

TAMPEREEN YLIOPISTO
JOHTAMISKORKEAKOULU
Yrityksen laskentatoimi

SIDOSRYHMÄAJATTELUN ROOLI KIRJANPITOLAISSA
-analyysi työ- ja elinkeinoministeriön mietinnöstä kirjanpitolain
muutoksista

Yrityksen laskentatoimi
Pro Gradu -tutkielma
Marraskuu 2015
Ohjaaja: Eeva-Mari Ihantola

Johanna Kantonen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi

Tekijä: KANTONEN, JOHANNA

Tutkielman nimi: Sidosryhmäajattelun rooli kirjanpitolaissa –analyysi työ- ja elinkeinoministeriön mietinnöstä kirjanpitolain muutoksista

Pro gradu -tutkielma: 82 sivua

Aika: Marraskuu 2015

Avainsanat: kirjanpitolaki, sidosryhmät, IFRS-harmonisointi, pienyritykset

Suomen kirjanpitosääntelyyn on tulossa suuria muutoksia vuoden 2016 alussa. Muutoksien alkuunpanijana on ollut Euroopan Unionin direktiivin (2013/34/EU) vaatimukset, jotka on saatava osaksi kansallista kirjanpitosääntelyä. Samalla on mukaan otettu myös täysin kansallisia muutoksia kirjanpitosääntelyn päivittämiseksi nykyaikaan. Kirjanpitosääntely edesauttaa luotettavan, ajankohtaisen sekä oikean ja riittävän kuvan antavan informaation tuottamista ja käyttämistä. Sidosryhmät ovat laskentainformaation käyttäjiä ja siksi keskeinen osa kirjanpitosääntelyä. Kirjanpitoa ei tarvittaisi ollenkaan, ellei sidosryhmiä ja heidän tiedontarpeitaan olisi.

Tämän tutkielman tavoitteena on analysoida sidosryhmäajattelun roolia Työ- ja Elinkeinoministeriön mietinnössä kirjanpitosääntelyn muutosehdotuksista. Tutkimusmenetelmänä käytettiin teorialähtöistä sisällönanalyysiä. Sidosryhmäajattelun alaryhminä käsiteltiin olennaisuutta, pienyritysten erityispiirteitä, tiedonantoa, IFRS-harmonisointia ja kirjanpidon toteuttamisen selkeyttä. Tutkielma rajataan käsittelemään mietinnön muutosehdotuksia perusteluineen, eikä siinä oteta kantaa niiden muuttumiseen lopullisessa laissa. Muutosehdotuksista ei käsitellä esitysteknisiä muutoksia.

Tutkielman tulokset esitetään tiivistetysti taulukossa jaoteltuna edellä mainittuihin alaryhmiin. Olennaisuus otetaan tilinpäätösperiaatteeksi ja sen nähdään vaikuttavan koko kirjanpitosääntelyyn. Olennaisuutta arvioidaan sidosryhmien tarpeita vasten. Pienyrityksille on luvassa helpotuksia. Tiedonantovelvollisuudesta halutaan pitää kiinni, eivätkä pienyrityksetkään saa siitä vapautusta, mutta julkaistavien tietojen määrä on suppeampi. Kirjanpidon toteuttamista selkeytetään, mahdollistetaan teknologianeutraali kirjanpito sekä korostetaan kirjanpitovelvollisen vastuuta. IFRS-harmonisoinnilla tavoitellaan vertailukelpoisuutta, laatua ja alempia kustannuksia. Kirjanpidon toteuttaminen selkeytyy vähentyneiden muutoskirjausten vuoksi ja IFRS-sääntely huomioi paremmin sijoittajien tietotarpeita.

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	1
1.1	Aiheenvalinta.....	1
1.2	Tutkimuksen tavoite	5
1.3	Oletukset, rajaukset ja keskeiset käsitteet.....	6
1.4	Tutkimusmenetelmät.....	10
2	TEORIA KIRJANPITOSÄÄNTELYN MUUTOSTEN TAUSTALLA	14
2.1	Kirjanpitosääntelyn historia: Saarion teoriasta kohti kansainvälisyyttä.....	14
2.1.1	Saarion meno-tulo-teoria	14
2.1.2	Kirjanpitosääntelyn historia Suomessa.....	17
2.2	Sidosryhmäteoria osana kirjanpitosääntelyä	22
2.2.1	Sidosryhmät, niiden tunnistaminen ja luokittelu	23
2.2.2	Sidosryhmät ja laskentainformaatio	28
2.2.3	Pienyritysten erityispiirteet.....	36
2.2.4	Harmonisointi sidosryhmien näkökulmasta	42
2.3	Teoreettinen viitekehys.....	47
3	AINEISTON ESITTELY	49
3.1	Mietinnön kuvaus ja analyysin toteuttaminen	49
3.2	Reliabiliteetti ja validiteetti	50
4	SIDOSRYHMÄAJATTELU KIRJANPITOSÄÄNTELYN MUUTOSTEN TAUSTALLA.....	52
4.1	Olellisuus tilinpäätösperiaatteeksi.....	52
4.2	Pien- ja mikroyrityksille helpotuksia.....	54
4.3	Tiedonantovelvollisuus kaivannaisteollisuuden tai aarniometsien puunkorjuun alalla	61
4.4	IFRS-harmonisointi	63
4.5	Kirjanpidon toteuttamisen selkeyttäminen	66

5 JOHTOPÄÄTÖKSET	69
LÄHDELUETTELO	79
Kirjallisuus	79
Virallislähteet.....	82
Muut lähteet.....	82

1 JOHDANTO

1.1 Aiheenalinta

Tilinpäätöksen merkitys on kasvanut entisestään. Erilaisia rahoituspäätöksiä tehdään maantieteellisesti katsottuna hyvinkin kaukaa. Osakemarkkinoilla hinnoittelu tapahtuu tilinpäätösten perusteella, joten markkinoiden toimivuus ja tehokkuus on kiinni tilinpäätösten ja muiden julkisten raporttien luotettavuudesta ja oikeellisuudesta. Väärinkäytösepäilyjä tulee yhä enemmän ilmi erityisesti verotuksen saralla. Tämän vuoksi myös tilintarkastuksen rooli on kasvanut. Tilinpäätöksen ja sen laatimisen pohjan, juoksevan kirjanpidon, oikeellisuuden ja luotettavuuden kulmakivi on kirjanpitolaki. (Leppiniemi 2013, 15-16.) On kuitenkin huomattava, että laki ei ole täysin sitova, vaan jättää ammatilliselle tulkinnalle varaa. Tähän vaikuttaa esimerkiksi se, mitkä sidosryhmistä yritykset näkevät tilinpäätöksensä pääkäyttäjinä. (Nobes & Parker 2006, 4.)

Suomeen on tulossa laaja päivitys nykyiseen kirjanpitolakiin ja -asetukseen. Mietinnössä ehdotetaan kokonaan uuden kirjanpitolain asettamista ja vanhan lain kumoamista, sillä vaadittavat muutokset ovat niin laajoja. Osa muutoksista on periaatteellisia, vaikka teknisluonteisia muutoksikin on tiedossa. Päivityksessä on sekä Euroopan Unionin direktiivin (2013/34/EU) vaatimia muutoksia, että kansalliselta tasolta kumpuavia muutoksia. (TEM 48/2014, 7.) Erityisenä tavoitteena on yksinkertaistaa kirjanpito- ja tilinpäätöskäytänteitä (TEM 48/2014, 18).

Euroopan Unionin parlamentti ja neuvosto hyväksyivät 26.6.2013 uuden tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU). Se muuttaa direktiiviä 2006/43/EY ja korvaa vuoden 1973 tilinpäätösdirektiivin (78/660/ETY) ja vuoden 1983 konsernitalinpäätösdirektiivin (83/349/ETY), vaikka suuri osa edellä mainituista aikaisempien direktiivien säädöksistä onkin siirretty uuteen direktiiviin. (TEM 48/2014, 4.) Direktiivi on saatettava voimaan viimeistään 20.7.2015 (53.1 art.). Käytännössä siirtymäaika on kuitenkin 1.1.2016 ja sen jälkeen alkavat tilikaudet, joilla uusia säännöksiä on noudatettava. (TEM 48/2014, 125.)

Suomen kirjanpitolain ja –asetuksen pohjana on pitkälti edellä mainitut vuoden 1973 tilinpäätösdirektiivi (78/660/ETY) ja vuoden 1983 konsernitilinpäätösdirektiivi (83/349/ETY), jotka on nyt kumottu uudella direktiivillä (2013/34/EU). Nykyiseen vuoden 1997 kirjanpitolakiin ei ole tehty merkittäviä muutoksia lukuun ottamatta vuoden 2004 Euroopan neuvoston asetuksen (1606/2002) mukaisia muutoksia International Financial Reporting Standards (IFRS) käyttöönotosta julkisen kaupankäynnin kohteena olevien yritysten konsernitilinpäätöksessä. (TEM 48/2014, 2-3.)

Kirjanpitoon ja tilinpäätökseen liittyviä säädöksiä on myös esimerkiksi osakeyhtiölaissa ja arvopaperimarkkinalaissa. Lisäksi työ- ja elinkeinoministeriö on antanut asetuksia muun muassa kehittämismenojen aktivoinnista ja rahoitusvälineiden arvostamisesta. Työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä toimiva kirjanpitolautakunta antaa velvoittavia yleisohjeita sekä kannanottoja hyvästä kirjanpitolavasta. Kannanotot eivät ole samalla tavalla velvoittavia kuin laki, mutta kirjanpitovelvollisen on kyettävä todistamaan vaihtoehtoisen käytänteen toimivuus ja hyvän kirjanpitolavan toteutuminen. (TEM 48/2014, 2-3.) Näiden kaikkien säännösten muuttamiseen on otettava kantaa kirjanpitolain muuttamisen yhteydessä, jotta lait ja asetukset eivät ole keskenään ristiriitaisia.

Muutokset tulevat koskemaan kaiken kokoisia yrityksiä. IFRS-harmonisointi hyödyttää lähinnä kansainvälisiä yrityksiä tai pörssiyrityksiä. Lisääntyneen IFRS:n mukaisen noudattamisen seurauksena yrityksille tulee ylimääräisiä kustannuksia sekä IFRS:n että kansallisen normiston mukaisten tilinpäätösten tekemisestä, sillä muutokirjaukset ovat merkittäviä esimerkiksi rahoitusleasingien ja rahoitusvälineiden käsittelyssä. Vaikka IFRS:n mukainen harmonisointi koskee lähinnä kansainvälisten konsernien tytäryritysten ja kotimaisten pörssiyritysten tilinpäätöksiä, toteuttaa direktiivi pienet ensin –periaatetta. Pienyrityksille pyritään antamaan lisähelpotuksia eikä jäsenvaltioilla ole mahdollisuutta koventaa pienyrityksiä koskevia vaatimuksia. Tämä on merkittävä näkökulman vaihdos. Lisäksi kirjanpidon toteuttamiseen liittyvät säännökset ovat vanhanaikaisia kehittyneen tietotekniikan vuoksi. (TEM 48/2014, 3-4.) Olennaisuus otetaan mukaan tilinpäätösperiaatteisiin. Satunnaiset erät poistetaan tuloslaskelmakaavasta ja jatkossa on vain kaksi tuloslaskelma- ja tasekaavaa. Lisäksi suurten yritysten ja yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen, jotka toimivat öljy-, kaasu-, kaivannaisteollisuuden tai aarniometsien puunkorjuun alalla on esitettävä vuosittain yli 100 000 euron maksut, jotka

on suoritettu hallituksille niissä maissa, joissa kyseiset yritykset toimivat. (TEM 48/2014, 3-7.)

Kirjanpitolain teknisiä muutoksiakin on tulossa. Muutoksen jälkeen ei tehdä mitään eroa paperilla ja sähköisessä muodossa olevan aineiston välillä. Tarkoituksena on mahdollistaa sähköisten ratkaisujen, kuten sähköisen tiedonsiirron viranomaisille, laaja käyttö, kun aiemmassa 1997 vuoden kirjanpitolaissa ja ministeriö päätöksissä vuodelta 1998 niiden käyttö on ollut rajallista. Kirjausketjun eheys ja tilinpäätösaineiston saatavuus tarkasteltavaksi ja tarkastettavaksi korostuu. Tarkoituksena on vähentää harmaata taloutta ja vähentää yritysten hallinnollista taakkaa. Yritysten olisi myös helpompi täyttää viranomaisten tiedonsaantitarpeet. (TEM 48/2014, 7.)

1990-luvulla Suomen jäsenyys Euroopan Unionissa oli yksi merkittävin käänne kirjanpitolain historiassa. Merkittävimmät muutokset tulivat vuosina 1992 ja 1997 (Jarva & Lantto 2012). Vuoden 1992 kirjanpitolain muutoksella valmistauduttiin jäsenyyteen harmonisoimalla kansallista kirjanpitolakia Euroopan Unionin direktiiveihin sekä vastaamalla kansainvälistyvään yritystoimintaan. Lisäksi rahoitusmarkkinat olivat muuttuneet merkittävästi vuodesta 1973. (HE111/1992, 3; Näsi 2003) Tällöin ei kokonaan uutta kirjanpitolakia vielä säädetty, vaan vanhaa lakia muutettiin ja täydennettiin. Kirjanpidon tärkeimmäksi tavoitteeksi nostettiin oikean ja riittävän kuvan antaminen kirjanpitovelvollisen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätöksen sisältöön lisättiin esitettäväksi tuloslaskelman ja taseen liitetiedot. (Kirjanpitolain muutos 1992/1572).

Uusi kirjanpitolaki (1997/1336) säädettiin vuonna 1997. Tuloslaskelma- ja tasekaavoja muutettiin ja tilinpäätöksen sisällöksi määriteltiin tuloslaskelma, tase ja liitetiedot vertailuvuoden tietoineen. Vertailutiedot eivät aiemmin olleet pakollisia. Pienyritykset huomioitiin myös vuoden 1997 kirjanpitolaissa antaen niille helpotuksia muun muassa tilinpäätöksen julkaisemisessa. Tilinpäätöksen liitetietojen luettelo siirrettiin kirjanpitolaista asetukseen. Pienille yrityksille on huomattavasti helpotettu liitetietoluettelo. (KPL 1997/1336.) Pienet yritykset olivat myös vapautettu toimintakertomuksen laadinnasta asetuksella.

Edellinen suurempi muutos kirjanpitolakiin tuli vuonna 2004, kun Suomen kirjanpitolakia tarkistettiin kansainvälistä tilinpäätöskäytännön kehitystä vastaavaksi. Tällöin voimaan saatettiin Euroopan neuvoston ja parlamentin asetus 1606/2002 kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta, sekä käyvän arvon –direktiivi (2001/65/EY). Samalla voimaan tuli kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) noudattaminen julkisen kaupankäynnin kohteena olevien yritysten konsernitilinpäätöksissä ja erillistilinpäätöksissä silloinkin, jos konsernitilinpäätöstä ei laadita. (TEM 48/2014, 2-3.) Kansainvälistä sääntelyä varten kirjanpitolakiin lisättiin uusi luku 7a. Tasehäntöisyyttä korostettiin mainitsemalla tase ennen tuloslaskelmaa. Toimintakertomuksen sisältövaatimukset laajenivat ja tiukentuivat. Pienten yritysten kokorajoja kasvatettiin nykyiseen. (kirjanpitolain muutos 1304/2004.)

Kirjanpitolain muutoksiin vaikuttaa aina myös käsitys kirjanpitovelvollisen sidosryhmistä. Aiemmin suomalainen kirjanpito- ja tilinpäätöskäytänteet korostivat vahvasti velkojien asemaa (Jarva & Lantto 2012). 1970- ja 1980-luvuilla sidosryhmäajattelun innoittamana ajateltiin tilinpäätösinformaation käyttäjiksi kaikki kirjanpitovelvollisen taloudesta kiinnostuneet sidosryhmät (Näsi 2003). Kansainvälisen sääntelyn mukana on kuitenkin omistajat sidosryhmänä noussut kaikkien muiden sidosryhmien edelle (Näsi 2003; Jarva & Lantto 2012). Vuoden 2013 direktiivi taas laajentaa sidosryhmäajattelua uudestaan eriyttämällä pien- ja suuryritysten laskentainformaation käyttäjien tarpeet.

Tuoreita tutkimuksia Suomen kirjanpitolain muutoksista on vähän (ks. esim. Virtanen 2004, Näsi 1993). Tämä tutkimus täydentää aikaisempia tutkimuksia Suomen kirjanpitolaista tutkimalla vuonna 2016 tulevia muutoksia, joista ei ole vielä ehditty tekemään paljoakaan tieteellisiä tutkimuksia. Sidoryhmäajattelun mukaan tuominen on luonnollinen valinta, sillä sidoryhmät ovat tilinpäätöksen käyttäjiä, ja näin ollen osa oikean ja riittävän kuvan määritelmää, mikä on keskeinen osa kirjanpitolakia ja sen tulkintaa. Tutkimukset tilinpäätöksen ja laskentainformaation käyttäjistä keskittyvät usein yksittäiseen ryhmään kerrallaan (Mirshekary & Saudagaran 2005). Tämä tutkimus antaa kokonaisvaltaisemman kuvan kuin moni aikaisempi tutkimus sisällyttämällä tutkimukseen useita eri sidoryhmiä. Toiset tutkimukset taas korostavat laajempaa sidoryhmänäkökulmaa ja käsitettä ”laskentaa sidoryhmille” (ks. esim. Mitchell, Van Buren, Greenwood & Freeman 2015). Tämä näkemys oli erikoisaiheena Journal of

Management Studies –artikkelin marraskuun 2015 numerossa. Sidosryhmien ja laskentatoimen suhdetta on Suomessa kuitenkin tutkittu melko vähän.

IFRS-harmonisoinnista on tehty tutkimusta Suomessakin, mutta ne ovat usein keskittyneet yhteen osa-alueeseen kerrallaan. (ks. esim. Jarva & Lantto 2012). Tämä tutkimus nostaa kokonaisvaltaisemmin esille IFRS-harmonisoinnin vaikutuksen kirjanpitolain tämän hetkisissä muutoksissa ja sidosryhmäajattelun IFRS-harmonisoinnin osana. IFRS-harmonisointi on ollut jo pitkään ajankohtainen aihe ja pysyy ajankohtaisena aina, kun kansallista kirjanpitolakia harmonisoidaan IFRS-lainsäädännön kanssa, kuten nyt tulevissa muutoksissa. Tutkimuksessa kiinnostus pieniä yrityksiä kohtaan on kasvanut 1980-luvulta lähtien, sillä niiden voimavarat työllistäjänä ja köyhyyden poistajana on huomattu. Pienten yritysten on huomattu myös eroavan suuresti isoista yrityksistä, joten niistä on mielekästä tehdä erillistä tutkimusta. (Chhabra & Pattanayak 2014.)

Tämän tutkimuksen aihe koskettaa monia käytännössä. Pienyrityksiä on Suomessa 97,2—98,2% yrityksistä, ja mikroyrityksen määritelmän täyttää Suomen yrityksistä 76,5—85,1%. (TEM 48/2014, 23. Pien- ja mikroyrityshelpotukset tulisivat monen yrityksen käyttöön. Mietinnön mukaan kuitenkin pienyrityshelpotukset eivät eroa merkittävästä nykyisestä lainsäädännöstä. Kuitenkin mikroyrityshelpotusten ja pienyrityksen kokomääritelmän kasvattamisen myötä muutokset vaikuttavat moneen yritykseen. Koska myös suuremmille yrityksille tulee helpotuksia IFRS-harmonisoinnin muodossa ja tilinpäätösperiaatteisiin lisätään olennaisuus, voidaan sanoa muutosten vaikuttavan kaiken kokoisten yritysten kirjanpidon toteuttamiseen ja aiheen näin kiinnostavan yrityksiä. Koska Suomessa tilinpäätösraportoinnin ja kirjanpidon taso on korkea ja standardeja noudatetaan hyvin (Jarva & Lantto 2012), tulee muutoksilla olemaan käytäntöön vaikutusta.

1.2 Tutkimuksen tavoite

Tämän tutkimuksen tavoitteena on ymmärtää sidosryhmäajattelun roolia työ- ja elinkeinoministeriön mietinnön ehdotuksessa. Tutkimuskysymyksenä on seuraava:

Millainen rooli sidosryhmäajattelulla on työ- ja elinkeinoministeriön mietinnön ehdottamissa kirjanpitosäätelyn muutoksissa?

1.3 Oletukset, rajaukset ja keskeiset käsitteet

Tässä tutkimuksessa käsitellään työ- ja elinkeinoministeriön mietintöä kirjanpitolain muutoksista kokonaisuudessaan. Hallituksen esitys muutoksista julkaistiin tutkimuksen valmistumisen hetkillä, eikä tämä tutkimus käsittele sitä. Näkökulma on suomalaisissa yrityksissä, eikä kuntien ja valtion taloudenpitoon tai suunniteltujen muutosten soveltuvuuteen julkiselle sektorille oteta kantaa. Kirjanpitolain muutokset vaikuttavat myös julkisyhteisöihin, sillä niiden kirjanpitoa hoidetaan pitkälti samoilla periaatteilla kuin yritystenkin. Näissä on kuitenkin jonkin verran eroa, eikä niitä voi käsitellä yritysmaailman kanssa samana kokonaisuutena tekemättä liian suuria yleistyksiä. (Näsi 2003.) Tämä on kauppatieteellinen tutkimus, eikä tässä olisi relevanttia käsitellä julkisyhteisöjä. Mietinnössä perustellaan useampaa muutosta harmaan talouden torjunnalla. Säätelyn myönnetään kuitenkin olevan tehoton keino, sillä harmaan talouden toimijat ovat piittaamattomia sääntelystä, minkä vuoksi tässä tutkimuksessa ei käsitellä harmaata taloutta.

Tässä tutkielmassa käytetään sanaa yritys tai kirjanpitovelvollinen kuvaamaan erilaisia organisaatioita, jotka tekevät kirjanpitoa toiminnastaan. Tässä tutkielmassa ei oteta kantaa yrityksen voitontavoitteluun tai yhteiskunnallisiin tehtäviin. Jarvan ja Lanton (2012) mukaan kansallisen ja kansainvälisen sääntelyn harmonisointia on mielekästä tutkia Suomessa, koska kansallinen sääntely eroaa merkittävästi kansainvälisestä IFRS-sääntelystä. Lisäksi Suomessa tilinpäätösraportoinnin ja kirjanpidon taso on korkea. (Jarva & Lantto 2012.) Tällöin kirjanpitolailla ja sen muutoksilla on suuri vaikutus yritysmaailman käytänteisiin. Erityisesti nyt kun suunnitellut muutokset ovat laajoja ja periaatteellisiakin.

Esitysteknisiin muutoksiin ei tässä tutkimuksessa oteta kantaa. Tämä tutkimus keskittyy kirjanpitolain sisällön muutoksiin ja sidosryhmäajattelun näkymiseen niissä. Lain muuttuessa kokonaan tulee esitysteknisiä muutoksia paljon, eikä sanavalintojen ja lain

ulkoisen esitystavan tutkiminen on tässä tutkimuksessa relevanttia. Vanhentuneita käsitteitä poistetaan ja täsmennetään. Esimerkiksi käsitteet peruskirjanpito ja koneellinen tietoväline poistetaan, ja käsitteet pääkirjanpito, omistusyhteys- ja osakkuusyritys täsmennetään direktiivin mukaiseksi. Termi vapaaehtoinen varaus muuttuu verotukselliseksi varaukseksi. Omaa käyttöä sääntelevä lainkohta kumotaan tarpeettomana. Määritelmät yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä, direktiivistä, IAS-asetuksesta ja osakirjanpidosta on sisällytetty lakiin, jotta niihin voidaan viitata myöhemmin laissa. Teknisluonteinen muutos on myös pienyrityssääntelyn siirtäminen omaan lakiinsa. Pien- ja mikroyrityksiä koskeva lainsäädäntö eriytettäisiin omaan asetukseensa, josta pienten yritysten olisi helpompi etsiä tietoa. Ministeriöasetukset nostettaisiin lakiin. Direktiivin vaatima kaivosteollisuutta ja aarniometsien hakkuuta koskeva erityissääntely aiotaan säätää omassa laissaan. (TEM 48/2014, 7;29-30;33;85;91.)

Tämä tutkimus käsittelee työ- ja elinkeinoministeriön mietintöä suomalaisten yritysten näkökulmasta erikokoiset yritykset huomioiden kuitenkin painottaen pienyritysnäkökulmaa, koska mietinnössä pienyrityksiin kohdistuvilla muutoksilla on niin suuri rooli. Tässä tutkimuksessa ei eritellä pien- ja mikroyrityksien käsitteitä sidosryhmien eikä toimintatapojen ja rakenteiden kohdalla vaan näistä käytetään yhteisnimitystä pienyritykset, sillä pienyritystutkimukseen usein sisältyy myös mikroyritykset, eikä mikroyrityksistä itsestään ole paljoakaan aikaisempaa tutkimusta. Mietinnön empiirisen tarkastelun osalta käytetään erikseen käsitettä mikroyritys, sillä käsite on eriytetty mietinnössäkkin. Mikroyrityksille on tulossa omia säädöksiään, jolloin eron tekeminen pienyrityksiin on välttämätöntä.

Tämä tutkimus keskittyy kirjanpitolain muutoksiin, eikä tässä tutkimuksessa oteta kantaa kirjanpitoasetuksen muutoksiin. Tässä tutkimuksessa kirjanpitoasetukseen suhtaudutaan kirjanpitolakia tukevana sääntelynä eikä siitä itsenäisenä. Tämän vuoksi siihen viitataan vain kirjanpitolain muutoksia selventävänä tekijänä. Koska kirjanpitoasetus on läheisesti yhteydessä kirjanpitolakiin ja sieltä nousee välillä lakiin sääntelyä, viitataan kirjanpitosääntelyllä sekä lakiin että asetukseen. Tässä tutkimuksessa ei myöskään käsitellä direktiivin vaatimia osakeyhtiö- ja osuuskuntalakiin tehtäviä muutoksia. Lisäksi tässä tutkimuksessa käsitellään asetusta pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä

esitettävistä tiedoista ja lakia kaivannaisteollisuutta ja puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamisesta.

Näiden säännösten siirtäminen omiin kohtiinsa on teknisluonteinen seikka. Direktiivi ei erottele kyseisissä kohdissa esitettäviä muutoksia muista kirjanpitolaissa suoraan esitettävistä muutoksista. Suomessa pien- ja mikroyrityssääntely säädetään omassa asetuksessaan, jotta näiden olisi helpompaa etsiä tietoa niitä koskevasta sääntelystä. Kaivannaisteollisuutta ja puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten sääntely säädetään omassa laissaan, sillä se ei luonteensa mukaan kuulu tilinpäätössääntelyyn, joka koskee kirjanpitovelvollisen tulosta ja taloudellista asemaa. (TEM 48/2014, 1;7.) Niiden ohittaminen tässä tutkimuksessa ei olisi relevanttia, sillä moni muutos koskee juuri näitä erillissäännöksiä.

Tässä tutkimuksessa käytetään yritysten kokomääritelmänä työ- ja elinkeinoministeriön mietinnön määritelmiä, jotka pohjautuvat Euroopan Unionin antamaan direktiiviin. Määritelmän yritys-sanalla voivat olla liiketoimintaa harjoittavien yritysten lisäksi myös säätiöt ja yhdistykset. Pienyrityksen määritelmä täyttyy, jos yritys ei ylitä yli yhtä raja-arvoa: taseen loppusumma yli kuusi miljoonaa euroa, liikevaihto yli kaksitoista miljoonaa euroa tai työntekijöitä tilikaudella keskimäärin viisikymmentä. Määritelmänä on käytetty direktiivin sallimaa ylärajaa, sillä mietinnössä ehdotetaan tämän käyttöön ottamista. Pienyrityksen määritelmän mukaisia yrityksiä on Suomessa 97,2—98,2% yrityksistä (TEM 48/2014, 23). Mikroyrityksellä vastaavat raja-arvot ovat: taseen loppusumma 350 000, liikevaihto 700 000 tai työntekijöitä tilikaudella keskimäärin kymmenen. Mikroyrityksen määritelmän täyttää Suomen yrityksistä 76,5—85,1%. (TEM 48/2014, 22-24.) Raja-arvot lasketaan vain päättyneeltä tilikaudelta, kun vanhassa kirjanpitolaissa ne lasketaan sekä päättyneeltä että edeltäneeltä tilikaudelta (TEM 48/2014, 60).

Suuren yrityksen määritelmän mukaan vähintään kahden seuraavista on täyttyttävä: taseen loppusumma yli kaksikymmentä miljoonaa euroa, liikevaihto yli neljäkymmentä miljoonaa euroa tai työntekijöitä keskimäärin kaksisataaviisikymmentä. Lisäksi luodaan käsite keskikokoisyritys, joita ovat yritykset, jotka eivät täytä pien-, mikro- tai suuryritysten määritelmiä. (TEM 48/2014, 22-24.) Pienkonsernin rajat taas ovat samat kuin pienyrityksen, jos myös siinä otetaan käyttöön direktiivin sallimat maksimiarvot.

(TEM 48/2014, 6.) Pienkonsernin luvut lasketaan konsernin luvuista, jolloin emoyhtiön ei tarvitse julkaista tilinpäätöstään, vaikka emoyrityksen perusteella pienyrityksen raja-arvot ylittyisivät, jos raja-arvot alittuvat konsernin luvuilla (TEM 48/2014, 60).

Euroopan yhteisön neljännellä ja seitsemännellä yhtiöoikeudellisilla direktiiveillä (myöhemmin neljäs ja seitsemän direktiivi) on merkittävä vaikutus Suomen kirjanpitolainsäädännön kehitykseen (TEM 48/2014, 1), joten ne määritellään lyhyesti tässä, ja niiden vaikutuksia Suomen kirjanpitolainsäädäntöön kuvataan tarkemmin myöhemmin tässä tutkielmassa. Direktiivi on Euroopan Unionin laatima velvoittava väline jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentämiseksi. Direktiivi on saatettava osaksi kansallista lainsäädäntöä kokonaisuudessaan annetussa määräajassa. Direktiivissä määrätään kansalliseen lainsäädäntöön tulevan lain lopputulema mutta jäsenvaltio voi vapaasti valita direktiivin vaatimusten täyttöön panon tavasta. (EUR-Lex [www-sivut](http://www.sivut).)

Neljäs direktiivi laadittiin vuonna 1978 ja jäsenvaltioiden tuli ottaa se kansalliseen lainsäädäntöönsä. Tavoitteena oli yhtenäistää arvostus- ja jaksotussäännöksiä, tilinpäätöksen laadintaperiaatteita sekä informaation muotoa kansainvälisen vertailukelpoisuuden lisäämiseksi. (HE 111/1992, 7.) Merkittävän seikkana oli vaatimus, että tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot (HE 111/1992, 14). Seitsemäs direktiivi asetettiin vuonna 1983 määräämään konsernitilinpäätöksen laatimista. Konsernitilinpäätöksen on oltava laadittu niin kuin konserni olisi yksi yritys noudattaen oikeiden ja riittävien tietojen antamista ja tuloksen, taseen sekä liitetietojen esittämistä. Direktiivin mukaan konserniyrityksiä ovat ne yritykset, joissa emoyrityksellä on määräämisvalta. (HE 111/1992, 7-8.)

Laskentatoimella on nähtävissä kaksi eri tehtävää, joita ovat rekisteröinti- ja hyväksikäyttötehtävät (Vilkkumaa 2005, 49). Tässä tutkimuksessa käsitellään molempia tehtäviä, sillä mietinnössä ehdotetut muutokset koskevat molempia osa-alueita ja näin ollen koko taloushallinnon prosessia. Rekisteröintiin liittyvät tietojärjestelmät, jotka tuottavat järjestettyä ja koostettua informaatiota. Hyväksikäyttötehtävään sisältyi laskelmia, raportteja, selvityksiä ja muuta tarvittavaa tietoa, joita voidaan tarvita yrityksen päätöksenteossa. (Vilkkumaa 2005, 49.) Informaatiota ei kuitenkaan aina kerätä vain päätöksentekoon, vaan myös esimerkiksi tietovarastoon tulevaisuuden tilanteita varten (Hall 2010).

Tässä tutkimuksessa ei eroteta käsitteellisesti johdon ja ulkoista laskentatoimea, vaan laskentatoimella ja laskentainformaatiolla tarkoitetaan niiden laajaa merkitystä rajoitteenaan se, mitä kirjanpitosääntelyssä niistä määrätään. Koska johdon laskentatoimen tunnuslukulaskennan taustalla on kirjanpitosääntelyn tulos- ja tasekaavat, ei johdon laskentatoimi ole kokonaan kirjanpitolaista tai ulkoisesta laskentatoimesta erillinen. Johdon laskentatoimen voidaan nähdä tekevän ulkoisen laskentatoimen raporteista ymmärrettävämpiä (Hall 2010). Lisäksi ne ovat vaikeasti erotettavissa pienissä yrityksissä, eikä varsinaista sisäistä laskentatoimea ole aina ollenkaan (Marriot & Marriot 2000).

Ajallisesti tutkimus on rajattu vuoden 1992 kirjanpitolaista vuoden 2013 mietintöön. Tätä edeltävä kirjanpitolaki vuodelta 1973 oli puhtaasti kansallinen pohjautuen Martti Saarion meno-tulo-teoriaan, eikä sen vertaaminen mietinnön muutoksiin ole mielekäästä. Vuoden 1973 kirjanpitolakia pidetään pohjana, jolle muutoksia on myöhemmin tehty, minkä vuoksi Saarion meno-tulo-teoria esitellään. Kirjanpitolain muutoksen suunnan havaitsemiseksi tutkitaan vuosien 1992, 1997 ja 2004 kirjanpitolaissa tapahtuneita muutoksia. Nämä muutokset olivat merkittäviä ja isoja askelia kohti kansainvälisyyttä (Jarva & Lantto 2012). Tätä edeltävä laki kuvataan vain lyhyesti. Tutkimuksen pääpaino on kuitenkin työ- ja elinkeinoministeriön mietinnön muutosehdotuksissa ja sidosryhmäajattelun näkymisessä niissä. Koska edeltävät muutokset osaltaan selittävät nykyisiä muutosehdotuksia, ei niitä tässä tutkimuksessa voida sivuuttaa. Tässä tutkimuksessa ei pohdita yksittäisten henkilöiden intressejä tai niiden vaikutusta mietinnön lopputulemaan.

1.4 Tutkimusmenetelmät

Tutkimus ei koskaan ole arvovapaata. Arvot vaikuttavat siihen, miten tutkittavaa ilmiötä pyritään ymmärtämään. Vaikka tutkimuksessa saatetaan pyrkiä objektiivisuuteen, ei se voi olla mahdollista, sillä tutkijan tiedoilla on vaikutusta tutkittavaan kohteeseen. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997, 161.) Tätä kuvaa sijoittautuminen tieteenfilosofian kenttään. Ontologia kuvaa tutkittavan todellisuuden luonnetta. Edellä kuvattu

arvovapauden puuttuminen edustaa konstruktivistista näkökulmaa, jonka mukaan todellisuutta rakennetaan koko ajan sosiaalisessa kanssakäymisessä. Vastakohta tälle on objektivismi, jonka mukaan todellisuus on olemassa sellaisenaan eikä siihen voida vaikuttaa. (Bryman & Bell 2015, 26-34.)

Epistemologia taas kuvaa tutkimuksesta saatavan tiedon luonnetta. Positivismi on objektivistisen käsityksen mukaisesta todellisuudesta saatavaa tietoa, jonka tavoitteena on löytää yleisiä säännönmukaisuuksia. Matematiikan ja fysiikan opit ovat tyypillisiä tälle lähestymistavalle. Interpretivismi taas pyrkii ymmärtämään tutkittavaa kohdetta ja huomioi sosiaalisen toiminnan merkityksen. Kriittisen realismin mukaan tiede ei pysty havaitsemaan todellisuutta sellaisenaan kokonaisuudessaan, mutta tieteen itseään korjaavan piirteen avulla todellisuutta lähestytään. Näiden jatkeena olevat metodologiset valinnat kuvaavat tieteen ja tiedonhankinnan yleistä luonnetta. (Bryman & Bell 2015, 26-34.) Tässä tutkimuksessa aihetta lähestytään tieteenfilosofisesti konstruktionismin ja interpretivismin näkökulmasta. Vaikka eräänlaista säännönmukaisuutta tavoitellaankin, sen myönnetään olevan tulkintaa todellisuudesta eikä näin ollen puhdas totuus, vaan säännönmukaisuutta pyritään löytämään ymmärryksen kautta kyseisessä empiirisessä aineistossa. Tämän tutkimuksen tuloksia ei ole tarkoitus tilastollisesti yleistää koskemaan laajempaa kokonaisuutta.

Liiketaloustieteessä ovat tutkimusotteiksi vakiintuneet Neilimon ja Näsin (1980) esittelemä jako käsiteanalyyttiseen, nomoteettiseen, päätöksentekometodologiseen ja toiminta-analyyttiseen tutkimukseen. Myöhemmin tähän jakoon ovat Kasanen, Lukka ja Siitonen (1991) lisänneet konstruktivistisen tutkimusotteen. Tämän tutkimuksen tutkimusote voidaan sijoittaa toiminta-analyyttiseksi. Toiminta-analyyttisessä tutkimuksessa tarkoituksena on aineiston erittelyn lisäksi syvällisesti ymmärtää ja tulkita sitä. Kohteita on yksi tai muutama ja kohteen konteksti halutaan ymmärtää kokonaisvaltaisesti. Tutkimusote on deskriptiivinen ja empirialla on siinä tärkeä rooli, vaikka joskus sillä onkin normatiivisiakin piirteitä. Tarkoituksena ei kuitenkaan ole pyrkiä ongelmanratkaisuun tai luoda yleistyksiä. (Kasanen ym. 1991.)

Laadullinen lähestymistapa soveltuu tähän tutkimukseen, sillä tarkoituksena on ymmärtää ja tulkita yksittäistä tapausta ja sen taustalla olevia tekijöitä. Mietintö on laaja ja sen taustalla vaikuttaa monia tekijöitä, eikä olisi mielekäästä käyttää aineiston

käsittelyssä tilastollisia menetelmiä. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa luotetaan tutkijan omiin havaintoihin, eikä mittausvälineitä välttämättä tarvita. Pyrkimyksenä on löytää tutkittavasta ilmiöstä odottamattomia seikkoja ennalta laadittujen hypoteesien testaamisen sijaan. (Hirsjärvi ym. 1997, 161–165.)

Koska tarkoituksena on tutkia vain yksittäistä mietintöä, tapaustutkimus soveltuu tähän yhteyteen. Tapaustutkimuksessa tutkitaan ilmiötä rajatussa kontekstissa ja pyritään tekemään yksityiskohtaista havainnointia. Tällöin ei ole tarkoituksena yleistäminen, vaan yksittäistapauksen ymmärtäminen, vaikka jossain tutkimuksissa saattaa ilmetä myös yleistettävyyden piirteitä. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 154–157.)

Tämä tutkimus on deduktiivinen ja siinä tutkitaan työ- ja elinkeinoministeriön mietintöä kirjanpitolaisten muutoksista aikaisempia muutoksia ja niitä koskeva kirjallisuutta vasten. Tarkoituksena on analysoida mietintöä ja näin ymmärtää sidosryhmäajattelun roolia mietinnön ehdotuksissa. Ensin tutkitaan Suomen kirjanpitosääntelyä koskevaa kirjallisuutta, sidosryhmäteoriaa ja laskentainformaation tutkimusta, ja kirjoitetaan näistä teoreettinen viitekehys. Tämän jälkeen käydään läpi työ- ja elinkeinoministeriön mietintöä, ja pyritään löytämään siitä kirjallisuudesta kummunneita tekijöitä. Teoreettista viitekehystä käytetään empiirisen aineiston tulkinnaissa, joten tutkimuksen voidaan sanoa olevan deduktiivinen.

Tässä tutkimuksessa aineistoa lähestytään sisällönanalyysin keinoin. Sisällönanalyysissä aineistoa tarkastellaan eritellen, etsien eroja ja yhtäläisyyksiä ja tiivistäen. Tutkittavasta ilmiöstä pyritään luomaan tiivistetty kuvaus, joka voidaan kytkeä laajempaan kontekstiin ja muihin tutkimustuloksiin. Tässä tutkimuksessa sisällönanalyysillä tarkoitetaan sen laadullista tapaa, jossa aineisto ensin jaetaan pieniin osiin, minkä jälkeen paloista tehdään uudenlainen kokonaisuus. Sisällönanalyysi voi olla teorialähtöinen, teoriaohjautuva tai aineistolähtöinen. Teorialähtöinen sisällönanalyysi on deduktiivista ja lähtee yleisestä havainnosta yksittäiseen. Usein tällä menetelmällä testaan mallin tai teorian soveltumista uuteen kontekstiin. Aineistolähtöinen sisällönanalyysi taas rakentaa yksittäisistä havainnoista teoriaa ja yleisiä väitteitä aineiston pohjalta. Teoriaohjautuva lähestymistapa on edellisten välimaastossa ja siinä pyritään löytämään aineistosta tekijöitä ja selittämään näitä teorian avulla. Tässä tutkimuksessa käytetään teorialähtöistä lähestymistapaa,

jolloin analyysi ja luokittelu perustuvat valittuun aikaisempaan teoriaan. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 105-116.)

2 TEORIA KIRJANPITOSÄÄNTELYN MUUTOSTEN TAUSTALLA

Tämän tutkimuksen tavoitteena on ymmärtää sidosryhmäajattelun roolia työ- ja elinkeinoministeriön mietinnön ehdotuksessa. Kirjanpitolakia muutetaan eikä muutosta voida tutkia tuntematta edellisiä vaiheita. Historiallisen kontekstin ymmärtäminen on merkityksellistä. (Kasanen ym. 1991). Tässä osiossa kuvataan ensin aiempaa teoriaa Suomen kirjanpitolain muutoksista sisältäen Saarion meno-tulo-teorian esittämisen. Toisessa osiossa esitellään sidosryhmäteoriaa ja sidosryhmiä laskentainformaation käyttäjinä, sekä tutkitaan pienyritysten sidosryhmien ja laskentainformaation käytön erityispiirteitä ja sidosryhmäajattelun näkymistä IFRS-harmonisoinnissa.

2.1 Kirjanpitosääntelyn historia: Saarion teoriasta kohti kansainvälisyyttä

Tässä luvussa käsitellään Suomen kirjanpitosääntelyn historiaa ja siihen merkittävästi vaikuttaneita tekijöitä. Tällaisina voidaan pitää Saario meno-tuloteoriaa ja kansainvälisen kirjanpitolain harmonisointia Suomen kirjanpitosääntelyyn. Näitä tekijöitä käsitellään ensin itsenäisinä tekijöinä ja sen jälkeen niiden näkymistä Suomen kirjanpitolain kehittämisessä. Historiallisen kontekstin ymmärtäminen on merkityksellistä, jotta nykyiset muutokset ovat ymmärrettävissä. Kirjanpitolakia muutetaan eikä muutosta voida tutkia tuntematta edellisiä vaiheita. (Kasanen ym. 1991.)

2.1.1 Saarion meno-tulo-teoria

Saarion meno-tulo-teorian pääperiaatteita ovat realisointiperiaate ja meno tulon kohdalle –periaate. Martti Saario esitteli meno-tulo-teorian vuonna 1945 väitöskirjassaan, jonka jälkeen sen asema alkoi vahvistua, kunnes se otettiin vuoden 1973 kirjanpitolain pohjaksi. Teorialla on tärkeä rooli Suomen kirjanpitolain kehityksessä, eikä sitä voida sen vuoksi

tässä tutkimuksessa ohittaa. Jotta tulevia muutoksia voidaan ymmärtää, on pyrittävä ymmärtämään niiden kontekstia myös historiallisesti.

Realisointiperiaatteen mukaisesti kirjanpito on rahalaskentaa, jossa tase osoittaa rahojen ja rahasisjoitusten määrän ja tuloslaskelmassa esiintyy rahatuloja ja –menoja (Saario 1945, 53). Tuloslaskelman tehtävä on osoittaa omistajan saama voiton määrä (Saario 1945, 9). Voitto ei kuitenkaan ole suoraan rahavarojen muutos, jos yrityksellä on reaaliomaisuutta, sillä reaaliomaisuuteen on käytetty voittovaroja. Lisäksi kassaan voidaan lisätä rahaa sijoittamalla, mikä ei taas ole voittoa. Pääoman muutokset tilikaudella onkin eliminointava ennen voiton laskentaa. Tase jakaantuu käteiseen rahaan, saamisiin, velkoihin ja tuotannontekijöihin, joihin on sijoitettu rahaa. Tuotannontekijät tulisi merkitä taseeseen aktiivana sen arvoisena kuin siihen on rahaa sijoitettu, jolloin hankintameno olisi siihen uhratun rahavarojen määrä. (Saario 1945 49-53.) Pääoma jakaantuu omaan ja vieraaseen pääomaan (Saario 1945, 22).

Yritys ostaa hyödykkeitä ja myy niitä ansaitsemistarkoituksella, jolloin oletetaan yrityksen saavan enemmän ostovoimaa myydessään hyödykkeen kuin yritys siihen on ostohetkellä luovuttanut. Lisäksi voitontavoittelun oletetaan olevan yritystoiminnan keskeinen tavoite. Myytäessä saadun ja ostaessa luovutetun ostovoiman erotus on yrityksen voitto. Voitosta osa on korvausta esimerkiksi tehdystä työstä ja pääoman korkoa. Nämä ovat suhteellisia määriä, sillä jos ostovoima pienentyy kaupan myötä, ei pääoman korolle tai tehdylle työlle saada korvausta. Näille saatava korvaus ei siis ole vakio vaan arvionvarainen määrä, joten voittoa käsitellään jakamattomana summana ottamatta kantaa sen jakaantumisen eri tuotantopanosten välillä. (Saario 1945, 9-10.) Realisointiperiaatteen mukaisesti voitto on laskettava mahdollisimman objektiivisesti, eikä siinä huomioida esimerkiksi inflaation tai pääoman korkoa (Saario 1945, 37-39).

Koska voittoa pidetään ostovoiman lisäyksenä, ei mahdollisuutta voittoon voida pitää ostovoiman lisäyksenä eli voittona. Ostovoiman lisäys tarkoittaa kykyä ostaa hyödykkeitä, eikä tätä synny realisoimattomasta voitosta. Raha ja ostovoiman lisäys ovat kiinteästi yhteydessä toisiinsa, vaikeivat ne olekaan toistensa synonyymeja. Rahataloudessa ostovoiman lisäykseen pyrkimisellä pyritään käytännössä rahavarojen lisäämiseen ja myyntitapahtuma päättyykin rahan siirtymiseen, kun taas kulutuksessa ostovoima ja rahavarat pienentyvät ja ostotapahtuman voidaan katsoa päättyvän rahan

siirtymiseen. (Saario 1945, 28-29.) Tulo on siis realisointiperiaatteella liiketapahtuma, joka lisää rahavaroja (Saario 1945, 48). Realisointi tapahtuu kuitenkin myyntihetkellä, eikä ostovoiman muodolla ole merkitystä. Se voi olla käteisenä, pankkitilillä tai saatavana. Velka nähdään negatiivisena rahana. Tällöin rahan muodon muutos ei ole liiketapahtuma. Esimerkiksi velan maksu on vain rahan muodon muutos. (Saario 1945, 46-49.) Vastaavasti kulutuksen realisointi tapahtuu ostohetkellä (Saario 1945, 30-33). Saarion (1945) meno-tulo-teoria on siis suoriteperusteinen.

Toinen pääperiaate Saarion (1945) meno-tulo-teoriassa on meno tulon kohdalle –periaate. Yrityksen perustamisen ja lopettamisen välinen ajanjakso on totaali-kausiksi, jolloin tälle ajanjaksolle kertynyt voitto on totaali-voitto. Se saadaan laskettua vähentämällä kaikista rahatuloista kaikki rahamenot. (Saario 1945, 56-57.) Yrityksen on jaettava tämä totaali-voitto tilikausille, jotka ovat yleensä vuoden mittaisia. Laskennassa on ratkaistava, mitkä tulot ja menot kuuluvat kyseiselle tilikaudelle. (Saario 1945, 105-106.) Kongruenssi-periaatteen mukaisesti totaali-kauden voiton jakaminen eri tilikausille ei vaikuta totaali-kauden voittoon. Menojen ja tulojen jaksottaminen vaikuttaa vain voiton jakoon eri tilikausien välillä. (Saario 1945, 91.)

Realisointiperiaatteen mukaisesti tulo muodostuu yksittäisistä myyntitapahtumista syntyneistä voitoista, joka taas on myyntitulon ja ostomenon erotus. Tilikauden tuloksen voidaan siis ajatella olevan yksittäisistä myyntitapahtumista syntyneiden voittojen summa, vaikkei tulosta niin käytännössä lasketakaan. Tilikaudelle kohdistuvat tulot määräytyvät hyödykkeen myyntihetkellä suoriteperusteisen mukaisesti. Kyseisen hyödykkeen ostomenon on kohdistuttava samalle tilikaudelle kuin myyntitulon. (Saario 1945, 105-106.) Meno tulon kohdalle –periaatteen toteutuminen edellyttää, että tilikaudella on tuloa ja tulolla on vastaavaa menoa (Saario 1945, 163). Tällöin esimerkiksi korko- ja osinkotuotot jäävät jaksotuksen ulkopuolelle (Saario 1945, 174).

Menot jaetaan tilinpäätöksessä kuluksi ja aktiivoiksi. Kulu on sellainen meno, jonka ei odoteta tuottavan enää tuloa seuraavina tilikausina. Aktiiva on taas sellainen meno, jonka ajatellaan kerryttävän tuloa myöhempinä tilikausina. Aktiiva merkitään taseeseen ja kirjataan vasta kuluksi, kun niitä vastaava tulo on saatu. Aktiivan kirjaaminen kuluksi vaatii vastaavan tulon realisoidumista. Näin ei kuitenkaan aina ole, jolloin tulonodotuksen poistuttua on aktiiva kirjattava kuluksi. Jos aktiivasta tulee tuloa useamman tilikauden

aikana, se kirjataan kuluksi poistoina. Tällainen meno on käyttöomaisuutta. Käyttöomaisuus ajatellaan antavan tuloa usean periodin aikana. Poisto tehdään sen mukaan, kun hyödyke tuottaa tuloa. Jos tuloa ei tule, ei myöskään tehdä poistoja tai jos tuloa ei saada enää kyseisen tilikauden jälkeen, poistetaan hyödyke kokonaan. Jos tuloa tulee vain yhtenä tilikautena, kirjataan aktiiva kertapoistona kuluksi. Aktivoiminen on siis kulun siirtämistä myöhemmälle tilikaudelle odottamaan vastaavaa tuloa. Poisto taas on aktivoidun menon kirjaamista tulon tuottamisen kanssa samalle tilikaudelle. (Saario 1945, 106-119.) Arvonmuutokset eivät kuulu Saarion teoriaan. Ne realisoituvat hinnan muutoksissa myyntitulossa ja lopulta totaalikauden päättymisessä, jolloin niitä ei tarvitse erikseen laskea. (Saario 1945, 119-122.)

Pääomasijoitus voidaan katsoa menoksi silloin, jos sillä pyritään ostamaan hyödykkeitä toisesta yrityksestä. Kuitenkin sijoituksella voidaan tavoitella osinko- tai korkotuottoja, se katsotaan sijoitukseksi ja näin ollen se ei voi olla kulua. (Saario 1969, 67-69.) Osingonjako ja korkomenot eivät ole menoja, sillä ne eivät vaikuta saatavan tuoton määrään, vaan ne ovat voitonjakoa. Osingonjako on oman pääoman vähennystä ja korot kirjataan tuloslaskelmaan vasta kulutilien jälkeen. (Saario 1945, 171-174.) Myös verojen katsotaan olevan voitonjakoerä, sillä veron maksu on riippuvainen voitosta eikä se kasvata myyntitulojen määrää (Saario 1945, 171).

2.1.2 Kirjanpitosäätelyn historia Suomessa

Nykyisen kirjanpidon alku on 1300- ja 1400-luvun Italiassa, jossa kahdenkertainen kirjanpito otettiin käyttöön. Lisäksi tältä ajalta ovat peräisin myös jotkut kirjanpidon termit, kuten ”debit” ja ”credit” englannin ja muiden italian sukuisten kielten sanastossa. Myöhemmin kirjanpidon kehitys siirtyi teollisuuden johtaviin maihin ensin Isoon-Britanniaan ja sieltä Yhdysvaltoihin. Esimerkiksi oikea ja riittävä kuva -käsite on peräisin Isosta-Britanniasta, josta se myöhemmin tuli koko Euroopan Unionin käyttöön. (Nobes & Parker 2006, 16).

Suomalaisen kirjanpidon säätelyn historia ulottuu vuoteen 1925, jolloin laki kirjanpitovelvollisuudesta astui voimaan (Virtanen 2004). Tätä ennen säätely oli

Venäjän alaisuudessa ja kirjanpitolain juurien voidaan sanoa olevan 1800-luvun jälkipuoliskolla. (Näsi 1993.) Vuoden 1925 lain sääntely oli yksinkertaista ja sisälsi säännöksiä kirjanpitovelvollisuudesta, arvostamisesta, suoriteperiaatteesta, tilinpäätöksestä ja kirjaustekniikasta. Sääntely perustui taselähtöisyyteen ja voitto tai tappio osoitti muutokset taseessa. (Virtanen 2004.) Seuraava merkittävä seikka Suomen kirjanpitolaissa oli vuoden 1973 muutos, joka perustui Saarion meno-tulo-teoriaan (Virtanen 2004).

Saarion meno-tuloteorian asema on hitaasti murtunut suomalaisen kirjanpitolain pohjana. Vuoden 1973 kirjanpitolaki noudattaa monessa kohtaa Saarion meno-tuloteoriaa. Esimerkiksi käsitteet, kuten tulo, meno, myynnin ja menojen oikaisuerät tulevat Saarion teoriasta. Toki vuoden 1973 kirjanpitolakikaan ei täysin noudata Saarion teoriaa, vaikka se onkin lain pohjana. Esimerkiksi laissa huomioitiin tulona myös ilman menoja saatava tulo, kuten lahjoitus. Menona huomioitiin myös ilman tulontuottamistarkoitusta oleva meno, kuten varkaus. Vapaaehtoiset varaukset, arvonkorotukset ja hankintamenon ja menojen erilainen käsittely poikkesivat Saarion teoriasta. Esimerkiksi vuoden 1992 kirjanpitolain muutoksen jälkeen vain välilliset verot, myynnin kurssierot ja alennukset vähennettiin myyntituotoista ja muut kirjattiin kuluksi, kun aiemmin nämä olivat olleet laajemmat ja Saarion teorian kanssa yhtenevämmät. (KPL 655/1973.)

Realisointiperiaatteen murtumisesta kertoo esimerkiksi seuraavat seikat. Ulkomaanrahamääräisten erien käsittely on muuttunut vuosien 1992 ja 1997 muutoksilla meno-tulo-teorian vastaiseksi. Saamisten ja velkojen kirjaaminen tilinpäätöspäivän kurssiin muuttui ensin vuonna 1992 pakolliseksi muissa kuin pitkäaikaisissa erissä (KPL 655/1973 15:2) ja vuonna 1997 kaikki kyseiset erät oli kirjattava tilinpäätöspäivän kurssiin. Jos kyseisestä ulkomaanrahamääräisestä erästä on tehty sitova sopimus tiettyyn kurssiin, voidaan käyttää tätä kurssia. Tulosvaikutteinen kirjaus oli mahdollista vuoden 1992 muutoksen jälkeen, ja se muuttui pakolliseksi vuoden 1997 muutoksen jälkeen muissa kuin pitkäaikaisissa erissä. Lisäksi vuoden 1997 kirjanpitolaissa siirtyviin eriin alettiin kirjaamaan laskennallisia eriä, kuten laskennalliset kurssierot, kun aiemmin ne kirjattiin arvostuseriksi, jos niitä ei kirjattu tulosvaikutteisesti.

Lisäksi realisointiperiaatteesta poikkeaa jo vuonna 1973 kirjanpitolakiin säädetty mahdollisuus tehdä tulosvaikutteinen varaus vastaisia menoja ja menetyksiä varten.

Saarion (1945) mukaan vastaisiin menetyksiin olisi pitänyt varautua siirtämällä osa realisoituneesta tulosta seuraavalle tilikaudelle, josta voitaisiin meno sitten vähentää. Näitä olivat investointi-, vienti-, luottotappio- ja muu sellainen varaus (655/1973, 17§). Vuonna 1992 kirjanpitolaissa muutettiin mahdollisuus velvoitteeksi kirjata ne vastaiset menot, joille ei odoteta kertyvän vastaavaa tuottoa, ja menetykset, joiden toteutuminen on ilmeistä. Näistä syntyy kirjanpitoon pakollisia varauksia. Tuloslaskelmaan kyseiset menot kirjattiin kuluksi muiden joukkoon, eikä enää erilleen tuloslaskelman omaan kohtaan. (Muutos 1572/1992; KPL 655/1973 16 a §.)

Samalla vapaaehtoisten varausten hyödyntäminen tuloksenjärjestelyssä kaventui, mikä lisää yhdenmukaisuutta meno-tulo-teorian kanssa. Kuitenkin pakollisten varausten kirjaaminen etäännyttää kirjanpitolakia meno-tulo-teoriasta, sillä tämä poikkeaa suoriteperusteesta ja realisointiperiaatteesta. Vuoden 1997 muutoksella pakollisten varausten käsittelyä harmonisoitiin Euroopan Unionin neljännen direktiivin mukaiseksi. Tällöin pakolliset varaukset, joiden määrä ja toteutumisaikajankohdat tiedettiin, alettiin kirjaamaan siirtovelkoihin. Vuoden 1992 muutos oli jo mukailut kyseistä direktiiviä.

Suoriteperusteisuus kirjaamisessa on kuitenkin peruja Saarion teoriasta ja pääsääntöisesti vieläkin voimassa. Vuoden 1992 kirjanpitolaissa muutoksen 1572/1992 sallima osatuloutus on kuitenkin selkeä poikkeus tähän, sillä se ei noudata realisointiperiaatetta, jonka mukaan tulo kirjataan vasta luovutuksen tapahtuessa. Osatuloutus jakaa tulon valmistusasteen mukaisesti projektin tilikausille. Jos kuitenkin projektista on odotettavissa tappiota, se kirjataan kokonaisuudessaan välittömästi kuluksi. Edellytyksenä on, että tulo jakaantuu vähintään kahdelle tilikaudelle ja sen määrä on olennainen. Lisäksi erilliskatteen on oltava luotettavasti laskettavissa ja kaikki samantyyppiset pitkäaikaishankkeet on käsiteltävä samalla tavalla. (655/1973 5:4, muutos 1992.) Osatuloutus ei noudata myöskään Saarion teorian menojen yhdenmukaista käsittelyä, sillä esimerkiksi menojen aktivoinnille on tiukka ehto hankkeen alkamispäivästä. Se ei myöskään toteuta periaatetta voitontavoittelusta, jonka mukaan projektin tappio kirjattaisiin vasta kokonaisuudessaan viimeiselle tilikaudelle, kun osatuloutuksen mukaan se kirjataan kuluksi heti, kun sen toteutuminen on todennäköistä. Osatuloutuksen tavoitteena on kuvata pitkäaikaishankkeiden tuloutumista, jotta yrityksen toiminnasta saataisiin todenmukaisempaa informaatiota (Leppiniemi & Leppiniemi 1997, 139).

Saarion teorian ja vuoden 1973 kirjanpitolaki käsittelivät korkoja ja veroja suoriteperusteisesti voitonjaon erinä. Rakennusaikaisten korkojen aktivointi noudatti realisointiperiaatetta, sillä ne esitettiin arvostuserissä ja kirjattiin kuluksi myöhemmin vastaavan tulon syntyessä. Vuonna 1997 kirjanpitolakiin lisättiin laskennallisten verovelkojen ja –saamisten kirjaaminen tulosvaikutteisesti direktiivin velvoittamana (KPL 1336/1997 5 luku 18§), mikä ei enää ollut realisointiperiaatteen mukainen. Kuitenkin nykyisessä kirjanpitolaisissa korot ja verot käsitellään yhä tuloslaskelmassa Saarion teorian mukaan kulujen jälkeen ikään kuin voitonjaon eränä.

Meno tulon kohdalle –periaatteen toteutumisessa merkittävä käsite on hankintameno ja sen muuttuminen. Vuoden 1973 kirjanpitolain 13§:n mukainen hankintameno sisälsi hyödykkeen hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Lisäksi 16§:n 5 momentti salli kiinteiden menojen aktivoinnin, jos niiden odotettiin tuottavan tuloa myöhemmin. Vuonna 1992 hankintamenoon saatiin lukea sekä hankinnasta että valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Kiinteitä menoja pystyttiin aktivoimaan entistä laajemmin niiden ollessa olennaisia (KPL 655/1973 13:2, muutos 1992). Tämä muutos vei hankintamenon määritelmää Euroopan Unionin neljännen direktiivin suuntaan. Vuonna 1997 hankintamenoon lisättiin kyseisen direktiivin mukainen pysyvien vastaavien valmistamisen rahoittamisesta johtuneet korkomenot valmistusajalta (KPL 1336/1997 4:5.3). Aiemmin korot oli ajateltu voitonjaoksi Saarion teorian mukaisesti. Menoja ei jaeta Saarion teoriassa muuttuviin ja kiinteisiin, kuten kirjanpitolaisissa.

Lisäksi lakiin otettiin mukaan arvonalentumiskirjauksen peruuttaminen, jos kulukirjaus katsotaan aiheettomaksi (1336/1997 5:16), mikä on meno-tulo-teorian vastaista, kuten alkuperäisenkin arvonalentumiskirjaus, sillä tulo ei ole vielä realisoitunut. Vuoden 1973 määritelmän mukaan vaihto-omaisuus oli sellaisenaan tai jalostettuina luovutettavaksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet (655/1973 12:2). Määritelmä on sama vuoden 1997 vuoden kirjanpitolaisissa (1336/1997 4:4.2). Vuoden 1973 kirjanpitolaisissa oli varastovaraus, jossa varastoa voitiin kirjata kuluksi ennen vastaavaa tuloa, mikä on Saarion teorian vastaista. Tämä poistettiin laista vuoden 1992 muutoksella. Vuonna 1997 kirjanpitolakiin otettiin vaihto-omaisuuden käsittelyssä neljännen direktiivin mukainen joko hankintajärjestyksen mukainen luovutusjärjestys tai päinvastainen. Myös hankintamenojen keskihintaa saatiin käyttää. (KPL 1336/1997 4:5.4-5.) Lisäksi vuonna

1997 mahdollistettiin vähäisten ja samanlajisten vaihto-omaisuuserien kirjaaminen samaan arvoon tilikaudesta toiseen. Kyseiset laskentatavat ovat Saarion teorian vastaisia, sillä ne eivät perustu realisointiperiaatteeseen.

Käyttöomaisuudesta tehdään poistoja. Käyttöomaisuutta on vuoden 1973 kirjanpitolainsäädännön mukaan esineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet ja muut hyödykkeet, joiden on tarkoitus tuottaa tuloa useamman tilikauden aikana (655/1973 12:3). Käyttöomaisuuden hankintameno on kirjattava poistoina kuluksi vaikutusaikanaan (655/1973 16:3), jolla pyritään noudattamaan meno tulon kohdalle –periaatetta. Kuitenkin saman kohdan mukaan pitkävaikutteisia menoja ei tarvitse poistaa, mikä on meno-tulo –teorian vastaista. Pienet hankinnat saatiin kirjata kokonaisuudessaan kuluksi, mikä ei noudata Saarion teoriaa. Teorian mukaan poistojen pitäisi noudattaa tulojen suuruutta. Näin hyvinä vuosina poistot olisivat suuremmat kuin huonoina. Jo tällöin pienet yritykset saivat helpotuksia, eikä ammatinharjoitusten tai yhdistysten tarvinnut noudattaa suunnitelman mukaisia poistoja (KPL 655/1973 16:7). Tästä laadittiin myöhemmin myös pienyrityksille oma yleisohjeensa.

Suunnitelman mukaiset poistot tulivat pakollisiksi vuoden 1992 kirjanpitolain muutoksella 16 pykälään, jolloin Saarion teorian mukaiset realisointipoistot eivät olleet enää mahdollisia. Vuoden 1997 kirjanpitolailla tuli tarkennusta pitkävaikutteisten menojen poistoaikoihin. Samalla myös arvonkorotuksen mahdollisuutta kavennettiin vain maa- ja vesialueiin ja arvopapereihin, sillä neljännen direktiivin vaatimus pakotti tekemään poistoja arvonkorotettuun hankintamenuun (KPL 1336/1997 5:17). Tämän välttämiseksi arvonkorotuksia sai tehdä enää käyttöomaisuuteen, josta ei tehdä poistoja. Arvonkorotukset eivät ole Saarion teorian mukaisia, sillä tulonodotuksen pienentymisen tulisi jakaantua tasaisesti tilikausille. Poistojen, arvonalentumisten ja arvonkorotusten suhteen voidaan todeta, etteivät ne vuoden 1973 kirjanpitolaissakaan noudattaneet Saarion meno-tulo –teoriaa. Koska kirjanpidon ja verotuksen poistot ovat tiiviisti sidoksissa toisiinsa (EVL 54), voidaan sanoa verolainsäädännön ohjanneen poistojen käsittelyä kirjanpidossa.

Vuoden 1992 kirjanpitolain muutoksessa oikeat ja riittävät tiedot otettiin mukaan lakiin (655/1973 3:2; muutos 1992) neljännen direktiivin vaatimana. Yritykset ovat siis velvoitettuja antamaan lisätietoja oikeiden ja riittävien tietojen täyttymiseksi. Oikeiden ja

riittävien tietojen periaatteellinen sisältö oli kirjanpitolaissa jo aiemmin, kun hyvän kirjanpitotavan mukaisen tilinpäätöksen ja normien noudattamisen katsottiin täyttävän oikeat ja riittävät tiedot. Oikeiden ja riittävien tietojen vaatimuksen lisääminen lakiin oli kuitenkin merkittävä askel kohti kansainvälistä sääntelyä. Neljäs ja seitsemäs direktiivi asettavat tilinpäätökselle laajemman informaatiotarpeen kuin Saarion teoriaan pohjautuva aiempi kirjanpitolaki, jonka pääasiallinen tehtävä oli osoittaa tuloksenlaskenta. Samalla taloudellisen aseman eli taseen rooli informaation tuottajana kasvoi. (Leppiniemi & Leppiniemi 1997, 28-29.)

Meno tulon kohdalle –periaate ja suoriteperusteisuus ovat osittain toistensa kanssa päällekkäisiä. Esimerkiksi ajankulumisen perusteella kirjattavat vuokrat on jaksotettava suoriteperusteella oikealle tilikaudelle, jolloin myös kyseisen menon voidaan ajatella tuottaneen tuloa. Meno tulon kohdalle –periaatteen voidaan sanoa säilyttäneen asemansa paremmin kuin realisointiperiaate, vaikka tulon ja sitä vastaavan menon yhteys on välillä hämärä, jolloin periaatteen noudattaminen on vaikeaa. Tästä poikkeaa varovaisuuden periaatteen mukaisesti kirjattavat vastaiset menot ja menetykset.

2.2 Sidosryhmäteoria osana kirjanpitosääntelyä

Kulloisellakin käsityksellä yrityksen sidosryhmistä voidaan nähdä olevan vaikutusta kirjanpitolakiin (Näsi 2003, 79). Oikean ja riittävän kuvan määritelmään kuuluu sidosryhmät, sillä oikean ja riittävän kuvan täyttymistä arvioidaan sen perusteella, olisiko kyseisellä tiedolla ollut merkitystä tilinpäätöksen käyttäjälle (TEM 48/2014, 5-6). Oikean ja riittävän kuvan rooli kasvaa ehdotetussa kirjanpitolaissa (ks. esim. TEM 48/2014, 8), joten sidosryhmilläkin on yhä merkittävämpi rooli kirjanpitosääntelyssä. Esimerkiksi kirjanpitolakiin tuleva uusi periaate olennaisuus määrittellään oikeaa ja riittävää kuvaa vasten ja sitä käytetään suurimmassa osassa säännöksissä perusteluna tietyille toimintatavalle. Koska kansainvälistymisen myötä omistus on monissa maissa ja kuuluu yrityksen ja omistajien välillä kasvaa, on raportoinnin oltava yhä luotettavampaa (Nobes & Parker 2006, 4-11), ja sen tulee antaa lukijalleen oikea ja riittävä kuva yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ilman yrityksen sisäistä tietoa. Tässä osiossa esitellään ensin sidosryhmien määrittelyä ja tämän jälkeen sidosryhmiä

laskentainformaation käyttäjinä ensin yleisesti ja sitten erikseen pienyrityksissä. Viimeisenä kuvataan IFRS-harmonisointia ja sidosryhmien osuutta siinä. Sidosryhmäteoriaa voidaan soveltaa kaikenkokoisiin yrityksiin, vaikka tutkimus onkin keskittynyt suuriin monikansallisiin yrityksiin (Phillips 2003, 38-39).

2.2.1 Sidosryhmät, niiden tunnistaminen ja luokittelu

Sidosryhmäteorian yleistyminen yritysmaailmassa alkoi 1980-luvulla. Tällöin yritysraakenteet, omistus ja kilpailu monimutkaistuivat. Samanaikaisesti ulkoisten sidosryhmien aktiivisuus ja valistuneisuus kasvoivat ja kohenneen elintason vuoksi vaatimukset kasvoivat. Yritystä ei enää nähty sulkeutuneena yksikkönä vaan avoimena suhdeverkoston järjestelmänä. Ensimmäisen kerran sidosryhmä-käsitettä käytettiin kuitenkin jo 1960-luvulla. (Clarkson 1995.) Edward Freeman (1984) julkaisi sidosryhmäteorian perusteoksen ”Strategic management: A stakeholder approach”. Sidosryhmäteoria pohjautuu panos-tuotos-malliin, jossa yrityksessä on neljä sidosryhmää. Toimittajat, työntekijät ja sijoittajat laittavat yritykseen voimavaroja ja lopputuotteen käyttäjänä toimii asiakas. Vaikutussuhteet olivat alunperin yksisuuntaisia. Sidosryhmäteoriassa suhteet alettiin näkemään kaksisuuntaisina. (Fassin 2009.)

Freeman (1984, 46) määritteli yrityksen sidosryhmän niiksi yksilöiksi tai ryhmiksi, jotka voivat vaikuttaa yrityksen tavoitteiden saavuttamiseen tai yritys voi vaikuttaa heihin. Lisäksi Freemanin (1984, 46) mukaan sidosryhmäsuhteet perustuvat intresseihin kyseistä yritystä kohtaan. Intressejä voivat olla esimerkiksi panokset, arvot, odotukset ja vaatimukset. Sidosryhmää on määritelty myös monella muulla tavalla, ja käsitteen määrittely on ollut kirjallisuudessa yksi keskeinen aihepiiri (Fassin 2009). Tässä tutkimuksessa niistä esitellään muutama keskeinen, sillä tämän tutkimuksen tarkoituksena ei ole sidosryhmäkäsitteen erillinen tutkiminen, vaan sidosryhmän määrittelyn esittäminen.

Sidosryhmän määrittelmä on vuoroin kapeampi ja vuoroin laveampi. Freemanin (1984) teoria on saanut palautetta osakseen esimerkiksi suhteiden kahdenkeskisyydestä (Fassin 2009; ks. myös Mitchell, Agle & Wood 1997; Phillips ym. 2003). Sidosryhmiksi voidaan

lukea vain ne, joilla on suora vaikutus yrityksen ydinliiketoimintaan (Mitchell ym. 1997). Erityisesti median roolista sidosryhmänä on käyty keskustelua. Esimerkiksi Clarkson (1995), Phillips (2003), Fassin (2009) ja Freeman (1984) mainitsevat median sidosryhmänä. Mitchell ym. (1997) ei näe mediaa sidosryhmänä kapean sidosryhmämääritelmän vuoksi. Laajaa näkemystä kannattaa esimerkiksi Fassin (2009), sillä se mahdollistaa sidosryhmien tunnistamisen dynaamisissa ja yllättävissä tilanteissa. Perinteisiä sidosryhmiä ovat omistajat, työntekijät, asiakkaat, johtajat, alihankkijat ja paikallisyhteisö (Fassin 2009).

Yrityksen tehtävänä on sidosryhmäteorian mukaan tuottaa arvoa sidosryhmilleen ja sidosryhmät osallistuvat puolestaan arvon tuottamiseen yhteistyöllään ja tuellaan. Arvon luomisen sidosryhmille voidaan sanoa olevan merkittävä tekijä yrityksen toiminnan jatkuvuuden ja menestymisen kannalta pitkällä tähtäimellä. (Minoja 2012.) Sidoryhmäteoria on laajentanut käsitystä yrityksen sidosryhmistä, jolloin muillekin kuin omistajille sidosryhmänä annetaan arvoa. Myös sijoittajien etu pitkällä tähtäimellä on muidenkin sidosryhmien huomioiminen, sillä muuten yhteistyö muiden ryhmien kanssa voi loppua, jolloin myös yritystoiminta voi jopa kokonaan loppua. (Ks. esim. Chen & Roberts 2010; Minoja 2012; Fassin 2009; Mitchell ym.1997.)

Erilaisilla sidosryhmillä on erilaiset suhteet ja intressit yritykseen ja näin ollen myös vaikutuksen vaihtelevat (Chen & Roberts 2010). Yritys ei kykene samanaikaisesti tyydyttämään kaikkien sidosryhmien toisistaan erkanuvia vaatimuksia. Yrityksen on tunnistettava keskeisimmät sidosryhmänsä ja keskityttävä niiden vaatimusten täyttämiseen, sillä kaikkien sidosryhmien huomioimisen samanaikaisesti nähdään heikentävän yrityksen ja sidosryhmien yhteistyötä ainakin pitkällä aikavälillä. Keskeisten sidosryhmien määrittelyn tulee olla peräisin yrityksen arvoista strategiasta. (Minoja 2012.) Ilman sidosryhmien tarkkaa tunnistamista joku sidosryhmä voi jäädä tunnistamatta, vaikka olisikin todellisuudessa merkittävä yrityksen toiminnalle, ja voi tunnistamattomana aiheuttaa haittaa yritykselle. Tunnistamisen täytyy kuitenkin olla tarpeeksi spesifiä, jotta siitä olisi hyötyä. Lisäksi on tunnistettava sidosryhmien intressit ja vaikutusmahdollisuudet yritystä kohtaan. (Freeman 1984, 52-54;57). Näiden tunnistamisessa on kuitenkin ongelmansa, sillä yrityksen käsityksen tulisi olla yhtenevä sidosryhmän käsityksen kanssa (Freeman 1984, 64).

Sidosryhmien vaatimukset voivat olla vaillinaisia ja subjektiivisia, joten toimiminen suoraan niiden pohjalta voi olla haitallista yritykselle ja sidosryhmille. Esimerkiksi pitkän ja lyhyen aikavälin sijoittajilla voi olla hyvinkin erilaisia odotuksia yrityksen toiminnalle ja riskinotolle. Yksi sidosryhmä ei myöskään välttämättä ole yhtenävä, mistä hyvänä esimerkkinä ovat asiakkaat, jotka haluavat hyvinkin erilaisia ominaisuuksia tuotteilta. (Minoji 2012.) Sidosryhmällä voi olla perusroolinsa lisäksi muitakin rooleja. Esimerkiksi työntekijä voi olla myös yrityksen asiakas ja ammattiliiton jäsen. Sidosryhmät ovat linkittyneitä toisiinsa ja muodostavat näin verkostoja. (Freeman 1984, 58.)

Menestyvän yrityksen päämäärä on sekoitus eri sidosryhmien vaatimuksia (ks. esim. Savage, Nix, Whitehead & Blair 1991), ja näiden tasapainottaminen ja tunnistaminen onkin yrityksen keskeisimmistä tehtävistä (Fassin 2009). Vaikka sidosryhmien arvottaminen nähdään keskeisenä osana sidosryhmien johtamista, yritys on tilivelvollinen kaikille sidosryhmilleen (Phillips 2003). Johdolla kuitenkin on aina jonkunlainen etulyöntiasema muihin sidosryhmiin, koska sillä on laajin tieto käytössään. Johdon on sidosryhmäajattelun mukaan huomioitava muutkin sidosryhmät päätöksenteossaan. (Mitchell 1997.)

Sidosryhmien tunnistamisen on tapahduttava kolmella tasolla: rationaalisella-, prosessi- ja liiketoimintatasolla. Rationaalisen tason tunnistamisessa yritys tunnistaa yhteytensä ja sidonnaisuutensa yhteiskuntaan ja ympäristöönsä. Tavoitteena on ymmärtää, millaisia intressejä sidosryhmillä on, ja millaisia voimavaroja heillä on käytettävissään intressiensä toteuttamisessa. Prosessitason ymmärrys saavutetaan analysoimalla strategisen sekä operationaalisen tason prosesseja, joista pyritään tunnistamaan ne, jotka ovat keskeisiä sidosryhmien hallinnassa ja sopivatko nämä prosessit tunnistettuihin sidosryhmiin. Liiketoimintatasolla tunnistetaan vuorovaikutussuhteet, liiketoimet ja sopimukset. Tällä tasolla tapahtuu vuorovaikutus sidosryhmien kanssa, ja tarkoituksena on selkeyttää erilaisia yhteyksiä sidosryhmien välillä. Ilman viimeistä toiminnan tasoa ei muilla tasoilla ole merkitystä. Yrityksen on kyettävä neuvottelemaan ja keskustelemaan sidosryhmiensä kanssa ja käytävä läpi järjestelmällisesti niiden huolenaiheita. Menestyvän yritystoiminnan nähdään rakentuvan sidosryhmien ymmärrykselle ja hyväksynnälle. Tällaisen analyysin tulisi olla jatkuvaa, sillä sidosryhmät muuttuvat yrityksen ja sen ympäristön muuttuessa. (Freeman 1984.)

Kuten edellä on kerrottu, sidosryhmiä on paljon, ja ryhmien tarpeet ovat erilaisia. Sidosryhmien tunnistaminen ja luokittelu on kirjallisuudessa yksi sidosryhmäteorian pääteemoista (Fassin 2009; Mitchell ym. 1997), joista tässä tutkielmassa esitellään muutamia. Sidosryhmät voidaan jakaa muun muassa sisäisiin ja ulkoisiin. Sisäisiä sidosryhmiä ovat omistajat, johto ja työntekijät. Ulkoisia sidosryhmiä ovat esimerkiksi asiakkaat, kilpailijat, rahoittajat, media, alihankkijat tai tavarantoimittajat, julkinen sektori, kuten valtio ja kunta, ja luontoympäristö sekä muut yhteistyökumppanit. (Ks. esim. Freeman 1984, 12.)

Sidosryhmät jaotellaan yleisesti ensisijaisiin ja toissijaisiin sidosryhmiin. Ensisijaisiin sidosryhmiin kuuluvat esimerkiksi rahoittajat, työntekijät, johto, toimittajat, asiakkaat ja valtion ja kunnan viranomaiset, sillä näiden kanssa yrityksellä on virallinen tai muu velvoittava sopimus, jonka perusteella yritykselle syntyy moraalinen velvollisuus näitä sidosryhmiä kohtaan. Ensisijaisiin ryhmiin yrityksellä on riippuvuussuhde, ja voidaan jopa sanoa, että yritys itsessään on ensisijaisten sidosryhmien muodostama järjestelmä. Yrityksen tuotto voidaan nähdä ensisijaisten sidosryhmien taloudellisten ja sosiaalisten vaatimusten täyttämisen sivutuote. Toissijaisiin sidosryhmiin ei yrityksellä ole tällaista moraalista velvollisuutta, mutta heidät tulee silti huomioida päätöksenteossa, koska niillä on kuitenkin vaikutusta yritykseen ja esimerkiksi yleiseen mielipiteeseen. Lisäksi toissijaisista voi tulla ajan kuluessa ensisijaisia sidosryhmiä. Niihin ei ole suoraa liikesuhdetta, eivätkä ne ole elintärkeitä yrityksen selviytymisen kannalta. Tähän ryhmään kuuluvat esimerkiksi kilpailijat, media ja kanasalaisjärjestöt. (Clarkson 1995; Phillips 2003; Mitchell ym. 1997; ks. myös Fassin 2009.)

Sidosryhmät voidaan jaotella myös nelikenttämallin mukaan riippuen siitä, onko sidosryhmä potentiaalinen uhka vai yhteistyökumppani. Sidosryhmä on halukkaampi yhteistyöhön, jos se on riippuvainen yrityksestä ja toisinpäin, jos yritys on riippuvainen sidosryhmästä, sitä todennäköisemmin sidosryhmä aiheuttaa uhan yritykselle. Vaikuttavia tekijöitä ovat konteksti, yhteinen historia ja muut keskeiset sidosryhmät. Mallissa jaetaan sidosryhmät tukeviin, marginaalisiin, epäkannustaviin ja kyseenalaisesti hyviin. (Savage ym. 1991.)

Yrityksen kannalta tavoiteltavin sidosryhmä on tukevat, sillä näillä on suuri mahdollisuus olla yhteistyökumppaneita, mutta uhan mahdollisuus on pieni. Hyvin johdetussa

yrityksessä tällaisia ryhmiä ovat johto, hallitus, työntekijät, jotka tukevat yrityksen tavoitteiden saavuttamista. Marginaalinen ryhmä ei ole mahdollinen uhka eikä yhteistyökumppani. Kuitenkin se voi jossain vaiheessa olla tällainen, jolloin sitä pitää tarkkailla. Tähän ryhmään ei kuitenkaan kannata panostaa liikaa. Tällaisia ovat esimerkiksi suurien yritysten muutamien osakkeiden omistajat, joilla ei ole mahdollisuuksia näin ollen vaikuttaa yritykseen. Epäkannustavat sidosryhmät ovat korkea uhka, mutta mahdollisuudet yhteistyöhön ovat pienet, jolloin kyseinen ryhmä muodostaa yritykselle hankalimman sidosryhmän. Näihin on käytettävä suojaavaa strategiaa ja pyrittävä minimoimaan uhka, ja mahdollisesti muuttamaan nämä suotuisammaksi sidosryhmiksi. Näitä ovat esimerkiksi kilpailijat, työntekijöiden ammattiliitot ja valtio. Kyseenalaisesti hyviä ovat esimerkiksi asiakkaat ja ainutlaatuisten tuotteiden toimittajat, jotka ovat sekä mahdollisia yhteistyökumppaneita että uhkia. (Savage ym. 1991.)

Lisäksi voidaan arvioida sidosryhmän tärkeyttä. Tärkeyttä arvioidaan vallan, kiireellisyyden ja oikeutuksen perusteella. Vallan käsitteellä tässä jaottelussa tarkoitetaan kykyä saada yritys tekemään jotain, mitä se ei ilman vallankäyttäjää tekisi. Oikeutuksella tarkoitetaan lakiin ja sopimukseen perustuvaa oikeutta. Kiireellisyydellä viitataan yhä yleistyvään hektisyyteen globaalissa kehityksessä saada oma tai läheisensä tarve tyydytetyksi mahdollisimman nopeasti. Tämä näkyy silloin, kun sidosryhmällä on ajallinen kiire vaatimuksillaan. Mitä enemmän näitä ominaisuuksia on, sitä tärkeämpi sidosryhmä on. (Mitchell ym. 1997; Fassin 2009.)

Sidosryhmä voi olla näiden mittareiden mukaan todellinen, potentiaalinen, piilevä tai odottava. Todellisella sidosryhmällä on jokaista näistä ominaisuuksista, kun taas potentiaalisella ei varsinaisesti näitä ole. Piilevän sidosryhmän alaryhmät ovat nukkuva, harkinnanvarainen ja vaativa, joilla jokaisella on yksi ominaisuus edellä mainituista. Nukkuvalla sidosryhmällä on valtaa, harkinnanvaraisella oikeutusta ja vaativalla taas kiireellisyyttä. Odottava sidosryhmä voidaan jakaa hallitsevaan, riippuvaiseen ja vaaralliseen. Näillä jokaisella on kahta edellä mainittua ominaisuutta. Hallitsevalla sidosryhmällä on valtaa ja oikeutusta, riippuvaisella sidosryhmällä on oikeutusta ja kiireellisyyttä, ja vaarallisella sidosryhmällä on valtaa ja kiireellisyyttä. (Mitchell ym. 1997; Fassin 2009.)

Fassin (2009) esittelee uudemman jaottelun sidosryhmien välillä. Sidosryhmät voidaan jakaa sen mukaan, miten ne suhtautuvat panokseen. Varsinainen sidosryhmä on panoksen haltijat (stakeholder), jotka konkreettisesti omistavat panoksen. Toisen ryhmän voidaan sanoa suojelevan varsinaisen sidosryhmän panosta. Ryhmää voidaan kutsua tarkkailijoiksi (stakewatchers). Tällaisia ryhmiä ovat painostusryhmät, esimerkiksi työmarkkina- ja kuluttajansuojajärjestöt. Toisin sanoen varsinaisen sidosryhmän ollessa esimerkiksi työntekijät, on tarkkailija kyseisen alan ammattiliitto. Kolmas ja etäisin ryhmä varsinaisista sidosryhmistä ovat vartijat (stakekeeper), joilla ei ole panosta yritykseen, mutta suuri vaikutus ja kontrolli siihen sääntelyn kautta. Nämä määräävät lakeja ja rajoitteita, ja näin vartioivat varsinaisen sidosryhmän panosta. Suurin tällainen ryhmä on valtio, mutta esimerkiksi tilintarkastajat ja media kuuluvat tähän ryhmään. Todellisilla sidosryhmillä on oikeutuksia yritystä kohtaan ja näin ollen yrityksellä on velvollisuuksia näitä kohtaan. Muita ryhmiä kohtaan yrityksellä ei ole suoria velvollisuuksia.

Kuten edellä on todettu, sidosryhmiä on paljon ja niitä on määritelty monella eri tapaa. Tässä tutkimuksessa käytetään Freemanin (1984) sidosryhmä-määritelmää, sillä Freemania pidetään sidosryhmäteorian uranuurtajana ja useat myöhemmät määritelmät pohjautuvat Freemanin määritelmään. Freeman (1984, 46) määritteli yrityksen sidosryhmän niiksi yksilöiksi tai ryhmiksi, jotka voivat vaikuttaa yrityksen tavoitteiden saavuttamiseen tai yritys voi vaikuttaa heihin Koska sidosryhmät ovat dynaamisia, eikä sidosryhmä voi näin olla vain yhdessä kategoriassa (ks. esim. Savage ym. 1991), ei tässä tutkimuksessa pidetä ensisijaisena tavoitteena sidosryhmien luokittelua. Tärkeämpänä pidetään sidosryhmien ja niiden intressien tunnistamista laskentainformaation käyttäjinä (ks. esim. Minoji 2012).

2.2.2 Sidosryhmät ja laskentainformaatio

Mitchell ym. (2015) korostavat sidosryhmien tarpeiden huomioimista laskentainformaation tuottamisessa ja tämän kautta arvonluomisessa sidosryhmille. Tässä tutkimuksessa ei pyritä kattavasti kuvaamaan kaikkien sidosryhmien tarpeita, vaan tässä esitellään yleisempien sidosryhmien tarpeita (ks. esim. Berry & Robertson 2006;

Mirshekary & Saudagaran 2005). Tähän tutkimukseen on valittu omistajat, lainanantajat, työntekijät ja valtio tällaisiksi sidosryhmiksi, sillä nämä ovat yleisesti tutkitut ja yleisesti tunnustetut sidosryhmät (ks. esim. Fassin 2009). Fassinin (2009) listan mukaisista sidosryhmistä jätetään pois asiakkaat, liike-elämä, muut yhteisöt kuin valtio ja maailma yleisesti. Tähän tutkimukseen valitut sidosryhmät löytyvät melkein jokaisesta yrityksestä. Laskentainformaatio on niille tärkeää, ja ne ovat määriteltävissä melko yksiselitteisesti. Pienyrityksien erityispiirteitä käsitellään seuraavassa luvussa tarkemmin.

Laskentatoimea voidaan pitää liiketoiminnan kielenä (Chhabra & Pattanayak 2014). Laskentainformaatio kertoo yrityksen taloudellisesta tilasta ja tuloksesta, vahvuuksista ja heikkouksista sekä toimii suunnittelun tukena (Puig-Junoy & Argilés 2004). Se on sellaiseen muotoon saatettua laskentaa, joka auttaa yrityksen sidosryhmien päätöksenteossa; suunnittelussa, toimeenpanossa ja seurannassa (Vilkkumaa 2005, 49; Chhabra & Pattanayak 2014). Hallin (2010) mukaan laskentainformaatio on raporttien ja analyysien lisäksi epämuodollisia ja suullisia asioita liittyen laskentaan. Raportit ja laskelmat ovat tietoa (data) ennen kuin niitä tulkitaan ja käytetään päätöksenteossa tai muussa toiminnassa. Lisäksi informaatio on erotettava tietämyksestä (knowledge), joka tarkoittaa ihmisen mielessä olevaa ymmärrystä maailmasta. Kaikki laskenta ei siis ole hyödyllistä vaan se tehdään hyödylliseksi käytössä (Andon, Baxter & Chua 2015).

Laskentainformaation määritelmässä on maininta sen käyttökelpoisuudesta päätöksenteossa (Berry & Robertson 2006; Hall 2010; Mirshekary & Saudagaran 2005). Laskentainformaatio ei olisi informaatiota, jos sillä ei olisi käyttäjiä vaan hyödyntämätöntä dataa (Hall 2010; Mitchell, ym. 2015). On kuitenkin huomattava, että sidosryhmät käyttävät muutakin tietoa yrityksestä, vaikka laskentainformaatiolla onkin merkittävä rooli päätöksenteossa (ks. esim. Berry & Robertson 2006). Sidoryhmillä on erilaiset tarpeet laskentainformaatiolle, joten informaation pitäisi olla laajaa, jotta se pystyisi tyydyttämään kaikkien sidoryhmien tarpeet (Blackburn, Brown, Dillard & Hooper 2014; (Mirshekary & Saudagaran 2005).

Laskentainformaatio on yksi informaatiolähteistä. Päätöksenteossa yhdistetään monia informaatiolähteitä, jolloin laskentainformaatio on vain yksi tekijä muiden joukossa (Scapens 2006; Hall 2010). Hall (2010) nimeää muiksi informaatiolähteiksi muut asiantuntijat, markkinainformaation, talous- ja toimialatiedon, epämuodolliset raportit,

oman havainnoinnin ja sen kautta saadun kokemuksen. Informaatiolähteitä voidaan jaotella faktatietoihin, ennusteisiin, huhuihin ja intuitioon (Mckinnon & Bruns 1992, 78, 105, 193). Päätöksenteossa on aina mukana intuitio, mutta järjestelmällinen harkinta tukee tätä, jolloin päädytään kokemusperäisen ymmärryksen ja järjestelmällisen tiedon yhdistämiseen ja näin ollen hyviin päätöksiin. Tällainen järjestelmällinen tieto voi olla esimerkiksi laskentainformaatiota. (Vilkkumaa, 2005, 285-286). Lybaert (1998) näkee monipuolisten informaatiolähteiden yhdistämisen parantavan yrityksen suorituskykyä. Myös Hallin (2010) mukaan laskentainformaatiota pitäisi käyttää muiden informaatiolähteiden kanssa, eikä kokonaan erillisenä, jolloin laskentainformaation vahvuuksia ja heikkouksia pitäisi verrata suhteessa muihin informaatiolähteisiin.

Laskentainformaatiolla on vahvuuksia verrattuna muihin informaatiolähteisiin. Se esitetään usein koosteena ja se mahdollistaa kommunikoinnin eri taustoista tulevien käyttäjien, joilla on erilaiset tiedot ja kokemukset, välillä. (Hall 2010.) Erityisen hyödyllistä laskentainformaatio on silloin, kun kyseistä tietoa ei ole saatavilla muista informaatiolähteistä. Lisäksi sen on oltava relevanttia, hyödyksi päätöksenteolle, oikea-aikaista, tarpeeksi yksityiskohtaista ja luotettavaa. Tiedon pitää olla selkeästi muotoiltua ilman jargonia ja helposti ymmärrettävää. Laskentainformaation järjestelmällisyydessä ja tehokkaassa säilytyksessä auttaa laskentajärjestelmät. (Hall 2010.) Myös Cardinaelsin (2008) mukaan laskentainformaation pitäisi olla käyttäjilleen sopivaksi muotoiltua ja heidän tarpeitaan vastaavaa, jotta siitä saataisiin hyötyä. Laskentainformaation tulisi olla Financial Accounting Standard Boardin mielestä täydellistä, neutraalia ja virheetöntä. Andon ym. (2015) toteavat kuitenkin, että epätäydellinenkin laskentainformaatio on parempi kuin ei laskentainformaatiota ollenkaan. Päätöksiä on kuitenkin tehtävä päivittäin usein kiireessä jäämättä odottelemaan täydellisiä laskelmia.

Laskentainformaation käytössä on kuitenkin ongelmia. Perinteinen laskentainformaatio ei kykene kaikilla tavoin tyydyttämään sidosryhmien tarpeita. Erityisesti tämä tarve näkyy sosiaalisen ja ympäristölaskentatoimen kehittämisessä ja laskennan kohdistumisessa useille sidosryhmille. (Blackburn ym. 2014; Mitchell ym. 2015.) Tieto on usein saatavilla muista informaatiolähteistä aiemmin, tai laskentainformaatio ei vastaa sen hetkiseen ongelmaan. Päätöksenteossa kuitenkin nopeasti saatava informaatio usein korostuu. Päätöksenteossa saattaa korostua myös muut tekijät, kuten laatu, kuin

laskettavissa olevat, jolloin laskentainformaatiota pidetään turhana. (Van der Veeken & Wouters 2002; Jönsson 1998).

Mitä pienempi yritys on, sitä todennäköisempää on, että omistajajohtajat kokevat laskennan olevan vain lakisääteinen kustannus eikä hyödyllinen apuväline, sillä johtajan on helpompi hallita pientä yritystä ilman monimutkaisia laskelmia (ks. esim. Duc, Marriot & Marriot 2006; Collis & Jarvis 2002; Argilés & Slob 2003). Hallin (2010) mukaan laskentainformaatiosta on enemmän hyötyä, jos verrattavia tekijöitä on paljon, käyttäjiä on useista eri taustoista tai eri yksiköistä, ja käyttäjä on etäännyntynyt toiminnasta. Pienissä yrityksissä ei ole nähtävissä tällaisia piirteitä, joten laskentainformaatio on tällöin Hallin (2010) mukaan vähemmän hyödyllistä.

Monet tutkimukset keskittyvät johonkin tiettyyn sidosryhmään kirjanpidon ja tilinpäätöksen käyttäjinä. Yleisemmin tutkittuja käyttäjäryhmiä ovat erilaiset sijoittajat ja rahoittajat: yksityiset osakkeenomistajat, institutionaaliset sijoittajat, kuten pankit sekä pankit lainoittajina. (Berry & Robertson 2006; Mirshekary & Saudagaran 2005.) Muita tutkittuja ryhmiä tilinpäätöksen käyttäjinä ovat johtajat, tilinpäätöksen tekijät, tutkijat, rahoitusalan analyytikot, tilintarkastajat, verottaja ja lainsäätävä (Mirshekary & Saudagaran 2005). Yrityksen sijoittajilla tarkoitetaan usein esimerkiksi osakkeenomistajia. Käsitettä voidaan kuitenkin laajentaa myös muihin sidosryhmiin, jotka ovat sijoittaneet panostaan yritykseen: työntekijät, asiakkaat, toimittajat ja yhteisöt. Myös näillä ryhmillä on tarvetta laskentainformaatioille, jotta he voivat tarkkailla panostaan. (Harrison & van der Laan Smith, 2015.) Toiset tutkimukset taas korostavat laajempaa sidosryhmänäkökulmaa ja käsitettä ”laskentaa sidosryhmille” (ks. esim. Mitchell, ym. 2015). Tämä näkemys oli erikoisaiheena Journal of Management Studies – julkaisun marraskuun 2015 numerossa.

Ulkoiset sidosryhmät käyttävät päätöksenteossaan tilinpäätöstä, jonka yritys on laatinut, ja jota on voitu muokata yrityksen sisällä. Niillä sidosryhmillä, joilla ei ole virallisen tilinpäätöksen lisäksi muuta tietoa käytettävissään, on perustettava päätöksensä siihen. Tilintarkastuksen rooli on merkittävä siinä, kuinka luotettavana sidosryhmät pitävät tilinpäätöstä. Viimeaikaisten skandaalien, kuten Enroniin liittyvän, havahduttamana ei tilintarkastettuunkaan tilinpäätökseen voi täysin luottaa, sillä tilintarkastajat eivät voi huomata kaikkia virheitä eivätkä erityisesti väärinkäytöksiä. (Mitrendu 2015.)

Esimerkiksi Yhdysvallat pyrkii yritysskandaalien ja taloudellisen epävakauden seurauksena lisäämään yritysten julkaistavan taloudellisen raportoinnin luotettavuutta. Raportoinnin tulisi olla oikeanmääräistä ja täydellistä, joihin myös tilintarkastajan tulisi kiinnittää huomioita. (Harrison & van der Laan Smith 2015.) Toisaalta tilintarkastuksella nähdään olevan entistä enemmän merkitystä (Berry & Robertson 2006).

Osakkeenomistajien aseman nähdään vahvistuneen kansainvälisen sääntelyn mukana tilinpäätöksen käyttäjinä velkojien aseman heiketessä (Jarva & Lantto 2012). Velkojien voidaan kuitenkin ajatella käyttävän enemmän tilinpäätösinformaatiota muun muassa lainan myöntämiseen ja kovenanttinsa tarkkailuun kuin omistajat, sillä osakkeenomistajat tarkkailevat enemmän osakekursseja kuin suoria tilinpäätöslukuja (Ball, Robin & Sadka 2008). Kuitenkin Harrison ja van der Laan Smith (2015) näkevät IFRS-sääntelyn pääasiallisina sidosryhminä molemmat sekä osakkeenomistajat että lainoittajat ja mainitsevat myös muut sijoittajat. Usein yleisessä keskustelussa kuitenkin korostetaan osakkeenomistajille tuotettavaa voittoa yrityksen tavoitteena.

Omistajat sidosryhmänä voi olla hyvinkin erilainen eri yrityksissä, ja näin ollen tarpeet laskentainformaatiolle ovat toisistaan poikkeavia (Nobes & Parker 2006, 30). Pienyritysten omistajien tavoitteet ovat laajat ja toisistaan poikkeavat. Verrattuna suuryrityksiin pienyritykset korostavat usein itsenäisyyttä, selviytymistä ja tasaisuutta, kun suuryritykset korostavat usein enemmän kasvua. Pienyrityksen johtaja-omistajalle liiketoiminta voi olla elintapa ja usein tärkein tavoite on pitää yritys elinvoimaisena toiminnan jatkumisen vuoksi. (Collis & Jarvis 2002.) Kuitenkin Mitchellin ym. (2015) näkemyksen mukaan sidosryhmien tarpeet laskentainformaatiolle eivät eroa merkittävästi toisistaan.

Kun omistus on hajautettua ja yhdellä omistajalla ei ole suoraan suurta valtaa yritykseen, on julkaistun luotettavan ja oikean ja riittävän kuvan antavan tilinpäätöksen saaminen tärkeämpää. Tällaiset omistajat haluavat vertailla tilinpäätöksiä keskenään sekä tilikausien kesken että yritysten välillä. Tilinpäätösten pitäisi olla siis mahdollisimman vertailukelpoisia tällaisille omistajille. IFRS-harmonisoinnilla olisi tällöin etuja. Myös tilintarkastuksella on tärkeämpi rooli tilinpäätöksen oikeellisuuden varmentajana kuin esimerkiksi perheomisteisessa yrityksessä. Kun omistus on vain yhdellä tai muutamalla taholla, heillä on usein pääsy sisäisiin järjestelmiin, ja näin ollen tarkka ja laaja

informaatio käytössään. Tällaiset sidosryhmät eivät tarvitse tilinpäätöksen julkaisemista. Tällaisia omistajia ovat esimerkiksi perheyriyten ja pienyriyten yrittäjä-omistajat (Collis & Jarvis 2002) ja pankkien tai valtion omistamat yritykset. (Nobes & Parker 2006, 30-31.) Yksityiset pienet osakkeenomistajat käyttävät erityisesti tuloslaskelmaa ja hallituksen puheenjohtajan tervehdystä päätöksenteossaan. Institutionaaliset suuret osakkeenomistajat taas painottavat enemmän tilinpäätöstietoja ja yksityisiä keskusteluja. (Berry & Robertson 2006.) Pienillä osakkeenomistajilla ei ole niin suurta valtaa, joten heillä ei ole pääsyä yritysjohdon puheille tai sisäisiin tietoihin (Nobes & Parker 2006, 30).

Myös Collis ja Jarvis (2002) mainitsevat suuryriyten tilintarkastuksen tarpeen, koska yrityksen johto on eriytetty omistajista, jolloin sisäisillä sidosryhmillä, erityisesti johdolla, on enemmän tietoa. Koska toiminta pienyriyksissä on muutenkin yksinkertaisempaan, ei valvontaa tarvita samalla tavalla kuin suurissa yrityyksissä. Pienyriyksessä harvoin näin on, sillä johto ja omistus sidosryhmänä on usein sama henkilö. Pienyriyksen julkaisema tilinpäätös onkin kevennetty malli suuryriyten tilinpäätöksistä, ja pienimpien yriyten ei tarvitse tilintarkastuttaa tilinpäätöstään. (ks. esim. KPL 3:1; luku 7; KPA 1:7; KPA 2:4 & TTL 2:4.)

Toisena merkittävä rahoittajana yrityksille on pankit (ks. esim. Berry & Waring 1995). Pienyriyksissä pankit ovat merkittävämpi rahoittaja kuin sijoittajat, koska toimivia pääomamarkkinoita pienille yrityksille ei ole (Collis & Jarvis 2002). Pankit käyttävät päätöksenteossaan menneen ajan laskentainformaatiota, kuten tilinpäätöksiä, sekä taloudellisia ennusteita ja arvioita yriystoiminnan laadusta. Vain ensimmäinen näistä on tilintarkastettu ja näin ollen luotettavampi kuin kaksi muuta. Yriyksen tilinpäätös on pohjana lainoittajan tekemille ennusteille ja arvioille. (Berry & Waring 1995.) Tilinpäätös on yhä pankin tärkeimpänä laskentainformaation lähteenä. Koska tilinpäätöksen informatiivisuuden kuitenkin nähdään laskeneen, on rahoituslaskelman rooli kasvanut ennustettaessa yriyksen toiminnan jatkuvuutta. (Berry & Roberts 2006.) Lainoittajat vaativat luotettavaa laskentainformaatiota yrityksestä. Sitä lisää usein tilintarkastus. Jos tällaista informaatiota ei ole käytössä, ei rahoitusta välttämättä saada, tai sen hinta voi olla korkea. (Collis & Jarvis 2002.)

Suomessa yriyksen raportointi valtion laitoksille on pakottavaa. Verohallinnolle on annettava veroilmoitus sekä muut tiedot ja selvitykset verotuksen toteuttamista varten

Verohallinnon vahvistamaa lomaketta käyttäen, jollei toisin määrätä. (Laki verotusmenettelystä 1995/1145.) Myös tilastokeskukselle on annettava tietoja sen niin pyytäessä. Elinkeinon-, liikkeen- ja ammatinharjoittajat sekä kuntien ja valtioiden liikelaitokset ovat velvollisia antamaan tilastojen laatimista varten välttämättömiä tietoja harjoittamansa toiminnan lajista, sijainnista, omistamisesta, taloudesta, hyödykkeistään, henkilöstöstään ja muista toiminnan edellyttämistä voimavaroista. (Tilastolaki 2004/208.) Tosin tilastokeskus käyttää yleisimmin jo muuhun tarkoitukseen kerättyä tietoa ja puuttuva aineisto kerätään usein sähköisesti. Yrityksiltä tietoa kerätään tilinpäätös- ja rakennetilastojen, kansantalouden ja muiden talouden pidon tilastoja varten. Tarkoituksena on tuottaa puolueetonta tietoa kansalaisille ja esimerkiksi valtion ja yritysten päätöksenteon tueksi. (Tilastokeskuksen www-sivut, Tiedonkeruut.) Lisäksi tilinpäätös lähetetään Verohallinnon kautta rekisteröitäväksi Patentti- ja rekisterihallitukselle (TEM 48/2014, 12).

Tällä hetkellä yritykset kokevat raskaaksi tilinpäätösten lähettämisen monille eri viranomais- tai viranomaisten kaltaisille tahoille. Koska sama tilinpäätös on toimitettava kolmelle taholle, on toivottavaa yritysten hallinnollisen taakan helpottamiseksi, että Verohallinto, Tilastokeskus ja Patentti- ja Rekisterihallitus kehittäisivät yhteisen tilinpäätöksen toimittamisen kanavan. Tällaista portaalia voisi käyttää myös vakuutusyhtiöt yritysten tilinpäätöstietojen saamiseksi. Ratkaisuksi tähän on valtion taholta ehdotettu XBRL-tiedostomuotoista tiedonsiirtoa. Mietinnössä tähän suhtaudutaan myönteisesti. Viranomaistaho voisi hoitaa myös aineiston säilyttämisen kirjanpitolain vaatimusten mukaisesti. Yritys voisi vapaaehtoisesti toimittaa kirjanpitoaineiston säilytettäväksi viranomaiselle ja se pidettäisiin salassa siltä osin, kun sitä ei ole velvollisuutta julkaista. Nykyäänhan julkaistut tiedot säilytetään viranomaistaholta vaadittavan määräajan. (TEM 48/2014, 12-13.) Tilinpäätöksen julkaiseminen lisää avoimuutta, sitoutumista toimintaan ja vähentää väärinkäsityksiä ja oletuksia.

Työntekijät ovat merkittävä sisäinen ja moninainen sidosryhmä. Työntekijät eivät ole yksi yhtenäinen ryhmä. Laskentainformaatio ja laskentanormiston muutoksien voidaan ajatella vaikuttavan työntekijöistä eniten johtajiin ja kirjanpidon tekijöihin. Johtajilla sidosryhmänä on laajin laskentainformaatio käytössään. Vaikka johtajat käyttävät työssään usein eniten johdon laskentatoimeja, on ulkoisellakin laskentainformaatiolla suuri rooli johtajien työssä. Ulkoisen laskentainformaation vaatimukset koskevat johtoa

esimerkiksi käytettäessä kilpailija-analyyseihin julkaistuja tilinpäätöstietoja ja täytettäessä kirjanpitosääntelyn vaatimuksia. Viime kädessä johto on vastuussa kirjanpidon ja tilinpäätöksen toteuttamisesta ja oikeellisuudesta, kuten tilintarkastuskertomuksissa usein mainitaan. (Hall 2010.)

Johtajilla on vaihtelevat ja laajat tarpeet tiedolle, sillä tehtäväalueita on paljon monimutkaisessa sosiaalisessa organisaatiotilanteessa, jolloin myös informaation tarve on suuri. Lisäksi päätöksenteko on vain yksi osa johtajien työtä ja siihen liittyy usein huomattava määrä epävarmuutta, vaihtelua ja mahdollisuuksia virheisiin. (Hall 2010.) Päätöksentekijä kohtaa näin ollen useasta informaatiolähteestä tulevan tiedon ja joutuu yhdistelemään niitä päätöksenteon tueksi (Cardinaels 2008; Hall 2010).

Johtajat käyttävät laskentainformaatiota kerätäkseen tietoa tulevia haasteita varten ja päätöksenteossaan. Laskentainformaation nähdään olevan hyödyksi luodessa erilaisia päätösskenaarioita. Se voi tuoda esille ongelmia, joita ei muuten havaittaisi päivittäisessä toiminnassa, kuten kassavirran riittämättömyyden. Tiedon rahamääräisyys auttaa hahmottamaan eri tekijöiden välisiä suhteita ja mahdollistaa asioiden vertailun. Vain laskentainformaatio, joka vastaa johdon tarpeisiin ja mahdollistaa tekemistä, edistää yrityksen taloudellista suoriutumista. (Hall 2010; Ates, Garengo, Cocca & Bititci 2013; Ismail & King 2005.) Lohrin (2012) mukaan laskentatoimi mahdollistaa rationaalisen johtamistyön ja parhaan liiketoiminnallisen kustannushyötysuhteen. Hall (2010) kuitenkin huomauttaa, ettei laskentainformaation tarvitse olla täydellistä, hienoa tai tarkkaa, että siitä olisi hyötyä tietämyksen kehittämiseksi.

Laskentainformaatiota ei kuitenkaan aina käytetä johtamistyössä (Hall 2010). Johtajat pitävät käyttökelpoisimpina luotettavaa ja hyödynnettävää informaatiota, jolloin henkilökohtainen havainnointi ja käytännössä kohdatut tilanteet korostuvat (Mckinnon & Bruns 1992, 78, 105, 193). Suullisesti viestitty laskentainformaatio on johtajille usein hyödyllisempää kuin kirjalliset raportit, koska informaation merkityksestä voi tällöin keskustella. Kirjallinen raportti voi olla epärelevanttia päätöksenteossa mutta siitä voidaan kuitenkin hyötyä keskustelussa muokkaamalla sitä ongelmalähtöisemmäksi ja näin ollen hyödyllisemmäksi. (Hall 2010.) Jönssonin (1998) mukaan pelkkiä kirjallisia raportteja ei pystytä suoraan hyödyntämään päätöksenteossa, vaan suullinen esittäminen auttaa johtajaa ymmärtämään raporttien merkityksen. Lohr (2012) kuitenkin toteaa, ettei

laskentainformaatiosta ole kustannuksiin nähden aina hyötyä, jos siihen liittyvä lukutaito on heikkoa. Cardinaels (2008) korostaakin suullista esitysmuotoa, kun johtajalla on heikko laskentaosaaminen. Kuitenkin korkean laskentaosaamisen johtajat hyötyvät taulukkomuotoisista laskelmista enemmän.

Kirjanpito ja tilinpäätös voidaan tehdä joko yrityksen sisällä tai ulkona, esimerkiksi tilitoimistossa tai palvelukeskuksissa. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tekijöihin on kirjanpitosääntelyn muutoksilla suora vaikutus, sillä heidän pitää tehdä päivittäistä työtään sääntelyn mukaisesti. He eivät näe informaation käyttötarkoituksia samalla tavalla kuin käyttäjäsidoryhmät, jolloin informaatio voi olla käyttäjilleen hyödytöntä tai vaikeasti ymmärrettävää (Mirshekary & Saudagaran 2005). Monikansallisissa yrityksissä tuottaa päänvaivaa ja ylimääräistä työtä tilinpäätösten tekeminen monen eri standardin mukaisesti. Tällainen tilanne syntyy, kun tytäryritys toimii toisessa maassa, jonka tilinpäätös on tehtävä paikallisen ja emomaan lainsäädännön mukaan. Näitä tytäryritysmaita voi olla jopa kymmeniä, jolloin tilinpäätöksen tekeminen ei ole enää kovinkaan yksinkertaista ja tilinpäätöksen lopputulema vaihtelee tilinpäätösstandardien mukaan. (Nobes & Parker 2006, 15-18.)

2.2.3 Pienyritysten erityispiirteet

Pienten yritysten johtamistyö ja informaation käyttö eroavat suurten yritysten toiminnasta (Ates ym. 2013; Collis & Jarvis 2002). Kiinnostus pieniä yrityksiä kohtaan on kasvanut 1980-luvulta lähtien, sillä niiden voimavarat työllistäjänä ja köyhyyden poistajana on huomattu. Jotta pienten yritysten taloudellinen päätöksenteko olisi tehokasta, niiden tulisi tehokkaasti tuottaa vaadittava taloudellinen informaatio ja käyttää sitä päätöksenteossaan hyväksi. (Chhabra & Pattanayak 2014.)

Pienten yritysten laskentainformaation tuottaminen on usein lakisääteisten vaatimusten täyttämistä, joten kirjanpitolailla on merkittävä rooli siinä, kuinka paljon ja millaista laskentainformaatiota pienyrityksellä on käytössään. Kaikista pienimmissä yrityksissä omistaja-johtaja voi olla ainoa työntekijä yrityksessä, ja hänen tulee hallita myös kirjanpitosääntely ja sen muutoksien vaikutukset omaan yritykseen, vaikka kirjanpidon

käytännön toteuttajana olisikin esimerkiksi tilitoimisto. (ks. esim. Ates ym. 2013; Chhabra & Pattanayak 2014.)

Myös pienissä yrityksissä on sidosryhminä edellisessä luvussa esiteltyt omistajat, lainanantajat, työntekijät ja valtio. Kaikista pienimmissä yrityksissä ne kuitenkin hieman poikkeavat suurista yrityksistä. Pienellä yrityksellä tarkoitetaan myös hieman suurempia yrityksiä, joiden sidosryhmät ovat yhtenevämpiä edellisissä luvuissa esitellyille sidosryhmille. Tässä osiossa keskitytään omistaja-yrittäjän laskentainformaation tarpeisiin, sillä pienissä yrityksissä voidaan todeta omistaja-yrittäjän olevan keskeinen sidosryhmä. Omistaja-yrittäjä edustaa sekä omistajaa että työntekijää yrityksen sidosryhmänä. Omistaja-johtajan ominaisuudet ovat merkittäviä siinä, kuinka yritys menestyy, koska kuten aiemmin todettu kaikista pienimmissä yrityksissä tämä voi olla yrityksen ainoa henkilö (ks. esim. Ates ym. 2013). Myös lainanantajan ja valtion roolia kuvataan lyhyesti. Vaikka ajatuksellisesti tämä luku keskittyykin mikroyrityksien sidosryhmiin, lukua ei ole haluttu rajata vain mikroyrityksiin, sillä siihen liittyvää tutkimusta on vähän, ja tarkkaan asetetut numeeriset raja-arvot eivät heijasta todellista tilannetta yritysten sidosryhmistä.

Pienissä yrityksissä johtajan vastuut ovat laajat. Pienyrityksessä omistaja on usein johtaja ja osallistuu laajasti päivittäiseen toimintaan. (Ates ym. 2013.) Päätöksenteko on kuitenkin yksi merkittävimmistä johtajan tehtävistä. (Hall 2010). Päätöksentekoprosessiin kuuluu suunnittelu, toteutus ja seuranta (ks. esim. Puig-Junoy & Argilés 2004). Johtajat hyödyntävät päätöksenteossaan useita sekä sisäisiä että ulkoisia informaatiolähteitä, jolloin laskentainformaatio on vain yksi informaation lähde päätöksenteossa (Hall 2010). Pienetkin yritykset saavat yhä enemmän tietoa erilaisista lähteistä (Culkin & Smith 2000), koska tiedon saatavuus on helpottunut esimerkiksi internetin myötä. Atesin ym. (2013) mukaan pienet yritykset eivät kuitenkaan käytä ulkoista informaatiota niin paljon kuin yrityksen sisäistä. Esimerkiksi kirjanpito on yrityksen sisäistä informaatiota ja markkinatiedot ovat ulkoista.

Pienyritysten tavoitteet eroavat suurien yritysten tavoitteista. Usein omistaja-johtajat kokevat liiketoiminnan jatkuvuuden, autonomian ja vakauden tärkeämmäksi kuin kasvun, mihin monet suuret yritykset taas pyrkivät (Collis & Jarvis, 2002). Pienien yritysten omistaja-yrittäjä hallinnoi yritystään kokonaisuudessaan (Ates ym. 2013;

Hudson, Smart & Bourne 2001; Culkin & Smith 2000), jolloin johtajan persoonallisuus ja siihen liittyvät asenteet ja käyttäytyminen vaikuttavat merkittävästi pienyritysten päätöksenteossa. Päätöksenteko on merkittävää, sillä koko yrityksen toimeentulo ja näin ollen myös yrittäjän toimeentulo ovat päätöksistä kiinni. Monesti yrittäjän henkilökohtainen ja liiketoiminnallinen elämä sekoittuvat. (Culkin & Smith 2000; Ates ym. 2013.) Tämä ei ole vain huono asia, sillä yrittäjä on vahvasti sitoutunut yritystoimintaansa (Ates ym. 2013). Omistaja-yrittäjän ominaisuuksia ei siis voi ohittaa tässä tutkimuksessa, vaikkakin niiden tunnistaminen on monimutkaista ja haasteellista.

Pienissä yrityksissä organisaatorakenne on yksinkertainen, eikä päätöksentekoprosessi ole muodollinen (Ates ym. 2013). Näin ollen päätöksenteko ei ole niin monimutkaisia ja -tahoista, sillä päätöksentekoon ei välttämättä osallistu omistaja-yrittäjän lisäksi ketään muuta. Käytössä ei ole esimerkiksi asiantuntijoita kuten suurissa yrityksissä. Päätöksentekijöiden siis täytyy hallita itse kaikki liiketoiminnan osa-alueet kirjanpidon lakipykälästä tietotekniikkaan, mikä välttämättä johtaa heikompaan tietämyksen tasoon yksittäisissä toimissa. (Culkin & Smith 2000.) Myös johtamisen ja laskentainformaation käytön tasot ovat vaihtelevia ja usein vajavaisia. (Ates ym. 2013.) Matalan organisaatorakenteen vuoksi viestiminen tapahtuu usein suullisesti. Nopea viestiminen lisää pienyritysten joustavuutta ja mahdollistaa nopeatkin muutokset (Hudson ym. 2001).

Laskentainformaation käyttämisellä on nähty olevan vaikutusta yrityksen menestymiseen (ks. esim. Ates ym. 2013). Pellisen (2005) mukaan laskentatoimen järjestelmien ja raportoinnin kehittyminen mahdollistaa lisärahoituksen ja luottamuksen saamisen mahdollisilta erillisiltä omistajilta. Pienet yritykset korostavat laskentainformaation hyötyä kassanhallinnassa ja rahoittajasuhteiden hoidossa. Pienissä yrityksissä rahoittajasuhteet ovat usein suhteita pankkiin, sillä pääomamarkkinat eivät ole tehokkaita pienille yrityksille. Pankit vaativat suorituksen mittaamista ja kassanhallintaa, jolloin laskentainformaation tuottamisen yksi syy on pankkisuhteiden hoitaminen. Selviytymisen kannalta on ensiarvoisen tärkeää pitää hyvät suhteet pankkiin kohtuuhintaisen luotonsaamisen vuoksi. (Collis & Jarvis 2002; Chhabra & Pattanayak 2014.) Myös muiden sijoittajien saanti helpottuu kunnollisen laskennan ylläpitämisellä (Chhabra & Pattanayak 2014).

Pienillä yrityksillä ei ole erillistä johdon laskentatoimea, vaan laskenta keskittyy lakisääteisiin vaatimuksiin, kuten veroilmoituksen tekoon, ja nekin hoitaa usein tilitoimisto, sillä taloustietämys on usein heikkoa. (Chhabra & Pattanayak 2014; Granlund & Lukka 1998; Marriot & Marriot 2000.) Sisäiseen laskentaan ei ole varaa tai halua. (Hudson ym. 2001; Sharma 2011). Useissa tutkimuksissa on todettu pienten yritysten kirjanpidon olevan puutteellista. Joskus joistain toiminnoista, kuten kassakirjanpidosta, osto- ja myyntireskontrasta, ei pidetä kirjaa ollenkaan. Jos kirjaa pidetään, se ei välttämättä ole täydellistä. Kirjaa voidaan pitää myös mielessä, eikä kirjallisia merkintöjä ole ollenkaan. Kirjanpito ei ole täydellistä eikä ajantasaista. (Chhabra & Pattanayak 2014.)

Näkyvimpiä tuloksia yrityksen laskennasta ovat tuloslaskelma ja tase. Ne laaditaan suoriteperusteisesti, vaikkakin pienillä yrityksillä tilivuoden aikaiset kuukausittaiset laskelmat laaditaan maksuperusteisesti. Tuloslaskelmasta nähdään ensisijaisesti, onko liiketoiminnasta jäänyt voittoa. (Vilkkumaa 2005, 15-20.) Kirjanpitoa on pidettävä jatkuvasti arvioidakseen taloudellista tilannetta, ja sitä kuinka liiketoiminnalla menee. Tämä auttaa yrittäjää arvioimaan sijoituksensa tuottoja, mikä on tärkeää, sillä yhtenä yritystoiminnan menestymisen avaimena on tehokas voimavarojen hyödyntäminen. (Chhabra & Pattanayak 2014.)

Pienissä yrityksissä tämän kanssa on joskus ongelmia, sillä kaikkia kuluja ei saada sisällytettyä tuloslaskelmaan, kun kuitteja katoaa ja kuluja saatetaan maksaa henkilökohtaisilla varoilla. Monissa kaikista pienimmissä yrityksissä ei taseessa ole juurikaan omaisuutta, jolloin taseen käyttökelpoisuus laskee. Laskentainformaation tuottamiseen ja käyttämiseen vaikuttaa erityisesti pienyrityksen koko ja tilintarkastaminen, sekä heidän ja kirjanpitäjien antamat ohjeistukset. (Collis & Jarvis 2002.)

Johtajat kokivat tulevaisuuteen suuntautuvat laskentainformaation merkityksellisimmäksi (Ismail & King 2005). Lisäksi erilaiset yhteenvetoraportit koettiin hyödylliseksi. Jarvisin, Curranin, Kitchingin ja Lightfootin (2000) mukaan ei-rahamääräisiä mittareita pidettiin tärkeänä, kun taas Ismailin ja Kingin (2005) mukaan niitä ei pidetty tärkeinä. Johtajat pitivät hyödyllisimpinä raportteina kuukausittaista tuloslaskelmaa ja tasetta sekä pankin tiliotetta (Collis & Jarvis 2002; Sian & Roberts

2009). Myös Vilkkumaan (2005, 15) mukaan kirjanpito ja siitä saatavat tase ja tuloslaskelma ovat hyödyllisiä apuvälineitä päätöksenteossa. Maksuvalmiuden tunnistamisessa käytetään lähinnä pankin tiliotetta (Collis & Jarvis 2002; Sian & Roberts 2009). Myös Chhabran ja Pattanayakin (2014) mukaan varojen hallinnointi on monen pienyrityksen laskennan keskiössä. Kuinka varoja riittää ostoihin, luottojen maksuihin ja paljonko on saatavia muilta?

Pienet yritykset keskittyvät sisäiseen toimintaan enemmän kuin ulkoisiin tekijöihin. Kun ulkoiset asiat unohdetaan, ei pystytä hyödyntämään esimerkiksi uutta teknologiaa ja trendejä. (Ates ym. 2013.) Myöskään Marriotin ja Marriotin (2000) tutkimuksessa ei yrityksen ulkoisia tietoja pidetty niin merkittävänä kuin yrityksen sisäisiä tietoja. Myös Collisin ja Jarvisin (2002) pienyrityksiin kohdistuvassa tutkimuksessa johtajat korostivat sisäistä tietoa omasta yrityksestään. Luottotietoja taas ei nähty merkittävänä, koska pienet yritykset tuntevat asiakkaansa ja toimittajansa paremmin kuin suuret yritykset. Toimialatiedot eivät myöskään kiinnostaneet pieniä yrityksiä, sillä ne toimivat usein kapeilla markkinoilla ja kyseiset tiedot perustuvat usein suurten yritysten tilanteeseen. Esimerkiksi kilpailija-analyysille on pienten yritysten vaikea löytää vertailutietoja, koska kilpailijoiden tilinpäätökset ovat liian suppeita tai puutteellisia ja usein myös salaisia. (Collis & Jarvis 2002.) Pienet yritykset eivät kokeneet ulkoista tietoa, kuten kilpailijatietoa, merkitykselliseksi myöskään Ismailin ja Kingin (2005) tekemässä malesialaistutkimuksessa. Usein toimialatiedot ovat yksinkertaisempia ja suoraviivaisempia pienissä yrityksissä, kun markkinat ovat rajalliset (Culkin & Smith 2000).

Sisäisten tietojen korostaminen aiheuttaa sen, että parannuksia tehdään usein sitä mukaan, kun ongelmia ilmaantuu eikä suunnitelmallisesti (Ates ym. 2013). Näin korostuvat lyhyen aikavälin tavoitteet ja pitkän aikavälin suunnittelu on olematonta. Ulkoisia tietoja hyödyntämällä voitaisiin olla edelläkävijöitä, eikä vain reagoida markkinoiden muutoksiin. Pienet yritykset ovat joustavampia kuin suuret yritykset, sillä niitä ei säätele niin tiukat lait ja säännökset kuin suuryrityksiä. (ks. esim. Ates ym. 2013; Hudson ym. 2001.) Tämän vuoksi juuri pienten yritysten pitäisi yrittää hyötyä markkinoiden muutoksesta, kun suuret kankeat organisaatiot eivät kykene siihen niin nopeasti.

Resurssien puute nähdään yhtenä keskeisimpinä syinä johtajien puutteelliseen toimintaan laskentainformaation hyödyntämisessä. Puutetta on ajasta, rahasta sekä työvoimasta ja taidosta. (Ates ym. 2013; Chhabra & Pattanayak 2014.) Kun yrityksen ainoa tai kaikki työntekijät osallistuvat operatiiviseen toimintaan, aikaa ei jää johtamiselle ja strategioille. Myös yksittäiseen päätöksentekoon käytetty aika on rajallista, jolloin päätöksen suunnittelu ja tarkkuus kärsivät. Usein strateginen osa toiminnasta jää operationaalisten toimenpiteiden jalkoihin. (Ates ym. 2013.) Hudsonin ym. (2001) mukaan tällaiset asiat tekevät toiminnasta reaktiivista ja ohjaavat lyhyen aikavälin onnistumisen korostumiseen ja tulevaisuuden näkymät unohtuvat.

Laskentainformaation arvostus voi olla heikkoa, jolloin muiden informaatiolähteiden rooli korostuu. Laskentainformaatio saatetaan nähdä hitaana ja jälkeenjääneenä ja usein välttämättömänä pahana ilman näkyvää hyötyä. (Scapens 2006; Chhabra & Pattanayak 2014.) Pienten yritysten liiketoiminta on usein erittäin yksinkertaista, jolloin laskentainformaatiosta ei nähdä olevan hyötyä (Sian & Roberts 2009). Jos omistus on keskittynyt yhdelle henkilölle tai perheelle, laskennan rooli on usein erityisen pieni (Chhabra & Pattanayak 2014), sillä sidosryhmänä varsinaisia ulkoisia omistajia ei ole. Koska omistaja-johtajan rooli on yrityksen päätöksenteossa suuri, hänen henkilökohtainen asenteensa voi vaikuttaa laskentainformaation hyödyntämiseen. Jos arvostus on heikkoa, hyödyntämisen aste jää pieneksi. (Marriot & Marriot 2000.) Jos sisäistä tai ulkoistettua taloushallintoa on, sen toteuttaa usein kaikista pienimmissä yrityksissä omistaja-johtaja, jolloin ongelmaksi tulee talousosaamisen puute (Hudson ym. 2001; Sharma 2011).

Talousosaamisen puute aiheuttaa ongelmia yrityksissä, sillä hyvästäkään liikeideasta ei saada kaikkea taloudellista hyötyä (Pellinen 2005, 231-232). Koulutukseen ei käytetä resursseja (Ates ym. 2013; Chhabra & Pattanayak 2014). Osaamisen puute näkyy saadun laskentainformaation käytön ja ymmärtämisen puutteena, eikä laskentainformaation rahallista arvo huomata (Marriot & Marriot 2000; Chhabra & Pattanayak 2014). Pienyritysten johtajat kaipaavat apua laskentainformaation tulkintaan ja analysointiin kirjanpitäjiltään (Marriot & Marriot 2000), ja sitä saadessaan sen koetaan lisäävän raporteista saatavaa hyötyä (Collis & Jarvis 2002). Kuitenkin usein kirjanpitäjän ja pienyritysten johdon välinen suhde on ensisijaisesti taloudellinen, kun lakisääteiset vaatimukset halutaan täyttää mahdollisimman edullisesti (Chhabra & Pattanayak 2014).

Lybaertin (1998) mukaan yritykset tukeutuvat laskentainformaatioon huonoina aikoina enemmän kuin hyvinä. Rahan ollessa vähissä se pitää käyttää kustannustehokkaammin eikä virheinvestointeihin ole varaa. Myös Lohr (2012) näkee hyvän taloudellisen tilan laskentainformaation käyttämättömyyden syynä. Jos yrityksen markkina-asema on ollut vahva ilman laskentaakin, ei laskennan asemaa johtamistyössä nähdä.

Sian ja Roberts (2009) nostavat laskentainformaation puutteellisen hyödyntämisen syyksi taloudellisen raportoinnin standardien sopimattomuuden pienille yrityksille. Englannissa toteutetussa tutkimuksessa selvisi, että standardit on suunniteltu suurille organisaatioille ja rahoitusmarkkinoiden tarpeisiin. Saman tekijän vaikutukset voidaan nähdä myös Suomessa. Esimerkiksi IFRS:n sijoittajalähtöisyys ei palvele pieniä yrityksiä. Lisäksi nykyinen kirjanpitolainsäädäntö lähtee esimerkiksi suoriteperusteisuudesta, jota ei pienissä yrityksissä useinkaan toteuteta muuta kuin tilinpäätöksen hetkellä, eikä ammattinharjoittajien kohdalla edes silloin (KPL 3:4).

2.2.4 Harmonisointi sidosryhmien näkökulmasta

Kirjanpitolainsäädännössä on ollut nähtävissä harmonisointipyrkimyksiä 1990 – luvulta lähtien. Esimerkiksi monikansallisilla yrityksillä ja maantieteellisesti kaukana olevilla omistajilla on tarvetta yhdenmukaiselle kirjanpitolainsäädännölle, sillä monella standardilla tehdyt tilinpäätökset ja niiden tulkitseminen aiheuttavat lisäkustannuksia kuten useiden standardien opetteleminenkin. Euroopan Unionin direktiivit ovat keskeinen työkalu harmonisoinnissa. (Nobes & Parker 2006, 15-18;35.) Harmonisointia perustellaan usein sidosryhmien, erityisesti sijoittajien, tarpeilla. Tulevien muutosten pohjautuessa pitkälti direktiivin on tarkoituksenmukaista käsitellä harmonisointia.

Ympäristötekijöillä nähdään olevan vaikutusta kirjanpitolakien ja tilinpäätöskäytänteiden kehityksessä. Niiden suhde ei kuitenkaan ole selkeä ja niistä on tehty useita tutkimuksia. Kulttuurilla nähdään olevan epäsuora vaikutus kirjanpitolakien eroihin, sillä tehdyt mallit ja luokitukset kulttuurien eroista suhteessa kansalliseen kirjanpitolakiin tai siihen liittyviin arvoihin pitivät välillä paikkansa ja välillä ei. Kulttuuri vaikuttaa epäsuorasti

muun muassa lainsäätämiseen. Kirjanpitolainsäädäntö on riippuvainen kyseisen maan lainsäädännön luonteesta. Lainsäädäntö voi olla enemmän normatiivista ja yksityiskohtaisiin tilanteisiin vastaavaa tai moraaliin ja oikeudenmukaisuuteen luottavaa yleisluontoista ohjeistusta. (Nobes & Parker 2006, 25-29.)

Omistusmuoto vaikuttaa kirjanpitolainsäädäntöön, sillä erilaisilla omistajilla on erilaiset tarpeet tilinpäätösinformaatiolle ja näin ollen sen sääntelylle. Omistuksen ollessa hajautettua, on julkisen luotettavan ja oikean ja riittävän kuvan antavan tilinpäätöksen saaminen tärkeämpää. Jos yrityksellä on vain yksi tai muutamia suuria omistajia, heillä on usein pääsy sisäisiin järjestelmiin, ja näin ollen ei julkista raportointia tai tilintarkastusta juurikaan tarvita. Tällaisessa tilanteessa usein tilinpäätöksen tärkein käyttäjä onkin verottaja. Valtiossa on myös eroa sen suhteen, miten vahvasti kirjanpito ja verotus ovat kytköksissä toisiinsa. Muita selittäviä tekijöitä kirjanpitolain taustalla ovat esimerkiksi finanssikriisit, Euroopan Unionin pakottava sääntely, inflaatio, laskentatoimen teoria ja laskentatoimen ammattikunnan vahvuus. (Nobes & Parker 2006, 30-36.)

IFRS-harmonisointia ajavia voimia ovat Euroopan Unionin poliittinen integraatio, kansainvälistyneet pääomamarkkinat ja yritysten toiminta usean eri maan sääntelyn alaisena (Carmona & Trombetta 2008). Tilinpäätöskäytänteissä on eroavaisuuksia maiden välillä, ja kansainvälistymisen myötä tilinpäätöskäytänteiden erot ovat tulleet yhä merkittävimiksi. Tästä ovat esimerkkinä monikansalliset yritykset ja ulkomaiset investoinnit. Koska omistus on monissa maissa ja kuuluu yrityksen ja omistajien välillä kasvaa, on raportoinnin oltava yhä luotettavampaa. (Nobes & Parker 2006 4-11.)

IFRS-harmonisoinnin toimeenpanevana elimenä toimii International Accounting Standards Committee (IASC). Se perustettiin vuonna 1973 tarkoituksenaan yhdenmukaistaa tilinpäätöskäytänteitä ja -informaatiota standardeilla. IASC oli riippumaton laskentatoimen ammattilaisista koostuva järjestö. Nykyinen järjestö on International Accounting Standards Board (IASB). Siinä on 14 asiantuntijaa laskentatoimen lainsäätäjistä, tilinpäätöksen ja kirjanpidon tekijöistä, tilintarkastajista ja käyttäjistä sekä laskentatoimen opetuksesta. Jäsenien tulee olla maantieteellisesti eri paikoista. Tarkoituksena on tehdä eri maissa toimivien yritysten tilinpäätöksistä vertailukelpoisia kansainvälisten pääomamarkkinoiden tukemiseksi. IASB kehittää ja

julkaisee IFRS-säädöksiä ja hyväksyy niiden tulkintoja. (IFRS www-sivut.) IASB:n sääntely ei ole automaattisesti velvoittavaa lainsäädäntöä, mutta Euroopan Unioni tukee IFRS:n käyttöönottoa omilla direktiiveillään.

Monet maat noudattavat IFRS-standardeja osittain, usein listatuissa yrityksissä ja monet ovat ottamassa niitä käyttöön (Durocher & Gendron 2011). Merkittävä käänne IFRS-harmonisoinnille Yhdysvalloissa oli IFRS:n käytön salliminen ulkomaisille yrityksille, jotka olivat listautuneet New Yorkin pörssissä. Enää tällaisten yritysten ei tarvinnut tehdä Yhdysvaltain kirjanpitolain mukaista tilinpäätöstä. Euroopan Unionissa vastaava käänne tapahtui vuonna 2005, jolloin IFRS:n käyttö tuli pakolliseksi kaikissa listatuissa yrityksissä. IFRS-lainsäädännön laajan soveltamisen mahdollistaa sen periaatepohjainen lähestymistapa sääntelyyn ja sisäänrakennettu joustavuus. Tällainen lähestymistapa aiheuttaa paljon liikkumavaraa kirjauskäytänteissä ja tilinpäätöksessä. Kirjanpitäjien koulutustausta ja kirjauskäytänteet vaihtelevat suuresti, joten tulkinnanvara aiheuttaa väistämättä myös eroavaisuuksia tilinpäätösten välille. (Carmona & Trombetta 2008.) Myös Nobes ja Parker (2006, 5) mainitsevat kirjanpitolain soveltamisen eroavuudet maan sisällä silloin, kun laki antaa ammatilliselle harkinnalle tilaa.

Ilmapiiri on yleisesti suotuisa IFRS-harmonisoinnille ja sen tuomille eduille, mutta toiset tutkijat kritisoivat harmonisoinnin perusteluita ja vaikutuksia (Durocher & Gendron 2011). Nobes ja Parker (2006, 15-18;30-31) suhtautuvat positiivisesti harmonisointipyrkimyksiin, sillä ne poistavat edellä mainittuja eroavuuksia ja näistä johtuvia ongelmia eri maiden kirjanpitolainsäätelyn välillä. Esimerkiksi monikansallisissa yrityksissä tulee ylimääräistä työtä tilinpäätösten tekemisessä ja tilintarkastuttamisessa monen eri standardin mukaisesti. Henkilökunnalla menee itse tilinpäätöksen tekemiseen ja monen eri standardin opettelemiseen aikaa. Kun omistus on hajautettua, omistajat haluavat vertailla tilinpäätöksiä keskenään sekä tilikausien kesken että yritysten välillä tehdessään sijoituksia. Tilinpäätösten pitäisi olla siis mahdollisimman vertailukelpoisia tällaisille omistajille, mihin harmonisoinnilla pyritäänkin.

Myös Cherry (2008) korostaa nimenomaan IFRS:n tuomia etuja. Hänen mukaansa kansainvälinen yhteinen kirjanpidon kieli olisi paras ratkaisu sekä sijoittajille että yrityksille. Pääoman hinta laskisi, pääsy kansainvälisille pääomamarkkinoille helpottuisi,

ja eri säännösten välisten täsmäytyskirjauksien kustannukset poistuisivat. Pääoman kierto nopeutuisi, ja se jakaantuisi tehokkaammin eri maiden, toimialojen ja yritysten välillä. (ks Durocher & Gendron 2011.) Myös Carmona ja Trombetta (2008) nostavat esille harmonisoinnin hyviä puolia, vaikka toisaalta sitä kritisoivatkin. Ympäri maailmaa tai ainakin laajemmin kuin ilman harmonisointia voidaan käyttää samoja standardeja ja niiden tulkintoja.

Carmona ja Trombetta (2008) epäilevät IFRS:n lainsäädännön soveltumista kaikkialle. IFRS perustuu monessa kohdassa markkinahintaiseen arvostamiseen. Kehittyvissä maissa markkinat eivät ole toimivat, jolloin markkinaperusteinen arvostaminen ei sovellu. Heidän järjestelmänsä saattavat lisäksi poiketa suuresti Euroopassa totutusta ja laskentaosaaminen on erilaista kuin Euroopassa, jolloin IFRS:n kaltainen periaatepohjainen järjestelmä voi saada hyvinkin erilaisia muotoja.

Durocher ja Gendron (2011) taas suhtautuvat kriittisesti IFRS-harmonisoinnin tuomaan vertailtavuuteen. Vertailtavuuden lisääntymistä pidetään IFRS:n käyttöönoton yhtenä merkittävimpänä syynä ja toivottuna seurauksena. Artikkelissaan he moittivat IFRS-lainsäädännön kehittämistä kuulematta tilinpäätöksen käyttäjien mielipiteitä tarpeeksi. Lisäksi he epäilevät, ettei vertailukelpoisuus ole kaikkien tilinpäätöksen käyttäjien toive eikä sen toteutuminenkaan ole selvää. Vertailukelpoisuuden lisääntymistä IFRS-harmonisoinnin myötä voidaan pitää jopa myyttinä. Myös Carmona & Trombetta (2008) epäilevät vertailukelpoisuuden lisääntymistä. IFRS on periaatepohjainen kirjanpitolaki ja antaa paljon liikkumavaraa lain soveltamiselle, minkä vuoksi tilinpäätökset eivät ole täysin vertailukelpoisia, vaikka eri maat ja yritykset soveltaisivatkin IFRS-lainsäädäntöä. Carmona & Trombetta (2008) pitävät IFRS-lainsäädäntöä vain yhtenä askeleena kohti vertailukelpoisuutta.

Myös Prescott ja Vann (2015) kritisoivat IFRS:n tuomaa vertailukelpoisuutta. He korostavat eri kulttuurien erojen vaikutusta kirjanpidon ja tilinpäätösten toteuttamiseen. Erityisesti ammatillinen harkinta kirjanpidollisia arvioita tehtäessä eroaa merkittävästi eri maissa. IFRS:n soveltaminen ei siis johda suoraan vertailukelpoisuuteen eri maiden välillä. Kulttuurien arvojen ja niiden muutosten ymmärtäminen onkin merkittävä tekijä eri maiden kirjanpitojen ja tilinpäätösten tulkinnassa. Vaikka samoja standardeja noudatettaisiinkin useissa eri maissa, on niiden ilmenemismuoto erilainen. Tutkijat ovat

kuitenkin positiivisia tulevaisuuden suhteen, nykyinen lisääntyvä koulutusvaihto ulkomaille ja ulkomaan komennukset pienentävät kulttuurien välisiä kuiluja.

Vertailukelpoisuuden lisäksi kritisointia on saanut kirjanpidon laadun lisääntyminen laajemmassa merkityksessäänkin. Tilinpäätösten luotettavuus on korostunut entisestään, kun päätöksiä tehdään maantieteellisesti kaukaa ja pelkkään tilinpäätökseen pohjautuen (Nobes & Parker 2006, 30-36). Kirjanpidon ja tilinpäätöksen laadun mittaaminen on lähtökohtaisesti vaikeaa ja mittareiden valinta vaihtelee (Christensen, Lee, Walker & Zeng 2015). Barthin Landsmanin ja Langin (2008) mukaan kirjanpidon laatu on lisääntynyt IFRS:n käyttöönoton jälkeen muun muassa ajantasaisemman tappioiden kirjaamisen kautta. He kuitenkin epäilevät, että tuloksiin on voinut vaikuttaa yritysten intressit ja taloudellinen tilanne. Myös Christensen ym. (2015) epäilevät kirjanpidon laadun lisääntymistä. Heidän tutkimuksensa mukaan vapaaehtoisesti IFRS-lainsäädäntöä noudattaneilla sen taloudelliset vaikutukset olivat suuria, kun taas pakon edessä sen tehneillä ei taloudelliset vaikutukset olleet merkittäviä. Tämä tulos kertoo sekä IFRS-lainsäädännön suuresta vaihtoehtoisuudesta ja erityisesti siitä, ettei tilinpäätösten laatu ole pakollisessa soveltamisessa juurikaan parantunut.

Jarva ja Lantto (2012) ovat tutkineet IFRS:n käyttöönoton vaikutusta tilinpäätösten laatuun suomalaisissa listayhtiöissä. Tutkimuksen tulosten mukaan IFRS:n mukaisten tilinpäätösten luvut eivät viittaa parempaan laatuun kuin kansallisen normiston mukaiset luvut. Esimerkiksi tulot eivät ole jaksettu oikeille tilikausille paremmin kuin ennen IFRS:n soveltamista. Tutkijat toki myöntävät, ettei heillä ollut tutkimuksessaan käytössä kuin julkisesti saatavilla olevaa tietoa. Tutkijoiden mukaan vapaaehtoisesti IFRS-standardeja soveltavat yritykset kokevat hyötyvänsä IFRS:n käyttöönotosta, ja näin ollen siitä johtuvat muutoksetkin ovat suurempia. IFRS:n pakollinen soveltaminen ei taas vaikuta merkittävästi yritysten tilinpäätöksiin tai sen laatuun. Tutkijat kuitenkin uskovat, että pitkällä tähtäimellä IFRS lisää tilinpäätösten laatua, kun yritykset, lainsäätäjät ja tilintarkastajat oppivat sitä paremmin.

Myös Christensen ym. (2015) ovat tutkineet IFRS-soveltamisen laatuvaikutuksia kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Tutkimus on toteutettu Saksassa, jossa IFRS:n vapaaehtoinen soveltaminen oli mahdollista vuodesta 1998 ennen kuin sen soveltaminen tuli pakolliseksi vuonna 2005. Lähtökohtaisesti Saksan omia kirjanpitostandardeja

pidetään huonompi laatusena kuin IFRS-standardeja. Myös heidän tutkimuksensa mukaan IFRS:n vapaaehtoinen soveltaminen lisää laatua, koska soveltamisesta nähdään olevan hyötyä yritykselle. Pakollinen soveltaminen ei taas lisää laatua, sillä soveltamiseen ei ole kannusteita. Johtopäätöksenä siis on, ettei IFRS itsessään lisää laatua vaan sen soveltamisen tavat. Usein IFRS:n soveltamista vastustavilla yrityksillä on läheiset suhteet pankkeihin, eikä läpinäkyvää raportointia pääomamarkkinoille tarvita. Koska IFRS painottaa ulkopuolisen sijoittajien näkökulmaa, on luonnollista, että yritykset, joilla on sisäisiä sijoittajia ja pankkilainaa, vastustavat IFRS:n soveltamista. Uuden soveltaminen aiheuttaa aina ylimääräisiä kustannuksia. Harmonisoinnilla nähdään olevan monia mahdollisia hyötyjä, mutta niiden todelliset vaikutukset ovat vähintään kiistanalaisia.

2.3 Teorettinen viitekehys

Sidosryhmät ovat laskentainformaation käyttäjiä ja siksi keskeinen osa kirjanpitosääntelyä. Kirjanpitoa ei tarvittaisi ollenkaan, ellei sidosryhmiä ja heidän tiedontarpeitaan olisi. Silloin ei sillä olisi käyttäjiä, eikä se olisi muuta kuin hyödyntämätöntä dataa. Kirjanpidon informaatioarvo syntyy, kun sitä käytetään ja tulkitaan. Verottaja käyttää kirjanpitoa verotuksen toteuttamisessa, Tilastokeskus tilastojen tekemisessä, lainoittaja luottopäätöksissään, sijoittaja osakkeen osto- ja myyntipäätöksissä, yrittäjä ja johtaja yritystoiminnan päätöksenteon pohjana.

Kirjanpitosääntelyn merkittävä termi on oikea ja riittävä kuva, jonka täyttymistä sekä tiedon olennaisuutta arvioidaan sen perusteella, olisiko kyseisellä tiedolla ollut merkitystä tilinpäätöksen käyttäjille eli sidosryhmille. Niiden tarpeet poikkeavat toisistaan merkittävästi yrityskoon ja -rakenteen mukaan. Suuryritysten sidosryhmät ovat moninaisemmat kuin pienten yritysten.

Pienyrityksien organisaationrakenne on yksinkertainen, ja sen tärkein sidosryhmä on usein omistaja-yrittäjä. Verottajaa kiinnostaa usein enemmän suurien yritysten toiminta, sillä silloin verotuksella on suurempi fiskaalinen vaikutus. Lainoittaja on kiinnostunut pienten yritysten kirjanpidon luvuista, mutta suuryritysten usein paljon suuremmat lainat ovat luottotappioriskin realisoituessaan pahempi isku luottolaitoksille, jolloin

suuryritysten luvut ovat luottolaitoksille merkittävämpiä. Kirjanpidon lukuja käytetään sisäisen laskennan pohjana, minkä perusteella johto tekee päätöksensä. Pienissä yrityksissä ei usein ole erillistä sisäistä laskentaa, vaan johto tekee päätöksensä kirjanpitolain vaatimusten mukaisesti tuotetulla tiedolla. Ulkoiset sijoittajat joutuvat perustamaan päätöksensä kirjanpidon tuottamaan julkaistuun tietoon, jos ei sijoittajalla jostain syystä ole pääsyä yrityksen sisäisiin tietoihin.

Sidosryhmät vaativat yrityksistä luotettavaa tietoa päätöksentekonsa pohjaksi. Tiedon luotettavuutta lisää tilintarkastus, jossa varmennetaan oikean ja riittävän kuvan toteutuminen olennaisesti. Kirjanpitosääntelyn harmonisoinnin sanotaan lisäävän kirjanpidon laatua ja vertailukelpoisuutta. Tästä hyötyvät sijoittajat, kun tieto on laajasti vertailukelpoista ja laadukasta, ja kansainväliset yritykset, joiden ei enää tarvitse tehdä kirjanpitoa monen standardin mukaan. Jos sääntely antaa kuitenkin paljon tilaa arvioille ja vaihtoehdoille, ei kirjanpitovelvolliset ole kovinkaan vertailukelpoisia keskenään tai tilikaudesta toiseen. Myös kirjanpidon laadun lisääntyminen on saanut kritiikkiä osakseen. Voidaan kuitenkin todeta, että kehitysmaiden talouselämälle kansainvälisen ja tunnetun kirjanpitosääntelyn käyttöönotto antaa mahdollisuuksia, kun sijoittajat luottavat enemmän lukuihin ja yritykset ovat kiinnostuneempia toimimaan maassa, jossa on toimiva ja tuttu kirjanpitosääntely. Erityisesti IFRS-sääntelyä pyritään soveltamaan kehitysmaihin, vaikka siinä onkin omia haasteitaan erityisesti toimivien markkinoiden puuttuessa. IFRS-sääntely korostaa sijoittajia yritysten sidosryhminä ja pyrkii lisäämään tilinpäätösten käyttökelpoisuutta sijoittajille. Kirjanpitoon on voitava luottaa ja sääntelyn on edesautettava luotettavan, ajankohtaisen sekä oikean ja riittävän kuvan antavan informaation tuottamista ja käyttämistä.

3 AINEISTON ESITTELY

Tässä luvussa esitellään tutkielman aineisto, aineiston analysointi sekä tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti. Aineistoa ei varsinaisesti tarvinnut kerätä, sillä tässä tutkimuksessa käytetään tekstilähdettä.

3.1 Mietinnön kuvaus ja analyysin toteuttaminen

Tutkimuksen empiirisenä aineistona toimii Työ- ja elinkeinoministeriön mietintö Pienyrityshelpotukset ja vuoden 2013 tilinpäätösdirektiivi – Kirjanpitolain muutokset. Se valmistui lokakuussa 2014 ja lähti lausuntokierrokselle 28.10.2014. Lausuntojen määräaikana oli 31.1.2015. Mietintö on saatavilla Työ- ja elinkeinoministeriön internet-sivuilta (TEM www-sivut -> yritykset -> kirjanpito -> Kirjanpitolain muutokset - työryhmä 1.9.2013 - 30.11.2014; käyty 22.8.2015).

Mietintö koostuu kirjanpitolainsäädännön nykytilan esittelystä ja arvioinnista, minkä jälkeen esitellään muutostarpeen perusteluita. Suurin osa näistä liittyy Euroopan Unionin direktiivin (2013/34/EU) vaatimuksiin, mutta osa kansallisiin tarpeisiin muuttaa kirjanpitosääntelyä nyky maailmaa vastaavaksi. Tämän jälkeen esitellään keskeisimmät ehdotukset ja vaikutukset. Suurin osa mietinnöstä koostuu yksityiskohtaisista perusteluista kirjanpitolakiin, pien- ja mikroyrityasetukseen, kirjanpitoasetukseen ja lakiin kaivannaisteollisuutta ja aarniometsien korjuuta harjoittavien yhteisöjen tiedonantovelvollisuudesta hallituksille suoritetuista maksuista. Näiden jälkeen esitellään osakeyhtiö- ja osuuskuntalakiin tarvittavat muutokset. Mietinnön lopuksi kuvataan uudet lait ja asetukset sellaisenaan, kun ne ehdotetaan säädettäväksi. (ks. TEM 48/2014 sisällysluettelo.) Tässä tutkimuksessa mietintöön perehdyttiin kokonaisuudessaan, mutta sen tulkinta keskittyi kirjanpitolakiin, pien- ja mikroyrityasetukseen sekä lakiin kaivannaisteollisuutta ja aarniometsien korjuuta harjoittavien tiedonantovelvollisuudesta hallituksille suoritetuista maksuista.

Työ- ja elinkeinoministeriö asetti työryhmän pohtimaan Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU vaikutusta Suomen lainsäädäntöön. Työryhmän jäseninä toimivat puheenjohtaja, Timo Kaisanlahti, neuvotteleva virkamies Mika Björklund, DE Maj-Len Ek, johtava tilinpäätösasiantuntija Virpi Haaramo, KHT, KLT Jouko Karttunen, KHT Eija Niemi-Nikkola ja Senior Fellow Anders Tallberg, sekä pysyvinä asiantuntijoina neuvotteleva virkamies Marja Hanski ja hallitussihteeri Sari Koivisto.

Mietintöä analysoitiin sisällönanalyysin keinoin. Sisällönanalyysi toteutettiin teorialähtöisesti, ja tarkoituksena oli löytää empiirisestä aineistosta teoriasta nousseita tekijöitä. Mietintöä luettiin läpi järjestyksessä, jolloin ensin saatiin yleisempää tietoa muutosten taustoista ja nykytilasta. Tekstin edetessä päästiin yksityiskohtaisiin perusteluihin momenttitasolla. Muutoksista kirjattiin manuaalisesti ylös ne muutokset, joihin katsottiin liittyvän sidosryhmäajattelua, ja tämän jälkeen ne luokiteltiin olennaisuuden, pienyritysten erityispiirteiden, tiedonantovelvollisuuden, IFRS-harmonisoinnin ja kirjanpidon toteuttamisen selkeyden alle. Tämän jälkeen kirjatut muutokset käytiin läpi ja varmistettiin niiden sisältö mietinnöstä. Samalla pohdittiin, sisälsikö joku jo luokiteltu muutos myös piirteitä jostain muusta valitusta tekijästä. Tässä tutkimuksessa päädyttiin käyttämään manuaalista sisällönanalyysiä, eikä tietoteknistä analyysiä hyödynnetty. Tarkoituksena oli ymmärtää sidosryhmäajattelun roolia muutoksissa, jolloin tietoteknisellä haulla ei olisi päästy niin syvälliselle tasolle, tai joitain muutoksia olisi voinut jäädä huomaamatta.

3.2 Reliabiliteetti ja validiteetti

Tämän tutkimuksen tavoitteena on ymmärtää sidosryhmäajattelun roolia työ- ja elinkeinoministeriön mietinnön ehdotuksessa. Tässä tutkimuksessa keskityttiin yksittäisten tekijöiden syvälliseen ymmärtämiseen ja tulkitsemiseen. Esityksellä ei pyritä totuuteen vaan esitetään vain yksi tapa ymmärtää mietinnön ehdottamia muutoksia. Tarkoituksena oli löytää muutama tekijä, jotka selittäisivät suurimpaa osaa muutosten taustoista. Näin saatiin kattavuutta muutosten käsittelylle. Mietinnössä nostetaan esille muutosten perustelut ja taustat selkeästi, jolloin niiden ymmärtäminen on mahdollista.

Ilman perusteluiden esittelyä niiden ymmärtäminen vaatisi enemmän tulkintaa ja vaihtoehtoisten tulkintojen mahdollisuus kasvaisi.

Laajemman kuvan saamiseksi olisi voinut pyrkiä löytämään useampia tekijöitä muutosten taustalla. Kuitenkin tutkimuksen laajuuden huomioiden ja sen tosiseikan, ettei yksi tutkimus voi kattaa kaikkia mahdollisia taustatekijöitä, voidaan tähän tutkimukseen valittuja tekijöitä pitää perusteltuina. Tämä tutkimus ei siis kata kaikkia mietinnössä esitettyjä muutoksia, vaikkakin suurin osa muutoksista sisältääkin piirteitä valituista tekijöistä. Tutkittaviksi tekijöiksi olisi joku toinen tutkija voinut valita jotkut muut, eikä näin ollen tämän tutkimuksen tuloksia voida yleistää.

Mietintöä olisi voinut myös lähestyä induktiivisesti, ja sisällönanalyysin olisi voinut tehdä aineistolähtöisesti. Näin olisi tutkijan mieli ollut avoimempi mietinnöstä kumpuaville selittävillä tekijöillä. Koska kuitenkin tutkijan mieli ei koskaan ole täysin tyhjä ennako-oletuksilta ja tiedolta, on tässä tutkimuksessa valittu lähestymistavaksi deduktiivinen teorialähtöinen sisällönanalyysi. Tutkimuksessa päädyttiin valittuihin tekijöihin aiemman tutkimuksen ja mietinnön läpikäynnin perusteella. Teoriasta nousseet tekijät varmistuivat mietinnön läpikäynnin yhteydessä, kun siitä ei noussut esille muita merkittäviä tekijöitä, joiden tutkiminen olisi antanut tälle tutkimukselle merkittävää lisäarvoa. Näin poistettiin se riski, että merkittävä seikka mietinnön muutosehdotusten taustalla olisi jäänyt huomiotta.

Tämän tutkimuksen käytännön soveltavuutta rajoittaa merkittävästi se, että tämä tutkimus käsittelee mietintöä eikä valmista lakia. Hallituksen esitys julkaistiin tutkimuksen valmistumisen ollessa jo lähellä, eikä sitä käsitellä tässä tutkimuksessa. Tämän vuoksi muutoksien soveltaminen käytäntöön tämän tutkimuksen pohjalta ei ole järkevää. Koska kuitenkin suuri osa muutoksista, etenkin direktiiviperusteiset, tulevat voimaan jollain tasolla, on perusteltua tehdä tutkimusta mietinnön ymmärtämiseksi. Voimaan saatettavien ehdotusten kohdalla perusteluiden ymmärtäminen ja muutosten listamuotoon koottu esitys auttavat käytännön työssä. Perustelut mietinnön ehdotusten taustalla vaikuttavat merkittävästi hallituksen esitykseen ja lain säätämiseen. Esitellyt taustat kertovat kirjanpitosääntelyn muutossuunnasta, ja näin ollen ovat osana suurempaa kehitystä kirjanpitosääntelyn saralla, jolloin niiden ymmärtäminen ei mene hukkaan, vaikka kaikkia muutoksia ei sellaisenaan asetettaisi voimaan.

4 SIDOSRYHMÄAJATTELU KIRJANPITOSÄÄNTELY- LYN MUUTOSTEN TAUSTALLA

Yrityksen sidosryhmät ovat tilinpäätöksen käyttäjiä ja merkittäviä siinä, mitä tilinpäätöksessä tulisi esittää. Oikean ja riittävän kuvan täyttymistä, sekä tiedon olennaisuutta arvioidaan sen perusteella, olisiko kyseisellä tiedolla ollut merkitystä tilinpäätöksen käyttäjälle (TEM 48/2014, 5-6). Tilinpäätös ja kirjanpito ovat hyödyllisiä vasta, kun sidosryhmät käyttävät niitä, ja sidosryhmien tarpeita tulisikin huomioida yhä enemmän informaation tuottamisessa (Andon ym. 2015). Sidoryhmien tarpeet poikkeavat toisistaan merkittävästi yrityskoon ja -rakenteen mukaan. Pienyrityksien organisaationrakenne on yksinkertainen, ja sen johtaminen on helpompaa ilman monimutkaisia laskelmia. Sidoryhmiä ei ole niin paljoa kuin suurissa yrityksissä. Omistaja ja johtaja ovat usein sama henkilö ja tilinpäätöskin laaditaan usein verottajan tarpeisiin. (ks. esim. Ates ym. 2013, Marriot & Marriot 2000.) Sidoryhmät vaativat yrityksistä tietoa omaan päätöksentekoonsa. IFRS-sääntely korostaa sijoittajia yritysten sidoryhminä ja pyrkii lisäämään tilinpäätösten käyttökelpoisuutta sijoittajille.

4.1 Olennaisuus tilinpäätösperiaatteeksi

Tilinpäätösperiaatteisiin otetaan mukaan olennaisuus. Tilinpäätösperiaatteet pysyvät olennaisuus-periaatetta lukuun ottamatta samanlaisina. Niiden sanamuotoa on jossain kohtaa muutettu sisällön pysyessä samanlaisena. Esimerkiksi varovaisuuden kohdalla on korvattu termi ”erityinen varovaisuus” pelkällä varovaisuudella niissä lainkohdissa, jossa termiä on käytetty, sillä termille ei ole direktiiviperustaa ja varovaisuuden katsotaan olevan käsitteellisesti aina samanlaista. Netottamiskiello tilinpäätösperiaatteena muuttuu hieman entisestä. Netottaminen on sallittua silloin, kun se on oikean ja riittävän kuvan perusteella tarpeellista esimerkiksi, jos liiketoimi on monimutkainen, ja lopputuleman eli nettosumman esittäminen on informatiivisin vaihtoehto. Tällä perusteella yhdistellyt erät on kuitenkin esitettävä bruttosummina tilinpäätöksen liitetiedoissa. (TEM 48/2014, 54.)

Olenaisuuden määrittelyn pohjana ovat informaation käyttäjän tarpeet eivätkä tilinpäätöksen laatimisen kustannukset. "'Olenaisella' [tarkoitetaan] tiedon asemaa silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät yrityksen tilinpäätösten perusteella." Olenaisuus ei kuulu nykyiseen kirjanpitolakiin, vaikka se kuuluukin keskeisesti kirjanpitokäytäntöön esimerkiksi kirjanpitolautakunnan kannanotoissa. Jäsenvaltio voisi kuitenkin rajata olenaisuuden käyttämisen esittämistapaan ja tilinpäätöstietoihin, mutta Suomessa olenaisuus ulotetaan kaikkeen, sillä rajanveto edellä mainittuihin seikkoihin olisi hankalaa. Olenaisuus-periaate on voimassa myös toimintakertomuksen laadinnassa. Toimintakertomusta ei direktiivissä vaadita, mutta se sallitaan kansallisesti vaadittavaksi muilla kuin isoilla yrityksillä. (TEM 48/2014, 5-6;9-10;49.)

Asian olenaisuutta arvioidaan samankaltaisten erien ryhmänä. Yksittäinen erä saattaa olla epäolennainen, mutta yhdessä samankaltaisten erien kanssa se muodostaa olennaisen erän. Direktiivin mukaisesti kirjanpitolaissa määrätään "– – vaatimuksia, jotka koskevat kirjanpitoon merkitsemistä, arvon määrittämistä, esittämistapaa, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ja konsernitilinpäätöksen laatimista, ei tarvitse noudattaa silloin, kun niiden noudattamisen vaikutus on epäolennainen." Tähän vedoten esimerkiksi epäolennaiset jaksotukset saadaan jättää tekemättä, ja epäolennaiset erät voidaan yhdistellä tilinpäätöksessä. (TEM 48/2014, 49.) Uusi laki kuuluisi: "sellaisen – – seikan osalta, joka ei ole olennainen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, saadaan poiketa tämän lain säännöksestä, joka koskee: tulon tai menon jaksottamista, omaisuus- tai velkaerän arvostamista, esittämistapaa, tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja, tai konsernitilinpäätöksen laatimista" (TEM 48/2014, 195).

Olenaisuus ei kuitenkaan tarkoita, että liiketapahtumia saisi jättää kirjaamatta tai kirjanpito ei olisi kattavaa. Olenaisuus ei ole mikään tietty euromäärä, vaan se on yrityksen koosta ja toiminnasta riippuvainen. Olenaisuuden määrän arvioimiseen vaikuttaa kirjanpitolautakunnan ratkaisut, esimerkiksi käyttöomaisuuden käsittely ryhmänä, jos se ei ole olennainen, ja verottajan kannanotot, esimerkiksi jaksotuksia ei tarvitse tehdä alle 850 euron pienhankinnoista. Olenaisuudella ei liene vaikutusta hyvään kirjanpitotapaan, sillä nykykäytännön mukaisesti olenaisuus sisältyy jo hyvään kirjanpitotapaan ehdotuksen määritelmän suuntaisena. Olenaisuus tukee osaltaan pienet ensin –periaatetta. (TEM 48/2014, 5-6;9-10;50.) Aiemmin olenaisuutta käytettiin

pysyvien ja vaihtuvien vastaavien välillisten menojen aktivoinnin perusteena, mutta nyt vaatimus aktivoinnin olennaisuudesta on poistettu ja kyseisiin eriin voidaan aktivoida laskettavissa olevat välilliset kustannukset. (TEM 48/2014, 67.)

Tähän liittyy myös käsite tilinpäätöksen oikeasta ja riittävästä kuvasta. Oikean ja riittävän kuvan täyttymistä arvioidaan sen perusteella, olisiko kyseisellä tiedolla ollut merkitystä tilinpäätöksen käyttäjälle. Käyttäjällä viitataan tilinpäätösinformaation ymmärtävään lukijaan. Oikean ja riittävän kuvan toteutumista arvioidaan olennaisuus-periaatteen ja toiminnan laatu ja laajuus huomioiden. Aiemmassa laissa samaa asiaa käsiteltiin termillä ”oikeat ja riittävät tiedot”, joka nyt on korvattu lakiteknisesti termillä ”oikea ja riittävä kuva”. Tällä ei ole sisällöllistä vaikutusta kirjanpitoikäntöön. Kuten olennaisuus myös oikea ja riittävä kuva ulottuu sekä tilinpäätökseen että toimintakertomukseen. (TEM 48/2014, 44.)

4.2 Pien- ja mikroyrityksille helpotuksia

Mietinnössä otetaan kantaa siihen, miten kirjanpidon yleiset periaatteet soveltuvat erikokoisille kirjanpitovelvollisille. Sen lähtökohtana on direktiivin mahdollistamien helpotusten ja vapautusten hyödyntäminen, erityisesti pienyritysten kohdalla. Direktiivi soveltaa pienet ensin –periaatetta. Pienyrityksiin kohdistuvien lisävaatimusten ainoa syy voisi olla verotuksellinen, ja näin ollen sen säätäminenkin olisi verolaissa. Kirjanpitolakiin ei siis voi ottaa direktiiviä tiukempia ehtoja koskien pienyrityshelpotuksia. (TEM 48/2014, 4-5;23.)

Mietinnön (TEM 48/2014, 4-5;23) mukaan pienyritysten määritelmän kokovaatimukset nostettaisiin direktiivin enimmäisarvoiksi, ja erillishelpotukset mikroyrityksille otettaisiin osittain käyttöön. Mikroyritys-käsite on uusi kirjanpitolaissa. Pienyrityshelpotukset ovat velvoittavia jäsenvaltioille ja esimerkiksi pienyrityksen määritelmän kokovaatimuksia joudutaan kasvattamaan. (TEM 48/2014, 228.)

Pien- ja mikroyrityksille on tulossa kevennyksiä. Liitetietoihin on tulossa helpotuksia. Taseen pysyvien vastaavien muutoksista tilikaudella ei tarvitse esittää erittelyä. Jaksotus-

ja arvostusäännöt tarvitsee esittää vain silloin, jos ne poikkeavat tavanomaisesti käytetyistä. (TEM 48/2014, 8.) Lisäksi mikrokoon yhdistykset ja säätiöt voivat tehdä tilinpäätöksensä maksuperusteisesti, ja esittää oleelliset myyntisaamiset ja ostovelat vain liitetietona (TEM 48/2014, 9;55). Oikeaan ja riittävään kuvaan vedoten mietinnön ehdotuksen mukaan ei otettaisi kaikkia direktiivin sallimia helpotuksia käyttöön. Pienyrityksillä on kuitenkin velvollisuus antaa tiedot taseen ulkopuolisista järjestelyistä oikean ja riittävän kuvan toteutumiseksi, vaikka direktiivi antaisikin näissä mahdollisia helpotuksia. (TEM 48/2014, 8.) Tähän viitataan pien- ja mikroyrityasetuksen pykälässä toimintakertomusta vastaavat tiedot (TEM 48/2014, 138).

Tilinpäätöksen julkaisemisesta ei luovuta, mutta pien- ja mikroyritykset saavat julkaista sen lyhennettynä. Tilinpäätöksen julkaisemista perustellaan myös omistajien rajoitetulla vastuulla veloista. Näin ollen ammatinharjoittajat ja mietinnön lisähelpotuksen mukaan liikkeenharjoittajat, joilla on ankarampi vastuu veloista, eivät joutuisi julkaisemaan tilinpäätöstään. Rahoituslaitoksilla on tarve julkistetuille tilinpäätöksille luottopäätöksiensä tueksi. Näin ne saavat tietoa toimialoihin liittyvästä riskistä yleisesti, ja voivat näin laskea tuottovaatimuksiaan. Pelkän kyseisen lainanhakijan antama tilinpäätös ei kertoisi tällaisesta yleisestä riskitasosta toimialalla, jolloin pankit todennäköisesti nostaisivat luoton hintaa, mikä vaikeuttaisi monen pienyrityksen asemaa. Lisäksi kilpailijat käyttävät julkaistua tilinpäätöstä esimerkiksi hinnoittelunsa pohjana. (TEM 48/2014, 8-9.) Tilinpäätös on myös allekirjoitettava ja vastattava sillä sen oikeellisuudesta. Lisäksi on viimeistään tässä yhteydessä annettava tieto voitonjakokelpoisista varoista osakeyhtiöissä ja osuuskunnissa ja siitä, että tilinpäätös on laadittu asetuksen pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (Pien- ja mikroyrityasetus, PMA) mukaan. (TEM 48/2014, 126.)

Liikkeenharjoittaja tullaan rinnastamaan ammatinharjoittajaan tilinpäätöksen laadinnassa, eikä heiltä enää vaadita tilinpäätöksen laatimista, kahdenkertaista kirjanpitoa tai suoriteperustetta. Liikkeenharjoittaja rinnastetaan vastuun kautta ammatinharjoittajaan. Liikkeenharjoittaja on samalla tavalla omaisuudellaan vastuussa liiketoiminnastaan kuin ammatinharjoittajakin. Ammatinharjoittajan ja liikkeenharjoittajan määritelmien raja on ollut häilyvä, jonka vuoksi on järkevämpää yhdenmukaistaa heitä koskevaa sääntelyä. Kirjanpito voidaan hoitaa joko maksuperusteisesti tai laskuperusteisesti. Maksuperusteisuus tarkoittaa kirjaamista

maksupäivän mukaan. Kuitenkin kirjanpitovelvollisen on pystyttävä esittämään ostovelat ja myyntisaamiset erillisessä laskelmassa. Laskuperusteisuus on kokonaan uusi arvolisäverolaista lainattu tapa kirjanpitolaissa, jossa kirjaukset tehdään osto- ja myyntilaskun päiväyksen mukaan. Näillä on tarkoitus keventää yritysten hallinnollista rasiusta. Kuitenkin kirjanpidon tulee olla sellaista, että verotus ja muut viranomaisilmoitukset voidaan hoitaa. (TEM 48/2014, 19;21;34;55.)

Pienyrityksen tilinpäätökseen kuuluu tase, tuloslaskelma ja liitetiedot, eikä kansallisesti saa muuta vaatia (TEM 48/2014, 44;126). Näistä saa esittää lyhennetyn muodon verrattuna suuryrityksiin. Pienyrityksen tuloslaskelmakaavassa esitetään liikevaihto, valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos, valmistus omaan käyttöön, liiketoiminnan muut tuotot ja materiaalit ja palvelut sisältäen aineet tarvikkeet ja tavarat, ostot tilikauden aikana, varastojen muutos ja ulkopuoliset palvelut bruttotuloksena, kuten ennenkin. Tämä helpotus ei koske keskikokoisyrityksiä, vaikka direktiivin mukaan se voitaisiinkin niihin ulottaa. Taseen esittämisessä ei oteta käyttöön täysin riisuttua versiota, vaan pitäydytään edellisen asetuksen mukaisessa lyhennytyssä tasekaavassa. (TEM 48/2014, 127-129.) Liitetietoihin tulee vain joitakin muutoksia. Käyttäjälle tuleva informaatio korostuu (TEM 48/2014, 129).

Laadintaperiaatteista on tarkoituksenmukaista esittää vain ne, joiden kohdalla yrityksellä on valinnanvaraa. Lain pakottamina käytettäviä laadintaperiaatteita ei ole tarpeen esittää. Lisäksi pien- ja mikroyrityksessä on esitetty olettamattomat, mitä laadintaperiaatteita pienyritys noudattaa, jolloin tällaista tapaa ei tarvitse erikseen esittää. Esimerkiksi jos käyttää verotuksen sallimia maksimipoistoaikoja, tämä katsotaan olevan olettamattoma, jota ei tarvitse ilmoittaa. Esimerkiksi vaihto-omaisuuden hankintamenon määrittelemisessä on useampi vaihtoehto, jolloin on tarkoituksenmukaista esittää siitä tieto, ellei noudata olettamattomaa tulojärjestyksen mukaisesta käyttöjärjestyksestä. Myös osatuloutuksen tai IFRS:n soveltaminen on tällainen poikkeuksellinen tapa, joka tulisi ilmoittaa liitetiedoissa. (TEM 48/2014, 129-131.)

Uutena liitetietona on esitettävä poikkeukselliset erät, jotka vastaavat aikaisempia satunnaisia eriä tuloslaskelmakaavassa. Niiden on oltava kooltaan suuria ja kertaluonteisia sekä tavanomaisesta toiminnasta poikkeavia. Koska satunnaisia eriä ei enää tunneta tuloslaskelmassa, on ne informaationtarpeen vuoksi esitettävä liitetietona.

Pienyrityksen on kerrottava liitetietona tilikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat. Pienten yritysten ei tarvitse enää esittää pysyvien vastaavien erittelyä. Tätä perustellaan sillä, ettei kyseinen liitetieto ole merkityksellinen oikean ja riittävän kuvan saamiseksi pienyrityksistä. (TEM 48/2014, 131-132.)

Arvonkorotuksessa esitettävät liitetiedot muuttuvat. Aiemmin oli esitettävä arvonkorotuksen periaatteet ja kohteiden arvonmääritysmenetelmät. Uuden asetuksen mukaan siitä tulisi esittää uudelleenarvostusrahaston muutokset, muutosten verokohtelu ja kirjanpitoarvo ilman arvonkorotusta. (TEM 48/2014, 132.) Uusi liitetieto on informatiivisempi erityisesti, jos tilinpäätöksen lukija ei ole arvonkorotuksen asiantuntija. Näin on usein pienissä yrityksissä. Sen sijaan käypään arvoon merkitsemisen liitetiedot ovat pysyneet samanlaisina. (TEM 48/2014, 132-133.)

Annetut vakuudet ja taseen ulkopuoliset sitoumukset ja järjestelyt on tullut esittää nykyisten liitetietovaatimustenkin mukaan, mutta siihen on tulossa joitain muutoksia. Esinevakuuksien esittäminen on melko samanlainen kuin nykyisessä laissa. Asetuksessa tarkennetaan niiden esittämistapaa niin, että vakuudet tulee eritellä luonteensa mukaisesti käteispannteihin, ajoneuvokiinnityksiin, yritysikiinnityksiin ja kiinteistökiinnityksiin. Muilta taseen ulkopuolisilta sitoumuksilta puuttuu esineoikeudellinen ulottuvuus. Niistä tulee esittää järjestelyn luonne ja liiketoiminnallinen tarkoitus. Pienet yritykset ovat vapautettuja esittämään sen taloudellista vaikutusta yritykseen. Tämä tuli esittää jo aiemman direktiivin perusteella, mutta nyt esitettäviä tietoja tarkennettiin. Aiemmin vain konserniyritysten puolesta annetut vakuudet tuli esittää. Nyt liitetieto laajenee käsittämään kaikkia sidosyrityksiä. (TEM 48/2014, 133-135.)

Pienyritykselle tulee voimaan uusi liitetietovaatimus intressitahojen kanssa tehdyistä liiketoimista, jotka eivät ole tavanomaisia markkinaehtoja vastaavia. Aiemmin tätä ei vaadittu pienyrityksiltä. Vaatimusta perustellaan informatiivisuudella ja oikean ja riittävän kuvan toteutumisella. Avoimuudella pyritään myös estämään pienyrityksiä vahingoittavien liiketoimien tekemistä. Intressitahoilla tarkoitetaan toimivaa johtoa, hallintoelimiä ja omistusyhteisyhtiöitä, mutta kokonaan konsernin omistuksessa olevat yritykset jätetään tämän asetuksen ulkopuolelle, sillä tällaiset erät eliminoiduvat konsernissa, eivätkä näin vaikuta konsernitilinpäätöksen informaatioon. Tämänkin liitetiedon esittämisessä sovelletaan olennaisuutta tilinpäätösperiaatteena, ja näin oikean

ja riittävän kuvan toteutumista. (TEM 48/2014, 136-137.) Toimitusjohtajalle ja hallintoelimille myönnettyistä lainoista annettavat tiedot liitetiedoissa pysyvät samanlaisena, mutta sijaistoimitusjohtajaa ei katsota tällaiseksi johtoelimeksi. Tiedon käyttökelpoisuus voi kärsiä, jos valmiiksi nimetyn sijaisen lainat esitetään, sillä verrattuna niihin, joilla nimettyä sijaista ei ole, liitetiedoissa esitetty laina koskee kahta henkilöä. (TEM 48/2014, 135-136.)

Pienyrityksille tulee helpotus henkilöstön lukumäärän esittämisessä. Pienyrityksen ei tarvitse esittää lukumäärää ryhmittäin, vaan lukumäärä tilikaudella keskimäärin on riittävä. (TEM 48/2014, 137.) Yli viiden vuoden päästä erääntyvistä lainoista annettava liitetieto supistuu niin, että siitä on annettava vain yksi yhteissumma, kun aiemmin siitä tuli antaa sama tieto tase-eräkohtaisesti. (TEM 48/2014,133.)

Uuden direktiivin mukaan pienyrityksen on esitettävä omien osakkeiden ja osuuksien hankinnat ja luovutukset liitetietona. Ainoastaan esittämällä tämän liitetietona voi pienyritys jättää toimintakertomuksen laatimatta. Nykyisessä osuuskunta- ja osakeyhtiölaissa velvoitetaan esittämään samankaltaisia tietoja. Koska kuitenkin direktiivi antaa enimmäisvaatimukset pienyrityksille, on pohdittava osakeyhtiö- ja osuuskuntalakien muuttamista. Direktiivi edellyttää esitettäväksi tilikauden aikaisten hankintojen perusteet ja osakkeista suoritetun vastikkeen. Kaikista yhtiön hallussa olevista ja tilikaudella hankituista tai luovutetuista osakkeista ja osuuksista tulee esittää osakkeiden lukumäärä ja nimellisarvo. Jos nimellisarvoa ei ole, esitetään kirjanpidollinen vasta-arvo sekä osuus merkitystä pääomasta. (TEM 48/2014, 137.)

Mikroyrityshelpotuksista aiotaan ottaa vain osa käyttöön, sillä mikroyritysten määrä on Suomen yritysmäärästä suuri. Mikroyritysten kokorajoitukset ovat pakottavia, joten kansallisesti ei voida niitä muuttaa. Kokorajoitukset on kuvattu aiemmin tässä tutkimuksessa. Mikroyritysten tuloslaskelma- ja tasekaavat on lyhennetty pienyritysten vastaavista kaavoista. Mikroyritysten liitetiedot ovat melkein yhtä laajat kuin pienyrityksillä oikean ja riittävän kuvan toteutumiseksi. Tiedot käypään arvoon merkitsemisestä ei koske mikroyrityksiä, sillä kyseinen kirjaamistapa ei ole mikroyrityksille relevanttia. (TEM 48/2014, 140.)

Mikroyrityksen tasekaava on pienyrityksien tasekaavaa lyhyempi. Suomessa ei kuitenkaan ehdoteta sovellettavaksi direktiivin sallimaa lyhyintä versiota oikeaan ja riittävään kuvaan vedoten. Pysyvien vastaavien osalta ei esitetä kuin aineettomat hyödykkeet ja muut pysyvät vastaavat, kun pienyrityksen täytyy esittää jälkimmäinen erä eriteltynä aineellisiin hyödykkeisiin ja sijoituksiin. Mikroyritys esittää vaihtuvat vastaavat yhtenä eränä, kun pienyrityksen tulee eritellä se vaihto-omaisuuteen, saamisiin, rahoitusarvopapereihin ja rahoihin ja pankkisaamisiin. Omasta pääomasta tulee mikroyrityksen esittää erät, jotka on säädetty sen yhtiömuotoa koskevassa laissa, jolloin oman pääoman erittely ei juurikaan poikkea pienyritysten vastaavasta. Loput vastattavaa puolen erät esitetään kuten pienyrityksissäkin. Erät ovat tilinpäätössiirtojen kertymä, pakolliset varaukset, ja vieras pääoma eriteltynä pitkäaikaiseen ja lyhytaikaiseen. (TEM 48/2014, 127-129;139-140;141; KPA 1:6.)

Mikroyrityksissä on helpotettu tuloslaskelmakaava verrattuna pienyrityksiinkin. Kaavassa esitetään bruttotulos kuten pienyrityksilläkin. Henkilöstökuluja ei tarvitse eritellä palkkoihin, eläkekuluihin ja muihin henkilösivukuluihin. Poistoja ei tule eritellä suunnitelman mukaisiin ja arvonalentumisiin kuten muilla yrityksillä. Liiketoiminnan muut kulut esitetään kuten pienyrityksilläkin. Rahoitustuottoja ja -kuluja ei tarvitse eritellä alaryhmiin, joita ovat tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä, tuotot osuuksista omistusyhteyserityksissä, tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista, muut korko- ja rahoitustuotot, arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista ja arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista. Tilinpäätössiirrot esitetään yhtenä eränä, eikä poistoeron muutosta, verotuksellisia varauksia tai konserniavustuksia tarvitse esittää eritellysti. Verot esitetään kuten muillakin yrityksillä. (TEM 48/2014, 138;141; KPA 1:1.)

Mikroyrityksille ei tule sovellettavaksi pienyritysten säännöstä lisätietojen antamisesta oikean ja riittävän kuvan takaamisesta. Näin ollen mikroyritysten tilinpäätöksen sisältö määritellään kokonaisuudessaan laissa, eikä siihen voi vaatia lisättäväksi mitään. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että mikroyritys voisi esittää virheellistä tietoa joutumatta siitä rikosoikeudelliseen vastuuseen. Kuitenkin jos mikroyritys on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö tai sijoitus- tai hallinnointiyritys, on sillä lisätietojen antovelvollisuus. On kuitenkin huomioitava, että mikroyritys on aina pienyritys, eikä siltä saa vaatia pienyrityksiä vaativampia toimia. (TEM 48/2014, 8;23-24;48;126-127.)

Merkittävä muutos tulee myös konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Pienien konsernien ei enää tarvitse laatia konsernitilinpäätöstä. Tätä perustellaan seuraavasti: "– – pienten yritysten tilinpäätösten käyttäjillä ei ole vaativia tiedonsaantitarpeita ja koska konsernitilinpäätösten laatiminen emo- ja tytäryritysten vuositilinpäätösten lisäksi voi olla kallista" (johdannon 33. kohta). Tämä on velvoittava säännös, kun aiemman direktiivin mukaan tämän huojennuksen saattoi jäsenvaltio ottaa käyttöön. Suomessa on ollut voimassa direktiiviä ankarampi osakeyhtiölain kohta 8:9.2, jossa konsernitilinpäätös on laadittava voitonjaon edellytyksenä. Vastaava säädös osuuskuntalaissa (6:8.2) ei olisi ongelmallinen, koska osuuskunta ei kuulu direktiivin soveltamisalaan. Kuitenkin esimerkiksi eri yhtiömuotojen kilpailun vuoksi ei olisi kohtuullista vaatia osuuskunnalta enempää kuin osakeyhtiöltä. (TEM 48/2014, 15.)

Lisäksi pienkonsernin määritelmän raja-arvoja on nostettava nykyisestä. Uudet rajat ovat siten, että pienkonserni ei saa ylittää yli yhtä seuraavista rajoista: taseen loppusumma yli neljä miljoonaa euroa, liikevaihto yli kahdeksan miljoonaa euroa ja henkilöstö tilikaudella keskimäärin viisikymmentä. Vastaavat vanhat luvut ovat olleet 3,65 miljoonaa euroa, 7,3 miljoonaa euroa ja viisikymmentä työntekijää. (TEM 48/2014, 6.) Työ- ja elinkeinoministeriön mietinnön mukaan tarkoituksena on ottaa tämä pakottava kevennys sekä osakeyhtiölakiin että osuuskuntalakiin.

Rahoituslaskelman laatimisen pakko rajataan suuryrityksiin ja yleisen edun kannalta merkittäviin yhtiöihin. Aiemmin rahoituslaskelman ovat laatineet aina julkiset osakeyhtiöt ja muut kuin vanhojen raja-arvojen mukaiset pienyritykset. Myös konserneista vain suurkonsernit ovat velvoitettuja tekemään rahoituslaskelman. Rahoituslaskelmaa direktiivi ei tunne, mutta se sallii sen käytön muissa kuin pienissä yrityksissä. (TEM 48/2014, 45.)

4.3 Tiedonantovelvollisuus kaivannaisteollisuuden tai aarniometsien puunkorjuun alalla

Direktiivin mukaan suurten yritysten ja kaikkien yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen, jotka toimivat öljy-, kaasu-, kaivannaisteollisuuden tai aarniometsien puunkorjuun alalla, on julkaistava vuosittain maksut, jotka on suoritettu hallituksille niissä maissa, joissa kyseiset yritykset toimivat. Konsernissa tehdään kaikista konserniyrityksistä yhteinen raportti, jos yksikään siihen kuuluva yritys on velvollinen sen laatimaan. Raportointi täytyy tehdä vain, jos erillisyhtiö on suuryritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. Tämä koskee toimintaa sekä EU:n sisällä että kolmansissa maissa. Raportoitavien maksujen minimi on 100 000 euroa vuodessa, joten tähänkin pätee olennaisuuden periaate. Laadittavan raportin muotoa ei ole tarkemmin määritelty. Jäsenvaltion harkittavaksi jää, sisällytetäänkö kertomus tilinpäätösasiakirjoihin vai laaditaanko ja julkistetaanko se itsenäisenä dokumenttina. Johtoelimen on varmistettava, että kertomus on laadittu asianomaisten säännösten mukaisesti, kuten tilinpäätöskin. Suomessa tästä laaditaan erillislaki. (TEM 48/2014, 6-7;176-179.)

Julkaisulla pyritään saamaan kaivannaisteollisuuden avoimuusaloitteen (Extractive Industries Transparency Initiative, EITI) periaatteet ja kriteerit täytäntöön ja informoimaan maiden kansalaisia kyseisistä maksuista. Lisäksi tällä pyritään toteuttamaan Euroopan Unionin toimintasuunnitelmaa metsähallinnosta ja puukaupasta, ja estämään laittomasti korjatun puun kauppaa. (TEM 48/2014, 175.) EITI:n tarkoituksena on lisätä avoimuutta ja tilivelvollisuutta luonnonvarojen käytössä. Sen periaatteena on, että luonnonvarat kuuluvat alueen kansalaisille. Valtion on hallittava niitä niin, että ne lisäävät kansalaisten hyvinvointia sosiaalisesti ja taloudellisesti. Usein kuitenkin niiden ympärillä pyörii korruptio ja jopa konfliktit. Tarkoituksena on, että avoimuudella ja raportoinnilla kansalaiset tietävät, miten luonnonvaroja johdetaan, ja millaisia maksuja niistä saadaan. (EITI, [www-sivut](http://www.eiti.org).)

Yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä on muita ankarampia vaatimuksia. Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen määritelmä tulee lähes suoraan direktiivistä, ja on nyt lisätty kirjanpitolakiin. Suomessa näitä yhtiöitä ovat arvopaperimarkkinalain (746/2012) tarkoittamat pörssiyhtiöt tai muut yhteisöt, joiden oman tai vieraan pääoman

ehtoisilla arvopapereilla käydään kauppaa suomalaisessa tai muussa pörssissä tai muulla säännellyllä markkinalla. Tällaisia yhtiöitä ovat myös luottolaitostoiminnan, sijoituspalveluiden, vakuutusyhtiö- tai vakuutusyhdistyksen tarkoittaman vakuutusalan sekä työeläkealan yritykset. (TEM 48/2014, 30-31;175.) Direktiivin soveltamisalaan kuuluvat osakeyhtiöt, osakeyhtiöiden omistamat henkilöyhtiöt ja Suomessa näihin on rinnastettu osuuskunnat kuten muissakin lainkohdissa (TEM 48/2014, 176).

Kaivannaisteollisuuteen luetaan kivi- ja ruskohiilen kaivuu, raakaöljyn ja maakaasun tuotanto, rautamalmien, uraanimalmien, toriummalmien, muiden värimetallimalmien, koriste- ja rakennuskiven, kalkkikiven, kipsin, liidun ja liuskekiven louhinta, soran, hiekan, saven ja kaoliinin otto, muu mineraalien kaivuu, kemiallisten ja lannoitemineraalien louhinta, turpeen nosto, suolan tuotanto ja muualla luokittelematon kaivostoiminta ja louhinta. Aarniometsiksi taas luetaan luonnonmukaiset metsät, joissa ihmisen jälkeä ei juurikaan näy. Puusto on luontaisesti ikääntynyt ja metsässä on lahopuita.. (TEM 48/2014, 176.)

Esitettävillä maksuilla tarkoitetaan tuotanto-oikeuksia, muita kuin kulutusperusteisia veroja, rojalteja, osinkoja tai muuta voitonjakoa, allekirjoitus-, löytö-, tai tuotantobonuksia, lisenssimaksuja, vuokramaksuja, kaivosoikeuden rekisteröintimaksuja, muita vastikkeita lisensseistä ja käyttöoikeussopimuksista sekä maksuja infrastruktuurin parantamisesta (TEM 48/2014, 275). Raportoitavien maksujen pohjana käytetään EITI:n laatimaa listaa. Vain tavanomaiset osingot voidaan jättää ilmoittamatta, mikä edellyttää, että niitä maksetaan samoin ehdoin kuin muillekin osakkeenomistajille. Maksut raportoidaan maksutyypin- ja hallituskohteisesti. Jos maksut on kohdennettavissa hankkeille, on lisäksi esitettävä jokaisen hankkeen maksut ja jokaisen hankkeen maksut eriteltynä maksutyypeittäin. Esimerkiksi yhteisövero on sellainen maksu, jota ei ole helppo kohdentaa erillisille hankkeille. Keinotekoinen maksujen luonteen muuttaminen raportoinnin välttämiseksi on kielletty. Tässä raportissa korostetaan sisältöpainotteisuutta. (TEM 48/2014, 176.)

4.4 IFRS-harmonisointi

Tässä luvussa käsitellään niitä muutoksia, jotka vievät Suomen kirjanpitolakia kohti IFRS-sääntelyä. Harmonisointi on ollut kehityssuuntana 1990-luvulta lähtien. Ehdotus uudesta kirjanpitolaista myöntää helpotuksia myös suuremmille yrityksille. Direktiivi mahdollistaa IFRS:n soveltamisen sijoituskiinteistöjen arvostamisessa, jolloin ne saadaan kirjata käypään arvoon hankintamenon sijaan. Tämä helpottaa erityisesti konsernien tilinpäätöksiä, kun tytäryrityksissä voidaan nyt kirjata heti kyseiset erät käypään arvoon ja yhdistellä ne suoraan konsernitilinpäätökseen ilman erillistä arvostusta. Myös rahoitusleasingin käsittely IFRS:n mukaisesti on mahdollista. (TEM 48/2014, 15; 70.)

Suoriteperusteisuus pidetään direktiivin mukaisesti pääsääntönä laissa. Suoriteperusteisuus koskee oikeushenkilömuotoista toimintaa, joita ovat osakeyhtiöt, osakeyhtiöiden omistamat henkilöyhtiöt, osuuskunnat ja henkilöyhtiöt. Maatilatalouden harjoittajat, jotka edustavat edellä mainittuja yhtiömuotoja, ovat velvoitettuja ehdotetun lakimuutoksen jälkeen tekemään tilinpäätöksen suoriteperusteella. Aiempi poikkeus tästä oli selvästi direktiivin vastainen ja poikkeus kasainvälisesti voimassa olevaan suoriteperusteisuuteen. Myös kalastuksen harjoittaminen rinnastetaan lakimuutoksen jälkeen maatalouteen. Vain ammatin- ja liikkeenharjoittajat sekä mikrokokoluokat yhdistykset ja säätiöt ovat vapautettuja suoriteperusteisuudesta. (TEM 48/2014, 9;20.)

Liikevaihdon määritelmä korjataan direktiiviä vastaavaksi, jolloin määritelmästä poistetaan vaatimus tavanomaisesta tuotosta. Kuitenkin rahoitustuotot ja tuotot pysyvien vastaavien ja liiketoimintayksiköiden myynnistä pidetään liikevaihdosta erillään. Tämä määritelmä on samansuuntainen IFRS-lainsäädännön kanssa. (TEM 48/2014, 65.)

Satunnaisten erien kirjaaminen ei ole enää uuden standardin sallima. Kyseiset erät sisällytetään muihin tuloslaskelman eriin. Ainoastaan konserniavustus pysyy erillisenä eränä ja sille on tuloslaskelmakaavassa kokonaan oma kohtansa tilinpäätössiirroissa. Kuitenkin laissa on liitetietovaatimus poikkeuksellisista eristä, jolloin vanhan lain mukaiset satunnaiset erät tulevat ilmoitetuksi. (TEM 48/2014, 65-66.) Satunnaisten erien oman kohdan poistaminen tuloslaskelma kaavasta yhtenäistää Suomen kansallista tilinpäätöskäytäntöä IFRS:n kanssa, sillä IFRS ei salli satunnaisten erien kirjaamista.

Hankintamenon määritelmä pysyy melko samanlaisena. Lisäyksenä tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantojaksolta saadaan lukea hankintamenuon myös vaihtuvilla vastaavilla, kun aiemmin kyseinen aktivointi oli mahdollista vain pysyvien vastaavien kohdalla. (TEM 48/2014,67.) Tämän sallii myös IFRS-lainsäädäntö (IAS 23).

Omien osakkeiden käsittelyä harmonisoidaan IFRS-lainsäädännön suuntaan. Omien osakkeiden määrä vähennetään omasta pääomasta. Omien osakkeiden lunastaminen ei enää aiheuta varoja taseeseen, vaan vähentää oman pääoman erää siinä suhteessa, kun niitä on käytetty lunastukseen. (TEM 48/2014, 68.)

Vaihtuviin vastaaviin kuuluvan arvopaperin "todennäköinen luovutushinta" on korvattu termillä "todennäköinen käypä markkinahinta", jonka määrittelyssä viitataan IFRS-standardien IFRS 13 ja IAS 39 määritelmiin markkina-arvon määrittelyssä. Pysyvien vastaavien arvopapereiden arvostamisessa sallitaan alimman arvon käyttäminen. Jos arvostus tehdään hankintamenua alempaan arvoon, erotus kirjataan tulosvaikutteisesti rahoituskuluksi. (TEM 48/2014, 72.)

Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sallitaan kaikissa yrityksissä, lukuun ottamatta mikroyrityksiä. Nykyinen ministeriö päätös (1315/2004) kumotaan, ja sääntely nostetaan lakiin. Uusi direktiivi, kuten vanhakin, mahdollistaa IAS 39:n, IFRS 7:n ja IFRS 13:n soveltamisen rahoitusvälineiden arvostamisessa. Myös myytävissä olevien rahoitusvarojen käsittelyssä saa soveltaa IFRS-standardeja, ja näin ollen kirjata muutokset käyvän arvon rahastoon, jolloin niillä ei ole tulosvaikutusta. Käyvän arvon rahastosta on purettava muutuskirjaukset, kun kirjauserusteet eivät enää täyty. Kokonaan uusi pykälä sijoituskiinteistön merkitsemisestä käypään arvoon sallii edellä kuvatulla tavalla toimivan yrityksen arvostavan myös sijoituskiinteistöt käypään arvoon. Käypään arvoon merkityistä eristä annetaan liitetiedot. (TEM 48/2014, 72-77.)

Rahoitusleasing voidaan merkitä IFRS-standardien mukaisesti tilinpäätökseen. Aiemmin tämä tehtiin vain konsernitalinpäätöksissä, mutta nyt se ulotetaan myös erillistalinpäätöksiin. Yritys voi itse valita, soveltaako se tätä kirjaustapaa. Koska verotus ei tunne rahoitusleasingien tällaista käsittelyä, on kirjaus eliminoitava veroilmoitukseen.

Niiden käsittelyssä on noudatettava johdonmukaisuutta sekä yrityksen sisällä kaikissa leasingeissa että kaikissa konserniyrityksissä. Yhdenmukaisuuteen vedoten myös aikaisempia tilikausia tulisi oikaista uutta käsittelyä vastaavaksi. Tähän on kuitenkin annettu helpotus, jonka mukaan yritys voi käsitellä vain lainmuutosten jälkeiset tapahtumat ehdotuksen mukaisesti. (TEM 48/2014, 80-81.)

Perustamis-, tutkimus- ja kehittämismenojen sekä liikearvon ja muiden pitkävaikutteisten menojen aktivointiin tulee vain vähän muutosta ja niiden käsittely siirtyy yhä enemmän IFRS-standardien suuntaan. Perustamismenojen jaksottaminen pidetään ennallaan, vaikka direktiivi sallisi aktivoinnin. Aktivointi on kuitenkin IFRS-lainsäädännön vastaista. (TEM 48/2014, 81.) Tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottaminen sen sijaan muuttuu vähän, vaikka tutkimusmenot kirjataankin yhä kuluksi ja kehittämismenot voidaan aktivoida varovaisuus-periaatetta noudattaen. Tutkimusmenojen kuluksi kirjaaminen on IFRS-lainsäädännön mukaista. Maksimipoisto-aika oli aiemmin kaksikymmentä vuotta, mutta nyt se on lyhennetty kymmeneen vuoteen direktiiviperusteisesti. Rajoitteeksi kuitenkin tulee voitonjaon rajoittaminen aktivoinnin suuruuden verran ylisuurten aktivointien estämiseksi. Rajoite tullaan säätämään osuuskunta- ja osakeyhtiölaissa. Kehittämistoimintaa koskeva ministeriöasetus kumotaan, sillä sen määritelmä kehittämismenoista ei ole enää IFRS-standardien mukainen. Kehittämismenojen käsittelyssä voidaan tukeutua IAS 38-standardiin, jos se ei ole ristiriidassa Suomen kirjanpitolain tai kirjanpitolautakunnan ohjeistusten kanssa. Liikearvon ja muiden pitkävaikutteisten menojen käsittely tapahtuu kuten ennenkin, mutta maksimipoisto-aika lyhentyy kymmeneen vuoteen, kuten tutkimusmenoillakin. Pitkävaikutteisien menojen maksimipoistoajalle ei ole samanlaista direktiiviperustaa, mutta johdonmukaisuuden vuoksi sen poisto-aikaa käsitellään saman lailla kuin muitakin aineettomia oikeuksia. (TEM 48/2014, 82-85.)

Konsernitilinpäätöksen laatimiseen ei sinällään ole tulossa suuria muutoksia. Muut tässä tutkimuksessa esitellyt lakimuutokset koskevat myös konserneja, joten konsernitilinpäätösten laatijoiden tulee olla tietoisia niistä muutoksista. Merkittävin sisällöllinen muutos tulee yhdistelmämenetelmän käytön poistamisessa sisäisen omistuksen eliminoimiseksi. Näin ollen hankintamenetelmän käyttö jää ainoaksi vaihtoehdoksi. (TEM 48/2014, 92.) Yhdistelmämenetelmän käyttö oli kansainvälisesti poikkeavaa, ja se on nykyisen direktiivin vastainen. Yhdistelmämenetelmä on oikaistu

versio hankintamenomenetelmästä, jossa pääsääntöisesti olisi vain yhdistelty varat, velat ja oma pääoma, jolloin ei syntyisi ollenkaan konserniaktiivaa eikä –passiivaa. Lisäksi tytäryrityksen ennen konserniin kuulumista syntynyt voitto olisi kasvattanut jakokelpoista voittoa. (TEM 48/2014, 110.)

4.5 Kirjanpidon toteuttamisen selkeyttäminen

Tekniset muutokset –otsikon alla käsitellään kirjanpidon aineistoon, säilytykseen ja menetelmiin liittyviä kirjanpito teknisiä muutoksia. Muutosten tarkoituksena on selkeyttää tähän liittyvää sääntelyä ja korostaa kirjanpito velvollisen vastuuta ja asian etusijaisuutta ennen muotoa. Kirjanpitolain toisessa luvussa säännellään liiketapahtumien kirjaamisesta, kirjanpitoaineistosta ja niiden säilyttämisestä. Direktiivi ei anna näistä suoria ohjeita. Lakimuutoksen myötä kirjanpitoaineiston säilyttämistapojen sähköistäminen mahdollistetaan ja ministeriötasoiset sääntelyt nostetaan lakiin, jotta laki pysyisi ajan tasalla. Pyrkimyksenä on selkeyttää tähän liittyvää ohjeistusta ja vähentää näin yritysten hallinnollista taakkaa. Automatisoinnin avulla voitaneen saavuttaa tehokkuushyötyjä. Lisäksi keskeisenä tavoitteena on luotettava ja helposti tarkasteltavissa oleva kirjanpito harmaan talouden torjunnan helpottamiseksi. (TEM 48/2014, 10-11;31.)

Mietinnön (TEM 48/2014, 11) mukaan kirjanpitolaissa ei ole tarkoitus säätää kirjanpidon teknisestä toteuttamisesta välttämättömyyttä enempää. Tarkoituksena on varmistaa kirjanpidon tapahtumien luotettava kirjaaminen kirjanpitoon, ja sen perusteella oikean ja riittävän kuvan antavan tilinpäätöksen laatiminen. Näin ollen ei anneta tarkkoja ohjeita kirjanpidon järjestelmiin tai tilikarttoihin, vaan mahdollistetaan teknologianeutraali kirjanpidon toteutus. Tämän perustellaan olevan lähestulkoon mahdotonta, sillä kirjanpitolaki sääntelee kaikkia kirjanpito velvollisia pienistä asunto-osakeyhtiöistä aina monikansallisiin suuryrityksiin. Vaikkei direktiivi sisällä tästä säännöksiä, sen johdannossa kannustetaan jäsenmaita "– kehittämään sähköisiä julkistamisjärjestelmiä, jotka antavat yrityksille mahdollisuuden toimittaa kirjanpitoliedot, lakisääteinen tilinpäätös mukaan luettuna, ainoastaan yhden kerran ja sellaisessa muodossa, joka antaa useille käyttäjille mahdollisuuden päästä tietoihin ja käyttää niitä helposti" (39. kohta).

Aineistot tulee olla sellaisessa muodossa ja niin säilytettävänä, että ne ovat Suomesta käsin luettavassa muodossa ilma aiheetonta viivettä. Huolellinen säilytys koskee tilikauden aikaista ja tilikauden päättymisen jälkeistä aikaa sekä kirjattuja että kirjaamattomia tositteita. Näin tilintarkastajilla ja viranomaisilla on käytössään oikea-aikainen tieto. Varsinaiset säilytyksen maantieteelliset ja tekniset rajoitukset, ja aineiston säilytyksen muotovaatimukset poistetaan. Seuraamusuhka ulotetaan koskemaan säilyttämismääräyksen laiminlyöntiä kokonaisuudessaan nykyisen vain ulkomailla säilyttämistä koskevaa laiminlyöntiä koskevasta. Nykyaikaisten pilvipalveluiden ja muiden järjestelmien hyödyntäminen sallitaan. Tällöin kirjanpitovelvollisen vastuu ja kirjausketjun eheys korostuvat ja tavoitteena on, että harmaan talouden torjunta helpottuu. Kirjanpitovelvollisen vastuu korostuu tilinpäätöksen allekirjoittamisella, jolla vastataan myös aineiston asianmukaisesta säilyttämisestä. Tämä vaatimus on nyt nostettu lakiin. Nykyiset aikarajat aineistojen säilytykselle pidetään voimassa, mutta käsitteet uusitaan uuden lain mukaiseksi. Koska tasekirjaa ei enää ole, on tilinpäätös ja toimintakertomus mainittu erikseen säilytettävien asiakirjojen joukossa. Lakia on täydennetty niin, että muiden lakien vaatimukset aineistojen säilyttämisestä tulee myös täyttyä. (TEM 48/2014, 10-11;16-17;41-43.)

Nykyiset kirjanpitojärjestelmät soveltuvat myös uuden lain vaatimuksiin, ja lakia muutetaan nykyaikaisten järjestelmiä vastaavaksi. Lakiin on lisätty täsmennys osakirjanpidon siirtämisestä yhdistelmävientinä pääkirjanpitoon säännöllisesti, kuten muutkin kirjaukset. Säännöllisyys tarkoittaa kerran kuussa tai muulla vastaavalla ajanjaksolla. (TEM 48/2014,32-33.) Mietinnössä ehdotetaan, että käteistapahtumat kirjataan yhä päivittäin, mutta laki neljän kuukauden säännöstä tapahtumien kirjaamisesta ehdotetaan muutettavaksi. Neljän kuukauden sääntöä ei olla tarvittu käytännössä, sillä suuri osa yrityksistä tekee kirjanpidon tätä ennen arvonlisävero- tai työnantajailmoituksiin, ja loput olivat piittaamattomia säännöksen suhteen, sillä pienet kirjanpitovelvolliset hoitavat kirjaukset usein kerran vuodessa käytännön syistä. Uusi säännös menisi niin, että kirjanpito tehdään viimeistään silloin, kun sitä tarvitaan ilmoituksen tai tilinpäätöksen perustaksi tai hallintoelimen valvontavelvollisuuden täyttämiseksi. (TEM 48/2014, 34-36.)

Kirjausketjun määritelmää selkeytetään, ja sen eheyttä korostetaan myös tilikauden aikaisten raporttien, kuten arvonlisäveroilmoitusten ja työnantajailmoitusten, laadinnassa

(TEM 48/2014, 11). Tositteen numeroinnin vaatimuksesta luovutaan ja sen tilalla vaaditaan ehdotonta yksilöintiä, sillä nykyisissä järjestelmissä numeroinnit saattavat olla monisarjaisia tai kokonaan tietoteknisiä. Tositteen, kirjaukset ja liiketapahtuman tulee olla vaikeuksitta yhdistettävissä toisiinsa. (TEM 48/2014, 37-38.) Tämä on keskeinen osa kirjausketjun eheyttä.

Kirjausketjun eheys on merkittävässä roolissa siinä, onko kirjanpitoaineisto tarkasteltavissa vaikeuksitta, mikä taas on edellytyksenä tilin- ja verotarkastuksille. Erityistä on se, että kirjausketjun eheyden vaatimus ulotetaan koskemaan myös arvonlisävero- ja työnantajailmoituksia, jolloin tältä osin säännös koskee myös ammatin- ja liikkeenharjoittajia. Ennalta-arvaamattomia erityisilmoituksia tämä säännös ei koske. Tämä tarkoittaa sitä, että kirjausketjun pitää olla tarkastettavissa myös ilmoituksille, ja näihin liittyvät kirjaukset ja korjauskirjaukset tulee olla niin selkeitä, että liiketapahtuma, tosite, kirjaus, tilinpäätöksen tähän liittyvä rivi ja ilmoitus ovat yhdistettävissä toisiinsa. Kirjanpitoaineiston muuttaminen ja poistaminen tilinpäätöksen jälkeen kielletään aiemman positiivisen ”saadaan muuttaa tilinpäätökseen asti” -muodon sijaan. Kesken tilikaudenkaan ei tositteita saa muuttaa niin, että kirjausketjun eheys vaarantuu. (TEM 48/2014, 39-40.)

Paperimuotoisen tasekirjan korvaa luettelo kirjanpidoista ja aineistoista, joka varmennetaan tilinpäätöksen allekirjoittamisella. Siitä ilmenee, mistä osista ja aineistoista tilinpäätös koostuu ja missä niitä säilytetään. Luettelo on tarkoitus säilyttää tilinpäätöksen ja tililuettelon kanssa. Liitetiedoissa esitettävien tietojen perustana on uuden vaatimuksen mukaan oltava liitetietotositteena laskelma, asiakirja tai tiedosto, ellei sisältö ole muuten yksinkertaisesti laskettavissa tai selvitettävissä. Tällainen ilmeinen seikka, johon ei tositetta tarvita, voi olla esimerkiksi teksti arvostusperiaatteista. Tämä säilytetään ja käsitellään kuten muutkin tositteet. Tarve tähän on syntynyt oikean ja riittävän kuvan merkityksen kasvaessa, sillä liitetietoja kuuluu esittää sellaisista asioista, joiden esittämättä jättäminen estäisi oikean ja riittävän kuvan toteutumisen. (TEM 48/2014, 10-11;16-17.)

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkimuksen tavoitteena on ymmärtää sidosryhmäajattelun roolia työ- ja elinkeinoministeriön mietinnön ehdotuksessa. Tutkimuskysymyksenä oli seuraava: Millainen rooli sidosryhmäajattelulla on työ- ja elinkeinoministeriön mietinnön ehdottamissa kirjanpitosääntelyn muutoksissa? Tässä tutkimuksessa käsiteltiin mietinnön taustalla sidosryhmäajattelua. Oikean ja riittävän kuvan rooli tilinpäätöksen laadinnassa on kasvanut ja sen toteutumista arvioidaan sidosryhmiä eli käyttäjiä vasten, jolloin sidosryhmien merkitys ehdotusten taustalla on merkittävä. Sääntelyllä pyritään ohjaamaan oikean ja riittävän kuvan toteutumista. Maissa, joissa kirjanpidon taso on korkea ja kirjanpitosääntelyä pyritään noudattamaan, on myös kirjanpitolailla ja sidosryhmäajattelulla yhteys. Sidosryhmäajattelun alaryhminä käsiteltiin olennaisuutta, pienyritysten erityispiirteitä, tiedonantoa, IFRS-harmonisointia ja kirjanpidon toteuttamisen selkeyttä.

Suomen kirjanpidon historia ulottuu 1900-luvun alkupuolelle. Vuoden 1973 kirjanpitolaki pohjautui vahvasti Saarion meno-tulo-teorialle, jonka piirteitä on havaittavissa vielä mietinnön ehdotuksen mukaisessa kirjanpitolaissa. Esimerkiksi menon, tulon ja rahoitustapahtumien määritelmä, jaksottamisen peruste meno tulon kohdalle –periaatteen mukaisesti ja suoriteperusteinen kirjaaminen (TEM 48/2014, 32) ovat yhä Saarion meno-tulo –teorian peruja. Satunnaisten erien kirjaaminen liikevoiton yläpuolelle noudattaisi meno tulon kohdalle –periaatetta paremmin kuin niiden kirjaaminen erilleen liikevoiton alapuolelle, sillä on perusteltua olettaa, että varsinaiset toiminnan menot tai tulot ovat jollain tavalla edesauttaneet kyseisen satunnaisen erän syntymistä. Saarion meno-tulo-teoriaa ei kuitenkaan enää käytetä perusteluna kirjanpitosääntelyn taustalla, eikä näin ollen sitä voida pitää varsinaisena ehdotusten taustatekijänä. Koska sillä on kuitenkin suuri rooli aiemmassa sääntelyssä, on sen piirteitä ymmärrettävä osana kirjanpitosääntelyn muutoksen suuntaa.

1990-luvulla Suomi liittyi Euroopan Unioniin, ja neljäs ja seitsemäs direktiivi oli asetettava voimaan Suomessakin. Suomi lähti kansainvälistymään myös kirjanpitolainsäädännön suhteen. Muutokset asettivat tilinpäätökselle laajemman

informaatiotarpeen kuin Saarion teoriaan pohjautuva aiempi kirjanpitolaki, jonka pääasiallinen tehtävä oli kuvata tuloksen muodostumista. Myös taseen asema korostui. Myös tämän tutkimuksen aiheena olleet kirjanpitolain muutokset ovat pitkälti direktiivipohjaisia, vaikka osa muutoksista onkin täysin kansallisia.

Muutoksien alkuunpanijana on ollut direktiivi, sillä näin suuria muutoksia näin nopealla aikataululla ei olisi kansallisesti aloitettu. Direktiivin keskeisenä teemana on ollut pienyrityshelpotuksen saattaminen osaksi kansallisia lakeja. Direktiivejä voidaan pitää yhtenä merkittävämpänä harmonisoinnin työkaluna. Direktiivi harmonisoi koko kirjanpitosääntelyä, vaikka tässä tutkimuksessa on erikseen nostettu esille IFRS-harmonisointi. Esimerkiksi suurin osa pienyrityshelpotuksista tulee kaikissa jäsenmaissa voimaan. IFRS-harmonisointi on kuitenkin erillinen teema. Se on ollut selkeä kehitystrendi 1990-luvulta lähtien, erityisesti vuodesta 2004, jolloin saatettiin voimaan IFRS-lainsäädännön käyttöönotto pörssiyrityksissä. IFRS keskittyy voimakkaasti sijoittajaan sidosryhmänä, kun harmonisointi yleisemmin hyödyttää useita sidosryhmiä.

Monikansallisissa yrityksissä tuottaa päänvaivaa ja ylimääräistä työtä tilinpäätösten tekeminen monen eri standardin mukaisesti. Usein näin on esimerkiksi toisessa maassa toimiva tytäryritys, jonka tilinpäätös on tehtävä paikallisen ja emomaan lainsäädännön mukaan. Näitä tytäryritysmaita voi olla jopa kymmeniä, jolloin tilinpäätöksen tekeminen ei ole enää kovinkaan yksinkertaista ja tilinpäätöksen lopputulema vaihtelee tilinpäätösstandardien mukaan. Liikevaihdon kuvausta ja kehittämismenojen aktiivointia yhtenäistetään IFRS-sääntelyn kanssa. Lisäksi satunnaiset erät poistetaan tuloslaskelmakaavasta. Harmonisoinnista on apua, kun tilinpäätöksiä ei tarvitse enää tehdä usean standardin mukaisesti, tai eri standardien erot kaventuvat. Tähän tuo apua myös pienkonsernihelpotukset, kun pienien konsernien ei tarvitse enää laatia konsernitilinpäätöstä ja pienkonsernin raja-arvoja vielä nostetaan entisestä.

Maantieteellisesti kaukana olevilla omistajilla on tarvetta yhdenmukaiselle kirjanpitolainsäädännölle. Kaukana olevien omistajien on osattava useita standardeja voidakseen ymmärtää omistuksiaan muissa maissa. Sijoittajien etua ajaa myös sijoituskiinteistöjen ja vaihtuvien vastaavien arvopaperien arvostaminen käypään arvoon arvostaminen ja rahoitusleasingien merkitseminen taseeseen, jolloin kohteen markkina-arvo on helpommin nähtävissä. IASB:n tarkoituksena on tehdä eri maissa toimivien

yriytksien tilinpäätöksistä vertailukelpoisia kansainvälisten pääomamarkkinoiden tukemiseksi.

Keskeisenä perusteluna mietinnön ehdotuksille on käytetty oikeaa ja riittävää kuvaa. Oikeaa ja riittävää kuvaa arvioidaan sidosryhmien tarpeiden mukaan. Sidosryhmät ovat dynaamisia eivätkä ne ole samat kaikissa yrityksissä. Sidosryhmien keskeinen rooli tilinpäätöksien käyttäjinä ja sen kautta informaation hyödyllisyyden ja tiedon olennaisuuden määrittelijänä nostivat sidosryhmät tämän tutkimuksen keskiöön. Oikeaan ja riittävään kuvaan vedoten kaikkia direktiivin sallimia pienyrityshelpotuksia ei ole ehdotettu otettavaksi käyttöön, ja sen perusteella taas osaa helpotuksista pidetään perusteltuna. Pienyrityksiltä voidaan myös vaatia lisätietoja oikeaan ja riittävään kuvaan vedoten. Oikean ja riittävän kuvan korostumisella lähennytään IFRS-sääntelyä, jossa ”asia ennen muotoa”-periaate on voimassa. Muotoseikkoja ja tiukkoja kirjausohjeita tärkeämmäksi nousee sisältö ja informaation tuottaminen sidosryhmille. Vaihtoehtoiset kirjauskäytännöt lisääntyvät sekä käytännön kirjanpidon toteuttamisessa että kirjanpidon sisällössä. Myös IFRS antaa vaihtoehtoille tilaa, sillä se on enemmänkin periaatepohjaista sääntelyä kuin tiukkoja ohjeita.

Olennaisuus menee läpi koko kirjanpidon ja tilinpäätöksen. Olennaisuus koskee useita sidosryhmiä, sillä tilinpäätös muuttuu sen seurauksena. Monessa yrityksessä on jo nyt käytössä tietyt olennaisuuteen liittyviä sisäisiä ohjeistuksia. Nämä liittyvät usein jaksotuksiin, joiden rajana pidetään jotain euromääräistä summaa. Tilintarkastajatkin käyttävät työssään olennaisuutta, joten havaittuja epäolennaisia virheitä ei tule korjattavaksi nykyäänkään. Tämä auttane kirjanpitäjiä työssään, kun jokaista euroa ei kirjanpitolain mukaan tarvitse käsitellä niin tarkkaan, eikä yritysten olennaisuusrajat esimerkiksi jaksotuksista ole enää lainvastaisia.

Varsinaiset tilinpäätöksen käyttäjät, joista tässä tutkimuksessa on esitelty omistajat, lainantajat, työntekijät ja valtio, eivät useinkaan tarvitse pienimpiä yksityiskohtia päätöksenteossaan. Koska olennaisuutta tulisi arvioida tilinpäätöksen käyttäjien tarpeita vastaavasti, tulisi nämäkin sidosryhmät huomioida sitä määrittäessä. Käytännössä johdon mielipide olennaisuusrajojen määrittelyssä tulee olemaan merkittävin. Johtajilla on myös laajin tieto yrityksen laskentainformaatiosta, ja näin ollen informaatiota on paljon, ja siitä tulisi pystyä suodattamaan käyttökelpoisin ja olennaisin. Jos omistus on keskittynyttä, on

omistajilla laaja sisäinen tieto käytössään ja selvyys myös olennaisuusrajoista kuten johtajilla.

Jos omistus on hajautunut, omistajat haluavat vertailla tilinpäätöksiä keskenään sekä tilikausien kesken että yritysten välillä. Tilinpäätösten pitäisi olla siis mahdollisimman vertailukelpoisia tällaisille omistajille. Olennaisuus määritellään yrityskohtaisesti, joten ulkopuoliset omistajat saattavat kokea sen käyttöönoton uhkaavana. Vertailukelpoisuuteen päästäisiin olennaisuusrajojen määrittelemisen säännönmukaisuudella tilikaudesta toiseen ja yrityksestä toiseen. Kuitenkin toiselle käyttäjälle olennainen voi olla toiselle epäolennainen tieto. Tähänkin mennessä tilintarkastuksessa on otettu kantaa vain olennaisiin virheisiin. Ulkoisten sidosryhmien on perustettava päätöksensä tilintarkastettuun julkaistuu tilinpäätökseen, jolloin informaation laatu ei tule kovinkaan paljon muuttumaan.

Lainoittajat vaativat luotettavaa laskentainformaatiota yrityksestä. Olennaisuuden käyttöönotto voi herättää lainoittajissa epäluuloja. Jos luotettavaa informaatiota ei ole käytössä, ei rahoitusta välttämättä saada tai sen hinta voi olla korkea. Koska olennaisuus on jo nyt käytännössä käytössä, ei nykyiseen tilaan tule suuria muutoksia. Pienissä tilintarkastamattomissa yrityksissä olennaisuuden käyttö voi vaatia lisäselvityksiä, jotta pankki voi luottaa siihen, että olennaisuusraja on määritelty myös muunkin kuin omistaja-johtajien näkökulmasta. Lainoittajat käyttävät usein päätöksenteossa tunnuslukuja, joten olennaisuutta arvioidessa tulisi huomioida se, ettei olennaisuuden soveltaminen vaikuta merkittävästi tunnuslukuihin.

Olennaisuus sisältyy myös viranomaistahoille lähetettyihin tilinpäätöstietoihin. Verottaja käyttää tilinpäätöstä verotuksen toteuttamisen pohjana, joten on tärkeää, että tilinpäätös antaa sen toteuttamiseksi tarvittavat tiedot. Myös verotuksellisesti arvionvaraisia eriä on ollut jo aiemminkin paljon, kuten jaksotukset ja osatuloutukseen liittyvät kirjaukset, joten olennaisuuden käyttöönotto ei vaikuttane merkittävästi verotukseen. Tilinpäätöstä käytetään myös Tilastokeskuksen tilastojen pohjana. Tilastojen tuloksissa on aina vaihteluväli, joten lukijan on tähänkin mennessä tarvinnut lukea tilastoja suuntaa antavina eikä absoluuttisina totuuksina. Tilinpäätöksen julkaiseminen lisää avoimuutta, sitoutumista toimintaan ja vähentää väärinkäsityksiä ja oletuksia. Esimerkiksi pankit

käyttävät luottopäätöksissään apuna myös toimialatietoja, joita ei saisi ilman julkaistuja tilinpäätöksiä.

Olenaisuutta on arvioitava myös tässä tutkimuksessa mainittujen sidosryhmien lisäksi esimerkiksi kilpailijoiden, tilintarkastajien ja kansalaisorganisaatioiden näkökulmasta. Käytännössä olenaisuuden lisääminen tilinpäätösperiaatteeksi ei tuo suurta muutosta, mutta periaatteessa se voi vähentää vertailukelpoisuutta tilikausien ja yritysten välillä, kun olenaisuus määritellään yrityskohtaisesti.

Pien- ja mikroyritysten sidosryhmät ja laskentainformaation käyttö eroavat suurten yritysten toimista. Pienyrityksessä omistaja on usein johtaja ja osallistuu laajasti päivittäiseen toimintaan. Omistaja-johtaja on usein yksi yrityksen keskeisimmistä sidosryhmistä ja hänen ominaisuudet ovat merkittäviä siinä, kuinka yritys menestyy. Kaikista pienimmissä yrityksissä tämä voi olla myös yrityksen ainoa henkilö. Pienyritysten tavoitteet eroavat suurien yritysten tavoitteista. Usein omistaja-johtajat kokevat liiketoiminnan jatkuvuuden, autonomian ja vakauden tärkeämmäksi kuin kasvun, mihin monet suuret yritykset taas pyrkivät.

On kuitenkin huomioitava, että pienyrityksen kokorajoituksia kasvatetaan direktiivin sallimaan suurimpiin arvoihin, jolloin pienyritys ei varsinaisesti ole enää kovin pieni. Omistaja-yrittäjyys ei välttämättä ole tällaisissa yrityksissä enää niin hallitsevaa. Toisaalta pienikin yritys saattaa olla sijoitusyhtiön tai konsernin omistama, jolloin omistaja-yrittäjyyttä ei ole nähtävissä. On siis perusteltua eriyttää mikroyrityssääntely pienyrityssääntelystä, koska mikroyritysten sidosryhmät tilinpäätöksen käyttäjinä ovat usein suppeammat. Omistaja-yrittäjyys on usein tunnusomaista juuri mikroyrityksille.

Pienten yritysten kirjanpito ja tilinpäätös on usein puutteellista. Laskentainformaation tarpeet eivät ole niin laajat kuin isoissa yrityksillä ja laskentaa pidetäänkin ylimääräisenä hyödyttämättömänä kustannuksena. Pien- ja mikroyritysten sisäinen laskenta on vähäistä ja lainsäädännön vaatimukset pitkälti ohjaavat laskentainformaation tuottamista. Pienten yritysten liiketoiminta on usein erittäin yksinkertaista, jolloin laskentainformaatiosta ei nähdä olevan hyötyä. Omistaja-yrittäjä pystyy hallinnoimaan yritystään ilman monimutkaisia järjestelmiä tai laskelmia. Tähän viitataan myös Työ- ja elinkeinoministeriön mietinnössä esimerkiksi perusteluna sille, miksi pienkonsernien ei

tarvitse enää laatia konsernitilinpäätöstä. Laskentaosaaminen on usein puutteellista, ja laskentaan ei käytetä tarpeeksi voimavaroja. Laskentainformaation tuottamiseen ja käyttämiseen vaikuttaa erityisesti pienyrityksen koko ja tilintarkastaminen sekä heidän ja kirjanpitäjien antamat ohjeistukset. Lainsäädännön vaatimusten keventyessä on todennäköistä, että tällaisten yritysten päätöksenteossa käytettävä laskentainformaatio supistuu.

Myös maksuperusteisuuden laajentaminen liikkeenharjoittajiin ja laskuperusteisuuden salliminen vastaisi pienyritysten tarpeita. Kirjaaminen helpottuisi, mitä auttaa myös sääntelyn siirtäminen omaan pykäläänsä, jolla pyritään helpottamaan sääntelyn noudattamista tehokkaasti ja ymmärrettävästi. Tulovirtoihin liittyvien verojen ja muiden viranomaismaksujen suorittaminen kohdistuisi paremmin sille tilikaudelle, jolloin rahakin saataisiin. Tämä auttaisi monen pienyrityksen rahoitusvaikeuksiin. Maksu- ja laskuperusteisuuden voidaan ajatella auttavan myös kirjausketjun eheyteen, kun jaksottaminen tapahtuu selkeän päivämäärän mukaan, eikä kirjauspäivää tarvitse arvailla. Liikkeenharjoittajan rinnastaminen ammatinharjoittajaan on perusteltua, sillä toiminta on pitkälti samanlaista ja sidosryhmät ovat melko yhtenevät. Vaikka tällainen kirjaustapa ei anna välttämättä täysin totuudenmukaista kuvaa yrityksen toiminnasta, on se riittävän tarkka huomioiden ammatin- ja liikkeenharjoittajien sidosryhmät, joita ei omistajayrittäjän lisäksi välttämättä ole. Tällaisen kirjanpidon etuna on yksinkertaisuus. Kuten aiemmin todettu on pienyritysten kirjanpito usein puutteellista, joten oikein tehty maksutai laskuperusteinen kirjanpito voi olla luotettavampi ja oikeamman kuvan antava kuin liian monimutkaisesti ja sen vuoksi virheellisesti tehty kirjanpito. Kirjanpidon toteuttamisen selkeyttäminen helpottaa pienyrityksiä kirjanpitosääntelyn vaatimusten noudattamisessa.

Ulkoisista sidosryhmistä usein keskeisiä ovat verottaja ja lainoittaja. Pienyritysten laskenta keskittyy lakisääteisiin vaatimuksiin, kuten veroilmoituksen tekoon. Pienet yritykset korostavat laskentainformaation hyötyä kassanhallinnassa ja rahoittajasuhteiden hoidossa. Pienissä yrityksissä rahoittajasuhteet ovat usein suhteita pankkiin, sillä pääomamarkkinat eivät ole tehokkaita pienille yrityksille. Pankit vaativat suorituksen mittaamista ja kassanhallintaa, jolloin laskentainformaation tuottamisen yksi syy on pankkisuhteiden hoitaminen. Selviytymisen kannalta on ensiarvoisen tärkeää pitää hyvät suhteet pankkiin kohtuuhintaisen luotonsaamisen vuoksi.

Kirjanpitosääntelyssä pienyritysten tuloslaskelma ja erityisesti tase ovat lyhennettyjä verrattuna isoihin yrityksiin ja mikroyrityksen tuloslaskelma- ja tasekaavat olisivat vielä lyhyemmät kuin pienyrityksillä. Myös liitetietovaatimuksia supistetaan. Lisäksi esimerkiksi rahoituslaskelman laatiminen on pakollista enää suurilla ja yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä, kun aiemmin vain pienet yritykset olivat vapautettuja siitä. Kun julkaistava tieto vähenee, ulkoisten sidosryhmien tiedonsaanti heikkenee. Oikeaan ja riittävään kuvaan vedoten pienyrityksiltä voidaan vaatia lisätietoja. Mikroyrityksillä ei tällaista velvoitetta ole. Uudella sääntelyllä pyritään keskittymään olennaisen informaation antamiseen sidosryhmille sekä oikean ja riittävän kuvan toteutumiseen. Sääntelyn vähentäminen ei kuitenkaan vähennä laskentainformaation käytön mahdollisuutta. Suurin osa kevennyksistä liittyy liitetietoihin, joita käyttäisivät pääsääntöisesti yrityksen ulkoiset sidosryhmät. Koska ne eivät pienyrityksessä ole niin merkittäviä, on perusteltua lyhentää niitä turhana työnä.

Yritysten läpinäkyvyyttä ylläpidetään tiedonantovelvollisuudella. Sidosryhmät vaativat yrityksistä monipuolisia tietoja. Direktiivin mukaan suurten yritysten ja kaikkien yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen, jotka toimivat kaivannaisteollisuuden tai aarniometsien puunkorjuun alalla, on julkaistava vuosittain yli 100 000 euron maksut, jotka on suoritettu hallituksille niissä maissa, joissa kyseiset yritykset toimivat. Julkaisulla pyritään saamaan kaivannaisteollisuuden avoimuusaloitteen (Extractive Industries Transparency Initiative, EITI) periaatteet ja -kriteerit täytäntöön ja informoimaan maiden kansalaisia kyseisistä maksuista. Lisäksi tällä pyritään toteuttamaan Euroopan Unionin toimintasuunnitelmaa metsähallinnosta ja puukaupasta sekä estämään laittomasti korjatun puun kauppaa. Tällainen julkaisu kiinnostaa tässä tutkimuksessa esille nostettuja sidosryhmiä, kuten valtiota ja omistajia, mutta myös EITI:ä, muita kansalaisjärjestöjä ja maan kansalaisia. Raporttia voidaan pitää eräänlaisena pakottavana yhteiskuntavastuuraporttina. Raportti ei ole varsinaisesti kirjanpitolainsäädäntöä, ja Suomessa se säädetäänkin omassa laissaan. Direktiivi niputtaa sen muihin muutoksiin, joten on perusteltua esittää se tässä tutkimuksessa.

Tilinpäätöksen julkaisemisesta ei luovuta pienyrityksillä. Ainoastaan ammatin- ja liikkeenharjoittajat ovat vapautettuja tästä. Julkaiseminen auttaa myös pienyrityksiä itseään. Esimerkiksi kilpailija-analyysille on pienten yritysten vaikea löytää

vertailutietoja, jos kilpailijoiden tilinpäätökset ovat salaisia. Julkaistu tilinpäätös ei ole kovin laaja pienyritysten tapauksessa, mutta niitä on mahdollista käyttää päätöksenteossa. Lisäksi pankit tarvitsevat toimialatietoa päätöksentekonsa tueksi ja saattavat pitää julkaistua tilinpäätöstä luotettavampana. Koska pankkisuhteet ovat pienyrityksille niin tärkeät, on tilinpäätöksen julkaiseminen perusteltua.

Läpinäkyvyyttä lisäävät myös kirjanpitosääntelyyn päivitettävät kirjanpitotekniset muutokset. Selkeytetty ja nykyaikaan päivitetty kirjanpidon teknisen toteuttamisen ohjeet voivat auttaa pienyrityksiäkin kirjanpidon asianmukaisemmassa toteuttamisessa. Aikaisempi sääntely oli vanhentunutta sähköisten tietovälineiden kehityksen vuoksi, ja se korosti yksittäisiä ohjeita ennemminkin kuin periaatteita sääntelylle. Mietinnön ehdotuksessa nousee esille kirjausketjun eheys, kirjausten aikarajoitteet ja aineiston säilyttämisen järjeistäminen nykyisiä käytänteitä vastaavaksi ja korostamaan kirjanpitovelvollisen vastuuta kirjanpidosta. Liitetietojen taakse on laadittava liitetietotositteet ja kirjausketjun eheysvaatimus koskee myös vero- ja työnantajailmoituksia. IFRS-harmonisointi selkeyttää käytännön kirjanpitoa, kun Suomen kirjanpitosääntelyn mukaisiin kirjauksiin ei tarvitse tehdä niin paljon oikaisuja muuttaessa sitä IFRS-sääntelyn mukaiseksi. Valvonta helpottuu, ja esimerkiksi tilintarkastajat ja verotarkastajat voivat helpommin varmentaa kirjauksia. Muutokset korostavat IFRS-sääntelystä tuttua ”asia ennen muotoa” -periaatetta, vaikka ne eivät varsinaisiin kirjausten sisältöjä koskekaan. Kun kirjanpidon käytännön toteuttaminen selkeytyy, voidaan julkaistavaa tietoa pitää luotettavampana.

Taulukossa 1 esitetään tämän tutkimuksen tulokset tiivistetysti. Taulukossa esitetään empiriasta esiinnousseet viisi tekijää, joissa sidosryhmäajattelu näkyy. Muutosehdotuksen on jaoteltu näiden alle. Olennaisuus on asetettu taulukkoon kattotekijäksi, joka näkyy kaikissa muutoksissa ja on tulevassa kirjanpitolaissa merkittävä tekijä arvioidessa oikean ja riittävän kuvan toteutumista. Useissa muutoksissa on nähtävissä piirteitä useammasta ryhmästä, kuten edellä on esitetty. Tämän vuoksi muutokset on esitetty kuuluvaksi useampaan alaryhmään.

Taulukko 1 Sidosryhmääjattelu kirjanpitosääntelyn muutoksissa

Olennaisuus uutena tilinpäätösperiaatteena:			
-keskittyminen sidosryhmien tarpeisiin erilaiset käyttäjät huomioiden			
Pienyritykset:	Kirjanpidon tekemisen selkeyttäminen:	Tiedonanto:	IFRS-harmonisointi:
-lakisääteiset vaatimukset keskiössä -omistaja-yrittäjäyys -suppeammat sidosryhmät kuin isoissa yrityksissä	-pienyrittäyksillä ongelmia -valvonnan helpottaminen -luotettavuus -kustannusten alentaminen	-sidosryhmillä oikeus saada tietoa yritys-toiminnasta -julkaistu tieto ulkoisten sidosryhmien päätöksen teon pohjana	-tavoitellaan vertailukelpoisuutta, alempia kustannuksia ja laatua -sijoittajakeskeisyys -saanut myös kritiikkiä osakseen
Pienkonserneille vapautus konsernitilinpäätöksen laatimisesta			
Yritysmääritelmät: mikroyritys ja kokorajojen kasvattaminen			
Maksuperusteisuuden ja laskuperusteisuuden laajentaminen			
Pien- ja mikroyritysasituksen eriyttäminen muusta kirjanpitosääntelystä			
Liikkeenharjoittajan rinnastaminen ammatinharjoittajaan			
Mikroyrityksille lyhennetyt tase- ja tuloslaskelmakaavat			
Kevennetyt liitetiedot pienyrityksille ja mikroyrityksille			
Pienyrityksillä on velvollisuus antaa		lisätietoja oikeaan ja riittävään kuvaan vedoten	
Pienkonserneille vapautus konsernitilinpäätöksen laatimisesta			
Rahoituslaskelman laatiminen vain suuryrityksille ja yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä			
		Kaivannaisteollisuuden tai aarniometsien puunkorjuun alalle tiedonantovelvollisuus eri hallituksille suoritetuista maksuista	
	Maatalouden maksuperuste-		suuspoikkeuksen poistaminen
	Liikevaihdosta poistetaan termi tavanomainen toiminta		
	Satunnaisten erien poistaminen tuloslaskelmakaavasta		
	Tuotantoon kohdistuvien lainojen korkomenojen aktivointi myös vaihtuvien vastaavien osalta		
	Omien osakkeiden lunastaminen vähentää omaa pääomaa		

	Vaihtuvien vastaavien arvopaperien arvostaminen todennäköiseen käypään arvoon IFRS-sääntelyn määritelmän mukaan
	Sijoituskiinteistöt voi arvostaa käypään arvoon
	Rahoitusleasingien merkitseminen tilinpäätöksiin IFRS-standardien mukaisesti
	Kehittämismenojen aktivointi IAS 38:n mukaisesti
Kirjanpidon tekemisen aikarajoitus määritellään ilmoituksien, tilinpäätöksen laadinnan ja hallintoelimien valvontatehtävän toteuttamisen mukaan	
Kirjausketjun eheysvaatimus koskee myös vero- ja työnantajailmoituksia sekä liitetietojen tosiveaattimuksia	
Kirjanpitoaineiston säilyttämisen maantieteelliset ja teknologiset rajoitukset poistetaan ja korostetaan luettavuutta ja tavoitettavuutta	

Muutoksien yleisestä linjasta voisi sanoa, että IFRS-sääntelystä tuttu asia ennen muotoa –periaate rantautuu myös Suomen kirjanpitolainsäädäntöön. Oikean ja riittävän kuvan rooli korostuu voimakkaasti, ja tämän välittömänä seurauksena myös sidosryhmien rooli kasvaa. Lisäksi Suomen sääntely on matkalla kohti IFRS-sääntelyä, vaikka Euroopan Unionin direktiivit eivät suoraan noudattelekaan IFRS-sääntelyä. Olisiko mahdollista, että pien- ja mikroyrityssääntelyn voimakas eriyttäminen EU-tasolta merkitsisi muun kirjanpitolain myöhemmästä IFRS-harmonisoinnista? Kun maat saadaan soveltamaan periaatepohjaista vaihtoehtoille tilaa antavaa lainsäädäntöä, sitä on helpompi alkaa kiristämään kohti yhdenmukaista sääntelyä. Vasta tämä lisäisi tilinpäätösten yhteneväisyyttä.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuus

- Andon, P., Baxter, J. & Chua, W.F. 2015, "Accounting for Stakeholders and Making Accounting Useful", *Journal of Management Studies*, vol. 52, no. 7, pp. 986-1002.
- Argilés, J.M. & Slof, E.J. 2003, "The use of financial accounting information and firm performance: an empirical quantification for farms", *Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK)*, vol. 33, no. 4, pp. 251-273.
- Ates, A., Garengo, P., Cocca, P. & Bititci, U. 2013, "The development of SME managerial practice for effective performance management", *Journal of Small Business Enterprises Development*, vol. 20, no. 1, pp. 28-54.
- Ball, R., Robin, A. & Sadka, G. 2008, "Is financial reporting shaped by equity markets or by debt markets? An international study of timeliness and conservatism", *Review of Accounting Studies*, vol. 13, no. 2, pp. 168-205.
- Barth, M.E., Landsman, W.R., Lang, M.H., 2008. International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research* 46, 467–498
- Berry, A. & Robertson, J. 2006, "Overseas bankers in the UK and their use of information for making lending decisions: Changes from 1985", *The British Accounting Review*, vol. 38, no. 2, pp. 175-191.
- Berry, R.H & Waring, A. 1995, "A User perspective on making Corporate reports valuable", *The British Accounting Review*, vol. 27, no. 2, pp. 139-152.
- Blackburn, N., Brown, J., Dillard, J. & Hooper, V. 2014, "A dialogical framing of AIS–SEA design", *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 15, no. 2, pp. 83-101.
- Bryman, B. 2015, *Business research methods*, Fourth edition, Oxford University Press, Oxford.
- Cardinaels, E. 2008, "The interplay between cost accounting knowledge and presentation formats in cost-based decision-making", *Accounting, Organizations & Society*, vol. 33, no. 6, pp. 582-602.
- Carmona, S. & Trombetta, M. 2008, "On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system", *Journal of Accounting & Public Policy*, vol. 27, no. 6, pp. 455-461.
- Chhabra, K.S. & Pattanayak, J.K. 2014, "Financial Accounting Practices Among Small Enterprises: Issues and Challenges", *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, vol. 13, no. 3, pp. 37-55.
- Chen, J. & Roberts, R. 2010, Toward a More Coherent Understanding of the Organization–Society Relationship: A Theoretical Consideration for Social and Environmental Accounting Research, *Journal of Business Ethics*, vol 97, no. 4, pp. 651-665.
- Cherry, P. (2008) Time for common accounting standards, *National Post*, no.1 p. FP15 (ks. Durocher, S. & Gendron, Y. 2011).
- Christensen, H, Lee, E, Walker, M, & Zeng, C 2015, 'Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption?', *European Accounting Review*, 24, 1, pp. 31-61.

- Clarkson, M.E. 1995, "A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance", *Academy of Management Review*, vol. 20, no. 1, pp. 92-117.
- Collis, J. & Jarvis, R. 2002, "Financial information and the management of small private companies", *Journal of Small Business Enterprises Development*, vol. 9, no. 2, pp. 100-110.
- Culkin, N. & Smith, D. 2000, "An emotional business: a guide to understanding the motivations of small business decision takers", *Qualitative Market Research: An International Journal*, vol. 3, no. 3, pp. 145-157.
- Durocher, S. & Gendron, Y. 2011, "IFRS: On the Docility of Sophisticated Users in Preserving the Ideal of Comparability", *European Accounting Review*, vol. 20, no. 2, pp. 233-262.
- Fassin, Yves 2009. The Stakeholder Model Refined. *Journal of Business Ethics*, vol. 84 no. 1, pp. 113–135
- Freeman, R.E. 1984, *Strategic management : a stakeholder approach*, Pitman, Boston, Mass.
- Granlund, M. & Lukka, K. 1998, "Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context", *Management Accounting Research*, vol. 9, no. 2, pp. 185-211.
- Hall, M. 2010, "Accounting information and managerial work", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 35, no. 3, pp. 301-315.
- Harrison, J.S. & van der, L.S. 2015, "Responsible Accounting for Stakeholders", *Journal of Management Studies*, vol. 52, no. 7, pp. 935-960.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. *Tutki ja kirjoita*. Helsinki: Tammi.
- Hudson, M., Smart, A. & Bourne, M. 2001, "Theory and practice in SME performance measurement systems", *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 21, no. 8, pp. 1096-1115.
- Ismail, N.A. & King, M. 2005, "Firm performance and AIS alignment in Malaysian SMEs", *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 6, no. 4, pp. 241-259.
- Jarva, H. & Lantto A. 2012. The Information Content of IFRS versus Domestic Accounting Standards: Evidence from Finland, *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, vol. 61, no. 2, pp. 141-177
- Jarvis, R., Curran, J., Kitching, J. & Lightfoot, G. 2000, "The use of quantitative and qualitative criteria in the measurement of performance in small firms", *Journal of Small Business and Enterprise Development*, vol. 7, no. 2, pp. 123-134.
- Jönsson, S. 1998, "Relate management accounting research to managerial work!", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, no. 4, pp. 411-434.
- Kasanen, E., Lukka, K. & Siitonen A. 1991, "Konstruktiivinen tutkimusote liiketaloustieteessä", *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, vol. 40, no. 3, pp. 301-327
- Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005b. *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Jyväskylä: Vastapaino
- Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 1997, *Muuttuva kirjanpito : 675 ratkaisua kirjanpidon ongelmiin*, WSOY, Helsinki.
- Leppiniemi, J. 2013, *Kirjanpitolaki : kommentaari*, 3. painos, Sanoma Pro, Helsinki.
- Lohr, M. 2012, "Specificities of Managerial Accounting at SMEs: Case Studies from the German Industrial Sector", *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, vol. 25, no. 1, pp. 35-55.
- Lybaert, N. 1998, "The Information Use in a SME: Its Importance and Some Elements of Influence", *Small Business Economics*, vol. 10, no. 2, pp. 171-191.

- Marriott, N. & Marriott, P. 2000, "Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities", *Management Accounting Research*, vol. 11, no. 4, pp. 475-492.
- McKinnon, S.M. & Bruns, W.J., cop. 1992, *The information mosaic*, Harvard Business School Press, Boston (Mass.).
- Minoji, M. 2012, Stakeholder Management Theory, Firm Strategy, and Ambidexterity, *Journal of Business Ethics*, vol 109, no. 1, pp. 67-82
- Mirshekary, S. & Saudagaran, S.M. 2005, "Perceptions and characteristics of financial statement users in developing countries: Evidence from Iran", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 14, no. 1, pp. 33-54.
- Mitchell, R.K., Agle, B.R. & Wood, D.J. 1997, "Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and what really Counts", *Academy of Management Review*, vol. 22, no. 4, pp. 853-886.
- Mitchell, R.K., Van Buren, H.J., Greenwood, M. & Freeman, R.E. 2015, *Stakeholder Inclusion and Accounting for Stakeholders*.
- Neilimo, K. & Näsi, J. 1980: Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede: Tutkimus positivismiin soveltamisesta. *Tampereen yliopisto. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A 2: Tutkielmia ja raportteja 12*.
- Nobes, C. & Parker, R. 2006, *Comparative international accounting*, 9th ed. edn, Financial Times/Prentice Hall, Harlow.
- Näsi, S. 1993, "Finland", *European Accounting Review*, vol. 2, no. 2, pp. 319-328.
- Näsi, S. 2003. Laskentatoimen nopeasti muuttuva maailma, *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, vol.52, no. 1, pp. 75-83
- Pellinen, J. 2005, *Talousjohtaminen*, Talentum, Helsinki.
- Phillips, R. 2003, *Stakeholder Theory and Organizational Ethics*, Berrett-Koehler Publishers, San Francisco.
- Prescott, G.L. & Vann, C.E. 2015, "The Effects of National Culture on Financial Statement Comparability: A Survey of Research Findings", *Journal of Corporate Accounting & Finance (Wiley)*, vol. 26, no. 6, pp. 37-45.
- Puig-Junoy, J. & Argiles, J. 2004, "The Influence of Management Accounting Use on Farm Inefficiency", *Agricultural Economics Review*, vol. 5, no. 2, pp. 47-66.
- Saario, M. 1945, *Realisointiperiaate ja käyttöomaisuuden poistot tuloslaskennassa*, Liiketaloustieteellinen tutkimuslaitos, Helsinki.
- Saario, M. 1969, *Kirjanpidon meno-tulo -teoria*, Otava, Helsinki
- Savage, G.T., Nix, T.W., Whitehead, C.J. & Blair, J.D. 1991, "Strategies for assessing and managing organizational stakeholders", *Executive (19389779)*, vol. 5, no. 2, pp. 61-75.
- Scapens, R.W. 2006, "Understanding management accounting practices: A personal journey", *The British Accounting Review*, vol. 38, no. 1, pp. 1-30.
- Sharma, G. 2011, "Do SMEs need to strategize?", *Business Strategy Series*, vol. 12, no. 4, pp. 186-194.
- Sian, S. & Roberts, C. 2009, "UK small owner-managed businesses: accounting and financial reporting needs", *Journal of Small Business and Enterprise Development*, vol. 16, no. 2.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2002, *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*, Tammi, Helsinki.
- van der Veecken, H.J.M. & Wouters, M.J.F. 2002, "Using accounting information systems by operations managers in a project company", *Management Accounting Research*, vol. 13, no. 3, pp. 345-370.

- Vilkkumaa, M. 2005, *Talouden apuvälineet johdolle*, Yrityskirjat, Helsinki.
- Virtanen A. 2004. The Finnish Accounting History. The Development from the Early Accounting Practice to the First Accounting Act, *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, vol. 53, no. 2, pp. 189-198

Virallislähteet

Direktiivi 2013/34/EU

HE 111/1992, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain, osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun sekä osuuskuntalain muuttamisesta

Kirjanpitolaki 655/1973

Kirjanpitolaki 1336/1997

Kirjanpitolain muutos 1304/2004

Laki elinkeinotulon verottamisesta 1968/360

Laki kirjanpitolain muuttamisesta 1304/2004

Laki kirjanpitolain muuttamisesta 1572/1992

TEM 48/2014. Pienyrityshelpotukset ja vuoden 2013 tilinpäätösdirektiivi – Kirjanpitolainsäädännön muutokset -työryhmän mietintö, *Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja, Työ ja yrittäjyys 48/2014 (sähköinen julkaisu)*.

Tilastolaki 280/2004

Muut lähteet

EITI www-sivut, <https://eiti.org/>, käyty 22.8.2015

EUR-Lex www-sivut,

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=URISERV:114527>, käyty 16.7.2015

IFRS www-sivut, <http://www.ifrs.org/>

Tilastokeskuksen www-sivut, Tiedonkeruu: <http://www.stat.fi/keruu/index.html>, käyty 14.7.2015