

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

Taloustieteiden tiedekunta

**KANNANOTTOJA KANSAINVÄLISTEN
LASKENTASTANDARDIEN TARPEELLISUUDESTA
PIENILLE JA KESKISUURILLE YRITYKSILLE**

Laskentatoimi,
Pro gradu -tutkielma
Lokakuu 2006

Laatija: Sanna Kaukua

Ohjaaja: Professori Jukka Pellinen

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO TALOUSTIETEIDEN TIEDEKUNTA

Tekijä	
Kaukua, Sanna	
Työn nimi	
Kannanottoja kansainvälisten laskentastandardien tarpeellisuudesta pienille ja keskisuurille yrityksille	
Oppiaine	Työn laji
Laskentatoimi	Pro gradu -tutkielma
Aika	Sivumäärä
Lokakuu 2006	83, liitteet 3 kpl
Tiivistelmä – Abstract	
<p>Kansainvälinen laskentatoimi on pörssiyritysten osalta arkipäivää kansainvälisten IAS/IFRS-standardien käyttöönoton myötä. Pienet ja keskisuuret yritykset tekevät useimmiten tilinpäätöksensä kansalliseen lainsäädäntöön perustuen. IASB on aloittanut projektin kansainvälisten standardien kehittämiseksi myös näiden yritysten tarpeisiin.</p> <p>Tutkimus käsittelee IASB:n kehittämisprojektia kansainvälisten laskentastandardien luomiseksi pienille ja keskisuurille yrityksille. Tutkimusaineiston muodostaa IASB:n julkaisemaan keskustelupaperiin tulleet vastaukset. Vastauksia tuli määräaikaan mennessä 120, joista tässä tutkimuksessa on huomioitu 119. Yksi vastaus on suljettu tutkimuksen ulkopuolelle, koska vastaaja ei ota kantaa esitettyihin kysymyksiin. Tutkimus kohdistuu keskustelupaperin kahdeksasta aiheesta ensimmäiseen, joka käsittelee IFRS-standardiston sopivuutta kaikille yrityksille, erillisten pk-standardien tarpeellisuutta sekä mahdollisten pk-standardien sopivuutta listatuille yrityksille.</p> <p>Vastaukset on jaoteltu ryhmiin vastaajan edustaman tahon (esim. tilintarkastajat, yliopistot) mukaan sekä vastaajan maan laskentatoimen periaatteiden perusteella. Tutkimuksessa on asetettu kaksi hypoteesia, joiden pitävyyttä testataan aineiston valossa. Ensimmäinen hypoteesi on, että kansallisia tahoja edustavat vastaajat eivät katso kansainvälisten laskentastandardien olevan tarpeellisia pk-yrityksille. Toisena hypoteesina on, että kansainvälisiä tahoja edustavat vastaajat haluavat kansainväliset laskentastandardit myös pk-yrityksille.</p> <p>Tutkimuksessa kävi ilmi, että suurin osa vastaajista kannatti erillisten kansainvälisten pk-standardien kehittämistä. Tämän aineiston valossa ensimmäinen hypoteesi ei pitänyt paikkaansa. Tutkimusaineisto sen sijaan tuki toista hypoteesia. Tutkimuksen tulosten perusteella kansainväliset laskentastandardit koetaan tarpeellisiksi myös pienille ja keskisuurille yrityksille.</p>	
Asiasanat	
kansainvälinen laskentatoimi, pk-yritys, IFRS, IASB, standardit	
Säilytyspaikka	
Jyväskylän yliopisto / Taloustieteiden tiedekunta	

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	1
1.1 LASKENTATOIMEN SÄÄNTELY	1
1.2 TUTKIMUKSEN TARVE, TARKOITUS JA AINEISTON KÄSITTELYMENETELMÄ	3
1.3 HYPOTEESIT	4
1.4 TUTKIMUKSEN RAKENNE	4
2 KANSAINVÄLINEN LASKENTATOIMI	5
2.1 EROJA SELITTÄVIÄ TEKIJÖITÄ.....	5
2.1.1 Kulttuuri.....	6
2.1.2 Lakijärjestelmä	8
2.1.3 Rahoittajat	9
2.1.4 Verotus.....	10
2.1.5 Ammattimaisuus/Ammatillisuus.....	11
2.1.6 Inflaatio.....	12
2.1.7 Teoria.....	12
2.1.8 Onnettomuudet ja ulkoiset vaikutukset.....	13
2.1.9 Muut.....	13
2.2 KANSAINVÄLINEN LUOKITTELU.....	14
2.2.1 Laskentatoimen luokittelu	14
2.2.2 Luokittelu ulkoisin (extrinsic) perustein.....	15
2.2.3 Luokittelu sisäisin (intrinsic) perustein 1970–1980-luvulla	18
2.2.4 Nobesin luokittelun kehittäminen.....	22
2.3 HARMONISOINTI JA STANDARDISOINTI	23
2.3.1 Harmonisoinnin etuja	24
2.3.2 Harmonisoinnin esteitä ja haittoja.....	25
2.3.3 Instituutiot ja harmonisointi.....	27
3 STANDARDIEN KEHITTÄMISPROJEKTI, IASB	33
3.1 MIKSI PK-YRITYKSILLE TARVITAAN KANSAINVÄLISIÄ STANDARDEJA?	33
3.2 STANDARDIEN KEHITYSTYÖ KESÄKUUHUN 2004 SAAKKA.....	34
3.3 KESKUSTELUPAPERI – PRELIMINARY VIEWS ON ACCOUNTING STANDARDS FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES.....	35
3.3.1 Ensimmäinen aihe.....	35
3.3.2 Toinen aihe	36
3.3.3 Kolmas aihe	36
3.3.4 Neljäs aihe	38
3.3.5 Viides aihe.....	38
3.3.6 Kuudes aihe.....	38
3.3.7 Seitsemäs aihe.....	39
3.3.8 Kahdeksas aihe	39
4 TULOKSET	41
4.1 TARKENNETTU TUTKIMUSASETELMA	41
4.2 TULOSTEN KÄSITTELY VASTAAJARYHMITÄIN	41
4.2.1 Kansalliset standardien asettajat.....	42
4.2.2 Yliopistot.....	47
4.2.3 Valtiolliset tahot.....	49
4.2.4 Kansalliset järjestöt	51
4.2.5 Kansainväliset järjestöt	54
4.2.6 Tilintarkastajat.....	57
4.2.7 Tilintarkastajien järjestöt.....	60
4.3 TULOSTEN KÄSITTELY ALUEITTAIN	63
4.3.1 UK-vaikutteiset	64

4.3.2 US-vaikutteiset	65
4.3.3 Alankomaiden malli	66
4.3.4 Sääntöperusteinen malli.....	67
4.3.5 Suunnitelmaperusteinen malli.....	68
4.3.6 Säädosperusteinen malli	70
4.3.7 Kansantaloudellisen kontrollin malli.....	71
4.3.8 Monikansalliset vastaajat	72
4.4 YHTEENVETO TULOISTA	73
4.5 HYPOTEESIEN PITÄVYYS.....	74
5 LOPUKSI.....	76
5.1 IASB:N PK-STANDARDIPROJEKTIN VAIHEITA KESKUSTELUPAPERIN JÄLKEEN	76
5.2 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	78
LÄHTEET.....	82
LIITTEET	

1 JOHDANTO

Vuoden 2005 alusta lähtien kaikkien Euroopan Unionin alueella rekisteröityjen, julkisesti noteerattujen yritysten on laadittava tilinpäätöksensä kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin (IAS/IFRS) perustuen. Euroopan alueella tämän on arvioitu koskevan noin 7000 yritystä. Kuitenkin suurin osa yrityksistä on muita kuin julkisesti noteerattuja ja ne laativat tilinpäätöksensä edelleenkin kansallisten normien mukaisesti. Nämä yritykset ovat usein pieniä tai keskisuuria yrityksiä. (Räty 2002.) International Accounting Standards Board (IASB) on aloittanut toimenpiteet kansainvälisten standardien luomiseksi myös näille yrityksille.

1.1 Laskentatoimen sääntely

Hendriksenin ja van Bredan (1991, 246–248) mukaan sääntelyn klassinen perustelu on markkinoiden jonkinlainen hajoaminen. Laskentatoimen sääntelyä pidetään välttämättömänä, koska markkinoiden ajatellaan epäonnistuneen optimaalisen tiedon tuottamisessa. Sääntelyä perustellaankin julkisen edun suojelemisella. Toinen argumentti sääntelylle on vertailtavuus. Kun tilinpäätökset tehdään samoin periaattein, ne ovat vertailukelpoisia keskenään. Yhtenäisyyden ajatellaan myös lisäävän tilinpäätösten luotettavuutta.

Taloutta säännellään Hendriksenin ja van Bredan mukaan usein kriisin seurauksena. Yhdysvalloissa sääntely on saanut alkunsa vuoden 1929 osakemarkkinoiden romahduksesta. Se, että sääntely on taloudellisen katastrofin seurausta, vaikuttaa sääntelyyn. Hendriksen ja van Breda kuvaavat Amerikan laskentatoimintaa suuren laman lapseksi. Esimerkiksi brittiläinen laskentatoimen sääntely alkoi erilaisella aikakaudella ja on paljon sallivampi. (Hendriksen & van Breda 1991, 249–250.)

Laskentatoimen standardoinnissa on huomioitava, että tilinpäätöstiedot eivät ole ainoa taloudellisen tiedon lähde. Laskentapolitiikka ei saisi olla vain kirjaamisperiaatteiden, paljastamis säännösten ja esittämisen muodon sääntelyä, koska taloudelliset ja sosiaaliset seuraukset ovat yhteydessä vaihtoehtoisiiin päätöksiin. Laskentapolitiikassa on huomioitava myös tilinpäätöstietojen kustannukset ja hyödyt – sekä suorat että epäsuorat. Kolmanneksi standardoinnissa on

huomioitava, että se ei saa rajoittua tiettyihin ryhmiin ja heidän etuihin muiden kustannuksella. On muistettava, että kansallisessa laskentapolitiikassa on huomioitava laajempi sosiaalinen hyvinvointi. (Hendriksen & van Breda 1991, 251.)

Pekka Pirinen (1996, 192) on tutkinut väitöskirjassaan laskentatoimen sääntelyä ja keskittynyt Suomen vuoden 1992 kirjanpitolainsäädännön uudistukseen. Taloudellinen ja poliittinen kehitys ennen muutosta ja sen aikana vaikuttavat selvästi sääntelyprosessin etenemiseen. Pirisen tutkimus tukee Hendriksenin ja van Bredan käsitystä siitä, että laskentatoimen sääntely johtuu usein muutoksista yhteiskunnassa ja jopa kriiseistä.

Pirinen (1996, 42–43) tutki laskentatoimen sääntelyä sidosryhmäajattelun näkökulmasta. Yleisellä tasolla Pirinen erottaa suomalaisessa yhteiskunnassa seitsemän erillistä sektoria, joista kuudella on yhteys kirjanpitolainsäädännön uudistukseen. Ulkoisen laskentatoimen ja raportoinnin sidosryhmät voidaan jakaa kolmeen ryhmään: laskentatiedon käyttäjiin ja tuottajiin sekä määräysten tekijöihin. Tutkimusten mukaan yleisesti huomioidaan seuraavat ryhmät: pääomasijoittajat, luotonantajat, johto, työntekijät, analyytikot, liiketoimintakontaktit, valtio, ”suuri yleisö”.

Suomen vuoden 1992 kirjanpitolainsäädännön uudistuksessa määräysten tekijät ja laskentatiedon tuottajat hallitsivat prosessia. Tilinpäätöstietojen käyttäjien asemaa korostettiin, mutta kuitenkin heidän mielipiteitään ei huomioitu prosessin edetessä. Projektin tiimoilta järjestetyissä seminaareissa useat tahot kannattivat selvitystä siitä, mihin tarkoituksiin eri sidosryhmät käyttävät tietoja. Selvitystyön perusteella tehtäisiin muutoksia oikeaan suuntaan. Projektin edetessä tarpeita ei kuitenkaan ole huomioitu. (Pirinen 1996, 52–53.)

Tutkimuksissa on osoitettu, että käyttäjien tarpeiden korostaminen vaikuttaa olevan enemmän retorista. Standardien asettajien taholta ei ole juurikaan tullut empiiristä näyttöä siitä, miten hyvin vaaditut tiedot todella vastaa käyttäjien tarpeisiin. Vaikka käyttäjien tarpeiden tärkeyttä korostetaan erityisesti angloamerikkalaisessa laskentatoimessa, ei ole itsestään selvää, että tarpeet huomioidaan standardeja luotaessa. (Pirinen 1996, 56–58.)

1.2 Tutkimuksen tarve, tarkoitus ja aineiston käsittelymenetelmä

Kansainvälisten laskentastandardien luonti pienille ja keskisuurille yrityksille on uusi asia. Näin ollen aiheesta ei ole aikaisempaa tutkimusta. Standardien kehittämistyö on parhaillaan menossa, joten aihe on hyvin ajankohtainen. On tärkeää selvittää, miksi standardeja ylipäänsä pitäisi kehittää myös julkisesti noteeraamattomille yrityksille. Minkä takia tällaisten yritysten tulisi olla kansainvälisesti vertailukelpoisia?

IASB on julkaissut keskustelupaperin kesäkuussa 2004 pk-standardien kehittämistä koskien. Keskustelupaperiin tuli kaikkiaan 120 vastausta, joista tässä tutkimuksessa on huomioitu 119. Yksi vastaus on suljettu tutkimuksen ulkopuolelle, koska vastaaja ei ottanut kantaa IASB:n esittämiin kysymyksiin vaan keskittyi lähinnä kuvaamaan oman maansa laskentaperiaatteita.

Keskustelupaperissa IASB pyysi vastaajilta kommentteja kahdeksaan aiheeseen. Tämä tutkimus on rajattu käsittelemään vain keskustelupaperin ensimmäiseen aiheeseen tulleita vastauksia. Ensimmäisen aiheen kysymykset olivat: onko täydellinen IFRS sopiva kaikille yrityksille; pitäisikö IASB:n kehittää erilliset pk-standardit; tulisiko listatuille yrityksille sallia pk-standardien käyttö tilinpäätöksensä perustana. Aineistoa käsitellään sekä vastaajaryhmiin (esim. kansalliset standardien asettajat, tilintarkastajat) jaoteltuna että tilinpäätöskäytäntöjen perusteella ryhmiteltynä.

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, mitä mieltä vastanneet tahot ovat kansainvälisistä standardeista ja niiden tarpeellisuudesta pk-yrityksille. Vastaajat on jaoteltu ryhmiin, jotta voidaan selvittää, eroavatko vastaukset vastaajan tyyppin ja edustaman maan laskentaperiaatteiden perusteella toisistaan.

Keskustelupaperia kommentoineiden tahojen vastaukset on jaettu kolmeen luokkaan: samaa mieltä, eri mieltä sekä muut. Osa vastaajista oli vastannut IASB:n esittämiin kysymyksiin yhdellä sanalla, kun taas osa oli perustellut laajastikin kantaansa. Mikäli vastausta ei ole voinut selkeästi tulkita samaa tai eri mieltä IASB:n kanssa olevaksi, on se kategoriassa muut. Tulosten käsittelyn yhteydessä on paitsi esitetty vastaajien määrät kussakin mielipideluokassa, myös tuotu esille vastaajien perusteluja mielipiteelleen.

1.3 Hypoteesit

Tutkimuksessa on asetettu kaksi hypoteesia, joita testataan aineiston valossa.

Hypoteesi 1: Kansallisia tahoja edustavat vastaajat eivät katso kansainvälisten laskentastandardien olevan tarpeellisia pk-yrityksille.

Oletus perustuu siihen, että kansalliset standardit on luotu silmällä pitäen maan taloudellista, sosiaalista ja kulttuurista ilmapiiriä. Ne on laadittu vastaamaan käyttäjien tarpeisiin. Pk-yritykset eivät yleensä toimi kansainvälisillä markkinoilla listattujen yritysten tapaan eikä niiden vertailukelpoisuus maan rajojen yli ole tarpeen.

Hypoteesi 2: Kansainvälisiä tahoja edustavat vastaajat haluavat kansainväliset laskentastandardit myös pk-yrityksille.

Kansainvälinen vertailukelpoisuus on tärkeää kansainvälisille vastaajille. Täydellinen vertailukelpoisuus saavutetaan vain, kun laskentakäytännöt ovat samanlaisia kaikkialla. Täydellistä yhtenäisyyttä ei voida saavuttaa muutoin kuin standardoimalla laskentaperiaatteet.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Luku kaksi käsittelee kansainvälistä laskentatoimintaa. Luvussa kerrotaan kansainvälisen laskentatoimen eroja selittävästä asioista, laskentatoimen luokittelusta sekä harmonisoinnista ja standardisoinnista. Luvussa kolme käsitellään IASB:n projektia pk-standardien kehittämiseksi keskustelupaperin julkaisuajankohtaan saakka. Lisäksi esitellään keskustelupaperi aihe aiheelta.

Luku neljä käy läpi tutkimuksen tuloksia ensin vastaajaryhmittäin ja sitten laskentatoimen luokitteluun perustuen. Luvussa viisi käydään ensin läpi IASB:n kehitystyön tämän hetkinen tilanne (syksy 2006). Luvun lopuksi on yhteenveto tutkimuksesta sekä johtopäätöksiä.

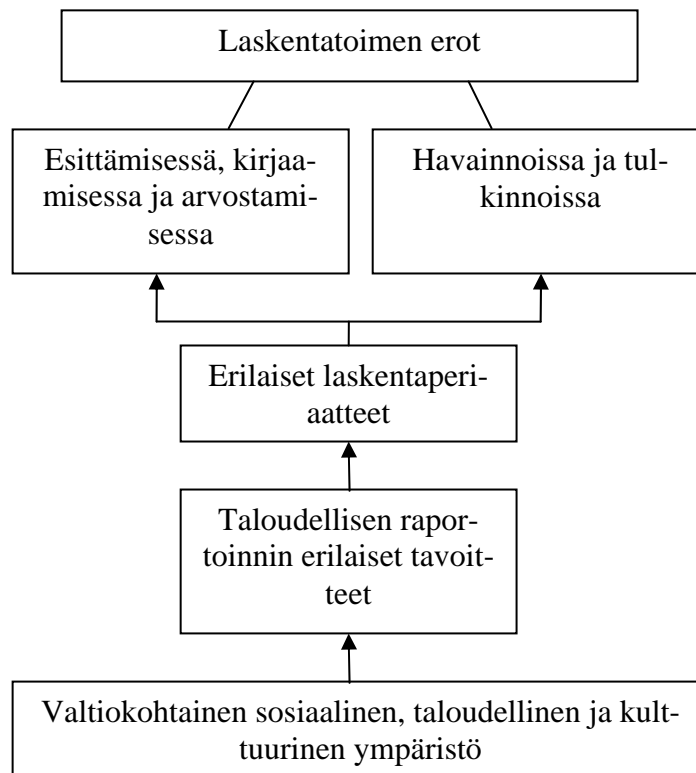
2 KANSAINVÄLINEN LASKENTATOIMI

Laskentatoimeen ja sen kehittymiseen vaikuttavat monet asiat. Elämme kansainvälisessä maailmassa eikä kansainvälistyminen voi olla vaikuttamatta myös laskentatoimeen. Viime vuosien aikana laskentatoimi on muuttunut melkoisesti, varsinkin suurten yritysten osalta. Pienten yritysten laskentakäytäntöihin kansainvälistyminen ei ole vielä vaikuttanut niin merkittävästi, mutta eivät nekään ole täysin välttyneet kansainvälistymisen tuomilta muutoksilta.

2.1 Eroja selittäviä tekijöitä

Eri maiden laskentakäytännöt poikkeavat toisistaan. Kuten kuvioista 1 käy ilmi, erot laskentakäytännöissä johtuvat maiden erilaisesta sosiaalisesta, taloudellisesta sekä kulttuuriympäristöstä. Nämä puolestaan asettavat erilaiset tavoitteet taloudelliselle raportoinnille, mikä vaikuttaa laskentaperiaatteisiin. Eroja on esittämistavassa, kirjaamis- ja arvostamisperiaatteissa sekä havainnoissa ja tulkinnoissa. (Haller & Walton 1998, 2.)

KUVIO 1 Syyt laskentatoimen eroavaisuuksiin. (Haller & Walton 1998, 2).



2.1.1 Kulttuuri

Laskentatoimen periaatteisiin vaikuttavat siis vahvasti valtion kulttuuri ja ulkopuolinen ympäristö. Valtion kulttuurin ajatellaan käsittävän useimmat niistä perusarvoista, joita ihmisellä on. Kulttuuri vaikuttaa siihen, millaiseksi ihmiset haluavat yhteiskuntansa rakennettavan ja toisaalta, miten he ovat vuorovaikutuksessa sen perustusten, kuten laskentatoimen, kanssa. (Nobes & Parker 2004, 17.)

Hofstede (1984) on tutkinut kulttuurien välisiä eroja ja määritellyt neljä kulttuurin perusdimensiota (Nobes & Parker 2004, 18):

1. individualismi vs. kollektivismi. Individualismi perustuu löyhään sosiaaliseen verkkoon yhteiskunnassa. Yksilöt huolehtivat itsestään ja lähimmistä perheenjäsenistään. Tämän ulottuvuuden peruslähtökohta on ihmisten riippuvaisuus yhteiskunnasta.

2. suuri vs. pieni valtaetäisyys. Valtaetäisyydellä tarkoitetaan sitä, missä määrin yhteiskunnan jäsenet hyväksyvät sen, että valta instituutioissa ja organisaatioissa jaetaan epätasaisesti. Yhteiskunnissa, joissa on suuri valtaetäisyys, ihmiset hyväksyvät hierarkkisen järjestyksen, jossa jokaisella jäsenellä on paikka ilman lisäperusteluja. Peruslähtökohtana on, miten yhteiskunta käsittelee ihmisten välistä eriarvoisuutta, mikäli sellaista ilmenee.
3. vahva vs. heikko epävarmuuden välttäminen. Epävarmuuden välttämällä tarkoitetaan sitä, missä määrin yhteiskunnan jäsenet sietävät epävarmuutta ja ristiriitaisuutta. Yhteiskunnassa, jossa vallitsee vahva epävarmuuden välttämisen aste, ylläpidetään tiukkoja käyttäytymiskoodeja eikä siedetä poikkeavasti käyttäytyviä ihmisiä. Heikon epävarmuuden välttämisen yhteiskunnassa on rennompi ilmapiiri, jossa käytäntö merkitsee periaatteita enemmän ja poikkeavat on helpommin hyväksyttävissä. Peruslähtökohta on, miten yhteiskunta reagoi ajan kulumiseen ja siihen, että tulevaisuus on tuntematon: yrittääkö yhteiskunta kontrolloida tulevaisuutta vai antaa sen tulla omia aikojaan.
4. maskuliinisuus vs. feminiinisyys. Maskuliinisessa yhteiskunnassa arvostetaan saavutuksia, sankaruutta, itsevarmuutta sekä materiaalista menestymistä. Feminiinisessä yhteiskunnassa puolestaan arvostetaan suhteita, vaatimattomuutta, heikoista välittämistä sekä elämänlaatua.

Gray (1988) puolestaan käytti näitä kulttuurieroja selittäessään kansainvälisiä eroja laskenta-henkilöiden käyttäytymisessä ja laskentatoimen käytännöissä. Gray onkin vastaavasti kehittänyt seuraavat parit, jotka selittävät eroja laskenta-ajattelussa:

1. ammattimaisuus vs. lakimääräinen kontrolli. Ammattimaisen laskentaelimen päätösten ja ammattimaisen itsesääntelyn säilyttäminen vastakohtana ohjailevien lakisäännösten ja hallituksen kontrollin noudattamiselle.
2. yhtenäisyys vs. joustavuus. Yhtenäisten laskentakäytäntöjen noudattaminen yritysten välillä ja periaatteiden johdonmukainen käyttö vuodesta toiseen vastakohtana yksittäisten yritysten olosuhteiden mukaiselle joustavuudelle.

3. konservatismi vs. optimismi. Varovaisuuden periaatteen noudattaminen tulevaisuuden tapahtumien epävarmuuden arvioinnissa vastakohtana optimistisemmalle, välinpitämättömämmälle riskinottoperiaatteelle.
4. salassapito vs. läpinäkyvyys. Luottamuksellisuus ja tiedon paljastamisen rajoittaminen vain siihen liiketoimintaan, joka on yhteydessä johtamiseen ja rahoitukseen vastakohtana läpinäkyvämmän, avoimen ja julkisen tilivelvollisuuden periaatteelle.

Nobesin ja Parkerin (2004, 19) mukaan kulttuurin vaikutus taloudelliseen raportointiin on kuitenkin heikko ja epäsuora. Kulttuuria enemmän taloudelliseen raportointiin suoraan vaikuttavat esimerkiksi lakijärjestelmä, yritysrahoitus ja verojärjestelmä. Nämä liittyvät kulttuuriinkin, mutta niillä voidaan suoraan selittää taloudellista raportointia ja laskentatoimen ammattikuntaa, joka valtiossa on. On huomattava, että toisten valtioiden vaikutus on merkittävä esimerkiksi entisiin siirtomaihin. Näiden maiden laskentatoimea tutkittaessa on syytä huomioida siirtomaatausta, joka vaikuttaa merkittävämmiin laskentatoimeen kuin muut tekijät.

2.1.2 Lakijärjestelmä

Eri valtioiden lakijärjestelmät poikkeavat toisistaan. Joissakin maissa on rajallinen määrä lainsäädäntöä, jota tulkitaan oikeudessa. Oikeustapauksia on paljon ja ne ovatkin täydennystä säädetyille laille. Tällainen järjestelmä tarjoaa vastauksen täsmällisiin tapauksiin, mutta ei muodosta yleistä sääntöä tulevaisuutta ajatellen. Järjestelmä on lähtöisin Englannista, mutta samanlaista lainsäädäntöä on havaittavissa myös niissä maissa, joihin Englannin vaikutus on ollut huomattava. Vaikutukset on havaittavissa myös kauppalaissa, joka ei perinteisesti määrää yritysten toiminnasta eikä tilinpäätösten laatimisesta. Laskentatoimi ei olekaan riippuvainen laista vaan laskentahenkilöiden itsensä kehittämistä säännöistä, jotka kirjataan suosituksiksi tai standardeiksi. (Nobes & Parker 2004, 20.)

Toisissa valtioissa laki perustuu Rooman lakiin, jossa säännöt nivoutuvat oikeellisuuteen ja moraalisuuteen ja niistä tulee osa doktriinia. Tällä on tärkeä vaikutus siihen, että yhtiölaki ja kaupalliset koodit täytyy vakiinnuttaa laskentatoimeen ja taloudelliseen raportointiin. Nämä erilaiset lakijärjestelmät vaikuttavatkin valtioissa noudatettavaan laskentatoimen sääntelyyn. (Nobes & Parker 2004, 20.)

2.1.3 Rahoittajat

Liiketoiminnan organisointi ja omistajuustyypit vaihtelee maiden välillä. Joissakin valtioissa pankkien tarjoama pääoma on merkittävä, kun taas toisissa valtioissa on lähinnä yksityisiä sijoittajia rahoituksen lähteenä. Asialla on yhteyttä edellä mainitun lakijärjestelmän kanssa. Niissä valtioissa, joissa on käytössä ns. yleislakijärjestelmä, suojataan investoijia vahvemmin kuin roomalaisen lakijärjestelmän valtioissa. (Nobes & Parker 2004, 21.)

Zysman (1983) on luokitellut valtiot kolmeen luokkaan: pääomamarkkinajärjestelmä, luotto-perusteinen valtiollinen järjestelmä ja luotto-perusteinen institutionaalinen järjestelmä (Nobes & Parker 2004, 21–22).

Luotto-perusteisissa maissa myös listattujen yhtiöiden pääomistajat ovat pankkeja, valtiollisia sijoittajia tai perustajaperheitä. Yleensä tällaisissa valtioissa pankit tai valtio haluaa nimetä johtajat ja saada sitä kautta tietoa ja vaikuttaa päätöksiin. Tällainen omistusperusta aiheuttaa sen, että julkaistua tietoa ei välttämättä tarvita. Tilintarkastuksen rooli on myös vähäinen, sillä varsinaista ulkopuolisten omistajien suojelua ei tarvita. Yritysten raportit onkin suunnattu luotonantajille ja valtiolle verotusta ja taloudentarkkailua varten. Tämä ei edesauta joustavuutta, harkintaa, oikeudenmukaisuutta eikä kokeilua vaan johtaa tarkkuuteen, yhtenäisyyteen ja vakauteen. (Nobes & Parker 2004, 22–23.)

Niissä valtioissa, joissa osakkeenomistus on keskittynyt institutionaalisille sijoittajille, tilanne poikkeaa edellä kuvatusta. Vaikka institutionaalisilla sijoittajilla olisikin mahdollisuus saada yksityiskohtaisempaa tietoa verrattuna yleisesti julkaistavaan tietoon, tulisi näiden luoda painetta paljastamisen, tilintarkastuksen ja oikean tiedon saamiseksi. Valtioissa, joissa osakkeenomistus on levinnyt laajalle eikä varsinaisesti keskittynyt suurille omistajille, on sijoittajien vaikea ryhmittäytyä vaatimaan tietoja. Sen takia institutionaalisten sijoittajien olisi syytä vaatia avointa tiedottamista. (Nobes & Parker 2004, 22.)

Nobesin ja Parkerin (2004, 23–24) mukaan merkittävin kansainvälisten raportointierojen aiheuttaja on nimenomaan rahoittajien erilaisuus. Luotonantaja-omistajiin keskittyneissä valtioissa markkinat eivät vaadi tilintarkastettuja julkaistuja tilinpäätöksiä. Laskentatoimen tarve on vahvasti sidoksissa valtion tarpeeseen määrittää verotettava tulo. Verotus hallitsee laskentaperiaatteita ja sääntöjä. Tilanne on päinvastainen valtioissa, joissa osakkeenomistus on

ulkopuolella. Niissä laskentasäännöt pidetään erillään verotuksesta, mikä johtaa kahteen erillaiseen laskentasäännöstöön: erillinen yleinen taloudellinen raportointi ja erillinen laskelma verotusta varten.

2.1.4 Verotus

Verojärjestelmien luokitteluja voidaan tehdä monin eri perustein, joista vain osa on relevantteja taloudellisen raportoinnin kannalta. Merkittävää tässä yhteydessä on luokittelu sillä perusteella, missä määrin verotussäännökset vaikuttavat laskentatoimen mittaukseen. Valtioissa, joissa laskentasäännöt ovat erillään verotuksesta, voi aiheutua ongelmia laskennallisten verojen suhteen, johtuen verotuksen ja laskennan ajoituserosta. Laskennallisten verojen ongelma on aiheuttanut paljon kiistoja ja huomattavan määrän laskentastandardeja. Ongelmia ei juuri ole esiintynyt valtioissa, joissa verosäännökset ovat laskentasääntöjä. (Nobes & Parker 2004, 24.)

Ero vaikuttaa olennaisesti esimerkiksi poistoihin. Esimerkiksi Yhdistyneissä Kuningaskunnissa standardeissa olevat säännökset ovat hyvin yleisluonteisia ja niitä noudatetaan harvoin. Yleinen tapa ratkaisee valitun menetelmän mieluummin kuin eksaktit säännöt tai standardit. Niinpä poiston määrä verojen yhteydessä onkin erillinen tilinpäätöksen lukuihin nähden. Tämä voi aiheuttaa täydellisen subjektiivisuuden puutteen verovähennyksissä ja täydellisen harkinnan tilinpäätöspoiston määrässä. Vastakkainen tilanne on esimerkiksi Saksassa, jossa verosäännökset määrittelevät maksimipoistoasteen, joita tietyille varallisuuserille voidaan käyttää. Yleensä nämä maksimipoistoasteet perustuvat varan odotettuun käyttöikänsä. (Nobes & Parker 2004, 25.)

Esimerkkinä verotuksen ensisijaisuudesta laskentatoimen mittaukseen nähden voidaan pitää käyttöomaisuuden arvostamista Ranskassa. 1970-luvun inflatorisena aikana ja ennen sitä ranskalaiset yritykset saivat arvostaa varojaan uudelleen. Tämä olisi kuitenkin aiheuttanut ylimääräistä verotusta, koska uudelleenarvostuksen jälkeisen taseen loppusumma oli suurempi kuin edellisvuotisen taseen. Näin ollen uudelleenarvostusta ei käytetty, paitsi yritysten fuusiotilanteissa, jolloin uudelleenarvostaminen oli verovapaata. Uudelleenarvostaminen tehtiin kuitenkin pakolliseksi listatuille yrityksille, jotta taseet olisivat todenmukaisempia. Korotus kirjattiin jakokelvottomaan arvonkorotusrahastoon. Uudelleenarvostamisen vaikutus voittoon

ja veroon neutralisoidaan, koska poistettavat varat ja uudelleenarvostuksesta johtuvat ylimääräiset poistot kirjataan tulokseen ja uudelleenarvostusrahastoon. Muutos aikaisemmasta järjestelmästä, missä varoja ei arvostettu uudelleen, pakolliseen uudelleenarvostamiseen johtui muutoksista verosäännöissä. (Nobes & Parker 2004, 25–26.)

Verotuksen vaikutus näkyy vain yksittäisten yritysten tilinpäätöksissä, koska veroviranomaiset ovat kiinnostuneita vain niiden verotettavasta tuloksesta. Konsernitilinpäätöksiin kansalliset veroviranomaiset eivät puutu, joten kansainvälinen harmonisointi on helpottunut niiden osalta. (Nobes & Parker 2004, 26.)

2.1.5 Ammattimaisuus/Ammatillisuus

Laskenta-ammattilisuuden vahvuus, koko ja pätevyys on suurelta osin yhteydessä edellä mainittuihin asioihin. Yksityisten osakkeenomistajien ja julkisten yhtiöiden puute joissakin maissa johtaa siihen, että tilintarkastajia tarvitaan vähemmän kuin muualla. Ammatillisuuden luonne myös ruokkii laskentatoimen kehittämistä ja kehittämisen mahdollisuuksia. Italiassa on vuodesta 1980 lähtien vaadittu listatuille yrityksille laajennettu tilintarkastus samoin kuin Yhdistyneissä Kuningaskunnissa ja Yhdysvalloissa toimiville. Tämä oli aluksi mahdollista toteuttaa vain kansainvälisten tilintarkastusyriyten kautta. Tällaiset tekijät estävät kansainvälisen merkittävän ja syvän harmonisoinnin joissakin maissa. (Nobes & Parker 2004, 26–27.)

Laskenta-ammattilaisten järjestöjen lukumääräeroja eri maissa selittää osin se, että eri valtioissa järjestäytyminen tapahtuu eri perustein. Saksan Institut der Wirtschaftsprüfer järjestössä oli vuonna 2003 noin 11 000 jäsentä, mikä on todella vähän verrattuna esimerkiksi Yhdistyneiden Kuningaskuntien ja Irlannin yhteensä neljään tilintarkastajajärjestöön, joissa jäseniä oli yhteensä noin 247 000. Jäsenmääräeroja osittain selittäviä tekijöitä on löydettävissä neljä. Ensinnäkin Saksassa on erillinen veroammattilaisten järjestö, joka on suurempi kuin tilintarkastajajärjestö, kun taas Yhdistyneiden Kuningaskuntien veroammattilaiset ovat mukana tilintarkastajajärjestöjen jäsenistössä. Toisaalta Saksassa vain tilintarkastajan työtä käytännössä tekevät ovat jäsenenä Institutissa, kun taas vähintään puolet brittijäsenistöstä on kaupan, teollisuuden, hallinnon, koulutuksen tai muun alan ihmisiä. Kolmanneksi tilintarkastajaksi koulutautuminen kestää Saksassa kauemmin kuin Yhdistyneissä Kuningaskunnissa. Saksan tilintarkastajaopiskelijat olisivat brittiajattelun mukaan päteviä jäsenistöön, mitä he eivät saksalaisen

ajattelun mukaan ole. Neljänneksi Saksassa on perustettu toisen tason tilintarkastajajärjestö sellaisille tilintarkastajille, jotka tarkastavat vain yksityisiä yrityksiä. Näiden neljän erotekijän lisäksi voidaan lukumääräeron ajatella johtuvan tilintarkastettavien yritysten lukumääräeroista ja toisaalta oikea kuva -käsitteen erilaisesta muotoilusta. (Nobes & Parker 2004, 6, 27.)

2.1.6 Inflaatio

Laskentatoimen käytäntöihin vaikuttaa inflaation taso. Ilman viittausta inflaatioon ei ole mahdollista selittää laskentatoimen eroja maiden välillä, sillä se vaikuttaa eroihin huomattavasti. Useiden Etelä-Amerikan valtioiden laskentakäytäntöjen merkittävin piirre on yleisen hintatason oikaisumenetelmien käyttö. Menetelmän käyttö on perusteltua, koska inflaatio, joka voi olla satoja prosentteja vuodessa, korreloi merkittävästi erityisiin hinnanmuutoksiin. Käyttöä voidaan perustella myös hallituksen julkaisemien tavoitteellisten indeksien luonteella, laskentatoimen ja verotuksen yhteydellä ja hyvin koulutettujen ammattilaisten vähäisyydellä. (Nobes & Parker 2004, 28.)

2.1.7 Teoria

Joissakin tapauksissa laskentatoimen teoria on vahvasti vaikuttanut käytäntöön. Selvimmin tämä näkyy mikrotaloustapauksessa Alankomaissa. Laskentatoimen teoretikot ovat esittäneet, että tilinpäätösten käyttäjille annettaisiin totuudenmukaisin kuva yksittäisen yrityksen toiminnasta ja tilanteesta sallimalla laskentahenkilön tehdä arvioita laskentatoimen lukujen valinnassa ja esittämisessä. Erityisesti ehdotettiin, että jälleenhankintakustannus antaisi parhaan kuvan. Alankomaiden laki- ja verojärjestelmän löysyys ja ammattilaisten mikrotaloudellisten ideoiden vastaanottohalu ovat johtaneet nykyisten käytäntöjen moninaisuuteen. (Nobes & Parker 2004, 29.)

Muissa valtioissa teoriat ovat merkityksettömämpiä. Useimmissa Manner-Euroopan maissa ja Japanissa laskentatoimi on valtion palvelija, esimerkiksi veron keruuseen. Anglosaksisessa maailmassa teoria oli perinteisesti vähemmän tärkeä laskentatoimen käytännöissä, vaikka käsitteelliset puitteet ovat muuttaneet tätä. (Nobes & Parker 2004, 29.)

2.1.8 Onnettomuudet ja ulkoiset vaikutukset

Jotkin laskentatoimeen vaikuttavista asioista ovat epäsuoria ja vähäisiä, kuten yrityksen omistajuuden tyyppi. Toiset taas ovat suoria ja ulkoisia laskentatoimeen nähden, kuten lakikehitykset vastauksena taloudellisiin tai poliittisiin tapahtumiin. Talouden kriisi Yhdysvalloissa 1920–1930-luvulla tuotti Securities Exchange Actin, joka suuntasi laskentatoimen huomion pois aikaisemmasta tuoden laskentastandardeihin paljastamisvaatimukset ja valtion kontrollin. (Nobes & Parker 2004, 29.)

Merkittävin esimerkki ulkopuolisesta vaikutuksesta laskentatoimeen on International Accounting Standards Boardin standardien omaksuminen. Euroopan Unionissa näiden standardien käyttö on pakollista listattujen yhtiöiden konsernitilinpäätöksessä. Muutos tehtiin poliittisista ja taloudellisista syistä. (Nobes & Parker 2004, 30.)

2.1.9 Muut

Muita relevantteja erojen selittäjiä voivat olla esimerkiksi kieli, historia, maantiede, uskonto ja koulutus. Jotkut näistä ovat kuitenkin liian heikkoja selittäjiä. Historia yleisesti ottaen ei välttämättä ole relevantti vaan ennemminkin pääomamarkkinoiden historia tai lakijärjestelmän historia. (Nobes & Parker 2004, 30.)

Entisten siirtomaiden laskentajärjestelmät ovat usein samanlaisia kuin siirtomaaisännällä. Yleensä kulttuuritausta meneekin näissä tapauksissa muiden tekijöiden ohitse. Joissakin entisissä brittisiirtomaissa Afrikassa laskentajärjestelmä perustuu Yhdistyneiden Kuningaskuntien järjestelmään, vaikka niillä ei ole pääomamarkkinoita ollenkaan. Joissakin tapauksissa entinen siirtomaa perii lakijärjestelmän, pääomamarkkinat ja laskenta-ammattimaisuuden ja -järjestelmän, kuten esimerkiksi Uusi-Seelanti. Monissa Kansainyhteisön maissa brittivaikutus on pienentynyt ja muuttunut IASB:n myötä. (Nobes & Parker 2004, 30–31.)

2.2 Kansainvälinen luokittelu

Luokittelu on yksi tieteen perustyökaluista. Sen avulla asioiden kuvaamista ja analysointia voidaan parantaa. Luokittelun pitäisi paljastaa taustalla olevia rakenteita ja mahdollistaa jonkin asian ominaisuuksien ennustaminen johonkin luokkaan kuulumisen perusteella. Luokittelu tarjoaa myös käsityksen siitä, mitkä elementit ovat olleet olemassa, mitä tullaan ehkä havaitsemaan tulevaisuudessa tai mitä on jo olemassa ja odotetaan löydettävän. (Nobes & Parker 2004, 54.)

Luokittelussa on neljä välttämätöntä peruselementtiä. Ensinnäkin luokitteluominaisuuksissa tulee pitäytyä johdonmukaisesti eli kaikkien erottavien periaatteiden tulee pysyä samana luokittelun ajan. Erilaiset luokittelupäämäärät johtavat erilaisten luokitteluominaisuuksien käyttöön. Toiseksi, hyvä luokittelu sisältää riittävän määrän osajoukkoja, jotta kokonaisuus saadaan jaettua. Kolmanneksi, osajoukkojen tulee poiketa toisistaan siten, ettei yksikään luokiteltava asia voi sopia kuin yhteen osajoukkoon. Neljänneksi, hierarkkista järjestystä tulisi noudattaa. (Nobes & Parker 2004, 54–55.)

Luokitteluperusteita on useita. Yksinkertaisin luokittelumuoto on kahtiajako tai asteikko-luokittelu. Monimutkaisempia perusteita ovat esimerkiksi mitoitus tai systematisointi. Yhteiskuntatieteessä käytetään lähinnä moniulotteista skaalausta ja morfologista strukturointia. Moniulotteisessa skaalauksessa käytetään kahta tai useampaa ominaisuutta eri akseleilla, jotta löydettäisiin ryhmittymiä, joilla on samoja ominaisuuksia. Morfologinen strukturointi puolestaan yrittää muodostaa morfologian, joka listaa ominaisuudet tärkeiden erottavien tekijöiden perusteella. Näin voidaan selvemmin havaita, mitkä elementit ovat samanlaisia toistensa kanssa. (Nobes & Parker 2004, 55.)

2.2.1 Laskentatoimen luokittelu

Laskentajärjestelmiä voidaan luokitella ryhmiin yhtäläisyyksien ja eroavaisuuksien perusteella. Jos maan kaikki tai useimmat yritykset käyttävät samoja laskentaperiaatteita, voidaan ajatella, että maat voidaan luokitella laskentajärjestelmien perusteella. Kuitenkin jossakin maassa käytetty järjestelmä voi vaihtua vuosittain. (Nobes & Parker 2004, 56.)

Järjestelmiä halutaan luokitella, koska luokittelemalla voidaan tehokkaasti kuvata ja verrata erilaisia järjestelmiä. Luokitseminen auttaa kartoittamaan maan kehittymistä siirryttäessä järjestelmästä toiseen ja toisaalta tarkkailemalla muita kansallisia järjestelmiä, jotka ympäröivät maata. Luokittelua käytetään terävöittämään kehittymistä ennemmin kuin pelkästään kuvaamaan miten asiat ovat ja miksi. Luokittelun pitäisi esimerkiksi avustaa loogisuuden ja vaikeuksien kohtaamisen tutkimusta harmonisoinnissa. Luokittelusta on apua myös kansainvälisesti toimivien kirjanpitäjien ja tilintarkastajien koulutuksessa. Kehitysmaat voivat paremmin ymmärtää taloudellisia raportteja ja toisaalta sitä, mikä sopisi parhaiten omiin järjestelmiin, tutkimalla morfologiaa ja sitä, mitkä muut maat käyttävät kyseisiä järjestelmiä. Mahdollisten tulevien ongelmien ennustaminen ja toimivien ratkaisujen löytäminen mahdollistuu muita ryhmään kuuluvia maita tarkkailemalla. (Nobes & Parker 2004, 56–57.)

2.2.2 Luokittelu ulkoisin (extrinsic) perustein

Muellerin luokittelu

1960-luvun lopulla Gerhard Mueller luokitteli laskentajärjestelmät neljään luokkaan. Muellerin mukaan maan laskentasäännöt ovat talouden, politiikan ja muiden järjestelmään vaikuttavien ympäristötekijöiden tuote. Tämä viittaa myös siihen, että muiden maiden säännöt eivät sovellu toiseen maahan vaan säännöt pitää sovittaa maan tarpeisiin. Näin ollen Mueller samalla esitti epäilyksensä harmonisoinnin mahdollisuudesta ja käyttökelpoisuudesta. Muellerin neljä luokkaa ovat: laskentatoimi makrotaloudellisessa ympäristössä, mikrotaloudellinen näkökulma, laskentatoimi itsenäisenä tieteenalana sekä yhtäläinen laskentatoimi. (Nobes 1984, 40.)

Makrotaloudellisen ympäristön laskentatoimi on Muellerin mukaan kehittynyt kansallisen talouspolitiikan lisänä. Ulkoisessa laskentatoimessa painotetaan jalostusarvolaskelmaa (value added statement), rohkaistaan tulon tasaukseen ja odotetaan verrattavuutta verolaskennan kanssa. Lisäksi ulkoisen laskentatoimen oletetaan sisältävän yhteiskuntavastuun laskentatointa. Esimerkkinä maasta, jossa on käytössä makrotaloudellisen ympäristön laskentatoimi, mainitaan Ruotsi. (Nobes 1984, 41.)

Mikrotaloudellinen näkökulma kukoistaa markkinataloudellisessa ympäristössä, jossa talouden keskiössä ovat itsenäiset, yksityiset yritykset. Mikrotalouden vaikutus on saanut laskentatoimen yrittämään vaikuttaa talouteen mittaamisilla ja arvostuksilla. Tällä tarkoitetaan sitä, että laskentatoimen sääntöjen täytyy olla kehittyneitä, mutta joustavia. Muutokset, kuten jälleenhankintakustannusten laskentatoimi, vaikuttavat helpoiten tällaisiin järjestelmiin. Esimerkkinä järjestelmän käyttäjämaasta mainitaan Alankomaat. (Nobes 1984, 41.)

Kolmantena luokkana Mueller esittää laskentatoimen itsenäisenä tieteenalana. Tällaiset järjestelmät ovat kehittyneet itsenäisesti valtiosta tai laskentatoimen teorioista. Laskentatoimi on kehittynyt liiketoiminnassa. Kun ongelmia on ilmennyt, niihin on kehitetty toimiva ratkaisu. Teorioiden puoleen käännytään vain hätätapauksissa tai niitä käytetään jälkikäteen yrityksissä oikeuttaa käytännön ratkaisut. Tyypillisiä ilmauksia on esimerkiksi ”yleisesti hyväksytyt laskentatoimen periaatteet”. Esimerkkeinä Mueller on käyttänyt Yhdistyneiden Kuningaskuntien ja Yhdysvaltojen järjestelmiä. (Nobes 1984, 41.)

Muellerin luokittelun neljäntenä luokkana on yhtenäinen laskentatoimi. Tällaiset järjestelmät ovat kehittyneet siellä, missä valtiot ovat käyttäneet laskentatointia osana liiketoiminnan hallinnollista kontrollointia. Laskentatointia voidaan käyttää suorituksen mittaamiseen, varojen kohdistamiseen, teollisuuden ja resurssien koon arvioimiseen, hintojen tarkkailuun, verojen keräämiseen, liiketoimintasektorien ohjaamiseen jne. Järjestelmään kuuluu määritelmien, mittaamisen ja esittämisen standardisointi. Esimerkkinä Mueller on käyttänyt Ranskaa. (Nobes 1984, 41–42.)

Mueller ei luokitellut suoraan ulkoisia raportointijärjestelmiä käytännön erojen perusteella vaan epäsuorasti sillä perusteella, kuinka paljon taloudelliset, hallinnolliset ja liiketoiminnalliset tekijät ovat vaikuttaneet tietyn järjestelmän kehittymiseen. Muellerin luokittelussa on muutamia ongelmia. Luokittelun käyttökelpoisuutta heikentää se, että luokkia on vain neljä ja hierarkkista järjestystä ei ole. Yhdessä luokassa Alankomaat on ainoa eikä luokittelusta käy ilmi, onko sen laskentatoimi lähempänä anglosaksista laskentatointia kuin ruotsalaista laskentatointia. Luokittelusta ei myöskään käy ilmi, että Saksan laskentatoimessa on piirteitä sekä makrotaloudellisesta että yhtenäisestä laskentatoimesta. Kommunismista laskentatoimi puolestaan jää kokonaan luokittelun ulkopuolelle, mikä voi olla tietoista, jos luokittelu käsittelee julkaistuja taloudellisia raportteja. (Nobes 1984, 42.)

Muellerin luokittelun vahvuutena on pidetty sen pioneeriluonnetta ja sitä, että se huomioi laskentajärjestelmien kehittymisen ja puitteet. Näin ollen luokittelu ei perustu väärin, pintapuolisiin samanlaisuuksiin. (Nobes 1984, 42.) Muellerin luokittelu on kuitenkin ajan saatossa vanhentunut ja sillä onkin enää lähinnä historiallista arvoa (Nobes & Parker 2004, 57–59).

Vaikutuspiirien mukainen luokittelu

Luokitteluja on myös tehty vaikutuspiirien perusteella. Seidler (1967) on esittänyt luokittelussaan kolme ryhmää: brittiläinen, amerikkalainen ja mannereurooppalainen. AAA:n (American Accounting Association) komitea on tehnyt laskentajärjestelmien luokituksen viiteen eri ryhmään vaikutuspiirien perusteella. AAA:n ryhmät ovat brittiläinen, ranskalais-espanjalais-portugalilainen, saksalais-hollantilainen, yhdysvaltalainen sekä kommunistinen. Luokittelu on käyttökelpoisin kehitysmaiden yhteydessä, koska muiden vaikutus niiden kulttuuriin on huomattava. (Nobes 1984, 45.)

Nämä luokitteluperusteet eivät ole välttämättä käyttökelpoisia yleisinä luokitteluperusteina, koska luokkia ei ole järjestetty hierarkkisesti eikä esimerkiksi yhtenäisyyttä brittiläisen ja yhdysvaltalaisen laskentatoimen välillä huomioida (Nobes & Parker 2004, 60).

Sääntelytyyliperusteinen luokittelu

Sääntely voi tapahtua markkinoiden, valtion tai yhteisön kautta. Jos prosessi on markkina-voimien varassa, jokainen yritys valitsee omat sääntönsä, joihin vaikuttaa vain pääomamarkkinoilta tuleva paine. Tällaista sääntelemätöntä taloutta on jossain määrin ollut 1800-luvun Britanniassa ja toisaalta ennen SEC:n perustamista Yhdysvalloissa, missä jotkut yritykset julkaisivat laskentatietoa ja olivat näin tilintarkastuksen kohteena. Toisena ääripäänä on valtion käsissä oleva sääntely. Valtio päättää, mitä käytäntöä seurataan ja valvoo lain nojalla toimintaa. Kolmas tapaus on sääntöjen syntyminen yhteisön omaehtoisen solidaarisuuden kautta. (Nobes & Parker 2004, 60.)

Näiden kolmen ääripään lisäksi Puxty, Willmott, Cooper ja Lowe (1987) erottivat termit liberalismi, yhdistysperusteisuus (associationism), korporativismi ja legalismi. Markkinaperusteisuus ja valtioperusteinen sääntely menevät yhteisön sääntelyn edelle. Puxtyn ym. määrittelemät neljä tapaa muodostavat jatkumon: yhtenä ääripäänä on liberalismi, jossa sääntely on yk-

sinomaan markkinavoimien varassa ja yritykset tarjoavat tietoa vain, jos sitä vaaditaan; toinen on legalismi, joka luottaa varauksettomaan valtion sääntöjen noudattamiseen. Laskentakäytäntöjen odotetaan noudattavan lakia, joka valtion täytäntöön panema. Näiden kahden ääripään välissä ovat yhdistysperusteisuus ja korporativismi, joissa molemmissa yhdistyy liberaalismi ja legalismi sekä vähäisessä määrin myös yhteisöllisyys. (Nobes & Parker 2004, 60–61.)

Yhdistysperusteisuudessa sääntely toteutetaan jäsenten etuja ajamaan kehitettyjen organisatioiden kautta. Jäsenet muodostavat osan yhteisöä, mutta eivät kuitenkaan edusta sitä kokonaan. Korporativismi turvautuu enemmän valtion hierarkkisen kontrollin periaatteisiin. Valtio ei ainoastaan myönnä lupaa organisoiduille eturyhmille, vaan sisällyttää ne omaan keskitettyyn, hierarkkiseen sääntelyjärjestelmään. Perusero korporativismin ja yhdistysperusteisuuden välillä on se, missä määrin valtio tukeutuu eturyhmiin saavuttaakseen julkisia päämääriä. (Nobes & Parker 2004, 61.)

Puxtyn ym. luokittelun mukaan Yhdysvalloissa on elementtejä legalismista ja yhdistysperusteisuudesta, joka on alempiarvoinen legalismiin nähden. Yhdistyneet Kuningaskunnat puolestaan on ensisijaisesti yhdistysperusteinen. Saksassa legalismi on vallitseva ja Ruotsissa korporativismi. (Nobes & Parker 2004, 61.)

2.2.3 Luokittelu sisäisin (intrinsic) perustein 1970–1980-luvuilla

Luokittelu ryhmittelyä käyttäen

Da Costa, Bourgeois ja Lawson (1978) tekivät suoraan laskentajärjestelmiin perustuvan luokituksen Price Waterhousen tutkimusta käyttäen. Ryhmittelyn tuloksena syntyi kaksi ryhmää, joista ensimmäiseen kuuluivat Yhdistyneet Kuningaskunnat ja yhdeksän entistä brittiläiseen imperiumiin kuuluvaa maata. Toiseen ryhmään kuuluivat Yhdysvallat, Ranska, Saksa, Etelä-Amerikan maat ja muut lukuun ottamatta Alankomaita ja Kanadaa, joiden sanottiin olevan luokittelukelvottomia. (Nobes & Parker 2004, 62.)

Da Costa ym. (1978) käyttivät luokitteluperusteinaan seitsemää tekijää, joiden he sanoivat muodostavan laskentakäytäntöjen perustan. Nuo tekijät olivat: taloudellisen paljastamisen aste, osakeyhtiölain vaikutus laskentakäytäntöön, tulon mittaamisen merkitys, konservatismiin

vahvuus, verolakien vaikutus, ympäristön inflaation vaikutus sekä suuntautuminen pääoma-markkinoiden käyttäjille. (Nobes 1984, 50–51.)

Nobes (1984) arvostelee Da Costan ym. luokittelua. Hänen mielestään ei ole mielekästä, että Yhdysvallat ja Saksa ovat samassa luokassa, kun taas Kanadaa ei voitu luokitella ollenkaan. Nobesin mielestä tutkimuksen tiedoissa tai metodologiassa on jokin asia epäonnistunut. Tutkimus onkin Nobesin mukaan pioneerityö ja sen takia kiinnostava, mutta se on erinomainen esimerkki siitä, että luokitteluun liittyy paljon ongelmia.

Frank (1979) on samoja tietoja ja samanlaista analyysiä käyttäen tehnyt loogisemman luokittelun. Tutkimusta on laajennettu Nairin ja Frankin tutkimuksessa vuodelta 1980. Siinä käytettiin Price Waterhousen vuosien 1973 ja 1975 tutkimuksia ja taloudellisen raportoinnin ominaispiirteet jaettiin arvostamiseen perustuviin ja paljastamiseen perustuviin. Nobes ja Parker (2004, 62) pitävät tätä erottelua käyttökelpoisena, koska sillä on vaikutusta sellaisten maiden luokitteluun, joiden paljastamisvaatimukset ovat edistyneet. Esimerkkinä tällaisesta maasta Nobes ja Parker mainitsevat Saksan. Aiemmassa tutkimuksessaan Frank (1979) luokitteli Saksan Yhdysvaltojen ryhmään, mutta käyttäessään vain arvostamisominaisuuksia Nair ja Frank (1980) luokittelivat Saksan Manner-Euroopan ryhmään.

Nobes ja Parker (2004, 62–64) pitävät Nairin ja Frankin tuloksia uskottavina, vaikka luokittelussa ei olekaan hierarkiaa luokkien välillä. Heidän mielestään luokittelussa on kuitenkin kaksi merkittävää ongelmaa koskien aineistoa ja metodologiaa. Aineistoon liittyviä ongelmia on erotettu neljä: suoranaiset virheet, harhaanjohtavat vastaukset, tärkeiden kysymysten hukuttaminen triviaalien alle sekä Yhdysvaltojen ja Yhdistyneiden Kuningaskuntien erojen paisuttelu sillä perusteella, että maat ovat tuttuja tutkimuskysymysten kääntäjille. Yleinen ongelma on, että julkaisu sekoittaa säännöt ja käytännöt toisiinsa. Näin ollen Nobes ja Parker pitävät aineistoa sopimattomana luokitteluun.

Nairin ja Frankin (1980) tutkimuksen tarkoituksena on arvioida empiirisesti laskentatoimen kirjallisuudessa esitettyjen kansainvälisten luokittelujen validiteettia. Nobes ja Parker (2004, 64–65) pitävät tällaista empirismin versiota haastavana, koska se ei suoraan arvioi tiettyä hypoteettista luokittelua vaan luokittelee massa-aineistoa, joka on kerätty toisenlaiseen tarkoitukseen. Empiirisen luokittelun vaara on, että aineistoa pelkästään luokitellaan keskittyen

eroihin, jotka voivat olla hetkellisiä ja pinnallisia. Laskentakäytäntöjen evoluutioon ja erojen aiheuttajiin perustuvalla mallilla onkin ilmeinen tarve.

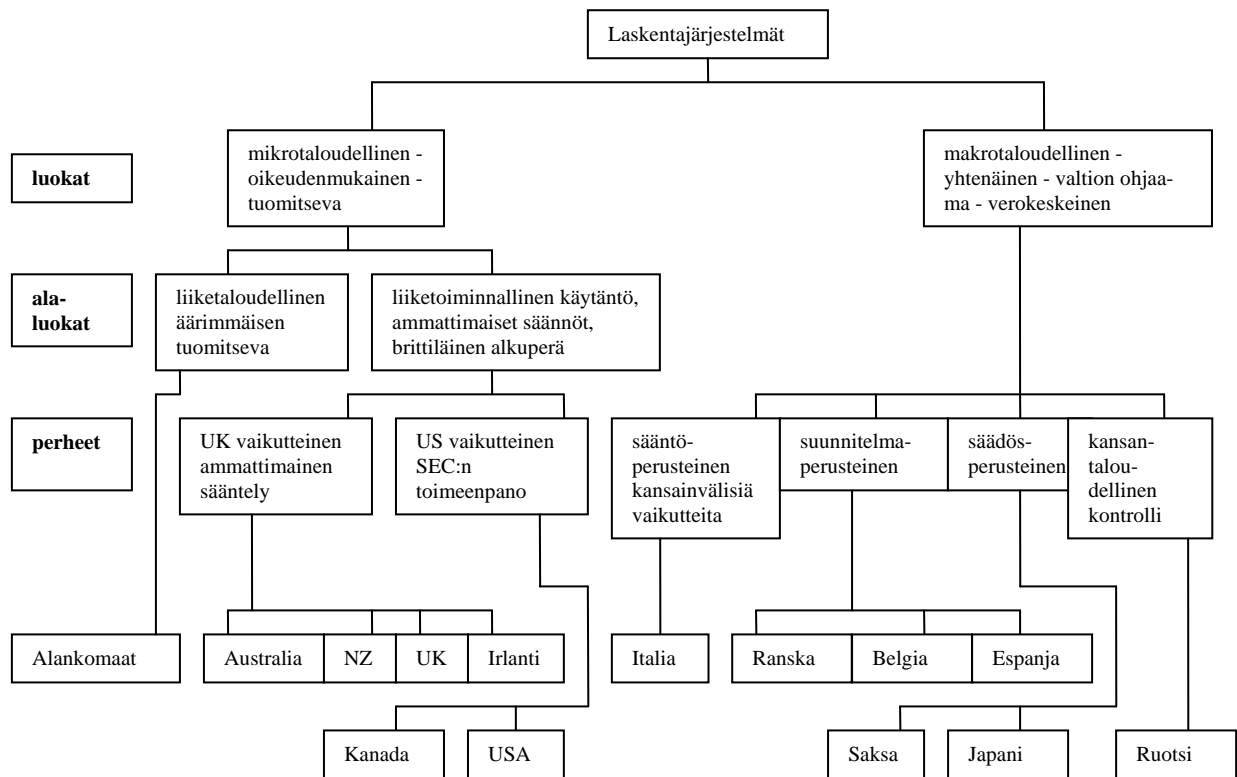
Luokittelu mallia ja uutta aineistoa käyttäen

Edellä mainittuja luokitteluja voidaan kritisoida, koska niistä puuttuu täsmällinen määritelmä siitä, mitä luokitellaan. Toiseksi niistä puuttuu myös malli, mihin tilastollisia tuloksia verrataan. Niissä ei myöskään ole hierarkiaa, joka lisäisi syvyyttä maiden välisten erojen merkittävyydelle. Tärkeiden piirteiden valintaa ei ole arvioitu. Nobes (1983) on omassa tutkimuksessaan yrittänyt ratkaista edellä mainittuja ongelmia. (Nobes & Parker 2004, 65.)

Nobes määritteli tutkimuksensa tarkoituksiksi maiden luokittelun niiden julkisten yritysten tilinpäätösraportointikäytäntöjen perusteella. Valitut maat olivat kehittyneestä läntisestä maailmasta ja raportointikäytännöt keskittyivät mittaamiseen ja arvostukseen. Luokittelu tehtiin vuonna 1980, jolloin EU-maat eivät vielä olleet säätäneet EU:n neljännessä direktiivistä osakeyhtiölaeissaan. Julkisten yritysten tilinpäätökset ovat yleisesti saatavilla ja niiden käytännöt ovat helpoimmin tutkittavissa. Sellaisten yritysten, joista ovat kiinnostuneita osakkeenomistajat, luotonantajat, tilintarkastusyrietykset, veroviranomaiset, johtajat ja harmonisointijärjestöt (esim. IASB), kansainväliset raportointierot kiinnostavat. Vain kehittyneissä valtioissa on paljon julkisia yrityksiä. Edellä mainittua Price Waterhousen aineistoa on kritisoitu siitä, että siinä ei otettu tätä tekijää huomioon. Nobes valitsi tutkimukseensa kirjaamis- ja arvostamiskäytännöt, koska ne ratkaisevat esimerkiksi voiton, pääoman, kokonaisvarallisuuden ja likviditeetin määrän. (Nobes & Parker 2004, 65–66.)

Nobesin hypoteettinen luokittelu, joka on esitetty kuviossa 2, perustui joihinkin arvostamiskäytäntöjen eroja selittäviin muuttujiin, kuten lain tai talouden vaikutuksen merkittävyyteen. Tutkimuksessa oli 14 maata, jotka kaikki olivat kehittyneitä kansakuntia. Kaikki maat olivat mukana myös Price Waterhousen tutkimuksissa. Aikaisemmat luokittelut sisälsivät erillisiä ryhmiä, mutta hierarkian puutteen vuoksi ryhmien väliset suhteelliset erot eivät käyneet ilmi.

KUVIO 2. Ehdotettu laskentajärjestelmien luokittelu joidenkin kehittyneiden länsimaiden osalta 1980 (Nobes & Parker 2004, 66)



Nobes pyrki löytämään sellaisia tekijöitä, jotka pitkällä tähtäimellä aiheuttavat olennaisia eroja maiden tilinpäätösraportointikäytäntöihin. Hän erotti yhdeksän tekijää, jotka toimivat kehittyneissä maissa, joilla on tietyt talouden ominaispiirteet. Jos mukana olisivat olleet myös kehitysmaat, olisi ollut välttämätöntä ottaa mukaan muitakin tekijöitä. Nobesin yhdeksän erottavaa tekijää olivat:

- listattujen yritysten julkaistujen raporttien käyttäjien tyyppi
- missä määrin lait ja standardit määräävät yksityiskohdista ja jättävät harkinnanvaraisuuden pois
- verosääntöjen merkitys mittauksessa
- konservatismi/varovaisuus (esim. rakennusten, osakkeiden, velallisen arvostaminen)
- hankintakustannusten käyttämisen vaatiminen
- jälleenhankintahinnan oikaisemisalttius pää- tai sivutileillä
- konsolidointikäytännöt

- mahdollisuus suurten varausten tekoon ja tulon siirtoon
- yhtenäisyys yritysten välillä sääntöjen soveltamisessa. (Nobes & Parker 2004, 67.)

Näistä yhdeksästä tekijästä ei voida suoraan erottaa arviointikäytäntöjä selittävistä muuttujista. Kaksi ensiksi mainittua tekijää ovat esimerkkejä selittävistä muuttujista. Muiden osalta tilanne ei ole niin selvä. Verotuksen voidaan ajatella eroja selittävänä tekijänä tai se voidaan nähdä arviointikäytäntönä, jos ajatellaan, vaikuttavatko verosäännökset tiettyihin arvostuksiin. (Nobes & Parker 2004, 67.)

Nobes pisteytti 14 maata edellä mainittujen yhdeksän tekijän perusteella, jonka jälkeen hän käytti erilaisia aritmeettisia ja tietokoneavusteisia testejä ryhmitelläkseen maat. Kuviossa kaksi esitetylle mikro-makro-jaottelulle tuli testien perusteella hyvin voimakasta tukea ja yksityiskohtaisemmille ryhmittelyillekin merkittävää tukea. (Nobes & Parker 2004, 67–68.)

2.2.4 Nobesin luokittelun kehittäminen

Douppnikin ja Salterin (1993) tutkimuksen tarkoituksena oli luokitella empiirisesti nykyisiä kansallisia taloudellisia raportointijärjestelmiä ja toisaalta testata Nobesin hierarkkisen luokittelun validiteettia. Aineisto laskentakäytännöistä kerättiin 50 maasta ja aineistoa analysoitiin hierarkkisen ryhmittelyn perusteella. Luokittelun tuloksena ilmeni merkittäviä yhdenmukaisuuksia Nobesin luokittelun kanssa ja lisäksi tutkimus tarjosi useita täydentäviä näkökohtia.

Douppnik ja Salter (1993) esittävät tutkimustuloksenaan kaksi eri jakoa. Ensimmäisessä mallissa tutkijat esittävät ratkaisun, jossa maat on jaettu kahteen ryhmään. Mikro-ryhmään kuuluvat maat, jotka luottavat ensisijaisesti ammattimaisuuteen ja muihin ei-lakiperusteisiin lähteisiin laskentatoimen periaatteiden kehittämisessä. Tähän ryhmään kuuluvat kaikki Brittiläisen Kansainyhteisön maat (jotka kuuluivat otokseen), Yhdysvallat, Alankomaat ja niille kuuluvat siirtomaat ja entiset siirtomaat, Luxemburg ja Taiwan, jolla on vahvat siteet Yhdysvaltoihin. Makro-ryhmän puolestaan muodostavat maat, jotka perinteisesti ovat nojanneet lainsäädäntöön laskentatoimeen liittyvissä asioissa. Ryhmään kuuluvat kaikki Manner-Euroopan maat, paitsi Luxemburg ja Alankomaat, sekä maat, joiden lainsäädäntö on lähellä samoja mannermaisia periaatteita. Näitä maita ovat latinalaisen Amerikan maat, Arabimaailma ja ei-brittiläinen Aasia.

Yhdeksään ryhmään perustuvassa jaossa mikro-ryhmä jakaantui kahteen ja makro-ryhmä seitsemään alaryhmään. Mikro-ryhmän alaluokat olivat UK- ja US-perusteiset. Makro-ryhmän alaluokat puolestaan olivat: Costa Rica, Latinalaisen Amerikan ryhmä, Euroopan ryhmä, Arabi/Hybridi-ryhmä, Ruotsi/Suomi, Saksa sekä Japani. (Doupnik & Salter 1993.)

Nobes ja Parker (2004, 68) kritisoivat Doupnikin ja Salterin (1993) tutkimusta, koska aineisto, jolla Doupnik ja Salter testasivat Nobesin vuoden 1980 luokittelua, on kerätty kymmenen vuotta Nobesin luokittelun jälkeen. Lisäksi Nobes ja Parker kritisoivat Doupnikin ja Salterin käyttämiä muuttujia, joista jotkin ovat epämääräisiä ja jotkut menevät päällekkäin toisten kanssa. Esimerkkinä tästä Nobes ja Parker mainitsevat veromuuttujan.

Nobes julkaisi vuonna 1998 uuden jaottelun, joka perustui yritysten käyttämien tilinpäätösraportointiperusteiden käyttöön. Nobesin mielestä on mielekkäämpää luokitella järjestelmiä yksittäisten maiden sijaan, koska maassa voi olla käytössä useampia kuin yksi järjestelmä. Tutkimuksessaan Nobes on käyttänyt kahta selittävää tekijää: pääomamarkkinoiden vahvuus ja kulttuurin vaikuttavuuden aste. (Nobes 1998.) Nobesin luokittelu ei kuitenkaan ole relevantti tämän tutkimuksen kannalta, koska pienet ja keskisuuret yritykset laativat tilinpäätöksensä yleensä kansallisten standardien mukaan.

2.3 Harmonisointi ja standardisointi

Sivistyssanakirjan mukaan harmonisointi tarkoittaa yhteensovittamista ja sopusointuiseksi tekemistä (Nurmi, Rekiaro & Rekiaro 1999). Nobes ja Parker (2004, 77) määrittelevät harmonisoinnin prosessiksi, jonka tarkoituksena on laskentakäytäntöjen yhteensovittaminen siten, että laskentakäytäntöjen vaihteluasteelle asetetaan rajat. Haller ja Walton (1998, 8) puolestaan määrittelevät harmonisoinnin kansainvälisen laskentatoimen ”jargoniksi”, jolla tarkoitetaan raportointierojen vähentämistä valtioiden välillä. McLeay, Neal ja Tollington (1999) kirjoittavat artikkelissaan, että harmonisointi tarkoittaa muutosta kohti samanlaisuutta laskentavaihtoehtojen valintojen välillä. Harmonisointi merkitsee sitä, että yksittäisissä maissa voi olla erilaisia standardeja, mutta niiden tulee olla toistensa kanssa sopusoinnussa (Choi & Mueller 1992, 257).

Sivistyssanakirja määrittelee standardisoinnin normin mukaiseksi tekemiseksi, vakioimiseksi ja yhdenmukaistamiseksi (Nurmi ym. 1999). Standardisointi tarkoittaa sitä, että laskentakäytännöt yhtenäistetään tarkkojen, joustamattomien sääntöjen avulla (Nobes & Parker 2004, 77). McLeay ym. (1999) puolestaan määrittelevät kansainvälisen standardisoinnin merkitsevän muutosta kohti globaalia yhtenäisyyttä. Choin ja Muellerin (1992, 257) mukaan standardisointi tarkoittaa sitä, että yksittäistä standardia tai sääntöä sovelletaan kaikissa tilanteissa.

Vaikka harmonisointi ja standardisointi määritellään eri tavoin, on termeistä laskentatoimen osalta tullut teknisiä, eikä termien merkityseroon voi luottaa. Harmonisointi-sana yhdistetään Euroopan Unionista lähtöisin olevaan valtiolliset rajat ylittävään lainsäädäntöön. Standardisointi puolestaan yhdistetään usein IASB:iin. (Nobes & Parker 2004, 77.)

2.3.1 Harmonisoinnin etuja

Paine kansainväliselle harmonisoinnille tulee tilinpäätösten tekijöiltä ja käyttäjiltä. Investoijien ja tilinpäätösten analyytiköiden täytyy ymmärtää ulkomaisten yritysten tilinpäätöksiä halutesaan ostaa niiden osakkeita. Standardoinnilla voidaan tehdä tilinpäätökset luotettavammiksi ja vertailukelpoisemmiksi eri maiden välillä. Standardisoinnista on etua myös yrityksille, jotka käyvät kauppaa osakkeillaan myös kotimaansa markkinoiden ulkopuolella. (Nobes & Parker 2004, 78.)

Harmonisointi vaikuttaa myös sellaisiin yrityksiin, jotka toimivat vain kansallisilla markkinoilla. Monikansallisille yrityksille harmonisoinnin edut ovat huomattavasti tärkeämmät, koska standardisointi tuo etuja konsernitilinpäätösten laadintaan. On yksinkertaisempaa laatia konsernitilinpäätös, kun erillistilinpäätökset on laadittu samojen standardoitujen periaatteiden mukaan eri puolilla maailmaa. Sisäinen laskentatoimi hyötyisi harmonisoinnista, koska tytäryhtiöiden toiminnan arviointi ja muut päätöksentekoon liittyvät asiat olisivat huomattavasti helpompia, kun tiedot olisivat yhdenmukaisia. Laskentahenkilökunnan siirtäminen maasta toiseen helpottuisi, jos käytännöt olisivat yhtenäiset maiden välillä. (Nobes & Parker 2004, 78.)

Nobesin ja Parkerin (2004, 78–79) mukaan kolmas standardisoinnista hyötyvä ryhmä ovat kansainväliset tilintarkastusyrietykset. Ne kannattavat harmonisointia, koska se olisi hyvä asia

niiden suurten asiakkaiden kannalta. Kehitysmaiden hallitukset ymmärtäisivät ja voisivat kontrolloida helpommin monikansallisten yritysten toimintaa, mikäli tilinpäätökset olisivat harmonisoituja. Ammattiyhdistykset, jotka kohtaavat monikansallisia työnantajia, voisivat myös hyötyä kansainvälisestä vertailukelpoisuudesta yritysten tietojen välillä.

Harmonisoinnissa ja standardoinnissa nähdään etuja lähinnä monikansallisten ja listattujen yritysten osalta. Harmonisoinnin tai standardoinnin edut pienille ja keskisuurille yrityksille eivät ole yhtä merkittäviä.

2.3.2 Harmonisoinnin esteitä ja haittoja

Standardisoinnille on myös esteitä. Suurin ongelma on se, että nykyiset laskentakäytännöt poikkeavat eri maiden välillä merkittävästikin. Yleinen kahtiajako osakkeenomistaja/oikea kuva -lähestymistapaan ja luotonantaja/vero/konservatiivinen -lähestymistapaan on sellainen este, jota on vaikea ratkaista ilman suuria muutoksia asenteissa ja laissa. Koska tilinpäätösraportoinnin tarkoitus vaihtelee maiden välillä, on perusteltua, että raportointikin vaihtelee. Harmonisointi on käyttökelpoisen, kun se koskee samanlaisia käyttäjiä, jotka saavat tietoa yrityksistä eri maista. Ehkä relevanttien yritysten pitäisikin noudattaa kahdenlaisia sääntöjä: kansallisia ja kansainvälisiä tai yksiä emoyhtiön tilinpäätöksiin ja toisia konsolidoituihin tilinpäätöksiin. (Nobes & Parker 2004, 79.)

Douplik ja Salter (1993) epäilevät maailmanlaajuisen harmonisoinnin onnistumista, koska laskentajärjestelmät eroavat niin merkittävästi. Luvussa 2.2.4 kuvatussa luokittelussa laskentajärjestelmät on jaettu yhdeksään luokkaan, joiden harmonisointiyritys aiheuttaisi huomattavia vaikeuksia. Douplik ja Salter toteavat, että vaikka harmonisointiyritykset keskittyisivät vain korkeasti kehittyneisiin Länsi-Euroopan maihin, Pohjois-Amerikkaan ja Japaniin, ei merkittävilta ongelmilta vältyttäisi.

Joissakin maissa ei ole vahvaa ammattimaista laskentatoimen elintä. Näin ollen mikään elin, joka yrittää toimia yksityisellä sektorilla, ei ole tehokas kaikissa maissa. Myös vaihtoehtoinen, kansainvälinen sääntelyjärjestö puuttuu. Euroopan Unioni on tällainen järjestö, mutta se ei toimi maailmanlaajuisesti. (Nobes & Parker 2004, 79.)

Erään ongelman harmonisoinnille muodostaa nationalismi, joka voi tulla esiin haluttomuutena hyväksyä kompromisseja, joita laskentakäytäntöjen muuttaminen kohti muiden maiden käytäntöjä toisi mukanaan. Haluttomuutta voi ilmetä paitsi osassa tilintarkastajia ja yrityksiä myös osassa valtioita, jotka eivät halua menettää suvereniteettiaan. Nationalismi voi tulla esiin myös tiedon tai kiinnostuksen puutteen takia – muiden maiden laskentatoimesta ei tiedettä tarpeeksi. (Nobes & Parker 2004, 79–80.)

Nobes ja Parker (2004, 80) näkevät vaikeutena myös talouden seurausten vaikutukset laskentastandardeihin. Standardien vaikutus talouteen vaihtelee maittain ja se missä määrin standardien asettajat huomioivat tämän, voi olla voima harmonisoimattomuudelle.

Harmonisointi voi myös järkyttää sosiaalista tasapainoa, joka on muodostunut pitkän ajan tuloksena. Taloudellisella raportoinnilla on jokaisessa valtiossa erilainen tehtävä, mitä harmonisointi ei huomioi. Harmonisointi on myös kallista ja kustannukset ovat suurimpia nimenomaan pienillä ja keskisuurilla yrityksillä, vaikka harmonisointi hyödyttää lähinnä suuria yrityksiä. (Haller & Walton 1998, 9.)

Kuten edellä on mainittu, tilinpäätösraporttien tavoitteet ja merkitykset vaihtelevat maittain. Hallerin ja Waltonin (1998, 10) mukaan täydellisessä harmonisoinnissa voidaan onnistua vain, jos myös ympäristö - verosääntely, yritysten rahoitus, lakijärjestelmät, yritysten hallintotavat - harmonisoidaan.

Harmonisointi aiheuttaa kustannuksia. Laskentaperiaatteiden muutos, joka muuttaa yrityksen profiilia, aiheuttaa yksittäisen implementointikustannuksen, kun tilinpäätösten käyttäjille tiedotetaan muutoksen vaikutuksista. Yrityksen sisällä kustannuksia aiheuttaa henkilökunnan kouluttaminen ja uusien tietojärjestelmien käyttöönotto. Kustannukset voivat kokonaisuudessaan olla suhteellisesti korkeammat pienille yrityksille suuriin verrattuna. (Haller & Walton 1998, 10.)

Harmonisoinnin ja standardoinnin esteet ja haitat ovat paitsi nationalismiin liittyviä myös lähinnä pk-yrityksille haitallisia. Pk-yritykset eivät hyödy kansainvälisestä vertailukelpoisuudesta läheskään samassa määrin kuin listatut ja monikansalliset yritykset. Pk-yritysten tilinpäätösten käyttäjät ovat lisäksi erilaisia listattujen yritysten tilinpäätösten käyttäjiin verrattu-

na. Kansainvälinen vertailukelpoisuus ei ole pienten ja keskisuurten yritysten kannalta kustannus-hyöty-suhteeltaan välttämättä edullinen.

2.3.3 Instituutiot ja harmonisointi

Eri instituutiot ovat olleet aloitteellisia harmonisoinnin suhteen. Merkittävimmän panoksen harmonisoinnille ovat antaneet International Accounting Standards Committee (IASC) ja Euroopan Unioni (EU). OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) sekä YK:n kauppaja-kehityskonferenssi (UNCTAD) ovat myös antaneet oman panoksensa harmonisointityölle. (Haller & Walton 1998, 11.)

IASC

IASC on yhdeksän maan laskentajärjestön vuonna 1973 perustama yhteisö. Perustajamaat olivat Australia, Kanada, Ranska, Japani, Meksiko, Alankomaat, Yhdistyneet Kuningaskunnat ja Irlanti, Yhdysvallat ja Länsi-Saksa. IASC toimi vuoteen 2001, jolloin International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) perustettiin. IASCF:n toiminnallinen osasto on International Accounting Standards Board (IASB). (Nobes & Parker 2004, 81.)

IASC oli riippumaton muista tahoista. Vuodesta 1983 se on kuitenkin ollut läheisessä yhteydessä International Federation of Accountants (IFAC) -järjestön kanssa. IFAC:n ja IASC:n jäsenistö koostui samoista tahoista. Jäseniä oli yli 150 laskentatoimen järjestöä yli 110 maasta vuoteen 2001. IFAC keskittyi tilintarkastukseen, sisäiseen laskentatoimeen sekä tilintarkastajien kansainvälisiin kongresseihin (International Congresses of Accountants). IASC puolestaan keskittyi vain kansainvälisiin laskentastandardeihin. IASC:n tavoitteena oli laatia ja julkaista yleiseksi eduksi laskentastandardit, joita noudatetaan tilinpäätösten esittämisessä ja jotka edistävät niiden maailmanlaajuisia hyväksyntää ja tarkkailua. (Nobes & Parker 2004, 81.)

Vuodesta 1983 vuoteen 2001 IASC:n kokoonpanoon kuului yli 17 jäsentä: 9-10 kehittyntä maata, 3-4 kehitysmaata ja yli neljä muuta organisaatiota, jotka valittiin yleensä IASC:n neuvonantavasta ryhmästä (mm. Maailman Pankki, the International Confederation of Trades Unions ja the International Federation of Stock Exchanges). IASC:n neuvoston jäsenet edisti-

vät merkittävästi sen budjettia. IFAC:n/IASC:n jäsenet maksoivat IFAC:lle jäsenmaksuja, jotka rahastettiin muihin IASC:n budjetin osiin. Julkaisutulot ja lahjoitukset olivat myös tärkeitä. (Nobes & Parker 2004, 81.)

IASC julkaisi käsitteellisen viitekehyksen, joka on jokseenkin samanlainen kuin FASB:n (Financial Accounting Standards Board, yhdysvaltalainen standardointineuvosto). Rungossa on myös yhtäläisyyksiä australialaisesta ja brittiläisestä viitekehystä. IASB käyttää samaa viitekehystä standardeja valmistellessaan. Näin ollen laskentasääntöihin vaikuttaa hyvin paljon angloamerikkalainen perinne, joka ei perustu valtiojohtoiseen laskentatoimen sääntelyyn. (Nobes & Parker 2004, 81.)

Nobes ja Parker (2004, 85) ovat arvioineet IASC:n onnistumista standardien kehittämisessä. Maailmanlaajuinen standardisointi näyttää tällä hetkellä toivottomalta ja tarpeettomalta tavoitteelta. Standardisoinnista hyötyvät eniten maat, joissa on yrityksiä, jotka julkaisevat tilinpäätöksensä ja joilla on ulkomaisia sijoittajia, tilintarkastajia sekä emo- tai tytäryhtiöitä. Standardien julkaiseminen ja edistäminen eivät ole riittävä päämäärä. Tarvitaan kehittymistä kohti helpommin ja varmemmin vertailukelpoisia julkaistuja tilinpäätöksiä eri maista tai vähintään erojen luonteen ja merkittävyyden paljastamista. IASC on onnistunut standardien julkaisemisessa, mutta standardien edistäminen ja tarkkailu ja yleinen harmonisointi on monimutkaisempi arvioitava, koska IASC:llä itsellään ei ole valtaa määrätä standardien käytöstä yrityksissä.

EU

Rooman sopimus vuodelta 1957 sallii työvoiman, pääoman, tavaroiden ja palveluiden vapaan liikkuvuuden Unionin alueella. Euroopan Komissio käynnisti yhtiölain harmonisointiohjelman, jonka tavoitteena oli tarjota ”tasainen pelikenttä” kaikille yrityksille riippumatta siitä, missä Unionin alueella ne oli perustettu. Tämä oli ensisijainen tavoite esteiden poistamiseksi kilpailulta ja yhtenäisten markkinoiden luomiseksi. Toinen tavoite oli se, että harmonisoinnilla voitaisiin ehkäistä sitä, että mikään maa ei olisi toista vetovoimaisempi valtioperusteisen yrityssääntelyn perusteella. (Haller & Walton 1998, 14.)

Syyt näiden tavoitteiden asettamiselle olivat, että yritysten toiminta laajeni kansallisten rajojen ulkopuolelle ja että osakkeenomistajat ja muut tarvitsivat suojelua koko EU:n alueella.

Jotta tämä tavoite saavutettaisiin ja pääoman liikkuvuutta edistettäisiin, on välttämätöntä saada yrityksiltä EU:n alueella luotettavat, homogeeniset tilinpäätöstiedot. Koska yritykset eri EU-maissa toimivat samassa muodossa ja kilpailevat toistensa kanssa, pitäisi niiden noudattaa myös samoja lakeja ja verotusta. (Nobes & Parker 2004, 95–96.)

Harmonisoinnin esteenä ovat olennaiset erot EU:n alueen eri kansallisten järjestelmien sisällön ja tarkoituksen välillä. Eroja on luotonantaja/salaaminen -periaatteessa ranskalais-saksalaisen järjestelmän ja sijoittaja/paljastaminen -periaatteessa englantilais-alankomaalaisen järjestelmän välillä sekä laki/vero-perusteisissa säännöissä ja yksityisen sektorin standardien välillä. Suuret erot ovat myötävaikuttaneet ammattimaisuuden koon ja vahvuuden suuriin vaihteluihin. Pienemmät ja heikommät ammattilaiselimet ranskalais-saksalaisissa maissa olivat esteenä siirtymistä kohti englantilais-hollantilaista laskentatoimintaa ja tilintarkastusta. (Nobes & Parker 2004, 96.)

EU yrittää harmonisoida osakeyhtiölakia ja laskentatoimintaa kahdella pääinstrumentilla: direktiiveillä ja asetuksilla. Direktiivit on sisällytettävä jäsenmaiden lakiin, kun taas asetukset tulevat lakiin EU:n kautta, eikä niitä tarvitse kansallisen lainsäädäntöjärjestelmän kautta käydä läpi. Osakeyhtiölain direktiiveistä laskentatoiminnan kannalta relevanteimmat ovat neljäs ja seitsemäs direktiivi. (Nobes & Parker 2004, 96.)

Laskentatiedon esittämisen rationalisoinnissa EU onnistui hyvin ja siltä osin EU:n harmonisoinnin voidaan sanoa olleen käyttökelpoinen ja tehokas. Kuitenkin laskentasäännöt yksittäisissä maissa perustuvat erilaiseen viitekehykseen ja ovat pitkälti kietoutuneet talouden ja yhteiskunnan muihin tekijöihin. Tämä koskee niin kirjaamis- ja arvostamisperiaatteita kuin myös käytettäviä paljastamisvaatimuksia. Yleisesti voidaan todeta, että jokainen jäsenmaa yrittää implementoida direktiivien sisällön siten, että se muuttaa kansallisia laskentaperiaatteita ja sääntöjä niin vähän kuin mahdollista. Näin ollen vertailukelpoisuus eri maiden laskentakäytäntöjen välillä ei ole täydellinen. (Haller & Walton 1998, 15.)

Haller ja Walton (1998, 15–16) arvostelevat komissiota suuresta strategisesta virheestä jo varhaisessa vaiheessa, kun harmonisointi kohdistettiin kaikkiin yrityksiin koosta riippumatta. Alkuperäinen suositus oli, että kohteena olisivat vain pörssilistatut yritykset. Neljäs direktiivi kuitenkin laajennettiin koskemaan muitakin yrityksiä. Pienten ja keskisuurten yritysten edut harmonisoinnista ovat kyseenalaiset, mikä voi olla merkittävä este yhtenäisen direktiivin ai-

kaansaamiselle. Neljäs direktiivi aiheutti merkittäviä muutoksia yli kahden miljoonan yrityksen tilinpäätöksen esittämistapaan, kirjanpitoon ja muihin tietojärjestelmiin sekä lisäsi merkittävästi tilintarkastusvelvoitteita kautta EU:n. Yrityksille aiheutuneet kustannukset olivat erittäin suuret.

Vuodesta 2005 listattujen yritysten on tullut EU-alueella tehdä tilinpäätöksensä kansainvälisten standardien (IFRS) mukaan. Kansallisten ja yhdysvaltalaisien sääntöjen käyttö on kielletty listatuilta yrityksiltä kokonaan. Joissakin maissa tämä näyttää johtavan kansallisten standardien asettamisen lopettamiseen. Sääntely sallii jäsenmaiden päättää, onko IFRS-periaatteiden käyttö pakollista vai sallittua listaamattomille yrityksille ja muiden kuin konsernitilinpäätösten laadinnassa. Jotkin EU-maat ovat vähintäänkin sallineet IFRS:n käytön kaikkiin tarkoituksiin kun taas toisissa maissa ei ole mahdollista heti sallia IFRS:n käyttöä muihin kuin konsernitilinpäätöksiin läheisen veroyhteyden takia. (Nobes & Parker 2004, 100–101.)

Yhdistyneet Kansakunnat

1970-luvun alussa monet instituutiot kiinnostuivat kansainvälisestä laskentatoimesta. YK:n monikansallisten yritysten keskus keräsi tilapäisen komitean tarkastelemaan monikansallisten yritysten segmenttiraportointia. Komitea koostui lähinnä kehitysmaiden edustajista, jotka olivat halukkaita vaatimaan monikansallisia yrityksiä tiedottamaan enemmän niille isäntämaille, joissa ne toimivat. Komitea tuotti sarjan suosituksia vuosien aikana, mutta kehittyneet maat ovat jättäneet ne kohteliaasti huomioimatta. Päättarkoitus olikin saada OECD julkaisemaan omat suosituksensa aiheeseen. (Haller & Walton 1998, 16.)

YK on edelleen kiinnostunut kansainvälisestä laskentatoimesta ja sillä onkin laskentatoimen sihteeristö Genevessä. Yksikkö on YK:n kauppaja-kehityskonferenssin (UNCTAD) suojeluksessa. Yksiköllä on kaksi päätoimintamuotoa: jatkuva tekninen avustaminen ja vuosittainen konferenssi, joka tarkastelee laskentatoimen ajankohtaisia asioita. Teknistä apua annetaan kehitysmaalle ja maille, jotka ovat siirtymässä pois komentotaloudesta. Isäntämaiden pyynnöstä UNCTAD:n yksikkö toimii välittäjänä tai tarjoaa suoria neuvoja laskentatoimen asetusten laatimisessa, ammattimaisten järjestöjen perustamisessa, laskentatoimen koulutuksessa ja muissa vastaavissa. Viime vuosikymmenen lopulla se on aktiivisesti toiminut entisissä kommunistivaltioissa edistäen EU:n kanssa laskentatoimen avun järjestämistä sekä tarjonnut suo-

raa apua esimerkiksi Uzbekistanille veroviranomaisten, tilintarkastajien sekä kirjanpitäjien koulutukseen. (Haller & Walton 1998, 16.)

YK:n toinen toimintaosasto on vuosittainen ISAR (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting) konferenssi. ISAR identifioi laskentatoimen ongelmat ja komission tutkimuksen niitä koskien. Tavoitteena on tarjota teknistä apua hallituksille asioissa, joihin heidän tulee ottaa kantaa. Esitykset julkaistaan vuosittain konferenssin jälkeen ja ne ovatkin hyvä tutkimuslähde kansainvälistä laskentatoimea ajatellen. ISAR on käsitellyt esimerkiksi ympäristölaskentatoimintaa, tilintarkastuksen vastuuta ja IASC-standardien hyväksymistä yksittäisissä maissa. (Haller & Walton 1998, 16–17.)

UNCTAD:n tavoitteena ei ole asettaa standardeja. Sen pääasiakkaat ovat alikehittyneessä maailmassa, joita se auttaa sekä teknisellä avulla että teknisen tiedon tarjoamisessa ajankohtaisiin asioihin ISAR:n kautta. Tärkeimpänä tavoitteena on luoda konsensususta. Panos harmonisointiin tulee itsenäisiin jäsenmaihin vaikuttamalla ja niitä tiedottamalla. (Haller & Walton 1998, 17.)

OECD

Organization for Economic Cooperation and Development, OECD, on kansainvälinen organisaatio, joka on vuonna 1960 perustettu maailman 24 teollistuneimman valtion hallituksen toimesta (Choi & Mueller 1992, 285). OECD kiinnostui kansainvälisestä laskentatoimesta 1970-luvulla YK:n tapaan. Vuonna 1976 se julkaisi suositukset segmenttiraportointiin, joiden mukaan monikansallisten yritysten tulisi julkaista liikevaihto, käyttökate ja nettoinvestoinnit jokaiselta liiketoimintansa kannalta merkittävältä maantieteelliseltä sektorilta ja teollisuusalalta erikseen. Nämä ohjeet olivat lähellä yhdysvaltalaisia laskentastandardeja ja ne ovat vaikuttaneet ainakin anglosaksisessa laskentatoimessa. (Haller & Walton 1998, 17.)

OECD:n laskentastandardikomitea keskittyy ajankohtaisiin laskentatoimen asioihin sekä komission asiakirjoihin. Se järjestää tarvittaessa konferensseja, joissa on läsnä hallituksen edustajia ja kutsuttuja edustajia muista relevanteista organisaatioista. Konferenssit eivät ole avoimia ulkopuolisille tarkkailijoille ja ne muodostavatkin yksityisen foorumin, jossa toimihenkilöt voivat vaihtaa ajatuksia ja tietoa ajankohtaisista asioista. Osanottajat ovat tavanomaisesti kehittyneestä maailmasta. (Haller & Walton 1998, 17.)

Paremmiin OECD tunnetaan verotukseen liittyvästä työstään. Sen mallisopimusta kaksinkertaisesta verotuksesta käytetään perustana eri maiden kahdenvälisissä sopimuksissa. OECD:n asiakirja siirtohinnoittelusta on myös tullut standardiksi kansainvälisessä verotuksessa. (Haller & Walton 1998, 17.)

3 STANDARDIEN KEHITTÄMISPROJEKTI, IASB

3.1 Miksi pk-yrityksille tarvitaan kansainvälisiä standardeja?

Pienet ja keskisuuret yritykset eivät kilpaile pörssiyritysten tapaan sijoittajien mielenkiinnosta. Tilinpäätösten käyttäjät ovat hyvin erilaisia. Suuri osa pk-yrityksistä on hyvin pieniä, eivätkä toimi kansainvälisillä markkinoilla. Miksi näiden yritysten tilinpäätösten siis tulisi olla kansainvälisesti vertailukelpoisia?

IASB perustelee standardien tarpeen sillä, että useimmissa maissa monilla tai jopa kaikilla yrityksillä on lakiin perustuva velvollisuus laatia tilinpäätös, joka perustuu valtiossa yleisesti hyväksytyihin laskentaperiaatteisiin. Tilinpäätökset arkistoidaan viranomaisten toimesta ja ne ovat eri sidosryhmien, kuten luotonantajien, tavarantoimittajien, työntekijöiden ja viranomaisien saatavilla. Suurin osa yrityksistä on joko pieniä tai keskisuuria, olipa määritelmä mikä hyvänsä. Harvassa maassa näitä yrityksiä velvoitetaan laatimaan tilinpäätöksensä IASB:n kansainvälisiin IFRS-standardeihin perustuen. Standardit ovatkin kehitetty pääasiassa kansainvälisten pääomamarkkinoiden käyttöön. (IASB 2004.)

Useimmissa kehittyneissä maissa, joissa IFRS-standardeja käytetään, ensisijaiset käyttäjät ovatkin julkisesti noteerattuja yrityksiä. Euroopassa vain kaksi tai kolme pientä EU:n tai EAA:n (European Accounting Association) jäsenvaltiota vaatii IFRS-standardien noudattamista myös pieniltä yrityksiltä. Kaikkiaan jäsenvaltioita on 28, joten vain noin 10 %:ssa täydellinen IFRS-standardisto koskee kaikkia yrityksiä. Useimmissa muissa maissa IFRS on sallittu myös pienille yrityksille, mutta pieniltä yrityksiltä ei vaadita sen noudattamista vaan niille sallitaan kansallisen lainsäädännön noudattaminen. Monissa maissa kansallinen lainsäädäntö muutetaan IFRS:n mukaiseksi, mutta tämä tapahtuu eri valtioissa eri tavoin. On siis mahdollista, että yksin Euroopassa syntyy yli kaksikymmentä erilaista kansallista laskentaperiaatetta. Ongelma on olemassa myös muualla maailmassa. Tämä on eräs syy sille, miksi IASB on ryhtynyt toimenpiteisiin kansainvälisten standardien luomiseksi myös pienille ja keskisuurille yrityksille. (IASB 2004.)

IASB:n mielestä erilaisten kansallisten standardien kehittymiseen liittyy paljon ongelmia. Kansalliset pk-standardit eivät ole useinkaan yhdenmukaisia IASB:n viitekehysten (Framework) tai standardien kanssa eivätkä ne välttämättä vastaa tilinpäätösten ulkopuolisten käyttäjien tarpeisiin. Luonnollisestikaan pk-yritysten tilinpäätökset eivät ole vertailukelpoisia kansallisten rajojen yli, jos jokaisessa maassa on omat standardinsa. Kansallisissa standardeissa ei välttämättä ole mahdollistettu helppoa siirtymistä täydellisen IFRS:n noudattamiseen, mikä pyritään mahdollistamaan IASB:n pk-standardeissa. (IASB 2004.)

3.2 Standardien kehitystyö kesäkuuhun 2004 saakka

IASB:n standardien kehittämisprosessi on käynnistynyt huhtikuussa vuonna 1998. Tuolloin aiheesta keskusteltiin valmistelukomiteassa, mutta keskustelut eivät johtaneet vielä mihinkään, koska projektin kattavuus oli epäselvä. Joulukuussa 2000 IASB asetti IASB:n asialistalle standardien kehittämisen pienille ja keskisuurille yrityksille. Vaatimuksena oli kehittää erityiset kansainväliset laskentastandardit pienille yrityksille. Vuonna 2003 IASB muodosti neuvoo-antavan paneelin, johon kuuluu 35 henkilöä ympäri maailman. IASB:n taholta projektin johtajana toimii Paul Pacter. (IASB 2003.)

Projektissa yhdeksi ongelmaksi on muodostunut se, että projekti on osoittautunut enemmän poliittiseksi kuin tekniseksi. IASB:n johtoportaan sekä hallituksen sisällä on selkeä kah-tiajako sen suhteen, pitäisikö jopa olla erillinen IASB SME-GAAP. Lähestymistavan valinta näyttääkin olevan hankalampaa kuin varsinaisten standardien kirjoittaminen. (IASB 2003.)

Projektia puoltaa se, että enemmistö ”ulkopuolisesta maailmasta” näyttää kannattavan IASB:n kehittämää erillistä SME-GAAP:ia. IASB:n neuvotteluryhmästä 10 jäsentä 12:sta kannattaa projektia. Kansainvälisistä tahoista mm. UNCTAD, EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) ja Euroopan Komissio ovat projektin kannalla kuten myös monet kansalliset organisaatiot. (IASB 2003.)

Näkyvänä tuloksena IASB:n kehitystyöstä on julkaistu kirjoitus, jonka kysymyksiin eri tahoilla on ollut mahdollista vastata ja yleisesti kommentoida kehitystyötä ja sen tavoitteita sekä esittää muutosehdotuksia. Keskustelupaperi, Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities, julkaistiin kesäkuussa 2004. (IASB 2005.)

3.3 Keskustelupaperi – Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities

IASB julkaisi keskustelupaperin 24.6.2004. Paperin tarkoituksena oli aloittaa keskustelu ja pyytää kommentteja IASB:n alustaviin kannanottoihin. Paperissa ei esitetty ehdotuksia erityisistä standardeista vaan se keskittyi käsittelemään aihetta IASB:n valitsemasta näkökulmasta. Vastaajilta toivottiin myös muita kommentteja projektiin liittyen. Kommentteja tuli yhteensä 120 eräpäivään, 24.9.2004, mennessä. (IASB 2005.)

3.3.1 Ensimmäinen aihe

Ensimmäinen aihe keskustelupaperissa oli, pitäisikö IASB:n kehittää erityiset raportointistandardit pienille ja keskisuurille yrityksille. Tähän aiheeseen IASB esitti kolme alustavaa kannanottoa:

1. *Täydellinen IFRS sopii kaikille yrityksille.* IASB:n viitekehyksessä asetetut tilinpäätöksen tavoitteet ovat soveliaita niin pienille ja keskisuurille yrityksille kuin yrityksille, joiden vaaditaan seuraavan täydellistä IFRS-normistoa. Tämän vuoksi täydellistä IFRS-standardistoa tulisi pitää soveltuvana kaikille yrityksille. Täydellisellä IFRS:llä tarkoitetaan IASB:n hyväksymiä standardeja ja tulkintoja. Ne sisältävät IFRS ja IAS -standardit sekä International Financial Reporting Interpretations Committeeen tai edeltäjänsä Standing Interpretations Committeeen tulkinnat.
2. *IASB kehittää standardit pk-yrityksille.* IASB kehittää sarjan taloudellisia raportointistandardeja, jotka ovat soveltuvia vain niille yrityksille, jotka eivät ole julkisesti raportointivelvollisia ('public accountability'). Standardeja ei ole suunnattu julkisesti raportointivelvollisille yrityksille eikä yrityksille, joiden arvopapereita on listattu julkisilla arvopaperimarkkinoilla, vaikka kansallinen laki tai sääntely sallisikin niiden käytön. Julkinen raportointivelvollisuus käsitellään aiheessa kolme.

3. *Esityksen perusta on tuotava esille.* Tilinpäätöstiedoissa ja tilintarkastajan raportissa on tuotava selkeästi esille se, että yritys noudattaa raportoinnissaan pk-yrityksille kehitettyjä standardeja.

3.3.2 Toinen aihe

Toisena aiheena käsiteltiin pienille ja keskisuurille yrityksille asetettavien standardien tavoitteita. IASB oli kannanotossaan esittänyt viisi tavoitetta, jotka pk-yritysstandardeille tulisi asettaa. Tavoitteena oli, että standardisto tarjoaisi korkealaatuisen, ymmärrettävän ja toteuttamiskelpoisen laskentanormiston pienille ja keskisuurille yrityksille maailmanlaajuisesti. Standardien tulisi vastata pk-yritysten tilinpäätösten käyttäjien tarpeisiin. Standardisto tulisi IASB:n esityksen mukaan rakentua saman käsiteviitekehyksen varaan kuin IFRS-standardisto. Tavoitteena on, että maailmanlaajuisia standardeja käyttävien yritysten raportointitaakkaa vähennettäisiin. Siirtyminen täydellisen IFRS:n noudattamiseen tehtäisiin helppoksi yrityksille, jotka tulevat julkisesti raportointivelvollisiksi tai valitsevat siirtymisen IFRS:n mukaiseen raportointiin.

3.3.3 Kolmas aihe

Kolmantena käsittelyssä oli käyttäjien määrittäminen. Mille yrityksille uudet standardit suunnattaisiin? IASB esitti kuusi alustavaa kantaa.

1. *Ei koon testaamista.* IASB:n tulisi kuvata standardien kohdeyritysten ominaispiirteet. Ominaispiirteissä ei säädeltäisi määrällisistä kokorajoituksista. Standardien vaatiminen tai salliminen kuvaukseen sopivilta yrityksiltä jätettäisiin kansallisen lainsäädännön päätettäväksi.
2. *Julkisen raportointivelvollisuuden periaate.* Julkinen raportointivelvollisuus on ylivertainen ominaisuus, joka erottaa pk-yritykset muista yrityksistä. Täydellisen IFRS:n noudattaminen, ei pk-standardien noudattaminen, sopii julkisesti raportointivelvolliselle yritykselle. Yritys on julkisesti raportointivelvollinen, jos siihen kohdistuu hyvin suuri mielenkiinto ulkopuolisten sijoittajien taholta. Jos ulkopuoliset sijoittajat ovat ensisijaisesti riip-

puvaisia ulkoisesta raportoinnista ainoana mahdollisuutena saada taloudellisesta tietoa yrityksestä, yritys on julkisesti raportointivelvollinen. Julkinen raportointivelvollisuus syntyy myös, jos yrityksen toiminnan luonne aiheuttaa olennaisen vastuun julkisista palveluista.

3. *Todennäköiset julkisen raportointivelvollisuuden merkit.* Yrityksen katsotaan olevan julkisesti raportointivelvollinen ja sen on noudatettava täydellistä IFRS-normistoa, mikäli jokin seuraavista kriteereistä täyttyy: a) yrityksen liikkeelle laskemat arvopaperit ovat yleisen kaupankäynnin kohteena, b) yrityksellä on hallussaan luottamuksenvaraisia varoja (it holds assets in a fiduciary capacity for a broad group of outsiders), c) yritys on yhteiskunnallisesti hyödyllinen tai vastaava yritys, joka tuottaa olennaisia julkisia palveluita tai d) yritys on taloudellisesti merkittävä kotimaassaan, kokonaisvarallisuuden, -tuloksen, työntekijöiden määrän, markkina-aseman ja ulkopuolisten lainausten luonteen ja laajuuden perusteella.
4. *Kaikkien omistajien suostumus.* Yrityksellä, joka ei täytä edellisen kohdan kriteereitä (mitään niistä), voidaan kuitenkin tulkita olevan julkinen raportointivelvollisuus, ellei se ole informoinut kaikkia omistajiaan, myös niitä, jotka eivät muuten ole oikeutettuja äänestämään, että se aikoo valmistella tilinpäätöksensä pk-yritysten standardien perusteella mieluummin kuin IFRS:n, ja yksikään omistaja ei vastusta pk-yritysten standardien käyttöä.
5. *Laajuus: kaikki yritykset, jotka eivät ole julkisesti raportointivelvollisia.* Kaikki yritykset, jotka eivät ole julkisesti raportointivelvollisia ovat mahdollisia pk-yritysten standardien käyttäjiä.
6. *Tytäryhtiöt, yhteisyritykset ja osakkuusyritykset.* Jos julkisesti raportointivelvollisen yrityksen tytäryhtiö, yhteisyritys tai osakkuusyritys tekee tilinpäätöksensä täydellisen IFRS:n mukaan saavuttaakseen emoyrityksen tai investoijan vaatimukset, sen täytyy noudattaa täydellisiä IFRS-standardeja myös omassa erillistilinpäätöksessään. Pienille ja keskisuurille yrityksille suunnatut standardit ei ole tällaisille yrityksille tarkoitettu.

3.3.4 Neljäs aihe

Neljännessä aiheessa käsiteltiin sitä, miten yrityksen tulisi ratkaista erityiset laskentaan liittyvät kirjaamis- tai arvostamisongelmat, joihin pk-standardit eivät anna vastausta tai toimintaohjetta. Aiheeseen esitettiin vain yksi näkökanta, jonka mukaan tällaisissa tapauksissa yrityksen tulisi peräytyä täydelliseen IFRS-normistoon ja ratkaista ongelma sen perusteella. Muilta osin yrityksen tulisi laatia tilinpäätöksensä pk-standardien mukaisesti. IASB esittää myös, että jokaisessa pk-standardissa esitettäisiin maininta peräytymisvaatimuksesta IFRS:än.

3.3.5 Viides aihe

Viidenneksi keskustelupaperissa pohditaan sitä, pitäisikö pk-standardeja käyttävän yrityksen saada valita jonkin kohdan käsittely täydellisten IFRS-standardien mukaan, jos ne eroavat pk-standardien mukaisesta käsittelytavasta. Tähänkin aiheeseen IASB esitti yhden lähestymistavan. Jos pk-standardit tarjoavat vapautuksia tai yksinkertaistuksia kirjaamis- ja arvostamisvaatimuksissa suhteessa täydelliseen IFRS:än, yritystä ei kielletä viittaamasta asiassa kokonaisuudessaan vastaavaan IFRS-standardiin. Muuten yritys jatkaisi pk-standardien noudattamista. Viittaamista IFRS:än ei sallittaisi vain joihinkin, mutta ei myöskään kaikkiin periaatteisiin suhteessa IFRS:än.

3.3.6 Kuudes aihe

Kuudentena IASB otti kantaa siihen, miten sen pitäisi lähestyä pk-standardien kehittämistä ja missä suhteessa standardien kehittämisen tulisi olla IFRS:n käsitteisiin, periaatteisiin ja sitovaan ohjaukseen. Esityksessään IASB esittää, että IFRS-standarit olisivat kehitystyön lähtökohta. Sen mukaan kehittämistyö tulisi aloittaa peruskäsitteiden poimimisesta IASB:n viitekehystä sekä periaatteet ja sitovat ohjeet IFRS:stä.

3.3.7 Seitsemäs aihe

Seitsemäs aihe käsitteli sitä, millä periaatteilla IFRS-standardien mukaan rakennetut pk-standardit tulisi muuttaa koskemaan pk-yrityksiä. Tähän esitettiin kolme lähestymismallia.

1. *Muutosten oikeutus.* Jokaisen IFRS:n käsitteisiin ja periaatteisiin tehtävän muutoksen on perustuttava pienten ja keskisuurten yritysten tilinpäätösten käyttäjien tunnistettuihin tarpeisiin tai kustannus-hyöty-analyyseihin.
2. *Paljastamis- ja esittämismuutosten todennäköisyys.* Todennäköisesti paljastamis- ja esittämismuutokset oikeutetaan käyttäjien tarpeiden ja kustannus-hyöty-analyysien perusteella. Paljastamismuutokset voisivat lisätä tai vähentää paljastamisen tasoa suhteessa täydelliseen IFRS:än.
3. *Ei kirjaamis- eikä arvostamismuutoksia -oletuksen kumoaminen.* Oletus siitä, että kirjaamis- tai arvostamismuutoksia IFRS:n periaatteisiin ei tehtäisi, on kumottava. Muutokset voidaan perustella vain käyttäjien tarpeen tai kustannus-hyöty-analyysien perusteella.

3.3.8 Kahdeksas aihe

Kahdeksannessa aiheessa IASB pyysi vastauksia siihen, missä muodossa pk-standardit tulisi julkaista. Tähän esitettiin kolme lähestymistapaa.

1. *Erillinen nide.* Pk-standardit tulisi julkaista erillisessä painetussa niteessä. Lisäksi IASB voi käyttää muita julkistamistapoja, kuten esimerkiksi web-julkaisua.
2. *IAS/IFRS (ja tulkinnat) numeroin järjestettynä.* Pk-standardien tulisi seurata IAS/IFRS-numerointitapaa. Sen mukaan numerointi olisi esimerkiksi SME-IAS 1, SME-IAS 2 jne. ja SME-IFRS 1, SME-IFRS 2 jne. tyylin mukaista. Pk-standardeja ei pitäisi järjestää aiheen mukaan tase- ja tuloslaskelmarivien mukaisesti, kuten Yhdistyneiden Kuningaskuntien Financial Reporting Standard for Smaller Entities (FRSSE) on järjestetty.

3. *Saatesanat jokaiseen standardiin.* Jokaisen pk-standardin tulisi sisältää lausunto sen tavoitteista sekä yhteenveto.

4 TULOKSET

4.1 Tarkennettu tutkimusasetelma

IASB:n julkaisemaan keskustelupaperiin tuli määräaikaan mennessä 120 vastausta. Liitteessä 1 on listattu vastaajat ja vastauskirjeen numero. Numerointi vastaa IASB:n käyttämää numerointia. Tutkimuksessani olen jättänyt yhden vastaajan vastauksen (CL 59) huomiotta, koska vastauksessa keskitytään lähinnä selvittämään vastaajan maan tilannetta eikä varsinaisesti oteta kantaa keskustelupaperin kysymyksiin. Tutkimusaineistona onkin ollut 119 vastauskirjelmää. Olen jakanut vastaajat ryhmiin edustamansa tahon perusteella sekä edustamansa maan laskentatoimen periaatteiden perusteella. Laskentaperiaatteiden mukainen jako perustuu Nobesin luokitteluun.

Keskustelupaperissa pyydettiin vastaajilta kommenttia kahdeksaan eri aiheeseen. Tutkimuksessani käsittelen vain ensimmäiseen aiheeseen tulleita kommentteja. Olen tulkinut vastaukset joko kyllä tai ei -vastauksiksi. Mikäli vastaaja ei ole ilmaissut selkeää kantaansa asiaan, on vastaus kategoriassa muut. Tulosten käsittelyn yhteydessä olen käynyt läpi vastaajien kommentteja myös sanallisesti. Tuloksia käsitellään ensin vastaajaryhmittäin ja sen jälkeen laskentaperiaatteiden luokitteluun perustuen.

Hypoteeseina ovat 1) kansalliset tahot eivät kannata kansainvälisiä laskentastandardeja pk-yrityksille ja 2) kansainväliset tahot kannattavat kansainvälisiä laskentastandardeja pk-yrityksille.

4.2 Tulosten käsittely vastaajaryhmittäin

Ryhmittelin vastaajat seitsemään ryhmään sillä perusteella, mitä tahoa vastaaja edustaa. Vastaajaryhmät ovat kansalliset standardien asettajat, yliopistot, kansalliset järjestöt, valtiolliset tahot, tilintarkastusyrietykset, tilintarkastusjärjestöt sekä muut kansainväliset yhteisöt. Koska tilintarkastusjärjestöjä edustavia vastauksia oli niin paljon, katsoin parhaaksi erottaa ne omak-

si ryhmäkseen enkä näin ollen sijoittanut kansainvälisiä tilintarkastusjärjestöjä edustavia vastauksia kansainvälisten yhteisöjen ryhmään. Liitteessä 2 on taulukko, josta ilmenee mihin vastaajaryhmään ja -alueeseen mikin vastaus sijoittuu.

4.2.1 Kansalliset standardien asettajat

Yhdeksi ryhmäksi erottelin kansalliset standardien asettajat. Tähän ryhmään tuli yhteensä 15 vastausta. Näistä vastaajista hieman yli puolet oli sitä mieltä, että täydellinen IFRS on periaatteessa sopiva kaikille yrityksille. Vastaajat pitivät IFRS:ää sopivana myös pienille yrityksille, koska tilinpäätöksen yleiset tavoitteet ovat kuitenkin samat kaikilla yrityksen koosta riippumatta. Kuitenkin monet vastaajat, jotka pitivät IFRS:ää sopivana kaikille, toivat esille sen, että täydellinen IFRS ei ole välttämättä kustannus-hyöty-suhteeltaan sopiva kaikille. Täydellinen IFRS on suunniteltu lähinnä pääomamarkkinoiden tarpeisiin, joista pienten yritysten tilinpäätösten käyttäjien tarpeet eroavat. Esimerkiksi Norjan kirjanpitolautakunta (Norsk RegnskapsStiftelse) huomautti, että on eri asia kysyä, ovatko standardit sopivia käytettäväksi pienillä ja keskisuurilla yrityksillä vai ovatko ne sopivia asetettaviksi pienille ja keskisuurille yrityksille (CL 19). Vaikka monet pitivätkin täydellistä IFRS:ää sopivana kaikille, vastaajat toivat esille sen, että täydellinen IFRS ei kuitenkaan ole välttämättä paras mahdollinen normisto pienille yrityksille.

Kuusi vastaajaa ilmaisi, ettei täydellistä IFRS:ää voida pitää sopivana kaikille yrityksille. Nämä vastaajat toivat esille juuri kustannus-hyöty-suhteen ja erilaiset tilinpäätösten käyttäjien tarpeet suhteessa listattuihin yrityksiin. Täydellistä IFRS:ää pidettiin myös liian monimutkaisena pienille yrityksille, jolloin normiston noudattaminen olisi vaikeaa ja kallista.

Yksi vastaaja, Italian standardien asettaja (Organismo Italiano di Contabilità – OIC), oli sitä mieltä, että IFRS:n sopivuus pk-yrityksille riippuu tilinpäätösten käyttäjien tarpeista. Ennen näiden tarpeiden analysointia OIC ei voi arvioida, onko IFRS sopiva pk-yrityksille. OIC huomautti myös, että tällainen analyysi on ensimmäinen askel standardien kehittämisessä. (CL 25.)

Kysymykseen siitä, pitäisikö IASB:n kehittää erilliset, pienille ja keskisuurille yrityksille suunnatut standardit, puhtaita kyllä-vastauksia oli tässä vastaajaryhmässä kuusi. Saksan stan-

dardikomitea (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.) näki erilliset pk-standardit mahdollisuutena taloudellisen raportoinnin yhdentymiselle ja välttämättömänä askeleena kohti globaalimpia markkinoita nimenomaan pk-yritysten osalta (CL 118).

Ruotsin kirjanpitolautakunta (Bokföringsnämnden – BFN) oli sitä mieltä, että yksinkertaistetuille globaaleille standardeille on tarve nimenomaan sellaisilla yrityksillä, jotka ovat aktiivisia kansainvälisillä pääomamarkkinoilla, vaikka eivät olisikaan listattuja yrityksiä. Myös sellaisilla yrityksillä, joihin ulkopuolisilla on suuri kiinnostus, voisi olla mielenkiintoa käyttää globaaleja standardeja. BFN toteaa, että vain suhteellisen suuret yritykset olisivat sellaisia. Normaalisti pienehköillä yrityksillä ei ole tarvetta globaaliin vertailukelpoisuuteen, mutta jos sellaisia tarpeita on, tulisi BFN:n mukaan olla mahdollisuus valita kansainvälisten standardien käyttäminen tilinpäätösperusteena. Kuitenkin standardien tulisi olla lähinnä suhteellisen suurten yritysten tarpeisiin suunniteltuja. (CL 55.)

Italian standardien asettajan (OIC) mukaan Euroopassa on tällä hetkellä kehitteillä useita pk-standardeja. OIC näkikin IASB:n projektin mahdollisuutena harmonisoida laskentastandardeja ja sen myötä parantaa vertailukelpoisuutta tilinpäätösten välillä Euroopassa ja maailmanlaajuisesti. OIC toi myös esille rajat ylittävän liiketoiminnan nopean kehittymisen, joka on arkipäivää myös listaamattomien yritysten osalta. Kehittämisen perustana OIC pitää tilinpäätösten käyttäjien tiedon tarvetta. Aluksi tulisikin selvittää käyttäjien tarpeet pk-ympäristössä ja vasta sen jälkeen erillisten standardien kehittäminen olisi mahdollista. (CL 25.)

Argentiinan standardisoimisliitto (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas) kannatti täysin IASB:n ehdotusta erillisten pk-standardien kehittämisestä. Komitean mielestä tulisi muodostaa työryhmä, joka koostuisi sellaisista jäsenistä, joilla olisi kokemusta pk-yritysten tilinpäätöksistä. Standardit tulisikin suunnata nimenomaan pk-yritysten tilinpäätösten käyttäjien tarpeeseen. Osa komitean jäsenistä oli ehdottanut, että pk-standardien tulisi olla eräänlainen viitekehys, josta kansallisten päätöksentekijöiden tulisi ottaa omaan ympäristöönsä sopivia asioita. (CL 86.)

Britannian standardointilautakunta (Accounting Standard Board) kannatti myös erillisen ohjeistuksen kehittämistä pk-yrityksille. He mainitsivat käytännön kokemuksen Yhdistyneistä Kuningaskunnista osoittavan, että tällainen on käytännöllistä pienten yritysten osalta ja on paras julkaista yksittäisenä erillisenä dokumenttina. (CL 103.)

Puhtaita ei-vastauksia kysymykseen siitä, pitäisikö IASB:n kehittää erilliset pk-standardit, oli tässä vastaajaryhmässä kaksi. Japanin standardilautakunta (Accounting Standards Board of Japan) oli sitä mieltä, että valtion sisällä voi olla vain yhdenlainen laskentajärjestelmä. Kuitenkin Japanissa suunnitellaan tutkimusprojektia selvittämään laskentastandardien käyttöä rajoitetulla perusteella yrityksen koon tai julkisen tilivelvollisuuden laajuuden perusteella. Projektia ei kuitenkaan missään nimessä haluta kutsua laskentastandardien kehittämiseksi pienille ja keskisuurille yrityksille. (CL 61.) Australian standardilautakunta (Australian Accounting Standards Board - AASB) puolestaan ilmoitti vaativansa Australian laskentastandardeja kaikilta ”raportoivilta yrityksiltä”. Raportoivan yrityksen määritelmä vastaa pitkälti IFRS 3 -standardin määritelmää. AASB ei kannata helpottamista IFRS:n kirjaamis- ja arvostamisvaatimukseen minkäänlaisille raportointiyksiköille. AASB:n mukaan standardien tuloksena voi olla vain yhdenlainen tuloslaskelma ja tase. AASB kokee hämmentäväksi tilanteen, jossa kah- ta erilaista tilinpäätöstä kuvattaisiin standardien mukaiseksi. (CL 54.)

Loput vastaajista eivät selkeästi ilmaiseet olevansa kehittämistyön kannalla eivätkä sitä vastaan. Monet olivat sitä mieltä, että täydelliseen IFRS:än voitaisiin tehdä joitakin helpotuksia tai poikkeamismahdollisuuksia pienemmille yrityksille. Meksikon (Consejo Mexicano para La Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera) vastauksessa tuodaan esille, että kaikki IASB:n standardit tulisi valmistella sillä periaatteella, että ne ovat kaikkien tilinpäätöksen tekevien ja esittävien yritysten käytettävissä riippumatta yrityksen koosta. Jos informaation suhteen on erityisiä vaatimuksia tietyillä yrityksillä, vaatimukset tulisi sisällyttää vastaavaan standardiin selvästi määritellyin kappalein. (CL 85.) Korean standardilautakunta (Korea Accounting Standards Board) puolestaan uskoo, ettei täysin erillisiä pk-standardeja tarvita. Korealaiset kannattavat ennemminkin jonkinlaista yksittäistä pk-standardia, johon olisi koottu kaikki pk-standardien säännöt. Korealaiset toteavat, että periaatteessa kaikkien tulisi noudattaa täydellistä IFRS:ää, mutta kuitenkin pk-yrityksille voitaisiin sallia vaihtoehtoisia laskentatoimen käsittelytapoja, jotka kuvattaisiin yksittäisessä säännöstössä. (CL 51.)

Malesian standardilautakunnan (Malaysian Accounting Standards Board – MASB) jäsenten mielipiteet jakautuvat kahtia. Osa kannattaa pk-standardeja ja perustelee niiden tarpeen pk-tilinpäätösten käyttäjien erilaisilla tarpeilla suhteessa listattuihin yrityksiin. Osa puolestaan vastustaa erillisiä pk-standardeja ja on sitä mieltä, että samat laskentakäytännöt tulisi olla käytössä samanlaisissa toiminnoissa riippumatta yrityksen koosta. He myös pitävät erillisiä pk-

standardeja tarpeettomina, jos olemassa olevia (täydellisiä IFRS-standardeja) muotoillaan paljastamis- ja esittämisvaatimusten suhteen. (CL 39.)

Venäjän standardointijärjestö kannattaa, että IASB kehittäisi pk-standardit, mutta järjestö ei kuitenkaan kannata erillisiä standardeja. Järjestön mukaan erillisiä pk-standardeja käsiteltäisiin erilaisin perustein, mikä ei olisi tarkoituksenmukaista. Pk-käsittelyt tulisi sisällyttää täydellisen IFRS:n tekstiin sen sijaan, että käsittelyä pidettäisiin sopimattomana pk-yrityksille. Tämä auttaisi muutosten tekemistä standardeihin tulevaisuudessa ja parantaisi standardien ymmärrettävyyttä. (CL 74.)

Singaporen neuvosto (Council on Corporate Disclosure and Governance) ei myöskään kannata erillisiä pk-standardeja, vaikka joitakin yksinkertaistuksia tulisi esittämisen- ja paljastamisvaatimukseen tehdä pk-yrityksille. Neuvoston mukaan erillisten pk-standardien kehittämisestä voisi seurata ongelmia:

1. tilinpäätöksissä voi olla yhtenäisyyden, läpinäkyvyyden ja selvyyden puutetta
2. yritysten keskuudessa ei olisi tarkoituksenmukaista vertailua ja esikuvaa
3. joillakin pk-yrityksillä voi olla myös monimutkaisia liiketapahtumia
4. kollektiivisesti pk-yritykset voivat olla talouden pääkomponentteja ja siksi muutoksilla raportointistandardeissa voi olla merkittäviä vaikutuksia talouteen
5. useissa maissa (myös Singaporessa) tietyt pienet yritykset on vapautettu tilintarkastuksesta ja sen takia erillisillä pk-standardeilla voidaan heikentää taloudellisen raportoinnin tärkeyttä
6. kun pk-yritys laajenee, siirtyminen pk-standardeista täydelliseen IFRS:än voi olla kalliimpaa kuin aloittaminen suoraan täydellisestä IFRS:stä
7. erilliset pk-standardit olisivat kalliita tilintarkastajille (hallittava kahdet standardit), yliopistoille (opetettava kahdet standardit opiskelijoille) ja standardien asettajatahoille (vietävä eteenpäin kaksia standardeja).

Neuvosto pitääkin parempana ylläpitää yksiä standardeja, jolloin ne pysyvät ammattimaisina. Standardisto pysyy yhtenäisenä ja sekaannuksilta vältytään, kun on käytössä vain yhdet standardit. (CL 96.)

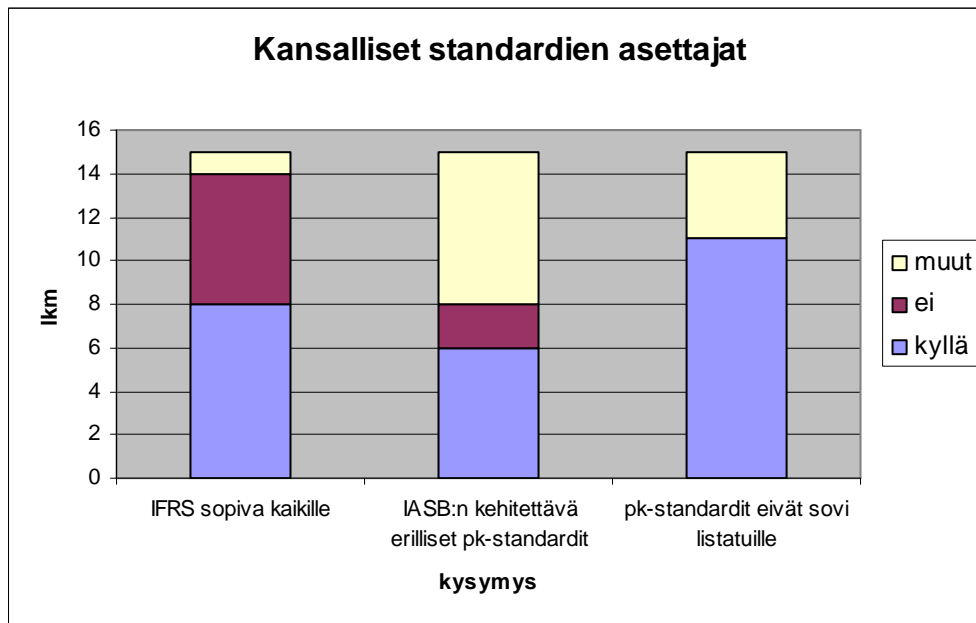
Norjan kirjanpitolautakunnan mukaan pk-standardien kehittämisellä olisi merkittäviä etuja:

- mailla, joilla ei ole kehittyneitä kansallisia standardeja, on standardien tarve
- tilinpäätökset olisivat vertailukelpoisia maailmanlaajuisesti myös pk-sektorilla, koska myös ne ovat yhä enemmän kansainvälistymässä
- keskitetty laskentavaatimusten sääntely on kustannuksiltaan tehokasta
- pk-standardisto keventäisi myös mahdollista myöhempää siirtymistä IFRS:än.

Norjalaiset siis kannattavat pk-standardeja, mutta heidän mielestään IASB:lle ei tulisi antaa ensisijaista oikeutta projektin läpiviemiseen. He painottavat, että IASB:n tulisi mieluummin käyttää resurssejaan vauhdittaakseen tärkeitä täydellisen IFRS:n projekteja ja lykätä pk-projektia. Lautakunta esittää, että IASB:n tulisi ottaa projektiin mukaan kumppani, jonka kokemus ja tiedot pk-standardien kehittämisestä olisi hyvät. Norjalaisten ehdotus onkin, että erillinen neuvosto tai taho kehittää pk-standardit ja myös jatkossa ottaisi vastuun niistä ja tarvittavien muutosten tekemisestä siirryttäessä täyteen IFRS:än. (CL 19.)

Viidestätoista vastaajasta 11 kannatti IASB:n esitystä siitä, että pk-standardien käyttöä ei tulisi sallia listatuille yrityksille tai muille sellaisille yrityksille, joita IASB ei ole pk-standardeja luodessaan tarkoittanut. Neljä vastaajaa ei varsinaisesti ottanut kantaa puolesta tai vastaan. Osa näistä oli sitä mieltä, että on kansallisen lainsäädännön asia päättää, mitkä yritykset pk-standardeja käyttää ja mitkä ei. Kuviossa kolme on esitetty yhteenveto kansallisten standardien asettajien vastauksista.

KUVIO 3 Yhteenvedo kansallisten standardien asettajien vastauksista



4.2.2 Yliopistot

Yhdeksi ryhmäksi erotin yliopistoista tai yksittäisiltä tiedemiehiltä tulleet vastaukset. Näiltä tahoilta vastauksia tuli yhteensä kuusi. Näistä puolet oli sitä mieltä, että täydellinen IFRS ei ole sopiva kaikille yrityksille. IFRS:ää piti kaikille yrityksille sopivana kolmannes vastaajista. Yksi vastaaja ei varsinaisesti ottanut kantaa IFRS:n sopivuuteen kaikille yrityksille. Ne, jotka pitivät IFRS:ää sopimattomana kaikille yrityksille, toivat esille tilinpäätösten käyttäjien erilaisuuden ja erilaiset tarpeet pk-yritysten ja listattujen yritysten osalta.

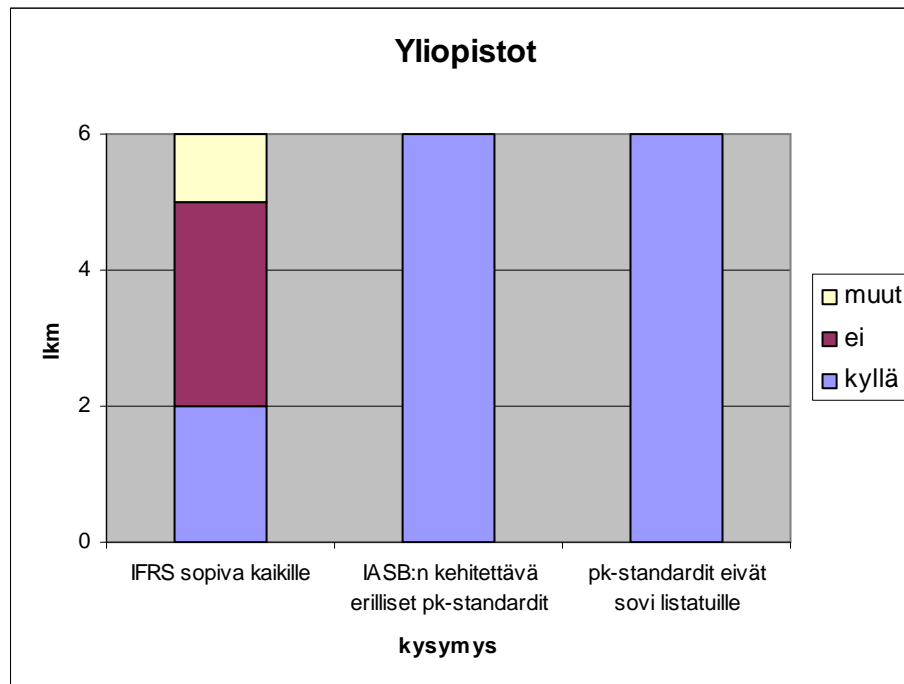
Kaikki vastaajat olivat sitä mieltä, että IASB:n tulisi julkaista erilliset pk-standardit. Vaikka osa vastaajista pitikin täydellistä IFRS:ää sopivana kaikille yrityksille, he huomauttavat, että erilliset pk-standardit olisivat kuitenkin sopivampia osalle yrityksistä. Annette Davis esimerkiksi korostaa, että IFRS:n pitäisi sopia kaikille yrityksille ja että se johtaisi tilinpäätösten oikeaan esittämiseen. Hän kuitenkin uskoo, että käytännössä monetkaan pk-yritykset eivät halua käyttää täydellistä IFRS:ää vaan kannattavat erillisiä pk-standardeja. Davis siis pitää IFRS:ää periaatteessa sopivana kaikille, mutta epäilee, että se on kuitenkin käytännössä liian monimutkainen ja turhan vaativa pk-yritysten tarpeisiin. Davis kannattaa erillisten standardien laatimista ja hänen mielestään ne tulisi julkaista niin pian kuin mahdollista. Hän perustelee

standardien tarvetta sillä, että ne yhtenäistäisivät pk-yritysten käytäntöjä suhteessa listattuihin. Lisäksi hän korostaa, että pk-yritykset, joilla on kotimaansa rajat ylittävää liiketoimintaa, tekisivät tilinpäätöksensä ymmärrettäväksi myös kotimaansa ulkopuolella. Davis mainitsee pk-standardien eduksi myös sen, että ne auttaisivat maita, joissa oma standardien kehittäminen on vielä lapsenkengissä. (CL 109.)

Javeriana yliopisto Kolumbiasta tuo esille, että Kolumbiassa pienet ja keskisuuret yritykset ovat tärkeitä talouden kannalta, koska ne työllistävät suurimman osan työvoimasta ja toisaalta tuovat hyvinvointia. Kolumbiassa 95 % yrityksistä on nimenomaan pieniä ja keskisuuria. Vastaaja pitääkin tärkeänä, että näille yrityksille julkaistaan omat tilinpäätösstandardit. Vastauksessa huomautetaan kuitenkin, että on välttämätöntä huomioida, että laskentatoimi on kansainvälinen asia ja sen takia standardien ei tulisi olla erillisiä tai itsenäisiä vaan niiden täytyy jatkaa samoja piirteitä, mitä julkaistuissa standardeissa jo on. Standardien julkaisussa on vastaajan mukaan huomioitava käyttäjien tarpeet ja kustannusten ja hyödyn suhde. Vastaaja suuntaisikin standardit pienille ja keskisuurille yrityksille, jotka eivät ole listautuneita. Standardien ulkopuolelle tulisi jättää aivan pienimmät yritykset. (CL 49.)

Kaikki vastaajat olivat yksimielisiä siitä, että pk-standardeja ei tulisi käyttää listatuilla yrityksillä. Jotkut huomauttivat myös, että listattujen yritysten ei tulisi niitä käyttää, vaikka kansallinen laki sen sallisikin. Kuvioon neljä on koottu yliopistojen vastauksista yhteenveto.

KUVIO 4 Yhteenveto yliopistojen vastauksista



4.2.3 Valtiolliset tahot

Muodostin erilaisista valtiollisista (esim. ministeriöt) tahoista oman ryhmänsä. Ryhmään tuli viisi vastaajaa.

Yksi vastaaja piti IFRS:ää sopivana kaikille yrityksille. Perusteluina vastaaja mainitsi sen, että yleiseen tarkoitukseen julkaistun tilinpäätöksen tavoitteet ovat samat kaikille yrityksille. Vastaaja kuitenkin mielsi täydellisen IFRS:n olevan liioiteltu pk-yrityksille erityisesti paljastamisvaatimusten osalta. Ensisijaisesti IFRS:n soveltuvuus pk-yrityksille riippuu käyttäjien tarpeista. Vastaaja kommentoikin lisäanalyysin käyttäjien tarpeista olevan välttämätön, jotta voitaisiin päättää, onko täydellinen IFRS sopivin vai tarvitaanko pk-yrityksille mittatilaustyönä tehtyjä standardeja. (CL 30.)

Kolme vastaajaa piti IFRS:ää sopimattomana kaikille yrityksille. Vastauksissa tulee esiin IFRS:n monimutkaisuus pk-yritysten tarpeisiin, kustannusten ja hyödyn suhde ja tilinpäätösten käyttäjien erilaiset tarpeet listattuihin yrityksiin nähden. Eräs vastaaja on sitä mieltä, että IFRS on kehitetty voittoa tavoitteleville yrityksille ja sen vuoksi sen tulisi olla niille soveltu-

va. Vastaaja pitää IFRS:ää kuitenkin sopimattomana julkisen edun yrityksille. Yksi vastaajista, Itävallan valtion talous- ja hallinto-osasto, ei ota ollenkaan kantaa IFRS:n soveltuvuuteen kaikille yrityksille.

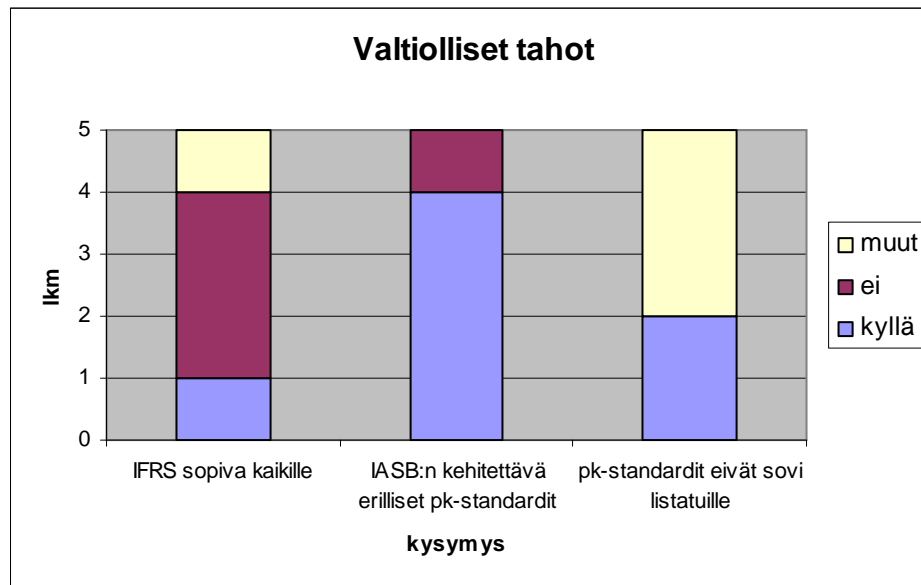
Vastaajista neljä kannatti IASB:n kehittämisprojektia. Yksi vastaajista kannatti räätälöidyn pk-viitekehyksen kehittämistä käyttäjien tarpeet huomioiden. Kehyksen tulisi perustua olemassa olevaan IFRS:än. (CL 30.) Erillisiä pk-standardeja kaivattiin, koska nykyisen IFRS:n laajuus on kaukana niistä tarpeista ja vaatimuksista, mitä pk-yrityksillä on. Tilinpäätöksen tekijöille haluttiin myös yksinkertaisemmat ja käyttökelpoisemmat tietolähteet. Eräs vastaaja kehotti IASB:ia kuitenkin saattamaan loppuun keskeneräiset laajat projektit ennen uusien isojen projektien aloittamista. Vastaajan mukaan erityisten pk-standardien laatiminen edellyttää myös laajaa konsultointia.

Yksi vastaaja ei kannattanut erillisiä pk-standardeja vaan mieluummin erilaista raportointiviitekehystä, joka identifioisi jokaisessa standardissa pk-yritykset. Näin pk-yrityksille taattaisiin kehittyminen ja lähentyminen täyden IFRS:n kanssa. Vastaajan mukaan myös tilinpäätösten käyttäjien ja ammatinharjoittajien kustannukset alenisivat, koska heidän ei tarvitsisi opetella ja tulkita kahdenlaisia standardeja. (CL 27.)

Kaksi vastaajaa oli IASB:n kanssa samaa mieltä siitä, että listattujen yritysten ei tulisi käyttää pk-standardeja. Vastaajat perustelivat kantaansa sillä, että pk-standardien mukainen tilinpäätös ei tarjoaisi listattujen yritysten tilinpäätösten käyttäjien vaatimaa tietoa erilaisten päätösten tekemiseen. Julkisesti noteerattujen tulisikin käyttää täydellistä IFRS:ää tilinpäätöksensä perusteena.

Vastaajista kaksi jättäisi päätöksenteon kansallisille tahoille. Heidän mielestään ei ole IASB:n päätettävissä, mitkä yritykset standardeja käyttävät. Toinen toi vielä esille, että IASB ei voi kieltää yrityksiä käyttämästä standardeja. Yhden vastaajan mielestä yrityksille olisi annettava mahdollisuus tehdä tilinpäätöksensä sekä kansallisen että kansainvälisten standardien mukaisesti, mikäli nämä niin haluavat. Listattujen yritysten tulisi vastaajan mukaan kuitenkin tällöin keskittyä lähinnä IFRS:n mukaiseen tilinpäätökseen. Valtiollisten tahojen vastaukset on koottu kuvioon viisi.

KUVIO 5 Yhteenvedo valtiollisten tahojen vastauksista



4.2.4 Kansalliset järjestöt

Kansallisten järjestöjen ryhmään poimin sellaiset vastaajat, jotka edustavat jotakin kansallista järjestöä, yksittäistä yritystä tai muuta kansallisesti toimivaa tahoa. Kansalliset standardijärjestöt tai valtiolliset tahot eivät kuitenkaan ole mukana tässä ryhmässä. Ryhmään tuli kaikkiaan 24 vastaajaa.

Vastaajista 13 oli sitä mieltä, että täydellinen IFRS ei sovi kaikille yrityksille. Perusteluina esitettiin täyden IFRS:n käytön olevan liian kallista pk-yrityksille sen käytön tuomiin etuihin nähden. Yksittäisiä standardeja ja IFRS:n jatkuvaa muuttamista pidettiin liian raskaana taakana pk-yrityksille. IFRS:n pituuden ja monimutkaisuuden ajateltiin aiheuttavan lisääntyviä vaikeuksia pk-yritysten johdolle, taloushenkilöstölle ja tilintarkastajille. Täyden IFRS:n säännöksiä pidettiin myös merkityksettöminä pk-yrityksille. Saksan Institut der Wirtschaftsprüfer toi esiin IFRS:n aiheuttamat vakavat vaikeudet listatuille yrityksille ja tämän seurauksena piti erittäin vaikeana saada pk-yrityksiin pätevää henkilökuntaa, jotta täydellistä IFRS:ää voitaisiin noudattaa. Usea vastaaja painotti sitä, että tilinpäätökset tulisi tehdä nimenomaan käyttäjien tarpeita vastaamaan. Pk-yritysten tilinpäätösten käyttäjät poikkeavat listattujen yritysten tilinpäätösten käyttäjistä ja sen vuoksi täydellistä IFRS:än perustuvaa tilinpäätöstä ei voida pitää parhaana mahdollisena pk-tilinpäätösten käyttäjiä ajatellen.

Seitsemän vastaajaa piti täydellistä IFRS:ää sopivana kaikille yrityksille. Perusteluina vastaajat toivat esille sen, että tilinpäätöksen tavoitteet ovat samat yrityksen koosta riippumatta. Eräs vastaaja korostaa myös tilinpäätöksen vertailukelpoisuutta muiden yritysten kanssa ja pitää sen vuoksi tärkeänä, ettei erillisiä pk-standardeja kehitettäisi. Osa vastaajista toi kuitenkin esille sen, että nykyiset IFRS-standardit ovat vaatimuksiltaan ylimitoitettut pienille yrityksille. Treuhand-Kammer esimerkiksi toteaa, että pk-yritysten, jotka eivät ole julkisesti tilivelvollisia, käyttäjien tarpeet voitaisiin tyydyttää myös yksinkertaisemmilla ja suppeammilla standardeilla (CL 13). Italialainen UNIREC pitää ymmärrettävänä, ettei mikro- ja pienillä yrityksillä ole varaa ottaa käyttöön täydellistä johtamisjärjestelmää, eikä niillä toimintojen ja kokonsa puolesta ole niin paljon tietoa kuin suuremmilla yrityksillä. Toisaalta UNIREC korostaa, että kehitystä kohti globaalia standardisointia ja normien yhdenmukaistamista ei voida pysäyttää. (CL 81.)

Loput neljä vastaajaa eivät suoranaisesti ota kantaa IFRS:n sopivuudesta kaikille yrityksille. Eräs vastaaja toteaa kannattavansa kaikkea, mikä mahdollisesti johtaa määritelmään sopivista säännöistä ja standardeista IAS:n mukaan raportoiville yrityksille. Yksi vastaaja puolestaan kritisoi IASB:n julkaisemaa keskustelupaperia. Vastaajan mukaan keskustelupaperi on menettänyt otteen todellisuuteen. Vastaaja huomauttaa, että suurin osa pk-yrityksistä tulee aina olemaan pk-yrityksiä, joilla ei ole kansainvälistä liiketoimintaa ja jotka saavat pääomansa omistajiensa tai paikallisen pankin kautta. (CL 3.)

Runsaat 60 % vastaajista kannatti erillisten pk-standardien kehittämistä. Vastaajat kyseenalaistivat kuitenkin esimerkiksi sen, voidaanko kehitettävien standardien yhteydessä puhua pienistä ja keskisuurista yrityksistä. Koon sijaan tulisi puhua esimerkiksi yksityisesti omistetuista yrityksistä vastakohtana listatuille yrityksille. Eräs vastaaja toteaa jopa, että IASB:n termejä käyttäen tulisi kehittää erikseen standardit suurille ”pk-yrityksille” ja pienille ”pk-yrityksille” (CL 17). David Cairns toteaa markkinoilla olevan tarpeen pk-standardeille ja hänen mielestään IASB:n tulisi vastata tähän tarpeeseen. Cairnsin mukaan vaade yksinkertaistettulle IFRS:lle tulee kolmesta lähteestä: listatuilta yrityksiltä maista, joissa ei ole ammattitaitoa täyden IFRS:n noudattamiseen, keskisuurilta ja pieniltä listatuilta yrityksiltä sekä listaamattomilta pk-yrityksiltä. Cairns huomauttaa, että kahden ensiksi mainitun ryhmän vaateeseen vastaaminen horjuttaisi IASB:n työtä IFRS:n vaatimiseksi listatuille yrityksille. Cairnsin mukaan IASB:n tulisi keskittyä nimenomaan listaamattomien pk-yritysten vaateeseen saada yksinkertaistettu IFRS. (CL 90.)

Eräs vastaaja (CL 68) kannattaa erillisten pk-standardien kehittämistä seuraavin ehdoin:

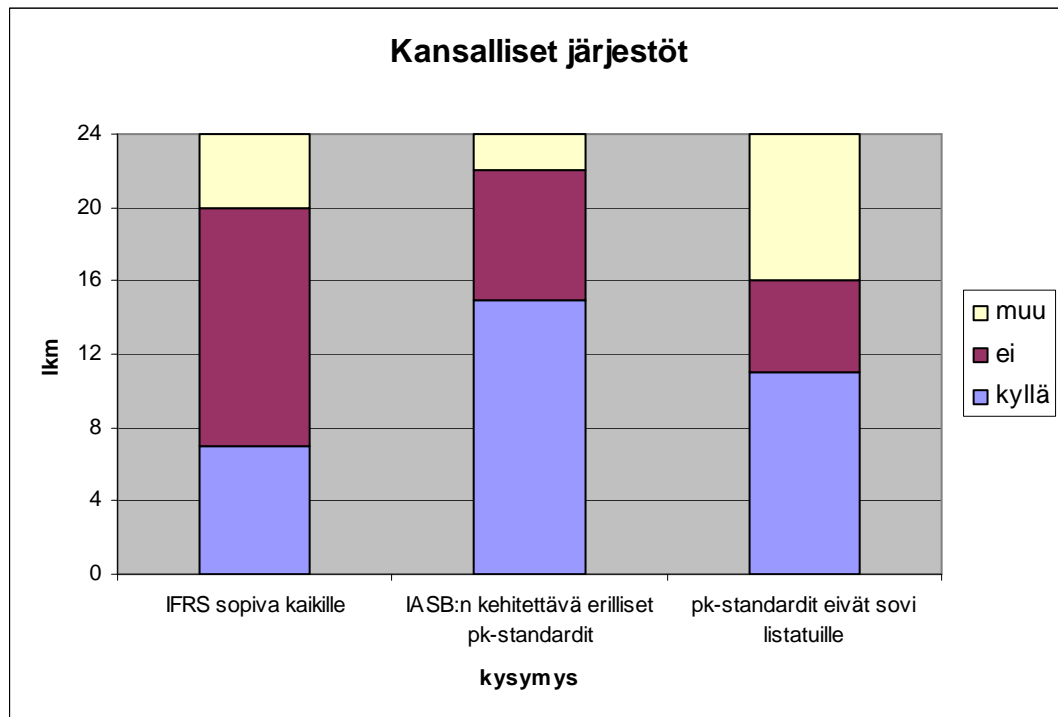
- standardien noudattamisen tulisi perustua vapaaehtoisuuteen
- pk-standardien mukaisen tilinpäätöksen tekemisen ei pitäisi olla yksityiskohtaisempaa kuin kansallisen järjestelmän mukaisen tilinpäätöksen tekemisen
- vapaaehtoisen pk-standardiston noudattamisessa tiedonannon ei tulisi olla pakollista
- verotettava tulo on kansalliseen sääntelyyn perustuva.

Tilinpäätösten käyttäjien tarpeiden analysointia korostetaan pk-standardien kehittämisessä. Osa vastaajista näkisi hyvänä, että pk-standardit olisivat kaikesta huolimatta lähellä nykyistä IFRS:ää, jotta mahdollinen myöhempi siirtyminen sen käyttöön olisi helpompaa. Osa kuitenkin pitää tätä toissijaisena ja kannattaa ennemminkin sitä, että päätavoite uusien standardien kehittämisessä olisi nimenomaan niiden tarkoituksenmukaisuus käyttäjien kannalta. Läheisyyttä täyden IFRS:n kanssa pidetään toissijaisena, eikä IASB:n tulisi keskittyä siihen standardeja kehittäessään. (esim. CL 76.) Kaksi vastaajaa ei ota kantaa siihen, pitäisikö IASB:n kehittää erilliset pk-standardit.

Vastaajista 11 sulkisi listatut yritykset pk-standardien käytön ulkopuolelle. Ruotsin SRF toteaa, että pk-standardien tulee olla sellaiset, että ne eivät täytä listattujen yritysten tilinpäätösten käyttäjien tarpeita (CL 66). Saksan IDW ei kannata pk-standardien käyttämistä listatuilla yrityksillä, koska standardit eivät vastaisi pääomamarkkinoiden vaateisiin. IDW huomauttaa kuitenkin, että IASB:lla ei ole valtaa jättää yrityksiä standardien ulkopuolelle, koska vastuu on kansallisilla päätöksentekijöillä. (CL 53.)

Viisi vastaajaa jättäisi standardien käytöstä päättämisen kansallisille päätöksentekijöille. DATEV toteaa, että tietyillä pääomamarkkinoille suuntautuneilla yrityksillä tulisi olla mahdollisuus tehdä tilinpäätöksensä joko täyden IFRS:n tai pk-standardien mukaan. Tilinpäätöksen olisi kuitenkin täyttävä vertailuperiaate eikä yritykset voisi valita standardeja täysin sattumanvaraisesti. (CL 68.) Kaksi vastaajaa korostaa IASB:n roolia standardien kehittäjänä, ei päättäjänä siitä, mitkä yritykset standardeja käyttävät ja mitkä ei. Loput kahdeksan vastaajaa eivät ota kantaa siihen, sallittaisiinko listattujen käyttää pk-standardeja vai ei. Yhteenveto kansallisten järjestöjen vastauksista on esitetty kuviossa kuusi.

KUVIO 6 Yhteenvedo kansallisten tahojen vastauksista.



4.2.5 Kansainväliset järjestöt

Erottelin 19 vastaajaa kansainvälisten järjestöjen ryhmään. Jätin ulkopuolelle kuitenkin tilintarkastusalan järjestöt ja muodostin niistä oman ryhmänsä. Tämän ryhmän vastaajista kolme piti täydellistä IFRS:ää sopivana kaikille yrityksille. Yksi näistä kolmesta ei vastauksessaan suoraan maininnut, että IFRS sopii kaikille, mutta oli kuitenkin sitä mieltä, että laskentakäytännöt tulisi olla samat riippumatta yrityksen koosta (CL 82). Neljä piti IFRS:ää periaatteessa sopivana kaikille yrityksille, koska tilinpäätöksen yleiset tavoitteet ovat samat kaikilla. Käytännön tasolla nämä neljä vastaajaa pitivät IFRS:ää kuitenkin sopimattomana pienten yritysten tarpeisiin. Tulkitsin näiden neljän vastaajan tarkoittavan, että IFRS ei sovellu kaikille yrityksille, koska vastaajat kuitenkin kyseenalaistivat IFRS:n sopivuuden käytäntöön. Yksi vastaajista ei ottanut kantaa IFRS:n sopivuudesta kaikille yrityksille.

Lähes 80 % vastaajista piti IFRS:ää sopimattomana kaikille yrityksille. Perusteluina esitettiin jo aikaisemmin esille tulleita asioita. Tilinpäätösten käyttäjien tarpeet ovat erilaiset listatuilla ja pk-yrityksillä. Epäolennaisen tiedon tuottamista tulisi välttää, etenkin kun se aiheuttaa liian

suuren taakan sekä kustannuksiltaan että työmäärältään pienille yrityksille. Koska IFRS on lähinnä sijoittajien tarpeisiin suunniteltu, IFRS:n tarjoama tieto auttaakin tekemään sijoituspäätöksiä: ostaako, myydäkö vai pitääkö sijoituksensa. UNICE (CL 117) huomauttaa, että pk-yritysten tilinpäätöksiä käytetään lähinnä arviointiin yrityksen kyvystä suoriutua velvoitteistaan työntekijöitä, luotonantajia ja muita sidosryhmiä kohtaan, avustamaan johtoa taloudellisessa raportoinnissa sekä päätöksentekoon jaettavasta voitosta ja osingoista. Näitä varten ei tarvita IFRS-tasoista tilinpäätöstä. ACCA (CL 46) lisää, että osa IFRS-standardeista on irrelevantteja pk-yrityksille, joilla ei yleensä ole kovin monimutkaisia liiketoimia tai useita liiketoimia. EVCA puolestaan mainitsee, että yksittäinen IAS 27 -standardi ei sovi yksityisille yrityksille (CL 41).

Suurin osa vastaajista kannatti IASB:n projektia erillisten pk-standardien kehittämiseksi. Moni vastaaja totesi, että myös pk-yritysten tilinpäätösten kansainvälinen harmonisointi on tavoiteltava asia. Monet myös korostivat, että tilinpäätösten käyttäjien tarpeet on otettava huomioon ja ehdottivat lisätutkimusta pk-yrityksistä, jotta pk-standardeista saadaan mahdollisimman hyvät nimenomaan käyttäjien tarpeita ajatellen. Osa vastaajista toi esille, että pk-standardeja ei saisi asettaa pakollisiksi yrityksille, koska tilinpäätösten kansainvälinen vertailukelpoisuus ei ole relevantti tekijä kaikille yrityksille. EAA ehdotti myös lisätutkimusta, jotta saataisiin selville, mitä tarpeita omistaja-johtajilla ja muilla tilinpäätösten käyttäjillä on ja miten tarpeet eroavat suurten ja pienten pk-yritysten välillä. EAA huomauttaa myös, että luultavimmin IASB:n kehittämät pk-standardit olisivat sopivia nimenomaan suurimmille pk-yrityksille kun taas pienimpien yritysten tarpeisiin vastattaisiin parhaiten kansallisilla järjestelmillä. (CL 72.)

ACCA tuo esille, että useimmissa maissa pk-yrityksiä on paljon ja ne ovat kansantaloudellisesti merkittävä ryhmä. Maailmanlaajuiset pk-standardit auttaisivat toisaalta myös maita, missä on rajalliset resurssit itsenäisten kansallisten standardien kehittämiseksi. Pk-standardit lähentäisivät ACCA:n mukaan raportointia maissa, missä listatuilla yrityksillä on käytössään täydellinen IFRS. ACCA huomauttaa myös, että kotimaan rajat ylittävää kauppaa tekevät pk-yritykset saisivat tilinpäätöksen luettavammaksi ja ymmärrettävämmäksi liikeympäristönsä ja muille tahoille kotimaansa rajojen ulkopuolella. (CL 46.)

Kolme vastaajaa piti IASB:n projektia turhana. CFA esimerkiksi piti toisten standardien kehittämistä omia tavoitteitaan vahingoittavana. Sen mukaan pitää olla yhdet, korkealaatuiset

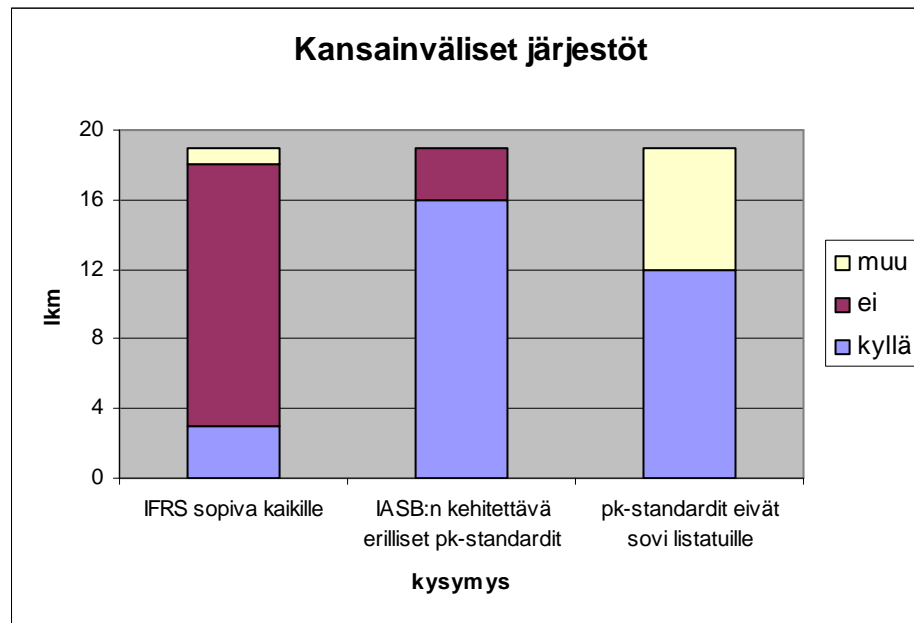
globaalit laskentastandardit. Yrityksille ei pitäisi sallia vapaata valintaa standardien käytön suhteen. CFA:n mielestä samanlaiset liiketoiminnot tulisi ratkaista samoja standardeja käyttäen riippumatta yrityksen koosta, taloudellisesta ympäristöstä tai johdon näkemyksestä. CFA piti erillisten pk-standardien kehittämistä myös IASB:n periaatteellisen tavoitteen vastaisena. He olivat huolissaan IASB:n niukoista resursseista ja vastustavat niiden käyttämistä projektiin, joka on tuomittu epäonnistumaan. (CL 83.)

FEI on huolissaan globaalista standardien yhtenäistymisestä, mikäli IASB kehittää erilliset pk-standardit. Sen mukaan vertailu tilinpäätösten välillä vaikeutuisi. FEI piti IASB:n kehittämisprojektin vauhtia myös huolestuttavan nopeana. He kannattavat perusteellista tutkimusta, harkintaa ja selvää määrittelyä ennen kuin tehdään päätös, että erillisiä laskenta- tai raportointistandardeja tarvitaan. (CL 83.) Henry T. Chamberlain katolisesta kirkosta vertaa toisten standardien kehittämistä maan valuutan saastuttamiseen. Hän kuvaa asiaa sananlaskulla: ”huono raha syrjäyttää hyvän rahan”. Huonona rahana hän pitää kaikkea sitä, mikä johtaa epäyhtenäisiin standardeihin. (CL 9.)

Yksikään vastaaja ei yksiselitteisesti sallisi pk-standardien käyttöä listatuilla yrityksillä. Seitsemän vastaajaa ei suoraan ota kantaa asiaan vaan osa heistä jättäisi päätöksen kansallisille päättäjille. Toivomuksia esitettiin kuitenkin, että IASB muotoilisi selkeän määritelmän, min-käläisille yrityksille standardit on ensisijassa suunniteltu. Tällaista määritelmää kansalliset päätöksentekijät voisivat käyttää pohjana omalle päätökselleen.

Kaksitoista vastaajaa kannattaa IASB:n esitystä, jonka mukaan pk-standardien käyttöä ei tulisi sallia listatuille yrityksille. Jotkin vastaajat tuovat esille sen, että Euroopassa listattujen tulee käyttää täydellistä IFRS:ää eikä tällöin pk-standardien käyttö listatuille olisi senkään perusteella sallittua. EAA:n mukaan vastaus riippuu siitä, sisältääkö pk-standardit esittämisen- ja paljastamispoikkeuksia vai myös merkittäviä eroja arvostamisen- ja kirjaamisperiaatteissa. Mikäli merkittäviä eroja arvostamisessa ja kirjaamisessa on, listattujen ei tulisi sallia käyttävän pk-standardeja. Kuvio seitsemän esittää kansainvälisten järjestöjen vastausten yhteenvedon.

KUVIO 7 Yhteenvedo kansainvälisten järjestöjen vastauksista.



4.2.6 Tilintarkastajat

Tilintarkastajien ryhmään erottui 12 vastausta. Näistä viisi oli sitä mieltä, että täydellinen IFRS on sopiva kaikille yrityksille. Eräs vastaaja perustelee, että tilinpäätösten käyttäjien on voitava luottaa siihen, että kaikki tilinpäätökset on laadittu käyttäen identtisiä kvalitatiivisia ja kvantitatiivisia metodeja. Vastaajan mielestä ei ole pitävää argumenttia sille, että samanlaisten toimintojen käsittelyn pitäisi olla erilaista yrityksen koosta riippuen. Vastaaja huomauttaa, että IFRS tulisi suunnitella siten, että kaiken kokoisten yritysten vaatimukset huomioitaisiin. Tilinpäätösten käyttäjien erilaisten kategorioiden spekulointi on vastaajan mielestä hyödytöntä. (CL 1.) PricewaterhouseCoopersin mukaan täydellisen IFRS:n mukaisten tilinpäätösten pitäisi olla sopivia kaikille lukijoille kaikkiin tarkoituksiin. IASB:n tulisi osoittaa sellaiset tarpeet, jotka poikkeavat täydellisestä IFRS:stä. PWC:n mukaan ensimmäinen askel vaihtoehdoisen raportointimallin kehittämisessä on sen selvittäminen, ketkä ovat tilinpäätöksen käyttäjiä ja toisaalta, miten heidän tarpeensa tyydytetään parhaiten. PWC kehottaa IASB:ia kysymään neuvoa partnereiltaan tässä haastavassa tehtävässä. (CL 57.)

KPMG Internationalin mielestä täydellisen IFRS:n tulisi olla sopiva kaikille yrityksille, mutta se ei kuitenkaan sulje pois erillisten järjestelmien olemassaoloa (CL 95). Deloitte Touche

Tohmatsu toteaa IFRS:n olevan sovelias kaikille, jotka tekevät laajalle käyttäjäkunnalle tarkoitetun tilinpäätöksen, jonka tarkoituksena on tarjota tietoa taloudellisesta asemasta, toiminnasta sekä muutoksista taloudellisessa asemassa. Jos tilinpäätöksen tavoitteena ei ole vedota laajaan käyttäjäkuntaan, täydellinen IFRS ei ole välttämättä tarkoituksenmukainen. (CL 6.)

Seitsemän vastaajan mielestä IFRS ei ole sopiva kaikille yrityksille. Perusteluina mainitaan IFRS:n monimutkaisuus pienten yritysten tarpeisiin sekä kustannus-hyöty-suhde. Eräs vastaaja toteaa, että useimmat IFRS-standardit vaativat paljon teknistä ammattitaitoa, jota harvoin on pienillä yrityksillä tarpeeksi (CL 88). Kaksi vastaajaa Mosambikista toteaa, että useimmat yritykset ovat vaikeuksissa IFRS:n käyttöönotossa Mosambikissa, minkä vuoksi täydellistä IFRS:ää ei voi pitää sopivana kaikille yrityksille (CL 21, CL 22). Osa vastaajista kuitenkin toteaa, että kaikilla yrityksillä tulisi kuitenkin olla mahdollisuus tehdä tilinpäätöksensä IFRS:n mukaan näin halutessaan.

Runsaat 80 % vastaajista kannatti erillisten pk-standardien kehittämistä. KPMG International toteaa, että globaalien yhtenäisyyden saavuttamiseksi on olennaista, että on olemassa IASB:n kehittämä taloudellisen raportoinnin järjestelmä, joka on helposti käytettävissä ja joka on suunnattu yrityksille, joilla on suhteellisen vähän monimutkaisia toimintoja ja vähän ammattitaitoa. KPMG International kannattaa, että korkealaatuisten taloudellisten raporttien laatiminen tulisi olla mahdollista kaikille yrityksille sopivin ponnisteluin suhteessa saatavaan hyötyyn. (CL 95.) Deloitte Touche Tohmatsu kannattaa erillisten raportointistandardien kehittämistä mahdollisimman pian. Vastaaja toteaa, että ellei IASB kehitä standardeja, monet kansalliset tahot luovat omat pk-standardinsa. Deloitte mielestä on IASB:n tehtävä luoda järjestelmä ja saattaa se kansallisten tahojen saataville. Myös Grant Thornton pelkää pk-standardien lukumäärän kasvavan räjähdysmäisesti, jos kansalliset tahot luovat omat pk-standardinsa. Tämä ei olisi hyvä maailmantalouden kannalta, vaikka pk-yritykset toimisivatkin lähinnä kotimarkkinoilla. IASB:n tulisi ottaa johtajan rooli standardien kehittämisessä. (CL 87.) Mosambikista tulleissa vastauksissa todetaan, että täydellistä IFRS:ää yksinkertaisemmat standardit mahdollistaisivat mosambikilaisten yritysten taloudellisen raportoinnin parantamisen, mikä olisi myös linjassa rajallisten laskentaosaamisen ja resurssien kanssa (CL 21, CL 22).

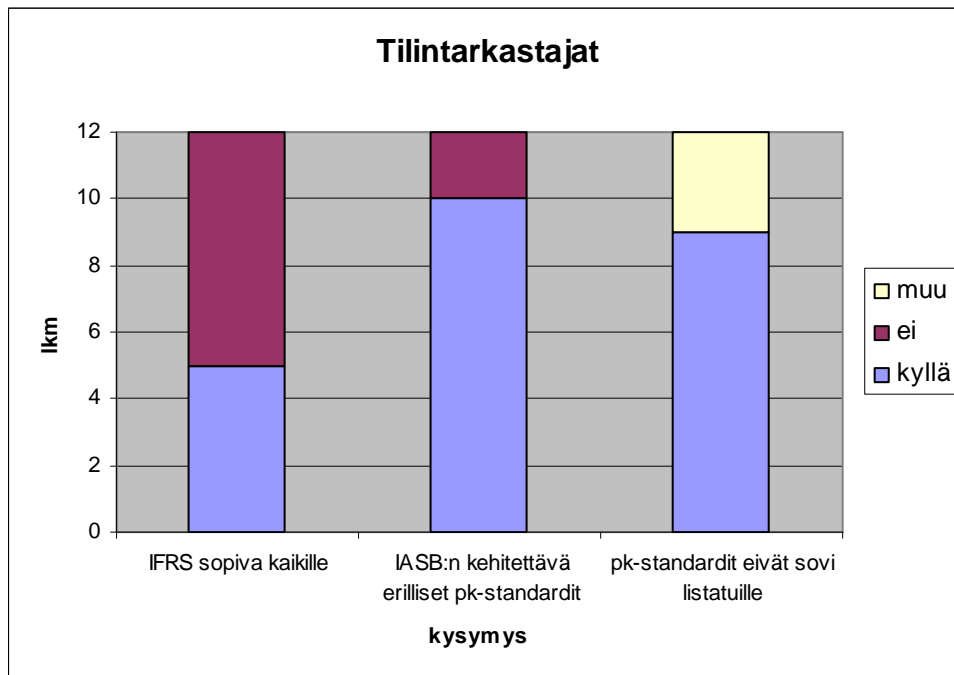
Kaksi vastaajaa ei kannata erillisten pk-standardien kehittämistä. Toinen toteaa, että erillisiä standardeja ei ehdottomasti tulisi luoda vaan IFRS tulisi suunnitella siten, että kaikkien yritysten vaatimukset huomioitaisiin (CL 1). Toinen puolestaan toteaa, että relevanttien käyttäjien

tarpeet tulisi selvittää. Kun tarpeet on selvitetty, pitäisi miettiä, voisiko käyttäjiä ryhmitellä erilaisiin segmentteihin. Erilaisten tilinpäätösmallien määrä tulisi vastaajan mielestä rajata minimiin käyttäjien tarpeet tunnistamalla ja miettimällä, miten niihin parhaiten vastattaisiin. (CL 57.)

Yhdeksän vastaajista ei sallisi listattujen yritysten käyttää pk-standardeja. KPMG International kannattaa, että taloudellisen raportoinnin järjestelmää ei tulisi käyttää, mikäli sen käyttö on sopimatonta ja vastaaja epäilee, että pk-standardien mukainen raportointi olisi sopimatonta listatulle yritykselle. Kuitenkin lopullinen päätös standardien käytöstä tulisi jättää kansalliselle taholle. IASB:n tulisi joka tapauksessa kuvata kehittämiensä erilaisten raportointiväittekehysten ominaispiirteet. (CL 95.) Pitcher Partners ei kannata listattujen mahdollisuutta käyttää pk-standardeja, koska pääomamarkkinoiden sijoittajien tulee varmistua taloudellisen tiedon raportoinnista. Vastaajan mielestä tämä ylipäänsä on ensisijainen syy kansainvälisten standardien julkaisuun. (CL 88.) Alecos Papadopoulos toteaa, että kaikkien pk-standardeja noudattavien yritysten tulisi selvittää täydellisesti ja yksityiskohtaisesti, miksi ne eivät mielestään ole julkisesti tilivelvollisia eikä näin ollen velvollisia käyttämään täydellistä IFRS:ää. Tällainen itsesäätelymekanismi ehkäisisi Papadouloksen mukaan eniten mahdollisia väärinkäytöksiä. (CL 7.)

Kolme vastaajaa ei yksiselitteisesti ota kantaa kysymykseen. Grant Thornton esimerkiksi toteaa, että IASB:n optimirooli olisi tuottaa pk-IFRS, joka olisi sopiva tilinpäätösraportoinnin peruste yrityksille, joiden tarpeisiin täydellinen IFRS ei sovellu. Tällöin IASB:n tulisi määrittellä yritykset, jotka sillä on ollut mielessään standardien kehitystyössä. Lopullinen päätöksenteko standardien käytöstä jäisi kuitenkin kansalliselle tasolle. (CL 87.) Yhteenveto tilintarkastajien vastauksista on kuviossa kahdeksan.

KUVIO 8 Yhteenvedo tilintarkastajien vastauksista.



4.2.7 Tilintarkastajien järjestöt

Tilintarkastajien järjestöjen ja yhdistysten ryhmä oli suurin vastaajaryhmistä. Ryhmään erotettiin 38 vastaajaa. Lähes kolmasosa keskustelupaperia kommentoineista tahoista oli siis tilintarkastajajärjestöjä. Jos tilintarkastajayritykset lasketaan mukaan, tilintarkastajilta tuli yli 40 % vastauksista.

Tilintarkastajajärjestöistä kuusi vastaajaa piti täydellistä IFRS:ää sopivana kaikille yrityksille. Perusteluina vastaajat toivat esille sen, että laskentatoimen kieli on universaali ja näin ollen standardeilla on mahdollisuus kattaa kaikenkokoiset yritykset (CL 121). Täydellistä IFRS:ää pidettiin sopivana kaikille myös siksi, että vertailtavuus tilinpäätösten välillä voidaan saavuttaa vain, jos kaikki yritykset käyttävät samoja standardeja (CL 101). Osa vastaajista piti IFRS:ää periaatteellisella tasolla sopivana kaikille, mutta huomauttivat kuitenkin, että on joi-takin IAS-standardeja, jotka ovat liian monimutkaisia tai laajoja käytettäväksi pk-yritysten tilinpäätöksiin.

Runsaat 70 % vastaajista piti täydellistä IFRS:ää sopimattomana kaikille yrityksille. Vastauksissa tuotiin esille samoja perusteluita, mitä muissakin ryhmissä: IFRS on suunnattu pääomamarkkinoille, ei vastaa pk-tilinpäätösten käyttäjien tarpeisiin, kustannus-hyöty-suhde epätasapainoinen ja laskenta-ammattimaisuuden puute.

Vastaajista viisi ei ilmoittanut selkeää kantaansa IFRS:n sopivuudesta kaikille yrityksille. Eteläafrikkalaisessa SAICA:ssa ei oltu tultu yhteisymmärrykseen ja niinpä osa jäsenistä piti IFRS:ää sopivana kaikille ja osa ei (CL 33). Koska selkeää vastausta puoleen tai toiseen ei ollut, sijoitin vastauksen tähän kategoriaan. FEE puolestaan pitää täydellistä IFRS:ää teoriassa kaikille sopivana, mutta käytännössä ei (CL 115). Koska yksiselitteistä vastausta ei tullut, en ole tulkinnut vastausta kyllä tai ei -kategorioihin.

Pk-standardien kehittämistä kannatti noin kolme neljännestä vastaajista. Osa vastaajista kannatti, että pk-standardit laadittaisiin siten, että ne olisivat mahdollisimman lähellä täydellistä IFRS:ää. Näin yrityksille olisi helppoa siirtyä käyttämään täydellistä IFRS:ää tarvittaessa. Käyttäjien tarpeiden perusteellista analysointia kannatettiin, koska vain siten voidaan kehittää sellaiset pk-standardit, jotka parhaiten vastaisivat näihin tarpeisiin.

Osa vastaajista ei pitänyt tarpeellisena kehittää täysin erillisiä pk-standardeja vaan kannattivat lähinnä karsitun IFRS:n luomista. Vastaajat huomauttivat, että perusteiltaan eroavat pk-standardit ja täydellinen IFRS heikentävät kommunikaatiota raportoivien yritysten ja käyttäjien välillä ja vahingoittavat taloudellisen raportoinnin luotettavuutta ja ammattimaisuutta (CL 50). Osa puolestaan piti parempana erillisiä pk-standardeja, jotka tarjoaisivat yksittäisen tietolähteen pk-yrityksille.

Kuusi vastaajaa ei kannattanut pk-standardien kehittämistä. Ruotsalainen FAR ja hongkongilainen HKICPA totesivat erillisten pk-standardien kehittämisen olevan vastoin IASB:n tavoitetta kehittää globaalit laskentastandardit pääomamarkkinoiden käyttöön (CL 12, CL 14). Eräs vastaaja toteaa pk-yritysten raportointistandardien kehittämisen olevan kansallisen tahon asia (CL 28). Kahdenlaisten standardien luominen vahingoittaa erään vastaajan mukaan IFRS:n päätavoitetta, läpinäkyvyyttä. Vastaaja korostaa myös, että kaikki yritykset ovat julkisesti tilivelvollisia ja sen takia kaikkien tulisi noudattaa julkisia sääntöjä eli lakia. (CL 121.)

Vastaajista kolme ei ottanut selkeää kantaa pk-standardien kehittämisen tarpeellisuuteen. SAICA:n jäsenten keskuudessa oli ollut tässäkin kysymyksessä erimielisyyttä ja niinpä osa vastaajista kannattaa erillisten pk-standardien kehittämistä ja osa ei (CL 33). Eric Goudsmit puolestaan pitää IASB:n lähestymistapaa monimutkaisena ja ehdottaakin lähestymään asiaa tavalla, joka on helpommin pk-yritysten ymmärrettävissä. Goudsmitin mukaan tavoitteeksi tulee asettaa jonkinlainen standardoitu tilinpäätösraportointilomake. Lomake sisältäisi taseen, tuloslaskelman, kassavirtalaskelman ja standardiliitteet. Yritys täyttäisi lomakkeessa olevat laatikot numeroin. Lomakkeessa olisi myös kohta, missä olisi standardien arvostussäännöt. Näistä yritys rastisi käyttämänsä mallin, joka olisi pk-IFRS:n mukainen. Lisäksi lomakkeessa olisi lista lisäliitteistä, joista yritys voisi valita tarpeisiinsa sopivat. Järjestelmän etuina olisi kaikkien tilinpäätösten vertailukelpoisuus, vieraskielisten tilinpäätösten helppo ymmärrettävyys (muoto olisi sama kaikkialla) sekä lomakkeen täytön helppous, koska suurin osa vaadittavasta tiedosta voitaisiin täyttää automaattisesti laskentaohjelmistosta standardoidulla yhteydellä. (CL 15.)

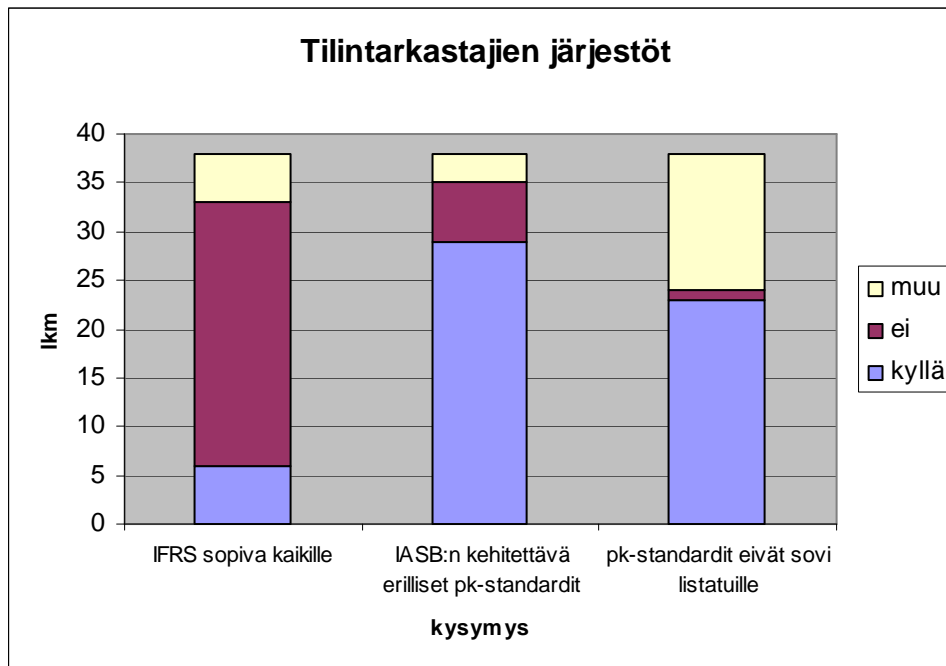
Vastaajista 60 % oli IASB:n ehdotuksen kanssa samaa mieltä siitä, että listattujen yritysten ei tulisi käyttää pk-standardeja. Jotkut vastaajat jättäisivät asian kuitenkin kansallisen tahon päättäväksi kun taas toiset olivat sitä mieltä, että vaikka kansallinen laki sallisikin pk-standardien käytön listatuille, ei standardien käyttö olisi kuitenkaan sopivaa listattujen yritysten keskuudessa. Pk-standardeja ei pidetty listatuille sopivina, koska niiden käyttö voisi tuottaa tilinpäätöksiä, jotka eivät vastaisi käyttäjien tarpeisiin. Pakistanin Institute of Chartered Accountants kannattaa IASB:n ehdotusta, mutta huomauttaa kuitenkin, että taloudelliset erot eroavat maiden välillä. Yrityksen koosta tai julkisesta tilivelvollisuudesta ei voida määritellä universaaleja kriteerejä, koska suuri yritys kehitysmaassa voi olla samanlainen kuin pk-yritys kehittyneessä maassa. Näin ollen kriteerien asettaminen pk-standardien käytöstä tulisikin jättää kansallisille tahoille. (CL 52.) Portugalin OROC puolestaan toteaa, että listatuilla yrityksillä ei ole mitään syytä käyttää pk-standardeja (CL 105).

Yksi vastaaja totesi, että pitäisi olla vain yksi standardien ryhmä, joka olisi suunnattu kaikkien yritysten käyttöön (CL 121). Tulkitsin tämän vastauksen niin, että vastaaja ei sallisi listattujen yritysten käyttää pk-standardeja.

Muut 14 vastaajaa eivät yksiselitteisesti sallineet tai kieltäneet pk-standardien käyttöä listatuilta yrityksiltä. Monet vastaajat toteavat, että päätös standardien käyttäjistä ei ole IASB:n

asia vaan se tulisi jättää kansallisten tahojen päätettäväksi. Moni ehdottaa kuitenkin, että IASB julkaisisi jonkinlaiset kriteerit, mitä on käytetty standardeja kehitettäessä perustana. Täten kansalliset tahot saisivat suuntaviivaa päätöksenteoonsa. Kuvioon yhdeksän on koottu yhteenveto tilintarkastajien järjestöjen vastauksista.

KUVIO 9 Yhteenveto tilintarkastajajärjestöjen vastauksista.



4.3 Tulosten käsittely alueittain

Ryhmittelin vastaajat Nobesin luokitteluun perustuen. Luokittelutasona käytin Nobesin luokittelun perhe-tasoa. Ryhmiksi tulivat UK-vaikutteiset, US-vaikutteiset, Alankomaiden malli, sääntöperusteisen, suunnitelmaperusteisen, säädöspäätösteisen sekä kansantaloudellisen mallin mukaiset tilinpäätösperiaatteet. Koska monikansallisilta tahoilta tulleita vastauksia ei mielestäni voi ryhmitellä yhteenkään edellä mainittuun ryhmään, muodostin niistä oman ryhmänsä.

4.3.1 UK-vaikutteiset

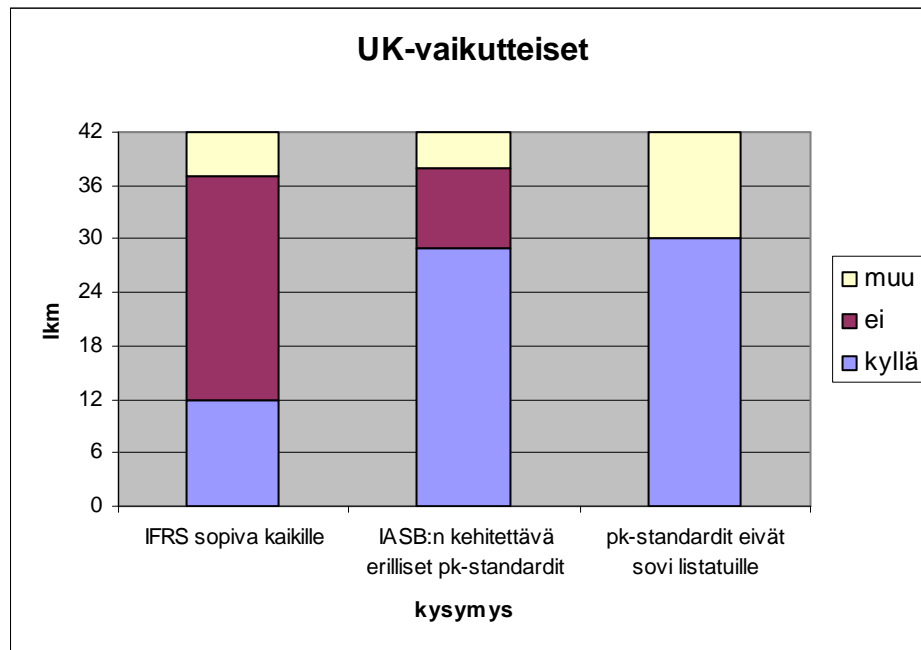
UK-vaikutteisiin sijoitin vastaajat, joiden vastaukset tulivat Yhdistyneistä Kuningaskunnista, Australiasta, Uudesta Seelannista, Singaporesta, Etelä-Afrikasta, Malesiasta, Sambiasta, Malawista, Israelista, Hong Kongista, Intiasta ja Pakistanista. On selvää, että esimerkiksi juuri Yhdistyneet Kuningaskunnat, Australia ja Uusi Seelanti kuuluvat tähän ryhmään. Muiden sijoittaminen juuri tähän ryhmään perustuu tutkimuksiin (esim. Gray 1988; Douppnik & Salter 1993) sekä siihen, että useissa entisissä siirtomaissa laskentatoimi noudattaa hallitsijamaan käytäntöjä (Choi & Mueller 1992, 54).

Vastaajista UK-vaikutteisia oli huomattavasti enemmän kuin muita. Kaikkiaan 42 vastaajaa erottautui tähän ryhmään. Vastaajista suurin osa, 25, piti täydellistä IFRS:ää sopimattomana kaikille yrityksille. 12 vastaajaa puolestaan piti täydellistä IFRS:ää kaikille yrityksille sopivana ja viisi vastaajaa ei ilmaissut kantaansa yksiselitteisesti.

Lähes 70 % vastaajista kannatti IASB:n projektia erillisten pk-standardien kehittämiseksi. Standardien kehittämistä vastusti yhdeksän vastaajaa. Neljä ei ilmaissut selkeää kantaansa kehittämisprojektin puolesta tai sitä vastaan.

Kukaan vastaaja ei suoraan sallisi listattujen käyttävän pk-standardeja. Sen sijaan 30 vastaajaa kieltäisi listattuja käyttämästä niitä tilinpäätöksensä perustana. 12 vastaajaa ei ollut suoranaisesti puolesta eikä vastaan. Alla olevassa kuviossa 10 on yhteenveto UK-vaikutteisten vastaajien vastauksista.

KUVIO 10 Yhteenveto UK-vaikutteisten vastaajien vastauksista.



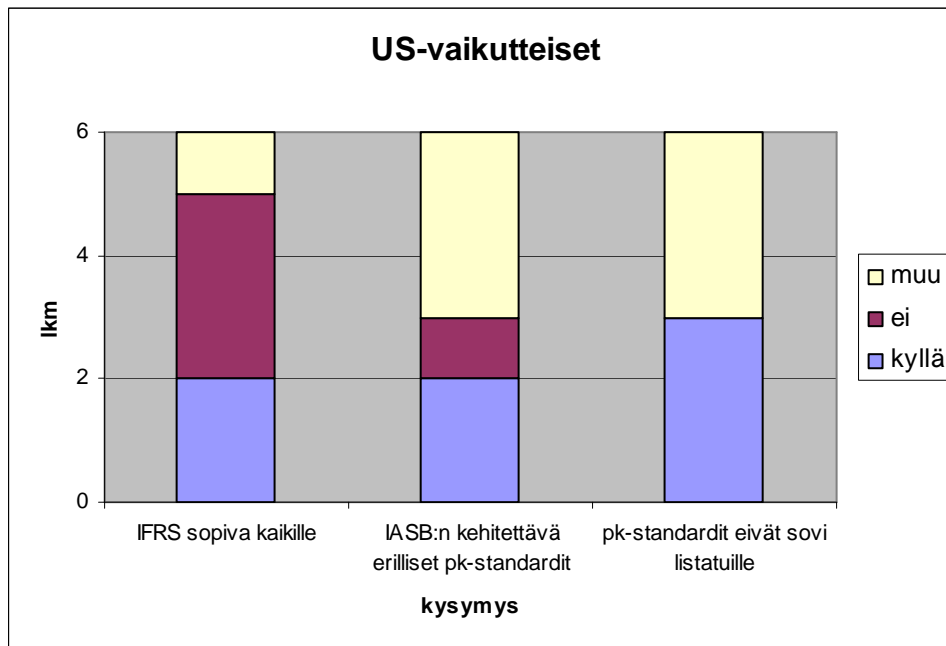
4.3.2 US-vaikutteiset

US-vaikutteisia vastaajia oli kuusi. Yhdysvalloista ja Kanadasta tulleiden vastausten lisäksi sijoitin ryhmään Koreasta (Nobes & Parker 2004, 323) ja Meksikosta (Nobes & Parker 1981, 213) tulleet vastaukset. Vastaajista puolet piti täydellistä IFRS:ää sopimattomana kaikille yrityksille. Kolmannes puolestaan piti sitä kaikille sopivana. Yksi vastaaja ei ilmaissut kantaansa kysymykseen.

Kaksi vastaajaa kannatti IASB:n pk-standardien kehittämisprojektia kun taas yksi vastusti sitä. Kolme vastaajaa ei ottanut kantaa asiaan tai eivät kannattaneet erillisten pk-standardien kehittämistä.

Vastaajista 50 % kieltäisi listatuilta yrityksiltä pk-standardien käytön. Kukaan vastaaja ei suoraan sallisi listattujen pk-standardeja käyttävän. 50 % vastaajista ei joko ilmaissut kantaansa ollenkaan tähän kysymykseen tai ei yksiselitteisesti sallinut tai kieltänyt listattuja käyttämästä pk-standardeja. Ryhmän vastaukset on koottu yhteenvedoksi kuvioon 11.

KUVIO 11 Yhteenveto US-vaikutteisten vastaajien vastauksista.

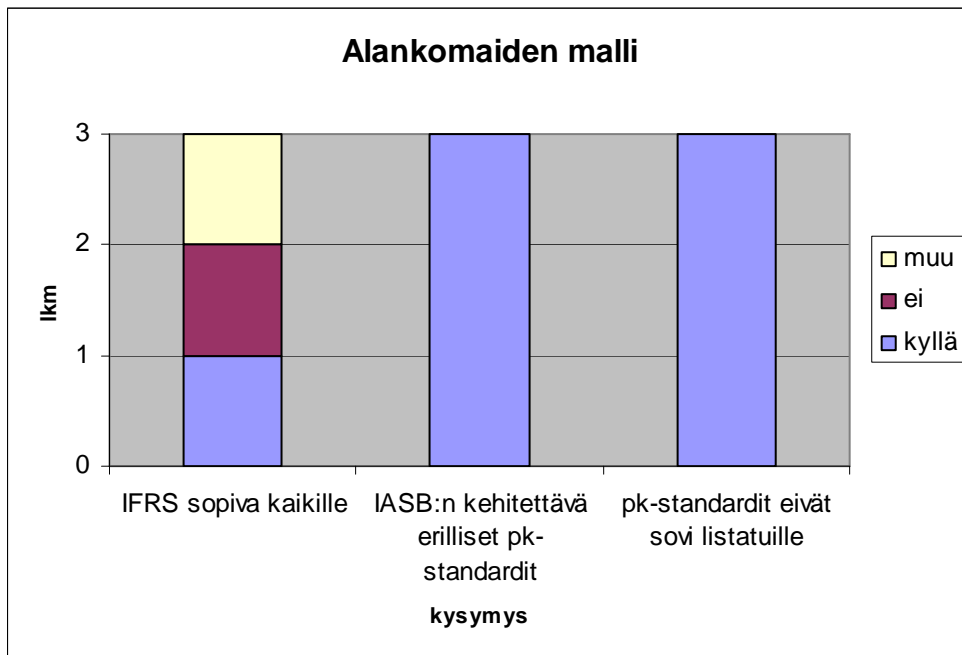


4.3.3 Alankomaiden malli

Nobesin luokittelussa Alankomaat on omana ryhmänään. Alankomaat on sijoitettu suoraan oman alaluokkansa alle, eikä perhe-tason luokkaa ole ollenkaan. Noudatin Nobesin luokittelua, enkä sijoittanut Alankomaita mihinkään perhe-tason luokkaan vaan jätin sen omaksi ryhmäkseen. Vastaajista kolme erottautui tähän ryhmään ja kaikkien vastaukset tulivat Alankomaista.

IFRS:ää pitää sopivana kaikille yrityksille yksi vastaajista. Yksi puolestaan pitää sitä sopimattomana kaikille ja yksi ei suoraan ilmaise kantaansa. Kahdesta muusta kysymyksestä vastaajat ovat yhtä mieltä. Kaikki kannattavat IASB:n pk-standardiprojektia ja kukaan ei sallisi listattujen yritysten käyttää pk-standardeja tilinpäätöstä laatiessaan. Vastausten yhteenveto käy ilmi kuviosta 12.

KUVIO 12 Yhteenveto Alankomaiden mallin vastaajien vastauksista.

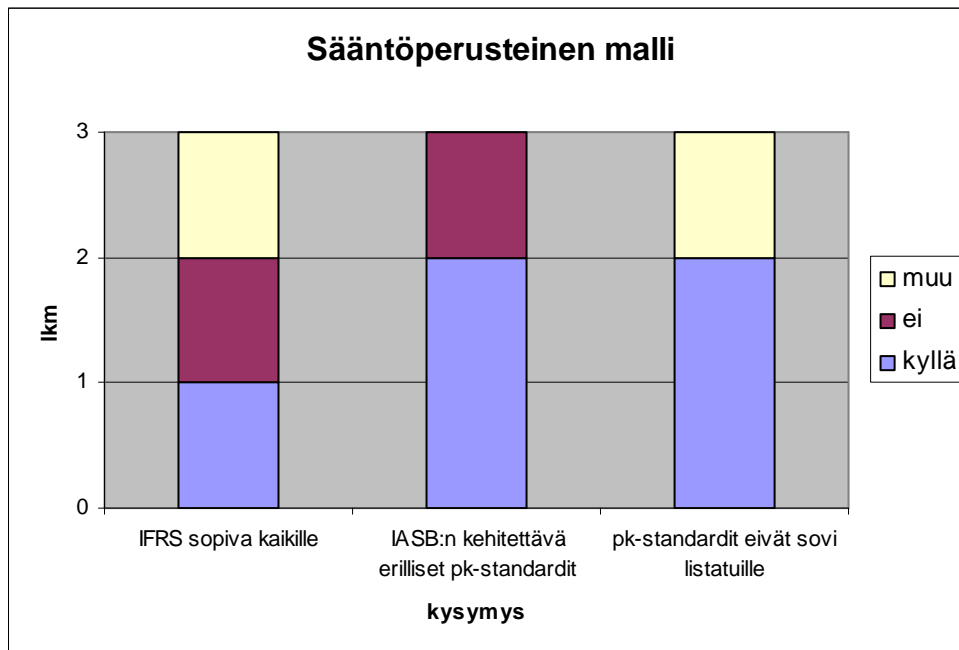


4.3.4 Sääntöperusteinen malli

Sääntöperusteisen mallin ryhmään tuli myös kolme vastausta. Kaikki vastaukset olivat tulleet Italiasta. Ensimmäisen kysymyksen kohdalla vastaajat jakautuivat siten, että kolmannes piti IFRS:ää sopivana kaikille yrityksille, kolmannes puolestaan piti sitä sopimattomana kaikille yrityksille ja kolmannes ei ottanut asiaan yksiselitteistä kantaa.

Kaksi kolmesta kannatti IASB:n kehittämisprojektia kun taas yksi vastusti sitä. Pk-standardien käytön listatuilta yrityksiltä kieltäisi kaksi vastaajaa. Yksi vastaaja ei suoranaisesti ilmaissut kantaansa asiaan. Kuviossa 13 on esitetty yhteenveto vastauksista.

KUVIO 13 Yhteenvedo sääntöperusteisen mallin vastaajien vastauksista.



4.3.5 Suunnitelmaperusteinen malli

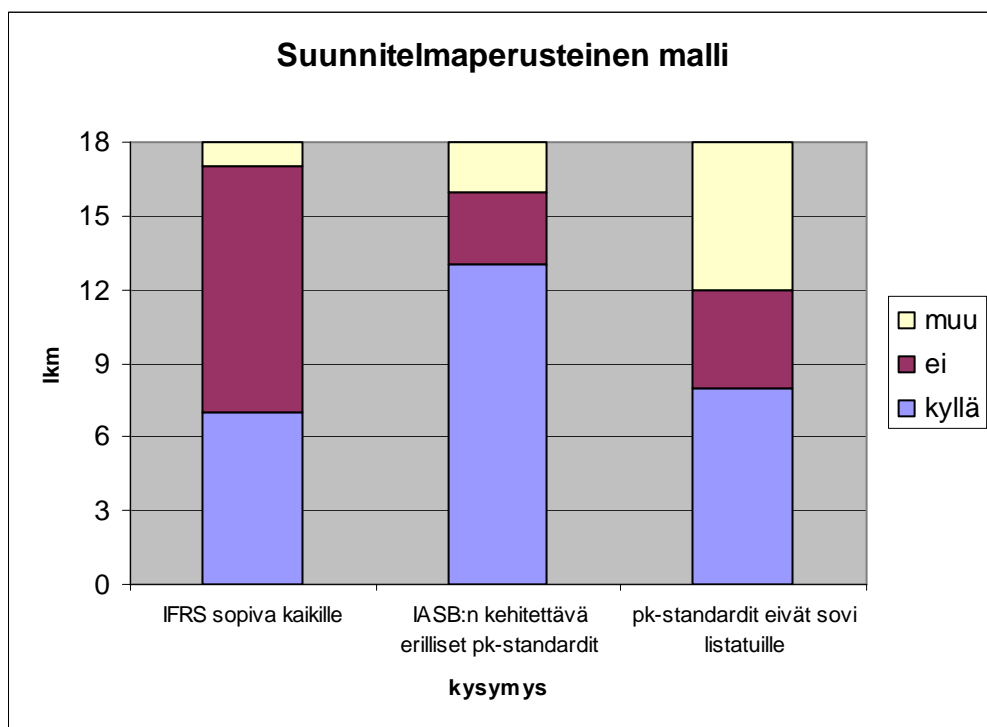
Suunnitelmaperusteisen mallin ryhmään erottautui 18 vastaajaa. Tämän ryhmän vastaukset tulivat Ranskasta, Belgiasta, Espanjasta, Bulgariasta, Sveitsistä, Brasiliasta, Kolumbiasta, Argentiinasta, Portugalista, Mosambikista, Costa Ricasta ja Venäjältä. Kolme ensiksi mainittua oli helppo sijoittaa tähän ryhmään jo Nobesin kuvionkin perusteella. Richardin (1998, 321) mukaan Bulgarian laskentatoimi on saanut vaikutteita Ranskasta. Nobes (1984, 123) puolestaan on sijoittanut Sveitsin, Brasilian, Kolumbian ja Argentiinan samaan ryhmään Ranskan kanssa, minkä perusteella sijoitin kyseisistä maista tulleet vastaukset suunnitelmaperusteisen mallin ryhmään. Portugalin sijoittaminen perustuu Douppnikin ja Salterin (1993) artikkeliin. Mosambikin ja Costa Rican kuuluminen tähän ryhmään perustuu maiden historiaan. Venäjän sijoittaminen ryhmiin on hiukan kyseenalaista. Mielestäni ei kuitenkaan ollut järkevää muodostaa omaa ryhmäänsä yhtä Venäjältä tullutta vastausta varten. Venäjän sijoittaminen suunnitelmaperusteisen mallin ryhmään tuntui parhaalta vaihtoehdolta.

Vastaajista kymmenen ei pitänyt täydellistä IFRS:ää sopivana kaikille yrityksille. Seitsemän vastaajaa puolestaan ei nähnyt täydellisessä IFRS:ssä sellaisia asioita, mikä tekisi standardien käytön sopimattomaksi kaikille yrityksille. Yksi vastaaja ei ottanut kantaa asiaan.

Enemmistö, runsaat 72 %, vastaajista oli pk-standardien kehittämisen kannalla. Kolme vastaajaa ei pitänyt pk-standardien kehittämistä tarpeellisena. Yksi vastaaja kannatti standardien kehittämistä, mutta ei pitänyt kuitenkaan tarpeellisena kehittää täysin erillisiä standardeja (CL 74). Yksi vastaaja esitti oman ehdotuksensa tilinpäätöksen laatimisen muodoksi (CL 15, ks. s. 62). Nämä kaksi viimeksi mainittua on sijoitettu kategoriaan muu.

Pk-standardien käytön tilinpäätöksen perustana kieltäisi listatuilta yrityksiltä kahdeksan vastaajaa. Neljä puolestaan sallisi listattujen käyttää pk-standardeja tilinpäätöksensä perustana. Kuusi vastaajaa ei esittänyt kantaansa kysymykseen yksiselitteisesti. Yhteenvedo vastauksista on esitetty kuviossa 14.

KUVIO 14 Yhteenvedo suunnitelmaperusteisen mallin vastaajien vastauksista.



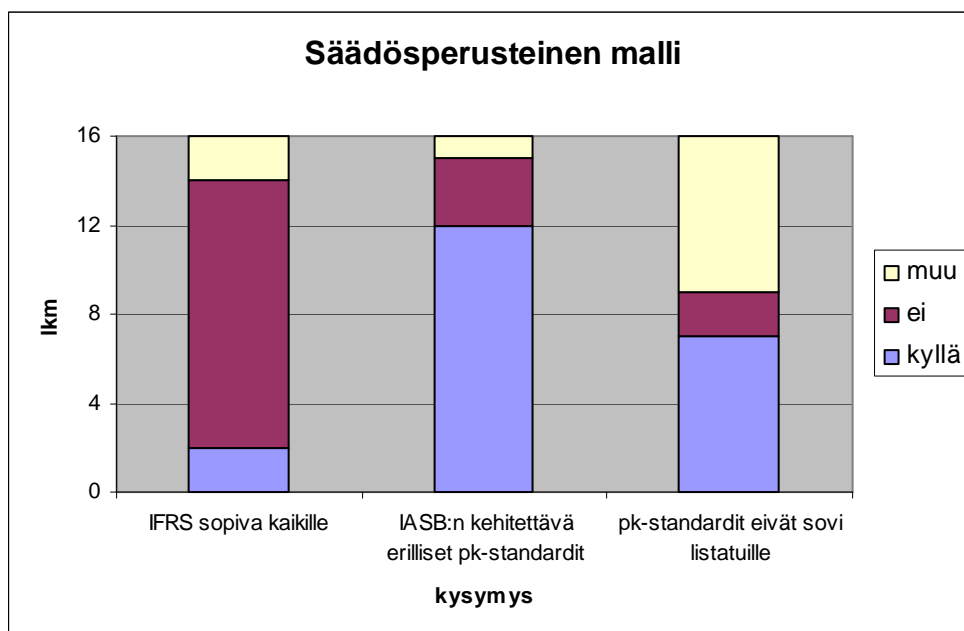
4.3.6 Säädosperusteinen malli

Säädosperusteisen mallin ryhmään tuli kaikkiaan 16 vastaajaa. Vastauksista suurin osa tuli Saksasta ja Japanista. Itävallan vastauksen sijoitin tähän ryhmään Nobesin ja Parkerin (2004, 69) ehdottaman luokittelun perusteella. Kreikan kuulumisen tähän ryhmään perustuu Grayn (1988) artikkeliin, jossa Kreikka on sijoitettu ryhmään, joka on kuvattu olevan lähellä Japanin käytäntöä.

Vastaajien enemmistö, 75 %, piti täydellistä IFRS:ää sopimattomana kaikille yrityksille. Kaksi vastaajaa ei nähnyt täydellisessä IFRS:ssä ongelmia kaikkien yritysten käyttöön sopivaksi. Kaksi vastaajaa puolestaan ei ilmaissut kantaansa asiaan.

Kolme vastaajaa ei kannattanut IASB:n kehittämissuunnitelmaa. Kehittämissuunnitelman kannalla oli 12 vastaajaa. Vastaajista yksi ei ilmaissut kantaansa puolesta tai vastaan. Kaksi vastaajaa sallisi pk-standardien käytön myös listatuille yrityksille tilinpäätöksen perustana. Seitsemän vastaajaa ei pitänyt pk-standardeja listattujen tarpeisiin nähden sopivana eikä näin ollen sallisi niiden käyttöä. Seitsemän vastaajan kanta ei ollut selkeästi kieltävä tai salliva pk-standardien käytön osalta listatuilla yrityksillä. Kuvio 15 kokoaa vastaukset yhteen.

KUVIO 15 Yhteenveto säädosperusteisen mallin vastaajien vastauksista.

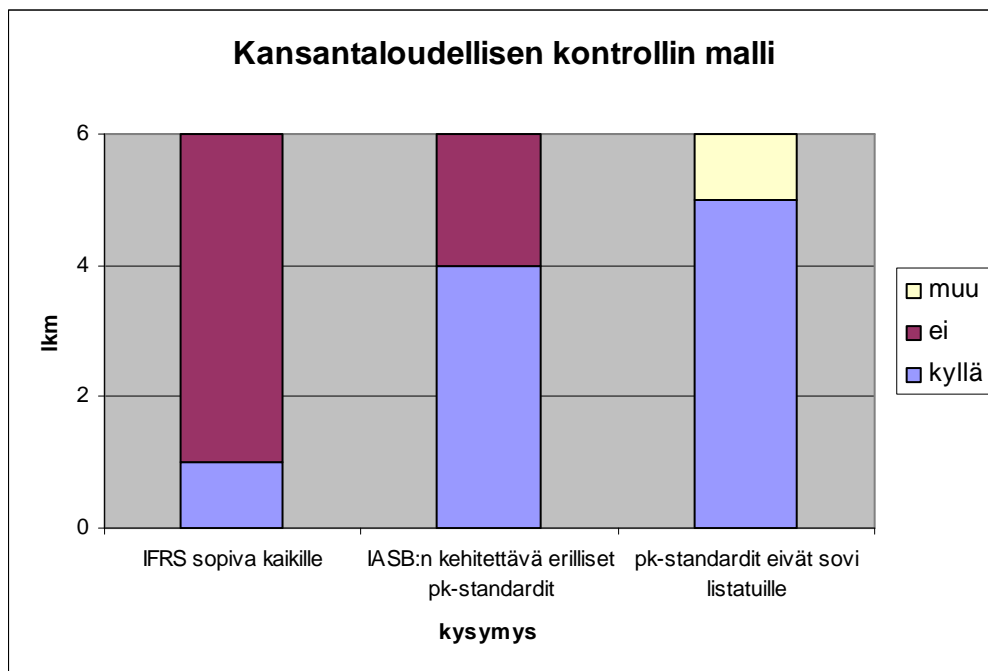


4.3.7 Kansantaloudellisen kontrollin malli

Kansantaloudellisen kontrollin mallin ryhmään vastaajia tuli kuusi. Puolet vastauksista tuli Ruotsista ja loput Suomesta, Norjasta ja Tanskasta, joista kustakin tuli yksi vastaus. Pohjoismaiden sijoittaminen kansantaloudellisen kontrollin mallin alle perustuu Nobesin ja Parkerin (2004, 317) teokseen.

Vastaajista viisi piti täydellistä IFRS:ää sopimattomana kaikille yrityksille. Yhden vastaajan mielestä täydellinen IFRS on sopiva kaikille. IASB:n kehittämisprojektia kannatti kaksi kolmannesta vastaajista. Kolmannes ei pitänyt kehittämisprojektia tarpeellisena. Listatuilta yrityksiltä pk-standardien käytön kieltäisi viisi vastaajaa. Yksi vastaaja jättäisi pk-standardien käytöstä päättämisen kunkin maan paikallisille päätöksentekijöille. Vastaajien mielipiteet on kuvattu kuviossa 16.

KUVIO 16 Yhteenveto kansantaloudellisen kontrollin mallin vastaajien vastauksista.



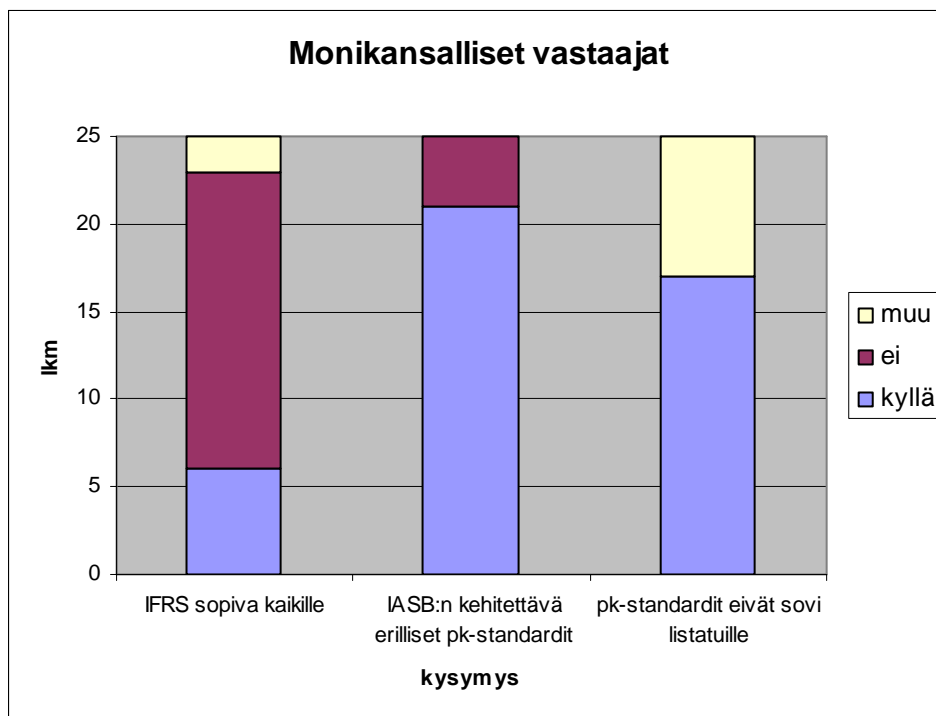
4.3.8 Monikansalliset vastaajat

Vastaajista 25 oli sellaisia, joita ei voinut sijoittaa mihinkään edellä esiteltyyn ryhmään. Vastaajat edustivat kansainvälisiä tahoja ja muodostin niistä oman, monikansallisten vastaajien ryhmän.

Vastaajista 24 % piti täydellistä IFRS:ää sopivana kaikille yrityksille. Kaksi vastaajista ei ilmaissut selkeää kantaansa ja niinpä enemmistö, 68 %, olikin sitä mieltä, että täydellinen IFRS on sopimaton kaikille yrityksille. Pk-standardien kehittämistä kannatti 21 vastaajaa, loput neljä puolestaan vastustivat kehitystyötä.

Listatuilta yrityksiltä pk-standardien käytön kieltäisi 17 vastaajaa. Kukaan ei suoraan sallinut pk-standardien käyttöä listatuille, mutta kahdeksan vastaajaa ei ilmaissut kantaansa suoraan puolesta tai vastaan. Monikansallisten vastaajien vastausten yhteenveto on kuvattu kuviossa 17.

KUVIO 17 Yhteenveto monikansallisten vastaajien vastauksista.



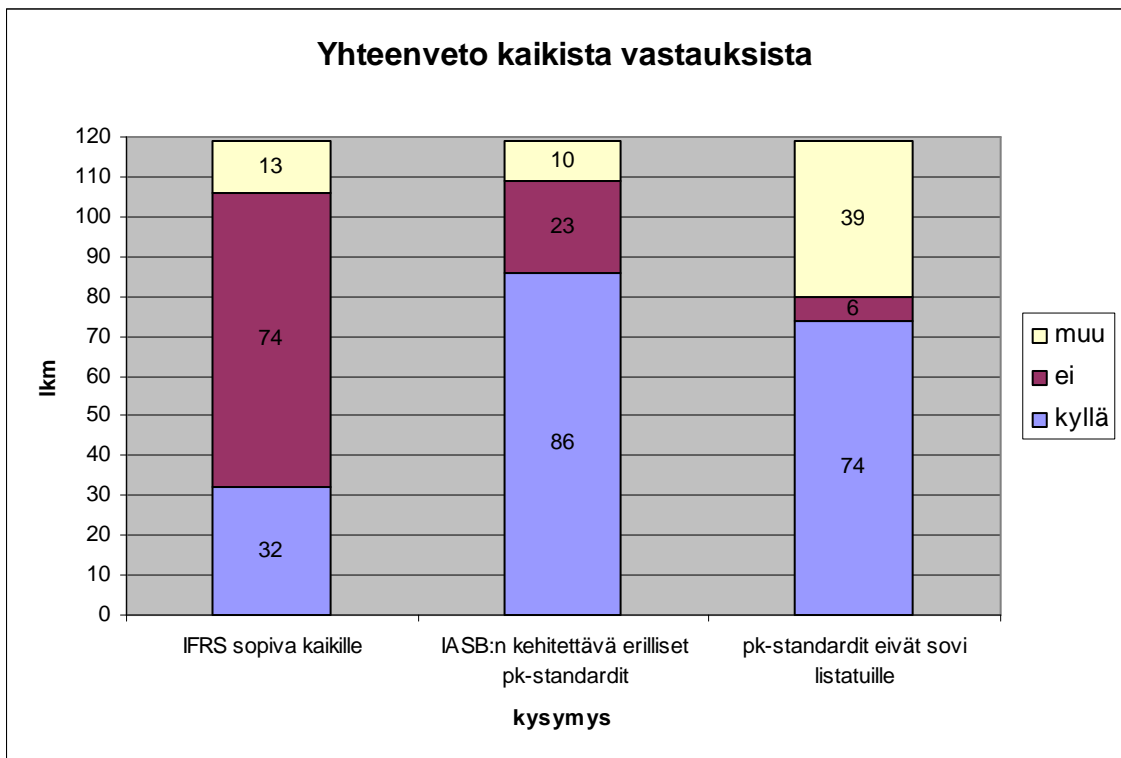
4.4 Yhteenveto tuloksista

Kaikista vastaajista runsaat 62 % ei pitänyt täydellistä IFRS-standardistoa sopivana kaikille yrityksille. Lähes 27 % oli sitä mieltä, että täydellinen IFRS-standardisto on kaikkien yritysten tilinpäätöksen perustaksi soveltuva. Loput noin 11 % vastaajista ei ilmaissut selkää kantaansa täydellisten IFRS-standardien sopivuudesta.

Selkeä enemmistö, noin 72 % vastaajista kannatti erillisten pk-standardien kehittämistä. Runsaat 19 % puolestaan ei pitänyt standardien kehittämistä tarpeellisena. Loput vastaajista eivät suoranaisesti kannattaneet tai vastustaneet kehittämisprojektia.

Pk-standardien käytön listatuilta yrityksiltä tilinpäätöksen perustana kieltäisi 74 vastaajaa eli reilu 62 % vastaajista. Pk-standardit sallisi myös listatuille yrityksille kuusi vastaajaa, joista viisi edusti erilaisia kansallisia järjestöjä. Loput 39 vastaajaa, vajaa 33 %, ei ottanut asiaan sallivaa tai kieltävää kantaa. Yhteenveto kaikista vastauksista on esitetty kuviossa 18.

KUVIO 18 Yhteenveto niistä keskustelupaperiin tulleista vastauksista, jotka on huomioitu tässä tutkimuksessa.



4.5 Hypoteesien pitävyys

Ensimmäinen hypoteesi oli, että kansalliset tahot eivät pidä kansainvälisiä laskentastandardeja tarpeellisina pk-yrityksille. Kuudesta ryhmästä kansallisia tahoja edustivat kansalliset standardien asettajat, yliopistot, kansalliset järjestöt, valtiolliset tahot, osa tilintarkastusyryksistä ja -järjestöistä. Näissä ryhmissä vastaajia oli yhteensä 95, mutta koska yksi vastaaja ei ottanut kantaa mihinkään kysymykseen, se on suljettu pois, joten vastauksia kansallisia tahoja edustavilta tuli 94.

Vastaajista 26 piti täydellistä IFRS:ää sopivana kaikille yrityksille, kun taas 57 piti sitä sopimattomana kaikille. Loput, 11 vastaajaa, ei suoraan ilmaissut kantaansa IFRS:n sopivuudesta tai sopimattomuudesta kaikkien yritysten tilinpäätöksen perustaksi. Enemmistö ei siis pitänyt kansainvälisiä IFRS-standardeja kaikille yrityksille sopivana.

Pk-standardien kehittämistä puolestaan kannatti 65 vastaajaa eli runsaat 69 %. Vastaajista 19 ei kannattanut erillisiä pk-standardeja ja loput, 10 vastaajaa, ei suoranaisesti ilmaissut kantaansa. Asetettu hypoteesi ei tämän tuloksen perusteella pidä paikkansa. Kansalliset tahot ovat erillisten pk-standardien kehittämisen kannalla. Huomattavaa on myös, että jokaisessa kansallisia tahoja edustavassa ryhmässä enemmistö nimenomaan kannatti erillisten standardien kehittämistä. Yliopistoja edustavista vastaajista kaikki kannattivat erillisiä pk-standardeja.

Listatuille yrityksille pk-standardien käytön sallisi kuusi vastaajaa, joista viisi edusti kansallisia järjestöjä. 57 vastaajaa ei pitänyt sopivana sitä, että listatut käyttäisivät pk-standardeja. Loput 31 vastaajaa eivät ottaneet selkeää kantaa asiaan.

Toiseksi hypoteesiksi oli asetettu, että kansainvälisten tahojen mielestä kansainväliset laskentastandardit ovat tarpeellisia myös pk-yrityksille. Vastaajaryhmistä kansainvälisiä tahoja edustavat kansainvälisten yhteisöjen lisäksi osa tilintarkastusyryksistä ja -järjestöistä. Vastaajia näissä ryhmissä oli kaikkiaan 25.

Vastaajien enemmistö, 17, piti täydellistä IFRS:ää sopimattomana kaikille yrityksille. Kuuden vastaajan mielestä täydellinen IFRS sopii kaikille. Kaksi vastaajaa ei ottanut kysymykseen kantaa selkeästi puolesta tai vastaan.

Pk-standardien kehittämistä kannatti 84 % vastaajista. 16 % vastaajista ei puolestaan kannattanut erillisiä pk-standardeja. Tulokset osoittavat, että kansainvälisiä tahoja edustavista vastaajista enemmistö piti kansainvälisten pk-standardien kehittämistä tarpeellisena. Hypoteesi pitää tämän aineiston valossa paikkaansa.

Kansainvälisiä tahoja edustavista vastaajista kukaan ei sallisi pk-standardien käyttöä listatuille yrityksille. 17 vastaajaa puolestaan piti sopimattomana, että listatuille yrityksille sallittaisiin pk-standardien käyttö tilinpäätöksensä perustana. Vastaajista kahdeksan ei ilmaissut vastauksessaan sellaista kantaa, jonka perusteella vastaajan olisi voinut sijoittaa joko kannattaja- tai vastustajakategoriaan.

5 LOPUKSI

5.1 IASB:n pk-standardiprojektin vaiheita keskustelupaperin jälkeen

Keskustelupaperin julkaisemisen ja vastausten saamisen jälkeen IASB järjesti vuoden 2004 lopussa kokouksen, jossa se käsitteli tulleita vastauksia. Joulukuun 2004 kokouksessa IASB teki joitakin alustavia päätöksiä siitä, miten projektia on tarkoituksenmukaista jatkaa. Päätökset vahvistettiin vielä tammikuun 2005 kokouksessa. Keskustelupaperiin tulleiden vastausten perusteella IASB päätti, että projektiin sitoudutaan ja kehitetään luonnos pk-standardeista. Pk-standardit keskittyvät sellaisten ei-julkisesti tilivelvollisten yritysten taloudelliseen raportointiin, joiden tilinpäätöksillä on ulkopuolisia käyttäjiä (muuta kuin omistaja-johtajia). (IASB 2006.)

IASB ei aio kehittää yksityiskohtaisia ohjeita siitä, mitkä yritykset olisivat oikeutettuja käyttämään pk-standardeja ja mitkä eivät. Päätösvalta jätettäisiin kansallisille päätöksentekijöille. IASB kuitenkin määrittelee ne yritykset, joille pk-standardit eivät ole sopivia. Mikäli tällaiset yritykset käyttävät pk-standardeja, ei niiden tilinpäätösten voida sanoa olevan IFRS:n mukaisia. (IASB 2006.)

Neuvosto päätti, että sama IASB:n viitekehys on sopiva kaikille yrityksille. Pk-yrityksille harkitaan kuitenkin yksinkertaistuksia kirjaamis- ja arvostamisperiaatteisiin sekä paljastamis- ja esittämisperiaatteisiin. Pk-yrityksillä edellä mainitut vaatimukset olisivat suhteessa käyttäjien tarpeisiin ja kustannus-hyöty-suhteisiin. (IASB 2006.)

Neuvosto myös linjasi periaatteen, että mikäli yritys noudattaa pk-standardeja, on niitä noudatettava kautta linjan. Näin ollen yritykset eivät voi käyttää pk-standardeja ja täydellisiä IFRS-standardeja sekaisin oman valintansa mukaan. Tilinpäätöksistä ja tilintarkastajan raporteista on käytävä ilmi, että yritys noudattaa pk-standardeja. Asia on ilmoitettava siten, että tilinpäätöksen käyttäjä ymmärtää, että tilinpäätöksen perustana ei ole ollut täydellinen IFRS. (IASB 2006.)

Keskusteluun vastanneista tahoista useimmat olivat sitä mieltä, että kirjaamis- ja arvostamis-helpotuksia tarvittaisiin pk-yrityksille. Vastaajat eivät kuitenkaan eritelleet, millaisia helpotuksia tarvitaan. IASB päättikin, että mahdollisten kirjaamis- ja arvostamisperiaatteiden yksinkertaistamisten osalta tarvitaan lisää selvityksiä. Neuvosto päättikin pitää julkisen ns. pyöreän pöydän kokouksen pk-yritysten tilinpäätösten tekijöiden ja käyttäjien kanssa. Tapaamisen tarkoituksena olisi keskustella mahdollisista kirjaamis- ja arvostamisperiaatteiden muotoiluista IFRS:än pk-standardeja varten. Keskustelua varten päätettiin kehittää ja julkaista kyselylomake, jonka avulla määritettäisiin ne aiheet, mistä tapaamisessa tulisi keskustella. Lomakkeessa esitettiin kaksi kysymystä, joista ensimmäinen keskittyi siihen, millä alueilla mahdollisia helpotuksia kirjaamis- ja arvostamisperiaatteissa tarvittaisiin. Toisessa kysymyksessä pyydettiin vastaamaan siihen, mitkä asiat täydellisessä IFRS:ssä on sellaisia, jotka ovat epäto-dennäköisiä pk-ympäristössä. Vastauksia kyselyyn saatiin 101 kappaletta. (IASB 2006.)

Kesäkuussa 2005 IASB:n erikseen muodostama työryhmä, johon kuuluu puheenjohtajan lisäksi 35 jäsentä, piti kokouksen, jonka seurauksena se esitti IASB:lle kattavan raportin elokuussa 2005. Raportissa oli suosituksia pk-standardeista, mutta on huomattava, että IASB tekee kuitenkin päätökset, ei työryhmä. Työryhmän esittämiä suosituksia ovat mm.:

- IFRS:n tulisi koostua täydellisestä IFRS:stä, joka on suunniteltu julkisesti tilivelvollisille yrityksille sekä pk-IFRS:stä, joka on puolestaan suunniteltu yrityksille, jotka eivät ole julkisesti tilivelvollisia
- kansalliset päätöksentekijät päättävät, ketkä standardeja käyttävät
- täydellisessä IFRS:ssä tulisi olla paljastamispoikkeuksia sellaisille listaamattomille yrityksille, jotka ovat julkisesti tilivelvollisia
- pk-IFRS:ää suunnitellessaan IASB:n tulisi pitää mielessään sellaista yritystä, joka ei ole julkisesti tilivelvollinen ja jonka palveluksessa on noin 50 työntekijää ja jonka liikevaihto on noin 10 milj. euroa
- IASB:n tavoitteena tulisi olla, että pk-standardisto olisi pituudeltaan yhteensä 200 sivua A5-koossa.
- yleisesti, kun IFRS tarjoaa vaihtoehtoja laskentaperiaatteen valinnassa, tulisi pk-standardistossa olla vain yksinkertaisin vaihtoehto. (IASB 2006.)

Lokakuussa 2005 pidettiin Lontoossa ns. pyöreän pöydän kokoukset, joissa oli edustajia 43 ryhmästä. Kokouksessa keskityttiin kyselylomakkeen ensimmäiseen kysymykseen eli siihen, millä alueilla kirjaamis- ja arvostamisperiaatteisiin tarvittaisiin helpotuksia pk-yrityksille.

Tammikuussa 2006 neuvoston kokouksessa neuvostolle esiteltiin lähes valmis alustava luonnos pk-standardeiksi. Luonnoksessa on 40 aluetta ja yhteensä 233 sivua. Luonnos on järjestetty aihealueittain ja jokaisessa kappaleessa on ristiviittaus vastaavaan IFRS:n kohtaan. Neuvosto keskusteli ja teki alustavia päätöksiä ensimmäisen luonnoksen sisällöstä helmimaaliskuussa 2006. Noihin päätöksiin perustuen luonnosta arvioitiin toukokuussa 2006 ja uudelleen kesäkuussa 2006. Heinäkuussa neuvosto keskusteli yksityiskohtaisesti rahoitusinstrumenteista. (IASB 2006.)

Seuraavaksi IASB:n on tarkoitus julkaista alustava luonnos yleistä kommentointia varten loppuvuodesta 2006. Kommentteja käydään läpi ja lopulliset pk-standardit on tarkoitus julkaista vuonna 2007. IASB:n tavoitteena on, että standardit voitaisiin ottaa käyttöön vuoden 2008 alusta lähtien. (IASB 2006.)

5.2 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, mitä mieltä IASB:n keskustelupaperiin vastanneet tahot olivat erillisten kansainvälisten pk-standardien tarpeellisuudesta. Keskustelupaperiin vastanneiden mielipiteitä analysoitiin sekä vastaajaryhmittäin että laskentatoimen luokitteluun perustuen. Tutkimuksessa asetettiin kaksi hypoteesia, joiden pitävyyttä testattiin aineiston valossa.

Tutkimuksessa kävi ilmi, että suurin osa vastaajista kannatti erillisten kansainvälisten pk-standardien kehittämistä. Mielestäni on yllättävää, että suurin osa myös kansallisia tahoja edustavista vastaajista piti kansainvälisiä pk-standardeja tarpeellisina. Ensimmäinen hypoteesi ei siis pitänyt tämän aineiston valossa paikkaansa. Toinen hypoteesi sen sijaan piti paikkansa. Tämä tutkimus tukee sitä, että kansainväliset tahot pitävät kansainvälisten pk-standardien kehittämistä tarpeellisena.

Mielestäni on hieman yllättävää, että nimenomaan kansalliset standardien asettajat ovat ainoa vastaajaryhmä, jossa yli puolet vastaajista pitää täydellistä IFRS:ää sopivana kaikille yrityksille. Muissa vastaajaryhmissä sen sijaan enemmistö piti sitä kaikille yrityksille sopimattomana. Kansallisista standardien asettajista 40 % kannatti erillisten pk-standardien kehittämistä. Muissa vastaajaryhmissä kehitystyötä kannatti selvä enemmistö vastaajista. Yliopistoja edustavista vastaajista kaikki pitivät kehitystyötä tarpeellisena. Jokaisessa vastaajaryhmässä suurempi osa vastaajista kieltäisi pk-standardien käytön listatuilta yrityksiltä kuin sallisi sen käytön tilinpäätöksen perustana. Valtiollisten tahojen ryhmässä vastaajien enemmistö sijoittui tässä kysymyksessä kategoriaan muu.

Laskentatoimen luokitteluun perustuvista ryhmistä kaikissa muissa paitsi Alankomaiden mallin ryhmässä enemmistö vastaajista piti täydellistä IFRS:ää sopimattomana kaikille yrityksille. Alankomaiden ryhmässä vastaajien mielipiteet jakautuivat tasan kyllä-, ei- ja muukategorioiden kesken. Pk-standardien kehitystä kannatti enemmistö jokaisessa ryhmässä lukuun ottamatta US-vaikutteisten ryhmää, jossa enemmistö sijoittui kategoriaan muu. Kyllä-vastaajia oli kuitenkin tässäkin ryhmässä enemmän kuin ei-vastaajia. Pk-standardien käytön tilinpäätöksen perustana kieltäisi listatuilta yrityksiltä kaikki vastaajat muista paitsi suunnitelma- ja säädösperusteisten ryhmästä. Niissäkin ryhmässä suurempi osa kieltäisi pk-standardien käytön listatuilta kuin sallisi sen.

Suurin osa vastaajista oli tilintarkastusyriityksiä tai tilintarkastajien järjestöjä. Olisi mielenkiintoista tietää, miksi nimenomaan tilintarkastajat ovat olleet aktiivisia keskustelupaperin kommentoinnissa. Tilintarkastajien vastauksissa ei kuitenkaan ole nähtävillä merkittävää eroa muihin vastaajaryhmiin nähden, joten tilintarkastajien suuri määrä muihin verrattuna ei sinänsä vääristä kokonaistulosta.

Toinen huomattava asia on, että vastaajista suurin osa edustaa Nobesin luokittelun UK-vaikutteisten ryhmää. IASC:n käsitteellisessä viitekehyksessä on paljon yhtäläisyyksiä yhdysvaltalaisen, australialaisen ja brittiläisen laskentatoimen viitekehyksestä. Siten laskentasääntöihin vaikuttaa hyvin paljon angloamerikkalainen perinne. Kansallisia tahoja edustavista vastaajista yli puolet (48) edusti UK- ja US-vaikutteisten ryhmää. Onko nyt käymässä niin, että näiden mielipiteet vaikuttavat pk-standardien kehittämiseen liiaksi ja muita laskentatoimen malleja edustavien vaikutusvalta jää pienemmäksi? Olisikin kiinnostavaa tutkia muihin kes-

kustelupaperin aiheisiin tulleita vastauksia tässä tutkimuksessa käytetyn ryhmittelyn perusteella. Voitaisiinko niistä vastauksista löytää eroja eri ryhmien välillä?

Moni vastaaja korosti, että käyttäjien tarpeet tulisi huomioida pk-standardeja kehitettäessä. Tämä on mielestäni asia, jonka tulisi olla itsestään selvyyttä. Miksi luoda standardit, joiden mukainen tilinpäätös ei tarjoa käyttäjille sellaista tietoa, mitä he tarvitsevat? Toisaalta muun muassa Pirisen (1996) tutkimus osoittaa, että vaikka käyttäjien tarpeita korostetaan, niiden huomiointi standardeja luotaessa jää kuitenkin vähäiseksi. Osa vastaajista ehdotti perusteellista pk-yritysten tilinpäätösten käyttäjien ja heidän tarpeidensa analysointia. Tämä olisi varmasti järkevää, mutta IASB:n vauhti pk-standardiprojektissa vaikuttaa niin kovalta, että lisäselvityksiin ei ryhdytä.

Osa vastaajista piti tärkeänä, että kehitettävät pk-standardit ovat mahdollisimman lähellä täydellistä IFRS:ää. Näin mahdollistettaisiin helppo siirtyminen sen käyttöön, mikäli se olisi yritykselle tarpeen. Täydellistä IFRS:ää pidetään liian monimutkaisena pienille ja keskisuurille yrityksille. Sen monimutkaisuuden takia pyritään kehittelemään yksinkertaisemmat paremmin pk-yritysten tarpeisiin vastaavat standardit. Minkä takia niiden standardien tulisi kuitenkin olla mahdollisimman lähellä täydellistä IFRS:ää? Mielestäni ei ole järkevää pyrkiä ehdoin tahdoin saamaan standardistoja samankaltaisiksi. Tärkein tavoite tulisi ehdottomasti olla se, että pk-standardien mukainen tilinpäätös olisi käyttäjien tarpeiden mukainen ja toisaalta pk-yritysten toteutettavissa.

Pk-standardien noudattamisesta päättäminen tulisi monen vastaajan mielestä jättää kansallisille päätöksentekijöille. Näkisin, että IASB:n tulisi kuitenkin ottaa kantaa siihen, minkälaisia yrityksiä on standardeja kehiteltäessä ajateltu. Standardit tulisi mielestäni suunnata sellaisille pk-yrityksille, joille IFRS:n noudattaminen on kohtuutonta, mutta jotka kuitenkin ovat suhteellisen suuria pk-yrityksiä. Kaikista pienimmiltä pk-yrityksiltä on kohtuutonta vaatia kansainvälisten standardien noudattamista. Noudattaminen olisi kustannuksiltaan liiallinen taakka pienille yrityksille. Etenkin, kun noudattamisesta saatava hyöty olisi hyvin pieni.

Päivi Rätty (2006) kritisoi Tilisanomissa IASB:n pk-standardiprojektia. Rätty painottaa, että IFRS-normisto on suunnattu selkeästi arvopaperimarkkinoiden tarpeisiin. Pk-standardeja kehitettäessä arvopaperimarkkinoihin liittyvät näkökohdat eivät ole keskeisiä. Verotus ja kirjanpito ovat vahvasti kytköksissä toisiinsa ja kytköksen säilyttämistä on perusteltu pk-yrityksillä

siten, ettei verotettavan tulon laskemiseen tarvita suuria oikaisuja. Nykyisen IFRS:n mukaisessa tuloslaskennassa tilanne on toinen. Rätty huomauttaa vielä, että IFRS:n mukainen laajempi raportointi ei ole perusteltavissa kustannus-hyöty-suhteiltaan. Rätty pitää tärkeänä sitä, että yritykset saisivat itse päättää, noudattavatko IFRS-standardeja vai kansallisia standardeja. Hän korostaakin, että nykyinen ”ei estettä, ei pakkoa” -periaate on oikea.

Rädyn (2006) mukaan myös EU-komission suunnasta on tullut epäilyjä IASB:n pk-projektin järkevyydestä. Sisämarkkinakomissaari Charlie McCreevy on esittänyt vetoituksen IASB:n suuntaan pitää pk-standardisto yksinkertaisena. Lisääntyvä läpinäkyvyys on tavoittelemisen arvoista, mutta se ei saa olla kohtuuton pk-yritysten kannalta. Rätty huomauttaa, että EU on nyt selkeästi viestittänyt, ettei unionille kelpaa vain hieman siloteltu versio IFRS:stä pk-yritysten tarpeisiin. McCreevy on peräänkuuluttanut pohdintaa pk-tilinpäätöksen tavoitteista ennen kuin tilinpäätöksen perustaksi annetaan pk-IFRS. Lopuksi Rätty toteaa, että IASB:n esittämä aikataulu pk-standardiprojektissa on epärealistinen.

IASB:n pk-standardiprojekti on siis vielä kesken ja tässä vaiheessa on mahdotonta sanoa, kuinka laadukkaita standardit lopulta ovat. On mielenkiintoista nähdä, miten innokkaasti esimerkiksi suomalaiset pk-yritykset alkavat standardeja käyttää, mikäli standardien käyttö perustuu vapaaehtoisuuteen. Tämän tutkimuksen tulosten perusteella IASB:n kehitystyölle on kuitenkin kannatusta.

LÄHTEET

- Autio, H. 2004. PK-yrityksille kevyt-IAS. Tilintarkastus 6, 96–99.
- Choi, F. D. S. & Mueller, G. G. 1992. International Accounting. Toinen painos. New Jersey: Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs.
- Doupnik, T. S. & Salter, S. B. 1993. An Empirical Test of a Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices. *Journal of International Business Studies*, Vol. 24, No.1, 41-60.
- Frank, W. G. 1979. An Empirical Analysis of International Accounting Principles. *Journal of Accounting Research*, Vol 17, No. 2, 593-605.
- Gray, S. J. 1988. Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *Abacus*, Vol 24, No. 1, 1-15.
- Haller, A. & Walton, P. 1998. Country differences and harmonization. Teoksessa Walton, P., Haller, A. & Raffournier, B. (toim.) *International Accounting*. UK: Clays Ltd.
- Hendriksen, E. S. & van Breda, M. F. 1991. Accounting theory. Viides painos. USA: Irwin/McGraw-Hill.
- IASB 2003. PowerPoint Presentation. World Accounting Standard Setters Meeting 22.9.2003. Lontoo. http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_33_0309w01b.pdf
- IASB 2004. Discussion Paper, Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities. Kesäkuu 2004.
- IASB 2005. Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities (SMEs). Topic Summary. 22.6.2005. http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_33_0506SMETopicSummary.pdf
- IASB 2006. Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities (SMEs). 4.8.2006. http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_33_SMEProjectSummary.pdf
- McLeay, S., Neal, D. & Tollington, T. 1999. International Standardisation and Harmonisation: a New Measurement Technique. *Journal of International Financial Management and Accounting* 10:1, 42-70.
- Nair, R. D. & Frank, W. G. 1980. The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications. *The Accounting Review*, Vol LV, No. 3, 426-450.

- Nobes, C. 1984. *International Classification of Financial Reporting*. Lontoo: Croom Helm Ltd.
- Nobes, C. 1998. Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. *Abacus*, Vol. 34, No. 2, 162-187.
- Nobes, C. & Parker, R. 1981. *Comparative International Accounting*. Southampton: Camelot Press Limited.
- Nobes, C. & Parker, R. 2004. *Comparative International Accounting*. Kahdeksas painos. Gosport: Ashford Colour Press Ltd.
- Nurmi, T., Rekiaro, I. & Rekiaro, P. 1999. *Suomalaisen sivistyssanakirja*. Jyväskylä: Gummerus Kustannus Oy.
- Pirinen, P. 1996. *The 1992 Reform of Finnish Accounting Legislation*. Jyväskylä: Jyväskylä University Printing House.
- Richard, J. 1998. Accounting in Eastern Europe: from communism to capitalism. Teoksessa Walton, P., Haller, A. & Raffournier, B. (toim.) *International Accounting*. UK: Clays Ltd.
- Räty, P. 2002. Vaikuttaako IAS myös pienten yritysten tilinpäätöksiin? *Tilintarkastus* 5, 23–27.
- Räty, P. 2006. Tuleeko IFRS pakolliseksi myös pienille yrityksille? *Tilisanomat* 3/2006, 20–23.

LIITE 1 Keskustelupaperiin vastanneet tahot

- CL 1 Winningtons, Chartered Accountants (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 2 Swiss Federal Institute of Intellectual Property (Sveitsi)
- CL 3 Chartered Institute of Taxation (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 4 Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 5 Jill Collis, Kingston University (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 6 Deloitte Touche Tohmatsu International
- CL 7 Alecos Papadopoulos (Kreikka)
- CL 8 Peter Walton, The Open University Business School (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 9 Henry Chamberlain (Vatikaani)
- CL 10 H. W. Fisher & Company Chartered Accountants (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 11 Canadian Accounting Standards Board (Kanada)
- CL 12 Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR (Ruotsi)
- CL 13 Treuhand-Kammer (Sveitsi)
- CL 14 Institute of Certified Public Accountants of Hong Kong (Hong Kong)
- CL 15 Eric Goudsmit (Belgia)
- CL 16 Susela Devi, University of Malaya (Malesia)
- CL 17 BDO Stoy Hayward (Alankomaat)
- CL 18 Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti and the Consiglio Nazionale dei Ragionieri (Italia)
- CL 19 Norsk RegnskapsStiftelse (Norja)
- CL 20 New South Wales Treasury (Australia)
- CL 21 KPMG (Mosambik)
- CL 22 Deloitte (Mosambik)
- CL 23 Institute of Financial Accountants (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 24 National Housing Federations (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 25 Organismo Italiano di Contabilità (Italia)
- CL 26 Van Brussel & Partners (Belgia)
- CL 27 New Zealand Treasury (Uusi Seelanti)
- CL 28 National Public Practice Committee of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand (Uusi Seelanti)
- CL 29 K. Kühborth, Klein Pumpen GmbH (Saksa)
- CL 30 Raad voor de Jaarverslaggeving (Alankomaat)
- CL 31 Malta Institute of Accountants (Malta)
- CL 32 III Working Group of the European Committee of Central Balance Sheet Data Offices (ECCBSO)
- CL 33 South African Institute of Chartered Accountants (Etelä-Afrikka)
- CL 34 Verband der Elektrizitätswirtschaft (Saksa)
- CL 35 Colombian Superintendence of Securities' Chairman Clemente del Valle Borraez (Kolumbia)
- CL 36 International Federation of Accountants
- CL 37 Financial Reporting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of New Zealand (Uusi Seelanti)
- CL 38 Institute of Chartered Accountants in Australia (Australia)
- CL 39 Malaysian Accounting Standards Board (Malesia)
- CL 40 Australian Government's Department of Finance and Administration (Australia)
- CL 41 European Private Equity and Venture Capital Association
- CL 42 Sujatha Nagendran (Intia)

- CL 43 Institute of Certified Public Accountants of South Africa (Etelä-Afrikka)
- CL 44 Susat & Partner OGH (Saksa)
- CL 45 Institute of Chartered Accountants of India (Intia)
- CL 46 Association of Chartered Certified Accountants (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 47 Association of Certified Accountants in Finland (Suomi)
- CL 48 Robert Walker (Uusi Seelanti)
- CL 49 Javeriana University in Cali (Kolumbia)
- CL 50 Australasian Council of Auditors-General (Australia)
- CL 51 Korea Accounting Standards Board (Korea)
- CL 52 Accounting and Auditing Standards Committees of the Institute of Chartered Accountants of Pakistan (Pakistan)
- CL 53 Institut der Wirtschaftsprüder (Saksa)
- CL 54 Australian Accounting Standards Board (Australia)
- CL 55 Swedish Accounting Standards Board (Ruotsi)
- CL 56 Bundessteuerberaterkammer (Saksa)
- CL 57 PricewaterhouseCoopers
- CL 58 Southern Society Of Chartered Accountants (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 59 Small and Medium Enterprise Agency of the Ministry of Economy, Trade and Industry of Japan (Japani)
- CL 60 Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht BaFin (Saksa)
- CL 61 Accounting Standards Board of Japan (Japani)
- CL 62 Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. & Deutscher Industrie und Handelskammertag (Saksa)
- CL 63 Japanese Institute of Certified Public Accountants (Japani)
- CL 64 Chartered Institute of Management Accountants (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 65 United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD)
- CL 66 Swedish Association of Accounting Consultants (Ruotsi)
- CL 67 London Society of Chartered Accountants (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 68 DATEV e.G. (Saksa)
- CL 69 Institute of Professional Accountants in Bulgaria (Bulgaria)
- CL 70 Accounting Federal Council & IBRACON – Brazilian Institute of CPAs (Brasilia)
- CL 71 European Federation of Accountants and Auditors for SMEs
- CL 72 European Accounting Association
- CL 73 Leaseurope (Belgia)
- CL 74 National Organization for the Standards of Financial Accounting and Reporting (Venäjä)
- CL 75 AC Chiristes & Partner GmbH (Saksa)
- CL 76 Mouvement des Entreprises de France (Ranska)
- CL 77 Eurochambres – Association of European Chambers of Commerce and Industry
- CL 78 Institute of Chartered Accountants of Scotland (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 79 puuttuu
- CL 80 DGRV – German Cooperative and Raiffeisen Confederation (Saksa)
- CL 81 UNIREC - Unione Nazionale Imprese di Recupero Crediti e Informazioni Commerciali (Italia)
- CL 82 Financial Executives International
- CL 83 CFA Institute
- CL 84 Certified General Accountants' Association of Canada (Kanada)
- CL 85 Consejo Mexicano Para La Investigación Y Desarrollo De Normas De Información Financiera (Meksiko)

- CL 86 Federacion Argentina de Consejos Progesionales de Ciencias Economicas (Argentina)
- CL 87 Grant Thornton Chartered Accountants (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 88 Pitcher Partners (Australia)
- CL 89 Association of Accounting Technicians (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 90 David Cairns International Financial Reporting (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 91 Spanish Accounting and Auditing Institute (Espanja)
- CL 92 Institute of Chartered Accountants in England & Wales (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 93 Zambia Institute of Chartered Accountants in Zambia (Sambia)
- CL 94 Eastern Central and Southern African Federation of Accountants (ECSAFA)
- CL 95 KPMG International
- CL 96 Council on Corporate Disclosure and Governance (Singapore)
- CL 97 David Raggy, IASB Advisory Panel on Small and Medium-sized Entities jäsen
- CL 98 Federation of Enterprises in Belgium (Belgia)
- CL 99 Society of Accountants in Malawi (Malawi)
- CL 100 Conseil National de la Comptabilité (Ranska)
- CL 101 CPA Australia (Australia)
- CL 102 Austrian Federal Economic Chamber (Itävalta)
- CL 103 Accounting Standards Board (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 104 Moore Rowland International Europe
- CL 105 Ordem Dos Revisores Oficiais De Contas (Portugali)
- CL 106 European Association of Corporate Treasures – EACT
- CL 107 Institute of Certified Public Accountants in Israel – ICPAI (Israel)
- CL 108 Bundesverband der Bilanzbuchhalter und Controller e.V.- BVBC (Saksa)
- CL 109 Annette Davis (Yhdistyneet Kuningaskunnat)
- CL 110 European Commission
- CL 111 Enrique Fowler Newton (Argentiina)
- CL 112 American Institute of Certified Public Accountants – AICPA
- CL 113 European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG
- CL 114 European Association of Co-operative Banks – EACB
- CL 115 Federation des Experts Comtables Europeens
- CL 116 Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (Tanska)
- CL 117 Union of Industrial and Employer’s Confederations of Europe – UNICE
- CL 118 German Accounting Standards Committee – DRSC (Saksa)
- CL 119 Australian Institute of Company Directors (Australia)
- CL 120 Europäisches Parlament
- CL 121 Colegio de Contadores Pubicos de Costa Rica (Costa Rica)

	Monikansalliset	UK-vaikutteiset	US-vaikutteiset	Alankomaiden malli	Sääntöperusteiset	Suunnitelma- perusteiset	Säädös- perusteiset	Kansan- taloudellinen kontrolli
Kansalliset standardien asettajat		39, 54, 78, 96, 103	11, 51, 85		25	74, 86	61, 118	19, 55
Yliopistot		5, 8, 16, 42, 109				49		
Kansalliset järjestöt		3, 20, 24, 90, 119		17	81	2, 13, 35, 70, 76, 98, 111	29, 34, 44, 53, 56, 60, 62, 68, 108	66
Valtiolliset tahot		27, 40		30		100	59*, 102	
Kansainväliset yhteisöt	9, 32, 41, 46, 65, 72, 73, 77, 82, 83, 94, 97, 104, 106, 110, 113, 114, 117, 120							
Tilintarkastus-yritykset	6, 57, 95	1, 10, 48, 88	87	26		21, 22	7	
Tilintarkastajien järjestöt	36, 71, 115	4, 14, 23, 28, 31, 33, 37, 38, 43, 45, 50, 52, 58, 64, 67, 89, 92, 93, 99, 101, 107	84, 112		18	15, 69, 91, 105, 121	63, 75, 80	12, 47, 116

* vastaus jätetty tutkimuksen ulkopuolelle

K = Samaa mieltä E = Eri mieltä M = Muu		Moni-kansalliset			UK-vaikutteiset			US-vaikutteiset			Alanko-maiden malli			Sääntö-perusteiset			Suunnitelma-perusteiset			Säädös-perusteiset			Kansantalou-dellinen kontrolli			YHTEENSÄ		
		K	E	M	K	E	M	K	E	M	K	E	M	K	E	M	K	E	M	K	E	M	K	E	M	K	E	M
Kansalliset standardien asettajat	1. a)				4	1		2	1						1	1	1				2		1	1		8	6	1
	1. b)				2	1	2		1	2				1		1	1			1	1		1	1		6	4	5
	1. c)				3		2	2		1				2			1			1		1	2			11	0	4
Yliopistot	1. a)				2	3													1							2	3	1
	1. b)				5												1									6	0	0
	1. c)				5												1									6	0	0
Kansalliset järjestöt	1. a)				2	1	2						1	1			3	4		1	7	1		1		7	13	4
	1. b)				2	2	1				1				1		5	2		6	2	1	1			15	7	2
	1. c)				3		2				1				1		2	3	2	4	2	3	1			11	5	8
Valtiolliset tahot	1. a)					1	1				1							1			1					1	3	1
	1. b)				1	1					1						1			1						4	1	0
	1. c)				1		1				1								1			1				2	0	3
Kansainväliset järjestöt	1. a)	3	15	1																						3	15	1
	1. b)	16	3																							16	3	0
	1. c)	12		7																						12	0	7
Tilintarkastus-yritykset	1. a)	3			1	3			1			1						2		1						5	7	0
	1. b)	2	1		3	1		1			1						2			1						10	2	0
	1. c)	3			4					1	1								2	1						9	0	3
Tilintarkastus-järjestöt	1. a)		2	1	3	16	2		1	1					1		3	2			2	1		3		6	27	5
	1. b)	3			16	4	1	1		1				1			3	1	1	3			2	1		29	6	3
	1. c)	2		1	13		8	1		1				1			3	1	1	1		2	2		1	23	1	14
YHTEENSÄ	1. a)	6	17	2	12	25	5	2	3	1	1	1	1	1	2	1	7	9	1	2	12	2	1	5	0	32	74	13
	1. b)	21	4	0	29	9	4	2	1	3	3	0	0	2	1	1	13	3	1	12	3	1	4	2	0	86	23	10
	1. c)	17	0	8	29	0	13	3	0	3	3	0	0	3	0	1	7	4	6	7	2	7	5	0	1	74	6	39

1. a) Täydellinen IFRS on sopiva kaikille yrityksille
 1. b) IASB:n tulisi kehittää erilliset pk-standardit
 1. c) Pk-standardien käyttöä ei tulisi sallia listatuille yrityksille