



OULUN YLIOPISTO  
UNIVERSITY of OULU

OULUN YLIOPISTON KAUPPAKORKEAKOULU

**Martti Kultalahti**

**SUOMALAISEN KIRJANPIDON HISTORIA JA TULEVAISUUS. DISKURSSIANALYYSI  
ALAN LEHDISTÄ VUOSILTA 2010–2015**

Pro gradu -tutkielma

Laskentatoimi

Joulukuu 2016

Yksikkö Oulun yliopiston kauppakorkeakoulu. Laskentatoimen yksikkö.			
Tekijä Kultalahti Martti		Työn valvoja Järvinen, J. Professori	
Työn nimi Suomalaisen kirjanpidon historia ja tulevaisuus. Diskurssianalyysi alan lehdistä vuosilta 2010–2015.			
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu	Aika Joulukuu 2016	Sivumäärä 86, liitteet 1 kpl
Tiivistelmä <p>Tutkimuksen tavoitteena on kuvata suomalaisen kirjanpidon kehityskaari aina sen ensiaskelista nykypäivän kautta tulevaisuuden näkyymiin. Aihetta tutkitaan historiantutkimuksen ja diskurssianalyysin keinoin. Aiheen laajuuden vuoksi tarkastelun painopiste rajattiin erityisesti kansainvälistymisen näkökulmaan, muitakaan, esimerkiksi digitalisaatiota, unohtamatta.</p> <p>Historiantutkimuksen osiossa käydään läpi suomalaisen kirjanpidon historian merkittävimmät kehitysvaiheet. Historiajakson tarkastelu päättyy 2000-luvulle, jolloin kansallisen kirjanpitoimme kansainvälistyminen on päässyt vauhtiin. Tästä eteenpäin suomalaista kirjanpitoa lähdetään arvioimaan diskurssianalyysin keinoin, yhdistellen historiantutkimuksessa tehdyt löydöt nykyiseen ammattilehtien sisältöön. Aineistona diskurssianalyysille toimivat vuosien 2010–2015 ammattilehdistö, tarkemmin Balanssi, Tilintarkastus ja Tilisanomat.</p> <p>Diskurssianalyysi pyrkii vastaamaan tutkimuksen kysymyksiin taloushallinnon ammattilehtien diskurssien ominaispiirteistä, sekä linkittämään historian ja diskurssit keskenään. Tutkittavana ovat myös mahdolliset hegemoniset diskurssit. Diskurssianalyysi ammentaa etenkin ranskalaisen diskurssianalyysin traditiosta, jossa muun muassa diskurssien historiallisuudella on tärkeä asema. Diskurssianalyysin myötä aineiston artikkeleista poimitaan ja näytetään sopiviksi katsottuja esimerkkejä eri diskursseista.</p> <p>Hegemonisina diskursseina esitetään kv.-diskurssi ja digidiskurssi. Näistä kv.-diskurssia lähdetään avaamaan sitä tukeviin osadiskursseihin, joita ovat harmonisointidiskurssi, kokodiskurssi sekä kansallinen diskurssi. Sekä hegemonisten diskurssien että osadiskurssien kuvaus esimerkkeineen antaa vastauksen toiseen tutkimuskysymykseen ominaispiirteistä ja hegemonisista diskursseista. Ensimmäiseen tutkimuskysymykseen diskurssien ja historian yhteydestä vastataan kunkin diskurssin kohdalla erikseen, mutta yleistykseenä voidaan sanoa, että diskursseille näyttäisi löytyvän vaikuttimet ja perustansa historiasta. Kolmatta tutkimuskysymystä suomalaisen kirjanpidon tulevaisuudesta diskurssien perusteella käsitellään muutoksen ja siihen liittyvän diskurssin valossa.</p>			
Asiasanat Taloushallinto, globalisaatio, digitalisaatio,			
Muita tietoja			

## SISÄLLYS

<b>1</b>	<b>JOHDANTO</b> .....	<b>6</b>
<b>1.1</b>	<b>Tutkimuksen taustaa</b> .....	<b>6</b>
1.1.1	Lähtökohta .....	6
1.1.2	Taustatietoa .....	6
<b>1.2</b>	<b>Tutkimuksen tavoite ja metodologinen viitekehys</b> .....	<b>7</b>
1.2.1	Historiantutkimus.....	8
1.2.2	Diskurssianalyysi .....	10
<b>1.3</b>	<b>Tutkimuskysymysten asettelu</b> .....	<b>11</b>
<b>1.4</b>	<b>Aiempi tutkimus</b> .....	<b>12</b>
<b>1.5</b>	<b>Tutkimuksen sisältö ja rakenne</b> .....	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>DISKURSSIANALYYSI</b> .....	<b>14</b>
<b>2.1</b>	<b>Yleistä</b> .....	<b>14</b>
<b>2.2</b>	<b>Ranskalainen diskurssianalyysi</b> .....	<b>17</b>
2.2.1	Ranskalaisen diskurssianalyysin lähtökohdat .....	18
2.2.2	Ranskalaisen tradition suhde todellisuuteen ja tietoon .....	19
2.2.3	Tutkimusmenetelmä ranskalaisessa diskurssianalyysissä.....	19
2.2.4	Aineisto ja sen analyysi .....	20
<b>2.3</b>	<b>Diskurssien hegemonisoituminen</b> .....	<b>21</b>
<b>3</b>	<b>SUOMALAISEN KIRJANPIDON HISTORIA</b> .....	<b>23</b>
<b>3.1</b>	<b>Taustaa: kirjanpidon kansainvälinen lähtökohta ja globaalien kehityksen vaikutus Suomen talouteen ja yhteiskuntaan</b> .....	<b>23</b>
<b>3.2</b>	<b>Kirjanpidon kehittäjät Suomessa: saksalaisesta vaikutuksesta ensimmäisiin kansallisiin asiantuntijoihin</b> .....	<b>25</b>
3.2.1	August Lilius.....	25
3.2.2	1800-luvun muut suomalaiset kirjanpidon asiantuntijat.....	26
3.2.3	1900-luvun alku: Kovero, Kallioniemi ja Kaitila .....	27

<b>3.3</b>	<b>Ensimmäinen ja toinen kirjanpitolaki: kansallinen vaihe .....</b>	<b>28</b>
3.3.1	Laki kirjanpitovelvollisuudesta 1925.....	28
3.3.2	Kirjanpitolaki 1945 .....	30
<b>3.4</b>	<b>Saarion kirjanpitolaki ja vuoden 1973 kirjanpitolaki: kansallinen vaihe saavuttaa huippunsa .....</b>	<b>31</b>
3.4.1	Martti Saarion meno-tulo-teoria .....	32
3.4.2	Vuoden 1973 kirjanpitolaki .....	33
3.4.3	Hyvä kirjanpitolaki ja kirjanpitolautakunta.....	35
<b>3.5</b>	<b>Kansainvälistymisen aika .....</b>	<b>36</b>
3.5.1	1990-luvun alun muutokset.....	36
3.5.2	Kirjanpitolaki 1997 .....	38
3.5.3	Hyvän kirjanpitolain lähteet ja yleiset tilinpäätösperiaatteet vuoden 1997 lainsäädännön mukaan .....	40
3.5.4	IAS/IFRS -standardien tulo Suomeen.....	42
<b>3.6</b>	<b>IFRS-standardit.....</b>	<b>44</b>
3.6.1	IFRS-standardien sisällöstä.....	44
3.6.2	IFRS-standardien historiasta .....	45
<b>4</b>	<b>SUOMALAISTEN TALOUSHALLINNON AMMATTILEHTIEN DISKURSSIANALYYSI .....</b>	<b>47</b>
<b>4.1</b>	<b>Aineiston esittely.....</b>	<b>48</b>
4.1.1	Balanssi ja Tilisanomat ammattilehtinä .....	48
4.1.2	Aineiston läpikäynti .....	49
<b>4.2</b>	<b>Muutos metadiskurssina.....</b>	<b>51</b>
4.2.1	Esimerkkejä muutosdiskurssista .....	52
<b>4.3</b>	<b>Digitalisaatio ja kansainvälistyminen hegemonisina diskursseina .....</b>	<b>54</b>
4.3.1	Esimerkkejä digidiskurssista.....	55
4.3.2	Esimerkkejä kv.-diskurssista.....	58
4.3.3	Digi- ja Kv.-diskurssin historiallisesta taustasta.....	61

<b>4.4 Osadiskurssit .....</b>	<b>62</b>
4.4.1 Harmonisointidiskurssi .....	63
4.4.2 Kokodiskurssi .....	65
4.4.3 Kansallinen diskurssi .....	67
4.4.4 Osadiskurssien historiallisuudesta .....	70
<b>5 JOHTOPÄÄTÖKSET .....</b>	<b>72</b>
<b>5.1 Tutkimuksen aihe, menetelmät ja tutkimuskysymykset .....</b>	<b>72</b>
<b>5.2 Tutkimustulokset.....</b>	<b>74</b>
5.2.1 Diskurssien muotoutuminen suhteessa historiaansa .....	74
5.2.2 Suomalaisten kirjanpidon ammattilehtien diskurssin ominaispiirteet ja diskurssien hegemonisoituminen .....	76
5.2.3 Tulevaisuus diskurssien valossa .....	77
<b>6 KESKUSTELU .....</b>	<b>78</b>
<b>6.1 Tulosten merkittävyys ja arviointi .....</b>	<b>78</b>
<b>6.2 Jatkotutkimuskohteet .....</b>	<b>80</b>
<b>LÄHTEET .....</b>	<b>82</b>
<b>LIITTEET</b>	
<b>Liite 1 Kuvaus aineistolähteistä.....</b>	<b>87</b>

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen taustaa

### 1.1.1 Lähtökohta

Ensimmäisen kipinän tutkimusaiheelle antoi kiinnostus historiaa kohtaan. Käsitys oman alan, laskentatoimen, ja tarkemmin etenkin suomalaisen kirjanpidon historiasta oli varsin hatara. Aluksi ajatus puhtaasta historian tutkimisesta ei ollut poissuljettua, mutta koin tarpeelliseksi lisätä siihen jotain, käyttää historiaa tutkimukseni olennaisena osana, mutta ei päätarkoituksena. Historiasta lukiessani en voinut olla pohtimatta suomalaisen kirjanpidon tulevaisuutta.

Ensimmäinen suunnitelma oli yhdistää historian tutkimus haastattelututkimukseen, jossa selvitettäisiin alan ammattilaisten käsityksiä ja odotuksia kirjanpidon tulevaisuudesta. Pian kuitenkin laadullisen tutkimuksen oppaita selaillessani olin myös sivunnut diskurssianalyysiä. Tämä oli jäänyt mieleeni, kun tutustuessani suomalaisen kirjanpidon nykytilanteeseen alan lehtiä selaillessani, aloin ymmärtää kuinka sopiva tutkimusmetodi se voisi alustavasti asettamaani tutkimustavoitteeseen olla.

### 1.1.2 Taustatietoa

Työmarkkinat ovat selkeiden muutosten alla. Muutosten syistä voidaan erottaa selkeät kolme eniten vaikuttavaa seikkaa. Kauhasen (2014) mukaan ne ovat globaalien arvoketjujen syveneminen, tieto- ja kommunikaatioteknologian kehitys sekä väestön ikääntyminen. Eritoten näiden muutosvoimien tekijät vaikuttavat mitä työtä Suomessa tulevaisuudessa tehdään, ja tehdäänkö nämä työt koneilla vai ihmisvoimin. Nämä tekijät ovat jo vaikuttaneet työmarkkinoihin, ja Kauhanen uskoo niiden vaikutuksen vain voimistuvan entisestään. Tässä tutkimuksessa näistä kolmesta kaksi ensimmäistä saavat diskurssianalyysissä osuutensa. Demografian muutosta analyysi ei sivua.

Informaatio- ja kommunikaatioteknologian, eli ICT-teknologian kehitystä Kauhanen (2014) luonnehtii merkittävänä yhteiskunnan tulevaisuuden muokkaajana, jonka leimallisia piirteitä ovat monikäyttöisyys ja toistaiseksi eksponentiaalisena jatkunut

kasvu. Myöhemmin tässä tutkimuksessa käytetään termiä digitalisaatio, jolla viitataan tähän kehityssuuntaukseen.

Talouden kansainvälistyminen on syventynyt, ja osa tutkijoista puhuu jo uudesta tasosta. Kun aiemmin kauppaa käytiin tuotteilla, nykyään kauppaa käydään jo toimintojen ja tehtävien tasolla. Globalisaatio vaikutti tällöin pääasiassa yritysten ja toimialojen tasolla. Nykyisin toimintoja ja tehtäviä on mahdollista ulkoistaa halvempiin maihin. (Baldwin 2006, Kauhanen 2014.)

Frey ja Osborne (2013) tutkivat, kuinka haavoittuvaisia eri alat olivat tietokoneistamiselle. Heidän mukaansa laajalti myös monet ei-rutiinimaiset, ajattelutyötä vaativat, työt ovat tulevaisuudessa enemmän ja enemmän siirrettävissä tietokoneiden tehtäviksi. Tässä apuna toimii esimerkiksi big datan käyttö ja yleistyminen.

Baldwin (2006) erottaa kolme tekijää, jotka leimaavat nykyistä globaalia kauppaa; ennustamattomuus, äkillisyys ja yksilöt kohteena yrityksiin, sektoreiden ja koulutusryhmien sijaan. Ennustamattomuudella viitataan siihen, kuinka teknologinen kehitys on tuonut aivan uusia tehtäviä kansainvälisen kaupankäynnin kohteiksi. Äkillisyys juontaa uusien innovaatioiden ja kommunikaatiokustannusten laskun aiheuttamiin muutoksiin, joiden seurauksena tehtävät saattavat liikkua paikasta toiseen hyvin nopeasti ja laajalla rintamalla. Yksilöiden asema muuttuu suuntaan, jossa heidän työnsä jatkuvuus saattaa riippua hyvin paljon siitä, voidaanko heidän tehtävänsä siirtää muualle.

Digitalisaatiosta ja globalisaatiosta on tarjolla valtavasti tutkimusta. Aihepiirejä lähestytään myöhemmin vahvasti diskurssianalyysin ja sen varsinaisen aineiston tarjoaman sisällön pohjalta.

## **1.2 Tutkimuksen tavoite ja metodologinen viitekehys**

Tutkimuksen tavoitteena on kuvata suomalaisen kirjanpidon kehityskaari aina sen ensiaskelista nykypäivän kautta tulevaisuuden näkyymiin. Aiheen laajuuden vuoksi tätä tarkkaillaan varsinkin diskurssianalyysin osiossa erityisesti kansainvälistymisen

näkökulmasta, muitakin kehityspolkuja kuitenkin sivuten. Teoriaosuus muodostuu diskurssianalyysin kuvaamisesta ja historiantutkimuksesta. Siinä käydään läpi suomalaisen kirjanpidon historian merkittävimmät kehitysvaiheet. Historiajakson tarkastelu päättyy 2000-luvulle, jolloin kansallisen kirjanpitomme kansainvälistyminen on päässyt vauhtiin. Historia muodostaa yhdessä diskurssianalyysin metodologian kanssa pohjan tutkimuksen empiiriselle osiolle, joka jatkaa siitä, mihin historia loppuu. Suomalaisen kirjanpidon nykyistä tilaa sekä tulevaisuutta lähdetään arvioimaan diskurssianalyysin keinoin. Aineistona diskurssianalyysille toimii kuluvan vuosikymmenen ammattilehdistö, tarkemmin Balanssi, Tilintarkastus ja Tilisanomat. Varsinaiset tutkimuskysymykset avataan luvussa 1.3.

Tutkimus ei tavoittele tarkkoja arvioita siitä, mitä suomalaiselle kirjanpidolle tapahtuu, eikä se pyri ennakoimaan lakimuutoksia, tai arvaa alan työpaikkojen määriä tulevina vuosina. Diskurssianalyysin myötä se muotoilee ennemminkin kuvauksen siitä, miten nykyisyys ja tulevaisuus näyttäytyvät aineiston pohjalta suhteessa historiaansa.

### 1.2.1 Historiantutkimus

Lähtökohtana historiaosuudelle oli tiedon tarve suomalaisen kirjanpidon menneisyydestä. Tiedon tarve kumpusi valitun diskurssianalyysimenetelmän luonteesta, jota kuvaillaan tuonnempana. Koettiin, että tämä tieto historiasta olisi tarpeen myös lukijalle, koko ”suuremman kuvan” hahmottamiseksi. Näin tutkimuksen historiallinen osuus myös muodostaa muulle tutkimukselle oman tukijalkansa, jota käytetään tulkintoja tehtäessä aina diskurssianalyysiä ja varsinaisia johtopäätöksiä myöten. Koska historiaosuudella on tässä esityksessä ikään kuin tukeva rooli, ei sen pohjalla vaikuttavaa metodologiaa avata vastaavalla tarkkuudella kuin diskurssianalyysin.

Historiantutkimus on menneisyyden tutkimusta nykyhetken antamin työkaluin. Historia voi antaa näkökulmia hahmottaa tätä päivää, sekä apua muuttuvan ja pysyvän, olennaisen ja epäolennaisen erottamiseen. Historiantutkimusta lukiessa on syytä muistaa, kuinka jokainen tutkija on oman henkilökohtaisten lähtökohtiensa ja ajattelumalliensa ohjaama (Autio, Katajala-Peltomaa & Vuolanto 2001: 10–11.)



Kalela (2000: 24–25) kuvailee historian syntymistä ja lukuisilla erilaisilla tavoilla välittymistä reaktioina niihin jälkiin, joita ihmisten toiminta on aiheuttanut. Historia on yksi tapa, jonka avulla hallitsemme elinympäristöämme. Hän jakaa historian esitykset varsinaiseen alan ammattilaisten tekemään historiantutkimukseen, yleiseen historiankirjoitukseen ja historian esityksiin, jotka voivat olla jotain muutakin kuin kirjallisia esityksiä. Tutkimuksen historiaosuus pyrkii kohti tasoa, jota voitaisiin kutsua historiantutkimukseksi. Alan ammattilaisuuden ja koulutuksen puutteen vuoksi tulos lienee jossain näiden historiallisten esitysten välimaastossa.

Autio-Saraso (2008) kirjoittaa historiantutkimukselle olevan tärkeää myös se, miten käsiteltävä ilmiö liittyy kontekstiinsa ja aikansa muihin ilmiöihin. Tämä on tutkimuksessa pyritty huomioimaan tarpeen vaatiessa, ja suomalaisen kirjanpidon kehitys onkin osittain yhdistetty myös aikakauden muihin historiallisiin muutoksiin ja tapahtumiin, joiden on koettu merkittävästi vaikuttaneen kirjanpidon kehitykseen.

Pajunen (2011) mainitsee, kuinka laskentatoimen historiakirjoituksessa voidaan erottaa narratiivinen ja tulkinnallinen historiantutkimus toisistaan. Narratiivisen historiantutkimuksen tuotoksena saadaan yksinkertaistettuja kertomuksia menneisyydestä, kun taas tulkinnalliselle lähestymistavalle tyypillistä on korostaa tieteellisiä metodeja, tulkintaa ja selittämistä. Tulkinnallisuutta voidaan tässä tutkimuksessa laveasti ajatellen katsoa edustavan se, mitä muita tapahtumia ja ilmiöitä on kirjanpidon historian lisäksi nostettu esiin, tai kuinka lähteitä on tulkittu ja mitä niistä on koettu merkitykselliseksi tuoda esiin. Ennen kaikkea historiantutkimuksella on näissä puitteissa tarkoitus toimia tukena diskurssianalyysille, jolloin narratiivinen historiantutkimus nousee keskiöön. Tavoitteena on kertoa ehyt ja historiallisesti mahdollisimman pitävä tarina suomalaisen kirjanpidon kehityksestä.

Merkittävimmistä lähteistä historiantutkimukselle, ja uusien lähteiden äärelle ohjanneista mainittakoon Salme Näsin väitöskirja vuodelta 1990, sekä Aila Virtasen vuonna 2007 julkaistu *Kauppamiehen käytännöstä kansainväliseen kirjanpitoon. Kirjanpidon historia Suomessa 1862–2006*. Tärkeitä lähteitä osiolle olivat myös kirjanpitoon liittyvät lait ja asetukset. Varhaisimmat näistä löytyivät vanhoista asetuskokoelmista, myöhempien vaiheiden kokoelmat löytyivät finlex.fi -sivuston julkaisuista. Yhtenä keskeisenä historiantutkimuksen ja historian ymmärtämisen

kehittäjänä toimi Jorma Kalelan vuonna 2000 julkaistu *Historiantutkimus ja historia* -kirja.

### 1.2.2 Diskurssianalyysi

Diskurssianalyysi on tämän tutkimuksen tärkein osa. Historiantutkimuksen rooli on tässä tukea diskurssianalyysiä, ja syventää sen tuottamia havaintoja. Diskurssianalyysiä avataan laajemmin ja tarkemmin tutkimuksen toisessa pääluvussa.

Tutkimuksen varsinaisen empiirisen osuuden ytimessä on diskurssianalyysi. Diskurssianalyysi on Remeksen (2003: 24) mukaan tutkimusmenetelmä, jolla voidaan muun muassa tutkia niin kutsuttua sosiaalista todellisuutta, jota ilmentävät esimerkiksi kirjoitukset. Jokinen, Juhila ja Suoninen (1993: 9) kiinnittävät lisäksi huomiota kielen käytön luonteeseen todellisuuden rakentajana. Tätä näkökulmaa kutsutaan sosiaaliseksi konstruktionismiksi, ja diskurssianalyysin teoreettinen lähtökohta on tämän tulkintakehyksen mukainen.

Toisessa pääluvussa esitellään vielä tarkemmat lähtökohdat tutkimukselle. Siinä näytetään Remeksen (2003: 30) esittämä jako diskurssianalyysin kolmesta eri traditioista, joista tämän tutkimus painottaa erityisesti ranskalaista diskurssianalyysiä, joka tämänkin tutkimuksen tavoin ottaa usein huomioon tutkimansa ilmiön historiallisuuden.

Diskurssianalyysi tehdään suomalaisista kirjanpidon ammattilehdistä, mutta pyritään samalla sitomaan se osittain tutkimuksen historiaosuuteen sekä muihin tarpeellisiksi katsottuihin lähteisiin. Tämä pyrkimys toimii yhtenä merkittävänä tekijänä, jonka perusteella diskurssianalyysin traditioista valittiin juuri ranskalainen. Esimerkiksi Mills (1997: 2–5) on kirjoittanut historian ja diskurssianalyysin suhteesta. Aineisto koostuu vuosien 2010 ja 2015 välillä julkaistuista Balanssin, Tilisanomien ja Tilintarkastuksen numeroista.

Potterin ja Wetherellin (1987: 175) mukaan diskurssianalyysi voidaan hahmottaa väljänä teoreettisena viitekehyksenä, joka ei itsessään ole selkeärajainen tutkimusmenetelmä. Tässäkin tutkimuksessa voi ilmetä selkeärajaisuuden

hämärtymistä. Tutkimusmetodeja ja -traditioita, jotka mahdollisesti sivuavat ja risteävät diskurssianalyysin kanssa mainitaan tuonnempana.

Vaikutteita diskurssianalyysin tekoon on poimittu etenkin Jokilan, Juhilan ja Suonelan molemmista kirjoista. Liisa Remeksen väitöskirja *Yrittäjyyskasvatuksen kolme diskurssia* (2003) oli avain ranskalaisen diskurssianalyysin, ja eritoten Michel Foucault'n ideoiden ymmärtämiselle.

Käytännössä diskurssianalyysi toteutettiin aineistolähteisiin tutustussa ja niitä myöhemmin analysoidessa. Niiden lukemisen rinnalla opeteltiin diskurssianalyysin perinteitä, tehden muistiinpanoja sekä aineistosta että diskurssianalyysiin liittyvistä kirjoituksista. Tiedon ja ymmärryksen menetelmästä sekä aineiston sisällöstä kasvaessa, valikoitui menetelmäksi historian tutkimuksen yhdistäminen ranskalaisen diskurssianalyysin piirteisiin. Samalla alettiin aineistosta havainnoida mahdollisia hegemonisia diskursseja sekä myöhemmin erotella näistä erikseen niitä tukevia osadiskursseja. Ranskalaisen perinteen mukaisesti pyrittiin näitä diskursseja yhdistämään samalla historiaansa. Hegemonisista diskursseista ja ranskalaisesta traditiosta kerrotaan tarkemmin tutkimuksen toisessa pääluvussa.

### **1.3 Tutkimuskysymysten asettelu**

Tutkimuksen tavoitteeksi mainittiin suomalaisen kirjanpidon kehityskaaren kuvaaminen aina sen ensiaskelista nykypäivän kautta tulevaisuuden näkymiin, painotuksen ollessa etenkin diskurssianalyysin puolella kansainvälistyminen. Terävöittäkseni diskurssianalyysin tavoitteita, tutkimuskysymys on kuitenkin paikallaan.

Remes (2003: 60–61) kirjoittaa ranskalaisen tradition mukaisen diskurssianalyysin käyttävän tyypillisesti miten -kysymyksiä tutkimusongelmaa muotoiltaessa. Tämä johtuu ranskalaisen tradition pyrkimyksestä selittää diskurssin muuttumista sen aktuaalisen ilmentymisen lisäksi. Tutkimus toisin sanoen tarkastelee mitä diskurssi on ja miten se on muotoutunut. Lähtökohtana on myös diskurssin muotoutuminen osana historiaa.

Tältä pohjalta asetetaan seuraavat tutkimuskysymykset:

1. Miten diskurssi on muotoutunut suhteessa suomalaisen kirjanpidon historiaan?
2. Mitä ominaispiirteitä suomalaisten kirjanpidon ammattilehtien diskurssi sisältää ja onko joillain diskursseilla hegemoninen asema?
3. Miten nykypäivän diskurssi suhtautuu suomalaisen kirjanpidon tulevaisuuteen?

#### **1.4 Aiempi tutkimus**

Lähimpänä tämän tutkimuksen lähtökohtia on eittämättä Jaatinen (2009), joka on tutkinut väitöskirjassaan sähköistyvän taloushallinnon innovaatioiden merkitystä ja diskurssia niiden kehityksen ympärillä alan ammattilehdissä. Diskurssianalyysin lisäksi hän on käyttänyt metodeinaan tekstianalyysiä, historiallista analyysiä ja sisällön analyysiä. Painotus Jaatisella on sähköistyvässä taloushallinnossa, tämän tutkimuksen keskittyessä enemmän kansainvälistymiseen. Jaatisen diskurssianalyysin lähdeaineisto kattaa pidemmän ajanjakson verrattuna tähän työhön.

Diskurssianalyysin ja kirjanpidon tutkimuksen yhdistäminen ei ole kovin yleistä. Englannin kielistä tutkimusta ei juuri löydy, ja suomalainenkin tutkimus on Jaatisen ohella lähinnä Pro Gradu -tasoista. Varsinaisen diskurssianalyysin saralla tässä huomioitu aiempi tutkimus liittyy alan tunnetuimpiin nimiin ja suomalaisista jo aiempaan mainittuun Liisa Remekseen ja hänen väitöskirjaansa. Tutkimusta yhteen niputtavia alan suomalaisia oppikirjoja on myös hyödynnetty.

Laskentatoimen saralla diskurssianalyysiä ovat Suomessa käyttäneet muun muassa Lepistö (2014), joka on tutkinut toiminnanohjausjärjestelmiä kriittisen diskurssianalyysin keinoin sekä Laine (2009), joka käytti diskurssianalyysiä tutkiessaan yritysten julkaisemia vapaaehtoisia kestävän kehityksen raportteja, kuten myös Mäkelä (2012), jonka tutkimuksen kohteena ovat olleet suomalaisten suuryritysten yhteiskuntavastuureportit.

Maailmalta mainittakoon Chua (1986), joka käsittelee laskentatoimea etenkin silloisten alan tutkimusperinteisiin nähden poikkeavasti, painottaen vaihtoehtoisia keinoja tutkimukseen. Hän ei suoraan kirjoita diskurssianalyysistä, mutta tuo esille tulkitsevan ja kriittisen tutkimustavan, joiden myötä hän kirjoittaa diskurssianalyysille sittemmin ominaisiksi tulleista piirteistä, viitaten esimerkiksi Foucault'n kirjoituksiin.

Aiemmasta tutkimuksesta kirjoitettaessa tulee mainita uudelleen Salme Näsi Ja Aila Virtanen, jotka ovat tutkineet laskentatoimen ja kirjanpidon historiaa Suomessa. IAS- ja IFRS-standardeja (IAS, eli International Accounting Standards ja IFRS, eli International Financial Reporting Standards) on sen sijaan tutkittu hyvin monelta kantilta. Tämän tutkimuksen kannalta osuvimmin aihetta ovat Suomessa lähestyneet Pajunen (2009) ja Pirinen (2005), jotka ovat tutkineet suomalaisten laskentatoimen ja kirjanpidon standardien kansainvälistymistä.

## **1.5 Tutkimuksen sisältö ja rakenne**

Tutkimus muodostuu kuudesta pääluvusta. Johdannon jälkeen siirrytään käsittelemään diskurssianalyysiä tutkimusmetodina. Luku painottuu yleisen diskurssianalyysin esittelyn jälkeen ranskalaisen diskurssianalyysin käsittelyyn. Kolmannessa luvussa käydään suomalaisen kirjanpidon historia pääpiirteissään läpi. Ajanjakso ulottuu karkeasti 1800-luvulta aina 2000-luvun alkuun saakka. Neljännessä luvussa kuvataan varsinaista diskurssianalyysiä. Viidennessä luvussa esitellään tutkimuksen johtopäätökset ja kuudennessa luvussa pohditaan jatkotutkimuskohteita ja tulosten merkittävyyttä ja arviointia.

Paikoin tutkimuksessa käytetään laskentatoimen ja kirjanpidon termejä ilman niiden selittämistä, jolloin oletetaan lukijalla olevan pohjatiedot näiltä aloilta. Kokonaisuuden ymmärtämiseksi nämä eivät kuitenkaan ole välttämättömiä. Pääosin lyhenteet pyritään avaamaan niitä ensimmäistä kertaa käytettäessä.

## 2 DISKURSSIANALYYSI

Tässä luvussa kuvataan diskurssianalyysiä yleisellä tasolla, sekä perustellaan syitä, miksi tietyt diskurssianalyysin analyysitavat ja tutkimustraditiot on valittu juuri tämän tutkimuksen keinoiksi. Metodologian sisällä tehtyjä valintoja ja menetelmiä avataan lisää myös neljännessä luvussa, jossa varsinaista diskurssianalyysiä käydään läpi.

### 2.1 Yleistä

Diskurssilla tarkoitetaan Lehtosen (1996: 32) mukaan erityistä tapaa esittää inhimillistä todellisuutta, *representoida* sitä. Diskurssi on tässä yhteydessä tietty tapa puhua, kirjoittaa, ajatella tai ylipäätään käyttää kieltä. Sopiviksi suomenkielisiksi vastineiksi Lehtonen esittää esimerkiksi ”puheen partta” tai ”puhetapaa”. Väliverronen (1998: 21) laajentaa diskurssin käsitteen koskemaan kaiken puhutun ja kirjoittamisen lisäksi myös muita muotoja, kuten visuaalisia ja audiovisuaalisia esityksiä.

Jokinen, Juhila ja Suoninen (1993: 9) aukaisevat kielen käytön kaksi mahdollista vaihtoehtoista näkökulmaa: todellisuuden kuva tai todellisuuden rakentaminen. Diskurssianalyttisessä tutkimuksessa tukeudutaan näistä jälkimmäiseen, jossa kielen käyttöä ei tarkastella siltana todellisuuteen, vaan osana sitä itseään. Tätä näkökulmaa kutsutaan usein sosiaaliseksi konstruktionismiksi. Ensimmäinen näkökulma tukeutuu oletukseen, että kielen käyttö toimii faktoja esittävänä välineenä.

Sosiaalinen konstruktionismi tulkintakehyksenä näkyy sekä tutkimuskohteen valinnassa, tutkimuskysymyksen muotoilussa että tutkijan ja tutkimuskohteen välisen suhteen ymmärtämisessä. Tutkijan kielenkäyttöön tulee suhtautua refleksiivisesti, sillä hän ei pelkästään kuvaa tutkimustulostensa kautta sosiaalista todellisuutta, vaan myös luo sitä samalla. Tutkimuskohteena diskurssianalyttisessä tutkimuksessa toimivat sellaiset kielelliset prosessit ja niiden tuotokset, joiden kautta sosiaalinen kanssakäymisemme ja todellisuutemme rakentuvat. (Jokinen 1999: 40–41.)

Huolimatta siitä, että diskurssianalyysin teoreettinen koti on sosiaalisessa konstruktionismissä, on mahdollista, että käytännössä diskurssianalyttinen tutkimus sivuaa ja risteää usean muun teoreettisen tradition kanssa. Diskurssianalyysillä on

läheinen suhde ainakin etnografian, keskusteluanalyysin, retoriikan ja semiotiikan tutkimustraditioihin. Rajat näiden välillä voivat käytännössä olla melko liukuvia ja häilyviä. (Jokinen 1999: 49–50.)

Väliverronen (1998: 17) mainitsee, aiemmin viestinnän tutkimuksessa vallalla olleen sisällön erittelyn tai toiselta nimeltään sisällönanalyysin. Sisällönanalyysi eroaa diskurssianalyysistä ja muista edellä mainituista menetelmistä siinä, että nämä eivät ole, toisin kun sisällönanalyysi, varsinaisia systemaattisia metodeja, vaan väljempää lähestymistapoja esimerkiksi tekstien tutkimiseen.

Jokinen ym. (1993: 9–10) määrittävät diskurssianalyysin kielen käytön ja muun merkitysvälitteisen toiminnan tutkimukseksi. Siinä samalla analysoidaan yksityiskohtaisesti, kuinka sosiaalista todellisuutta tuotetaan erilaisissa sosiaalisissa käytännöissä.

Remeksen (2003: 24) mukaan diskurssianalyysi soveltuu tutkimuksen metodologiaksi aina silloin, kun tutkija on kiinnostunut sosiaalisesta todellisuudesta ja siinä tapahtuvasta toiminnasta. Sosiaalisella todellisuudella tarkoitetaan hänen mukaansa lähteestä riippuen diskurssianalyysin yhteydessä eri asioita. Se voi olla ainakin kirjoitettua, suullista, tai jonkin organisoinnin aikana ja seurauksena ilmentyvää inhimillistä kokemustodellisuutta, joihin tavalla tai toisella liittyvät kulttuuri ja kommunikaatio. Tämän tutkimuksen tarkoitus on näistä tarkastella erityisesti kirjoitetussa muodossa ilmenevää sosiaalista todellisuutta.

Diskurssianalyysillä voi olla useita kiinnostuksen kohteita. Remes (2003: 25) on listannut niitä olevan ainakin: toiminnan ja sen kehittämisen/suuntaamisen kannalta merkittävä diskursseja viestivä tieto, puhutun kielen diskursseja viestivä tieto ja kulttuurin diskursseja viestimä tieto. Näistä kolmesta kiinnostuksen kohteesta erityisesti ensimmäinen, toiminnan ja sen kehittämisen/suuntaamisen kannalta merkittävä diskursseja viestivä tieto, on tässä tutkimuksessa tehtävän diskurssianalyysin kiinnostuksen kohteena.

Potter ja Wetherell (1987: 175) kuvaavat diskurssianalyysiä väljäksi teoreettiseksi viitekehykseksi, joka ei itsessään ole selkeärajanen tutkimusmenetelmä. Jokinen ym.

(1993: 17–18) näkevät tämän viitekehyksen rakentuvan viidestä teoreettisesta lähtökohtaoletuksesta. Ensimmäisenä listataan oletus kielen käytön luonteesta sosiaalista todellisuutta rakentavana. Toisena mainitaan oletus merkityssysteemien olemassaolosta, joita on useita rinnakkain ja ne kilpailevat keskenään. Kolmantena kohtana on oletus kontekstisidonnaisuudesta merkityksellisessä toiminnassa. Seuraavaksi on listattu oletus toimijoiden kiinnittymisestä merkityssysteemeihin, ja viidentenä mainitaan oletus kielen käytön seurauksia tuottavasta luonteesta.

Edellä mainittujen lähtökohtaoletusten painotus riippuu Jokisen ym. (1993: 18) mukaan kulloisenkin tutkimuksen asettelusta ja tutkimusongelmasta. Näiden valintojen paino korostuu viidennessä pääluvussa, jossa varsinainen diskurssianalyysi tehdään. Painoituksena näistä eniten huomio kiinnittyy kontekstisidonnaisuuden merkityksellisyyteen, jota korostaa tutkimuksen pyrkimys yhdistää nykyisyys ja tulevaisuus menneeseen.

Remes (2003: 30) jakaa diskurssianalyysin kolmeen eri tutkimustraditioon: anglo-amerikkalainen traditio, saksalainen traditio ja ranskalainen traditio. Traditioille hän näkee yhteiseksi metodologisen samuuden, mutta huomauttaa kullakin olevan omanlaisensa diskurssin käsitteen sekä erilaisen merkitysisällön. Metodologinen yhteneväisyys kumpuaa yhteisestä oletuksesta, että diskurssi kommunikoi kulttuurista, ja että analyysi pyrkii selvittämään sen, mitä diskurssi kommunikoi ja miten tämä tapahtuu.

Diskurssianalyysin perinne on vaikuttanut siihen, millaisen merkitysisällön kunkin tutkimustradition käsite diskurssista on saanut. Anglo-amerikkalaisessa traditiossa merkityksen ytimessä on keskustelu, ja käsitteenä diskurssi tarkoittaaakin siinä nimenomaan keskustelussa syntyvää diskurssia. Sen sijaan saksalaisen perinteen mukainen käsite diskurssista tarkoittaa todellisuuden luonteen tarkastelua ja siihen vaikuttamisessa syntyviä diskursseja. Merkitysisällön keskiössä ovat tällöin väitteet ja hermeneutiikka. Ranskalainen traditio käsittää diskurssin kulttuurin muotoutuessa syntyneeksi ja sen merkitysisältöä voidaan kuvata tarinan historiallisen muotoutumisen ja käytännön kautta. (Remes 2003: 30.)



Kolmen tradition erilaisuuksien vuoksi on Remeksen (2003: 61–62) mukaan on huomattava, että diskurssi liikkuu kolmessa eri tieteenfilosofisessa keskustelussa, ja siten huolimatta metodologisesta yhteneväisyydestä eroavat ne toisistaan syvemmillä olemuksiltaan ja myös tutkimusmenetelmällisesti. Kolmen tradition Remes jakaa kolmeen eri tieteenfilosofian suuntaukseen: anglo-amerikkalainen traditio liittyy empirismiin, ranskalainen traditio rationalismiin, ja saksalainen pragmatismiin.

Tämän tutkimuksen painopisteeksi on valittu ranskalainen traditio. Se tarkoittaa, että tutkimus pyritään toteuttamaan ranskalaisen diskurssianalyysin tradition keinoin, huomioiden sen käsityksen diskurssista, ja merkityksestä, taustalla vaikuttavaa tieteenfilosofiaa unohtamatta. Mukana on kuitenkin pidetty ajatus väljästä teoreettisesta viitekehystä, eikä muidenkaan traditioiden mukaisten keinojen käyttämisestä ole kaihdettu, jos niiden on katsottu tuovan tutkimukseen omaa, hyvää lisänsä. Ranskalainen diskurssianalyysi on kuitenkin kolmesta traditiosta ainoa, johon tässä tutkimuksessa pyritään paneutumaan syvällisesti.

## 2.2 Ranskalainen diskurssianalyysi

Ranskalainen diskurssianalyysi perustuu käsitykseen todellisuuden luonteen muovautumisesta menneisyyden kautta. Tämä juontaa juurensa ranskalaisesta sanasta *discours*, joka pitää sisällään puheen ja sosiaaliset käytänteet, sekä merkitsee filosofian kontekstissa kokonaisuutta, johon liittyy termi *histoire*. Histoire-sana sisältää sekä historian että kertomuksen antaman selityksen jonkin ilmiön muotoutumiselle. Ranskalaisessa traditiossa oletetaan ihmisten ollessa vuorovaikutuksessa toistensa kanssa siirtävän jotain menneestä tähän hetkeen. (Mills 1997: 2–5.)

Etenkin Michel Foucault'n historiallisen tarkastelun tuottaman diskurssien analyysin jälkeen yllä kuvattu sai paikkansa yleisenä merkitysisältönä ranskalaiselle diskurssianalyysille. Foucault'n tutkimuksissa analysoitiin diskursseja kuvaamalla niiden historiallista kehitystä ja tämän vaikutusta sosiaalisen todellisuuden muovautumisessa. (Remes 2003: 28.)

Ranskalaisen diskurssianalyysin selittämisessä on pitkälti luotettu Liisa Remeksen väitöskirjassaan *Yrittäjyyskasvatuksen kolme diskurssia* (2003) esittämään

näkemykseen ranskalaisesta traditiosta, alkuperäisiä lähteitä unohtamatta. Tärkeimmiksi lähteiksi tradition ymmärtämislle nousivat Foucault'n teokset. Suurimmaksi osaksi alla olevassa tiiviissä kuvauksessa on kuitenkin luotettu kokeneemman tutkijan sanoon, etenkin kun monia kokonaisuuksia ei voi yksiselitteisesti tietyiltä alkuperäislähteiden sivuilta löytää, vaan ne ovat pitempiä punaisia lankoja pitkin Foucault'n ja muiden kirjoituksia

### 2.2.1 Ranskalaisen diskurssianalyysin lähtökohdat

Alkujaan ranskalainen diskurssitutkimus oli kulttuurin tutkimusta. Diskurssien muuttumista analysoitiin tutkimalla historiallisia lähteitä. Alkuvaiheet linkittyvät myös etenkin valistuksen ajan analyysiin. Foucault'n myötä on myös usein katsottu, että ranskalainen diskurssianalyysi on ideologioiden tutkimusta. Foucault'n diskurssianalyysin sisässä on ajatus politisoituneesta todellisuudesta. Yksi tärkeä lähtökohta oli myös Foucault murrosajan filosofina; hän muodosti diskurssianalyysinsä osittain modernisaation kritiikin ympärille. (Remes 2003: 39.)

Lähtökohtien keskiössä on myös Foucault'n ajatus ihmisistä tuottamassa sosiaalisella osallistumisellaan yhteiskuntaan uusia käytänteitä. Käytänteet ovat jäsentyneet sisällöllistä ja toiminnallista tietoa sisältäviksi rakenteiksi, ja käytänteet ovat usein sidoksissa modernisaation luomiin organisaatioihin. Modernisaatio taasen rakentui näistä käytänteistä. (Remes 2003: 39.)

Huolimatta vahvasta modernisaation kritiikistä, postmodernismin tulemisesta ja ideologisesta latauksesta, ranskalaisessa, tai Foucault'n mukaisessa diskurssianalyysissä ideologia ei ole keskeinen kiinnostuksen kohde, vaan se on yksi osa kokonaisuutta, joka suhteessa muihin tutkimuksessa määritettäviin käsitteisiin. Foucault'lla diskurssin kanssa yhteen liitettäviä käsitteitä olivat tieto, yksilö ja diskurssin määritelmät kielen suhteen puheena ja tekstinä. (Mills 1997: 32, Remes 2003: 39.)

Menetelmän kannalta tämä tarkoittaa, että selkeitä analyysivälineitä voi olla vaikea erottaa, ennemminkin se on laadullisesti kuvaileva päättelyä. Tärkein työväline onkin itse tutkija, joka ranskalaisessa diskurssianalyysissä pyrkii erottelemaan aineistosta

diskursiiviset elementit sekä käsittelemään näiden vaikutusta todellisuuteen. (Remes: 40.)

### 2.2.2 Ranskalaisen tradition suhde todellisuuteen ja tietoon

Foucault'lle kulttuuri, maailma, yhteiskunta ja ihmiset ovat eksistentiaalisesti olevia. Ranskalaisessa traditiossa todellisuus on erityisesti kulttuuria, jossa ihmiset toimivat kulttuurin tuottamalla ja sille ominaisella strategialla. Selittävinä tekijöinä ovat kullekin ajalle tyypilliset airuet, esimerkiksi tekstit, jotka organisoivat kulttuuria. Toisin sanoen kulttuuri synnyttää kaikki käsitteet, tiedon ja ihmisen olemisen maailmassa. Ranskalaisen tradition ontologian ytimenä toimivat kulttuurin voimat, tuotanto ja logiikka. (Remes 2003: 40–41.)

Ranskalainen diskurssianalyysi suhtautuu tietoon yhteiskunnan sisään rakentuneina käytänteinä. Siinä kulttuurinen tieto tuottaa voimia, jotka aiheuttavat yhteiskunnan jatkuvan muutoksen. Ranskalaisen tradition epistemologia pitää lisäksi sisällään idean tiedon säilymisestä yhteiskunnan muistissa, josta se tarvittaessa nousee esille kontekstin sitä vaatiessa. Yksi tietoteorian osa traditiossa on myös tulevaisuusorientaatio, jonka mukaan kulttuuri sekä tuottaa diskurssia että siirtää tarvittavaa tietoa tulevaisuuden varalle. (Remes 2003: 42.)

Remes (2003: 41) mainitsee myös Pierre Bourdieun sekä Donald Broadyn, jotka ovat tehneet Foucault'n lisäksi ymmärrettäväksi sen, miksi osa käytännöistä saa yhteiskunnassa hyväksynnän, kun taas osaa ei hyväksytä, ja niille jää jopa tabun asema. Ranskalaisessa diskurssianalyysissä piilossa oleva pyritään tekemään ymmärrettäväksi, ja osin valtakulttuuria selittäväksi asemaksi.

### 2.2.3 Tutkimusmenetelmä ranskalaisessa diskurssianalyysissä

Foucault'n mukaan diskurssi on alisteinen sekä yhteiskunnalle että sen järjestelmille, ja diskurssi on luotu ja ylläpidetty kollektiivisesti. Tutkimusmenetelmä analysoi esiin kuinka diskurssi ilmenee ja muuntuu, ottaen huomioon myös, että diskurssit liittyvät modernina aikana organisaatioihin. Traditiota hyödynnetäänkin myös organisaatioiden tutkimisessa. (Remes 2003: 43.)

Ranskalaisessa traditiossa oletetaan, että kussakin aika- ja paikkakontekstissa kulttuuri tuottaa inhimillisen olemisen tavat. Näiden sisällään pitämien asioiden toisiinsa kietoutuminen, eli diskurssi, päätellään yhdistelemällä eri aineistolähteiden antamaa informaatiota. Diskurssien löytämisen jälkeen tutkija tulkitsee ja päättelee aineiston antamien viitteiden perusteella diskurssien vaikuttavuutta ja niiden muodostamaa laadullista kokonaisuutta. Lyhyesti: tutkimusmenetelmä havainnoi ja vertaa, tarkastelee ja päättelee kulloisenkin kulttuurisen tehtävän diskurssissa. (Remes 2003: 43.)

#### 2.2.4 Aineisto ja sen analyysi

Ranskalaiselle diskurssianalyysille leimallinen aineisto on sellaista, joka mahdollistaa diskurssia ja kulttuuria organisoivien lähteiden vaikuttavuuden pohtimisen, kuten esimerkiksi tekstit, elokuvat ja erilaiset mediat. Tekstilähteet ovat keskeinen aineiston osa, jonka avulla tutkija määrittää ilmiötä. Tutkija käyttää oheisaineistoa, kuten aikaisempia tutkimuksia ja lehtikirjoituksia päättelyn apuna, jotta diskurssin ilmeneminen voidaan esittää. (Remes 2003: 43–44.)

Ricouer'n (1971) mukaan tekstiaineisto määritellään niin, että viittaukset diskurssiin on löydettävissä tekstin sisältä. Tutkija analysoi merkityksiä tekstin ja ulkopuolisen maailman välillä, suhteessa käsiteltävään diskurssiin.

Aineiston käsittely on vertailevaa, päättelevää ja analyttistä. Aineiston käsittelyyn vaikuttavat ilmiön historiallinen tausta, aineiston laatu sekä tutkijan yhteiskunnan tuntemus. Tutkijan tehtävänä on tuoda ilmi käsitteensä diskurssin luonteesta, keskustelun omaisesti aineistoa käsitellen, ja eri lähteisiin tukeutuen. Esimerkiksi Foucault'n tutkimusmenetelmä muotoutuu hänen ja aineiston välisestä vuoropuhelusta. Tämä keskustelu on kysyvää, ja tutkimusdiskurssi muodostuu tähän vastaamisesta, kysymysten ja vastausten perustuessa aineiston analyysiin ja tulkintaan. (Remes 2003: 44.)

Ranskalaisessa traditiossa tärkeänä pidetään myös ihmisten kokemusta, ja analyysissä tämä tuodaan mahdollisuuksien mukaan myös esille. Vaikka aineistosta eivät ihmisten kokemukset ja tunteet nousisi esille, pyritään ne ottamaan huomioon analyysissä.

Tutkijan tehtävänä on päätellä, kuinka piilossa oleva informaatio jäsentää tietoa, kulttuuria ja ihmisten kokemusmaailmaa. Aineiston käsittelyn ja analyysin myötä tutkija pyrkii tekemään diskurssin eläväksi kuvaukseksi.

### **2.3 Diskurssien hegemonisoituminen**

Alun perin hegemonian käsite tulee Kreikasta, jossa sillä kuvattiin yhden valtion voimaa muiden yli, esimerkiksi Ateenan valtaa muihin kreikkalaisiin kaupunkivaltioihin nähden. Myöhemmin tunnetuksi on tullut Antonio Gramscin määritelmä hegemoniasta, jossa hän kuvaa sitä tilanteeksi, missä jollain yhteiskuntaryhmällä on ylivalta muihin nähden. Tätä ylivaltaa hän ei tarkoittanut vain fyysistä voimankäyttöä, kuten armeijan ja poliisin käyttöä, vaan myös tilannetta, jossa hallitsevan ryhmän ajatukset, käytännöt ja uskomukset ovat muihin nähden dominoivassa asemassa (Litowitz, 2000.)

Diskurssit voivat olla joko toisensa poissulkevia tai toisiaan tukevia. Ihmisten tuottaessa merkityksiä diskursseissa, syntyy paljon samankaltaisia tekstejä. Tekstit toistavat diskurssien keskeisiä oletuksia. Näin ollen monet diskurssit ilmenevät toisiaan tukevina, komplementaarina. (Lehtonen 1998: 68–69.)

Tutkija voi lähteä etsimään aineistosta hegemonisen aseman saavuttaneita, vahvoja diskursseja. Hegemonisen diskurssin tuntomerkkejä ovat sen itsestäänselvyys kulttuurissaan. Nämä diskurssit esiintyvät ikään kuin luonnollisina ja kyseenalaistamattomiksi muotoutuneina, vieden muilta diskursseilta tilaa. Sosiaalinen todellisuus saattaa joskus osiltaan muodostaa vakiintuneita käytäntöjä ja tulkintoja. Hegemonisten diskurssien etsintää voi perustella tällä; aina ei ole tarpeen korostaa eroja ja moninaisuutta. (Jokinen ja Juhila, 1993: 76–77.)

Diskurssin hegemonisuutta voi arvioida ainakin sen kannalta, kuinka usein jonkin tietyn diskurssin osat toistuvat. Jos osat toistuvat paljon ja monessa yhteydessä, saattaa kyseessä olla hegemoninen diskurssi. Toinen lähestymistapa on arvioida, nähdäänkö jokin diskurssia vaihtoehdottomana tai itsestään selvänä. Näin hegemoninen diskurssi ei välttämättä kaikissa tapauksissa dominoi aineistoa lukumäärältään. (Jokinen ja Juhila 1993: 80–81.)

Yksi näkökulma Jokilan ja Juhilan (1993: 90–91) mukaan hegemonisen diskurssin tunnistamiseen on, onko yksinkertaistaminen vienyt tilaa asian alkuperäiseltä monimutkaisuudelta, moninaisuudelta ja ristiriidoilta, ja kuinka paljon ja mistä kohdin? Yksinkertaistamisen ei heidän mukaansa välttämättä leimaa koko aineistoa, ja olennaista olisikin löytää ne kohdat, joiden avulla yksinkertaistaminen on saatu näyttämään vakuuttavalta.

Myös ranskalainen traditio sivuaa hegemoniaa omalla tavallaan. Remes (2003: 41) mainitsee, kuinka ranskalaisessa diskurssianalyysissä piilossa oleva pyritään tekemään ymmärrettäväksi, ja osin valtakulttuuria selittäväksi asemaksi, ja kuinka vain osa asioista saa hyväksytyt aseman.

Myöhemmin tämä tutkimus etsii hegemonisen aseman saavuttaneita diskursseja. Tällöin hegemonia voidaan yksinkertaisesti nähdä lähellä alkuperäistä merkitystään; jonkin diskurssin ylivalentana muihin nähden. Ei ole kuitenkaan syytä unohtaa Gramscin määritelmää, jota voidaan pohtia ainakin, kun etsitään syitä diskurssien hegemonisoitumiselle ylipäätään.

### 3 SUOMALAISEN KIRJANPIDON HISTORIA

Välttääkseen antamasta sosiaalisen todellisuuden rakentamisesta turhan staattista vaikutelmaa, on tutkijan tärkeää muistaa diskurssin historiallisuus. Diskurssien tarkastelu ajasta ja paikasta irrotettuina systeemeinä altistaa tällaiselle riskille. Diskurssianalyysin tulisi pyrkiä paikallistamaan objektinsa aikaan, diskurssien syntyyn ja muuttamiseen. (Parker 1992, 15–16.)

Tämä luku käsittelee suomalaisen kirjanpidon historian pääpiirteissään. Luvun tarkoituksena on pohjustaa ymmärrystä nykypäivänä ilmeneville diskursseille. Luku auttaa tässä lukijaa, mutta etenkin tutkija hahmottaa historian kautta kokonaisuuden paremmin. Lukua varten kirjallisuuteen ja muuhun materiaaliin tehty tutustuminen suoritettiin ennen diskurssianalyysiä, jotta aihealue olisi mahdollisimman tuttu varsinaisen diskurssianalyysin osuuteen siirryttäessä.

Suomalaisen kirjanpidon historian kertominen on myös tässä tutkimuksessa merkittävässä roolissa valitun diskurssianalyysin tutkimustradition vuoksi. Remeksen (2003, 91) mukaan ranskalainen diskurssianalyysi kuvailee ilmiön muotoutumista joko kertomalla ilmiön historian tai esittelemällä sen tuottamisen strategioita. Aihealueen tarinan kertominen on hänen mukaansa yksi tapa toteuttaa diskurssianalyysi.

#### 3.1 Taustaa: kirjanpidon kansainvälinen lähtökohta ja globaalien kehityksen vaikutus Suomen talouteen ja yhteiskuntaan

Kirjanpidon historian voidaan katsoa Suomessa yltävän aina 1300 - 1400-luvuille, jolloin syntyivät ensimmäiset kauppakumppanuus- ja luotonantojärjestelyt. Kahdenkertaista kirjanpitoakin on meillä esiintynyt jo 1600-luvulta lähtien. (Näsi 1990: 4.)

Lainsäädäntö ei varsinaisesti velvoittanut kirjanpitoon ennen osakeyhtiölakia vuodelta 1895. Siinä säädettiin osakeyhtiöiden velvollisuus laatia tilinpäätös jokaiselta toimintavuodelta. Ennen tätä kuitenkin kauppapuotiluvan saaminen edellytti jonkinlaista kirjanpitotaitoa. Tämä oli määritelty vuoden 1859 maakauppaa

koskevassa asetuksessa. (Näsi 1990:41, Virtanen 2007:23, Laki osakeyhtiöistä 1895 37 §.) Virtanen (2007:43) mainitsee lisäksi 1800-luvun viittauksista kirjanpitovelvollisuuteen sisältyvän silloiseen rikoslakiin ja konkurssisääntöön.

1800-luvun Suomen taloudellinen kehitys ja monet muutokset yhteiskunnassa loivat olosuhteet ja tarpeen kirjanpidon kehittymiselle ja kehittämiselle. (Virtanen 2007: 14–16.) Vuonna 1862 julkaistiin ensimmäinen suomenkielinen kirjanpidon oppikirja, August Liliuksen *Käytännöllinen opastus Yksinkertaisessa kirjanpidossa varsinkin Tehdastelijoille ja Ammattilaisille*. Taustalla vaikutti kauppailta edellytettävä kirjanpito-taito, joka oli vaatimus kauppapuotiluvan saamiseen. Liliuksen opas perustui näin käytännön tarpeeseen seurata saamisia, velkoja ja omaisuuden muutoksia kauppaliikkeessä. (Virtanen, 2007: 9.)

1800-luvun lukuisista suurista muutoksista vaikuttavimpia oli teollisen kapitalismin kehitys. Ensimmäisiä suurteollisuuslaitoksia Suomessa olivat puuvillatehtaat, joista varhaisin aloittaja oli Finlayson Tampereella 1820-luvulla. Läpi vuosisadan agraaritalouden täyttämä Suomi koki muutosta teollisempaan suuntaan, ensin hitaasti, mutta muutostahti kiihtyi kohti 1800-luvun loppua. Perusedellytyksiä muutokselle olivat olleet kansainvälisen kaupan esteiden madaltuminen Englannin vapaakauppapolitiikan myötä, sekä talous- ja elinkeinopolitiikan liberalisointi Venäjän uudistuskauden vanavedessä. (Kuisma 2009: 115–116.)

Merkittäviä muutoksia liike-elämän toimintaedellytyksien kannalta olivat myös raha- ja rahoitusolojen muutokset. Vakautta toi vuonna 1860 ruplasta irrotettu Suomen oma rahayksikkö markka, joka sidottiin ensin hopeaan 1865 ja sitten kultakantaan 1878. Rahoitus ja pääomahuolto kokivat merkittävän askeleen 1862, kun maan ensimmäinen liikepankki Suomen Yhdyspankki (SYP) perustettiin. Vuonna 1864 osakeyhtiölain myötä saivat yhtiöt selvät pelisäännöt. Yhtiömuotoinen liiketoiminta oli vanhaa perua, mutta yhtäkaikki osakeyhtiöt olivat erittäin tärkeä edellytys modernin teollisuuskapitalismin läpimurrolle. (Kuisma 2009: 117.)

Muista talouden kehitystä huomattavasti edistäneistä ilmiöistä Kuisma (2009: 118–124) mainitsee teknologian uudistumisen. Höyryvoima mullisti sekä maalla että vesillä liikkumisen, jonka merkittävimpana seurauksena oli rautatieverkon



rakentaminen. Lennätin ja sitä seurannut puhelimen keksiminen muuttivat lopullisesti tiedon välittämisen. Nämä sekä muut tuotantoon liittyvät teknologiset edistysaskeleet edistivät markkinataloutta ja mullistivat niin Suomen kuin muun maailmankin.

Näsi (1990: 42) huomauttaa, että on syytä muistaa maailmalla ilmestyneiden kirjanpidon oppikirjojen määrä ennen suomalaista kirjallisuutta. Ainakin kaksisataa kirjanpidon oppikirjaa oli ilmestynyt muualla ennen Suomea, ja noin 400 vuotta oli ehtinyt kulua Luca Paciolin *Summa*-kirjasta (1494), josta kahdenkertaisen kirjanpidon idea oli lähtenyt leviämään Italian keskiajan kauppiaiden keskuuteen.

Näin varhaisemman vaiheen, 1800-luvun ja sitä ennen, kirjanpidon voidaan katsoa Suomessa linkittyvän vahvasti kansainväliseen kehitykseen ja käytäntöihin; omaa teoriaa ja asiantuntijuutta oli vielä niukasti, ja vasta 1800-luvun teolliset ja muut yhteiskunnalliset muutokset todella antoivat kehitykselle myös tällä saralla vauhtia.

### **3.2 Kirjanpidon kehittäjät Suomessa: saksalaisesta vaikutuksesta ensimmäisiin kansallisiin asiantuntijoihin**

Näsin (1990: 5) mukaan ensimmäisen suomalaisen kirjanpidon oppikirjan tekijä oli syntynään saksalainen N. W. Goldsmith, jonka kirja *Praktisk Anvisning till dubbla Italienska Bokhålleriet, eller sättet att lära sig Bokföring efter dubbla Italienska methoden, utan tillhjälp af någon Lärare* ilmestyi vuonna 1840. Kirjan voidaan kuitenkin katsoa olevan suomalainen sillä perusteella, että Goldsmith toimi kirjan ilmestymisen aikaan suomessa Turun kauppakoulun johtajana. Myös joitakin muita ruotsinkielisiä kirjanpidon oppikirjoja ilmestyi ennen August Liliuksen suomenkielistä teosta.

#### **3.2.1 August Lilius**

Julkaistessaan oppikirjansa vuonna 1862 oli August Lilius Vaasan lukion lehtori ja Vaasan kauppakoulun rehtori. Lilius oli monen alan oppinut ja lukenut mies. Pian kirjanpidon oppikirjan julkaisemisen jälkeen hän suuntasi papin uralle. (Kettunen 1983: 3.)

Liliuksen kirjanpidossa käyttämät keskeiset kirjat olivat päiväkirja (muistokirja, memoriaali), kassakirja eli rahastonkirja ja pääkirja. Kirjanpitomuotona toimi yhdenkertainen parannettu italialainen kirjanpito. Kirjanpidon lähtökohta oli aloittaa *peru- eli kalukirjoitus* (inventaari). Päiväkirjaan merkittiin *Warat* eli *Aktiwat* sekä *Passiwat* eli *Welat*. Näitä tarkoittivat päiväkirjassa luetellut rahat, irtaimisto, kauppatavarat ja saamiset. Varsinaisen omaisuuden suuruus saatiin vertaamalla varojen määrää velkaan. (Kettunen 1983: 11, Virtanen 2007: 17.) Liliuksen omin sanoin: (1862: 3) ”Yksinkertaisen kirjanpidon päätarkoitus on näyttää kuka minulle on velkaa ja kuinka paljo, niin kuin myöskin kenelle minun itse on velkaa ja kuinka paljo; eli toisin, kutka minun velkamieheni, debitorit ja kutka minun velkojani, kreditorit ovat”.

### 3.2.2 1800-luvun muut suomalaiset kirjanpidon asiantuntijat

Liliuksen ohella oli muitakin kirjanpidon asiantuntijoita. Näsi (1990: 44) mainitsee 1800-luvun loppupuolen tärkeimpiä suomenkielisiä kirjanpidon oppikirjoja; Sven Petter Dahlbeckin 1876 julkaistu *Lyhyt oppikirja yksinkertaisesta kirjanpidosta koulujen ja yhteisöjen tarpeiksi*, George Scheutz’n liikekäsikirjasta julkaistu käännös otsikolla *Käytännöllinen kauppamies*, josta löytyy kirjanpidon osuus, ja Karl Smedmanin kirjasta 1886 suomennettu *Opastus kaksinkertaiseen kirjanpitoon rihkamakaupassa*. Virtasen (2007: 20) mukaan George Sergeeffin kirjan suomentajan alkulauseessa viitataan myös Lyytisen ja V. Westerlundin oppikirjoihin.

George Sergeeffin kirjassa *Käytännöllinen oppikirja kirjanpidossa. Jokainen oma opettajansa*, esiteltiin hieman Liliusta kehittyneempi kirjanpito, jonka taustalla oli kahdenkertainen italialainen kirjanpitomuoto. Suurimmat muutokset Liliukseen verrattuna olivat kahdenkertaisen kirjanpidon lisäksi voiton tai tappion selvittäminen omalla tilillään sekä tuotekohtaisen kannattavuusseurannan yhdistäminen kirjanpitoon. Sergeeffin käyttämät kirjanpitokirjat olivat *Inventaario Kirja*, *Memoriaali*, *Kassa Kirja*, *Reskontra*, *Journaali- eli Välityskirja* sekä *Pää Kirja*. Lisäksi mukana oli joukko erilaisia apukirjoja. (Virtanen 2007: 20–21.)

### 3.2.3 1900-luvun alku: Kovero, Kallioniemi ja Kaitila

1900-luvun alku toi mukanaan uusia kirjanpidon oppikirjoja. Pitkällä tähtäimellä kirjanpidon kehittymisen kannalta merkittävimpiä tapahtumia olivat Kauppakorkeakoulun perustaminen Helsinkiin 1911 sekä samana vuonna Suomen Tilintarkastajayhdistyksen perustaminen. Kauppakorkeakoulussa opetettaviin aineisiin kuului alusta alkaen kirjanpito. Suomen Tilintarkastajayhdistys loi pohjan nykyiselle KHT-yhdistykselle. (Näsi 1990: 53–54.)

Ilmari Koveron 1907 julkaisema *Kirjanpito I. Alkeet ja yleiset muodot*, esitteli joukon erilaisia kirjanpitomuotoja sekä niiden teknisen toteuttamisen. Koveron tilijärjestelmässä seurattiin omaisuuseriä, velkoja ja omaa pääomaa. Kaupallinen varovaisuus toimi johtavana periaatteena arvostuksessa; esimerkiksi varaston arvon tuli olla mieluummin arvostettu liian pieneksi kuin liian suureksi. (Virtanen 2007: 22.) Näsi (1990: 54–55) mainitsee Koveron olevan luultavasti ensimmäinen suomalainen, joka on väitellyt laskentatoimen alueella.

Jo nimensä mukaisesti (*Kaksinkertaisen italialaisen kirjanpidon perusteet: oppikirja kirjanpidon opetusta varten keskikouluissa, kirjanpidon alkeisopetusta varten kauppaooppilaitoksissa ja kauppa-apulaiskouluissa sekä itseopiskelua varten*) Aarne I. Kallioniemen 1915 ilmestynyt oppikirja oli suunnattu opetukseen, sillä kirjanpitoa opetettiin nyt vapaaehtoisena aineena keskikouluissa. Kallioniemen kirjanpidossa, toisin kuin aiemmin Liliuksen ja Sergeeffin kirjoissa, yritys ja omistaja nähtiin erillisinä. Liikkeen tapahtumat ja omistajan yksityiset rahatapahtumat pidettiin nyt erillään. Tilinpäätöksessä esitettiin varat ja velat, joiden erotus oli puhdasta pääomaa. Myös voitto tai tappio esitettiin erikseen. Tuloslaskelmaa ei vielä mainita. Kaikki tilijärjestelmän tilit olivat tasetilejä, ja tilinpäätöksestä laadittiin vain tase. Kiinteistöstä ja kalustosta tehtiin poistoja, ja varasto jaksotettiin. (Virtanen 2007: 23–24.)

”*Kirjanpito on siis järjestelmällisten muistiinpanojen tekemistä liikkeen taloudesta, joiden muistiinpanojen tarkoituksena on selvittää liikkeen omaisuuden ja varallisuuden tilaa, omaisuusosain ja toiminnan tulosta*”. (Kaitila 1921: 3.) I. V. Kaitilan *Kirjanpidon ja bilanssiopin oppikirjan* ensimmäinen painos ilmestyi vuonna 1916. Siinä esiteltiin jo kohtuullisen kehittynyt näkemys kirjanpidon toteutuksesta ja

tarkoituksesta. Omaisuuden seuranta jatkoi kirjanpidon päätarkoituksena, mutta myös tuloksen laskenta ja muodostuminen sai osansa. (Virtanen 2007: 25.)

Keskeinen luku Kaitilan oppikirjassa on *Bilanssi- ja liiketilasto-oppi*, jossa käydään läpi käsitettä bilanssi sekä kirjanpidon teorian perusteita. Kaitila luettelee useita eri bilanssilajeja, joista tärkein oli inventaarioon perustuva varsinainen omaisuusbilanssi, eli yhteenveto varoista ja veloista. Varsinainen omaisuusbilanssi tehtiin määräajoin, yleensä vuosittain. Nykyään tätä toimenpidettä vastaa tilinpäätöksen laatiminen. Kaitilan anti kirjanpidon kehitykselle oli luvussa nähtävä arvostus- ja jaksotussääntöjen perusteellinen tarkastelu. Hän käsitteli tarkasti esimerkiksi poistoja ja arvonkorotuksia. Arvostukseen liittyen Kaitila käsitteli myös epärehellisiä bilansseja, kirjanpidon vääristelyä, jota saattoi esiintyä esimerkiksi luottokykyisyyden osoittamiseksi. (Kaitila 1921: 199–225, Virtanen 2007: 26–28). Omaisuusbilanssia laadittaessa tulisikin Kaitilan (1921: 200) mukaan ottaa huomioon kaksi yleistä näkökohtaa: ”1) että bilanssi on selvä (bilanssiselvyys), 2) että se on todenmukainen (bilanssitotuus)”.

### 3.3 Ensimmäinen ja toinen kirjanpitolaki: kansallinen vaihe

1800-luvun puolivälistä 1900-luvun alkuun kyetään havaitsemaan, kuinka kansainvälisten vaikutteiden synnyttämä kirjanpitolaito ja -tarve saivat kirjan muodossa ensivärinsä saksalaisen opeista, josta evoluutio jatkoi ensimmäisten suomalaisten asiantuntijoiden voimin eteenpäin. Kirjanpitolaito voidaan ehkä linkittää myös yleiseen historiaan, jossa vaikutteita on omaksuttu paljon saksalaisilta ja myös ruotsalaisilta. Kirjanpito ei tässä kehityksessä tehnyt poikkeusta. Fonsén (2011) mainitsee Saksan lainsäädännön toimineen esikuvana, kun suomalaista lainsäädäntöä pyrittiin 1800-luvun lopulla modernisoimaan.

#### 3.3.1 Laki kirjanpitovelvollisuudesta 1925

Ennen ensimmäistä varsinaista kirjanpitolakia, oli kirjanpitovelvollisuuden laajuus ja kirjanpidon laatu herättänyt keskustelua ja epäselvyyttä. Osakeyhtiöiden ja osuuskuntien kirjanpitovelvollisuudesta oli tosin jo säädetty aikaisemmin, samoin konkurssisäännössä viitattiin kirjanpitoon. (Näsi 1990: 115–116.) Kaikkien

liikkeenharjoittajia koskevaa kirjanpitovelvollisuuden säätämistä varten oli olemassa kolme eri lakiehdotusta. Lakiehdotukset tulivat Suomen Tilintarkastaja-yhdistykseltä, Lainvalmistelukunnalta ja Suomen Kauppavaltuutettujen Keskusvaliokunnalta. (Kaitila 1921: 7.)

Laki kirjanpitovelvollisuudesta annettiin Helsingissä 14.2.1925. Lain seitsemän pykälää astuivat voimaan 1.3.1925, poikkeuksena 4 §, joka koski arvostusta ja tuli ottaa käyttöön vasta vuoden 1930 tilinpäätöstä tehdessä. Lain mukaan kirjanpitovelvollisia olivat ne, joiden tuli käyttää toiminimeä, sekä ne liikenteenharjoittajat, joiden aluksen kapteenilla tuli olla suoritettu tutkinto. Kirjanpito tuli laatia hyvän kauppiastavan ja yleisten periaatteiden mukaan. Siitä piti selvittää yrityksen varat, velat ja tulos, varojen ja velkojen muutokset sekä yksityiseen käyttöön otetut rahat ja omaisuus. (Laki kirjanpitovelvollisuudesta 1925.)

Saamisten, kuten myös käyttö- ja vaihto-omaisuuden arvostussäännöt noudattivat varovaisuuden linjaa. Poikkeuksena arvopaperien arvostus, jotka perustuivat käypään arvoonsa. Vasta IAS/IFRS -käytäntöön perustuva lainsäädäntö vuodesta 2005 lähtien on mahdollistanut tämän ainakin osittain uudelleen, sillä vuotta 1925 myöhempi lainsäädäntö arvosti osakkeet pääsääntöisesti hankintamenoonsa. (Virtanen 2007: 45.)

Laissa säädettiin tilikauden mitaksi enintään 12 kuukautta. Tilinpäätös oli laadittava viimeistään kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Yritystä aloittaessaan kirjanpitovelvollisen tuli laatia yksityiskohtainen varat ja velat sekä ryhmiteltyyn omaisuustaseeseen sisältävä luettelo. Muita laissa säädettäviä asioita olivat muun muassa kirjanpitokirjojen kymmenen vuoden säilyttämisaika ja velvollisuus sitoa ja numeroida kaikki kirjanpitokirjat. (Laki kirjanpitovelvollisuudesta 1925.)

Täydennystä ensimmäinen kirjanpitolaki sai vuonna 1928, kun säädettiin laki tilinpäätöksen julkisuudesta. Laissa määrättiin jokaisen osakeyhtiön, jonka osakepääoma ylitti 300 000 markkaa julkistamaan tilinpäätöksensä. Julkistaminen tapahtui kauppaja teollisuusministeriön toimesta, joille tilinpäätös tuli toimittaa. (Virtanen 2007: 51.)

### 3.3.2 Kirjanpitolaki 1945

1940-luvulla koettiin tarve uudistaa kirjanpitolakia. Tilinpäätökset eivät olleet yhdenmukaisia, mikä vaikeutti yritysten vertailua. Tilinpäätöksiin haluttiin yhdenmukaiset kaavat, joita edellinen lainsäädäntö ei tarjonnut. Omaisuus- ja tulostaseiden keskinäinen suhde oli muuttunut vuoden 1925 ajatusmaailmasta. Asiantuntijat antoivat nyt tuloslaskennalle ensisijaisen aseman ja omaisuuslaskennalle toissijaisen arvon, kun aikaisemmin asetelma oli toisinpäin. Myös kirjanpidon ja verotuksen välillä oli ongelma. Epäselvää oli, pystyikö verottaja käyttämään kirjanpitoa verotuksen pohjana vai ei, ja tämä jäi tulkinnan varaan. Veroviranomaisten ja liikkeenharjoittajien välille syntyi erimielisyyksiä näytetyn voiton oikeellisuudesta. (Virtanen 2007: 54–55.)

Näsin (1990: 144–145) mukaan uuden lakihankkeen keskeisimpänä taustatekijänä oli verotuksen lisäksi valtiojohtoisuuden lisääminen. Tämä liittyi keskeisesti sota-ajan olosuhteisiin. Sisällöltään ja muodoltaan säännellympää kirjanpitoa ei tarvittu vain valtiojohdon lisäämiseksi vaan myös sotatalouden hoitamiseksi ja yleisten etujen huomioon ottamiseksi.

Valtioneuvosto määräsi professori I.V. Kaitilan vuonna 1941 laatimaan ehdotusta uudesta kirjanpitolaista. Tämän ehdotuksen pohjalta kuusihenkinen asiantuntijakunta jatkoi Kaitilan johdolla työtä. Ehdotus uudesta laista annettiin valtioneuvostolle 1943. (Näsi 1990: 144.)

Uusi kirjanpitolaki annettiin Helsingissä 6.7.1945. Voimaan se astui vuoden 1947 alusta alkaen. Kirjanpitovelvollisia olivat kaikki elinkeinon-, liikkeen- ja ammatinharjoittajat, lukuun ottamatta maa- ja metsätalouden sekä kalastuksen harjoittajia. Laki jakoi kirjanpitovelvollisuudet neljään ryhmään. Saman vuoden kirjanpitoasetus määritteli tarkemmin ketkä kuuluivat mihinkin ryhmään. Ensimmäiseen kuuluivat ne, joita ei velvoitettu käyttämään toiminimeä. Heidän piti maksuperusteisessa kirjanpidossaan esittää menot, tulot ja yksityiskäyttö. Toinen ryhmä oli velvoitettu pitämään vähintään yhdenkertaista kirjanpitoa. Ryhmä muodostui liikkeenharjoittajista, joilla oli palveluksessaan muita kuin alaikäisiä lapsia tai oma puoliso. Kolmanteen ryhmään kuuluivat kommandiittiyhtiöt, osakeyhtiöt ja

osuuskunnat. Ne olivat velvoitettuja kahdenkertaiseen kirjanpitoon. Neljänneltä ryhmältä vaadittiin lisäksi valmistuskirjanpitoa. Tähän ryhmään kuuluivat teollisuutta tehdasmaisesti harjoittavat sekä käsityöliikkeen harjoittajat, joita voitiin verrata näihin. (Kirjanpitoasetus 1945, Kirjanpitolaki 1945, Virtanen 2007: 57.)

Tilinpäätöksen arvostussäännöksiin tehtiin tarkennuksia, muuten säännöt pysyivät ennallaan. Jaksottaminen aiheutti uusia säännöksiä. Niiden mukaan käyttöomaisuus tuli poistaa suunnitelman mukaisesti. Mikäli nähtiin, että käyttöomaisuuden arvo oli pysyvästi alentunut, tuli kirjata arvonalentuminen. Arvonkorotuksia oli myös mahdollista tehdä. Maa-alueista ja arvopapereista ei tehty poistoja, toisin kuin perustamis- ja järjestelykustannuksista, jotka voitiin poistaa viiden vuoden kuluessa. Aineettomat oikeudet, kuten patentit, täytyi poistaa enintään viidessä vuodessa. (Kirjanpitolaki 1945, Virtanen: 57–58.)

Yksityiskohtainen luettelo omaisuudesta sekä omasta ja vieraasta pääomasta, eli inventaari, oli laadittava kirjanpito aloitettaessa. Tilikauden pituudeksi määritettiin 12 kuukautta, ja enimmillään 18 kuukautta silloin kun liike lopetettiin, aloitettiin tai muodostettiin uudelleen. Viimeistään kolmen kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä tuli laatia tilinpäätös. (Kirjanpitolaki 1945, Virtanen: 58.)

Kirjanpitoasetus annettiin Helsingissä 9.8.1945, ja se antoi tarkempia määräyksiä kirjanpitolain soveltamisesta. Siinä esitettiin yksityiskohtaiset tulostase- ja omaisuustasekaavat. Niissä jaoteltiin tulostaseen puolella kulut ja tuotot, sekä omaisuustaseen puolella Vastattavaa -puolelle omaisuuserät ja Vastattavaa -puolelle vieras pääoma. Nämä olivat ensimmäiset Suomessa noudatettavat yhdenmukaiset tuloslaskelman ja taseen kaavat. (Kirjanpitoasetus 1945, Kirjanpitolaki 1945, Virtanen 58–59.)

### **3.4 Saarion kirjanpitolake ja vuoden 1973 kirjanpitolaki: kansallinen vaihe saavuttaa huippunsa**

Ensimmäisen ja toisen kirjanpitolain myötä kansallinen vaihe suomalaisessa kirjanpidon historiassa on päässyt toden teolla vauhtiinsa. Lakeja laadittiin kotimaisin voimin, ja nyt Suomikin jo oli saavuttanut kansakuntana itsenäisen aseman. Ajan

lakikirjoja selaillessa voi aistia kuinka lakien säätäminen ja asettaminen oli merkittävä pala itsenäistymisen prosessia, ja oman kirjanpitolain saaminen siinä mukana osanaan. Piehl (2010: 147) kirjoittaa, kuinka itsenäistyminen vahvisti suomen kielen asemaa, mutta lainvalmistelun kieleksi suomi oli vakiintunut jo eduskuntaudistuksessa vuonna 1906. Hän muistuttaa kuitenkin, miten suuri osa varhaisen valtion virkamieskunnasta puhui vielä 1920-luvulla ruotsia äidinkielenään.

### 3.4.1 Martti Saarion meno-tulo-teoria

Martti Saario aloitti uuden vaiheen suomalaisessa kirjanpidossa. Hänen väitöskirjansa *Realisointiperiaate ja käyttöomaisuuden poistot tuloslaskennassa* tarkastettiin Helsingin Kauppakorkeakoulussa 10.11.1945, ja se esitteli myöhemmin meno-tulo-teorian tunnetun kirjanpitoteorian aineksia. (Virtanen 2007: 72.)

Väitöskirjaa viitatumpi on Saarion oppikirja *Kirjanpidon meno-tulo-teoria* vuodelta 1959. Tässä vaiheessa teoria on saanut nykyisen nimensä, ja kirjaa voidaan pitää sen sisällön demonstraationa. (Lukka & Pihlanto 1993.) Teorian kehittämisen taustalla oli huomio, että taseyhtälöteoria oli jäänyt taloudellisen kehityksen myötä vanhanaikaiseksi, ja oli jopa ristiriidassa tosiasioiden kanssa. (Saario 1965: 5.)

Peruskäsitteet Saarion kehittämässä teoriassa olivat menot, tulot ja rahoitustapahtumat. Kirjaamisperusteita oli kaksi: kassaperuste ja suoriteperuste. Saarion käyttämän tuloslaskennan ytimessä olivat kaksi kahtiajakoa. Ensinnäkin tulot jaettiin kuluiksi ja voitoksi. Kulut olivat siinä tulojen maksettu osa, joita oli käytetty tulojen saamiseksi uhrattujen menojen kattamiseen. Toiseksi menot jaettiin tulosvaikutteisiksi kuluiksi (tulostilin debet-puolelle) ja taseen aktiivoiksi (tasetilin debet-puolelle). Tämä kahtiajako pyrki sijoittamaan kunkin vuoden tulot ja niitä vastaavat menot vastakkain. Aktivoinnilla pyrittiin lykkäämään menoa siitä vasta myöhemmin saatavaksi oletetun tulon kohdalle. (Lukka & Pihlanto 1993, Virtanen 2007: 72–73.) Saarion omin sanoin (Saario 1965: 165) näistä ensimmäinen jaottelu oli merkittävin: ”Juuri tämä tulojen kahtiajako kuluiksi ja voitoiksi on tilinpäätösmenttelyn päätarkoitus, asiallinen painopiste ja ydin—”.



Lukka ja Pihlanto (1993) kirjoittavat Saarion vaikutuksen olleen Suomessa suurempi kuin kenenkään muun yksittäisen henkilön laskentatoimen tutkimuksessa ja käytännön kehittämisessä. Meno-tulo-teoria syrjäyttikin taseyhtälöteorian 1960-luvulla Suomen kauppakorkeakoulujen opetuksessa. Pihlannon (2011) mukaan Saarion teorian etuna oli sen teoreettinen yksinkertaisuus ja kirkkaus. Hän pitää meno-tulo-teoriaa jopa maailmanlaajuisestikin arvioiden ainutlaatuisena kirjanpitolakeana.

#### 3.4.2 Vuoden 1973 kirjanpitolaki

Uuden kirjanpitolain tarvetta perusteltiin rahoitusmarkkinoiden toimimattomuudella. Puutteiksi koettiin liikkumattomat pääomat, huonot mahdollisuudet osakesäästämiseen, oman pääoman vähäisyys yrityksissä sekä yritysten velkaantuneisuus. Koettiin, että kiinnostuksen lisäämiseksi sijoittamista kohtaan ja rahoitusmarkkinoiden kehittämiseksi tarvittaisiin lainsäädäntö, jonka perusteella annettaisiin riittävästi informaatiota yrityksestä kiinnostuneille sidosryhmille. Silloisen verolainsäädännön ja kirjanpitolainsäädännön välillä nähtiin ristiriita. Toisin kuin kirjanpito, verotus ei enää perustunut taseyhtälöteoriaan vaan meno-tulo-teoriaan, johon vuoden 1968 elinkeinoverolaki pohjautui. (Virtanen, 2007: 76.)

Vuonna 1973 meno-tulo-teoria sai paikkansa myös kirjanpitolainsäädännössä. Tämä virallinen tuloslaskentatehtävää painottaneen teorian aseman, jota se oli jo pitkän aikaa vinyt staattiselta, omaisuuslaskentaan painottuneelta tasekäsitykseltä. Dynaamisen meno-tulo-teorian keskiössä olivat yrityksen kassa, rahan lähteet ja rahan käyttö. (Näsi 1990.)

Uuden lain mukaan kirjanpitovelvollisia olivat kaikki liikkeen- ja ammatinharjoittajat. Ammatinharjoittajia lukuun ottamatta kirjanpitovelvollisen tuli pitää kahdenkertaista kirjanpitoa. Ammatinharjoittajat pitivät yhdenkertaista kirjanpitoa, ja heillä oli myös suuria helpotuksia tilinpäätösinformaation esittämiseen liittyen. Kirjanpitovelvollisuuden perustana olivat toiminnan laatu ja oikeudellinen peruste. Yrittäjäriskin omaava ja voittoa tavoitteleva toiminta katsottiin liiketoiminnaksi, jonka seurauksena oli kirjanpitovelvollisuus. Yritysmuodoista yksikään ei antanut vapautta velvollisuuteen. (Kirjanpitolaki 1973, Virtanen, 2007: 77.)

Laki oli edellisiä laajempi ja tarkempi. Se sisälsi kahdeksan lukua. Voimaan laki astui vuoden 1974 alusta. Ensimmäinen luku käsitteli yleiset säännökset, toinen liiketapahtumien kirjaamisen ja kolmas tilinpäätöksen. Neljännessä ohjeistettiin tilikirjoista ja kirjanpitoaineiston säilyttämisestä, viidennessä annettiin ammatinharjoittajan kirjanpitoa koskevat erityiset säännökset, kuudes koski tilinpäätöksen julkaisua. Seitsemännessä luvussa käsiteltiin kirjanpitolautakuntaa ja kahdeksannessa annettiin erityiset säännökset. (Kirjanpitolaki 1973.)

”Kirjanpitoon merkitään liiketapahtumina menot, tulot ja rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät.” (Kirjanpitolaki 1973, 4 §). Taseen sijaan uudessa lainsäädännössä painotettiin siis tuloslaskentaa, ja varallisuuden laskenta menettikin asemansa päätehtävänä tuloslaskennalle. Tulossuunnittelulle jätettiin hyvin tilaa poistojen ja varausten muodossa. Aktivointien osalta menot täytyi kirjata kuluiksi vaikutusaikanaan, mitä pidettiin melko ankarana menettelynä. Kuten edellisissäkin laeissa, myös uusimmassa leimasi varovaisuuden periaate arvostusratkaisuja. Hankintamenon käsite sai selvennyksensä uudessa laissa. (Virtanen 2007: 77–78.)

Verolainsäädäntö määräsi hyvin pitkälle myös kirjanpidon ratkaisuja. Kirjanpidossa oli otettava huomioon samat erät kuin ne, mitkä haluttiin vähentää myös verotuksessa. Omistajille voiton näyttäminen kasvatti väistämättä myös verotettavaa tuloa. Tämä kytkös verotuksen ja kirjanpidon välillä merkitsi käytännössä sitä, että tulossuunnittelu oli samalla verosuunnittelua. (Leppiniemi & Koskela 1991: 15–16, Virtanen 2007: 78–79.)

Vuoden 1973 kirjanpitolainsäädäntöön kuuluivat myös kirjanpitoasetus (783/1973) ja asetus kirjanpitolautakunnasta (784/1973). Kirjanpitoasetus sisälsi uudet muodot ja nimet tilinpäätösasiakirjoille. Tulostase vaihtui tuloslaskelmaksi ja omaisuustase taseeksi. Tuloslaskelmaa varten oli neljä eri kaavaa. Ensinnä oli normaali tuloslaskelman kaava, jota tuli käyttää ellei toisin säädetty. Kolme muuta kaavaa olivat: aatteellisen yhteisön ja säätiön, kiinteistön hallintaan perustuvan toiminnan, sekä ammatinharjoittajan tuloslaskelmakaavat. Tuloslaskelma muuttui tasetta enemmän edellisen lain vastineistaan. Tuloslaskelma oli nyt yksityiskohtaisempi kuin entinen tulostase, tase sen sijaan muistutti enemmän edeltäjänsä omaisuustasetta. Taseen vastaavaa -puolelle tulivat nyt: rahoitusomaisuus, vaihto-omaisuus,

käyttöomaisuus ja muut pitkävaikutteiset menot, muut pitkäaikaiset sijoitukset, sekä arvostus erät. Vastattavaa -puolelle tulivat: vieraspääoma, arvostuserät, varaukset, ja oma pääoma. (Kirjanpitoasetus 783/1973, Asetus kirjanpitolautakunnasta 784/1973, Virtanen: 79–81.)

Uusi kirjanpitolaki velvoitti antamaan liitetietoja ja tase-erittelyt. Kirjanpitolain 21 §:ssä on kahdeksan kohdan luettelo taseessa, tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa ilmoitettavista asioista. Tase-erittelyihin oli 14 §:n mukaisesti luultava yksityiskohtaisesti ja ryhmittäin: rahoitusomaisuus, vaihto-omaisuus ja käyttöomaisuus tilikauden päättyessä, tai niissä tilikauden aikana tapahtuneet muutokset, sekä muut pitkävaikutteiset menot, jotka oli merkitty taseeseen vieraan pääoman tavoin. (Kirjanpitolaki 655/1973.)

Ennen Saariota kirjanpitolaki ja -käytäntö oli saanut vaikutteensa lähinnä pohjoismaisista ja saksalaisista ideoista. 1960-luvulla oli käyty jopa keskustelua yhteisistä pohjoismaisista säännöksistä. Vuoden 1968 osakeyhtiölaki, ja viimeistään 1973 kirjanpitolaki ajoivat karille nämä hankkeet. Vastustusta kansallinen lainsäädäntö sai erityisesti ruotsinkielisten tilintarkastajien keskuudessa, mutta vastarinta ei ollut tarpeeksi vahvaa estämään uusien lakien täytäntöönpanoa. (Pirinen 2005.)

### 3.4.3 Hyvä kirjanpitotapa ja kirjanpitolautakunta

Aikaisempi, vuoden 1945 kirjanpitolainsäädäntö, vaati kirjanpitoa pidettäväksi huolellisesti ja rehellisesti yleisten kirjanpitoperiaatteiden ja hyvän kauppiastavan mukaan. Uudessa lainsäädännössä vuonna 1973 edellytettiin pelkistetysti hyvän kirjanpitotavan noudattamista. Tuon ajan ammattilehtien kirjoituksissa hyvälle kirjanpitotavalle ei termin yleisyyden ja laajuuden vuoksi meinannut löytyä yksiselitteistä määritelmää. (Kirjanpitolaki 701/1945, Kirjanpitolaki 655/1973, Virtanen 2007: 84.)

Esimerkkinä ajan alaan liittyvien lehtien kirjoittelusta käy Saarisen (1973) artikkeli Tilintarkastus-lehdessä, jossa hän käy uutta kirjanpitolakia lävitse. Hyvän kirjanpitotavan Saarinen katsoo löytyvän lähinnä lain hengestä ja määräyksistä,

esikuviksi kelpaavien suuryritysten menettelytavoista, alan kirjallisuudesta ja oikeuskäytännöstä.

Ohjeita ja lausuntoja lain soveltamisesta antamaan perustettiin kirjanpitolautakunta. Kirjanpitolautakuntaa koski uuden kirjanpitolain 7. luku, pykälät 34 ja 35. Kirjanpitolautakunnasta annettiin myös oma asetuksensa. Kirjanpitolautakunta muodostettiin kauppa- ja teollisuusministeriön yhteyteen. Se antoi lausuntonsa ja ohjeensa viranomaisen, elinkeinonharjoittajien järjestön, tai kirjanpitovelvollisen hakemuksesta. Lisäksi se saattoi antaa neuvoja ja ohjeita kirjanpitolain soveltamiseen, kun katsoi sen tarpeelliseksi edistääkseen hyvää kirjanpitotapaa. (Asetus kirjanpitolautakunnasta 19.10.1973, Kirjanpitolaki 655/1973.)

Kirjanpitolautakunta antoi 34 lausuntoa ensimmäisenä toimintavuotenaan 1974, 93 lausuntoa seuraavana vuonna ja vuoden 1980 loppuun mennessä lautakunta oli antanut jo yhteensä 458 lausuntoa. Kirjanpitolautakunta oli nopeasti vakiinnuttanut asemansa hyvän kirjanpitotavan edistäjänä. Myöhemmin kirjanpitolautakunta on tullut tunnetuksi myös yleisohjeistaan (Virtanen 2007: 85). Näistä ensimmäinen annettiin vuonna 1983 aiheesta ”rahoituslaskelman laadinta”. Viimeisin yleisohje on annettu 2013, ja tällä hetkelle voimassaolevia yleisohjeita on 15. (Kirjanpitolautakunta, 2016.)

### **3.5 Kansainvälistymisen aika**

Saarion meno-tulo-teorian myötä suomalainen kirjanpito saavutti toistaiseksi huippunsa kansallisen vaikutuksen mittareilla. 1800-luvun kansainväliset vaikutteet epäilemättä seuranneet läpi 1900-luvun, oman, kansallisen vaikutuksen lainsäädännön ja muun yhteiskunnallisen kehityksen kuitenkin samalla syvetessä. Kirjanpidon saralla Saarion teoria saavutti tässä poikkeuksellisen vahvan ja omaleimaisen aseman kansallinen - kansainvälinen vaikutus -asteikkoa pohdittaessa. Samalla myös kansallisten instituutioiden rakentaminen on antanut oman leimansa talouselämälle.

#### **3.5.1 1990-luvun alun muutokset**

Suomalaista lainsäädäntöä lähdettiin viemään kohti Euroopan unionin käytäntöjä. Vuonna 1992 annettiin hallituksen esitys kirjanpitolain, osakeyhtiölain ja

osuuskuntalain tilinpäätöstä ja konsernitilinpäätöstä koskevien säännösten muuttamiseksi. Nämä tulisi muuttaa yhtenäisiksi EY:n yhtiöoikeudellisten direktiivien kanssa, joista kirjanpidon kannalta merkittävimmät olivat neljäs ja seitsemäs yhtiöoikeudellinen direktiivi. Taustalla vaikutti pyrkimys yhtenäistää eurooppalainen kirjanpito normisto, kaiken muun Euroopan yhteisöjen piirissä tapahtuvan lainsäädännön yhtenäistämisen mukana. Neljäs direktiivi koski yhtiöiden vuositilinpäätöstä, ja seitsemän käsitteli konsernitilinpäätöstä. Kirjanpito normiston yhtenäistämisen eräs taustalla vaikuttavista syistä oli kansainvälisyyden lisääntyminen, ja sen myötä halu parantaa yritysten tilinpäätösten vertailtavuutta ylimittien rajojen. (HE 111/1992.)

Hallituksen esitys (HE 111/1992) perustui siis pääosin EY:n direktiiveille, eikä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja laativan International Accounting Standards Committeeen IAS-standardeja haluttu ottaa pohjaksi suomalaisen tilinpäätös normiston uudistamiselle. Nähtiin kuitenkin, että ne voisivat antaa vastauksia yksittäisiin kysymyksiin. Tilinpäätös informaation ensisijainen tavoite oli neljännen direktiivin mukaan antaa oikea ja riittävä kuva yhtiön varoista, veloista, tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Oikean ja riittävän kuvan periaate oli käännetty ilmauksesta ”*true and fair view*”. Esityksen mukaan lakimuutokset eivät kuitenkaan merkitsisi muutosta voimassa olevan meno-tulo-teorian asemalle, vaan se jatkaisi jatkossakin suomalaisen normiston perustana.

Vuoden 1997 hallituksen esityksen (HE 173/1997) perusteluissa käydään läpi kirjanpitoon vaikuttaneet lainmuutokset vuoden 1992 esityksen jäljiltä. Vielä vuonna 1992 ei uutta kirjanpitolakia syntynyt, mutta säädettiin vuoden 1973 lain pohjalta uusi kirjanpitoasetus (1575/1992) sekä kirjanpitolain uudet säädökset (1572/1992), jotka molemmat astuivat voimaan vuoden 1993 alusta. Samassa yhteydessä muutettiin myös osakeyhtiölakia (734/1978) ja osuuskuntalakia (247/1954). Muita 1990-luvun alun uudistuksia kohti Euroopan yhteistä linjaa olivat kauppa- ja teollisuusministeriön päätös (899/1993) koskien konsernitilinpäätöstä, sekä muun muassa arvopaperimarkkinalain muutos (879/1995) liittyen arvopapereiden liikkeeseenlaskijan säännölliseen tiedonantovelvollisuuteen.

1990-luvun alun uudistusten myötä suomalainen kirjanpitoon liittyvä lainsäädäntö oli saanut paljon kansainvälisiä vaikutteita, mutta sisälsi edelleen myös runsaasti kansalliseen perimään pohjautuvia säännöksiä. Osa eurooppalaisen yhdentymisen tuomista uudistuksista tarjottiin tässä vaiheessa vaihtoehtoina suomalaisille käytännöille. Esimerkiksi hankintameno saatiin määritellä perinteisesti muuttuvien kustannusten tai minimivalmistusarvon mukaan tai eurooppalaiseen käytäntöön perustuen normaalivalmistusarvon mukaisesti. Toinen esimerkki, jossa kansainvälinen lainsäädäntö teki tuloaan, muttei sivuuttanut kansallista normistoa, oli poistojen käsittely. Poistot voitiin käsitellä joko kansainvälisen käytännön mukaan suunnitelman mukaisina poistoina, tai perinteisinä verotuspohjan mukaisina poistoina. (Virtanen: 89.)

### 3.5.2 Kirjanpitolaki 1997

Kirjanpitolain uudistusten pohjalta oli herännyt kysymys siitä oliko direktiivien artiklat saatettu voimaan vain muodollisesti, mutta ei täysin asiasisältönsä mukaisesti. Koettiin myös, ettei direktiivin sallimia mahdollisia lievennyksiä pienten yritysten kohdalla oltu otettu kunnolla huomioon. Nähtiin, ettei tavoitteena ollut kansainvälinen vertailtavuus täyttynyt vielä kokonaan suomalaisten yritysten osalta, koska uudistukset olivat jättäneet liikaa yhteisestä lainsäädännöstä poikkeavia säännöksiä. Useat yritykset laativatkin sekä virallisen tilinpäätöksen että IAS-suositusten mukaisen kansainvälisen tilinpäätöksen. (HE 173/1997.)

Hallituksen esitys (HE 173/1997) uudeksi kirjanpitolainiksi perustui suurilta osin samaan kuin edellinenkin esitys; Suomen liittyminen Euroopan unioniin, sekä näin ollen noudatettaviksi tulevat Euroopan yhteisöjen neljännen ja seitsemännen yhtiöoikeudellisen direktiivin vaatimat muutokset. Eniten muutoksia uuden lain myötä kokisi tilinpäätös ja siinä esitettävät tiedot. Etenkin uudet arvostus- ja jaksotussäännöt sekä uudistettavat laskentaperusteet toisivat suuria muutoksia.

Uusi kirjanpitolaki säädettiin 30.12.1997, ja voimaan se astui heti seuraavana päivänä. Lakia tuli alkaa noudattamaan siltä tilikaudelta, joka alkoi 1.1.1998 tai sen jälkeen. Lakiin sisältyi säännöksiä, joita jo käytännössä saatettiin noudattaa, mutta ne eivät olleet vielä sisältyneet kirjanpitolakiin. Näitä olivat esimerkiksi liikevaihdon sekä

satunnaisten kulujen ja tuottojen määritelmä. Uudet käsitteet ja määritelmät tuotiin kansainvälisestä normistosta, kuten esimerkiksi taseen vastaavaa -puolen jakaminen pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin. Vanhoja käsitteitä kuitenkin pysyi myös sellaisenaan, esimerkiksi käyttö-, vaihto- ja rahoitusomaisuus -käsitteet jäivät lainsäädäntöön. Tämä helpotti kirjanpito- ja verolainsäädännön yhä jatkuvaa yhteyttä. (Kirjanpitolaki 1997/1336, Virtanen: 90.)

Yksi tarkennuksen kokeneista käsitteistä uudessa lainsäädännössä oli hankintameno, eli hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuvat muuttuvat menot. Rakennusaikaiset korkomenot oli tiettyjen edellytysten täytyessä mahdollista lukea käyttöomaisuuden hankintamenuun. Aikaisemmassa lainsäädännössä ei korkomenoja voitu aktivoida. Nyt korkomenot siis ymmärrettiin menoiksi, kun taas aikaisemmin ne oli käsitelty voitonjakoeränä luotonantajille. Uuden kirjanpitolain myötä arvostus- ja jaksotussäännöt olivat laajemmat kuin koskaan. Esimerkiksi vaihto-omaisuuden hankintamenon käsittelyyn tuli uusia vaihtoehtoja. Oletus, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu (FIFO-periaate), sai rinnalleen mahdollisuuden päinvastaiseen käsittelyyn (LIFO-periaate), sekä mahdollisuuden merkitä vaihto-omaisuuden hankintamenoksi toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo painotettuna vastaavilla hankintamäärillä (juoksevan keskihinnan menetelmä). Verolainsäädännön ainoana vaihtoehtona oli kuitenkin FIFO-periaate, joten kirjanpitolaki ja verolainsäädäntö poikkesivat nyt toisistaan tältä osin. (Kirjanpitolaki 1997/1336, Virtanen: 90.)

Direktiivit sallivat kehittämis- ja perustamismenojen aktivoimisen kansallisella tasolla, ja Suomi ottikin tämän mahdollisuuden huomioon. Perustamismenot voitiin aktivoida, mutta osakeyhtiön jakokelpoisen voiton määrä pieneni tällöin. Kehittämismenot voitiin aktivoida Kauppa- ja teollisuusministeriön IAS-standardeihin perustuvan ohjeen mukaisesti. Muutenkin laki salli laajasti IAS-periaatteiden soveltamisen virallisessa tilinpäätöksessä. Täydellisen käytön esteenä oli ainoastaan se, että IAS-periaatteet eivät menneet Euroopan yhteisöjen direktiivien edelle; jos näiden välillä oli ristiriitaa, ei IAS-periaatetta voinut noudattaa. Myös ohjeet konsernitilinpäätöksen laatimisesta sisältyivät nyt ensimmäistä kertaa varsinaiseen kirjanpitolakiin. (Leppiniemi 2000: 11, Virtanen 2007: 90.)

Tasekaava muutettiin direktiivin vaatimaan muotoon. Tuloslaskelmakaavoissa toimintokohtainen kaava lisättiin kululajipohjaisen kaavan rinnalle. Osatuloutus tehtiin mahdolliseksi, joskaan ei pakolliseksi. Lainsäädäntöön sisällytettiin poistosuunnitelmien laatiminen ja suunnitelman mukaiset poistot. Myös atk-kirjanpitoa ja aineiston säilyttämistä koskevat säännökset lisättiin lakiin, joka näin päivittyi teknisen kehityksen edellyttämälle tasolle. Tästä eteenpäin ainoa paperilla vaadittu asiakirja oli tasekirja. (Kirjanpitolaki 1997/1336, Virtanen 90–91.)

### 3.5.3 Hyvän kirjanpitotavan lähteet ja yleiset tilinpäätösperiaatteet vuoden 1997 lainsäädännön mukaan

Toisin kuin vielä edellisessä hallituksen esityksessä 1992, ei enää vuoden 1997 esitys (HE 173/1997) kirjanpitolaiksi sisältänyt mainintaa meno-tulo-teoriasta. Esityksen mukaan hyvä kirjanpitotapa sai perustansa kirjanpitokäytännöstä ja -teoriasta. Kansainvälisen kirjanpidon viitekehukseen ei enää näin näyttänyt mahtuvan Suomessa pitkään vallalla ollutta Saarion kehittämä kirjanpidon teoriaa. Kirjanpitolainsäädännön perustana nyt toimivien direktiivien yhteydessä ei julkaistu tietoa mahdollisesta kirjanpitoteoriasta tai -käsityksestä, joka niiden pohjalla vaikuttaisi. (Järvinen, Prepula, Riistama ja Tuokko 2000: 50, Leppiniemi 2000: 17.)

Hyvä kirjanpitotapa säilytti paikkansa kirjanpidon ja tilinpäätöksen yleisenä periaatteena: ”Kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitotapaa” (KPL 1:3 §). Lähteitä hyvälle kirjanpitotavalle oli useita. Järvinen ym. (2000: 52) mainitsevat seuraavat lain tarkoittamat hyvän kirjanpitotavan lähteet:

- ”Kirjanpitolaki ja -asetus, eri yhteisölakien kirjanpitoa koskevat säännökset sekä kirjanpitonormistolle tärkeät kauppaoikeudelliset säännökset.
- Kirjanpito- ja muun lainsäädännön nojalla annetut kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat viranomaismääräykset.
- Kirjanpitolautakunnan ohjeet ja lausunnot kirjanpitolain soveltamisesta.



- EY:n neljännen ja seitsemännen direktiivin sisältämät pääosin kirjanpitolakiin kirjatut periaatteet, joita on mahdollista täydentää IAS-normiston perustana olevilla periaatteilla.
- Tilintarkastaja- ja muiden laskenta-ammattilaisten järjestöjen lausunnot ja kannanotot.”

Kirjanpitolainsäädännön muodostivat kirjanpitolain (1336/1997) lisäksi kirjanpitoasetus (1339/1997) sekä joukko kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksiä. Kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevia säännöksiä oli lisäksi useissa eri laeissa kuten osakeyhtiölaissa, arvopaperimarkkinalaissa, osuuskuntalaissa, avoimista ja kommandiittiyhtiöistä annetussa laissa, sekä myös erinäisissä määräyksissä koskien muun muassa tiedonantovelvollisuutta pörssissä julkisesti noteerattuja yhtiöitä. (Virtanen 2007: 92.) Kirjanpitolautakunnan ohjeet ja tulkinnat hyvästä kirjanpitoavasta muuttuivat kokonaan laki- ja direktiivisidonnaisiksi. Aikaisempaa tulkinnallista liikkumavaraa ei ollut, ja esimerkiksi mahdollisuus laajaan poikkeuslupien antamiseen supistui vain direktiivien mukaisten lupien myöntämiseen. (Leppiniemi 2000: 18–19.)

Ennen vuoden 1997 kirjanpitolakia vain osakeyhtiöt olivat osakeyhtiölain nojalla velvoitettuja laatimaan toimintakertomuksen. Nyt myös muidenkin kuin osakeyhtiömuotoisten yritysten tuli laatia toimintakertomus, entisten tilinpäätösraporttien, tuloslaskelman, taseen ja liitetietojen lisäksi. Lakimuutoksen taustalla vaikutti Euroopan yhteisöjen neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin artikla numero 46, Annual report. Niin kutsutut pienet kirjanpitovelvolliset olivat tästä velvollisuudesta vapautettuja. (Virtanen 2007: 92.)

Jo vuoden 1992 kirjanpitolainsäädännön muutokseen sisältynyt käsite *oikeat ja riittävät tiedot (true and fair view)* oli mukana myös vuoden 1997 kirjanpitoaissa, saaden rinnalleen toisen käännöksen *oikea ja riittävä kuva*. Periaate oli suoraan EY:n neljännestä direktiivistä, ollen sen peruslähtökohta. Rinnalleen tämä periaate sai Suomessa muut yleiset tilinpäätösperiaatteet: jatkuvuus, johdonmukaisuus tilinpäätöksen eri ongelmien ratkaisuisissa, varovaisuus, tasejatkuvuus, suoriteperusteisuus, ja taseen erillisarvostus. Myös nämä yleiset, hyvää kirjanpitoa tämentämään annetut, tilinpäätösperiaatteet saivat muotonsa EY:n neljännen

direktiivin mukaan. Tilinpäätösinformaation merkitys kytkettiin oikea ja riittävä kuva-periaatteen myötä entistä vahvemmin antamaan riittävästi tietoa osakkeenomistajille sekä muille sidosryhmille. (Virtanen 2007: 93–94.)

Kehitys tilinpäätösinformaation roolissa oli huomattava verrattuna vanhaan lainsäädäntöön. Vielä Saarion tulo-meno-teoriaan perustuva normisto painotti etenkin verottajalle suunnattua informaatiota, sijoittajien ja muiden sidosryhmien kustannuksellakin. Verottajan asema yrityksiensä tärkeimpänä sidosryhmänä pohjautui ajan oloihin Suomessa, jossa hallituksen tavoitteena oli rajallisten resurssien allokointi laajemmille sosiaalisille ja alueellisille ryhmille. (Pirinen 2005.)

#### 3.5.4 IAS/IFRS -standardien tulo Suomeen

Pirinen (2005) kirjoittaa suomalaisen liike-elämän kansainvälistymisen seurauksena tulleista kirjanpitolainsäädännön muutospaineen aiheuttajista. Yksi näistä oli taloudellinen paine; markkinoiden ja kilpailun globalisaatio. Ulkomaalaisten tytäryhtiöiden, osakkuusyritysten ja sivukonttoreiden määrä Suomessa nousi 1980-luvulta alkaen huomattavasti. Suomen talous kansainvälistyi vauhdilla. Toisena tekijänä hän mainitsee pakottavan (coercive) paineen, jota tuli kansallisten ja kansainvälisten instituutioiden vaikuttaman lain täytäntöönpanon muodossa, esimerkiksi Euroopan unionin vaikutuksesta. Kolmantena tekijänä oli normatiivinen paine, jota muodostui esimerkiksi arvojen, normien ja roolien muuttuessa kun osa laskentatoimen ammattilaisista muodosti kansainvälisiä verkostoja.

Sekä taloudellisella että poliittisella kansainvälistymisellä on ollut iso vaikutuksensa suomalaisen kirjanpitolainsäädännön kehitykseen. IAS- ja IFRS-standardien voidaan katsoa juurtuneen Suomeen kolmessa vaiheessa. Ensimmäisen vaiheen alkuna toimi KHT-yhdistyksen liittyminen IASC:n (International Accounting Standards Committee) jäseneksi vuonna 1976, kolme vuotta IASC:n perustamisen jälkeen. KHT-yhdistyksellä on ollut tämän jälkeen suuri vaikutus IAS/IFRS standardien omaksumiselle osaksi suomalaista kirjanpitokäytäntöä, samoin kuin IASC:lla kansainvälisellä tasolla. 1970- ja 1990-lukujen välinen aika oli kuitenkin vielä vahvan kansallisen lainsäädännön aikaa, jolloin IAS/IFRS standardien merkitys Suomessa oli kohtuullisen vähäinen. Aikaan liittyvä taloudellinen kansainvälistyminen kuitenkin toi

standardit lähemmäs suomalaisia. Myös useat kauppa- ja teollisuusministeriön päätökset ovat 1980-luvulta lähtien antaneet vaihtoehtoja, jotka ovat soveltaneet IAS-periaatteita. Myös kirjanpitolautakunta on sittemmin useissa lausunnoissaan ja yleisohjeissaan antanut IAS-suositusten mukaisia ohjeita ja tulkintoja hyvän kirjanpitolautakunnan noudattamisesta, tosin vasta 1990-luvulta lähtien. Tärkeimpänä foorumina keskustelulle IAS/IFRS käytännöistä toimi KHT-yhdistyksen *Tilintarkastus*-lehti. (Pirinen 2005, Virtanen 2007: 101–102.)

Poliittinen kansainvälistyminen liittyy vahvasti toiseen vaiheeseen, joka alkoi 1990-luvun lainsäädännöstä. Suomen liityttyä Euroopan unioniin lakiuudistus oli välttämätön. IAS/IFRS -standardien merkitys nousi nyt entistä enemmän esiin. EY:n direktiiveihin pohjautuva lainsäädäntö mahdollisti hyvin monessa kohtaa IAS-suositusten soveltamisen, ja direktiivit ja osa IAS-suosituksista olivatkin muotoutuessaan saaneet vaikutteita toisiltaan. IAS-suositusten mukainen lainsäädäntö sisällytettiin niihin pykäliin, joita EY:n direktiivit eivät käsitelleet. Tämä mahdollisti suomalaisten, etenkin listattujen, yhtiöiden tilinpäätösinformaation julkaisemisen kansainvälisen käytännön mukaisesti. Aikaisemmin toisistaan poikenneet käytännöt olivat aiheuttaneet lisäkuluja yhtiöille, kun konsernilaskelmiin jouduttiin muuttamaan luvut kansainvälisten normien mukaisiksi, tai vastaavasti Suomen lainsäädännön mukaisiksi, jos yhtiöllä oli ulkomaalaisia tytäryhtiöitä. (Pirinen 2005, Virtanen 2007: 101–102.)

Kolmas vaihe Virtanen (2007: 102) mukaan alkoi KHT-yhdistyksen julkaistessa IAS-standardit ensimmäistä kertaa suomenkielisinä vuonna 2001. Vasta tästä hetkestä hän katsoo, että keskustelu IAS:n ja IFRS:n ympärillä aktivoitui kunnolla, ja alkoi kirjoittaminen ja koulutus, jonka tavoitteena oli juurruttaa IAS/IFRS -säännöt käytäntöön. Vuonna 2002 julkaistiin *Tilintarkastus* ja *Tilisanomat* -lehdissä lukuisia artikkeleita koskien kansainvälisiä standardeja. Pääosin artikkelit opettivat IAS/IFRS -sääntöjä, sekä edistivät niiden juurtumista ja omaksumista osaksi suomalaista kirjanpitolautakunnan käytäntöä. Artikkelit eivät juuri sisältäneet kritiikkiä standardeja kohtaan, Virtanen kirjoittaa.

Keskustelu IAS/IFRS -tilinpäätöksistä pysyi vilkkaana. Käytännön tasolle siirryttiin viimeistään vuonna 2005, jolloin listattujen yhtiöiden konsernitalinpäätökset tuli laatia

IAS/IFRS -normiston mukaisesti. Tilintarkastajat toimivat siirtymävaiheen aktiivisina ohjaajina ja neuvojina. Muutos koski myös muuta Eurooppaa, sillä vuodesta 2005 lähtien IAS/IFRS -sääntöjen käyttäminen asetettiin vaatimukseksi kaikille EU:n alueella toimivien listautuneiden yhtiöiden konsernitilinpäätöksen laadinnassa. (Virtanen 2007: 102–103.)

### **3.6 IFRS-standardit**

1990- ja 2000-luvun kuluessa voimistunut suomalaisen kirjanpidon kansainvälistymisen vaihe jatkuu yhä. Viimeaikaisimpia lakimuutoksia ja -ehdotuksia ei tutkimuksessa yksityiskohtaisesti esitellä, sillä diskurssianalyysiin sisälle pääsemiseksi riittää suuremman kokonaisuuden hahmottaminen. Kokonaisuuden, jonka viimeinen vaihe sisältää suomalaisen kirjanpidon kansainvälistymisen. Sen sijaan suomalaisen kirjanpidon historiaa täydentämään lisätään muutama sananen, pintaraapaisu, kansainvälisistä kirjanpitostandardeista, koska ne ovat hyvin keskeisessä osassa selailtaessa tämän päivän ammattilehtien sisältöä, toisin sanoen tutkimuksen diskurssianalyysin aineistoa, sekä olennainen osa suomalaisen kirjanpidon lähihistorian ymmärtämisen kannalta. Kuluvaan pääluvun, Suomalaisen kirjanpidon ”tarinan”, jatkajana toimivat seuraavan pääluvun diskurssianalyysi ja sen sisältämät esimerkit, jotka hieman raottavat kuvaa nykyisestä tilanteesta ja ehkä antavat viitteitä tulevaisuudesta.

#### **3.6.1 IFRS-standardien sisällöstä**

IFRS-standardit ovat maailmanlaajuinen normisto, jota sovelletaan lähes 120 maassa, ja jotka keskittyvät laajasti tilinpäätösinformaation sääntelyyn. Standardeille luonteenomaista on jatkuva kehitystyö, jota käydään isoimmassa hankkeissa myös yhdysvaltalaisen tilinpäätössääntelyelimen FASB:n kanssa. Yhdysvaltalainen normisto tunnetaan nimellä US GAAP (Generally Accepted Accounting Practises). Euroopassa IFRS-standardien noudattaminen perustuu Euroopan unionin IAS-asetukselle, jonka mukaan kaikkien listayhtiöiden tulee noudattaa EU:ssa hyväksytyjä IFRS-standardeja. (Haaramo, Palmuaro ja Peill, 2005.)

EU:n asetuksen taustalla vaikuttaa unionin pyrkimys tehokkaisiin ja likvideihin pääomamarkkinoihin. Yksi perustavimmista syistä laajalti hyväksytyille standardeille on myös harmonisoinnin tarve. Pääomien liikkua yhä vapaammin maiden rajojen yli, on koettu että tilinpäätöskäytäntöjä tulisi yhtenäistää. Harmonisoinnin perusteluissa on myös vertailtavuuden paraneminen. Vertailukelpoisuus koskettaa eritoten arvopaperimarkkinoita, joissa sijoittajat kaipaavat yhdenmukaisia kansainvälisiä periaatteita tilinpäätöstietoihin. (Haaramo ym. 2005.)

IFRS-normisto sisältää kolme osaa: yleiset perusteet koskien tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä (Framework), kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS, aikaisemmin IAS), ja tulkintaohjeet (IFRIC, IFRS Interpretation Committee; aikaisemmin Stading Interpretations Committee, SIC). Tilinpäätösinformaation laadulliset ominaisuudet ja tavoitteet, sen hyödyllisyyden määrittäjät, käydään läpi yleisissä perusteissa, kuten myös muun muassa kirjausperiaatteet, arvostusperiaatteet ja tilinpäätöksen laadinnan perusoletukset. (Haaramo ym. 2005.)

Keskeinen ero perinteiseen suomalaiseen tilinpäätöskäytäntöön on se, kuinka IFRS painottaa sijoittajan näkökulmaa, kun taas suomalainen normisto on perustunut ennemminkin velkojan suojaan. Arvostusmenetelmien osalta IFRS painottuu markkinaperusteisuuteen hankintamenoajattelun sijaan, varsinkin rahoitusinstrumenttien osalta. IFRS-normisto on myös Suomen normistoa yksityiskohtaisempi. IFRS olettaa myös verotuksen tuloslaskennan ja kirjanpidon tuloslaskennan erillisiksi, toisin kuten suomalainen lainsäädäntö. (Haaramo ym 2005.)

### 3.6.2 IFRS-standardien historiasta

Vuodesta 1973 vuoteen 2000 standardien takana toimi IASC, eli International Accounting Standards Committee. Tämän aikana julkaistut standardit tunnetaan lyhenteellä IAS, eli International Accounting Standards. Komitean muodostivat 1973 Australian, Kanadan, Ranskan, Saksan, Japanin, Meksikon, Alankomaiden, Iso-Britannian, Irlannin ja Yhdysvaltojen laskentatoimesta ja kirjanpidosta vastaavat tahot. Vuodesta 2001 IASC:n perintöä on jatkanut IASB, International Accounting Standards Board, joka on edeltäjästään erillään oleva, oma toimijansa. Tämän muutoksen jälkeiset standardit ovat kulkeneet IFRS-lyhenteen alla. (Ball 2006.)

Standardien käytön merkittävänä edistäjänä ja esimerkin näyttäjänä on toiminut Euroopan unioni edeltäjinään. Ensimmäinen merkittävä askel kohti tilinpäätösinformaation harmonisointia tehtiin Euroopan yhteisöjen toimesta 1978 ja 1983 neljännen ja seitsemännen direktiivin muodossa. Harmonisointi eteni 1990-luvulla IAS-standardien jatkaessa kehitystään. Vapaaehtoisuus poistui vuoteen 2005 tultaessa, kun IFRS-standardien noudattamisesta tuli pakollista listatuissa yhtiöissä. (Soderstrom ja Sun 2007.)

#### 4 SUOMALAISTEN TALOUSHALLINNON AMMATTILEHTIEN DISKURSSIANALYYSI

Tämän diskurssianalyysin ensisijaisena tarkoituksena on nostaa esille löydetty diskurssit, jotka parhaiten valaisevat ”tarinaa” suomalaisesta kirjanpidosta. Ne diskurssit, jotka tuovat esille piirteitä niin historiasta, nykypäivästä kuin antavat viitteitä tulevasta. Kappaleessa ei ole tarkoitus luettelonomaisesti käydä läpi kaikkia havaintoja erilaisista diskursseista, vaan pureutua enemmän niihin, jotka parhaiten vastaavat tutkimuksen tarkoitukseen.

Diskurssianalyysin keskeisistä linjauksista pitänee lehtiä tutkiessa muistaa etenkin se, että ihmiset keskinäisessä vuorovaikutuksessa luovat sosiaalista todellisuutta. Tässä tutkimuksessa se tapahtuu lehtien tekstien välityksellä. Huomioitavaa on myös, etteivät mediatekstit pelkästään heijasta todellisuutta, vaan luovat siitä omia muunnelmiaan, vaihdellen tekstin tuottajien mukaan, kuten Fairclough (1997: 136) kirjoittaa. Hänen mukaansa tekstin tuottajan tuottamat muunnelmat riippuvat kunkin lähtökohdista, kuten esimerkiksi yhteiskunnallisesta asemasta, eduista ja päämääristä. Tämän diskurssianalyysin artikkeliesimerkeissä on aina annettu kirjoittajien nimien lisäksi heidän asemansa tai toimensa, mikäli se on ollut tiedossa. Tutkimus ei kuitenkaan pyri tulkitsemaan erityisesti tämän kautta kirjoituksia, mutta ne halutaan tuoda esille osana kontekstia.

Merkittävä on myös lukevan yleisön rooli. Perelman (1996: 23–24) jakaa yleisön universaaliyleisöön ja asiantuntijayleisöön. Universaaliyleisölle kirjoitettaessa nojaututtaisiin suuren yleisön hyväksymiin yleispäteviin tosiseikkoihin, totuuksiin ja arvoihin. Asiantuntijayleisölle kirjoitettaessa voi myös tukeutua tämän yleisön hyväksymiin perusväittämiin ilman niitä sen kummemmin avaamatta.

Tutkimukseen valituissa ammattilehdissä on havaittavissa, että lehdissä ilmestyneet artikkelit ovat suunnattu pääasiassa asiantuntijayleisölle. Tämän voi havaita siitä, ettei monia alalle ominaisia termejä ja logiikoita ole kirjoitettu auki ja perusteltu suuremmin. Se, että lehdet vaikuttavat olevan asiantuntijoiden kirjoittamia ja asiantuntijayleisölle suunnattu, on pyritty huomioimaan diskurssianalyysin edetessä.

## 4.1 Aineiston esittely

Aineistona toimivat Balanssi-lehti ja Tilisanomat-lehti. Balanssi toimi aikaisemmin nimellä Tilintarkastus/Revision. Aineiston valinta perustui tutkijan aiempaan kokemukseen ja oletukseen siitä, että juuri näistä lehdistä saisi parhaiten aineistoa diskurssitutkimukseen suomalaisesta kirjanpidosta. Tämä oletus vahvistui tutkimuksen edetessä. Muiden mahdollisten ensisijaisten aineistolähteiden etsintä päätettiin jättää tilanteeseen, jossa aineistoksi kelpaavien artikkeleiden määrä olisi havaittu tutkimuksen kannalta riittämättömäksi. Aineistoksi rajautuivat lehtien vuosikerrat 2010–2015.

Vaikka varsinainen diskurssianalyysi tehdäänkin ko. lehtien artikkeleiden pohjalta, on silti syytä muistaa, että diskurssien löytämiseen ja analysoimiseen on käytetty myös historiaosuutta tehtäessä löydettyä aineistoa ja yleismaailmallisiin ilmiöihin asioita linkittäessä joko tutkijalle elämän ja opiskelujen aikana kumuloitunutta tietoa, tai tarvittaessa varsinaisen aineiston ulkopuolisia lähteitä.

### 4.1.1 Balanssi ja Tilisanomat ammattilehtinä

Viisi kertaa vuodessa ilmestyvää Balanssi-lehteä julkaisee Kustannus Oy Tase-Balans, joka on Suomen Tilintarkastajat ry:n omistama yhtiö. Balanssi-lehden koko nimi on ”Balanssi - Raportointi & Hyvä hallinto”. Aikaisemmin lehden nimi oli ”Tilintarkastus/Revision”. Lehteä kuvataan Balanssin kotisivuilla talousraportoinnin ajankohtaisteemoista kirjoittavaksi, joista erityisesti luotettava taloudellinen raportointi johtamisen ja liiketoiminnan näkökulmasta nostetaan fokuksiksi. Lehden lukijoiksi mainitaan taloushallinnon asiantuntijat, yritys- ja talousjohto sekä hallitusammattilaiset. Balanssin päätoimittajana toimii Tarja Sviili. Lehden artikkelit ovat luettavissa sekä painettuina että verkkopalvelussa. (Balanssi, 2016.)

Tutkimusta koskevan aineiston ensimmäiset kolme vuotta, 2010–2012, Balanssi ilmestyi vielä entisellä Tilintarkastus/Revision -nimellään. Jälkimmäiset kolme vuotta, 2013–2015, Balanssi - Raportointi & Hyvä hallinto -nimellä. Jatkossa näihin viitataan yksinkertaisemmin joko nimellä ”Tilintarkastus” tai ”Balanssi”, riippuen minkä vuoden lehtiartikkeli on kyseessä.



Tilisanomat on Taloushallintoliiton Julkaisut Oy:n julkaisema taloushallinnon ammattilehti. Lehti ilmestyy kuusi kertaa vuodessa. Tilisanomat on Aikakausmedian internetsivuilla (Mediakortit, 2016) luokiteltu ammatti- ja järjestölehtiin, aiheenaan talouselämä ja yritystoiminta. Sivujen kuvauksen mukaan Tilisanomat on yritystalouden suurin ammattilehti. Lehden lukijoiksi mainitaan muun muassa tilitoimistoissa, teollisuudessa, julkisella sektorilla, kaupan alalla ja liike-elämän palveluksessa toimivat asiantuntijat ja yrittäjät sekä johto. Tilisanomat on luettavissa sekä verkossa että printtinä. (Mediakortit, 2016).

Kotisivuillaan (Tilisanomat, 2016) Tilisanomat kuvaa itseään yritystalouden ja laskennan ammattilehdeksi. Päätoimittajaksi mainitaan Juha Ahvenniemi, apunaan kymmenhenkinen toimitusneuvosto, sekä kaksi erityisasiantuntijaa. Vuoden 2014 levikiksi ilmoitetaan 11035 ja lukijamääräksi oletetaan vuoden 2012 taloustutkimuksen perusteella 25000.

#### 4.1.2 Aineiston läpikäynti

Aineisto käytiin läpi monivaiheisesti. Ensimmäinen vaihe piti sisällään kaikkien vuosina 2010–2015 ilmestyneiden Balanssi-, Tilintarkastus-, ja Tilisanomat-lehtien kursiiivisen läpilukemisen. Kursiivinen lukutapa nopeutti aineiston läpikäyntiä. Huolellisemmin läpi luettiin jo ensimmäisessä vaiheessa artikkelit, jotka liittyivät suoraan kirjanpitoon, taloushallintoon ja kansainvälistymiseen tai digitalisaatioon. Jokainen artikkeli silmäiltiin läpi vähintään alaotsikoiden tasolla, vaikka olisikin vaikuttanut, että siinä ei ole tutkimuksen kannalta käyttökelpoista materiaalia. On todennäköistä, että jotkin artikkelit olisivat tulleet valituiksi lopulliseen aineistoon, jos aineistoa olisi seulottu ensimmäisessä vaiheessa muulla tavoin. Tavoitteena ei kuitenkaan ollut löytää kaikkia relevantteja artikkeleita, vaan löytää tutkimuksen kannalta riittävä määrä materiaalia. Ensimmäisen vaiheen aikana lopullista tarkastelun painopistettä ei ollut valittu.

Alustavana ajatuksena tutkimuksen fokukselle oli suomalaisen kirjanpidon kansainvälistyminen, etenkin tulevaisuutta ajatellen. Kaikki vähänkin tähän viittaavat artikkelit valittiin mukaan. Selkein vaihtoehto kansainvälistymiselle oli ottaa tarkastelun kiintopisteeksi digitalisaatio. Tätä ovea ei haluttu sulkea, joten myös sitä

käsittelevät artikkelit valittiin toiselle lukukierrokselle. Mukaan valikoitui myös joukko artikkeleita, jotka eivät olleet selkeästi kumpaankaan kategorisoitavissa, mutta saattoivat sisältää tutkimukselle kiinnostavaa diskurssia. Kirjanpidon kansainvälistymisen saattoi havaita useammassa artikkelissa kuin mitä valittiin, mutta kuitenkin täysin selkeästi esimerkiksi uutisen muotoon kirjoitetut lyhyet kuvaukset uuden standardin sisällöstä jätettiin ottamatta jatkotarkasteluun. Perustana tälle oli niiden valtava määrä ja lähes puhdas neutraali faktojen luettelon omainen muoto.

Balanssi-lehteä ilmestyi tutkimukseen kuuluvalla jaksolla yhteensä 18 numeroa, joista 13 sisälsi yhden tai useamman artikkelin, jotka valittiin toiselle lukukierrokselle. Myös Tilintarkastus-lehteä ilmestyi 18 numeroa, joista 12 lehteä sisälsi yhden tai useamman toiseen vaiheeseen valitun artikkelin. Tilisanomien yhteensä 36:sta tutkimusaineiston aikavälillä ilmestyneestä numerosta 19 piti sisällään yhden tai useamman jatkoon valitun artikkelin. Näin ollen kaiken kaikkiaan 44 lehteä 72:stä mahdollisesta sisälsi artikkelin tai artikkeleita, jotka otettiin mukaan toiselle lukukierrokselle.

Toisella lukukierroksella kaikki edellä valitut artikkelit luettiin huolellisesti alusta loppuun, tehden samalla muistiinpanoja ja merkintöjä, sekä avainsanoja poimien ja mahdollisia diskursseja etsien. Artikkeleista myös laitettiin sivuun ne, joissa ei vaikuttanut olevan tutkimukseen sopivaa sisältöä ollenkaan, tai sitä oli erittäin vähän. Toisella lukukierroksella osa artikkeleista valittiin jatkoon ja loput laitettiin toistaiseksi sivuun. Sivuuun laitettujen artikkeleiden aiheet ja teemat oli kuitenkin kirjattu muistiin, jotta ne olisi helppo ottaa uudelleen tarkasteluun, mikäli niiden aihepiireistä jokin nousisi tutkimuksen edetessä lähempään tarkasteluun.

Aineiston läpikäymisen kolmannessa vaiheessa aloitettiin jatkoon otettujen artikkeleiden karkea jaottelu. Artikkelit jaettiin toisen lukukierroksen muistiinpanojen, avainsanojen ja löytyneiden diskurssien perusteella. Jaottelussa käytettiin jo ensimmäisestä vaiheesta tuttua jaottelua; kansainvälistyminen, digitalisaatio ja muut.

Tutkimuksessa tuodaan esimerkkien avulla esille havaintoja eri diskursseista. Esimerkkien avulla lukija toivottavasti saa pienen välähdyksen niistä kokonaisuuksista, joista diskurssit ovat tutkimuksessa kaivettu esiin. Parhaiten diskurssit näkyvät koko siinä materiaalissa, mikä tutkimuksen myötä aineistosta nousi

pinnalle. Valituista artikkeleista otetut valokopiot muistiinpanoineen, alleviivauksineen ja huomautuksineen saattaisivat näyttää tutkijan käsityksen diskursseista parhaiten, mutta tutkimus pyrkii näistä tässä tuomaan esille merkittävimmät ja tutkimusasetelmaan parhaiten vastaavat esimerkit.

## 4.2 Muutos metadiskurssina

Jokinen ja Juhila (1993: 80–81) kirjoittavat hegemonisten diskurssien identifioimisesta. Lähtökohtana on tarkastella yhtäläisyyksiä aineistossa. Diskurssi saattaa olla hegemoninen jos sen palaset ilmenevät useasti ja useissa eri yhteyksissä. Yhtäläisyyksiä etsitään systemaattisesti liikkumalla pienistä osista kokonaisuuksiin, ja merkityksistä merkityssysteemeihin eli diskursseihin. Jokinen ja Juhila huomauttavat, että yhtäläisyydet ovat pohjimmiltaan tunnistettavissa vasta kun aineiston kontekstisidonnaisuus on mukana tulkinnassa.

Seuraavaksi kuvattava muutosdiskurssi on havaittu etsittäessä mahdollisia hegemonisten aseman saaneita diskursseja. Hegemoniset diskurssit liittyvät tosin myös valtasuhteiden analyysiin (Jokinen & Juhila 1993: 89), mutta tässä tapauksessa muutosdiskurssi ei kilpaile muiden diskurssien kanssa hegemonian asemasta. Huolimatta, että muutoksesta kirjoitetaan hegemoniselle diskurssille tunnusomaisesti pitäen sitä itsestäänselvyytenä (Jokinen & Juhila 1993: 81), voidaan muutosdiskurssi nostaa myös lähes kaiken taustalla vaikuttavaksi metadiskurssiksi.

Kaikki tutkimuksessa havaitut diskurssit ja kirjoitusten nyanssit sekä sävyt vaikuttavat tavalla tai toisella juontavan juurensa muutokseen. Muutoksen voi havaita olleen aina läsnä suomalaisessa kirjanpidossa. Onhan toki aivan normaalia olettaa, että jo pelkästään lainsäädäntö kirjanpidon ympärillä päivitetään sitä mukaa kun ympärillä oleva yhteiskunta kehittyy. Yleisen kehityksen myötä tapahtuva päivittyminen antaa oman polttoaineensa tässä esitettävälle muutosdiskurssille, mutta erityishuomion se saa korostuneen asemansa vuoksi. Suomalaisen kirjanpidon kontekstissa muutosdiskurssin jatkuva läsnäolo nykypäivän ammattilehdissä kertonee muutosvauhdin kiihtymisestä. Tämän voi myös tutkija havaita myös käydessään läpi suomalaisen kirjanpidon historiaa; ennen muun muassa kirjanpitolain muutokset tapahtuivat pidemmällä aika välillä.

Lehtiin kirjoittavat asiantuntijat tuntuvat jo huomattavasti ennen aineiston vuosikertoja ottaneen muutoksen tapahtumisen, ja sen vääjäämättömyyden itsestäänselvyytenä. Muutosta itsessään ei haasteta eikä sitä vastaan pyritä taistelemaan. Muutoksesta viestitään asiantuntijoille, mutta ei sen takia etteivätkö he tiedostaisi asiaa, vaan siksi koska se on jatkuvasti läsnä heidän työssään. Kysymys onkin pikemminkin muutoksen pohjimmiltaan aiheuttamista ilmiöistä ja niiden kehittymisen seuraamisesta, kehittämisestä ja niiden ympärillä käytävästä keskustelusta. Itse muutoksen sijaan haastetaan sen seurannaisilmiöitä. Muutos on taustalla alati vaikuttava metadiskurssi.

#### 4.2.1 Esimerkkejä muutosdiskurssista

Tutkimuksessa tulee jatkossa paljon esimerkkejä. Huomautuksena, että tämän ja tulevien kappaleiden esimerkkipätkät ovat aina jossain määrin irrotettuja kontekstistaan kun ne tässä tutkimuksessa esitetään. Pelkkä otsikko ja kirjoittajan nimi ja asema sekä koulutus harvoin kovin paljoa kertovat artikkelin varsinaisesta sisällöstä, vaikka siitä muutama esimerkkilause irrotettaisiinkin. Yksittäiset lauseet ja kappaleiden pätkät toimivatkin vain tyyppiesimerkkeinä kyseessä olevasta diskurssista. Aina koko artikkeli ei sitä välttämättä ole. Näiden yksittäisten lauseiden perusteella voisi myös syntyä vääriä käsityksiä kirjoittajien tarkoituksista ja ajatuksista, jos lukija niitä koittaisi näiden kautta tulkita. Näitä ei varsinaisesti edes ole tarkoitus tuoda esille, vaan diskurssia, joka muodostuu monesti pienistä palasista, kuten myös Suoninen (1993: 50) muistuttaa.

Diskurssi on aineistossa läsnä sekä selväsanaisena muutoksesta kirjoittamisena että taustalla vaikuttavana ilmiönä ja metadiskurssina. Monet ammattilehtien artikkeleista ovat esimerkiksi jonkun uudistuneen IFRS-standardin läpikäymistä. Pelkkä faktojen luettelo sinällään ei näyttäydy diskurssina, vaan tällöin muutos on vain taustalla vaikuttava yleinen ilmiö, jonka seurauksena standardistoakin uudistetaan. Muutosdiskurssia sen sijaan syntyy, kun asiantuntijoiden oma ääni tulee esimerkiksi standardiuudistuksia käsiteltäessä esille, tai kun muutoksesta viestitetään selvin sanoin.

Tilisanomien 2/2011 artikkelissa ”KLT:n rooli kasvaa ja kehittyy” Taloushallintoliiton toimitusjohtaja ja Tili-instituutiosäätiön asiamies Juha Ahvenniemi avaa artikkelin:

”Taloushallinnon ja taloushallinnon palveluiden kehitys 2000-luvulla on johtanut kohti laskennan asiantuntijoiden tehtävien ammattimaistumista. Nopea ja jatkuva muutos asettaa samalla taloushallinnon alalla työskenteleville paljon haasteita”

Tässä esimerkissä muutoksesta kirjoitetaan suoraan. Huomionarvoista on myös kuinka muutoksen painotetaan olevan nopeaa ja jatkuvaa. Esimerkin kaltaiset lauseet muutoksesta saivat alun perin tutkimuksen huomion kiinnittymään muutokseen mahdollisena diskurssina. Muutoksesta selvästi kirjoitetaan ja puhutaan paljon. Joskus muutos ei tule sanana esiin, mutta tämän esimerkin sana ”kehitys” on yksi vaihtoehto, kuten myös esimerkiksi ”uudistus” tai yleensäkin tulevaisuuden odotuksista kirjoittaminen.

Toinen esimerkki hyvin selkeästä muutosdiskurssista löytyy Tilisanomien 5/2014 artikkelista ”Ammatit digitalisaation pyörteessä”. Artikkelin ovat kirjoittaneet Etlatieto Oy: tutkija Mika Pajarinen ja toimitusjohtaja Petri Rouvinen.

”Elämme aikaa, jossa ammatit ja työtehtävät ovat ehkä suurimassa murroksessa sitten teollisen vallankumouksen. Vuosikymmeniä melko muuttumattomina säilyneet toimistorutiinit ovat erityisen suuren mullistuksen kohteena.”

Artikkeli itsessään on erään muutoksen ajamaa viestintää. Muutosdiskurssia löytyy hyvin paljon. Havainnoinnin tekevät helpoksi esimerkin vahvat ilmaisut ”murros” ja ”mullistus”, jotka korvaavat tässä pelkän ”muutoksen”.

Edelliset esimerkit ovat muutosdiskurssia näkyvimmillään. Kuitenkin muutos on pohjavireenä läsnä isossa osassa aineiston artikkeleissa myös hienovaraisemmin. Näin se nousee paremmin esiin metadiskurssina, eikä niinkään muista diskursseista hegemonisen aseman saavuttaneena diskurssina. Balanssin 1/14 artikkelissa ”IFRS-liitetietojen määrä ja laatu - onko kehittämistarpeita?” kirjoittavat Finanssivalvonnan IFRS-asiantuntijat Riitta Pelkonen ja Kati Pajunen näin:

”IFRS-tilinpäätösten liitetietoinformaatiosta on viime aikoina keskusteltu erityisesti kansainvälisillä foorumeilla. Liitetietojen laatu ja suuri määrä ovat puhuttaneet. Merkityksellisen informaation puute on koettu ongelmaksi. Useat eri tahot ovat tehneet selvityksiä tai laatineet keskustelupapereita liitetietoaiheesta.”

Tässä muutosta ei tuoda enää suoraan esille. Mainitaan muun muassa ongelmat, selvitykset ja keskustelupaperit. Ongelmien voidaan nähdä viestivän muutoksen tarpeesta. Selvitykset ja keskustelupaperit vastaavat tähän tarpeeseen. Tässä esimerkissä tulee myös oivallisesti perusajatus diskurssista esille; kuinka se rakentaa sosiaalista todellisuuttamme, muotoutuen sosiaalisissa prosesseissa, kuten Suoninen (1999: 17) kirjoittaa. Esimerkin artikkelissa Balanssi omalla tahollaan osallistuu laajempaan kansainväliseen keskusteluun, ja näin panoksellaan rakentaa diskurssin muodossa sosiaalista todellisuutta.

### **4.3 Digitalisaatio ja kansainvälistyminen hegemonisina diskursseina**

Muutoksen vahvat ajurit ja osatekijät, digitalisaatio ja globalisaatio, vaikuttavat jättäneen muutoksen selittäjät jälkeensä. Jo artikkeleita ensimmäistä kertaa läpikäytessä oli lähes itsestään selvää, kuinka yksi mahdollinen jaottelu olisi näiden kahden välillä. Ensi alkuun näitä käsiteltiin ”artikkeleiden aiheina”, ja oletuksien mukaisesti ison osan artikkeleista pystyi lajittelemaan näistä toisen alle, monen myös molempiin. Kirjoitettaessa digitalisaatiosta tai suomalaisen kirjanpidon yhä enenevästä linkittymisestä kansainväliseen kehitykseen, edellisessä kappaleessa kuvailtu muutos oli taustalla läsnä, mutta jälkeen sen asemoimisen taustalla vaikuttavana metadiskurssina, oli näihin kahteen ilmiöön suhtauduttava uudella tavalla.

Huomioitavaa on kuitenkin diskurssianalyysin taipumattomuus sellaiseen muutostutkimukseen, jonka lähtökohdat ovat ennalta sidottuja sekä tulokset voidaan olettaa itsestään selviksi (Juhila & Suoninen 1999: 245). Myös he painottavat diskurssianalyttikon osaa tulkitsijana ja keskustelijana, sekä kriittisenäkin tutkijana. Ottaen tämän huomioon, oli tutkimuksen edetessä asetelmaa digitalisaation ja kansainvälistymisen osalta tarkasteltava erityisen varovaisesti, tutkijan oma ennakoasenne huomioiden.

Samalla kiistattomaksi tosiasiaksi kuitenkin nousee se, että suomalaiseen kirjanpitoon linkittyvät ammattilehdet kirjoittivat paljon sekä digitalisaatiosta että kansainvälistymisestä. Ei ole syytä lähteä kiistämään näiden ilmiöiden merkitystä suomalaiselle kirjanpidolle, eikä taloushallinnolle maailmalla ylipäätään, mutta on merkillä pantavaa, että valtaosa kirjanpitoa tavalla tai toisella käsittelevistä artikkeleista sivuaa näitä asioita.

Kuten jo kappaleessa muutosdiskurssista tuli ilmi, diskurssien hegemoninen asema on mahdollinen (Jokinen ja Juhila, 1993: 80–81). Eräs keino heidän mukaansa hegemonisen diskurssin identifioimiseen on tarkkailla kuinka usein jonkin diskurssin palaset toistuvat eri yhteyksissä. Toisena keinona esitetään diskurssin vaihtoehdottomuus ja sen pitäminen itsestäänselvytenä. Näiden valossa, ja tutkimuksen aineiston perusteella, voidaan diskurssit digitalisaatiosta ja kansainvälistymisestä nostaa hegemonisen aseman saaneiksi diskursseiksi.

Jatkossa kahta hegemonisen aseman saavuttanutta diskurssia kutsutaan nimityksillä digidiskurssi ja kv.-diskurssi. Digidiskurssi käsittelee digitalisaatioon ja kv.-diskurssi kansainvälistymiseen liittyviä aiheita. Kyseiset diskurssit, kuten myös metadiskurssi muutoksesta, ovat läsnä myös aineiston niissä artikkeleissa joita ei valittu tarkempaan tarkasteluun. Nämä artikkelit, jotka jäivät valitsematta, koska eivät liittyneet vahvasti suomalaiseen kirjanpitoon, ovat mitä luultavimmin auttaneet ja vaikuttaneet tutkimuksessa tähän mennessä esitettyjen diskurssien löytämiseen.

#### 4.3.1 Esimerkkejä digidiskurssista

Digidiskurssissa ja kv.-diskurssissa on paljon yhteisiä piirteitä. Monessa artikkelissa ne ilmenevät yhtä aikaa, jopa samoissa lauseissa. Tämä tutkimus tulee jatkossa painottumaan suomalaisen kirjanpidon kansainvälistymiseen ja diskursseihin sen ympärillä. Monet kansainvälistymisestä vedetyt diskurssit ja diskurssien palaset ovat samoja tai osittain yhteisiä digitaalisuuden kanssa. Tutkimuksessa ei näitä yhteisiä erikseen huomioida, mutta tässä alakappaleessa annetut esimerkit saattavat antaa osviittaa.

Tyypillistä digidiskurssille on sen oma termistönsä. Yleisemmin ne liittyvät suoraan tietotekniikkaan tai vaikkapa käytettyihin ohjelmistoihin. Myös monet eri lyhenteet ovat digidiskurssia sisältävissä artikkeleissa tavallisia. Käytetty termistö sisältää sekä tuttuja, tietotekniikan käyttäjille lähes arkipäiväisiä käsitteitä, mutta myös spesifejä, taloushallinnon ammattilaisille suunnattuja termejä.

Aineistossa yleinen digidiskurssia sisältänyt artikkelin aihe oli XBRL-raportointi, kuten tässä Tilintarkastuksessa 6/2011 otsikolla ”XBRL-raportointi yleistyy maailmanlaajuisesti” julkaistussa artikkelissa (kirjoittajana KTM Mika Iivari KPMG:ltä):

”eXtensible Business Reporting Language (XBRL) on XML (eXtensive Markup Language) -pohjalta määritelty liiketoiminnan raportointikieli, jolla esitetään tietoa yhdenmukaisella, rakenteisella tavalla. XBRL:n huomattavin etu on, että se on täysin standardimuotoista ja siten riippumaton käytettävistä laitteistoista sekä ohjelmistoista. Lisäksi XBRL-kielellä tuotetut dokumentit voidaan muotoilla jälkikäteen ja niitä voidaan hyödyntää koneellisesti eri tarkoituksiin.”

Esimerkissä myös digidiskurssille ominaiset lyhenteet ovat hyvin esillä. Myös aineiston ammattilehdille tyypilliset alan omat termit/lyhenteet ovat tässä esimerkissä nähtävissä.

Remeksen mukaan (2003: 43) ranskalaisessa diskurssianalyyssissä, etenkin Foucault’n tutkimuksissa, diskurssi on lähtöisin ihmisten välisestä vuorovaikutuksesta. Hänen ajattelussaan diskurssi on luotu ja ylläpidetty kollektiivisesti sekä alisteinen yhteiskunnalle ja sen järjestelmille. Tähän näkemykseen on helppo yhtyä digidiskurssia hahmottaessaan. Seuraava Tilisanomien 5/2010 artikkeli ”Raportointikoodisto on talousammattilaisen työkalu” tuo diskurssien tätä puolta varsin selvästi esille:

”Raportointikoodisto toimii talousraporttien saajille menevänä, tiedostomuotoisena kirjanpito tiedon kerääjänä, lajittelijana ja välittäjänä. Koodistolla on merkitystä laajalle joukko yrityksii, yritysten sidosryhmiä sekä taloushallintoammattilaisia, ja se helpottaa huomattavasti sähköistä ilmoittamista”



Artikkelin on kirjoittanut Vuokko Mäkinen, KLT-kirjanpitäjä ja toimitusjohtaja (Hawcon Oy). Kuten Foucault koki (Remes 2003: 43), voidaan diskurssi nähdä kulttuurina ja siihen liittyvinä organisaatioina, sekä ihmisten välisenä toimintana. Esimerkissä nämä ovat selkeästi läsnä sekä ihmisten että heidän edustamansa organisaatioiden, yritysten, sidosryhmien ja ammattilaisten muodossa. Yhdessä ne muodostavat omanlaistaan kulttuuria.

Viimeisenä esimerkkinä puhtaasta digidiskurssista toimii Tilisanomat 6/2013 artikkelista ”Tavoitteena kitkaton Suomi” poimittu aloitus. Valinta osui kyseiseen artikkeliin, koska se ilmentää paitsi digidiskurssia, myös vahvistaa havaintoa muutosdiskurssista metadiskurssina. Kyseisen artikkelin on toimittanut Ari Rytsy.

”Digitaalisen talouden tulevaisuutta pohtineen ICT 2015 -työryhmän ehdottamien uudistusten listalla on yritysten reaaliaikaisen talouden vaatiman infrastruktuurin kehittäminen. Suunnitteilla olevan ansiorekisterin uskotaan tuovan palkkahallinnolle merkittäviä kustannushyötyjä.”

Tämän esimerkin kaltaisia artikkeleita on aineistosta seuloutunut muitakin. Iso osa artikkeleita ei aina välttämättä suoraan käsittele suomalaista kirjanpitoa, mutta sen teemat ja aiheet kuitenkin sivuavat sitä.

Pitemmälle menevää ranskalaista diskurssianalyysiä digidiskurssin tiimoilta tehtäessä olisi ilmiön historian muovautuminen tuotava esiin (Remes 2003: 91). Digidiskurssin kehittymistä ei tutkimuksen historiaosuuden ja ammattilehtien artikkeliaineiston kohdalta juuri pysty arvioimaan. Joitain pieniä palasia pääsee hahmottamaan, kun ensimmäiset atk-sanat tulevat kuvaan mukaan ensimmäisten tietokoneiden myötä. Esimerkiksi Kirjanpitolautakunta antoi yleisohjeen koneellisesta kirjanpidosta vuonna 1990 (Kirjanpitolautakunta, 1990). Digidiskurssin kehittymisen ja tarkemman analyysin kannalta hedelmällisintä saattaisi olla tarkastella nimenomaan ammattilehtiä pidemmältä aikaväliltä, kuten Jaatinen (2009) onkin tehnyt.

Nykypäivienkin ammattilehtien sivuilta voi silloin tällöin saada välähdyksiä digidiskurssin varhaisemmasta vaiheesta ja koko kehityskaaresta. Balanssin numerossa 4/14 julkaistu KHT Pauli Vahteran kirjoittama artikkeli ”Tehokas pk-yrityksen tilintarkastus” raottaa hyvin historian verhoa näiltä osin:

”Suomessa kirjanpitolakia muutettiin vuonna 1997 siten, että suomalaisen yrityksen sähköinen taloushallinto voidaan järjestää internetissä ilman papereita missä tahansa maailman kolkassa. Sähköiset tositteettomat tiliotteet tulivat käyttöön vuonna 1992 ja ensimmäinen verkkolasku lähetettiin vuonna 1999.”

”Sitä ennen sähköistä laskutusta oli Suomessa käytetty EDI-palveluina 30 vuoden ajan. Suomi oli sähköisen taloushallinnon ja maksuliikenteen edelläkävijämaa koko maailmassa. Ensimmäiset täysin internetissä pidettävät kirjanpidot tulivat Suomeen vuonna 2001.”

Tämän kaltaisten esimerkkien myötä voinee olettaa, kuinka digidiskurssin kehittymiseen nykymuotoonsa ovat vaikuttaneet ainakin atk-laitteiden yleistyminen ja sittemmin etenkin internetin saapuminen yritysten ja suuremman yleisön saataville.

#### 4.3.2 Esimerkkejä kv.-diskurssista

Kun lehtiaineistoa jaoteltiin aiheittain, olivat kansainvälistymistä käsitelleet artikkelit selkeä enemmistö. Lähempään tarkasteluun jäi valitsematta suuri määrä kirjoituksia, jotka olivat korostetusti vain faktojen kertomista, mutta silti olisivat olleet aiheesta, joka liittyi kirjanpidon kansainvälistymiseen. Sekä tarkasteltavaksi valittujen että valitsematta jääneiden joukossa nousi selvästi yleisimmäksi aiheeksi IFRS-standardeihin liittyvät artikkelit.

Monesta tekstistä löytyy piirteitä molemmista hegemonisen aseman saavuttaneista diskursseista. Vastakkainasettelua ei digidiskurssin ja kv.-diskurssin välillä voi havaita. Pikemminkin ilmiöt molempien diskurssien taustalla näyttäytyvät toisiaan tukevinä, ja molempiin kategorisoitavissa olevaa diskurssia löytyy jopa samoista lauseista. Tästä oivana esimerkkinä toimii Tilisanomissa 4/10 julkaistu ”Pilvi, ohjelmistopalveluiden tuorein mantra” (kirjoittaja Janne Fredman, ValueFrame Oy:n tuotepäällikkö):

”Haasteena kotimaisille toimijoille on uusien järjestelmien omaksuminen ja koulutus sekä monikansallisten kirjanpitoympäristöjen hallinta. Samalla kilpailu kiristyy, kun myös kansainväliset ulkoistusjätit pystyvät kilpailemaan suurimmista suomalaisasiakkaista muun muassa yllä mainittujen kehitystekijöiden seurauksena. Tekniikkahan mahdollistaa reskontran hoidon vaikkapa Itä-Euroopasta tai Aasiasta.”

Tämän esimerkin kaltaiset kirjoitukset toimivat vahvistavana tekijänä hegemonisoitumista havainnoitaessa. Jokinen ja Juhila (1993: 95) kirjoittavat, kuinka eräs keino diskurssien hegemonisoitumisprosessin tulkintaan on tapa, jolla tietyt diskurssit kietoutuvat yhteen. Tällä he tarkoittavat sitä, kuinka toisista diskursseista poimitaan paloja tukemaan tiettyjä diskursseja. Digidiskurssi ja kv.-diskurssi jakavat näin yhteistä pohjaa, eivätkä kilpaile keskenään hegemoniasta. Esimerkiksi digidiskurssia runsaasti tyypillisesti sisältäneet XBRL-raportointia käsitelleet aiheet olivat usein myös kv.-diskurssin lähteitä. Myös Lehtonen (1998: 68–69) kirjoittaa kuinka diskurssit ovat usein komplementaarisia, toistaan tukevia. Tämä toistuu niin hegemonisten diskurssien välillä, kuin myös myöhemmin käsiteltävien osadiskurssien kesken.

Toinen esimerkki on artikkelista, joka kokonaisuutenakin käsittelee sekä digitalisaatiota että kansainvälistymistä. Näistä artikkeleista voidaan kuitenkin poimia myös lauseita ja kohtia, jotka kuitenkin ovat selkeästi vain kumpaa jompaa hegemonisista diskursseista. Tilintarkastus julkaisi 1/2010 numerossaan artikkelin otsikolla ”IFRS-standardien muutosvauhti haaste tietojärjestelmille”. Artikkelin on kirjoittanut KTM Taru Kettunen, tuotepäällikkö Basware Oy:stä.

”IFRS-raportoinnin asema on vahvistumassa selvästi myös Yhdysvalloissa, kun yritykset siirtyvät myös siellä yhä enemmän US-GAAP -standardeista IFRS-standardeihin. Tämä kehityssuunta on hyvä, sillä yhtenäinen raportointikäytäntö parantaa yritysten vertailtavuutta globaalissa taloudessa.”

Ilmaisut kuten ”globaali talous” ja ”yhtenäinen raportointikäytäntö” ovat hyvin tyypillisiä kv.-diskurssille. Tyypillistä on kv.-diskurssin linkittyminen nimenomaan IFRS-standardeihin, mutta liittyy suomalainen kirjanpito tavalla tai toisella myös muihin kansainvälisiin konteksteihin ja kehityksiin.

Seuraavat esimerkkiartikkelin lauseet antanevat tästä osviittaa. Artikkelin otsikolla ”Professori Robin Jarvis: Pk-yritysten raportointiin suunnitellaan helpotuksia” on ilmestynyt Tilisanomissa 1/2012, kirjoittajanaan Taloushallintoliiton viestintä- ja markkinointipäällikkö Outi Mäkinieni.

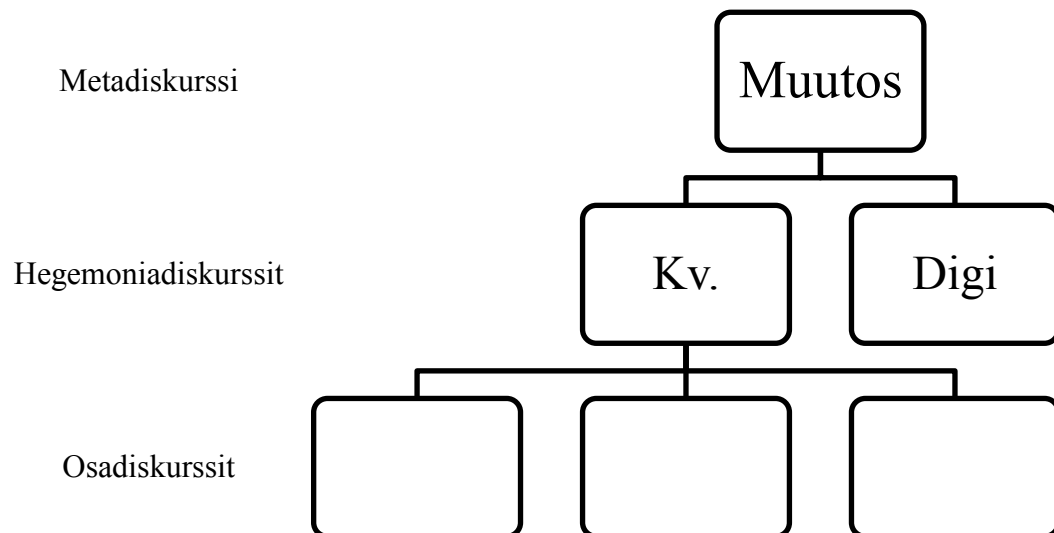
”EU valmistele parhaillaan muutoksia direktiiviin, joka koskee yritysten tilinpäätöksiä, konsernitilinpäätöksiä sekä niihin liittyviä raportteja. Muutosehdotuksen taustalla on Eurooppa 2020 -strategia, jonka tavoitteena on vähentää byrokratiaa ja hallinnollisia rasitteita sekä yksinkertaistaa pk-yritysten toimintaa yhtenäismarkkinoilla”

Kuten jo tutkimuksen historiaosuus näytti ja esimerkiksi Pirinen (2005) osoittaa, oli Suomen liittyminen Euroopan unioniin yksi tekijä, joka aiheutti aikanaan muutospainetta suomalaiselle kirjanpitolainsäädännölle. EU jatkaa lainsäädäntötyötään, ja muutoksia tapahtuu yhä. Kv.-diskurssin eräs osa-alue on eurooppalainen konteksti, mutta sinällään diskurssi tämän sisällä on hyvin samankaltaista kuin vaikkapa IFRS:n ympärillä.

Kuvaavaa kv.-diskurssin hegemonialle on myös se, että diskurssi on usein osa myös suomalaisen kirjanpidon täysin omia, kansallisia, osa-alueita käsiteltäessä. Tästä esimerkkinä toiminee myös muutosdiskurssia havainnollistanut Tilisanomissa 2/2011 ilmestynyt artikkeli ”KLT:n rooli kasvaa ja kehittyy”:

”KLT-ammattilaisten vaatimustaso seuraa tulevaisuudessa yhä suuremmissa määrin kansainvälistä vaatimustasoa ja kehitystä, jolloin suomalaiset taloushallinnon ammattilaiset ovat kilpailukykyisiä myös kansainvälisessä vertailussa.”

Diskurssianalyysin jatko keskittyy kansainvälistymiseen. Kuten digi- ja kv.-diskurssien esimerkit sisälsivät mukanaan metadiskurssia muutoksesta, tulevat jatkossa esimerkit pääsääntöisesti sisältämään kv.-diskurssia. Jatko pureutuu siihen syvemmälle, ja nostaa pinnalle muita diskursseja, joista hegemoninen kv.-diskurssi osin muodostuu, ja joihin se tukeutuu.



**Kuvio 1. Metadiskurssi ja hegemoniadiskurssit.**

#### 4.3.3 Digi- ja Kv.-diskurssin historiallisesta taustasta

Kv.-diskurssi on helppo yhdistää historiaansa. Se voidaan sitoa joko lähimenneisyyteemme, josta esille nousee etenkin 1980-luvulta voimakkaasti alkanut maailmantalouden laaja globalisaatio, sekä Suomen liittyminen Euroopan Unioniin 1990-luvulla. Vastaavasti voidaan myös epäillä, että kv.-diskurssilla on myös lähtökohtansa aiemmissa historian vaiheissa. Kirjanpidon lopullinen rantautuminen Suomeen on tapahtunut aikana, jolloin myös elettiin suurten maailmanlaajuisten mullistusten aikaa, 1800-luvulla, jolloin esimerkiksi useat keksinnöt alkoivat muuttaa talouselämää suuremman tuotannon teollisuuden ottaessa kehitysharppauksia eteenpäin. Vasta ajan kuluessa kirjanpidon kansainvälinen käytäntö sai yhä enemmän kansallisia piirteitä, kun lait ja käytäntö pyrittiin muuttamaan vastaamaan maan kulloisiakin tarpeita.

Oma tutkimuksensa voisi ollakin yksinomaan kv.-diskurssin kehittymisen tarkastelu eri aikakausien kirjoittelussa. Jossain määrin se on epäilemättä kulkenut mukana niin kauan kuin Suomessa on kirjanpidosta kirjoitettu. Oletettavaa on, että kulloisenkin ajan mukaan diskurssiin eniten vaikuttavat seikat ovat toki vaihdelleet. Nykyisen kv.-diskurssin ytimessä ovat usein IFRS-standardit, kun sen sijaan voisi olettaa aiempien kv.-diskurssien vaiheiden sisältäneen suomalaisen kirjanpitokäytännön vertailua enemmän yksittäisten maiden, kuten esimerkiksi Ruotsin, vastaaviin.

Ilman aikaisempien ajanjaksojen kirjoituksille tehtyä diskurssianalyysiäkin hahmottuu silti kohtuullisen eheä kuva diskurssin kehittymisestä. Sen nykyisen vaiheen esille tuovien lehtiartikkelien voi olla selkeä jatkumo sille yleiselle kansainvälistymisen kehitykselle.

Digidiskurssin historiallinen tausta liittyy ensimmäisiin tietokoneisiin ja sittemmin internetin keksimiseen. Jaatinen (2009: 204–206) jakaa sähköisen kirjanpidon historian ensin tietokoneistumisen ajaksi 1970-luvun alulta 1980-luvun lopulle, ja tästä eteenpäin hän käyttää termiä sähköistymisen aika. Diskurssin muotoutumista ovat Jaatisen mukaan historiassa määrittäneet niin tekninen kehitys, lainsäädännön kehitys, kuin pankkien ja valtiiovallan rooli kehittäjinä ja vallan käyttäjinä.

#### **4.4 Osadiskurssit**

Tämän kappaleen tarkoituksena on esittää diskursseja, jotka liittyvät suomalaisen kirjanpidon kansainvälistymiseen. Itse kv.-diskurssi esiteltiin edellisessä kappaleessa hegemonisena diskurssina. Varsinaisen hegemoniadiskurssin ympäriltä tai sisältä on kuitenkin erotettavissa useita täysin omia diskurssejaan. Monet näistä tukevat hegemoniaa, mutta myös tarjoavat vastapainoa. Yhteinen tekijä näille diskursseille on sidos kansainvälisyyteen. Lehtonen (1998: 68) esittää, kuinka diskurssit voivat olla toisiaan tukevia tai poissulkevia. Tässä esitetyt osadiskurssit ovat vahvasti tukevia diskursseja.

Asiaa voidaan hahmottaa myös edellisen kappaleen kuvion mukaisesti. Siinä muutos metadiskurssina jakautuu kahteen vaikuttavimpaan diskurssiin, hegemonisen aseman kv.- ja digidiskursseihin. Digidiskurssia ei tämän tutkimuksen puitteissa jaeta enää osiin, mutta kansainvälistymiseen liittyen esitellään kolme muuta, tukevaa, diskurssia. Kuten Jokinen ja Juhila (1993: 81) kirjoittavat, monet hegemonista määrällisesti useammin toistuvat diskurssit voivat olla vahvistamassa sitä ja antamassa sille oikeutuksen. Tämän tutkimuksen jaottelussakin voidaan nähdä kyseisen kaltaista hegemonisen diskurssin vahvistamista, mutta nämä diskurssit ovat samalla sekä omiaan että osa hegemonisen kv.-diskurssin suurempaa kokonaisuutta. Tämän tulkinnan perusteella annetaan niille tässä tutkimuksessa nimitys ”osadiskurssit”.

#### 4.4.1 Harmonisointidiskurssi

Kuten aikaisemmin mainittiin, ovat kv.-diskurssin keskiössä IFRS-standardit. Yksi niiden ja muidenkin standardien ympärillä alati esille tuleva diskurssin muoto on se, millä ja miten standardien tarvetta perustellaan. Diskurssin nimeämiseksi vaihtoehtoja riittää, mutta harmonisointi on sana, joka on standardien yhteydessä hyvin yleinen. Harmonisointidiskurssi siis kuvaa kansainvälisten standardien syitä, tarvetta ja seurauksia.

Ensimmäisenä esimerkkinä harmonisointidiskurssista toimikoon kohta, jossa sana ”harmonisointi” myös mainitaan. Kuten myöhemminkin, mutta eritoten tässä, on harmonisointidiskurssi osa kansainvälistymistä sekä IFRS- tai muita standardeja. Artikkelin, josta lause on peräisin, on kirjoittanut professori, KTT Pontus Troberg, Hankenin Kauppakorkeakoulusta. Balanssin numerossa 5/2014 julkaistun artikkelin otsikko on ”Miten sijoittajansuoja vaikuttaa IFRS:n toimivuuteen?”

”Pääomamarkkinat alkoivat globalisoitua 1980-luvun loppupuolella. Sen seurauksena syntyi tarve harmonisoida tilinpäätösraportointia ja tähän tarpeeseen kehitettiin IFRS-standardit, joita sovelletaan sekä EU:ssa sekä monessa muussa maassa.”

Esimerkissä harmonisointidiskurssi kytkeytyy oivasti myös historialliseen taustaansa, joka käy myös osin ilmi tutkimuksen historiaosuudesta. Kuten Pirinen (2005) mainitsee, oli yksi suomalaisen kirjanpidon muutospaineiden aiheuttaja liike-elämän kansainvälistyminen Suomessa nimenomaan 1980-luvulla, jolloin ulkomaalaisten tytäryhtiöiden, osakkuusyritysten ja sivukonttoreiden määrä Suomessa lähti nousuun. Näin ollen harmonisointidiskurssi vaikuttaa pitkälti jakavan yhteisen kehityksen kv.-diskurssin kanssa.

Seuraava esimerkki tuo esille harmonisointidiskurssia, jossa harmonisoinnista itsessään käytetään toista termiä, ja harmonisoinnin perusteluista mainitaan yksi. Pätkä on Tilintarkastuksen 5/2012 artikkelista ”Tarvitaanko segmenttiraportoinnin sääntelyyn selkeämmät sävelet”, jonka on kirjoittanut Ernest & Young Oy:n KHT Johanna Grönroos.

”Euroopan tilinpäätösvalvojat ovat puolestaan valvontatyössään havainneet ongelmia standardin soveltamisessa. Ne ovatkin tehneet ehdotuksia standardin tarkentamiseksi, jotta sen soveltaminen yhdenmukaistuisi ja valvottavuus paranisi.”

Yhdenmukaistaminen, standardisoiminen, yhtenäistäminen, vakiominen sekä muut saattavat korvata harmonisoinnin eri sanalla, mutta usein näiden termien ympärillä voi törmätä harmonisointidiskurssiin.

Vaikka tämän tutkimuksen tiimoilla harmonisointi onkin yhdistetty lähinnä kansainvälistymiseen, löytyy harmonisointidiskurssia myös kansallisesta kirjanpitokeskustelusta. Ei ole kuitenkaan poikkeuksellista, että se on silloinkin osittain linkitetty kansainvälisiin kehityksiin, myös perustelut kansalliselle standardille ovat tuttuja kansainvälisistäkin yhteyksistä. Näin esimerkiksi on, kun Tilisanomien artikkelissa 2/2015 esitellään suomalaista TALTIO-tapahtumatietuetta, jolla on tarkoitus helpottaa kirjanpitotapahtumien siirtämistä järjestelmästä toiseen. Artikkelin on kirjoittanut Ari Rytsy, otsikolla ”TALTIO tehostaa tiedonsiirtoa”

”TIEKEN ja Suomen Taloushallintoliiton tekninen määritelmä TALTION sisällöstä kattaa kaikki tositteilta vaadittavat tiedot. Sähköistä taloushallintoa helpottavan tietueen aineisto perustuu vapaasti hyödynnettävään globaaliin XBRL-pohjaiseen tietuekuvaukseen. Sen suomenkieliset nimikkeet ja selitteet on määritetty olennaisimmille kirjanpidon tapahtuman sisältämille osatiedoille. Taloushallintoliiton puheenjohtaja Vuokko Mäkinen korostaa, että TALTIO on koko taloushallintoalan kannalta tärkeä uudistus, joka mahdollistaa joustavat ja luotettavat tiedonsiirrot eri tilitoimistojen ja järjestelmien välillä.”

Näin kansallinen projekti saa myös kansainvälisen vivahteen. Kansallinen diskurssi on yksi tämän diskurssianalyysin osadiskursseista. Sitä käsitellään tarkemmin kappaleessa 5.4.3. Tyypillistä ilmaisua harmonisointidiskurssille esimerkissä ilmaisevat ainakin sanat ”joustava” ja ”luotettava”. Harmonisointidiskurssille ominaiset ilmaisut vaikuttaisivat olevan yleisesti ottaen standardisoinnin positiivisia puolia esiintuvia sanoja ja lauseita. Vaikka useassa artikkelissa tuodaankin monen standardin mahdollisia ongelmakohtia ilmi, on tyypillistä ensin tuoda esiin harmonisoinnin mahdolliset, ehkä tavoitteiksi asetetut, hyvät puolet ja oletetut hyödyt.

Viimeinen esimerkki havainnollistaa muutamia tyypillisimpiä harmonisointidiskurssin ilmaisuja, sekä samalla linkittää harmonisointidiskurssin



toisena esiteltävään osadiskurssiin. Artikkelin ”Tilinpäätösdirektiivit muutoksessa - ehdotuksia tilinpäätössääntelyn kehittämiseksi” on julkaistu Tilisanomissa 3/2012 ja sen on kirjoittanut Finanssivalvonnan johtava IFRS-tilinpäätösasiantuntija Virpi Haaramo.

”Euroopan unionissa on useamman vuoden ajan työskennelty tilinpäätössääntelyn kehittämiseksi. Työskentelyn ensisijaisena tavoitteena on toisaalta vähentää pienten yritysten hallinnollista taakkaa ja toisaalta yksinkertaistaa sääntelyä. Hallinnollisen taakan alentamisen tarkoituksena on edistää eurooppalaisen yritystoiminnan kasvumahdollisuuksia. Jälkimmäisen tavoitteen osalta nykyisten tilinpäätösdirektiivien sallimat lukuiset optiot ovat heikentäneet tilinpäätösten vertailukelpoisuutta Euroopan unionin alueella.”

Vertailukelpoisuus ja läpinäkyvyys ovat avainargumentteja harmonisointidiskurssissa, jotka toistuvat hyvin usein kun kirjoittaja kertoo harmonisoinnin hyvistä puolista ja tarpeellisuudesta. Puhe yksinkertaistamisesta voidaan nähdä osin osana harmonisointidiskurssia, mutta se on myös seuraavan osadiskurssin ydinaluetta. Osadiskurssit näkyvätkin aineistossa usein limittäin, jopa samoissa lauseissa, mutta ne ovat silti samanaikaisesti selvästi eroteltavissa omiksi diskursseikseen.

Harmonisointi voisi olla omanlaisensa osadiskurssi myös etenkin muulla havaittavasta byrokratiadiskurssista. Vaatimukset poistaa turhaa byrokratiaa voidaan ajatella olevan omalla tavallaan harmonisointia. Havainto: diskurssien verkko on monimuotoinen, eikä aina näin yksiselitteinen, mitä tutkimus joskus pelkistään antaa ymmärtää.

#### 4.4.2 Kokodiskurssi

Aineiston ajanjaksolla 2010–2015 yleinen artikkeliaihe on pienyrityksille ehdotetut helpotukset, liittyen sekä IFRS-standardeihin että EU-tason direktiiveihin. Näiden ympärille kietoutuu useita diskursseja, joiden yksi osa on pienten ja keskisuurten yritysten asema verrattuna suurempiin yrityksiin. Malliesimerkkinä tästä diskurssista selkeimmillään toimii Tilisanomien 2/2010 artikkeli ”Harmonisoinnin pitää hyödyntää yrityksiä”. Artikkelin on kirjoittanut Hanna Rusila.

”Euroopan kabineteissa pohditaan myös, rasittavatko kirjanpidon ja tilintarkastuksen kustannukset liikaa etenkin pieniä ja keskisuuria yrityksiä.

Kansalliset lait säädetään EU:n kattovaatimusten perusteella, ja direktiivit ovat noudatelleet pitkälti suurten yritysten intressejä.”

Kokodiskurssin ei liity pelkästään pienten ja suurten vastakkainasettelu. Artikkeleissa kirjoitetaan myös pk-yritysten ohessa mikroyrityksistä tai -yhteisöistä. Seuraava esimerkki valaisee tätä erottelua:

”Työryhmä ehdottaa, että Suomessa otetaan käyttöön direktiivin sallima mikroyrityssäännöstö, jolloin mikroyrityksille (tase 350 000 euroa, liikevaihto 700 000 euroa ja henkilömäärä 10) voidaan säätää pidemmälle meneviä helpotuksia kuin pienyrityksille.”

Lause on otettu Balanssin 6/2014 artikkelista ”Kirjanpitolaki uudistuu - pienyrityksille ehdotetaan helpotuksia”, jonka on kirjoittanut KHT-yhdistyksen tilintarkastusasiantuntija Mirja Fraktman. Päällisin puolin lause edustaa ammattilehdille tyypillistä faktapohjaista asioiden esittelyä. Se tuo kuitenkin esille tässä osadiskurssissa usein esiintyvän mikroyritys -termin, sekä tyypillisen ilmauksen helpotuksista. Helpotukset ja yksinkertaistaminen ovat kokodiskurssin tyypillisimpiä ilmaisuja, joita käytetään etenkin kun tarvetta pienempien yritysten erilaiselle lainsäädännölle esitellään.

Yksinkertaistamisen tarpeesta viestitään myös Balanssin 5/2014 julkaistussa artikkelissa ”Uusi tilinpäätösdirektiivi keventää pienten yritysten raportointia”, kun kuvaillaan direktiivin periaatteita. Artikkelin ovat kirjoittaneet Ernest & Young Oy:n KHT:t Johanna Winqvist-Ilkka ja Mia Kavaljer.

”Uusi tilinpäätösdirektiivi perustuu ”pienet ensin” periaatteeseen, jonka avulla halutaan varmistaa, että erityisesti pk-yrityksille ei asetettaisi kohtuuttomia hallinnollisia rasitteita. Direktiivi rajaa samalla myös jäsenvaltioiden mahdollisuutta asettaa omia lisävaatimuksia yritysille.”

Samaa yksinkertaistamisen tarvetta viestii myös kirjoittaminen kohtuuttomista hallinnollisista rasitteista. Tutkimuksessa harkittiinkin ensin tämän osadiskurssin nimeämistä ”yksinkertaistamisdiskurssiksi”. Vaikka yksinkertaistaminen onkin eräs diskurssin tyypillisimmistä palasista, löytyy sen käyttöä myös muista diskursseista, joten nimeksi valikoitui täsmällisemmin tätä osadiskurssia kuvaava kokodiskurssi.

#### 4.4.3 Kansallinen diskurssi

Yksi kansainvälistymisen luomista osadiskursseista koskee Suomea, ja sen oman kansallisen lainsäädännön ja kirjanpitotavan suhdetta kansainvälistymisen mukanaan tuomiin muutoksiin. Tämä diskurssi pitää sisällään sekä kritiikkiä että pyrkimystä sovittaa kansallinen etu kansainvälisen kehityksen vaatimiin muutteihin.

Tässä tutkimuksessa kansallisella diskurssilla tarkoitetaan nimenomaan sitä diskurssia, missä kansallinen ja kansainvälinen rinnastetaan tavalla tai toisella toisiinsa, asetetaan vastakkain, tai ylipäätään esitetään huomionarvoisella tavalla samassa asiayhteydessä. Näin ollen kansallista diskurssia ei tämän tutkimuksen puitteissa välttämättä ole normaali uutisointi jonkin suomalaisen kirjanpitoasetuksen muutoksesta.

Tämä diskurssi usein viestii, kuinka kansalliset olosuhteet pitää pystyä ottamaan huomioon uusia standardeja ja direktiivejä implementoitaessa kansalliseen lainsäädäntöön. Tästä kelpo esimerkki on Tilintarkastuksen toisessa numerossa vuonna 2012 julkaistu artikkeli ”Suomelta varovaisen myönteinen kanta tilinpäätösdirektiivien uudistukseen”, jonka on kirjoittanut lehden päätoimittaja Tarja Sviili.

”Suomi edellyttää, että säännöstön toimivuudesta ja oikeasuhtaisuudesta on huolehdittava kansalliset olosuhteet huomioiden. Oikean ja riittävän kuvan sekä hyvän kirjanpitotavan suhdetta tulisi arvioida ehdotukseen, jonka mukaan jäsenvaltio ei voi edellyttää direktiivin vaatimukset ylittävien lisätietojen antamista tilinpäätöksessä.”

Samassa artikkelissa tulee jäljempänä ilmi myös kansallisen diskurssin yleinen piirre olla usein sidoksissa kokodiskurssiin. Tässä yritysten tyypillinen koko nähdään kansallisena piirteenä, joka tulisi ottaa huomioon:

”Direktiiviehdotuksia kommentoineet HTM-tilintarkastajat ry ja KHT-yhdistys eivät pidä sopivina ehdotuksessa mainittuja yritysten kokoluokkia, joiden mukainen jaottelu asettaisi valtaosalle suomalaisyrityksiä kevennetyt raportointivaatimukset pudottaen ne lakisääteisen tilintarkastuksen piiristä.”

Tässä kyseessä olevilla direktiiveillä artikkelissa tarkoitetaan EU:n 4. ja 7. yhtiöoikeudellisen direktiivien mahdollisia muutoksia. Muutosten tarkoituksena olisi pienten yritysten tilinpäätösten yhdenmukaistaminen ja hallinnollisen taakan vähentäminen.

Sama muutos otetaan luvuin esille Tilisanomien 3/2010 artikkelissa ”Globalisaatio ei horjuta KILAA”. Siinä Henri Allinen kirjoittaa näiden direktiivien kattavan EU:n tasolla 75 prosenttia yrityksistä ja Suomessa jopa 94 prosenttia. Samainen artikkeli nostaa myös esille kansallisten instituutioiden roolia kansainvälisten standardien ja direktiivien kommentoijina.

”Uuden pk-standardin vastaanotto on ollut nihkeää, ja asian tiimoilta käydyt keskustelut ja kannanotot ovat olleet vähintään kriittisiä. Kriittisen kannan hankkeeseen ovat ottaneet niin Keskuskaupakamari kuin Taloushallintoliitto, eikä Kaisanlahtikaan ole varauksetta uudistuksen kannalla. Keskeisin epäkohta liittyy uuden standardin tarpeellisuuteen ja kankeuteen”

Tässä mainittu Kaisanlahti (Timo), on artikkeliin haastateltu KILAn puheenjohtaja. Myös kirjanpitolautakunnan roolia kansallisen ja kansainvälisen kentän ristivedossa käsitellään Kaisanlahden sanoin:

”- KILA on hyvin toimiva insituutti ajatellen suomalaista yrityselämää. Saksassa vastaavaa organisaatiota ei ole, ja siellä tulkintalinjoja vetävät lukuisa joukko yksittäisiä asiantuntijoita eriävine tulkintaohjeineen. Mielestäni kirjanpitolautakunnan kaltaisella yksiköllä pystytään parhaiten ja joustavimmin viemään kirjanpidon käytäntöjä eteenpäin ja parantamaan yritysten toimintamahdollisuuksia.”

Artikkeli itsessään on melkoinen synteesi tässä tutkimuksessa jo esitellyistä diskursseista. Esille tulevat niin metadiskurssi muutos, kuin hegemonisen aseman digitalisaatio ja kansainvälistyminen. Osadiskurssit ovat myös esimerkin tavoin erittäin selkeästi edustettuina. Kyseinen artikkeli toimii malliesimerkkinä tämän diskurssianalyysin muodostumiselle tärkeistä lähteistä.

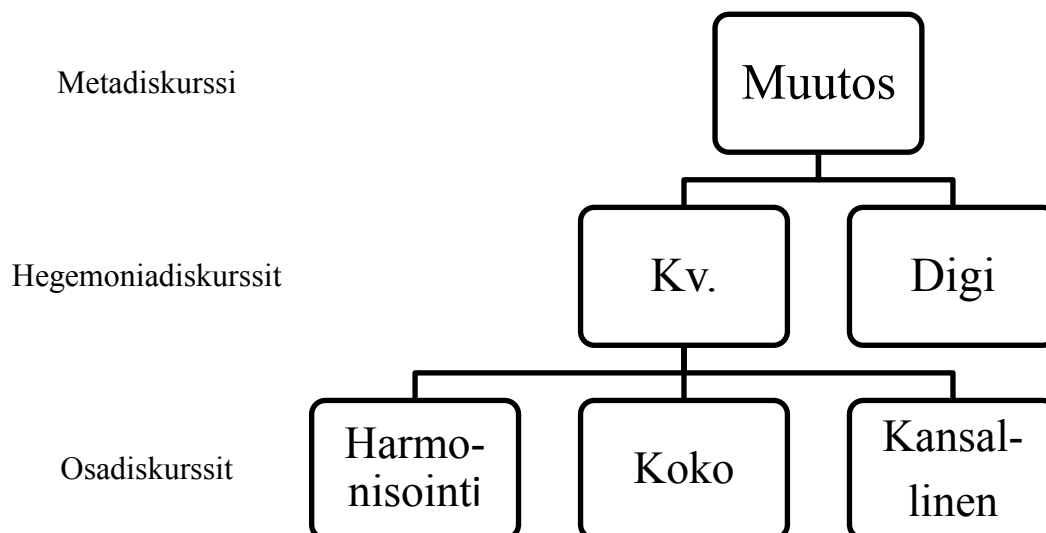
Kansallisista erityispiirteistä saatetaankin nostaa esille omat toimijat ja järjestöt alalla ammattitaitoisina ja Suomen tilanteen parhaiten ymmärtävinä. Näissä puheenvuoroissa tai uutisoinneissa ei välttämättä tehdä vahvaa vastakkainasettelua,

vaan tyyli voi olla myös sovittelua ja kompromisseja hakeva. Toki myös suoraa kritiikkiä ilmenee. Edellisestä hyvänä esimerkkinä toimii Tilisanomien 2/2011 numerossa ilmestynyt artikkeli ”EFAA:n (European Federation of Accountants and Auditors for SMEs) toimitusjohtaja Federico Diomeda: Tilitoimistot auttavat pk-yrityksiä kasvamaan”. Teksti on Ari Rytsyn. Artikkelin painottaa kuinka mahdollisimman yhtenäinen toimintaympäristö on kansallisista näkemuseroista huolimatta eduksi kaikille osapuolille. Lyhennettä ei ollut avattu alkuperäisessä otsikossa. SME tarkoittaa siinä pieniä ja keskisuuria yrityksiä (small and medium sized enterprises).

”- Yhteistyömme on alkanut hyvin. Taloushallintoliitto on historiansa aikana kehittänyt Suomen kirjanpitoalan pätevyyttä ja laadunvarmistusta. Suomi onkin malliesimerkki Euroopan maasta, josta monet voivat ottaa opikseen, kiitteli Diomeda avauspuheenvuorossaan”.

Kuten tässä esimerkissä nostetussa pätkästä Diomedan puheenvuorosta, voi kansallisesta diskurssista ylipäätyäkään havaita vahvan positiivisen sävyn kirjoitettaessa Suomen ammattiosaamisesta kirjanpitoalalla. Tämä tosin ei luonnollisestikaan ole yllätys, ovathan molemmat lehdet alan ammattijärjestöjen lehtiä.

Edellisestä havainnosta avautuukin täysin oma maailmansa tarkastella kriittisesti sekä kansallista että myös kokodiskurssia. Foucault (1977: 306–308) kirjoittaa, kuinka sosiaalinen kontrolli on laajalle levinnyttä erilaisten instituutioiden välityksellä. Näiden sisässä niin sanotut asiantuntijat hallitsevat tiedon varjolla. Tämän huomion myötä onkin kysyttävä, kuinka paljon diskurssien välityksellä pyritään valtaa käyttämään? Kokodiskurssin myötä nousee esille ajatus myös profession rajoista ja samalla taloudellisesta edusta huolissaan olevasta tilintarkastajasta ja tilintarkastusyhteisöstä, samoin kun kansallisen diskurssin myötä vastaavat seikat esimerkiksi suomalaisen kirjanpitäjän, tilitoimistonomistajan ja taloushallintoliiton näkökulmasta.



**Kuvio 2. Kv. -diskurssin jakautuminen osadiskursseihin.**

#### 4.4.4 Osadiskurssien historiallisuudesta

Harmonisointidiskurssin osalta olisi mielenkiintoista selvittää, kuinka laajasti aiemmin on ollut hankkeita, joissa ollaan esimerkiksi yhteispohjoismaisia tai laajempia muita yhteislainsäädäntömahdollisuuksia pohdittu. Nykyisellään se kuitenkin selkeästi nivoutuu lähimenneisyydessä voimistuneen globalisaation aiheuttamiin tarpeisiin, huoliin ja mahdollisuuksiin. Harmonisointidiskurssia käydään paljon eurooppalaisesta tai maailmanlaajuisesta lähtökohdista, toki monesti myös täysin kotimaisesta näkökulmasta. Aineistoon mahtuu myös artikkeleita, joissa esimerkiksi esitellään Ruotsin kirjanpitolainsäädännön tuoreita kehitysvaiheita. Näiden voi laajasti katsoen, tai rivien välistä lukien myös edustavan harmonisointidiskurssia. Kv.-diskurssia ne ainakin sisältävät, ja ehkä paljastavat jotain sen historiasta, jossa monesti esimerkiksi Suomea on vertailtu Ruotsiin tai otettu sieltä mallia.

Jos unohdetaan harmonisointidiskurssin nykyinen kansainvälistymisen aspekti, voidaan sen historia vetää yhä kauemmas. Esimerkiksi vuoden 1945 kirjanpitolain taustalla oli Virtasen (2007: 54–55) mukaan 1940-luvulla virinnyt tarve uudistaa lakia, koska tilinpäätökset eivät olleet yhdenmukaisia, mikä vaikeutti yritysten vertailua. Tilinpäätöksiin haluttiin silloin yhdenmukaiset kaavat, joita edellinen lainsäädäntö ei tarjonnut.

Kokodiskurssin osalta voidaan vetää hyvin samankaltaisia tulkintoja kuin yllä esitettiin harmonisoinnista. Nykyinen kokodiskurssi on hyvin pitkälti sidonnaista kansainväliseen kehitykseen, ja sitä käydään muun muassa Pk-IFRS:n ympäriltä. Viitteitä varhaisemmasta diskurssista antaa esimerkiksi Virtasen (2007: 51) mainitsema täydennys ensimmäiseen kirjanpitolakiin vuonna 1928, jolloin säädettiin laki tilinpäätöksen julkisuudessa. Siinä määrättiin jokaisen osakeyhtiön, jonka osakepääoma ylitti 300 000 markkaa julkistamaan tilinpäätöksensä. Tästä eteenpäin voisi hyvin olettaa kokodiskurssin jatkaneen kansalliselta pohjalta, saaden myöhemmin kansainvälistymisen myötä uusia piirteitä.

Kansallisen diskurssin muotoutumista historiassa voinee tarkastella pitkälti siinä valossa, missä historiantutkimuksen osuudessa tarkasteltiin suomalaisen kansainvälistymisen ja kansallisen vaikutuksen vaihteluita aikojen saatossa. Kansallinen diskurssi lienee ollut sitä vähemmän kytköksissä kansainvälisiin asioihin mitä syvemmillä havaittu kansallinen vaihe on ollut. Tarkemmin asiasta perille päästäkseen olisi luonnollisesti kuitenkin etsittävä vaikkapa Saarion meno-tulo-teorian aikaisia ammattilaisten kirjoituksia.

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET

### 5.1 Tutkimuksen aihe, menetelmät ja tutkimuskysymykset

Tutkimuksessa tavoitteena oli kuvata suomalaisen kirjanpidon kehityskaari aina sen ensiaskelista nykypäivän kautta tulevaisuuden näkymiin. Aihetta tutkittiin historiantutkimuksen ja diskurssianalyysin keinoin. Laajan aiheen vuoksi tutkimuksessa rajattiin mielenkiinto erityisesti kansainvälistymiseen, kuitenkin myös muita näkökulmia sivuten.

Motivaation antoi yleisen aiheita kohtaan koetun kiinnostuksen lisäksi kokemus sen tärkeydestä. Johdannossa esiteltiin kaksi ilmiötä, jotka suuresti muokkaavat nyt, ja mitä luultavimmin myös tulevaisuudessa työelämää maailmalla ja Suomessa; digitalisaatio ja globalisaatio. Näiden teemojen myötä heräsi ajatus siitä, miten nämä vaikuttavat suomalaiseen kirjanpitoon? Tutkimusmenetelmien selkiytyessä pyrittiin luomaan kuva siitä, kuinka kyseiset ilmiöt muiden muassa ovat suomalaisen kirjanpidon historiassa kehittyneet, ja miten alan ammattilaiset näihin nykyään suhtautuvat. Aiheen voi kokea myös tärkeäksi, koska sen kautta voi peilailla tulevaisuuden näkymiä sekä oppia ja ymmärtää syvällisemmin miksi suomalaisen kirjanpidon maailma näyttäytyy siten, mitä se tänä päivänä on. Tämä voi antaa ajattelun aineksia niin opiskelijalle kuin jo työelämässä vaikuttavalle, esimerkiksi taloushallinnon parissa työskentelevälle, ammattilaiselle.

Tutkimus yhdisti toisiinsa historiantutkimuksen ja diskurssianalyysin. Historiantutkimus toimi runkona ja taustana, jonka pohjalta diskurssianalyysin havaintoja tehtiin. Historiantutkimuksen osalta on syytä muistaa Pajusen (2011) laskentatoimen historiankirjoitukseen esittämä jaottelu narratiivisesta ja tulkinnallisesta historiantutkimuksesta. Narratiivisen historiantutkimuksen tuotoksena saadaan yksinkertaistettuja kertomuksia menneisyydestä, kun taas tulkinnallinen lähestymistapa painottaa tieteellisiä metodeja, tulkintaa ja selittämistä. Tässä tutkimuksessa narratiivinen historiantutkimus nousee keskiöön sen diskurssianalyysiä tukevan luonteensa vuoksi. Tulkinnallista historiantutkimusta voidaan laveasti ajatellen olevan ainakin se, mitä muita tapahtumia ja ilmiöitä on kirjanpidon itsensä historian lisäksi otettu selittävinä tekijöinä mukaan.



Diskurssianalyysi on Remeksen (2003: 24) mukaan tutkimusmenetelmä, jolla voidaan muun muassa tutkia niin kutsuttua sosiaalista todellisuutta, jota ilmentävät esimerkiksi kirjoitukset. Jokinen ym. (1993: 9) kiinnittävät lisäksi huomiota kielen käytön luonteeseen todellisuuden rakentajana. Tätä näkökulmaa kutsutaan sosiaalisiksi konstruktionismiksi, ja diskurssianalyysin teoreettinen lähtökohta on tämän tulkintakehyksen mukainen. Tässä tutkimuksessa valikoituivat mielenkiinnon kohteeksi mahdollisista todellisuuden ilmentäjistä nimenomaan kirjoitukset.

Potterin ja Wetherellin (1987: 175) mukaan diskurssianalyysi voidaan hahmottaa väljänä teoreettisena viitekehyksenä, joka ei itsessään ole selkeärajainen tutkimusmenetelmä. Menetelmää pyrittiin terävöittämään Remeksen esittämien diskurssianalyysin tutkimustraditioiden myötä. Näistä valittiin tarkempaan käsittelyyn ranskalainen diskurssianalyysi, jonka ominaispiirteitä myös pyrittiin mahdollisuuksien mukaan ottamaan huomioon itse analyysiä tehtäessä Remeksen (2003: 30) mukaan ranskalainen traditio käsittää diskurssin kulttuurin muotoutuessa syntyneeksi ja sen merkitysisältöä voidaan kuvata tarinan historiallisen muotoutumisen ja käytännön kautta.

Diskurssianalyysin pääasiallisena aineistona toimivat vuosien 2010–2015 alan ammattilehdet *Balanssi*, *Tilintarkastus* ja *Tilisanomat*. Tukevaa aineistoa oli etenkin historian tutkimuksessa käytetyt lähteet. Näitä olivat aiheesta tehdyn tutkimuksen lisäksi esimerkiksi sekä vanhentuneet että nykyiset lait, hallituksen esitykset, kirjanpitolautakunnan lausunnot ja kirjanpidon oppikirjat tai yleisesitykset eri ajoilta.

Käytännössä aineiston käsittely ja analyysi toteutettiin monivaiheisesti. Diskurssianalyysin valikoituessa menetelmäksi lehdet luettiin ensin läpi kursiivisesti, mahdollisesti sopivia, kirjanpitoon, kansainvälistymiseen ja digitalisaatioon liittyviä artikkeleita jo huomioiden. Seuraavassa vaiheessa nämä artikkelit käytiin läpi tarkemman seulan kanssa, samalla avustavasti lajitellen artikkeleita aiheittain. Karkea jaottelu oli: ”kansainvälistyminen, digitalisaatio ja muut.” Moni artikkeli merkittiin myös useaan näistä sopivaksi. Tässä vaiheessa huomattiin, kuinka aineistoa tulisi riittämään erittäin runsaasti. Vähemmän, tai lähes ollenkaan sopivia artikkeleita

pystyttiin jo tässä vaiheessa karsimaan. Kolmas vaihe pureutui valittuihin artikkeleihin entistä syvemmmälle. Pyrittiin havainnoimaan mahdollisia diskursseja ja niiden eri elementtejä, muistiinpanoja ja merkintöjä artikkeleihin tehden.

Aineiston läpikäynnin ohessa syvennettiin omaa tuntemusta diskurssianalyysin saralla. Tutkimusmenetelmän moninaisista vaihtoehtoista löytyi myös yksi sopiva lähestymiskulma lisää: diskurssien hegemonisoituminen. Valituista artikkeleista pyrittiin tämän jälkeen kaivamaan esille hegemonisia diskursseja sekä näitä tukevia osadiskursseja. Näin löytyneet diskurssit pyrittiin tuomaan esimerkein esille ja sitten yhdistämään ranskalaisen diskurssianalyysin tradition mukaisesti historiaansa, sekä tuoden valikoivasti sopivia muita näkökulmia mukaan.

Remes (2003: 60–61) kirjoittaa ranskalaisen tradition mukaisen diskurssianalyysin käyttävän tyypillisesti miten -kysymyksiä tutkimusongelmaa muotoiltaessa. Tämä johtuu ranskalaisen tradition pyrkimyksestä selittää diskurssin muuttumista sen aktuaalisen ilmentymisen lisäksi. Tutkimus toisin sanoen tarkastelee mitä diskurssi on ja miten se on muotoutunut.

Tältä pohjalta tutkimukselle asetettiin kolme tutkimuskysymystä:

1. Miten diskurssi on muotoutunut suhteessa suomalaisen kirjanpidon historiaan?
2. Mitä ominaispiirteitä suomalaisten kirjanpidon ammattilehtien diskurssi sisältää ja onko joillain diskursseilla hegemoninen asema?
3. Miten nykypäivän diskurssi suhtautuu suomalaisen kirjanpidon tulevaisuuteen?

## **5.2 Tutkimustulokset**

### 5.2.1 Diskurssien muotoutuminen suhteessa historiaansa

Ensimmäisen tutkimuskysymyksen vastauksessa päähuomio kiinnittyy kansainvälistymisen kehittymiseen, valikoituihan se tutkimuksen painopisteeksi. Hieman pohdittiin myös digidiskurssin ja osadiskurssien suhdetta historiaansa.

Pohdinnassa osadiskurssit nähtiin myös omina diskursseinaan, joiden historiassa saattoi olla piirteitä huolimatta kv.-diskurssin historiasta.

Harmonisointidiskurssi yhdistettiin nykyisellään selvästi globalisaatioon ja sen tuomiin haasteisiin ja tarpeisiin. Samoin kokodiskurssi, jota aineiston ajanjaksona lehdissä käytiin, edustaa pitkälti kv.-diskurssin osaa, jonka historia harmoniadiskurssin kanssa on globalisaation historiaa. Historiantutkimus kuitenkin näyttää, että omanlaistaan harmonisointi- ja kokodiskurssia on luultavasti käyty kansallisistakin lähtökohdista. Näistä osviittaa antavat esimerkiksi täydennys ensimmäiseen kirjanpitolakiin vuonna 1928, jolloin säädettiin laki tilinpäätöksen julkisuudessa. Siinä määrättiin jokaisen osakeyhtiön, jonka osakepääoma ylitti 300 000 markkaa, julkistamaan tilinpäätöksensä. Esimerkkinä harmonisointidiskurssin historiallisuudesta, ilman nykyistä kansainvälisyysaspektia, toimii vuoden 1945 kirjanpitolain taustalla vaikuttanut 1940-luvulla virinnyt tarve uudistaa lakia, koska tilinpäätökset eivät olleet yhdenmukaisia, mikä vaikeutti yritysten vertailua. Tilinpäätöksiin haluttiin silloin yhdenmukaiset kaavat, joita edellinen lainsäädäntö ei tarjonnut.

Kansallisen diskurssin muotoutumista voidaan tarkastella kuten historiantutkimuksen osuudessa. Siinä vertailtiin suomalaisen kansainvälistymisen ja kansallisen vaikutuksen vaihteluita aikojen saatossa. Kansallinen diskurssi lienee ollut sitä vähemmän kytköksissä kansainvälisiin asioihin mitä syvemmillä havaittu kansallinen vaihe on ollut.

Historiantutkimuksen ja kv.-diskurssin yhdistäminen näyttää ehkä parhaiten, kuinka historia ja diskurssit muodostavat eräänlaisen symbioosin. Historiantutkimus näytti, kuinka ensin suomalainen kirjanpito ponnisti alkuun varsin kansainvälisistä lähtökohdista; omaa alan lainsäädäntöä ei vielä ollut, ja käytännöt täytyi jostain tänne tuoda. Aikojen kuluessa, kotimainen alan asiantuntijuus alkoi kehittyä, sen ympäriltä alettiin kirjoittaa kirjoja, ensin ruotsiksi ja sitten suomeksi. Samalla yhteiskunnalliset olot olivat omassa muutoksessaan, vaikuttaen alati kaikkeen. Nähtiin, kuinka kansallinen vaikutus saavutti, tulkinnasta riippuen, huippunsa ehkä Martti Saarion aikaan, ja kuinka näistä ajoista 1980- ja 1990-luvuille tullessa kansainvälistyminen oli jo tuonut paljon uutta kirjanpitoon. Tässä mielessä onkin palattu varhaisen

suomalaisen kirjanpidon maailmaan, jossa vaikutteet olivat kansainvälisiä. Oma kansallinen osaaminen on silti vahvaa, mutta keskustelua ja alan kehitystä seurataan niin kansallisista kuin kansainvälisistäkin lähtökohdista

### 5.2.2 Suomalaisten kirjanpidon ammattilehtien diskurssin ominaispiirteet ja diskurssien hegemonisoituminen

Vastausta toiseen tutkimuskysymykseen voidaan lähteä avaamaan analyysin myötä tehdyn jaottelun keinoin. Diskurssianalyysissä tunnistettiin kaksi hegemonista diskurssia: kv.-diskurssi ja digidiskurssi. Näistä digidiskurssia tarkasteltiin hieman pintapuolisemmin, mutta kv.-diskurssia lähdettiin pilkkomaan sitä tukeviin osadiskursseihin. Tarkastelun alle valittiin parhaiten aineistosta esiin nousseet kolme osadiskurssia: harmonisointi-, koko- ja kansallinen diskurssi.

Suomalaisten ammattilehtien diskurssille voi tuon jaottelun valossa sanoa olevan ominaista eritoten kahden hegemonian vallalla olo. Näiden aiheiden kattavuus on jo määrällisesti omaa luokkaansa, mikä tulisi epäilemättä ilmi myös erilaisessa sisällönanalyysissä. Ominaista kv.- ja digidiskurssien hegemoniassa on myös niiden esiintyminen usein rinnakkain, tai jopa limittäin. Ne ammentavat usein yhteisistä aihepiireistä, ja myös kv.-diskurssin osadiskursseiksi erotellut diskurssit ilmentävät usein piirteitä digidiskurssista. Osadiskurssit syventävät ymmärrystä ominaispiirteistä. Myös niille on tyypillistä rinnakkainen ja limittäinen esiintyminen. Usein artikkeleista saattoi löytyä piirteitä jokaisesta tutkimuksessa tarkastellusta osadiskurssista.

Harmonisointidiskurssi osoittaa ominaispiirteistä hyvin standardeihin liittyvää kirjoittelua. Monet aineiston artikkelit yksinkertaisesti esittelevät jonkin IFRS-standardin sisältöä ja soveltamista. Mukaan mahtuu monesti kuitenkin myös varsinaista diskurssia, jossa standardien sisällön ohella harmonisointia perustellaan, sen syitä, tarpeita ja seurauksia pyritään argumentoimaan.

Toisena osadiskurssina esiteltiin kokodiskurssi, joka on myös hyvin tyypillistä diskurssia, joka vielä harmonisointidiskurssia tiukemmin liittyy kansainvälistymiseen. Harmonisointidiskurssia sen sijaan saattoi useammin löytää myös digidiskurssin yhteydestä. Kokodiskurssille ominaista olivat pienyritysten vertaaminen

suuryrityksiin. Tyypillisesti aiheet haettiin IFRS-standardeista ja EU-tason direktiiveistä, joissa muun muassa ehdotettiin lehtiaineiston ajanjakson aikana helpotuksia pienimmille yrityksille.

### 5.2.3 Tulevaisuus diskurssien valossa

Tutkimus ei pyrkinyt osoittamaan mitään tarkkaa arvioita tulevaisuudesta, eikä siinä perehdytty tulevaisuudentutkimuksen menetelmiin. Diskurssianalyysi voi kuitenkin paljasta odotuksia tulevaisuudelle, mikäli sen havainnoimat diskurssit näitä yhtään peilaavat. Myös Remes (2003: 42) kirjoittaa, kuinka eräs ranskalaisen tradition lähestymiskulma on tulevaisuusorientaatio, jonka mukaan kulttuuri diskurssin tuottamisen ohelle siirtää tarvittavaa tietoa tulevaisuuden varalle.

Tähän osioon vastataan ehkä parhaiten lähtemällä samasta huomiosta liikkeelle, mistä varsinainen diskurssianalyysikin: muutos. Diskurssien valossa koko ala tuntuu olevan hyvin muutosmyönteinen, ja omaksunut, että muutoksen mukana pysyäksien on sopeuduttava. Vaikuttaisi, että myös jatkossa oletetaan toimintaympäristön olevan kehityksen pyörteessä. Muutosta itsessään ei kritisoida, mutta kritiikki voi sen sijaan kohdistua alan mahdollisiin uusiin käytänteisiin, esimerkiksi ammattilaisten asemaa suojellakseen.

Hegemoniset diskurssit olivat tutkimuksessa sen verran vahvasti läsnä, että näyttäisi siltä, että odotus niiden suuresta vaikutuksesta myös lähitulevaisuudessa on oletettua. Uudetkin visiot vaikuttaisivat yleensä liittyvän joko digitalisaation tai kansainvälistymisen jatkuvaan kehitykseen.

## 6 KESKUSTELU

### 6.1 Tulosten merkittävyys ja arviointi

Pyrin tässä osiossa arvioimaan tutkimukseni koherenssia ja konsistenssia, toisin sanoen sitä, kuinka hyvin tutkimuksen eri osat sopivat yhteen, sekä tutkimuksen eri valintojen välistä ristiriidattomuutta. Arvioin tutkimustani mukailleen Remeksen (2003: 65) tapaa, jossa hän reflektoi diskurssianalyysiaan kolmella eri tasolla. Näistä päähuomioni keskittyy kriittiseen tarkasteluun, jossa pyritään tekemään miksi - kysymyksiä, joilla perustellaan valintoja.

Ensinnä haluan pohtia, miksi juuri nyt käytetty aineisto valittiin diskurssianalyysin aineistoksi? Alkuun täytyy huomauttaa, että aineisto diskurssianalyysiin muovautui osittain sattumusten kautta. Vasta varsinaisen tutkimusasetelman ja menetelmien selkiytyessä, totesin aineiston sopivan diskurssianalyyttisen tutkimuksen kohteeksi mainiosti. Ensinnä alan ammattilehtiä luettiin ja selailtiin ikään kuin tietojen päivittämisen ja tarkemman lähestymistavan keksimisen toivossa.

Historiantutkimuksen aineisto seuloutui hyvin pitkälti aikaisempien tutkijoiden esikuvan mukaisesti. On syytä epäillä, että syvempi tutustuminen menneiden vuosikymmenten ammatti- ja muissakin lehdissä, olisi voinut paljastaa vielä enemmän, ja tuoda historiantutkimuksen osioon entistä enemmän omaa, uutta näkökulmaa. Tämä olisi tämän tutkimuksen resurssien puitteissa tuntunut kuitenkin hakuammunnalta, sillä järjestelmällinen tutustuminen laajaan lehtimateriaaliin olisi vienyt tutkimuksen laajuuden huomioon ottaen kohtuuttomasti aikaa.

Diskurssianalyysin pääaineisto, kotimaisten ammattilehtien vuosikerrat 2010–2015 valittiin lopullisesti, koska niiden tarjoama sisältö tuntui alusta alkaen tarjoavan tutkimukselle asetettuihin tavoitteisiin ja kysymyksiin vastauksia. Kritiikkiä voisi osoittaa aikahaarukalle. Tutkimus pyrki muun muassa osoittamaan diskurssiensa historiallisuuden, jolloin laajempi aikaperspektiivi myös ammattilehtien parista olisi saattanut auttaa. Aikahaarukka ei myöskään varsinaisesti perustu mihinkään tapahtumaan, lakimuutoksen aikatauluun tai muuhun, luonnollisesti sitä selittävään seikkaan. Yhä tämänkin yhteydessä täytyy kuitenkin vedota rajallisiin resursseihin.

Aikahaarukkaa olisi tietysti pidennetty, mikäli se ei olisi tarjonnut tarpeeksi materiaalia diskurssianalyysiä varten.

Toisena haluaisin tarkentaa, miksi tämä aineisto on sopiva diskurssianalyysiin? Oma näkemykseni on, että ammattilehdet ovat oivallinen portti jonkin tietyn alan diskurssien ymmärtämiseksi. Artikkelit voivat olla puhtaan informaation ja koulutuksellisen tyylin lisäksi luonteeltaan keskenään keskustelevia, ja asioita perustelevia ja uusia tuulia esitteleviä. Näkisin tämän pätevän erinomaisesti myös suomalaisen taloushallinnon, kirjanpidon ja tilintarkastuksen maailmaa käsittelevissä lehdissä. Kriittisen arvioinnin hengessä oletan kuitenkin havainneeni diskursseja, jotka eivät ole vain kirjanpidosta kumpuavia, vaan sivuavat isompia yhteiskunnallisia keskusteluita. Tämä kävi tutkimuksessani esille lähinnä johdannossa, jolloin globalisaatiota ja digitalisaatiota käsiteltiin lyhyesti laajoina trendeinä, sekä samoin etäisesti kun historian suurempia linjoja, jotka omalta osaltaan vaikuttivat myös kirjanpidon kehitykseen. Diskursseihin vielä tätä tutkimusta syvemmälle pureutuva olisi voinut tukeutua myös täysin ulkopuolisiin lähteisiin.

Kolmantena kysyisin, miksi ranskalainen diskurssianalyysi sopii parhaiten tutkimuskohteen erityispiirteet huomioon ottaen? Mainitsin tutkimuksen alussa, kuinka noudattelin ranskalaisen tradition mukaista tulkintaa. En koe kuitenkaan täysin olleeni uskollinen kaikille tradition puolille. Onnistuneeksi valintaa voin kuitenkin luonnehtia siinä, kuinka sen myötä pystyin sitomaan diskurssin ja sen historian toisiinsa. Tämän soveltaminen olisi ollut erilaista toisen tradition tapoja mukailtaessa.

Viimeiseksi, miksi etsin hegemonisia diskursseja? Näin, että ammattilehtien diskursseja voisi olla todella hyvä lähteä purkamaan, mikäli tunnistaisin joukosta hegemonisen aseman saavuttaneita diskursseja. Tämä lähestymistapa tuki myös tutkimuskysymystäni ammattilehtien diskurssien ominaispiirteistä. Hegemonisia diskursseja tukevat osadiskurssit tulivat luonnollisena jatkumona tälle polulle. Hegemonisten diskurssien myötä löysin ikään kuin rungon ja muodon omalle diskurssianalyysilleni, ja tätä kehitystä pyrin myös esittämään kahdella yksinkertaisella kuviolla diskurssianalyysin lomassa.

Tieteellistä tutkimusta arvioitaessa, tulin myös väistämättä pohtineeksi tutkinnon toistettavuutta. Koen, että olen antanut tutkimuksessa riittävästi informaatiota, siitä miten ja mistä aineistosta tulkintani on haettu. Pidän silti itsestäänselvytenä, että diskurssianalyysin väljän luonteen myötä jokainen tutkija olisi täsmälleen samasta aineistostakin muodostanut osittain omat käsityksensä. Tutkijan pyrkiessä objektiivisuuteen, en silti usko, että tämän menetelmän käyttäjä voi välttyä vällillä vahvastikin subjektiivisilta havainnoilta. Luultavasti tutkimusta toistettaessa, löytyisi paljon yhdistäviä tekijöitä, mutta toinen tutkija havainnoisi ja tulkitisi osan asioista erillä tavalla.

Tutkimuksen aiheen ja tulosten merkittävyyttä pohtiessa jäi lopuksi kaivelemaan, olinko löytänyt jotain uutta, jotain mitä oli alunalkaenkin syytä tutkia? Toivon ja uskon, että asia on näin. On paljon lukijasta ja tämän suhteesta aiheeseen kiinni, kuinka paljon nimenomaan hänelle uutta faktaa siinä esitetään. Se, mitä alan ammattilainenkin saattaisi saada, on uusia näkökulmia, uutta ajattelemisen aihetta, mahdollisuuden kehittyä näiden myötä. Alan opiskelija saattaisi saada tutkimuksesta paljonkin ajattelemisen aihetta, vaikkapa mitkä seikat ja miten vaikuttavat alaan tulevaisuudessa, ja kuinka oma osaaminen ehkä näihin tekijöihin kannattaa suhteuttaa, ja millä osa-alueilla kehittyä ja hankkia taitoja. Diskurssianalyysi on parhaimmillaan luovaa työtä, sosiaalisten konstruktioiden havainnointia. Tuloksena on jotain, joka rakentaa sitä lisää, oman pienen palasensa, jotain, jonka pohjalta voi kuka tahansa omaan elämäänsä, omaan todellisuutensa jotain mahdollisesti ammentaa.

## **6.2 Jatkotutkimuskohteet**

Tutkimuksen aiheen laajuuden vuoksi useita rajauksia täytyi tehdä. Diskurssianalyysin tiimoilta selkein rajaus oli etsiä kv.-diskurssin osadiskursseja sen sijaan, että digidiskurssia olisi lähdetty pilkkomaan osiinsa. Historiaosuuteen löytyisi myös erilaisia mahdollisuuksia. Tarkahkon kirjanpitolain kehityksen rinnalle tai sijaan olisi vaihtoehtoisesti voinut valita suuremman painoarvon yleiselle yhteiskunnan kehitykselle. Moni kirjanpidon kehitysvaihe linkittyy näihin, ja epäilemättä historiaosuuden näkökulman vaihdoksella myös diskurssien historiallisuudesta voisi löytyä uusia piirteitä.



Sekä historiaa että diskurssianalyysiä olisi voinut lähestyä monesta eri kulmasta. Yksi selkeä vaihtoehto voisi olla kirjanpidon ja taloushallinnon ammattilaisuuden kehittyminen sekä ”ammattilaisuusdiskurssi” sen ympärillä. Tämän ympäriltä olisi voinut tutkia alaan liittyvien instituutioiden historiaa ja muotoutumista. Esimerkkeinä kirjanpitolaitekunnan, taloushallintoliiton, KHT-yhdistyksen, sekä muidenkin talouteen yleisesti vaikuttavien tahojen vaikutusta alan kehitykseen, ja osuutta tämän päivän diskurssien muotoutumiseen ja ylläpitämiseen.

Diskurssianalyysillä on useita niin sanottuja sukulaistraditioita. Jatkotutkimuskohdetta mietittäessä on luonnollisesti mahdollista jatkaa diskurssianalyysiä käyttämällä, tai valita toinen metodologinen viitekehys. Esimerkiksi keskusteluanalyysi on lähellä diskurssianalyysiä. Jatkotutkimuksen voisi tehdä haastattelututkimuksena, jota voisi jo tehdyn diskurssianalyysin pohjalta lähestyä myös keskusteluanalyysin työkaluin. Haastattelututkimuksen teemaksi voisi pyrkiä valitsemaan jo tässä tutkimuksessa nousseita diskursseja, tai valita uuden lähestymistavan.

Eräs jatkotutkimusmahdollisuus olisi syventää tätä tutkimusta. Tutkia ammattilehtiä pidemmältä aikajanelta ja etsiä lisää lähteitä diskurssien tueksi. Toinen vaihtoehto on etsiä jostain vertailukohta suomessa käytävälle diskurssille. Käydäänkö kansainvälisillä foorumeilla miten erilaista keskustelua näistä asioista, tai miten vaikkapa naapurimaidemme lehdet asioista kirjoittavat? Tämä tutkimuksen puitteista voisi myös tarttua jo johonkin käsiteltyyn teemaan, ja syventyä siihen vielä tarkemmin. Esimerkiksi diskurssien hegemonia voisi olla yksi tällainen alue, jota voisi kehittää ja tarkastella pitemmälle.

Yhteenvetona voisi sanoa, että jatkotutkimuksen mahdollisuudet ovat moninaiset ja aihe tuntuukin olevan suorastaan runsaudensarvi. Eri näkökulmat, painotukset, aineistot, tutkimusmenetelmät, ja muut seikat muodostavat lukuisia vartenotettavia vaihtoehtoja.

## LÄHTEET

- Ahvenniemi, J. (2011). KLT:n rooli kasvaa ja kehittyy. *Tilisanomat* 2/2011.
- Allinen, H. (2012). Globalisaatio ei horjuta KILAA. *Tilisanomat* 3/2010.
- Asetus kirjanpitolautakunnasta 19.10.1973/784.
- Autio, S., Katajala-Peltomaa, S., & Vuolanto, V.,. (2001). *Historioitsijan arki ja tutkimuksen prosessi*. Tampere: Vastapaino.
- Autio-Sarasma, S. (2008). Historiantutkimus, tutkimusprosessi. Saatavissa: <http://www.enorssi.fi/enorssi-verkosto/virmo/virmo-1/kashisnet/kasvatuksen-historian-tutkimus/kasvatuksen-historian-tutkimusprosessi>. Viitattu 1.11.2016.
- Balanssi. (2016). Balanssi-lehti ja Balanssi Online-palvelu. Saatavissa: <http://www.balanssilehti.fi/balanssi-lehti/>. Viitattu: 1.11.2016.
- Baldwin, R. (2006). Globalisation: The great unbundling (s). *Economic Council of Finland* 20(3), 5-47.
- Ball, R. (2006). International financial reporting standards (IFRS): Pros and cons for investors. *Accounting and business research* 36(sup1), 5-27.
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *Accounting review* 601-632.
- Fairclough, N., Blom, V. & Hazard, K. (1997). *Miten media puhuu*. Tampere: Vastapaino.
- Fonsén, T. (2011). Saksan vaikutuksesta suomen oikeuskieleen. *Virittäjä* 115(2).
- Foucault, M. (1977). *Discipline and punish : The birth of the prison*. London: Penguin Books.
- Fraktman, M. (2014). Kirjanpitolaki uudistuu - pienyrityksille ehdotetaan helpotuksia. *Balanssi* 5/2014.
- Fredman, J. (2010). Pilvi, ohjelmistopalveluiden tuorein mantra. *Tilisanomat* 4/2010.
- Frey, C. B. & Osborne, M. A. (2013). The future of employment: How susceptible are jobs to computerisation. Retrieved September 7 2013.
- Grönroos, J. (2012). Tarvitaanko segmenttiraportoinnin raportointiin selkeämmät sävelet. *Tilintarkastus* 5/2012.
- Haaramo, V., Palmuaro, S. & Peill, E. (2005). *IFRS-raportointi*. Helsinki; Helsinki; Helsinki: WSOYpro; Sanoma Pro; Talentum.

- Haaramo, V. (2012). Tilinpäätösdirektiivit muutoksessa - ehdotuksia tilinpäätössääntelyn kehittämiseksi. *Tilisanomat* 3/2012.
- Hallituksen esitys 111/1992.
- Hallituksen esitys 173/1997.
- Iivari, M. (2011). XBRL-raportointi yleistyy maailmanlaajuisesti. *Tilintarkastus* 6/2011.
- Jaatinen, P. (2009). *Sähköistyvän taloushallinnon innovaatioiden kehitys ja niitä koskevat merkitykset ja diskurssit alan ammattilehtikirjoittelussa*. Tampere University Press.
- Järvinen, R.,. (2000). *Kirjanpito ja tilinpäätös : Uuden kirjanpitolain mukaan*. (2. uud. laitos. painos). Porvoo: WSOY.
- Jokinen, A. & Juhila, K. (1993). Valtasuhteiden analysoiminen. Teoksessa: Jokinen, A., Suominen, E., Juhila, K., & Suoninen, E. (toim.). *Diskurssianalyysin aakkoset*. Tampere: Vastapaino, 75-108.
- Jokinen, A., Suominen, E., Juhila, K., & Suoninen, E.,. (1993). *Diskurssianalyysin aakkoset*. Tampere: Vastapaino.
- Jokinen, A. (1999). Diskurssianalyysin suhde sukulaistraditioihin. Teoksessa: Jokinen, A., Juhila, K., & Suoninen, E. (toim.). *Diskurssianalyysi liikkeessä*. Tampere: Vastapaino, 37-53.
- Jokinen, A., Juhila, K., & Suoninen, E.,. (1999). *Diskurssianalyysi liikkeessä*. Tampere: Vastapaino.
- Kaitila, I. V. (1916). *Kirjanpidon ja bilanssiopin oppikirja*. Jyväskylä: Gummerus.
- Kalela, J.,. (2000). *Historiantutkimus ja historia*. Helsinki: Gaudeamus.
- Kantola, A., Moring, I. & Väliverronen, E. (1998). *Media-analyysi : Tekstistä tulkintaan*. [Helsinki]: Helsingin yliopiston Lahden tutkimus- ja koulutuskeskus.
- Kauhanen, A. (2014). *Tulevaisuuden työmarkkinat*. ETLA, Elinkeinoelämän tutkimuslaitos. The Research Institute of the Finnish Economy NO. 30. Saatavilla: <https://www.etla.fi/wp-content/uploads/ETLA-Raportit-Reports-30.pdf>. Viitattu: 1.11.2016.
- Kavaljer, M. & Winqvist-Ilkka, J. (2014). Uusi tilinpäätösdirektiivi keventää pienten yritysten raportointia. *Balanssi* 5/2014.
- Kettunen, P., & Lilius, A.,. (1983). *Ensimmäinen suomenkielinen kirjanpidon oppikirja ja sen maailma*. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.

- Kettunen, T. (2010). IFRS-standardien muutosvauhti haaste tietojärjestelmille. *Tilintarkastus 1/2010*.
- Kirjanpitoasetus 9.8.1945. Suomen asetuskokoelma 1945 n:o 781.
- Kirjanpitolaki 6.7.1945. Suomen asetuskokoelma 1945 n:o 701.
- Kirjanpitolaki 10.8.1973/655.
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.
- Kirjanpitolautakunta. (1990). Koneellinen kirjanpito, yleisohje. Saatavilla: <http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/363A75BEA458B550C22567BD002344A8?openDocument>. Viitattu 1.11.2016.
- Kirjanpitolautakunta. (2016). Kirjanpitolautakunnan antamat yleisohjeet. Saatavilla: <http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/Yleisohjesuomi?openView>. Viitattu: 1.11.2016.
- Kuisma, M., (2013). *Suomen poliittinen taloushistoria 1000-2000*. (2., korj. p. painos). Helsinki: Siltala.
- Laine, M. (2009). *A way of seeing corporate sustainability reporting*. Tampere University Press.
- Laki kirjanpitovelvollisuudesta 1925. Asetuskokoelma 1925 n:o 54.
- Laki osakeyhtiöistä 1895. Suomen Suuriruhtinaanmaan asetuskokoelma vuodelta 1895.
- Lehtonen, M., (1996). *Merkitysten maailma : Kulttuurisen tekstintutkimuksen lähtökohtia*. Tampere: Vastapaino.
- Leppiniemi, J. (2000). *Hyvä kirjanpito tapa : Mikä on sallittua, mahdollista, kiellettyä?* (8. uud. laitos. painos). Helsinki: WSOY.
- Leppiniemi, J. & Koskela, M. (1991). *Uudistuva kirjanpito : Perusteet ja käytäntö*. [Espoo]: Weilin + Göös.
- Lepistö, L. (2015). *Some call it ERP: Three perspectives*.
- Liiketaloudellinen aikakauskirja*(1952-2014). Helsinki: Liiketaloudellinen aikakauskirja.
- Lilius, A. (1862). *Käytännöllinen opastus yksinkertaisesta kirjanpidosta warsinkin tehdastelioille ja ammattilaisille*. Turussa: Lillja.
- Litowitz, D. (2000). Gramsci, hegemony, and the law. *BYU L.Rev.* 515.

- Lukka, K., Pihlanto, P. (1993) Martti Saario – suomalaisen laskenta-ajattelun kehittäjä. *Liiketaloudellinen aikakauskirja* 3/1993, 251-275
- Mediakortit. (2016). Tilisanomat. Saatavissa:  
<http://www.mediakortit.fi/mediakortit/tilisanomat/311/>. Viitattu 1.11.2016.
- Mills, S. (1997). *Discourse*. London: Routledge.
- Mäkelä, H. (2012). *Interpretations of corporate talk about social responsibility*. Tampere University Press.
- Mäkinen, V. (2010). Raportointikoodisto on talousammattilaisen työkalu. *Tilisanomat* 5/2010.
- Mäkineniemi, O. (2012). Professori Robin Jarvis: Pk-yritysten raportointiin suunnitellaan helpotuksia. *Tilisanomat* 1/2012.
- Näsi, S. (1990). *Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin : Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus*. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Pajarinen, M. & Rouvinen, P. (2014). Ammatit digitalisaation pyörteessä. *Tilisanomat* 5/2014.
- Pajunen, K. (2009). The internationalisation of finnish financial reporting between 1973 and 2005–A historical analysis. *The Finnish Journal of Business Economics* 1 11-33.
- Pajunen, K. (2011). Historiatutkimus varteenotettavana vaihtoehtona laskentatoimen tutkimuksessa. *Liiketaloudellinen aikakauskirja* 2/2011, 225-229.
- Pajunen, K. & Pelkonen, R. (2014). IFRS-liiketietojen määrä ja laatu - onko kehittämistarpeita. *Balanssi* 1/2014.
- Parker, I. (1992). *Discourse dynamics : Critical analysis for social and individual psychology*. London: Routledge.
- Perelman, C. & Lehto, L.,. (1996). *Retoriikan valtakunta*. Tampere: Vastapaino.
- Piehl, A. (2010). Suomalaisen oikeuskielen kehittäminen ja huolto. Teoksessa: Mattila, H. E. S., Mattila, H. E. S., Piehl, A. & Pajula, S. (toim.) *Oikeuskieli ja säädöstieto : Suomenkielinen lakikirja 250 vuotta = rättsspråk och författningsinformation : Den finskspråkiga lagboken 250 år* Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys, 147-180.
- Pihlanto, P. (2011). Meno-tulo-teoria: menossa vai tulossa. *Suunta, Taloushallintoliiton sidosryhmälehti* 1/201.

- Pirinen, P. (2005). Economic and normative pressures as drivers for the adoption of international accounting standards in Finland since 1976. *European Accounting Review* 14(1), 213-235.
- Potter, J. & Wetherell, M. (1987). *Discourse and social psychology : Beyond attitudes and behaviour*. Jonathan Potter and Margaret Wetherell. London: Sage Publ.
- Remes, L. (2003). *Yrittäjyyskasvatuksen kolme diskurssia*. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.
- Ricoeur, P. (1971). The model of the text: Meaningful action considered as a text. *Social research* 529-562.
- Rusila, H. (2010). Harmonisoinnin pitää hyödyntää yrityksiä. *Tilisanomat* 2/2010.
- Rytsy, A. (2011). EFAA:n toimitusjohtaja Federico Diomeda: Tilitoimistot auttavat pk-yrityksiä kasvamaan. *Tilisanomat* 2/2011.
- Rytsy, A. (2013). Tavoitteena kitkaton Suomi. *Tilisanomat* 6/2013.
- Rytsy, A. (2015). TALTIO tehostaa tiedonsiirtoa. *Tilisanomat* 2/2015.
- Saarinen, P. (1973). Kirjanpito ja tositemaineisto. *Tilintarkastus, laskentatoimi - Revision, redovisning* 2/1973.
- Saario, M. (1965). *Kirjanpidon meno-tulo -teoria*. (2. tark. p. painos). Helsinki: Otava.
- Suoninen, E. (1993). Kielenkäytön vaihtelevuuden analysoiminen. Teoksessa: Jokinen, A., Suominen, E., Juhila, K., & Suoninen, E. (toim.) *Diskussianalyysin aakkoset*. Tampere: Vastapaino, 48-74.
- Sviili, T. (2012). Suomelta varoivainen kanta tilinpäätösdirektiivien uudistukseen. *Tilintarkastus* 2/2012.
- Tilisanomat. (2016). Yhteistiedot. Saatavissa: <http://tilisanomat.fi/content/yhteystiedot>. Viitattu 1.11.2016.
- Troberg, P. (2014). Miten sijoittajansuoja vaikuttaa IFRS:n toimivuuteen? *Balanssi* 5/2014.
- Vahtera, P. (2014). Tehokas pk-yrityksen tilintarkastus. *Balanssi* 4/2014.
- Virtanen, A., (2007). *Kauppamiehen käytännöstä kansainväliseen kirjanpitoon : Kirjanpidon historia Suomessa 1862-2005*. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.

**Liite 1****KUVAUS AINEISTOLÄHTEISTÄ**

Tutkimuksen aineistolähteinä käytetty aineisto kattaa Tilisanomat-lehden vuosikerrat 2010–2015. Tilisanomat ilmestyi kunakin vuonna kuusi kertaa, joten aineisto sisältää Tilisanomat-lehteä yhteensä 36 numeroa.

Tutkimuksen toinen pääasiallinen aineistolähde on lehti Tilintarkastus/Revision, joka vaihtoi lähteiden ajanjakson aikana nimekseen Balanssi. Aineistona käytettiin lehden vuosikertoja 2010–2015. Lehti ilmestyi kunakin vuonna kuusi kertaa, joten aineisto sisältää Tilintarkastus/Revision tai Balanssi -lehteä yhteensä 36 numeroa. Tämän ajanjakson aikana lehteä julkaistiin nimellä Tilintarkastus/Revision vuosikerrat 2010–2012 ja nimellä Balanssi vuosikerrat 2013–2015.

Näin ollen aineisto kattaa kahden eri lehden kaikki numero vuosikerroilta 2010–2015. Molemmat lehdet ilmestyivät ajanjaksolla kuusi kertaa vuodessa, jolloin aineistoksi kertyi yhteensä 72 yksittäistä numeroa.