

Karolina Söderlund

Den finländska redovisningsnormeringen
i korstrycket mellan institutionaliserad
teori och internationella standarder





Karolina Söderlund (f. 1970)

Ekonomie magister 2001, ekonomie licentiat, 2008.

Författaren arbetar som universitetslärare vid Åbo Akademi och har tidigare arbetat som lektor vid Yrkeshögskolan Novia. Författaren har tidigare arbetat med redovisning på bokföringsbyrå samt på ett litet företag.

Åbo Akademis förlag
Tavastgatan 13, FI-20500 Åbo, Finland
Tfn +358 (0)2 215 3478
E-post: forlaget@abo.fi

Försäljning och distribution:
Åbo Akademis bibliotek
Domkyrkogatan 2–4, FI-20500 Åbo, Finland
Tfn +358 (0)2 -215 4190
E-post: publikationer@abo.fi

DEN FINLÄNDSKA REDOVISNINGSNORMERINGEN I
KORSTRYCKET MELLAN INSTITUTIONALISERAD TEORI
OCH INTERNATIONELLA STANDARDER



Den finländska redovisningsnormeringen i korstrycket mellan institutionaliserad teori och internationella standarder

Karolina Söderlund

CIP Cataloguing in Publication

Söderlund, Karolina.

Den finländska redovisningsnormeringen i korstrycket mellan institutionaliserad teori och internationella standarder / Karolina Söderlund. - Åbo : Åbo Akademis förlag, 2012. Diss.: Åbo Akademi. - Summary.

ISBN 978-951-765-654-2
ISBN 978-951-765-655-9 (digital)
Painosalama Oy
Åbo 2012

Förord

Nu är avhandlingen äntligen färdig! Det har varit en lång process som krävt ett stort tålamod och en hel del finsk sisu.

Till min handledare, professor Lars Hassel, vill jag rikta ett jättestort tack! Utan ditt tålamod och din handledning skulle avhandlingen säkert ha förblivit en av de miljontals nästan färdiga avhandlingarna. Min forskning har under åren tagit många steg framåt men minst lika många bakåt och det är speciellt då som ditt stöd har varit viktigt.

Jag vill också tacka förgranskarna professor Walter Schuster och professor Jan Wallin för era sakkunniga kommentarer. Professor Jan Wallin och docent Kristina Artsberg opponerade licentiatavhandlingen och era kommentarer har varit till stor hjälp också i färdigställande av denna avhandling.

Jag önskar också tacka Sonja Vidjeskog för hjälp med den svenska språkgranskningen och Simon och Rannvi Wallen för hjälp med den engelska. Tack också till ekonomiska biblioteket för all hjälp!

Jag har fått ekonomiskt stöd från Hans Bang stiftelsen r.s., Stiftelsen för främjande av värdepappersmarknaden i Finland, Stiftelsen för handelsutbildning i Åbo, Stiftelsen för Åbo Akademi, Yrkeshögskolan Sydväst och Åbo Akademi. Utan detta skulle avhandlingen inte ha blivit färdig.

Tack till min syster för teknisk support. Sist men inte minst vill jag också tacka alla mina arbetskamrater, både från Handelshögskolan vid Åbo Akademi men också från Yrkeshögskolan Novia, mina vänner och min familj för stöd och uppmuntran! Det har varit guld värt!

Degerby, augusti 2012

Karolina Söderlund

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. Inledning.....	1
2. Institutionell teori.....	10
2.1 Den internationella nivån.....	12
2.2 Den nationella nivån.....	14
2.3 Företagsnivån.....	19
3. Teorin om utgift vid inkomst.....	30
4. Den internationella nivån.....	40
4.1 Teoretiska utgångspunkter.....	42
4.2 Dokumentanalys.....	55
4.3 Förändringar av bokföringslagen.....	56
4.3.1 Förändring av bokföringslagen 1992.....	57
4.3.2 Bokföringslagen 1997.....	67
4.3.3 Förändring av bokföringslagen 2004.....	73
4.3.4 Sammanfattning.....	81
5. Den nationella nivån.....	82
5.1 Teoretiska utgångspunkter.....	86
5.2 Textanalys.....	95
5.3 Klassificering av aktörer.....	100
5.3.1 Aktörer 1990 – 1992.....	101
5.3.2 Aktörer 1995 – 1997.....	109
5.3.3 Aktörer 2002 – 2004.....	115
5.3.4 Sammanfattning.....	120
5.4 Slutsatser.....	125
6. Företagsnivån.....	131
6.1 Teoretiska utgångspunkter.....	138
6.2 Fallstudier.....	153
6.3 Förändringar i eget kapital.....	159
6.3.1 Förändring beroende av konsolideringsprincip.....	160
6.3.2 Förändringar på grund av värderingsprincip.....	162
6.3.3 Förändringar på grund av redovisningsmetod.....	169
6.3.4 Övriga förändringar och omklassificeringar.....	173
6.4 Slutsatser.....	176
7. Avslutning.....	185
Litteraturförteckning.....	193
English summary.....	218

Figurer

Figur 1: Förändringsprocessen	94
Figur 2: Aktörsmodell för förändring av redovisningsnormering	97
Figur 3: IAS 1 Utformning av finansiella rapporter	161
Figur 4: IAS 19 Ersättningar till anställda.....	163
Figur 5: IAS 39 Finansiella instrument	164
Figur 6: IFRS 2 Aktierelaterade avgifter	165
Figur 7: IFRS 3 Rörelseförvärv	165
Figur 8: IAS 40 Placeringsfastigheter	166
Figur 9: IAS 16 Materiella tillgångar	167
Figur 10: IAS 38 Immateriella tillgångar	168
Figur 11: IAS 2 Omsättningstillgångar	169
Figur 12: IAS 17 Leasingavtal	170
Figur 13: IAS 23 Lånekostnader	172
Figur 14: IAS 32 Finansiella instrument.....	174
Figur 15: IAS 36 Nedskrivningar	174

Tabeller

Tabell 1: Aktörer år 1990 – 1992	122
Tabell 2: Aktörer år 1995 – 1997	123
Tabell 3: Aktörer år 2002 – 2004	124
Tabell 4: Aktörer involverade i förändringsprocessen	128
Tabell 5: Förändringar i eget kapital	183

1. INLEDNING

I detta kapitel beskrivs bakgrunden till avhandlingen. Ytterligare diskuteras tidigare forskning, problemformulering, syfte, teoretisk referensram och metodologi. Kapitlet avslutas med beskrivning av avhandlingens disposition.

Finländsk redovisning har sedan 1960-talet baserats på den så kallade teorin om utgift vid inkomst (Näsi, 1990, Pihlanto, 2003, Pihlanto & Lukka, 1993, Rätty, 1992). Teorin utvecklades av den finländska professorn Martti Saario (1965) och är bas både för bokföringslagstiftningen (bland annat bokföringslagen 1973, 1992, 1997) och beskattninglagstiftningen (Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 1968). En dominerande teori är unikt för ett land (Pirinen, 1996, Pirinen, 2005). Av dessa lagar är bokföringslagen 1997 och lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 1968 fortfarande i kraft. I Finland uppstod ett tryck på harmonisering av redovisningsnormeringen bland annat på grund av medlemskap i internationella organisationer (European Free Trade Association och senare Europeiska unionen) och globalisering av aktiemarknaden och företagsverksamheten (Kommittébetänkande, 1990). Företag listade utomlands och CGR-föreningen (föreningen för av Centralhandelskammaren godkända revisorer) ansåg (enligt Majala, 1987 och Pirinen, 2005) att redovisningsinformationen skulle vara jämförbar internationellt så att företag inte skulle vara tvungna att uppgöra bokslut både enligt finländsk normering och enligt internationell. Inom Europeiska unionen strävade man senare efter en gemensam aktiemarknad vilket enligt Europeiska gemenskapernas kommission (2000, 2001) kräver jämförbar redovisningsinformation. Teorin om utgift vid inkomst, som den finländska redovisningen baserar sig på, upplevdes inte som begriplig för utländska investerare och ansågs därmed inte längre lämplig som grund för redovisningsnormeringen i Finland.

Teorin om utgift vid inkomst är starkt institutionaliserad, och detta kan uppfattas som en barriär i harmoniseringssammanhang (Pajunen, 2010). Denna avhandling bidrar med att öka förståelsen av hur en institutionaliserad redovisningsteori påverkar förändringen av redovisningen på tre olika nivåer (internationell och nationell nivå samt företagsnivå). Krav på harmonisering ledde till att den finländska normeringen först harmoniserades med de europeiska bolagsrättsliga direktiven, och senare krävdes International Financial Reporting

Standards (IFRS) för noterade bolags koncernbokslut. Forskningen kan bidra till förståelsen av hur en nationell institutionaliserad teori påverkar implementeringen av internationella standarder. I avhandlingen undersöks hur redovisningsteori påverkas först av en europeisk normering och senare av en internationell referensram. Studien är longitudinell och förändringen analyseras vid tre tidpunkter. Genom detta kan man se att den nationella redovisningsteori förlorar sin kraft över tiden. Teori om utgift vid inkomst är baserad på borgenärsorienterade kontinentala traditioner med stark skattekoppling (Pirinen, 1996) i motsats till IFRS som är baserad på angloamerikanska traditioner med koppling till aktiemarknad men inte till beskattning. Teori om utgift vid inkomst är resultatorienterad med målet att beräkna (men inte värdera) resultatet och det utdelningsbara kapitalet (Saario, 1965) medan IFRS är balansorienterat med målet att ge värderingar och information för att fatta ekonomiska beslut, som till exempel att investera i aktier (International Accounting Standards Board (IASB), 2004, Allmänna principer). Den huvudsakliga intressentgruppen skiftas genom att teori om utgift vid inkomst hade en bredare användarsyn (Saario, 1965) medan IFRS främsta intressentgrupp är investerare (IASB, 2004, Allmänna principer). Jeanjean och Stolowy (2008) anser att ett lands institutionella faktorer påverkar redovisningen mer än redovisningsstandarder och därför antas den starkt institutionaliserade teori om utgift vid inkomst påverka hur harmoniseringen framskrider. Det är unikt för ett land att ha en så stark koppling mellan en redovisningsteori och redovisningslagstiftning, beskattningslagstiftning och redovisningspraxis (Majala, 1994, Pirinen, 1996, Pirinen, 2005). Den starka kopplingen mellan nationell redovisningsteori och lagstiftning gör Finland till ett intressant forskningsobjekt.

Harmoniseringen påverkas av internationella och nationella organisationer och harmonisering påverkar de företag som ska implementera den nya normeringen. Eftersom förändringen sker på olika nivåer används i denna studie Dillard, Rigsby och Goodmans (2004) referensram för att beskriva hur förändring på en nivå påverkar en annan nivå. Dillard med fleras (2004) referensram beskriver förändring på tre olika nivåer, och i denna avhandling definieras de som internationell nivå, nationell nivå och företagsnivå. Organisationer på den internationella nivån påverkar den finländska normeringen genom att internationella standarder ska implementeras i Finlands lag. Lagstiftning, regeringspropositioner och kommittébetänkanden analyseras för att se vilka eftergifter som

gjordes i den redovisningsteori som låg som grund för den finländska redovisningsnormeringen. Den högsta nivån undersöker förändring de jure. Den mellersta nivån, nationella nivån, består av det organisatoriska fältet. Det organisatoriska fältet, eller de organisationer som försökte påverka den nya lagstiftningen, analyseras för att undersöka vilka organisationer som föredrog harmonisering och vilka organisationer som höll fast vid teorin om utgift vid inkomst. Hur det organisatoriska fältet uppfattar förändringen kommer att påverka implementeringen av den de facto. På den lägsta nivån, företagsnivån, analyseras företagens bokslut för att se hurdana förändringar de facto skett. Som teoretiska utgångspunkter används institutionell teori för att analysera den påverkan som den institutionaliserade teorin har på harmonisering och hur harmoniseringen implementerades i företagen, det vill säga hur en institutionaliserad redovisningsteori reinstitutionaliseras eller deinstitutionaliseras.

Harmoniseringsprocessen har tidigare undersökts av till exempel Pirinen (1996), Aisbitt (2008) och Pajunen (2010). Pirinen (1996) undersökte processen inför förändringen av bokföringslagen 1992 i Finland. Pirinens (1996) resultat visar att internationalisering av näringslivet, integration av EU, Wärtsilä Meriteollisuus' konkurs och devalvering av finska marken påverkade processen. Pirinen (1996) beskriver processen med hjälp av dimensionerna finländsk tradition – internationell praxis, god bokföringssed – beskattning och små bolag – stora bolag. Pirinen (1996) intervjuade medlemmar i kommittén som förberedde lagförslaget. Hans forskning visar med andra ord att harmoniseringsprocessen påverkas av internationalisering av näringslivet men också av enskilda händelser såsom Wärtsilä Meriteollisuus' konkurs (Pirinen, 1996). Aisbitt (2008) undersökte processen i de nordiska länderna och konstaterar att processerna i Finland var väldigt olika före lagförändringen 1992 och 1997. Processen innehöll teoretiska diskussioner före lagförändringen 1992, medan den före den nya bokföringslagen 1997 hade blivit pragmatisk.

Pajunen (2010) studerade i sin doktorsavhandling det finländska redovisningstänkandet ur tre olika perspektiv. Hon beskriver teorin om utgift vid inkomst som en barriär för utvecklingen av redovisningen i Finland. Teorin är enligt Pajunen (2010) bas för bokföringslagen 1992 och 1997 men inte 2004. Först undersökte hon den historiska internationaliseringsprocessen genom att analysera tidningsartiklar. Enligt Pajunen (2010) börjar internationaliseringen perioden 1973 – 1983. Under den andra perioden (1984 –

1990-talet) kritiseras internationalisering. Under första hälften av 1990-talet diskuteras EU-direktiv medan kritik mot internationalisering, teorin om utgift vid inkomst och IFRS diskuteras under perioden mitten av 1990-talet – 2005. I sin andra artikel undersöker Pajunen (2010) yrkeskårens tankar och åsikter genom intervjuer. Pajunen (2010) visar att IFRS betytt olika saker för olika personer inom yrkeskåren beroende av vilket yrke och vilken position personen hade. Till exempel en ekonomichef ansåg att IFRS betydde mycket mera arbete medan en partner i ett revisionsbolag ansåg att IFRS betydde god och framgångsrik affärsverksamhet. En bokförare tänkte säga upp sig för att personen i fråga inte ansåg sig behärska IFRS. I Pajunens (2010) tredje artikel analyseras hur yrkeskåren ser på redovisning i Finland idag. Detta gjordes genom en faktoranalys som resulterade i fyra olika grupper. Den första gruppen är personer mycket positivt inställda till IFRS. Dessa personer vill skilja sig från dem som är för teorin om utgift vid inkomst. Den andra gruppen är kritiker till IFRS och dessa personer är nödvändigtvis inte för teorin om utgift vid inkomst. Den tredje gruppen är de som poängterar gängse värde men inte nödvändigtvis vill överge finländska traditioner. Den fjärde gruppen är för konservativ försiktighetsprincip. Pajunens (2010) forskning visar att de kulturella faktorerna har stor betydelse för hur man uppfattar IFRS. Hon anser att om bokföringslagen från 1973 skulle ha fördröjts är det inte säkert att den alls skulle ha baserats på teorin om utgift vid inkomst utan på IAS.

Avhandlingen behandlar ett längre tidsperspektiv än den tidigare forskningen i och med att både förändringen gällande europeiska direktiv och IFRS behandlas vid tre olika tidpunkter. I avhandlingen undersöks hur harmoniseringen påverkar och har påverkats av tre olika nivåer. De internationella organisationerna har möjlighet att påverka finländsk lagstiftning men också de nationella organisationernas motiveringar inverkar på hur företagens bokslut förändras de facto. I avhandlingen undersöks vilka förändringar i normeringen de europeiska bolagsrättsliga direktiven och IFRS ledde till, vilka organisationer som påverkade förändringsprocessen samt hur boksluten förändrades. Det är inte tidigare känt hur en starkt institutionaliserad nationell redovisningsteori påverkar harmoniseringsprocessen vid en förändringsprocess. Harmoniseringen påverkar ett land där en nationell resultatorienterad redovisningsteori är starkt institutionaliserad, där kontinentala traditioner råder, borgenärer är de största finansiärerna samt kopplingen mellan bokslut och beskattning är stark (Pirinen,

1996). Harmoniseringen leder mot mer angloamerikanska traditioner, internationell balansorienterad referensram och bruten skattekoppling för noterade bolag.

Implementeringen av de europeiska bolagsrättsliga direktiven och IFRS i den finländska lagstiftningen påverkade den finländska bokföringslagen, som utgår från teorin om utgift vid inkomst. Man bör då göra eftergifter i förhållande till teorin i lagstiftningen för att implementera direktiven och IFRS. Enligt van Hulle (2004 i Jermakowicz, Prather-Kinsey och Wulf, 2007, 152) är implementering av IFRS i de nationella standarderna en stor historisk händelse gällande finansiell rapportering. Den ökade europeiska harmoniseringen ledde också till ökad nationell splittring i och med att icke noterade företag förväntas följa den finländska bokföringslagen medan noterade bolags koncernbokslut uppgörs enligt IFRS. Boksluten i Finland uppgörs därmed enligt två helt olika bokslutstraditioner med två helt olika synsätt på redovisningsnormering. Detta leder till forskningsfrågan

1. *Vilka förändringar skedde på lagnivå i den finländska bokföringslagen 1992, 1997 och 2004?*

Dessa förändringar i finländsk bokföringslag har varit beroende av internationella aktörer. Intresseorganisationer antingen önskade eller försökte förhindra harmonisering. På den nationella nivån, det finländska organisatoriska fältet, finns organisationer som GRM-föreningen, CGR-föreningen, Ekonomiadministrationsförbundet, Finlands bank, Finansinspektionen, universitet och högskolor med flera. I dessa organisationer fanns aktörer som arbetade för en harmonisering av lagstiftningen och aktörer som önskade hålla teorin om utgift vid inkomst som bas för finländsk redovisningsnormering. Organisationernas åsikter och motiv påverkar implementeringen av den nya normen. Vilka dessa organisationer är och vilka motiv de hade behandlas i den andra forskningsfrågan.

2. *Vilka organisationer drev på en lagförändring 1992, 1997 och 2004 och vilka organisationer motsatte sig en förändring? Vilka motiv hade dessa organisationer och hur förändrades deras ståndpunkt över tiden?*

Enligt Joos och Lang (1994) utvecklas redovisningsstandarder för att tillfredsställa det informationsbehov som de som erbjuder kapitalet har. I en del länder i Europa, till exempel Storbritannien, har ett stort antal små aktieägare lett till att redovisningsregleringen har

tyngdpunkt på redovisning av finansiell avkastning. I andra länder, till exempel Tyskland, har företagen finansierats med hjälp av lån. Detta har i sin tur lett till konservativ redovisning och bibehållandet av resurser för att säkerställa återbetalning av lån. Det fanns enbart få stora aktieägare och därför kunde företagen kommunicera med dem på annat sätt än via finansiell rapportering (Joos & Lang, 1994). I Finland har traditionellt kapitalet erbjudits av banker och det är först på senare år som aktiemarknadens betydelse ökat (Majala, 1994).

IFRS har ansetts vara av angloamerikanskt ursprung och standarderna har som mål att bokslutet ska vara användbart för ekonomiska beslut. Investerare är primära användare. Detta betyder att i slutet av år 2004, när finländska noterade företag övergick från den kontinentala, med angloamerikanskt inslag, på de europeiska direktiven baserade lagstiftningen från 1997, till de investerarorienterade internationella standarderna möts två olika redovisningskulturer. Detta är ett unikt tillfälle att jämföra, vid samma tidpunkt, hur den resultatorienterade teorin om utgift vid inkomst skiljer sig från den balansorienterade IFRS och hur företagen löser den konflikt som uppstår mellan de olika synsätten i redovisning. Den tredje forskningsfrågan lyder:

3. Vilka förändringar i det egna kapitalet stod mest i konflikt med teorin om utgift vid inkomst och hur löstes konflikten på företagsnivå?

Denna avhandling befinner sig i området reglering av finansiell redovisning, speciellt förändring av finansiell rapportering, där nyckelorden är motstånd mot förändring, harmonisering och institutionalisering. Avhandlingens syfte är att undersöka hur de ändrade normerna har påverkat finländsk redovisningspraxis och användningen av teorin om utgift vid inkomst som bas för redovisningspraxis i Finland. Syftet med denna avhandling är att undersöka förändring, och speciellt motstånd mot förändring, av redovisning på tre olika nivåer (internationell, nationell och företagsnivå), från ett resultatorienterat till balansorienterat synsätt. Forskningen är viktig för reglerare, speciellt med tanke på en eventuell framtida implementering av IFRS för små- och medelstora företag, men också för användare av bokslut då man i avhandlingen kan se hur en starkt institutionaliserad teori påverkar praxis i ett land också långt efter att nya regler har införts. Aktiemarknadens betydelse har ökat för företagen och avhandlingen bidrar till att öka förståelsen för denna

utveckling och hur den har påverkat redovisningen. Kontributionen ligger speciellt i påverkan av en starkt institutionaliserad teori och förändring av redovisningspraxis.

Forskningen har ett företagsperspektiv eftersom förändringarna studeras ur företagets synvinkel. Alternativet kunde ha varit att utgå från till exempel ägarnas eller beskattarens synvinkel. I sådana studier kunde påverkan av den förändrade värderingen av tillgångar på företagets värde eller på beskattningen ha studerats.

Den högsta nivån av referensramen, internationell nivå, behandlar internationella organisationers påverkan på finländsk normering. Denna nivå undersöks genom textanalys av regeringspropositioner, kommittébetänkanden och lagtext och har därmed kvalitativa drag. En deskriptiv undersökning är (enligt Patel & Davidson, 1994) en beskrivning, ofta deltaljerad och grundlig, av ett fenomen. Kapitlet om den internationella nivån är deskriptivt. Den mellersta nivån, nationell nivå, behandlar finländska organisationers påverkan på normering. Organisationernas motiv studeras genom textanalys av facktidskrifter i samband med en större lagförändring. Organisationerna klassificeras i organisationer för eller emot förändring. Därmed har kapitlet om nationell nivå kvalitativa drag genom tolkning av texter och kategorisering (Silverman, 2005). Kapitlet gällande den nationella nivån är explorativt och belyser harmoniseringen av finländsk redovisning med hjälp av textanalyser. Enligt Patel och Davidson (1994) innebär en explorativ undersökning att man försöker samla in så mycket kunskap som möjligt om ämnet och olika tekniker används ofta i samma undersökning för att nå så bred kunskapsnivå som möjligt. Den lägsta nivån, företagsnivån, undersöker hur boksluten förändrades vid övergången till IFRS genom fallstudier. Fallstudier används ofta enligt Patel och Davidson (1994) för att skapa en så heltäckande kunskap som möjligt. De anser att processer och förändring är lämpliga att studera genom fallstudier. I avhandlingen används femton företag som fallstudier och genom dessa studeras förändringarna de facto genom en dokumentstudie. Kapitlet har kvantitativa drag genom analys av bokslutets poster. Också kapitlet om företagsnivån är explorativt och belyser harmoniseringen av finländsk redovisning genom analys av bokslut.

Epistemologi är en beskrivning av hur forskaren ser på kunskap. Ryan, Scapens och Theobald (2002) beskriver epistemologin som positivistisk när forskningen beskriver hur ett fenomen är. En annan vinkling skulle vara att beskriva hur fenomenet borde vara. Denna forskning kan

därmed beskrivas som positivistisk eftersom avhandlingen beskriver hur aktörer uppfattar redovisning i Finland men inte diskuterar hurdan redovisningsnormeringen borde vara för att uppnå ett visst mål.

Ontologi beskriver hur forskaren ser på verkligheten och forskningen delas ofta in i objektivistisk och subjektivistisk (Ryan med flera, 2002). Boksluten i denna avhandling antas beskriva en "objektiv" verklighet och därmed studeras boksluten som om de skulle vara yttre fakta (Bryman, 2002). I avhandlingen analyseras inte hur företagen har uppgjort boksluten eller vilka argument de har för att välja en viss metod vilket fallet skulle ha varit i en mer subjektivistisk forskning. Wallen (1996 i Kullman, 2010, 17) anser att om forskaren anser att kunskapen konstrueras av forskaren är synsättet konstruktionism medan objektivism innebär att forskaren anser att kunskap är en avbildning av världen. En mer konstruktionistisk avhandling skulle studera bokslutsprocessen och hur boksluten uppkommer genom sociala interaktioner. Boksluten antas i denna avhandling vara en beskrivning av den omgivning företagen befinner sig i.

Om teori styr forskning kallas det deduktivt synsätt och om teori är ett resultat av forskning kallas det induktivt synsätt (Bryman, 2002, Patel & Davidson, 1994). Om forskningen går fram och tillbaka mellan teori och resultat kallas det abduktivt synsätt. Bryman (2002) kallar detta iterativt eller upprepande. Den här avhandlingen är deduktiv, eftersom den teoretiska referensramen styr forskningen.

Undersökningens validitet innebär att man verkligen undersöker det man tänkt sig medan reliabilitet innebär att undersökningen är tillförlitlig (Patel & Davidson, 1994). Undersökningens validitet påverkas bland annat av att allt datamaterial som använts i undersökningen ursprungligen har skapats för annat ändamål än för själva undersökningen. Till exempel kommittébetänkanden och regeringspropositionerna har skapats i samband med förberedelse av bokföringslagen, och boksluten som analyseras är de bokslut som publicerats för allmänheten. Reliabiliteten har ökats genom olika metoder, det vill säga analys av kommittébetänkanden, regeringspropositioner, artiklar i journaler och bokslut.

I det följande kapitlet granskas institutionell teori som är den teoretiska bakgrunden för avhandlingen. Dillard med fleras (2008) referensram beskriver hur förändringen i redovisningspraxis sker på tre olika nivåer. Den starkt institutionaliserade teorin om utgift

vid inkomst bör deinstitutionaliseras (se Oliver, 1992) för att institutionalisering av IFRS ska kunna ske. Företagen kan genom så kallad lös koppling enligt Meyer och Rowan (1991) säga sig ha implementerat IFRS även om teorin om utgift vid inkomst fortsättningsvis är institutionaliserad. I kapitel tre beskrivs teorin om utgift vid inkomst eftersom den är utgångsläge för den finländska normeringen. Kapitel fyra behandlar den internationella nivån. Först beskrivs de teoretiska utgångspunkterna för harmonisering och därefter analyseras kommittébetänkanden, regeringspropositioner och förändringar i bokföringslagen. Kapitel fem behandlar nationell nivå. DiMaggio och Powell (1983) har definierat tre isomorfiska processer, och dessa tre olika tryck används för att beskriva vilka organisationer som drev på en harmonisering och vilka som motsatte sig harmonisering samt vilka åsikter dessa baserade sig på. Vilka organisationer som önskade harmonisering, vilka som motsatte sig harmonisering och vilka motiv organisationerna använde analyseras. Kapitel sex behandlar företagsnivån. Meyer och Rowan (1991) argumenterar för att formella organisatoriska strukturer ser ut att vara rationella men kan vara löst kopplade från praxis, det vill säga så kallade lösa eller svaga kopplingar kan förekomma. Därmed kan företagen säga sig ha implementerat IFRS även om teorin om utgift vid inkomst fortsättningsvis är institutionaliserad. De olika förändringarna i de femton fallföretagens bokslut beskrivs med hjälp av en taxonomi. Kapitel sju sammanfattar och avslutar avhandlingen.

2. INSTITUTIONELL TEORI

I detta kapitel beskrivs Dillard med fleras (2004) teoretiska referensram som består av tre nivåer. Harmonisering, legitimering, institutionalisering och implementering är nyckelord för kapitlet.

Målet med detta kapitel är att beskriva den teoretiska referensram som ligger som grund för avhandlingen. Teorin om utgift vid inkomst är i Finland starkt institutionaliserad och det påverkar den förändring av redovisning som sker på grund av harmoniseringskrav. Dillard, Rigsby och Goodman (2004) har utvecklat en referensram som med hjälp av institutionell teori visar hur förändring sker på tre olika nivåer och hur dessa nivåer påverkar varandra. Den högsta nivån, internationell nivå, består av de internationella organisationer, International Accounting Standards Board (IASB) och Europeiska unionen (EU), som försöker skapa legitimitet för en internationell redovisningsnormering. Denna nivå påverkar den finländska redovisningen genom att EU kräver att först de bolagsrättsliga direktiven och senare internationella standarder ska implementeras i den finländska lagstiftningen. Den mellersta nivån, nationell nivå, består av det organisatoriska fältet eller med andra ord av de organisationer som önskar påverka redovisningen i Finland. Tidigare forskning visar att denna nivå har möjlighet att påverka hur redovisningen i ett land institutionaliseras. Den lägsta nivån, företagsnivån, består av de företag som ska implementera förändringen. Den starkt institutionaliserade teorin om utgift vid inkomst ingår i dessa företags praxis, och denna praxis bör förändras för att förändring i redovisningspraxis ska kunna uppnås.

I kapitlet beskrivs institutionell teori med huvudfokus på institutioner och förändring av institutioner. Institutionell teori används för att studera redovisning och redovisningspraxis inom företag (till exempel Kasurinen, 2003, Touron, 2005). Enligt Dillard med flera (2004) har användningen av institutionell teori inom redovisning ökat hela tiden. Förändringen av en starkt institutionaliserad nationell redovisningsteori kan med fördel beskrivas med hjälp av institutionell teori. Institutionell teori indelas ofta enligt Burns och Scapens (2000) i tre grenar: ny institutionell sociologi, ny institutionell ekonomi och gammal institutionell teori. I ny institutionell teori rör sig forskningen ofta kring den sociala normen för accepterat beteende (Kasurinen, 2003). Redovisning ses i den här grenen som någonting som legitimerar företag genom att den ger företaget ett sken av rationalitet (Kasurinen, 2003).

Forskningen i ny institutionell ekonomi försöker ofta förklara varför redovisningssystem till sin natur är motståndskraftiga mot förändring (Kasurinen, 2003). Den tredje grenen, gammal institutionell teori, ser att det i företag finns institutionaliserade rutiner som legitimerar beteende (Kasurinen, 2003). Detta gör beslutsfattandet enklare i en komplicerad och osäker värld. Enligt Burns (2000) fokuserar ny institutionell teori ofta på makronivå, som till exempel redovisningsstandarder på en samhällsnivå, medan gammal institutionell teori fokuserar på mikronivån, som till exempel redovisning i ett företag. Enligt DiMaggio och Powell (1991) skiljer sig ny och gammal institutionell teori i sitt förhållningssätt till omgivningen, i sitt synsätt på förändring och i analytiskt fokus. I denna avhandling används både ny och gammal institutionell teori. Ny institutionell teori fokuserar på legitimitet (se Kasurinen, 2003). Vid införandet av en ny redovisningsnorm är det viktigt att företaget anser sig erhålla legitimitet vilket diskuteras på den högsta nivån i referensramen, internationell nivå. Teorin om utgift vid inkomst är starkt institutionaliserad i Finland vilket kan leda till motstånd mot ny redovisningsnormering (nationell nivå). Redovisningssystem kan vara motståndskraftiga mot förändringar och detta diskuteras i ny institutionell teori (se Kasurinen, 2003). För att internationella standarder ska kunna implementeras bör teorin om utgift vid inkomst deinstitutionaliseras. Först när teorin om utgift vid inkomst deinstitutionaliseras kan internationella standarder institutionaliseras (se Oliver, 1992). Om internationella standarder anses ge legitimitet kommer företaget att införa den eller åtminstone ge sken av att införa den. Detta diskuteras på företagsnivån. De rutiner som diskuteras i gammal institutionell teori måste i så fall förändras enligt den nya redovisningsnormen (Kasurinen, 2003).

Ekonomisk förändring och ekonomiska processer är centrala för institutionell teori. Teorin grundar sig enligt Carruthers (1995) och Oliver (1997) på att människors beteende påverkas av institutioner, som är sociala fenomen. Institutionell teori ser förändring som en process (Burns, 2000). I avhandlingen följs förändringsprocessen genom tre större förändringar av bokföringslagen. Att teorin om utgift vid inkomst ses som en institution i Finland påverkar förändringsprocessen och speciellt aktörers motstånd mot förändring. Dillard med fleras (2004) referensram har sin tyngdpunkt på institutionaliseringsprocesser. Även skapande, upptagande och förkastande av institutionell praxis är centralt i referensramen.

Referensramen har tidigare använts inom redovisning och revision av till exempel Samsonova (2006).

Dillard med flera (2004) fokuserar på kontinuerlig, dynamisk förändring där historiska, sociala och politiska faktorer påverkar institutionalisering, reinstitutionalisering och deinstitutionalisering. Dillard med flera (2004) anser att aktörer påverkar på de olika nivåerna. Aktörer är frivilligt med i skapande av institutioner och kan ha olika roller. Genom institutionalisering, reinstitutionalisering och deinstitutionalisering av institutioner söker företag legitimitet.

2.1 DEN INTERNATIONELLA NIVÅN

Dillard med fleras (2004) referensram består av tre nivåer. I denna avhandling består den högsta nivån, den internationella nivån, av de internationella organisationer som påverkar redovisningen i Finland, det vill säga International Accounting Standards Board (IASB) och Europeiska unionen (EU).

Institutionell teori utgår från att företag söker legitimitet (Dillard med flera, 2004, Kasurinen, 2003). För att uppnå legitimitet använder företaget formella strukturer (Carruthers, 1995, Touron, 2005) oberoende av strukturernas effektivitet. Redovisning kan ses som en sådan formell struktur. Carruthers (1995) anser att redovisning kan legitimera företaget genom att ge ett sken av rationalitet och effektivitet. Formella strukturer är inte alltid kopplade till de interna processerna och det har inte så stor betydelse hur de formella strukturerna är ceremoniellt kopplade till normer. Företag ökar enligt Dillard med flera (2004) sin legitimitet och därmed möjlighet till överlevnad genom att uppta formella strukturer, till exempel redovisning, som uppfattas som legitimt. Till exempel redovisningsstandarder är en form av rationalitet från omgivningen. Enligt Richardson (1987 i Touron, 2005, 853) kan redovisningsstandarder samtidigt användas som ett verktyg för legitimitet mot omgivningen. Hur legitimt internationella standarder tolkas vara har betydelse för hur företaget kommer att införa redovisningsnormen. Hur företagen implementerar internationella standarder diskuteras på den lägsta nivån i referensramen, företagsnivån, medan förändringen av redovisningsnormeringen diskuteras på den mellersta nivån, nationell nivå.

Formella strukturer uppkommer på basis av institutionaliserade regler. Dessa regler ökar komplexiteten av de formella strukturerna. Genom institutionella regler får företaget legitimitet, resurser och stabilitet, och genom detta ökar möjligheten till överlevnad (Dillard med flera, 2004, Meyer & Rowan, 1991). Ny institutionell teori anser att företag svarar på olika tryck, som finns utanför företaget, genom att uppta formella strukturer som uppfattas som legitima. Olika tryck diskuteras på den nationella nivån. Redovisning kan enligt Gambling (1977 i Touron, 2005, 852) uppfattas som en symbol för legitimitet. De tryck som finns utanför företaget påverkar bland annat när företaget inför eller införde IFRS. En del företag implementerade IFRS frivilligt medan andra gjorde det först senare när det var obligatoriskt på grund av lagförändring.

Institutionell teori ses av Carpenter och Feroz (2001) som ett sätt att se på vilken betydelse resursberoende incentiv har för val av redovisningsmetod eller redovisningsprincip. Att Europeiska unionen önskade en gemensam aktiemarknad hade betydelse för harmoniseringsbesluten inom EU men också för valet av redovisningsnorm. Resurser, som till exempel kapital, har betydelse. IFRS valdes av EU som gemensam redovisningsnorm för att målet med en gemensam aktiemarknad skulle kunna uppnås.

På grund av harmoniseringstryck måste den finländska starkt institutionaliserade teorin om utgift vid inkomst harmoniseras först med de europeiska bolagsrättsliga direktiven och senare deinstitutionaliseras för att möjliggöra implementering av IFRS (jämför Oliver, 1992). IASB uppgör internationella standarder och påverkar den finländska redovisningen genom att de standarder de uppgör enligt EU:s beslut ska implementeras i Finland. Genom Finlands medlemskap i EU kan Europeiska unionens kommission påverka den finländska redovisningen eftersom Finland ska följa de europeiska bolagsrättsliga direktiven där det stadgas bland annat om redovisning. De europeiska direktiven skulle implementeras i den finländska bokföringslagen vilket ledde till förändringar i den. Senare stadgade Europeiska unionens kommission att de noterade bolagen skulle använda IFRS. De teoretiska avstegen från teorin om utgift vid inkomst identifieras för att se om reinstitutionalisering eller deinstitutionalisering borde ske. De tryck som påverkade harmoniseringen undersöks på den nationella nivån liksom vilket motstånd harmoniseringen, med andra ord deinstitutionaliseringen av teorin om utgift vid inkomst, väckte. Om IFRS uppfattas som legitimt kommer motståndet mot deinstitutionaliseringen att vara mindre än om IFRS inte

uppfattas som legitimt. Hur själva implementeringen av IFRS lyckas är beroende av hur legitimt IFRS uppfattas vara, och detta kommer att undersökas på företagsnivån.

2.2 DEN NATIONELLA NIVÅN

På den mellersta nivån, nationell nivå, undersöks aktörgruppernas motiv för eller emot förändring samt de tryck som påverkade harmoniseringen av den finländska bokföringslagen. Redovisning kan ses som en institution då teorin om utgift vid inkomst, som redovisningsnorm, är starkt institutionaliserad i Finland. Att redovisningen är institutionaliserad har betydelse för hur förändring av redovisning i Finland sker.

Enligt Dillard med flera (2004) är institutionalisering en process där praxis utvecklas och lärs in. Burns och Scapens (2000, 5) definierar institutionalisering som att någonting blir taget för givet i en viss organisation. Jepperson (1991) och Powell (1991) konstaterar att det finns olika grad av institutionalisering. Graden är beroende av hur länge institutionen funnits, hur den accepterats av individerna och till vilken grad den uppfattas som självklar. Praxis kan, enligt Powell (1991), bli enbart svagt institutionaliserad om samhällsgrupper (som till exempel CGR-föreningen, föreningen för revisorer godkända av centralhandelskammaren) har inflytande och uppmuntrar en viss praxis men inte har mandat att tvinga företag att använda dem. Företagen upptar då praxis enbart om det är i deras eget intresse (Powell, 1991). Teorin om utgift vid inkomst har varit grund för den finländska bokföringslagen sedan år 1973 och företagsbeskattningen sedan 1968, det vill säga över en längre tid. Teorin har accepterats av individer bland annat på grund av att den undervisats vid finländska universitet och högskolor. Teorin om utgift vid inkomst kan anses starkt institutionaliserad eftersom den anses självklar av professionen.

En redovisningsnorm kan fortsätta vara institutionaliserad ända tills någon form av förändring sker. En dramatisk form av organisatorisk förändring sker när gränser för ett etablerat organisatoriskt fält arrangeras om, till exempel på grund av en politisk överenskommelse (Powell, 1991). Ett exempel på en både geografisk och politisk omdefiniering från Europa är EU:s integration (Powell, 1991). När strukturerna för ett organisatoriskt fält ändras på ett så radikalt sätt skyndar sig företag att skydda sina intressen

och att återupprätta regler och praxis (Powell, 1991). De företag som existerar i institutionella miljöer och lyckas bli isomorfska med dem får legitimitet och därmed de resurser de behöver för att överleva (Meyer & Rowan, 1991). Gällande finländsk redovisning uppkom krav på harmonisering bland annat på grund av medlemskap i EFTA och senare i EU. Detta innebar att det etablerade organisatoriska fältet i Finland förändrades vilket bland annat ledde till krav på harmonisering av redovisningen. Teorin om utgift vid inkomst kommer att vara institutionaliserad ända tills en så kraftig förändring sker att teorin om utgift vid inkomst deinstitutionaliseras.

En förändring av en institution som är institutionaliserad kan leda till reinstitutionalisering eller deinstitutionalisering. *Reinstitutionalisering* representerar enligt Jepperson (1991, 152) en utgång från en institutionalisering och ingång i en annan institutionell form som organiserats runt andra principer eller regler. *Deinstitutionalisering* sker (enligt Oliver, 1992, 564) när en institution faller sönder eller när den inte längre uppfattas som legitim. Deinstitutionalisering är enligt Jepperson (1991, 152) en utgång från en institutionalisering, mot en reproduktion genom handling. Deinstitutionalisering påverkas enligt Oliver (1992) av politiska, funktionella och sociala mekanismer både inom och utanför företaget. Enligt Oliver (1992) är deinstitutionalisering nödvändigt för att ny institutionalisering ska kunna ske. Deinstitutionalisering kan därmed ge en delförklaring till institutionalisering. Teorin om utgift vid inkomst måste alltså deinstitutionaliseras för att en ny norm ska kunna institutionaliseras.

Deinstitutionalisering kan enligt Oliver (1992) ske på grund av politiska, funktionella eller sociala tryck. Enligt Oliver (1992) är det fråga om *politiska tryck* då institutioner faller sönder när deras legitimitet ifrågasätts, till exempel vid olika typer av kriser. Organisationens praxis ifrågasätts och deinstitutionaliseras för att skydda företagets egna intressen. Både faktorer inom och utanför företaget utövar tryck på att företaget ska uppta ny praxis. Också stora förändringar i makt påverkar deinstitutionalisering.

Det är fråga om *funktionella tryck* (enligt Oliver, 1992) då institutionerna ifrågasätts tekniskt eller funktionellt. Institutionerna förutsätts ha större värde än enbart tekniskt värde (Oliver, 1992). Förändringar i teknik eller praktisk nytta kan leda till deinstitutionalisering. Förändringar i makt, som till exempel borttagning av incentiv, leder ofta till

deinstitutionalisering. Sociala och ekonomiska kriterier som står i konflikt med varandra påverkar också, till exempel om ekonomiska kriterier står i konflikt med företagets definition på framgång. Detta kan bero på förändringar i omvärlden, till exempel ökad konkurrens om resurser eller oväntade händelser. (Oliver, 1992)

Att deinstitutionalisering sker även när företag är passiva kan enligt Oliver (1992) förklaras av *sociala tryck*. Andra förändringar inom företaget, som till exempel förändringar i lagar, kan också leda till deinstitutionalisering. Detta betyder att det inte längre finns en överenskommelse inom företaget om betydelsen av praxis. När ett företags praxis är institutionaliserad ses denna praxis ofta som en objektiv, faktaliknande egenskap (Zucker, 1977 i Oliver, 1992, 575). Förändringar i det organisatoriska fältet leder ofta till deinstitutionalisering. Staten är en viktig agent för organisatorisk förändring (DiMaggio & Powell, 1983 i Oliver, 1992, 576). Tryck från staten är en typisk situation när företaget deinstitutionaliserar tidigare institutionaliserad praxis. Tryck på isomorfism är inte bara tryck på institutionalisering utan också på deinstitutionalisering.

Hur viktig en institution eller institutionalisering är för företaget är beroende av den omgivning det befinner sig i. Företag är beroende av och formas av omgivningen samtidigt som omgivningen påverkar företagets struktur och prestationsförmåga (Scott & Meyer, 1991). Enligt Meyer och Scott (1983 med flera i Scott & Meyer, 1991, 122-123) kan man skilja på tekniska och institutionella omgivningar. I *tekniska omgivningar* produceras och byts produkter eller tjänster ut på en marknad. Företag blir belönade för effektiv kontroll av produktionssystem (Scott & Meyer, 1991). *Institutionella omgivningar* är omgivningar som karakteriseras av omsorgsfullt utarbetade regler och krav som ett företag måste anpassa sig till ifall de vill erhålla legitimitet (Scott & Meyer, 1991).

Tekniska och institutionella omgivningar kan finnas samtidigt. Det är ofta svårt att skilja dem empiriskt från varandra eftersom de som formulerar institutionella regler försöker få dem att se tekniska ut. Tekniska omgivningar innehåller produktion, processer och andra faktorer som påverkar effektiviteten i företaget (Orrù, Biggart & Hamilton, 1991). Tekniska omgivningar skapar tävlan om knappa resurser (Orrù med flera, 1991). För att klara konkurrensen implementerar företaget effektiva strukturer och praxis (Orrù med flera, 1991). Institutionella omgivningar påverkar företag genom socialt tryck och resulterar i

institutionell isomorfism (Orrù med flera, 1991), det vill säga företag använder liknande institutioner. Powell (1991) och Scott och Meyer (1991) konstaterar att man inte alltid kan särskilja omgivningarna empiriskt utan de kan till och med förekomma samtidigt. Omgivningarna sätter tryck på företagen som företagen måste svara på för att överleva.

Företag har i institutionella omgivningar enligt Meyer och Rowan (1977 i Mouritsen, 1994, 196) ofta behov att visa att redovisningen är mer rationell än den i verkligheten är. Redovisning anses också av många forskare (Carruthers & Espeland, 1991, Meyer & Rowan, 1977, Meyer, 1983, 1986 i Mouritsen, 1994, 194) vara symbolisk och innehålla ritualer. Dessa forskare anser att ledningen med hjälp av redovisning till och med kan avleda uppmärksamhet från verkliga händelser. Företags omgivning har under senare år blivit allt mer globaliserad och då kan företagen behöva legitimera sig i en omgivning som nu blivit internationell (Touren, 2005). Enligt Carruthers (1995, 324) blir organisationer inte enbart beviljade legitimitet utan ibland måste organisationerna själv vara aktiva. Om IFRS uppfattas som en internationell norm kan det vara positivt att ansluta sig för företag som önskar bli uppfattade som internationella.

Företag är beroende av understöd från omgivningen för att överleva. De behöver också understöd från de myndigheter som reglerar verksamheten (Collier, 2001). Det är svårt för företag att få legitimering medan de utför det tekniska arbete som görs i företaget (Collier, 2001). Redovisning är implicit involverat i makt inom en miljö som består av institutioner och organisationer. Konflikt mellan kontrollsystem med diverse förväntningar på prestationer, med institutionella och organisatoriska belöningar och sanktioner som står i konflikt med varandra gör att det är svårt att balansera mellan de båda miljöerna (Collier, 2001).

De företag vars strukturer är isomorfska med den institutionella omgivningen har lättare att upprätthålla legitimitet (Meyer & Rowan, 1991). Carpenter och Feroz (2001) påpekar att beslutet att uppta en redovisningsnorm påverkas av beslutsfattarens individuella normer, individuella värderingar och ideologi. Beslutet påverkas också på det organisatoriska fältet av tryck på reglering, statens tryck och yrkeskårens normer, värderingar och ideologi (Carpenter & Feroz, 2001). Inom företaget påverkas beslutet av de system och den makt som finns inom företaget (Carpenter & Feroz, 2001).

Isomorfism med den institutionella omgivningen kan enligt Meyer och Rowan (1991) få tre konsekvenser:

1. Företaget implementerar regler och rutiner som är legitima i stället för sådana som är effektiva.
2. Företaget använder externa kriterier för värdering av interna regler och rutiner.
3. Externa institutioner upprätthåller intern stabilitet.

Företag reagerar på olika sätt beroende bland annat på de tryck som företaget är utsatt för både internt och externt. Tolbert (1985 i Dillard med flera, 2004, 515) anser bland annat att det, på grund av den institutionella omgivningen, finns olika förväntningar på hur olika företag ska reagera. Enligt DiMaggio och Powell (1983) börjar företag i institutionaliseringsprocessen allt mer likna varandra, de närmar sig isomorfism. Genom isomorfism söker företag legitimitet. När företag är isomorfa med den institutionella omgivningen får de legitimitet. Isomorfisk betonar likformighet och vana i stället för organisatorisk makt. Enligt DiMaggio och Powell (1983) ser företag på samma organisatoriska fält väldigt olika ut när de startar sin verksamhet men senare börjar de stegvis likna varandra. Detta behöver inte betyda att de blir mer effektiva. DiMaggio och Powell (1983) har delat in de isomorfiska processer som påverkar detta i tre processer: tvingande (eng. coercive), mimetiska (eng. mimetic) och normativa processer. Enligt Giddens (1979 i DiMaggio & Powell, 1983, 147) uppkommer isomorfism "från strukturering av det organisatoriska fältet". Enligt DiMaggio och Powell (1983) är isomorfism det som bäst beskriver homogeniseringsprocessen. Harmoniseringsprocessen är en form av isomorfism eftersom harmoniseringen kräver att företag har liknande redovisning, eller åtminstone ser ut att ha liknande redovisning. Hawley (1968 i DiMaggio och Powell, 1983, 149) beskriver isomorfism som en process som tvingar ett företag att likna andra företag i samma omgivning. Hatch (2002, 116) definierar isomorf på följande sätt:

"Iso" betyder samma och "morf" betyder form. En organisation som är isomorf med sin omgivning har alltså samma form som sin omgivning. Om omgivningen till exempel är enkel, kommer organisationen att anta en enkel form. I en komplex omgivning är den isomorfa organisationen också komplex."

I Dillard med fleras (2004) referensram används DiMaggio och Powells (1983) tre isomorfiska processer. DiMaggio och Powell (1983, 150) har definierat processerna enligt följande:

1. tvingande isomorfism som härrör från statliga lagar och legitimitet
2. mimetisk isomorfism som resulterat av osäkerhet i omgivningen
3. normativ isomorfism som associeras med yrkeskåren.

De tre olika processerna kan inte alltid särskiljas empiriskt.

På avhandlingens nationella nivå undersöks senare i denna avhandling hur dessa isomorfiska processer påverkar förändringen av den finländska normeringen de facto. Harmoniseringsprocessen på den internationella nivån har lett till förändringar i bokföringslagen. Förändringarna i bokföringslagen kan i sin tur leda till motstånd på det organisatoriska fältet. Teorin om utgift vid inkomst bör deinstitutionaliseras för att IFRS ska kunna institutionaliseras (se Oliver, 1992). Hur och om deinstitutionaliseringen sker är beroende bland annat av aktörerna på det organisatoriska fältet. Om det finns ett starkt motstånd mot förändring kan detta påverka implementeringen av IFRS. Förändringarna i redovisningsnormeringen implementeras på företagsnivån.

2.3 FÖRETAGSNIVÅN

De förändringar som skett i bokföringslagen vid övergången till IFRS ska implementeras på företagsnivån. Hur legitimt företagen uppfattar att IFRS är kommer att påverka hur implementeringen sker. Tidigare var det teorin om utgift vid inkomst som uppfattades vara den legitima normen. Hur deinstitutionaliseringen av teorin om utgift vid inkomst lyckas påverkar implementeringen och institutionalisering av IFRS (se Oliver, 1992). Företag kommer att uppta IFRS om den normen anses mer legitim än teorin om utgift vid inkomst. Om det finns ett starkt motstånd mot IFRS kan företagen välja att implementera IFRS enbart genom så kallad lös koppling (se Powell, 1991). Det kan alltså finnas en skillnad mellan vad företag säger att de gör och vad de i verkligheten gör (Powell, 1991). Powell (1991) anser att företag måste beakta ett stort antal faktorer och söker inte enbart efter legitimitet. Företag kan, om det leder till tillgång av andra resurser, anta mindre optimala strukturer.

Institutionell teori definierar enligt Burns och Scapens (2000) och Scott (1995) de processer genom vilka institutioner skapar struktur och handling i företag. Enligt Stinchcombe (1997) finns institutioner för att reglera företag. Enheters funktioner och relationen mellan olika enheter skapas av institutioner. Institutioner skapas av mänskliga handlingar. Enligt Jepperson (1991) konstrueras institutioner socialt. De reproduceras genom rutiner eller regelsystem. Jepperson (1991) anser att institutioner inte reproduceras genom handling utan rutiner reproduceras genom att metoderna stöder och upprätthåller mönstret. Jepperson (1991) anser att alla institutioner ger makt och kontroll. Institutioner är mer processer än resultat (Covaleski med flera, 1993 i Collier, 2001). Scapens (1994) ser redovisning som en institutionaliserad rutin vilket innebär att för att redovisningsnormen ska bli institutionaliserad måste normen implementeras i företagets rutiner. Det räcker inte med att normen enbart sägs vara implementerad till exempel på grund av lagförändring på nationell nivå.

Medlemmar i organisationer accepterar institutioner därför att de anser att institutioner har ett värde (Stinchcombe, 1997). Burns och Scapens (2000) argumenterar att institutioner är socialt konstruerade. Stinchcombes (1997) forskning visar att institutioner till och med kan ge legitimitet åt organisationer. Jeppersons (1991) forskning visar också att institutionalisering kan leda till legitimitet men också illegitima handlingar kan bli institutionaliserade, som till exempel brott eller bedrägeri. Enligt North (1990, 4 i Scott, 1995) består institutioner av skrivna och oskrivna regler som hindrar och reglerar beteende. De består av de antaganden och mönster som är tagna för givna och de definierar de handlingar som förväntas av en speciell grupp individer. Enligt Scapens (1994) och Scott (1995) kan institutioner både möjliggöra ett visst beteende men också hindra ett. Dessa antaganden är också socialt konstruerade (Jepperson, 1991). Regler skapas ofta i en process som innehåller konflikter (Burns & Scapens, 2000). Enligt Burns och Scapens (2000) kan institutioner skapas och implementeras under konflikt men då är det svårare att förutspå resultatet av en förändring.

Det finns inte en entydig definition på begreppet institution. Veblen definierade redan 1919 i Scapens (1994, 305) institutioner som "tankar gemensamt för de flesta" ("settled habits of thought common to the generality of men"). Institutioner definieras av Scott (1995, 33) som: "Institutioner består av kognitiva, normativa och reglerade strukturer och aktiviteter som

erbjuder stabilitet och betydelse för socialt beteende. Institutioner hänförs av varierande bärare – kulturer, strukturer och rutiner och de opererar på en mångfald av nivåer”. (*“Institutions consist of cognitive, normative, and regulative structures and activities that provide stability and meaning to social behavior. Institutions are transported by various carriers – cultures, structures, and routines – and they operate at multiple levels of jurisdiction.”* Scott 1995, 33) Enligt Burns och Scapens (2000) används ofta Hamiltons definition i gammal institutionell teori. Hamilton (1932, 84 i Scapens, 1994, 306) definierar institution som *“en väg för tänkande och aktivitet för allmän utbredning och beständighet, vilket är inbäddat i vanorna för en grupp eller sedvänja för människor”* (*“a way of thought or action of some prevalence and permanence, which is embedded in the habits of a group or the customs of a people”*). Denna definition ger enligt Scapens (1994, 306) *“sociala och kulturella karaktärsdrag för en institution och poängterar vikten av invariant beteende”*. Dillard med flera (2004, 508) ser en institution, enligt The Harper and Collins Dictionary of Sociology, som *“ett etablerat system som innefattar regelbaserade och standardiserade sociala praxis”*. Den process där den praxis som förväntas i varierande sociala omgivningar utvecklas och inlärs kallas institutionalisering. **I detta arbete definieras en institution (modifierad form av Burns & Scapens’, 2000, Dillards med flera, 2004, Scapens’, 1994, Scotts, 1995 definition) som skrivna och oskrivna regler, antaganden och mönster som är tagna för givet.** Institutioner definierar de regelbundna och standardiserade handlingar som förväntas av en speciell grupp individer eller organisationer. Detta innebär att en institution i denna avhandling är en redovisningsnorm. En redovisningsnorm består av de regler och strukturer som ligger som grund för redovisares arbete vilket leder till att handlingarna som till exempel redovisare utför förväntas förändras när redovisningsnormen förändras.

Burns och Scapens (2000) introducerar skillnad mellan handling och institution genom att institutioner formar handling vid en viss tidpunkt medan handling producerar institutioner genom tiden. Handlingar kan inte enligt Scapens (1994) sägas skapa institutioner och institutioner bestämmer inte handlingar men de har ett samband med varandra. Institutioner influeras av handlingar men är själva en produkt av handlingar. Tidigare institutionell forskning undersökte ofta samband mellan institutioner och handlingar. Nelson och Winter (1982 i Scapens, 1994, 309) har forskat om sambandet mellan handling och

institutioner. En individs handlingar har betydelse för organisationens institutioner och de är baserade på individers omedvetna kunskap.

Hodgson (1993 i Scapens, 1994, 306) definierar vanor som mer eller mindre självförverkligande tendenser som uppkommit genom tidigare handlingar. Rutiner kan involvera en grupp individer medan vanor är individuella. En rutin kan också vara en del av en institution. Enligt Burns och Scapens (2000) kan en rutin påverka en institution eller påverkas av en institution. Med andra ord är rutiner institutionaliserade vanor, rutiner är tankar och aktiviteter som adopterats av grupper av individer (Burns & Scapens, 2000). Vanor, till exempel bokföring av en viss affärshändelse, kan av en individ tas som självklar. När sådana vanor blir rutiner inom ett företag kan de institutionaliseras och är då tagna som självklara också för grupper av individer.

Organisationer kan inte vara helt statiska utan måste reagera på förändringar i omgivningen eftersom omgivningen inte är något separat från företaget (Scapens, 1994). Flexibilitet och förändring kan också finnas inom en praxis som en del av den. Heiner (1983, 570 i Scapens, 1994, 310) har argumenterat att ju större grad av osäkerhet desto troligare att beslutsfattare antar regelbaserat beteende.

Regler är formaliserade beskrivningar av procedurer medan rutiner styr det sätt saker borde göras på i praktiken. När individer följer regler sparas också kostnader som skulle uppstå om individen varje gång skulle värdera många olika alternativ. I längden kan beteende bli baserat på tyst kunskap (Burns & Scapens, 2000). Regler och rutiner är grundade i en historisk kontext. Enligt Burns och Scapens (2000) förändras rutiner på grund av regler eller andra rutiner. Regler förändras med vissa intervaller. Regler kan vara till exempel bokföringslagen. Rutiner kan till och med förändras hela tiden. Nelson och Winter (1982, 82) argumenterar i Scapens (1994, 310) "att regler och rutiner är de processer genom vilka organisationens karaktärsdrag överförs genom tiden". Det leder till att organisationer ofta förändras långsamt eftersom de följer sina egna rutiner. Regler och rutiner motsvarar organisationens minne (enligt Nelson & Winter, 1982, i Scapens, 1994, 310). Kunskapen i organisationen ligger till grund för rutinerna. När organisationen utvecklas gör den det utgående från gamla regler och rutiner och inte på optimalt beteende. En organisation fortsätter med rutinerna enligt Nelson och Winter (1982 i Scapens, 1994, 310) så länge som

individerna gör sina jobb. Enligt Burns och Scapens (2000) är rutinerna grunden för det dagliga arbetet. Rutinerna ger stabilitet i en komplex och osäker omgivning. Scapens (1994) anser att organisationens kunskap kan definieras som den kunskap individer i organisationen har. Gemensam delad kunskap har också betydelse, inte enbart enskilda individers individuella kunskap.

I många organisationer är redovisning en aktivitet som är en rutin (Cyert & March, 1963, Nelson & Winter, 1982 i Burns, 2000, 567). Det betyder inte att redovisning alltid är institutionaliserad. Redovisning ses som institutionell praxis av Scapens (1994). Institutionell teori är ett sätt att se på formella organisationsstrukturer och redovisning kan ses som en sådan struktur. Forskare i institutionell teori är ofta intresserade av den institutionella miljön en organisation befinner sig i, det organisatoriska fältet, och organisationens interaktion med denna miljö men också de sociala förväntningarna som finns på organisationen genom att den befinner sig i just denna miljö. Alla organisationer påverkas av den omgivning de befinner sig i (Dillard med flera, 2004).

Scapens (1994) anser att en organisations "beteende" påverkas av de rutiner som utförs i organisationen. Redovisningspraxis är *en* sådan rutin. Redovisningspraxis innehåller bland annat planering, val av alternativ och rapportering. En organisation är komplex och en institutionaliserad redovisning kan göra att rutinerna känns begripliga. Hopwood (1985 i Scapens, 1994, 315) anser att redovisning kan skapa stadga i en osäker värld. Scapens (1994) anser också att redovisning visar på olika rättigheter som olika aktörer har (aktieägare o s v).

Institutioner är likadana tills det sker en förändring. Vid forskning om förändring av institutioner borde man enligt Burns och Vaivio (2001) se tre olika perspektiv på förändring, det vill säga förändringens epistemologi, förändringens logik och ledning av förändring. Förändringens epistemologi innebär att det som först ser ut som förändring i verkligheten kanske inte är en förändring (Burns & Vaivio, 2001). Förändringen kan vara bara en illusion för observatören. Enligt Burns och Vaivio (2001) är det skillnad på anspråk på förändring och verklig förändring av institutioner. Traditionellt har man tänkt på förändring som motsats till stabilitet. Förändring kan ske under en viss episod eller som en pågående process (Burns & Vaivio, 2001).

Förändringens logik handlar om hur planerad förändringen är av organisationen. En förändring kan vara väl planerad eller oplanerad och oförberedd, ledd eller inte ledd av organisationen (Burns & Vaivio, 2001). Man kan skilja på om förändringen är formell eller informell. Ledning av förändring kan antingen vara en centralt driven förändring eller en lokal förändring (Burns & Vaivio, 2001). Organisationens kultur kan förändras eller så kan förändringen ske på en annan nivå (Burns & Vaivio, 2001).

Institutioner finns alltid förrän någon aktör försöker förändra dem (Burns & Scapens, 2000). Institutioner påverkar därför förändringen i sig. Både kodningen av den nya institutionen och gamla institutioner genom reinstitutionalisering påverkar förändringen. Nya redovisningsrutiner måste också fungera sida vid sida med andra institutioner och rutiner som redan finns i organisationen (Burns, 2000). Burns och Scapens (2000) kategoriserar institutionell förändring i tre kategorier, det vill säga formell och informell förändring, revolutionär och utvecklande förändring samt regressiv och progressiv förändring. Att genomföra en medveten förändring innebär formell förändring. Ofta uppkommer behovet av en förändring genom en ny regel eller handlingar av en individ eller grupp, till exempel införande av IFRS. När en ny rutin uppkommer är det exempel på informell förändring, det vill säga det är förändring på en omedveten nivå. Nya rutiner bör skapas när IFRS införs.

Om den informella förändringsprocessen sker före den formella förändringsprocessen kan motstånd uppkomma och förändringen kan misslyckas (Burns & Scapens, 2000). Eventuellt kan förändringen genomföras "med våld". Om de som är motståndare till förändringen har stor makt kan de ändå motstå förändringen (Burns & Scapens, 2000). Speciellt de aktörer som har makt över resurser har möjlighet att motstå en förändring. Formell och informell förändring är samma sak som medveten och omedveten förändring (Burns & Scapens, 2000).

En revolutionär (kritisk, fundamental) förändring är en förändring som innebär en radikal förändring i existerande rutiner och institutioner (Burns & Scapens, 2000). En revolutionär förändring är ofta möjlig enbart som ett resultat av en extern förändring, som till exempel en ekonomisk recession (Burns & Scapens, 2000). Burns och Scapens (2000) beskriver revolutionär förändring som en förändring som har en revolutionär inverkan på en

institution, det vill säga det behöver inte betyda att förändringen i sig är revolutionär. Också en liten förändring kan vara revolutionär (Burns & Scapens, 2000).

Utvecklande (rutin, graderad) förändring däremot påverkar existerande rutiner och institutioner enbart i mindre omfattning (Burns & Scapens, 2000). Revolutionär och utvecklande förändring har samband med, men är inte samma sak som, medveten och omedveten förändring (Burns & Scapens, 2000). Medveten förändring behöver inte vara revolutionär förändring medan omedvetna förändringar kan vara revolutionära (Burns & Scapens, 2000). Att övergå från en kontinental skattedriven nationell redovisningsteori till en internationell investerardriven referensram anses i denna avhandling vara en revolutionär förändring.

Det är lättare att analysera en förändring efteråt än att försöka förutspå hur en förändring kommer att ske (Burns & Scapens, 2000). Förändring uppstår enligt Dillard med flera (2004) när antingen regler förändras eller som förändring över kontroll av resurser. Kontroll av resurser handlar om makt. Förändringen påverkas av medvetna aktörer. Enligt Richardson (1987 i Touron, 2005, 853) används redovisning som en institution av legitimation mot omgivningen. Redovisning berättigar till handling. Förändring är dynamisk och aktörer har betydelse vid förändring. Institutioner skapas och förändras av handlingar som individer eller grupper av individer gör. Olika individer kan enligt Scapens (1994) och Burns och Scapens (2000) dock ha, till exempel på grund av sin position, olika stort inflytande över institutionerna.

En förändring kan leda till deinstitutionalisering av existerande praxis (jämför Oliver, 1992). IFRS har ett annorlunda synsätt på redovisning än teorin om utgift vid inkomst. Om IFRS institutionaliseras betyder det att teorin om utgift vid inkomst inte samtidigt kan vara det. Detta leder med andra ord till att teorin om utgift vid inkomst deinstitutionaliseras. Om motståndet mot deinstitutionalisering är kraftigt kan det resultera i så kallad lös (eng. decoupling) eller svag koppling (eng. loose coupling).

Redovisning kan enligt Carruthers (1995, 313) "ses som funktion som legitimerar organisationer genom att ge ett sken av rationalitet och effektivitet". Formella strukturer är inte kopplade med de organisatoriska processerna och därför har ceremoniell koppling till normer enbart liten betydelse. Meyer och Rowan (1991) och Powell (1991) beskriver en

situation där den formella organisationsstrukturen eller praxis skiljer sig från den verkliga organisationspraxisen. Med andra ord, praxis är inte integrerad i organisationens ledningsprocesser eller operationsprocesser. Detta kallas lös koppling.

Meyer och Rowan (1991) argumenterar att formella organisatoriska strukturer kan vara löst kopplade från den verkliga organisatoriska praxisen. Formell struktur har mer att göra med presentation av organisationen än hur strukturerna egentligen genomsyrar organisationen. Formella strukturer är myter och ceremonier (Meyer & Rowan, 1991). Rationell praxis kan inte förbättra organisationens prestation om de inte påverkar hur saker på riktigt görs. De kan ändå förhöja organisationens legitimitet (Meyer & Rowan, 1991).

Organisationer består av formella strukturer (Meyer & Rowan, 1991). Organisationer som upptar praxis som är institutionaliserade ökar sin legitimitet oberoende om praxisen är effektiv eller inte anser Meyer och Rowan (1991). All praxis ökar inte effektiviteten (detta minskar egentligen legitimiteten). För att skydda sina egna formella strukturer och praxis upptas en del institutionella regler enbart ceremoniellt (Meyer & Rowan, 1991). De bygger klyftor mellan de formella strukturerna och de dagliga aktiviteterna (Meyer & Rowan, 1991). Meyer och Rowan (1991) anser att de formella strukturerna reflekterar den institutionella omgivningen i stället för de krav de dagliga aktiviteterna ställer. Detta gör att det blir stor skillnad mellan de formella strukturerna och de dagliga aktiviteterna (Meyer & Rowan, 1991).

Formella strukturer kan vara mer eller mindre okopplade med den tekniska aspekten på organisationer (Touron, 2005). Praxis, som till exempel redovisningsstandarder, används för att de är legitima oberoende av deras effektivitet (Meyer & Rowan, 1991). Organisationerna får legitimitet för att de följer dessa myter. Genom myterna övertygar ledningen omgivningen om att deras organisation är värd stöd (Touron, 2005). De adopterar strukturer från omgivningen utan att nödvändigtvis implementera strukturerna helt. Genom adoptionen tillfredsställer de externa krav och har uppfyllt sina plikter i aktieägarnas ögon (Touron, 2005). McBarnet (1984 i Touron, 2005, 853) kallar det formell överensstämmelse.

Institutioner i organisationer kan leda till två problem (Meyer & Rowan, 1991). Effektivitet och tekniska aktiviteter kan vara i konflikt med den institutionella omgivningen. Också olika institutionella regler och praxis som kommer från omgivningen kan stå i konflikt med

varandra. Att utföra aktiviteten kan bli problematiskt eftersom det ställs motstridiga krav på den. Det finns enligt Meyer och Rowan (1991) fyra lösningar på inkonsekvensen i reglerna:

1. Organisationen kan låta bli att implementera kraven. Då bör den själv visa att den är effektiv utan omgivningens hjälp.
2. Organisationen kan bryta med omgivningen och behålla sina egna institutioner. Också då bör den själv visa att den är effektiv.
3. Organisationen kan välja att bara konstatera att den inte implementerar kraven vilket leder till att den förlorar sin legitimitet.
4. Organisationen kan välja att lova förändring av sina institutioner i framtiden. Också då förlorar den sin legitimitet, åtminstone tills förändringen skett.

Organisationen kan också välja att säga att den implementerar kraven men i praktiken låta bli att göra det genom så kallad lös koppling (Meyer & Rowan, 1991). Det skulle vara idealt för företaget att det har en så kallad tät koppling (eng. tight coupling) mellan strukturer och dagliga aktiviteterna men detta kan på sikt leda till ineffektivitet (Meyer & Rowan, 1991). För att undvika detta kan de nya kraven implementeras bara till synes. Fördelar enligt Meyer och Rowan (1991) med lös koppling är att de formella strukturerna fungerar som buffert mellan de inkonsekventa kraven från tekniska aktiviteter. På detta sätt minimeras de interna konflikterna men organisationen har ändå omgivningens stöd (Meyer & Rowan, 1991). Organisationen har till synes implementerat legitima formella strukturer men praxisen i organisationen styrs av tekniska krav. Detta kan ses genom att organisationer i samma industri har likadana formella strukturer men organisationerna har ändå helt olika intern praxis (Meyer & Rowan, 1991).

Enligt Carruthers (1995) och Touron (2005) är institutionella regler ofta motstridiga till effektivitet. Effektivitet i sin tur kan vara motstridigt till legitimitet. Formella strukturer kan användas för att öka legitimiteten, oberoende av konsekvenserna för effektiviteten. Touron (2005) ser redovisningsstandarder som en sådan formell struktur som kan öka legitimiteten för företag. Legitimiteten kan ökas till exempel genom att implementera den redovisningsnorm som anses legitim. Carruthers (1995) anser att redovisning genom att ge sken av rationalitet och effektivitet kan legitimera organisationer. Redovisningsstandarder används oberoende av deras effektivitet. Gambling (1977 i Touron, 2005, 852) anser att redovisning ofta används som symbol för legitimitet. Inom marknadskapitalism är det

ekonomisk effektivitet som ger legitimitet (Dillard med flera, 2004). Standarder implementeras i organisationen om de ger sken av rationalitet.

Svag koppling innebär en buffert mellan den formella strukturen och själva handlingen. Detta skyddar organisationens kärna för förändringar i den institutionella miljön. Enligt Meyer och Rowan (1977) och Oliver (1991) i Nor-Aziah och Scapens (2007, 213) kan svag koppling lösa konflikten om det finns konflikt mellan olika tryck. Svag koppling är då en konsekvens av behovet av att anpassa sig till olika institutionella förväntningar. Formella svagt kopplade strukturer påverkar inte de dagliga aktiviteterna men de kan enligt Carruthers (1995) vara viktiga symboler för legitimitet.

Orton och Weick (1990) skiljer svag koppling från lös koppling som skiljs från tät koppling. De anser att lös koppling innebär att den tekniska nivån kan vara stängd för omgivningen samtidigt som den institutionella nivån påverkas av omgivningen. I tätt kopplade system kan delarna inte verka självständigt (Orton & Weick, 1990). Orton och Weick (1990) anser att man kan se lös koppling som en ända på en skala där tät koppling är den andra ändan.

Enligt Orton och Weick (1990, 203) använder forskare ofta en av följande tre definitioner på svag koppling:

1. Glassman (1973, 173) anser att "svag koppling finns när ett system antingen har enbart några variabler gemensamt eller om variablerna som är gemensamma är svaga".
2. Weick (1976, 3) definierade "svag koppling som en situation där elementen är lättillgängliga, men det fortfarande finns bevis för att de är skilda och har en identitet".
3. Weick skrev senare (1982, 380) att "svag koppling finns där elementen påverkar varandra mer plötsligt än kontinuerligt, mer då och då än konstant, mer försumbart än signifikant, mer indirekt än direkt, och mer eventuellt än omedelbart".

Enligt Orton och Weick (1990) var Thompson (1967) den första som upptäckte svag koppling i organisationer. Konceptet svag koppling innebär att det inom olika delar av en organisation finns rutiner och praxis som är beroende av varandra på olika sätt. Ordet koppling innebär att rutinerna och praxis är beroende av varandra. Ordet svag innebär att rutinerna och praxis förändras oberoende av varandra. Ibland fungerar det spontant och ibland planerat både på

en teknisk nivå och på en institutionell nivå. Omgivningen kan inte se den tekniska nivån och kopplingen uppfattas därför som stabil. Den institutionella nivån är i sin tur öppen för omgivningen och den svaga kopplingen erbjuder därmed flexibilitet.

Målet med detta kapitel var att beskriva den teoretiska referensram som används i avhandlingen. Den baseras på Dillard med fleras (2004) referensram där förändringen studeras på tre olika nivåer. De olika nivåerna är kopplade med varandra. I denna avhandling består de tre nivåerna av internationell, nationell och företagsnivå. På den internationella nivån används ny institutionell teori. Dillard med flera (2004) antar att företag söker legitimitet, bland annat genom att implementera den redovisningsnorm som uppfattas som legitim. EU och IASB, som internationella organisationer, påverkar den finländska redovisningsnormeringen. Finland är medlem i EU vilket innebär implementering av de europeiska bolagsrättsliga direktiven. IASB i sin tur uppgör den redovisningsnorm som antagits av EU. På den internationella nivån undersöks vilka förändringar i den finländska bokföringslagen som gjordes på grund av harmoniseringstryck från bland annat EU. Den nationella nivån består av det organisatoriska fältet eller de organisationer som önskar påverka redovisningen i Finland. Ny institutionell teori visar att deinstitutionalisering av en starkt institutionaliserad teori om utgift vid inkomst kan leda till motstånd. Teorin bör dock deinstitutionaliseras för att IFRS ska kunna institutionaliseras (se Oliver, 1992). Det förekommer tryck på harmonisering och på denna nivå används DiMaggio och Powells (1983) tre isomorfska tryck för att beskriva harmoniseringsprocessen. Den lägsta nivån, företagsnivån, består av de företag som ska implementera den nya redovisningsnormen, IFRS. Enligt gammal institutionell teori bör företagets rutiner förändras för att institutionalisering av den nya normen ska kunna ske. Om det finns ett motstånd mot den nya normen, till exempel att den inte upplevs legitim, kan företaget skydda sina rutiner genom så kallad lös koppling. Lös koppling innebär att företaget inte implementerat IFRS i sina rutiner vilket torde återspeglas i deras bokslut.

3. TEORIN OM UTGIFT VID INKOMST

I detta kapitel beskrivs den redovisningsteori som ligger till grund för den finländska redovisningsnormeringen. Den så kallade teorin om utgift vid inkomst är starkt institutionaliserad och har påverkat de finländska aktörernas syn på redovisning.

Redovisningsnormeringen och beskattningslagstiftningen har sedan 1970-talet utgått från teorin om utgift vid inkomst (fi. meno-tulo-teoria). Den utvecklades av professor Martti Saario på 1940-talet, och det finns många orsaker till att teorin blev så utbredd i Finland. Bland annat ansågs teorin pedagogisk, logisk och objektiv med en enkel begreppsapparat (Pihlanto & Lukka, 1993). Företag accepterade teorin eftersom den gav möjlighet till skattelättnader och genom dem självfinansiering (Kettunen, 1993, Majala, 1994). Teorin om utgift vid inkomst är resultatorienterad och har som mål att beräkna, men inte värdera, resultatet och det utdelningsbara kapitalet (Pihlanto, 2003, Pihlanto & Lukka, 1993, Saario, 1965). Som huvudsakliga intressenter ses borgenärer och skatteverket (Pihlanto & Lukka, 1993). Den skiljer sig därmed kraftigt från International Financial Reporting Standards som är balansorienterade och riktade till investerare.

Finland har dock en historia av en mer balansorienterad redovisning. Bokföring i sig har varit obligatoriskt för företag i Finland sedan den första bolagslagen trädde i kraft år 1895 (Virtanen, 2004). Den första egentliga bokföringslagen stadgades år 1925 (Kettunen, 1993, Virtanen, 2004). Redovisningens uppgift var att skydda borgenärer, informera ägare och vara bas för beskattning (Kettunen, 1993). Balansräkningen skulle visa tillgångar och skulder och förändringar i dem visades i resultaträkningen (Kettunen, 1993, Virtanen, 2004). Redan på den här tiden diskuterades i pressen om bokslutet gjordes för företaget eller för beskattaren (Näsi, 1990). År 1928 kompletterades bokföringslagen med en lag om publicering av bokslut för företag av en viss storlek. Man önskade kunna övervaka de företag som var så stora att de hade betydelse för nationalekonomin. Bokföringslagen från år 1925 ändrades år 1947 bland annat på grund av att Finland hade ansträngd nationalekonomi eftersom Finland varit i krig. Redovisningens huvuduppgift var enligt kommittébetänkandet (kommittén bestod av Kaitila) bokföring, självkostnadskalkylering, statistik och budgetering (Näsi, 1990).

Finländsk redovisningsforskning var enligt Lukka, Majala, Paasio och Pihlanto (1984) påverkad av tysk redovisningstradition under perioden 1911 – 1939 av flera olika orsaker:

forskning kring finansiell redovisning var långt kommen i Tyskland, Finland hade mycket kontakt med Tyskland genom affärsverksamhet och kulturella kontakter, och vidare var tyska för de flesta det första främmande språket i skolan. Därmed hade tyska forskare, speciellt Schmalenbach, stor påverkan på den finska redovisningsforskningen. Efter kriget ökade den brittiska och amerikanska påverkan på forskningen.

Enligt Majala (1994) har kopplingen mellan bokslut och beskattning i Finland varit stark trots att det funnits en separat lag om bokslut och en separat lag om beskattning. Redovisningen har i högre grad påverkats av beskattningen än tvärtom. Traditionellt har företagen finansierat sina investeringar med banklån, och därmed har banker och beskattaren varit huvudintressenterna för redovisningen (Majala, 1994). Regleringen har uppgjorts med tanke på stora företag även om det finns fler små och medelstora företag.

Professor Martti Saario skrev sin doktorsavhandling om avskrivningar år 1945, *Realisointiperiaate ja käyttöomaisuuden poistot tuloslaskennassa*, och avhandlingen var samtidigt en grund för teorin om utgift vid inkomst (Näsi, 1990, Pirinen, 1996). Enligt Pihlanto och Lukka (1993) hade Saarios intresse för avskrivningar väckts när han märkte att de flesta besvär i högsta domstolen behandlade just avskrivningar. Enligt Pihlanto och Lukka (1993) var litteraturen i doktorsavhandlingen rätt bred med betoning på tysk litteratur, vilket är naturligt eftersom Tyskland hade stort inflytande på Finland vid den tidpunkten. Saario kritiserar bland annat Schmalenbachs tankar. Pihlanto och Lukka (1993) anser ändå att Saarios forskning mer motsvarar den angloamerikanska traditionen trots betoning på tysk litteratur och frånvaro av angloamerikansk litteratur. Eventuellt beror litteraturvalet på att det rådde krigstillstånd i Finland och tillgången till litteratur var begränsad (Pihlanto & Lukka, 1993). Avhandlingen var vid den tidpunkten kontroversiell (Pajunen, 2011).

Teorin om utgift vid inkomst fick sitt nuvarande namn år 1959 i Saarios lärobok *Kirjanpidon meno-tulo-teoria*. Saario anser i läroboken att bokföringens uppgift är att beräkna resultat. Enligt Pihlanto och Lukka (1993) hade Saario som mål att teorin skulle vara logisk, ändamålsenlig och ha en enkel begreppsapparat. Saario (1965) konstaterar i förordet till första upplagan att den dåvarande dominerande statistiska balansekvationsteorin är mer matematisk-formell än realistisk. Han anser vidare att den inte stämmer överens med verkligheten, inte förklarar bokföringen eller ger en sanningsenlig bild av den.

Saario (1906 – 1988) studerade redovisning och juridik vid Handelshögskolan i Helsingfors där han blev utexaminerad som ekonom 1928, ekonomie kandidat 1929 och ekonomie licentiat 1932 (Pihlanto & Lukka, 1993). Han arbetade som professor i redovisning både vid Handelshögskolan i Helsingfors och som t.f. professor vid Åbo handelshögskola (Pihlanto & Lukka, 1993). Enligt Pihlanto och Lukka (1993) påverkade Saario finländsk redovisning både genom att undervisa teorin om utgift vid inkomst men också genom föredrag och artiklar i tidskrifter.

Bokföringens huvuduppgift är enligt Saarios (1965) lärobok *Kirjanpidon meno-tulo-teoria* att skilja på företagets pengar, utgifter och inkomster från andra enheters pengar, utgifter och inkomster. Företaget behandlas ur ägarens synvinkel i teorin om utgift vid inkomst (Pihlanto & Lukka, 1993, Pirinen, 1996) och Saario (1965) anser att det är enbart genom bokföring som man kan skilja åt företaget och ägaren. Enligt Pihlanto och Lukka (1993) poängterar Saario att ägaren och beskattaren är företagets viktigaste intressenter eftersom båda får sin utdelning genom företagets vinst. Företaget ger ägaren möjlighet att uppnå sitt mål, det vill säga vinst. Enligt Pihlanto (2003) ansåg Saario att ett företag i sig själv inte kan ha något mål med sin verksamhet. Teorin om utgift vid inkomst betonar starkt att ett företag existerar för att dela ut vinst och har inget eget självändamål och redovisningen bör därmed också beskriva hur den utdelningsbara vinsten uppkommer.

Teorin om utgift vid inkomst baseras på två hörnstenar, företagets totalresultat och realiseringsprincipen. Enligt Pihlanto och Lukka (1993) och Saario (1965) menas med **totalresultat** företagets resultat under hela dess verkningstid. Resultatet från en räkenskapsperiod är på grund av periodiseringsregler inte nödvändigtvis objektivt. När förmögenheten realiserats kan totalresultatet fastställas. Saario (1965) anser att bokslut är att spjälka bokföringen i räkenskapsperioder. Bokslut behövs eftersom det i praktiken är svårt för de flesta företag att uppgöra bokslut först efter företagets totalperiod. Den resultatorienterade teorin om utgift vid inkomst har som mål att beräkna resultatet. Saario anser (enligt Pihlanto, 2003 och Pihlanto & Lukka, 1993) att bokföringens mål att beräkna resultatet, inte värdera det.

Den andra hörnstenen i teorin om utgift vid inkomst är **realiseringsprincipen**. Resultatberäkningen ansågs mer objektiv och enkel genom realiseringsprincipen (Pihlanto,

2003, Pihlanto & Lukka, 1993). Pihlanto (2003) anser att resultaträkningen på grund av subjektiva drag till exempel vid periodisering av utgifter inte i sin helhet ansågs objektiv. Till exempel avskrivningar är beroende av ledningens inkomstförväntningar.

Pihlanto och Lukka (1993) anser att vinst enligt Saario betyder köpkraft. Saario kopplade därmed samman beräkning av vinst med pengar. Enligt Pihlanto och Lukka (1993) var resultaträkningens uppgift inte att beräkna hur mycket vinst företaget gjorde utan att beräkna hur mycket vinst ägaren får av företaget. Saario ansåg att vinsten är möjlig att beräkna först då när den är använd som köpkraft. Saario definierade företagets kassa som pengar men också försäljningsfordringar med avdrag för leverantörsskulder. Det är rätt ovanligt att en redovisningsteori likställer vinst med utdelning och kopplar vinst till köpkraft. Saario (1965) beskriver både kontant- och prestationsprincipen i sin lärobok. Han ansåg att det var mer rätt att bokföra enligt prestationsprincipen.

Saario (1965) använde grundbegreppen pengar (fi. rahat), utgifter (fi. menot) och inkomster (fi. tulot). Enligt teorin om utgift vid inkomst följer bokföringen upp dessa tre typer av transaktioner (Kettunen, 1993, Näsi & Näsi, 1996, Pihlanto & Lukka, 1993). Utgifter kan kännas igen genom att företagets kassa minskar, och en inkomst kan kännas igen genom att kassan ökar. Utgifter och inkomster påverkar resultatet. Även vid denna definition pångteras kopplingen till köpkraft.

Delning av inkomster och matching är resultatberäkningens två grundprinciper. Enligt Saario (1965) delas räkenskapsperiodens **inkomster i två delar**, det vill säga vinst och kostnader. Enligt Saario (1965) får företaget inkomster genom att offra utgifter. De utgifter som inte kan finansieras med inkomster finansieras med annat kapital, vilket leder till att utgifter kan delas i två delar: de som finansierats med inkomster => kostnader, och de som finansierats med kapital => aktiva. Utgifter delas i två delar enbart av balanstekniska orsaker för att kunna dela in totalresultatet i räkenskapsperioder och är inget självändamål i sig (Saario, 1965). Både inkomster och utgifter har samma penningkälla, det vill säga inkomst från försäljningen. Den av inkomster betalda delen är kostnader, det vill säga inkomster som använts för att ersätta de utgifter som offrats för att skaffa inkomster (Saario, 1965). Saario (1965, 164) definierar vinstutdelning enligt följande: "till vinstutdelning räknas ränta på

främmande kapital, skatter, gåvor och utdelning till finansärer av eget kapital". Det är ovanligt att räntor och skatter klassificeras som vinstutdelning.

Utgift vid inkomst, **matching**, är teorins andra grundprincip. Realiserade inkomster förs till resultaträkningen som intäkter och från dessa avdras de utgifter som motsvarar inkomsterna (Pihlanto, 2003, Pihlanto & Lukka, 1993, Saario, 1965). De utgifter som inte mera genererar inkomster förs till resultaträkningen som kostnader medan de utgifter som förväntas generera inkomster i framtiden aktiveras i balansräkningen (Saario, 1965). De utgifter som har lång verkningstid periodiseras i form av avskrivningar. Balansräkningen består därmed av pengar, aktiverade utgifter och kapitalplaceringar, det vill säga inte förmögenhet utan pengar i olika form (Pihlanto & Lukka, 1993). Detta synsätt på tillgångar visar att teorin är tydligt resultatinkriktad. Tillgångens bokföringsvärde motsvarar inte tillgångens försäljningsvärde utan av utgiftsrester. Det var under den här tiden stor inflation i Finland och Pihlanto (2003) anser att det var naturligt att avskrivningen därför representerade förslitning av tillgången och inte värdeminskning. Att avskrivningarna beräknas på basen av tillgångens användningstid och inte värde är ett viktigt ställningstagande för hur teorin om utgift vid inkomst ser på tillgångar.

Teorin om utgift vid inkomst har också kritiserats eftersom den inte beaktar inflation (Majala, 1994). Professor Jouko Lehtovuori säger enligt Pihlanto (2003, 10) att bokföring är penningberäkning och beskriver penningprocessen. I anskaffningsutgiften godkänns därmed inte värdeförhöjningar oberoende av om inflation förekommer eller inte. Avskrivningarna kan vid hög inflation se små ut eftersom tillgångens bokföringsvärde inte behöver motsvara gängse värde¹ (Lehtovuori i Pihlanto, 2003, 10). Vinsten blir då större och kan delas ut till ägarna. Enligt Pihlanto (2003, 10) kritiserade professor Veikko Jääskeläinen denna effekt av teorin. Enligt Pihlanto (2003) och Pihlanto och Lukka (1993) försvarade Saario teorin genom att beräkning av vinsten inte är detsamma som värdering av vinstens storlek (och utbetalning av vinsten). Pihlanto (2003) anser att det på den mekaniska beräkningen av vinsten följer en värderingsfas av vinsten. Saario erkände att pengars värde är ett problem men han ansåg att kassan var det bästa alternativet som "nollpunkt" (Pihlanto & Lukka, 1993). Då aktiverade utgifter inte mera förväntas generera inkomster kan de bokföras som

¹ I Finland används uttrycket gängse värde vilket motsvaras av uttrycket verkligt värde i till exempel Sverige

kostnader. Enligt Pihlanto (2003) betyder det att teorin om utgift vid inkomst godkänner nedskrivningar.

Teorin om utgift vid inkomst blev framgångsrik i Finland av många orsaker (Pihlanto & Lukka, 1993). Lukka och Pihlanto (1994, 69 i Pirinen, 1996, 26) anser att eftersom Saario arbetade inom den akademiska världen kunde han påverka undervisningen och genom detta påverkades utbredningen av teorin. Teorin anses pedagogisk, enkel, logisk och objektiv (Pihlanto & Lukka, 1993). Enligt Flower (1994) betyder personligt inflytande och personlig kontakt mycket i ett så litet land som Finland, speciellt när Finland på den tiden var avskilt från resten av världen. Flower (1994) ansåg också att det faktum att Saario utgick från företagets synvinkel, speciellt i förhållande till skatteverket, hade betydelse för företagets godkännande. Företagen godkände teorin också eftersom teorin kombinerats med skatteregler blev ett utmärkt utgångsläge för självfinansiering av företag (Kettunen, 1993, Majala, 1994). Myndigheterna godkände också att företagen betalade mindre skatt om de investerade i stället för att dela ut vinsten till aktieägarna (Pirinen, 2005). Enligt Kettunen (1993) godkände även yrkeskåren teorin.

Som sammanfattning av teorin om utgift vid inkomst kan sägas att teorin baseras på två hörnstenar, företagets totalresultat och realiseringsprincipen. Saario kopplade ihop vinst med köpkraft, och genom köpkraft till kassa (Pihlanto & Lukka, 1993). Resultatberäkning baseras på att inkomsten delas i två delar, det vill säga vinst och kostnader, och matching (Saario, 1965). Teorins huvudintressenter var ägaren, borgenärer och skatteverket (Pihlanto & Lukka, 1993). Teorin har blivit starkt utbredd i Finland bland annat eftersom den undervisades vid universitet (Lukka & Pihlanto, 1994, 69 i Pirinen, 1996, 26). Teorin om utgift vid inkomst anses i Finland vara unik och är starkt institutionaliserad. Saarios (1965) teori är en resultatberäkningsteori vilket poängteras bland annat vid beräkning av avskrivningar eftersom tillgångens värde inte har betydelse utan tillgångens användning för produktion av inkomster poängteras. Avskrivningarnas storlek bestämdes av hur tillgångarna användes i företaget och var inte beroende av tillgångarnas värdeminskning. Att tillgångarnas bokföringsvärde inte kopplas till gängse värde har varit ett ledande antagande i finländsk redovisning. Flower (1994) poängterar att Finland var avskilt från resten av världen vilket i sin tur gjorde att teorin blev utbredd och en stark institutionalisering av teorin var möjlig.

Bokföringslagen 1973 var den första bokföringslagen i Finland som utgått från teorin om utgift vid inkomst. Finland förvandlades från ett jordbrukssamhälle till ett industriellt samhälle under 1960 – 1970-talen (Kettunen, 1993). Detta ledde till att man i slutet av 1960-talet ansåg att bokföringslagen från 1945 var föråldrad (Kommittebetänkande, 1969). Näringslivet hade under dessa 20 år förändrats. Bokföringslagen från 1945 ansågs vara ologisk och motstridig och motsvarade inte de krav som ställdes av företag med internationell verksamhet. Ytterligare stod bokföringslagen i konflikt med den nya lagen om beskattning av näringsverksamhet som utkom 1968 och som utgått från teorin om utgift vid inkomst. En kommitté tillsattes av statsrådet 19.1.1968. Den skulle utreda behovet av ändringar i bokföringslagen och bokföringsförordningen. Kommitténs arbete utmynnade i ett kommittébetänkande (Kommittébetänkande, 1969). Den 30 oktober 1969 tillsatte Handels- och industriministeriet en ny kommitté för att granska förslaget (Kommittebetänkande, 1970). Handels- och industriministeriet utvidgade den nya kommitténs uppgift i april 1970 så att den skulle ge ett förslag till bokföringslag som var förenhetligad med den nya aktiebolagslagen. Kommittén gav sin rapport till handels- och industriministeriet 31.12.1970 (Kommittébetänkande, 1970).

Kommittéerna ansåg att bokföring av affärshändelser och uppgörande av bokslut borde vara lika oberoende av bolagsform (Kommittébetänkande, 1969, 1970). Kommittéerna (Kommittébetänkande 1969, 1970) ansåg att stadganden i samfundslagstiftningen borde anpassas till kommitténs syn på redovisning. Bokslutets uppgift ansågs vara beräkning av utdelningsbar vinst vilket inte är bundet till någon speciell bolagsform. Vid beräkning av utdelningsbar vinst borde även likviditeten beaktas eftersom detta ger ett effektivt skydd av borgenärer (Kommittebetänkande, 1969, 1970). I kommittébetänkandena (1969, 1970) konstaterades att finansmarknaden i Finland inte fungerar tillfredsställande. Företagen i Finland har enbart lite eget kapital och kapitalet är orörligt. Dessutom finns det endast bristfälliga förutsättningar för aktiesparande.

Kommittéerna konstaterar att bokföringslagen från 1945 baserar sig på balansekvationsteorin även om man redan då var medveten om teorin om utgift vid inkomst. Medlemmarna i kommittéerna anser att det är svårt att uppfatta företagets lönsamhet från företagets balansräkningar. Speciellt nämns periodisering av omsättningstillgångar (Kommittebetänkande, 1969, 1970). Ägarnas och kreditgivarnas

informationsbehov täcks inte heller, varken med tanke på nationell eller på internationell finansmarknad. Beskattningen nämns dock i Kommittébetänkande (1969, 1-3) som det största hindret för en fungerande aktiemarknad. Eftersom finländska företag var finansierade med lån (Majala, 1994) hade bankerna en central roll och stor makt, till och med så att de var bättre informerade än aktieägarna. I kommittébetänkandena (1969, 1970) ansågs det viktigt att normeringen skulle grunda sig på en bokföringsteori. Detta för att också en utomstående granskare skulle kunna vara medveten om de principer som används i bokföringen och bokslutet. En teori skulle samtidigt säkra konsekvens i normeringen men teorin borde vara testad både i teoretiska diskussioner och i praktiken.

Man konstaterade i kommittébetänkandena att även den nya lagen om beskattning av näringsverksamhet grundar sig på teorin om utgift vid inkomst (Kommittébetänkande, 1969, 1970). Den ansågs innehålla de principer som används internationellt samtidigt som den har en enkel begreppsapparat och har använts i undervisning (Kommittébetänkande, 1969, 1970, Pihlanto & Lukka, 1993). Teorins begreppsapparat kan bland annat ses i Bokföringslag 1973 2 kap 4 § där det stadgas:

”I bokföringen registreras såsom affärshändelser utgifter, inkomster, finansiella transaktioner samt därtill hörande rättelse- och överföringsposter.”

Enligt kommittébetänkande (1969) är informationens pålitlighet av yttersta vikt för att aktiemarknaden ska utvecklas. I bokföringslagen 1973 1 kap 3 § konstateras att:

”Bokföringsskyldig skall iakttaga god bokföringssed.”

God bokföringssed består enligt kommittébetänkandena (1969, 14, 1970, 9) av bokföringsteori och bokföringspraxis. God bokföringssed kompletterar bokföringslagen. Företagen anses inte av kommittéerna (Kommittébetänkande, 1969, 1970) enbart öka och minska sin förmögenhet utan sträva efter vinst. Detta, hur vinsten uppkommer, bör också framgå ur bokföringen. Bokslutet består av resultaträkning, balansräkning och specifikationer (Bokföringslag 1973 3 kap 9 § 1 mom). Företagen ger med hjälp av specifikationerna en detaljerad utredning om balansposterna (Bokföringslag 1973 3 kap 14 §).

Försiktighetsprincipen ingick inte i bokföringslagen 1973 även om den ingick redan då i god bokföringssed. Utgifter ska enligt teorin uppdelas i två delar i bokslutet: de utgifter som ska

bokföras som kostnader och de utgifter som ska aktiveras (Saario, 1965). Matching framkommer i bokföringslagen 1973 3 kap 16 § 1 mom:

”I bokslutet upptages räkenskapsperiodens inkomster som intäkter. Från intäkterna avdrages såsom kostnader de utgifter, vilka sannolikt icke längre medför motsvarande inkomst. Övriga utgifter får aktiveras i enlighet med vad nedan stadgas.”

När utgifter ska aktiveras har den bokföringsskyldiges egna värderingar, planer och förväntningar viss betydelse (Kommittebetänkande, 1969, 1970). Enligt bokföringslagen 1973 3 kap 16 § *aktiveras* anläggningstillgångar och avskrivs under sin verkningstid medan övriga långfristiga utgifter *får aktiveras* och avskrivs under sin verkningstid. I kommittébetänkandena från 1969 och 1970 konstateras att det är svårt att veta på förhand vilket värdet kommer att vara i framtiden och detta bör beaktas vid periodiseringen. Det skulle vara teoretiskt riktigt att beräkna avskrivningarna på basis av företagets driftsbidrag och räntefaktor.

Det fanns också undantag till teorin om utgift vid inkomst i bokföringslagen 1973. Företag kunde till exempel undervärdera omsättningstillgångar med 50 % (Bokföringslag 1973 3 kap 16 § 2 mom), framtida utgifter kunde bokföras som reserveringar (Bokföringslag 1973 3 kap 17 §) och det fanns möjlighet att höja värdet på anläggningstillgångar (Bokföringslag 1973 3 kap 18 §).

Bokföringslagen är en allmän lag och gäller företag oberoende av bolagsform. Det har dock stadgats om lättnader för yrkesutövare i bokföringslagens 5 kapitel. Yrkesutövare är till exempel inte tvungen att ha dubbel bokföring.

Det finns en avvikande åsikt av Svante Kihlman i kommittébetänkandet från 1969 (88-89). Svante Kihlman ansåg att den bokföringsteori som lagförslaget grundar sig på skiljer sig från den finländska praxisen och principerna. Han ansåg också att praxisen skilde sig från internationell praxis och att man även i Finland borde eftersträva att även internationella användare förstår boksluten. Han ansåg vidare att Finland inte borde isolera sig i en så viktig fråga som redovisning.

Enligt Majala (1994) försökte de nordiska länderna harmonisera lagstiftning på 1960-talet för att skapa en nordisk marknad. Harmoniseringsförslagen motsvarade inte teorin om utgift vid

inkomst och Finland motsatte sig dem. Även aktiebolagslagarna i Norden harmoniserades. Lagen har en helt annan linje än kommittébetänkandet från 1969 som publicerades ett halvt år före aktiebolagskommittébetänkandet. Detta ledde till att det inte ingick stadganden om bokslut i aktiebolagslagen.

Som sammanfattning kan sägas att bokföringslagen från 1973 utgått från teorin om utgift vid inkomst (Kommittébetänkande 1969, 1970) och stadgar både om bokföring och bokslut. Den viktigaste principen är principen om att den bokföringsskyldige ska iaktta god bokföringssed (1 kap 3 §). Ägaren, borgenärer och skatteverket anses vara de huvudsakliga intressenterna (Pihlanto & Lukka, 1993) och målet för bokslutet är i enlighet med teorin om utgift vid inkomst att beräkna resultatet och utdelningsbart kapital. Teorin om utgift vid inkomst är resultatorienterad och grundar sig på ett kontinentalt synsätt. Affärshändelser definieras som inkomster, utgifter och finansiella transaktioner, det vill säga resultatet uppkommer som skillnad mellan inkomster och utgifter (Saario, 1965). IASB definierar resultat som en förändring av ekonomiskt värde (IASB, 2004, Allmänna principer, 70). IAS baseras på en balansorienterad syn och dess huvudsakliga intressent är investeraren. En investerarorienterad referensram har som mål att visa tillgångars gängse värde i motsats till en borgenärs- och skatteorienterad teori där försiktighetsprincipen framträder. Att skatteverket framträder kraftigt som intressent innebär att det är viktigare för företagen att beräkna det beskattningsbara resultatet än att visa det gängse värdet för en investerare. Företagen har strävat efter att betala så lite skatt som möjligt och därmed önskas ett lågt beskattningsbart resultat på bekostnad av informationsvärde till investerare. Inom Finland har redovisning och teorin om utgift vid inkomst uppfattats som samma sak, möjligen på grund av att den undervisats vid universitet och att ekonomin i Finland var rätt sluten när teorin implementerades i lagstiftningen. Finland hade också just varit i krig och man kan anta att en nationell teori lättare mottogs av olika aktörer än en internationell skulle ha gjort. Teorin om utgift vid inkomst är starkt institutionaliserad i Finland. Kritik mot teorin uppkom när ekonomin blev mer globaliserad samt företagen och kapitalmarknaden mer internationella (Kommittébetänkande 1990) bland annat eftersom den ansågs obegriplig för speciellt utländska investerare.

4. DEN INTERNATIONELLA NIVÅN

IASB och EU påverkar den finländska lagstiftningen. När lagstiftningen förändras, förändras förutsättningarna att bibehålla teorin om utgift vid inkomst som bas för bokföringslagen. I kapitlet redogörs för de avsteg som krävdes från den teoretiska basen.

Den internationella nivån är den högsta av Dillard med fleras (2004) tre nivåer. Internationella organisationer som EU och IASB påverkar finländsk normering eftersom Finland på grund av medlemskap i internationella organisationer är tvunget att implementera EU-direktiv. Detta innebär att förutsättningarna för att behålla den nationella institutionaliserade bokföringsteorin som grund för bokföringslagen förändras. Målet med kapitlet är att redogöra för de avsteg från den teoretiska bokföringsteorin man var tvungen att göra i den finländska bokföringslagen på grund av EU-direktiv och IAS.

Teorin om utgift vid inkomst har varit bas för den finländska redovisningslagstiftningen sedan 1970-talet. Teorin är resultatorienterad med målet att beräkna (men inte värdera) resultatet och det utdelningsbara kapitalet (Pihlanto, 2003, Pihlanto & Lukka, 1993). Teorin om utgift vid inkomst ligger till grund för bokföringslagen 1973, och de huvudsakliga intressenterna var ägaren, borgenärer och skatteverket (Pihlanto & Lukka, 1993). Finlands medlemskap i internationella organisationer samt globalisering av företagsverksamheten och aktiemarknaden (Kommittébetänkande 1990) ledde till tryck på harmonisering av redovisningsregleringen bland annat eftersom teorin inte ansågs begriplig för utländska investerare. Också företag listade utomlands och CGR-föreningen drev enligt Majala (1987) och Pirinen (2005) harmonisering. Harmoniseringskraven ledde till förändring i bokföringslagen år 1992 och 1997. Lagförändringarna påverkades av Finlands medlemskap först i EFTA och senare i EU. De fjärde och sjunde europeiska bolagsrättsliga direktiven har balansorienterade inslag och skulle implementeras i den finländska bokföringslagen som baserats på en resultatorienterad teori. Senare beslöt Europeiska gemenskapernas kommission (2000, 2001) att International Financial Reporting Standards (IFRS) skulle implementeras i Europeiska unionen för att möjliggöra en gemensam aktiemarknad vilket ledde till ytterligare en förändring i bokföringslagen 2004. IFRS är en balansorienterad referensram med investerarorientering och avsaknad av skattekoppling.

Avhandlingens teoretiska referensram baseras på Dillard med flera (2004) vars referensram har tre olika nivåer. Den högsta nivån representeras i detta arbete av den internationella nivån. På denna politiska, ekonomiska och sociala samhällsnivå etableras normer och värderingar. Normerna och värderingarna ombildas till lagar. Även aktiemarknaden befinner sig på denna nivå. Nya bokföringslagar eller förändring av gamla bokföringslagar uppkommer till följd av politiska processer. De finländska lagarna påverkas bland annat av europeiska direktiv samt de IAS-standarder som upptagits i EU genom komitologförfarandet. Den internationella nivån består således av Europeiska unionen och International Accounting Standards Board. Förändringarna på grund av dessa internationella aktörer analyseras genom kommittébetänkanden, regeringspropositioner och lagar.

Teorin om utgift vid inkomst är bas för bokföringslagen 1973 som är detta kapitel utgångsläge. I kapitlet undersöks vilka avsteg från den teoretiska basen man är tvungen att göra i lagstiftningen 1992, 1997 och 2004 för att implementera de europeiska bolagsrättsliga direktiven och IAS. Vidare undersöks om teorin om utgift vid inkomst fortsättningsvis kan anses vara bas för finländsk redovisningsnormering. Ytterligare analyseras om förändringarna i lagstiftningen ledde till ökad harmonisering.

Man har också tidigare forskat om hur IAS påverkat finländsk redovisningsnormering. Pirinen (2005) har forskat i implementering av IAS i Finland. Han undersökte fyra olika redovisningsposter som visar att före år 2002 påverkade både EU-direktiv och IAS finländsk reglering men IAS ledde inte till förändringar eftersom det var ett möjligt, men inte obligatoriskt, alternativ. Pajunen (2010) har i sin doktorsavhandling undersökt det finländska redovisningstänkandet. Hon anser att teorin om utgift vid inkomst kan fungera som en barriär för utvecklingen av redovisningen i Finland. Enligt Pajunen (2010) är teorin bas för bokföringslagen 1992 och 1997 men inte 2004. Pajunen (2010) anser vidare att om bokföringslagen från 1973 skulle ha fördröjts är det inte säkert att den alls skulle ha baserats på teorin om utgift vid inkomst utan på IAS. Trycket från de internationella organisationerna analyseras genom att undersöka vilka förändringar i lagstiftningen dessa förorsakade. Detta kapitel skiljer sig från tidigare forskning genom ett längre tidsperspektiv eftersom både övergången mot de europeiska direktiven och IAS diskuteras. Samtidigt är metoden, textanalys av regeringspropositioner, kommittébetänkanden och lagar annorlunda.

Implementeringen av de europeiska direktiven samt IAS ledde till förändringar i den finländska bokföringslagen, och förändringar i bokföringslagen kan leda till att den teoretiska utgångspunkten förändras. Teorin om utgift vid inkomst är resultatorienterad med stark skattekoppling medan de bolagsrättsliga direktiven och IAS är balansorienterade med avsaknad av skattekoppling. Detta leder till forskningsfrågan:

Vilka förändringar skedde på lagnivå i den finländska bokföringslagen 1992, 1997 och 2004?

Syftet med detta kapitel är att analysera vilka förändringar som gjordes i den teoretiska utgångspunkten för bokföringslagen. Förändringarna i den teoretiska bakgrunden analyseras med hjälp av kommittébetänkanden, regeringspropositioner och lagförändringar. Studien utgår från bokföringslagen 1973 som utgått från teorin om utgift vid inkomst. Förändringar i lagen och den teoretiska bakgrunden granskas fram till år 2004 då IAS krävs för noterade bolags koncernbokslut.

Kapitlet startar med de teoretiska utgångspunkterna för harmonisering. Därefter analyseras kommittébetänkanden, regeringspropositioner och lagförändringar med textanalys för att utreda förändringar i bokföringslagen och det teoretiska tänkesättet.

4.1 TEORETISKA UTGÅNGSPUNKTER

Redovisningsnormeringen i Finland har sedan år 1973 baserats på teorin om utgift vid inkomst som utvecklats av professor Martti Saario. Teorin är starkt institutionaliserad och är grund också för beskattningslagstiftningen. Teorin anses i Finland vara unik. Företagsverksamheten och aktiemarknaden har dock, enligt kommittébetänkande (1990), globaliserats under åren som gått efter att bokföringslagen 1973 stadgades och det har bland annat på grund av Finlands medlemskap i EFTA uppkommit tryck på harmonisering av redovisningsregleringen.

Aktiemarknaden och företagsverksamheten har enligt Kommittébetänkande 1990 under senare år globaliserats. Tidigare finansierade företagen sina investeringar med banklån men på senare år har aktiemarknaden fått större betydelse (Majala, 1994). Detta har lett till en diskussion om internationalisering och harmonisering av redovisning i Finland. Enligt Majala

(1987) och Pirinen (2005) har både företag och CGR-föreningen drivit en förändring för att finländska bokslut skulle vara jämförbara internationellt. Enligt Kettunen (1993) har även ett lands ekonomiska utveckling betydelse för utveckling av finansiell rapportering. Enligt Glautier och Underdown (1979 i Majala, 1987, 12) är redovisning relevant i sin tidsperiod eftersom den påverkar omgivningen och omgivningen påverkas av den. Till exempel integration i Europa legitimerar harmonisering. Enligt Majala (1987) är redovisning som socioekonomiskt fenomen svårt att harmonisera. Enligt Most (1994 i Parker & Morris, 2001, 299) leder internationell harmonisering till bättre allokering av varor, arbetskraft och kapital på den internationella marknaden och minskar företagets kapitalkostnader och kostnader för verksamheten.

Majala (1987) anser att länder har olika praxis av historiska orsaker. Vissa länders praxis liknar varandra men det finns ingen gemensam teorigrund. Haller (1995) anser att internationell harmonisering kan uppkomma genom politisk överenskommelse. Detta kan teoretiskt leda till jämförbarhet mellan siffror och information. Det kan också uppkomma en överenskommelse med helt olika regler. Enligt Haller (1995) kan internationell harmonisering också uppnås genom en institution som International Accounting Standards Committee (IASC). Man kan också, enligt Haller (1995), låta marknadskrafterna bestämma vilken typ av regler som marknaden vill ha. De nationella reglerna kan helt ersättas av internationella regler så som det enligt Kleekämper (1995 i Haller 1995, 240) har skett i vissa utvecklingsländer (till exempel Pakistan). De internationella reglerna kan också vara ett tillägg till de nationella. Internationella regler kan också gälla enbart en typ av företag, till exempel noterade bolag. I EU är det IASB som uppgör standarder som gäller enbart noterade företag.

Enligt Artsberg (u.å.) baseras redovisningsnormeringen på den ekonomiska, kulturella och politiska bakgrund som finns i ett land. Dessa traditioner försvårar jämförbarhet internationellt, och detta har lett till ett behov av harmonisering av redovisning. Enligt Artsberg (u.å.) leder skillnader till att företagen måste uppgöra bokslut och användarna analysera bokslut enligt mer än en reglering. Artsberg (u.å.) anser att behovet av harmonisering har ökat i takt med internationalisering av kapitalmarknaden.

Enligt Zhao (2002) betyder inte likadana redovisningsstandarder automatiskt att redovisningspraxis skulle vara lika. Standarderna implementeras olika beroende på den ekonomiska utvecklingen, de sociala, politiska och kulturella traditionerna och det juridiska systemet. Enligt Flower (1994) och Majala (1987) används termen harmonisering när man jämför bokföringspraxis med varandra. Detta betyder inte att boksluten behöver vara identiska eller att praxisen skulle vara densamma. Van der Tas (1986 i Majala 1992, 327) definierar harmoniseringsprocessen som en process där målen är att öka jämförbarheten internationellt mellan företags bokslut. Enligt Thorell och Whittington (1994) kallas försök att uppnå jämförbarhet på nationell nivå standardisering och på internationell nivå harmonisering. Canibano och Mora (2000) anser i sin tur att standardisering betyder likadana standarder i alla länder medan sammanjämkning av olika synpunkter kallas harmonisering. Enligt Canibano och Mora (2000) är harmonisering mer realistiskt. Harmonisering strävar mot harmoni medan standardisering strävar mot likformighet. Harmonisering beskrivs av Aisbitt (2001, 51) som minskning av antalet möjligheter att bokföra trasaktioner (*"to reduce the number of different accounting treatments used to account for particular transactions or balances"*).

Murphy (2000) beskriver harmonisering som en minskning av den diversitet som finns i redovisningspraxis för att förbättra jämförbarheten för bokslut. Harmonisering uppstår när många företag väljer att uppgöra bokslut enligt samma redovisningspraxis. Harmoni har definierats av Tay och Parker (1990) som ett tillstånd med ett kluster av företag runt en eller flera metoder. Harmonisering är enligt Tay och Parker (1990) samt Murphy (2000) en process. Harmoni är ett tillstånd eller en nivå. När koncentreringen av redovisningsmetoder och redovisningsprinciper ökar så ökar nivån av harmoni och harmonisering har uppnåtts. Disharmonisering betyder att nivån av harmoni sjunker.

Falk (1994, 600) sammanfattar i Parker och Morris (2001, 302) definitioner på harmoni, till exempel Choi och Mueller (1992, 257) anser att harmoni innebär att standarder och praxis inte står i logisk konflikt med varandra medan Wolk och Heaston (1992, 96) anser att olika redovisningsval är tillåtna under väldigt speciella omständigheter. Van der Tas (1988, 1992 i Parker & Morris, 2001, 302) definierar harmoni som en korrespondens mellan två eller flera objekt vid en viss tidpunkt. Falk (1994, 600) sammanfattar definitioner på harmonisering i Parker och Morris (2001, 302), till exempel Arpan och Radebaugh (1985) anser

harmonisering vara en gränssättningsprocess för variationer i redovisningspraxis. Van der Tas (1988, 1992 i Parker & Morris, 2001) definierar harmonisering som ökad harmoni. Också Nobes (1998 i Parker & Morris, 2001, 302) definierar harmonisering som en process där en ökning av jämförbarhet mellan redovisningspraxis genom att sätta gränser för variationen av praxis. Harmonisering definieras i denna avhandling som ett försök att uppnå jämförbarhet och överensstämmelse mellan olika länders redovisningsstandarder.

Tay och Parker (1990) skiljer mellan de jure och de facto harmoni. De jure harmoni handlar om den omfattning som reglering i företags till exempel redovisningsstandarder är anpassade. De facto harmoni handlar om vad företagen i verkligheten gör, det vill säga hur deras redovisningspraxis ser ut. I detta kapitel undersöks harmoni de jure medan de facto harmoni undersöks på företagsnivån.

Enligt Flower (1994) är harmonisering beroende förutom av lag också av de standarder den baserar sig på (till exempel hur detaljerade standarderna är) och av praxis (det som inte är beskrivet varken i lag eller i standarder). Canibano och Mora (2000) skiljer mellan materiell (praxis) och formell (reglering) harmonisering. Formell harmonisering borde därmed leda till materiell harmonisering men om det finns många alternativ i regleringen kan det till och med leda till mindre materiell harmonisering. Van der Tas (1988, 1992 i Parker & Morris, 2001, 303) anser att det förutom formell och materiell harmonisering också finns spontan harmonisering. Spontan harmonisering kommer från marknadskrafter och inte från reglering. De jure harmoni och formell harmoni, materiell harmoni och de facto harmoni är alltså samma sak. Van der Tas (1992 i Parker & Morris, 2001, 303) ser standardisering som en del av harmoniseringsprocessen.

Enligt Canibano och Mora (2000) drivs internationell harmonisering av institutioner som utvecklar redovisningsstandarder och "global players". "Global players" önskar redovisningsmetoder och redovisningsprinciper som skulle kunna förstås av individer i flera olika länder. I Finland kan man se EU och IASB som sådana institutioner som driver internationell harmonisering. Noterade bolag som är listade utomlands är "global players" enligt ett finländskt perspektiv. Enligt Combarros (2000) behöver "global players" finansiering genom kapitalmarknaden för att kunna sälja på nya marknader. På grund av detta listar sig dessa på flera kapitalmarknader. Enligt Canibano och Mora (2000) har

spontan de facto harmonisering förekommit sedan 1980-talet. Arbetet med formell harmoniseringen har samtidigt skett. Att "global players" önskar de facto harmonisering skapar tryck på formell harmonisering, så också i Finland (Majala, 1987, Pirinen, 2005).

För att kapitalmarknaden ska fungera måste den finansiella informationen vara jämförbar. Därmed har det genom kapitalmarknaden uppkommit krav på harmonisering bland de företag som får sin finansiering via den (Cairns, 1997). De stora europeiska bolagen har enligt Cairns (1997) redan länge uppgjort bokslut enligt US GAAP eller IAS för att tillfredsställa krav från investerare i olika delar av världen eller för att ha möjlighet till listning på börsen i USA eller till exempel Storbritannien. Företagen har alltså förändrat sin redovisning för att svara på krav från kapitalmarknaden (Cairns, 1997).

Enligt Taplin med flera (2002 i Ampofo & Sellani, 2005, 227) kan ett ökat behov av kapital från kapitalmarknader öka trenden mot harmonisering. Harmonisering i ett land är dock beroende av landets industri, storlek och motsvarande särdrag. Ampofo och Sellani (2005) anser att även den politiska viljan är viktig för harmonisering. Ampofo och Sellani (2005, 228-229) har gjort en lista för och emot harmonisering. På listan för IAS finns:

- genom en global standard undviker man kostnader för att uppgöra dubbla bokslut (både nationella och internationella bokslut) (Bayless med flera, 1996 och Tang, 2000 i Ampofo & Sellani, 2005, 228)
- en global standard minskar (men eliminerar inte) skillnader i redovisningspraxis (Chen med flera, 1999 i Ampofo & Sellani, 2005, 228)
- med en global standard blir det lättare för användarna att jämföra bokslut, det blir lättare att fatta finansiella beslut (Wahlen med flera, 2000 i Ampofo & Sellani, 2005, 228)
- minska kostnader på grund av två uppsättningar normer (IAS och US GAAP) (Chen med flera, 1999 i Ampofo & Sellani, 2005, 229)
- mindre kostnader för regelsättare som SEC och PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)
- en global standard skulle passa bra i trenden för globalisering som drivs av organisationer som IASB, WTO, OECD, W3C, NSF, IMF and the World Bank (Graham & Neu, 2003 i Ampofo & Sellani, 2005, 229).

Ampofo och Sellani (2005) argumenterar också emot IAS:

- en global standard är en *för* enkel lösning på ett komplext problem. Nationella skillnader i politik, kultur, språk, ekonomi och näringsliv förklarar inte alla skillnader i standarder (McGregor, 1999 i Ampofo & Sellani, 2005, 229)
- ett av problemen med en global standard är att IASB inte varken har politisk eller juridisk makt (McGregor, 1999 i Ampofo & Sellani, 2005, 229).

Företag tävlar om knappa resurser, det vill säga kapital. Enligt Murphy (2000) driver internationell handel och tillgång till utländska börser harmonisering.

IASB behöver legitimitet för att kunna harmonisera redovisningen. Bland annat genom att påpeka sin neutralitet och professionalitet har enligt Artsberg (u.å., 2) organisationer försökt stärka sin legitimitet. Nobes (1984 i Artsberg, u.å.) har listat 7 faktorer som har betydelse för vilken sorts redovisning ett land har:

- juridiskt system (baserat på lagsamlingar eller rättspraxis)
- huvudsakliga finansiärer (privat, bank eller börs)
- beskattning (koppling mellan bokslut och beskattning)
- yrkeskåren (storleken, kompetensen och om det är redovisare eller jurister som har dominerat utvecklingen)
- inflation
- teori
- speciella händelser (till exempel amerikanska börskraschen 1929).

IASB önskar enligt Barth, Landsman och Lang (2008) utveckla internationellt godkända rapporteringsstandarder av hög kvalitet. Standarderna är principbaserade och målet är att standarderna ska beskriva företagets verkliga ekonomiska situation.

Tidigare forskning om harmonisering har behandlat bland annat vilka företag som drivit harmonisering samt för- och nackdelar med harmonisering. Joos och Lang (1994) har undersökt harmoniseringen av boksluten i Storbritannien, Tyskland och Frankrike. De kom fram till att trots de europeiska direktiven finns det fortfarande många skillnader i rapporteringen som inte kan förklaras med annat än att det fortfarande existerar nationella skillnader. Bahrain, Saudiarabien, Oman, Qatar och Förenade Arabemiraterna har på senare år stärkt samarbetet gällande ekonomiska och finansiella institutioner. De har lett till ett

ökat behov av harmonisering av redovisningsreglering för finansiella institutioner. Hussain, Islam, Gunasekaran och Maskooki (2002) har forskat kring detta fenomen och påpekar att socioekonomiska, kulturella och politiska normer påverkar det redovisningssystem och de standarder som finns i landet. Street och Shaughnessy (1998) har jämfört praxis i USA, Storbritannien, Kanada och Australien med IAS under åren 1973-1997. Under 1970-1980 var enbart ett fåtal poster jämförbara trots harmoniseringsförsök, delvis på grund av att arbetet inte var koordinerat mellan IASC och de nationella reglerarna. Under 1990-talet skedde dock framsteg. Forskarna hittade flera faktorer som hindrade harmonisering såsom socioekonomiska faktorer, utbildning, kultur och juridiska system. Också speciella kulturella skillnader och dess betydelse för harmonisering har undersökts. Karim (2001) har forskat kring harmonisering av redovisningen av islamiska banker. Islamiska banker får inte betala eller kräva ränta. Detta ledde till att de implementerade andra redovisningsprinciper än vad företagen gjorde. Karim (2001) anser att sådana särdrag är viktiga att beakta vid utvecklandet av standarderna. Parker och Morris (2001) testar nivån av harmonisering för elva olika redovisningsmått i stora företag från Australien och Storbritannien år 1993. Dessa två länder är valda för att de historiskt har kulturella och ekonomiska band. Deras resultat visar att nationell harmonisering finns i sju redovisningsprinciper i Storbritannien och fem i Australien men det finns internationell harmonisering för enbart tre redovisningsprinciper. Det verkar som om australiensiska företag följer US GAAP mer än brittiska företag.

Harmonisering av en speciell post har undersökts av bland annat Stolowy, Haller och Klockhaus (2001). Stolowy, Haller och Klockhaus (2001) forskar kring IAS 38 Immateriella tillgångar i Frankrike och Tyskland. Även om dessa två länder båda har ett kontinentalt synsätt på redovisning har de ändå implementerat IAS 38 olika. Forskarna anser att det kan vara ett modellexempel på svårigheter i internationell harmonisering. Ampofo och Sellani (2005) diskuterar de teoretiska referensramarna för US GAAP och IAS. De ger exempel på transaktioner i olika länder för att demonstrera svårigheterna i att uppnå harmonisering. De argumenterar för och emot globala standarder och konstaterar att US GAAP och IAS är, tack vare harmoniseringsförsök, mer lika än olika. De anser också att fördelarna med en internationell standard överväger nackdelarna. Dan (2002) har undersökt skillnader i rapporterade inkomster och bokföringsvärde i bokslut uppgjorda enligt IAS och enligt kinesiska standarder. Han undersöker vilken standard som är närmare aktiekursen och han

fann att IAS var mer konservativ än kinesiska standarder men den kinesiska standarden har närmat sig IAS de senaste åren. Han anser att harmonisering ska ske med försiktighet eftersom det inte automatiskt leder till högre eller mer användbar ekonomisk information.

Om harmonisering är önskvärt har också undersökts. Barniv och Fetyko (1997) har undersökt om revisorer och ekonomidirektörer önskar harmonisering av redovisningsstandarder även om det ökar kostnaderna. De har gjort en enkät och undersökt om direktörerna använder "nytta för användaren" eller "kostnad för implementering" som argument och konstaterade att "nytta för användaren" ansågs viktigare. Alla direktörer var positiva till harmonisering men chefer för internationella revisionsbyråer var signifikant mer positiva än amerikanska revisorer och ekonomidirektörer. Dessa var dock oense om US GAAP eller IAS var den mest lämpliga standarden. Glaum (2000) har gjort två studier om de attityder redovisningschefer för stora tyska bolag har om harmonisering av redovisningsprinciper. Den ena undersökningen gjordes år 1994 och den andra i slutet av 1997/början av 1998 och attityderna har förändrats under dessa år. Redovisningscheferna i Tyskland tycker att den tyska redovisningen har ett lägre informationsvärde för investerare och att de tyska reglerna minskar efterfrågan på tyska aktier utomlands. Tyska chefer vill hellre ha IAS än US GAAP. Det som ligger bakom förändringen av den tyska redovisningen är globaliseringen av aktiemarknaden. Tysk redovisning är traditionellt inte kapitalmarknadsorienterad utan skydd för kreditgivare och starkt bunden till beskattning. Frivillig implementering av internationella standarder har undersökts av bland annat Murphy (2000). Murphy (2000) studerar hur harmonisering av redovisningspraxis genom implementering av IAS. Murphy (2000) jämför företag från Schweiz med företag från tre andra länder (Japan, Storbritannien, USA) mellan åren 1988 och 1995. Hennes resultat visar att praxis hade harmoniserats men inte enbart beroende på IAS. Tarca (2004) forskar om vilka företag i Storbritannien, Frankrike, Tyskland, Japan och Australien frivilligt använder internationella standarder (IAS eller US GAAP). De företag som använder internationella standarder är ofta större, har mer utländsk inkomst och är listade på en eller flera utländska börser. US GAAP används oftare, men IAS används av företag i Tyskland och till en del företag i Japan. Företag som är listade i USA använder oftare US GAAP medan företag på OTC marknaden använder IAS. Hur företag väljer är beroende på nation och de nationella standarderna. Renders och Gaeremynck (2007) studerar varför noterade företag implementerat IAS frivilligt i Belgien, Danmark, Frankrike,

Italien, Tyskland, Nederländerna och Österrike. Implementeringen leder till ökad mängd noter och en minskning av redovisningsalternativ. Deras resultat visar att stora företag som är listade på flera börser övergår tidigare till IAS. Forskarnas resultat visar också att när skillnaderna mellan den nationella regleringen och IAS är stora är den frivilliga implementeringen av IAS mindre.

Aljifri och Khasharmeh (2006) har studerat implementering av IAS i Förenade Arabemiraterna. De anser att det faktum att 87 procent av företagen publicerar sina bokslut på engelska är positivt gällande implementering. Aljifris och Khasharmehs (2006) forskning visar att företagets storlek hade påverkan på implementering av IAS medan börsnotering och bransch (finansiell, industri, och så vidare) inte hade det. Aljifri och Khasharmeh (2006) frågade intressenter (revisorer, börsmäklare, ekonomidirektörer, finansiella analytiker, bokförare) genom en enkät om deras åsikt angående IAS och om de anser att IAS är lämpligt.

Daske (2006) forskar om implementering av IAS leder till mätbara ekonomiska fördelar. Han undersöker tyska företag och analyserar deras kostnader för kapital under åren 1993-2002. Han anser att man inte kan se mätbara ekonomiska fördelar under denna period, tvärtom ser det mer ut som om kostnaden skulle ha ökat för företag som inte använder nationella standarder. Enligt traditionella redovisningsteorier borde kostnaden för internationella standarder sjunka eftersom högre kvalitet på informationen antingen minskar den kalkylerade risken för kommande utdelning eller minskar asymmetrin i informationen mellan ledningen och investerare. Forskning har dock visat att dessa resonemang inte håller under alla förhållanden.

Förhållandet mellan beskattning och bokföring samt harmonisering har diskuterats i tidigare forskning. Aisbitts (2002) artikel poängterar den utveckling i Europa som har varit viktig för utvecklingen av relationen mellan beräkning av skatter och målet med redovisning. Det var en kraftig debatt om förhållandet mellan beskattning och redovisning före förändringen av redovisningslagen år 1992 (se Pirinen, 1996). En av orsakerna till att skattekopplingen bröts i Finland för koncernbolag var att öka den internationella jämförbarheten (Aisbitt, 2002). Aisbitt (2002) ansåg att kommittén som förberedde bokföringslagen 1997 hade tagit ett pragmatiskt tillvägagångssätt. Deras mål var att omarbete den finländska bokföringslagen så fort som möjligt och därför diskuterades inte skattekopplingen nämnvärt.

Implementeringsprocessen av nya standarder har också undersökts. Aisbitt (2008) har analyserat implementeringsprocessen för redovisningsdirektiven i de nordiska länderna. Hon har studerat förarbete till lagar, kommentarer av kommittéer och intervjuer med personer som deltagit i processen. Intervjuerna skedde under 1998 – 1999. Hon kom fram till att i det ekonomiska och politiska klimat som rådde hade unionen tagit lärdom av implementering av direktiven i sitt så kallade IAS-direktiv 2002. Aisbitt (2008) ansåg att det fjärde och sjunde direktivet nästan ledde till disharmonisering på grund av sin komplexitet och på grund av att de skulle implementeras i så många olika länders lagstiftning. IFRS kräver ingen förändring i lagstiftningen vilket egentligen är enklare. Aisbitt (2008) poängterar också den roll i implementeringsprocessen som de individer har som förbereder lagförändringar i kommittéer. De förväntas vara rationella men Aisbitt (2008) anser att de spelar en stor roll i processen. Implementeringen av redovisningsdirektiven i de nordiska länderna påverkades enligt Aisbitt (2008) av:

- redovisningstradition (skydd av borgenärer, försiktighetsprincip, stark koppling mellan redovisning och beskattning)
- juridisk tradition (tidsåtgång vid implementering samt individer som ges möjlighet att påverka)
- aktörer i processen (tekniska kunskaper, personliga åsikter, representation av intressegrupp)
- social, politisk och ekonomisk omgivning (det självintresse medlemsländerna har).

Aisbitt (2008) anser att man i stället för att försöka ändra det juridiska systemet i medlemsländerna borde utnyttja de system som finns. Aisbitt (2008) anser att IFRS kommer att eliminera den nationella variationen.

Pirinen (1996) undersökte förändringsprocessen för den finländska bokföringslagen 1992. Pirinens (1996) resultat visar att internationalisering av näringslivet, integration av EU, Wärtsilä Meriteollisuus' konkurs och devalvering av finska marken påverkade processen. Revisorer och representanter för stora bolag legitimerade sina intressen via investerarnas behov, sådana som de antogs vara. Själva användarna av bokslutsinformationen deltog inte även om deras intressen poängterades. Processen beskrivs av Pirinen (1996) med hjälp av tre dimensioner, finländsk tradition – internationell praxis, god bokföringssed – beskattning och små bolag – stora bolag. Pirinen (1996) anser att reglering av redovisning är en politisk

process där sociala aspekter påverkar mera än tekniska aspekter och därför har Pirinen valt att studera aktörernas beteende. Han intervjuade femton kommittémedlemmar om valet till kommittén, arbetet i kommittén och kommittébetänkandet. Han kom fram till att olika ekonomiska argument används för att legitimera olika beslut. Som exempel på dessa kan nämnas att kostnaderna överstiger nyttan för små företag.

Pirinen (2005) har i en artikel undersökt tryck på implementering av IAS i Finland genom att undersöka händelser på EU-nivå som påverkat finländsk reglering före 2002. Han använder Granlund och Lukkas referensram (1998) med ekonomiska, tvingande och normativa tryck. Som ekonomiskt tryck finns internationalisering av den finländska företagsverksamheten. IAS har använts för att visa på problem i finländsk reglering och finländsk praxis och har genom detta skapat normativa tryck mot teorin om utgift vid inkomst. Att EU-direktiv implementerades i den finländska regleringen 1990 skapade ett tvingande tryck på efterfrågan av IAS. Pirinen (2005) undersökte fyra redovisningsposter för att visa detta. Pirinens (2005) slutsats är att före år 2002 har både EU direktiven och IAS påverkat finländsk reglering. IAS har inte lett till förändringar eftersom det enbart är ett möjligt, men inte obligatoriskt, alternativ.

Pajunen (2010) har i sin doktorsavhandling undersökt finländskt redovisningstänkandet ur tre olika perspektiv. Enligt Pajunen (2010) fungerar teorin om utgift vid inkomst som en barriär för utvecklingen av redovisningen i Finland. Hon anser att teorin är bas för bokföringslagen 1992 och 1997 men inte 2004. Pajunen (2010) har undersökt hur finansiell rapportering har internationaliserats under perioden 1973 och 2005 ur ett historiskt perspektiv. Mellan 1973 och 1983 fanns i Pajunens (2010) undersökning enbart få artiklar om internationalisering och beskrivs därför som en början till internationalisering. Kritik mot finländsk rapportering, främst skattekopplingen, kritik mot internationalisering, oklarhet i vad internationalisering betyder och revisorers kunnande diskuterades under den andra perioden. Också en polarisering av små och medelstora företag skedde. Under den tredje perioden diskuterades EU direktiv mer än IAS (Pajunen, 2010). Direktivens betydelse minskar, bokföringslagens förändring 1997 och 2004, begreppet "riktiga och tillräckliga uppgifter" betydelse, teorin om utgift vid inkomst, kritik mot internationalisering, IFRS och fortsatt polarisering av små och medelstora företag var temata som var aktuella under den fjärde perioden (Pajunen, 2010). Pajunen (2010) lyfter också fram den kritik som funnits mot

teorin om utgift vid inkomst i Finland. Pajunen (2010) undersökte också yrkeskårens tankar och åsikter om IFRS genom intervjuer. Pajunen (2010) visar att IFRS betytt olika saker för olika personer inom yrkeskåren. Hur de ser på IFRS är beroende av vilket yrke och vilken position personen hade. Till exempel en ekonomichef ansåg att IFRS betydde mycket mera arbete medan en partner i ett revisionsbolag ansåg att IFRS betydde god och framgångsrik affärsverksamhet. En bokförare tänkte säga upp sig för att personen i fråga inte ansåg sig behärska IFRS. Pajunen (2010) undersökte också hur yrkeskåren ser på redovisning i Finland idag. Detta gjordes genom en faktoranalys och resulterade i fyra olika grupper. Den första gruppen är entusiastisk för IFRS och dessa personer vill skilja sig från dem som är för teorin om utgift vid inkomst. Den andra gruppen är kritiker till IFRS. Dessa personer är nödvändigtvis inte för teorin om utgift vid inkomst. Den tredje gruppen är personer som poängterar gängse värde men inte nödvändigtvis vill överge finländska traditioner. Den fjärde gruppen är för konservativ försiktighetsprincip. Pajunens (2010) undersökning visar att de kulturella faktorerna har stor betydelse för hur man uppfattar IFRS. Hon anser att om bokföringslagen från 1973 skulle ha fördröjts är det inte säkert att den alls skulle ha baserats på teorin om utgift vid inkomst utan på IAS.

Den finländska harmoniseringen har påverkats av särdrag i det finländska samhället. Tidigare forskning har visat att "global players" påverkade harmoniseringen i Finland. Kapitalmarknaden har varit svag och företag har fått sitt kapital från banker (Pirinen, 1996). Kone var (enligt Koski, 1979, Särmä, 1982, Blomquist & Haataja, 1983, Talouselämä 1/1983, Poikolainen, 1984, 1985 och Åsvik, 1984 i Pirinen, 2005, 219) det första finska bolaget som listade sig utomlands, på Stockholms börs år 1982. Följande år, 1983, listade också Wärtsilä och Nokia sig i Stockholm och Instrumentarium i New York. Enligt Pirinen (2005) listade sig finländska företag utomlands när de antingen startade en produktionsanläggning eller försökte komma in på marknaden. Enligt Pirinen (2005) var det ett sätt att marknadsföra sig. Företagen såg det som ett "certifikat för solvens och finansiell position" (Malin, 1988, Åsvik, 1988, Pennanen, 1991 i Pirinen, 2005, 220) och inte för att företaget ville emittera aktier.

I början av 1980-talet ökade intresset för internationella investerare i finländska bolag (Pirinen, 2005). Börsen delades från och med 1984 (Poikolainen, 1983 i Pirinen, 2005, 220) upp i aktier som enbart kunde ägas av inhemska investerare och aktier som kunde ägas av både inhemska och utländska investerare. Aktier som kunde ägas av både inhemska och

utländska investerare kunde vara maximalt 20 % av aktiekapitalet. Regleringen kring detta kan spåras tillbaka till tsartiden då man ville förhindra ryskt ägarskap i Finland (Rantanen, 1991 i Pirinen, 2005, 220). Från och med 1987 kunde andelen aktier utökas till 40 % men det krävde en anhållan till regeringen. Röstetalet kunde dock inte överstiga 20 % (Linnanahde, 1986, 1989, Åsvik, 1988 i Pirinen, 2005, 220). Efter 1989 kunde utlänningar äga till och med 100 % av företag (gällde inte banker eller försäkringsbolag). De sista restriktionerna eliminerades från den finländska lagstiftningen i början av år 1993 på grund av integrationen i den Europeiska gemenskapen (Timonen, 1991 i Pirinen, 2005, 220). Finska investerare fick inte heller (enligt Kinnunen, Niskanen & Kasanen, 2000) äga utländska aktier utan lov från Finlands bank före 1986. Från och med 1986 fick finska investerare investera 10 000 mark (ca 1 700 euro) i utländska aktier. Gränsen höjdes senare till 300 000 mark (ca 50 500 euro) och slopades helt 1990.

Teorin om utgift vid inkomst är starkt institutionaliserad och anses unik i Finland. På 1970 – 1980-talet hade man enligt Kettunen (1993) i Finland en bättre teoretisk bakgrund för lagstiftningen än i många andra länder men problemet var dock att praxis var så olik de flesta andra länders. Eftersom företag blev allt mer internationella blev detta ett problem (Regeringsproposition, 1992). Också den gradvisa integreringen med det övriga Europa ställde nya krav på redovisningen. Staten intresserade sig också mer för skatteinkomster än för reglering av redovisningen. Enligt Kettunen (1993) skedde det ett ideologiskt skifte i den regeringens ekonomiska politik. Kettunen (1993) anser att också yrkeskåren inom redovisning fick större makt. Yrkeskåren föreslog och krävde förändringar eftersom finländska företag var tvungna att göra ett bokslut enligt finländsk lag och ett annat enligt internationella normer. På detta sätt stärkte också yrkeskåren sin position och de hade ett rykte av högt expertkunnande (Kettunen, 1993). Finland var också medlem i internationella organisationer, till exempel associerad medlem i EFTA sedan år 1961 och full medlem år 1986. Även medlemskap i internationella organisationer skapar tryck på förändrad redovisning. Finland ansökte om medlemskap i EU (enligt Ristimäki, 1992 och Vihma, 1993 i Pirinen, 1996, 111) i mars 1992. År 1995 lämnade Finland EFTA för att bli medlem i EU (<http://secretariat.efta.int/Web/EFTAAtAGlance/history/view>). Alla länder som var medlemmar i EFTA skulle harmonisera redovisningen med de europeiska bolagsrättsliga direktiven.

Harmonisering kan ske som de jure eller de facto harmonisering (Tay & Parker, 1990). I detta kapitel diskuteras förändring i bokföringslagarna, det vill säga de jure harmonisering, medan de facto harmonisering diskuteras på företagsnivån (se kapitel 6). I Finland har den starkt institutionaliserade teorin om utgift vid inkomst varit grund för bokföringslagen 1973. På grund av harmoniseringskrav infördes europeiska bolagsrättsliga direktiv i bokföringslagen 1992 och 1997 och IFRS i bokföringslagen 2004. Detta innebär att internationella organisationer som EU (genom de europeiska bolagsrättsliga direktiven) och IASB (genom IFRS) påverkar den finländska redovisningen. IFRS bör upptas av EU genom ett så kallat komitologförfarande.

Här nedan analyseras förändringar av bokföringslagstiftningen i Finland med huvudfokus på vilka avsteg från den bokföringsteori som utgjorde grund för bokföringslagstiftningen som krävdes, det vill säga från teorin om utgift vid inkomst.

4.2 DOKUMENTANALYS

På den internationella nivån befinner sig organisationer som Europeiska unionens kommission och International Accounting Standards Board. Dessa organisationer påverkar finländsk redovisningsnormering genom de europeiska bolagsrättsliga direktiven och internationella redovisningsstandarder. Här nedan redogörs för hur direktiven och standarderna påverkar redovisningsnormeringen i Finland. Teorin om utgift vid inkomst ligger till grund för redovisningsregleringen i Finland sedan 1970-talet och i kapitlet undersöks vilka avsteg från den teoretiska basen som måste göras på grund av de europeiska bolagsrättsliga direktiven och IAS.

Redogörelsen baseras på kommittébetänkanden, regeringspropositioner och lagtext.

4.3 FÖRÄNDRINGAR AV BOKFÖRINGSLAGEN

Teorin om utgift vid inkomst är bas för bokföringslagen 1973 och bokföringslagen 1973 är detta kapitel utgångsläge. Närmare redogörelse för teorin finns i kapitel 3.

De tre största förändringarna i bokföringslagen skedde 1992, 1997 och 2004. Bokföringslagen från år 1973 ändrades dock flera gånger också mellan åren 1974 och 1991. De flesta ändringarna gällde publicering av bokslut, tekniska hjälpmedel för förvaring och definition av bokföringsskyldig (se bilaga 1). Den finländska föreningen för revisorer med högre revisorsexamen, CGR-föreningen, blev medlem i IASC år 1976. Föreningen förband sig därmed att arbeta för implementering av IAS i Finland (Majala, 1994, Pirinen, 2005). CGR-föreningen kritiserade också teorin om utgift vid inkomst och rekommenderade företag att uppgöra bokslut enligt IAS. Enligt Majala (1994) följde många börsbolag CGR-föreningens råd och uppgjorde bokslut enligt IAS även om IAS inte var officiellt accepterat i Finland. Bolag uppgjorde därmed ett officiellt bokslut enligt finländsk reglering och ett annat enligt IAS, det vill säga dubbla bokslut. Samtidigt började större börsbolag söka kapital på internationella kapitalmarknader och till exempel börserna i London krävde bokslut uppgjorda enligt IAS.

Hur företag finansierar sina investeringar påverkar redovisning. Företag finansierade på den tiden sina investeringar med banklån eller som självfinansiering och enligt Majala (1994) var det först i slutet av 1980-talet som börserna i Helsingfors fungerade tillräckligt effektivt för att företagen skulle kunna finansiera investeringarna genom börserna. Börserna fungerade tidigare inte effektivt enligt Pirinen (2005) bland annat på grund av Finlands Banks stränga kontroll som räckte ända till medlet av 1980-talet. På grund av detta var utländska investeringar till och från Finland rätt små. Det var först år 1993 som de sista restriktionerna gällande utländska investeringar ströks på grund av krav från EU. Med andra ord hade banker större betydelse för företagens finansiering än börserna.

Ett av de första stora avstegen från teorin om utgift vid inkomst skedde via bokföringsförordningen 1985. Genom den stadgades om **avskrivningar enligt plan**. Detta är ett betydande avsteg från den teoretiska utgångspunkten där avskrivningar ska beräknas enligt hur mycket inkomster som tillgången genererat (Pihlanto, 2003, Pihlanto & Lukka, 1993) enligt principen om utgift vid inkomst. I praktiken var det dock tillåtet att också beräkna avskrivningar så att önskat resultat uppnåddes. Enligt förordning om ändring av

bokföringsförordningen 1985 7 § 1 mom hade företag från och med 1.1.1986 *möjlighet* att uppgöra avskrivningar enligt plan. Börsen i Helsingfors krävde dock enligt Pirinen (2005) att börsbolag skulle beräkna avskrivningar enligt plan från och med år 1987. För att fortsättningsvis kunna reglera skatterna kunde företagen dela upp avskrivningar i två delar; bokföringsmässiga och skattemässiga avskrivningar (Bokföringsförordning 1985). De bokföringsmässiga kunde beräknas enligt plan medan resultatet reglerades med hjälp av skattemässiga avskrivningar.

Uppdelningen i bokföringsmässiga och skattemässiga avskrivningar gjorde skattelättnader möjliga för företagen vilket ledde till en form av självfinansiering (Kettunen, 1993, Majala, 1994). Också borgenärerna uppmuntrade detta eftersom detta innebar att företagen hellre investerade än betalade ut dividend till aktieägarna. Saario (1965) ansåg att avskrivningar skulle beräknas på basis av hur mycket intäkter en tillgång genererade. Att avskrivningar skulle beräknas planmässigt är därmed ett avsteg från teorin. Inte heller de skattemässiga avskrivningarna är i enlighet med teorin eftersom Saario (1965) anser att avskrivning skall beräknas enligt hur mycket intäkter den tillgången genererar.

4.3.1 FÖRÄNDRING AV BOKFÖRINGSLAGEN 1992

Den 13 april 1989 tillsatte statsrådet en kommitté som skulle förbereda en förändring av bokföringslagen från 1973. Behovet av en ny lag hade uppkommit, enligt kommittébetänkandet (1990), på grund av den internationella utvecklingen av bokslutsutformning och bokföringsteorier. De finländska boksluten skiljde sig från internationella bokslut främst i fråga om periodisering, värderings- och omfattningsfrågor, till exempel avskrivningar enligt plan, periodisering av inkomster med lång framställningstid (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992). Kommittén skulle granska kopplingen mellan bokföring och beskattning, samt beakta utvecklingen kring Europeiska gemenskapen. Kommitténs utlåtande är daterat den 29 november 1990. Även Finlands medlemskap i EFTA påverkade beslutet att förnya bokföringslagen. Bokföringslagen hade varit i kraft i 20 år och på den tiden har det skett stora förändringar i företagens verksamhetsmiljö (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992). Finländska

företag är mer internationella och värdepappersmarknadens betydelse har ökat både nationellt och internationellt (Regeringsproposition, 1992, Rätty, 1992).

Den information som intressenter får av bokslut uppgjorda på basis av bokföringslagen 1973 är inte längre tillräcklig bland annat på grund av kapitalmarknadens utveckling (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992, Pirinen, 1996). Speciellt stora företags rapporteringsbehov krävde enligt Rätty (1992) förändring av lagen. Informationen som ges till intressenter borde vara tillförlitlig och så enhetlig att företag kan jämföras (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992). Även internationella intressenters informationsbehov diskuterades eftersom många finländska företag publicerar ett bokslut enligt finländska och ett annat enligt utländska normer. Bokslut uppgörs allt oftare enligt IAS, även om deras kvalitet enligt CGR-föreningen i kommittébetänkande (1990) varierar kraftigt. Enligt Rätty (1992) ökar kostnaderna för stora företag på grund av att de upprättar två bokslut.

Enligt Pirinen (1996) fanns det också de som tyckte att teorin om utgift vid inkomst inte lämpade sig som grund för finländsk normering. Enligt Andersson (1984 i Pirinen, 1996, 28-29) är teorin för oflexibel och bokslutet ger inte tillräckligt information till utländska läsare. Haavisto (1984 i Pirinen, 1996, 28-29) anser att teorin inte är känd i andra länder. Niilekselä (1986 i Pirinen, 1996, 28-29) anser att teorins principer skiljer sig mycket från normering i andra länder. Motståndarna mot teorin krävde också en förnyelse av bokföringslagen.

I kommittébetänkande (1990, 74) konstateras att redovisningsnormeringen och skattenormeringen grundas på samma syn på resultatberäkning: resultaträkningens huvuduppgift är att beräkna den utdelningsbara vinsten. Bokslutets uppgift är att ge finansiärer, både av eget och främmande kapital, den information de behöver. Den beskattningsbara inkomsten beräknas utgående från bokföringens vinst eller förlust. Trots den starka skattekopplingen finns det dock skillnader, främst på grund av försiktighetsprincipen som framträder starkare i bokföringen. Enligt kommittébetänkande (1990) och Pirinen (1996) har börsbolag starkt kritiserat den kopplingen mellan bokföring och beskattning i Finland. Börsbolag anser att den starka kopplingen snedvrider bokslutsinformationen eftersom den sätter beskattarens informationsbehov i första rummet, vilket leder till att andra intressenters informationskrav inte uppfylls. I

kommittébetänkande (1990) konstateras att bokslutet informerar beskattaren om det resultat företaget vill visa beskattaren och inte hur resultatet har uppkommit. Praxis i beskattningen, mer än god bokföringssed, har styrt bokföringen. Fördelar med den starka skattekopplingen är att det har ansetts minska små företags arbetsbörda och att försiktighetsprincipen har en stark ställning, vilket har uppfattats positivt i Finland.

Enligt kommittébetänkandet (1990), regeringsproposition (1992) och Råty (1992) var ett av målen med ändringen av bokföringslagen att beakta Europeiska gemenskapens direktiv. Kommittén (Kommittébetänkande, 1990) anser att normeringen i Europa måste beaktas för att näringsverksamheten och kapitalmarknaden i Finland blir allt mer internationell. Kommittén (Kommittébetänkande, 1990) tror att harmonisering av normeringen i det långa loppet kommer att ske inom Europa. IASC:s rekommendationer ansågs inte kunna vara grund för lagförändringen även om ingen orsak varför rekommendationerna kunde användas angavs. I kommittébetänkande (1990) och i regeringsproposition (1992) uttalas **tydligt ett fortsatt stöd för teorin om utgift vid inkomst som bas för redovisningen i Finland** (*”Utgift-inkomst-teorin bör bibehållas som grund för normsystemet.”*). Att intressenterna ska veta på vilka grunder bokslutet uppgjorts ansågs fortfarande viktigt. Teorin ansågs också i kommittébetänkandet (1990) och regeringsproposition (1992) vara en konsekvent grund för lagen (*”Johdonmukainen ja todellisuutta vastaava, perusrakententeeltaan yksinkertainen ja teorettinen malli lainsäädännön pohjana helpottaa vastausten etsimistä käytännössä esiin tuleviin ongelmiin”*) (Regeringsproposition, 1992, 10).

Bokföringsprinciper som ansågs internationellt accepterade, det vill säga principen om fortsatt verksamhet, realiseringsprincipen, principen om utgift vid inkomst, tillförlitlighet, fullständighet, försiktighet, väsentlighet, förmånlighet, innehåll före form, riktiga och tillräckliga uppgifter, jämförbarhet samt snabbhet har beaktats i lagförändringen (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992). **Huvudmålet för bokslutet är fortfarande att beräkna den bokföringsskyldiges resultat och den utdelningsbara vinsten** (Kommittébetänkande, 1990).

Finlands medlemskap i EFTA kräver att Finland ska implementera EG:s bolagsrättsliga direktiv i lagstiftningen (Regeringsproposition, 1992). I Kommittébetänkande (1990) angavs den allmänna utvecklingen i Europa som orsak till att den finländska redovisningen skulle

harmoniseras med Europa. Man anser också att den finländska praxisen inte kan skilja sig från den europeiska (Regeringsproposition, 1992). Helsingfors Fondbörs' har gett direktiv som börsbolagen har varit tvungna att följa (Kommittébetänkande, 1990, 8). Börsbolagen har på detta sätt haft större krav på sin bokslutsutformning än de onoterade bolagen, som har en mindre intressentgrupp. Också banker och försäkringsbolag har varit tvungna att följa ytterligare myndighetsdirektiv.

Den Europeiska unionens mål är en gemensam marknad som tillåter fri mobilitet av kapital, arbetskraft och varor över medlemsländernas gränser (Thorell & Whittington, 1994). En gemensam kapitalmarknad kräver att bokslut ska vara jämförbara med varandra vilket i sin tur kräver harmonisering av redovisningen (Thorell & Whittington, 1994). Thorell och Whittington (1994) konstaterar att även om harmoniseringen gäller enbart en del av företagen i ett land gäller det inte bara företag i EU utan företag i hela världen.

Det första steget mot harmonisering av redovisning togs genom de europeiska bolagsrättsliga direktiven (Haller, 2002). Det fjärde bolagsrättsliga direktivet (78/660/EEC) godkändes 1978 och behandlar enskilda företags bokslut, värderingsmetoder och publicering av bokslut (Commission of the European Communities, 1995, Haller, 2002). Direktivet stadgar om aktiebolag och företag med begränsat ansvar. Banker och andra finansiella institut samt försäkringsbolag har egna direktiv (86/635/EEC respektive 91/674/EEC). Målet för direktivet var att förenhetliga värderings- och periodiseringsregler, principer för uppgörande av bokslut samt formen för bokslutsinformation. Direktivets mål var inte att standardisera redovisningsreglerna utan att harmonisera den finansiella informationen (Commission of the European Communities, 1995). Därför innehåller direktiven ett antal alternativ. Principerna i det fjärde direktivet är: principen om fortsatt verksamhet, kontinuitetsprincipen, försiktighetsprincipen, alla ackumulerade inkomster och utgifter ska ingå i bokslutet, tillgångar och skulder ska värderas skilt för sig och att ingående balans ska motsvara föregående års utgående balans (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992). Tyngdpunkten ligger på balansräkningen och inte på beräkning av den utdelningsbara vinsten som i finländsk normering (Kommittébetänkande, 1990).

Det sjunde direktivet godkändes år 1983 och stadgar om koncernbokslut. Direktivet behandlar identifiering av koncerner, mål för koncernbokslut, konsolidering av

koncernbokslut, regler för publicering samt revision (Commission of the European Communities, 1995, Haller, 2002, Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992, Thorell & Whittington, 1994). Både det fjärde och det sjunde direktivet är en kompromiss av många länders system och innehåller därför valmöjligheter (Thorell & Whittington, 1994).

Harmoniseringen av redovisningen var i EU en politisk vision (Haller, 2002) och målet var en gemensam europeisk kapitalmarknad. Det fjärde och sjunde direktivet stadgades för att uppnå detta. Direktiven har lyckats på en generell nivå sammanföra redovisningen i Europa (Commission of the European Communities, 1995, Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992) även om målet med en harmonisering av redovisningen inte nåddes. Kommissionen erkänner att direktiven inte innehåller lösning på alla redovisningsproblem men anser att kvaliteten på redovisningen ökat (Commission of the European Communities, 1995). Också forskning visar att harmoniseringen ökat (Canibano & Mora, 2000 och Van der Tas, 1992 i Haller, 2002, 159, Flower, 1994). Att kopplingen mellan bokföring och beskattning är stark i många medlemsländer anses av Haller (2002) och kommittébetänkande (1990) vara en orsak för att harmonisering inte uppnåtts. Thorell och Whittington (1994) anser att direktiven har lyckats harmonisera bokslutsutformningen mer än värderingen. Direktiven anses av Mähönen (2001) vara ytliga och stadgar inte om alla bokslutsfrågor. Direktiven anses också i kommittébetänkandet (1990) vara föråldrade. Processen ansågs enligt Flower (1994) vara för långsam. Det tog många år innan direktiven var implementerade och trädde i kraft. Enligt Haller (2002) kan bokslut ännu inte jämföras utan att beakta nationella skillnader. De fjärde och sjunde direktiven är tvingande för medlemsländerna. Bokslutens uppgift förändrades i många medlemsländer enligt Haller (2002) från att traditionellt ha använts för beräkning av skatter till att förse intressenter med information.

Ett bokslut ska enligt det fjärde europeiska bolagsrättsliga direktivet ge **riktiga och tillräckliga uppgifter** om företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning samt vinst eller förlust (Regeringsproposition, 1992). Bokslutet ska förutom resultat- och balansräkning bestå av bilagor medan specifikationerna inte mera behöver publiceras (Lag om ändring av bokföringslagen 1992 9 § 2 mom). Tidigare bestod bokslutet av resultat-, balansräkning och specifikationer (Bokföringslag 1973 3 kap 9 § 1 mom). Bokslutet ska, förutom att följa god bokföringssed, ge riktiga och tillräckliga uppgifter:

”Bokslutet skall ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och ekonomiska ställning. De tilläggsuppgifter som krävs för detta skall lämnas i bilagorna till resultaträkningen och balansräkningen.”

(Lag om ändring av bokföringslagen 1992 9 § 2 mom)

Enligt kommittébetänkandet (1990) och regeringspropositionen (1992) ska god bokföringssed, som ingick i 1 kap 3 § (Bokföringslag 1973), ses som den högsta ledande principen. Det finns inte något krav på god bokföringssed i de europeiska direktiven. Att följa god bokföringssed leder till att bokföringen och speciellt bokslutet ger riktiga och tillräckliga uppgifter. Utvecklingen av god bokföringssed styrs i fortsättningen av kravet på riktiga och tillräckliga uppgifter och stadgeändringen poängterar den bokföringsskyldiges ansvar.

Begreppet ”riktig och tillräcklig bild” hade funnits redan tidigare i finländsk bokföringslag:

”Om bokföringsskyldig, en representant för honom eller den som genom uppdrag ombetrotts bokföringen med uppsåt eller grov vårdslöshet

1) helt eller delvis underlåter att registrera affärshändelserna eller att uppgöra bokslut,

2) intar oriktiga eller vilseledande uppgifter i bokföringen eller

3) förstör, döljer eller skadar bokföringsmaterial

och sålunda i väsentlig utsträckning gör det svårare att få en riktig och tillräcklig bild av det ekonomiska resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet eller av hans ekonomiska ställning, skall han för bokföringsbrott dömas till böter eller till fängelse i högst två år.”

(Lag om ändring av 38 § av bokföringslagen 1985 2 mom)

Enligt regeringspropositionen (1992) var det fjärde direktivet förebild för paragrafen. Den är flyttad från bokföringslagen till strafflagen men fortfarande i kraft. Enligt regeringspropositionen (1992) blir bokslutsinformationen allt viktigare för den stora allmänheten och kravet på ”riktiga och tillräckliga uppgifter” poängterar detta. Det är meningen med paragrafen att boksluten ska bli enhetligare och att öka jämförbarheten. Det är inte meningen att tvingande paragrafer kan frångås med hänvisning till ”riktiga och tillräckliga uppgifter”. Man tror inte att alla intressenters subjektiva informationsbehov

förbättras med paragrafen och den implementeras i den finländska normeringen eftersom den ingår i EG:s direktiv. Saario (1965) anser att totalresultatet är det enda rätta resultatet och därför är inte riktiga och tillräckliga uppgifter i ett bokslut i enlighet med teorin om utgift vid inkomst.

Beräkning av anskaffningsutgiften förändrades genom stadgandena i bokföringslagen 1992. Anskaffningsutgiften består i första hand av rörliga utgifter (Lag om ändring av bokföringslagen 1992 13 §) men om de fasta utgifterna är väsentliga kan de ingå i anskaffningsutgiften. Aktivering av fasta kostnader är tillåten enligt nuvarande paragraf när inkomsten realiserats först efter en längre tid för att produktionen tar lång tid. I kommittébetänkandet (1990) och regeringspropositionen (1992) konstateras att det kan vara svårt för mindre företag att avgöra vilka kostnader som kan aktiveras och därmed anses paragrafen vara till nytta enbart för stora och medelstora företag. Enligt det fjärde direktivet kan företag aktivera också ränteutgifter i anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar. Denna möjlighet föreslogs inte i regeringspropositionen (1992).

Också **avskrivningarna** förändrades. Enligt det fjärde direktivet ska avskrivningar beräknas så att anskaffningsutgiften för anläggningstillgångarna periodiseras systematiskt, det vill säga avskrivningar enligt plan (Kommittébetänkande, 1990). I Finland har storleken på avskrivningar påverkats av den ekonomiska verkningstiden under vilken anläggningstillgången används och förväntas generera inkomster. Målet med avskrivningarna har alltså inte varit att kontrollera att anläggningstillgångarnas balansvärde på bokslutsdagen inte överstiger gängse värde eller troligt överlåtelsepris på bokslutsdagen (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992). Enligt god bokföringssed i Finland godkänns avskrivningar enligt plan (Bokföringsförordningen 1985) men har inte varit tvingande. Enligt kommittébetänkande (1990) och regeringspropositionen (1992) har det också varit tillåtet att beräkna avskrivningarna på basis av resultatets storlek. Börsbolagen har i enlighet med Helsingfors värdepappersbörs anvisning (godkänd av finansministeriet 20.12.1989) beräknat avskrivningar på anläggningstillgångar enligt en på förhand uppgjord plan redan tidigare (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992) så för dem utgjorde paragrafen ingen förändring.

Enligt bokföringslagen 1992 16 § 4-5 mom *bör* anläggningstillgångar aktiveras medan utgifter med lång verkningstid *kan* aktiveras. Om tillgången aktiveras ska den avskrivas enligt plan. EG:s fjärde direktiv tillåter aktivering av till exempel grundläggingskostnader, forsknings- och utvecklingskostnader samt goodwill medan det i Finland bestäms genom god bokföringssed. Kommittén (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992) var medveten om att direktivet var restriktivare men anser att det är meningsfullt att fortsättningsvis tillåta aktiveringen av långfristiga utgifter.

Kommittén ansåg att det kan vara svårt och dyrt för små och medelstora företag att upprätthålla avskrivningar enligt plan eftersom det kräver tilläggskunskaper av dem (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992). Trots detta är paragrafen obligatorisk för alla förutom för yrkesutövare och sådana bokföringsskyldiga vars verksamhet baserar sig på besittning av fastighet, föreningar, stiftelser eftersom den ansågs förbättra jämförbarheten mellan företag avsevärt. (Kommittébetänkande, 1990, Lag om ändring av bokföringslagen 1992 16 § 7 mom)

Företag vars omsättning är max 20 000 000 mark (ca 3 370 000 euro) och balansräkningens slutsumma högst 10 000 000 mark (ca 1 680 000 euro), yrkesutövare, sådana bokföringsskyldiga vars verksamhet baserar sig på besittning av fastighet, föreningar, stiftelser föreslogs i kommittébetänkandet (1990) få frångå kravet på avskrivning enligt plan. Kommittén (Kommittébetänkande, 1990) ansåg att detta inte stred mot direktivets krav på systematisk avskrivning.

I inkomstbeskattningen kan företag som idkar affärsverksamhet avdra extra avskrivningar *om de bokförts*. Detta system har gjorts för att stöda konjunkturpolitik och företagsekonomisk styrmekanism (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992). Denna beräkning av avskrivningsdifferens är frivillig och föreslås fortsätta trots avskrivningar enligt plan.

Också bokföring av **uppskrivningar** påverkades. Enligt lagen om ändring av bokföringslagen 1992 18 § kan den bokföringsskyldiga bokföra en uppskrivning för ett jordområde, vattenområde, byggnad eller värdepapper om det "*sannolika överlåtelsepriset*" är väsentligt högre än bokföringsvärdet. Uppskrivningen bör vara bestående för att bokföras. Om förutsättningarna för uppskrivningen senare ändras ska den återtas. Enligt

kommittébetänkandet (1990) är uppskrivning ett undantag från principen om anskaffningsutgift. Uppskrivningen bokförs inte i resultaträkningen eftersom det är en realiserad intäkt (Regeringspropositionen, 1992). I ett aktiebolag kan uppskrivningen enbart användas till fondemission. Teorin om utgift vid inkomst känner inte till uppskrivningar. Balansräkningen består av utgiftsrester och uppskrivningar är därmed inte nödvändiga.

En annan förändring var **intäktsföring enligt framställningsgrad**. Enligt prestationsprincipen bokförs intäkter när en prestation överläts. En bokföringsskyldig kan trots detta intäktsföra inkomster enligt framställningsgrad om intäkterna gäller byggnad av en byggnad, maskin eller planeringsarbete där tillverkningstiden är minst ett år lång. Tanken är att en läsare inte får uppfattning om den ekonomiska ställningen om ett halvfärdigt projekts kostnader belastar resultatet men inte intäkten har intäktsförts. Principen om konsekvens bör följas. (Kommittébetänkande, 1990, Lag om ändring av bokföringslagen 1992 16 § 2 mom, Regeringsproposition, 1992) Enligt regeringspropositionen (1992) stadgar inte direktivet om intäktsföring enligt framställningsgrad men det har kunnat bokföras på basis av kravet på "riktiga och tillräckliga uppgifter".

Bokföring av utgifter förändrades i Lag om ändring av bokföringslagen 1992. Enligt teorin om utgift vid inkomst och bokföringslagen 1973 delas utgifter in i två grupper, det vill säga de som inte längre förväntas generera inkomster (kostnadsförs) och övriga (aktiveras). En viss osäkerhet ingår i bedömandet (enligt kommittébetänkande, 1990) och bland annat försiktighetsprincipen leder till att många utgifter bokförs som kostnader.

"I bokslutet upptas räkenskapsperiodens inkomster som intäkter. Från intäkterna avdras såsom kostnader de uppgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna. Övriga utgifter får aktiveras i enlighet med vad som stadgas nedan."

(Lag om ändring av bokföringslagen 1992 16 § 1 mom)

Enligt kommittébetänkandet (1990) och regeringspropositionen (1992) ska både kostnader och förluster kostnadsföras. I paragraf 16 (Lag om ändring av bokföringslagen 1992) är ordet förlust tillagt. När kostnader bokförs i resultaträkningen bör man beakta att utgifter och inkomster kan uppkomma vid olika tidpunkter. Utgifter kan uppkomma först under senare

räkenskapsperioder, till exempel garantireparationer, reklamationer, skadestånd, även om den bokföringsskyldige redan under pågående räkenskapsperiod förbundit sig till dessa (Kommittébetänkande, 1990). Sådana utgifter borde avdras från inkomsterna redan under denna räkenskapsperiod. Enligt teorin om utgift vid inkomst ska utgifter bokföras som kostnader då när inkomster erhålls. Därmed är inte denna paragraf i enlighet med teorin. Däremot kan kostnadsföring av förluster anses vara i enlighet med teorin eftersom enbart sådana kostnader som medför intäkter under påföljande år får aktiveras.

Övriga förändringar i lag om ändring av bokföringslagen (1992) är:

- omräkning av tillgångar och skulder i utländsk valuta i bokslutet: EG:s fjärde direktiv innehåller inte stadganden om detta och kommittébetänkandet (1990) och regeringspropositionen (1992) följde därmed IASC:s rekommendationer
- periodisering av omsättningstillgångar: lagerreserveringen bokförs öppet (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992)
- schemat för resultat- och balansräkningen (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992)
- publiceringskrav (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992)
- fler noter, till exempel om omsättning per bransch (Kommittébetänkande, 1990, Regeringsproposition, 1992)

Dessa förändringar har ingen påverkan på den teoretiska utgångspunkten.

Kettunen (1993) anser att lagförändringen år 1992 ledde till en vändpunkt i finländsk redovisningsnormering. Staten är inte längre intresserad av att reglera redovisningen utan målet är att informera den stora allmänheten om företagens ekonomi. Redovisning kan delas in i två system, det angloamerikanska och det kontinentalt. Finland har enligt Pirinen (1996) följt det kontinentalt synsättet. Enligt Haller (2002) grundar direktiven sig på det kontinentalt synsättet med angloamerikanska inslag och de förändringar som skedde i bokföringslagen 1992 var så pass små att de inte ändrade den teoretiska utgångspunkten teorin om utgift vid inkomst.

4.3.2 BOKFÖRINGSLAGEN 1997

Den 29 mars 1995 tillsatte handels- och industriministeriet en arbetsgrupp som skulle förbereda en ny bokföringslag (Handels- och industriministeriet, 1996). Den nya bokföringslagen skulle innehålla alla tvingande paragrafer i EU:s (tidigare EG:s) fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv, eftersom kommissionen under sommaren 1993 jämfört de bolagsrättsliga direktiven och finländsk bokföringslag och konstaterat att det fortfarande fanns skillnader. Ytterligare skulle förändringar i bokföringslagen förbättra bokslutens internationella jämförbarhet. I slutet av arbetsgruppens arbete blev det klart att Finland kommer att bli medlem i EU. Arbetsgruppen gav sin rapport 25 mars 1996.

Regeringspropositionen, som förberedde lagen, hade som mål att implementera alla tvingande artiklar i direktiven, att bokslutsinformationen för alla bokföringsskyldiga skulle vara så enhetlig och jämförbar som möjligt. Dessutom borde informationen svara också mot utländska intressenters krav. Små bokföringsskyldiga får dock inte belastas för mycket. I regeringspropositionen (1997) konstateras också att Finland inte har övergångstid i EU gällande de bolagsrättsliga direktiven, det vill säga en del av förslagen i regeringspropositionen borde ha trätt i kraft i början av år 1995.

En del av de förändringar som föreslås av kommissionen, till exempel allmänna bokföringsprinciper, ansåg arbetsgruppen att ingår i finländsk redovisningspraxis på grund av paragrafen om "god bokföringssed" även om stadganden inte finns direkt utskrivna i lagen (Handels- och industriministeriet, 1996, Regeringsproposition, 1997). Kommissionen föreslår att:

- allmänna bokföringsprinciper och – konventioner ska ingå i lagstiftningen
- värderingsbestämmelser ska skrivas in mer i detalj i lagstiftningen
- detaljerade definitioner för betydande poster i resultat- och balansräkningen ska ingå i lagstiftningen
- till vissa delar bör scheman för resultat- och balansräkningen ändras
- vissa enskilda krav angående noter ska utökas och kompletteras.

(Handels- och industriministeriet, 1996, 14-15)

På grund av ovanstående har frågan om att förändringarna bara formellt skrivits in i normeringen och inte till sitt sakinhåll också väckts (Handels- och industriministeriet,

1996). Arbetsgruppen konstaterar i sin rapport (Handels- och industriministeriet, 1996) att den i huvudsak beaktat de tvingande artiklarna i direktiven förutom gällande lättnader för små bokföringsskyldiga som för det mesta är frivilliga artiklar. När arbetsgruppen gick igenom stadganden i direktiven märkte de att inte alla möjligheter till lättnader för små och medelstora bolag tagits i bruk (Handels- och industriministeriet, 1996).

Arbetsgruppen (Handels- och industriministeriet, 1996, 17) konstaterar att principerna i regeringspropositionen från 1992 fortfarande kan anses aktuella. **Teorin om utgift vid inkomst kan också i framtiden anses vara den centrala förklaringen till bokföring och bokslut och beräkning av det utdelningsbara kapitalet kan fortfarande anses som det primära målet för bokföring och bokslut.** Arbetsgruppen konstaterar dock att på grund av direktiven måste man oftare än tidigare frångå teorins principer. I regeringspropositionen (1997) konstateras att god bokföringssed grundar sig på bokföringspraxis och -teori, utan att nämna vilken/vilka teorier som står som grund.

Handels- och industriministeriet (1996) och regeringspropositionen (1997) konstaterar att det är svårt att uppnå enhetlig och jämförbar information för företag oberoende av storlek som också skulle motsvara utländska investerares behov utan att kostnaden skulle överstiga nyttan för små bokföringsskyldiga. Arbetsgruppen utgår därför från att de bolag som uppgör sina bokslut enligt internationella standarder samtidigt automatiskt borde uppfylla kraven i finländsk normering. Arbetsgruppen anser att det torde vara tillräckligt om företag inom samma storleksklass är jämförbara med varandra (Handels- och industriministeriet, 1996).

I arbetsgruppens rapport (Handels- och industriministeriet, 1996) konstateras också att det i EU:s kommission har gjorts en proposition att direktiven borde närma sig IAS:s principer. Tanken är att europeiska bokslut ska godkännas inte bara på de europeiska kapitalmarknaderna utan på kapitalmarknader i hela världen. Arbetsgruppen försöker förtutse utvecklingen och använder sig av IAS rekommendationer, till exempel i fråga om finansiell leasing. I handels- och industriministeriets (1996) rapport definieras internationell praxis som IAS. IAS anses viktiga eftersom bland annat IOSCO stöder dem och IASC jobbar för att bokslut uppgjorda enligt IAS ska godkännas på alla börser i hela världen. I rapporten konstateras att det pågår en undersökning om vilka de största skillnaderna mellan EU:s bolagsrättsliga direktiv och IAS är.

Trots att målet med föregående förändring av bokföringslagen var att förbättra den internationella jämförbarheten uppgör fortfarande finländska företag två bokslut, ett enligt finländsk bokföringslag och ett enligt internationella normer, ofta IAS (Handels- och industriministeriet, 1996, Regeringsproposition, 1997). Arbetsgruppen (Handels- och industriministeriet, 1996) konstaterar att den internationella jämförbarheten borde ökas. Samtidigt är de flesta företag i Finland små företag som enbart verkar på den nationella marknaden. I finländsk normering finns i vissa fall möjlighet att välja ett alternativ som motsvarar IAS. Sådana alternativ finns till exempel gällande beräkning av den fasta kostnaden i anskaffningsutgiften (Bokföringslag 1997 4 kap 5 §, Handels- och industriministeriet, 1996) eller intäktsföring enligt framställningsgrad (Bokföringslag 1997 5 kap 4 §, Handels- och industriministeriet, 1996).

I arbetsgruppens rapport (Handels- och industriministeriet, 1996) konstateras också att den finländska bokföringslagstiftningen är ramlagstiftning. Detta innebär att lagen innehåller enbart allmänna principer och inte detaljerade anvisningar. Tanken är att normeringen ska kunna utvecklas, inom god bokföringssed, utan att förändra lagstiftningen. I rapporten hänvisas också till kommittébetänkandet (1969, 14) där det konstateras att god bokföringsseds centrala tolkningsprincip är teorin om utgift vid inkomst. I arbetsgruppens rapport (Handels- och industriministeriet, 1996, 30) konstateras att om en bokföringsskyldig följer god bokföringssed leder det automatiskt till att bokslutet också ger riktiga och tillräckliga uppgifter.

God bokföringssed består således av teorin om utgift vid inkomst och lagstiftning som stadgar om bokföring och bokslut. Allmänna bokföringsprinciper bör också beaktas. Enligt arbetsgruppens rapport (Handels- och industriministeriet, 1996) ingår konventioner (till exempel bokföringsnämndens anvisningar och utlåtanden), regler och praxis som är allmänt accepterade. Rekommendationer från Helsingfors Fondbörs och ställningstaganden från revisorer och andra yrkeskårer hör också till god bokföringssed.

Stadgandet om god bokföringssed ingår i det första kapitlet "Allmänna bestämmelser" medan riktiga och tillräckliga uppgifter ingår i kapitlet om bokslut (Bokföringslag 1997 1 kap 3 § och 3 kap 2 § 1 mom). Detta ger en hänvisning om att god bokföringssed ska ses som den högsta principen för redovisning och att följa god bokföringssed leder till att bokslutet också

ger riktiga och tillräckliga uppgifter. Arbetsgruppen anser vidare (Handels- och industriministeriet, 1996) att begreppet "riktiga och tillräckliga" styr målet med bokslutet mer än själva bokföringen. Begreppet anses inte av arbetsgruppen vara entydigt. Begreppet är inte statiskt utan dynamiskt. Uppgifternas riktighet och tillräcklighet ska värderas i förhållandet till målet, målgruppen och företagets verksamhet och uppbyggnad. Detta ska värderas som en helhet och inte som enskilda delar. Uppmärksammas bör även att det fjärde direktivets mål är att bokslutet ska ge riktiga och tillräckliga uppgifter om företagets tillgångar, skulder och ekonomiska ställning. I Finland borde man således också i större grad uppmärksamma den information som fås från balansräkningen (Handels- och industriministeriet, 1996).

Ordet "bild" ansågs bättre motsvara översättningen från det engelska uttrycket "true and fair view" så uttrycket ändrades från "riktiga och tillräckliga uppgifter" till "riktig och tillräcklig bild".

"Bokslutet skall ge en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning (rättvisande bild). De tilläggsupplysningar som behövs för detta skall lämnas i noterna."

(Bokföringslag 1997 3 kap 2 § 1 mom)

Allmänna principer borde också ingå i lagstiftningen eftersom de ingår i bokslutsdirektiven (Regeringsproposition, 1997). Enligt handels- och industriministeriet (1996) ansågs dessa ingå i god bokföringssed och var därför inte stadgade i bokföringslagen. De principer som kommissionen krävde att ska finnas i lagstiftningen är (Handels- och industriministeriet, 1996, Regeringsproposition, 1997):

- principen om att den bokföringsskyldige ska fortsätta sin verksamhet
- konsekvens
- försiktighet
- den ingående balansen ska basera sig på den föregående utgående balansen
- prestationsprincipen
- tillgångar ska värderas skilt för sig.

Dessa principer ingår nu i bokföringslagen 1997 3 kap 3 § 1-3 mom.

Bokslutets innehåll förändrades i den nya bokföringslagen. Bokslutet ska bestå av resultaträkning, balansräkning, noter och verksamhetsberättelse enligt bokföringslagen 1997:3 kap 1 §. Direktivet ser verksamhetsberättelsen som ett skilt dokument och inte som en del av bokslutet (Handels- och industriministeriet, 1996). I Finland ingår stadganden om verksamhetsberättelsen i aktiebolagslagen men arbetsgruppen anser att de kan ingå i bokföringslagen så att de gäller alla bolagsformer. I verksamhetsberättelsen ska således ingå uppgifter om utvecklingen av företagets verksamhet, viktiga händelser och värdering av framtiden eftersom dessa uppgifter ansågs viktiga för användarna av bokslutsinformationen. I Finland kommer verksamhetsberättelsen fortsättningsvis att vara en del av bokslutet.

Enligt det fjärde direktivet (i Regeringsproposition, 1997) ska **nedskrivningar** bokföras om en tillgång har ett bokföringsvärde som är högre än tillgångens värde. Enligt allmänna principer har man i Finland antagit att anskaffningsutgiftens storlek inte får vara större än framtida inkomstförväntningar (Handels- och industriministeriet, 1996, Regeringsproposition, 1997). I bokföringslagen 1997:5 kap 17 § tillåts uppskrivningar enbart på jord-, vattenområden och värdepapper. Tidigare fick även byggnader och motsvarande tillgångar uppskrivas. I Finland har inte **avskrivningar** på uppskrivningar tillåtits men enligt det fjärde direktivet (Handels- och industriministeriet, 1996, Regeringsproposition, 1997) kunde avskrivningar dock bokföras. Detta leder till att företagets utdelningsbara kapital minskar eftersom avskrivningen bokförs som kostnad. För att förhindra detta kan företag inte längre bokföra uppskrivningar på sådana tillgångar som ska avskrivas. Detta är tillåtet enligt det fjärde direktivet. Uppskrivningar ska fortfarande återtass om de senare blir obefogade (Handels- och industriministeriet, 1996, Regeringsproposition, 1997). Uppskrivningar är inte tillåtna enligt teorin om utgift vid inkomst eftersom de inte är en egentlig affärshändelse. I arbetsgruppens rapport (Handels- och industriministeriet, 1996) konstateras att avskrivningarnas uppgift inte är att se till att tillgångarnas värde motsvarar det troliga försäljningsvärdet utan att periodisera anskaffningsutgiften som kostnad.

Bokföring av framtida utgifter och förluster samt avsättningar kan enligt bokföringslagen 1997:5 kap 14 § bokföras. Tidigare har utgifter som företaget förbundit sig att betala i framtiden inte kunnat bokföras på grund av prestationsprincipen (Handels- och industriministeriet, 1996). Inte heller teorin om utgift vid inkomst godkänner bokföring av framtida utgifter och förluster.

I lagen om ändring av bokföringslagen 1992 blev det tillåtet att aktivera fasta kostnader i **anskaffningsutgiften** (tillåtet enligt det fjärde direktivet). I bokföringslagen 1997 blir det också tillåtet att aktivera ränteutgifter i enlighet med det fjärde direktivets tvingande artikel (Handels- och industriministeriet, 1996, Regeringsproposition, 1997). I regeringspropositionen (1997) konstateras att ränteutgiften eller andra fasta utgifter bör vara väsentliga för att aktiveras. Enbart beräknade ränteutgifter kan inte aktiveras, de bör grunda sig på en verklig kostnad.

I arbetsgruppens rapport ingår förändringar i schemat för **resultat- och balansräkningen** (Handels- och industriministeriet, 1996) och i framställandet av bokslutet, till exempel jämförelsetal från tidigare år ska ingå i resultat- och balansräkningen (Bokföringslag 1997 3 kap 1 § 2 mom). Bokslutet ska bilda en helhet, det vill säga de olika delarna får inte vara motstridiga (Bokföringslag 1997 3 kap 1 § 3 mom). Krav på fler noter, till exempel omsättningens fördelning (Handels- och industriministeriet, 1996), ingår också. I bokföringslagen 1997 4 kap definieras begrepp. Till exempel begreppet omsättning var inte tidigare definierat i finländsk lag men definieras tydligt i det fjärde direktivet (Handels- och industriministeriet, 1996). I den finländska bokföringslagen infördes också några av de frivilliga artiklarna i direktivet (Bokföringslag 1997, Handels- och industriministeriet, 1996). Bland annat kan små bolag använda schemat för så kallad förkortad balansräkning. Här använde dock Finland inte EU:s definition på små bolag utan på den som redan från tidigare fanns i bokföringslagen. Även lättnader gällande verksamhetsberättelsen för små bokföringsskyldiga infördes (Handels- och industriministeriet, 1996).

De största förändringarna i den nya bokföringslagen var att principerna för bokföring och bokslut skrevs in i lagen. Även aktivering av räntekostnader i anskaffningsutgiften var en större förändring. Paragrafen om riktig och tillräcklig bild gör att företag i Finland måste lägga vikt även vid balansräkningen (Handels- och industriministeriet, 1996). Detta leder till ett mer balansorienterat tänkande, vilket har sin grund i angloamerikanskt synsätt. Det tillkom inte några större avsteg från teorin om utgift vid inkomst och den kan därmed fortfarande anses vara grund för finländsk redovisning.

4.3.3 FÖRÄNDRING AV BOKFÖRINGSLAGEN 2004

Enbart små förändringar skedde i bokföringslagen mellan år 1998 och 2003 (se bilaga 2), till exempel förändrades definitionen på bokföringsskyldig samt stadganden om förvaring av bokföringsmaterial utomlands. Genom handels- och industriministeriets beslut 1998 fick företag under vissa förutsättningar uppgöra koncernbokslut enligt IAS. Enligt Haller (2002) och Mähönen (2001) utökades beslutet senare att gälla även US GAAP. Företagen kunde uppgöra bokslut enligt IAS om mer än 50 % av aktierna ägdes av utlänningar eller om företaget var listat i ett OECD land utanför EEA (Haller, 2002). Enligt Leppiniemi (2001) och Mähönen (2001) ledde detta beslut dock ändå inte till att dubbla bokslut kunde undvikas. Det officiella bokslutet i Finland kan inte stå i strid med det fjärde eller sjunde bolagsrättsliga direktivet. Därför krävde IAS bokslut tilläggsinformation. Enligt Leppiniemi (2001) var problemet större för enskilda bokslut än för koncernbokslut.

Den Europeiska unionens kommission anordnade en konferens om redovisning år 1990. Slutsatsen från konferensen var att alternativ i de bolagsrättsliga direktiven fortfarande var önskvärda men man önskade också att inga nya direktiv inom nära framtid skulle antas (Commission of the European Communities, 1995). Harmonisering önskade deltagarna att skulle beaktas inte bara på en europeisk nivå utan också på internationell nivå (Commission of the European Communities, 1995). Som ett resultat av konferensen blev kommissionen medlem i IASC:s Consultative Group och har rätt att delta i IASB:s möten som observatör (Commission of the European Communities, 1995, Haller, 2002).

European Commission's Accounting Advisory Forum startades år 1991 (Thorell & Whittington, 1994, Flower, 1994). Organisationer för normering i medlemsländerna och andra intressegrupper ingår i forumet. I forumet debatteras frågor som inte är stadgade i direktiven samt skillnader mellan direktiv och nationell praxis (Commission of the European Communities, 1995). Forumet fungerar också som rådgivare till kommissionen (Commission of the European Communities, 1995).

I maj 1999 publicerade EU-kommissionen ett ställningstagande där målet är att alla medlemsländer ska ha en gemensam kapitalmarknad från och med år 2005 (Europeiska gemenskapernas kommission, 2000). Kommissionen ansåg att boksluten och speciellt bokslutsinformationen måste förenhetligas genom en gemensam internationell

redovisningsnorm för att detta ska vara möjligt. Det Europeiska rådet hade ett möte i Lissabon 23–24.3.2000 och då poängterades *”betydelsen av en effektiv och öppen kapitalmarknad för att främja tillväxt och sysselsättning i EU”* (Europeiska gemenskapernas kommission, 2000). För att kunna skapa en gemensam kapitalmarknad bör börsnoterade företags bokslut kunna jämföras med varandra och detta kräver en gemensam redovisningsstandard. Enligt kommissionens meddelande 13.6.2000 *”EU:s strategi för finansiell rapportering: Den fortsatta inriktningen”* ska alla börsnoterade bolag i Europa uppgöra sina koncernbokslut enligt en uppsättning standard, IAS, senast från och med räkenskapsperioder som börjar 1.1.2005 eller senare. Kommissionen utvecklar inte en europeisk standard eftersom detta har ansetts förbise den internationella marknaden (Europeiska gemenskapernas kommission, 2000, 2001). Enligt Europeiska gemenskapernas kommission (2000) kommer *”relevant, aktuell, pålitlig och jämförbar information om ett företags resultat och finansiella ställning”* fortsättningsvis att vara avgörande när det gäller att skydda olika intressenters ställning.

Europeiska företag har haft problem med att lista sig på marknader utanför Europa men också icke EU företag har haft svårigheter att listas på en del europeiska marknader (Cairns, 1997). Enligt kommissionen (2000) finns det fortfarande skillnader mellan olika länders redovisningspraxis eftersom det finns alternativ i direktiven. När direktiven implementeras i den nationella lagstiftningen leder alternativen till att direktiven anpassas till nationella traditioner (Europeiska gemenskapernas kommission, 2000). Haller (2002), Mähönen (2001) och Rätty (2001a) anser att de europeiska bolagsrättsliga direktiven inte motsvarar behovet av jämförbarhet. Bland andra har Joos och Lang (1994) kommit fram till att det fortfarande finns nationella skillnader mellan boksluten i olika europeiska länder trots de gemensamma europeiska direktiven. En gemensam kapitalmarknad förväntas enligt Rätty (2001c) bättre motsvara börsbolagens och investerarnas behov samtidigt som det enligt Europeiska gemenskapernas kommission (2001) leder till mindre kapitalkostnad för företagen.

De europeiska börsbolag som uppgör sina bokslut enligt US GAAP får tilläggstid och ska uppgöra sina bokslut enligt IAS från och med den räkenskapsperiod som börjar 1.1.2007 eller senare (Van Hulle, 2002). Sådana bolag är listade i USA och de har ansett det enklare att uppgöra sina bokslut direkt enligt US GAAP än att ge tilläggsuppgifter till sina IAS bokslut (Rätty, 2001c). Beslutet om IAS bokslut berör de ca 7 000 börsbolag som är registrerade i EU

(Europeiska gemenskapernas kommission, 2001, Rätty, 2001b, Van Hulle, 2002). Enligt Europeiska gemenskapernas kommission (2001) uppgjorde 275 av dem IAS bokslut år 2001. Enbart Nokia och StoraEnso uppgjorde IAS bokslut av de finländska börsbolagen.

Kommissionen antar att standarderna underlättar företagens tillträde till internationella kapitalmarknader och bevarar förtroendet på kapitalmarknaden. Investerarna antas önska standardiserad finansiell information (Europeiska gemenskapernas kommission, 2000, Van Hulle, 2002). En finländsk bokföringsskyldig som har värdepapper i offentlig handel har enligt handels- och industriministeriets beslut 1998 möjlighet att upprätta sitt koncernbokslut i enlighet med IAS. Enligt regeringspropositionen (2004) har enbart få företag utnyttjat denna möjlighet.

Den 2 oktober 2002 tillsatte handels- och industriministeriet en arbetsgrupp som skulle utreda behovet av förändring i bokföringslagen på grund av utvecklingen i internationell redovisningspraxis (Handels- och industriministeriet, 2003). Även utvecklingen av den Europeiska unionens bokföringsnormering skulle beaktas. Den skulle även utreda om behovet av IAS för noterade och onoterade företags koncernbokslut och/eller årsbokslut för de enskilda företagen, ta ställning om direktivet gällande gängse värde passar Finland och ta ställning till om de IAS-baserade alternativa bokföringssätt som föreslagits i moderniseringsdirektivet ska tillåtas för de som inte uppgör IAS-bokslut. Rapporten överlämnades till handels- och industriministeriet 18.6.2003. I regeringspropositionen (2004) föreslås att IAS-förordningen och direktivet gällande gängse värde ska implementeras. Detta innebär att koncernbokslut ska uppgöras enligt IAS i stället för enligt den nationella bokföringslagstiftningen (Regeringsproposition, 2004). Utgångsläget för propositionen är dock inget hinder, inget tvång. Detta innebär att alla bokföringsskyldiga tillåts uppgöra sina bokslut enligt IAS, förutsatt att den bokföringsskyldige har en godkänd revisor (Regeringsproposition, 2004). Kommissionen kräver att noterade bolags koncernbokslut ska uppgöras enligt IAS. Medlemsländerna kan tillåta att årsboksluten samt onoterade bolags bokslut också uppgörs enligt IAS (Europeiska gemenskapernas kommission, 2000). Kommissionen är dock osäker på om IAS är lämpligt ur beskattningssynvinkel (Europeiska gemenskapernas kommission, 2000).

Företagens inkomstbeskattning i Finland utgår från bokslutet. Också många bokföringsfrågor har lösts utgående från behandlingen i beskattningen. En ny bokslutsnorm påverkar därmed även beskattningen av företag (Leppiniemi, 2004) och till exempel Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet från 1968 borde förändras. Även annan lagstiftning som till exempel Aktiebolagslagen och Lag om andelslag borde uppdateras. (Handels- och industriministeriet, 2003, Rätty, 2001b)

Även utdelning av vinstmedel har i Finland stark koppling till årsbokslut och därmed har det stor betydelse om IAS tillåts för enbart koncernbokslut eller också för årsbokslut. Enligt handels- och industriministeriet (2003) borde Finland inte skilja sig radikalt från europeisk praxis. Det är dock svårt att se någon specifik europeisk praxis utan den är beroende på hur stark kopplingen mellan bokslut och beskattning är. Det är i detta skede oklart i vilken utsträckning övriga europeiska länder kommer att tillåta användning av IAS för årsbokslut. Arbetsgruppen har valt utgångsläget inget hinder, inget tvång eftersom arbetsgruppen anser att det är den bästa lösningen för finländska företag (Handels- och industriministeriet, 2003, Regeringsproposition, 2004).

Hur den traditionellt starka kopplingen mellan bokslut och beskattning ska hanteras för IAS årsbokslut är enligt Leppiniemi (2004) inte fastslaget. I Finland är dock de flesta noterade företagen koncerner. I IAS, som är uppgjorda med tanke på investerarnas behov, beaktas skatter enbart som en post i resultaträkningen. Varken beskattning eller dividendutdelning beaktas i någon standard. Både i handels- och industriministeriets rapport (2003, 45) och Rätty (2001a, 2001b) antar att kopplingen mellan beskattning och bokslut i framtiden kommer att försvagas. Rätty (2001b) anser därför att IAS även borde tillåtas för årsbokslut eftersom det underlättar för företagen att uppgöra koncernbokslut om årsboksluten är uppgjorda enligt samma norm. Detta är möjligt om inte heller årsbokslut har koppling till beskattning. Rätty (2001a, 2001b) anser också att kopplingen mellan koncernbokslut och moderbolagets årsbokslut i fråga om vinstutdelning borde upplösas.

Enligt handels- och industriministeriet (2003) torde bokslut enligt IAS förbättra jämförbarheten mellan företag och bokslutens transparens. Arbetsgruppen anser att detta är positivt för företagets alla intressenter, både för investerare på kapitalmarknaden och för borgenärer. Även myndigheter har nytta av transparent information. Enligt

regeringspropositionen (2004) gäller kravet på IAS bokslut i Finland ca 150 offentligt noterade företag och ca 150 emittenter av masskuldebrev.

Europaparlamentet gav i juli 2002, enligt handels- och industriministeriet (2003) och regeringspropositionen (2004), en förordning om tillämpning av IAS, den så kallade IAS-förordningen. Förordningen stadgar om noterade företags skyldighet att uppgöra koncernbokslut enligt IAS för räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Förordningen trädde i kraft 14.9.2002. Medlemsländerna kan enligt regeringspropositionen (2004) stadga om en övergångstid till den 1 januari 2007 för företag som endast har masskuldebrev eller finansiella instrument i omlopp. Även företag som har noterats utanför EU och uppgör sina bokslut enligt någon annan internationell norm, i praktiken US GAAP, kan få samma övergångstid. Medlemsländerna kan tillåta eller kräva att noterade och icke noterade företag får uppgöra årsbokslut och att icke noterade företag får uppgöra sina koncernbokslut enligt IAS (Regeringsproposition, 2004).

Eftersom IAS uppgörs av ett privaträttsligt organ bör standarderna upptas i EU:s normering genom ett så kallat komitologförfarande. Enligt regeringspropositionen (2004) är ett krav för att IAS ska upptas att boksluten inte får strida mot principen om en rättvisande bild av företagets resultat och ekonomiska ställning. Det är således inte självklart att alla standarder upptas av EU. Standarderna borde också främja *”den europeiska allmänhetens intressen”* (Regeringsproposition, 2004, 5).

EU ska godkänna standarderna innan de tas i bruk av europeiska bolag. Det är inte meningen att standarderna ska förändras utan EU ska enbart ingripa om standarderna innehåller väsentliga brister eller inte är lämpliga för EU (Europeiska gemenskapernas kommission, 2001, Van Hulle, 2002). Denna mekanism för godkännande har både en regelgivande och redovisningsteknisk funktion (Europeiska gemenskapernas kommission, 2001). Den regelgivande funktionen består av medlemsländer och den yttrar sig om vilka standarder som ska antas och när de ska antas. Den redovisningstekniska funktionen (European Financial Reporting Advisors Group, EFRAG), som består av experter, bedömer kvaliteten på standarderna och medverkar i IASC:s arbete (Europeiska gemenskapernas kommission, 2001, Van Hulle, 2002). Enligt regeringspropositionen (2004) har kommissionen genom förordning 1725/2003 den 29 september 2003 godkänt alla standarder förutom IAS 32

Finansiella instrument: upplysningar och klassificering och IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

Enligt handels- och industriministeriet (2003) och regeringspropositionen (2004) är principen för uppgörande av bokslut enligt IAS i Finland inget hinder, inget tvång.

”Obligatorisk tillämpning av internationella redovisningsstandarder

En bokföringsskyldig, som har satt i omlopp värdepapper som är föremål för offentlig handel enligt värdepappersmarknadslagen eller motsvarande handel vid en fondbörs som lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, skall upprätta sitt koncernbokslut enligt internationella redovisningsstandarder.

Om den i 1 mom. avsedda bokföringsskyldige inte är skyldig att upprätta koncernbokslut enligt denna lag, skall den bokföringsskyldige upprätta sitt bokslut med iakttagande av internationella redovisningsstandarder.”

(Lag om ändring av bokföringslagen 2004 7a kap 2 §)

IAS-förordningen stadgar om företag på en reglerad marknad. Enligt handels- och industriministeriet (2003) och regeringspropositionen (2004) används detta uttryck inte i Finland men det motsvarar begreppet offentlig handel, vilket i Finland betyder handel vid fondbörsen eller motsvarande. Stadganden om handeln fastställs i värdepappersmarknadslagen och det betyder att företag som har emitterat värdepapper ska uppgöra bokslut enligt IAS.

Jämlikheten säkerställs av att även andra bokföringsskyldiga enligt principen inget hinder, inget tvång kan upprätta sina bokslut enligt IAS under förutsättning att företaget har en godkänd revisor eller godkänt revisorssamfund (Handels- och industriministeriet, 2003, Regeringsproposition, 2004).

”Frivillig tillämpning av internationella redovisningsstandarder

En i 2 § 1 mom. avsedd bokföringsskyldig får upprätta sitt bokslut med iakttagande av internationella redovisningsstandarder.

Andra än i 2 § avsedda bokföringsskyldiga får upprätta sina bokslut eller koncernbokslut med iakttagande av internationella redovisningsstandarder, om deras bokföring, bokslut och förvaltning revideras i enlighet med revisionslagen och en i 2 § revisionslagen avsedd godkänd revisor har tillsatts eller valts att utföra revisionen.”

(Lag om ändring av bokföringslagen 2004 7a kap 3 §)

I september 2001 gav EU parlamentet och rådet ett så kallat direktiv gällande gängse värde (Handels- och industriministeriet, 2003, Regeringsproposition, 2004). Direktivet baseras på IAS 39 och behandlar värdering enligt gängse värde för vissa typer av bolag samt banker och

andra finansiella institut. Medlemsländerna kan tillåta eller kräva värdering enligt gängse värde av finansiella instrument men kan också begränsa direktivets användning till enbart koncernbokslut. Tillämpningen kunde börja från och med 1 januari 2004 men implementeringen har i många länder uppskjutits på grund av omarbetning av IAS 39. Enligt handels- och industriministeriet (2003) och regeringspropositionen (2004) tillämpas principen om inget hinder, inget tvång även i fråga om direktivet gällande gängse värde förutom för kreditinstitut och värdepappersföretag eftersom deras balansräkning till stor del består av finansiella instrument. Enligt handels- och industriministeriet (2003) träder regleringen i kraft för dessa bolags årsbokslut och koncernbokslut från och med år 2005. Om direktivet stadgas i kreditinstitutslagen. Förändringen i gängse värde bokförs som intäkt, kostnad eller i fonden för gängse värde i det egna kapitalet (Handels- och industriministeriet, 2003).

Det så kallade moderniseringsdirektivet stadgades av Europaparlamentet och rådet i juni 2003 för att eliminera skillnader mellan de europeiska bolagsrättsliga direktiven och IAS (Handels- och industriministeriet, 2003, Regeringsproposition, 2004). De företag som uppgör sina bokslut enligt IAS och övriga företag ska ha samma verksamhetsförutsättningar. Direktivet, som trädde i kraft 1 januari 2005, ger medlemsländerna möjlighet att tillåta värdering till gängse värde även för andra tillgångar än finansiella instrument. Finland tillåter inte andra företag än kreditinstitut och värdepappersföretag och eventuellt försäkringsbolag denna möjlighet. Enligt handels- och industriministeriet (2003) och regeringspropositionen (2004) kan förvaltningsfastigheter (IAS 40) och biologiska tillgångar och jordbruksprodukter (IAS 41) värderas till gängse värde. Marknaden för dessa tillgångar saknas. Ett kreditinstitut kan dock tillämpa IAS 40 för fastigheter som inte är i dess eget bruk. Även andra bokföringsskyldiga än kreditinstitut föreslås ha samma möjligheter även för fastigheter i eget bruk.

Medlemsländerna får enligt handels- och industriministeriet (2003) avgöra hur immateriella tillgångar företaget själv har skapat, förutom grundläggningsutgifter, forskningsutgifter och utvecklingsutgifter, aktiveras. Kommissionen anser att koncessioner, patent, licenser, varumärken och motsvarande, som hör till immateriella tillgångar, ska aktiveras om de införskaffats mot vederlag. Enligt lag om ändring av bokföringslagen 2004 5 kap 5a § 1 mom aktiveras immateriella tillgångar med särskild försiktighet. Det fjärde bolagsrättsliga

direktivet tillåter aktivering av grundläggningsutgifter medan IAS 38 förbjuder aktivering. Enligt lag om ändring av bokföringslagen 2004 ska grundläggningsutgifterna kostnadsföras. Enligt IAS 38 ska forskningsutgifter kostnadsföras och därmed får inte heller forskningsutgifter längre aktiveras enligt lag om ändring av bokföringslagen 2004 5 kap 8 § och regeringspropositionen (2004). Utvecklingsutgifter kan enligt IAS 38 under vissa förutsättningar aktiveras och enligt lag om ändring av bokföringslagen 2004 5 kap 8 § och regeringspropositionen (2004) får utvecklingsutgifter aktiveras med särskild försiktighet.

I lag om ändring av bokföringslagen 2004 stadgades även andra förändringar men de var mer av teknisk natur. Till exempel verksamhetsberättelsen är inte mer en del av bokslutet medan finansieringsanalysen är en del av bokslutet (Handels- och industriministeriet, 2003). I regeringspropositionen (2004) föreslås att 3 kap 1 § ska ordningen på redovisningshandlingarna ändras så att de motsvarar den ordning de nämns i redovisningsdirektivet. Detta betyder att balansräkningen nämns före resultaträkningen (Lag om ändring av bokföringslagen 2004 3 kap 1 §). Samtidigt påpekas att den bokföringsskyldige själv får avgöra i vilken ordning resultat- och balansräkningen kommer.

Ari Ahti har inlämnat en avvikande åsikt gällande revision och IAS-bokslut. Han anser i handels- och industriministeriets rapport (2003, 310) att enbart CGR-revisorer, med sina internationella kontakter, har de resurser som behövs för att granska IAS-bokslut. Pirjo Saarelainen har i samma rapport (Handels- och industriministeriet, 2003, 311) inlämnat en avvikande åsikt gällande IAS-årsbokslut för försäkringsbolag. Hon anser att det fortfarande finns motstridigheter mellan de europeiska direktiven och IAS gällande försäkringsbolag och därför borde IAS bokslut uppgöras enbart för koncernbokslut.

Införandet av IAS ledde till att bokföringen i Finland delas in i två kategorier: det vill säga de noterade företagen som följer IAS och icke noterade företag som följer den finländska bokföringslagen. Detta torde leda till ökad harmonisering internationellt för de noterade företagen men samtidigt ökad deharmonisering inom Finland.

4.3.4 SAMMANFATTNING

Det första avsteget från teorin om utgift vid inkomst var avskrivningar enligt plan (Bokföringsförordningen 1985). Detta var dock i detta skede frivilligt även om börserna i Helsingfors krävde det för noterade bolag (Pirinen, 2005). Avskrivningarna delades dock upp i avskrivningar enligt plan och skattemässiga avskrivningar vilket ledde till stora möjligheter till självfinansiering (Kettunen, 1993, Majala, 1994) för företagen. I bokföringslagen 1992 9 § 2 mom stadgas att bokslutet ska visa riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och ekonomiska ställning. Nytt för bokföringslagen 1992 var också att fasta kostnader kunde beräknas in i anskaffningsutgiften samt uppskrivningar. Uppskrivningar är ett avsteg från teorin om utgift vid inkomst eftersom professor Saario ansåg att uppskrivningar inte kan kopplas till pengar och därför inte borde bokföras. Inte heller bokföring av utgifter skulle ha bokförts enligt teorin om de inte kunde matchas med inkomster.

I bokföringslagen 1997 ändrades uttrycket riktiga och tillräckliga uppgifter till riktig och tillräcklig bild (3 kap 2 § 1 mom) eftersom det ansågs bättre motsvara det engelska uttrycket "true and fair view". Nytt i bokföringslagen var att bokföringsprinciperna skrevs in i lagen. Nedskrivningar (jmf matching principen) och uppskrivningar förändrades.

I kommittébetänkandet från 1990, arbetsgruppens rapport från 1996 och i regeringspropositionen från 1992 uttalas ett tydligt fortsatt stöd för teorin om utgift vid inkomst. Huvudmålet för bokslutet är fortfarande att beräkna den bokföringsskyldiges resultat och den utdelningsbara vinsten (Kommittébetänkande, 1990). Avstegen från den teoretiska utgångspunkten i förändringen av bokföringslagen 1992 och bokföringslagen 1997 är inte heller stora förutom kravet på avskrivningar enligt plan och uppskrivningar.

För noterade bolag var ändringen av bokföringslagen 2004 radikal eftersom den lagförändringen krävde att noterade bolag skulle uppgöra sina koncernbokslut enligt IAS. Detta innebar att för noterade bolag upphörde teorin om utgift vid inkomst som bas för normeringen. För icke noterade bolag fortsatte bokföringslagen 1997 att gälla (med teorin om utgift vid inkomst som bas).

I följande kapitel, nationell nivå, undersöks vilka organisationer som drev på dessa förändringar och vilka som motsatte sig dessa samt vilka motiv organisationerna hade.

5. DEN NATIONELLA NIVÅN

I detta kapitel behandlas aktörernas ställningstaganden för och motiv till förändring av redovisningsnormen. Nyckelord är tvingande, mimetisk och normativ isomorfism.

Avhandlingen handlar om förändring av en redovisningsnorm. När en redovisningsnorm ändras sker förändring både i lagstiftningen (förändring de jure, se kapitel 4) och i den organisatoriska praxisen (förändring de facto, se kapitel 6). Aktörer på det organisatoriska fältet försöker påverka i vilken riktning förändringen ska ske (Dillard med flera, 2004) och försöker påverka både lagstiftning och företagens praxis vilket diskuteras i detta kapitel. Det organisatoriska fältet har eventuellt inte makt att direkt påverka lagstiftningen men påverkar företagens praxis (Pirinen, 1996, Aisbitt, 2008). Företagen önskar sådan praxis som uppfattas som legitim, och vad som uppfattas vara legitimt påverkas bland annat av det organisatoriska fältet (Dillard med flera, 2004). Avhandlingen skiljer sig från tidigare forskning inom området genom att jag studerar förändringen i den befintliga redovisningsnormen i Finland som är starkt institutionaliserad. Att normen är starkt institutionaliserad påverkar förändringen av denna.

Att något är institutionaliserat betyder att detta något är taget för givet (Burns & Scapens, 2000). Teorin om utgift vid inkomst har sedan 1970-talet varit bas för redovisningsnormeringen i Finland. Teorin ansågs pedagogisk, logisk och objektiv med en enkel begreppsapparat (Pihlanto & Lukka, 1993). Bland annat detta gjorde att den undervisats vid universitet och fått stor spridning inom Finland. Företag accepterade teorin eftersom den gav möjlighet till skattelättnader och genom dem tillväxt via självfinansiering (Kettunen, 1993, Majala, 1994). Bland annat i kommittébetänkanden (1969, 1970, 1990) och Handels- och industriministeriets rapport (1996) har angetts att teorin om utgift vid inkomst ligger till grund för den finländska redovisningen. Detta visar att teorin om utgift vid inkomst blivit starkt institutionaliserad (se kapitel 3) eftersom den är tagen för given som det sätt redovisning uppfattas på i Finland.

Förändringen av den institutionaliserade teorin om utgift vid inkomst krävdes bland annat på grund av Finlands medlemskap i EFTA och EG. Även CGR-föreningen och företag listade utomlands (Majala, 1987, Pirinen, 2005) önskade förändring av redovisningsnormen. Man ansåg också att den gamla bokföringslagen från 1973 var föråldrad på grund av att

näringslivet hade förändrats och världen globaliserats (Kommittébetänkande, 1990). Detta ledde till förändring av bokföringslagen 1992 och en ny bokföringslag 1997. Inom EU önskade man en ny redovisningsnorm för att kunna nå målet om en gemensam kapitalmarknad (Europeiska gemenskapernas kommission, 2000, 2001). Detta ledde till ytterligare en förändring i bokföringslagen 2004. Den finländska redovisningsnormen förändras alltså på grund av harmoniseringskrav från den Europeiska unionen.

Teorin om utgift vid inkomst är resultatorienterad (Pihlanto, 2003, Pihlanto & Lukka, 1993) och har en stark skattekoppling. Teorin har passat bra i det finländska samhället där företag finansierats med banklån (Pirinen, 1996). Detta ledde till ett starkt stöd för teorin både från företagen och från myndigheter (Pirinen, 2005). Både CGR-föreningen och de företag som var listade utomlands önskade dock en förändring i redovisningsnormen (Majala, 1987, Pirinen, 2005). Dessa aktörer önskade en norm utan skattekoppling som skulle stöda finansiering via aktiemarknaden. Sådana redovisningsnormer avsedda för aktiemarknaden är balansorienterade.

Institutionell teori handlar förutom om hur något är institutionaliserat också om hur förändring av institutioner sker, det vill säga reinstitutionalisering eller deinstitutionalisering (Dillard med flera, 2004), och därför används institutionell teori i avhandlingen för att förklara förändringsprocessen av teorin om utgift vid inkomst. När en institution ska förändras kan det väcka motstånd (Kasurinen, 2003). I avhandlingen förväntas motståndet bero på att den tidigare redovisningsnormen är så starkt institutionaliserad. Aktörerna i det organisatoriska fältet kan ha olika åsikter gällande förändringen av redovisningsnormen (Dillard med flera, 2004). Förändringarna i redovisningsnormen kan alltså antas ha både företrädare och motståndare. En del organisationer försökte driva på en harmonisering och andra förhindrade den för att kunna behålla samma teoretiska bas i Finland som tidigare. I detta kapitel undersöks vilka aktörer som aktivt drev på en harmonisering och vilka motiv de hade samt också vilka aktörer som aktivt försökte motverka en harmonisering och vilka motiv de hade. Det kommer också att visas att teorin om utgift vid inkomst gradvis förlorar sitt fotfäste över tiden och att aktörer byter sida. Aktörernas åsikter har betydelse eftersom företagen önskar en sådan redovisningsnorm som anses legitim, och vad som anses legitimt påverkas av vad det organisatoriska fältet anser om normen (Dillard med flera, 2004).

Tidigare forskning har konstaterat att aktörer kan påverka förändringsprocessen. Pirinen (1996) undersökte hur kommittéarbetet gick till vid lagförändringen 1992. Han konstaterar att statlig administration förstärktes på bekostnad av yrkeskåren för redovisning. Aisbitt (2008) har också studerat förändringsprocessen i de nordiska länderna. Aisbitt (2008) undersökte kommittéarbetet i Finland både före lagförändringarna 1992 och 1997, det vill säga hon tog ett längre tidsperspektiv än Pirinen (1996). Aisbitt (2008) konstaterar att kommittéarbetet skilde sig åt före lagförändringen år 1992 från lagförändringen år 1997. Den första kommittén hade diskussioner om redovisningens natur medan den andra kommittén koncentrerade sig på att implementera direktiven. Också Aisbitts (2008) resultat visar att processen dominerades av jurister och statstjänstemän och inte av redovisare. Det är dock inte bara de aktörer som är involverade i kommittéarbetet som kan påverka förändringsprocessen. I denna avhandling undersöks under ett längre tidsperspektiv hur olika aktörer på det organisatoriska fältet önskar påverka förändringsprocessen från den första större förändringen av bokföringslagen 1992 till den senaste år 2004. Avhandling skiljer sig med andra ord från Pirinen (1996) och Aisbitt (2008) bland annat genom ett längre tidsperspektiv samt genom att aktörerna inte begränsats till de personer som arbetat i kommittéerna som förberedde lagförändringen.

Pajunen (2010) undersökte en större grupp aktörer än Pirinen (1996) och Aisbitt (2008) och hur aktörerna förhåller sig till internationalisering av finansiell rapportering under perioden 1973 till 2005. Pajunen (2010) har i sin doktorsavhandling studerat det finländska redovisningstänkandet ur tre olika perspektiv. Först undersöker hon den historiska internationaliseringsprocessen genom att analysera tidningsartiklar. Hon beskriver perioden 1973 – 1983 som början till internationalisering. Kritik mot finländsk rapportering, främst skattekopplingen och kritik mot internationalisering diskuterades i den andra perioden (1984 - 1990-talet). I den tredje perioden (början av 1990-talet till mitten av 1990-talet) diskuterades EU-direktiv och i den fjärde perioden (mitten av 1990-talet – 2005) förändring av bokföringslagen, betydelsen av begreppet ”riktiga och tillräckliga uppgifter”, teorin om utgift vid inkomst, kritik mot internationalisering och IFRS. Pajunen (2010) intervjuade finländska aktörer, och hennes resultat tyder på att yrkeskåren ser på IFRS beroende på vilket yrke och vilken position personen hade. Pajunen (2010) undersökte också yrkeskårens uppfattning om IFRS idag och fann fyra olika grupper. Den första gruppen är entusiastisk för

IFRS. Dessa personer vill skilja sig från dem som är för den rådande normen. Den andra gruppen är kritiker till IFRS och dessa personer är nödvändigtvis ändå inte för teorin om utgift vid inkomst. Den tredje gruppen är de personer som poängterar gängse värde men inte nödvändigtvis vill överge finländska traditioner. Den fjärde gruppen önskar konservativ redovisning. Hennes studie visar att de kulturella faktorerna har stor betydelse för hur man uppfattar IFRS. Denna avhandling skiljer sig från Pajunens (2010) metodmässigt (analys av bokföringslagstiftningen och åsikter om den) och genom att Pajunen (2010) är mer deskriptiv i två av sina artiklar och använder Festingers teori om kognitiv dissonans i den tredje. Festingers teori beskriver individens önskan om att deras beteende ska motsvara deras attityder. Om individer inser att detta inte sker försöker de ändra sitt beteende. Denna avhandling förlänger Pajunens (2010) genom att beakta den nationella institutionaliserade redovisningsteorin som barriär i förändringssammanhang samt hur detta har förändrats under tre olika tidsperioder.

Också hur företagen förhåller sig till harmonisering har undersökts i Tyskland. Tyskland och Finland är båda länder med kontinentala traditioner vilket åtminstone i någon mån gör dem jämförbara. Glaum (2000) har undersökt redovisningschefers attityder till harmonisering i Tyskland. Undersökningen gjordes år 1994 och 1997 – 1998. Glaum (2000) kom fram till att attityderna hade förändrats under dessa år. De tyska redovisningscheferna önskade hellre IAS än US GAAP. De tyckte också att tysk redovisning, som är baserad på de europeiska bolagsrättsliga direktiven, hade ett lägre informationsvärde för investerare. Tyskland har dock inte en lika starkt institutionaliserad redovisningsteori som grund, och resultaten från Finland kan därmed skilja sig från Tyskland.

Också enskilda aktörsgruppers påverkan på harmoniseringsprocessen har undersökts. De så kallade Big 5-revisionsbyråerna har spelat en roll i implementeringen av internationella standarder. Till exempel Caramanis (2002) visar att de så kallade Big 5-revisionsbyråerna kan arbeta internationellt för att motverka nationellt motstånd. Yrkesgrupper behöver dock inte alltid vara enhetliga så att alla inom en yrkesgrupp skulle tycka på samma sätt. Caramanis (1999) forskning om revisorer i Grekland visar att det finns spänningar, konflikter och motsättningar i yrkeskårer även om de gärna beskriver sig själva som neutrala och oproblematiske.

Tidigare forskning visar på en svag yrkeskår där revisorer har en stark ställning. Detta kapitel skiljer sig från tidigare forskning genom ett längre tidsperspektiv, samt metodmässigt och genom aktörgruppernas omfattning. Vilka är då de aktörer som driver på en harmonisering och vilka motsätter sig? I kapitlet undersöks också vilka motiv aktörerna har för sitt ställningstagande. Detta leder till forskningsfrågan för kapitlet

Vilka aktörer drev på en lagförändring 1992, 1997 och 2004 och vilka aktörer motsatte sig en förändring? Vilka motiv hade dessa aktörer och hur förändras deras ståndpunkt över tiden?

Kapitlets syfte är att undersöka förändring och speciellt motstånd mot förändring av en institution. Kapitlets utgångspunkt ligger i bokföringslagen 1973 och förändringarna på grund av de europeiska bolagsrättsliga direktiven. Dessutom analyseras IAS med hjälp av textanalys av artiklar i facktidskrifter. Artiklar i Tilisanomat och Tilintarkastus-Revision analyseras i samband med en större förändring av bokföringslagen, det vill säga under tre perioder 1990 – 1992, 1995 – 1997 och 2002 – 2004. Tidpunkterna har valts så att de infaller tre år innan en större lagförändring trädde i kraft. Vidare undersöks om aktörernas åsikter har förändrats mellan perioderna och i vilken grad teorin om utgift vid inkomst fortfarande kan anses institutionaliserad efter förändringarna. Studien är longitudinell. Tyngdpunkten i denna forskning ligger på vilka argument som förekommer i diskussionerna och vilka yrkesgrupper som är för eller emot harmonisering samt på frågan om teorins ställning har förändrats över tiden.

DiMaggio och Powells (1983) tre isomorfiska processer (tvingande isomorfism, mimetisk isomorfism och normativ isomorfism) används som teoretiska utgångspunkter för att analysera den påverkan som aktörerna i det organisatoriska fältet utövar på förändringsprocessen. Nedan beskrivs de teoretiska utgångspunkterna, sedan analyseras artiklar i facktidskrifter och till sist klassificeras aktörerna enligt sina uttalanden om den teoretiska normeringen för god bokföringssed i Finland.

5.1 TEORETISKA UTGÅNGSPUNKTER

I detta avsnitt diskuteras de teoretiska utgångspunkterna för undersökning av aktörer på det organisatoriska fältet och deras åsikter. Det organisatoriska fältet består av alla de aktörer

som önskar påverka harmoniseringsprocessen. I avsnittet beskrivs också DiMaggio och Powells (1983) tryck mot isomorfism som förklaring på varför förändring skett samt varför organisationer påverkar varandra och vilken betydelse detta har för förändring.

Dillard med flera (2004) anser att institutionell teori handlar om hur man uppfattar formella strukturer. Redovisning kan ses som en formell struktur i företaget och dessa formella strukturer ska nu förändras på grund av förändringar i lagstiftningen. Formella strukturer används av företagen för att uppnå legitimitet i samhället (Carruthers, 1995, Touron, 2005). Om företagen inte uppfattar en norm som legitim kommer de att implementera normen genom lös eller svag koppling (Dillard med flera, 2004) och kan genom detta behålla sin tidigare praxis. Dillard med flera (2004) anser att institutionell teori handlar om hur man uppfattar formella strukturer och hur de sociala processerna genom strukturerna uppkommit. Sociala processer skapar tryck på organisationerna för hur de ska fungera för att vara legitima (Scott, 1995, 136 i Dillard med flera, 2004, 508). Aktörerna på det organisatoriska fältet skapar dessa tryck. Trycken i denna avhandling förväntas vara korstryck eftersom en del aktörer förväntas vara för en förändring medan andra förväntas sträva till att behålla den tidigare redovisningsnormen, det vill säga en del vill reinstitutionalisera och andra vill deinstitutionalisera teorin om utgift vid inkomst.

Referensramen i Dillard med flera (2004, 519) använder Giddens (1976, 1979, 1984) struktureringsteori för att beskriva förhållandet mellan strukturer och aktörer. Giddens (1984 i Dillard med flera, 2004, 520) anser att strukturer består av regler och resurser. Regler i detta fall är bokföringslagen. Reglerna och förändringen i reglerna har definierats på den internationella nivån (se kapitel 4). Resurser är de aktörer som erbjuder kapital. Ägare, aktieägare och dess representanter (företagsledning, finansanalytiker) kontrollerar resurserna. Tidigare var det banker som erbjöd kapital i Finland men numera har kapitalmarknaden en allt större roll vilket leder till att den huvudsakliga användaren av bokslutet förändras. Europeiska unionens kommission (2000, 2001) önskade genom en gemensam redovisningsnorm skapa en gemensam kapitalmarknad. Kapitalmarknaden spelar därmed en stor roll för denna förändringsprocess.

I detta kapitel undersöks de aktörer som finns på det redovisningsorganisatoriska fältet. Organisatoriska fält kan enbart definieras empiriskt och existerar enbart som institutionellt

definierade (DiMaggio & Powell, 1983). Enligt Scott (1991) definieras gränserna för organisatoriska fält inte geografiskt utan funktionellt. Enligt Fligstein (1991) är ett fält inte samma sak som nisch eller omgivning eftersom dessa förutsätter en objektiv verklighet. Organisatoriska fält förändras hela tiden och stabiliteten av ett organisatoriskt fält har betydelse för sannolikheten för förändring i en enskild organisation. Det organisatoriska fältet har betydelse för institutionalisering eller deinstitutionalisering av praxis (Dillard med flera, 2004).

Inom många organisatoriska fält finns det inte aktörer som har makt eller auktoritet att implementera sina egna definitioner på formella strukturer. Men de kan enligt Scott (1991) ha en sådan position att de kan påverka sina egna organisationer. Burrage med flera (1990 i Caramanis, 1999, 155-156) föreslår att man ska identifiera nyckelaktörer för att förstå yrkeskårer. Även de resurser nyckelaktörerna förfogar över spelar en roll. Nyckelaktörerna brukar enligt Burrage med flera (1990 i Caramanis, 1999, 156) definieras som redovisare, revisorer, kunder, staten och akademiker. I Abbotts (1988 i Caramanis, 1999, 156) definition tillägger han ytterligare alla andra yrkeskårer. Sikka och Willmott (1995 i Caramanis, 1999, 156) anser att journalister, politiker och reglerare också bör ingå i definitionen. Sikka och Willmott (1995 i Caramanis, 1999, 156) refererar också till den roll som internationella agenturer och byråer har genom globaliseringen av handel och internationalisering av marknader. I denna avhandling är nyckelaktörerna redovisare, revisorer, företagsrepresentanter, bankpersonal, analytiker, beskattare och medlemmar i den statliga kommittén för förändringar i bokföringslagen. Redovisare och revisorer arbetar aktivt med redovisning och företagen ska implementera redovisningsförändringarna. Bankpersonal och analytiker är finansiärer och är därför användare av redovisningsinformation. Beskattaren är användare av bokslut genom skattekopplingen till bokslut. De förväntas ha en åsikt om det är ändamålsenligt att skattekopplingen bryts för noterade företags koncernbokslut. Medlemmar i kommittéerna för förändring av bokföringslagen är nyckelaktörer genom att de aktivt arbetar med hur förändringarna i bokföringslagen ska stadgas.

Att redovisningsnormen i Europa harmoniseras betyder att företagens formella strukturer förväntas bli mer lik varandra. Detta kan också kallas isomorfism. Isomorfism kan ses som en process som tvingar en organisation att likna andra organisationer i samma omgivning (Hawley, 1968 i DiMaggio & Powell, 1983, 149). Enligt Carruthers (1995) är det nästan som

om omgivningar skapar organisationer genom isomorfism. Isomorfism är kulturellt och politiskt bundet och påverkar legitimitet och makt mer än effektivitet. DiMaggio och Powell (1983) anser att isomorfism gör organisationer mer lik varandra men nödvändigtvis inte mer effektiva. Enligt Giddens (1979 i DiMaggio & Powell, 1983, 147) uppkommer isomorfism "från strukturering av det organisatoriska fältet". Konkurrens, staten och yrkeskåren påverkar detta. Isomorfism kan enligt Hatch (2002, 116) definieras som:

"Iso" betyder samma och "morf" betyder form. En organisation som är isomorf med sin omgivning har alltså samma form som sin omgivning."

De sociala processer genom vilka de formella strukturerna, som till exempel redovisning, skapas uppkommer genom tryck från det organisatoriska fältet (Dillard med flera, 2004). För att förklara dessa tryck använder Dillard med flera (2004) DiMaggio och Powells (1983) tre isomorfiska processer, det vill säga:

1. tvingande isomorfism som härrör från politisk influering och legitimitet (statliga lagar och regler)
2. mimetisk isomorfism som resulterar från osäkerhet
3. normativ isomorfism som associeras med yrkeskunskap (kulturella förväntningar, yrkesutbildning).

Dessa tryck används i avhandlingen för att beskriva vilka aktörer som drev på en förändring, vilka som motsatte sig samt vilka åsikter dessa baserade sin ståndpunkt på.

Företag kan känna både formella och informella tryck från andra organisationer företaget är beroende av vilket leder till **tvingande isomorfism** (DiMaggio & Powell, 1983, 150). Trycket kan både kännas som makt eller som en inbjudan. Trycket kan också uppstå genom förväntningar av samhället eller ur lagförändringar eller andra krav från staten (DiMaggio & Powell, 1983), krav på till exempel bokslut. Enligt Touron (2005) spelar makt en roll i tvingande isomorfism och han anser att staten och de intressenter som har pengar är de som har makt att påverka. Staten utfärdar lagar som favoriserar eller motverkar praxis (Touron, 2005). Enligt Shleiffer och Vishny (1986 i Touron, 2005, 854) spelar också de som erbjuder pengar en stor roll. De organisationer som behöver finansiering måste respektera kraven från investerarna. Enligt Carpenter och Feroz (2001) kan tvingande isomorfism liknas vid resursberoende teorin. Den fokuserar på individens beteende inom organisationen när finansiella resurser från omgivningen ska införlivas i organisationen. Resursberoende

perspektivet poängterar externa faktorer när organisationer ska fatta beslut (Carpenter & Feroz, 2001). Tvingande isomorfism kan enligt Scott (1991) delas i två typer, det vill säga tvingande av myndighet och tvingande makt. Han anser att de förändringar som en myndighet påtvingar möter mindre motstånd än de som påtvingats av någon annan. I Finland stiftas reglering genom lag. I denna avhandling förväntas därför tvingande isomorfism uppkomma från kommittén som förberedde lagförändringen samt bankpersonal och analytiker.

Den andra isomorfiska processen är **mimetisk isomorfism**. Den uppstår enligt DiMaggio och Powell (1983) ur osäkerhet. Omgivningen kan skapa symbolisk osäkerhet (DiMaggio & Powell, 1983) och då kan organisationer homogeniseras för att lösa ett problem (Cyert & March, 1963 i DiMaggio & Powell, 1983, 151). Ibland imiteras en annan organisation omedvetet och ibland sker imitationen genom nyanställd personal, konsulter eller företagsköp. Organisationer kan också demonstrera att de gör något. Carpenter och Feroz (2001) anser att osäkerhet leder till att organisationer gärna imiterar framgångsrika organisationer. Enligt Touron (2005) kräver mimetisk isomorfism tre element: osäkerhet gällande de verktyg som står till buds, en kopierad och implementerad modell och en mekanism som sammanför verktygen och modellen. När det finns osäkerhet blir det ofta en skillnad mellan vad man säger att man gör och vad som sker i praxis. Organisationer tar modell av andra organisationer, i större grad vid osäkerhet än annars. Det företag som övergick till IAS år 2005 på grund av lagförändring var egentligen så kallade "late adopters". Det fanns företag som redan tidigare frivilligt övergått (så kallade innovatörer). I avhandlingen förväntas företagsrepresentanter påverkas av mimetisk isomorfism eftersom man kan tänka sig denna indelning av företag i innovatörer och "late adopters".

Den tredje isomorfiska processen, **normativ isomorfism**, utgår från yrkeskåren. Enligt Larson (1977) och Collins (1979) i DiMaggio och Powell (1983, 152) strävar medlemmar av en yrkeskår att definiera förhållandena och metoderna av sitt yrke och för att legitimera sitt yrke i samhället. Medlemmarna av en yrkeskår måste kompromissa med icke-medlemmar såsom till exempel kunder och chefer. Enligt DiMaggio och Powell (1983) är yrkeskårer utsatta för samma tryck som organisationer är. En yrkeskår kan skilja sig från en annan men den visar stor likhet med samma yrkeskår i en annan organisation. Detta är bland annat beroende på formell utbildning och nätverk. Alla medlemmar i yrkeskåren har fått

motsvarande utbildning och nätverk sprider effektivt nya modeller och idéer (DiMaggio & Powell, 1983). Om innovationer är understödda av nationella eller internationella yrkesorganisationer är det mycket troligare (enligt Meyer & Scott, 1982, Meyer & Rowan, 1977 i Carpenter & Feroz, 2001, 570) att de har möjlighet att påverka genom normativ isomorfism. DiMaggio och Powell (1983 i Carpenter & Feroz, 2001, 570) föreslår att institutionella tryck på stater att uppta en redovisningsnorm kan komma från yrkeskårens utbildning och från att yrkeskårens organisationer växer. Enligt Touron (2005) förutsätter normativ isomorfism att yrkeskåren sprider normerna och en stadgande mekanism. Inom företagsverksamhet är praxis ofta implementerad för att yrkeskåren föreskriver den. Revisorer och börser har stor möjlighet att påverka (Touron, 2005). Påverkan från normativ isomorfism antas komma från redovisare och revisorer i denna avhandling.

I Guler, Guillén och Macphersons (2002) undersökning är staten och utländska multinationella bolag nyckelaktörer för tvingande isomorfism. Handelsrelationer mellan länder leder till tvingande och normativ isomorfism. Multinationella bolag har tusentals leverantörer i olika länder och eftersom de ställer samma krav på alla sina leverantörer påverkar de därmed hur leverantörerna rapporterar. Carpenter och Feroz's (2001) forskning visar att de som tidigt implementerade hade nyckelpersoner inom redovisningen som var medlemmar i styrelsen för redovisningsyrkeskårens organisationer. Deras forskning visar också att de motiv som yrkeskåren har påverkar beslutsprocessen för om standarder ska implementeras eller inte. I Carpenter och Feroz's (2001) forskning skapades de institutionella trycken av myndigheter, redovisningsorganisationer och representanter för kreditmarknaden.

Pirinen (1996) undersökte hur förändringsprocessen vid lagförändringen 1992 gick till genom att intervjua medlemmar i kommittén som förberedde lagförslaget. Pirinens (1996) resultat visar att internationalisering av näringslivet, integration av EU, Wärtsilä Meriteollisuus' konkurs och devalvering av finska marken också påverkade processen. Aisbitt (2008) har analyserat implementeringsprocessen för redovisningsdirektiven i de nordiska länderna. Hon har studerat förarbete till lagar, kommentarer av kommittéer och intervjuer med personer som deltagit i processen. Intervjuerna skedde under 1998 – 1999. Enligt Aisbitt (2008, 79) intervju med Rätty hade man hoppats att lagförändringen 1992 skulle ha tillfredsställt den Europeiska unionens kommission men det gjorde den inte. Implementering av de europeiska

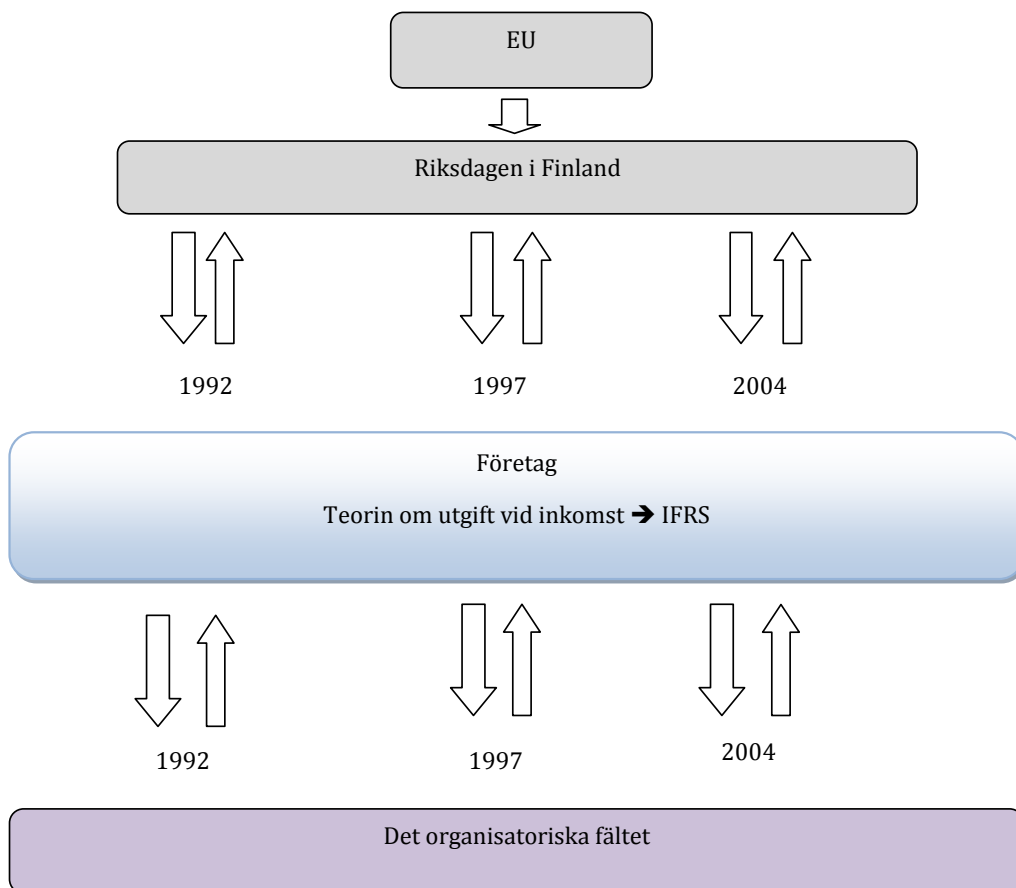
direktiven påverkas av de individer som är involverade i processen i medlemsländerna. Dessa kan påverka både vilken tid det tar och den slutliga produkten. Dessa individer kan förväntas vara rationella aktörer, det vill säga en grupp av människor som betar sig logiskt för att nå ett mål. Enligt Aisbitt (2008) är detta att förenkla situationen för mycket. Till exempel i Finland var förhållningssättet synnerligen pragmatiskt. Aisbitt (2008) anser också att man inte ska underskatta den roll som individerna i kommittéerna hade. Det var inte exakt samma medlemmar i kommittéerna före lagförändringen 1992 och 1997 även om sammanställningarna motsvarade varandra. Förhållningssättet till arbetet var dock olika. Det är inte klart om detta helt beroende på de olika befogenheter som de två kommittéerna hade eller om det var en liten förändring i sammanställningen som spelade en roll. Den första kommittén, som innehöll några äldre medlemmar med en stark bakgrund i redovisningsteori, hade diskussioner om redovisningens natur medan den andra kommittén var mer koncentrerad på att implementera direktiven. Processen dominerades av jurister och statstjänstemän i Finland och inte av redovisare. Rätty poängterade i en intervju av Aisbitt (2008, 83) att Finlands förhållningssätt för lagförändringen 1992 och 1997 var rätt olika: det fanns några mycket teoretiska diskussioner till exempel om vilken roll bokföring spelar, kopplingen mellan beskattning och bokslut samt koncernbokslut före den första lagförändringen medan före den andra lagförändringen var det enbart tekniska diskussioner om skillnader mellan lagen 1992 och direktiven. Pirinens (1996) och Aisbitts (2008) forskning visar att aktörer har möjlighet att påverka förändringsprocessen.

Pajunen (2010) undersökte i sin forskning yrkeskårens tankar och åsikter om IFRS genom intervjuer. Pajunen (2010) visar att IFRS betytt olika saker för olika personer inom yrkeskåren. Hur de ser på IFRS är beroende av vilket yrke och vilken position personen hade. Till exempel en ekonomichef ansåg att IFRS betydde mycket mera arbete medan en partner i ett revisionsbolag ansåg att IFRS betydde god och framgångsrik affärsverksamhet. En bokförare tänkte säga upp sig för att personen i fråga inte ansåg sig behärska IFRS. Pajunen (2010) studerade också hur yrkeskåren nu ser på redovisning i Finland idag. Detta gjordes genom en faktoranalys och resulterade i fyra olika grupper. Den första är entusiasm för IFRS. Dessa personer vill skilja sig från dem som är för teorin om utgift vid inkomst. Den andra gruppen är kritiker till IFRS och dessa personer är nödvändigtvis inte för teorin om utgift vid inkomst utan kritiska till IFRS. Den tredje gruppen är de som poängterar gängse värde. Dessa

önskar gängse värde men vill inte nödvändigtvis överge finländska traditioner. Den fjärde gruppen är för konservativ redovisning. Hennes undersökning visar att de kulturella faktorerna har stor betydelse för hur man uppfattar IFRS. Pajunen (2010) anser att om bokföringslagen från 1973 skulle ha fördröjts är det inte säkert att den alls skulle ha baserats på teorin om utgift vid inkomst utan på IAS. Också Pajunens (2010) forskning visar att aktörer kan påverka en förändringsprocess.

Bland annat Pirinen (1996) och Aisbitt (2008) har undersökt hur arbetet i de kommittéer som förberedde lagförändringarna 1992 och 1997 gick till. Man kan konstatera att arbetet var olika, vid den första lagförändringen diskuterades redovisningsteori mycket medan arbetet var mer pragmatiskt vid den andra lagförändringen. Aisbitt (2008) visar också att yrkeskåren är svag och arbetet leds mer av statstjänstemän och jurister än redovisare. Caramanis (1999) har undersökt yrkeskåren och konstaterar att inom en yrkeskår är man inte alltid överens utan det finns konflikter också inom yrkeskårer. Pajunens (2010) forskning visar att olika personer i yrkeskårer uppfattade förändringen olika. För revisorer betydde det en större marknad medan en bokförare ville säga upp sig för att hon inte ansåg sig behärska IFRS. Den tidigare forskningen har alltså visat att yrkeskårer inte alltid är överens och att förberedelser för en lagförändring inte nödvändigtvis motsvarar förberedelser före en annan lagförändring. I avhandlingen undersöks hur teorin om utgift vid inkomst uppfattas och om den reinstitutionaliseras eller deinstitutionaliseras genom att undersöka hur organisationer i det organisatoriska fältet motiverar sitt ställningstagande i de två största facktidskrifterna i Finland.

Dillard med fleras (2004) referensram beskriver förhållandet mellan strukturer och aktörer. Redovisning kan ses som en formell struktur. Giddens (1984 i Dillard med flera, 2004, 520) anser att strukturer består av regler och resurser. EU krävde harmonisering och legitimerade sitt beslut genom en gemensam kapitalmarknad (Europeiska gemenskapernas kommission, 2000, 2001). EU har makt att kräva harmonisering av redovisningsregleringen av den finländska riksdagen. Riksdagen var med andra ord tvingad att implementera de europeiska bolagsrättsliga direktiven i den finländska lagstiftningen. EU och riksdagen i Finland är de organisationer som ställer upp *regler*.



FIGUR 1: FÖRÄNDRINGSPROCESSEN

Företagen står för resurserna tillsammans med kapitalmarknaden och bankerna. Resurserna är de som erbjuder kapital. Det organisatoriska fältet består av aktörer och dessa aktörer önskar driva förändringen i sitt eget syfte. Förändringarna i reglerna har skett under tre perioder, det vill säga 1992, 1997 och 2004.

I kapitlet har beskrivits hur aktörer kan påverka en förändringsprocess. Här nedan beskrivs den modell som använts för att analysera förändringsprocessen utgående från utsagor i facktidskrifter.

5.2 TEXTANALYS

Tidigare forskning visar att aktörer kan påverka förändringsprocessen genom tvingande, mimetisk och normativ isomorfism (DiMaggio & Powell, 1983). Denna avhandling förlänger Pirinens (1996) och Aisbitts (2008) forskning genom att alla yrkesgrupper som kan påverka förändringsprocessen beaktas. Sådana aktörer kan vara Bokföringsnämnden, Finansinspektionen, Försäkringsinspektionen, Ekonomiadministrationsförbundet i Finland, GRM-föreningen, CGR-föreningen, Industrins och Arbetsgivarnas Centralförbund, Företagarna i Finland, Bankföreningen i Finland, Finska Försäkringsbolagens Centralförbund, Helsingfors Börs, universitet, högskolor och skatteverket. Denna avhandling skiljer sig från Pajunens (2010) både vad gäller teoretisk referensram (Festingers teori om kognitiv dissonans och deskriptiva artiklar) och metodmässigt (induktiv innehållsanalys av artiklar, intervjuer och enkät).

I detta kapitel analyseras genom textanalys aktörers åsikter för och emot förändringsprocessen. En del aktörer antas vara för en förändring eller en deinstitutionalisering av teorin om utgift vid inkomst, medan andra aktörer antas vara emot en förändring genom att de önskar behålla teorin om utgift vid inkomst som grund för redovisningsnormeringen i Finland. Då teorin om utgift vid inkomst är starkt institutionaliserad i Finland kan man anta att teorin är en barriär för förändring av normeringen.

Den nationella nivån består av organisationer som önskar påverka normeringen i Finland. Dessa organisationer kan inte själva uttrycka åsikter om förändringen eller den teoretiska basen för finländsk redovisning och därför är aktörernas utsagor representativa för organisationens åsikt. Tryck på förändring av normeringen påverkas av organisationernas åsikt om hur lämplig teorin om utgift vid inkomst är som bas för finländsk normering. Tidigare forskning visar att aktörer har en möjlighet att påverka förändringsprocessen. Enligt institutionell teori sker påverkan genom tvingande, mimetiska och normativa processer. Olika aktörsgrupper kan påverka förändringsprocessen genom någon av ovanstående isomorfa processer. Genom tolkning av organisationernas utsagor om teorin om utgift vid inkomst undersöks vilken roll institutionen haft i förändringsprocessen genom en kvalitativ och tolkande metod. För att empiriskt kunna undersöka aktörernas åsikter har en modell för motstånd mot förändring av en redovisningsnorm utvecklats baserad på Kasurinen (2002).

Kasurinen (2002) modell är fortsättning på Cobb, Helliari och Innes (1995) vilken i sin tur var baserad på Innes och Mitchells (1990) modell. Kasurinen (2002), Cobb med flera (1995) och Innes och Mitchells (1990) modeller har utvecklats för utveckling och förändring av intern redovisning.

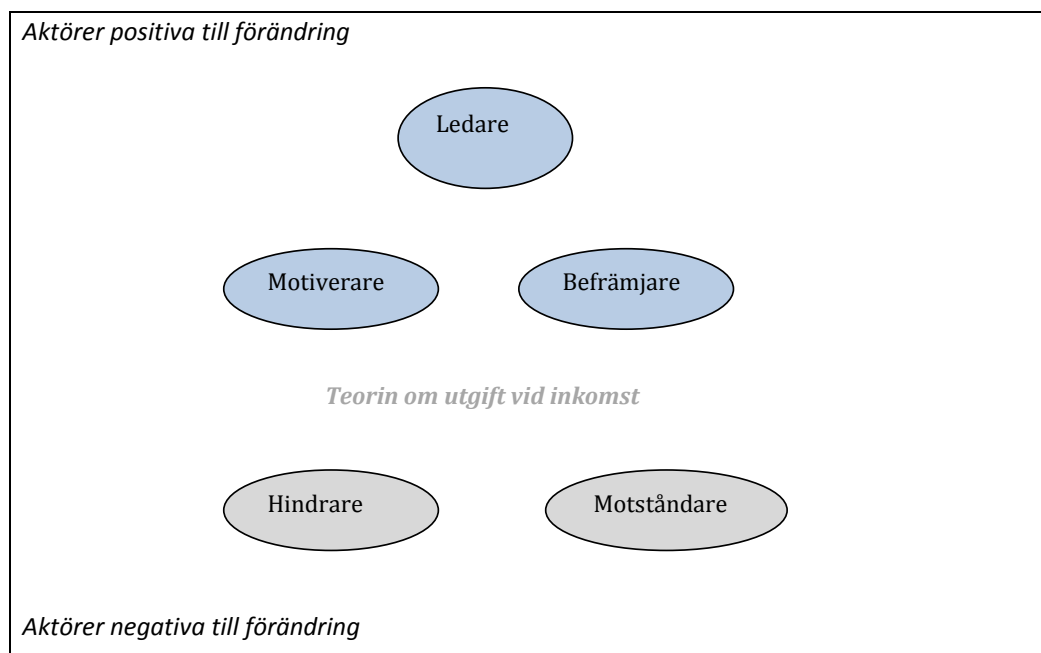
I Innes och Mitchells (1990) modell baseras på deras studie om vilka faktorer som påverkar intern redovisning. Intern redovisning påverkas av produktutveckling, prispolitik och produktdifferentiering men också till exempel konkurrens. Ledningens önskan om ett nytt internt redovisningssystem eller försämrade finansiella prestationer kan leda till förändring. Innes och Mitchell (1990) delar upp faktorerna i tre grupper beroende på hur faktorerna påverkar förändringen. Den första gruppen, som kallas **befrämjare** (eng. facilitators) befrämjar förändring men de är inte tillräckliga för att åstadkomma förändring. I Innes och Mitchells (1990) är befrämjare redovisningspersonal och IKT-resurser. Den andra gruppen, som kallas **motiverare** (eng. motivators) påverkar förändring på ett generellt plan. Motiverare i Innes och Mitchells (1990) modell är konkurrenskraftig marknad, produktionsteknologi och produktens kostnadsstruktur. Den tredje gruppen, som kallas **katalysatorer** (eng. catalysts), påverkar tidpunkten för förändring mer direkt. Sådana faktorer är till exempel förlust av marknadsandel, anställningen av en ny redovisare eller försämrade lönsamhet.

Cobb med flera (1995) ansåg att Innes och Mitchells (1990) modell hade två brister. För det första definieras inte **barriärfaktorer**, det vill säga sådana faktorer som fördröjer eller eventuellt förhindrar förändring. Barriärer kan vara till exempel redovisningspersonalens attityder. För det andra beaktas inte interna faktorer, som till exempel individer i en organisation. Cobb med flera (1995) vidareutvecklade Innes och Mitchells modell genom att tillägga att **ledare** kan driva på förändring. Det behövs förändringsagenter och utan individers handlingar övervinns inte barriärer som förekommer på det institutionella fältet. De definierar också **momentum**, det vill säga förväntningar om ständig förändring. Förändringen startar när lämpligt momentum råder.

Kasurinen (2002) definierade motiverare, katalysatorer, befrämjare, ledare och momentum som framåtskridande förändringskrafter (eng. advancing forces of change). Framåtskridande förändringskrafter och barriärer är påverkande förändringskrafter (eng. influencing forces of

change). Kasurinen (2002) förfinade modellen genom att indela barriärfaktorerna i tre kategorier, det vill säga **förrirare** (eng. confusers), **hindrare** (eng. frustrators) och **försenare** (eng. delayers).

I analysens inledande skede användes i denna studie Kasurinen (2002) modell och ur denna utvecklades efter hand en modifierad form av modellen. Denna har anpassats för extern redovisning på nivån för organisatoriska fält genom att använda en annan kategorisering av aktörer. Aktörerna har delats in i två grupper, det vill säga aktörer positiva till förändring (ledare, motiverare och befrämjare) och aktörer negativa till förändring (hindrare och motståndare). Positiv till förändring innebär att aktören önskar en förändring medan negativ till förändring innebär att aktören önskar bibehålla den institutionaliserade redovisningsnormen teorin om utgift vid inkomst.



FIGUR 2: AKTÖRSMODELL FÖR FÖRÄNDRING AV REDOVISNINGSNORMERING

Ledare leder förändringsarbetet och diskuterar sällan alternativa lösningar. I denna avhandling är ledare personer som konstaterar att det egentliga valet för harmonisering redan har skett. Motiverare önskar harmonisering men de leder inte aktivt arbetet. Befrämjare önskar någon form av förändring men inriktningen är inte alltid klar. Hindrare motverkar förändring aktivt och anser att teorin om utgift vid inkomst är mest lämplig för

finländska förhållanden. De motsätter sig harmonisering. Motståndare vill inte ha en ny norm men har heller inget alternativ att erbjuda. I detta arbete anses motståndare vara personer som motsätter sig harmonisering, men som inte anger motiv varför. I denna modell anses teorin om utgift vid inkomst vara en barriär för harmonisering och artiklarna analyseras utgående från artikelförfattarnas åsikter angående teorin.

För att nå hela det organisatoriska fältet har tidskrifterna *Tilisanomat* och *Tilintarkastus-Revision* valts som datamaterial. Tidskrifterna riktar sig till redovisare och revisorer och utkommer 6 – 7 nummer per år. Artiklarna är skrivna av redovisare, revisorer, bokföringsnämndens medlemmar, economichefer i företag med flera och artikelförfattarna antas representera fackkunskap (Näsi, 1990). Bryman (2002) anser att författare har ett mål med texten och i detta arbete analyseras det sätt vilket författarna uttrycker sig för att uppnå detta mål. Tamminen (1993) anser att forskare också kan försöka binda texten till artikelförfattaren, vem författaren är och vad han representerar.

Fördelen med valet av dessa tidskrifter är att artiklarna representerar tänkandet bland redovisningseliten i Finland som kan påverka opinionen och artiklarna är avsedda för detta (Näsi, 1990) och inte för att forskaren har bett om dem (Bryman, 2002). Enligt Näsi (1990) är det typiskt för en tidskrift att föra fram aktuell information och de artiklar som valts är skrivna just då under den tidsperiod då den nya lagen eller förändringen i lagen var aktuell. Valet av dessa tidskrifter har den nackdelen att antalet författare är begränsat. Till exempel professor Leppiniemi och CGR Prepula har skrivit ett stort antal av de artiklar som analyserats. Artiklarna har med hjälp av den modell som utvecklats ur Kasurinen (2002) analyserats. Efter att artikeln lästs har organisationerna klassificerats enligt modellen. Artiklarna ha delats in i tre olika tidsperioder. Alla tidsperioder slutar vid den tidpunkt då en ny bokföringslag eller en lagförändring trätt i kraft, det vill säga 1992, 1997 och 2004. Tidsperioderna är tre år före en förändring, det vill säga 1990 – 1992, 1995 – 1997 och 2002 – 2004. Alla tre perioder har skilt för sig analyserats och aktörskategorierna har jämförts mellan perioderna.

Enligt Tamminen (1993) tolkas text i till exempel en artikel beroende på den person som tolkar, vem personen är och vad personen är ute efter. Enligt Tamminen (1993) uppfattar en läsare en text beroende på den kunskap som läsaren har. Varje genomläsning bildar en

tolkning så att varje ny genomläsning bildar en ny tolkning. Den första gången läses artiklarna ganska snabbt för att få en helhetsbild. Texten delas in i väsentligt och oväsentligt (Tamminen, 1993). Efter att ha läst hela artikeln skrev jag ner några tankar som artikeln väckt.

Den andra gången artikeln läses blir helhetsbilden klarare och det framgår tydligare vad som är viktigt (Tamminen, 1993). Den andra gången läste jag artikeln i delar och gjorde anteckningar genast jag hittade något intressant, till exempel argument för eller emot den nya eller förändrade lagen eller argument för eller emot teorin om utgift vid inkomst. Jag försökte läsa utan att fastna på enskilda ord och sökte samtidigt argument varför artikelförfattaren har den åsikt han/hon har.

Den tredje gången artikeln läses blir innehållet klarare och djupare analyserat. Läsaren har efter den tredje gången möjlighet att förklara texten för någon annan (Tamminen, 1993). Den tredje gången läste jag artikeln "en mening" åt gången och använde olika färgers överstrekningspennor för olika argument. Till sist drog jag slutsats till vilken aktörskategori i modellen artikelförfattarens åsikter hörde beroende på om artikelförfattaren var för eller emot teorin om utgift vid inkomst eller någon av dess principer. Efter den tredje gången valdes minst ett citat ur artikeln som beskriver ställningstagandet. Citaten har kategoriserats i aktörskategorier enligt modellen per period (1990 – 1992, 1995 – 1997, 2002 – 2004). Kategorierna per period har belysts med hjälp av citaten vilka har valts utgående från den vanligaste tanken, en typisk åsikt, i den aktuella aktörskategorin.

Artiklar ur tidningarna Tilisanomat och Tilintarkastus-Revision under åren 1990 – 1992, 1995 – 1997 och 2002 – 2004 har valts på basis av innehåll, det vill säga:

- Teorin om utgift vid inkomst
- EG/EU direktiv, Europa
- International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards
- Förändringar i bokföringslagen
- Kapitalmarknad
- Harmonisering
- Euro, EMU.

Artiklarna valdes på basis av sin rubrik. Vid genomläsning konstaterades senare vissa artiklar till sitt innehåll inte motsvara ovanstående innehåll. Det slutliga antalet artiklar är 176 stycken.

År	Tilisanomat	Tilintarkastus	Totalt/år
1990	13	12	25
1991	10	9	19
1992	7	6	13
totalt 1990-1992	30	27	57
1995	6	12	18
1996	17	11	28
1997	9	8	17
totalt 1995-1997	32	31	63
2002	10	13	23
2003	14	7	21
2004	11	1	12
totalt 2002-2004	35	21	56
<i>totalt alla år</i>	97	79	176

Artiklarnas antal per period är jämnt fördelade. Det totala antalet artiklar från Tilisanomat är något större än från Tilintarkastus-Revision på grund av att antalet artiklar perioden 2002 – 2004 är mindre i Tilintarkastus-Revision. De två första perioderna är antalet jämnt fördelat mellan tidskrifterna.

I nästa avsnitt klassificeras aktörerna i aktörer positiva till förändring och i aktörer negativa till förändring. Aktörernas åsikter analyseras för att utreda vilka motiv de hade för sitt ställningstagande.

5.3 KLASSIFICERING AV AKTÖRER

Aktörernas utsagor studeras under tre år i tre olika perioder eftersom det skett tre större förändringar i bokföringslagen (1992, 1997 och 2004). Den första förändringen i bokföringslagen skedde år 1992 och den förändringen studeras genom artiklar publicerade åren 1990 – 1992, det vill säga under tre år före förändringen träder i kraft. Aktörernas utsagor studeras genom artiklar de skrivit i antingen Tilisanomat eller Tilintarkastus-Revision och beskrivs genom citat från artiklarna. Genom detta indelas aktörerna enligt den på Kasurinen (2002) baserade modellen.

5.3.1 AKTÖRER 1990 – 1992

Den första förändringen i bokföringslagen skedde år 1992. Förändringen skedde bland annat på grund av Finlands medlemskap i EFTA vilket förband Finland att följa det fjärde och sjunde europeiska bolagsrättsliga direktiven. Näringsverksamheten och kapitalmarknaden anses allt mer internationell vilket ökar trycket på förändring av bokföringslagen (Kommittébetänkande, 1990). Kettunen (1993) anser att staten inte längre är intresserad av att reglera redovisningen utan målet är att informera den stora allmänheten om företagets ekonomi. I kommittébetänkandet (1990) har ett tydligt stöd för teorin om utgift vid inkomst uttalats och de förändringar som slutligen skedde i bokföringslagen 1992 var så pass små att de inte ändrade den teoretiska utgångspunkten. Den största förändringen i bokföringslagen var införandet av begreppet *”riktiga och tillräckliga uppgifter av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och ekonomiska ställning”* (Lag om ändring av bokföringslagen 1992 9 § 2 mom). Övriga större förändringar var att väsentliga fasta utgifter kunde aktiveras i anskaffningsutgiften för tillgångar, avskrivning enligt plan, uppskrivningar och intäktsföring enligt framställningsgrad (Lag om ändring av bokföringslagen 1992). Under perioden var Finland i en djup lågkonjunktur och bland annat Wärtsilä Meriteollisuus konkurs diskuteras flitigt.

Enligt modellen indelas aktörerna i aktörer för en förändring (ledare, motiverare och befrämjare) samt aktörer mot en förändring (hindrare och motståndare). **Ledare** leder förändringsarbetet och diskuterar sällan alternativa lösningar. Ledare är personer som konstaterar att valet för harmonisering av redovisningen redan har gjorts och ifrågasätter inte det beslutet.

CGR Niilekselä (1990) (Widenius, Sederholm & Someri Oy Ab) anser att det inte längre är fråga om kvaliteten på den finländska lagstiftningen eller teorin utan utveckling på den väg Finland har valt att gå.

”Kysymys ei tässä vaiheessa siten ole enää siitä, miten onnistunut oma kirjanpitolainsäädäntömme tai sen taustalla oleva teoria on, vaan sitoutumisesta kehitykseen, jossa olemme päättäneet olla mukana.”

Utveckling behöver inte, enligt kanslichef Wahlroos (1991 i Väyrynen, 1991), betyda att teorin om utgift vid inkomst inte skulle ha en plats i finländsk redovisning. Wahlroos medger

dock att kompromisser måste göras. Finland, anser kanslichef Wahlroos, har och har haft en högklassig redovisning.

”Äkkinäisimpien arvostelijoiden mielestä suomalainen, teoriapohjaltaan selkeä kirjanpitokäytäntö kärsii harmonisointipyrkimyksistä. Wahlroos myöntää väitteestä sen, että yhdenmukaistaminen johtaa väistämättä joihinkin kompromisseihin. Sitävastoin hän katsoo teoreettisen pohjan ainakin toistaiseksi säilyneen.”

”Mikäli komitean työ siirtyy aikanaan lakiin, Wahlroos arvioi suomalaisen kirjanpitolainsäädännön edustavan maailman parhaimmistoa.”

Kanslichef Wahlroos (1991 i Väyrynen, 1991) påpekar vidare att god bokföringssed fortfarande är den viktigaste principen inom finländsk redovisning. Att följa denna princip leder till att boksluten ger en tillräcklig och riktig bild. God bokföringssed består inte enbart av lagstiftning utan också revisorernas arbete påverkar kvaliteten på bokföringen.

”Komitea muistuttaa kuitenkin, että hyvän kirjanpitotavan periaate on edelleen nähtävä ylimpänä kirjanpitovelvollista sitovana periaatteena, josta sitten ikäänkuin itsestään selvästi seuraa riittävän ja oikean kuvan antaminen tilinpäätöksessä.”

”Kansliapäällikkö Bror Wahlroos muistuttaa kuitenkin, että yksin lakia muuttamalla ei tavoitteisiin välttämättä päästä..... Siinä ei ole niinkään kysymys säännösten kirjoittamisesta kuin siitä, että tilintarkastajat ryhdistäytyvät, hän sanoo.”

Kanslichef Wahlroos (1991 i Väyrynen, 1991) anser vidare att försvarare av teorin om utgift vid inkomst måste beakta att även om de har teoretiskt rätt måste de ändra sig om resten av världen gör det.

”Sen suomalaisen teorian esitaistelijat ovat kyllä joutuneet ottamaan huomioon, että on olemassa maasto ja kartta, ja jos maasto muuttuu, myös kartan on muututtava. Eli vaikka olisi teoreettisesti kuinka oikeassa, mutta koko muu maailma tekee toisella tavalla, niin täytyy mukautua.”

Som ett hinder för harmonisering har bland annat olika redovisningskulturer nämnts. Sekreteraren för kommittén för förnyelse av bokföringslagstiftning Aho (1990) (representant för Handels- och industriministeriet) anser att kulturerna kan förenas eftersom man i EG anser att IASC:s rekommendationer är synnerligen viktiga.

”EY:n piirissä pidetään erityisen tärkeänä IASC:n (International Accounting Standards Committee) suosituksia, mikä Ahon mukaan viittaisi yhteisön halukkuuteen yhdistellä angloamerikkalaista ja mannereurooppalaista ajattelutapaa.”

Haglund (representant för Widenius, Sederholm & Someri) (1991 i Väyrynen, 1991), i sin tur, anser inte att det är stor skillnad i praktiken mellan EG:s direktiv och IAS.

”Haglund ei loppujen lopuksi näe suurta käytännön eroa EY:n direktiivien ja IAS-käytännön välillä: Kyllä ne ovat useimmissa tapauksissa hyvin lähellä toisiaan.”

Åren 1990 – 1992 är ledarna medlemmar i kommittén som uppgjorde kommittébetänkandet, medlemmar i bokföringsnämnden, utbildare eller revisorer. Deras motiv är att harmonisering är nödvändigt men att man trots harmonisering fortfarande kan anse att god bokföringssed (baserat på teorin om utgift vid inkomst) fortfarande är gällande. Flera ledare anser att förändringarna inte kommer att bli så stora med en harmoniserad redovisning. I detta skede harmoniseras redovisningen med det fjärde och sjunde europeiska bolagsrättsliga direktivet. Ledare kritiserar dock inte teorin om utgift vid inkomst även om de driver på en förändring av bokföringslagen.

Enligt modellen önskar **motiverare** harmonisering men leder inte aktivt arbetet. Ekonomichef Taanila från Huhtamäki Oy (1990 i Väyrynen, 1990) motiverar sin ståndpunkt med att ett internationellt bokslut behövs för att nå utländska investerare på internationella kapitalmarknader och där är IAS den vanligaste bokslutspraxisen.

”Talousjohtaja Antti Taanilan mukaan sen ensisijainen motiivi on potentiaaliset ulkolaiset sijoittajat ja operointi kansainvälisillä rahoitusmarkkinoilla, joilla IAS yhä on ylisimmin ymmärretty ylikansallinen tilinpäätöskäytäntö.”

Den nya bokslutspraxisen får inte bli administrativt för tung för små och medelstora bolag. Lagstiftningen måste dock ge storbolag möjlighet att producera den information som behövs för att kunna verka internationellt genom att tillåta internationella standarder. Vice VD Sipola (1991) (Oy Partek Ab):

”Samalla kun kirjanpidosta ei saa tulla pienten ja keskisuurten yritysten kilpailukykyä tarpeettomasti rasittavaa numeronpyöritystä on lainsäädännön annettava suurille kansainvälisille yrityksille asianmukaiset puitteet niiden toiminnan kannalta välttämättömän tilinpäätösinformaation tuottamiseen.”

Problem som uppstår på grund av teorin om utgift vid inkomst är bland annat att bokslutet ska ge riktiga och tillräckliga uppgifter om den bokföringsskyldiges resultat och ekonomiska ställning. Teorin om utgift vid inkomst är en resultatberäkningsteori och den strävar inte till att visa den ekonomiska ställningen. Professor Leppiniemi (1992):

”Vaikeasti meno-tulo-teorian pohjalta ratkaistavia ongelmia syntyy mm KPL 9.2 §:n toteuttamisesta siltä osin, että tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen tuloksen lisäksi tämän taloudellisesta asemasta.”
”Kun meno-tulo-teoria on tuloksenlaskentateoria, tältä osin vastauksia ei ilmeisesti teorian mukaan edes pyritä aikaansaamaan.”

I Finland finns det stora möjligheter till så kallad kreativ redovisning eftersom lagstiftningen ger stora möjligheter att förändra resultaten. Biträdande professor Laitinen (1992) (Vaasan yliopisto):

”Tämä ns luova laskentatoimi on Suomessa varsin helppoa, sillä lainsäädäntömme antaa yrityksille poikkeuksellisen laajat mahdollisuudet tuloksen järjestelmiseen jo lainkin puitteissa.”

Partanen (1990) (ledarskribent i Tilisanomat) påpekar att inget företag, oberoende av storlek, kan förbise förhandlingarna med Europa.

”Minkäänkokoinen yritys ei voi unohtaa Euroopan talousyhteisön kanssa käytäviä neuvotteluja.”

Åren 1990 – 1992 är motiverare utbildare, revisorer, redovisare, företag eller övriga. Motiv för dessa är att stora bolag ska ha möjlighet att få investerare utomlands och att ingen kan förbise den utveckling som sker mot Europa. Inte heller motiverare kritiserar teorin om utgift vid inkomst men önskar en annan bokföringslag för att möjliggöra internationalisering. En sådan bokföringslag ska dock vara mera balansinriktad än den nuvarande.

Enligt modellen önskar **befrämjare** någon form av förändring men hurdan förändring är inte alltid klart. CGR Helenius (1990) (Salmi, Virkkunen & Helenius Oy) anser att den allmänna inställningen är för höjning av bokslutsinformationens mängd och kvalitet.

”Yleinen asenne yritystoimintaan on parantunut, voitto hyväksytään, tilinpäätösinformaation määrää ja laatua halutaan nostaa.”

När bokföringslagen är förnyad och revisionslagen stadgad anser jur kand Horsmanheimo (1992) (Centralhandelskammaren) att grunder finns för riktig och tillräcklig information.

”Kun kirjanpitolaki on uusittu ja tilintarkastuslaki säädetty, ei enää ainakaan lainsäädännön puutteellisuutta voi pitää esteenä informaation oikeellisuuden, riittävyden ja perillemenon turvaamiselle.”

Även jämförbarhet internationellt sett önskas eftersom det anses viktigt för placerare. CGR Tuominen (1992) (Tilintarkastajien Oy, ordförande i CGR-föreningens bokföringskommitté):

”Tilinpäätöskäytännön yhdenmukaistumisen myötä olisi vasta mahdollista riittävästi vertailla eri maiden vastaavien yritysten tilinpäätöksiä toisiinsa. Tämä on erittäin tärkeää investointien tekijöille sekä muille pääomansiirroille eri maiden välillä.”

Kopplingen till beskattningen har till och med lett till att praxis i beskattningen styr god bokföringssed. CGR Miettinen (1990) (Salmi, Virkkunen & Helenius Oy):

”Verotuskäytäntö menee usein hyvän kirjanpitotavan ohitse esim arvoalennusten kirjaamisessa.”

Biträdande professor Laitinen (1990) (Vaasan korkeakoulu) fäster uppmärksamhet vid bokslutets pålitlighet. Mancons och Wärtsilä Meriteollisuus stora konkurser har väckt diskussion om vilka krav som bör ställas på bokslut. Laitinen (1990) anser att publicering av bokslut är ett slags spel mellan företagsledningen och externa värderare. Om företagens ekonomiska situation blir svagare, blir också spelets regler svagare och får ibland oväntade drag.

”Tilinpäätöstietojen luotettavuuteen on viime aikoina ryhdytty kiinnittämään yhä enemmän huomiota. Etenkin Manconin ja Wärtsilä Meriteollisuuden suuret konkurssit herättivät voimakasta keskustelua siitä, millaisia vaatimuksia tilinpäätöstietojen luotettavuudelle pitäisi asettaa.”

”Tilinpäätöstietojen julkaisemista voidaan pitää eräänlaisena pelinä liikkeenjohdon ja ulkopuolisten arvioitsijoiden välillä. Jos yrityksen taloudellinen tilanne esimerkiksi konkurssin lähestyessä heikkenee, heikkenee yleensä myös pelin henki ja saa joskus arveluttaviakin piirteitä.”

Bokslutens pålitlighet påverkas av så kallad kreativ redovisning. Kreativ redovisning betyder att de företag som är framgångsrika försöker av skatteskal försämra sitt resultat medan ett icke framgångsrikt företag med alla medel försöker förbättra sitt resultat. Biträdande professor Laitinen (1990) (Vaasan korkeakoulu):

”Luova laskentatoimi aiheuttaa sen, että konkurssin ennustaminen tulee vaikeaksi. Hyvin menestyneet yritykset pyrkivät verotussyistä heikentämään tilannettaan kun taas huonosti menestyneet yritykset pyrkivät kaikin keinoin sitä nostamaan.”

De flesta befrämjare i denna period är revisorer, utbildare, Centralhandelskammaren samt övrig. Yrkesgrupperna berömmar den nya lagstiftningen. Den anses förbättra bokslutens pålitlighet. Befrämjare kritiserar inte direkt teorin om utgift vid inkomst även om de starkt kritiserar skattekopplingen. Skattekopplingen anses förvränga informationen. Befrämjare önskar mer information om företagens resultat men också dess ekonomiska ställning.

Enligt modellen försöker **hindrarna** motverka förändring aktivt och anser att teorin om utgift vid inkomst är tillräcklig för finländska förhållanden. De motsätter sig harmonisering. Avdelningschef Prepula (1990 i Väyrynen, 1990) från Centralhandelskammaren, även Bokföringsnämndens och centralhandelskammarens revisionskommittés sekreterare, anser att harmonisering inte kan basera sig på IAS.

”Kysymykseen, voiko tilinpäätöskäytännön harmonisointi jatkua IAS:n pohjalta, Prepulalla on selvä vastaus: Ei jatku.”

Teorin om utgift vid inkomst anses vara en bra grund för redovisning och många författare är inte beredda att frångå teorin. Professor Kettunen (1990, 1991) (Jyväskylän yliopisto) anser att den teoretiska forskningen kring bokföring väldigt lite har påverkat praxis i andra länder än i Finland. Teorin om utgift vid inkomst har en bra grund med klara utgångspunkter i utgifter, inkomster och pengar. Grunden är klarare än i något annat land eller någon annan kultur. I andra länder är bakgrunden mer beroende av myter och traditioner.

”Kirjanpidon teoreettinen tutkimus on vaikuttanut hyvin vähän kirjanpidon käytäntöihin, loistavana poikkeuksena Suomi.”

”Suomessa kirjanpidolla on hyvä ajatuksellinen tausta. Menot, tulot ja rahat ovat selkeä lähtökohta. Selkeämpi kuin missään muussa kulttuurissa tai maassa. Muualla kirjanpidon ja tilinpäätöksen taustalla oleva ajattelu on paljon voimakkaammin tradition ja myyttien sitomaa.”

Även EM CGR Prepula (1992) (bokföringsnämndens sekreterare) försvarar en av grundpelarna i teorin om utgift vid inkomst, det vill säga att redovisning beskriver den bokföringsskyldiges penningprocess. Prepula motsätter sig samtidigt uppskrivningar, vilket också teorin om utgift vid inkomst gör. Uppskrivningar betyder, enligt teorin, bokning av falsk aktiva och passiva i balansräkningen.

”Liikekirjanpito kuvaa liiketoimintaa harjoittavan kirjanpitovelvollisen rahaprosessia.”

”Arvonkorotuksen tekeminen merkitsee kuitenkin ”valeaktiivan” ja ”valepääoman” kirjaamista taseeseen.”

CGR Vahtera (1990) (Tilintarkastajien Oy) anser vidare att den nya bokföringslagen baserar sig på diskussioner från 1980-talet och att tiderna nu är annorlunda: konkurrensen skärps, omgivningen förstörs, personalstrukturen förändras och så vidare. CGR Vahtera ifrågasätter också om en ny lag förändrar människors beteende. Han anser att revisorernas attityder har större påverkan på bokslutsinformationen.

”Kirjanpitolain uudistaminen perustuu taloudellisen kasvun huomassa eletyn 1980-luvun näkemyksiin ja silloin pidettyyn keskusteluun – nyt elämme aivan erilaista vuosikymmentä: kilpailu kiristyy, ympäristö tuhoutuu, henkilöstörakenteet muuttuvat rajusti, useilla aloilla saturaatiopiste ollaan saavuttamassa jne. On myös todettava, että nykyisen lain aikana olisi voinut ja pitänyt noudattaa monissa tilinpäätöksissä erilaista arvostustapaa: sitä ei kuitenkaan ole tehty, jolloin herää epäily, että muuttaako uusi laki tältä osin ihmisten käyttäytymistä. Tilintarkastajien asenteiden muutoksilla on

varmaankin suurempi merkitys tilinpäätösinformaatioon kuin kirjanpitolain uudistuksella.”

CGR Vahtera (1990) diskuterar också bokslutens pålitlighet. Revisorerna kan bygga in luftbubblor i boksluten och han anser att den nya lagen ytterligare ger sådana möjligheter. Han anser att till exempel avskrivningsdifferens och övriga långfristiga utgifters verkliga värde är noll om balansräkningen ska visa den rätta bilden av ett företags ekonomiska situation.

”Me tilintarkastajat olemme myös mestareita rakentamaan erilaisia ”ilmapalloja” tilinpäätöksiin. Uuden kirjanpitolain myötä saamme välillisten menojen ongelmat – ennestään meillä on kaikenlaista tekemätöntä epäkuranttiusvähennystä, liikearvoa, poistoerotusta, arvostuserää, fuusiotappiota ja muita pitkävaikutteisia menoja, joiden todellinen arvo on nolla, mikäli taseen tarkoituksena on antaa oikea kuva yrityksen taloudellisesta asemasta.”

Harmonisering och angloamerikansk redovisningskultur har också negativa sidor enligt professor Kettunen (1991) (Jyväskylän yliopisto) som anser att illusionen av en gemensam internationell praxis är väldigt ytlig och skör. Han anser också att de nya reglerna inte passar ihop med finländsk redovisning och för den ett steg längre bort från penningströmmar och ett steg närmare mystiken.

*”Yhtenäisen kansainvälisen käytännön illuusio on hyvin pinnallinen ja hatara.”
”Kuitenkin uudet säävytykset lisäävät sääntöjä, tuovat aikaisemman rakenteen kanssa yhteensopimatonta ajattelua suomalaiseen kirjanpitoon. Näin joudutaan ajatuksellisesti askel pitemmälle mystiikkaan, askel kauemmaksi rahavirroista.”*

Åren 1990 – 1992 är hindrarna revisorer, medlemmar i bokföringsnämnden (bör dock påpekas att 6 artiklar från medlemmar har antecknats men antal personer är två och dessa två personer samtidigt är revisorer) samt utbildare. Motiven är bland annat att Finland har redan en utmärkt teoretisk bakgrund i teorin om utgift vid inkomst och att man är rädd för att de bolagsrättsliga direktiven för redovisningen längre bort från beräkning av kassaflöden. Redovisning som ligger nära beräkning av kassaflöden anses svår att manipulera och att teorin om utgift vid inkomst använder pengar som en form av ”nollpunkt” anses fördelaktigt. Speciellt är hindrarna oroade över att små och medelstora företags bokföring inte mera ska baseras på teorin om utgift vid inkomst.

Enligt modellen vill **motståndare** inte ha den nya normeringen men har heller inget alternativ att erbjuda. I detta arbete anses motståndare vara personer som motsätter sig

harmonisering (åtminstone just nu) men som inte uttrycker motiv varför. I Finland kan vi råka in i en situation där en lösning på problemet kunde vara att särskilja regleringen för stora företag från små och medelstora företag. Professor Virtanen (1990 i Väyrynen, 1990) (Helsingin Kauppakorkeakoulu):

”Saatetaan joutua tilanteeseen, jossa joudutaan luopumaan ajatuksesta, että kaikilla suomalaisilla yrityksillä olisi yhtenäiset tilinpäätösnormit. Pienten ja suurten välillä olisi ehkä mielekästä tehdä jokin ero, Virtanen pohdiskelee.”

GRM EM Autio (1992) (Oy Tili-Botnia) vill förändra bokföring av direkta skatter i bokslutet. Autio motiverar förändringen med att teorin om utgift vid inkomst samtidigt som han vill förändra Saarios tanke om att skatter är vinstutdelning och inte utgifter.

”Tässä kirjoituksessa haluan tuoda esiin muutosehdotuksen verojen kirjaamisesta. Ehdotusta koetan perustella Suomessa omaksuttua kirjanpidon teorialla ottaen myös huomioon lain yhtiöveron hyvityksestä (29.12.1988/1232).”

”Voitaisiin siis katsoa verot menoksi, kuten monissa maissa tehdäänkin. Suomessa verot kuitenkin katsotaan voitonjaaksi.”

CGR Vahtera (1990) (Tilintarkastajien Oy) anser att bokslutsutformningen i alla länder lider av en kortsynthet. Denna är beroende av de krav som ställs från värdepappersmarknaden.

”Tilinpäätöskäytäntöä vaivaa kaikissa maissa lyhytjänteisyys, joka arvopaperimarkkinoiden vaatimuksesta on lyhentynyt entisestään.”

Professor CGR Majala (1991) (Turun kauppakorkeakoulu) anser att bokföringskulturerna i Europa är så annorlunda att det är orealistiskt att förvänta sig riktig harmonisering. Någon form av harmonisering kunde vara möjlig men inte problemfri. Professor CGR Majala (1991) anser att erfarenhet från internationell harmonisering har bevisat detta.

”Yhteenvetona voidaan todeta, että Euroopassa on siis useita erilaisia kirjanpitokulttuureita, jotka poikkeavat toisistaan merkittävässä määrin. Käytäntöjen nopea yhtenäistyminen ei siten näytä realistiselta kehityskululta. Säädöstenkään yhtenäisyys tuskin johtaisi näissä olosuhteissa tosiasialliseen sisällölliseen yhtenäisyyteen. Jonkinasteinen harmonisointi valikoidun vertailukelpoisuuden saavuttamiseksi voidaan sitä vastoin nähdä mahdolliseksi, mutta ei ongelmattomaksi. Sen saatu kansainvälinen kokemus harmonisointiprosessista on jo osoittanut.”

Motståndarna i denna tidsperiod är revisorer, utbildare, bokförare, företag och övriga. Olika synsätt på redovisningen diskuteras samt kopplingen mellan bokslut och beskattning. Att kapitalmarknadens krav styr redovisning för också små och medelstora företag oroar. En motståndare kritiserar Saarios tanke om att beskattning är vinstutdelning.

Teorin om utgift vid inkomst har ett starkt stöd under denna period både bland de aktörer som driver på en förändring och de som önskar förhindra en förändring. De som driver på en förändring använder argument som harmonisering och internationalisering utan att egentligen kritisera den nuvarande teoretiska bakgrunden. De aktörer som försöker förhindra en förändring anser att teorin om utgift vid inkomst ligger nära kassaflöden vilket gör bokslutet svårt att manipulera vilket anses vara en klar fördel. Förändringarna i lagstiftningen ledde inte till större förändringar i redovisningspraxis eftersom man ansåg att begreppet riktiga och tillräckliga uppgifter följs om företagen följer god bokföringssed såsom den definierats i Finland redan tidigare. Kopplingen mellan bokslut och beskattning finns fortfarande kvar och styr rätt långt bokslutsutvecklingen. Förändringarna blev teoretiskt sätt kosmetiska.

5.3.2 AKTÖRER 1995 – 1997

EU:s kommission granskade bokföringslagen 1992 men godkände den inte och därmed stadgades en ny bokföringslag 1997 (Regeringsproposition, 1997). Internationell jämförbarhet är fortfarande målet för förändringen av bokföringslagen enligt regeringspropositionen (1997) men finländsk bokföringslag grundar sig fortfarande på teorin om utgift vid inkomst. De största förändringarna var att begreppet ”riktiga och tillräckliga uppgifter” ändrades till ”riktig och tillräcklig bild”, nedskrivningar införs vilket också innebär att uppskrivningar inte mera kan bokföras för byggnader, bokföring av också framtida utgifter och förluster samt utökning av möjligheter att beräkna också fasta utgifter i anskaffningsutgiften för tillgångar (Bokföringslagen 1997). Tolkning av begreppet ”riktiga och tillräckliga” diskuteras flitigt under denna period men också små och medelstora företags samt aktiemarknadens behov. Regeringspropositionen (1997) ledde till en ny bokföringslag 1997. Här nedan analyseras utsagor från aktörer under perioden 1995-1997.

Ledarna anser att harmonisering är nödvändig. Arbetsgruppen för förändring av bokföringslagen (arbetsgruppen anses ingå i det organisatoriska fältet) har som mål att företagen ska kunna göra IAS-bokslut för internationellt bruk även om det leder till att börsbolag inte kan jämföras med små och medelstora bolag. Specialforskare Tähtivaara (1996) (Handels- och industriministeriet):

”Työryhmä otti yhdeksi tavoitteekseen sen, että lakiuudistuksen jälkeen yritykset voisivat halutessaan laatia mahdollisimman tarkasti IAS-suositusten mukaisen tilinpäätöksen kansallisen lainsäädännön estämättä. Todettiin, että tämä tavoite on vaikeasti yhteen sovitettavissa suomalaisten yritysten välisen, mahdollisimman hyvän vertailukelpoisuuden tavoitteen kanssa. Työryhmä päätyi kuitenkin ehdottamaan kirjanpitolakiin useita IAS-suositusten mukaisia muutoksia, joista osaa ehdotetaan vapaaehtoisiksi, vaikka vertailukelpoisuus suomalaisten erikokoisten yritysten välillä saattaa osittain kärsiä tästä.”

En del författare anser att den förra förändringen (det vill säga 1992) blev halvvägs. Ett av målen med denna förändring (1997) är att storbolagen inte ska behöva uppgöra ett finländskt och ett internationellt bokslut. Avdelningschef Saarikivi (Centralhandelskammaren) och ekonomiskpolitiska ombudet Rätty (Industrins och arbetsgivarnas centralförbund) (1996):

”Suurten yritysten kannalta keskeinen tavoite oli saavuttaa tilinpäätösinformaation vertailukelpoisuus kansainvälisen tilinpäätöskäytännön kanssa. Vuodelta 1994 laadittujen vuosikertomusten kirjavuus osoittaa, ettei tavoitteeseen päästy. Yrityskohtaiset erot raportointitavassa olivat suuret vuoden 1994 vuosikertomuksissa.”

Åren 1995 – 1997 är ledare medlemmar av kommittén som förberedde kommittébetänkandet, medlemmar i bokföringsnämnden, tjänstemän på ministeriet, revisorer, professorer, Industrins och arbetsgivarnas centralförbund, Centralhandelskammaren eller övriga. Motiven handlar om anpassning till europeisk reglering. Ledarna nämner egentligen inte teorin om utgift vid inkomst i sina argument mera i denna period. De önskar mer internationell redovisning och framför allt att företag inte ska behöva uppgöra ett bokslut enligt internationell normering och ett bokslut enligt finländsk.

Motiverare är aktörer som önskar harmonisering men arbetar inte aktivt för det. Enbart två artiklar klassificeras som motiverare under perioden 1995 – 1997. VD Ollila (1995) (Nokia-yhtymät) anser att utländska placerare är viktiga för Finland och ett integrerat Europa är en nödvändighet.

”Suomenkin pääomahuollossa ulkomaisten sijoittajien merkitys on huomattava.”

”Taloudellisesti yhtenäinen Eurooppa ja aktiivinen osallisuus siinä on Suomelle välttämättömyys, ei vain vaihtoehto.”

Motiverare anser att valutan euro samt utländska placerare är viktiga för Finland och representerar en revisor och ett företag. Inte heller motiverare nämner teorin om utgift vid inkomst mera denna period, varken i positiva eller negativa ordalag.

Befrämjare önskar någon form av förändring även om det är oklart hurdan. Bokslutet förväntas ge pålitliga, kvalitativa, riktiga och tillräckliga uppgifter om företagets resultat och ekonomiska ställning. Detta förutsätter också att uppgöraren av bokslutet har samma målsättning. CGR Kukkonen (1996):

”Uusilla laeilla on täsmennetty ja korostettu sitä aivan hyvää asiaa, että oikea ja riittävä kuva – käsitteellä on ensisijainen asema suhteessa säännöksiin. Tämä taas edellyttää, että tilinpäätös on laadittava vilpittömin mielin siten, ettei sopivasti säännöksiä tulkitsemalla anneta harhaanjohtavaa kuvaa yhtiön taloudellisista seikoista.”

Kvaliteten på boksluten har dock under de senaste åren enligt CGR Pekkala (1995) (Tilintarkastajien Oy – Ernst & Young) förbättrats.

”Tilinpäätöksen kehitys on viime vuosina ollut nopeaa. Tilinpäätösinformaation laatu on tänään olennaisesti parempi kuin vain muutama vuosi sitten.”

Begreppet ”riktiga och tillräckliga uppgifter” behövs enligt professor Ekholm och t.f. professor Troberg (Svenska handelshögskolan) (1995) eftersom praxis kan vara laglig men missledande.

”Kuten jo aikaisemmin Iossa-Britanniassa on todettu, laskentakäytäntö voi hyvinkin olla laillinen mutta harhaanjohtava.”

Placerarna anses dock i Finland vara den viktigaste intressenten. CGR Satopää (1996):

”Suomessa vallitsevan käsityksen mukaan tärkein sidosryhmä on omistajat.”

Den starka kopplingen mellan bokslut och beskattning upplöstes för koncernbokslutens del. Detta anses vara ett viktigt steg i utvecklingen av finländsk bokföringspraxis. CGR Pekkala (1997) (Tilintarkastajien Oy – Ernst & Young):

”Verosidonnaisuuden tosiasiallista poistumista konsernitilinpäätöksestä voi näin pitää merkittävänä kehitysvaiheena suomalaisessa kirjanpitokäytännössä. Verosidonnaisuuden poistuminen näkyy ensisijaisesti verosyistä tehtyjen kirjausten eliminointia koskevan vaatimuksen sisällyttämisenä kirjanpitolakiin.”

De flesta befrämjare åren 1995 – 1997 är professorer eller revisorer. Övriga befrämjare är medlemmar i gruppen för kommittébetänkande, tjänstemän vid ministerier, medlemmar i bokföringsnämnden och två övriga. Aktörerna diskuterar bokslutens kvalitet och hur den har förbättrats under åren. Inte heller befrämjare diskuterar den teoretiska bakgrunden denna period. Den starka skattekopplingen kritiseras dock flitigt.

Hindrare motverkar förändringen aktivt för att kunna bibehålla teorin om utgift vid inkomst. Hindrare åren 1995 – 1997 är revisorer, med det är skäl att påpeka att de flesta artiklarna är skrivna av CGR Prepula. Nya paragrafer, som till exempel intäktsföring vid lång framställningstid, är avsteg från realiserings- och matchingprincipen. Dessa principer är grundläggande i teorin om utgift vid inkomst. Principen om intäktsföring vid lång framställningstid har kommit från den angloamerikanska kulturen som har en mer utvecklad kapitalmarknad anser CGR Prepula (1995).

”Valmistusaste on hyväksytty alun perin angloamerikkalaisen kirjanpitolaitoksen piirissä 1950-luvulla tuottojen kirjaamisen perusteeksi.”

Teorin om utgift vid inkomst anses vara klar och redig med en tydlig begreppsapparat. De personer som kände till teorin kunde tolka lagen med hjälp av den. CGR Prepula (1996) anser att eftersom arbetsgruppen inte har utformat en ny tankemodell blir lagen svårtolkad. CGR professor Riistama (1996) (Helsingin kauppakorkeakoulu) anser att greppet om bokföring och bokslutsutformningen förloras i Finland när vi inte mera kan tolka lagen med hjälp av en teori. Utan en teori måste man nöja sig med att hitta lösningar på enskilda problem. CGR Prepula (1996):

”Kun tilinpäätössäännösten perustana ei ole meno-tulo-teorian yksinkertaista käsitteistöä ja loogista ajatusrakennelmaa eikä myöskään työryhmä ole pyrkinyt rakentamaan uusia säännöksiä millekään yhtenäiselle ajatusmallille, säännösten tulkinta on vaikeaa.”

CGR professor Riistama (1996):

”Tämän kirjoittaja on kuitenkin vahvasti eri mieltä: Muuttaessamme tilinpäätöstä koskevia kirjanpitolainsäädännön säännöksiä kohti kansainvälisyyttä kadotamme samalla otteen kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä, kun emme pysty enää hahmottamaan niitä johdonmukaisina kokonaisuuksina asettamiemme aksioomien perustalta. Joudumme tyytymään ongelmakohtaisiin ratkaisuihin, jotka saattavat olla keskenään ristiriitaisia ja jotka joudumme opettelemaan ulkoa, kun emme voi päätyä niihin johdonmukaisella ajattelulla.”

Professor Riistama (1996) (Helsingin kauppakorkeakoulu) anser att med begreppet ”riktig och tillräcklig bild” sätts mer ansvar på den som uppgör bokslutet. Begreppets betydelse är dock inte klar, inte heller vem som är användaren av bokslutet. Speciellt om begreppet lyfts till en primär ställning före regler, anvisningar och rekommendationer.

”Kuvia voi siis syntyä yhtä monta kuin on tilinpäätöksen lukijoitakin, mutta tilinpäätös on yksi ja muuttumaton kooste erilaista tietoa, jonka tarkoituksena on viestiä informaatio kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja

taloudellisesta asemasta. Laatija ei voi olla vastuussa kaikista niistä "kuvista", joita lukijoiden mielessä voi syntyä."

"Voi siis sanoa, että "true and fair view" on erittäin ongelmallinen ja suorastaan epäselvä käsite, erityisesti jos se nostetaan säännösten, ohjeiden ja suositusten ohi ensisijaiseen asemaan. Jos tilinpäätöstietojen yhteistä tulkintaa ei ole, ei kommunikaatiokaan voi onnistua."

Hindrare denna period är revisorer, professorer, ekonomiadministrationsförbundet, medlemmar i bokföringsnämnden och medlem i gruppen för kommittébetänkande. Hindrarna motsätter sig begreppet "riktig och tillräcklig bild" samt balansorienterat tänkande överlag. Teorin om utgift vid inkomst anses fortfarande av hindrare som den överlägset bästa grunden för en bokföringslag. Den anses klar, tydlig och det anses svårt att manipulera bokslutet. Balansräkningen anses vara av sekundär betydelse och teorins resultatorientering anses lämplig för finländska förhållanden.

Motståndare vill inte ha den nya normeringen men uttalar heller inget alternativ. Bokföringen anses förlora uppgiften som beskrivare av penningprocessen eftersom delvis realiserade poster ingår i den nya lagen. Icke realiserade inkomster kan sedan för tidigt delas ut från företaget, anser GRM Sorsa (1996).

"Edellä olevien osatuloitusperiaatteiden toteuttaminen jää pitkälti yrityksen omaan harkintaan. Ongelmaksi on mm tämänkin lehden artikkeleissa koettu se, että alussa virheellisesti liian suurena tuloutettu voitto voidaan jakaa yrityksestä ulos enneaikaisesti."

Ordförande Rantalainen (Kirjanpitotoimistojen Liitto) (1996 i Väyrynen, 1996) anser att olika storleks företag kan ha olika krav. Han anser att krav som ställs på internationella företag omöjligt kan ställas på små företag som enbart verkar på den inhemska marknaden.

"Valitettavasti meillä on lainsäädännön harmonisoinnista sellainen käsitys, että kaikilla yrityksillä pitää olla samanlaiset pelisäännöt. Tosiasia kuitenkin on, että kansainvälistä toimintaa harjoittaville yrityksille tehtävien pelisääntöjen sovittaminen kotimarkkinoiden pienille yrityksille on mahdotonta, sanoo Kirjanpitotoimistojen Liiton puheenjohtaja Antti Rantalainen."

Begreppen riktiga och tillräckliga uppgifter och riktig och tillräcklig bild anses svårdefinierbart och vad begreppet egentligen betyder diskuteras mycket. Ur vems synvinkel görs bokslut och vem är ansvarig? Viitanen (1995):

"Kysymys on suhteellisista käsitteistä; ne tiedot, jotka jonkun mielestä antavat oikean ja totuudenmukaisen kuvan yrityksestä eivät toiselle vielä riitäkään. Onhan Eduskunnan talousvaliokunnan mietinnössäkin todettu, että joskus

tilinpäätös saattaa antaa harhaanjohtavan kuvan, vaikka se antaisikin oikeat ja riittävät tiedot.”

Frånvaron av teoretisk bakgrund anses av många författare vara negativt eftersom den antas leda till en lägre grad av konsekvens. Biträdande avdelningschef Ranta-Lassila (1996) (Centralhandelskammaren):

”Meno-tulo-teoria kirjanpidon selityksenä ja jakokelpoisen voiton laskenta tilinpäätöksen tavoitteena eivät esitysten myötä olisi enää yhtä keskeisessä asemassa kuin nykyisin. Järjestelmän yhtenäisyys ja johdonmukaisuus ovat vaarassa heikentyä, kun lainsäädäntöön sisällytetään teoreettiselta taustaltaan erilaisia säännöksiä.”

Även kopplingen mellan bokslut och beskattning borde diskuteras eftersom den påverkar bokslutsutformningen i hög grad. Biträdande avdelningschef Ranta-Lassila (1996) (Centralhandelskammaren):

”Ennen kuin tällaisia muutoksia tehdään, on päätettävä, mihin suuntaan kirjanpidon ja verotuksen suhdetta halutaan Suomessa kehittää: eriytetäänkö kirjanpito ja verotus toisistaan, vai säilytetäänkö niiden välinen kytkentä.”

De flesta motståndare är revisorer under perioden 1995 – 1997. Övriga motståndare är professorer, Ekonomiadministrationsförbundet, medlemmar i bokföringsnämnden, medlem i gruppen för kommittébetänkande, Centralhandelskammaren och två övriga. Aktörerna diskuterar vem man gör bokslutet för och normering överlag. Också motståndare kritiserar balansorienteringen för företag vilket anses frångå principen om matching som försvaras starkt. Speciellt de europeiska direktiven anses betungande för små och medelstora företag.

De aktörer som driver på en förändring av bokslutet försvarar inte denna period mera teorin om utgift vid inkomst. De kritiserar den just inte heller öppet. Aktörerna som försöker förhindra en förändring försvarar fortsättningsvis teorin och speciellt resultatorienteringen. Den Europeiska unionens kommission krävde denna förändring i bokföringslagen eftersom kommissionen inte ansåg att bokföringslagen 1992 uppfyllde de bolagsrättsliga direktiven. Finland implementerade dock alla de förändringar som krävdes i den nya bokföringslagen 1997 och därmed uppfyller bokföringslagen 1997 de europeiska bolagsrättsliga direktiven.

5.3.3 AKTÖRER 2002 – 2004

Ökad internationell jämförbarhet samt minskad koppling mellan bokslut och beskattning är enligt regeringspropositionen (2004) mål för förändringen i bokföringslagen 2004. Bokföringslagen 2004 skiljer på noterade bolags bokslut som uppgörs enligt IAS och övriga bolags bokslut som uppgörs enligt övriga paragrafer i bokföringslagen, det vill säga baserade på teorin om utgift vid inkomst. Förändringen av bokföringslagen 2004 var ett krav från EU. Begreppet ”riktig och tillräcklig bild” ändras tillbaka till ”riktiga och tillräckliga uppgifter”, finansiella instrument kan värderas till gängse värde och noterade bolags koncernbokslut ska uppgöras enligt IAS medan icke noterade bolag kan enligt principen ”inget hinder, inget tvång” uppgöra sitt bokslut enligt IAS (Lag om ändring av bokföringslagen 2004). Bokslutets tillförlitlighet diskuteras mycket och stora konkurser i USA, speciellt Enron och Worldcom. Finland har en ny valuta, euro.

Ledarna anser att harmonisering är den väg Finland ska gå. Professor Leppiniemi (2003) (Helsingin kauppakorkeakoulu) anser att placeraren har blivit den centrala intressenten för bokslut. Samtidigt har betydelsen av bilden av förmögenheten ökat.

”Suomessa oli 20-30 vuotta yksipuolisesti tuloksenlaskentaa painottava meno-tulo-teorian kausi. Euroopan yhteisöjen direktiivien ja kansainvälisten IAS-standardien painoarvon kasvun vaikutuksesta tilinpäätöksen keskeisiksi hyväksikäyttäjiksi ovat nousseet sijoittajat. Samalla varallisuudesta annettavan kuvan merkitys on kasvanut.”

Professor Leppiniemi (2003) (Helsingin kauppakorkeakoulu) anser till och med att den som anser skatteverket vara den enda intressenten för bokföringen till och med tar risker. Den blir dessutom utan många fördelar som bokföring kan ha för styrning av verksamheten.

”Se, jonka kirjanpitomaailmaan ei mahdu verottajaa enempää, ottaa jopa oikeudellisia riskejä. Lisäksi hän jää paitsi monia hyötyjä, jotka kirjanpito voisi tarjota toiminnan ohjaukselle.”

EM Räte (2002) (Industrins och arbetsgivarnas centralförbund) anser inte att direktiven är uppgjorda för de företag som önskar söka kapital från europeiska eller internationella värdepappersmarknader.

”EU:n tilinpäätösdirektiivien ei ole nähty täyttävän sellaisten yritysten tarpeita, jotka haluavat hankkia pääomaa yleiseurooppalaisilta tai kansainvälisiltä arvopaperimarkkinoilta.”

Professor Leppiniemi (2002) (Helsingin kauppakorkeakoulu) anser att de finländska bokslutens pålitlighet har ökat med direktiven och att den svagaste länken i bokslutsprocessen är uppgöraren själv.

”Suomalaisen tilinpäätöksen luotettavuus on merkittävästi lisääntynyt, kun Euroopan yhteisöjen direktiivit toteutettiin lainsäädännössämme.”

”Tilinpäätöksen laatimisen heikoin lenkki on tilinpäätöksen laatija itse. Laatijasta lähteviä ongelmia ei ole mahdollista välttää kokonaan parhaallakaan lainsäädännöllä.”

Små företag bör dock inte belastas med fullständigt IAS-bokslut eftersom behoven är olika i en noterad koncern och i ett företag med mycket snäv ägarstruktur. EM Rätty (2002) (Industrins och arbetsgivarnas centralförbund):

”Täydellisen IAS-raportoinnin vaatiminen kaikilta yrityksiltä ei ole realistinen tulevaisuuskuva jo senkään vuoksi, että tilinpäätösinformaation hyväksikäytön painopisteet eroavat selvästi julkisesti noteerattujen emoyritysten johtaminen konsernien ja suppeassa omistuspiirissä olevien yritysten välillä.”

Ledare är övervägande medlemmar i kommittén, medlemmar i bokföringsnämnden samt professorer. Också bland Industrins och arbetsgivarnas centralförbund, revisorer, tjänstemän vid ministerier och övriga finns ledare denna period. Professor Leppiniemi (kommittémedlem, ordförande i bokföringsnämnden samt professor) och ekonomiskpolitiskt ombud Rätty (kommittémedlem, medlem i bokföringsnämnden) har dock skrivit största delen av artiklarna. Ledarna motiverar förändringen med att det behövs en norm som ökar transparensen och är anpassad för investerare. Teorin om utgift vid inkomst diskuteras inte mycket och när den diskuteras kritiseras resultatorienteringen. Investerare anses vara huvudintressenter och dessa anses behöva balansorienterad information.

Motiverare önskar en förändring som leder mot harmonisering. Det finns enbart två motiverare och de är denna period från företag. Ekonomidirektör Laine anser i en intervju av Kulju och Aikavuori (2003) att bokslut är en del av den information man behöver för beslut men kan inte vara det enda, oberoende av vilken standard som ligger som grund. IAS anses inte sist och slutligen vara så annorlunda än finländskt system. Kulju och Aikavuori (2003):

”Minusta on toisaalta väärin, että jotkut ovat ryhtyneet viime aikoina puhumaan IAS:n olevan jonkin sortin katastrofi. Mielestäni se ei ole mikään katastrofi. Katastrofi siitä syntyy vasta, jos kansalliseen tapamme ryhdymme tulkitsemaan sitä liiaksi itseisarvona, Elektrobitt Group Oyj:n talousjohtaja Seppo Laine korostaa.”

”Tilinpäätökset eivät sinällään ole minkään kaikkilta osin yhtenäisen standardin mukaan laadittuja, eivätkä ne ole koskaan riittävän lukukelpoista aineistoa yksistään.”

”Siinä ei ole loppujen lopuksi mitään valtavan isoa mullistusta, Laine huomauttaa.”

IAS är mer användbart ju större företaget är. Standarderna kan också användas som ledningssystem. Kulju och Aikavuori (2003):

”IAS:n käyttöarvo paranee yrityksen koon kasvaessa. Mitä suurempi yritys, sitä enemmän arvoa IAS-standardeilla periaatteessa on.”

”IAS on sijoittajille tarkoitettu laskentajärjestelmä, mutta se on myös johtamisjärjestelmän kuvaus.”

Motiverarna diskuterar inte teorin om utgift vid inkomst utan IAS anses som ett givet val.

Befrämjare önskar förändring även om det inte alltid är klart hurdan förändring. Även om det krävs en hel del resurser för alla förändringar anses förändringarna ändå nödvändiga enligt assistenten i redovisning Rautiainen (2003) (Jyväskylän yliopisto).

”IAS-standardien käyttöönotto ja standardien kehityksen seuraaminen tulevat vaatimaan paljon resursseja sekä yrityksissä että lainsäädäntöä valmisteleavassa ja valvovassa koneistossa... Kirjanpitokäytäntöjen ja lainsäädännön harmonisointi on kuitenkin perusteltua esimerkiksi yritysten kansainvälisten liiketoimien, sijoittajien ja velkojien näkökulmista.”

Revisorer och en utbildare är befrämjare under perioden 2002 – 2004. De anser att en förändring behövs för att utveckla internationell affärsverksamhet men också för att underlätta investeringar. Befrämjarna diskuterar inte heller teorin om utgift vid inkomst varken positivt eller negativt utan IAS anses vara ett givet val.

Hindrare anser att en harmonisering inte är nödvändig. Ahvenniemi (2002) anser att IAS inte är anpassat för små företag.

”On selvää, että laajat ja monimutkaiset säännökset, jotka on laadittu kansainvälisten pörssiyritysten tilinpäätöstarpeisiin, eivät sovellu tavallisten pienten yritysten tarpeisiin.”

Vahtera (2003) anser att regleringen förnyas för ofta. Han ifrågasätter om förändring innan någon ens behärskar den gamla regleringen är nödvändig. Vem skulle säga att kejsaren inte har kläder?

”Miksi tällaista muutosta ylipäätään ajetaan? Onko tilinpäätössäännöksiä todella muutettava muutaman vuoden välein, kun vanhojakaan säännöksiä ei vielä kunnolla hallita. Kuka sanoisi, ettei keisarilla ole vaatteita?”

Professor Troberg anser, enligt Olin (2004), att många finländska företag, speciellt små och medelstora, inte klarar av att implementera standarderna. Olin (2004):

”Helsingin kaupparkeakoulun kansainvälisen laskentatoimen professori Pontus Troberg puolestaan toteaa kyseisistä standardeista, että niiden soveltaminen on erittäin haasteellista varsinkin pienelle ja keskisuurelle yritykselle. Käyttö onkin sallittua vain määrättyjen edellytysten täytyessä, joten monikaan suomalaisyritys ei Trobergin mielestä yksinkertaisesti selviä tehtävästä.”

Professor Pihlanto (2003) (Turun kaupparkeakoulu) anser att teorin om utgift vid inkomst, med sina för- och nackdelar, ändå är den teori som bäst förklarar bokföring och bokslut. Dessutom är den en grundstruktur för lagstiftning även om man av praktiska skäl måste frånga teorin till vissa delar. Det skulle alltså vara till fördel för finländskt bokföringstänkande om teorin fortfarande skulle ligga som grund för normeringen. Teorin underlättar också tolkning av lagen. I en IAS värld minskar dock denna möjlighet. Om teorin om utgift vid inkomst skulle ha utvecklats i ett annat större EU land kanske situationen skulle ha varit en annan.

”Kaikesta edellä esittämästäni meno-tulo-teorian kritiikistä huolimatta tätä teoriaa voidaan mielestäni edelleen pitää jopa parhaana mahdollisena kirjanpidon ja tilinpäätöksen selitysmallina. Lisäksi se on pätevä myös lainsäädännölle suuntaa antavana perusrunkona, johon on kuitenkin käytännöllisistä syistä tehtävä poikkeuksia. Kuten edellä kävi ilmi meno-tulo-teoria on yleispiirteinen ja oletuksiltaan osin epärealistinenkin teoria, joten käytännössä toimivaa järjestelmää ei voitaisi siihen läheskään täydellisesti nojata. Poikkeuksia on siten hyväksyttävä ja näinhän meidän ”meno-tulo-teoria-vetoisessa” lainsäädännössämme on tehtykin. Olisi siis kuitenkin kirjanpitoajattelullemme eduksi, jos lainsäädäntömme pitäisi meno-tulo-teoriaa edelleenkin eräänä hyvän kirjanpitotavan arvioinnin kriteerinä ja lähteenä. Näin siitä voitaisiin jatkossakin saada johtoa tulkintatapauksissa silloin kun säännökset ”vaikenevat”. Tosin IAS-maailmassa tämä mahdollisuus vähenee ja poistuu ehkä kokonaankin aikaa myöden. Jos meno-tulo-teoria olisi kehitetty jossakin suuressa EU-maassa, tilanne saataisi hyvinkin olla sen kannalta suotuisampi.”

Hindrare är denna period revisorer, ekonomiadministrationsförbundet, professor och övrig (bankpersonal). De motiverar sitt ställningstagande genom att IAS inte är lämpligt för små och medelstora företag men också att det underlättar förståelse av bokslut om läsaren vet vilken teoretisk bakgrund som bokslutet uppgjorts på (i detta fall teorin om utgift vid inkomst). Hindrarna anser fortfarande att teorin om utgift vid inkomst är lämplig för små och

medelstora företags bokslut men försöker inte längre behålla teorin som grund för noterade bolags bokslut. Man anser att en brytning av skattekopplingen inte är önskvärd.

Motståndare önskar inte heller förändring. Ahvenniemi (2003) anser att den starka kopplingen mellan bokslut och beskattning är problematisk för övergång till IAS. Man har uppskattat att det finns stora skillnader i många år framöver. Han anser också att det enbart är en marginell mängd företag som har verklig nytta att övergå frivilligt till IAS.

”Työryhmä varoittaa tiedotteessaan yrityksiä laajasta vapaaehtoisesta siirtymisestä IAS:n käyttöön. Tämä erityisesti siitä syystä, että IAS-periaatteet eroavat monessa kohdin suomalaisesta verolainsäädännöstä. Onkin arvioitu, että IAS-periaatteiden ja verolainsäädännön välille jäänee vuosiksi eroja. Toinen kysymys onkin sitten se, että vain hyvin marginaalisella yritysjoukolla on todellista tarvetta siirtyä vapaaehtoisesti IAS:n käyttöön.”

Det blir eventuellt större skillnader mellan bokslut och beskattning än det tidigare varit. Det är knappast en önskvärd utveckling enligt CGR Riihimäki (2003) (KPMG).

”Kun IFRS-säännöstöä aletaan noudattaa, saattavat verotuksen ja kirjanpidon eroavuudet kasvaa, mikäli esim. kirjanpidossa tehtyjä arvonkorotuksia ei aleta verottaa. Tätä tuskin toivotaan, ainakaan yritysten taholta.”

Professor emeritus Pihlanto (2004) (Turun kauppakorkeakoulu) tror att Finland har sparats från bokföringsskandaler tack vare det finländska synsättet på bokföring.

”Maamme on säästynyt skandaaleilta. Monet ovatkin sitä mieltä, että edellä mainitun suurusluokan tapauksia ei meillä voisi tapahtuakaan. Liiketoimintakulttuurit ja myös kirjanpitosäännöstöt ovat meillä erilaiset kuin muualla Euroopassa ja Yhdysvalloissa.”

Motståndare är denna period jämnt fördelade mellan medlemmar i kommittén, medlemmar i bokföringsnämnden, professorer, revisorer och redovisare. Motståndarna önskar behålla det redovisningstänkande som finns i Finland. Teorin om utgift vid inkomst försvaras fortfarande och till exempel IAS anses vara för komplicerat. Att förändringar sker för ofta oroar.

Teorin om utgift vid inkomst diskuteras inte mera av de aktörer som driver på en förändring utan IAS är ett accepterat val. De aktörer som försöker förhindra en förändring motiverar sina åsikter med små och medelstora företags behov och försvarar fortsättningsvis teorin men diskuterar inte de behov som noterade företag har.

5.3.4 SAMMANFATTNING

De olika aktörerna hade olika åsikter gällande teorin om utgift vid inkomst samt hur redovisningen i Finland skulle utvecklas. Som följande sammanfattas de olika aktörsgruppernas åsikter samt vilka aktörsgrupper som ingår i de olika klasserna och hur förändringen skett över tiden.

Ledarna ansåg 1990 – 1992 att Finland har förbundit sig att vara med i utvecklingen av harmonisering av bokslutsutformning i och med medlemskapet i Europeiska unionen. De anser att angloamerikanskt synsätt inte längre är ett hinder för harmonisering eftersom kontinentalt synsätt närmar sig det angloamerikanska. Ledare under denna period är medlemmar i kommittén (av vilka två stycken samtidigt är medlemmar i bokföringsnämnden), professorer och revisorer. Ledarna ansåg 1995 – 1997 att förändringen av bokföringslagen 1992 inte ledde till att behovet av dubbla bokslut, ett enligt finländsk bokföringslag och ett internationellt, upphörde. Ledare under perioden 1995 – 1997 är även nu medlemmar i kommittén samt bokföringsnämnden (delvis samma personer) samt är professor. Även tjänstemän på ministeriet, Centralhandelskammaren och Industrins och arbetsgivarnas centralförbund finns bland ledarna. Ledare anser år 2002 – 2004 att investeraren har blivit den viktigaste intressenten för bokslut. Kvaliteten på boksluten har blivit bättre och IAS förbättrar den ytterligare. Ledare under denna period är medlemmar i kommittén (av vilka alla utom 1 är medlem i bokföringsnämnden), några revisorer, representant för Industrins och arbetsgivarnas centralförbund (även medlem i kommittén och bokföringsnämnden) samt tjänstemän vid ministeriet. Som sammanfattning angående ledarna kan man konstatera att medlemmar i kommittén samt medlemmar i bokföringsnämnden är väl företrädade. Eftersom de mest framträdande artikelförfattarna är medlemmar i de båda grupperna samt samtidigt professor och tjänsteman på Industrins och arbetsgivarnas centralförbund framträder även dessa grupper tydligt. Som argument använder ledarna i huvudsak att Finland har förbundit sig att vara med i utvecklingen samt styr bokslutsutformningen mot en mer angloamerikansk modell.

Motiverare önskar år 1990 – 1992 internationella standarder för att nå internationella kapitalmarknader och utländska investerare. Teorin om utgift vid inkomst ses som ett hinder på grund av att den enbart är en resultaträkningsmodell. Motiverarna är rätt spridda över aktörsgrupperna men är inte medlemmar av kommittén eller bokföringsnämnden.

Motiverare anser att euro samt utländska placerare är viktiga för Finland år 1995 – 1997. Antalet motiverare har dock minskat kraftigt och perioden 2002 – 2004 är det lika litet som åren 1995 – 1997. Motiverare under åren 2002 – 2004 ser inte så stor skillnad mellan IAS och finländskt system och anser att bokslutet inte kan vara det enda man grundar sina beslut på, oberoende av vilken standard som ligger som grund. Motiverare argumenterar för förändring för att kunna nå internationella kapitalmarknader. Antalet artiklar av motiverare är högst åren 1990 – 1992 och sjunker kraftigt de senare perioderna. Motiverare är spridda över alla kategorier.

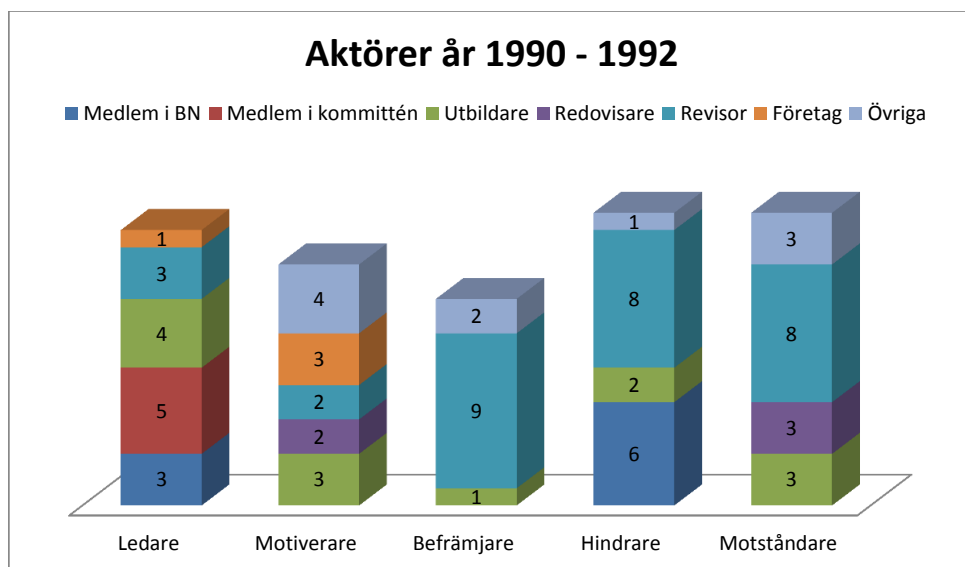
Befrämjare arbetar för förbättring av bokslutsinformation år 1990 – 1992. Det framgår dock inte alltid om författaren önskar ett internationellt bokslut eller enbart förändringar i finländsk lagstiftning. Även kopplingen mellan bokslut och beskattning anses problematisk. Befrämjare är i huvudsak revisorer. Åren 1995 – 1997 är argumenten de samma och revisorer är fortfarande väl företrädna i denna grupp. Även utbildare önskar en förbättring av kvaliteten. Åren 2002 – 2004 påpekar befrämjare att internationalisering leder till behov av jämförbarhet av bokslut. Även nu företräds denna grupp av revisorerna. Befrämjare önskar bättre kvalitet i bokslutsinformationen och är i de flesta fall revisorer.

Hindrarna anser 1990 – 1992 att teorin om utgift vid inkomst är bra (speciellt realiseringsprincipen) och att det inte finns någon orsak att byta den mot angloamerikanskt synsätt, i synnerhet inte som Finland befinner sig i en stark lågkonjunktur. Den starka skattekopplingen anses också vara ett hinder för harmonisering. Hindrare är under denna period främst revisorer av vilka några samtidigt är medlemmar i bokföringsnämnden. Hindrare anser även 1995 – 1997 att teorin om utgift vid inkomst är en tydlig teori och en bra grund för bokföringslagen. En teori som grund underlättar när lagen tolkas. Hindrarna vill inte övergå till det angloamerikanska synsättet med riktig och tillräcklig bild eftersom begreppet anses svårtolkat. Hindrarna företräds även denna period starkt av revisorer (även om de flesta artiklar är skrivna av samma revisor). Även någon professor har argument för teorin om utgift vid inkomst. Teorin om utgift vid inkomst anses fortfarande åren 2002 – 2004 vara den teori som bäst förklarar redovisning eftersom den är resultatorienterad och grundar sig på kontinentala traditioner. IAS upplevs även krångligt för små och medelstora företag. Antal artiklar i denna kategori har sjunkit kraftigt och det är revisorer och redovisare som argumenterar mot harmonisering. Hindrare anser att det inte finns någon orsak att

överge teorin om utgift vid inkomst och övergå till ett mer angloamerikanskt synsätt. Hindrare är ofta revisorer och redovisare, speciellt de som företräder små och medelstora företag.

Motståndare önskar 1990 – 1992 inte angloamerikansk filosofi, speciellt inte i lågkonjunktur. Skydd av borgenärer är i detta läge viktigt. Motståndare är övervägande revisorer denna period. Även 1995 – 1997 argumenteras för en kontinental filosofi och IAS anses vara olämpliga för små och medelstora företag. Även kopplingen mellan beskattning och bokslut borde i Finland diskuteras eftersom den påverkar bokslutsutformningen. Motståndare är denna period övervägande revisorer men så gott som alla aktörskategorier är företrädna. År 2002 – 2004 anses IAS fortfarande inte passa små och medelstora företag. Även kopplingen mellan bokslut och beskattning nämns. Teorin om utgift vid inkomst anses också vara en orsak till att Finland inte haft större bokslutsskandaler. Även denna period är de flesta aktörskategorier företrädna men antalet artiklar har sjunkit kraftigt. Motståndare önskar inte angloamerikansk filosofi utan vill hålla sig till det kontinentala synsättet. IAS anses olämpligt för små och medelstora företag. Aktörerna är spridda över olika kategorier men revisorer framträder tydligast.

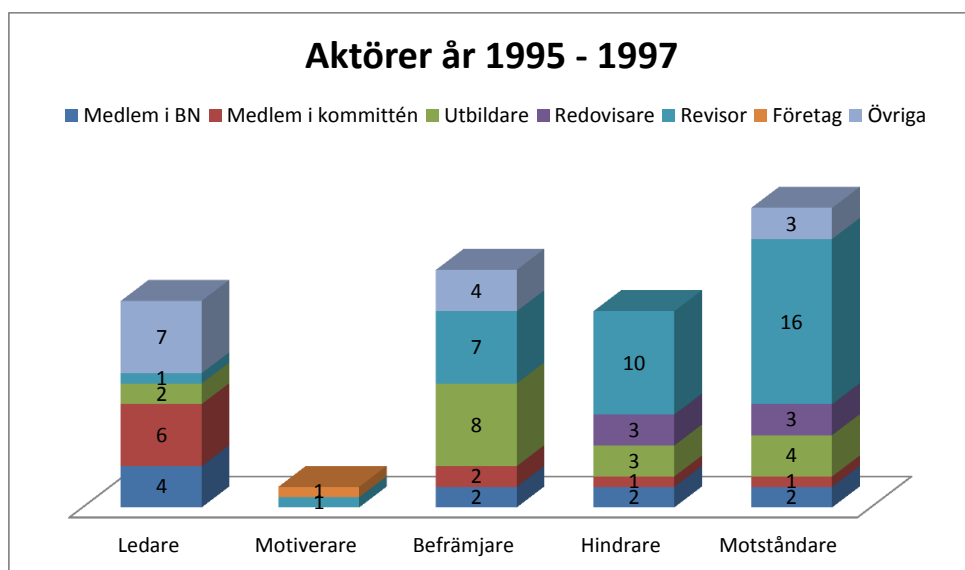
TABELL 1: AKTÖRER ÅR 1990 - 1992



Åren 1990 – 1992 diskuteras den teoretiska bakgrunden teorin om utgift vid inkomst flitigt i tidskrifterna. Varken de aktörer som driver på en förändring eller de som försöker förhindra

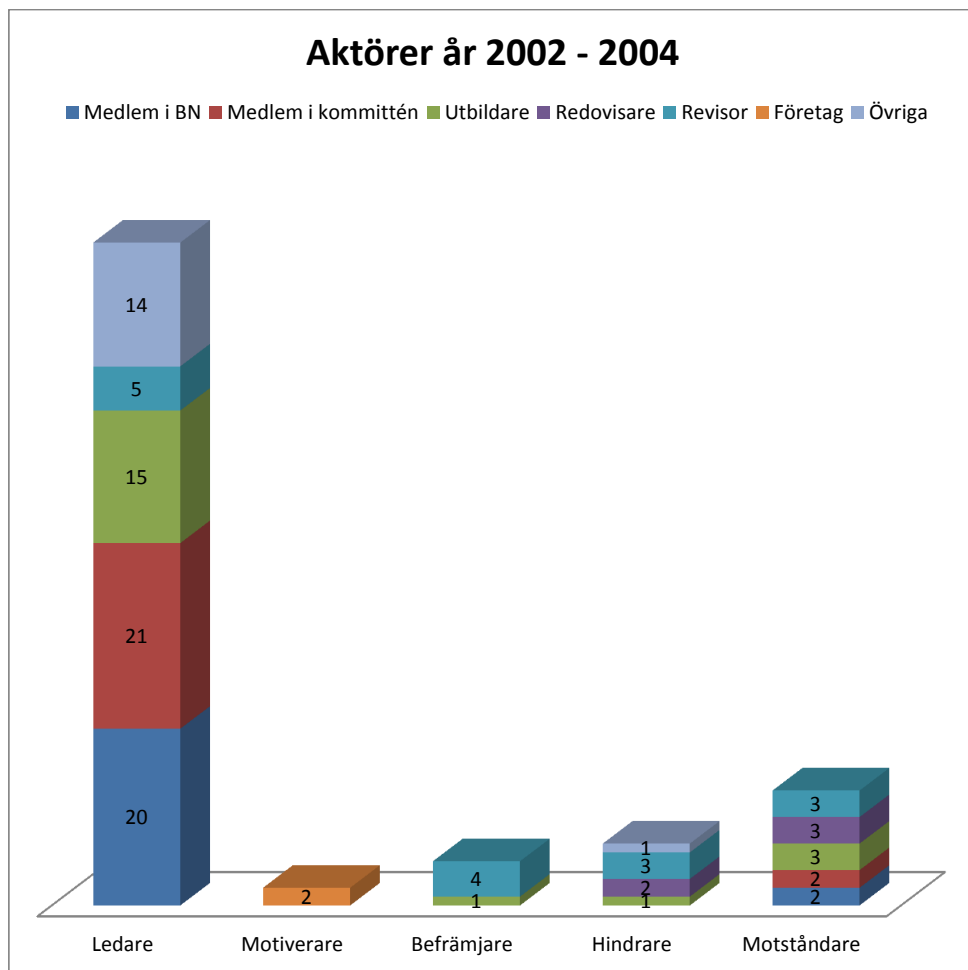
en förändring kritiserar teorin utan båda aktörgrupperna berömmar den teoretiska bakgrunden. De aktörer som driver på en förändring önskar dock en starkare balansinriktning och mindre skattekoppling. De aktörer som önskar förhindra en förändring anser att en teori som bakgrund för bokföringslagen gör lagen lättare att tolka. Också att den teoretiska bakgrunden har en "nollpunkt" i kassan beröms. Teorin om utgift vid inkomst har alltså ett starkt stöd bland alla aktörer under perioden även om aktörer som driver på en förändring önskar en harmonisering vilket förväntas leda till att den teoretiska bakgrunden försvinner vilket aktörer som motsätter sig en förändring fortsättningsvis önskar.

TABELL 2: AKTÖRER ÅR 1995 - 1997



Under 1995 – 1997 diskuteras teorin om utgift vid inkomst inte mera lika aktivt som under föregående period. Den starka skattekopplingen kritiseras men varken ledarna, motiverarna eller befrämjarna diskuterar den teoretiska bakgrunden längre varken i positiva eller negativa ordalag. Aktörer som motsätter sig förändring diskuterar teorins fördelar och kritiserar speciellt den balansorientering som förändringarna leder mot. Teorin om utgift vid inkomst är under denna period inte lika aktuell i tidskrifterna som under den tidigare perioden. Den finska teorin förlorar mark.

TABELL 3: AKTÖRER ÅR 2002 – 2004



Under 2002 – 2004 diskuteras teorin om utgift vid inkomst enbart lite bland de aktörer som driver på en förändring och i dessa fall kritiseras resultatorienteringen. De aktörer som försöker förhindra en förändring diskuterar fortfarande den teoretiska bakgrunden eftersom de anser teorin lämplig som bakgrund för en bokföringslag. En fokusering på små och medelstora företags redovisning kontra noterade bolags redovisning kan dock ses. Ledarna för harmonisering har tagit över och finns bland alla aktörer.

5.4 SLUTSATSER

Formella strukturer, såsom till exempel redovisning, används av företagen för att uppnå legitimitet (Carruthers, 1995, Touron, 2005). Vad som är legitimt är bland annat beroende på vad aktörerna på det organisatoriska fältet anser. Aktörernas åsikter har därmed betydelse för förändringsprocessen de facto. Aktörerna på det organisatoriska fältet klassificerades ovan enligt en modell beroende på de åsikter de hade om teorin om utgift vid inkomst. De tryck som aktörerna skapar på det organisatoriska fältet kan beskrivas genom DiMaggio och Powells (1983) tre isomorfska processer: tvingande isomorfism, mimetisk isomorfism och normativ isomorfism.

Organisationer kan känna tryck från andra organisationer den är beroende av och det leder till **tvingande isomorfism**. Tvingande isomorfism kan också uppstå ur lagförändringar eller andra krav från staten. *Ledarna* anser att Finland har förbundit sig att vara med i utvecklingen samt styr bokslutsutformningen mot en mer angloamerikansk modell. Man kan konstatera att de är medlemmar i kommittén samt medlemmar i bokföringsnämnden. Eftersom de två mest framträdande artikelförfattarna är medlemmar i de båda grupperna samt samtidigt professor och tjänsteman på Industrins och arbetsgivarnas centralförbund framträder även dessa grupper tydligt. Dessa aktörer kan eventuellt ha ett eget intresse att påverka förändringen eftersom de själva genom sitt medlemskap i kommittén påverkar förändringen i allra högsta grad. *Ledarna* hänvisar ofta till beslut gjorda av den internationella nivån, speciellt EU, och legitimerar sina åsikter genom internationellt tryck. Redovisningslitteraturen understryker också ägarrollen och behovet av riskkapital. Organisationer som behöver finansiella resurser måste respektera de krav som de viktigaste investerarna har (Shleiffer & Vishny, 1986 i Touron, 2005, 854). *Motiverare i modellen* argumenterar för förändring för att kunna nå internationella aktiemarknader. Antalet artiklar av motiverare är högst åren 1990 – 1992 och sjunker kraftigt de senare perioderna. Motiverare är spridda över alla kategorier förutom medlemmar i bokföringsnämnden och kommittén. Dessa kategorier har med andra ord av intresse för förändringen önskat påverka den men dessa har inte möjlighet att direkt påverka den på samma sätt som medlemmarna i kommittén. Även motiverare hänvisar gärna till den internationella nivån i referensramen. Förhandsförväntningarna var att tvingande isomorfism skulle uppstå från medlemmar i kommittéerna som förberedde lagförändringarna, bankpersonal och analytiker.

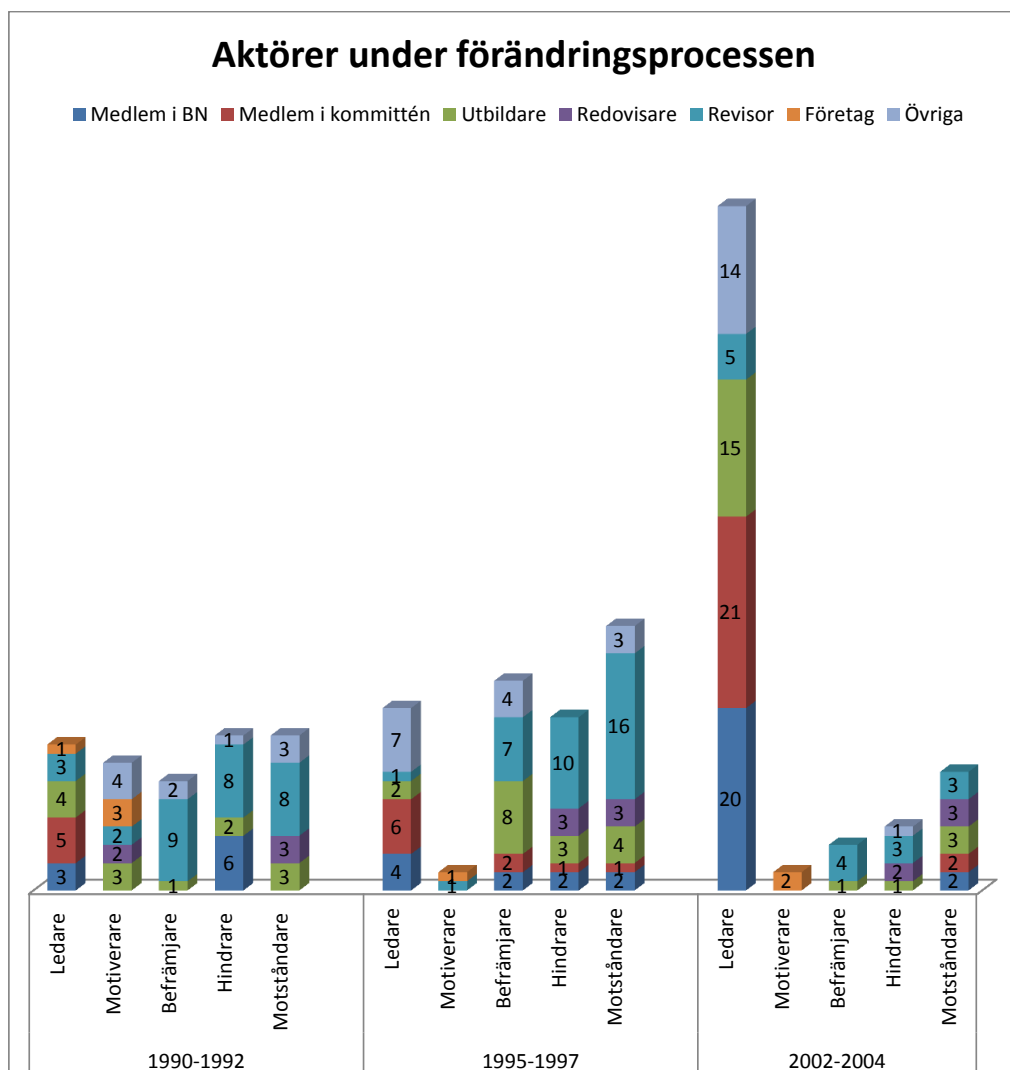
Bankpersonal och analytiker har inte varit aktiva i debatterna i de tidskrifter som analyserades i avhandlingen.

Mimetisk isomorfism uppstår ur osäker omgivning (DiMaggio & Powell, 1983, Touron, 2005). När organisationer homogeniseras demonstrerar de att de försöker göra något och genom detta försöker de förhöja sin legitimitet. Internationalisering och globalisering leder till osäkerhet och ett nytt behov av legitimitet. Nya standarder kan vara ett sätt att demonstrera att man gör något. I detta arbete anses dessa påverka företagen genom mimetisk isomorfism. *Motiverare* argumenterar för förändring för att kunna nå internationella kapitalmarknader, det vill säga internationalisering och globalisering. *Motiverare* är spridda över alla kategorier förutom medlemmar i kommittén eller i bokföringsnämnden. *Befrämjare* önskar bättre kvalitet i bokslutsinformation och är i de flesta fall revisorer men också utbildare. Revisorer och utbildare deltar för att påverka den allmänna opinionen och har inte direkt möjlighet att påverka förändringen såsom medlemmarna i kommittén. En kopierad modell demonstrerar mimetisk isomorfism för att motverka osäkerhet. Företag antas i tidigare forskning påverka varandra genom mimetisk isomorfism genom att det finns företag som är så kallade innovatörer och andra som är så kallade "late adopters". Här antogs de innovativa företagen vara de som önskar IAS. Företag var dock inte alls aktiva i debatten i de tidskrifter som analyserades i avhandlingen.

Normativ isomorfism utgår från yrkeskåren och förutsätter två element: att yrkeskåren sprider normerna och en stadgande mekanism (Touron, 2005). I detta fall anses teorin om utgift vid inkomst, institutionen, vara den stadgande mekanismen. *Hindrare* anser att det inte finns någon orsak att överge teorin om utgift vid inkomst och övergå till ett mer angloamerikanskt synsätt. *Hindrare* är ofta revisorer och redovisare, speciellt de som företräder små och medelstora företag, men också övriga kategorier är företrädare. *Motståndare* önskar inte angloamerikansk filosofi utan vill hålla sig till det kontinentala synsättet. IAS anses olämpligt för små och medelstora företag. Aktörerna är spridda över olika kategorier men revisorer framträder tydligast. Förhandsförväntningarna var att detta tryck skulle påverkas av redovisare och revisorer men att de skulle tillhöra de drivande krafterna för förändring och inte såsom här den motverkande kraften. Speciellt revisorer förväntades driva på förändring eftersom CGR-föreningen uttalat sitt stöd för IAS (Majala, 1987, Pirinen, 2005).

Det kan sägas att tvingande isomorfism består främst av ledare och motiverare och trycket är en drivande kraft för förändring. Aktörerna har haft stor betydelse för genomförandet av lagförändringarna eftersom dessa till stor del består av medlemmar i bokföringsnämnden och kommittéerna som förberedde lagförändringarna. Tryck från tvingande isomorfism ökar kraftigt under de tre perioderna så att den sista perioden är trycket betydligt kraftigare än övriga tryck. Mimetisk isomorfism består av motiverare (alla kategorier) och befrämjare (främst revisorer). Aktörerna kommenterar den ökande globaliseringen och internationaliseringen och önskar mindre osäkerhet genom en gemensam modell, IAS. Också mimetiskt tryck är en drivande kraft för förändring. Normativ isomorfism består i detta arbete av hindrare och motståndare även om speciellt revisorer inte på något sätt kan beskrivas som en enhetlig grupp utan är spridd över alla kategorier. Normativt tryck är under alla perioder en motverkande kraft för förändring. Detta tryck sjunker under de tre perioderna så att det är det svagaste trycket under den sista perioden.

TABELL 4: AKTÖRER INVOLVERADE I FÖRÄNDRINGSPROCESSEN



Yrkeskåren i undersökningen är inte på något sätt enhetliga. Stora skillnader finns bland medlemmar inom många yrkesgrupper (medlemmar i bokföringsnämnden, medlemmar i kommittén, utbildare, revisorer). Detta har också konstaterats i Caramanis (1999) forskning. I denna studie är redovisare och företagsrepresentanter mest eniga. Redovisarna är motståndare och hindrare under alla tidsperioder medan företagsrepresentanterna är ledare och motiverare under alla tidsperioder.

Medlemmar i gruppen för kommittébetänkande, tjänstemän vid ministerier samt medlemmar i bokföringsnämnden är i huvudsak ledare vilket är naturligt i den meningen att

dessa personer också förbereder förändringen mot IAS. En aning överraskande är att det också finns motståndare i bokföringsnämnden. Motståndarna är revisorer eller redovisare. Företag och Industrins och arbetsgivarnas centralförbund består av enstaka ledare och motiverare. En aning överraskande är deras svaga deltagande i debatten. Eventuellt beror detta på valet av tidskrifter. Andra organisationer som representerar företag, såsom Företagarna i Finland, har inte alls deltagit i debatten. Också organisationer som förväntas representera investerare, såsom Helsingfors Börs, Finansinspektionen, har inte deltagit i diskussionen över huvudtaget. Redovisare, genom Ekonomiadministrationsförbundet i Finland, representeras av enstaka hindrare och motståndare. Dessa framför argument såsom att IAS inte passar för små och medelstora företag. Som representanter för denna storleks företag är deras ställningstagande knappast förvånande. Professorer/utbildare och revisorer är mycket blandade grupper. Speciellt förvånande är att revisorerna är så splittrade med tanke på att CGR-föreningen förbundit sig att arbeta för användning av IAS standarder (Majala, 1987, Pirinen, 2005).

Tvingande och mimetiskt tryck ledde till en deinstitutionalisering av teorin om utgift vid inkomst även om det normativa trycket motverkar förändringen. Teorin om utgift vid inkomst har förlorat mark under perioden 1990 – 2004 eftersom den diskuteras kraftigt under den första perioden men diskussionen mattas av under de två senaste perioderna. Förändringarna i bokföringslagen har delvis varit påverkade av EU, till exempel att IAS skulle tillåtas för räkenskapsperioder som börjar 1.1.2005 eller senare. Detta påverkade tidpunkten för när förändringarna i bokföringslagen trädde i kraft men knappast att teorin om utgift vid inkomst förlorat understöd under de två senare perioderna. Under den första perioden ansågs teorin om utgift vid inkomst överlägsen även av aktörerna som drev på en förändring medan till och med aktörer som försöker förhindra en förändring har accepterat IAS för noterade bolag under den tredje perioden. Man kan därmed inte mera säga att teorin om utgift vid inkomst är starkt institutionaliserad, det vill säga att den skulle vara det sätt som redovisning uppfattas på i Finland. Teorin om utgift vid inkomst kan anses deinstitutionaliserad åtminstone för noterade företag. Det kraftigaste motståndet till IAS fanns bland de aktörer som representerade små och medelstora företag och teorin kan anses vara reinstitutionaliserad i någon form för dessa företag. Enbart i den första tidsperioden fanns en egentlig diskussion om en normativ redovisningsteori. De senare

tidsperioderna diskuteras IAS något men i allt större grad enbart i internationaliseringssammanhang eller kapitalmarknadssammanhang. Investerare anses i tidningsartiklarna vara den viktigaste intressenten och skattekopplingen kritiserats starkt. Enbart i någon mån diskuteras bokslutens tillförlitlighet.

Det motstånd mot förändring av den teoretiska bakgrunden som kan ses i de första perioderna mattas av över tiden och teorin om utgift vid inkomst förlorar mark. Yrkesgruppernas motiv är dock inte enhetliga och till exempel revisorer vilka förväntas driva på en förändring finns också bland de aktörer som önskar förhindra förändringen. Aktörernas motstånd minskar över perioderna och ledarna tar över. Aktörerna på det organisatoriska fältet och deras motiv påverkar implementeringen av IAS på företagsnivå eftersom företag önskar implementera en sådan norm som anses legitim. Vad som anses legitimt i samhället är beroende av åsikter på det organisatoriska fältet.

6. FÖRETAGSNIVÅN

Målet med detta kapitel är att beskriva de förändringar som skett i boksluten på grund av förändring av konsolideringsprincip, värderingsprincip och redovisningsmetod. Slutligen analyseras om företagen har implementerat de nya standarderna genom tät eller lös koppling.

Dillard med fleras (2004) referensram har tre nivåer. På den internationella nivån diskuteras de förändringar som har skett på lagstiftningsnivå, det vill säga förändringar de jure och vilka konsekvenser förändringarna hade för den teoretiska bakgrunden i bokföringslagen (se kapitel 4). På den nationella nivån diskuteras vilka aktörer som drev förändring, vilka som försökte förhindra förändring av redovisningen och vilka motiveringar de hade för sitt ställningstagande (se kapitel 5). Hur stort motstånd som normen möter har betydelse för hur implementeringen de facto lyckas eftersom starkt motstånd kan leda till så kallad lös koppling. Detta diskuteras på den lägsta nivån i referensramen, företagsnivån. Huvudfokus för avhandlingen är förändring av en starkt institutionaliserad redovisningsnorm.

Bokföringslagen 1973, som är utgångspunkten för denna avhandling, utgår från teorin om utgift vid inkomst (Kommittébetänkande, 1969, 1970). På grund av Finlands medlemskap i EU skulle de europeiska bolagsrättsliga direktiven implementeras i bokföringslagen vilket skedde genom förändring av bokföringslagen 1992 och en ny bokföringslag 1997. EG:s kommission (2000) ansåg dock att de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven inte var tillräckliga för att uppnå målet med en gemensam kapitalmarknad. För att möjliggöra den gemensamma kapitalmarknaden skulle en gemensam redovisningsnorm antas eftersom det största hindret antogs vara att bokslut uppgjorda enligt olika normering inte kunde jämföras med varandra. Kommissionen beslöt att International Financial Reporting Standards (IFRS) skulle implementeras för alla noterade företags koncernbokslut för räkenskapsperioder som börjar från 1.1.2005 eller senare (Europeiska gemenskapernas kommission, 2001). Att implementera en ny redovisningsnorm i Finland kan möta mera motstånd och vara komplexare än i övriga länder eftersom den finländska bokföringslagen har en institutionaliserad bokföringsteori som grund.

Implementering av en internationell referensram påverkar de finländska noterade bolagens bokslut eftersom boksluten uppgjorda enligt finländsk bokföringslag har en nationell

resultatorienterad redovisningsteori med kontinentala traditioner (Handels- och industriministeriet, 1996) som grund, medan boksluten från och med 1.1.2005 ska uppgöras enligt en internationell balansorienterad referensram. Denna förändring i fokus på redovisning (resultatorienterad till balansorienterad), förändring i huvudsaklig intressentgrupp (borgenär till investerare), skattedriven redovisning till aktiemarknadsdriven, en starkt institutionaliserad nationell teori till en internationell referensram torde leda till förändring i redovisningens kvalitet vilket i allra högsta grad påverkar företagets redovisning och bokslut. Ett eventuellt motstånd mot förändring har betydelse för hur implementeringen av den nya redovisningsnormen sker på företagsnivå vilket i sin tur kan ha betydelse för boksluten. Syftet med detta kapitel är att utreda vilka konflikter gällande redovisningsprinciper och -metoder som uppstod vid förändringen från skattedriven till kapitalmarknadsdriven redovisning. Och detta studeras genom att undersöka det egna kapitalets informationsvärde. För en kapitalmarknadsdriven normering kan det egna kapitalets substansvärde antas ha stor betydelse eftersom det är en grund för marknadsvärdet på aktiemarknaden.

Det finns ingen enhetlig definition på redovisningskvalitet. Tidigare forskning har definierat redovisningskvalitet bland annat som användbarhet vid beslut (bland andra Schipper & Vincent, 2003), värderelevans (bland andra Bagaeva, 2010, Paananen & Hengshiu, 2009), resultatplanering (bland andra Bagaeva, 2010, Paananen & Hengshiu, 2009), konservatism (bland andra Bagaeva, 2010, Ball & Shivakumar, 2005, Paananen & Hengshiu, 2009) och kvalitativa egenskaper (bland andra Callao, Jarne & Lainez, 2007, Lantto, 2007). EU:s kommission (Europeiska gemenskapernas kommission, 2000) förespråkar bokslut med kvalitativa egenskaper som begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Enligt International Accounting Standards Board (2004, Allmänna principer, 24) är målet med referensramen bokslut av hög kvalitet, och de definierar begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet som kvalitativa egenskaper. I denna avhandling studeras övergång till IFRS och därmed har de kvalitativa egenskaperna begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet valts som utgångspunkt. Förändringarna i det egna kapitalet förorsakade av förändrad normering återspeglas mot dessa kvalitativa egenskaper.

Redovisningskvalitet, definierad som relevans och tillförlitlighet, har intresserat forskare tidigare. Lantto (2007) har genom en enkät studerat finländska ekonomichefers, revisorerers

och analytikers uppfattning om relevans och tillförlitlighet i IFRS, och hennes resultat visar att de ansåg att informationen var relevant, men fann att tillförlitligheten ifrågasattes för sådan information som baserats på bedömningar av ledningen. Bokslutens relevans undersöks ofta genom värder relevans. Bengtsson (2008) undersökte värder relevansen före och efter införande av IAS 40 i svenska bolag, och i studien framkommer att kvoten börsvärde/eget kapital har stabiliserats på en lägre nivå sedan IAS 40 infördes i Sverige. Det egna kapitalet varierar dock mer än börsvärdet både före och efter IFRS. Kvoten har eventuellt stabiliserats eftersom företagen har större möjlighet att anpassa sin redovisning (Bengtsson, 2008). Oystein, Knivsflå och Sættem (2008) fann inte bevis för ökad värder relevans när norska företag övergick till IFRS. Eventuellt förekom en ökad värder relevans för immateriella tillgångar då bland annat goodwill amorteras enligt norsk reglering men inte enligt IFRS. Kinnunen med flera (2000) studerade om IAS var värder relevant i finländska bokslut under åren 1984 – 1992 vilket de visade sig vara för utländska investerare men inte för inhemska. Kinnunen med flera (2000) anser att uppgifterna i bokslutet är tillräckliga för utländska investerare. Schadewitz och Vieru (2007) konstaterade att övergången från finländsk redovisningsreglering till IFRS inte påverkade börskurserna. Kallunki, Martikainen och Martikainen (1998) har undersökt förhållandet mellan marknadsvärde och bokföringsvärde i finländska företag under åren 1987 – 1994. Om företaget visade vinst ansågs posterna mer värder relevanta än vid förlust, bland annat på grund av att resultatplanering enligt finländsk reglering var tillåtet.

Skillnader i resultatplanering före och efter implementering av IFRS har också intresserat forskare. Barth med fleras (2008), Iatridis' (2010) och Iatridis & Rouvolis' (2010) forskning visar minskad resultatplanering efter införande av IFRS. Barth med flera (2008) antar att skillnader mellan resultatplanering enligt IFRS och tysk redovisning kan bero på företagen gradvis har övergått till IFRS, att det inte finns någon infrastruktur som driver igenom förändringen, samt på olika kontroller i undersökningarna om vilka metoder företagen väljer och på olika statistiska metoder och databaser som använts. Iatridis (2010) anser att redovisningen av förluster är mer tidsenlig efter IFRS. Iatridis och Rouvolis's (2010) forskning visar att företagen kan ha resultatplanerat för att motverka de kostnader som uppstått på grund av övergång till IFRS. Jeanjean och Stolowys (2008) forskning visade ingen minskning i Australien eller Storbritannien och till och med ökning i Frankrike, och de antar att denna

förändring beror på förändring av ledningens incentiv. Callao och Jarnes' (2010) och Paananen och Henghsius (2009) resultat visar att resultatplanering har ökat efter införande av IFRS. Callao och Jarnes' (2010) resultat visar att det berodde på företagets storlek, skydd av investerare och juridiska system. Ytterligare kan det bero på att till exempel värdering till gängse värde innehåller subjektiva värderingar av ledningen. Paananen och Henghsius (2009) resultat tyder på att kvaliteten på standarderna har förändrats.

Också val av redovisningsmetod i samband med övergången till IFRS har studerats tidigare. Hjelström och Schuster (2011) intervjuade företagsledning om val av redovisningsmetod i samband med övergången till IFRS i Sverige. Ledningen valde helst metoder som kunde användas både i den interna och i den externa rapporteringen. Ledningen ansåg inte alltid att de redovisningsmetoder de var tvunga att använda på grund av en standard reflekterade den verkliga ekonomiska händelsen.

Tidigare forskning har bland annat undersökt vilka poster som förändras vid övergången till IFRS. De största förändringarna i Spanien var enligt Callao med flera (2007) beroende på värdering till gängse värde av finansiella instrument, omklassificering av poster och förändringar beroende på konsolidering. Tidigare forskning om övergången till IFRS i Polen fann att det egna kapitalet och resultatet var betydligt lägre enligt polsk reglering än enligt IFRS (Krzywda & Schroeder, 2007). Det egna kapitalet var i medeltal 6 – 9 % lägre medan resultatet var i medeltal 35 % lägre (Krzywda & Schroeder, 2007). De största skillnaderna berodde på behandlingen av positiv och negativ goodwill eftersom goodwill planavskrivs enligt polsk reglering men testas enligt IFRS (Krzywda & Schroeder, 2007). Jaruga, Fijalkowska, Jaruga-Baranowska och Frenzel (2007) ansåg att de största skillnaderna mellan polsk reglering och IFRS är behandlingen av materiella tillgångar, goodwill, intäktsföring, aktierelaterade ersättningar, finansiella instrument, immateriella tillgångar, rörelseförvärv, leasing och placeringsfastigheter. Hur företagens bokslut påverkades på företagsnivå vid övergången till IFRS har studerats av till exempel Tsalavoutas och Evans (2010). De undersökte hur nettovinst, eget kapital, gearing och likviditeten påverkades i grekiska bolag. De jämförde bolag med olika revisorer. De fann att påverkan på nettoinkomst och det egna kapitalet var positiv medan påverkan på gearing och likviditeten var negativ. De fann också att IFRS gängse värde inte alltid ledde till ökat eget kapital. Det finns också tidigare forskning om övergången från finländsk normering till IFRS, till exempel hur relationstalen förändrats.

Lantto och Sahlströms (2009) resultat gällande förändring av relationstal visar att värdering till gängse värde och strängare reglering för vissa poster leder till signifikant förändring av relationstalen rörelsemarginal, avkastning på kapital, avkastning på investerat kapital, soliditet, gearing, quick ratio och börsvärde/resultat medan current ratio inte förändrades. Till exempel lönsamheten ökade med 9 – 19 %. Lantto och Sahlström (2009) förklarar sina resultat genom värdering till gängse värde, redovisning för leasing, inkomstskatter och finansiella instrument.

Jeanjean och Stolowy (2008) samt Soderstrom och Sun (2007) anser att redovisningskvaliteten inte kommer att vara enhetlig i alla europeiska länder efter implementering av IFRS eftersom redovisningskvaliteten är beroende av företagets institutionella omgivning. Det är alltså oklart om övergången till IFRS kommer att förbättra bokslutskvaliteten. Soderstrom och Sun (2007) anser att också incentiv för rapportering, skattesystemet, ägarstrukturen, kapitalstrukturen, politiska systemet och utvecklingen av kapitalmarknaden påverkar redovisningens kvalitet. Enligt Jeanjean och Stolowy (2008) påverkar ett lands institutionella faktorer redovisningen mer än redovisningsstandarder. Argument för ökad jämförbarhet borde leda till en kvalitetsförbättring enligt Jeanjean och Stolowy (2008) men argument gällande ledningens incentiv och institutionella faktorer till antagandet om att implementering av IFRS inte får särskilt stor effekt på boksluten (Jeanjean & Stolowy, 2008).

Denna avhandling skiljer sig från tidigare studier genom att den analyserar orsakerna till förändring i det egna kapitalet. Teorin om utgift vid inkomst är en resultatorienterad kontinental teori medan IFRS är balansorienterad med angloamerikanska traditioner. En övergång från en nationell redovisningsteori till en internationell referensram innebär en mångfald av förändringar som återspeglas i det egna kapitalet. Förändringarna torde vara brokiga med både ökning och minskningar i det egna kapitalet som följd. Genom studien skapas en helhetsförståelse för vilken effekt förändringarna i olika poster får på det egna kapitalet i en situation där en starkt institutionaliserad nationell redovisningsteori kan uppfattas som en barriär i harmoniserings-sammanhang. Om teorin om utgift inte deinstitutionaliseras kan inte IFRS institutionaliseras vilket kan leda till implementering genom lös koppling. Metodmässigt skiljer sig studien från tidigare forskning genom att samband mellan det egna kapitalet och marknadsvärdet inte undersöks utan det egna

kapitalets komponenter analyseras. Förändringarna i bokslutet antas för vissa poster leda till ökning av det egna kapitalet och för andra poster till minskning av det egna kapitalet. Detta kan leda till en nettoförändring på noll eller nära noll även om de enskilda förändringarna är stora (Finansinspektionen, 2005). Det betyder att genom att undersöka det egna kapitalet torde man få en annan bild av bokslutet än genom att undersöka enbart en eller ett fåtal poster. Samband som man kan hitta för en eller ett fåtal poster finns nödvändigtvis inte för bokslutet som helhet eller tvärtom. Det är viktigt att förstå hur bokslutet förändras innan man uttalar sig om bokslutets kvalitativa egenskaper eller hur implementeringen lyckats. Förändringen från en starkt institutionaliserad resultatorienterad teori till värderingsorienterad balansräkningsteori leder till att perspektivet förändras. Detta har inte forskats tillräckligt vad detta har för betydelse för det egna kapitalet .

Det egna kapitalet påverkas av förändringarna och utgående från detta kan man dra slutsatser gällande hur implementeringen av den internationella referensramen har lyckats. Forskningsfrågan lyder

Vilka förändringar i det egna kapitalet stod mest i konflikt med teorin om utgift vid inkomst och hur löstes konflikten på företagsnivå?

Syftet med detta kapitel är att med hjälp av dokumentanalys granska vilka poster vid övergången till IFRS i ett urval av finländska börsbolag förändrades. Syftet granskas med hjälp av analys av hur poster i det egna kapitalet förändras och därefter dras slutsatser om hur implementeringen av den internationella normen lyckats. Finland har använts som utgångsland på grund av att det finns en starkt institutionaliserad redovisningsteori som bakgrund. Den starkt institutionaliserade teorin om utgift vid inkomst gör därmed Finland till ett intressant forskningsobjekt. I avhandlingen antas att denna redovisningsteori kan fungera som en barriär i harmoniseringssammanhang (Pajunen, 2010) och leder till brokighet av justeringar i eget kapital. Tidigare forskning (bland annat Meyer & Rowan, 1991) har också visat att när företag implementerar nya redovisningsstandarder behöver det inte innebära att företagen implementerar ett nytt tankesätt.

Tidigare forskning har använt statistiska metoder för att söka samband mellan en redovisningspost och marknadsvärdet (till exempel Bengtsson, 2008, Kallunki med flera, 1998, Kinnunen med flera, 2000, Lantto & Sahlström, 2009, Taylor, 2009). Till exempel

Aisbitt (2008), Pajunen (2010) och Hjelström och Schuster (2011) har använt intervjuer för att undersöka övergången från en lag till en annan. I denna avhandling används fallstudier (Yin, 2006) som en metod för att undersöka vilka konsekvenserna blir för boksluten som helhet och för informationsvärdet för eget kapital. Yin (2006, 17) anser att fallstudier ofta används *”då frågor om ”hur” eller ”varför” ställs, då man har ringa kontroll över den situation som studeras och då fokus ligger på aktuella skeenden i ett konkret socialt sammanhang”*. Fallstudien som används i detta kapitel är en form av historisk studie eftersom händelserna som studeras skedde kring år 2004.

Schramm (1971 i Yin, 2006, 29-30) anser att: *”Fallstudiens väsen, den centrala tendensen i alla typer av fallstudier, att den försöker belysa ett beslut eller en uppsättning beslut: varför de fattades, hur de genomfördes och vilka resultaten blev”*. Gällande boksluten fattas beslut om vilka redovisningsprinciper och -metoder som ska användas, hur de ska beräknas och rapporteras. På dessa beslut påverkar bland annat normering, institutionella omgivningen i ett land samt de incentiv som företaget har. Företaget har olika incentiv att visa olika resultat beroende på deras kovenanter för lån, bonusutdelning, beskattning och så vidare. Yin (2006) anser att både kvantitativa data och kvalitativa data kan användas i en fallstudie. I en fallstudie kan olika tekniker användas och i detta kapitel används främst studier av bokslut. Studien är en flerfalls studie där varje företag som väljs anses vara ett fall. Totalt används 15 olika fall i studien.

Nedan beskrivs teoretiska utgångspunkter för hur implementering av en ny formell struktur, det vill säga redovisning, sker i företag samt de kvalitativa egenskaper som använts som operationalisering för förändring av bokslut. Vilka standarder skillnaderna i bokslutet berodde på utreds och vilka val gällande redovisningsmetod och redovisningsprincip företagen gjorde. På detta sätt studeras vilka förändringarna i boksluten de facto blev. Därefter beskrivs en taxonomi över standarder, det vill säga hur de olika IFRS-standarderna påverkade de finländska bolagens bokslut. Utgående från detta kan slutsatser dras gällande företagens övergång – om företagen har ändrat redovisningsfilosofi eller om de valt redovisningsmetoder som liknar de tidigare (så kallad lös koppling).

6.1 TEORETISKA UTGÅNGSPUNKTER

Implementeringen av IFRS betyder en förändring i teoretiskt tankesätt för finländska redovisare eftersom teorin om utgift vid inkomst hade ett skattedrivet resultatorienterat synsätt medan IFRS är en balansorienterad kapitalmarknadsdriven redovisningsnorm. Detta innebär att teorin om utgift vid inkomst borde deinstitutionaliseras för att en institutionalisering av IFRS ska kunna ske. Om en deinstitutionalisering av teorin om utgift vid inkomst inte sker kommer IFRS att implementeras genom så kallad lös eller svag koppling för att den tidigare teoretiska bakgrunden ska kunna bibehållas. Vid lös eller svag koppling skiljer sig den formella strukturen redovisning från den verkliga organisationspraxisen (Meyer & Rowan, 1977 i Dillard med flera, 2004, 509).

Enligt institutionell teori söker företag legitimitet (Dillard med flera, 2004, Kasurinen, 2003) och därmed påverkar hur legitimt företagen uppfattar IFRS vara hur företagen kommer att implementera IFRS. Om IFRS uppfattas som legitimt kommer företagen att implementera IFRS på något sätt. Det finns tryck utanför företaget och företagen svarar, enligt ny institutionell teori, på dessa tryck genom att uppta formella strukturer som uppfattas som legitima (se kapitel 5). Dessa tryck påverkar bland annat när och hur företaget implementerar eller implementerade IFRS. En del företag implementerade IFRS frivilligt medan andra först senare när det var obligatoriskt på grund av lagförändring. De företag som först upptar till exempel en ny praxis brukar kallas innovatörer och övriga företag brukar kallas "late adopters". "Late adopters" kan känna sig tvungna att implementera ny praxis som uppfattas som legitim vilket kan leda till lös koppling eftersom de enbart ger sken av att implementera den nya praxisen (Dillard med flera, 2004). De företag som undersöks i avhandlingen är "late adopters" eftersom de alla övergick på grund av lagförändring år 2004 vilket innebär att dessa företag kan uppleva ett tryck för eller emot implementering av IFRS från de företag som implementerat IFRS tidigare, innovatörerna.

Vad som företagen anser vara legitimt är med andra ord beroende av omgivningen, det vill säga det organisatoriska fältet, och andra företag. Tournon (2005) anser att företag kan behöva legitimeras i en omgivning som på senare år blivit allt mer internationell på grund av en värld som blir allt mer global. Om IFRS uppfattas som en internationell norm kan detta ge legitimitet till företag som önskar uppfattas som internationella. Marknadskapitalism

anses i västvärlden vara legitimt och i avhandlingen anses därmed kapitalmarknaden vara en del av denna legitimitet och en strävan efter sådan redovisning som accepteras på kapitalmarknaden vara legitim. Studien på den nationella nivån visar dock att det finns ett motstånd mot implementering av en sådan norm i Finland bland annat på grund av att teorin om utgift vid inkomst är starkt institutionaliserad. För att IFRS ska kunna institutionaliseras bör teorin om utgift vid inkomst deinstitutionaliseras. Detta innebär att hur väl deinstitutionaliseringen av teorin om utgift vid inkomst lyckas påverkar implementeringen (se Oliver, 1992) av IFRS.

I västvärlden anses förutom kapitalism rationalitet vara legitimt. Det finns dock ofta en konflikt mellan legitimitet och rationalitet vilket ofta leder till så kallad lös koppling eftersom företagen vill uppfattas som legitima genom att implementera en ny norm men trots det behålla sin tidigare praxis för att upprätthålla en högre rationalitet. Carruthers (1995) och Touron (2005) anser att redovisning kan legitimeras genom att ge ett sken av rationalitet och effektivitet oberoende av denna formella strukturs effektivitet. Formella strukturer är inte alltid kopplade till processer inom företaget. Dillard med flera (2004) anser att företag ökar sin legitimitet genom att uppta sådana formella strukturer, som till exempel redovisning, som uppfattas som legitima. Enligt Carruthers (1995) är det viktigare att ge sken av rationalitet än att egentligen vara rationell. Även detta leder ofta till så kallad lös eller svag koppling (Meyer & Rowan, 1977 i Dillard med flera, 2004, 509).

Meyer och Rowan (1977) och Oliver (1991 i Nor-Aziah & Scapens, 2007, 213) anser att svag koppling kan vara ett resultat av konflikt mellan olika tryck. Olika tryck kan uppkomma genom att teorin om utgift vid inkomst är skattedriven resultatorienterad redovisning med fokus på borgenärer med kontinentala traditioner medan IFRS är balansorienterad med investerarperspektiv, ingen skattekoppling och angloamerikanska traditioner. Motstridiga tryck kan också uppkomma genom att praxis styrs av tekniska krav medan legitimitet inte är beroende av dessa (Meyer & Rowan, 1991). Detta kan innebära att IFRS inte blir accepterat i praxis vilket också leder till så kallad svag eller lös koppling. Ibland kan en tät koppling mellan strukturer och dagliga aktiviteter leda till ineffektivitet (Meyer & Rowan, 1991), det vill säga det blir konflikt mellan legitimitet och rationalitet. Också om det finns ett starkt motstånd mot den nya normen kan det leda till så kallad lös koppling (se Powell, 1991).

Man kan anta att kapitalmarknaden i en allt mer globaliserad värld får allt större betydelse för legitimitet. Internationella bolag har traditionellt finansierats via kapitalmarknaden medan banker har finansierat de finländska företagen. Man kan alltså anta att vad som uppfattas som legitimt för de finländska företagen ändras i en värld som blir mer internationell. Forskare anser att alla företag inte reagerar likadant på tryck på legitimitet från omgivningen (Tolbert 1985, Zucker, 1987, Carruthers, 1995 i Dillard med flera, 2004, 515) och därmed förväntas företagen reagera olika vid implementeringen av IFRS.

I slutet av år 2004, när finländska noterade företag övergick från de kontinentala, med angloamerikanska inslag, på de europeiska direktiven baserade lagstiftningen från 1997, till de investerarorienterade internationella standarderna möts två olika redovisningskulturer som har två olika perspektiv på redovisning. IFRS har ett ägarperspektiv där relevans är viktigt medan finländsk bokföringslag har utgått från ledningens perspektiv där försiktighetsprincipen spelat en stor roll. För en närmare utredning över principer i finländsk redovisning se kapitel 2 (teori om utgift vid inkomst) och kapitel 4 (internationell nivå).

I IFRS finns allmänna principer för uppgörande och presentation av bokslutet. Ett IFRS bokslut uppgörs för att **ge information som är användbar vid ekonomiska beslut**. IASC:s styrelse anser att nästan alla användare fattar ekonomiska beslut såsom att bestämma när man ska sälja eller köpa aktier, värdera ledningens arbete, värdera företagets förmåga att betala lön och krediter eller värdera förmågan att dela ut vinst (IASB, 2004, Allmänna principer). Bokslutet riktar sig till olika användare för att täcka deras allmänna informationsbehov (IASB, 2004, Allmänna principer, 6). Enligt de allmänna principerna (IASB, 2004, 15) kräver de ekonomiska beslut som användarna ska fatta att användarna kan värdera företagets förmåga att skapa kassaflöden, tidpunkten för dessa kassaflöden och hur säkert dessa kassaflöden kommer att skapas. För ett IFRS bokslut är de grundläggande principerna prestationsprincipen och principen om fortsatt verksamhet (IASB, 2004, Allmänna principer, 22-23).

De kvalitativa egenskaper som poängteras är begriplighet (eng. understandability), relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet (IASB, 2004, Allmänna principer, 24). Med **begriplighet** menar IASB (2004, Allmänna principer, 25) att användaren ska kunna förstå informationen. Man antar dock att användaren har en rimlig förståelse för företagsverksamhet, ekonomi

och redovisning. IASB (2004, Allmänna principer, 26) beskriver **relevans** genom att konstatera att informationen kan anses relevant när den påverkar användarnas ekonomiska beslut genom att hjälpa dem värdera tidigare, nuvarande och kommande händelser eller genom att bekräfta eller granska tidigare uppskattningar. IASB (2004) anser vidare att information ska anses väsentlig om den påverkar användarnas beslut.

För att informationen ska vara användbar ska den också enligt IASB (2004, Allmänna principer, 31) vara pålitlig eller **tillförlitlig**. Detta innebär att informationen inte ska innehålla väsentliga fel eller snedvridningar och att användarna kan lita på att den sanningsenligt visar vad den ser ut eller man kan förvänta sig att den visar. Innehållsbetonning, det vill säga att informationen inte enbart bedöms på basen av sin juridiska form utan också enligt ekonomisk realitet, är en del av tillförlitlighet. Informationen ska också presenteras neutralt eller opartiskt (eng. neutrality). Detta innebär att informationen ska presenteras så att det inte påverkar värderingen av informationen eller beslutet som fattas på basen av den. Enligt IASB (2004, Allmänna principer, 37) innebär försiktighetsprincipen att ett företag ska beakta osäkerhetsfaktorer vid uppgörande av bokslutet och beskriva osäkerhetsfaktorernas karaktär samt iakttä försiktighet när bokslutet uppgörs. Ett bokslut ska också inom ramar för väsentlighet och kostnadsfaktorer vara fullständigt (eng. completeness) (IASB, 2004, Allmänna principer, 38). Ett bokslut ska också vara **jämförbart**. Enligt IASB (2004, Allmänna principer, 39) innebär jämförbarhet att en användare ska kunna jämföra företags bokslut från olika tidsperioder och den utveckling som skett med den ekonomiska ställningen och verksamhetens resultat. En användare ska också kunna jämföra olika företags bokslut med varandra. IASB (2004) beskriver också begränsningar för relevans och tillförlitlighet, det vill säga tidsaspekten (eng. timeliness) och avvägning mellan nytta och kostnader. IASB (2004, Allmänna principer, 43) anser att informationen förlorar sin betydelse om den inte ges i rätt tid. Detta kommer att betyda att ledningen måste balansera mellan att ge information så snabbt som möjligt och dess tillförlitlighet. Balanseringen mellan nytta och kostnad är mer en begränsning än kvalitativ egenskap (IASB, 2004, Allmänna principer, 44). Den nytta man får av informationen ska vara större än de kostnader den förorsakar men det kan dock vara svårt att avgöra alla användares behov av information. IASB (2004, Allmänna principer, 46) beskriver också den kvalitativa egenskapen "att ge en riktig bild" (eng. fair presentation). IASB (2004) anser dock att om ett företag följer de kvalitativa egenskaperna och

bokslutsnormerna leder det oftast till ett bokslut som ger en riktig bild. De kvalitativa egenskaper som poängteras enligt IASB (2004) är alltså begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Riistama (2011) kritiserar IFRS för att det i de allmänna principerna (3) konstateras att om de allmänna principerna är i konflikt med en standard gäller standarden och inte de allmänna principerna. Detta kan, enligt Riistama (2011), leda till oklarheter i tillämpningen.

Målet med implementeringen av IFRS var att öka jämförbarheten mellan företag för att kunna skapa en gemensam kapitalmarknad i Europa. Den Europeiska unionens kommission (2000) ansåg att *”relevant, aktuell, pålitlig och jämförbar information om ett företags resultat och finansiella ställning”* är viktiga kriterier för ett bokslut och kommissionen valde IFRS som gemensam normering för de noterade koncernboksluten i Europa. IFRS förväntas öka jämförbarhet mellan företag och bokslutens transparens (Handels- och industriministeriet, 2003). Förändringen antas leda till bokslut med relevant, tillförlitlig och jämförbar information och i detta kapitel undersökts om så verkligen sker eller om förändringen enbart är svagt eller löst kopplad till praxis.

IFRS förväntas som helhet vara mer relevant eftersom standarderna har som mål att ge information som kan användas för att fatta ekonomiska beslut (IASB, 2004, Allmänna principer, 6). Den finländska regleringen antas vara mindre relevant på basis av skattekopplingen, vilken allmänt anses försämra relevans (till exempel Harris, Lang & Möller, 1994, Joos & Lang, 1994). Den finländska normeringens traditioner ligger i det kontinentala synsättet, vilket bland annat medför att borgenärer ansetts vara en viktig intressentgrupp och borgenärer framhåller försiktighetsprincipen som också den anses ge mindre relevant information (till exempel Harris med flera, 1994, King & Langli, 1998). Detta för att borgenärer kräver snabb information om dåliga nyheter därför att (enligt Smith 1997 i Arce & Mora, 2002, 575) bolagets värde är känsligare för att gå ner än för att öka.

De största skillnaderna mellan finländsk normering och IFRS är värderingen. Finländsk normering baseras på teorin om utgift vid inkomst och tillgångar värderas i huvudsak till historisk kostnad. Värderingen i IFRS sker i hög grad till gängse värde. Scott (2006) anser att redovisning till gängse värde (också kallat mätningsspektiv, eng. measurement perspective) är balansorienterad medan redovisning till historisk kostnad ofta kallas

informationsperspektiv och är resultatorienterad. Scott (2006) anser att redovisning till historisk kostnad kan anses tillförlitlig men redovisningen ofta inte är relevant. Redovisning till gängse värde kan anses relevant men är inte alltid tillförlitlig. Detta innebär att redovisning blir en balansgång mellan relevans och tillförlitlighet (Scott, 2006).

”Användbarhet vid beslut”-begreppet, en ledande princip inom IFRS, leder enligt Scott (2006) till nya problem, det vill säga vem är egentligen användaren och vilka behov denna användare har. Detta leder till frågan om hurdan information som användarna önskar. Information om tidigare års resultat hjälper investeraren att själv estimerar framtiden (enligt Scott, 2006). Scott (2006) anser att redovisning baserad på historisk kostnad antar att investerare själv vill göra sina egna antaganden om framtida kassaflöden i stället för att redovisarna ska ge dessa (informations perspektiv). Scott (2006, 157) beskriver mätningsspektiv så att redovisare bokför gängse värde och ökar genom detta sin skyldighet att hjälpa investerare att förutsäga företagets värde. I Finland har borgenärer och skatteverket ansetts vara huvudsakliga intressenter och därför har historisk kostnad passat användarna bra. Borgenärerna har ansett tillförlitlighet viktigare än relevans delvis för att borgenärer har haft en sådan position att de haft möjlighet att vid behov erhålla tilläggsuppgifter. Även skatteverket, som varit en huvudanvändare för finländska bokslut, har föredragit försiktighetsprincipen framom relevans. I skatteverkets intresse ligger långsiktiga skatteintäkter. I IFRS anses investerare vara huvudanvändare och de anses vara intresserade av företagets gängse värden och därmed skulle de poängtera relevans.

Bland annat Barth med flera (2008) har tidigare forskat om redovisningskvalitet och övergång till IFRS. Deras resultat visar att de företag som implementerat IAS från 21 olika länder mellan åren 1994 och 2003 visar mindre resultatplanering, mer tidsenlig bokföring av förluster, mer värder relevanta redovisningsbelopp än deras jämförelsegrupp som är företag som uppgör bokslut enligt icke-amerikanska nationella standarder. Barth med flera (2008) anser att tidigare forskning gällande Tyskland har visat att det oftast inte är någon signifikant skillnad mellan IAS och tysk GAAP. Men det finns blandade resultat och en förklaring till detta kan vara att företagen gradvist har övergått till IAS. En annan förklaring kan vara att det inte finns någon infrastruktur som driver igenom implementeringen av IAS. En tredje förklaring kan vara att studierna har olika kontroll för varför ett företag väljer att använda en

viss standard och effekterna av den ekonomiska omgivningen. En fjärde förklaring kan vara att olika statistiska beräkningsmetoder använts och olika databaser från olika tidsperioder.

Det finns också tidigare forskning om övergången från finländsk normering till IFRS, till exempel hur relationstalen förändrats. Lantto och Sahlström (2009) anser att Finland förändras från att vara ett bankbaserat system till ett mer marknadsorienterat men att den stora frågan är om denna förändring verkligen leder till att kvaliteten höjs. Deras resultat gällande förändring av relationstal visar att värdering till gängse värde samt strängare reglering för vissa poster leder till signifikant förändring av relationstalen rörelsemarginal, avkastning på kapital, avkastning på investerat kapital, soliditet, gearing, quick ratio och börvärde/resultat men current ratio förändrades inte. Till exempel lönsamheten ökade med 9 – 19 %. Lantto och Sahlström (2009) förklarar sina resultat genom värdering till gängse värde, redovisning för leasing, inkomstskatter och finansiella instrument. Tidigare forskning om övergången till IFRS i Polen visade att det egna kapitalet och resultatet var betydligt lägre enligt polsk reglering än enligt IFRS (Krzywda & Schroeder, 2007). Det egna kapitalet var i medeltal 6 – 9 % lägre medan resultatet var i medeltal 35 % lägre (Krzywda & Schroeder, 2007). De största skillnaderna var beroende av positiv och negativ goodwill. Goodwill planavskrivs enligt polsk reglering men testas enligt IFRS (Krzywda & Schroeder, 2007). Jaruga med flera (2007) ansåg att de största skillnaderna mellan polsk reglering och IFRS är behandlingen av materiella tillgångar, goodwill, intäktsföring, aktierelaterade ersättningar, finansiella instrument, immateriella tillgångar, rörelseförvärv, leasing och placeringsfastigheter.

Också undersökningar som jämför olika länders bokslut eller poster i olika länders bokslut har gjorts, till exempel Bartov, Goldberg och Kim (2005) jämför Tyskland, USA och IAS där tysk normering är mindre värderrelevant om de gjort vinst medan resultaten inte var signifikanta vid förlust. Bartov med flera (2005) fann inte någon skillnad i värderrelevans mellan US GAAP och IAS. Black och Whites (2003) undersökning om värderrelevans visade att bokföringsvärde var mer värderrelevant i Tyskland och eventuellt i Japan medan inkomster mer värderrelevanta i USA. King och Langli (1998) forskar om värderrelevans för inkomst per aktie och deras resultat visar att tysk redovisning hade lägst värderrelevans medan norsk och brittisk redovisning hade högst värderrelevans.

Också hur värder relevansen förändras vid olika reformer av lagstiftning har undersökts. Till exempel Auer (1996) jämförde om IAS, schweiziska normer baserade på bolagsrättsliga direktiv eller schweiziska normer som inte baserats på bolagsrättsliga direktiv var mer värder relevanta. Han fann att IAS var mer värder relevant men att det inte var signifikant skillnad mellan IAS och schweiziska normer baserade på europeiska bolagsrättsliga direktiv. Giner och Rees (1999) undersökte sambandet mellan börsvärde och redovisningsinformation före och efter implementering av europeiska direktiv i Spanien. De fann enbart en liten ökning av värder relevans genom att det egna kapitalets betydelse för börskursen hade ökat i förhållande till företagets resultat. Bengtsson (2008) jämförde värder relevans före och efter införande av IAS 40 i svenska bolag och hans resultat visar att kvoten börsvärde/eget kapital stabiliserats efter implementering av IAS 40 och eventuellt beror detta på att företagen bättre kan anpassa eget kapital efter börskursen. Chalmers, Clinch och Godfrey (2008) undersökte om värder relevansen för immateriella tillgångar skiljde sig före och efter införandet av australiensisk IFRS. Deras resultat visar att för immateriella tillgångar (förutom goodwill) är australiensisk redovisning mer värder relevant men för goodwill är den australiensiska IFRS mer värder relevant. Oystein med flera (2008) hittade inte bevis för ökad värder relevans när norska företag övergick till IFRS. Eventuellt förekom en ökad värder relevans för immateriella tillgångar. Goodwill avskrivs enligt norsk reglering men inte enligt IFRS.

Tidigare litteratur visar att värder relevansen inte signifikant har påverkats av implementering av IFRS (Taylor, 2009). Enligt Daskes (2006 i Taylor, 2009, 46) forskning visar att för att det ska vara rättfärdigt att övergå till IFRS, måste för det första det leda till högre kvalitet på informationen i jämförelse med informationen under den lokala GAAP. För det andra måste en sådan högre kvalitet på informationen också leda till en lägre kostnad för kapital för företagen. Detta är ett traditionellt sett att se på detta: antingen blir risken lägre för framtida avkastning (Barry & Brown, 1985 i Taylor, 2009, 46) eller så blir asymmetrin i information mellan ledningen och utomstående investerare mindre. Forskning av Barth med flera (1999 i Taylor, 2009, 46) har visat att detta inte håller under alla förhållanden. Enligt Daske (2006 i Taylor, 2009, 46) är det varken empiriskt eller teoretiskt klart att internationella standarder minskar kostnaden för kapital.

Relevans i Finland har studerats av till exempel Adams, Weetman och Gray (1993) som undersöker genomförbarhet och användbarhet för bokslut uppgjorda enligt IAS. Speciellt studerar de jämförelsen mellan nationella bokslut och IAS samt dess grad av harmonisering. De använder 17 finländska bokslut över en treårsperiod (1989-1991) som empiri. Bolagen var alla listade på börsen i London eftersom den accepterar bokslut uppgjorda enligt IAS. De använder Grays index för konservatism (1980) för att undersöka vilken påverkan dessa olika anpassningar har haft på resultatet och det egna kapitalet. Forskarna anser att information enligt IAS är begränsad på grund av att information gällande redovisningsprinciper enligt FAS och IAS är knapp, att också stora poster har klassificeras som "övriga", att det ibland saknas förklaring om skillnader i principer mellan FAS och IAS, att det saknas förklaringar om anpassningar och hur dessa anpassningar presenteras. Adams med flera (1993) undersöker redovisningsprinciperna i IAS-bokslut och jämförelser mellan nationella bokslut och IAS. Adams med flera (1993) undersöker den kvantitativa påverkan dessa anpassningar till IAS har, både för bokslutet som helhet och för individuella poster.

Niskanen, Kinnunen och Kasanen (1998) har undersökt om värder relevansen ökar om förutom koncernens uppgifter också moderbolagets uppgifter publiceras i bokslutet. Undersökningen är gjord på finländska noterade företag. Det visar sig att koncernens uppgifter signifikant kan förklara börsavkastning medan moderbolagets uppgifter inte kan det. Kinnunen med flera (2000) undersöker värder relevansen för finländsk normering och jämförelsen till IAS för finländska företag under åren 1984-1992. Här gör forskarna en innehållsanalys genom regressioner för börsavkastningar mätta från en 50 veckors period som slutar den veckan som bokslutet publiceras. Forskarna kommer fram till att uppgifterna i IAS täcker utländska investerares informationsbehov men är enbart lite användbara för inhemska investerare. Niskanen, Kinnunen och Kasanen (2000) undersöker värder relevansen för finländsk bokföringsnormering och jämförelsen till IAS för finländska företag under åren 1984-1992. Den finländska börsen hade två listor, en för inhemska och en för både inhemska och utländska investerare, och Niskanen med flera (2000) jämför dessa två grupper. Finländsk normering har signifikant värder relevans för båda grupperna medan IAS inte har signifikant värder relevans för någon av grupperna.

Kallunki med flera (1998) studerar relationen mellan marknadsvärde och bokföringsvärde med hjälp av finländskt data. Kallunki med flera (1998) undersöker företag i alla branscher

förutom finansiella listade på Helsingfors börs under 1987-1994. Deras resultat visar att speciellt resultaträkningen är värderrelevant förutom inkomster och extraordinära poster.

Kallunki med flera (1998) anser att det kontinentala synsättet baserat på lagsamlingar är dominerande i Finland och härstammar från Tyskland via Sverige. Det tyska systemet har implementerats till de andra nordiska länderna i varierande grad. Speciellt har myndigheterna varit starka reglerare i Norge och Finland (Kallunki med flera, 1998). Lukka och Pihlanto (1994 i Kallunki med flera, 1998, 363) anser att teorin om utgift vid inkomst har hållit sin position som grundare för redovisningstänkandet i Finland, trots många tryck såsom till exempel harmoniseringsutvecklingen inom EU. Enligt Troberg (1992 i Kallunki med flera, 1998, 363) är finländska bokslut ofta kritiserade för att ge skatteminimering i stället för ekonomisk realitet. En av de största skillnaderna mellan bokslut uppgjorda enligt finländsk normering och IAS är avskrivning, avskrivning enligt plan och skattemässig avskrivning. En annan stor skillnad är reserverna. Den finska redovisningen tillåter mer planering av resultat än de flesta andra länder. Resultatplanering är vanligt i Finland för att spara skatter och för att kunna betala konstant storlek av dividend eftersom sådana dividender krävs av stora institutionella ägare (Kallunki med flera, 1998, 363-364).

Schadewitz och Vieru (2007) har undersökt om övergången från finländsk normering till IFRS hade någon påverkan på börskurserna. De fann enbart en liten reaktion på marknaden. Inte heller volymen av inköp/försäljning ändrade på marknaden efter att utredningen över hur implementeringen av IFRS påverkat bokslutet publicerats. Statistiken visar dock att utredningen över skillnaden mellan FAS och IFRS skulle vara värderrelevant.

Lantto (2007) har genom en enkät undersökt finländska ekonomichefers, revisorers och analytikers uppfattning om relevans och tillförlitlighet i IFRS. Resultatet visar att de tyckte att informationen var relevant men tillförlitligheten ifrågasattes för sådan information som baserats på bedömningar av ledningen. Jarva och Lantto (2011) jämför informationsinnehållet i bokslut uppgjorda enligt finländsk normering med bokslut uppgjorda enligt IFRS vid övergången till IFRS år 2004. IFRS resultatet är inte mer tidsenligt än resultatet enligt finländsk normering. Bokföringsvärdena är inte mer värderrelevanta under IFRS än under finländsk normering. IFRS ökar resultatet, minskar det egna kapitalet och ökar skulderna i medeltal. IFRS kan dock marginellt estimera framtida kassaflöde bättre

än finländsk normering. Jarva och Lantto (2011) antar att en stark institutionell referensram kan vara substitut för standarder av hög kvalitet.

Mängden resultatplanering är en typ av definition på redovisningens kvalitet. Bartov och Mohanram (2004) undersökte ledningens inlösen av optioner, Graham, Harvey och Rajgopal (2005) undersökte ledningen önskan att säkra långsiktigt värde, Heflin, Kwon och Wild (2002) jämförde kontrakt och bokslut, Jones (1991) undersökte företags importlättnader, Kamel och Elbanna (2010) forskade om banklån, förluster och överträffande av fjolårets resultat är motiv för resultatplanering i Egypten, Landry och Callimaci (2003) undersökte hur ledningen valde mellan aktivering och kostnadsföring av forsknings- och utvecklingsutgifter, Noronha, Zeng och Vinten (2008) undersökte om graden av privat och publikt ägande har betydelse i Kina, Teoh, Welch och Wong (1998) undersökte börsintroduktion. Resultaten av den denna tidigare forskning visar att graden av resultatplanering beror på ledningens incentiv.

Skillnader i resultatplanering mellan länder har också undersökts tidigare. Burgstahler, Hail och Leuz (2006) fann att inte noterade företag har mer resultatplanering än noterade i Europa medan Othman och Zeghals (2006) resultat visar att incentiv i Frankrike gäller lån och beskattning medan det i Kanada gäller kapitalmarknaden. Skillnader i resultatplanering före och efter implementering av IFRS har också intresserat forskare. Barth med fleras (2008), Iatridis' (2010) och Iatridis och Rouvolis' (2010) forskning visar minskad resultatplanering efter införande av IFRS. Jeanjean och Stollowys (2008) forskning visade inte någon minskning i Australien eller Storbritannien och till och med ökning i Frankrike.

Tidigare forskning, enligt Saemann (1999), har kommit fram till att ledningen väljer den redovisningsmetod och redovisningsprincip som maximerar ledningens egen välfärd. Jensen och Meckling (1976 i Saemann, 1999, 4) anser att företagets kassaflöde påverkar ledningen personligen. Watts och Zimmermans (1978 i Saemann, 1999, 4) forskning visar att detta leder till att ledningen kommer att favorisera sådana redovisningsmetoder och redovisningsprinciper som minskar kassautflödet. Saemann (1999, 4) anser att också volatilitet kan påverka ledningens incentiv. Ett volatilt resultat ökar riskjusteringen som borgenärer och aktieägare anser att företaget har när de analyserar vilken ränta de vill ha på sin investering. Volatilitet i resultatet påverkar ofta också ledningens belöning eftersom den

räknas ut på basis av resultatet. Detta leder till att ledningen kommer att motsätta sig standarder som ökar volatiliteten.

Callao och Jarno (2010) anser att ju flexibla regler desto större möjligheter till resultatplanering. Flexibla regler betyder att ledningen kan påverka bokföringen mera. Striktare regler betyder färre alternativ och minimering av ledningens subjektiva bedömning (Jeanjean & Stolowy, 2008 i Callao & Jarno, 2010, 160). Callao och Jarno (2010) anser att resultatplanering också är att förvränga affärstransaktioner. Striktare regler ger färre möjligheter till detta.

Paananen och Henghsiu (2009) har undersökt hur resultatplaneringen har ändrat för tyska företag under perioden 2000-2002 (IAS), 2003-2004 (frivilligt att implementera IFRS) och 2005-2006 (obligatoriskt att implementera IFRS). De märkte att bokslutens kvalitet försämrades över tiden och de antar att detta beror på att standarderna förändras.

Jeanjean och Stolowy (2008) anser att en av fördelarna med IFRS är att boksluten skulle bli mer internationellt jämförbara. De undersöker den obligatoriska övergången till IFRS för bolag i Australien, Frankrike och Storbritannien. I dessa tre länder minskade resultatplaneringen inte efter implementeringen av IFRS, den till och med ökade i Frankrike. Därmed drar forskarna den slutsatsen att IFRS inte åtminstone gällande detta ökade rapporteringskvaliteten. Forskarna anser att hur redovisningen uppgörs inte enbart är baserat på redovisningsstandarder utan också hurdana incentiva som ledningen har och de nationella institutionella faktorerna.

Iatridis' (2010) forskar om övergången från Storbritanniens standarder (UK GAAP) till IFRS har lett till mindre resultatplanering och kommer fram till att IFRS leder till mer tidsenlig identifikation av förluster. Han undersöker åren 2004 (före IFRS) och 2005 (IFRS). Iatridis och Rouvolis (2010) undersöker företag på börsen i Aten, Grekland, och om deras resultatplanering har minskat eller inte efter implementeringen av IFRS. Deras resultat visar att företag visade lägre redovisningsmått år 2005. Redan året därpå var relationstalen bättre. Under implementeringsperioden ökade resultatplaneringen för dessa företag men minskade i perioden efter. Iatridis och Rouvolis (2010) undersökte både företag som övergick till IFRS frivilligt och de som övergick på grund av det europeiska direktivet år 2005. I Iatridis och Rouvolis' (2010) forskning ingick 254 företag listade på börsen i Aten. Också

Callao och Jarne (2010) har forskat om resultatplanering har ändrat i Europa sedan IFRS implementerats. De undersöker periodiseringsposter före och efter övergången i elva europeiska länder (inkluderat 60 bolag från Finland). Deras resultat visar att det finns mer resultatplanering efter övergången till IFRS eftersom godtyckliga periodiseringsposter har ökat, speciellt på grund av värdering av materiella tillgångar. Callao och Jarne (2010) anser att detta beror på företagets storlek, förhållande mellan tillgångar och skulder, skydd av investerare och juridiskt system. Callao och Jarnes (2010) undersökning indelades i två perioder (2003-2004 och 2005-2006). Callao och Jarne (2010) anser att det i Europa diskuterats om IFRS är mer flexibelt än många av de nationella normeringarna och att bokföring av vissa poster, som till exempel värderas till gängse värde, också innehåller subjektiva värderingar av ledningen.

Alford, Jones, Leftwich och Zmijewski (1993) har undersökt tidsenligheten för 17 olika länders redovisning. Till exempel Australien och Storbritannien hade mer tidsenlig information än USA medan till exempel resultaten för Norge var inkonsekventa. Till exempel Danmark, Sverige och Tyskland hade mindre tidsenlig information.

Också val av redovisningsmetod har intresserat forskare. Hjelström och Schuster (2011) intervjuade företagsledning om val av redovisningsmetod i samband med övergången till IFRS i Sverige. Ledningen valde helst metoder som kunde användas både i den interna och i den externa rapporteringen. Ledningen ansåg inte alltid att redovisningsmetoderna de var tvungna att använda motsvarade den ekonomiska verkligheten. De anser att företagen har implementerat genom lös koppling.

Jeanjean och Stolowy (2008) samt Soderstrom och Sun (2007) anser att redovisningskvaliteten inte kommer att vara likadan i alla europeiska länder ens efter implementering av IFRS. Detta för att redovisningskvaliteten är beroende av företagets institutionella omgivning. Det är alltså oklart om övergången till IFRS kommer att förbättra bokslutskvaliteten. Soderstrom och Sun (2007) anser att också incentiv för rapportering, skattesystemet, ägarstrukturen, kapitalstrukturen, politiska systemet och utvecklingen av kapitalmarknaden påverkar redovisningens kvalitet. Jeanjean och Stolowy (2008) anser att ett lands institutionella faktorer påverkar redovisningen mer än redovisningsstandarder. Argument för jämförbarhet borde leda till en kvalitetsförbättring enligt Jeanjean och Stolowy

(2008), men argument gällande ledningens incentiv och institutionella faktorer till antagandet om att implementering av IFRS inte får särskilt stor effekt på boksluten (Jeanjean & Stolowy, 2008).

Jermakowicz med flera (2007) undersökte genom enkät och telefonintervju DAX-30 företagens controller eller redovisningschef om förväntade fördelar och utmaningar med implementering av IFRS. Jermakowicz med fleras (2007) resultat visade att förväntningarna gällde bättre jämförbarhet, större transparens i rapportering och harmonisering av intern och extern rapportering. Utmaningarna gällde IFRS:s komplexitet, hög implementeringskostnad, saknad av guide för implementeringen och inkomsters volatilitet (Jermakowicz med flera, 2007). Jermakowicz med flera (2007, 167) beräknade också förändringar i totala tillgångar och skulder. Den totala mängden tillgångar i DAX-30 företagen ökade med 70 % under perioden 1998-2004. Detta kan bero på fusioner och inköp av dotterbolag men också på att tillgångarna värderas till historisk kostnad i Tyskland men till gängse värde i IFRS. Totala skulderna har ökat på grund av högre pensionsskulder.

Tidigare forskning har bland annat undersökt vilka poster som förändras vid övergången till IFRS. De största förändringarna i Spanien var enligt Callao med flera (2007) beroende på värdering till gängse värde av finansiella instrument, omklassificering av poster och förändringar beroende på konsolidering.

Hur företagens bokslut påverkades på företagsnivå vid övergången till IFRS har undersökts av till exempel Tsalavoutas och Evans (2010). De undersökte hur nettovinst, eget kapital, gearing och likviditeten påverkades i grekiska bolag. De jämförde bolag med revisor från de fyra stora revisionsbolagen med övriga bolag. De fann att påverkan på nettoinkomst och det egna kapitalet var positiv medan påverkan på gearing och likviditeten var negativ. Deras resultat visar att värdering till gängse värde enligt IFRS inte alltid ledde till ökat eget kapital.

Finansinspektionen i Finland har gjort en utredning över vilken kvalitet börsbolagens information om övergången till IFRS hade och vilken påverkan IFRS har. Rapporten är skriven 7.6.2005 och innehåller ca 80 % av de 125 börsbolag, på huvud-, I- och NM-listan, som ska övergå till IFRS år 2005. Utredningen gjordes gällande bolagens egna kapital, resultat, balansräkning och relationstal (Finansinspektionen, 2005).

Enligt Finansinspektionen (2005) påverkades det egna kapitalet enbart lite (+/- 4 %) i över 30 % av bolagen. Den största höjningen för ett enskilt bolag var 325 miljoner euro och den största minskningen för ett enskilt bolag var 256 miljoner euro (Finansinspektionen, 2005). Det som påverkade mest var kapitallån, egna aktier, omstrukturering av minoritetsandelar, gängse värde på finansiella instrument och latent skatter (Finansinspektionen, 2005). I ca 60 % av bolagen ökade resultatet (Finansinspektionen, 2005). Den största höjningen för ett enskilt bolag var 164 miljoner euro och detta på grund av att goodwill inte mera avskrevs. Den största minskningen i ett enskilt bolag var 31 miljoner euro och detta på grund av omvärdering av en placeringsfastighet. De poster som påverkade resultatet mest var att inte avskrivna goodwill, förändringar i gängse värde på placeringsfastigheter, pensioner och om periodisering av intäkter och kostnader (Finansinspektionen, 2005). Balansomslutningen ökade en aning i de finländska börsbolagen i huvudsak beroende på värdering till gängse värde och bokföring av finansiell leasing (Finansinspektionen, 2005). Den största höjningen i ett enskilt bolag var över 40 % medan den största minskningen var 10 % (Finansinspektionen, 2005).

Finansinspektionen (2006) gjorde en utredning också över börsbolagens bokslut uppgjorda enligt IFRS år 2005. Finansinspektionen ansåg att nivån på boksluten varierade. I utredningen deltog 125 börsbolag. Finansinspektionen (2006) ansåg att noterna var knappa. Börsbolagen hade de rapporter som krävs och dessutom hade börsbolagen det obligatoriska uttalandet att bokslutet var uppgjort enligt IFRS. Däremot uppgavs i vissa bokslut att noterna var uppgjorda också enligt finländsk bokförings- och samfundslagstiftning (Finansinspektionen, 2006). I vissa bokslut var också koncernbokslutet och moderbokslutet presenterade bredvid varandra (även om det ena var uppgjort enligt FAS och det andra enligt IFRS) (Finansinspektionen, 2006). I många IFRS bokslut syns ännu den finländska bokslutspraxisen, till exempel har terminologi som baseras på den finländska bokslutspraxisen använts, såsom övriga långfristiga utgifter, bestående aktiva, koncernaktiva, finansiella värdepapper, avsättningar, extraordinära poster och bokslutsdispositioner (Finansinspektionen, 2006).

Beskrivningen av bokföring av goodwill i samband med företagsförvärv är enligt Finansinspektionen (2006) inte tillräckligt beskrivna. Inte heller själva köpet var tillräckligt beskrivet. Användaren av bokslutet får inte en uppfattning om vilka grunder företagsköpet ha gjorts eller de förväntningar som ledningen har på företagsköpet. Den goodwill som

uppstått i samband med företagsköpen var i medeltal 41 % av köpesumman, vilket är en relativt stor andel. De noter som beskriver testning av goodwill var enligt Finansinspektionen (2006) inte tillräckligt beskrivna.

De noter som beskrev belöningsprogram som baserar sig på aktier (Finansinspektionen, 2006) var inte tillräckligt omfattande för att ge en klar bild av vilka faktorer som påverkade bokföringen i bokslutet. Börsbolagen gav knappa uppgifter om hur placeringars gängse värde bestämts och vilka de centrala osäkerhetsfaktorerna som påverkar värderingen var. Även de onoterade aktieplaceringarnas noter var ofta inte tillräckliga (Finansinspektionen, 2006).

Tidigare forskning (till exempel Soderstrom & Sun, 2007) har också visat att implementering av IFRS inte alltid får stor betydelse för praxis. I kapitlet undersöks om de förändringar som införandet av IFRS medfört implementerats i bokslutet. I kapitlet undersöks också om IFRS förändrat de kvalitativa egenskaperna för finländska börsbolags bokslut genom att undersöka 15 fallföretags bokslut vid övergången till IFRS 31.12.2004.

6.2 FALLSTUDIER

Företagen implementerade förändringarna i bokföringslagen. Eftersom teorin om utgift vid inkomst är starkt institutionaliserad i företagen kan det leda till att IFRS blir löst eller svagt kopplat vilket undersöks i detta kapitel. Vid övergången till IFRS analyseras på vilket sätt posterna som påverkade eget kapital förändrades. Utvalda företags bokslut studeras genom dokumentanalys. Företagen ses som fall och totalt studeras 15 stycken.

På basis av de uträkningar företagen visar i en bokslutskommuniké eller bokslutet, undersöks vilka principer företagen valt och vilka IFRS-standarder som påverkade det egna kapitalet mest. Det egna kapitalet jämförs per 31.12.2004, det vill säga eget kapital uppgjort enligt finländsk normering och eget kapital uppgjort enligt IFRS per 31.12.2004. Den ingående balansen enligt IFRS 1 uppgörs per 1.1.2004 men eftersom bokslutet görs per 31.12 väljs datum 31.12.2004. Som datamaterial har börsbolag valts eftersom det enbart är noterade bolag som är tvungna att uppgöra sina bokslut enligt IFRS.

Datamaterialet består således enbart av bolag noterade på huvudlistan Nasdaq OMX Helsingfors och som har hemort i Finland. Hemorten har ansetts viktig för att säkra att företagen tidigare följt den finländska normeringen. Alla bolags räkenskapsperioder börjar 1.1. På detta sätt elimineras eventuella skillnader på grund av att nya standarder skulle träda i kraft under räkenskapsperioden. Bolag vars ingående balans är från 1.1.2004 vilket betyder att det första IFRS bokslutet är upgjort per 31.12.2005. De bolagen övergick på grund av EU:s direktiv genom obligatorisk övergång. Företag som övergått redan tidigare har tagit ställning för IFRS och de har ansett IFRS nyttigt för företaget av någon orsak eller för att företaget varit tvunget på grund av börslistning utomlands. De företag som övergår för att det är obligatoriskt tar nödvändigtvis inte ställning till vilken standard som är bättre. Alla bolag som är med i undersökningen har därmed samma utgångsläge och följer samma standarder.

Bland annat Giner och Rees (1999) och Kallunki med flera (1998) har valt att eliminera alla finansiella bolag från undersökningen. I denna undersökning ingår inte heller finansiella bolag eftersom de har skild reglering (EU:s direktiv, Finansinspektionens och Bankinspektionens reglering) och är därmed inte jämförbara med de andra bolagen. Banker följer också ett europeiskt bolagsrättsligt direktiv 86/635/EEC som övriga bolag inte följer. Det direktivets påverkan på finländsk redovisning har inte beaktats i denna avhandling. Inte heller försäkringsbolag ingår eftersom också de har skild lagstiftning och skild övervakning i Finland. I OMX rapport (issuer trading overview) ingår uppgifter om företagens bransch per 31.12.2004.

Bransch	Antal på OMX lista	Strukna	Användbara	Orsak till strykning
Investment	8	1	7	Uppköpt
Transport	4	1	3	Bruten räkenskapsperiod
Trade	4	1	3	Uppköpt
Other services	9	2	7	Registrerat i Sverige, bolag i likvidation
Metal & engineering	12	2	10	15 mån räkenskapsperiod, övergångsdatum tidigare
Forest industry	4	2	2	Övergångsdatum tidigare
Multi-Business	1	0	1	
Energy	2	1	1	Uppköpt
Food industry	7	2	5	Uppköpt, övergångsdatum tidigare
Construction	2	0	2	
Telecomm & electronics	28	8	20	Uppköpt, övergångsdatum tidigare, registrerat i Sverige, bruten räkenskapsperiod
Chemicals	4	1	3	Övergångsdatum tidigare
Media & publishing	6	1	5	Uppköpt
Other industries	10	2	8	Uppköpt, övergångsdatum tidigare
Totalt	101	24	77	

Det fanns totalt 101 bolag på Nasdaq OMX Helsingfors lista när de finansiella bolagen eliminerats. Av dessa eliminerades totalt 24 bolag på grund av att det köpts upp under året, haft bruten räkenskapsperiod, gått över till IFRS tidigare eller är registrerat i Sverige. Också bolag med längre/kortare räkenskapsperiod än 12 månader eliminerades. Dessa 77 bolags förändring av eget kapital vid övergången från FAS till IFRS granskades per 31.12.2004 (de datum som bolagen rapporterat både enligt FAS och enligt IFRS). Uppgifterna om förändringen är tagna från noterna från boksluten per 31.12.2005, det vill säga den uträkning över vilka poster som påverkats i samband med övergången från FAS till IFRS. Om uppgifterna inte angetts i noterna användes börskommuniké. Jag har använt utredningen i form av balansräkning ifall uträkningen skiljt sig från den som är utredning över eget kapital (till exempel TietoEnator). I tabellen nedan beskrivs hur det egna kapitalet förändrades vid övergången till IFRS.

Bransch	Antal bolag vars egna kapital ökat	Antal bolag vars egna kapital minskat	Antal bolag vars egna kapital oförändrat
Investment	6	1	
Transport	2	1	
Trade	2	1	
Other services	4	3	
Metal & engineering	5	4	1
Forest industry		2	
Multi-Business		1	
Energy			1
Food industry	3		2
Construction			2
Telecomm & electronics	11	5	4
Chemicals	1	2	
Media & publishing	1	4	
Other industries	4	3	1
Totalt	39	27	11

I tabellen ovan har beskrivits för hur många företag det egna kapitalet ökade i samband med övergången till IFRS och för hur många företag det egna kapitalet minskade eller var oförändrat. Av tabellen framgår att det egna kapitalet ökade för 39 företag, minskade för 27 och var oförändrat för 11 företag. Olika standarder förväntas påverka olika typer av företag och eftersom det är förändring i det egna kapitalet som studeras väljs både företag vars egna kapital ökat, företag vars egna kapital minskat och företag vars egna kapital procentuellt sett är oförändrat.

De 16 bolag vars egna kapital ökade mest var

Julius Tallberg Fastigheter	49 %	investment
Technopolis	31 %	investment
Rocla	28 %	metal & engineering
Norvestia	18 %	investment
Interavanti	15 %	investment
Sponda	15 %	investment
Kesko	9 %	trade
Neomarkka	9 %	investment
Lännen tehtaat	8 %	food industry
Sysopen Digia	7 %	telecomm & electronics
PKC Group	7 %	telecomm & electronics
Stonesoft	7 %	telecomm & electronics
Jaakko Pöyry Group	7 %	other services

Comptel	6 %	telecomm & electronics
Orion	6 %	chemicals
RapalaVMC	6 %	other industries

De 10 bolag vars egna kapital minskade mest var

Cencorp	42 %	telecomm & electronics
Citycon	41 %	investment
Keskisuomalainen	37 %	media & publishing
Stromsdal	34 %	forest industry
Aspo	25 %	multi-business
Talentum	16 %	media & publishing
Okmetic	15 %	telecomm & electronics
TietoEnator	14 %	other services
KCI Konecranes	13 %	metal & engineering
Nokian renkaat	12 %	other industries

De 11 bolag vars egna kapital procentuellt sett var oförändrat var

Rautaruukki		metal & engineering
Fortum		energy
Olvi		food
Raisio yhtymä		food
Lemminkäinen		construction
Tulikivi		construction
Aspocomp Group		telecomm & electronics
Basware		telecomm & electronics
EVOX Rifa Group		telecomm & electronics
Tecnomen		telecomm & electronics
Leo Longlife		other

De 5 bolag vars egna kapital har ökat mest, de 5 bolag vars egna kapital har minskat mest och 5 av de bolag vars egna kapital procentuellt sett inte ändrat valdes, dock så att alla fem representerar olika branscher. Detta leder till totalt 15 bolag som granskas närmare. Som krav vid valet av bolag var att bolagen inte skulle vara från samma bransch inom samma grupp för att eliminera eventuella branschspecifika förändringar. Det egna kapitalet har beräknats inklusive minoritetsandel både för finländsk normering och för IFRS. I egna kapitalet för finländsk normering är också kapitallån inberäknat. Utredningarna över förändring av eget kapital är egen uträkning. De fem bolag som hade den största ökningen av eget kapital per 31.12.2004 är (enbart ett företag per bransch)

Julius Tallberg fastigheter	49 %	investment
Rocla	28 %	metal & engineering
Kesko	9 %	trade
Lännen tehtaat	8 %	food industry
Sysopen Digia	7 %	telecomm & electronics

De fem bolag som hade den största minskningen av eget kapital är (enbart ett företag per bransch)

Cencorp	42 %	telecomm & electronics
Citycon	41 %	investment
Keskisuomalainen	37 %	media & publishing
Stromsdal	34 %	forest industry
Aspo	25 %	multi-business

De fem bolag vars egna kapital procentuellt sett inte minskat och valts till undersökningen är (enbart ett företag per bransch):

Rautaruukki	metal & engineering
Fortum	energy
Olvi	food
Tulikivi	construction
BasWare	telecomm & electronics

Förändringarna i det egna kapitalet analyseras, det vill säga vilka förändringarna var, vilka standarder och vilka redovisningsmetoder eller redovisningsprinciper detta berodde på. I analysen skiljs de tre olika grupperna av bolag åt för att undersöka om det finns skillnader också mellan grupperna, det vill säga påverkade någon standard en grupp av bolag men inte någon annan.

Som orsak till att Finland skulle övergå till IFRS angavs att också utländska investerare skulle kunna tolka finländska bokslut (se Europeiska gemenskapernas kommission, 2000, 2001). Många av bolagen i undersökningen har dock (per 31.12.2004) under eller kring en procent utländska investerare (Julius Tallberg Fastigheter, Kesko, SysopenDigia, Cencorp, Citycon, Keskisuomalainen, Stromsdal, Aspo, Rautaruukki, Tulikivi, Basware). Olvi har ca 3 % utländskt ägande medan Lännen tehtaat har 7 %. Fortum och Rocla har 25 respektive 47 % av sina aktier i utländsk ägo (Rocla köps av MCFE i maj 2009). De flesta av de finländska företagen som är med i denna undersökning har de utländska investerarna med andra ord liten betydelse.

Jermakowicz med flera (2007) anser att förhållandet mellan eget och främmande kapital berättar om företaget är mer borgenärsrelaterat eller investerarrelaterat. Julius Tallberg Fastigheters IFRS bokslut, Lännen tehtaat, SysopenDigia, Keskisuomalainens FAS bokslut, Aspo FAS bokslut, Tulikivi och Basware hade ett förhållande 1 eller större än 1 (det vill säga lika mycket eller mer eget kapital än främmande kapital) medan Julius Tallberg Fastigheters

FAS bokslut, Rocla, Kesko, Cencorp, Citycon, Keski-suomalainen IFRS bokslut, Stromsdal, Aspo IFRS bokslut, Rautaruukki, Fortum, Olvi hade ett förhållande mindre än 1 (mindre eget kapital än främmande kapital). Störst förändring skedde för Aspo vars förhållande enligt FAS var 2,0 medan det enligt IFRS var 0,9. Här är bolagen fördelade så att det både finns sådana som har större eget kapital än främmande kapital (investerarrelaterade) och tvärtom (borgenärsorienterade). För en del av bolagen ledde övergången till IFRS till verkligt stora skillnader i förhållandet mellan eget och främmande kapital. Detta till stor del beroende på att kapitallån räknades enligt FAS som eget kapital medan det enligt IFRS räknas som främmande kapital.

Här nedan analyseras förändringarna i det egna kapitalet för dessa femton företag. Vilka standarder, redovisningsprinciper och redovisningsmetoder som hade störst betydelse för de finländska bolagen studeras.

6.3 FÖRÄNDRINGAR I EGET KAPITAL

I detta kapitel undersöks hurdana förändringar i normeringen som ledde till förändringar i det egna kapitalet. Förändringen analyseras genom att undersöka vilka standarder som påverkade det egna kapitalet de facto mest. På basis av de uträkningar företagen visar i en bokslutskommuniké eller bokslutet, undersöks vilka principer företagen valt och vilka standarder som påverkat de finländska egna kapitalen mest (i euro) per 31.12.2004.

Adams med flera (1993) har tidigare forskat om de största skillnaderna mellan IAS och finländska bokslut. Åren 1989 – 1991 var skillnader i reserver, avskrivning, eget kapital för dotterbolag, omsättningstillgångar, pensioner, vinst på försäljning av materiella tillgångar, goodwill, latent skatter, aktivering av ränta och leasade tillgångar störst. Adams med fleras (1993) forskning skiljer sig från denna studie genom att åren 1989 – 1991 var de europeiska bolagsrättsliga direktiven inte implementerade i finländsk lagstiftning.

I Lantto och Sahlströms (2009) forskning förväntade man sig att de största skillnaderna mellan FAS och IFRS skulle finnas i IAS 19 Ersättningar till anställda, IAS 12 Inkomstskatter, IAS 38 Immateriella tillgångar, IAS 11 Entreprenadavtal, IAS 2 Omsättningstillgångar, IAS 17

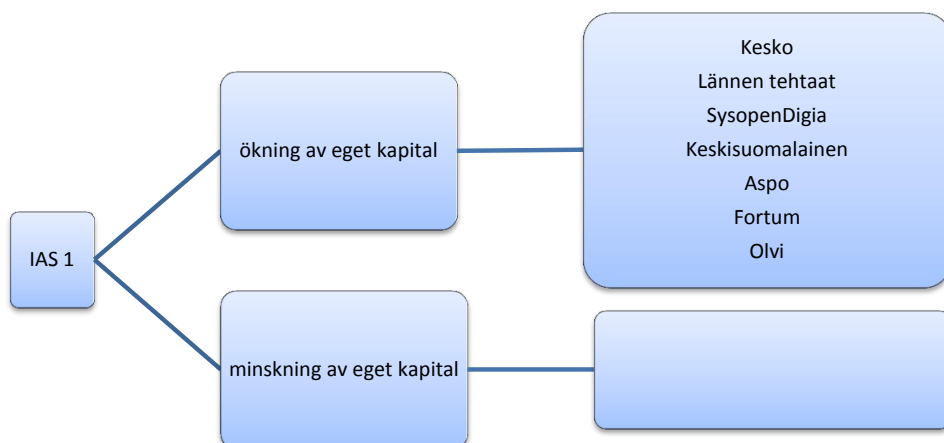
Leasingavtal, IFRS 2 Aktierelaterade avgifter, IAS 16 Materiella tillgångar, IAS 36 Nedskrivningar, IAS 39 Finansiella instrument, IAS 40 Förvaltningsfastigheter och IAS 41 Biologiska tillgångar. I denna avhandling förväntas också skillnader för IFRS 3 Rörelseförvärv.

Här nedan följer en redogörelse av hur IFRS påverkade finländsk redovisningspraxis för alla tre grupperns företag (störst ökning av eget kapital, störst minskning av eget kapital och ingen förändring procentuellt sätt i eget kapital). De standarder där det finns större skillnader i principer och metoder har beaktats och det sätt som standarderna påverkat de femton exempelföretagen beskrivs. Förändringarna i det egna kapitalet har grupperats i fyra typer enligt det sätt de påverkade det egna kapitalet. Den första typen är förändringar på grund av konsolideringsskillnader, den andra typen förändringar på grund av värderingsskillnader, den tredje typen förändringar i redovisningsmetod och den fjärde typen omklassificeringar samt övriga förändringar.

6.3.1 FÖRÄNDRING BEROENDE AV KONSOLIDERINGSPRINCIP

Den första typen av förändringar är beroende av konsolideringsprincip. I denna typ klassificeras IAS 1 Utformning av finansiella rapporter, IAS 28 Redovisning av innehav i intresseföretag och IAS 31 Redovisning av andelar i joint ventures.

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter påverkade boksluten genom att minoritetsandelen bokförs utanför eget kapital enligt FAS och inom eget kapital enligt IFRS. Detta förväntades öka det egna kapitalet. IAS 1 ökade det egna kapitalet med 0,1-2 % för Kesko, Lännen tehtaat, SysopenDigia, Aspo, Fortum och Olvi medan Keski-suomalainens egna kapital ökade med 18 %. IAS 1 minskade inte det egna kapitalet för något bolag.



FIGUR 3: IAS 1 UTFORMNING AV FINANSIELLA RAPPORTER

IAS 1 ökade kapitalet för sju av femton företag och de finns i alla tre grupper av företag (störst ökning av eget kapital, störst minskning och procentuellt sett ingen förändring i eget kapital). **IAS 28 Innehav i intresseföretag** medförde också förändring i konsolideringsprincip från konsolidering i förhållande till ägarandel till kapitalandelsmetod. Kapitalandelsmetoden skall, enligt IAS 28, användas om koncernen äger minst 20 %. Lännen tehtaats egna kapital ökade med 2 % på grund av detta och Lännen tehtaat är ett bolag från gruppen störst ökning av eget kapital. Också **IAS 31 Andelar i joint ventures** medförde förändring i konsolideringsprincip från konsolidering i förhållande till ägarandel till klyvningsmetod. Kapitalandelsmetoden är, enligt IAS 31 (38), också tillåten. Detta ökade det egna kapitalet med 1 % för Kesko och Kesko hör till gruppen störst ökning av eget kapital. Alla tre standarder (IAS 1, IAS 28 och IAS 31) som innebar förändring i konsolideringsprincip ökade det egna kapitalet för företagen. Koncerner i olika länder hade tidigare olika konsolideringsprinciper men inom Finland har det tidigare enbart funnits ett alternativ per konsolidering vilket betyder att konsolideringen var harmoniserad inom Finland. I IAS 1 (1) anges att syftet med standarden är att förbättra jämförbarheten mellan företag. Ytterligare ska rapporterna underlätta för användarna att estimeras kassaflöden (IAS 1, 7) och ge en riktig bild (IAS 1, 13) av företagets verksamhet och ekonomiska ställning. För IAS 1 och IAS 28 har inte angivits alternativ medan bolagen kan välja mellan klyvningsmetod eller kapitalandelsmetod i IAS 31. Det finns med andra ord fler alternativ enligt IFRS än det fanns enligt FAS. Konsolideringsprinciperna är dock harmoniserade internationellt sett när de

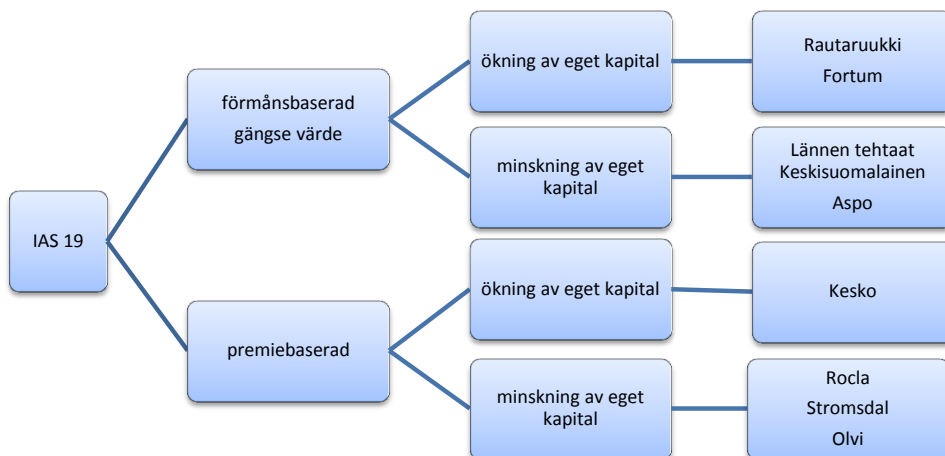
uppgörs enligt IFRS och därmed kan man säga att standarderna förbättrade jämförbarheten mellan koncerner internationellt sätt. Teorin om utgift vid inkomst innehöll inte principer för konsolidering och därför påverkades denna typ av standarder inte av teorin. Alla standarder ökade det egna kapitalet för alla typer av bolag. Enligt Schipper och Vincent (2003) kan relevansen för boksluten påverkas eftersom de underliggande ekonomiska händelserna eventuellt inte är likadana även om de redovisas likadant.

6.3.2 FÖRÄNDRINGAR PÅ GRUND AV VÄRDERINGSPRINCIP

Den andra typen av förändringar är förändring i värderingsprincip. Teorin om utgift vid inkomst utgår från principen om historisk kostnad medan många standarder i IFRS innehåller stadganden om värdering till gängse värde, till exempel IAS 16 Materiella tillgångar, IAS 19 Ersättningar till anställda, IAS 38 Immateriella tillgångar, IAS 39 Finansiella instrument, IAS 40 Placeringsfastigheter, IFRS 2 Aktierelaterade avgifter och IFRS 3 Rörelseförvärv. Lantto och Sahlström (2009) anger förutom dessa standarder också IAS 36 Nedskrivningar och IAS 41 Biologiska tillgångar som standarder där det ingår gängse värde. Inget av fallföretagen i denna avhandling hade implementerat IAS 41 Biologiska tillgångar. Motsvarande reglering för IAS 36 Nedskrivningar fanns redan tidigare i finländsk redovisning och därför har standarden i denna avhandling klassificerats som övrig förändring.

Förändringen beroende på **IAS 19 Ersättningar till anställda** berodde för bolagen på att invalidpensionsansvar bokfördes som förmånsbaserad men ändrades senare på grund av social- och hälsovårdsministeriets beslut till premiebaserad. För Rocla, Lännen tehtaat, Keskiuomalainen, Stomsdal, Aspö och Olvi minskade det egna kapitalet med 0,1-4 % på grund av invalidpensionens bokföring enligt IAS 19. För Kesko däremot ökade det egna kapitalet med 15 % på grund av invalidpensionen. Baswares egna kapital ändrade på grund av invalidpensionen 1.1.2004 men bokför ingen förändring 31.12.2004. IAS 19 Ersättningar till anställda medförde också andra förändringar än invalidpensionen. En förändring i bokföringsprincip för Rautaruukki och Fortum som IAS 19 ledde till var att pensionsansvaret bokförs till gängse värde. Tillgångarna som hör ihop med pensionsansvaret värderas till gängse värde och både för Rautaruukki och Fortum översteg tillgångarnas gängse värde pensionsansvaret och därmed kunde de bokföra en långfristig tillgång. IAS 19 Ersättningar till

anställda ökade det egna kapitalet för Rautaruukki och Fortum. Standarden påverkade både företag vars egna kapital ökat, företag vars egna kapital minskat och företag vars egna kapital procentuellt sätt inte ändrat vid övergången till IFRS.

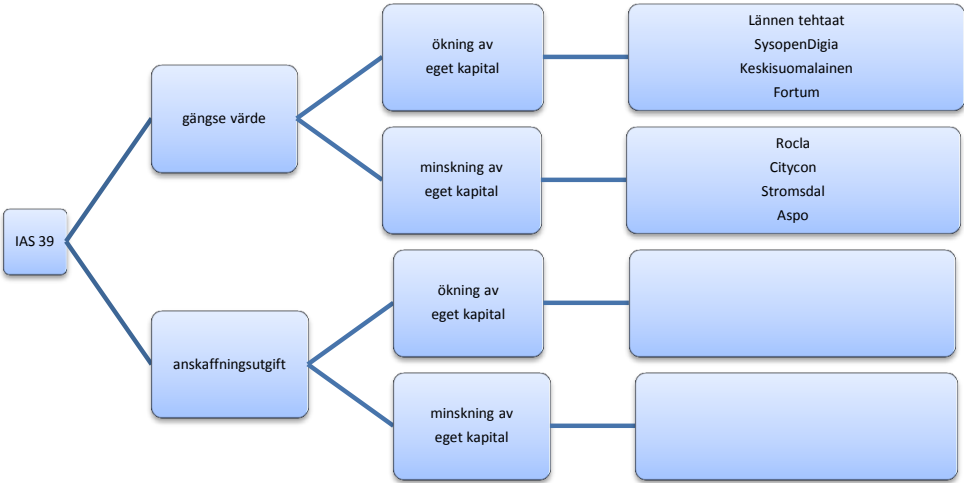


FIGUR 4: IAS 19 ERSÄTTNINGAR TILL ANSTÄLLDA

Utfallet av implementeringen av standarden är brokigt. Detta kan dock bero på att bolagen behandlade invalidpensionen olika på grund av att social- och hälsoministeriets beslut implementerades vid olika tidpunkter. Företagen kunde inte välja värdering till gängse värde eller inte. Beroende på hur en förmån uppfattas ska den bokföras som förmåns- eller premiebaserad. Lantto och Sahlström (2009) anser att motsvarande standard saknats i FAS. IAS 19 försämrade jämförbarheten eftersom det efter implementeringen av IFRS finns två olika metoder att bokföra pensioner och företagen har tolkat enligt vilka metoder som bör redovisas olika. Däremot kan relevansen sägas ha förbättrats eftersom tillgångar värderas till gängse värde.

IAS 39 Finansiella instrument medförde för Rocla (ränteswap), Lännen tehtaat (börsnoterade aktier), SysopenDigia (börsnoterade aktier), Citycon (säkringsredovisning), Stromsdal (valutaterminer), Aspo (derivatkontrakt) och Fortum (säkringsredovisning) en förändring i värderingsprincip eftersom de finansiella instrumenten bokfördes till gängse värde och förändringen i gängse värde resultatfördes. Denna förändring torde leda till ett mer relevant bokslut. Förändringen förväntas höja det egna kapitalet eftersom gängse värde förväntas vara högre än anskaffningsutgift. Jämförbarheten förbättras inte om företagen

klassificerar sina finansiella instrument olika eftersom värderingen av finansiella instrument är olika beroende på hur företagen klassificerar instrumentet. Roclas egna kapital minskade med 3 %, Citycons med 4 % och Stromsdals med 20 % medan SysopenDigias ökade med 2 % och Lännen tehtaats med 1 %. SysopenDigia och Keskiuomalainen bokförde instrumenten till gängse värde men förändringen bokfördes direkt i det egna kapitalet vilket ledde till en minskning av det egna kapitalet med 2 % för SysopenDigia och 1 % för Keskiuomalainen medan Aspo bokförde både en ökning och en minskning. Fortum har både sådana instrument vars förändring i gängse värde bokförs i balansräkningen och sådana som direkt resultatförs. Fortums egna kapital ökade med 1 %.



FIGUR 5: IAS 39 FINANSIELLA INSTRUMENT

Företagen rapporterade inte finansiella instrument enligt anskaffningsutgift. IAS 39 ger här inte två olika alternativ för samma finansiella instrument utan beroende på instrument används antingen gängse värde eller anskaffningsutgift. Lännen tehtaats, SysopenDigia och Rocla är från gruppen störst ökning av eget kapital. Keskiuomalainen, Citycon, Stromsdal och Aspo är från gruppen störst minskning av eget kapital medan Fortum är från gruppen procentuellt sett ingen förändring i eget kapital. IAS 39 Finansiella instrument påverkade med andra ord alla typer av bolag.

IFRS 2 kräver att optionsprogram för ledningen ska värderas till gängse värde. Detta har också Kesko och Rautaruukki gjort vilket ökade det egna kapitalet med 0,1 % för Kesko och 6 % för Rautaruukki. Värdering till gängse värde förväntas öka det egna kapitalet. Enligt FAS

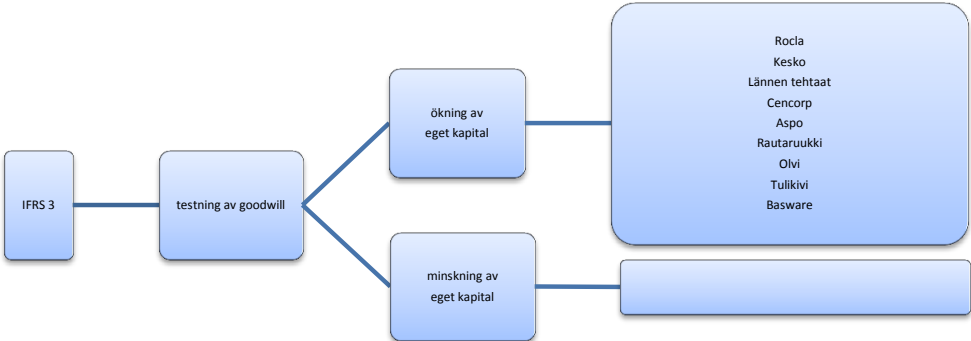
ska optionsprogrammen inte bokföras i resultaträkningen. Detta ledde till förändring i värderingsprincip vilken torde leda till högre relevans. Jämförbarheten förändrades så tillvida inte att alla företag fortfarande bokför enligt en värderingsmetod och redovisningsprincip. Tidigare forskning visar att jämförbarheten ifrågasätts för värdering till gängse värde för tillgångar som inte har en aktiv marknad. Basware bokför en förändring i resultaträkningen men inte i balansräkningen gällande IFRS 2. Basware utreder inte närmare vad standarden betyder för deras bokföring.



FIGUR 6: IFRS 2 AKTIERELATERADE AVGIFTER

IFRS 2 påverkade två bolags bokslut. Kesko är ett bolag från gruppen störst ökning av eget kapital och Rautaruukki från gruppen vars egna kapital procentuellt sätt inte ändrade.

En av de stora förändringarna i värderingsprincip var även att inte mera avskrika goodwill enligt plan utan enbart testa värdet årligen (IFRS 3 Rörelseförvärv). Företagen kunde inte välja värderingsprincip. Roclas, Keskos, Aspos, Rautaruukkis och Tulikivis egna kapital ökade med 1 %, Olvis och Baswares med 2 %, Lännen tehtaats med 3 % och Cencorps med 4 % på grund av återtagna avskrivningar för goodwill.



FIGUR 7: IFRS 3 RÖRELSEFÖRVÄRV

IFRS 3 påverkade 9 av 15 bolag från alla grupper av företag vid övergången till IFRS och allas egna kapital ökade. IFRS 3 förväntades höja det egna kapitalet för de finländska bolagen. Även IFRS 3 kräver en form av "gängse värde". IFRS 3 höjer relevansen för företagens bokslut eftersom gängse värde krävs. Eftersom det inte finns en aktiv marknad för goodwill används andra värderingsmetoder och detta ökar inte jämförbarheten för boksluten.

IAS 40 Placeringsfastigheter ledde också till förändring i värderingsprincip eftersom dessa fastigheter kan värderas till gängse värde vilket både Julius Tallberg Fastigheter och Citycon gjorde. Företagen kunde ha valt att behålla sin tidigare redovisningsprincip (anskaffningsutgift) men valde att inte göra det. Detta ökade, enligt förväntan, det egna kapitalet. Julius Tallberg Fastigheters egna kapital ökade med 50 % och är ett bolag ur gruppen störst ökning av eget kapital och Citycons egna kapital ökade med 6 % och är ett företag ur gruppen störst minskning av eget kapital. Värdering till gängse värde förväntas höja bokslutens relevans. Jämförbarheten torde behållas på tidigare nivå för de tillgångar det finns en aktiv marknad för.



FIGUR 8: IAS 40 PLACERINGSFASTIGHETER

IAS 16 Materiella tillgångar kunde ha lett till förändring i värderingsprincip men inget av de finländska bolagen valde ett sådant alternativ utan behöll samma metod som i FAS. IAS 16 ökade det egna kapitalet för Lännen tehtaat med 0,4 %. Lännen tehtaat hör till gruppen störst ökning av eget kapital. Lännen tehtaat valde att bokföra anskaffningsutgift även om de kunde ha valt gängse värde i stället. Enligt FAS var bolagen tvungna att bokföra enligt anskaffningsutgift. Rautaruukki återtog uppskrivningar vilka var bokförda enligt FAS. Detta

minskade det egna kapitalet med 3 % för Rautaruukki. Rautaruukki hör till gruppen ingen förändring i det egna kapitalet procentuellt sätt.



FIGUR 9: IAS 16 MATERIELLA TILLGÅNGAR

IAS 16 kunde ha lett till större förändringar i det egna kapitalet än det gjorde eftersom bolagen valde att hålla värdering till anskaffningsutgift i stället för värdering till gångse värde. Bokslutens relevans och jämförbarhet behölls på tidigare nivå eftersom företagen valde att behålla sin tidigare värderingsprincip.

IAS 38 Immateriala tillgångar påverkade aktivering av utvecklingsutgifter. Utvecklingsutgifterna kan bokföras till anskaffningsutgift eller enligt omvärderingsmetoden. Rocla och SysopenDigia valde att bokföra enligt anskaffningsutgift. Båda Rocla och SysopenDigia är bolag ur gruppen störst ökning av eget kapital och bådas egna kapital ökade. Roclas egna kapital ökade med 35 % medan SysopenDigias ökade med 6 %. FAS tillät aktivering av utvecklingsutgifter medan IFRS kräver detta. På grund av att IFRS kräver aktivering förväntades de egna kapitalen öka. Här valde bolagen att inte ändra redovisningsmetod från anskaffningsutgift till omvärdering. Ett krav i IAS 38 är dock att det gångse värdet ska kunna värderas tillförlitligt vilket inte eventuellt uppfylls för de immateriala tillgångar bolagen hade. IAS 38 påverkade ändå boksluten eftersom det i FAS var frivilligt att aktivera medan det inte är det enligt IFRS. Tulikivi och Basware valde att aktivera dessa utvecklingsutgifter redan i bokslutet enligt FAS. Däremot var Tulikivi tvungen att kostnadsföra vissa marknadsföringsutgifter som de tidigare periodiserat till följande år enligt FAS. Detta innebar att Tulikivis egna kapital minskade med 1 %.



FIGUR 10: IAS 38 IMMATERIELLA TILLGÅNGAR

IAS 38 både ökade och minskade det egna kapitalet för bolagen. I boksluten enligt FAS har bolagen inte varit tvungna att aktivera sina utvecklingsutgifter på grund av försiktighetsprincipen. Detta har också passat bolagen väl eftersom utvecklingsutgifter har varit avdragbara i beskattningen. Kostnadsföring har därmed minskat inkomstskatten. IAS 38 innebär en skiftning i tyngdpunkt från resultaträkningen till balansräkningen. Varken relevansen eller jämförbarheten förändrades eftersom företagen valde att inte ändra värderingsprincip. Enligt Lantto och Sahlström (2009, 345) tillät FAS mer aktivering än IFRS på grund av försiktighetsprincipen. Företagen i denna undersökning kunde välja värderingsmetod och valde anskaffningsutgift.

Vissa av standarderna kräver värdering till gängse värde: IAS 19 Ersättningar till anställda, IAS 39 Finansiella instrument, IFRS 2 Aktierelaterade avgifter och IFRS 3 Rörelseförvärv. Enligt IAS 39 kan finansiella instrument också värderas till anskaffningsutgift men det är beroende på instrumentet och inte företagets eget val. I de tre andra standarderna i denna typ (IAS 16 Materiella tillgångar, IAS 38 Immateriella tillgångar och IAS 40 Placeringsfastigheter) hade dock företagen möjlighet att välja värderingsmetod. Alla företag (som bokförde enligt IAS 40) valde gängse värde mellan alla företag som bokförde enligt IAS 16 och IAS 38 valde anskaffningsutgift.

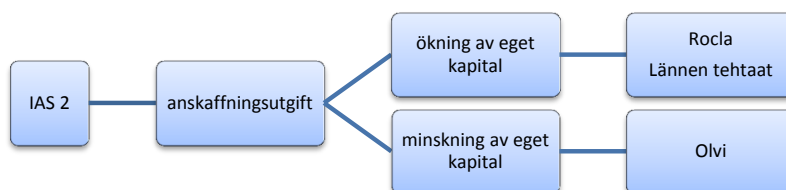
Värderingsprincip enligt teorin om utgift vid inkomst är historisk kostnad, det vill säga anskaffningsutgift. I denna typ finns därmed en tydlig skillnad mellan den institutionaliserade teorin om utgift vid inkomst och IFRS. Gällande IAS 40 Placeringsfastigheter valde alla bolag att värdera till gängse värde medan det i de två andra standarderna det fanns alternativ i (IAS 16 Materiella tillgångar och IAS 38 Immateriella tillgångar) valde alla företag anskaffningsutgift. I denna typ av standarder kan man anta att

valet av värderingsmetod har fallit på anskaffningsutgift genom att det var den värderingsmetod som användes i teorin om utgift vid inkomst.

6.3.3 FÖRÄNDRINGAR PÅ GRUND AV REDOVISNINGSMETOD

Den tredje typen förändringar, förändring i redovisningsmetod, berodde på standarderna IAS 2 Omsättningstillgångar, IAS 17 Leasingavtal, IAS 18 Intäktsföring och IAS 23 Lånekostnader.

IAS 2 Omsättningstillgångar medförde en förändring i redovisningsmetod eftersom bolagen i IFRS också aktiverar fasta och indirekta kostnader i anskaffningsutgiften vilket de inte kan enligt FAS (aktivering av *väsentliga* fasta kostnader tillåts). Aktivering av fasta och indirekta kostnader torde leda till en ökning av det egna kapitalet. IAS 2 Omsättningstillgångar förändrade bokslutet för Rocla och Lännen tehtaat. Förändringen ökade det egna kapitalet för båda bolagen (1 % respektive 4 %). Olvis egna kapital minskade med 1 % på grund av IAS 2. Omsättningstillgångarna för Olvis utländska dotterbolag har värderats till nettorealiseringsvärde vilket ledde till en minskning av det egna kapitalet. I FAS har konservatism och försiktighetsprincipen inte tillåtit aktivering av fasta kostnader. Även den starka skattekopplingen för FAS bokslut har uppmuntrat kostnadsföring av fasta kostnader eftersom dessa kostnader varit avdragbara i beskattningen vilket leder till lägre inkomstskatt.

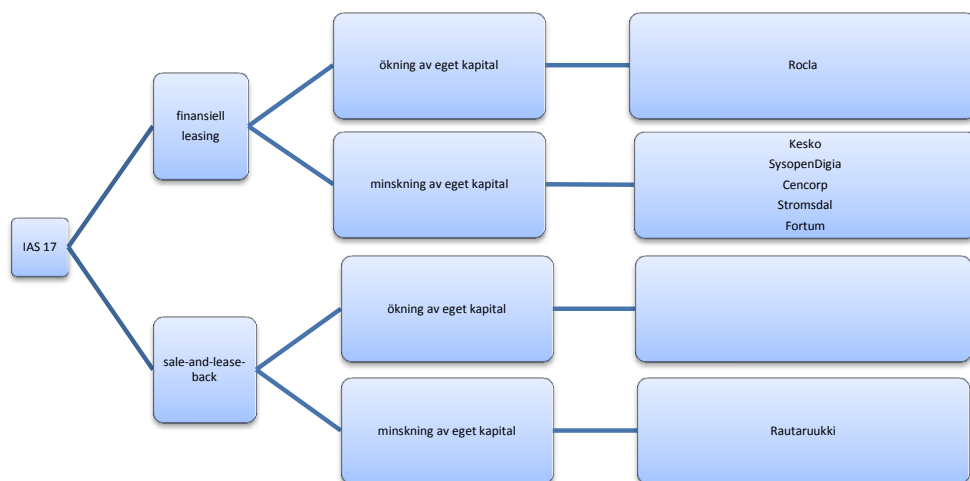


FIGUR 11: IAS 2 OMSÄTTNINGSTILLGÅNGAR

IAS 2 påverkade enbart de bolag vars egna kapital ökade mest vid övergången till IFRS och ett bolag vars egna kapital procentuellt sätt inte ändrade. Olvis minskning av eget kapital hade dock en förklaring vilken betyder att minskningen av eget kapital berodde på dotterbolagens värdering till nettorealiseringsvärde. Om omsättningstillgångarna tidigare

varit övervärderade förväntas standarder av hög kvalitet kräva en minskning av lagervärdet. Relevansen för balansräkningen torde förbättras eftersom alla kostnader aktiveras. Jämförbarheten förväntas vara lika efter implementeringen eftersom alla företag fortfarande följer samma redovisningsmetod.

Också **IAS 17 Leasingavtal** innebar en förändring i redovisningsmetod eftersom de leasingavtal som klassificerades som finansiella innebär att den leasade tillgången bokförs som tillgång och skuld i leasetagarens bokföring vilket inte varit tillåtet enligt FAS. Roclas egna kapital ökade med 15 % på grund av bokföring av finansiell leasing medan Keskos, SysopenDigias, Cencorps, Stromsdals och Fortums minskade med 0,1-4 %. Även på grund av sale-and-lease-back-avtal förändrades bokföringen för Rautaruukki. Rautaruukkis egna kapital minskade på grund av IAS 17 med 3 %. Baswares egna kapital påverkades inte men Basware redogör för denna förändring i sin utredning över implementering av IFRS. IAS 17 påverkade både företag vars egna kapital ökat, minskat och procentuellt sätt var oförändrat.



FIGUR 12: IAS 17 LEASINGAVTAL

IAS 17 Leasingavtal torde medföra större jämförbarhet mellan företag som köper sina tillgångar med sådana företag som leasar sina tillgångar. IFRS har en annan syn på företagsenheten eftersom IAS 17 vid finansiell leasing kräver bokföring av tillgångar i balansräkningen som företaget inte äger. Också innehållsbetonning har en annan betydelse i redovisning enligt IFRS än enligt FAS. Försiktighetsprincipen i FAS förbjuder bokföring av

tillgångar företaget inte äger. Bokföring av tillgångar företaget inte juridiskt äger är inte i enlighet med teorin om utgift vid inkomst eftersom tillgångar enligt teorin enbart aktiveras för att möjliggöra överföring till följande räkenskapsperiod. Lantto och Sahlström (2009) anser att IFRS har en annan syn på principen om innehållsbetonning så att alla hyresavtal som till sin praktiska betydelse mer liknar köp även om de i sin juridiska form är hyresavtal ska bokföras som finansiell leasing. Tillgången bokförs då som tillgång och skuld i balansräkningen. Denna standard förväntades ha enbart en liten effekt på det egna kapitalet även om påverkan både på poster bland tillgångarna och på poster bland det främmande kapitalet förväntades vara stor eftersom tillgången och dess motsvarande skuld skall bokföras i balansräkningen så till exempel Roclas ökning av eget kapital var större än förväntat.

IAS 18 Intäktsföring ledde också till en ny redovisningsmetod. Intäkterna ska bokföras då risken övergår vilket medförde förändring i den tidpunkt då intäkter resultatförs. Företagen kunde inte välja tidpunkt för intäktsföring utan bör följa stadganden i IAS 18. Detta innebär att Rautaruukkis egna kapital minskade med 0,2 %, Stromsdals med 2 % och Baswares med 3 %. Stromsdal hör till gruppen störst minskning av eget kapital medan Rautaruukki och Basware hör till gruppen vars egna kapital procentuellt sätt inte ändrade. Den förväntade effekten av denna standard var minskning av eget kapital eftersom intäktsföring återförs. Alla företag som påverkades av denna standard visade också en minskning av det egna kapitalet. Relevansen för balansräkningen kan förväntas höjas marginellt eftersom alla tillgångar företaget fortfarande juridiskt har ansvar över visas i balansräkningen. Dessa varor är på väg till kunden och därmed är förändringen i relevans enbart marginell. Jämförbarheten förväntas befinna sig på samma nivå eftersom alla företag följer samma redovisningsmetod.

Kostnadsföring av lånekostnader IAS 23 påverkade enbart Citycons bokslut. Citycon hör till gruppen störst minskning av eget kapital och det egna kapitalet minskade med 0,1 % på grund av IAS 23. I IAS 23 (7) nämns att huvudregeln för redovisning av lånekostnader är kostnadsföring. Om lånekostnader är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång ska de aktiveras (IAS 23, 10-11). Detta innebär att det inte finns en valmöjlighet för företagen vilken metod de vill använda.



FIGUR 13: IAS 23 LÅNEKOSTNADER

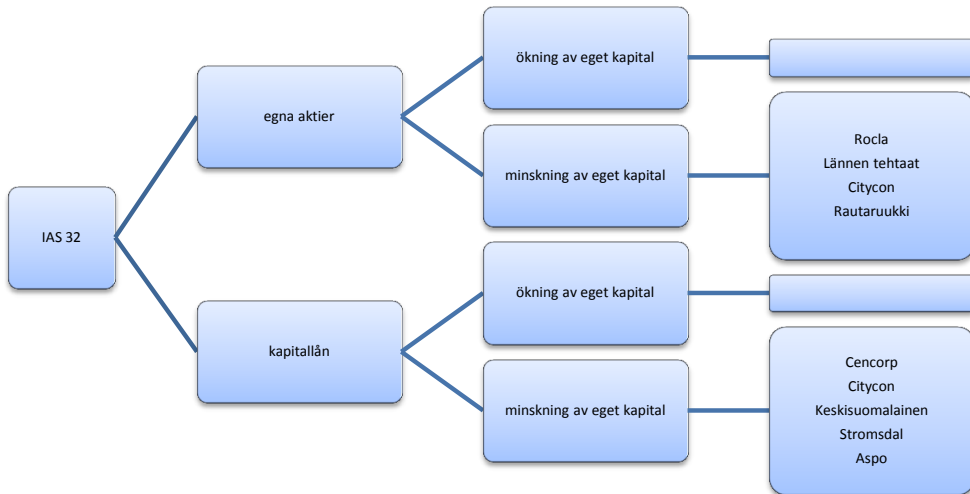
Citycons egna kapitalet minskade på grund av IAS 23 vilket är logiskt eftersom lånekostnaderna kostnadsförs. Jämförbarheten försämras eftersom det finns två olika metoder. Effekten på relevans är därmed också liten.

IAS 2 Omsättningstillgångar, IAS 17 Leasingavtal och IAS 23 Kostnadsföring av lånekostnader tyder på att tyngdpunkten flyttas mot balansräkningen eftersom värdering av tillgångar har större betydelse genom att alla kostnader ska aktiveras. Genom IAS 17 Leasingavtal och IAS 18 Intäktsföring kan man anse att innehållsbetonning fått större genomslagskraft eftersom enligt IAS 17 alla tillgångar som företaget förfogar över ska bokföras i balansräkningen även om de inte juridiskt sett ägs av företaget och enligt IAS 18 ska de omsättningstillgångar som ägs av företaget bokföras i balansräkningen även om de redan är på väg till kunden om inte ansvaret för tillgångarna överförs.

Denna typ av standarder innebar både mindre och större konflikter med teorin om utgift vid inkomst. IAS 2 Omsättningstillgångar kan anses vara en mindre förändring gällande vilka kostnader som ingår i anskaffningsutgiften och därmed kan förändringen anses vara av mindre teoretisk betydelse. Detsamma gäller för IAS 18 Intäktsföring och IAS 23 Lånekostnader. IAS 17 Leasingavtal däremot innebar en större principiell förändring gällande finansiell leasing. Företagen hade inte möjlighet att välja redovisningsmetod utan bokför sin leasing som finansiell eller operationell beroende på vilka kriterier i standarden som uppfylls. Teoretisk sett är förändringen gällande finansiell leasing dock stor eftersom ett företag aktiverar tillgångar i balansräkningen som företaget inte äger. Detta står i konflikt till teorin om utgift vid inkomst där aktivering av utgifter enbart sker för att möjliggöra överföring till följande räkenskapsperiod.

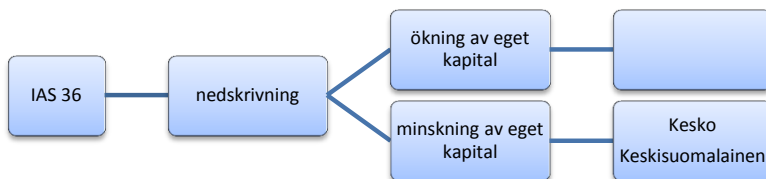
6.3.4 ÖVRIGA FÖRÄNDRINGAR OCH OMKLASSIFICERINGAR

Vissa av standarderna medförde ingen egentlig förändring i redovisningsmetod eller värderingsprincip utan kan kallas för **omklassificering**. En sådan standard är IAS 32. **IAS 32 Finansiella instrument** påverkade bolagens redovisning av egna aktier. Enligt FAS fick dessa bokföras medan de bör elimineras enligt IAS 32. Detta betydde en minskning av det egna kapitalet för Lännen tehtaat och Rautaruukki med 1 %, Citycon med 2 % och Rocla med 7 %. IAS 32 innebar också en förändring av bokföring av kapitallån. Enligt FAS bokförs kapitallån som eget kapital medan det enligt IFRS bokförs som främmande kapital. Cencorps, Citycons, Keski-suomalainen, Stromsdals och Aspos egna kapital minskade. Både i absoluta tal och procentuellt sätt var detta en mycket stor förändring för de finländska bolagen som hörde till gruppen störst minskning av eget kapital samt för Rocla. För till exempel Cencorp vars minskning av eget kapital var 42 % stod kapitallånet för 41 %. För Citycon var minskningen 23 %, för Keski-suomalainen 38 %, för Stromsdal 13 % och för Aspo 24 %. Jarva och Lantto (2011) kom i sin forskning fram till att egna kapitalet minskade och skulderna ökade för finländska bolag vid övergången till IFRS. Den största orsaken till att detta hände i företagen i denna undersökning berodde på omklassificering av kapitallån från eget kapital till främmande. Implementeringen av IAS 32 förväntades minska det egna kapitalet för finländska företag vilket det också gjorde. IAS 32 innebar ingen valmöjlighet gällande redovisning för företagen. Denna standard påverkade inte i egentlig mening värdering i bokslutet och därmed inte relevansen. Jämförbarheten ökas, speciellt för relationstal, eftersom alla typer av kapital som skall återbetalas bokförs under främmande kapital och inte delvis som eget kapital.



FIGUR 14: IAS 32 FINANSIELLA INSTRUMENT

Övriga standarder som också förorsakade förändringar i det egna kapitalet var IAS 36 Nedskrivningar och IAS 12 Inkomstskatter. **IAS 36 Nedskrivningar** är i princip samma som FAS men Kesko (materiella tillgångar) och Keski-suomalainen (goodwill) var tvungna att ytterligare nedskriva vid övergången till IFRS. Detta betydde att Keskos och Keski-suomalainens egna kapital minskade med 0,4 % respektive 4 %. Kesko är från gruppen företag vars egna kapital ökade och Keski-suomalainen från gruppen företag vars egna kapital minskade.



FIGUR 15: IAS 36 NEDSKRIVNINGAR

Företagen är tvungna att nedskriva enligt IAS 36 om vissa kriterier i standarden uppfylls. IAS 36 innebär att standarden höjde kvaliteten på boksluten eftersom den krävde nedskrivningar när tillgångarna var övervärderade. Strängare krav för nedskrivning torde innebära en större relevans av boksluten. FAS har poängterat tillförlitligheten framför relevans och därför är det förvånande att Kesko är tvungen att ytterligare göra nedskrivningar enligt IFRS. Goodwill har

tidigare avskrivits och eftersom avskrivningarna återtagits i IFRS har Keskisuomalainen varit tvungna att nedskryva goodwill. Detta torde öka relevansen för Keskisuomalainens bokslut. Jämförbarheten har inte förändrats eftersom motsvarande standard fanns i FAS.

IAS 12 Inkomstskatter påverkade boksluten men förändringen i latent skatter berodde på beloppen på grund av andra standarder förändrades, inte egentligen att redovisningsprinciperna förändrades. Det är naturligt att när poster ändras i bokslutet att också de latent skatterna ändras. IAS 12 minskade det egna kapitalet för Julius Tallberg Fastigheter, Rocla, Kesko, Lännen tehtaat, SysopenDigia och Rautaruukki med 0,1-13 %. De latent skatterna ökade det egna kapitalet för Citycon, Keskisuomalainen, Stromsdal, Olvi och Basware med 0,2-7 %. Det betyder att IAS 12 påverkade elva företag från alla tre grupper av företag (störst ökning av eget kapital, störst minskning av eget kapital, procentuellt sätt ingen förändring av eget kapital). Standarden förväntades påverka boksluten omvänt mot den totala förändringen av eget kapital så att företagen vars eget kapital ökade förväntades minska på grund av IAS 12. Standarden påverkade boksluten enligt förväntan. Lantto och Sahlström (2009) konstaterar att man har bokfört mer tidsskillnader är temporära skillnader gällande latent skatter i Finland. Dessutom har latent skattefordran inte varit obligatoriskt att beräkna.

IAS 12 Inkomstskatter medförde inte någon förändring teoretiskt sett utan förändringarna i latent skatter hade sin grund i förändring på basis av andra standarder. Förändringar på grund av IAS 32 berodde delvis på kapitallån och delvis på bokföring av egna aktier. Egna aktier är beroende av koncernbokslut vilket inte diskuteras i teorin om utgift vid inkomst. Bokföring av kapitallån diskuteras inte heller enligt teorin om utgift vid inkomst men är inte ett egentligt avsteg eftersom kapitallån ska återbetalas även om tidtabellen inte alltid är klar. Också IAS 36 Nedskrivningar var bekant ett bekant inslag i finländska bokslut redan tidigare på grund av försiktighetsprincipen.

6.4 SLUTSATSER

Den första typen av standarder **förändrade konsolideringsprinciper** för företagen och de ökade det egna kapitalet för alla företag i alla tre grupper (störst ökning, störst minskning och procentuellt sätt ingen förändring i eget kapital). Inom Finland var konsolideringsprinciperna redan tidigare harmoniserade men denna typ av standarder förbättrade **jämförbarheten** internationellt sätt. Dessa förändringar var obligatoriska förändringar, det vill säga företagen kunde inte välja om eller hur de skulle redovisa utan de var tvungna att implementera de metoder som beskrivs i standarderna. Förändringar i konsolideringsprinciper hade alltså stor betydelse för det egna kapitalet och dessa förändringar ökade kapitalet för samtliga företag. Jämförbarhet i detta fall innebär att alla företag bokför på samma sätt. Detta kan ibland påverka relevansen eftersom de underliggande ekonomiska händelserna eventuellt inte är exakt likadana (Schipper & Vincent, 2003). Eftersom standarderna inte påverkade värderingen i egentlig mening blev effekterna på relevans och tillförlitlighet inte märkbara.

Inom teorin om utgift vid inkomst har inte tagits ställning till konsolideringsprinciper. Inom teorin diskuteras dock om företagets totalresultat, det vill säga att det resultat som har betydelse är det för företagets hela livslängd eftersom resultat per räkenskapsperiod är beroende av periodiseringsregler. Därmed leder förändring i konsolideringsprincip enbart till ett annat eget kapital för perioden vilket egentligen enligt teorin om utgift vid inkomst inte har någon större betydelse, eftersom det inte förändrar totalresultatet.

Boksluten visar att fallföretagen har följt de stadganden som uppställs enligt IFRS. Företagen hade inte möjligheter att själv påverka sina redovisningsmetoder och värderingsprinciper gällande dessa standarder. Gällande dessa standarder kan man dock säga att de finländska boksluten blev mer balansorienterade eftersom det finns en strävan att det egna kapitalet bättre ska återspegla hela koncernens egna kapital än tidigare.

Den andra typen av förändringar, det vill säga förändringar på grund av **värderingsprinciper**, förändrade boksluten från bokslut som poängterar tillförlitlighet till bokslut som poängterar relevans. Historisk kostnad samt försiktighetsprincipen har i finländsk bokföring varit starkt framträdande och genom dessa poängteras tillförlitlighet. Gångse värde poängterar i sin tur relevans. Tillförlitligheten anses sämre vid bokslut som poängterar gångse värde eftersom

den värderingsprincipen baseras långt på ledningens omdömesförmåga och syn på företagets framtida utveckling. Gällande IAS 19 Ersättningar till anställda, IAS 39 Finansiella instrument, IFRS 2 Aktierelaterade avgifter och IFRS 3 Rörelseförvärv hade företagen inte något val gällande redovisningsmetod. Vissa händelser är obligatoriskt att redovisa till gängse värde medan andra händelser ska redovisas till anskaffningsutgift. Gällande IAS 16 Materiella tillgångar, IAS 38 Immateriella tillgångar och IAS 40 Placeringsfastigheter hade företagen möjlighet att välja mellan anskaffningsutgift och gängse värde.

Om företagen har ersättningar som är förmånsbaserade ska dessa, enligt IAS 19 Ersättningar till anställda, redovisas till gängse värde. Övriga ersättningar, premiebaserade, ska redovisas till anskaffningsutgift. Både förmånsbaserade och premiebaserade ersättningar både ökade och minskade det egna kapitalet. En förklaring är dock att det inte var klart hur det finländska pensionssystemet skulle redovisas vid övergången till IFRS och därför har olika företag behandlat ersättningarna olika. Detta innebär att IAS 19 försämrade jämförbarheten mellan företag. IAS 39 Finansiella instrument ska också redovisas antingen till gängse värde eller till anskaffningsutgift beroende av det finansiella instrumentets egenskaper, det vill säga det är inte beroende på ett val av företaget. Alla företag vars egna kapital påverkades vid övergången till IFRS hade bokfört sina instrument till gängse värde vilket både ökade och minskade det egna kapitalet. Det är dock naturligt att det enbart är värdering till gängse värde som påverkar boksluten eftersom instrumenten enligt FAS värderades till anskaffningsutgift. Förväntningarna var att gängse värde skulle öka det egna kapitalet vilket det alltså inte gjorde för en del av företagen. Jämförbarheten är beroende på om företagen klassificerar sina instrument lika eller om det finns skillnader hur företagen tolkar klassificeringen. Enligt IFRS 2 Aktierelaterade avgifter redovisade företagen till gängse värde vilket ökade det egna kapitalet för bolagen. Inte heller gällande denna standard hade företagen någon valmöjlighet. IFRS 3 Rörelseförvärv ökade det egna kapitalet för företagen. Detta berodde på att goodwill inte mera ska avskrivas utan årligen testas för nedskrivningar. De återtagna avskrivningarna ökade det egna kapitalet för företagen. Ett företag var dock tvunget att nedskriva sin goodwill enligt IAS 36 Nedskrivningar. Jämförbarheten torde inte öka eftersom det inte finns en aktiv marknad för goodwill och värderingen därmed kan skilja sig mellan företag.

Gällande IAS 40 Placeringsfastigheter hade företagen möjlighet att redovisa enligt gängse värde eller anskaffningsutgift och båda företag som påverkades av IAS 40 valde gängse värde. Båda företagen hör till investment branschen och bådars egna kapital ökade. I detta fall valde företagen med andra ord en ny värderingsprincip även om de kunde ha behållit den gamla. Både gällande IAS 16 Materiella tillgångar och IAS 38 Immateriella tillgångar kunde företagen välja mellan anskaffningsutgift och gängse värde och i båda fallen valde företagen anskaffningsutgift. De valde alltså att behålla sin tidigare värderingsprincip vilket är den som inte står i konflikt med teorin om utgift vid inkomst. IAS 16 och IAS 38 både ökade och minskade eget kapital för företagen. Gällande IAS 38 Immateriella tillgångar kan motivet för aktivering vara att bokslutet är mer balansorienterat (än resultatorienterat) genom att man vill tydligt redovisa för tillgångar som skapats eller köpts in till företaget. IFRS anses vara mer balansorienterat än teorin om utgift vid inkomst som var resultatorienterad. Enligt finländsk normering aktiverades ofta de immateriella tillgångar som inte var avdragbara i beskattningen. Gällande dessa två standarder kan man se så kallad lös koppling eftersom företagen kunde ha valt gängse värde om de verkligen implementerat principen om ett relevant bokslut. Värdering till historisk kostnad (anskaffningsutgift med avdrag för avskrivningar) poängterar tillförlitlighet. Om ett bokslut ska reflektera relevanta värden borde de flesta poster (och inte bara enstaka poster) värderas enligt samma värderingsprincip. Det är dock inte enbart värderingsprincipen som förändrats gällande IAS 38 utan också vilka immateriella tillgångar som får/ska aktiveras och det går inte från boksluten att utreda vilken av förändringarna (värdering/aktivering) som påverkade boksluten mera.

Förändringar på grund av värderingsprincip ökade för det mesta det egna kapitalet för företagen men också minskningar av eget kapital förekom. Minskningar skedde både vid värdering till gängse värde och till anskaffningsutgift även om förväntningarna var att gängse värde alltid skulle öka det egna kapitalet. Man kan inte säga att företagen skulle ha implementerat en ny redovisningsfilosofi där relevans skulle framträda framom tillförlitlighet eftersom företagen gällande standarderna IAS 16 och IAS 38 valde anskaffningsutgift i stället för gängse värde. För att ett företag ska välja värdering till gängse värde borde det finnas en aktiv marknad vilket man kan tänka sig är svårt att hitta för vissa materiella och immateriella tillgångar. Aktivering av immateriella tillgångar innebär ett mer balansorienterat synsätt på

bokslutet än om tillgångarna kostnadsförs. Teorin om utgift vid inkomst är resultatorienterad medan IFRS är balansorienterad. Aktivering innebär att man ska värdera tillgången på något sätt. Om tillgången inte har en aktiv marknad spelar ledningens uppfattning en stor roll. Att alla tillgångar aktiveras medför en större relevans men gällande värdering av immateriella tillgångar kan tillförlitligheten ifrågasättas. Ledningens uppskattningar påverkar värderingen av immateriella tillgångar och ett bokslut av hög kvalitet torde innehålla mindre påverkningsmöjligheter av ledningen (Schipper & Vincent, 2003). Boksluten ska användas för att fatta ekonomiska beslut (IASB, Allmänna principer, 5) och vem användaren anses vara kommer att påverka när ett bokslut uppfattas vara användbart (Schipper & Vincent, 2003). IASB (Allmänna principer, 9) definierar användaren som investerare och övriga intressegrupper. Om investeraren anses vara den huvudsakliga användaren bör ett relevant bokslut eftersträvas. I detta fall kan aktivering av immateriella tillgångar anses vara relevant men tillförlitligheten kan ifrågasättas. Gällande IAS 40 valdes dock gängse värde framför anskaffningsutgift. Enligt teorin om utgift vid inkomst kunde företagen inte värdera enligt gängse värde så det är i denna typ av standarder där de största skillnaderna finns. Teorin om utgift vid inkomst poängterade resultaträkningen (till skillnad från balansräkningen i IFRS) vilket tydligt kan ses i denna typ standarder. Teorin om utgift vid inkomst poängterar också tillförlitlighet (i motsats till relevans inom IFRS) vilket också kan beskrivas genom att det enbart tillåts historisk kostnad inom teorin medan gängse värde är den önskade värderingsmetoden inom IFRS. Jämförbarheten förväntas vara på samma nivå som tidigare för de tillgångar som värderas enligt IAS 40 och som det finns en aktiv marknad för. En aktiv marknad torde leda till jämförbara värden för tillgångarna. Om en aktiv marknad saknas försämras jämförbarheten eftersom värderingsmetoderna kan variera. Företagen behöll sin tidigare värderingsmetod enligt IAS 16 och IAS 38 och därmed påverkas inte heller jämförbarheten eftersom de använder historisk kostnad såsom tidigare. Som sammanfattning för denna typ av standarder kan konstateras att för två standarder, IAS 16 Materiella tillgångar och IAS 38 Immateriella tillgångar, valde företagen den värderingsprincip som användes i teorin om utgift vid inkomst medan för IAS 40 Placeringsfastigheter valde gängse värde som står i konflikt med teorin.

Den tredje typen av förändringar, **förändring i redovisningsmetod**, var alla sådana förändringar som var obligatoriska att implementera. IAS 2 Omsättningstillgångar innebar

aktivering av fasta kostnader i omsättningstillgångarna. Detta var inte tillåtet enligt FAS på grund av försiktighetsprincipen. Standarden poängterar värderingen av balansräkningens poster och ökade kapitalet för företag men också minskade det (redovisning till nettorealiseringsvärde). Detta kan anses vara en förväntad förändring av de egna kapitalen. Relevansen för balansräkningen förbättrades eftersom alla kostnader aktiveras. Jämförbarheten torde vara på samma nivå eftersom alla företag följer samma redovisningsmetod. Också IAS 17 Leasingavtal påverkade de egna kapitalen både positivt och negativt. Inte heller enligt IAS 17 kan företagen välja redovisningsmetod utan om ett hyresavtal fyller vissa kriterier ska det redovisas som finansiellt eller sale-and-lease-back leasingavtal. IAS 17 Leasingavtal poängterar jämförbarhet mellan företag som leasar tillgångar men där avtalet i praktiken kan jämföras med ett köp (innehållsbetoning). Enligt IFRS kvalitativa egenskaper är innehållsbetoning en del av den kvalitativa egenskapen tillförlitlighet (IASB, 2004, Allmänna principer, 35). IFRS har också genom IAS 17 Leasingavtal en annan syn än finländsk normering på enhetsprincipen eftersom ett företag enligt IAS 17 bokför en tillgång i sin balansräkning även om företaget inte juridiskt sett äger tillgången. Också IAS 18 Intäktsföring innebär en förändring av redovisningsmetod. Detta minskade det egna kapitalet. IAS 23 Lånekostnader innebar kostnadsföring vilket ledde till minskning av eget kapital. Ifall tillverkningen av tillgången eller liknande sker under en längre tid skulle direkta kostnaderna aktiveras.

Denna typ innebar mer minskning av eget kapital än ökning. Företagen kunde inte välja mellan redovisningsmetoder utan om kriterier uppfylls ska företagen redovisa på ett visst sätt, till exempel aktivering av tillgångar enligt IAS 17 Leasingavtal. Standarderna ledde till mer balansorientering, det vill säga en större vikt sätts vid att tillgångar ska visa ett mer relevant värde. Till exempel IAS 17 leder till att också de tillgångar som leasas borde visas i balansräkningen om leasingavtalet kan jämföras med köp. IAS 2 kan anses öka relevansen för omsättningstillgångarna eftersom alla kostnader ska beräknas i anskaffningsutgiften.

Skillnader till teorin om utgift vid inkomst är stora eftersom dessa standarder poängterar balansräkningen och inte resultaträkningen. Inom denna typ av standarder har företagen dock inte möjlighet att själva göra val mellan redovisningsmetoder utan de stadgas i en standard så även om företagen önskat en större inriktning mot resultaträkning hade de inte den möjligheten. Relevansen för balansräkningen ökade eftersom alla kostnader aktiveras

för tillgångarna. IAS 2 Omsättningstillgångar, IAS 18 Intäktsföring och IAS 23 Lånekostnader kan anses som enbart mindre avsteg från teorin om utgift vid inkomst. Förändringarna är närmast marginella teoretiskt sett. Däremot IAS 17 Leasingavtal är ett större avsteg från teorin om utgift vid inkomst eftersom aktivering av utgifter enligt teorin görs närmast för att möjliggöra överföring till följande räkenskapsperiod. Om ett leasingavtal klassas som finansiell leasing eller sale-and-lease-back enligt IAS 17 ska tillgången aktiveras i balansräkningen även om företaget juridiskt sett inte äger tillgången. Detta står i konflikt med teorin om utgift vid inkomst.

Den fjärde typen förändringar berodde på **omklassificeringar och övriga förändringar**. IAS 32 Finansiella instrument påverkade företagets bokföring av egna aktier (minskning av eget kapital för fyra företag) och kapitallån (minskning av eget kapital för fem företag, det vill säga för alla företag inom gruppen störst minskning av eget kapital). Dessa förändringar hade en stor påverkan på de finländska företagen. Gällande nedskrivningar (IAS 36) fanns en motsvarande reglering i FAS och jämförbarheten påverkades därmed inte. Ett företag var tvunget att göra ytterligare nedskrivningar på materiella tillgångar medan ett annat företag skrev ner goodwill. Enligt IFRS 3 Rörelseförvärv ska goodwill inte mera avskrivas enligt plan utan testas. Detta innebär att företaget återtog avskrivningarna men skrev ner värdet vid testningen. Detta förfarande var nytt. Materiella tillgångar har nedskrivits också enligt FAS. IAS 12 Inkomstskatter påverkade boksluten på grund av förändringar i andra standarder. När standarder påverkar resultatet påverkas också latent skatter. IAS 12 Inkomstskatter ökade men också minskade det egna kapitalet.

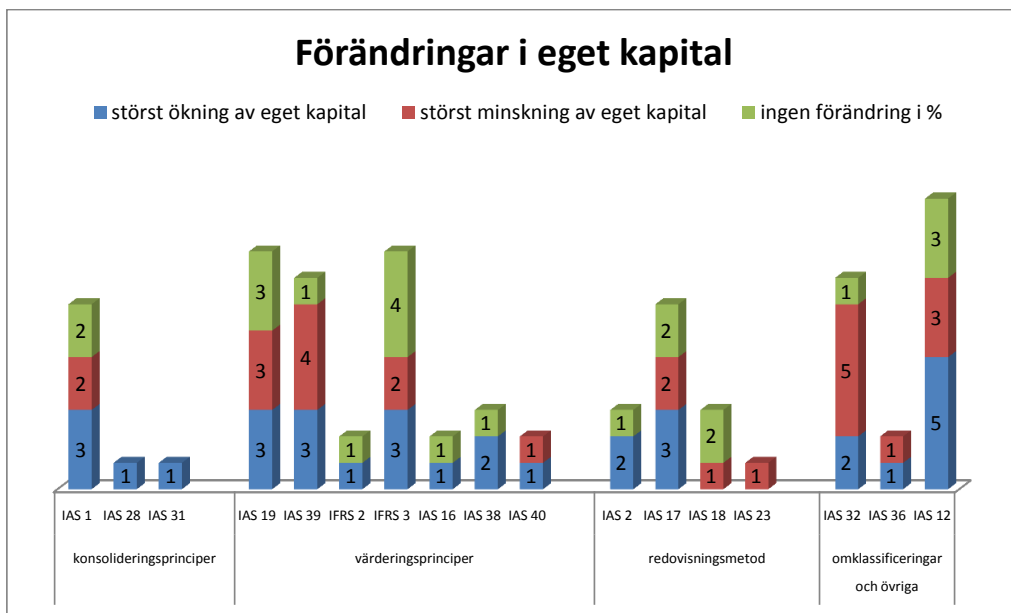
Den fjärde typen omklassificeringar och övriga standarder minskade i huvudsak det egna kapitalet för företagen men IAS 12 också ökade det egna kapitalet. Omklassificeringar hade stor betydelse för boksluten, speciellt kapitallånens omflyttning från eget till främmande kapital för gruppen störst minskning av det egna kapitalet vid övergången till IFRS. Gällande dessa standarder hade företagen inget val utan var tvungna att implementera standarderna som sådana. IAS 36 önskar öka tillförlitligheten för boksluten. Bokföring av egna aktier (IAS 32) ökar relevansen för företagen eftersom det inte kan anses som relevanta uppgifter att ett företag bokför sina egna aktier, det vill säga äga sig själv. Kapitallånets omklassificering (IAS 32) innebär en ökad relevans genom att lån som ska återbetalas, även om till andra villkor än övriga lån, räknas som främmande kapital. Också jämförbarheten mellan företag

ökade på grund av detta. Förändringar enligt IAS 12 Inkomstskatter var en följd av förändringar i andra standarder.

IAS 12 Inkomstskatter, IAS 32 Finansiella instrument och IAS 36 innebar inte större avsteg från teorin om utgift vid inkomst. Bokföringen av inkomstskatter motsvarar teorin om utgift vid inkomst och förändringar på grund av IAS 12 var beroende av förändringar i andra standarder. Teorin om utgift vid inkomst stadgar inte om egna aktier eller kapitallån men IAS 32 kan inte ses stå i konflikt med teorins ram.

De egentliga valen vid övergången till IFRS var för fallföretagen IAS 16 Materiella tillgångar, IAS 38 Immateriella tillgångar och IAS 40 Placeringsfastigheter. Gällande IAS 16 och IAS 38 behöll företagen sin tidigare värderingsprincip, det vill säga värdering till historisk kostnad, som inte stod i konflikt med teorin om utgift vid inkomst. Tidigare aktiverades ofta de immateriella tillgångar som inte var avdragbara i beskattningen. För de materiella tillgångar som bokförs enligt IAS 16 och immateriella tillgångar som bokförs enligt IAS 38 kan det dock vara svårt att hitta en aktiv marknad för vilket försvårar värderingen till gängse värde och genom detta ökar på kostnader för bearbetande av information. Däremot bytte företagen gällande IAS 40 värderingsprincip, det vill säga gängse värde i stället för historisk kostnad. För dessa typer av tillgångar kan det finnas en aktiv marknad vilket inte på motsvarande sätt ökar kostnaderna för information. Behandlingen i beskattningen är inte heller ett hinder för koncernbokslut. IAS 16 ökade kapitalet för ett företag i food industry och minskade det egna kapitalet för ett företag i metal and engineering branschen. IAS 38 påverkades av företag i metal and engineering (ökning av eget kapital), telecomm and electronics (ökning av eget kapital) och construction (minskning av eget kapital). IAS 40 påverkade enbart företag i investmentbranschen. Även IAS 17 Leasingavtal är ett avsteg från teorin om utgift vid inkomst eftersom tillgångar som klassas som finansiell leasing eller sale-and-lease-back bokförs i balansräkningen. Detta står i konflikt med teorin eftersom tillgångar företaget inte juridiskt sett äger är värderade i balansräkningen.

TABELL 5: FÖRÄNDRINGAR I EGET KAPITAL



Av diagrammet ovan kan man utläsa att inom alla typer av förändringar (konsolideringsprincip, värderingsprincip, redovisningsmetod och omklassificeringar och övriga) finns företag från alla grupper av förändring i eget kapital (störst ökning, störst minskning och procentuellt sätt ingen förändring). Detta visar att det är samma standarder som påverkar alla typer av företag även om utfallet av påverkan blir olika. Det är bara standarder inom gruppen omklassificeringar och övriga som har påverkat alla företag inom en grupp, det vill säga IAS 32 för företag med störst minskning av eget kapital och IAS 12 för gruppen störst ökning av eget kapital. IAS 32 var också den standard som hade störst påverkan av alla för företag i gruppen störst minskning av eget kapital, de facto var det på grund av den standarden som företagens egna kapital minskade mest. De standarder som påverkat flest företag är standarder gällande värderingsprinciper.

Som sammanfattning över kapitlet kan konstateras att de finländska företagen påverkats av många standarder. De standarder som påverkade konsolideringsprincipen ökade jämförbarheten för de finländska företagen internationellt sätt. Inom denna typ hade de finländska företagen ingen valmöjlighet. Inom den andra typen av förändring, förändring av värderingsprincip, ledde de flesta förändringar till värdering till gängse värde. Ett egentligt val hade de finländska företagen gällande IAS 16 Materiella tillgångar, IAS 38 Immateriella

tillgångar och IAS 40 Placeringsfastigheter och där valde företagen gängse värde i IAS 40 men anskaffningsutgift (sin tidigare värderingsmetod) i IAS 16 och IAS 38. Denna typ standarder kan anses öka relevansen men minska tillförlitligheten. Den tredje typen förändringar, förändring i redovisningsmetod minskade det egna kapitalet för företagen, men ledde dock till ökad relevans och balansorientering. Här hade företagen inte egentlig valmöjlighet mellan metoder. IAS 17 Leasingavtal är dock ett avsteg från teorin om utgift vid inkomst eftersom tillgångar kan bokföras i balansräkningen även om inte företaget juridiskt sett äger dem. Enligt teorin om utgift vid inkomst är aktivering i balansräkningen enbart en teknik för att överföra tillgångar till följande år. Den fjärde typen förändringar, omklassificeringar och övriga förändringar, minskade det egna kapitalet för företagen men kan sägas öka tillförlitligheten (IAS 36) och relevansen (IAS 32). De flesta av dessa förändringar ledde till en större balansorientering och större avsteg från teorin om utgift vid inkomst vilken inte på något sätt kan sägas möjlig att använda som grund för ett bokslut uppgjort enligt IFRS.

Företagen har implementerat de regler som förutsatts av IFRS och det är enbart i två standarder (IAS 16 Materiella tillgångar och IAS 38 Immateriella tillgångar) där företagen aktivt gjort val som stöds av den tidigare tanken om att tillförlitlighet är viktigare än relevans. Men det är också enbart i en standard (IAS 40 Placeringsfastigheter) där företagen aktivt valt en metod som stöds av tanken att relevans är viktigare än tillförlitlighet. En förklaring till varför företagen valt anskaffningsutgift gällande IAS 16 och IAS 38 kan också vara lös koppling eftersom företagen aktivt valt den redovisningsmetod de använt tidigare. Företagen har inte i dessa fall implementerat tanken på mätningsspektiv eller att information värderad till gängse värde skulle vara mer relevant för investerare.

7. AVSLUTNING

I detta kapitel sammanfattas forskningsresultaten och här ges uppslag för fortsatt forskning.

Finländsk redovisning har sedan 1960-talet baserats på teorin om utgift vid inkomst (Näsi, 1990, Pihlanto, 2003, Pihlanto & Lukka, 1993, Rätty, 1992), och den implementerades som grund i både bokföringslagstiftningen och beskattningslagstiftningen på 1970-talet. Att ha samma redovisningsteori som bas både för redovisningslagstiftningen och för beskattningslagstiftningen anses unikt för ett land (Majala, 1984, Pirinen, 1996, Pirinen, 2005). Redovisningsteorin är resultatorienterad och boksluten har en stark skattekoppling. Den blev starkt institutionaliserad i Finland, och detta påverkar hur nya redovisningsnormer implementeras. Bland annat på grund av medlemskap i internationella organisationer (EFTA och EU) och globaliseringen av aktiemarknaden och företagsverksamheten (Kommittébetänkande, 1990) uppstod ett tryck på harmonisering av redovisningsnormeringen. Harmoniseringen ledde till förändringar såväl i lagstiftningen, de jure, som i praxis, de facto.

Förändringen och förändringsmotståndet har i denna avhandling undersökts med hjälp av institutionell teori och Dillard med fleras (2004) referensram på tre olika nivåer. Harmoniseringskrav från EU ledde till implementering av de europeiska bolagsrättsliga direktiven på 1990-talet. Dessa ledde till förändringar i bokföringslagstiftningen 1992, 1997 och 2004 och har undersökts på den högsta nivån i referensramen, den internationella nivån. Den internationella nivån utgår från bokföringslagen 1973 eftersom den baserats på teorin om utgift vid inkomst. Forskningsfrågan för den internationella nivån lydde:

Vilka förändringar skedde på lagnivå i den finländska bokföringslagen 1992, 1997 och 2004?

Det första större avsteget från teorin var avskrivningar enligt plan (Bokföringsförordningen 1985, Lag om förändring av bokföringslagen 1992). Paragrafen om riktiga och tillräckliga uppgifter och uppskrivningar var ytterligare avsteg från den resultatorienterade teorin om utgift vid inkomst (Lag om förändring av bokföringslagen 1992). EU godkände inte bokföringslagen 1992 (Handels- och industriministeriet, 1996), och därför stadgades en ny bokföringslag 1997. I den nya bokföringslagen 1997 var avstegen från teorin om utgift vid inkomst inte särskilt stora. I kommittébetänkandet från 1990, regeringspropositionen från

1992 och i arbetsgruppens rapport från 1996 uttalas ett tydligt fortsatt stöd för redovisningsteorin. Huvudmålet för bokslutet är fortfarande att beräkna den bokföringskyldiges resultat och den utdelningsbara vinsten (Kommittébetänkande, 1990). Däremot var förändringen av bokföringslagen 2004 radikal för noterade bolag eftersom de ska uppgöra sina bokslut enligt IFRS. IFRS är en balansorienterad referensram utan skattekoppling. Den nationell institutionaliserade redovisningsteorin upphörde därmed vara bas för redovisningen av dessa bolags koncernbokslut. För icke noterade bolag fortsatte bokföringslagen 1997 med teorin om utgift vid inkomst som bas att gälla. Detta innebar också att redovisningslagstiftningen internationellt sett har harmoniserats för noterade bolag men nationellt sett deharmoniserats eftersom icke noterade bolag har en annan redovisningsnorm än de noterade bolagen. Harmonisering av lagstiftningen innebar att också redovisningspraxis borde harmoniseras. För att en ny norm (IFRS) ska kunna implementeras och institutionaliseras i praxis bör den gamla (teorin om utgift vid inkomst) först deinstitutionaliseras (jämför Oliver, 1992).

Förändringar de jure leder till tryck för förändringar de facto. Organisationer utsätts för påverkan för att åstadkomma förändring både internt och externt. Denna påverkan undersöktes på den mellersta nivån i Dillard med fleras (2004) referensram, det vill säga den nationella nivån. DiMaggio och Powell (1983) har delat in påverkan i tre isomorfska processer: tvingande, mimetiska och normativa processer. Förändringarna i bokföringslagen hade både företrädare och motståndare. Företrädarna försökte driva på en harmonisering medan motståndarna önskade förhindra den för att kunna behålla teorin om utgift vid inkomst som bas för normeringen i Finland. Detta ledde till forskningsfrågan för den nationella nivån:

Vilka aktörer drev på en lagförändring 1992, 1997 och 2004 och vilka aktörer motsatte sig en förändring? Vilka motiv hade dessa aktörer och hur förändras deras ståndpunkt över tiden?

Bokslutsutformningen anpassades allt mer efter förväntningar och påverkan från omgivningen och aktörer inom organisationen. **Tvingande isomorfism** uppstod från påverkan från andra organisationer. *Ledarna* anser att Finland har förbundit sig att vara med i utvecklingen och styr bokslutsutformningen mot en mer angloamerikansk modell. Man kan konstatera att de är medlemmar i kommittén och medlemmar i bokföringsnämnden.

Ledarna hänvisade ofta till beslut som fattats på den internationella nivån och legitimerade sina åsikter genom internationellt tryck. *Motiverare* argumenterade för förändring för att kunna nå internationella kapitalmarknader. Motiverare var spridda över alla kategorier.

Mimetisk isomorfism uppstår ur osäker omgivning (DiMaggio & Powell, 1983, Tournon, 2005). Nya standarder kan vara ett sätt att demonstrera att man gör något. *Motiverare* argumenterade för förändring för att kunna nå internationella aktiemarknader, det vill säga internationalisering och globalisering som ledde till osäkerhet. Motiverare var spridda över alla kategorier. *Befrämjare* önskade bättre kvalitet i bokslutsinformationen och var i de flesta fall revisorer.

Normativ isomorfism utgår från yrkeskåren. *Hindrare* ansåg att det inte fanns någon orsak att överge teorin om utgift vid inkomst och övergå till ett mer angloamerikanskt synsätt. Hindrare var ofta revisorer och redovisare, speciellt de som företrädde små och medelstora företag. *Motståndare* önskade inte angloamerikansk filosofi utan vill hålla sig till det kontinentala synsättet. IFRS ansågs olämpligt för små och medelstora företag. Aktörerna var spridda över olika kategorier men revisorer framträdde tydligast.

Medlemmar i gruppen för kommittébetänkande, tjänstemän vid ministerier och medlemmar i bokföringsnämnden var i huvudsak ledare vilket är naturligt i den meningen att dessa personer också förbereder förändringen mot IFRS. Dessa aktörsgrupper förväntades också vara för en harmonisering och internationell reglering för att Finland har förbundit sig att följa bland annat de europeiska bolagsrättsliga direktiven genom Finlands medlemskap i EU. En aning överraskande är att det också finns motståndare i bokföringsnämnden. Företag och Industrins och arbetsgivarnas centralförbund bestod av enstaka ledare och motiverare. Representanter för centralförbundet förväntades vara för deinstitutionalisering av teorin om utgift vid inkomst eftersom de representerar stora företag som torde ha nytta av internationell reglering. En aning överraskande var deras svaga deltagande i debatten. Eventuellt beror detta på valet av tidskrifter. Andra organisationer som representerar företag, såsom Företagarna i Finland, har inte alls deltagit i debatten. Också organisationer som förväntas representera investerare, såsom Helsingfors börs och Finansinspektionen, har inte deltagit i diskussionen över huvud taget. Dessa organisationer förväntades vara för en deinstitutionalisering av teorin om utgift vid inkomst eftersom investerare förväntas kunna

dra nytta av en internationell kapitalmarknad eftersom en sådan torde ge större investeringsmöjligheter. Redovisare, genom Ekonomiadministrationsförbundet i Finland, representeras av enstaka hindrare och motståndare. Dessa framförde argument såsom att IFRS inte passar för små och medelstora företag. Som representanter för denna storlek av företag var deras ställningstagande knappast förvånande, och ställningstagandet motsvarar förhandsförväntningarna. Små och medelstora företag förväntades inte ha behov av en internationell aktiemarknad med internationell reglering. Professorer/utbildare och revisorer var mycket blandade grupper. Speciellt förvånande var att revisorerna är så splittrade med tanke på att CGR-föreningen förbundit sig att arbeta för användning av IFRS-standarder. Som sammanfattning kan konstateras att många aktiva aktörsgrupper inte var speciellt enhetliga i sina åsikter eller argument för eller emot deinstitutionisering av teorin om utgift vid inkomst, och det organisatoriska fältet under dessa perioder kunde därmed anses vara instabilt. Att aktörsgrupper inte var enhetliga stöds av bland annat Caramanis (1999) forskning.

Teorin om utgift vid inkomst hade i början av förändringsprocessen ett starkt understöd vilket ledde till ett starkt motstånd mot förändring. Både de aktörer som var för en förändring och de som var emot den ansåg att teorin om utgift vid inkomst var en utmärkt redovisningsteori. Mot slutet av förändringsprocessen förlorade teorin detta understöd och deinstitutioniserades. Icke noterade bolag följer fortfarande god bokföringssed där teorin ingår men motståndet mot IFRS avmattas. International Financial Reporting Standards vinner mark och institutionaliseras. Ledarna tar med tiden över förändringsprocessen.

Pirinen (1996) har forskat i hur processen med förändringen av den finländska bokföringslagen 1992 uppkommit genom ekonomisk och politisk utveckling genom att analysera hur medlemmar valdes till kommittén som förberedde lagförändringen. Pirinen (1996) konstaterade att användare av redovisningsinformation saknas från kommittén även om deras intressen poängterades. Att redovisningsinformation ska hjälpa användare att fatta ekonomiska beslut ansågs viktigt vilket också tyder på ett angloamerikanskt synsätt. Ingen klargjorde vad användarnas verkliga behov var även om revisionsbyråer och stora företag ofta legitimerade sina åsikter genom användarnas behov (Pirinen, 1996). Dessa resultat sammanfaller med resultaten i denna avhandling. Även i diskussionen i tidskrifter

saknas användarna av redovisningsinformationen även om denna intressegrupps antagna behov poängteras. Inte heller i dessa tidskrifter har användarnas verkliga behov utretts.

Den lägsta nivån i Dillard med fleras (2004) referensram är företagsnivån och den behandlar de facto harmoni (Tay & Parker, 1990). Hur deinstitutionaliseringen av teorin om utgift vid inkomst lyckades har betydelse för hur IFRS implementerats (se Oliver, 1992). Bland annat Finansinspektionens (2006) undersökning visade att teorin inte är helt deinstitutionaliserad genom att företagen fortsättningsvis använder begrepp från bokföringslagen även om de uppgjort bokslut enligt IFRS. Även hur legitimt IFRS anses vara har betydelse för deinstitutionaliseringen. Företagen var inte aktiva skribenter i tidskrifter, och deras åsikter kom inte fram i undersökningen på den nationella nivån.

Om det finns ett starkt motstånd mot IFRS kan företagen välja att implementera IFRS enbart genom så kallad lös koppling (se Powell, 1991). Förändringarna i bokföringslagen ska implementeras i företagets bokslut, och därmed var boksluten i fokus för den lägsta nivån i referensramen, företagsnivån. Teorin om utgift vid inkomst är en resultatorienterad kontinental teori medan IFRS är balansorienterad med angloamerikanska traditioner. En övergång från en nationell redovisningsteori till en internationell referensram innebär en mångfald av förändringar som återspeglas i det egna kapitalet. Förändringarna antogs vara brokiga med både ökning och minskning i det egna kapitalet som följd. Målet med studien var att skapa en helhetsförståelse för vilken effekt förändringarna i olika poster fick på det egna kapitalet i en situation där en starkt institutionaliserad nationell redovisningsteori uppfattades som en barriär i harmoniseringssammanhang. Om teorin om utgift inte deinstitutionaliserats kunde inte IFRS institutionaliseras vilket kunde leda till implementering genom lös koppling. Det är viktigt att förstå hur bokslutet förändrades innan man uttalar sig om bokslutets kvalitativa egenskaper eller hur implementeringen lyckats. Det egna kapitalet påverkades av förändringarna och utgående från detta kan man dra slutsatser gällande hur implementeringen av den internationella referensramen har lyckats. Forskningsfrågan lydde

Vilka förändringar i det egna kapitalet stod mest i konflikt med teorin om utgift vid inkomst och hur löstes konflikten på företagsnivå?

Man kan konstatera att det finns fyra olika typer av standarder: förändring beroende av konsolideringsprincip, förändring på grund av värderingsprincip, förändring på grund av redovisningsmetod och omklassificeringar samt övriga förändringar. Teorin om utgift vid inkomst stadgar inte om konsolidering av bokslut, och **förändringar beroende av konsolideringsprincip** innebar inte konflikt mellan teorin och IFRS. **Förändring på grund av värderingsprincip** innehöll standarder där företaget hade möjlighet att välja värderingsprincip och sådana standarder där det inte fanns möjlighet att välja. Företagen valde att i två standarder behålla sin tidigare värderingsprincip som är enhetlig med teorin om utgift vid inkomst och att i en standard byta till en värderingsprincip som inte är enhetlig med teorin. Här kan man se att teorin om utgift vid inkomst har lett till implementering genom så kallad lös koppling eftersom företagen valde att bibehålla sin tidigare princip. Gällande **förändring på grund av redovisningsmetod** innehåller standarderna inte alternativa redovisningsmetoder men det förekommer konflikt med teorin om utgift vid inkomst på grund av ett annorlunda teoretiskt tänkande. Enligt teorin om utgift vid inkomst anses att utgifter kan aktiveras för att kunna överföras till följande räkenskapsperiod medan IFRS anser att alla relevanta värden ska redovisas oberoende av vem som äger tillgången juridiskt. Den sista typen förändringar, **omklassificeringar och övriga förändringar**, innebar inga ytterligare avsteg från teorin om utgift vid inkomst.

I Pajunens (2010) avhandling uppfattades teorin om utgift vid inkomst som en barriär. Det är unikt för ett land att ha en så stark koppling mellan en redovisningsteori och redovisningslagstiftning, beskattningslagstiftning och redovisningspraxis (Pirinen, 1996, Pirinen, 2005). Detta kan man se också i denna avhandling, speciellt aktörernas utsagor på den nationella nivån. Men också på företagsnivån kan man se att företagen bibehållit sina redovisningsmetoder där det är möjligt. Redovisningsmetoderna och teorin om utgift vid inkomst är institutionaliserade i Finland och deinstitutionaliseringen av teorin är inte genomförd. Pajunen (2010) ansåg att teorin om utgift vid inkomst ligger till grund för bokföringslagen 1992 och 1997 men inte 2004. I denna avhandling ses teorin om utgift vid inkomst fortfarande som grund för bokföringslagen till den del den följs av icke noterade företags bokslut (det vill säga alla paragrafer utom de som tillåter/kräver IFRS). Tilläggas bör dock att teorin under studiens gång har deinstitutionaliserats och IFRS vinner mark och institutionaliseras.

I Pirinens (1996) beskrevs redovisningen i Finland med hjälp av tre dimensioner: finländsk tradition – internationell praxis, god bokföringssed – beskattning och små bolag – stora bolag. I denna avhandling kan man fortsättningsvis se dessa dimensioner. Finländsk tradition med teorin om utgift vid inkomst jämförs med internationell praxis genom IFRS. God bokföringssed, genom bokföringslagstiftningens starka koppling till beskattningen, ställs mot en redovisning utan skattekoppling, och fortfarande finns en diskussion om hur denna koppling ska se ut. Onoterade bolags behov ställdes i denna avhandling mot noterade bolags behov av redovisning mer än små och medelstora bolag mot stora bolag. Dimensionerna är fortfarande aktuella om de modifieras något.

Harmoniseringen av en resultatorienterad redovisningsteori med stark skattekoppling pågick genom lagförändringar 1992, 1997 och 2004 och torde leda till en mer angloamerikansk tradition med en internationell balansorienterad referensram utan skattekoppling. För de onoterade bolagen är teorin om utgift vid inkomst fortfarande bas. I redovisningsregleringen finns dock fler paragrafer som är balansorienterade än tidigare, till exempel aktivering av fasta kostnader och uppskrivningar. Så avsteg från teorin har gjorts. För de noterade bolagen har en internationell referensram implementerats i lagstiftningen. Företagens val av redovisningsmetod visar dock att en fullständig förändring av redovisningsfilosofi (mot en värdering till gängse värde) inte har skett eftersom företagen fortfarande valde historisk kostnad där det var möjligt.

Syftet med avhandlingen var att undersöka förändring och speciellt motstånd mot förändring av redovisning. Förändringarna implementerades de jure men alla förändringar har inte upptagits de facto genom att företag fortsättningsvis, om möjligt, behöll sina tidigare redovisningsmetoder. Redovisningen har blivit mer balansorienterad på grund av förändringar de jure även om förändring av redovisningsfilosofi inte fullt ut har implementerat ett nytt synsätt de facto. De europeiska bolagsrättsliga direktiven ledde inte till deinstitutionisering av teorin om utgift vid inkomst i finländsk redovisning även om teorin har förlorat mark. Implementeringen av IFRS påbörjade deinstitutioniseringen av teorin om utgift vid inkomst men fortfarande har teorin betydelse eftersom företagen implementerade IFRS genom lös koppling.

Utgående från avhandlingen och dess resultat uppkommer förslag på fortsatt forskning gällande bland annat yrkesgrupperna. Varför är revisorer och professorer som yrkesgrupp inte enhetliga? Har de olika bakgrund? Kan man se skillnader gällande arbetsplatser såsom olika revisionsbyråer? Också gällande rapporteringen i bokslut kunde det vara betydelsefullt att undersöka hur företag väljer redovisningsmetod och om valet ännu idag påverkas av teorin om utgift vid inkomst. Hur implementeringen av IFRS för SM-företag skulle påverka redovisningspraxis i Finland är ett område där fortsatt forskning med fördel kunde göras, både om skattekopplingen behålls och om den bryts. Om de noterade företagen fortfarande i dag poängterar tillförlitlighet framför relevans skulle även vara viktigt att undersöka eftersom detta påverkar tolkning av bokslut. Det kan krävas lång tid för en norm att bli institutionaliserad, och om detta skett i dag kunde uppmärksammas i forskning. Även intressentgruppers verkliga behov av information och om IFRS fyller dessa är ett område där forskningen med fördel kunde fortsätta.

LITTERATURFÖRTECKNING

Adams C A, Weetman P & Gray S. 1993. *Reconciling national with international accounting standards. Lessons from a study of Finnish corporate reports*. European Accounting Review, 1993, 3, 471-494.

Aisbitt S. 2001. *Measurement of harmony of financial reporting within and between countries: the case of the Nordic Countries*. The European Accounting Review , 10, 1, 51-72.

Aisbitt S. 2002. *Tax and accounting rules: some recent developments*. European Business Review , 14, 2, 92-97.

Aisbitt S. (2008). *Implementation of Supra-national Policies: Lessons from the Nordic Countries' experiences of European Directives*. Accounting History, 13, 75-99.

Alford A, Jones J, Leftwich R & Zmijewski M. 1993. *The Relative Informativeness of Accounting Disclosures in Different Countries*. Journal of Accounting Research, 31, 183-223.

Aljifri K & Khasharmeh H. 2006. *An investigation into the suitability of the international accounting standards to the United Arab Emirates environment*. International Business Review, 15, 505-526.

Amפוfo A A & Sellani R J. 2005. *Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP) and International Accounting Standards (IAS): Implications for the harmonization of accounting standards*. Accounting Forum, 29, 219-231.

Arce M & Mora A. 2002. *Empirical evidence of the effect of European accounting differences on the stock market valuation of earnings and book value*. European Accounting Review, 11, 3, 573-599.

Artsberg, K. (u.å.). *International Accounting Standardisation vis-à-vis European Accounting Harmonization*. Tillgänglig: <http://www.snee.org/filer/papers/23.pdf> Nerladdad 23.5.2007.

Auer K V. 1996. *Capital market reactions to earnings announcements: empirical evidence on the difference in the information content of IAS-based earnings and EC-Directives-based earnings*. European Accounting Review, 5, 4, 587-623.

Bagaeva, A. 2010. *The Quality of Published Accounting Information in Russia*. Oulu: Oulun yliopisto. Doktorsavhandling G42.

Ball R & Shivakumar L. 2005. *Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness*. Journal of Accounting and Economics , 39, 83-128.

Barniv R & Fetyko D. 1997. *Attitudes of CPAs and Financial Executives Toward Harmonization of International Accounting Standards: An Analytical and Empirical Examination*. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation , 6, 2, 149-169.

Barth M E, Landsman W R & Lang M H. 2008. *International Accounting Standards and Accounting Quality*. Journal of Accounting Research, 46, 3, 467-498.

Bartov E & Mohanram P. 2004. *Private Information, Earnings Manipulations, and Executive Stock-Option Exercises*. The Accounting Review , 79, 4, 889-920.

Bartov E & Goldberg S R & Kim M. 2005. *Comparative Value Relevance Among German, U.S., and International Accounting Standards: A German Stock Market Perspective*. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 20, 2, 95-119.

- Bengtsson B. 2008. *Redovisningens värder relevans i svenska fastighetsbolag före och efter införandet av IAS 40*. Åbo: Åbo Akademi förlag. Doktorsavhandling.
- Black E L & White J J. 2003. *An international comparison of income statement and balance sheet information: Germany, Japan and the US*. European Accounting Review, 12, 1, 29-46.
- Bokföringsförordning 905/1985. 29.11.1985.
- Bokföringslag 1336/1997. 30.12.1997.
- Bokföringslag 655/1973. 10.8.1973.
- Bryman, A. 2002. *Samhällsvetenskapliga metoder*. Trelleborg: Liber Ekonomi.
- Burgstahler D C, Hail L & Leuz C. 2006. *The Importance of Reporting Incentives: Earnings Management in European Private and Public Firms*. The Accounting Review, 81, 5, 983-1016.
- Burns J. 2000. *The dynamics of accounting change. Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 13, 5, 566-596.
- Burns J & Scapens R W. 2000. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. Management Accounting Research, 11, 3-25.
- Burns J & Vaivio J. 2001. *Management accounting change*. Management Accounting Research, 12, 389-402.
- Cairns D. 1997. *The future shape of harmonization: a reply*. European Accounting Review, 6, 2, 305-348.
- Canibano L & Mora A. 2000. *Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players*. European Accounting Review, 9, 3, 349-369.
- Callao S & Jarne J I. 2010. *Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?* Accounting in Europe, 7, 2, 159-189.
- Callao S, Jarne J I & Lainez J A. 2007. *Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 16, 148-178.
- Caramanis C V. 1999. *International accounting firms versus indigenous auditors; Intra-professional conflict in the greek auditing profession, 1990-1993*. Critical Perspectives on Accounting, 10, 153-196.
- Caramanis C V. 2002. *The interplay between professional groups, the state and supranational agents: Pax Americana in the age of 'globalisation'*. Accounting, Organizations and Society, 27, 379-408.
- Carpenter V L & Feroz E H. 2001. *Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles*. Accounting, Organizations and Society, 26, 565-596.
- Carruthers B G. 1995. *Accounting, Ambiguity, and the New Institutionalism*. Accounting, Organizations and Society, 20, 4, 313-328.

- Chalmers K, Clinch G & Godfrey J M. 2008. *Adoption of International Financial Reporting Standards: Impact on the Value Relevance of Intangible Assets*. Australian Accounting Review, 18, 46, 3, 237-247.
- Cobb I, Helliar C & Innes J. 1995. *Management accounting change in a bank*. Management Accounting Research, 6, 155-175.
- Collier P M. 2001. *The power of accounting: a field study of local financial management in a police force*. Management Accounting Research, 12, 465-486.
- Combarros J L L. 2000. *Accounting and financial audit harmonization in the European Union*. European Accounting Review, 9, 4, 643-654.
- Commission of the European Communities. 1995. *Accounting harmonisation: a new strategy vis-a-vis international harmonisation*. COM (95) 508 final, Bryssel.
- Dan H. 2002. *The Usefulness of Financial Statements under Chinese GAAP vs. IAS: Evidence from the Shanghai Stock Exchange in PRC*. <http://ssrn.com/abstract=314001>. Version 21.5.2002.
- Daske H. 2006. *Economic Benefits of Adopting IFRS or US-GAAP - Have the Expected Cost of Equity Capital Really Decreased ?* Journal of Business, Finance & Accounting, 33, 3 & 4, 329-373.
- Dillard J F, Rigsby J T & Goodman C. 2004. *The making and remaking of organization context. Duality and the institutionalization process*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 17, 4, 506-542.
- DiMaggio P J & Powell W W. 1983. *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields*. American Sociological Review, 48, 2, 147-160.
- DiMaggio P J & Powell W W. 1991. *Introduction* i Powell & DiMaggio, *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Europeiska Gemenskapernas Kommission. 2000. *Meddelande från Kommissionen till Rådet och Europaparlamentet. EU:s strategi för finansiell rapportering: den fortsatta inriktningen*. KOM (2000) 359 slutlig, Bryssel.
- Europeiska Gemenskapernas Kommission. 2001. *Förslag till Europaparlamentets och rådets förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder*. KOM (2001) 80 slutlig 13.2.2001, Bryssel.
- Finansinspektionen. 2005. *Selvitys listayhtiöiden IFRS-siirtymätiedottamisen laadusta ja siirtymän vaikutuksista*. Helsingfors: Rahoitustarkastus, Markkinavalvonta.
- Finansinspektionen. 2006. *Selvitys listayhtiöiden vuoden 2005 IFRS-tilinpäätöksistä*. Helsingfors: Finansinspektionen.
- Fligstein N. 1991. *The Structural Transformation of American Industry: An Institutional Account of the Causes of Diversification in the Largest Firms, 1919-1979* i Powell & DiMaggio, *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Flower J. 1994. *The Regulation of Financial Reporting in the Nordic Countries*. Stockholm: CE Fritzes Ab.
- Förordning om ändring av bokföringsförordningen 905/1985. 29.11.1985.

Giner B & Rees W. 1999. *A Valuation Based Analysis of the Spanish Accounting Reforms*. Journal of Management and Governance, 3, 31-48.

Glaum M. 2000. *Bridging the GAAP: the Changing Attitude of German managers towards Anglo-American Accounting and Accounting Harmonization*. Journal of International Financial Management and Accounting, 11, 1, 23-47.

Graham J R, Harvey C R & Rajgopal S. 2005. *The economic implications of corporate financial reporting*. Journal of Accounting and Economics, 40, 3-73.

Guler I, Guillén M F & Macpherson J M. 2002. *Global competition, institution, and the diffusion of organizational practices: the international spread of ISO 9000 quality certificates*. Administrative Science Quarterly, 47, 2, 207-232.

Haller A. 1995. *International accounting harmonization. American hegemony or mutual recognition with benchmarks? Comments and additional notes from a German perspective*. European Accounting Review, 4, 2, 235-247.

Haller A. 2002. *Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects*. European Accounting Review, 11, 1, 153-190.

Handels- och industriministeriet. 1996. *Kirjanpitolain uudistamistyöryhmä 1995:n raportti. Osa I*. Helsingfors: Oy Edita Ab.

Handels- och industriministeriet. 1998. *Handels- och industriministeriets beslut om upprättande av koncernbokslut i enlighet med det regelverk som används allmänt på den internationella kapitalmarknaden*. 766/1998. 21.10.1998.

Handels- och industriministeriet. 2003. *IAS-sääntelyryhmän loppuraportti*. Edita Publishing.

Harris T S, Lang M & Möller H P. 1994. *The Value Relevance of German Accounting Measures: An Empirical Analysis*. Journal of Accounting Research, 32, 2, 187-209.

Hatch M J. 2002. *Organisationsteori: moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*. Lund: Studentlitteratur.

Heflin F, Kwon S S & Wild J J. 2002. *Accounting Choices: Variation in Managerial Opportunism*. Journal of Business Finance & Accounting, 29, 7-8, 1047-1078.

Hjelström A & Schuster W. 2011. *Standards, Management Incentives and Accounting Practice – Lessons from the IFRS Transition in Sweden*. Accounting in Europe, 8, 1, 69-88.

Hussain M, Islam M M, Gunasekaran A & Maskooki K. 2002. *Accounting Standards and practices of financial institutions in GCC countries*. Managerial Auditing Journal, 17, 7, 350-362.

Iatridis G. 2010. *International Financial Reporting Standards and the quality of financial statement information*. International Review of Financial Analysis, doi:10.1016/j.irfa.2010.02.004 .

Iatridis G & Rouvolis S. 2010. *The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 19, 55-65.

Innes J & Mitchell F. 1990. *The process of change in management accounting: some field study evidence*. Management Accounting Research , 1, 3-19.

- International Accounting Standards Board. 2004. *IFRS-standardit*. Helsingfors: KHT Media.
- Jaruga A, Fijalkowska J, Jaruga-Baranowska M & Frenzel M. 2007. *The Impact of IAS/IFRS on Polish Accounting Regulations and their Practical Implementation in Poland*. Accounting in Europe, 4, 1, 67-78.
- Jarva H & Lantto A-M. 2011. *The Information Content of IFRS versus Domestic Accounting Standards: Evidence from Finland*. Hämtat från ssrn.com: <http://ssrn.com/abstract=1588087> 9.2.2011.
- Jeanjean T & Stolowy H. 2008. *Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption*. Journal of Accounting Public Policy, 27, 480-494.
- Jepperson R L. 1991. *Institutions, Institutional Effects, and Institutionalism* i Powell & DiMaggio, The New Institutionalism in Organizational Analysis. Chicago: The University of Chicago Press.
- Jermakowicz E K, Prather-Kinsey J & Wulf I. 2007. *The Value Relevance of Accounting Income Reported by DAX-30 German Companies*. Journal of International Financial Management and Accounting, 18, 3, 151-191.
- Jones J J. 1991. *Earnings Management During Import Relief Investigations*. Journal of Accounting Research, 29, 2, 193-228.
- Joos P & Lang M. 1994. *The Effects of Accounting Diversity: Evidence from the European Union*. Journal of Accounting Research, 32, Supplement, 141-168.
- Kallunki J-P, Martikainen M & Martikainen T. 1998. *Accounting Income, Income Components and Market-to-Book Equity Ratios: Finnish Evidence*. The International Journal of Accounting, 33, 3, 359-375.
- Kamel H & Elbanna S. 2010. *Assessing the perceptions of the quality of reported earnings in Egypt*. Managerial Auditing Journal, 25, 1, 32-52.
- Karim R A. 2001. *International accounting harmonization, banking regulation, and Islamic banks*. The International Journal of Accounting, 36, 169-193.
- Kasurinen T. 2002. *Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation*. Management Accounting Research, 13, 323-343.
- Kasurinen T. 2003. *Exploring management accounting change in the balanced scorecard context. Three perspectives*. Helsingfors: Helsinki School of Economics. Doktorsavhandling.
- Kettunen P. 1993. *Financial accounting and reporting in Finland*. European Accounting Review, 3, 592-602.
- King R D & Langli J C. 1998. *Accounting Diversity and Firm Valuation*. The International Journal of Accounting, 33, 5, 529-567.
- Kinnunen J, Niskanen J & Kasanen E. 2000. *To whom are IAS earnings informative? Domestic versus foreign shareholders' perspectives*. European Accounting Review, 2000, 9, 4, 499-517.
- Kommittébetänkande. 1969. *Kirjanpitolainsäädännön uudistaminen*. Kirjanpitolakikomitean mietintö. Helsingfors.

- Kommittébetänkande. 1970. *Kirjanpitolakiehdotuksen tarkistustoimikunnan mietintö*. Helsingfors.
- Kommittébetänkande. 1990. *Kirjanpitolainsäädännön uudistamiskomitean mietintö. Betänkande av kommittén för revidering av bokföringslagstiftningen*. Kommittébetänkande 1990:45, Helsingfors.
- Krzywda D & Schroeder M. 2007. *An Analysis of the Differences between IFRS and Polish Accounting Regulations: Evidence from the Financial Statements of Listed Entities on the Warsaw Stock Exchange for the Calendar Years Ending 2001, 2003 and 2004*. *Accounting in Europe*, 4, 1, 79-107.
- Kullman C. 2010. *Redovisningsinformation på entreprenad i interaktiva relationer*. Åbo: Åbo Akademis förlag. Doktorsavhandling.
- Lag om ändring av 38 § av bokföringslagen 904/1985. 29.11.1985.
- Lag om ändring av 8 kap 1 och 2 § i bokföringslagen 1312/2004. 30.12.2004.
- Lag om ändring av bokföringslagen 1572/1992. 23.12.1992.
- Lag om ändring av bokföringslagen 1304/2004. 30.12.2004.
- Landry S & Callimaci A. 2003. *The effect of management incentives and cross-listing status on the accounting treatment of R&D spending*. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 12, 131-152.
- Lantto, A-M. 2007. *Does IFRS improve the usefulness of accounting information in a code-law country?* Ssrn.com/abstract=905218.
- Lantto, A-M & Sahlström, P. 2009. *Impact of International Financial Reporting Standard adoption on key financial ratios*. *Accounting and Finance*, 49, 341-361.
- Leppiniemi J. 2001. *Oikea ja riittävä kuva, IAS-suositusten soveltaminen Suomessa*. *Tilisanomat*, 3, 59-63.
- Leppiniemi J. 2004. *IAS/IFRS-tilinpäätös ja verotus*. *Tilisanomat*, 2, 19-21.
- Lukka K, Majala R, Paasio A & Pihlanto P. 1984. *Accounting research in Finland* i Hopwood & Schreuder, *European Contribution to Accounting Research: The Achievements of the Last Decade*. Amsterdam: VU Uitgeverij/Free University Press.
- Majala R. 1987. *Kirjanpitokäytäntöjen vertailevan tutkimisen käsitteellisen viitekehyksen kehittäjä*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisu. Sarja A-5: 1987.
- Majala R. 1992. *A conceptual Frame of Reference for Comparative Studies of International Accounting Practices*. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 4, 325-330.
- Majala R. 1994. *Finland* i Flower, *The Regulation of Financial Reporting in the Nordic Countries*. Stockholm: CE Fritzes Ab.
- Meyer J & Rowan B. 1991. *Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth And Ceremony* i Powell & DiMaggio, *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.

- Mouritsen J. 1994. *Rationality, institutions and decision making: Reflections on March & Olsen's Rediscovering Institutions*. Accounting, Organizations and Society, 19, 2, 192-211.
- Murphy A B. 2000. *The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices*. The International Journal of Accounting, 35, 4, 471-493.
- Mähönen J. 2001. *IAS - taustaa ja mahdollisuuksia*. Tilisanomat, 5, 43-46.
- Niskanen J, Kinnunen J & Kasanen E. 1998. *A note on the information content of parent company versus consolidated earnings in Finland*. European Accounting Review, 1998, 7, 1, 31-40.
- Niskanen J, Kinnunen J & Kasanen E. 2000. *The value relevance of IAS reconciliation components: empirical evidence from Finland*. Journal of Accounting and Public Policy, 2000, 19, 119-137.
- Nor-Aziah A K & Scapens R W. 2007. *Corporatisation and accounting change. The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility*. Management Accounting Research, 18, 209-247.
- Noronha C, Zeng Y & Vinten G. 2008. *Earnings management in China: an exploratory study*. Managerial Auditing Journal, 23, 4, 367-385.
- Näsi S. 1990. *Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin - suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus*. Tammerfors: Tampereen yliopisto A 291. Doktorsavhandling.
- Näsi S & Näsi J. 1996. *Accounting and business economics traditions in Finland - from a practical discipline into a scientific subject and field of research*. European Accounting Review, 6, 2, 199-229.
- Oliver C. 1992. *The Antecedents of Deinstitutionalization*. Organization Studies, 13, 4, 563-588.
- Oliver C. 1997. *Sustainable Competitive Advantage: Combining Institutional and Resource-based Views*. Strategic Management Journal, 18, 9, 697-713.
- Orrú M, Woolsey Biggart N & Hamilton G G. 1991. *Organizational Isomorphism in East Asia* i Powell, & DiMaggio, *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Orton J D & Weick K E. 1990. *Loosely Coupled Systems: A Reconceptualization*. Academy of Management Review, 15, 2, 203-223.
- Othman H B & Zeghal D. 2006. *A study of earnings management motives in the Anglo-American and Euro-Continental accounting models: the Canadian and French cases*. The International Journal of Accounting, 41, 406-435.
- Oystein G, Knivsflå K & Sættem F. 2008. *The value-relevance of adopting IFRS: Evidence from 145 NGAAP restatements*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation , DOI:10.1016/J.Intaccudtax.2008.07.001 Article in Press.
- Paananen M & Henghsiu L. 2009. *The Development of Accounting Quality of IAS and IFRS over Time: The Case of Germany*. Journal of International Accounting Research, 8, 1, 31-55.
- Pajunen K. 2010. *The International Financial Reporting Standards from the Perspective of the Finnish Accounting Thought. Three Essays*. University of Eastern Finland. Doktorsavhandling.
- Pajunen K. 2011. *Martti Saario - Henkilökuva*. Liiketaloudellinen aikakauskirja, 4, 452-466.

- Parker R H & Morris R D. 2001. *The Influence of U.S.GAAP on the Harmony of Accounting Measurement Policies of Large Companies in the U.K. and Australia*. Abacus, 37, 3, 297-328.
- Patel R & Davidson B. 1994. *Forskningsmetodikens grunder. Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur. 2 upplagan.
- Pihlanto P. 2003. *Meno-tulo-teoria IAS-maailman myllerryksessä - Onko Saarion teorialla tulevaisuutta?* Tilintarkastus, 5, 9-14.
- Pihlanto P & Lukka K. 1993. *Martti Saario - suomalaisen laskenta-ajattelun kehittäjä*. Liiketaloudellinen Aikakauskirja, 42, 251-276.
- Pirinen P. 1996. *The 1992 Reform of Finnish Accounting Legislation*. Jyväskylä: University of Jyväskylä. Doktorsavhandling.
- 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.
- Powell, W W. 1991. *Expanding the Scope of Institutional Analysis* i Powell & DiMaggio, *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Regeringsproposition. 1992. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain, osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun sekä osuuskuntalain muuttamisesta*. Regeringsproposition 111/1992, Helsingfors.
- Regeringsproposition. 1997. *Hallituksen esitys Eduskunnalle kirjanpitolain sekä laeiksi osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun ja osuuskuntalain 79 c §:n muuttamisesta*. Regeringsproposition 173/1997.
- Regeringsproposition. 2004. *Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring av bokföringslagen samt vissa andra lagar med anknytning till den*. Regeringsproposition 126/2004.
- Renders A & Gaeremynck A. 2007. *The impact of legal and voluntary investor protection on the early adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS)*. De Economist, 155, 1, 49-72.
- Riistama V. 2011. *"Soft" Points of International Financial Reporting Standards*. Liiketaloudellinen aikakauskirja, 4, 445-451.
- Ryan B, Scapens R W & Theobald M. 2002. *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*. London: Thomson. 2 upplagan.
- Räty, P. 1992. *Reforming Finnish accounting legislation*. European Accounting Review, 1, 413-420.
- Räty, P. 2001a. *IAS-normiston merkitys korostumassa EU-asetuksen myötä*. Tilintarkastus, 5, 21-24.
- Räty, P. 2001b. *Mitä uutta EU:n tilinpäätöskäytännössä?* Tilisanomat, 5, 73-75.
- Räty, P. 2001c. *Tilinpäätöskäytännön myllerrys jatkuu*. Tilisanomat, 2, 35-37.
- Saario M. 1965. *Kirjanpidon meno-tulo-teoria*. Helsingfors: Kustannusosakeyhtiö Otava. 2 upplagan.

- Saemann G. 1999. *An Examination of Comment Letters Filed in the U.S. Financial Accounting Standard-Setting Process by Institutional Interest Groups*. Abacus, 35, 1, 1-28.
- Samsonova, A. 2006. *Local Responses to International Pressure. A Process of Institutionalisation of Audit Quality in Russia*. Åbo: Åbo Akademi University press. Doktorsavhandling.
- Scapens, R W. 1994. *Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice*. Management Accounting Research, 5, 301-321.
- Schadewitz H & Vieru M. 2007. *How Markets Value and Response to IFRS Reconciliations Adjustments in Finland*. <http://ssrn.com/abstract=1005601>. Nerladdad 8.8.2007.
- Schipper, K & Vincent L. 2003. *Earnings quality*. Accounting Horizons, 97-110.
- Scott, W R. 1991. *Unpacking Institutional Arguments* i Powell & DiMaggio, The New Institutionalism in Organizational Analysis. Chicago: The University of Chicago Press.
- Scott, W R. 1995. *Institutions and Organizations*. Sage.
- Scott, W R. 2006. *Financial Accounting Theory*. USA: Pearson Prentice Hall. 4 upplagan.
- Scott W R & Meyer J W. 1991. *The Organization of Societal Sectors: Propositions and Early Evidence* i Powell & DiMaggio, The New Institutionalism in Organizational Analysis. Chicago: The University of Chicago Press.
- Silverman D. 2005. *Doing Qualitative Research. A Practical Handbook*. London: Sage Publications. 2 upplagan.
- Soderstrom N S & Sun K J. 2007. *IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review*. European Accounting Review, 16, 4, 675-702.
- Stinchcombe A L. 1997. *On the Virtues of the Old Institutionalism*. Annual Review of Sociology, 23, 1-18.
- Stolowy H, Haller A, & Klockhaus V. 2001. *Accounting for brands in France and Germany compared with IAS 38 (Intangible Assets): An illustration of the difficulty of international harmonization*. The International Journal of Accounting, 36, 147-167.
- Street D L & Shaughnessy K A. 1998. *The Quest for International Accounting Harmonization: A Review of the Standard Setting Agendas of the IASC, US, UK, Canada, and Australia, 1973-1997*. The International Journal of Accounting, 33, 2, 179-209.
- Tamminen, R. 1993. *Tiedettä tekemään!* Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Tarca A. 2004. *International Convergence of Accounting Practices: Choosing between IAS and US GAAP*. Journal of International Financial Management and Accounting, 15, 1, 60-91.
- Tay J S W & Parker R H. 1990. *Measuring International Harmonization and Standardization*. Abacus, 26, 1, 71-88.
- Taylor D W. 2009. *Costs-benefits of adoption of IFRSs in countries with different harmonization histories*. Asian Review of Accounting, 17, 1, 40-58.
- Teoh S H, Welch I & Wong T. 1998. *Earnings Management and the Long-Run Market Performance of Initial Public Offerings*. The Journal of Finance, LIII, 6, 1935-1974.

Thorell P & Whittington G. 1994. *The harmonization of accounting within the EU. Problems, perspectives and strategies*. European Accounting Review, 3, 2, 215-239.

Touron P. 2005. *The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standards Committee: an institutional explanation*. Critical Perspectives on Accounting, 16, 851-873.

Tsalavoutas I & Evans L. 2010. *Transition to IFRS in Greece: financial statement effects and auditor size*. Managerial Auditing Journal, 25, 8, 814-842.

Van Hulle K. 2002. *Kansainväliset standardit käyttöön EU-maiden yritysten tilinpäätöksissä*. Tilisanomat, 1, 11-14.

Virtanen A. 2004. *The Finnish Accounting History: The Development from the Early Accounting Practice to the First Accounting Act*. Liiketaloudellinen Aikakauskirja, 2, 189-197.

Yin R K. 2006. *Fallstudier: design och genomförande*. Malmö: Liber Ab.

Zhao R. 2002. *Relative Value Relevance of R&D Reporting: An International Comparison*. Journal of International Financial Management and Accounting, 13, 2, 153-174.

Webbsidor

EFTA: <http://secretariat.efta.int/Web/EFTAAtAGlance/history/view>

Artiklar som analyserats på den nationella nivån

Tilisanomat 1/1990

Väyrynen Jukka: Maailma yhdentyy – riittääkö IAS
Hirvonen Tuula (HTM): Asuintalovaraus
Toukko Yrjö (KHT): Konsernitilinpäätöksen erityiskysymyksiä
Yritysrahoituksen muuttuneet kuviot

Tilisanomat 3/1990

Kettunen Pertti: Kirjanpito ja kirjanpidon teoria – mihin ihmeeseen niitä tarvitaan?

Tilisanomat 4/1990

Ray Jan-Ole: Matkalla Eurooppaan: Muttuminen välttämätöntä
Pohjoismaiden kirjanpitoliitot koolla Helsingissä: Euroopan talousalue ja kirjanpitokäytäntö
Hautala Heikki: Yritysten kasvavat rahoitusriskit

Tilisanomat 5/1990

Niilekselä Hannu (KHT): Kirjanpitosäännöstömme uudistamistarpeet: Miksi harmonisointia tarvitaan?
Partanen Ulla: Uutta lakia tekemässä
Alanen Sinikka (HTM): Asunto- ja kiinteistöyhtiöiden jälkilaskelmat vuoden 1990 tilinpäätöksen

Tilisanomat 6/1990

Lohi Jarmo (KHT): Liikevaihtoverotuksen uudistuksen vaikutukset kirjanpitoon
Wiklund Raimo (KHT): Henkilöyhtiön tilinpäätöksen laatiminen

Tilisanomat 1/1991

Väyrynen Jukka: Kirjanpitolain uudistamistarve yksissä kansissa
Koivikko Aarne (KHT): Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön tilinpäätös ja tilintarkastus

Tilisanomat 3/1991

Partanen Ulla: Oikeat ja riittävät tiedot
Vailahti Olavi (KTM, KHT): Osingot ja yhtiöveron hyvitys kirjanpidossa
Kotila Marjut (Veroasiantuntija, HTM): Lvv-uudistuksen vaikutukset kirjanpitoon
Walden Kaarle: Kirjanpitolainsäädännön uudistamisesitys ei vastaa tavoitetta

Tilisanomat 4/1991

Olin Erkki: Rahoitustapa selittää tilinpäätöstyylin
Kirjanpitoimistojen Liiton kesäpäivät Mikkeliissä: Verouudistus ja laskentatoimen muutostarpeet
pääteemoina

Tilisanomat 5/1991

Kukkonen Pekka (KHT): Asuntoyhtiön tilinpäätös selkeämmäksi
Sundholm Sakari (verolakimies): Jälleenhankintavaraus

Tilisanomat 1/1992

Rissanen Kirsti (professori): Yhtiöoikeuden harmonisointi Euroopan yhteisössä

Tilisanomat 3/1992

Partanen Ulla: Ohjeita odotetaan

Väyrynen Jukka: Kirjanpitolain uudistus eduskunnalle

Tilisanomat 4/1992

Leppiniemi Jarmo (Professor): Kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat lait uudistumassa

Prepula Eero (Kirjanpitolautakunnan sihteeri, KTM, KHT): Arvonkorotuksen tekeminen

Tilisanomat 6/1992

Riistama Veijo (KTT, KHT): "True and fair view"

Prepula Eero (Kirjanpitolautakunnan sihteeri, KTM, KHT): Valuuttalainojen kurssitappioiden kirjaaminen

Tilisanomat 1/1995

Prepula (KTM, KHT): Varomattomuus pitkäaikaishankkeiden osatuloutuksessa

Tilisanomat 2/1995

Leppiniemi Jarmo (Professor): Uudistuneen tilinpäätöksen ongelmia

Pitkänen Ilkka (Kirjanpitolautakunnan sihteeri, neuvotteleva virkamies): Kirjanpitolautakunnan toimintaan muutoksia

Alanen Sinikka (HTM): Korjausrahastointi asunto- ja keskinäisessä kiinteistöorsakeyhtiössä

Prepula (KTM, KHT): Suunnitelman alittavat poistot

Tilisanomat 3/1995

Peltola Marja-Liisa (apulaisosastopäällikkö): Miten tietoa EU:sta? Mitkä ovat vaikuttamiskanavat ?

Prepula (KTM, KHT): Vakautetun lainan ja sen korkojen kirjaaminen

Tilisanomat 4/1995

Vahtera Pauli (KHT): Yhteisö Hankintojen ja –myyntien kirjanpito. Voiko kirjanpitoa enää sekavammaksi tehdä?

Prepula (KTM, KHT): Korkovelka vai -vastuu

Tilisanomat 5/1995

Räty Päivi (talouspoliittinen asiamies): Pakolliset varaukset verotukseen vain valikoiden

Prepula (KTM, KHT): Pakollinen korkovaraus

Tilisanomat 1/1996

Väyrynen: Pk-yritysten riskirahoitus vauhdittumassa

Kukkonen Pekka (KHT): Tilinpäätössuunnittelu vaatii uutta ajattelutapaa

Vailahti Olavi (KTM, KHT): Poistoerot pienten yritysten tilinpäätöksissä

Martikainen Teppo (KTT, apulaisprofessori) & Kallunki Juha-Pekka (KTL, tutkija): Poistoissa on informaatiota

Leppiniemi Jarmo (professori): Kirjanpitolainsäädännön uudistusvauhti laantumassa

Prepula Eero (KTM, KHT): Tilinpäätös virheiden korjaaminen

Tilisanomat 2/1996

Leppiniemi Jarmo (professori): Verot kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä

Mattila Pauli K (varatoimitusjohtaja, OTT): Suunniteltu varausten purku on taloudellinen itsemurha

Virtanen Kari (tutkimusapulainen): Tilinpäätöstietojen saatavuuden parantaminen

Kaisanlahti Timo (kirjanpitolautakunnan sihteeri, neuvotteleva virkamies): Kirjanpitolain uudistus heijastuu yleisohjeisiin
Prepula Eero (KTM, KHT): Pääomasijoitus vai tulo?

Tilisanomat 3/1996

Tähtivaara Hanna (erikoistutkija): Kirjanpitolain uudistamistyöryhmä 1995:n ehdotukset
Salmi Heli (KTM) & Vahtera Pauli (KHT): EDistyksellinen kirjanpitolain uudistus
Saarikivi Maj-Lis (KTL, osastopäällikkö) & Rätty Raija (KTM, talouspoliittinen asiamies): Kirjanpitolainsäädännön muutosten vaikutukset yrityksille
Olin Erkki: Maailmalta: Yliarvostettu raha jarruna Euroopan talouskasvulle
Rantalainen Antti (KLT kirjanpitäjä, varapuheenjohtaja): Laskenta yritysten menestystekijäksi
Prepula Eero (KTM, KHT): Liittymismaksutulojen realisoituminen

Tilisanomat 4/1996

Sorsa Eero (KTM, HTM): Rakennusliikkeen tilinpäätös uudistetun kirjanpitolain mukaan. Mitä se käytännössä tarkoittaa?
Åkerholm Johnny (alivaltiosihteeri): EMU vaikuttaa pieniin yrityksiin enemmän kuin suuryrityksiin
Hölttä Kalevi (osastopäällikkö): ”Oikea ja riittävä kuva”
Prepula Eero (KTM, KHT): Valot sammutetaan – hapuilu alkaa

Tilisanomat 5/1996

Väyrynen Jukka: Pk-yrityksiä puristetaan yhä suuryritysten muottiin
Ranta-Lassila Hannele (apulaisosastopäällikkö): Kriittisyyttä direktiivien kopiointiin
Riistama Veijo (professori): Oikeat ja riittävät tiedot vai oikea ja riittävä kuva – riittäisikö hyvä kirjanpitotapa?
Perälä Johanna (KHT): Tekevätkö varaukset ja rahastot aatteellisen yhdistyksen tilinpäätöksestä mutkikkaan?
Prepula Eero (KTM, KHT): Emo ja tyttäret konsernitilinpäätöksessä

Tilisanomat 6/1996

Järvinen Risto (KTL, KHT): Tilinpäätös 1996 verotuksen kannalta

Tilisanomat 1/1997

Leppiniemi Jarmo (professori): Osakeyhtiölakiuudistuksen kirjanpitovaikutuksia
Torniainen Tiina (KHT): EMU ja Euro – haaste myös talous- ja rahoitusihmisille
Ranta-Lassila Hannele (osastopäällikkö): Siirtymävarauksen purkamispäätös käsittämätön

Tilisanomat 2/1997

Leppiniemi Jarmo (professori): Pääomalaina
Rantalainen Antti (HTM, OTK): Omat osakkeet, etuosakkeet ja tilinpäätös
Pallonen Raimo (varatuomari): Investointi- ja siirtymävarausten purkaminen
Alanen Sinikka (KHT): KILA:n lausunto asunto-osakeyhtiön jälkilaskelmien laadinnasta
Hautala Heikki (?): Miten Emu vaikuttaa yrityksen toimintoihin?

Tilisanomat 3/1997

Vahtera Pauli (KHT): Selviämmekö euroajan vaatimista muutoksista?
Olin Erkki: Maailmalta: Euron toinen puoli
Vahtera Pauli (KHT): Siirtymävarausten purki ilman poistoeroa

Tilisanomat 4/1997

Biener Herbert (kauppatieteiden tohtori H.C.): Tilinpäätösstandardien kansainvälinen harmonisointi ja standardoinnin vaikutus EU:n 4. ja 7. direktiiviin

Pinomaa Simo (VTM, talouspoliittinen asiamies): Euron käyttöönotto teollisuudessa

Partanen Ulla (toiminnanjohtaja): Pk-yrityksille tietoa Emusta

Euroopan komissio: Euron käyttöönoton vaikutus tilinpäätöksen laadintaan

Rantalainen Antti (KLT, OTK, HTM): Osakaslaina, lähipiirilaina, peitelty osinko

Tilisanomat 5/1997

Leppiniemi Jarmo (professori): Uusia tuulia tilinpäätöksen sisältöön

Vahtera Pauli (KHT): Paperiton kirjanpito – La Dolce Vita

Rekola-Nieminen Leena (Ekonomi, KLT): Kirjanpitolain uudistus

Ilkas Hannu (tutkimusjohtaja) & Partanen Ulla (toiminnanjohtaja): Emun vaikutukset pk-yrityksissä

Kari Risto (konsultointijohtaja): Euroon siirtyminen on työskentelytapa- ja asiakaspalvelukysymys

Kallunki Juha-Pekka (KTT) & Martikainen Minna (KTL) & Martikainen Teppo (KTT): Tilinpäätökset

kertovat kasvumahdollisuuksista

Tilisanomat 6/1997

Kaisanlahti Timo (neuvotteleva virkamies): Kirjanpitolainsäädännön uudistus – mitä ja milloin

Riistama Veijo (KTT, KHT): Uusi kirjanpitolaki tulee – oletko valmis

Olin Erkki: Maailmalta: Amerikkalainen emu-näkemykset

Tilisanomat 1/2002

van Hulle Karel (Professori): Kansainväliset standardit käyttöön EU-maiden yritysten tilinpäätöksissä

Leppiniemi Jarmo (Professori): Uutta arvonkorotuksista

Räty Päivi: IAS-raportointi, osa 1: Tilinpäätöksen esittämistä koskevat periaatteet

Tilisanomat 2/2002

Määttä Maire (neuvontapäällikkö, KLT): Toimintakertomus on osa tilinpäätöstä

Räty Päivi (talouspoliittinen asiamies): IAS-raportointi, osa 2: Tuloverojen laskenta- ja esittämisperiaatteet

Tilisanomat 3/2002

Räsänen Anna: Pääjohtaja Matti Vanhala: Suomen Pankki- aktiivinen vaikuttaja rahamarkkinoilla

Räty Päivi (talouspoliittinen asiamies): IAS-raportointi, osa 3: Varauksia koskevat laskenta- ja esittämisperiaatteet

Tilisanomat 4/2002

Ahvenniemi Juha: PK-yritykset ja IAS

Karttunen Jouko (KLT, KHT): KILAn henkilöyhtiöitä koskevien lausuntojen vaikutus kirjanpitoon ja lainsäädäntöön

Leppiniemi Jarmo (professori): Onko suomalainen tilinpäätös luotettava?

Räty Päivi (talouspoliittinen asiamies): IAS-raportointi, osa 4: Pysyvien vastaavien arvostus- ja jaksotusperiaatteet

Tilisanomat 5/2002

Ahvenniemi Juha: Luovaa verokeskustelua – luovaa kirjanpitoa

Olin Erkki: Maailmalta: Wall Street paikkailee mainettaan

Lehtonen Antti (Hallintotieteiden maisteri, tarkastusneuvos): Rakennerahastovarajat ohjelmakaudella 2000-2006

Mähönen Jukka (siviilioikeuden professori, OTT, KTM, LLM (Berkeley)): Eurooppayhtiön kirjanpito ja tilinpäätös

Räty Päivi (talouspoliittinen asiamies): IAS-raportointi, osa 5: Sijoituskiinteistöjen arvostus- ja jaksotusperiaatteet

Tilisanomat 6/2002

Olin Erkki: Maailmalta: Jäähyväiset Maastrichtin sopimukselle?

Leppiniemi Jarmo (professori): Verot tilinpäätöksessä

Räty Päivi (talouspoliittinen asiamies): IAS-raportointi, osa 6: Arvonalennuskirjaukset ja niiden peruutukset

Tilisanomat 1/2003

Leppiniemi Jarmo (professori): Uudistushankkeet muuttaisivat kirjanpitoa ja tilinpäätöstä

Trög Yrjö (toimitusjohtaja, KLT, KTM): Henkilötiedot liitetiedoissa

Laitinen Elina (KHT) & Tanskanen Katja (KHT): EU-tuet ja niiden kirjauskäytännöt

Tilisanomat 2/2003

Leppiniemi Jarmo (professori): Joustaako tuloksen laskenta - kaksi tapausta

Räty Päivi (talouspoliittinen asiamies): IAS-raportointi osa 7, Muuttuvatko tuottojen kirjaamisperiaatteet IAS-raportointiin siirryttäessä?

Tilisanomat 3/2003

Valtion tilinpäätösraportointi uudistuu

Leppiniemi Jarmo (professori): Pro forma -tilinpäätös

Vento Harri (OTT, asianajaja): Uudet kirjanpitorikossäännökset tiukentavat kirjanpitovelvollisen vastuuta

Leppiniemi Jarmo (professori): Kirjanpitokoulu osa 1: Mitä pitää osata?

Tilisanomat 4/2003

Ahvenniemi Juha: Osakeyhtiölaki uudistuu – IAS etenee

Mähönen Jukka (siviilioikeuden professori): IAS-sääntelyryhmän loppuraportti julkaistiin

Leppiniemi Jarmo (professori): Kommenttipuheenvuoro: Mitä muuta kuin IAS:ää uusi osakeyhtiölaki olisi?

Leppiniemi Jarmo (professori): Kirjanpitokoulu osa 2: Mitä tase sisältää?

Vahtera Pauli: Maailmassa monta ihmeellistä asiaa

Tilisanomat 5/2003

Tilli Timo (yritystutkimusyksikön päällikkö): Yritystutkimuksen uudet haasteet

Leppiniemi Jarmo (professori): Kirjanpitokoulu osa 3: Mitä tuloslaskelma sisältää?

Tilisanomat 6/2003

Kulju Mika & Aikavuori Erja: Elektrobit Group Oyj:n talousjohtaja Seppo Laine: IAS ei ole mikään katastrofi

Leppiniemi Jarmo (professori): Aineettomat hyödykkeet

Leppiniemi Jarmo (professori): Kirjanpitokoulu osa 4: Liitetiedot tilinpäätöksessä

Tilisanomat 1/2004

Leppiniemi Jarmo (professori): Kirjanpitokoulu osa 5: Toimintakertomus

Tilisanomat 2/2004

Leppiniemi Jarmo (professori): IAS/IFRS-tilinpäätös ja verotus

Leppiniemi Jarmo (professori): Kirjanpitokoulu osa 6: Hankintameno

Tilisanomat 3/2004

Olin Erkki: Skandaalien makua

Suvanto Pertti: Neuvotteleva virkamies Markku Jänkälä: IFRS-standardit tärkeä askel tilinpäätösten kansainvälistymisessä

Laine Seppo (CFO): Miten siirtyä IFRS-tilinpäätöskäytäntöön?

Leppiniemi Jarmo (professori): Arvopaperitalous ajankohtaista tilinpäätös- ja verokysymyksissä

Aho Teemu (KTT) & Timperi Kristiina (KLT): Yrityksen omistaja-arvon laskeminen kannattaa

Leppiniemi Jarmo (professori): Kirjanpitokoulu osa 7: Poistot

Tilisanomat 4/2004

Leppiniemi Jarmo (professori): Ammatinharjoittajan tuloslaskelma ja tase

Olin Erkki: Kansainvälinen ulkoistaminen on kehittyvä palvelumuoto

Rekola-Nieminen Leena (KLT, ekonomi): Kirjanpitolaki muuttuu

Leppiniemi Jarmo (professori): Tilinpäätös- ja verosuunnittelu uudessa tilanteessa

Laitinen Erkki K (professori) & Laitinen Teija (professori): Rahoituskriisille tarvitaan hälytysjärjestelmää

Niskala Mikael (asiantuntijapalveluiden johtaja): GRI laajentaa raportoinnin kokonaiskuva

Leppiniemi Jarmo (professori): Kirjanpitokoulu osa 8: Asunto- ja kiinteistöyhtiöiden tilinpäätös

Vahtera Pauli: Pois poistoista – kohti tulevan kassan laskentaa

Tilisanomat 5/2004

Ahvenniemi Juha: Yli 200 000 yrityksen IAS-optio

Olin Erkki: Yritysten raportointiin tulossa lisää avoimuutta

Torniainen Tiina (KHT) & Riihimäki Minna (KHT): IFRS-tilinpäätökset – tietoa tilinpäätöksen käyttäjille

Myöhänen Sisko (JHTT): Kuntayhtymän tilinpäätös

Leppiniemi Jarmo (professori): Kirjanpitokoulu osa 9: Aatteellisten yhteisöjen tilinpäätös

Vahtera Pauli: Uskonpuhdistus

Tilisanomat 6/2004

Riistama Veijo (KTT): Kirjanpitolain ja elinkeinotuloverolain yhteensovittamisesta

Leppiniemi Jarmo (professori): Kirjanpitokoulu osa 10: Konsernitilinpäätös

Tilintarkastus 1/1990

Leppiniemi Jarmo (KTT): Arvopaperimarkkinalaki paransi sijoittajan asemaa

Vahtera Pauli (KHT): Osakkeiden käsittely tilinpäätöksessä

Tilintarkastus 2/1990

Tikkanen Reino (KHT): Suomalaisen konsernitilinpäätöskäytännön muutostarpeet kansainvälisen käytännön kannalta

Hyytiäinen Reino (KHT): Ulkomaiset pörssit houkuttelevat: Listautuminen ulkomaille

Nieminen Kauko K (KHT): Kirjanpidon ja tilintarkastuksen hyväksikäytöstä

Tilintarkastus 3/1990

Helenius Antti (KHT): Kirjanpidon ja verotuksen erottaminen toisistaan – teoria ja käytäntö

Tilintarkastus 4/1990

Miettinen Eeva (KHT): Osakkeet ja osuudet tilinpäätöksessä

Tilintarkastus 5/1990

Saari Karl W. (NFR:s president): EG-redogörelse

Marjomaa Markku (KHT): Konsernirakenteen muutokset omissa pääomissa, onko niitä?

Tilintarkastus 6/1990

Vahtera Pauli (KHT): Lama-ajan tilinpäätös – tekeminen ja arviointi,

I osa: tilinpäätöserät

Laitinen Erkki K (apulaisprofessori): Tilinpäätöstietojen epäluotettavuus haitaa konkurssin ennustamista

Satopää Rauno (KTM, KHT): Laskentatoimen uudistaminen

Tilintarkastus 1/1991

Kettunen Pertti (professori): Laskentatoimen tehtävät, tavoitteet ja käytäntö

Sipola Seppo (varatoimitusjohtaja): Kirjanpitolainsäädännön uudistukset yritysjohdon näkökulmasta

Vahtera Pauli (KHT): Lama-ajan tilinpäätös – tekeminen ja arviointi

II osa: yrityksen arvo ja tilinpäätökset

Tilintarkastus 2/1991

Haglund Eric (KHT): Kirjanpitolain arvostus- ja jaksotussäännösten muutostarpeista

Utlåtande av Föreningen CGR: Omräkning av poster i utländsk valuta till finska mark

Tilintarkastus 3/1991

Majala Reino (professori, KHT): Kulttuurierot tilinpäätöskäytäntöjen yhtenäistymisen esteenä

KHT-yhdistyksen lausunto kirjanpitolainsäädännön uudistamiskomitean mietinnöstä

(komiteamietintö 1990:45): Kirjanpitolain muutos on tarpeellinen, mutta uudistusesitys on jäänyt puolitiehen

Tilintarkastus 4/1991

Carlander Kurt (HTM): Vaihto-omaisuuden täyskatteellisuus teollisuusyrityksen sisäisessä tuloslaskennassa

Tilintarkastus 5/1991

Alanen Olavi (KTM): Sidottu ja vapaa oma pääoma

Tilintarkastus 1/1992

Tuominen Jorma (KHT): Euroopan kirjanpitokäytännön yhdenmukaistaminen

Tilintarkastus 3/1992

Horsmanheimo Pasi (OTK): Oleellisinta taloudellisen informaation luotettavuus ja riittävyys

Autio Heikki (HTM, KTM): Välittömät verot osakeyhtiön tilinpäätöksessä

Tilintarkastus 4/1992

Paul Mikael: Kirjanpitolaki muuttuu – olemmeko valmiit?

Laitinen Erkki K. (apulaisprofessori): Poistokorjauksella ei ole suurta vaikutusta konkurssin ennustamiseen

Tilintarkastus 6/1992

Leppiniemi Jarmo (professori): YAS – kirjanpitolainsäädäntö uudistuu

Tilintarkastus 1/1995

Koivikko Aarne (KHT): Suunnitelman mukaiset poistot kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä

Tikkanen Reino (KHT): Osakkuusyhtiölaskentaan liittyviä käytännön ongelmatilanteita

Alanen Sinikka (HTM): Asunto-osakeyhtiön oma pääoma ja rakennusrahasto

Mäkinen Lassi (ekonomi, KLT): Poistokirjausten automatisointi

Van Hulle Karel (head of division): Welcome to the European Union

Saarikivi Raimo (KHT): Luottolaitosten tuloslaskelma- ja tasekaavat

Tilintarkastus 2/1995

Troberg Pontus (vs professori): Kansainvälisen tilinpäätöksen tulevaisuus

Tilintarkastus 3/1995

Pitkänen Ilkka (neuvotteleva virkamies): Kirjanpitoasioiden hoidosta Euroopan unionissa

Työryhmä selvittämään kirjanpitolainsäädännön muutostarpeita

Okko Paavo (professori): Yritystoiminnan näkymät EU-Suomessa

Saloranta Olli (talousasiantuntija, HTM): Sähköliiketoimintojen eriyttämisestä osa tilinpäätöstä 1996

Tilintarkastus 4/1995

Pekkala Kunto (KHT): Tilinpäätöskäytännön kehitys – ongelmat ja kehitystarpeet

Tilintarkastus 5/1995

Viitanen Risto: Selkeytyykö kuva?

Ekholm Bo-Göran (professori) & Troberg Pontus (vs professori): Oikeat ja riittävät tiedot – käsite määriteltynä

Pallonen Raimo (varatuomari): Rahoitus-, vaihto- ja käyttöomaisuuden arvonalennukset ja niiden palautuminen

Tilintarkastus 6/1995

Viitanen Risto: Tilinpäätöskäytäntö kehittyy

Tuominen Jorma (KHT): Vastuiden esittäminen liitetiedoissa

Ollila Jorma (toimitusjohtaja): Kansainväliset pääomamarkkinat

Koivu Eila (toiminnanjohtaja, CIA): Suomeenkin liiketoiminnan valvonnan kansalliset standardit

Tilintarkastus 1/1996

Riistama Veijo (KHT, professori): Oikeat ja riittävät tiedot meno-tulo-teorian näkökulmasta

Satopää Rauno (KHT): Oikeat ja riittävät tiedot, ei olennaisia virheitä

Koivikko Aarne (KHT): Suunnitelman mukaiset poistot

Mäkinen Olli (TTM, KHT): Lainsäädännön ja ohjeiden asettamat vaatimukset noteeratun yhtiön tilinpäätökselle

Suomalaisten eläkekulujen esittäminen FAS 87-standardin mukaan

Järvinen Keijo: Kirjanpito ja tilintarkastustoimistojen kehitys vakaata

Tilintarkastus 2/1996

Riistama Veijo (KHT, professori): Arvostaminen kirjanpidon ja tilinpäätöksen ongelmana
Viitanen Risto: Uusilla ideoilla nousuun
Malmund Håkan (KTM): Yritysjärjestelyt verotuksessa ja kirjanpidossa
Tuokko Timo (KTM): Oikeat ja riittävät tiedot

Tilintarkastus 3/1996

Tuokko Yrjö (KTM, KHT): Arvonkorotukset konsernitilinpäätöksessä sisäisen katteen vastaeränä
Sorsa Eero (ekonomi, HTM): Osatuloutuksen toteuttaminen – mistä oikein on kyse ja onko oikeaa tapaa laskea valmistusaste?
Rauthovi Salomo (KTM): Antaako suomalainen rahoituslaskelma oikean ja riittävän kuvan yrityksen rahoitusasemasta?

Tilintarkastus 4/1996

Selesvuo Hannele (ekonomi, KHT) & Riistama Veijo (professori, KHT): Pakollisen varauksen perusteista, määrästä ja esittämisestä tilinpäätöksessä
Riste Tomi (kauppat. yo): Muuntoerojen käsittely konsernitilinpäätöksessä

Tilintarkastus 5/1996

Tikkanen Reino (KHT): Toimintakertomuksen tarkastaminen nykyisten ja ehdotettujen kirjanpitosäännösten muutosten valossa
Kuusiola Arto (KTM, KHT): Aatteellisen yhteisön tuloslaskelman rakenteen erityispiirteet
Mäkinen Lassi (ekonomi, KLT): Väärä tai puutteellinen kuva
Tutkimus- ja kehittämistoiminta voimistanut tuottavuutta

Tilintarkastus 6/1996

Tuominen Jorma (KHT): Varautuminen kirjanpitolakiuudistukseen – Kirjanpitolain uudistusten aikataulu
Pokkinen Maarit (KTM): Suomalaisten eläkekulujen ja –vastuiden esittäminen FAS 87 –standardin mukaan

Tilintarkastus 1/1997

Vuorinen Erkki (HT, HTM): Oikea ja riittävä kuva tilintarkastuksesta
Kuusiola Arto (KTM, KHT): Aatteellisen yhteisön ja säätiön taseen rakenteen erityispiirteet
Niemi Lasse (KTM): Muut pitkävaikutteiset menot tuloksentasauksessa
Lanne Janika (kauppat yo), Niskanen Jyrki (laskentatoimen apulaisprofessori) & Viikari Jan-Markus (kauppat yo): Onko tuloksenjärjestely eettinen kysymys?
Aejmelaeus Leena (projektijohtaja): Tilinpäätöstietojen oltava luotettavia ja vertailukelpoisia – Tilintarkastuspalveluille toimivat sisämarkkinat

Tilintarkastus 2/1997

Leppiniemi Jarmo (professori): Käyttöomaisuuden arvonkorotus
Ala-Mello Jukka (KHT): Konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteiden sekä konsernirakenteen muutosten vaikutus tunnuslukuihin

Tilintarkastus 3/1997

Viitanen Risto: EMU-kuntoon
Leppiniemi Jarmo (professori): Saamisiin liittyviä tilinpäätöskysymyksiä
Torniainen Tiina (KHT) & Honka Markko (KHT): Yritysten siirtyminen Euron käyttöön

Kari Risto (konsultinjohtaja): EMUn toteuttaminen – ovatko järjestelmät kunnossa?

Tilintarkastus 4/1997

Koivikko Aarne (KHT): Osakeyhtiölain tilinpäätössäännösten muutoksia

Tikkanen Reino (KHT): Konsernitilinpäätöksen laatimisen ongelmakohtia oman pääoman ja muuttuvan lainsäädännön näkökulmasta – konsernitilinpäätöksen tarkoitus ja lainsäädäntö

Pitkänen Seppo (KTM, KHT, JHTT): ”Oikea ja riittävä kuva tilintarkastuksesta”

Sorsa Eero (KTM, HTM): Kahdenkertaisen kirjanpidon syntyhistoria ja sen merkitys kirjanpidon nykynormistoon

Tilintarkastus 5/1997

Pekkala Kunto (KHT): Kirjanpitolain uudistuksen vaikutus tilinpäätöskäytäntöön

Tuominen Jorma (KHT): Uudet ehdotetut verojen laskenta- ja esittämisvaatimukset

Esitys uudeksi kirjanpitolainsäädännöksi annettiin eduskunnalle

Kekkonen Marjaana (KTM): Täytyvätkö oikeat ja riittävät tiedot paremmin pakollisten varausten avulla?

Mäkinen Lassi (ekonomi, KLT): Kotikutoinen poistoero

Tilintarkastus 6/1997

Rantanen Teppo (KHT): Oma pääoma – yrityksen perusturva

Jääskeläinen Tarja (lainsäädäntöneuvos): Siirtymä- ja investointivarausten purkaminen

Tilintarkastus 1/2002

Palvi Mauri (KHT-yhdistyksen hallituksen puheenjohtaja): Pääomamarkkinat tarvitsevat luotettavaa tilintarkastusinstituutiota

Viitanen Risto: ”Luotettavuutta ja uskottavuutta”

Sormunen Henrik (KHT): Vuoden 2001 tilinpäätös ja kirjanpitolain muutokset

Rönkkö Juhani (KHT): IAS 14 segmenttiraportointi – lisävaatimuksia julkisten yhtiöiden sisäiselle laskennalle

Paul Mikael (KHT): Maailmalla tapahtuu: IAS

Tilintarkastus 2/2002

Autio Heikki (KTL): Välittömät verot IAS-tilinpäätöksessä

Tilintarkastus 3/2002

Räty Päivi (KTM): IAS tulossa yhteiseksi raportointistandardiksi EU-alueelle 2005

Blummé Nils (KHT): IAS 36 Omaisuuserien arvon alentuminen, osa 1

Juusela Janne (OTT): Onko yhtiöveron hyvitysjärjestelmä EY-oikeuden vastainen?

Tilintarkastus 4/2002

Blummé Nils (KHT): IAS 36 Omaisuuserien arvon alentuminen, osa 2

Mönkäre Sinikka (kauppa- ja teollisuusministeri): Enronista otettava Euroopassa opiksi

Tilintarkastus 5/2002

Autio Heikki (KTL): IAS-tuloksen laskeminen

Kauppa- ja teollisuusministeriö: IAS-tilinpäätösstandardit pakollisiksi EU-alueen listatuille yhtiöille 2005 lukien

Räty Raija (KTM): Vaikuttaako IAS myös pienten yritysten tilinpäätöksiin?

Rösgren Tanja (?): IAS och delårsrapporten, Delårsrapportering: finländska börsbolags anpassningsbehov till IAS 34

Laskentatoimen tutkimustapahtuma Vaasassa: Yrityksen taloudellinen viestintä on laskentatoimen tutkimuksen keskeinen kohde

Tilintarkastus 6/2002

Pihlanto Pekka (laskentatoimen professori): Optiomaailma yllätti – johdon moraalii olikin heikoin lenkki

Virtanen Aila (KTT, professori (ma)): IAS ja hyvä kirjanpitolaita – jotakin uutta ja jotakin vanhaa
Kauppa ja teollisuusministeriö: Kirjanpitolainsäädännön muutostyöryhmä asetettu

Tilintarkastus 7/2002

Viitanen Risto: IAS työllistää

Forsberg Leif-Erik (KHT): Sijoituskiinteistöjen luokittelu ja arvostaminen IAS-standardien mukaan
Autio Heikki (KTL): IAS-konsernitilinpäätös

Tilintarkastus 1/2003

Hakala Mia (KTM): IAS tuo muutoksia myynnin tuloutukseen

Heiskanen Juha (KTM) & Rantanen Laura (KTM): IAS-siirtymä konserniraportoinnin tietojärjestelmissä
Kauppa ja teollisuusministeriö: IAS-säätelyryhmän väliraportti: IAS-standardien kansallisesta soveltamisalasta alustavat linjaukset

Tilintarkastus 2/2003

Pihlanto Pekka (laskentatoimen professori): Optioiden vähentämisestä tuloslaskelmassa voidaan olla montaa mieltä

Nuutinen Juha (KHT): IAS 37 Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat

Virtanen Aila (professori ma): Luottamus, uskottavuus ja vastuu – Hyvä tilintarkastustapa ja tilintarkastajien hiljainen tieto

Kauppa- ja teollisuusministeriö: IAS-säätelyryhmän alustavat johtopäätökset IAS-asetuksen ja fair value-direktiivin soveltamisalasta

Tilintarkastus 3/2003

Leppiniemi Jarmo (professori): Taseaseman tai tuloksen järjesteleminen

Kananoja Pentti (KHT): IAS 10: Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat

Autio Heikki (KTL): IAS-siirtymä: Siirtyminen IAS-kirjanpitoon on kertaluonteinen tapahtuma

Tilintarkastus 4/2003

Simola Anna-Maija (KHT, KHT-yhdistyksen hallituksen puheenjohtaja): IAS-valvonta – muutos myös tilintarkastajille

Autio Heikki (KTL): IAS 22 ”Yritysten yhteenliittymät” –standardi uudistetaan

Seppänen Veijo (tilintarkastaja): Inflaatiolaskenta IFRS-maailmassa muuttaa tytäryhtiöiden tilinpäätösten yhdistelyä

Kauppa- ja teollisuusministeriön IAS-valvontatyöryhmä: Rahoitustarkastus valvomaan IAS-standardien noudattamista

Tilintarkastus 5/2003

Pihlanto Pekka (professori): Meno-tulo-teoria IAS-maailman myllerryksessä – Onko Saarion teorialla tulevaisuutta?

Mähönen Jukka (professori, OTT, KTM, LL.M): Osakeyhtiölakityöryhmän tilinpäätöstä koskevat ehdotukset suhteessa IAS-sääntelyryhmän loppuraporttiin
Kaisanlahti Timo (OTT, KTM, oikeustaloustieteen dosentti): Käypä hinta ja sijoittajien intressien yhdenmukaisuus

Tilintarkastus 6/2003

Rautiainen Antti (KTM, laskentatoimen assistentti): Avoimia kysymyksiä – myös IAS-sääntelyryhmän työn jälkeen
Riihimäki Minna (KHT): IFRS:n implementinti Suomen lainsäädäntöön
Tupakka Harry (eAccounting-asiantuntija): EU-tasoinen ”laskustandardi” vauhdittaa taloushallinnon globalisointia ja sähköistämistä – haasteita kuitenkin riittää lakimuutosten soveltamisessa käytäntöön

Tilintarkastus 7/2003

Itäniemi Merja (KHT): IAS 16: Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet
Autio Heikki (KTL): IFRS-ehdotus ja henkilökuntaoptiot
Lahti Pirjo (KTM, MSc (Sloan), KHT): IAS/IFRS-standardit ja rakennustoiminta
Euroopan tilintarkastajaliiton FEE:n puheenjohtaja David Devlin KHT-päivillä: ”Tilinpäätösten luottamusta lisääviä standardeja tarvitaan”

Tilintarkastus 1/2004

Lohi Jarmo (KHT, JHTT): Uskottavuuden kiirastuli – Mitä me tilintarkastajat voimme tehdä luottamuksen palauttamiseksi?
Pihlanto Pekka (professori emeritus): Skandia ja muut skandaalit – Yritysjohdon etiikka hukassa?
Autio Heikki (KTL, KLT): US GAAP ja IAS lähentyvät

Tilintarkastus 2/2004

Aho Teemu (toimitusjohtaja, KTT, professori): Yrityksen kassavirtaperusteinen arvonmääritys
Vainio Kari (KHT) & Flanagan Anne-Maria (KTM): Päästökauppa alkaa – kirjanpitokäytäntö on vielä ratkaisematta

Tilintarkastus 3/2004

Laitinen Erkki K (professori): Tilinpäätöstiedot verkoston taloudellisen suorituskyvyn arvioinnissa
Ittonen Kim (KTM, assistentti): Toiminnan jatkuvuus on monen muuttujan summa – tutkimustuloksia Suomesta

Tilintarkastus 5/2004

Spohr Jonas (KTM): Tuloksen manipulointi suomalaisissa pörssilistautujissa

Tilintarkastus 6/2004

Pihlanto Pekka (professori emeritus): Yritysten neljännesvuositalous unohtaa sidosryhmäkokonaisuuden
Autio Heikki (KTL, KLT): PK-yrityksille kevyt-IAS

Bokslut som analyserats på företagsnivån

Julius Tallberg Fastigheter

Rocla

Kesko

Lännen tehtaat

Sysopen och Sysopen Digia

PMJ Automec och Cencorp

Citycon

Keskisuomalainen

Stromsdal

Aspo

Rautaruukki

Fortum

Olvi

Tulikivi

Basware

FÖRÄNDRINGAR I BOKFÖRINGSLAGEN 655/1973

BILAGA 1

(enligt Söderlund, 2007)

	Förändringar i bokföringslagen 655/1973
558/1976	Definition av bokföringsskyldig
994/1976	Fordringar och skulder i utländsk valuta Krav på innehåll i resultat- och balansräkning eller bilagor
644/1978	Registrering av affärshändelser Tekniska hjälpmedel för registrering och förvaring av verifikationer Inbindning av bokslut i balansbok
741/1978	Publicering av bokslut
542/1981	Bokföringsnämndens ledamöter
473/1982	Definition av bokföringsskyldig
689/1983	Publicering av bokslut
615/1984	Inbindning av bokslut i balansbok Yrkesutövares bokslut Krav på bokföringsnämndens ledamöter
904/1985	Bokföringsbrott
820/1986	Beräkning av anskaffningsutgift för omsättningstillgångar Aktivering av omsättningstillgångar
482/1987	Definition av bokföringsskyldig
503/1988	Publicering av bokslut
1361/1989	Tekniska hjälpmedel för förvaring av verifikationer
809/1990	Bokföringsbrott
1572/1992	Riktiga och tillräckliga uppgifter Uppgörande av bokslut samt dess innehåll Beräkning av fasta kostnader i anskaffningsutgiften Fordringar och skulder i utländsk valuta Intäktsföring enligt framställningsgrad Avskrivningar enligt plan Kostnadsföring av förluster och framtida utgifter Reserveringar Återtagning av uppskrivning Bokslutets innehåll Stadganden om koncernbokslut
1074/1994	Definition av bokföringsskyldig Publicering av bokslut
1526/1994	Bokföringsnämndens uppgifter, sammansättning, beslutförhet
1718/1995	Publicering av bokslut

FÖRÄNDRINGAR I BOKFÖRINGSLAGEN 1336/1997

(enligt Söderlund, 2007)

BILAGA 2

	Förändringar i bokföringslagen 1336/1997
300/1998	Definition av bokföringsskyldig Förvaring av bokföringsmaterial utomlands Datering och underskrift av bokslut Uppskrivning Koncernbokslut
529/1998	Definition av bokföringsskyldig
630/1999	Sekretessbelagda uppgifter
629/2001	Bokföringsordning Arkivering Bokslutets innehåll Tid för upprättande av bokslutet Registrering av bokslut Definition av anskaffningsutgift Fordringar och skulder i utländsk valuta Periodisering av goodwill Framtida utgifter, förluster och avsättningar Koncernbokslut Yrkesutövares bokföring Bokföringsnämnd Bestämmelser om bokföring i andra lagar
1495/2001	Bokslutets innehåll Bestämmelser om bokföring i andra lagar
62/2003	Bokföringsförseelse
326/2003	Förvaring av bokföringsmaterial utomlands
456/2003	Definition av bokföringsskyldig
1304/2004	Bestämmandeinflytande Bokföringsordning och bokföringstid Förvaring av bokföringsmaterial utomlands Bokslut och verksamhetsberättelse (definition, innehåll och registrering) Allmänna bokslutsprinciper (innehållsbetoning tilläggs) Gränser för små bokföringsskyldiga Värdering och periodisering av tillgångar Framtida utgifter och förluster samt avsättningar Latenta skatteskulder och skattefordringar Koncernbokslut Yrkesutövares bokföring Bokslut och koncernbokslut som ska upprättas enligt internationella redovisningsstandarder Bokföringsnämndens uppgifter Bokföringsförseelse Bestämmelser om bokföring i andra lagar
1312/2004	Tillsyn över lagen Bokföringsnämndens uppgifter

ENGLISH SUMMARY

Accounting in Finland is based on a national accounting theory called Expenditure-Income-Theory (Näsi, 1990, Pihlanto, 2003, Pihlanto & Lukka, 1993, Rätty, 1992). The theory was developed by Professor Martti Saario and it has been the basis for both accounting and taxation law since the 1960s. It is unique for a country to rely so heavily on a single national accounting theory (Pirinen, 1996, Pirinen, 2005).

Since the 1970s, the globalisation of Finnish business activities and Finland's membership in international organisations, for example, European Free Trade Association (hereafter EFTA) and European Union (hereafter EU), have put pressure on companies for the harmonisation of accounting practice (Committee report, 1990). Companies listed abroad and the public accountants authorised by the Central Chamber of Commerce criticised the fact that financial statements made by Finnish Accounting Standards (hereafter FAS) were not accepted by stock exchanges in, for example, London or New York (Majala, 1987, Pirinen, 2005). The Expenditure-Income-Theory was not considered to be understandable for foreign investors and not comparable to international practice. At this time, this highly institutionalised theory could be seen as a barrier to harmonisation (Pajunen, 2010).

Pressures for harmonisation led to harmonisation with the European Accounting Directives and later the IFRS was implemented for listed companies. The dissertation increases the understanding of how an institutionalised accounting theory affects implementation of international standards. The accounting change is studied longitudinally at three different moments in time. This study shows that the Expenditure-Income-Theory has, over time, lost its power as a basis for the accounting law.

Expenditure-Income-Theory is creditor-oriented with continental traditions and has a strong connection to tax accounting (Pirinen, 1996) while the IFRS is investor-oriented with Anglo-American traditions and has no connection to tax accounting. Expenditure-Income-Theory is focused on a broad range of stakeholders (Saario, 1965) while the IFRS is focused on investors (IASB, 2004). Who the main interested party is will affect accounting in a country. Jeanjean and Stolowy (2008) find that institutional factors have more effect on accounting than accounting standards and therefore the highly institutionalised theory is expected to influence the harmonisation process. According to Majala (1994) and Pirinen (1996, 2005) it

is almost unique to have such a strong connection between accounting theory, accounting law, accounting practice and taxation law. This connection makes Finland an interesting research object.

Harmonisation required changes in the institutional background. This dissertation increases the understanding of how an institutionalised accounting theory affects the accounting change on three levels. Dillard, Rigsby and Goodman's (2008) theoretical framework describes accounting change on international, national and company level. The framework is used to describe how change on one level affects the other levels. Companies are affected by accounting regularisation as international standards are implemented in Finnish law. The international level is focused on de jure accounting change. The national level consists of the organisational field. The organisational field is defined as organisations affected by the accounting change and it is analysed to find which organisations wanted harmonisation and which ones tried to save Expenditure-Income-Theory as the base for Finnish accounting. How the change, as affected from the international level, is interpreted in the organisation field will affect how de facto accounting change succeeds on the company level.

Pirinen (1996), Aisbitt (2008) and Pajunen (2010) have researched this area earlier. Pirinen (1996) analysed the process of accounting change in 1992 and his research showed that the harmonisation process was affected by the globalisation of business activities but also by individual incidents like the bankruptcy of Wärtsilä Meriteollisuus. Aisbitt (2008) studied the process of accounting change in the Nordic countries and found that the change process in Finland was very different in 1992 compared to 1997. In 1992, there were a lot of theoretical discussions but in 1997 the process was more pragmatic. Pajunen (2010) sees in her dissertation Expenditure-Income-Theory as a barrier to the development of accounting in Finland. She found that the theory was the basis for the accounting law in 1992 and 1997 but not in 2004. This dissertation extends earlier research in two ways. The timeframe is longer than earlier research as both the change towards EU directives and the IFRS is analysed. Secondly, the change is analysed on three different levels.

The globalisation of Finnish business activities (Committee report, 1990) and Finland's membership of the EU in 1995 led to pressures for change in the accounting law. There were major changes in the accounting law in 1992, 1997 and 2004. To implement the EU

regulation there had to be concessions towards the Expenditure-Income-Theory as a base for the accounting law. The first research question is therefore

What changes had to be implemented in the accounting legislation in 1992, 1997 and 2004?

Some of the organisations in the organisational field tried to maintain the Expenditure-Income-Theory in the legislation and others tried to harmonise Finnish accounting. The organisations had different reasons for their positions and opinions about the new legislation which lead to the research question:

*Which actors drove the change in legislation in 1992, 1997 and 2004 and which resisted?
What reasons did the actors have and how did they change over time?*

According to Joos and Lang (1994) accounting standards are developed to satisfy the needs of those who provide capital. For example, in Great Britain the capital market has been strong and therefore the goal for the financial statement is to show return for financial performance. On the other hand, for example, in Germany, the companies are financed by debt. This has led to a strong principle of prudence to maintain the ability to pay back debt (Joos & Lang, 1994). In Finland companies have traditionally been financed by debt (Majala, 1994). Financial statements by the IFRS should provide information for investors (IASB, 2004). In 2004, when Finnish companies began to implement the IFRS, which was based on Anglo-American traditions, Finnish accounting law was based on the European accounting directives with mostly continental traditions. At this point in time, two accounting traditions met and gave a unique opportunity to compare how the companies resolved conflicts between these two accounting traditions. The third research question follows:

What changes in the equity were in conflict with the Expenditure-Income-Theory and how did the companies resolve the conflict?

This dissertation is in the area of financial accounting regulation, especially changing financial reporting, and key words are change, harmonisation and institutionalisation. The aim of the dissertation is to study how the changed standards have influenced accounting practice and the use of Expenditure-Income-Theory as the basis of Finnish accounting practice. The aim is to study change, and especially resistance towards change, of accounting on three levels (international, national and company level), away from an emphasis on the

income statement towards an emphasis on the balance sheet. This research is important for setting standards, especially when implementing the IFRS for small and medium sized companies (hereafter SMEs), but also for the users of financial statements. It is important for users to understand how an institutionalised accounting theory affects accounting practices years after the implementation of new accounting standards. The importance of the capital market has grown in Finland and this research extends the understanding of that development and how it affects accounting. The contribution of the dissertation is especially to show how an institutionalised accounting theory affected change of accounting practice. Accounting is studied from the perspective of the company.

The highest level of the framework, the international level, is studied to show how international organisations affect the regulation in Finland. This level is studied by analysing government bills, committee reports and laws and, therefore, has aspects of qualitative research. Patel and Davidson (1994) describe a detailed and thorough description of a phenomenon as descriptive research. The research on the international level is descriptive. The middle level, the national level, studies how national organisations were affected by the accounting change. The motives of the organisations are studied by text analysis of articles in accounting and auditing journals related to accounting change. The organisations are classified into organisations that drive the change and organisations that resist the change. The research on the national level is qualitative with interpretation of texts and categorising (Silverman, 2005). The company level is explorative and discusses harmonisation of Finnish accounting through document analysis. Patel and Davidson (1994) consider that when a researcher gathers as much information as possible about a phenomenon, the different techniques usually used to gather as broad a level of knowledge as possible, is explorative research. The company level explores, using case studies, how the financial statements changed. The de facto changes are studied by fifteen case companies. This chapter is more quantitative because of the study of items in financial statements. The company level is also explorative and studies harmonisation of accounting practice through the study of financial statements.

Ryan, Scapens and Theobald (2002) describe epistemology as positivist when the research describes a phenomenon. This dissertation can be described as positivist because it discusses how the accounting in Finland is but not how it should be in order to achieve a

specific goal. Ryan et al (2002) describes ontology as the way the researcher sees reality and divide it into subjectivist and objectivist. The financial statements in this research are seen as a description of reality and are studied as they were exterior facts (Bryman, 2002). In this dissertation there is no discussion about how the company prepared the financial statements or their incentives to do so. Such an approach would have been more subjectivist.

The validity of this research is high because the data is not created for this research alone, but for different reasons, for example, articles written for journals and public financial statements. The reliability has been improved by different techniques, for example, text analysis and analysis of financial statements.

International level

Dillard et al's (2004) framework has three levels where the international level consists of international organisations. These organisations have an impact on the Finnish accounting law because of Finland's membership in the European Union. In this research these organisations are International Accounting Standards Board (hereafter IASB) and the EU.

One of the basic ideas in institutional theory is that legitimacy is important for companies (Dillard et al, 2004, Kasurinen, 2003). Carruthers (1995) and Touron (2005) discuss the formal structures, for example accounting, that are used to obtain legitimacy. These formal structures are not always coupled to internal processes. According to Dillard et al (2004) companies will obtain new accounting standards if they are seen as legitimate.

Expenditure-Income-Theory is highly institutionalised in Finland (Pajunen, 2010). Oliver (1992) considers something that is institutionalised has to be deinstitutionalised before something new can be institutionalised. This means that the national accounting theory has to be deinstitutionalised before, for example, the IFRS can be institutionalised. When the European Directives are implemented in Finnish accounting there will be some concessions to the theoretical background based on Expenditure-Income-Theory. These theoretical concessions are identified in this level of the framework in order to analyse if there is a need for reinstitutionalisation or deinstitutionalisation of the Expenditure-Income-Theory. The

method of this research is document analysis of committee reports, government bills and accounting laws.

The Accounting Act (1973), is the first law that is based on Expenditure-Income-Theory. The first concession to the accounting theory was made in 1985 when depreciation according to plan was enacted in the accounting ordinance (Pihlanto, 2003, Pihlanto & Lukka, 1993). Depreciation according to plan was optional but the Helsinki Stock Exchange required it for listed companies (Pirinen, 2005). The companies were still able to manage the amount of taxes to pay through special tax depreciation that was mandatory to show in the financial statement (accounting ordinance 1985). According to Kettunen (1993) and Majala (1994), these tax reliefs made self-financing possible for companies. Also creditors encouraged the depreciation so that the companies would invest instead of paying dividends. Using the Expenditure-Income-Theory, depreciation is supposed to be calculated by the income the asset generates (Saario, 1965) and therefore depreciation according to plan is a big concession to the theory.

Finland's membership in EFTA required that European Directives should be implemented in the Finnish Accounting Act. In the committee report (1990) and government bill (1992) still included a statement that Expenditure-Income-Theory is the basis of the law. One of the biggest changes in the accounting act was the paragraph that required "true and fair view" (in Swedish "riktiga och tillräckliga uppgifter") for financial statements (Accounting Act, 1992, 9 §). This paragraph is not in line with Expenditure-Income-Theory because according to the theory the total result is the only right result. The total result is the result for the whole lifetime of the company. Another big change was that the fixed costs could be included in the acquisition cost (Accounting Act, 1992, 13 §). Earlier only variable costs could be included. This change in the accounting act made it mandatory for all companies to have depreciation according to plan (Accounting Act, 1992, 16 §). Appreciation of land and water areas, buildings and financial instruments was also allowed according to the Accounting Act (1992, 18 §). According to Expenditure-Income-Theory appreciation is not necessary because it will not change the result for the lifetime of the company. For the same reason Expenditure-Income-Theory does not recognise revenues calculated by level of production that was also allowed by the Accounting Act (1992, § 16). Losses should also be recognised in the financial statements according to the Accounting Act (1992, § 16). Costs should,

according to the Expenditure-Income-Theory, be recognised when incomes are realised and therefore this paragraph was not in line with the theory. Kettunen (1993) sees the changes in the Accounting Act (1992) as a turning point for accounting in Finland. He finds that the purpose has shifted from tax accounting towards accounting information.

The Commission of the European Union did not approve the Accounting Act (1992) and therefore the Ministry of Trade and Industry nominated a working party to prepare a new accounting act. The working party wrote in their report that Expenditure-Income-Theory will also in the future be the central foundation for Finnish financial statements (Ministry of Trade and Industry, 1996, 17). The translation for the expression “true and fair view” was changed (in Swedish *riktig och tillräcklig bild*). The principles for accounting had to be written in the law (Ministry of Trade and Industry, 1996, Government bill, 1997). This was not a change in accounting practice because the same principles were already a part of good accounting practice. Depreciation was allowed due to the European Directives for appreciation (Ministry of Trade and Industry, 1996, Government bill 1997). The capital available for dividends was smaller because depreciation was accounted for as cost. To prevent this, appreciation was no longer available for buildings. Appreciation is not in line with Expenditure-Income-Theory because it is not a business transaction. The biggest concessions to Expenditure-Income-Theory in the Accounting Act (1997), was accounting for future costs and losses (Accounting Act, 1997, ch. 5, 14§). The theory does not allow this because costs and losses should be accounted for when the income occurs. In the Accounting Act (1992), it was allowed to activate fixed cost in the acquisition cost. In the Accounting Act (1997) also other fixed interest costs are allowed (Ministry of Trade and Industry, 1996, Government bill, 1997).

The Commission of the European Union wanted a common capital market by the year 2005 at the latest (Commission of European Communities, 2000). In 2000, it was decided that the IFRS would be the accounting norm that would enable this goal to be achieved (Commission of European Communities, 2000, 2001). The Commission required listed companies to follow the IFRS. In Finland it was decided that it should be mandatory for listed companies to follow the IFRS but optional for others (Accounting Act, 2004).

National level

Dillard et al's (2004) framework has three levels. The middle level in this dissertation is the national level and it consists of the organisational field. The pressures for harmonisation are identified along with which actors that drove the change in the accounting act and which actors resisted the change. The institution, Expenditure-Income-Theory, is expected to have an impact on how the actors see the change of the accounting act because the institution itself is the basis of the act. Therefore, on this level, the actors' perceptions of the institution are analysed.

The pressures for change of the accounting act are analysed by DiMaggio and Powell's (1983) three isomorphic processes. These are

1. Coercive isomorphism that comes from laws and legitimacy from the state
2. Mimetic isomorphism that comes from uncertainty
3. Normative isomorphism that is connected to the profession.

These isomorphic processes have an effect on the changes in the accounting act. The harmonisation process on the international level has led to changes in the accounting act and these changes can lead to resistance on the organisational field. Isomorphic processes for harmonisation have an effect on the organisational field and this will impact how the organisational field reacts to the changes, i.e. driving the changes or resisting it.

Articles in the accounting journal *Tilisanomat* and the auditing journal *Tilintarkastus-Revision* are analysed over three years before a bigger change, i.e. 1990-1992, 1995-1997 and 2002-2004. The authors of the articles, later actors, are accountants, auditors, members of the accountancy board, financial managers and others. These authors are seen as representatives for the organisational field. According to Tamminen (1993), a researcher can try to connect the text to the author, who the author is and what they represent. The advantage of these articles is that they are written to try to affect opinion for example the accounting change or harmonisation, not because the researcher asked them to (Näsi, 1990, Bryman, 2002). According to Näsi (1990) it is typical for a journal to print current information and they are written when the accounting change or change in the accounting act was of current interest. The disadvantage is that the number of authors is limited. The total number

articles for 1990-1992 was 57, for the period 1995-1997 was 63 and for 2002-2004 56 which makes a total of 176 articles.

The actors are classified into actors driving the change (leaders, motivators and facilitators) and actors resisting the change (frustrators and opponents). This model is based on Innes and Mitchell (1990), Cobb, Helliard and Innes (1995) and Kasurinen (2002). The leaders lead the work towards change and seldom discuss other solutions. The leaders motivate their opinion by saying that the choice of harmonisation has already been made. The motivators want change but are not leading the work actively. The facilitators want change too but what kind of a change is not clear. The frustrators resist the change actively and think Expenditure-Income-Theory is the best solution for Finnish companies. They do not want harmonisation. The opponents do not want a new norm and they do not discuss any alternative.

In the period of 1990-1992 the Expenditure-Income-Theory had a strong support both from actors driving the change and from actors resisting the change in the accounting act. The actors driving the change made comments about harmonisation and internationalisation but they were not criticising the Expenditure-Income-Theory. Those resisting the change commented that the Expenditure-Income-Theory led to financial statements that were quite close to cash flows. These were seen to be hard to manipulate and therefore an advantage. In the second period, 1995-1997, the actors driving the change are not defending the Expenditure-Income-Theory anymore but are not criticising it either. The actors resisting the change are defending the theory and especially emphasise the income statement. In the third period, 2002-2004, the Expenditure-Income-Theory is not discussed by the actors driving the change anymore. The actors resisting the change are still defending the theory but motivate their choice by the needs of SMEs and are not discussing the needs of big listed companies.

Summing up, the leaders were members of the committee preparing the change in the accounting act and also members of the accountancy board. Their argument was that Finland had to be involved in the development and they drove the financial statements towards a more Anglo-American model. In the first period, there were many motivators but they decreased during the three periods. The motivators were all types of actors but the

facilitators were mostly auditors. It was seen as coercive isomorphism when the leaders said Finland had to be involved in the development and drove the financial statements towards an Anglo-American model. The leaders legitimated their opinions by international pressures. The motivators legitimated their opinions by access to international capital markets, or coercive isomorphism. Mimetic isomorphism came from the uncertain environment (DiMaggio & Powell, 1983, Touron, 2005). The motivators legitimated their opinion by future access to, and the demands of, international capital market which was interpreted as uncertainty. The facilitators wanted a higher quality for financial statements which was interpreted as a copied model to resist uncertainty.

The actors resisting the change were frustrators and opponents. The frustrators were mostly accountants and auditors and were often representatives for SMEs. All kinds of actors were opponents but mostly auditors. According to Touron (2005) there can be normative isomorphism if there is a profession that disseminate the norms and an established mechanism. In this dissertation the mechanism is seen as the institution, the Expenditure-Income-Theory. The frustrators do not see any need for an Anglo-American model. Also the opponents want a continental model and think that the IFRS is not suitable for SMEs.

The coercive pressure is the pressure driving the change. The pressure increased and in the last period was much stronger than the other pressures. Mimetic pressure is a pressure driving the change, too. In all three periods the normative pressure was a pressure resisting the change. This pressure decreased and was the smallest in the last period. The resistance towards harmonisation has decreased during these three periods and Expenditure-Income-Theory lost ground.

Groups of actors are not uniform in this research. There are differences in opinion for example between members of the accountancy board, members in the committees, professors and auditors. This phenomenon can be found in the research by Caramani (1999). The association for auditors authorized by the Central Chamber of Commerce supported the harmonisation and therefore it is quite surprising that auditors resisted the change that much. It was quite surprising that members of the accountancy board also resisted the change because these actors should have led the development of accounting in Finland. It

was also surprising that, for example, companies and investors were not active in the debate at all. This might be a reflexion of the journals chosen for the dissertation.

Company level

How legitimate the organisational field saw the changes in the accounting act depended on how the international level affected the companies that implemented these changes. Earlier the Expenditure-Income-Theory was seen as the legitimate norm and it had been highly institutionalised. This meant that the national accounting theory had to be deinstitutionalised for the IFRS to be institutionalised (see Oliver, 1992). The companies would implement the IFRS if it was seen as the legitimate norm but if Expenditure-Income-Theory still was the legitimate norm the IFRS would be implemented only by loose coupling. Powell (1991) considers a difference between what companies say they do and what they actually do. Companies might say they implement the IFRS because the law states that they have to even if they in their internal processes keep Expenditure-Income-Theory. Meyer and Rowan (1991) state that accounting standards are used because they are legitimate even if they are not effective. They adopt the formal structures even if they do not implement them fully. According to Touron (2005) the companies satisfy external requirements through the adoption. When companies say they implement the requirements but do not do it in practice it is called loose coupling (Meyer & Rowan, 1991).

This level is studied by analysis of documents. How the accounting items change because of implementing the IFRS is analysed in a selection of Finnish listed companies, the success of the implementation is also studied. The former theoretical background, Expenditure-Income-Theory, is seen as a barrier to change and might lead to implementation by loose coupling.

Document studies are chosen as the method of study, in order to find what the consequences are for the information value of the equity. Fifteen companies are chosen for the study. Financial statements of 31.12.2004 are studied because they have comparable numbers for items by Expenditure-Income-Theory and the IFRS. Companies listed on NASDAQ OMX are chosen because only listed companies have to make their financial

statements by the IFRS. Only companies with their head office in Finland are studied to be sure Expenditure-Income-Theory was the theoretical background. Only companies with accounting period starting 1st of January are studied in order to ensure that all companies follow the same standards. Companies that implemented the IFRS before 1.1.2005 are not chosen because they might have different reasons for implementing the IFRS than those that do it because it is mandatory. No financial companies are chosen because of their different regulation. 24 companies were eliminated because of the reasons mentioned above leaving 77 companies. Of these 77 companies the equity increased for 39 companies, decreased for 27 and 11 companies had a total percentage change of zero. Five of the 77 companies with increase of equity were chosen but only one company from each industry to eliminate industry specific changes. Also five of the 27 companies with decrease in equity and five of the eleven companies with the total percentage change of zero were chosen.

The changes in equity are divided into four categories; change because of consolidation principle, change because of valuation principle, change because of accounting method and others. Change because of consolidation principle was for these fifteen companies IAS 1 Presentation of financial statements, IAS 28 Investments of associates and IAS 31 Interests in Joint Ventures. These three standards all increased the equity for the case companies. There was earlier only one principle for consolidation in Finland while in the IFRS there are more alternatives. The financial statements were after implementing the IFRS more comparable internationally. Expenditure-Income-Theory does not regulate consolidation principles because one of the corner stones in the theory is the total result, or in other words the result for the whole lifetime of the company. Consolidation principles only account changes in the equity for different accounting periods. Therefore these standards are not in conflict with Expenditure-Income-Theory. The financial statements required more emphasis on the balance sheet because these standards better reflected the value of the equity than Expenditure-Income-Theory.

The second type of changes, changes because of valuation principles, were due to standards as IAS 16 Property, Plant and Equipment, IAS 19 Employee Benefits, IAS 38 Intangible Assets, IAS 39 Financial Instruments, IAS 40 Investment Property, IFRS 2 Share-based Payment and IFRS 3 Business Combinations. These standards moved the financial statements from reliability towards relevance. Reliability has been emphasised through historical cost but the

IFRS emphasises relevance through fair value. Some of the standards in this group (IAS 19, IAS 39, IFRS 2, IFRS 3) did not give the companies any choice of principle but in some of the standards (IAS 16, IAS 38, IAS 40) the companies could choose between historical cost and fair value. In IAS 40 all companies chose fair value but in IAS 16 and IAS 38 all companies chose historical cost. This group of standards both increased and decreased the equity of the companies. Fair value is in conflict with Expenditure-Income-Theory because it contains transactions that are not business activities. Historical cost is the valuation principle in Expenditure-Income-theory. These types of changes moved the emphasis from income statement towards the balance sheet.

The third type of changes, change in accounting method, included standards like IAS 2 Inventories, IAS 17 Leases, IAS 18 Revenue and IAS 23 Borrowing Costs. IAS 2 led to a smaller conflict to Expenditure-Income-Theory because also indirect costs are accounted for in the acquisition cost. IAS 18 and IAS 23 did not lead to big theoretical conflicts either. IAS 17 might result in a high theoretical difference because IAS 17 has a different view of the entity compared to Expenditure-Income-Theory. Due to IAS 17 companies had to account for financial or operational leasing depending on their contract. Financial leasing is a big theoretical conflict towards Expenditure-Income-Theory because companies account for an asset in their balance sheet that they do not own. Operational leasing is quite similar as the Finnish practice. In Expenditure-Income-Theory companies activate their assets only to be able to transfer the asset to the next accounting period. The standards of this group of changes led mostly to a decrease in equity. The companies could not choose the method themselves. Also this type of change emphasised the balance sheet more than the income statement. The balance sheet is also more relevant because all costs are activated in the acquisition cost.

The fourth type of change, reclassifications and other changes, mostly decreased the equity. Standards in this group are IAS 12 Income Taxes, IAS 32 Financial Instruments and IAS 36 Impairment of Assets. IAS 32 led to changes in accounting for shares that the company owned themselves and for subordinated loans. IAS 36 led to more write-downs but there was a quite similar standard in Finnish accounting before. There were a lot of changes in accounting taxes but the change in tax level was not really due to IAS 12 but because of changes in other standards. Reclassifications had a big impact on the financial statements.

IAS 36 increased the reliability. In this type of standards the companies could not choose their principles or methods. These standards did not conflict the Expenditure-Income-Theory.

The actual choices for the companies when implementing the IFRS were IAS 16, IAS 38 and IAS 40. In IAS 16 and IAS 38 the companies kept their former valuation principle which meant they implemented IFRS by loose coupling. In IAS 40 they all changed principle to valuation to fair value.

Conclusions

Finnish accounting has since the 1960s been based on Expenditure-Income-Theory (Näsi, 1990, Pihlanto, 2003, Pihlanto & Lukka, 1993, Rätty, 1992) and it was implemented in the accounting and taxation acts in the 1970s. To have the same theory as base both for accounting and taxation is seen as unique (Majala, 1984, Pirinen, 1996, 2005). The theory emphasised the income statement and there is a strong connection between the financial statement and taxes. It was highly institutionalised in Finland and this affected how new norms were implemented. Because of Finland's membership in EFTA and EU, and the globalisation of stock market and business activities (Committee report, 1990), there was a pressure for harmonisation. Harmonisation led to changes both in the accounting act, change de jure, and in practice, change de facto.

The accounting change and the resistance of change have in this dissertation been studied through institutional theory. The Dillard et al (2004) framework has three different levels. Pressure from international organisations led to changes in the accounting act in 1992, 1997 and 2004 and the changes that were in conflict with the Expenditure-Income-Theory are studied on the international level.

Which changes had to be implemented in the accounting legislation in 1992, 1997 and 2004?

The first major concession from the Expenditure-Income-Theory was depreciation according to plan (Accounting Ordinance, 1985, Accounting Act 1992). The paragraph for "true and fair view" and appreciation were additional concessions (Accounting Act 1992). According to the

Ministry of Trade and Industry (1996), the Commission of the European Union did not accept the law and therefore the accounting law was rewritten in 1997. In the new law there were no major concessions to the Expenditure-Income-Theory. In the committee report (1990), the government bill (1992), and the report from the working party (1996), there was support for Expenditure-Income-Theory. The change in 2004 was radical for listed companies because they had to implement the IFRS. The IFRS emphasises the balance sheet without tax connections. The national institutionalised accounting theory was not the base for these companies anymore even if it was for the companies that were not listed. The accounting was internationally more harmonized but nationally disharmonized because there are two different norms within Finland.

Actors in the organisation field tried to affect the changes in the accounting act and this is analysed on the national level. DiMaggio and Powell (1983) have divided the effect from the organisational field in three different isomorphic processes: coercive, mimetic and normative. The changes in the accounting act had both drivers and opponents. Drivers tried to drive harmonisation when opponents tried to resist it to keep the Expenditure-Income-Theory as the base for accounting in Finland.

Which actors drove the change in legislation in 1992, 1997 and 2004 and which resisted? What reasons did the actors have and how did they change over time?

Coercive isomorphism stems from impact from other organisations (DiMaggio & Powell, 1983). The leaders tried to implement a more Anglo-American model because of decisions made on the international level. They are members of the committee and of the accountancy board. The motivators argued for change in order to make international stock markets available. The motivators came from all categories of actors. Mimetic isomorphism stems from uncertainty (DiMaggio & Powell, 1983, Touron, 2005). New standards are a way of demonstrating that you are doing something. The motivators argued for change in order to make international stock markets available and they came from all categories of actors. The facilitators wished for higher quality for financial statements and were usually auditors. Normative isomorphism stems from the profession. The frustrators did not see any reason for abandoning Expenditure-Income-Theory. They were usually accountants or auditors and

were often working with SMEs. The opponents did not want Anglo-American tradition. The opponents were found in all categories of actors but were mostly auditors.

The groups of actors, especially auditors and professors, were very heterogeneous which was surprising. Also, the weak participation in the debate, especially from investors, was surprising. In the first phase of the change process, the Expenditure-Income-Theory had a strong support which led to a strong resistance towards change. Both actors driving and actors resisting the change supported Expenditure-Income-Theory. Towards the end of the process of change, the theory lost its support and was deinstitutionalised. The resistance towards the IFRS became smaller and the IFRS was institutionalised. The leaders took over the process of change.

The third level of the framework is the company level. This level analyses the harmonisation de facto (Tay & Parker, 1990). How the deinstitutionalisation of Expenditure-Income-Theory succeeded had an effect on how the IFRS was institutionalised (see Oliver, 1992). If there is a strong resistance towards the IFRS the companies may implement it by loose coupling (Powell, 1991). The aim of this study is to create understanding for the changes in the equity in a situation where a national institutional accounting theory is seen as a barrier for change. It is important to understand how the financial statements changed before discussing how the implementation succeeded.

What changes in the equity were in conflict with the Expenditure-Income-Theory and how did the companies resolve the conflict?

There are four types of change: change because of consolidations principles, valuations principles, accounting methods and others. The Expenditure-Income-Theory does not contain principles for consolidation and this type of standard did not therefore conflict with the theoretical background. The second type of change, change because of valuation principle, contained standards where the companies could choose valuation methods (three standards) and standards where they could not. In two standards, where the companies could choose methods, the companies chose not to change accounting method (historical cost) but in the last standard they changed method to fair value. Historical cost is in line with Expenditure-Income-Theory where as fair value is not. The standards where the companies kept their former valuation principle were implemented by loose coupling. In the third type

of change, change because of accounting method, there were no options to choose different methods. There were conflicts towards the Expenditure-Income-Theory because of a different theoretical view. The last type of changes, reclassifications and other, did not contain any conflicts towards Expenditure-Income-Theory.

The financial statements emphasise the balance sheet more but a complete shift of accounting philosophy has not happened because the companies chose their old accounting method whenever possible. The Expenditure-Income-Theory has lost ground but is not completely deinstitutionalised.

Karolina Söderlund

Den finländska redovisningsnormeringen i korstrycket mellan institutionaliserad teori och internationella standarder

Finländsk redovisning har sedan 1960-talet baserats på teorin om utgift vid inkomst, en teori utvecklad av professor Martti Saario. Globalisering av aktiemarknaden och företagsverksamheten samt medlemskap i internationella organisationer ledde till tryck för harmonisering. Harmoniseringsprocessen följs över tre nivåer. På den internationella nivån undersöks hur normeringen de jure förändras. På den nationella nivån studeras aktörers motiveringar för eller emot förändring av redovisningsnormen. På företagsnivån studeras hur boksluten de facto förändrades. Avhandlingen bidrar till att öka förståelse för hur en institutionaliserad redovisningsteori påverkar redovisningspraxis i ett land långt efter att en ny norm implementerats.



9 789517 656542 >