittyneen taloudellisen informaation tuottamiseen. Kun pankit dominoivat rahoituksen lähteenä, laskentatoimen periaatteena on suojella velkojaa ja tällöin tilinpäätösten taso on informaatioarvoltaan alhaisempi. (Doupnik & Salter 1995, 195-196.) Mannereurooppalaiselle kulttuurille on ominaista perheyhtiöt, jotka ovat rahoitettu pääosin pankkilainoin tai joukkovelkakirjalainoin. Esimerkiksi saksalaiset yritykset ovat suuressa määrin vain muutamien sijoittajien omistuksessa. Pankit eivät toimi ainoastaan julkisten pörssiyhtiöiden lainarahoittajina, vaan ovat myös tärkeitä osakkeenomistajia. Esimerkiksi Deutsche Bank omistaa 22 prosenttia Daimler Benzistä. (Walton ym. 1998, 5.) Ranskassa perinteisiä rahoituksen päälähteitä ovat hallitus ja pankit, ja tämän seurauksena niillä on hyvin paljon vaikutusvaltaa. Jotta ne voivat auttaa päätöksenteossa ja valvonnassa, ne pääsevät käsiksi sisäpiirin tietoon. Perheyrietykset ovat vallitsevia Ranskassa ja ranskalaiset yritykset valitsevat mieluummin velkarahoituksen pääomarahoituksen sijaan. (Baydoun 1995, 231)

Koska mannereurooppalaisissa maissa lisärahoitusta ei perinteisesti ole hankittu arvopaperimarkkinoilta, on tilinpäätöksessä katsottu tarpeelliseksi antaa vain minimivaatimustiedot. Näin ollen tilinpäätösinformaation laajuuden vaatimukset eivät ole kasvaneet suuriksi. Tällöin laskentatoimen tarkoituksena on lähinnä ilmaista yrityksen jaettava voitto, joka lasketaan varovaisuuden periaatetta käyttäen. Tällöin helposti aliarvioidaan yrityksen varat ja yliarvostetaan yrityksen velat, ja näin ollen yrityksen arvo on alle oikean arvon. Konservatismi on hallitseva laskentatoimen periaate. (Walton ym. 1998, 5)

Vastakohtaisesti anglosaksisissa maissa esim. USA:ssa rahoitusta hankitaan sijoitusmarkkinoiden kautta. Tällöin tilinpäätösinformaation päätarkoituksena on antaa mahdollisimman täydellinen kuva yrityksen taloudellisesta asemasta. Tilinpäätös on suunnattu antamaan tietoa päätöksentekoa varten, lähinnä sijoittajille. Tilinpäätöksen periaatteiksi ovat muodostuneet USA:ssa ”fair presentation” ja Englannissa ”true and fair view”. Näiden periaatteiden mukaisesti tilinpäätöksen tulisi kertoa niin realistisesti kuin mahdollista yrityksen tulos ja taloudellinen tilanne. (Walton ym. 1998, 5-6)

2.3.2 Lainsäädäntöjärjestelmä

Lainsäädäntöjärjestelmien perusteella maat voidaan luokitella kahteen kastiin: ns. ”common law” - maihin ja vastakohtaisesti maihin, joissa vallitsee ns. roomalainen laki. ”Common law” -maissa lainsäädäntö perustuu oikeuden päätöksiin, jolloin tapauksella on ennakkopäätöksen lainvoima vastaaviin tapauksiin nähden tulevaisuudessa. (Viita 1998, 157.) Tällaisen maan laillinen järjestelmä muodostuu rajoitetusta määrästä säädöksiä, joita sitten tulkitaan oikeudessa. Säädöksillä pyritään ennemminkin antamaan ratkaisu tiettyyn tapaukseen kuin muodostamaan yleinen säädös tulevaisuutta varten. ”Common law” -järjestelmä on lähtöisin Englannista, ja se onkin levinnyt Englannin vaikutuspiiriin kuuluvissa maissa, esimerkiksi Irlannissa, Yhdysvalloissa, Kanadassa, Uudessa Seelannissa ja Australiassa lainsäädäntöjärjestelmät ovat enemmän tai vähemmän saaneet vaikutteita Englannista. (Nobes 1984, 4-5)

Roomalainen laki, joka tunnetaan myös nimellä roomalais-germaaninen -laki (Romano-Germanic Law), perustuu säädöksiin ja kokonaisvaltaisiin lakikokoelmiin sekä tukeutuu vahvasti lainoppineiden mielipiteisiin. Tähän lakijärjestelmään assosioidaan myös termit ”koodilaki” (The Code Law) ja ”kodifioitu laki” (Codified Law). (Jaggi & Low 2000, 499-500.) Roomalaista lakia säädettäessä pyritään luomaan sääntö, joka kattaa kaikki tapaukset. Tarpeen vaatiessa tuomioistuin tulkitsee sääntöä. (Viita 1998, 158.) Seuraavasta taulukosta voidaan havaita, että anglosaksisissa maissa lainsäädäntö perustuu ”common law” -järjestelmään. Poikkeuksen muodostaa Hollanti, joka luokitellaan anglosaksiseksi maaksi, mutta sen lainsäädäntöjärjestelmä perustuu kuitenkin roomalaiseen lakiin, joka on tyypillinen mannereurooppalaisille maille.

“COMMON LAW”	ROOMALAINEN LAKI
Englanti	Ranska
Irlanti	Italia
Yhdysvallat	Länsi-Saksa
Kanada	Espanja
Australia	Hollanti
Uusi Seelanti	Portugali
	Japani

TAULUKKO 1. Länsimainen lainsäädäntöjärjestelmä (Nobes 1988, 3)

Lainsäädäntöjärjestelmän vaikutus tilinpäätöksiin voi olla suora tai epäsuora. Malliesimerkki lainsäädäntöjärjestelmän suorasta vaikutuksesta on yhtiölakien tai laskentatoimen säännökset, jotka määrittävät yleiset vaatimukset laskentainformaation mittaamiselle ja siitä kertomiselle. Erityisesti roomalaisen lain maissa laskentainformaatiota koskeviin periaatteisiin voidaan vaikuttaa verolakien kautta. (Jaggi & Low 2000, 500-501)

Lainsäädäntöjärjestelmä vaikuttaa epäsuorasti tilinpäätöksiin tarjotessaan sijoittajille ja luotonantajille oikeuden lainsuojaan. La Portan, Lopez-de-Silanezin, Shleiferin ja Vishnyn (1998) tekemän tutkimuksen mukaan maissa, joissa sijoittajilla on suhteellisen vähän laillisia oikeuksia, yritykset pyrkivät palauttamaan rahaa enemmistö-sijoittajille. Toisaalta jos sijoittajilla on voimakas lainsuoja, se rohkaisee piensijoittajia arvopaperimarkkinoilla, jonka seurauksena näissä maissa omistuspohja hajautuu. Analyysin mukaisesti “common law” -maat suojaavat sijoittajiaan enemmän kuin roomalaisen lain maat. Tutkimus tukee argumenttia, jonka mukaan “common law” -maissa sijoittajien voimakas lainsäädännön suoja on johtanut näissä maissa yritysten omistajuuden hajaantumiseen. (Jaggi & Low 2000, 500-501)

Koska lainsäädäntöjärjestelmällä on voimakas vaikutus yrityksen omistajuuteen ja velkarahoitukseen, on myös lainsäädäntöjärjestelmällä täten merkittävä vaikutus tilinpäätöksiin. Tilinpäätöksissä tärkeä rooli on sijoittajien ja lainanantajien tiedontarpeella, joten “common law” -maissa hajaantunut yritysten omistajuus asettaa suuret vaatimukset yksityiskohtaisiin tilinpäätöksiin. Lisäksi yritysjohto yrityksissä,

joissa omistajuus on hajautunut monelle taholle, pyrkii tilinpäätösinformaatiossaan palvelemaan hyvin monia käyttäjäryhmiä. (Jaggi & Low 2000, 501)

Aikaisemmat laskentatoimen tutkimukset myös tukevat argumenttia, jonka mukaan lainsäädäntöjärjestelmä vaikuttaa laskentajärjestelmien ja laskentatoimen sääntöjen kehittymiseen eri maissa. Meek ja Saudagaran (1990) mukaan erilaisilla lainsäädäntöjärjestelmillä on erilaisia vaikutuksia laskentatoimen sääntöjen muodostumiseen. Roomalaisen lain maissa laki asettaa minimivaatimukset, jolloin laskentatoimen säännöillä on taipumusta olla hyvin ohjailevia ja prosessuaalisia. Toisaalta "common law" -maissa laki asettaa rajoituksia ja näiden rajojen arvioimisessa tarvitaan ammattimaista harkintakykyä. (Jaggi & Low 2000, 501-502)

Tärkeä kysymys on myös se, kuinka kulttuuri vaikuttaa "common law" -maissa ja roomalaisen lain maissa tilinpäätöksiin. "Common law" -maissa tilinpäätöksissä pyritään antamaan mahdollisimman paljon informaatiota sijoittajille, jotta he pystyisivät tekemään investointipäätöksiä. Suurempi informaation kysyntä vaikuttaisi siihen, että näissä maissa yritykset laatisivat parempitasoisia tilinpäätöksiä. Näin ollen tilinpäätöksiin vaikuttaa enemmän informaation kysyntä kuin kulttuuritekijät. Roomalaisen lain maissa yleisesti julkaistava tilinpäätösinformaation tarve ei ole niin suurta, sillä yhtiöiden omistajuus on keskittynyt harvojen yksilöiden/instituutioiden käsiin, jotka pääsevät suoraan käsiksi yrityksen taloudelliseen informaation. Voimakkaan informaation kysynnän puute ei kannusta yrityksiä julkaisemaan yksityiskohtaisia tilinpäätöksiä. Näin ollen roomalaisen lain maissa tilinpäätöksiin ei vaikuta informaation kysyntä, vaan tärkeänä tekijänä on yrityksen johdon asenne tilinpäätöksiä kohtaan. Ja tähän taas voi vaikuttaa maan kulttuuriarvot. (Jaggi & Low 2000, 502)

2.3.3 Laskentatoimen ammattikunnan voimakkuus sekä sääntöjen luonne ja määrä

Standardien asettamisen prosessissa eri maiden välillä on sekä paljon yhtäläisyyksiä että eroavaisuuksia. Ydinkysymyksenä on, pitäisikö laskentatoimen säännöt olla lain vai laskentatoimen ammattikunnan vahvistamia sekä tulisiko sääntöjen olla vapaaehtoisesti noudatettavia. Yleensä eri maissa normien asettaminen on toteutettu yhdessä sekä julkisen että yksityisen sektorin toimesta. Standardien asettamisen prosessia suurimmassa osassa maista voidaan pitää legalistisuuden ja

ammattimaisuuden risteytyksenä. (Bloom & Naciri 1989, 70-71, 90.) Laskentatoimen ammattikunnan asema maassa näyttää vaikuttavan suuresti siihen, mikä osapuoli maassa pääosin säätelee laskentatoimea. Esimerkiksi ammattikunnan matala status ja suhteellisen pieni koko useissa Manner-Euroopan maissa on johtanut tilanteeseen, jossa yksittäiset hallitukset laativat laskentatoimen standardit. (Hashim 1980, 62)

Yhdysvalloissa standardien asettaminen on sekä yksityisen että julkisen sektorin toimintaa, jossa yhdistyy ammatillinen ja legaalinen lähestymistapa. Hallituksella, jota SEC (Securities and Exchange Commission) ja joskus myöskin kongressi edustaa, on merkittävä vaikutus standardien asettamisen prosessissa, vaikka itse prosessi on olennaisesti suoritettu yksityisen sektorin toimesta. Vuodesta 1973 lähtien FASB on ollut tärkein standardeja asettava elin Yhdysvalloissa. AICPA:n (American Institute of Certified Public Accountants) toimesta perustettu FASB on yksityinen itsenäinen organisaatio, jonka vastuuna on ulkoisen laskentatoimen ja taloudellisen raportoinnin periaatteiden ja standardien muodostaminen. SEC tunnustaa standardit edustaen hallituksen toimintaa, jonka mukaan julkisten yhtiöiden on toteutettava taloudellinen raportointinsa. SEC:llä on laillinen oikeus muodostaa laskentatoimen standardeja, mutta se on suurimmassa määrin delegoinut tämän roolinsa FASB:lle. Julkisten yhtiöiden on noudatettava FASB:n standardeja tai muuten SEC voi sulkea sellaisen yhtiön pois markkinoilta tekemästä kauppaa arvopapereillaan. (Bloom & Naciri 1989, 72-73)

Yhdysvalloissa on hyvin yksityiskohtainen laskentatoimen ”sääntökirja”, vaikka maassa onkin taustalla ”common law” -lainsäädäntöjärjestelmä. Säännöillä pyritään ennakoimaan tulevaa ja tarjoamaan ratkaisu jokaiseen laskentatoimen ongelmaan. USA:n standardit ovat niin yksityiskohtaisia ja legaalieja, että niiden voidaan sanoa muistuttavan verolakeja. Muissa maissa standardit ovat ennemminkin ”ohjekirjoja” kuin ”sääntökirjoja”. Lisäksi muissa anglosaksisissa maissa laskentatoimen ammattikunta on osallistunut enemmän standardien laatimisen prosessiin. Kulttuuriarvot vaikuttavat myös prosessiin, sillä USA tuntuu olevan paljon nopeampi kuin monet muut maat esittelemään teknologiset muutokset ja on vähemmän tarrautunut perinteisiin. Lisäksi USA on vähemmän kiinnostunut sosiaalisesta hyvinvoinnista kuin esimerkiksi Kanada, Englanti ja Australia. (Bloom & Naciri 1989, 91-92)

Olennaisina brittiläisinä kulttuurin arvoina ovat vapaus, halu säilyttää traditionaaliset käyttäytymismallit sekä sosiaalinen oikeudenmukaisuus. Britit eivät ole niin innostuneita kokemaan ja

tekemään nopeasti muutoksia kuin amerikkalaiset. Nämä kulttuurin arvot vaikuttavat brittiläisessä standardien asettamisen prosessissa. Standardien asettaminen Iso-Britanniassa on ASC:n (Accounting Standards Committee) toiminto, joka on yksityinen, hallituksesta erillään oleva elin. ASC panee täytäntöön brittiläisen yhtiölain, siten Englannissa standardien asettaminen on suoritettu sekä professionaalisessa että legaalissa ympäristössä. ASC:n asettamat standardit eivät ole lain mukaan pakollisia, vaikkakin ASC on auktoriteetti, joka voi rangaista standardien noudattamatta jättämisestä. Yhtiölakiin on sulautettu EU:n vaatimat direktiivit taloudellisten raporttien laadun ja laajuuden mukaan, vaikka perinteisesti Britanniassa painotus on ollut kirjoittamattomassa ”common law:ssa”. Yhtiölain lisäksi oikeuden päätökset tapauksista muodostavat laskentatoimen lain kaikkiin aikomuksiin ja tarkoituksiin. Brittiläinen standardien asettaminen on kaiken kaikkiaan hyvin pragmaattinen ja empiirinen prosessi. (Bloom & Naciri 1989, 79-81)

Saksalaisesta kulttuurista voidaan ehkäpä sanoa, että se heijastaa toteamusta ”hallitukseen voidaan luottaa”. Saksalaiset ovat alttiimpia epävarmuudelle kuin englantilaiset ja yhdysvaltalaiset. Kaikki pitää olla järjestyksessä: standardien laatiminen on suurelta osin hallinnollinen, legaalinen toiminto ja lakiperusteisuus hallitsee laskentatoimen standardeja. Saksassa laskentatoimen järjestelmä perustuu lakiin, joka antaa määräyksiä huomattavasti yksityiskohtaisemmalla tavalla kuin esimerkiksi Britannian ”common law”. Saksan laskentatoimen järjestelmää samoin kuin Ranskankin järjestelmää leimaa sen riippuvaisuus laista. Systeemiä säädellään ensisijaisesti lailla, ei laskentatoimen periaatteilla, vaikkakin joissain tapauksissa nämä täydentävät lain määräyksiä. Lait mukailleen EU:n direktiivejä hallitsevat laskentatoimen periaatteita. Kahdella professionaalisella organisaatiolla, ”Tilintarkastajien Instituutilla” (Institut der Wirtschaftsprüfer) ja ”Tilintarkastajien Kamarilla” (Wirtschaftsprüferkammer) on sekundäärinen rooli standardien asettamisessa. Tilintarkastajien Instituutti on vastuussa ammatillisten standardien ja suuntaviivojen kehittämisestä sekä on koko laskentatoimen ammattikunnan poliittinen edustaja. Vaikkakin Instituutti julkaisee standardeja, ne eivät ole pakollisia, sillä lakiin perustuvat lähteet ovat Saksan laskentatoimen järjestelmän ensisijaisen perusta. Tilintarkastajien Kamari neuvoo jäseniään teknisissä asioissa ja toimii sovittelija jäseniään koskevissa riita-asioissa. (Bloom & Naciri 1989, 81-84)

Vuosien kuluessa laskentatoimen ammattikunta Saksassa on kehittänyt hyvän kirjanpitolain, jota ei voida kuitenkaan verrata suoraan Yhdysvaltojen GAAP:iin. Nämä periaatteet ovat standardeja, joita

säädetään lailla. Niitä ei ole koodattu, mutta ne ovat lähtöisin ennemmin oikeustapauksista kuin hallitukselta. Laskentatoimen ammattikunta on kiinnostunut ennemmin lakien, jotka säätävät laskentatoimen periaatteita, ja laskentatoimen käytäntöjen yhdenmukaisuudesta kuin noiden standardien ja käytäntöjen kehittämisestä. Saksa on nopeampi vastaamaan teknologian muutoksiin kuin esimerkiksi Englanti, mutta se myös takertuu enemmän perinteisiin ja on yhtä huolestunut sosiaalisesta hyvinvoinnista kuin Englantikin. Saksassa kaikki pitää olla tehtynä järjestyksenmukaiseen tapaan. Lait ovat standardeja ja ne pannaan täytäntöön sellaisenaan. Laskentatoimen ammattikunnan yhdistysten lausunnot eivät niitä ole. (Bloom & Naciri 1989, 81-84)

2.3.4 Verotus

Verotus voidaan nähdä laskentajärjestelmässä tunkeutujana, jolla on todennäköisesti merkittävä vaikutus kirjanpidon käytäntöön. (Doupnik & Salter 1995, 196.) Yleisesti ottaen on olemassa kaksi päälähestymistapaa kirjanpidon sääntöjen ja verolakien suhteelle. Ensimmäisenä tapana on kirjanpidon sääntöjen ja verosääntöjen itsenäisyys; ne eivät ole vuorovaikutuksessa toistensa kanssa. Taloudelliset raportit laaditaan kirjanpidon ohjeiden mukaisesti, kun taas verotuksen raportit kuuluvat laskentatoimen viitekehyksen ulkopuolelle riippumattomina laskentatoimen arvioinneista ja arvostuksista. Tämä lähestymistapa, joka erottaa toisistaan nämä kaksi aluetta, on hallitseva angloamerikkalaisissa maissa. Toisessa lähestymistavassa verotus on riippuvainen taloudellisesta raportoinnista; kaikki kirjanpidon kirjaukset ovat merkityksellisiä verotuksen kannalta. Tämä tapa, joka johtaa joko vähäisempään tai vahvempaan vuorovaikutukseen näiden kahden kentän välillä, on valloillaan Saksassa, Ranskassa ja useimmissa EU:n maissa. (Eberhartinger 1999, 95)

Mannereurooppalaisissa maissa laskentatoimen voiton määrän ja verotettavissa olevan tulon määrän odotetaan olevan enemmän tai vähemmän identtiset. (Porcano & Tran 1998, 433-434.) Mannereurooppalaisissa maissa yrityksen tulos on peruste verotettavan tulon määrälle. Tällöin yritykset yrittävät näyttää tilinpäätöksessään minimitulosta, jotta verotaakka olisi kevyt. Yritykset noudattavat varovaisuuden periaatetta, jolloin pyritään suojelemaan luotonantajia. Tällöin myös yrityksen vero saadaan pienemmäksi, sillä suurempien poistojen avulla yrityksen tulos jää alhaisemmaksi. Tämä nähdään täysin oikeutetuksi esim. Saksassa ja Itävallassa, sillä tällöin voidaan

paremmin varmistaa liiketoiminnan jatkuminen ja näin ollen yritys maksaa edelleen veroa ja työllistää. Verosidonnaisissa maissa omaisuudesta tehdään todennäköisesti poistot nopeammin ja tehdään varauksia helpommin. Anglosaksisissa maissa, kuten Yhdysvalloissa ja Isossa-Britanniassa veron laskeminen on erotettu kokonaan yrityksen tuloksen laskemisesta. (Walton ym. 1998, 6.) Anglosaksisissa maissa laskentatoimen tulos ja verotettavissa oleva tulo ovat kaksi eri käsitettä, joiden kehittymiseen ovat vaikuttaneet eri viranomaiset. Käsitteitä käyttävät hyväkseen eri ryhmät palvellon erilaisia tarkoituksia. (Porcano & Tran 1998, 433-434.) Kirjanpidon verosidonnaisuus on siis tärkeä kulttuureita erottava tekijä.

2.3.5 Yhteenveto

Kaiken kaikkiaan näyttää siltä, että merkittävä rooli tilinpäätösraportoinnin kehittymiseen on ollut informaation käyttäjillä. Manner-Euroopan maissa hallitusten rooli verojen kerääjänä tai talouden valvojana on johtanut legalistisuuden ja verosidonnaisuuden dominoivaan asemaan. Anglosaksisissa maissa kirjanpidon käytäntöä on valvonut laskentatoimen ammattikunta. Tällöin maihin on luotu ensimmäiseksi ”paras” tai ”hyväksytty” kirjanpitolapa, ja tämä on myöhemmin johtanut yksityiskohtaisempien standardien luomiseen. (Nobes 1984, 16) Rahoittajien ja luotonantajien rooli on myös ollut merkittävää, sillä jos yritystoimintaa ovat rahoittaneet yksityiset sijoittajat, on tilinpäätösinformaatio tarkoitettu heitä varten. Jos yritys on hankkinut rahoituksen toimintaansa varten pääosin lainoin, on tilinpäätös laadittu varovasti, ajatellen velkojien etua. (Viita 1998, 157-158) Yleisesti ottaen voidaan sanoa, että anglosaksisten maiden tilinpäätösinformaatio on tarkoitettu sijoittajien tarpeita vastaavaksi, kun taas mannereurooppalaisten maiden informaatio on tarkoitettu palvelemaan eri sidosryhmien vaateita. (Walton ym. 1998, 6) Seuraavassa taulukossa esitän vielä yhteenvedon erottelevista tekijöistä anglosaksisen ja mannereurooppalaisen kulttuurin välillä.

MANNEREUROOPPALAISET MAAT	ANGLOSAKSISET MAAT
<ul style="list-style-type: none"> • tilinpäätös suunnattu eri sidosryhmille • pienet rahoitusmarkkinat: rahoittajina pankit ja hallitukset • roomalainen laki – lainsäädäntöjärjestelmä • verotuksen sidonnaisuus kirjanpitoon • pieni kirjanpidon ammattikunta 	<ul style="list-style-type: none"> • tilinpäätös suunnattu sijoittajille • valtavat rahoitusmarkkinat: rahoittajana suuri yleisö • “common law” – lainsäädäntöjärjestelmä • verotus erotettu tilinpäätöksestä • voimakas kirjanpidon ammattikunta

TAULUKKO 2. Eroavaisuuksia mannereurooppalaisten ja anglosaksisten maiden välillä

2.4 Perusteluja tilinpäätöskäytäntöjen kansainväliselle harmonisoinnille

Monet tekijät ovat lisänneet halua harmonisoida yritysten taloudellisen raportoinnin standardeja kansainvälisesti. Näitä tekijöitä ovat mm. kaupan ja teollisuuden kasvava kansainvälistyminen sekä kansainvälisten raha- ja pääomamarkkinoiden kasvava tärkeys. *Laskentatoimen ammattikunnan yhdistykset* kautta maailman ovat myös tietoisia siitä, että eri maissa ristiriitaiset laskentatoimen standardit nostavat esiin epäilyjä sitä kohtaan, että laskentatoimea ei pidettäisi universaalisesti ymmärrettynä talouden kielenä. Tästä on tullut kannustin laskentatoimen ammattikunnalle toimia yhteistyössä luodakseen maailmanlaajuisesti hyväksytyt laskentatoimen standardit. (McComb 1982, 35-36)

Tarve laskentatoimen käytäntöjen kansainväliselle yhtenäistämiseksi on lähtöisin niiltä, jotka valmistelevat ja käyttävät tilinpäätöksiä. Laskentatoimen periaatteiden yhtenäistäminen on erittäin tärkeätä *monikansallisille yhtiöille*, sillä siitä on useita etuja. Tilinpäätösten valmistelemisen ja yhdistämisen on yksinkertaisempaa, jos kaikkialla maailmassa tilinpäätökset laaditaan samalta pohjalta. Samoin ulkomaisten tytäryhtiöiden toiminnan vertailtavuus on helpompaa. Harmonisointi hyödyttää investointimahdollisuuksien arviointia eri näkökannoilta, toiminnan arviointia ja muuta päätöksentekoon liittyvää tarvittavan informaation arviointia. Rahoituksen hakeminen kotimaan ulkopuolelta helpottuu huomattavasti. Myös monikansallisilla yhtiöillä on ongelmattomampaa siirtää laskentatoimen henkilökuntaansa toisesta maasta toiseen. *Sijoittajien ja analyytikkojen* täytyy pystyä

ymmärtämään ulkomaisten yhtiöiden tilinpäätösraportteja, jos heillä on aikomus ostaa kyseessä olevia yrityksiä. Heidän täytyy olla varmoja, että eri maiden tilinpäätökset ovat luotettavia ja vertailukelpoisia, tai ainakin he ovat selvillä niiden poikkeavuuksien luonteesta ja suuruudesta. (Nobes & Parker 1983, 330)

Harmonisoinnista hyötyvät myös *kansainväliset tilintarkastustoimistot*. Esimerkiksi suurimmalla osalla angloamerikkalaisten tilintarkastustoimistojen asiakkaista on ainakin yksi ulkomainen tytäryhtiö. Näiden yhtiöiden tilinpäätösten valmistelu, konsolidointi ja tilintarkastus ei olisi niin työlästä, jos kansainvälisesti käytännöt olisivat yhtenäiset. Myös tilintarkastusalan yritykset hyötyvät laskentatoimen henkilökuntansa lisääntyneestä liikkuvuudesta. Muita hyötyjäryhmiä käytäntöjen standardoinnista ovat *veroviranomaiset*, *kansainväliset luotonantajat*, kuten Maailman pankki sekä *ammattiliitot*, jotka ovat tekemisissä monikansallisten työntekijöiden kanssa. (Nobes & Parker 1983, 330-331.) Useissa maissa ei myöskään vielä ole riittäviä koodattuja laskentatoimen standardeja. Jos kansainvälisesti laadittaisiin hyväksytyt standardit, se vähentäisi näiden maiden standardien laatimisesta aiheutuvia kustannuksia. Se myös mahdollistaisi näiden maiden tulla hetkessä osaksi ”valtavirtaa” kansainvälisesti hyväksytyjen laskentatoimen standardien käyttäjinä. (Belkaoui 1993, 480)

Yleisesti ajatellaan, että maailmanlaajuinen laskentatoimen periaatteiden harmonisointi hyödyttää taloudellisen informaation käyttäjiä eri maantieteellisissä kohteissa. Harmonisoinnin puolesta puhuu myös eri maiden välillä yritysten taloudellisten raporttien vertailtavuuden lisääminen. Yleisesti ottaen sijoittajan tarpeet taloudellisen informaation käyttäjänä tulisi tulla täytetyiksi. Vaatimus siitä, että laskentatoimen periaatteet harmonisoitaisiin kansainvälisesti, on lähtöisin teollistuneiden maiden pääomamarkkinoiden tarpeesta. Tarvetta on lisännyt myös se, että yritykset ovat kohdanneet ongelmia laskentatoimen alueella ulkomaan operaatioidensa aikana. (Rivera 1989, 321-322)

2.5 Harmonisoinnin edistäjät ja toimintamuodot

Tilinpäätöskäytäntöjen harmonisoinnin onnistuminen riippuu säädösten, sisällön, informaation laajuuden ja informaatiovälineiden yhtenäisyydestä. Säästösten yhtenäisyys on ehkä helpoimmin saavutettavissa, mutta käytännössä se on kuitenkin aika ongelmallista. Tilinpäätösisällön yhtenäisyyttä ei edes huolellisesti hoidettu harmonisointi takaa. Lainsäädännöllä voidaan osittain ohjata ja vaikuttaa tilinpäätöksen laajuuteen sekä siihen, mitä välineitä, kanavia ja muotoja informointiin käytetään. Tosin paljolti näihin tekijöihin vaikuttaa vallitseva laskentatoimen kulttuuri, joka on hitaasti muuttuvaa. (Majala 1991, 184)

Nykyään useat osapuolet ovat olleet kiinnostuneita yhtenäisten maailmanlaajuisten laskentatoimen käytäntöjen luomisesta. Laskentatoimen harmonisoinnin kentällä IASC ja IFAC (International Federation of Accountants) edustavat laskentatoimen ammattikunnan elimiä. Ne ovat kiinteästi toisiinsa yhteydessä ja niillä on yhteinen jäsenyys. Euroopan Unionin asema on jokseenkin erilainen verrattuna IASC:hen, sillä sen toimesta on saavutettu alueellista harmonisointia. Viimeaikoina IOSCO (International Organization of Securities Commissions), johon kuuluu melkein 50 kansallista arvopapereiden säätelijää, on osoittanut mielenkiintoa laskentatoimen harmonisointia kohtaan. Päätarkoituksena IOSCO:lla on kasvattaa kansainvälisiä rahoitusmarkkinoita vähentämällä arvopapereiden sääntelyjen erilaisuutta. Myös monikansalliset yhtiöt ja suuret tilintarkastustoimistot ovat kiinnostuneita kehittämään raportointikäytäntöjen harmonisointia ja ne pystyvät merkittävästi painostamaan kansallisia laskentatoimen ammattikunnan organisaatioita. Myös OECD ja Yhdistyneet Kansakunnat, jotka ovat näennäisesti hallinnollisia organisaatioita, ovat kiinnostuneita taloudellisen raportoinnin harmonisoinnista. (Carlson 1997, 359-360)

Harmonisoinnin edistäjät voidaan jakaa kahteen järjestykseen: ensisijaiseen ja toissijaiseen. Ensisijaisiin kuuluvat ne organisaatiot, jotka suoraan tai epäsuorasti kehittävät harmonisoinnin välineitä joko standardeilla tai muilla säännöillä. Tähän ryhmään kuuluvat IASC ja EU. Toissijaisten ryhmään kuuluvat järjestöt, jotka eivät suoranaisesti tuota harmonisoinnin dokumentteja, mutta heillä on vahva kiinnostus prosessiin, koska he hyötyvät siitä joko itse tai heidän edustamansa intressiryhmä hyötyy. IOSCO, monikansalliset yhtiöt, tilintarkastustoimistot, OECD ja YK kuuluvat tähän ryhmään.

(Carlson 1997, 359-360.) Yleisesti ottaen ensisijaisten ryhmä dominoi taloudellista raportointia kansainvälisellä tasolla: EU direktiiviensä välityksellä, ja angloamerikkalaiset käyttäen välineenään IASC:tä. (Flower 1997, 290-291)

Tapa, kuinka harmonisointia tavoitellaan, vaihtelee metodiltaan ja tehokkuudeltaan. EU vaikuttaa taloudelliseen raportointiin laillisten direktiivien kautta. Euroopan Unionilla on sen jäsenvaltioiden edustajista koottu laskentatoimen asiantuntijoiden ryhmä, joka raportoi lainsäädännölliselle elimelleen. EU pystyy toimeenpanemaan asiat Euroopan tuomioistuimen kautta. Näin tällä metodilla on hallituksien tuki. IASC:n lähestymistapa käsittää suurimmaksi osaksi ei-valtiollisten elinten maailmanlaajuisen jäsenyyden ja sen tuotteiden julistamisen vapaaehtoisten standardien muodossa. Koska IASC:llä ei ole täytäntöönpanovaltaa, luottaa se kansallisiin laskentatoimen ammattikuntiin, joilta itseltään saattaa puuttua auktoriteettia. Näin ollen laillisen auktoriteetin puuttuminen on este kansainväliselle hyväksymiselle. IOSCO:n jäsenet koostuvat useiden maiden arvopaperipörssien valvontaviranomaisista. Vaikkakin IOSCO:lla itsellään saattaa olla hyvin vähän valtaa, useille sen jäsenille on myönnetty valtaa lainsäädännöllisesti. IOSCO ei kuitenkaan tuota harmonisoivia standardeja, vaan yrittää vaikuttaa IASC:n, EU:n ja hallitusten toimintaan. IOSCO:a voidaan pitää hyvin sijoittuneena lobbarina, koska se on hyväksynyt kutsun osallistua IASC:n kokouksiin. Myös monikansalliset yhtiöt sekä tilintarkastustoimistot voidaan luokitella lobbareiksi, vaikka ne eivät ehkä suoraan puhuttele IASC:tä, mutta yrittävät vaikuttaa harmonisoinnin prosessiin kansallisten ammattikunnan elinten kautta. Muut kiinnostuneet osapuolet, kuten OECD ja YK ovat ennen julkaisseet lausuntoja, mutta ovat lähiaikoina olleet pääosin lähinnä tarkkailijan asemassa. Taulukossa 3 on tulkinta harmonisoinnin edistäjien käyttämästä metodista ja niiden omaavasta vallasta sekä viimeisessä sarakkeessa heidän saavutettu tehokkuuden taso. (Carlson 1997, 359-361)

Kannattaja	Organisaation status	Metodista yhteenveto	Täytäntöönpanovoima	Tehokkuuden taso
IASC	Ensisijainen	Vapaaehtoiset standardit	Ei ole – suostutteleva	Rajoittunut
EU	Ensisijainen	Pakolliset direktiivit	Juridinen tuki	Medium – vahva
IOSCO	Toissijainen	Osallistuva lobbaus	Ei ole – suostutteleva	Rajoittunut – medium
Yritykset	Toissijainen	Lobbaus	Ei ole	Rajoittunut
Tilintark.tstot	Toissijainen	Lobbaus	Ei ole	Rajoittunut
OECD	Toissijainen	Tarkkailu	Ei ole	Rajoittunut
YK	Toissijainen	Tarkkailu	Ei ole	Rajoittunut

TAULUKKO 3. Harmonisoinnin edistäjät. (Carlson 1997, 361)

Kaikkien mielestä kansainväliset organisaatiot, jotka pyrkivät yhtenäistämään laskentatoimen säännöksiä, eivät tee hyvää työtä. Erään mielipiteen mukaan maailmassa on vain kaksi tärkeätä arvopaperipörssiä: Lontoo ja New York. Näin ollen Iso-Britannian ja Yhdysvaltojen laskentatoimen standardeja laativien elinten tulisi yhdessä laatia laskentatoimen periaatteet, ja muu maailma saisi ainoastaan seurata heidän perässään. Toinen näkemys on esitetty Daimler-Benzin taholta yhtiön listautuessa New Yorkin pörssiin vuoden 1993 lopulla. Yhtiön rahoituspäällikkö totesi puheessaan: ”Viime vuosikymmenien aikana englannin kielestä on tullut maailman kieli ilman että YK tai mikään muu instituutio olisi antanut asiasta päätöslauselmaa. Se vain tapahtui. Jotakin hyvin samanlaista on tapahtumassa kansainvälisessä laskentatoimessa. Anglosaksiset periaatteet ovat saamassa yhä enemmän kasvupohjaa ja siten ovat yhä lähempänä tullakseen maailman laskentatoimen kieleksi.” Tässä tapauksessa ilmaisu ”anglosaksinen” on hieman harhaanjohtava, sillä siihen ei sisälly Iso-Britannia, vaan tällä tarkoitetaan US GAAP:in vaihtoehtoa. (Van Hulle 1993, 388)

Institutionaalisten harmonisointipyrkimysten lisäksi myös kansainväliset yritykset itse yrittävät vapaaehtoisesti parantaa kommunikointiaan informaationkäyttäjiensä kanssa vieraissa maissa. Globaaleilla markkinoilla toimivat yritykset tavoittelevat uusia asiakkaita ja kohentavat yritysimagoansa julkaisemalla informaatiota vähintään yhtä paljon kuin kilpailijansa, joka voi olla

enemmän kuin he ovat jo julkaisseet kotimarkkinoillaan. Näin ollen institutionaaliset ponnistelut ja yritysten vapaaehtoiset pyrkimykset etenevät rinnakkain useimmiten lujittaen toinen toistaan, mutta ajoittain liikkuen itsenäisesti. (Cañibano & Mora 2000, 350)

Ei ole olemassa yleistä yhteisymmärrystä siitä, minkälaisen yritysten tilinpäätöksiä pitäisi harmonisoida. YK:ssa ja OECD:ssä keskustelua käydään vain monikansallisten yhtiöiden osalta. IASC:ssä asiat eivät ole niin selkeitä. Joidenkin mielestä IAS-normit koskettavat sekä yksittäisten yritysten että konsernien tilinpäätöksiä, ja että ne ovat sopivia kaiken tyyppisille firmoille, pienille ja isoille, listatuille ja listaamattomille. Kuitenkaan IASC:ssä ei ole yhteisymmärrystä asiasta, vaikkakin organisaation keskipisteenä ovat olleet listatut yhtiöt. EU:n piirissä direktiivit koskevat vain osakeyhtiöitä, eikä eroa tehdä listattujen ja listaamattomien yritysten välillä. (Van Hulle 1993, 390)

2.6 Harmonisoinnin tarpeellisuus

Jäljelle jää kysymys, onko tarve kansainvälisille laskentatoimen standardeille oikeasti olemassa? Seuraavat kaksi tutkimusta kertovat harmonisoinnin tarpeettomuudesta, tosin nämä tutkimukset ovat mielestäni jo vanhentuneita. Ennen IASC:n perustamista tehdyssä tutkimuksessa (1969) vertailtiin eurooppalaisten ja USA:laisten yritysten tilinpäätöksiä ja havaittiin, että ammattitaitoisen analyytikon mielestä informaatio on käyttökelpoista. Tutkimuksessa vertailtiin viidessä eri maassa johtavien kemikaalialan yritysten tilinpäätöksiä ja havaittiin, että eurooppalaiset tilinpäätökset olivat verrattavissa Yhdysvalloissa julkaistuihin. (Rivera 1989, 322-323.) Choi ja Bavishi (1982) tutkivat tilinpäätöksiä yli tuhannesta johtavasta teollisuusyrityksestä 24:stä eri maasta ja heidän mukaansa päähuomio oli se, että olennaiset erot laskentatoimen standardeissa eivät olleet niin laajoja kuin olisi voinut odottaa. (Choi & Bavishi 1982, 166-170)

Uudempi tutkimus aiheesta taas tukee harmonisoinnin tarpeellisuutta. Láinezin ja Callaon (2000) tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää empiriaan pohjautuen, onko laskentatoimen periaatteiden hajanaisuudella merkittäviä seurauksia taloudellisten raporttien tulkinnassa kansainvälisellä tasolla sekä myös niihin päätöksiin, jotka tehdään perustuen johtopäätöksiin, jotka ovat vedetty sellaisen informaation analyyseistä. Tutkimuksessa kartoitettiin espanjalaisten listattujen yritysten tilinpäätöksiä

ja laadittiin ne uudestaan käyttäen muiden maiden ”yleisesti hyväksytyjä laskentatoimen periaatteita”. Näin ymmärrettiin, kuinka espanjalaisten periaatteiden mukaan lasketut laskentatoimen luvut muuttuvat, kun tilinpäätöksen perusteet muuttuvat espanjalaisista muissa maissa (Ranska, Saksa, Japani, Iso-Britannia ja Yhdysvallat) käytettyihin periaatteisiin. Tutkijat löysivät yritysten tilanteessa (maksuvalmius, vakavaraisuus, velkaisuus, kannattavuus) tärkeitä eroavaisuuksia eri laskentatoimen periaatteiden mukaan. Johtopäätöksenä todettiin, että laskentatoimen erilaisuutta voidaan pitää merkittävänä esteenä taloudellisen raportoinnin kansainvälisessä vertailussa. (Lainez & Callao 2000, 65-83)

FASB:n näkemyksen mukaan tarve kansainvälisesti vertailukelpoisille standardeille ei ole koskaan ollut suurempi kuin nyt. Monet yhtiöt etsivät yhä enenevässä määrin uusia sijoittajamarkkinoita rahoittaakseen toimintaansa ja ollakseen edelläkävijöitä maailman markkinoilla. Myös sijoittajat etsivät yhä enemmän sijoitusmahdollisuuksia muista maista ja he pyrkivät hajauttamaan riskiään. Tuloksena tästä on syntynyt tarve kansainvälisesti vertailukelpoisille tilinpäätöksille ja siten myös tarve kansainvälisille laskentastandardeille. (Taylor & Jones 1999, 557-559)

Ongelmana on ollut se, että eri rahoitusmarkkinat asettavat eri vaatimukset yrityksen taloudelliselle informaatiolle. Tähän asti läpi rajojen käytyä osakekauppaa helpottamaan on käytetty kolmea menetelmää: molemminpuolista tunnustamista, tilinpäätöksen sovittamista yhteen kotimaan hyvän kirjanpitotavan mukaisesti ja IAS-standardien käyttöä. Molemminpuolisessa tunnustamisessa maan A tilinpäätökselle hyväksyttäisiin listautuminen maan B arvopaperipörssissä ja päinvastoin. Esimerkiksi saksalainen firma Frankfurtin arvopaperipörssistä voisi listautua USA:n pörssiin tehden tilinpäätöksen Saksan hyvän kirjanpitotavan mukaisesti. Yhdysvaltalaiset yritykset voisivat listautua Saksan osakepörssiin käyttäen US GAAP:ia. Etuna tässä olisi se, että jokainen maa saisi säilyttää omat laskentatoimen standardinsa, mutta haittana se, että sijoittajilla olisi vaikeaa tulkita ja analysoida vieraan maan hyvää kirjanpitotapaa. Näin ollen tilinpäätösten vertailtavuus saattaisi kärsiä. Tilinpäätöksen sovittamista yhteen kotimaan hyvän kirjanpitotavan kanssa on käytetty laajalti. Yhdysvalloissa SEC vaatii ulkomaista yritystä sen halutessa listautua USA:n arvopaperimarkkinoille muuttamaan niiden kotimaan tilinpäätökset US GAAP:in mukaisiksi. Tällä menetelmällä on poliittisia ongelmia, sillä US GAAP:in käytön vastustaminen on lisääntynyt maailmanlaajuisesti. Monet ovat vastahakoisia muuttamaan omat tilinpäätöksensä amerikkalaisten sääntöjen mukaisiksi. Joidenkin

mukaan USA:n standardit ovat liian yksityiskohtaisia ja legaaleja. Näistä ja monista muista syistä, IAS-standardit ovat saamassa kasvavassa määrin hyväksyntää. (Taylor & Jones 1999, 557-559)

2.7 Harmonisoinnin kritiikkiä

Yleisesti ottaen harmonisointia tuetaan, mutta on esitetty myös merkittäviä sekä käytännön että teorian kannalta huomioon otettavia syitä pysäyttää kansainvälinen laskentaperiaatteiden standardisointi. Pääargumenttina esitetään, että maiden väliset sosioekonomiset ja kulttuurierot ovat aina olemassa. Ja tämä aiheuttaa sen, että eri maiden laskentajärjestelmien päämäärät ovat todellisuudessa tai todennäköisesti erilaisia. Täten harmonisointi eri maiden välillä tulee aina epäonnistumaan. Esimerkiksi maan pääomamarkkinoiden kehittyneisyys vaikuttaa taloudelliselle informaatiolle asetettuihin vaatimuksiin. Toisena vaikuttajana on yrityksen omistusrakenne, sillä toisissa maissa sijoittajat, jotka eivät liity yrityksen johtamiseen, omistavat yrityksen. Toisissa maissa taas samat yksilöt omistavat ja johtavat yritystä. (Rivera 1989, 322-323.) Tällaiset eroavaisuudet eivät häviä yhden yön aikana, jos ollenkaan, ja nämä vaikuttavat perinpohjaisesti vertailtavuuteen. Tämä tarkoittaa sitä, että perusteellinen harmonisointi saavutetaan vain, jos myös ympäristötkin harmonisoidaan eli verosääntöjen, yritysrahoituksen, lainsäädännöllisten muotojen, yritysten hallintojärjestelmien yms. on oltava samankaltaisia. (Walton ym. 1998, 10)

Harmonisoinnin katsotaan häiritsevän maan sosiaalista balanssia, joka on muotoutunut pitkän ajan kuluessa. Harmonisointi ei myöskään ota huomioon sitä, että jokaisessa valtiossa taloudellisella raportoinnilla on ollut erilainen rooli. Laskentatoimen säännöthän jokaisessa maassa ovat muotoutuneet ajan myötä ja ne heijastavat sen maan tarpeita sekä sosiaalista, taloudellista ja kulttuuriympäristöä. Harmonisoinnin prosessin yhteydessä tämä balanssista saatu etu on sysätty syrjään. (Walton ym. 1998, 9.) Kansainvälisen harmonisoinnin ongelmana on myös nationalismi. Usein se esiintyy haluttomuutena kompromisseihin, joilla joudutaan muuttamaan oman maan käytäntöä lähemmäksi jonkin toisen maan tapaa. Toinen nationalismin ilmenemismuoto on tiedon tai kiinnostuksen puute siihen, miten muualla laskentatoimea toteutetaan. (Nobes & Parker 1983, 332)

Kaikissa maissa ei myöskään ole vahvaa laskentatoimen ammattikunnan elintä. Tällöin esimerkiksi IASC, joka toimii kansallisten laskentatoimen elinten välityksellä, ei ole tehokas joka maassa. Maailmasta puuttuu myös maailmanlaajuinen täytäntöönpanoelin. Euroopan Unioni voisi olla tällainen, mutta sen valtiopiiri koostuu vain osasta maailmaa. (Nobes & Parker 1983, 332) Vahva argumentti harmonisointia vastaan on esitetty siitä, että olosuhteet kehitysmaissa poikkeavat suuresti teollisuusmaiden oloista. Koska lähinnä kehittyneet maat ovat kontrolloineet standardien asettamista, tuntevat vähemmän kehittyneet maat, että ne eivät ole voineet osallistua tarpeeksi standardien laatimisprosessiin. (Rivera 1989, 322-323)

Harmonisointia kritisoidaan myös sen takia, että se tulee kalliiksi ja nämä kustannukset koituvat usein raskaimmin pienten ja keskisuurten yritysten maksettaviksi. Kuitenkin harmonisoinnista hyötyvät suureksi osaksi eniten suuret yritykset. Harmonisoinnin kustannukset ilmenevät eri muodoissa. Laskentatoimen periaatteiden muutos, joka muuttaa selvästi yhtiön profiilia, aiheuttaa kustannuksia tiedottamisen osalta. Yhtiön tilinpäätöksen käyttäjiä tulee informoida, mitkä ovat muutoksen vaikutukset. Sisäisesti yrityksellä tulee kustannuksia henkilöstön kouluttamisesta ja uusien laskentatoimen ohjelmistojen käyttöönottamisesta. Ylipäätään nämä kustannukset voivat olla hyvinkin korkeita, ja nämä kustannukset ovat suhteellisesti suurempia pienille yrityksille kuin suurille. (Walton ym. 1998, 9-10)

3. IASC JA EUROOPAN UNIONI

3.1 IASC ja laskentatoimen harmonisointi

IASC perustettiin vuonna 1973 tilintarkastajajärjestöjen ja muiden alan ammattihenkilöiden järjestöjen toimesta. Jäsenyhdistyksiä oli yhdeksästä maasta: Australiasta, Kanadasta, Ranskasta, Saksasta, Japanista, Meksikosta, Hollannista, Iso-Britanniasta ja Yhdysvalloista. (Walton ym. 1998, 11.) IASC on riippumaton elin, joka laatii tilinpäätöskäytäntöä ja –informaatiota koskevia standardeja. Sen tarkoituksena on yhdenmukaistaa maailmanlaajuisesti eri maiden tilinpäätöskäytäntöjä ja saada siten yritysten tilinpäätökset vertailukelpoisimmiksi. (Ahti 1994, 189.) IASC:n perustuslaissa on määritelty organisaation tavoite: tavoitteena on muodostaa ja julkaista laskentatoimen standardeja julkista kiinnostusta varten. Niitä tulisi noudattaa tilinpäätösten esittämisessä sekä tulisi edistää niiden maailmanlaajuisesta hyväksymistä ja noudattamista. Yleisesti IASC pyrkii myös sääntöjen, laskentatoimen standardien ja menettelytapojen, jotka liittyvät tilinpäätösten esittämiseen, parantamiseen ja harmonisointiin. (Cairns 1997, 319)

3.1.1 IASC:n organisaatio

IASC koostuu kahdesta pysyvästä komiteasta: *johtokunnasta (The Board)* ja *neuvoa-antavasta ryhmästä (The Consultative Group)*. Johtokunta johtaa IASC:n toimintaa määrittelemällä sen ohjelman, asettamalla työryhmiä standardien laatimista varten, seuraa standardien kehittymistä, kommentoi ehdotuksia ja lopullisesti hyväksyy standardit. Johtokunta koostuu kolmentoista maan laskentatoimen elinten edustajista¹. (Walton ym. 1998, 31-32.) Lisäksi johtokunnan jäseniin kuuluu kolme ei-laskentatoimen elintä. Jokainen jäsen on oikeutettu yhteen ääneen, mutta voi lähettää johtokunnan kokoukseen kaksi edustajaa ja teknisen neuvojan. Käyttäen Englantia esimerkkinä voidaan

¹ Koostuu tällä hetkellä yhdeksän perustajamaan lisäksi Etelä-Afrikasta, Intiasta, Malesiasta ja Skandinavian maista, joita edustaa "The Nordic Federation of Accountants" (Alexander & Archer 2000, 553)

havainnollistaa johtokunnan jäsenten ja edustajien välistä eriskummallista suhdetta. Itse asiassa Englannissa on viisi laskentatoimen ammattikuntaa, jotka ovat IASC:n jäseniä. Näiden ammattikuntien täytyy yhdessä sopia siitä, kuka edustaa heitä IASC:n johtokunnan kokouksessa ja kuinka Englannin ääni käytetään. (Flower 1997, 291.) Johtokunnan puheenjohtaja (The Chairman of the Board) valitaan kahdeksi ja puoleksi vuodeksi kerrallaan, ja häntä avustaa vakituinen pääsihteeri (The Secretary General). Yleensä johtokunta kokoontuu kolme kertaa vuodessa. Neuvoa-antavan ryhmän tehtävänä on neuvoa johtokuntaa kaikin puolin sen toiminnassa. (Walton ym. 1998, 31-32)

3.1.2 Standardit

Perustamisestaan lähtien (vuodesta 1973) IASC on julkaissut IAS-standardeja suhteellisen valikoidun intressiryhmän syötteistä. IASC:n johtokunnan jäsenten lisäksi kommentteja on kuultu IASC:n jäseniltä, ammattikunnan yhdistyksiltä, hallitusten edustajilta, tilintarkastustoimistoilta ja yrityksiltä. Lopulta osa tästä prosessista muotoiltiin viralliseksi IASC:n neuvoa-antavan ryhmän toiminnaksi. Suurin osa IASC:n pohdinnoista suoritettiin yksityisesti, eikä kommenttikirjelmää julkaistu yleisesti. ED 32:n (Exposure Draft) myötä vuonna 1989 IASC aloitti uuden standardien luomisprosessin. (Kenny & Larson 1995, 285)

3.1.2.1 Standardien luomisprosessi

IASC:n standardien luomisprosessissa pyritään siihen, että kaikki kiinnostuneet osapuolet mm. kansalliset lainsäätäjät, tilinpäätöksien valmistelijat ja käyttäjät, voivat ilmaista näkökantansa. Standardien valmistelemisen aloitetaan perustamalla työryhmä, *ohjaava komitea (Steering Committee)*, jonka jäsenet *johtokunta* nimeää. Komitean tehtävänä on kartoittaa asiaa koskevat ongelmat ja laatia yhteenveto huomioitavista asioista. Johtokunnan kommenttien jälkeen ohjaava komitea valmistelee *lausuntoehdotuksen periaatteista (Draft Statement of Principles)*. Tämä ehdotus lähetetään kommentoitavaksi *johtokunnalle, neuvoa-antavalle ryhmälle ja muille kiinnostuneille ryhmille*. Tämän jälkeen ohjaava komitea valmistelee lopullisen version lausunnosta, jossa on huomioitu kommenttikierroksella esille tulleet näkökannat. Tämä lausunto periaatteista toimitetaan johtokunnalle hyväksyttäväksi. (Walton ym. 1998, 32)

Jos johtokunta hyväksyy lausunnon, ohjaava komitea valmistelee *luonnoksen standardista (Exposure Draft, ED)*, joka vuorostaan toimitetaan johtokunnalle. Johtokunnan jäsenistä kahden kolmasosan täytyy se hyväksyä. Tämän jälkeen alkaa yleensä kuusi kuukautta kestävä konsultoinnin ajanjakso, jolloin kaikkien kiinnostuneiden osapuolten tulisi voida ilmaista mielipiteensä. Aikaperiodin jälkeen saatujen vastausten valossa ohjaava komitea laatii *lopullisen standardin*, joka toimitetaan hyväksyttäväksi johtokunnalle. Jos johtokunnan jäsenistä kolme neljäsosaa hyväksyy lopullisen standardin, standardi saatetaan voimaan. (Walton ym. 1998, 32)

Taustatekijänä IASC:n vuonna 1989 aloittamalle uudelle standardien luomisprosessille oli sen saama kritiikki siitä, että se jättää monet osapuolet luomisprosessin ulkopuolelle. Useat tahot argumentoivat IASC:n epäonnistuneen saavuttaa tavoitteensa ja heidän mielestään IASC:n epäonnistumisen pääsyynä oli sen rakenne. Johtokunnan ja komitean rakenteeseen ei suoranaisesti ollut sekoittunut ihmisiä ja organisaatioita, joihin IASC:n päätökset eniten vaikuttivat eli monikansallisten yrityksen edustajia ja niihin sijoittavia ihmisiä. IASC:n todettiin edustavan ainoastaan laskentatoimen ammattikuntaa ja jättävän muut osapuolet, joilla oli kiinnostusta kansainvälisen laskentatoimen harmonisointiin täysin ulkopuolelle. Lokakuussa 1981 asiaa kuitenkin korjattiin perustamalla neuvoa-antava elin IASC:n organisaatioon, jolloin näiden ryhmien mahdollisuus vaikuttaa standardien asettamisen prosessiin parantui. Neuvoa-antavan elimen kautta on ei-laskentahenkilöillä mahdollisuus kertoa IASC:lle periaatteista, jotka nousevat esiin standardien kehittyessä sekä uusien aiheiden valinnassa. Kuitenkaan neuvoa-antavalle elimelle ei annettu mahdollisuutta vaikuttaa suoraan standardien muodostamiseen ja luonnosten asteisiin. Jatkuva kieltäytyminen IASC:n taholta antaa ei-laskentatoimen ammattikunnalle suora vaikutusmahdollisuus johti alhaiseen yhtenevyyteen ja luotettavuuteen monikansallisten yhtiöiden ja muiden organisaatioiden piirissä. (Aitken & Wise 1984, 173-176)

3.1.2.2 IASC:n viitekehys

Vuonna 1989 IASC myös tarkisti tilinpäätösinformaation merkitystä ja sisältöä ohjaavat peruseriaatteet, jotka ovat kehyksenä luotaessa uusia standardeja ja uudistettaessa vanhoja standardeja. Ja julkisti peruseriaatteiden kokoelman, josta käytetään nimitystä ”*viitekehys tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä varten*” (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*). Tämän käsitteellisen viitekehyksen mukaan tilinpäätösten tavoitteena on *tarjota*

informaatiota yrityksen taloudellisesta tilanteesta, toiminnasta ja muutoksista taloudellisessa tilanteessa, joka on käyttökelpoista laajalle käyttäjäjoukolle tehdessään taloudellisia päätöksiä. Tilinpäätösinformaatiota omassa päätöksenteossaan tarvitsevat oman pääoman ehdoin sijoittavat tahot, työntekijät, lainanantajat, hankkijat ja muut velkojat, asiakkaat, valtiovalta ja viranomaiset sekä suuri yleisö. (Walton ym. 1998, 37)

Viitekehyksessä tunnistetaan kahdenlaatuista periaatteita. Tilinpäätösinformaation taustalla ovat oletukset *suoriteperusteisuuden* ja *jatkuvuuden* periaatteista. Lisäksi viitekehys tunnistaa neljä periaatetta, jotka ovat laadullisesti kuvaavia tilinpäätökselle: *ymmärrettävyys*, *olennaisuus*, *luotettavuus* ja *vertailtavuus*. Keskeiset asiat, jotka viitekehys nostaa esille, jotta luotettavuuden periaatetta voitaisiin noudattaa, ovat *varovaisuuden* ja *asia ennen muotoa* –periaatteet. Keskeinen merkitystä luova käsite sekä IAS-normien viitekehyksessä että IAS-standardissa numero yksi tilinpäätöksen esittämisestä on ns. *fair presentation*. Konseptilla pyritään siihen, että tilinpäätöksen tulisi kertoa riittävästi yrityksen taloudellisesta asemasta, taloudellisesta suorituskyvystä ja aikaansaaduista kassavirroista. (Walton ym. 1998, 37-38.) IASC:n piirissä tunnistetaan myös konsepti ”true and fair view”, jota usein verrataan edellä mainittuun. Tätä käsitettä tarkastelen lähemmin Euroopan Unionista kertovassa osiossa.

Taustalla uuden IASC:n viitekehysten laatimiselle oli kritiikki, jota organisaatio oli saanut olemassaolonsa alkutaipaleella. IASC:tä moitittiin siitä, että se ei ollut tunnistanut tilinpäätöksen tavoitteita, ja edistystä rajoitti joidenkin mielestä juuri eniten tämän asian puuttuminen. Esimerkiksi Yhdysvalloissa sijoittajat ja luotonantajat ovat tilinpäätöksen pääkohde, kun taas muut maat kohdentavat tilinpäätöksen ammattiliittojen, työntekijöiden, valtion edustajien ja veroviranomaisten tarpeita varten. Yleisesti ottaen IASC yritti harmonisoida olemassa olevat kansallisten valtioiden säännökset ennemmin kuin luoda uudet säännökset ikään kuin aloittaakseen tyhjältä pöydältä. Joka tapauksessa IASC hyväksyi standardeihinsa jonkin verran joustavuutta, koska eri maissa tilinpäätöksen tavoitteet olivat erilaisia. Jos IASC:n tavoitteet tilinpäätöksille olisivat olleet paremmin määriteltynä, näin ei olisi tapahtunut. (Hayes 1980, 3-8)

Samoilla linjoilla oli myös Violet (1983), jonka mielestä kulttuurien kirjavuus esti IAS-normien kehitystä ja täytöntöönpanoa. Lähestyttäessä harmonisointia olisi pitänyt pyrkiä tunnistamaan erilaisten

kulttuureiden eroavuudet. Laskentatoimihan heijastaa tiettyä yhteiskuntaa, joten ei voida olettaa, että sillä on samat tavoitteet kulttuurista toiseen. (Violet 1983, 9.) Myös Riveran (1989) mukaan IASC:n ongelmana oli tavoitteiden puuttuminen ulkoisessa laskentatoimessa ja raportoinnissa kansainvälisessä kontekstissa. IASC oli keskittynyt legitimoimaan käytäntöjä, joita oli jo kokeiltu vaikutusvaltaisissa kehittyneissä talouksissa. IASC:hän oli alkujaan tunnistanut kolme olennaista periaatetta: toiminnan jatkuvuuden, johdonmukaisuuden ja suoriteperusteisuuden. Valmistellessa taloudellista informaatiota tuli myös pohtia kolmea määräävää periaatetta: varovaisuutta, asia ennen muotoa ja olennaisuutta. Kuitenkaan tällaisten olettamusten toimivuutta ei ollut testattu erilaisissa ympäristöissä, esimerkiksi inflatorisissa olosuhteissa, työttömyyden vallitessa tai pääomamarkkinoiden puuttuessa tai ollessa kehittymättömät. (Rivera 1989, 328)

3.1.2.3 Standardit

Alunperin IAS-standardit olivat tarkoitettu vastaukseksi nopeasti kasvavan kansainvälisen liike-elämän tarpeeseen. Tällöin IASC:n johtokunta hyväksyi joukon standardeja, joiden oletettiin edustavan ”parasta käytäntöä” kansainvälisten yhtiöiden laskentatoimea varten. Standardeja kuitenkin kritisoiin useasta syystä mm. siitä, että ne sisälsivät liikaa vaihtoehtoja. 1980-luvun loppupuolella IASC muutti tavoitettaan pyrkien luomaan standardeja, jotka takaisivat yrityksille sisäänpääsyn kaikkiin maailman arvopaperipörssiin. (Walton ym. 1998, 12.) Syksyllä vuonna 2000 IASC oli julkaissut 40 yksityiskohtaista standardia, joista voimassa oli 33. Lisäksi standardeille oli laadittu myös tulkittamisohjeita (SIC-1 – SIC-25). (List of International Accounting Standards 2000.) Johtuen brittiläisten ja amerikkalaisten osanottajien vaikutuksesta IASC:ssä, komitea on yleisesti ottaen lähestynyt standardien asettamista sijoittajien päätöksenteon näkökulmasta ennemmin kuin keskittynyt yritysten hallintoon. (Baker & Wallage 2000, 177)

Kritiikkiä IASC on kohdannut standardien luomisessaan *laajan teoreettisen taustan puuttumisen* vuoksi. Jos IAS-normit todella on suunnattu maailmanlaajuiseen käyttöön, täytyisi niiden olla laadultaan universaaleja. Jotta niitä voitaisiin käyttää koko maailmassa ja kansainvälisissä prosesseissa, IAS-normien tulisi perustua käsitteisiin ja postulaatteihin. Yksittäinen kansallinen laskentajärjestelmä, joka on kehitetty kokemuksen tai käytännön pohjalta, ei voi olla perustana IAS-normien kehittämiseksi. *Pragmaattisesti* kehitetyt IAS-normit eivät pysty selviytymään erilaisten kirjaviiden kulttuurien

äärettömän määrän kanssa. (Violet 1983, 3.) Normit ovat kehitetty itsenäisesti riippumattomina hallituksista tai taloudellisista teorioista. Laskentatoimi on kehittynyt yritysten käytännöistä. Jos ongelmia on syntynyt, niihin on silloin keksitty toimivat ratkaisut. (Alexander & Archer 2000, 543)

Kuten jo mainitsinkin IASC:tä kritisoitiin myös siitä, että se salli *laajan valikoiman käytäntöjä* standardeissaan. (Fitzgerald 1981, 26.) Alun alkaen IASC:n tavoitteena oli muodostaa standardeja ja edistää niiden hyväksymistä ja noudattamista. Tarkoituksena oli enneminkin keskittyä perusstandardeihin kuin hyvin yksityiskohtaisiin standardeihin. Tällöin pyrittiin rajoittamaan standardeissa käsiteltävät asiat vain olennaisiin. Standardeista ei pyritty tekemään myöskään liian monimutkaisia, jotta niitä voitaisiin käyttää tehokkaasta maailmanlaajuisesti. (Mckinnon & Janell 1984, 20-21.) Standardeista oli siis tullut joustavia ja ne sallivat useita eri käytäntöjä. Tämä on voinut johtunut siitä, että eri mailla on eri prioriteetit asioiden suhteen. Kun toisessa maassa vasta valmisteltiin jonkin asian ratkaisemista, toisessa maassa asia oli jo selvitetty. IASC:n oli vaikeata toimia tiennäyttäjänä, kun kehittyvissä maissa vasta ponnisteltiin yksinkertaisten asioiden parissa. (Hayes 1980, 3-8)

IASC:tä arvosteltiin edelleen siitä, että se jätti käsittelemättä *kiistanalaiset asiat*. (Fitzgerald 1981, 26.) Ensimmäiset standardit olivat yksinkertaisia ja perustavaa laatua olevia, eivätkä olleet suuresti kiistanalaisia. Myöhemmin niistä kehittyi monimutkaisempia. Tällöin pyrittiin käsittelemään problemaattisia asioita, jotka olivat muodissa johtavissa laskentatoimen maissa. Joidenkin tutkijoiden mukaan IASC oli haluton julkistamaan standardin, joka oli ristiriidassa Yhdysvaltojen tai Iso-Britannian periaatteiden kanssa. Tällöin standardien laatiminen ei voinut olla poliittisesti täysin puolueetonta. Sekä IASC ja FASB on luokiteltu poliittisiin elimiin, joiden standardit sopivat teollisuusmaihin, joissa on laaja yksityinen sektori ja hyvin kehittyneet rahoitusmarkkinat. Useat IAS-normit on tehty tarkoituksella joustaviksi todennäköisesti myös sen vuoksi, että IASC:ssä ei haluttu pahoittaa minkään johtavan laskentamaan mieltä. Moninaiset sovelletut vaihtoehdot vain aiheuttivat lisää sekaannusta ylikuormitetun ammattikunnan piirissä ja lisäksi ne estivät vertailua ja edelleen harmonisointia. (Rivera 1989, 328)

Vuodesta 1987 lähtien IASC:ssä ymmärrettiin, että standardien laatua täytyi parantaa vähentämällä niiden vaihtoehtoja. Tämä heijastui vuonna 1989, jolloin laadittiin standardi-luonnos E32 tilinpäätösten

vertailtavuudesta. Tässä asiakirjassa ehdotettiin, että tietyt vaihtoehdot on peruutettava ja että suositeltavat ratkaisut on osoitettava selkeästi, jos eri vaihtoehtoja jätettiin vielä voimaan. Vuonna 1993 hyväksyttiin kymmenen uudistettuja standardia, ja tämä prosessi jatkuu yhä edelleen asioiden kohdalla, jotka liivahtivat silloin ohi tarkastuksen. (Walton ym. 1998, 32-33)

3.1.3 IASC:n harmonisoinnin ongelmia

IASC on ensisijaisesti yksityinen elin. Sen jäsenet eivät ole hallituksia, vaan ne ovat eri maiden laskentatoimen elimiä, joiden ei voida katsoa edustavan maan hallitusta. (Flower 1997, 293.) IASC:n suurimpana ongelmana on täytäntöönpanovallan puuttuminen jäsenmaitaan kohtaan. IASC:llä ei nimittäin ole auktoritatiivista valtaa pakottaa maita käyttämään standardejaan, vaan se voi suositella laskentatoimen käytäntöjä ja menettelytapoja siitä, kuinka maailmanlaajuisesti tulisi toimia. (Doupnik 1987, 47.) IASC on siten riippuvainen vapaaehtoisesta myöntyvyydestä ja eri maiden laskentatoimen instituutioiden vaikutuksesta, jotta sen standardeja käytettäisiin paikallisina standardeina. (McKinnon & Janell 1984, 30)

Ongelmana organisaatiolla on myös se, että sen jäsenelimet eivät useinkaan ole vastuussa standardien asettamisesta ja niiden täytäntöönpanosta omissa maissaan. Esimerkiksi FASB Yhdysvalloista ja ASC Iso-Britanniasta eivät ole edustettuina IASC:ssä. Jos komitea saisi näistä maista enemmän auktoritatiivista tukea, vahvistuisi se huomattavasti. (Fitzgerald 1981, 26.) Tällä hetkellä IASC:llä on jäsenenä 105 laskentatoimen elintä 85 eri maasta. Kuitenkin näistä jäsenistä vain osalla on oikeus säätää standardeja kotimaassaan. Esimerkiksi Australian, Yhdysvaltojen, Ranskan, Saksan ja Japanin jäsenyhdistyksillä ei ole auktoriteettia säätää laillisesti toimeenpantavia standardeja. Vastakohtaisesti Kanadan, Singaporen ja Malesian yhdistyksillä on laillinen tuki takanaan. (Carlson 1997, 359)

Ongelmia IASC:lle on aiheutunut lisäksi lähinnä amerikkalaisten asenteesta. IASC:n olemassa olon ensimmäisten 20 vuoden aikana amerikkalaisten asenne oli aika alentuvainen. IASC oli vain keino amerikkalaiselle laskentatoimen asiantuntijoille levittää parasta kirjanpitokäytäntöä (eli US GAAP:ia) laskentatoimen alalla ”takapajuisiin maihin”, kuten Ranskaan ja Saksaan. Koskaan ei ehdotettu sitä, että IAS-standardeja käytettäisiin USA:laisten yhtiöiden tilinpäätöksissä tai ulkomaisten yhtiöiden,

jotka olivat listattuina amerikkalaisissa arvopaperipörssissä tilinpäätöksissä. Tilanne kuitenkin alkoi muuttua 1980-luvun lopulla, jolloin aloite tuli SEC:n taholta. SEC oli tullut johtopäätökseen, että USA:ssa taloudellista raportointia ohjaavat säännöt olivat paisuneet niin, että ne vaikuttivat sekä amerikkalaisten yhtiöiden että arvopaperipörssien kansainväliseen kilpailtavuuteen. SEC yritti IOSCO:n välityksellä saada IASC:n luomaan kansainväliset puitteet tilinpäätöksille, jotka olivat myös hyväksyttävissä Yhdysvalloissa. (Flower 1997, 298-299.) Tuloksena vuonna 1987 syntyi IASC:n ja IOSCO:n välille sopimus, joka johti uudistusohjelman muodostamiseen. Tavoitteena oli poistaa olemassa olevista IAS-standardeista vaihtoehdot ja luoda uudet standardit kattamaan asioita, joita ei aikaisemmin ollut käsitelty. Sopimukseen sisältyi kuvitelma siitä, että ulkomaiset yritykset voisivat käyttää IAS-standardeja listautuessaan Amerikan arvopaperimarkkinoille. IASC:n saatua valmiiksi uudistukset, ohjelma kuitenkin kaatui vuonna 1993 siihen, että IOSCO:n tekninen komitea kieltäytyi hyväksymästä standardit. Vuonna 1995 IASC ja IOSCO julkaisivat kuitenkin uuden ohjelman. Nyt nämä organisaatiot sopivat kehittävänsä perusteelliset, korkealaatuiset laskentatoimen standardit hyväksyttäviksi maailmanlaajuisesti, koskien myös hyväksyntää Yhdysvaltain rahoitusmarkkinoilla. (Walton ym. 1998, 12-13)

IAS-normien hyväksyntää eivät amerikkalaiset yritykset kuitenkaan todennäköisesti helpolla sulattaisi, sillä heidän täytyisi edelleen toimia tiukan US GAAP:in mukaan, kun taas ulkomaiset yhtiöt voisivat samoilla markkinoilla toimia IAS-standardien mukaan. Ainakin suuremmat amerikkalaiset monikansalliset yhtiöt vaatisivat voimakkaasti, että SEC sallisi IAS-normien korvata US GAAP:in. Ja SEC ei varmaankaan ikipäivinä hyväksyisi sitä, että säännöt, jotka ohjaavat suurien amerikkalaisten monikansallisten yhtiöiden taloudellista raportointia, olisivat asetettu sellaisen ulkopuolisen voiman taholta, jota SEC ei voi kontrolloida. SEC siis työnsi IOSCO:n sopimukseen IASC:n kanssa, mutta SEC ei ollut välttämättä ajatellut tarkemmin toimintansa seurauksia. (Flower 1997, 299)

Vuonna 1996 SEC asetti kolme tiukkaa vaatimusta IAS-standardeille, jotta listautuminen amerikkalaisilla rahoitusmarkkinoilla voitaisiin hyväksyä. Vaatimukset olivat nämä: 1) standardien tulee sisältää ydinjoukko laskentatoimen säännöksiä, jotka muodostavat perusteellisen yleisesti hyväksytyn perustan laskentatoimelle, 2) standardien tulee olla laadultaan korkeita, ja ne johtavat vertailtavuuteen ja läpinäkyvyyteen, 3) standardien täytyy olla tinkimättömästi tulkittavissa ja käytettävissä. (Adams, Weetman, Jones & Gray 1999, 7-8)

IOSCO/IASC –yhteistyön tuloksena vuonna 2000 IASC viimeisteli ydinjoukon IAS-standardeja ja niiden tulkintaohjeita. Nämä säännöt vähensivät laskentatoimen vaihtoehtoja niin, että standardien käytöllä saavutettaisiin mahdollisimman korkea harmonisoinnin aste. Ne myös sisälsivät velvoitteen julkaista informaatiota tilinpäätöksessä, jos oli toimittu vaihtoehdon mukaisesti, joka ”ei ole suositeltava”. Toukokuussa 2000 IOSCO suositteli jäsenilleen, arvopaperipörssien valvontaviranomaisille, että ne sallisivat monikansallisten liikkeellelaskijoiden käyttää IAS-standardeja. Lisäinformaatiota tulisi toimittaa mukana, jotta voitaisiin varmistua taloudellisen tiedon ymmärrettävyydestä. IASC pyrkiikin nyt varmistamaan standardeidensa yhdenmukaisen käytön julkaisemalla tulkintaohjeita ja ohjaamalla tarvittaessa. Tämä on äärimmäisen tärkeää, koska se liittyy Yhdysvaltojen SEC:n asettamiin vaatimuksiin IAS-standardeille. Lähestymistavaltaan IAS-normit perustuvat IAS-viitekehykseen, joka sallii tulkitsemisen ja määrittelemisen laskentatoimen käytännöistä, joita ei ole tarkemmin tarkasteltu. Tämä on US GAAP:n vastaista, jossa kaikki mahdolliset tapahtumat ovat määritelty yksityiskohtaisesti. (Combarros 2000, 644) Nähtäväksi siis jää, hyväksyykö Amerikan SEC IAS-standardeiden listautumisen arvopaperimarkkinoillensa.

3.1.4 IASC:n vaikutus maailman laskentatoimeen

Tarkasteltaessa IASC:n vaikutusta maailman laskentatoimen käytäntöihin, tutkimukset 70 - 80-luvuilta eivät vaikuta kovin lupaavilta, sillä useissa tutkimuksissa on todettu IAS-standardien yhteneväisyys monikansallisten yhtiöiden käyttämiin standardeihin olevan alhaista. (Aitken & Wise 1984, 173-176) Evans ja Taylor (1982) tutkivat viiden julkaistun IAS-standardin vaikutusta taloudelliseen raportointiin Ranskassa, Japanissa, Yhdysvalloissa, Iso-Britanniassa ja Länsi-Saksassa. Heidän analyysinsä perustui yhdeksästä kymmeneen tilinpäätökseen jokaisesta tutkimuksen maasta vuosilta 1975-1980. Heidän johtopäätöksen mukaan IASC:llä on hyvin vähän vaikutusta laskentatoimen käytäntöihin tutkituissa maissa. Muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta maassa jatkettiin saman menetelmän käyttöä kuin ennen standardin julkistamista. (Evans & Taylor 1982, 119-126)

Tullessa kohti 2000-lukua, asia näyttää paljon valoisammalta. Waltonin (1998) mukaan IASC:n vaikutus voidaan nähdä sekä institutionaalisella että yksilöllisellä tasolla. Institutionaalisella tasolla komitean vaikutus riippuu paljolti, mistä maasta on kyse. Useat maat ovat soveltaneet standardit

käytäntöön sellaisinaan tai sitten muuttaneet niitä vain hiukan. Näin ovat tehneet lähinnä kehitysmaat tai lähiaikoina teollistuneet maat esimerkiksi Malesia, Pakistan, Uruguay, Thaimaa. Näin nämä maat ovat saaneet itselleen helposti laskentatoimen säännösten, joka hyväksytään myös kansainvälisellä tasolla ja vakuuttaa ulkomaiset sijoittajat. IAS-standardien omaksuminen on ollut myös poliittisesti vähemmän kiusallista kuin esimerkiksi suoraviivaisesti olisi sovellettu Britannian tai USA:n standardit. Myös entiset kommunistiset maat mm. Albania, Puola ja Kiina, ovat soveltaneet IAS-normeja samoin perusteluin. Mutta IAS-normien levinneisyys ei riipu ainoastaan kansallisista lainsäätäjistä, sillä yritykset voivat, joilla on siihen vapaus, soveltaa IAS-normeja tilinpäätöksessään. Yksilöllisellä tasolla yhä useammat yritykset ovat valinneet tekevänsä tilinpäätöksensä vapaaehtoisesti IAS-normien mukaisesti. (Walton ym. 1998, 33-35) Myös joissakin EU-maissa, esimerkiksi Saksassa ja Ranskassa, monikansalliset yhtiöt voivat tehdä konsernitilinpäätöksen perustuen IAS-standardeihin.

Kaikista heikoin vaikutus IASC:llä on ollut anglosaksisissa maissa. Luultavasti sen vuoksi, että siellä kansainväliset standardit ovat ehkäpä suorimmin kilpailutilanteessa kansallisten standardien kanssa. USA vaikuttaa IASC:n kannalta mahdottomalta tunkeutua. IASC sai kuitenkin riemuvoiton vuonna 1995, sillä EU:n komissio ilmoitti asettavansa IAS-standardit pakollisiksi alueellaan toimiville kansainvälisille konserneille, sen sijaan että se uudistaisi neljättä ja seitsemättä direktiiviään tai muuten edelleen kehittäisi säännöksiään. Jos tämä sopimus toteutuu, olisi se kannustin myös muille maille käyttää IAS-normeja EU-alueen taloudellisen tärkeyden vuoksi. (Walton ym. 1998, 35)

3.2 Euroopan Unioni ja laskentatoimen harmonisointi

EU edustaa monimutkaista organisaatiota, joka koostuu useista eri valtioista. Se on omistautunut jäsenvaltioidensa taloudellisten asioiden sisäiseen harmonisointiin ja pyrkii harmonisoimaan yhteisön sisällä laskentatoimea ja yritysten raportointia. (McComb 1982, 37.) EU:n laskentatoimen periaatteiden harmonisointi kuuluu osaksi sen laajempaa tavoitetta, taloudellisten yhteismarkkinoiden saavuttamista. Jäsenmaiden kesken yli rajojen tällä alueella on oltava pääoman, työvoiman ja yritysten sekä kaupan vapaa liikkuvuus. Tämän toteutumiseksi markkinoiden infrastruktuuri on harmonisoitava, ja laskentatoimi on osana tätä infrastruktuuria. Täten laskentatoimen käytäntöjen harmonisoinnin

tuloksena syntyvä taloudellisen informaation vapaa virta on yksi ehto yhteismarkkinoiden saavuttamiselle. (Thorell & Whittington 1994, 216-217)

EU:ssa laskentatoimen harmonisointi on toteutettu *ministerineuvoston (The Council of Ministers)* antamilla kahdella direktiivillä: *neljäs direktiivi yhtiön tilinpäätöksistä* (heinäkuu 1978) ja *seitsemäs direktiivi konsolidoiduista tileistä* (kesäkuu 1983). Nämä direktiivit on toteutettu EU:n jäsenvaltioiden kansallisissa lainsäädännöissä. (Thorell & Whittington 1994, 216-217.) EU-alueella on voimassa sopimus ”molemminpuolisesta tunnustamisesta”, jossa kaikki jäsenvaltiot sopivat hyväksyvänsä yritysten tilinpäätökset, jotka sijaitsevat jossakin muualla EU:n alueella. Nämä tilinpäätökset ovat verrattavissa ja yhdenmukaisia kansallisten sääntöjen kanssa. Tämän sopimuksen riittämättömyytenä on se, että vaikka se tarjoaakin maiden välillä virallisen hyväksynnän, se ei tarjoa todellista vertailtavuutta. (Walton ym. 1998, 15)

3.2.1 EU:n direktiivit

3.2.1.1 Direktiivien säätämisprosessi

Merkityksellistä EU:n direktiivien säätämisprosessissa on se, että *Euroopan Unionin komissiolla (The European Commission)*, joka on EU:n toimeenpaneva instituutio, on yksinoikeus panna alulle luonnos lainsäädännössä, kun taas *ministerineuvostolla* on oikeus hyväksyä tai hylätä luonnos (vaikka voidaan pitkällä tähtäimellä hyväksyä *Euroopan parlamentissa (The European Parliament)*). Yhtiölakeja koskevien direktiivien laatimisprosessi aloitettiin komission valmistelemalla luonnoksella, joka esitettiin seuraavaksi ministerineuvokselle. Sieltä luonnos siirtyi Euroopan parlamentille ja *taloudellisten ja sosiaalisten asioiden komitealle (The Economic and Social Committee)* kommentoitavaksi, jossa alkoi pitkä neuvottelujen sarja. Tuloksena syntyi uusinta-luonnoksia, ja lopulta direktiivi toteutettavaksi jokaisessa jäsenvaltiossa. Silmiin pistävää on se, että EU-direktiivit täytyy toteuttaa kansallisissa lainsäädännössä tullakseen operationaalisiksi, vaikkakin on näyttöä myös siitä, että yksilö voi tehdä valituksen kansallisista säännöistä, jos on olemassa asiaa koskeva direktiivi. (Walton ym. 1998, 13-16)

3.2.1.2 Neljäs ja seitsemäs direktiivi

Neljäs direktiivi

Neljäs direktiivi oli melko kiistanalainen useissa valtioissa ja sen vuoksi sen laatiminen ja toteuttaminen ei ollut aivan tyypillinen prosessi. Sen alkusysäys tuli keskustelupaperista vuodelta 1969, ensimmäinen vedos direktiivistä julkaistiin vuonna 1971 komission toimesta, toinen vedos vuonna 1974 ja kolmas lopullinen muoto hyväksyttiin komission toimesta vuonna 1978. Tanska toteutti sen lainsäädännössään ensimmäisenä vuonna 1980 ja Italia viimeisenä valtiona vuonna 1991. (Walton ym. 1998, 13-16.) Neljäs direktiivi on monella tapaa keskeinen osa EU:n harmonisoinnin lainsäädäntöä. Siihen sisältyy malli tuloslaskelman ja taseen esittämisestä sekä se esittää laskentatoimen minimivaatimukset yksittäisille osakeyhtiöille. (Walton ym. 1998, 27)

Keskeinen osio direktiivistä on toinen artikla, jossa määritellään tilinpäätöksen tavoite: sen tulee antaa oikea ja riittävä kuva yhtiön taloudellisesta tilanteesta. Toista kappaletta voidaan pitää kompromissina saksalaisen (tilit laadittava hyvän kirjanpitotavan mukaan) ja brittiläisen (tilien annettava oikea ja riittävä kuva) lähestymistavan välillä. Direktiivissä on myös neljä versiota tuloslaskelman ja kaksi versiota taseen esittämisestä. Tämä edelleen vahvistaa käsitystä siitä, että direktiivien luominen on ollut yhtä suurta kompromissia. Direktiivissä sallitaan sekä vertikaalinen tuloslaskelman malli, jossa menot ovat luokiteltu toiminnoittain (Iso-Britannia suosii) että horisontaalinen tuloslaskelman malli, jossa menot näytetään luonteen mukaan (perinteisesti käytetty useissa Manner-Euroopan yrityksissä). Taseen osalta direktiivi hyväksyy perinteisesti Iso-Britanniassa käytetyn vertikaalisen formaatin, jossa velat vähennetään omaisuudesta (eli, varat – velat = oma pääoma) sekä myös Manner-Euroopassa käytetyn kahden sarakkeen tilin muodon (varat = velat + oma pääoma). Lisäksi neljäs direktiivi sisältää arvostamiseen liittyviä periaatteita, kuten suoriteperusteisuuden, johdonmukaisuuden ja konservatismiin, mutta se jättää paljon tulkinnanvaraa jäsenvaltioille niiden toteuttamisessa. Neljäs direktiivi kaiken kaikkiaan tarjoaa laajan ohjeistuksen, mutta jättää paljon vaihtoehtoja käytettäväksi jäsenvaltioille ja yksittäisille yrityksille. (Walton ym. 1998, 27-28)

Seitsemäs direktiivi

Euroopan Unionin seitsemäs direktiivi julkaistiin vuonna 1983, vaikkakin aloite direktiiville syntyi jo vuonna 1974 muistiosta aihepiirinään konsolidoitu tilinpäätös. Vuonna 1976 EU julkaisi direktiivistä ensimmäisen luonnoksen, toinen luonnos esitettiin vuonna 1979 ja lopullinen direktiivi sai muotonsa vuonna 1983. (Vangermeersch 1985, 103.) Seitsemäs direktiivi laajensi neljännen direktiivin vaatimukset koskemaan konsernien konsolidoituja tilinpäätöksiä. Direktiivin julkaisemisen aikaan vain kahdella EU-maalla, Iso-Britannialla ja Irlannilla, oli perinpohjaiset lakiin perustuvat vaatimukset konsolidoiduille tilinpäätöksille. Useissa maissa oli hyvin väljät sääntömääräiset määräykset konsolidoiduille tilinpäätöksille, usein moninaisten käytössä olleiden metodien tuloksena. Joten ei ollut yllättävää, että seitsemäs direktiivi oli kompromissi eri jäsenvaltioiden käytäntöjen välillä. Samoin direktiivi tarjosi myös hyvin useita vaihtoehtoja menettelytavoille monissa tapauksissa. 7. direktiivi tarjosi noin 50 vaihtoehtoa, joista jotkut olivat tarkoitettu jäsenvaltioiden käyttöön, jotkut taas yksittäisten yritysten käyttöön ja jotkut molempien tarkoituksiin. Lisäksi direktiivi mahdollisti myös vapautuksia konsernitilinpäätöksen laadinnassa pienille ja keskisuurille konserneille. Tämä oli välttämätöntä, jotta direktiivi voitiin toteuttaa maissa, joissa ei ennen ollut vaadittu konsernitilinpäätöksen tekoa. (Thorell & Whittington 1994, 220.) Keskeinen asia, jonka seitsemäs direktiivi määritteli oli se, mitkä yhtiöt kuuluvat konsernitilinpäätöksen piiriin. Direktiivin vaatimusten mukaan yhtiötä pidetään tytäryhtiönä, jos joku toinen yhtiö voi kontrolloida sitä. Tämä toteutuu mm. silloin, kun emoyhtiöllä on enemmistö osakkeenomistajien äänioikeuksista tai emoyhtiöllä on oikeus nimittää yhtiön johtokunta. (Walton ym. 1998, 29-30)

True and Fair View

Kuten aiemmin mainitsin neljännen direktiiviä tarkastellessani, keskeinen käsite, jolla muodostetaan merkitystä EU:n piirissä on ”*true and fair view*”, suomeksi ilmaistuna ”oikea ja riittävä kuva”. Tämä alkuperältään brittiläinen konsepti liitettiin neljännen direktiivin luonnokseen vuonna 1974 heti sen jälkeen, kun Iso-Britannia, Irlanti ja Tanska liittyivät EU:n jäseniksi. Direktiivin, joka hyväksyttiin vuonna 1978, luonnoksessa sanottiin näin: ”tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot yhtiön varoista, veloista, taloudellisesta asemasta ja voitosta tai tappiosta.” (Zeff 1993, 403)

”True and fair view” –käsite on ollut Iso-Britannian taloudellisen raportoinnin sydän jo yli 40 vuoden ajan, mutta viime vuosina tämä käsite on liitetty ennen kaikkea neljänteen direktiivin yritettäessä harmonisoida laskentatoimea Euroopan Unionin alueella. Vaikka käsite on ollut niin kauan olemassa, ei Iso-Britanniassa eikä myöskään EU:n piirissä käsitteen merkitykselle ole annettu tarkempaa selvitystä. EU:n kaikki jäsenvaltiot ovat noudattaneet vaatimusta siitä, että tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva. Tutkimus 475 eurooppalaisen yrityksen tilinpäätöksistä osoitti, että tällä käsitteellä on kuitenkin eri merkitys eri maissa. Ongelmat, jotka liittyvät käsitteen soveltamiseen EU:n alueella johtuvat erilaisten laskentatoimen käytäntöjen olemassaolosta eri maissa. Käsitettä on myös pidetty välineenä suojella Iso-Britannian laskentatoimen perinteistä kehystä, sillä termihän ilmaantui EU:n neljännen direktiivin toiseen vedokseen Iso-Britannian tullessa EU:n jäseneksi. Jos direktiiviä ei olisi muutettu joustavammaksi tilinpäätöksen esittämisen suhteen sekä ”oikea ja riittävä kuva” -käsitettä ei olisi siihen lisätty, olisi Iso-Britannian laskentatoimen täytynyt käydä läpi suuria muutoksia sekä filosofisesti että tyylliltään. (Higson & Blake 1993, 104-110)

Higsonin ja Blaken (1993) laadullisessa tutkimuksessa tuotiin esiin vanhempien laskentatoimen ammatinharjoittajien näkökulmia käsitteestä ”oikea ja riittävä kuva”. Näiden ammatinharjoittajien piirissä käsitteen tulkinta vaihteli: useimpien mielestä se oli epäselvä ja moniselitteinen ja merkittävä osuus piti sitä harhaanjohtavana. Laskentatoimen harmonisoinnin kannalta katsottuna käsite oli vieras monille EU:n jäsenvaltioille ja sen vuoksi sitä ajateltiin käytettävän epäyhtenäisesti. Tämän tutkimuksen johtopäätöksenä todettiin, että fraasin moniselitteisyyden ja kulttuuriin sidonnaisuuden vuoksi se on epäsovelias perusta kansainväliselle laskentatoimen harmonisoinnille. (Higson & Blake 1993, 104-114)

3.2.1.3 Direktiivien merkitys

Millainen merkitys sitten direktiiveillä on EU:n alueella ollut? Siitä on keskusteltu paljon. Useimpien ihmisten mielestä taloudellisen raportoinnin laatu Euroopan Unionin alueella on huomattavasti parantunut laskentatoimen direktiivien täytäntöönpanon myötä. Useissa EU-maissa ei ole ollut ennen neljännen direktiivin toteuttamista yksityiskohtaisia laskentatoimen säännöksiä, joten ei ole vaikeata todeta, että tilinpäätösten sisältö EU:n alueella on muuttunut syvällisesti direktiivin soveltamisen

jälkeen. Laskentatoimesta on tullut jotakin hyvin merkityksellistä jokaisessa unionin jäsenmaassa. (Van Hulle 1993, 390-391)

Esimerkiksi FEE on tehnyt kaksi tutkimusta julkaistuista tilinpäätöksistä (1989 ja 1991) kartoittaakseen harmonisoinnin laajuutta. Tutkimukset tarjosivat todistusaineistoa neljännen direktiivin vaikutuksesta harmonisointiin. Harmonisointia on saavutettu, mutta sen syytä ei voida paikallistaa millään tarkkuudella. Tutkimuksen mukaan on myös olemassa monia erityisiä alueita, joilla EU ei ole vielä pyrkinyt harmonisoimaan laskentatoimen käytäntöjä ja joissa on merkittäviä eroavaisuuksia eri jäsenvaltioiden välillä. Täten neljäs direktiivi on saavuttanut minimiyhtenäisyyden asteen laskentatoimen säännöksissä. Tämä on ollut tehokkaimmillaan tilinpäätöksen ja sen muodon alueella ja vähemmän merkityksellinen arvostamisen tapauksissa. (Thorell & Whittington 1994, 219)

Päävälineet harmonisoinnissa ovat siis olleet sekä neljäs että seitsemäs direktiivi. On kiistelty siitä, ovatko nämä direktiivit käytännössä aiheuttaneet laskentatoimen harmonisointia: vaihtoehtoinen ajatus on se, että ne ovat yksinkertaisesti vain koodanneet olemassa olevaan yleistä käytäntöä. Kuitenkin myös olemassa olevan käytännön koodaamisella on tärkeä merkitys kehitettäessä laskentatoimen yhteistä kieltä, jolla harmonisointi suoritetaan ja jossa todetaan, mitä on jo saavutettu. Lisäksi direktiivit ovat johtaneet joihinkin muutoksiin kaikissa jäsenvaltioissa ja etenkin niissä valtioissa, joissa aiemmin oli vain vähän formaalia laskentatoimen säännöstöä. (Thorell & Whittington 1994, 221-222.) On myös väitetty, että Euroopan Unionin komission taholta suuri strateginen virhe oli ulottaa harmonisointi kaikkiin osakeyhtiöihin, ottamatta huomioon niiden kokoa. Kuten aiemmin mainitsin tarkastellessani harmonisoinnin etuja ja haittoja, harmonisoinnista ei ole selkeää hyötyä pienille ja keskisuurille yrityksille, ja tämä on saattanut olla merkittävä este yhtenevän direktiivin saavuttamiselle. Neljännellä direktiivillä on tosin ollut suunnaton vaikutus EU-alueella, sitä ei voida kiistää. Yli kaksi miljoonaa yritystä on muuttanut metodejaan esittää tilinpäätöksensä sekä myös muuttanut kirjanpitoa ja muut informaatiojärjestelmät ja suorittanut yleisen vaatimuksen mukaisen tilintarkastuksen. (Walton ym. 1998, 15-16)

Yleisesti ottaen voidaan sanoa, että jokainen jäsenvaltio on yrittänyt toteuttaa direktiivit omassa lainsäädännössään niin, että ne ovat aiheuttaneet mahdollisimman vähän muutoksia kansallisissa laskentatoimen periaatteissa ja säännöissä. Joten tänä päivänäkään ei voida suoralta käsin vertailla

vaikkapa joukkoa espanjalaisia tilinpäätöksiä joukkoon hollantilaisia tilinpäätöksiä, eikä tehdä tarkoituksenmukaista vertailua. (Walton ym. 1998, 15.) Combarrosin (2000) mukaan EU ei ole täysin saavuttanut lainsäädännössään harmonisointia. Hänen mukaansa direktiivit sisältävät niin paljon vaihtoehtoja ja mahdollisuuksia, että käytännössä Euroopan Unionin alueella laskentatoimen asioiden suhteen ei ole harmonisoituja säännöksiä lainkaan. (Combarros 2000, 645)

3.2.2 EU:n harmonisoinnin ongelmia

Neljännän direktiivin historia ja sen sisältö kertoo perimmäisen harmonisoinnin ongelman EU:n piirissä: eri maiden välillä olevat monenlaiset legaaliset ja institutionaaliset olosuhteet. Direktiivistähän muodostui luonteeltaan kompromissi. Tämä on ollut väistämätöntä, sillä jäsenvaltiot ovat luoneet yhteisen järjestelmän omissa maissa harjoitettavista käytännöistään. (Thorell & Whittington 1994, 217-219)

Siitä huolimatta, että EU-maat sijaitsevat lähellä toisiaan, nämä maat eroavat toisistaan poliittiselta, legaalilta, sosiaaliselta ja taloudelliselta luonteeltaan. Näistä eroista muodostuu laskentatoimen ja taloudellisen raportoinnin yhtenäistämislle rajoitteita. Yleinen mielipide organisaatiota ja yhteiskunnan valvontaa kohtaan vaihtelee suuresti EU:n alueella. Esimerkiksi Iso-Britanniassa ja Irlannissa on "common law" –lainsäädäntöjärjestelmä valloillaan, kun taas Saksassa lainsäädäntö perustuu roomalaiseen lakiin. Merkityksellistä on se, kuinka yritykset rahoittavat toimintansa ja kuinka paljon mitäkin rahoituksen lähdettä käytetään. Iso-Britanniassa sijaitsevat aktiiviset avoimet rahoitusmarkkinat, joilla yritykset toimivat lainatakseen varoja tai laskeakseen liikkeelle uutta osakepääomaa. Ranskassa taasen ei ole koskaan ollut tehokkaita rahoitusmarkkinoita, vaan pankit, jotka ovat suurelta osin valtion valvonnassa, tarjoavat huomattavan määrän rahoitusta lainan muodossa yrityksille. Saksa on myös maa, jossa pankeilla on päärooli yritysten rahoittamisessa. Euroopan maiden kesken myös ammattikunnan organisaatiot, niiden määrä ja arvovalta vaihtelevat suuresti. Tilinpäätöksen tavoitteiden suhteen näyttää siltä, että esimerkiksi Ranska ja Iso-Britannia edustavat kahta eri ääripäätä sekä teoriassa että käytännössä. Tilinpäätösinformaation määrään ja luonteeseen vaikuttaa suuresti yksittäisen maan erilaisten taloudellisten ja laskentatoimen instituutioiden suhteellinen tärkeys. (McComb 1982, 38-44.) Joissain EU:n maissa yritysorganisaatioihin suhtaudutaan

”kokonaisuuden” näkökulmasta, kun taas joissain ”omistajan” näkökulmasta. (Turley 1983, 18-19.) Tärkeä piirre EU:n alueella on myös se, että standardien asettamista ei ole uskottu ainoastaan yksityiselle sektorille, vaan useimmissa EU-maissa prosessi tapahtuu julkisen sektorin välityksellä. Tilanne eroaa EU-maasta toiseen ja toisissa maissa halutaan osoittaa suurempaa tai vähempää autonomiaa laskentatoimen standardien luomisessa. (Lefebvre 1981, 104.) Se, että joissakin maissa esim. Iso-Britanniassa, Irlannissa ja Hollannissa laskentatoimen säännöt ja verotus ovat erotettuina toisistaan ja se, että toisissa maissa esim. Saksassa verotus ja laskentatoimi ovat riippuvaisia toisistaan voidaan pitää pääesteenä laskentatoimen harmonisoinnille EU:n alueella. Eri jäsenvaltioissa verotussäännökset siis vaikuttavat yritysten tilinpäätöksiin eri astein. Kuitenkin tulevaisuudessa kehitys jopa Saksassa näyttää siltä, että verotuksen ja laskentatoimen suhde on löyhempi. Tähän suuntaan tulee ulkopuolista painetta myös EU-alueen ulkopuolelta, erityisesti Yhdysvalloista ja IASC:stä. (Eberhartinger 1999, 111-112)

70-luvulla EU aloitti harmonisointi-ohjelmansa suurella innolla, 80-luvulla into hiipui ja Maastrichtin sopimuksen solmimisen aikaan vuonna 1992 kehitys aikalailla pysähtyi useiden direktiivien ollessa yhä prosessissa. (Walton ym. 1998, 13.) Ongelmana EU:n harmonisoinnissa onkin se, että EU on laskentatoimen kehittämiseensä jämähtänyt paikalleen, sillä lukuun ottamatta seitsemättä direktiiviä konsolidoiduista tileistä ja direktiivejä pankki- ja vakuutuslaitoksista, mitään ei ole tapahtunut sitten vuoden 1978. Tämä on omituista, sillä useissa jäsenvaltioissa on asetettu standardeja laativia elimiä, jotta voidaan varmistaa, että säännöllisin aikavälein voidaan laskentatoimen säännöt päivittää vastaamaan muuttuvia taloudellisia olosuhteita. EU:lta puuttuu kuitenkin dynaamisuus, joka voi olla hyvinkin vaarallista. Vaikka direktiivejä ei uudisteta, on jäsenmaiden kuitenkin noudatettava niitä. Täten kansallisella tasolla uusien standardien säätäminen on toteutettava EU-direktiivien sallimien rajoitusten sisällä. Uusien yleisten sääntöjen puuttuminen asioista, joita direktiiveissä ei käsitellä lainkaan, voi aiheuttaa disharmoniaa. Kansallisella tasolla asiat käsitellään tällöin itse laadittujen ohjeiden mukaisesti. (Van Hulle 1993, 391-392)

Ongelmia ei tuota ainoastaan EU-tasolla edistymisen puute, vaan harmaita hiuksia tuottavat myös laskentatoimen direktiivien siirtäminen kansallisiin lainsäädäntöihin, sillä tämä ei ole johtanut jäsenmaiden lakien uudelleen kirjoittamiseen. Ennemminkin uudet osaset on liitetty jo olemassa olevaan lakiin, käyttäen vaihtoehtoja, jotka sulautuvat parhaiten vanhoihin lakeihin. Esimerkkinä tästä

on Ranskan kirjanpitolaki, joka edellytti ennen direktiivien soveltamista tilinpäätöksen laatimista ”vilpittömän ja säännöllisen” (sincere and regular) periaatteen mukaan. ”Oikeat ja riittävät” –periaate vain yksinkertaisesti lisättiin Ranskan kirjanpitolakiin, joten nykyään laki vaatii ”tilinpäätöksen esittämistä vilpittömästi ja säännöllisesti sekä antamaan oikean ja riittävän kuvan tilinpäätöksestä”. (Walton ym. 1998, 13-16)

Joidenkin kirjoittajien mielestä EU:n hyvin legalistinen lähestymistapa laskentatoimen harmonisointiin on liian staattinen. Mutta esimerkiksi Van Hulle on eri mieltä. Laki voidaan hänen mukaansa hahmotella sellaiseksi, että tilaa jää vielä tulkinalle. Lisäksi lakia voidaan muuttaa suhteellisen helposti ja lain käyttö laskentatoimen standardien säätämisessä voi olla sopiva mekanismi liian usein toistuvia ja tarpeettomia muutoksia vastaan. (Van Hulle 1993, 389-390)

Direktiivit eivät myöskään käsittele kaikkia asioita, jotka ovat tärkeitä taloudellisessa raportoinnissa. Joidenkin mukaan vaatimus yhdenmukaisuudesta direktiiveihin nähden kerää liikaa taakkaa pienille ja keskisuurille yrityksille, kun taas se ei riitä suurille yrityksille, jotka haluavat toimia kansainvälisillä pääomamarkkinoilla. Euroopan suuria yrityksiä koskeva ongelma ei ole uusi, vaan ainakin 1970-luvulta lähtien yritykset ovat tunnistanee tarpeen tehdä taloudelliset raporttinsa relevanteimmaksi ja ymmärrettävimmiksi kansainvälisiä päämarkkinoita varten. (Cairns 1997, 307)

Ongelmana EU:lla harmonisoinnissa tällä hetkellä direktiivien osalta on vaihtoehtojen vähentäminen, aukkojen täyttäminen ja vastaaminen uuteen kehitykseen. Komission taholta tulleet ehdotukset harmonisoinnin kehittämiseksi ovat muita kuin nykyisten direktiivien tarkistaminen tai korvaaminen, sillä niitä ei voida muuttaa nopeasti vastaamaan vasta uusiin asioihin. Jotta yhteisön piirissä voitaisiin keskustella ajankohtaisista laskentatoimen asioista, perustettiin vuonna 1991 *Euroopan komission laskentatoimen neuvoa-antava foorumi* (*The European Commission's Accounting Advisory Forum*). Foorumissa, jonka tehtävänä on neuvoa komissiota, on edustajat kaikista jäsenvaltioiden standardeja asettavista elimistä kuten myös muista intressiryhmistä. (Thorell & Whittington 1994, 225-226) Tämä foorumi tapaa kaksi kertaa vuodessa keskustellakseen teknisistä asioista, joita nykyiset säännöt eivät kata. Sillä ei ole valtaa varsinaisesti kuin siinä muodossa, että komissio voi keskustella suoraan standardien asettajien kanssa vähemmän muodollisella tasolla. Foorumilla on työryhmiä, jotka valmistelevat raportteja tietyistä laskentatoimen asioista. Euroopan komissio saa myös neuvoa

"kontakti-komitealta" (*The Contact Committee*), jossa on edustajat jokaisen jäsenvaltion hallituksista. Alun alkaen tämä komitea luotiin, jotta voitaisiin tarkkailla ongelmia, jotka johtuvat neljännen direktiivin toteuttamisesta jäsenvaltioissa. Mutta nykyisin komiteasta on tullut virallinen keskusteluareena jäsenvaltioille ja sellaisenaan se heijastaakin kansallisia näkökantoja. (Walton ym. 1998, 16) Viime vuosien aikana EU:n komission rooliin edistää laskentatoimen periaatteiden ja standardien harmonisoinnin prosessia on kuulunut Accounting Advisory Forumin kokouksien johtamisen lisäksi mm. osallistuminen IASC:n johtokunnan kokouksiin tarkkailijan roolissa. (Zeff 1993, 408)

3.2.3 EU:n strategia

Useiden kirjoittajien mielestä tulevaisuudessa tärkein strateginen kysymys EU:n kannalta on se, pitäisikö sen keskittyä harmonisointiin EU:n sisällä vai pitäisikö sen myös kiinnittää huomiota harmonisointiin EU:n ja muun maailman välillä. EU:n tarkoituksenahan on ollut harmonisoinnin saavuttaminen jäsenvaltioidensa välillä ja siten sisämarkkinoiden luomisen tulisi helpottua. Direktiivien laillinen vaikutus on tarkoitettu rajoittumaan EU:n jäsenille ja heidän kumppaneilleen. Vastaus esitettyyn kysymykseen voi riippua siitä, onko EU:n sisäinen harmonisointi ristiriidassa kansainvälisen harmonisoinnin kanssa. Esimerkiksi FEE:n tutkimus osoittaa, että EU:n direktiivien ja IASC:n nykyisten standardien välillä ei ole suuria ristiriitoja. Joten ei ole olemassa estettä kahdelle tavoitteelle: EU:n sisäiselle harmonisoinnille sekä EU:n ja muiden maiden väliselle harmonisoinnille. (Thorell & Whittington 1994, 228-230)

EU:n ongelmana ovat olleet maailmanlaajuisesti toimivat eurooppalaiset yritykset, joita määrällisesti ei ole useita, mutta jotka ovat suuria ja muuten merkittäviä yrityksiä. Nämä yhtiöt tekevät tilinpäätöksensä omien maiden lainsäädännön vaatimusten mukaisesti, jotka perustuvat EU:n direktiiveihin. Nämä tilinpäätökset eivät kuitenkaan ole kelvollisia vastaamaan kansainvälisten pääomamarkkinoiden tarkoituksia. Tämän vuoksi kansainvälisten yritysten on laadittava kaksi eri tilinpäätöstä: toinen vastaamaan EU:n direktiivejä ja toinen kansainvälisten pääomamarkkinoiden vaatimusten mukaisesti. Tämä tuottaa kustannuksia yrityksille ja eri säännösten mukaisesti saadut eri luvut aiheuttavat sekaannusta sijoittajille ja suurelle yleisölle. Vaarana EU:n kannalta on se, että suuret

yrietykset tekevät tilinpäätöksensä yhä enemmän US GAAP:in mukaisesti. Tällainen kehitys ei ole EU:n mieleen, sillä unionilla ei ole mahdollisuutta vaikuttaa US GAAP:in kehittymiseen. (Flower 1997, 282-285.) US GAAP:in mukaiset laskentatoimen periaatteet eivät muutenkaan miellytä EU:ta. Yhdysvaltojen laskentatoimen standardit ovat hyvin laajat ja yksityiskohtaiset, ja kaikkiin mahdollisiin erityisiin tapahtumiin löytyy kirjoitettuna erityiset ratkaisut. Niiden käyttö käytännössä on vaikeata. Täytyy olla ”asiantuntija”, jotta voi olla varma, että soveltaa niitä oikein. Nykypäivän ympäristössä, missä kaikki asiat muuttuvat valtavan nopeasti, standardit ovat joustamattomia, eikä niitä voi mukauttaa uusiin tilanteisiin. US GAAP on myös ainoastaan luotu USA:n markkinoiden vaatimuksia varten. (Combarros 2000, 645-646)

Yhdysvaltojen SEC:llä on EU:n näköpiiristä katsottuna suuri merkitys. Vuosikausia EU on yrittänyt neuvotella amerikkalaisten viranomaisten kanssa molemminpuolisen hyväksymissopimuksen, mutta amerikkalaiset eivät ole olleet kiinnostuneita asiasta. He eivät ole olleet valmiita vapauttamaan eurooppalaisia yrityksiä amerikkalaisten laatimista säännöistä. EU:lla on ollut jo alusta alkaen huonot neuvotteluasemat, sillä tärkeimmät eurooppalaiset pörssit jo hyväksyivät listautumistarkoituksessa amerikkalaiset yhtiöt, jotka olivat laatineet tilinpäätöksensä US GAAP:in mukaisesti. EU:n täytyi muuttaa strategiaansa, mutta kuitenkin tiettyjen periaatteiden mukaisesti. Euroopan Unionin laskentatoimen direktiivien täytyisi edelleen säilyttää muodollinen auktoriteetin asema. Uusien direktiivien tai voimassa olevien direktiivien uudistamista tulisi välttää, koska se veisi paljon aikaa ja koko ajan pintaan nousisi uusia asioita ennen kuin jäsenvaltioissa korjaukset olisi lopullisesti toteutettu. Ajanpuutteen vuoksi EU ei myöskään muodostanut ”eurooppalaista laskentatoimen standardien asettavaa elintä”, joka olisi täydentänyt direktiivejä. EU ei myöskään halunnut luovuttaa toimivaltaa sääntöjen asettamiseen, jotka koskivat suurinta osaa eurooppalaisia yhtiöitä jollekin ulkopuoliselle vaikuttajalle, mihin EU:lla ei ollut vaikutusvaltaa. (Flower 1997, 386)

Ongelman ratkaisemiseksi EU ei siis alkanut luomaan uusia direktiivejä tai muuttamaan vanhoja, se ei myöskään tukeutunut US GAAP:iin, vaan kääntyi IASC:n puoleen. Vuonna 1995 EU suositteli jäsenmailleen tutkia tapoja ja keinoja, jotta niiden globaalit yhtiönsä voisivat laatia konsernitilinpäätöksensä IAS-normien mukaisesti. Edellyttäen tietenkin, että se ei olisi EU:n direktiivien vastaista. (Combarros 2000, 646.) Syynä tähän oli se, että IASC:llä oli sopimus IOSCO:n kanssa siitä, että IOSCO:n jäsenet hyväksyisivät IAS-standardien käytön. Näin ollen USA:n

viranomaiset voisivat hyväksyä IAS-normien käytön. EU:n kannalta ajatuksena oli, että jos sallittaisiin eurooppalaisten yritysten laatia IAS-muotoinen tilinpäätös, yritysten ongelmat ratkeaisivat ja se pysäyttäisi liikkeen kohti US GAAP:ia. Jos sallittaisiin IAS-standardien käyttö sekä samalla varmistettaisiin laskentatoimen direktiivien arvostus, tulisi kaikki standardien ja direktiivien väliset ristiriitaisuudet poistaa ja EU:n tulisi voida varmistaa, että tulevat standardit eivät sisällä olennaisia ristiriitoja direktiivien suhteen. Euroopan Unionin komission mukaan standardeissa ja direktiiveissä on ainoastaan vähäisiä eroavaisuuksia, jos kaikki vaihtoehdot otetaan käyttöön. (Flower 1997, 287)

Tosin hankaluuksia voi tulla siitä, että jäsenvaltiot ovat toimineet direktiivin tietyn vaihtoehdon mukaisesti tai siitä, että he ovat laajentaneet kansallista lainsäädäntöään alueille, joita direktiivit eivät vielä ole kattaneet. Thorellin ja Whittingtonin mukaan olisikin tärkeätä harmonian säilyttämiseksi IAS-normien ja EU-direktiivien välillä, että nämä instituutiot olisivat jatkuvassa keskusteluyhteydessä. Jotta tämä tapahtuisi, täytyisi EU:n ilmaista omat kansainvälisen laskentatoimen ongelmansa ja tunnistaa Euroopan näkemys siitä, kuinka laskentatoimea tulisi kehittää. Tästä tulisi keskustella IASC:n kanssa, jolloin molempien organisaatioiden laskentatoimen näkemykset voitaisiin tuoda lähemmäksi olemaan linjassa toistensa kanssa. Jos tämä saavutettaisiin, EU ei pelkästään saavuttaisi suurempaa laskentatoimen informaation kansainvälistä vertailtavuutta vaan myös alemmat kustannukset standardien asettamisen prosessissa. Sillä tällöin EU-lainsäädäntöä olisi tarpeetonta kehittää täydentämään direktiivejä alueilla, joita on käsitelty jo IAS-standardeissa. Jos nämä vastaavat myös EU:n vaatimuksia, EU voisi ne adoptoida. (Thorell & Whittington 1994, 228-230)

Vuonna 1995 EU siis ilmaisi tukensa IASC:n toiminnalle ja suositteli, että kaikki eurooppalaiset monikansalliset yhtiöt siirtyisivät käyttämään IAS-standardeja vuoden 2005 alusta alkaen. Täten Euroopan komission tarkoituksena on saada IASC:n työssä enemmän vaikutusvaltaa, jotta sen tuotanto heijastaisi yhä enemmän EU:n näkökantaa. EU:n äänioikeudeton edustaja osallistuu IASC:n johtokunnan kokoukseen ja EU on jäsenenä IASC:n neuvoa-antavassa ryhmässä, joka neuvoo johtokunnan jäseniä suunnitelluissa projekteissa, prioriteeteissa ja teknisissä asioissa. (Taylor & Jones 1999, 560.) Näyttäisi siltä, että tehokkain tapa vaikuttaa IASC:n toimintaan olisi toiminta IASC:n johtokunnan jäsenten välityksellä, jotka myöskin edustavat EU:n jäsenmaita. Tällä hetkellä IASC:n johtokunnassa on neljä EU-maata edustettuina: Ranska, Saksa, Hollanti ja Englanti. Näillä EU-mailla olisi mahdollisuus muodostaa vähemmistö, joka voisi estää IASC:tä tulevaisuudessa julkaisemasta

standardeja, jotka ovat vastoin EU:n päämääriä. Flowerin mukaan näyttää siltä, että EU:n komission strategian onnistuminen riippuu olennaisesti IASC:n johtokunnan brittiläisen edustajan asenteesta. (Flower 1997, 294-295)

Jotta tavoitteeseen päästäisiin, EU:n täytyisi olla joustavampi ja valmis soveltamaan angloamerikkalaista lähestymistapaa taloudelliseen raportointiinsa. Ehkäpä EU on asennoitunut tähän, sillä komission uudessa ehdotuksessa se rajoittaa näkökantansa konsernitilinpäätöksiin ja erityisesti niihin, jotka toimivat kansainvälisillä pääomamarkkinoilla. IAS-normien käyttö rajoitettaisiin Euroopassa vain pieneen segmenttiin ja edelleen suurin osa Euroopan yrityksistä tekisi tilinpäätöksensä direktiivien mukaisesti. (Flower 1997, 296.) EU:n komissio on myös luvannut laatia ehdotuksen vuoden 2001 loppuun mennessä laskentatoimen direktiivien uudistamisesta, jotta muut yritykset voisivat käyttää niitä edelleen taloudellisen informaationsa perustana. (Combarros 2000, 647) Tästä uudesta strategiasta tulkinta taulukossa 4.

	Globaalit yhtiöt	Muut suuret yhtiöt	PK-yritykset
Konsernitilinpäätökset	IAS	7. Direktiivi	7. Direktiivi
Yksittäisen yrityksen tilinpäätös	4. Direktiivi	4. Direktiivi	4. Direktiivi

TAULUKKO 4. Euroopan komission uusi strategia (Flower 1997, 296)

4. RAKENTEELLISTUMISEN TEORIA (STRUKTURAATIOTEORIA)

4.1 Teorian tarkoitus, käsitteet ja rakenteelliset ulottuvuudet

Giddens, joka on johtava sosiologian teoreetikko, on hionut kehittämäänsä rakenteellistumisen teoriaa yli kahden vuosikymmenen ajan (Giddens 1976, 1979, 1984, 1987). Teorian tarkoituksena on luoda käsitteellinen välineistö, jolla selittää sosiaalisia instituutioita ja ymmärtää olosuhteita, joissa ne muuttuvat. Jotta sosiologian teoria olisi täydellinen, täytyisi sen Giddensin mukaan sisältää sekä toiminto (itsetajuisen ihmisen tarkoituksellinen toiminto) että rakenne (sosiaalisten rakenteiden ominaisuudet, joihin yksilöt ja ryhmät turvautuvat toimiessaan ja ollessaan vuorovaikutuksessa). Aiemmat sosiologian teoriat ovat sisältäneet vain jommankumman, ja ovat hänen mukaansa täten yksipuolisia. (Macintosh & Scapens 1991, 135)

Rakenteellistumisen teoria erottaa toisistaan *rakenteen*, *toiminnan* ja *järjestelmän*. Sosiaaliset järjestelmät muodostuvat rakenteista, jotka ovat sääntöjä sosiaalisille toiminnoille sekä toiminnasta, joka koostuu järjestelmän yksittäisten jäsenten toimista. Toimijat turvautuvat rakenteisiin sosiaalisen toiminnan aikana ja tehdessään niin, he tuottavat ja uusintavat samanlaisia sosiaalisia käytäntöjä kautta ajan ja paikan. Näin ollen strukturaatioteoria sisältää sekä rakenteen että toiminnan käsitteet päinvastoin kuin monet muut sosiologian teoriat. (Macintosh 1995, 170)

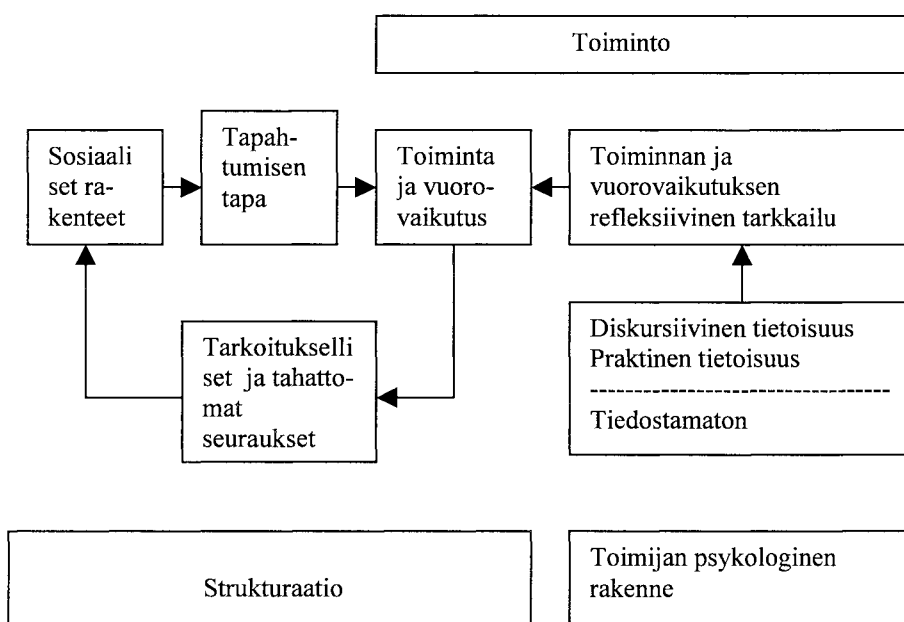
Rakennetta käytetään tässä teoriassa viittaamaan minkä tahansa sosiaalisen järjestelmän organisointiin. Rakenteet ovat lakeja, toimintamalleja, sääntöjä tai kaavoja, jotka muokkaavat ja ohjelmoivat sosiaalista käyttäytymistä ja sitovat sosiaalisen käyttäytymisen aikaan ja paikkaan. Rakenne on sosiaalisen vuorovaikutuksen ja toiminnan ”DNA”. (Macintosh & Scapens 1991, 135) Rakenteet voivat muuttua ja muuttuvatkin joskus vähitellen, joskus taas nopeasti ja radikaalisti. Rakenteet ovat olemassa toimijoiden ulkopuolella ja itsenäisinä, mutta ne ovat toimijoiden saatavilla toimintamalleiksi

tietyssä aika-paikka- ympäristössä. Kuitenkin rakenteet ovat ihmisen aikaansaannosta, eivätkä luonnostaan biologisesti annettuja. Rakenteen ideaa selvittää esimerkki presbyteerisestä kirkosta. Kirkon sosiaaliset säännöt ohjaavat sen jäseniä olemaan jumalaapelkääviä, lempeitä, lainkuuliaisia, ahkeria, säästäväisiä ja omista asioistaan huolehtivia kristillisiä ihmisiä. Jos vierailaan kirkon yhteisöissä Skotlannissa, Kaliforniassa tai Etelä-Afrikassa, voidaan huomata sosiaalisen käyttäytymisen, keskeisten uskomusten ja ydinarvojen muistuttavan merkitsevästi toisiaan. Ja vuoden tai kahden kuluttua tilanne olisi samankaltainen. Presbyteeriset käyttäytymismallit uusintavat kautta ajan ja paikan käyttäytymismuotojaan, jolloin kirkko sosiaalisena systeeminä pystyy ylläpitämään ainutlaatuisia ominaisuuksiaan. (Macintosh 1995, 170)

Sosiaalisen systeemin toinen pääominaisuus on *toiminta*. Tämä on määritelty itsetajuisten yksilöiden tarkoitukselliseksi toiminnaksi kommunikoidessaan toisten kanssa sosiaalisessa ympäristössä. Toimijat eivät ole ainoastaan hyväuskoisia yksilöitä, jotka toimivat rakenteiden puitteissa, vaan he voivat tehdä valintoja sosiaalisessa ympäristössä. Heillä on mahdollisuus toimia erilailla, jos he niin haluavat. Näin ollen voivat sosiaaliset säännöt joskus muuttua. Useimmiten kuitenkin ihmiset toimivat refleksiivisesti sosiaalisessa ympäristössä luottaen yksinkertaisesti omaan sisäiseen tietoon siitä, kuinka käyttäytyä. Toimijat ovat sosiaalisessa vuorovaikutuksessa tarkoituksenhakuisia ja tietävät suurelta osin miksi he käyttäytyvät niin kuin käyttäytyvät. Tätä Giddens kutsuu praktiseksi ja diskursiiviseksi tietoisuudeksi. *Praktisen tietoisuuden tasolla* toimijat tarkkailevat omaa ja muiden sosiaalista käyttäytymistä epäsuorasti seuraten omaa tietoaan siitä, kuinka toimia ja kuinka tulkita tapahtumia ja muiden toimia. Esimerkiksi yksilöt puhuvat ja kirjoittavat kielioopin lakien mukaisesti, vaikka eivät voi muodostaa näitä lakeja, he vain pitävät ne mielessään sillä hetkellä. *Diskursiivisella tasolla* toimijat voivat selittää ja rationalisoida käyttäytymistään sosiaalisessa ympäristössä. He käyttävät lingvistiikan taitojaan osoittaakseen osallistumistaan sosiaaliseen vuorovaikutukseen. Strukturaatioteoria ehdottaa, että näihin kahteen tasoon vaikuttaa toimijan primääri tiedostamaton tarve ontologiseen turvallisuuteen, joka on merkittävä tekijä toiminnassa ja vuorovaikutuksessa sosiaalisessa ympäristössä. (Macintosh 1995, 170-171)

Keskeisiä käsitteitä strukturaatioteoriassa ovat myöskin *strukturaatio* ja *rakenteen kaksinaisuus*. Strukturaatio ilmaisee rakenteen ja toiminnan olevan olemassa rekursiivisessa suhteessa. Tässä prosessissa sosiaaliset järjestelmät joskus toimivat automaattisesti uusintaen vallitsevaa tilaa, kun taas

joskus ne läpikäyvät radikaaleja muutoksia. Strukturaatioteoria tuo esille historian dynamiikan ja muutoksen. Rakenteen dualiteetin idea liittyy läheisesti strukturaatio-käsitteeseen. Se merkitsee rakenteiden olevan samalla sekä toimijoiden käyttäytymisen välineitä että aikaansaannoksia. Toimijat sosiaalisessa ympäristössä tuottavat rakenteita, mutta samalla rakenteet ohjaavat heitä. Toiminta ja rakenne edellyttävät toinen toistaan. (Macintosh 1995, 171) Alla oleva kuva 4 kertoo toimijan psykologisesta rakenteesta ja sen nitoutumisesta rakenteellistumista, sosiaalista järjestelmää ja toimintoa kohtaan.

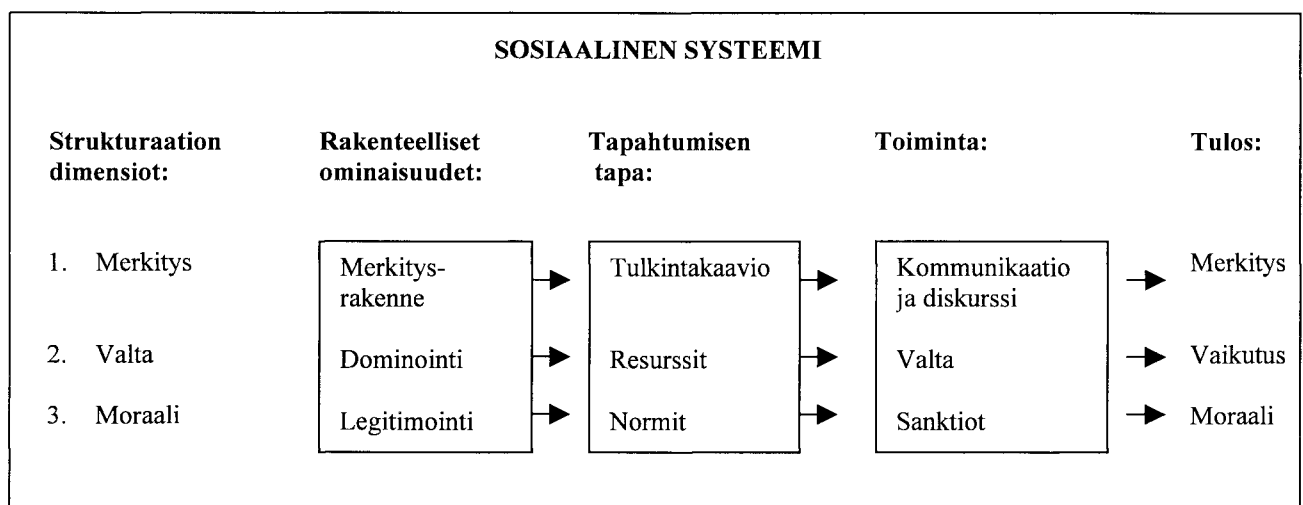


KUVA 4. Sosiaaliset rakenteet, toiminto ja strukturaatio. (Macintosh 1995, 172)

Rakenteelliset ulottuvuudet

Strukturaatioteoria ehdottaa, että kaikilla sosiaalisilla systeemeillä on kolme ulottuvuutta: *merkitysrakenteet*, *legitimointirakenteet* ja *dominoitirakenteet*. Merkityksen muodostumisen rakenne sisältää semanttiset säännöt, jotka ovat laadittu tuottamaan merkitystä. Dominoinnin rakenne sisältää voimavaroja, joita käytetään vallan tuottamiseen. Legitimaation rakenne käsittää normit ja arvot, jotka liittyvät moraalien tuottamiseen. Nämä kolme sosiaalisen järjestelmän dimensiota ovat todellisuudessa

kiinteästi yhteen liittyneitä, ja ne voidaan erotella abstraktisti vain analyttistä tarkastelua varten. Yhdistelmänä nämä kolme ulottuvuutta vaikuttavat organisaatioissa ja instituutioissa toimijoiden sosiaalisiin toimintoihin ja vuorovaikutukseen. Ne pyrkivät rajoittamaan ja pakottamaan toimijoita, mutta samanaikaisesti ne toimivat saavuttaakseen tarvittavan yhteistyön, jotta sosiaalista järjestystä pystytään ylläpitämään. (Macintosh & Scapens 1991, 136) Seuraavassa kuvassa 5 hahmotellaan nämä kolme sosiaalisen järjestelmän rakennetta ja kuinka ne tuottavat merkitystä, vaikutusta ja moraalia.



KUVA 5. Rakenteet ja toiminta sosiaalisessa ympäristössä. (Macintosh 1995, 173)

4.1.1 Merkitysrakenne

Signifikaatio on sosiaalisen elämän abstrakti kognitiivinen ulottuvuus, jonka avulla toimijat kommunikoivat keskenään. Se koostuu kolmesta osasta: merkitysrakenteista, tulkitsevista järjestelmistä ja diskursiivisista käytännöistä. Merkitysrakenteet ovat organisoituja semanttisten koodien verkkoja. *Tulkitsevat järjestelmät* ovat jaetun tiedon varastoja, kertyneitä taitoja ja yhteisiä kognitiivisia sääntöjä, joihin agentit turvautuvat käyttäessään merkitysrakennetta. *Diskursiiviset käytännöt* muodostuvat puheesta, kirjoituksesta ja muun tyyppin esitelmistä, joita agentit käyttävät viestiesään merkitystä muille. Agentit tukeutuvat merkitysrakenteeseen tulkitsevien järjestelmien mukaisesti

kommunikoidakseen muiden kanssa. Nämä kolme elementtiä yhdessä muodostavat rakenteellistumisen semanttisen dimension, jolla toimijat tuottavat merkitystä sosiaalisessa systeemissä. Merkitysrakennetta toimijat uusintavat kommunikoidessaan keskenään. Esimerkkinä merkitysrakenteesta on kieli, joka muodostuu sanoista ja sanastoista sidottuna virtuaaliseen aikaan ja paikkaan. Agentit laativat kielen käytön säännöt viestiessään muiden agenttien kanssa ja samalla he uusintavat kielen semanttisia lakeja. Siten kieltä sosiaalisen elämän institutionaalisenä aspektina tuotetaan yhä uudelleen säilymään läpi sukupolvien. (Macintosh & Scapens 1991, 136)

4.1.2 Legitimointirakenne

Kunkin sosiaalisen järjestelmän merkityksen muodostumisen rakenne on yhteen kietoutunut legitimointirakenteeseen, joka käsittää sosiaalisen toiminnan moraalisen perustan. Sitä voidaan pitää instituution *”kollektiivisena omanatuntona”* tai *”moraalisena konsensuksena”*, joka mahdollistaa koko sosiaalisen järjestyksen yhtenäisyyden. Legitimointirakenne koostuu lakikokoelmista, ohjaavista säännöistä ja moraalista velvoitteista. Ne muodostuvat *jaetuista arvoista ja ideoista* siitä, mitä pidetään *hyveenä, mitä paheena; mikä on tärkeätä, mikä triviaalia; mitä tulisi tapahtua, mitä ei*. Legitimaation dimension normatiivinen aspekti koostuu laeista ja säännöistä koskien oikeata menettelytapaa, kun taas moraalinen velvollisuuden aspekti sisältää säännön, joka on seurausta toimijoiden käyttäytymisestä. Toimijat turvautuvat legitimointirakenteeseen toimiessaan ja kommunikoidessaan normatiivisten käyttäytymissääntöjen keinoin. Tekemällä niin he uusintavat moraalista sanktioiden avulla palkitakseen tai rangaistakseen muita toimijoita sen mukaan, toimivatko he menettelytapojen mukaisesti vai vastaisesti. Lakien, normien ja velvoitteiden tuloksena on moraalisesti merkityksellinen toiminta. (Macintosh & Scapens 1991, 143)

4.1.3 Dominointirakenne

Legitimointi- ja merkitysrakenteet liittyvät kiinteästi yhteen dominointirakenteen kanssa. Tämä rakenne sisältää sosiaalisen instituution sisällä koodit tai käyttäytymismallit riippuvuuden ja autonomian väliselle suhteelle ja järjestykselle. Niitä välitetään kahdenlaisten resurssien avulla.

Allokatiiviset resurssit viittaavat materiaalistien kohteiden ja tavaroiden hallintaan, esimerkkinä koneet, laivat, aseet ja tietoverkot. Ne viittaavat myös tietoisuuteen siitä, kuinka toimia fyysisten artifaktien esimerkiksi teknologian, tekniikoiden ja teknisten taitojen kanssa. *Auktoritatiiviset resurssit* käsittävät joidenkin toimijoiden oikeuden hallita muita. Se on ihmisten ohjaamista, ei fyysisten artifaktien. (Macintosh & Scapens 1991, 145) Dominointirakennetta voidaan selvittää seuraavilla esimerkeillä. Feodaaliaikaan valta juoksi alenevassa järjestyksessä Jumalalta kuninkaalle ja kuninkaalliselle perheelle, paroneille ja herttuille, ritareille, vasalleille ja lopulta hierarkian pohjalla oleville talonpojille. Luokkahuoneessa valta taas kulkee rehtorilta opettajalle ja opettajalta opiskelijalle. (Macintosh & Scapens 1991, 145)

4.1.4 Yhteenveto

Rakenteellistumisen teoria käsittelee rakenteiden ja toiminnan vuorovaikutusta sosiaalisten järjestelmien tuottamisessa, uusintamisessa, säätelyssä ja muutoksessa. Toimijat laativat rakenteen toimiessaan ja ollessaan vuorovaikutuksessa tietyssä aika-paikka ympäristössä. Tätä prosessia kutsutaan rakenteellistumiseksi, ja se ilmentää rakenteen kaksinaisuutta. Agentit ovat määrätietoisia ja tietävät suurimmaksi osaksi, miksi he toimivat niin kuin toimivat. Vaikka monet agenttien käyttäytymisen seuraukset ovat tarkoitettuja ja tiedossa, osa seurauksista voi olla sekä tahattomia ja tuntemattomia. Sosiaalisessa ympäristössä agentit refleksiivisesti tarkkailevat toimintaa sekä diskursiivisella että praktisella tietoisuuden tasolla. Motivaationa heillä on tiedostamaton ontologisen turvallisuuden tarve. (Macintosh 1995, 179)

Rakenteellistuminen tapahtuu merkitys-, dominointi- ja legitimointirakenteen muodossa. Merkitysrakenteet sisältävät semanttiset säännöt, jotka on laadittu tuottamaan merkitystä. Dominointirakenteet sisältävät voimavaroja, joita käytetään vallan tuottamiseen. Legitimointirakenne käsittää normit ja arvot, jotka liittyvät moraalien tuottamiseen. Nämä kolme sosiaalisen järjestelmän rakenteellista dimensiota ovat liittyneet kiinteästi yhteen, ja ne voidaan erotella abstraktisti vain analyttistä tarkastelua varten. Käytännössä nämä kolme ulottuvuutta yhdessä vaikuttavat organisaatioissa ja instituutioissa toimijoiden sosiaalisiin toimintoihin ja vuorovaikutukseen. Ne

pyrkivät hillitsemään ja pakottamaan toimijoita, mutta samalla ne pyrkivät saavuttamaan tarvittavaa yhteistyötä jotta sosiaalinen järjestys säilyisi. (Macintosh 1995, 179)

4.2 IASC:n tarkastelua rakenteellistumisen teorian pohjalta

4.2.1 Merkitysrakenne

Perustamisestaan (vuodesta 1973) lähtien IASC:n tavoitteena on ollut luoda *yhtenäiset laskentatoimen puitteet kansainvälisillä markkinoilla toimiville yrityksille*. Sen tarkoituksena on myös ollut harmonisoida maailmanlaajuisesti eri maiden tilinpäätöskäytäntöjä ja siten *edistää yritysten tilinpäätösten vertailtavuutta*. Välineinä tässä toiminnassa ovat olleet IAS-standardit. Taustavoimana IASC:n perustamiselle oli kasvavan kansainvälisen liike-elämän tarpeet. Erityisesti kansainvälisten rahoitusmarkkinoiden kasvu lisäsi kysyntää laskentatoimen informaatiolle, joka olisi vertailukelpoista eri maista tulevien yritysten välillä. IASC:n on sanottu edustavan sijoittajan näkökulmaa, joten se pyrki ottamaan huomioon myös sijoittajien tarpeet eli että sijoittajien olisi helpompi tulkita eri maiden yritysten tilinpäätöksiä, ja siten tehdä parempia sijoituspäätöksiä.

IASC:n perustamiselle voidaan löytää myös toinen merkitys, joka muodostuu kirjallisuudessa hyvin tunnetusta salaliittoteoriasta. Tämän mukaisesti *IASC on brittiläinen vastaisku EU:n laskentatoimen harmonisointia vastaan*. Merkittävää IASC:n perustamispäivässä on se, että samaisena päivänä Iso-Britannia liittyi Euroopan Unioniin. Useiden ihmisten mielestä IASC on perustettu juuri brittiläisen laskentatoimen ammattikunnan yllytyksestä vastapainoksi EU:n pyrkimyksille harmonisoida laskentatoimen periaatteita. Vuonna 1971 EU oli jo julkaissut laskentatoimen direktiivin luonnoksen, joka suurelta osin heijasti Saksan lakia ja käytäntöä. Brittiläinen laskentatoimen ammattikunta oli kauhuissaan ajatuksesta, että he joutuisivat hyväksymään vieraat laskentatoimen periaatteet EU:hun liittymisen johdosta. On väitetty, että IASC:n salainen suunnitelma oli julkaista standardeja, jotka heijastivat angloamerikkalaista käytäntöä. Näin Iso-Britannia ja muut samankaltaisen ajattelun omaavat maat voisivat käyttää standardeja aseena estääkseen EU:ta säätämästä laskentatoimen normeja, jotka ovat ristiriidassa brittiläisen käytännön kanssa. (Flower 1997, 287-289)

Toiminnassaan IASC on halunnut olla puolueeton, yksityinen elin, jonka laatimat standardit eivät pahoita minkään maan mieltä. Näin ollen perustamisensa alkupuolella IASC hyväksyi joukon standardeja, jotka edustivat ”parasta käytäntöä” kansainvälisten yritysten laskentatoimea varten. Tällöin keskityttiin vain olennaisiin perusstandardeihin eikä pyritty tekemään niistä liian yksityiskohtaisia ja monimutkaisia. Toivomuksena oli, että niitä voitaisiin käyttää tehokkaasti maailmanlaajuisesti. Standardit tarjosivatkin informaation vaihtoa, esimerkiksi kansalliset standardien asettajat pystyivät paremmin ymmärtämään muiden maiden laskentatoimen käytäntöjä sekä ne olivat myös käyttökelpoisia maille, joilla ei ollut vielä omia laskentatoimen sääntöjä. Standardeja kritisoitiin kuitenkin valtavasti, sillä ne olivat liian joustavia ja sisälsivät liikaa vaihtoehtoja eivätkä siten lisänneet yritysten tilinpäätösten vertailtavuutta eri maantieteellisissä kohteissa.

1980-luvun loppupuolella IASC:ssä ymmärrettiin, että IAS-standardien laatua tulisi parantaa mm. vähentämällä niissä vaihtoehtoja. Tämä heijastui vuonna 1989, jolloin laadittiin standardi-luonnos E32 tilinpäätösten vertailtavuudesta ja julkaistiin IASC:n viitekehys. 1980-luvun lopulla IASC aloitti siis standardiensa uudistamisprosessin ja muutenkin muutti lähestymistapaansa laskentatoimen harmonisointiinsa. Sen tarkoituksena oli sisällyttää toimintaansa mukaan enemmän kansallisia standardien asettajia, enemmän tilinpäätöksen käyttäjiä ja valmistelijoita sekä laajentaa organisaation taloudellista perustaa. Ennen kaikkea se pyrki tuomaan esille uutta tavoitettaan: *luoda laskentatoimen standardit, jotka takaisivat listautumisen hyväksymisen kaikkiin maailman arvopaperipörsseihin.* (Walton ym. 1998, 12) Suurin edistysaskel kohti tavoitetta tapahtui **vuonna 1995. IASC sai tukea tavoitteelleen solmimalla IOSCO:n kanssa sopimuksen**, jossa laadittiin ohjelma standardien uudistamisesta. Tämän tuloksena IOSCO hyväksyi IAS-normien listautumisen kaikkiin maailman arvopaperipörsseihin. IOSCO/IASC –yhteistyön alkusysäyksen antajana on arvioitu olevan Yhdysvaltain SEC, jonka perimmäisenä tarkoituksena oli varmistaa amerikkalaisten yritysten ja rahoitusmarkkinoiden kilpailukyky maailmalla. Kansainvälisen laskentatoimen saralla on todellakin ollut tarvetta yhtenäisiin laskentatoimen normeihin. On ollut vaikeata selittää esimerkiksi tilinpäätösinformaation käyttäjille, että yrityksen taloudellinen tilanne tai sen tulos vaihtelevat maasta toiseen johtuen juuri erilaisista laskentatoimen säännöistä.

Vuosien varrella IASC:n merkitysrakenne on uusiutunut toimijoiden (IASC:n jäsenyhdistykset, monikansalliset yhtiöt, tilintarkastustoimistot, hallitusten edustajat) kommunikoinnin avulla.

Alkuperäinen haluttu merkitys, laskentatoimen yhtenäiset puitteet yrityksille ja tilinpäätösten vertailtavuus eivät enää riittäneetkään toimijoille, vaan merkitys muuttui. Merkityksellistä IASC:lle olikin laatia normisto, jolla listautuminen hyväksyttäisiin kaikilla maailman arvopaperimarkkinoilla. Mielestäni tämä on esimerkki rakenteellistumisesta, jossa rakenne ja toiminta ovat rekursiivisessa suhteessa. Joskus sosiaaliset järjestelmät toimivat automaattisesti uusintaen vallitsevaa tilaa, joskus taas ne läpikäyvät radikaaleja muutoksia. Näkemykseni mukaan IASC:n merkitysrakenteen uusintaminen oli verrattain automaattista organisaation parin ensimmäisen vuosikymmenen ajalla, kun taas muutokset, joita tehtiin 1980-luvun loppupuolelta eteenpäin, olivat aika radikaaleja.

4.2.2 Legitimointirakenne

Legitimointirakenne välittyy normien ja erilaisten moraalisääntöjen avulla. Näissä säännöissä määritellään tietynlaisesta toiminnasta seuraavat sanktiot. Tällä pyritään saavuttamaan mielekästä käyttäytymistä. IASC:n piirissä IAS-standardit ovat ajan mittaan legitimoituneet. Ne kertovat toimijoille oikean tavan toimia.

Alun perin IASC:n jäsenmailla oli tavoitteenaan varmistaa, että 1) heidän omien maidensa laskentatoimen standardit vastaavat IAS-standardeja, 2) itsenäiset tilintarkastajat tarkastavat tilinpäätösten yhdenmukaisuuden standardeihin nähden ja 3) poikkeavuudet on joko liitetty tilinpäätökseen tai siihen on viitattu tilintarkastuskertomuksessa. (Nair & Frank 1981, 62-62) Tilintarkastusyhteisöjen omissa maissaan tuli valvoa, että tilintarkastajat toimivat suositusten mukaisesti. Jos tilintarkastaja ei toiminut näin, tilintarkastajaa vastaan toimittiin asianmukaisesti. Näin ollen mielestäni voitaisiin tulkita, että tällä tavoin alun alkaen IASC pyrki vaikuttamaan toimijoiden käyttäytymiseen sanktioimalla tilintarkastajia. Näin ei kuitenkaan ole nykypäivänä. Jäsenmaiden ja IASC:n uusimmassa sopimusversiossa vuodelta 1982 vaatimus siitä, että tilintarkastajan tulee paljastaa poikkeavuudet ja viitata niihin tilintarkastuskertomuksessa, poistettiin. (Rivera 1989, 325-326)

IASC ei siis pysty sanktioiden avulla vaikuttamaan siihen, että heidän standardejaan käytettäisiin maailmanlaajuisesti. Standardeiden käyttöhän on vapaaehtoista, sillä IASC:ltä puuttuu toimeenpanovalta. Standardien käyttö maailmalla riippuu siis IASC:n jäsenyhdistysten vaikutusvallasta

ja IASC:n suostutteluvoimasta. Sanktiot IAS-normien käytöstä tai käyttämättä jättämisestä tulevatkin nykyään pikemminkin rahoitusmarkkinoiden kautta kuin organisaation sisältä. Laskentatoimen sääntöjä laativien on otettava huomioon suuret yritykset, jotka hankkivat rahoitusta maailman päärahoitusmarkkinoilta. Rahoitusmarkkinoiden vaikutus on ratkaiseva IASC:n toiminnan kannalta tarkasteltuna. Esimerkiksi Lainezin, Callaon ja Jarnen (1996) tutkimuksen mukaan yrityksen esittämään taloudelliseen informaatioon ei vaikuta ainoastaan se, että yritys on listautunut, vaan myös ne markkinat, joilla se on listautunut. Kaikkien markkinoiden vaatimukset koskien taloudellista informaatiota eivät ole samanlaisia. (Lainez, Callao & Jarne 1996, 405-418.) IASC:n harmonisoinnissa tärkeä aspekti on juuri IAS-normien mukaan tilinpäätöksen laativien yritysten listautumisen hyväksyminen kaikilla arvopaperimarkkinoilla. Jos näille standardeille ei hyväksytty listautumista pörssiin, yrityksellä on kaksi vaihtoehtoa: yritykseltä joko kielletään listautuminen kyseiseen pörssiin tai sitten sen on laadittava uudelleen tilinpäätös pörssin hyväksymien vaatimusten mukaisesti. Ja tästähän muodostuu merkittäviä lisäkustannuksia yrityksille.

IASC:llä on ollut ongelmia saada norminsa hyväksytyksi osakemarkkinoilla, erityisesti ongelmia on ilmennyt Yhdysvaltain markkinoilla, jossa pörssit vaativat listautumista varten US GAAP:in mukaan tehtyä tilinpäätöstä. Kuten jo aiemmin mainitsin tarkastellessani IASC:tä merkitysrakenteessa, IASC muutti 1980-luvun lopulla tavoitteekseen luoda standardit, joilla listautuminen on hyväksytty kaikissa maailman pörsseissä. Ratkaiseva rooli tässä oli IOSCO:lla ja varsinkin Yhdysvaltain SEC:llä, jotka sanktioivat IAS-standardien mukaan toimivia yrityksiä kieltämällä pääsyn Yhdysvaltain osakepörssiin. Kehitystä parempaan suuntaan tapahtui vuonna 1995, jolloin IOSCO/IASC – yhteistyösopimus sinetöitiin. IASC saavutti läpimurron vuonna 2000, jolloin IOSCO suositteli jäsenilleen, että ne sallisivat monikansallisten liikkeellelaskijoiden käyttää IAS-standardeja listautuessaan osakemarkkinoille. Myös EU vuonna 1995 ilmaisi tukensa IASC:n toiminnalle, joten IASC:n tie näyttää valoisalta.

Yhdysvaltain SEC vaikutusvaltaisena viranomaisena on kuitenkin yhä ratkaisevassa asemassa. IOSCO:lla ei ole määräysvaltaa SEC:iin, vaan IAS-standardit on erikseen hyväksyttävä myös SEC:ssä. Varmuutta siitä, että Yhdysvaltain SEC hyväksyy IAS-normeja käyttävien yritysten listautumisen pörssiinsä, ei ole. Kriittinen aspekti IAS-standardien hyväksymiselle on se, miten laajalti ne ovat yhdenmukaisia US GAAP:in kanssa. Tätä asiaa tutkittiin empiirisesti Streetin, Nicholisin ja Grayn

(2000) tekemässä tutkimuksessa, jossa tarkasteltiin US GAAP:in mukaisia yhtiöitä ja ei-yhdysvaltalaisia yhtiöitä, jotka noudattivat IAS-normeja. Tulokset osoittivat, että IAS:ien ja US GAAP:in välisten erojen vaikutus on kaventunut. IAS-standardit ovat riittävän yhdenmukaisia US GAAP:in kanssa, joten ne ovat sekä SEC:n että IOSCO:n hyväksyttävissä ehdoilla. Vaihtoehtoisesti SEC:n hyväksyntä voisi sisältää listan IAS-normeista, joiden osalta hyväksyminen vaatisi lisäinformaatiota. (Street, Nichols & Gray 2000, 27)

4.2.3 Dominointirakenne

Dominointirakenne ilmenee IASC:n auktoriteettiasemana suhteessa jäsenyhdistyksiinsä. Jäsenet ovat velvoitettuja varmistamaan, että maan yritysten tilinpäätökset ovat keskeisiltä osiltaan IAS-standardien mukaan laadittuja. Tilintarkastajien tulee tarkastaa, että julkaistut tilinpäätökset noudattavat IAS-standardeja olennaisissa kysymyksissä. (Rivera 1989, 325-326.) Täytyy huomioida myös se, että tämä valtasuhde on kaksisuuntainen: jäsenyhdistykset pystyvät myös vaikuttamaan IASC:n toimintaan. Ongelmana IASC:llä on se, että se on yksityisen sektorin elin ja eikä sen jäsenyhdistyksillä ole useimmiten auktoriteettiasemaa laskentastandardien asettamisessa kotimaassaan. Joten käytännössä IAS-standardien käyttö perustuu pelkästään vapaaehtoisuuteen. IASC:llä ei ole toimeenpanovaltaa, eikä se voi velvoittaa ketään käyttämään normistoaan. Ongelma helpottuisi sillä, että IASC saisi enemmän kansallisia lainsäätäjiä mukaan standardiensa laatimisprosessiin.

Dominointirakenteessa ei ole kyse pelkästään siitä, kuka hallitsee ja kenellä on oikeus velvoittaa toiset tekemään asiat haluamallaan tavalla. Rakenteellistumisen teoriassa vallan käsitteeseen on liitetty myös toiminta. Tällöin dominointia voidaan tarkastella myös siltä kantilta, kuka saa aikaan jotakin organisaatiossa. Tarkastelen nyt IASC sen mukaisesti, ovatko angloamerikkalaiset vai mannereurooppalaiset organisaatiossa hallitsevampia. Kirjallisuuteen perehtyessäni olen huomannut, että yleisesti ottaen angloamerikkalaisuuden voimakas vaikutus tunnustetaan IASC:ssä ja todetaan organisaation seuranneen taloudellisessa raportoinnissa heidän lähestymistapaansa. Tämä asia on ollut esillä jo IASC:n perustamisesta lähtien. Kuten jo aiemmin olen maininnut, erään tulkinnan mukaan IASC:n perustaminen voidaan nähdä brittiläisen laskentatoimen ammattikunnan vastaiskuna EU:n harmonisoinnille. Toisinajattelijoita löytyy myös tässäkin asiassa. Cairns (1997) myöntää, että jotkut

brittiläisen laskentatoimen ammattikunnan jäsenistä näkevät, että IASC on todellakin brittiläinen salaliitto EU:ta vastaan ja jonkun 1980-luvun lopun mielipiteen mukaan IASC voitaisiin hajottaa, koska Euroopan uhka on poistunut. Cairns kritisoi tätä salaliittoteoriaa ja hänen mielestään ei ole otettu huomioon sitä, että muillakin IASC:n perustajajäsenillä on ollut omat salaiset suunnitelmansa. Esimerkiksi samana vuonna Amerikan laskentatoimen ammattikunta menetti standardien laatimisen valvonnan FASB:ille. Ehkäpä tätä voitaisiin pitää todisteena siitä, että IASC on Amerikan salaliitto FASB:ia vastaan. (Cairns 1997, 312)

Nykypäivänä syy IASC:n olemassaololle voitaisiinkin saada dominointirakenteen kautta, sillä IASC voidaan nähdä keinona laskentatoimen ammattikunnalle hallita standardien asettamista. Cairnsin (1997) mukaan 1990-luvulla missään maassa laskentatoimen ammattikunta ei kontrolloi todellisuudessa standardien laatimista, joten on olemassa paljon ihmisiä, jotka näkevät IASC:n mahdollisuutena saada ammattikunnalle vaikutusvaltaa standardien asettamisessa. (Cairns 1997, 312)

Flower (1997) on artikkelissaan perustellut perin juurin angloamerikkalaisuuden vaikutusvaltaa IASC:n piirissä. Flower on analysoinut IASC:n johtokunnan jäsenyyttä ja toteaa, että angloamerikkalaiset voivat dominoida organisaation toimintaa ja tuotosta, vaikkakaan eivät ole johtokunnassa määrääviä. Toimimalla yhteisrintamassa muiden jäsenten hyvin erilaisia näkemyksiä vastaan, tämä on mahdollista. (Flower 1997, 292-293)

Jos tarkastellaan IASC:n pientä vakituista henkilöstöä Lontoossa, Flowerin analyysi edelleen vahvistaa hänen mielestään näkemystä angloamerikkalaisten dominoinnista. IASC:n pääsihteerinä toimii tällä hetkellä brittiläinen edustaja, edelliset kymmenen vuotta toimessa oli myös brittiläinen ja tätä aikaisemmin tehtäviä hoitaneet olivat peräisin Yhdysvalloista, Kanadasta ja Australiasta. Ja pääsihteeri on IASC:ssä kaikkein vaikutusvaltaisin henkilö. IASC:n tekninen henkilökunta on koottu väliaikaisin sopimuksin Australiasta, Kanadasta, Saksasta, Hollannista, Uudesta Seelannista, Englannista ja Yhdysvalloista. (Flower 1997, 293) Kaikki muut maat tässä joukossahan luokitellaan anglosaksisiksi maiksi paitsi Saksa.

Flower jatkaa edelleen perusteluitaan kuvailemalla vuonna 1995 IASC:n julkaisemaa keskustelupaperia varausten käsittelystä laskentatoimessa. Kaikki muut paitsi yksi ihminen, jotka liittyivät

keskustelupaperiin, edustivat angloamerikkalaisuutta. Täten ei ole yllätys, että Flowerin mielestä paperi täysin sivuuttaa mannereurooppalaisen lähestymistavan varauksiin. Flowerin näkemyksen mukaan IASC:n ei tulisi suosia angloamerikkalaisuutta, vaan sen tulisi lähestyä laskentatoimen kehittämistä täysin neutraalilla asenteella. (Flower 1997, 290) Cairns on kirjoittanut vastineensa näistä perusteista ja kumoo täysin Flowerin väitteet. Hänen mielestään IASC on toiminnassaan huomionnut myös mannereurooppalaisen lähestymistavan. (Cairns 1997, 305-348) Näihin kirjoituksiin tulisikin suhtautua varautuen ja miettiä sitä, mitkä ovat kirjoittajien lähtökohdat. Tietääkseni Cairns on toiminut IASC:n pääsihteerinä ja voi olla, että hän puolustaa kynsin hampain edustamansa instituution puolueetonta lähestymistapaa. Toisaalta voitaisiin taas ajatella, että hänellä on sisäpiirin tietoa organisaation toiminnasta ja hän tietää, että myös mannereurooppalaiset näkemykset on otettu huomioon. Kirjallisuuteen tutustuessani minulle on kuitenkin jäänyt sellainen mielikuva, että anglosaksisuuden vahva vaikutus IASC:n piirissä tunnustetaan yleisesti. Tätä tukee myös jo organisaation perustaminen laskentatoimen ammattikunnan toimesta, sillä ammattikunnan voimakas vaikutus mielletään juuri anglosaksiseksi piirteeksi.

Angloamerikkalaisuuden vaikutusta vahvistaa myös se seikka, että IASC:n toimintaan on vahvasti vaikuttanut *Yhdysvaltojen FASB* ja tätä väitettä tukevat useat tutkimukset. Esimerkiksi Nairin ja Frankin (1981) tutkimus toteaa, että IASC:n kymmenestä ensimmäisestä standardista (vuodet 1975-1978) voidaan havaita Yhdysvaltojen standardien vaikutus ja vain kaksi standardia poikkeaa Yhdysvaltojen säännöksistä olennaisesti. (Nair & Frank 1981, 64) Myös muiden tutkimusten mukaan IASC toimii FASB:n tahdissa ja muutenkin sen standardien valmistamisprosessi on hyvin samankaltainen FASB:n kanssa. Riveran (1989) mielestä laskentatoimen standardien kansainvälistyminen kärsii siitä, että IASC ei seuraa eri maiden kansallisella tasolla julkaistua lainsäädäntöä, vaan tukeutuu FASB:iin (Rivera 1989, 328).

Flowerin (1997) mukaan ensimmäisen kahdenkymmenen vuoden aikana, IASC ei julkaissut yhtäkään standardia, joka olisi ollut olennaisesti US GAAP:in vastainen. Toisaalta se on julkaissut useita standardeja, jotka määräävät laskentatoimen käsittelyjä, jotka eivät ole sallittuja mannereurooppalaisten maiden säännöissä. Tosin lopulta vuonna 1993 IASC julkaisi standardin, joka näyttää olevan ristiriidassa US GAAP:in kanssa. Kuitenkin selvänä asiana pidetään sitä, että IAS-standardit ovat

heijastaneet angloamerikkalaista lähestymistapaa taloudelliseen raportointiin ja ovat täysin sivuuttaneet mannereurooppalaisen perinteisen lähestymistavan. (Flower 1997, 289)

On tehty tutkimus myös siitä, ketkä IASC:n sisällä oikein pyrkivät vaikuttamaan asioihin. Kennyn ja Larsonin (1995) tutkimuksessa tutkittiin sitä, ketkä osapuolet lobbaavat lähettämällä vastauksia kommenttikirjelminä standardiluonnoksista (ED)? Tutkimuksessa tarkasteltiin kaikkia IASC:n saamia julkisesti saatavilla olevia kommenttikirjelmii vuosina 1989-1992 julkaistuista 14 ED:stä. Analyysin mukaan noin 40 organisaatiota oli lähettänyt noin 60 prosenttia kaikista vastauksista. Noista 40 organisaatiosta noin 40 prosenttia koostui IASC:n jäsenyhdistyksistä. Muita säännöllisesti kommentoivia olivat monikansalliset ei-rahoitusalan yritykset, suuret kansainväliset tilintarkastustoimistot ja pankki-organisaatiot. (Kenny & Larson 1995, 283) Nämä tutkimuksen tulokset vahvistavat IASC:n omat epäilyt siitä, että osallistuuko IASC:n toimintaan riittävästi ”päämiehiä”. Se asia, että 40 vastaajaa teki 60 prosenttia kommenttikirjelmistä osoittaa, että IASC ei ehkä saavuta haluamaansa näkyvyyttä ja legitimaatiota. (Kenny & Larson 1995, 299)

4.3 Toinen tulkinta IASC:n laskentatoimen harmonisoinnista

Edellä kirjoittamani tulkinta rakenteellistumisen teorian pohjalta IASC:n laskentatoimen harmonisoinnista perustuu täysin kirjallisuuteen, ja uskonkin, että suurin osa lukijoista hyväksyy tämän ilman suurempaa kritiikkiä. Manninen (1994) on väitöskirjansa yhdessä osiossa tulkitessaan artikkeleita käyttänyt menetelmää, jota hän kutsuu ns. kolmen lukemisen prosessiksi. Tällöin hän luki valitsemansa artikkelit useaan kertaan ja muodosti ensimmäisen tulkinnan artikkeleista perustuen tekstiin. Toinen ja kolmas tulkinta artikkeleista muodostui siitä, että aineistoon ja jo kirjoitettuun edelliseen tulkintaan perehdyttiin uudelleen. Lopullinen kuvaus kehittyi kolmannen lukemisen kautta. Seuraavaksi lainaan tutkimuksessani Mannisen ideaa useasta lukemiskerrasta ja teen vielä toisen tulkinnan perustuen aikaisemmin kirjoittamaani tulkintaan sekä siihen, että olen uudestaan tutustunut tutkimukseni aineistoon.

Tarkasteltuna IASC:tä **merkitysrakenteen** kannalta, mielestäni korostuu se seikka, että *IASC perustettiin nimenomaa vastaiskuna EU:n laskentatoimen harmonisoinnille*. Taustalla päätekijöinä

perustamiselle olivat brittiläiset laskentatoimen ammattikunnat. Tämän tulkinnan puolesta puhuvat useat asiat, esimerkiksi se, että IASC:n perustamispäivä oli tarkalleen sama kuin se päivä, jolloin Iso-Britannia liittyi EU:n jäseneksi. Yleisesti perustellaan, että IASC perustettiin vastaamaan kasvavan kansainvälistyvän liike-elämän ja pääomamarkkinoiden tarpeisiin, mutta 1970-luvulla tämä tarve ei mielestäni ollut vielä kovin voimakas. Kansainvälisen laskentatoimen kentällä tuohon aikaan vaikuttivat lähinnä laskentatoimen asiantuntijat, tilintarkastajat ja laskentatoimen tieteenharjoittajat, eivät monikansalliset yhtiöt ja sijoittajat. Kansainväliset rahoitus- ja pääomamarkkinat ja rahoituksen hakeminen kotimaan ulkopuolelta kasvoivat eritoten 1980-luvulla ja 2000-luvulle tultaessa tilanne olikin totaalisesti erilainen. IASC:tä on sen alkuaikoina nimenomaan kritisoitu siitä, että se edusti vain laskentatoimen ammattikunnan näkökantaa ja jätti toimintansa ulkopuolelle monikansallisten yhtiöiden edustajat ja niihin sijoittavat tahot. Tuntuu myös uskomattomalta ajatus siitä, että IASC:n tarkoituksena olisi todellakin ollut luoda kansainvälisesti hyväksytyt maailmanlaajuiset laskentatoimen standardit ja pyrkiä näin ollen yhtenäistämään yritysten tilinpäätöskäytäntöjä ja parantamaan yritysten välistä vertailtavuutta. Maailmassa tuolloin laskentatoimen käytännöt eri ympäristöissä olivat erittäin hajanaisia. Tällainen hanke olisikin mielestäni vaatinut paljon resursseja ja aikaa, joten IASC:n yritys vaikutti poliittisesti aika naivilta. Perustamisen aikoihin IASC:hän oli osa-aikaisesti toimiva komitea, joka tapasi kymmenestä kahteentoista päivään vuodessa ja jonka vuosittainen toimintabudjetti oli noin 300 000 \$² (Hayes 1980, 2). Useiden kirjoittajien mielestä myös IASC:n ensimmäiset vuosikymmenet olivat hiljaiseloa, jolloin organisaatio ei tuottanut kovinkaan monta standardia eikä muutenkaan toiminut aktiivisesti. Jos vaatimus IAS-standardeille kansainvälisillä markkinoilla olisi todellakin ollut kova, IASC:n toiminta ei olisi ollut näin verikkaista. IASC:n alkuvuosinaan tuottamien normien on myös sanottu edustavan angloamerikkalaisuutta ja ne ovat luotu samassa tahdissa FASB:in asettamien standardien kanssa. Tämä tukee myös mielestäni väitettä siitä, että IASC olisi perustettu vastaiskuna EU:n harmonisoinnille. Tavallaan IASC edusti angloamerikkalaista vaihtoehtoa, jotta laskentatoimen ammattikunta ymmärtäisi vastustaa mannereurooppalaisia periaatteita. Tämä voi olla syy sille, että IASC ylipäätään ”selvisi hengissä” 1990-luvulle saakka.

1980-luvun lopulla ja 1990-luvun alkupuolella IASC alkoi näkemykseni mukaan voimalla toteuttamaan alun perin asettamaansa organisaation virallista tavoitetta. Tarkoituksena oli luoda maailmanlaajuisesti hyväksytyt laskentatoimen standardit ja näin ollen yhtenäistää eri maiden välisiä

tilinpäätöskäytäntöjä. Lisäksi merkitykselliseksi muodostui luoda sellaiset normit, joilla listautuminen hyväksyttäisiin kaikissa maailman arvopaperipörssissä. Organisaation merkityksen muuttuminen voidaan selittää **legitimaatiorakenteen** kautta. Monikansallisten yhtiöiden ja niihin sijoittavien tahojen vaatimukset tulivat voimakkaasti esille, sillä näillä oli tarve saada käyttöönsä maailmanlaajuisesti hyväksytyt yhtenäiset säännöt toimiessaan kansainvälisillä rahoitusmarkkinoilla. Erityisesti yhdysvaltalaiset rahoitusmarkkinat sanktioivat IAS-standardien käyttöä kieltämällä IAS-normien mukaan toimivien yritysten listautumisen pörssiinsä. Tämä johtikin standardien uudistamiseen ja vaihtoehtojen vähentämiseen niissä.

Dominointirakenteessa näkökantani mukaan aikaisemmin korostui se, että IASC edusti anglosaksisen laskentatoimen ammattikunnan näkemyksiä ja periaatteita. Tavallaan IASC oli anglosaksisen ammattikunnan mahdollisuus kontrolloida laskentatoimen standardien asettamista ja levittää omia ajatuksiaan maailmanlaajuisesti. Nykypäivänä IASC:n toimintaan on pyritty saamaan mukaan myös laajempaa näkemystä ja IASC pyrkiikin huomioimaan useiden eri tahojen esim. yritysten ja sijoittajien intressejä. Tästä kertoo se, että IASC uudisti standardien luomisprosessiaan ja rakennettaan. Arvopaperipörssien edustajat pyrkivät myös vaikuttamaan IASC:n toimintaan IOSCO/IASC – yhteistyösopimuksen myötä. Samoin myös EU, jolla intressinä on sellaisten IAS-standardien julkaisemisen estäminen, jotka ovat EU-direktiivien vastaisia.

4.4 EU:n tarkastelua rakenteellistumisen teorian pohjalta

4.4.1 Merkitysrakenne

Merkitysrakenteen tasolla *EU korostaa sisämarkkinoita ja taloudellisen tiedon vertailtavuutta alueen sisällä*. Välineinä merkityksen muodostumisessa ovat EU:n direktiivit. Ensimmäinen virallinen askel EU:n laskentatoimen harmonisoinnin saralla otettiin **vuonna 1978, jolloin julkaistiin EU:n 4. yhtiöoikeudellinen direktiivi**. Direktiivi oli osa legisiatiivista ohjelmaa, jonka tarkoituksena oli harmonisoida yhtiölakien kaikki aspektit. Tämän direktiivin perustarkoituksena oli harmonisoida

² Esimerkiksi kokoaikaisesti toimivan FASB:in kustannukset vuosittain olivat noin 6 000 000 \$ (Hayes 1980, 2)

yriytysten taloudellinen raportointi EU-alueen maiden kesken. Harmonisoinnin merkitystä EU:n piirissä voidaan yhdeltä kantilta katsottuna pitää sen laajemman tavoitteen toteutumisen helpottumista, eikä pelkkä harmonisointi sinällään ollut varsinainen tarkoitus. Laskentatoimen harmonisointi oli siis keino edistää sisämarkkinoiden syntyä.

Ennen direktiivin syntyä, EU-alueella käytettiin hajanaista joukkoa laskentatoimen käytäntöjä. Taustatekijöinä neljännen direktiivin luomiselle oli se, että moninaiset laskentatoimen käytännöt olivat haitallisia kansallisten markkinoiden fuusioituessa yhteismarkkinoihin toimiakseen sisämarkkinoina. Muuten kilpailu jatkuisi vääristyneenä. Erilaisten laskentatoimen käytäntöjen katsottiin olevan vahingollisia myös pääomainvestointien rationaaliselle suuntautumiselle. Pidettiin tarpeellisena muodostaa laskentatoimen lainsäädännölliset minimivaatimukset koskien yritysten taloudellisen informaation laajuutta. Tämä informaatio tulisi yritysten, jotka ovat kilpailutilanteessa keskenään saattaa yleisön tietoon. (Turley 1983, 14-15)

Vuonna 1983 EU:n komissio julkisti 7. direktiivin, jonka tarkoituksena oli laajentaa neljännen direktiivin vaatimukset koskemaan myös yrityskonserneja. Vain kahdessa EU-maassa, Iso-Britanniassa ja Irlannissa oli tällöin perusteelliset lakiin perustuvat vaatimukset konsernitilinpäätöksille. Monella maalla oli hyvin väljät säännöt koskien konserneita ja useista maista nämä puuttuivat kokonaan, joten tarve direktiiville oli suuri. Seitsemännen direktiivin laatiminen johtui myös EU:n laajemman tavoitteen, sisämarkkinoiden synnyttämisestä, jolloin EU-maiden välillä olisi ihmisten, palvelujen ja pääomien vapaa liikkuvuus. EU ei ollut kiinnostunut ainoastaan siitä, että yrityksillä olisi samat vaatimukset taloudellisen raportointinsa suhteen, vaan myös se oli kiinnostunut sijoittajien, luotonantajien ja työntekijöiden oikeuksista. Seitsemäs direktiivi oli tärkeä osa tämän harmonisoinnin saavuttamisessa.

EU:n laskentatoimen harmonisointia ja sen tuottamia direktiivejä on kritisoitu suuresti kirjallisuudessa. Vaikkakin virallista harmonisointia on tehty, todellista yritysten välistä vertailtavuutta ei ole saavutettu. Tämä on johtunut direktiivien sallimista useista eri mahdollisuuksista ja vaihtoehdoista. Käytännössä ne ovat useiden mielipiteiden mukaan vain koodanneet eri laskentatoimen käytäntöjä. Direktiivien avulla EU on luonut tavoitteenaan pitämänsä yhteismarkkinat, mutta ovatko ne oikeasti toimivat? Toisekseen vertailtavuus EU-alueella ei ole täysin toteutunut. Toisaalta en ihmettele tätä suuresti,

koska jäsenmaiden lainsäätäjät ja yritykset ovat tuottaneet ja uusintaneet EU:n laatimia sääntöjä omissa sosiaalisissa ympäristöissään eli tietyssä aika-paikka –ympäristössä. Tällöin näiden merkitys on muotoutunut erilaiseksi eri olosuhteissa. Tästä hyvänä esimerkkinä on mielestäni EU:n piirissä tärkeän käsitteen, ”oikea ja riittävä kuva”, ilmentyminen. Merkityksen muodostuminen tämän termin osalta on mielestäni ollut aika ongelmallista. Käsitehän on julkaistu alun perin 4. direktiivissä ja jokaisen jäsenvaltion on toimittava tämän periaatteen mukaisesti. Käsitettä ei ole kuitenkaan määritelty missään yhteydessä tarkemmin, joten kun jäsenvaltiot ovat uusintaneet käsitettä käyttämällä sitä omissa ympäristöissään, käsitteelle on muodostunut eri merkitys eri maissa. Käsitteen käyttö on epäyhtenäistä ja täten se ei tue yritysten välistä vertailtavuutta. EU:n komissio on myös huomionnut direktiivien puutteellisuudet ja sen, että niitä käyttämällä vertailtavuus ei toteudu. Vuoden 2001 loppuun mennessä komissio onkin luvannut esittää ehdotelman direktiiviensä uudistamisesta.

4.4.2 Legitimointirakenne

Legitimaatiorakenteen kannalta katsottuna Euroopan Unionin moraalisena perustana on taloudellisten yhteismarkkinoiden saavuttaminen, ja laskentatoimen harmonisointi kuuluu osaksi tätä laajempaa tavoitetta. Tarkoituksena on myös lisätä taloudellisen informaation vertailtavuutta alueen sisällä. Tähän pyritään EU-direktiivien avulla, jotka ovat ajan mittaan legitimoituneet ja niitä vastaan toimiminen on moitittavaa. EU:n direktiivit muodostavat legitimaation rakenteen kannalta tulkittuna normatiivisen aspektin, joka kertoo oikean tavan toimia. EU pyrkii direktiivien avulla kertomaan jäsenvaltioilleen, kuinka yritysten tällä alueella tulisi toimia, jotta EU:n tavoitteet saavutettaisiin.

EU:lla on toimeenpanovalta jäsenmaihinsa nähden, joten jokaisen EU-maan tulee sisällyttää direktiivit lainsäädäntöönsä. Jos jäsenmaiden yritykset eivät toimi direktiivien mukaisesti, EU käyttää sanktioitaan niitä kohden. Nämä ”rangaistukset” voivat olla sanallisia mielipiteen ilmaisuja tai EU:n käytössä olevia ”pakkokeinoja”. Esimerkiksi yli 90 prosenttia saksalaisista osakeyhtiöistä kieltäytyi julkistamasta tilinpäätöstään. Tämä oli suuri poliittinen asia, joka oli lainrikkomis-menettelyn alainen asia esitettynä EU:n komission taholta Saksaa vastaan. (Van Hulle 1993, 390)

EU:lle on muodostunut uusi ongelma sen suurista yhtiöistä, jotka toimivat ja hankkivat rahoitusta maailmanlaajuisilla markkinoilla. Kaikki maailman arvopaperipörssit eivät hyväksy EU-direktiivien mukaan tilinpäätöksiä tekevien yhtiöiden listautumista markkinoillensa. Näin ollen Euroopan suuret yhtiöt ovat joutuneet tekemään kaksi tilinpäätöstä: EU:n vaatiman mukaisen sekä joko IAS-muotoisen tai US GAAP:in mukaisen tilinpäätöksen. Tämä on ollut kallista ja työlästä. Legitimoinnin rakenteen kannalta analysoituna voitaisiin sanoa, että rahoitusmarkkinat sanktioivat EU:ta sillä, että kansainvälisillä markkinoilla toimivien suurten eurooppalaisten yritysten listautuminen tiettyihin osakepörssiin kielletään. Pörsseillä on mahdollisuus joko hylätä tai hyväksyä yritysten listautuminen sen mukaan, minkä sääntöjen mukaan he tekevät tilinpäätöksensä ja tuottavat taloudellista informaatiota. Esimerkiksi monet eurooppalaiset yritykset ovat pakotettuja soveltamaan US GAAP:ia halutessaan kerätä pääomaa tai listautuakseen Yhdysvalloissa.

Näin ollen tavallaan rahoitusmarkkinat Euroopan monikansallisten yhtiöiden kautta ovat toiminnallaan saaneet EU:n miettimään uudestaan strategiaansa. Harmonisointi Unionin sisällä ei ole enää riittänyt, vaan ainakin globaaleiden yritysten kohdalla harmonisointia tulisi toteuttaa myös muuta maailmaa kohtaan. EU:lla oli vaihtoehtoina ongelmansa ratkaisemisessa joko direktiiviensä totaalinen uudistaminen tai sitten suositella US GAAP:in tai IAS-standardien käyttöä. **Vuonna 1995 EU:n komissio ehdotti, että kaikki eurooppalaiset julkiset osakeyhtiöt tekisivät IAS-normien mukaisen tilinpäätöksen vuoden 2005 alusta lähtien.** Taustavoimana tässä muutoksessa olivat maailmanlaajuisesti toimivat yritykset, joilla on tarve olla listautuneena useilla eri arvopaperimarkkinoilla. Muutos helpottaisi suunnattomasti yrityksiä hankkimaan rahoitusta myös kotimaan ulkopuolelta. Muita tekijöitä olivat mm. sijoittajien tarpeet, kansainvälisten rahoitusmarkkinoiden vaatimus, EU:n halu pysyä mukana laskentatoimen harmonisoinnin keskustelussa sekä pelko US GAAP:in dominoivasta asemasta, sillä EU ei pysty vaikuttamaan US GAAP:in periaatteisiin eikä miellä yhdysvaltalaisia sääntöjä muutenkaan mieluisiksi. EU valitsi IAS-standardit, koska EU-direktiivit eivät ole niiden kanssa suuresti ristiriitaisia, EU pystyy vaikuttamaan IASC:n toimintaan ja uskoo, että IAS-normeille hyväksytään listautuminen pörssiin maailmanlaajuisesti.

EU:n vuonna 1995 laatima ehdotus IAS-tilinpäätöksen käytöstä ja sen syntymiseen vaikuttaneet tekijät kuvaavat mielestäni juuri rakenteellistumista sekä siihen läheisesti liittyvää rakenteen kaksinaisuuden

idea. Toimija ja rakenteet ovat rekursiivisessa suhteessa, jossa joskus sosiaaliset järjestelmät käyvät läpi muutoksia. Rakenteet ovat samalla sekä toimijoiden käyttäytymisen välineitä että aikaansaannoksia. Euroopan globaalit yhtiöt toimivat EU:n rakenteiden puitteissa, mutta niillä oli myös tarve muuttaa rakenteita. EU reagoi tähän muuttamalla täysin strategiansa ja luomalla näille yrityksille uudet rakenteet. Tämäkään muutos ei tapahtunut yhdessä yössä, vaan se vei aikansa.

4.4.3 Dominointirakenne

Dominointirakenne ilmenee Euroopan Unionin auktoriteettiaseman kautta. EU:lla on toimeenpanovalta jäsenvaltioitaan kohtaan, sillä jäsenmaat ovat velvoitettuja soveltamaan EU-direktiivit omaan lainsäädäntöönsä. Ylikansallisella tasolla EU on tällä hetkellä ainoa organisaatio, joka voi saattaa voimaan laskentatoimen säännöksensä. EU:n parlamentaaristen sopimusten mukaisesti sen jäsenvaltioiden kansallisiin lakeihin on sisällytettävä komission direktiivien laskentatoimen menetelmät ja standardit.

Euroopan Unioni on myös siitä ainutlaatuinen organisaatio laskentatoimen harmonisoinnissa maailmassa, että sen vaikutusvallan piiriin kuuluu tietty alue. Kaikkien osakeyhtiöiden tulee EU:n alueella (noin kolme miljoonaa) julkaista vuosittainen tilinpäätöksensä neljännen direktiivin mukaisesti. (Van Hulle 1993, 390-391.) Hallintarakennetta ajateltaessa tulisi myös muistaa se, että valta on yleensä kaksisuuntaista. Tästä kertoo mielestäni EU:n vuoden 1995 strategian muutos globaaleiden yhtiöidensä suhteen. EU:n komissiolla oli pelkona se, että US GAAP saisi yhä enemmän jalansijaa eurooppalaisten firmojen keskuudessa, joten EU:n täytyi toimia.

Analysoin EU:n dominointirakennetta myös lähtökohdasta, onko anglosaksisuus vai mannereurooppalaisuus vaikutusvaltaisempi yhteisön piirissä, koska tutkielmani kertoo myös näistä kahdesta laskentatoimen valtakulttuurista. Tarkastelun voisi aloittaa siitä, kumpaan lohkoon EU-maat Nobesin luokittelun mukaan sopivat. Esimerkiksi Baydoun (1995) on huomionnut, että jos luokitellaan EU-maita Nobesin luokittelun mukaisesti (ks. 18), huomataan että anglosaksiset maat ja mannereurooppalaiset maat sijaitsevat ääripäissä toinen mikro-perusteisena ja toinen makro-perusteisena laskentajärjestelmänä. Eittämättä vaikein ongelma, jonka EU on kohdannut yrittäessään

harmonisoida laskentatoimen käytäntöjä Euroopassa, on näiden kahden ääripään maiden laskentajärjestelmien välisten erojen kaventaminen. Kuitenkin, vähän edistystä on saavutettu. (Baydoun 1995, 223)

Tarkemmin analysoituna EU-maista selkeästi anglosaksisuutta edustavat Englanti, Irlanti ja Hollanti. Mannereurooppalaisia maita ovat Italia, Ranska, Belgia, Espanja, Saksa ja Ruotsi. Ongelmana analyysini kannalta on se, että Kreikka, Portugali, Itävalta, Luxemburg, Tanska ja Suomi eivät sisälly Nobesin luokitteluun laisinkaan. Olen kuitenkin saanut sellaisen kuvan, että Euroopan Unionin maat, jättäen ulkopuolelle englanninkieliset maat sekä Hollannin, edustavat yleisesti ottaen mannereurooppalaista lähestymistapaa. Esimerkiksi Walton (1998) määrittelee Kreikan ja Portugalin olevan mannereurooppalaisuuden esimerkkimaita. (Walton ym. 1998, 8) Itävalta kuuluu perinteisesti esimerkiksi Majalan (1991) mukaan saksalaisen kirjanpitokulttuurin vaikutuspiiriin, joten sen voitaisiin ajatella edustavan myös mannereurooppalaisuutta. (Majala 1991, 185) Pohjoismaista Ruotsi on luokiteltu Nobesin mukaan anglosaksiseksi maaksi, Suomi ja Tanskahan eivät tähän jaotteluun sisälly. Kuitenkin kirjallisuuteen pohjautuen vaikuttaisi siltä, että pohjoismaiden laskentatoimi olisi jossakin angloamerikkalaisuuden ja mannereurooppalaisuuden välillä. Esimerkiksi lainsäädäntöjärjestelmä sijaitsee saksalaisen ja brittiläisen järjestelmän välimaastossa. Teorian puolella pohjoismaat ovat saaneet vaikutteita ensin saksalaisilta ja varsinkin toisen maailmansodan jälkeen amerikkalaisilta. Ja tämä siirtyminen Saksan vaikutuspiiristä amerikkalaisten vaikutuspiiriin näkyi varsinkin myöhemmin myös laskentatoimen käytännössä ja standardeissa. (Walton ym. 1998, 271) Näin maittain tarkasteltuna vaikuttaisi siltä, että EU saa vaikutteita molempia ääripäitä edustavista maista. Vahvasti anglosaksisuutta ilmentäviä maita on kolme ja loput maat edustavat selkeästi mannereurooppalaisuutta tai sitten niiden luokittelu on verrattain vaikeaa.

Hallintarakenteessa on kyse siitä, kuka käyttää valtaa organisaation sisällä. Kysymys voitaisiin asettaa myös siten, kuka aikaansaa organisaatiossa muutosta? Euroopan Unionin piirissä siis useat maat ja tahot ovat vaikuttaneet sen laskentatoimen harmonisoinnin kehittämiseen. Tästä on osoituksena se, että hyvin monet maat ja instituutiot osallistuivat direktiivien laatimiseen. Käsitteet muodostuivat täten hyvin nopeasti kompromisseiksi, jotka olivat tulosta eri maiden ja eri perinteiden periaatteiden ja käytäntöjen sekoituksista. Myös jos tuntui mahdottomalta päästä yhteisymmärrykseen jostain menettelytavasta tai periaatteesta, edistyminen taattiin mahdollistamalla direktiiveissä eri vaihtoehdot.

Joissain tapauksissa direktiivi antoi ohjeet yhdelle ainoalle toimintatavalle; esimerkiksi jokaisen yrityksen tulee laatia tilinpäätös, tuloslaskelma, tase ja liitetiedot. Mutta direktiivi mahdollistaa myös vaihtoehtoiset tavat; esimerkiksi kaksi eri perustapaa esittää tase ja neljä eri variaatiota tuloslaskelmasta, joista kukin jäsenmaa voi sitten valita itselleen sopivimman. Direktiivejä voidaankin pitää historiallisena kompromissina anglosaksisen ja mannereurooppalaisen laskentajärjestelmän välillä, joka voitiin saavuttaa vain yhdistämällä joukko vaihtoehtoja. Esimerkiksi neljäs direktiivi sisältää 76 vaihtoehtoa 62 pykälässä. (Walton ym. 1998, 13-16)

Kirjallisuuteen perehtyessä esille nousee tahtomattakin kaksi mahtimaata: anglosaksisuutta edustava Iso-Britannia ja mannereurooppalainen Saksa. Nämä ovat varmaankin eniten vaikuttaneet direktiivien ja laskentatoimen periaatteiden muodostumiseen. Tästä esimerkkinä vuoden 1971 direktiivin vedos, joka perustui suureksi osaksi Saksan yhtiölakiin ja siinä todettiin, että tilit tulee laatia yleisesti hyväksyttyjen laskentatoimen periaatteiden mukaisesti (GAAP). Iso-Britannian ja Irlannin tullessa yhteisöön jäseniksi, vuoden 1974 direktiivin luonnos sisälsi toteamuksen: tilinpäätöksen täytyy antaa ”oikea ja riittävä kuva” ja seurata GAAP:ia. Kuten jo merkityksen muodostamisen ulottuvuutta tarkastellessani tuli esille, että ”true and fair view” on alkuperältään brittiläinen ilmaisu. (Walton ym. 1998, 13-16) Saksan laskentatoimen osalta on myös todettu, että kun sen tuli soveltaa direktiivit lainsäädäntöönsä, samalla myös kaikkein tärkeimmät anglosaksiset periaatteet toteutettiin Saksan laskentatoimen laeissa. (Alexander & Archer 2000, 543)

Seuraavat ajatukset tukevat myös sitä seikkaa, että ei voida sanoa EU:n edustavan jotain tiettyä lähestymistapaa laskentatoimessa. Näkemyksiä laskentatoimen saralla eurooppalaisten joukossa on niin monia, että IASC:n entinen puheenjohtaja George Barthes totesikin, että harmonisointi kautta maailman on vain vähän monimutkaisempaa kuin se on Euroopassa. Samaa toteaa myös Nordeman (1989), jonka mukaan suurimmat eroavuudet laskentatoimen standardeissa ovat Euroopan sisällä, eivät Euroopan ja muun maailman välillä. Siten on epärealistista puhua Euroopan laskentatoimen vyöhykkeestä ikään kuin se edustaisi laajaa konsensusta lähestymistavassa. (Cairns 1997, 310-311)

4.5 Toinen tulkinta EU:n laskentatoimen harmonisoinnista

Kuten aikaisemmin esitin IASC:n laskentatoimen harmonisoinnista toisen tulkinnan, teen nyt myös EU:n kohdalla samalla tavalla. EU:n **merkitysrakenteessa** korostuu mielestäni lakiperusteisten puitteiden luominen laskentatoimelle. Välineinä tässä rakenteessa ovat olleet EU-direktiivit. Tarkasteltaessa EU:n laskentatoimen harmonisointia 4. ja 7. direktiivin laatimisen ajankohtina, mielestäni merkityksellistä on ollut *laillisten puitteiden luominen ns. sisämarkkinoiden synnyttämiselle*. EU:n tarkoituksena ei todellakaan ole ollut todellisen vertailtavuuden synnyttäminen eri maiden yritysten tilinpäätösten välille, vaan luoda välineistö, jonka avulla kaikkien maiden yritykset ovat samalla viivalla ainakin paperilla. Pyrkimys on ollut saavuttaa virallinen hyväksyntä ja luoda minimiyhtenäisyys laskentatoimen säännöissä. Tästä kertoo mielestäni se, että useiden kirjoittajien mielestä EU ei ole tavoittanut käytännön harmonisointia, koska direktiivit ovat muodostuneet väljiksi ja ne ovat sisältäneet useita vaihtoehtoja. Ne ovat vain koodanneet valloilla olevia laskentatoimen käytäntöjä. EU:n tarkoituksena ei ole ollutkaan luoda tarkalleen yhtenäisiä sääntöjä, vaan tarkoituksena on ollut päästä poliittiseen yhteisymmärrykseen lainsäädännöllisellä tasolla. EU:n suurempana tavoitteena on myös laajentaa alueellista valtapäiriää. Direktiivien laatimisen aikoihin EU-maita oli vain yhdeksän ja nykyään EU:n muodostaa 15 jäsenvaltiota. Edelleen suunnitteilla on uusien jäsenmaiden hankkiminen. Mielestäni direktiivit on luotu varsin joustaviksi sen vuoksi, että olisi mahdollista mahdollisimman monen maan olla ”EU-kelpoinen” lainsäädännöltään. EU:n jäsenvaltiot ovatkin voineet valita itselleen sopivamman direktiivin salliman vaihtoehdon, jolloin kansallista lainsäädäntöä on jouduttu muuttamaan mahdollisimman vähän. Se, että EU ei ole myöskään tehnyt mitään radikaalia laskentatoimen harmonisoinnin eteen sitten 7. direktiivin julkaisemisen kertoo myös siitä, että EU:n tarkoituksena ei ole ollut saavuttaa yritysten välistä todellista vertailtavuutta. 7. direktiivin julkaisemisen jälkeen maailma on muuttunut paljon ja se on vaikuttanut myös tilinpäätösten tekijöiden ja käyttäjien tarpeisiin.

1990-luvulla EU joutui kuitenkin luomaan ja uusintamaan merkitysrakennettaan. Syyt tähän voidaan löytää **legitimointirakenteen** kautta, jossa rankaisijoina tai palkitsijoina olivat kansalliset lainsäätäjät ja eurooppalaiset maailmanlaajuisilla markkinoilla toimivat yhtiöt. Näille toimijoille ei riittänyt enää EU:n ”näennäinen harmonisointi”, vaan tarve oli todelliselle harmonisoinnille. Koska EU ei ollut

tehnyt juurikaan mitään laskentatoimen harmonisoinnin eteen 7. direktiivin julkaiseminen jälkeen, kansalliset lainsäätäjät olivat vaikeassa tilanteessa käsitellessään uusia laskentatoimen asioita ja tekniikoita. Kansalliset lainsäätäjät omissa maissaan ratkaisivat itsenäisesti laskentatoimen ongelmansa, jolloin eri EU-maiden käytännöt eivät enää vastanneetkaan toisiaan. Direktiivithän eivät käsitelleet kaikkia esiin tulleita asioita. Jokaisen EU-maan oma sooloilu edelleen vähensi EU-alueen yritysten välistä vertailtavuutta.

Eurooppalaiset globaalit yhtiöt olivat muutoksessa myös avainasemassa. Erityisesti yhdysvaltalaiset rahoitusmarkkinat sanktioivat EU:ta näiden yritysten välityksellä siten, että pörssit eivät hyväksyneet EU-direktiivien mukaisesti tilinpäätöksiään tekeviä yrityksiä listautumaan markkinoillensa. Monet EU-maat vastauksena ongelmaan sallivat yritysten tehdä joko IAS- tai US GAAP –muotoisen tilinpäätöksen. Näin ollen yhä useammat eurooppalaiset suuryritykset tekivät tilinpäätöksensä US GAAP käytännön mukaan. Tämä ei ollut EU:n mieleen, pääosin siitä syystä, että unionilla ei ollut mahdollisuutta vaikuttaa US GAAP:in muodostumiseen. *EU:lle merkitykselliseksi 1990-luvulla muodostuikin laskentatoimen harmonisointi osittain myös muuta maailmaa kohtaan, jotta EU-alue sekä sen yritykset olisivat kilpailukykyisiä kansainvälisillä markkinoilla.* Vuonna 1995 EU päätyi ratkaisuun, jossa se salli globaaleiden yritystensä tehdä IAS-normien mukaisen tilinpäätöksen. Taustatukena tässä ratkaisussa oli se, että tutkimuksen mukaan IAS-standardit eivät olleet suuresti ristiriidassa EU-direktiivien kanssa ja se, että IOSCO/IASC –sopimuksen myötä oli mahdollista, että listautuminen IAS-standardeille olisi hyväksyttävissä myös USA:n markkinoilla.

Dominointirakenteessa painottui mielestäni EU:n aloittaessa harmonisointiaan kansallisten lainsäätäjien ja laskentatoimen asiantuntijoiden vaikutus. Direktiivejä luotaessa ei välttämättä kuunneltu yritysten ja taloudellisen informaation käyttäjien ääniä, ehkäpä niitä ei ollut edes siihen aikaan kovin voimakkaana olemassakaan. Kuten jo aiemmin mainitsinkin, mielestäni EU:n tarkoituksena olikin painottaa lainsäädännöllisiä näkökohtia, tällöin vain lainsäätäjien näkemykset tulivat esille. Nykypäivänä EU:n toimintaa hallitsevat paljolti kansainväliset yritykset ja niiden tarpeet. EU omaa edelleen auktoriteettiaseman jäsenvaltioitansa ja niiden yrityksiä kohtaan. Todistuksena tästä on esimerkiksi se, että yritykset edelleenkin tekevät tilinpäätöksensä EU-direktiivien mukaisesti. Vallasta on EU:n piirissä muotoutunutkin hyvin kaksisuuntainen käsite, sillä EU-alueen yritykset nykypäivänä myös kertovat EU:lle suunnan toimia. Tähän EU:n on ollut pakko vastata.

5. POHDINTA

Tutkimukseni tavoitteena oli tarkastella kansainvälisiä tilinpäätöskäytäntöjä ja niiden harmonisointia sekä analysoida IASC:tä ja Euroopan Unionia Giddensin rakenteellistumisen teorian pohjalta. Tutkimusongelmani oli tavallaan kaksijakoinen: ensimmäiseksi tarkoitus oli hakea vastaukset seuraaviin kysymyksiin: mitä tarkoitetaan angloamerikkalaisuudella ja mannereurooppalaisuudella laskentatoimessa, mistä erot juontavat juurensa ja minkälaisia ne ovat luonteeltaan sekä lisäksi tarkoitukseni oli kartoittaa harmonisoinnin etuja ja haittoja.

Kirjallisuudessa yleisesti ottaen tunnistetaan kaksi pääsuuntautumista kansainvälisiin tilinpäätöskäytäntöihin: anglosaksisuus ja mannereurooppalaisuus. Anglosaksisuudella laskentatoimessa tarkoitetaan lähestymistapaa, jota Iso-Britannia, Irlanti, Yhdysvallat sekä muut englanninkieliset maat soveltavat. Tyypillistä tälle suuntaukselle on sijoittajan näkökulma. Mannereurooppalaisuudelle ominaista taas on se, että se pyrkii laskentatoimen avulla tarjoamaan tietoa laajemmin yrityksen eri sidosryhmille. Näiden kahden kulttuurin välillä voidaan todeta olevan useita erottavia tekijöitä. Anglosaksisissa maissa valloillaan on ns. “common law” -lainsäädäntöjärjestelmä, jolloin säädöksillä pyritään antamaan ratkaisu ennemminkin tiettyyn tapaukseen kuin luomaan yleinen säädös tulevaisuutta varten. Tyypillistä on laskentatoimen ammattikunnan voimakas osallistuminen laskentatoimen sääntöjen ja ohjeiden luomiseen, jolloin säännöt perustuvat käytäntöön ja ovat sitten vuosien varrella muotoutuneet yksityiskohtaisiksi standardeiksi. Anglosaksisuudelle on ominaista myös se, että verotus ja laskentatoimi ovat toisistaan riippumattomia. Lisäksi näissä maissa yritykset rahoittavat toimintaansa pääosin sijoitusmarkkinoiden kautta, joten tilinpäätösinformaatio on tarkoitettu vastaamaan sijoittajien tarpeita. Mannereurooppalaisissa maissa lainsäädäntöjärjestelmänä on ns. roomalainen laki, jolloin pyritään luomaan säännöt, jotka kattavat kaikki tapaukset. Laskentatoimen ammattikunnan vaikutus näissä maissa ei ole ollut kovin voimakasta ja näin ollen säännöt ovatkin laadittu hallitusten toimesta. Ne ovat muotoutuneet hyvin legalistisiksi. Verotus ja laskentatoimi ovat riippuvaisia toisistaan, jolloin yritysten tilinpäätöksissä pyritään näyttämään mahdollisimman pientä tulosta, jotta verotettavan tulon määrä olisi pieni. Mannereurooppalaisissa

maissa yritykset rahoittavat toimintansa suurimmaksi osaksi lainoin, jolloin tilinpäätös on laadittu varovaisuuden periaatetta noudattaen, ajatellen velkojien etua.

Laskentatoimen kansainvälisellä harmonisoinnilla todettiin olevan paljon etuja ja se koettiin erittäin tarpeelliseksi. Tarve on kasvanut rahoitusmarkkinoiden ja yritysten kansainvälistymisen johdosta ja harmonisoinnista hyötyisivätkin eniten tilinpäätösten laatijat ja sen käyttäjäryhmät. Monikansallisten yritysten olisi helpompi esim. arvioida investointimahdollisuuksia ulkomailla sekä hakea rahoitusta kotimaan ulkopuolelta. Sijoittajien ja analyytikoiden olisi myös yksinkertaisempaa tulkita ulkomaisten yritysten tilinpäätöksiä ja täten tehdä parempia sijoituspäätöksiä. Jotta laskentatoimea edelleen pidettäisiin universaalisesti ymmärrettynä talouden kielenä, laskentastandardien harmonisointi olisi erittäin tarpeellista. Tutkielman johdannossa kuvailemani esimerkki Daimler Benzistä ei varmastikaan vakuuta laskentatoimen asemaa universaalisesti ymmärrettynä kielenä. Laskentatoimen kansainväliselle harmonisoinnille löydettiin myös esteitä. Pääargumenttina esitettiin, että harmonisointi tulee aina epäonnistumaan, koska maiden väliset sosioekonomiset ja kulttuurierot ovat aina olemassa. Perusteellinen harmonisointi saavutettaisiin ainoastaan siten, että kaikki ympäristötekijätkin harmonisoitaisiin samankaltaisiksi. Nationalismin osoitettiin olevan myös merkittävä este harmonisoinnille. Tällöin maat pitävät tiukasti kiinni omista laskentatoimen säännöistään, eivätkä suostu kompromisseihin. Harmonisoinnista ajateltiin koituvan lisäksi kustannuksia, jotka rasittaisivat eniten pieniä ja keskisuuria yrityksiä.

Tutkimukseni peruslähtökohtanahan oli kahden laskentatoimen kulttuurin, anglosaksisuuden ja mannereurooppalaisuuden vastakkainasettelu. Tutkimuksessani jaoin maat edustamaan tiettyä kulttuuria Nobesin (1983) luokittelun mukaisesti. Tämä luokitus on kuitenkin tehty melkein kaksikymmentä vuotta sitten ja maailma on siitä muuttunut melkoisesti. Havaitsin kyllä, että samaan luokkaan kuuluvat maat omaavat tiettyjä samoja piirteitä historiallisessa kehityksessään ja ympäristötekijöissään. Kuitenkin vaikutti siltä, että saman luokan suhteen yhtäläisyyksiä korostettiin ja eroavaisuuksia taas painotettiin eri ryhmää kohtaan. Toisekseen, voidaanko maailman muuttumisen myötä enää sanoa, että Nobesin luokittelu ilmentää nykypäivän tilinpäätöskäytäntöjä? Esimerkiksi Cairns (1997) on kritisoinut tämän päivän luokittelua angloamerikkalaiseen ja mannereurooppalaiseen laskentatoimeen. Hänen mielestään näiden kahden lähestymistavan eroavaisuudet ovat yhä vähemmän relevantteja ja aiheuttavat vain enemmän sekaannusta. Hänen mukaansa nykyään amerikkalaisella ja

saksalaisella laskentatoimella on paljon enemmän yhtäläisyyksiä kuin amerikkalaisella ja brittiläisellä. Myös Alexander ja Archer (2000) heittävät ilmaan kysymyksen, voidaanko enää edes puhua anglosaksisuudesta laskentatoimessa. Anglosaksisuus on heidän mielestään pelkkä myytti, joka ehkäpä heijastaa jotain historiallista totuutta. Se pitää sisällään joitain tärkeitä yhteisiä ideoita ja institutionaalisesti samaa luonteenomaisuutta. Mutta se jättää huomioimatta tärkeät erot ajatusten tasolla sekä ennen kaikkea käytännössä. Argumenttinsa he perustavat sille, että brittiläisen ja amerikkalaisten laskentatoimen välillä on niin paljon myös eroavaisuuksia, että ei voida puhua anglosaksisuudesta tai angloamerikkalaisuudesta.

Toisena tavoitteenani tässä tutkimuksessa oli analysoida rakenteellistumisen teorian pohjalta, kuinka IASC ja EU organisaatioina muodostavat merkitystä, moraalialia ja valtaa? Tekemäni ensimmäisen tulkinnan mukaan IASC korosti merkitysrakenteessaan yhtenäisten laskentatoimen puitteiden luomista kansainvälisillä markkinoilla toimiville yrityksille sekä yritysten tilinpäätösten vertailtavuuden edistämistä maailmanlaajuisesti. Tullessa kohti 90-lukua organisaation tavoite muuttui toimijoiden vuorovaikutuksen ansiosta. IASC painottikin sellaisten laskentastandardien luomista, jotka takaisivat yritysten hyväksynnän kaikkiin maailman arvopaperipörsseihin. Merkityksen muodostamisessa välineinä käytettiin IAS-standardeja, jotka nitoutuvatkin kiinteästi yhteen IASC:n legitimointirakenteeseen. IASC:llä ei ole toimeenpanovaltaa, joten sen laatimien standardien käyttö perustuu maailmalla vapaaehtoisuuteen. IASC pystyy vain suostuttelemaan saadakseen aikaan haluttua toimintaa eli tuottaakseen moraalialia. Kuvainnolliset sanktiot IASC:n toiminnasta tulevat rahoitusmarkkinoilta käsin. IOSCO ja erityisesti Yhdysvaltain SEC ovat vaikuttaneet IASC:n toimintaan niin, että organisaatio muutti strategiaansa. Vuonna 1995 IASC ryhtyi yhteistyöhön IOSCO:n kanssa tarkoituksenaan uudistaa standardinsa niin, että listautuminen on hyväksyttävissä kaikilla arvopaperimarkkinoilla. Dominointirakenteessa korostui yleisesti hyvin tunnettu seikka eli se, että anglosaksisuus on hallitseva IASC:ssä ja se vaikuttaa organisaation toimintaan vahvasti. Toisella tulkintakierroksella esiin nousi se, että IASC:n perustamisen merkityksenä oli olla vastaiskuna EU:n laskentatoimen harmonisoinnille ja edistää angloamerikkalaisia periaatteita. Nykypäivänä IASC sen sijaan toteuttaa virallisesti asettamia tavoitteita.

Ensimmäisessä tulkinnassani Euroopan Unionin merkitysrakenteessa korostui ns. sisämarkkinat ja yritysten tilinpäätösten vertailtavuus EU-alueen sisällä. Merkityksen muodostamisen työkaluina olivat

EU:n direktiivit, jotka liittyivät kiinteästi yhteen myös legitimointirakenteeseen. EU:lla oli toimeenpanovalta jäsenmaitaan kohtaan, jolloin se pystyi sanktioimalla saada aikaan haluttua toimintaa. EU:n sanktiot muodostuivat erilaisista pakkokeinoista ja sanallisista mielipiteen ilmaisuista. EU:n toimintaan vaikuttivat sanktiot, jotka tulivat lähinnä amerikkalaisten rahoitusmarkkinoiden taholta. IOSCO ja Yhdysvaltain SEC eivät hyväksyneet suurten eurooppalaisten EU-direktiivien mukaan toimivien yritysten listautumista pörssiinsä. Näin ollen EU muutti strategiaansa kansainvälisten julkisten yhtiöidensä osalta ja ehdotti vuonna 1995, että globaalit yritykset tekisivät tilinpäätöksensä vuoden 2005 alusta alkaen IAS-standardien mukaisesti. Taustalla tässä päätöksessä oli samaisena vuonna tehty IOSCO/IASC –sopimus sekä siihen liittyen toivo siitä, että yhdysvaltalaiset sallisivat ulkomaisten yritysten käyttää IAS-standardeja pörsseissään. EU:n dominointirakennetta tarkastellessa vahvistui jo aikaisemmin tunnettu asia eli, että EU:n laskentatoimen harmonisointi on anglosaksisuuden ja mannereurooppalaisuuden välinen kompromissi. Toisessa tulkinnassani totesin, että EU:n laskentatoimen harmonisoinnin merkitys oli luoda viralliset puitteet sisämarkkinoiden synnylle. Tarkoituksena ei ollut saavuttaa todellista vertailtavuutta yritysten välille. 90-luvulla EU:n tavoitteleva merkitys muuttui, sillä EU pyrki säilyttämään alueensa ja sen yritykset kilpailukykyisinä maailman markkinoilla. EU:n täytyi harmonisoida laskentatoimeansa osittain myös muuta maailmaa kohtaan.

Mielestäni laskentatoimen harmonisoinnin alkuvaiheessa sekä IASC ja EU ottivat huomioon eri maiden välillä vallitsevat erilaiset ympäristötekijät, jolloin harmonisointia toteutettiin mahdollistamalla useita vaihtoehtoja ja mahdollisuuksia. Asenne harmonisointiin kuitenkin muuttui, mikä tulee hyvin esille tarkasteltaessa asioita rakenteellistumisen teorian pohjalta. Strukturaatio-teorian pohjalta tehtyjen tarkastelujen perusteella voitaisiin todeta, että erityisesti Yhdysvaltojen SEC:llä on ollut voimakas merkitys sekä IASC:n että EU:n toimintaan. IASC:n tulevaisuus näyttää valoisalta, sillä sillä on kaikki valttikortit käsissään. EU on päättänyt tukea sen toimintaa ja IOSCO on suositellut jäsenilleen sallia IAS-standardien käyttö arvopaperimarkkinoillaan. Näyttäisi siltä, että tulevaisuudessa IASC ja EU ovat taistelemassa yhteisrintamassa angloamerikkalaisuutta vastaan, tämänhän jo Flowerkin (1997) totesi. Toisaalta voi käydä myös niin, että EU ryhdistäytyy ja ottaa ohjat omiin käsiinsä perustamalla organisaation sisälle laskentatoimen standardeja asettavan elimen ja uudistaa normistonsa.

Giddensin valtateoriaa oli aikaisemmin laskentatoimen alalla sovellettu lähinnä johdon laskentatoimen tutkimuksiin. Johtopäätöksenä näissä tutkimuksissa todettiin, että rakenteellistumisen teoria on oiva väline tutkia laskentatoimea. Rakenteellistumisen teorian tarkoituksena oli luoda käsitteellinen välineistö, jolla selittää sosiaalisia instituutioita ja ymmärtää olosuhteita, joissa ne muuttuvat. Johtopäätöksenä voisin minäkin tutkimukseni perusteella sanoa, että rakenteellistumisen teoria soveltui hyvin myös ulkoisen laskentatoimen analysointiin. Se auttoi ymmärtämään IASC:n ja EU:n toiminnan uusiutumista ja kartoittamaan niitä tekijöitä, jotka aiheuttivat tarpeen muutokselle. Varsinaisesti mitään uutta tietoa laskentatoimen saralle tutkimukseni ei kuitenkaan tuonut. Ainoastaan uutta oli se, että teoriaa ei tietojeni mukaan ollut käytetty aikaisemmin ulkoisen laskentatoimen tulkitsemiseen. Vaikutena strukturaatio-teoriassa oli erottaa organisaatioissa eri rakenteelliset ominaisuudet toisistaan ja liittää eri tekijät kuuluviksi vain tiettyyn rakenteeseen. Kuten jo rakenteellistumisen teorian esittelyssä mainittiin, rakenteelliset ominaisuudet ovat todellisuudessa tiukasti yhteen kietoutuneita ja ne voidaan erotella toisistaan vain teoreettista tarkastelua varten. Tämä todellakin piti paikkansa.

Tutkimusotteena tutkielmassani oli tulkitseva tutkimus, joka sopikin mielestäni erittäin hyvin tähän lopputyöhön. Yksi kriteeri tulkitsevan tutkimuksen onnistumiselle oli käytettävän asiantiedon määrä. Tutkimuksen aineistohan perustui muiden kirjoittamiin artikkeleihin ja tekemiin tutkimuksiin. Kirjallisuutta kansainvälisen laskentatoimen alalta riitti, mutta harminä oli se, että käyttämäni tieteellisten lehtien numeroista joitakin puuttui kirjaston kokoelmista. Näissä olisi kenties voinut olla jotain merkittävää tietoa asioista. Toinen harmi kirjallisuuteen viitaten oli se, että vanhin materiaali jonka sain käsiini oli 1980-luvulta. Laskentatoimen harmonisointiinhan pyrittiin jo 1970-luvulla, jolloin IASC perustettiin ja Euroopan Unioni julkaisi neljännen direktiivinsä. Olisi ollut tarpeellista tutustua myös sen aikaisiin kirjoituksiin. Toinen tulkitsevan tutkimuksen onnistumiseen vaikuttava seikka oli tutkijan tulkintapotentiaali. Ensimmäinen tulkintani perustui täysin kirjallisuuteen, joten uskon, että suurin osa lukijoista hyväksyy tämän tulkinnan ilman suurempaa arvostelua. Tekemässäni toisessa tulkinnassa pyrin olemaan kriittisempi ja nostamaan esille asioita, jotka mielestäni korostuivat. Jotta tulkintaa pystyisi edelleen parantamaan, täytyisi tulkitsijalla olla kokonaisvaltaisempi näkemys asioista aina 1970-luvulta nykypäivään asti.

LÄHTEET

- Adams, C. A., Weetman, P., Jones, E. A. E. & Gray, S. J. 1999. Reducing the Burden of US GAAP Reconciliations by Foreign Companies Listed in the United States: the Key Question of Materiality. *The European Accounting Review*, 8:1, 1-22.
- Ahti, A. 1994. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen erityiskysymyksiä. Espoo: Weilin+Göös
- Aitken, M. J. & Wise, T. D. 1984. The Real Objective of the International Accounting Standards Committee. *The International Journal of Accounting*, Vol. 20, No. 1, 171-177.
- Alexander, D. & Archer, S. 1998. *European Accounting Guide*. Third Edition. Harcourt Brace: San Diego.
- Alexander, D. & Archer, S. 2000. On the Myth of "Anglo-Saxon" Financial Accounting. *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, No. 4, 539-557.
- Baker, C. R. & Wallage, P. 2000. The Future of Financial Reporting in Europe: Its Role in Corporate Governance. *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, No. 2, 173-187.
- Baydoun, N. 1995. The French Approach to Financial Accounting and Reporting. *The International Journal of Accounting*, Vol. 30, No. 3, 222-244.
- Belkaoui, A. R. 1993. *Accounting Theory*. Third Edition. London: Academic Press Limited.
- Bloom, R. & Naciri, M. A. 1989. Accounting Standard Setting and Culture: A Comparative Analysis of the United States, Canada, England, Germany, Australia, New Zealand, Sweden, Japan and Switzerland. *The International Journal of Accounting*, Vol. 24, No. 1, 70-97.
- Boxberg, K. 2000. EU-komissio: IAS-tilinpäätös pakolliseksi 2005. *Kauppalehti*, 15.6.2000.
- Cairns, D. 1997. The Future Shape of Harmonization: a Reply. *The European Accounting Review*, 6:2, 305-348.
- Cañibano, L. & Mora, A. 2000. Evaluating the Statistical Signification of De Facto Accounting Harmonization: a Study of European Global Players. *The European Accounting Review*, 9:3, 349-369.
- Carlson, P. 1997. Advancing the Harmonisation on International Accounting Standards: Exploring an Alternative Path. *The International Journal of Accounting*, Vol. 32, No. 3, 357-378.
- Choi, F. & Bavishi, V. 1982. Financial Accounting Standards: A Multinational Synthesis and Policy Framework. *The International Journal of Accounting*, Vol. 18, No. 1, 159-183.
- Combarros, J. L. L. 2000. Accounting and Financial Audit Harmonization in the European Union. *The European Accounting Review*, 9:4, 643-654.

- DaCosta, R. C., Bourgeois, J. C. & Lawson, W. M. 1978. A Classification of International Financial Accounting Practices. *International Journal of Accounting*, Spring, 92-102.
- Doupnik, T. S. 1987. Evidence of International Harmonisation of Financial Reporting. *The International Journal of Accounting*, Vol, 23, No. 1, 47-67.
- Doupnik, T. A. & Salter, S. B. 1995. External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of A General Model of International Accounting Development. *The International Journal of Accounting*, Vol. 30, No 2, 189-207.
- Eberhartinger, E. L. E. 1999. The Impact of Tax Rules on Financial Reporting in Germany, France and the UK. *The International Journal of Accounting*, Vol. 34, No.1, 93-119.
- Evans, T. G. & Taylor, M. E. 1982. "Bottom Line Compliance" with the IASC: A Comparative Analysis. *The International Journal of Accounting*, Vol. 18, No. 1, 115-128.
- FEE. 1989. European Survey of Published Financial Statements in the Context of the Fourth EC Directive. Brussels: Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)
- FEE. 1991. European Survey of Published Accounts 1991. London: Routledge.
- Fitzgerald, R. D. 1981. International Harmonization of Accounting and Reporting. *The International Journal of Accounting*, Vol. 17, No. 1, 21-32.
- Flower, J. 1997. The Future Shape of Harmonization: the EU versus the IASC versus the SEC. *The European Accounting Review*, 6:2, 281-303.
- Frank, W. G. 1979. An Empirical Analysis of International Accounting Principles. *Journal of Accounting Research*, Autumn, 593-605.
- Giddens, A. 1976. *New Rules of Sociological Analysis*. London: Hutchinson & Co.
- Giddens, A. 1979. *Central Problems in Social Theory*. London: Macmillan.
- Giddens, A. 1984. *The Constitution of Society*. Cambridge: Polity Press.
- Giddens, A. 1987. *Social Theory and Modern Sociology*. Stanford: Stanford University Press.
- Gray, S. J. 1988. Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *Abacus*, Vol. 24, No. 1, 1-15.
- Gray, S. J. 1989. International Accounting Research: The Global Challenge. *The International Journal of Accounting*, Vol. 24, No. 4, 291-307.
- Hashim, D. D. Al. 1980. Regulation of Financial Accounting: An International Perspective. *The International Journal of Accounting*, Vol. 16, No. 1, 47-62.

- Hayes, D. J. 1980. The International Accounting Standards Committee – Recent Developments and Current Problems. *The International Journal of Accounting*, Vol. 16, No. 1, 1-10.
- Henriksen, E. S & van Breda, M. 1991. *Accounting Theory*. 5th edition. Irwin: McGraw-Hill.
- Higson, A. & Blake, J. 1993. The True and Fair View Concept – A Formula for International Disharmony: Some Empirical Evidence. *The International Journal of Accounting*, Vol. 28, No. 2, 104-115.
- Hildén, R. 2001. Tilintarkastus mullistuu. *Ekonomi* 2, 13.
- Hofstede, G. 1980. *Cultures consequences. International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Hofstede, G. 1985. National cultures and organizational cultures. *LTA* 3- 19.
- Hofstede, G. 1991. *Cultures and Organizations: Software of the Mind*. London: McCraw Hill.
- Hofstede, G. 1993. *Kulttuurit ja organisaatiot – mielen ohjelmointi*. Helsinki: WSOY.
- Hussein, M. E. 1996. A Comparative Study of Cultural Influences on Financial Reporting in the U.S. and The Netherlands. *The International Journal of Accounting*, Vol. 31, No. 1, 95-120.
- International Accounting Standards Committee. 1988. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. London: IASC.
- Jaggi, B. & Low, P. Y. 2000. Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures. *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, No. 4, 495-519.
- Järvelä, S & Pamilo, M. 1992. Yritysten kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntö Kiinassa ja Neuvostoliitossa – vertaileva tutkimus. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteen laitos. Pro gradu –tutkielma.
- Keisanen, T & Nuolioja, E. 1993. Kulttuurin vaikutuksista kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöihin. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteen laitos. Pro gradu –tutkielma.
- Kenny, S. Y. & Larson, R. K. 1995. The Development of International Accounting Standards: An Analysis of Constituent Participation in Standard-Setting. *The International Journal of Accounting*, Vol. 30, No. 3, 283-301.
- La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A. & Vishny, R. 1998. Law and Finance. *The Journal of Political Economy*, Vol. 106, No. 6, 1113-1155.
- Laínez, J., Callao, S. & Jarne, J. 1996. International Harmonization of Reporting Required by Stock Markets. *The International Journal of Accounting*, Vol. 31, No. 4, 405-418)

- Láinez, J. & Callao, S. 2000. The Effect of Accounting Diversity on International Financial Analysis: Empirical Evidence. *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, No. 1, 65-83.
- Lefebvre, C. J. L. 1981. Development of Belgian Accounting Standards within the European Economic Community Framework. *The International Journal of Accounting* 1, 103-132.
- List of International Accounting Standards. 2000. <http://www.iasc.org.uk> 30.8.2000
- Macintosh, N. B. 1995. *Management Accounting and Control Systems*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Macintosh, N. & Scapens, R. 1990. Structuration Theory in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, No. 5, 455-477.
- Macintosh, N. & Scapens, R. 1991. Management Accounting and Control Systems: a Structuration Theory Analysis. *Journal of Management Accounting Research*, Fall, Vol. 3, 131-159.
- Majala, R. 1991. Kulttuurierot tilinpäätöskäytäntöjen yhtenäistymisen esteenä. *Tilintarkastus* 3, 183-189.
- Majala, R. 1992. A Conceptual Frame of Reference for Comparative Studies of International Accounting Practices. *LTA* 4, 325-330.
- Manner, A. 1987. IASC:n (International Accounting Standards Committee) toiminnan arviointia ja standardien vertailua suomalaiseen käytäntöön. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Keskusteluja ja raportteja 5:1987.
- Manner, A. 1990. Kirjanpitokäytäntöjen vertailu niiden teoriataustaa vasten. Suomi, Iso-Britannia ja USA. Turun kauppakorkeakoulu. Lisensiaattitutkimus.
- Manninen, A. 1994. Knowledge in Accounting – an Applied Phenomenological Perspective. University of Jyväskylä. Jyväskylä Studies in Computer Science, Economics and Statistics 24.
- McComb, D. 1982. International Standards and the EEC Harmonization Program: A Conflict of Disparate Objectives. *The International Journal of Accounting*, Vol. 17, No. 2, 35-48.
- McKinnon, S. M. & Janell, P. 1984. The International Accounting Standards Committee: A Performance Evaluation. *The International Journal of Accounting*, Vol. 19, No. 2, 19-34.
- Meek, S. & Saudagaran, S. 1990. A Survey of Research on Financial Reporting in a Transnational Context. *Journal of Accounting Literature* 9, 42-56.
- Müller, G. G. 1968. Accounting Principles Generally accepted in the US Versus Those Generally Accepted Elsewhere. *International Journal of Accounting*, Spring, 91-103.

- Nair, R. D. & Frank, W. G. 1980. The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications. *Accounting Review*, 55 (July), 426-450.
- Nair, R. D. & Frank, W. G. 1981. The Harmonization of International Accounting Standards, 1973-1979. *The International Journal of Accounting*, Vol. 17, No. 1, 61-77.
- Nobes, C. 1984. *International Classification of Financial Reporting*. London: Croom Helm.
- Nobes, C. 1988. *Interpreting US Financial statements*. London: Butterworths.
- Nobes, C. 1994. *A Study of the International Accounting Standards Committee*. London: Coopers & Lybrand.
- Nobes, C. & Parker, R. 1983. *Comparative International Accounting*. Southampton: Camelot Press Ltd.
- Nordemann, H. 1989. Worldwide Harmonisation in Europe's Best Interests. *IASC News*, 18(3): i-iv.
- Näsi, S. 1990. Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin. Tampereen yliopisto. *Acta Universitatis Tamperensis ser A* vol 291.
- Pellinen, J. 1993. Laskentatoimi valtasuhteiden organisoijana organisaatioissa ja yhteiskunnassa. Jyväskylän yliopisto, taloustieteen laitos. Working paper N:o 140/93.
- Perera, M. H. B. 1989. Towards a Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting. *The International Journal of Accounting*, Vol. 24, No. 1, 42-56.
- Porcano, T. M. & Tran, A. V. 1998. Relationship of Tax and Financial Accounting Rules in Anglo-Saxon Countries. *The International Journal of Accounting*, Vol. 33, No. 4, 433-454.
- Raivio, J. 2001. Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö on tulossa Suomeen vuonna 2005. *Helsingin Sanomat*, 5.1.2001.
- Riistama, V. 1985. Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö – onko sitä? *Tilintarkastus* 6, 357-362.
- Rivera, J. M. 1989. The Internationalization of Accounting Standards: Past Problems and Current Prospects. *The International Journal of Accounting*, Vol. 24, No. 4, 320-341.
- Roberts, J. & Scapens, R. 1985. Accounting Systems and Systems of Accountability – Understanding Accounting Practices in their Organizational Contexts. *Accounting, Organizations and Society*, No. 4, 443-456.
- Street, D. L., Nichols, N. B. & Gray, S. J. 2000. Assessing the Acceptability of International Accounting Standards in the US: An Empirical Study of the Materiality of US GAAP Reconciliations by Non-US Companies Complying with IASC Standards. *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, No. 1, 27-63.

Tamminen, R. 1993. Tiedettä tekemään! Jyväskylä: Atena kustannus Oy.

Taylor, M. E. & Jones, M. A. 1999. The Use of International Accounting Standards Terminology, a Survey of IAS Compliance Disclosure. *The International Journal of Accounting*, Vol. 34, No. 4, 557-570.

Thorell, P. & Whittington, G. 1994. The Harmonization of Accounting within the EU. *The European Accounting Review*, 3:2, 215-239.

Troberg, P. 1995. Kansainvälisen tilinpäätöksen tulevaisuus. *Tilintarkastus* 2, 123-126.

Turley, W. S. 1983. International Harmonisation of Accounting: the Contribution of the EEC Fourth Directive on Company Law. *The International Journal of Accounting*, Vol. 18, No. 2, 13-27.

Walton, P., Haller, A. & Raffournier, B. 1998. *International Accounting*. London: International Thomson Business Press.

Van der Tas, L.G. 1988. Measuring Harmonization of Financial Reporting Practice. *Accounting and Business Research*, Spring 1988, 157-169.

Vangermeersch, R. 1985. The Route of the Seventh Directive of the EEC on Consolidated Accounts – Slow, Steady, Studied, and Successful. *The International Journal of Accounting*, Vol 20, No. 2, 103-118.

Van Hulle, K. 1993. Harmonization of Accounting Standards in the EC. *European Accounting Review*, 2, 387-396.

Viita, L. 1998. Kansainväliset tilinpäätökset –kuka määrää GAAPin paikan? *Tilintarkastus* 2, 157- 159.

Violet, W. J. 1983. The Development of International Accounting Standards: An Anthropological Perspective. *The International Journal of Accounting*, Vol. 19, No. 2, 1-12.

Wolk, H. I. & Heaston, P. H. 1992. Toward the Harmonisation of Accounting Standards: An Analytical Framework. *The International Journal of Accounting*, Vol. 27, No. 1, 95-111.

Zeff, S. A. 1993. *International Accounting Principles and Auditing Standards*. *The European Accounting Review* 2, 403-410.