

IAS 16:n muutosprojekti

Eeva Hotari

Opinnäytetyö

Liiketalous

2018



Tekijä Eeva Hotari	
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma	
Raportin/Opinnäytetyön nimi IAS 16:n muutosprojekti	Sivu- ja liitesivumäärä 32 + 3
<p>IFRS (International Financial Reporting Standards) eli kansainvälinen tilinpäätösnormisto on maailmanlaajuisesti käytössä oleva joukko standardeja, jotka määrittelevät, mitä yritysten tulisi esittää tuloslaskelmassaan ja taseessaan, jotta se palvelisi etenkin sijoittajia antamalla kansainvälisesti vertailukelpoista tilinpäätösinformaatiota. IFRS:n mukainen tilinpäätös on määritelty EU:ssa ja Suomen kirjanpitolaissa pakolliseksi pörssiyrityksille ja vapaaehtoiseksi muille yhteisöille.</p> <p>IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet lukeutuu IFRS-normistoon ja nimensä mukaisesti ohjeistaa aineellisen käyttöomaisuuden kirjanpitokäsittelyssä niin hankinta- kuin käyttövaiheessa. Standardeja kehittävä ja asettava IASB (International Accounting Standards Board) on ehdottanut muutosta IAS 16:n kappaleeseen, joka koskee käyttöomaisuuden testausvaiheessa syntyneiden tulojen käsittelyä. IASB ehdottaa, että tuloja ei entiseen tapaan vähennettäisi testauskuluista, jotka muodostavat osan hyödykkeen hankintamenosta, vaan ne merkittäisiin suoraan tuloslaskelmaan. Osana avointa standardien kehitystoimintaa IASB on pyytänyt yleisöltä kommentteja muutosehdotukseensa.</p> <p>Tämän opinnäytetyön tavoitteena on luoda selkeä käsitys IASB:n ehdotuksen tuomista muutoksista IAS 16:een ja selvittää laadullisen tutkimusmenetelmän keinoin, mitä mieltä ehdotusta kommentoineet vastaajat ovat näistä muutoksista. Yksinkertaisen kuuloinen muutos tuo mukanaan testausvaiheen menojen allokoinnin sen mukaan, liittyvätkö menot testaukseen, sen kautta syntyvään vaihto-omaisuuteen vai johonkin muuhun. IASB:n jäsenistö ei ole ollut yksimielinen muutoksesta, ja ehdotus sisältääkin erimielisen jäsenen vaihtoehtoisen näkemyksen, jossa muutoksen sijasta kannatetaan mm. testauksen käsitteen selventämistä.</p> <p>Kommenttikirjeiden analyysi paljastaa, että hieman yli puolet vastaajista vastustaa IASB:n esitystä. Yleisimmin kirjeissä mainitaan ongelmaksi mm. muutoksen vääristävä vaikutus tilinpäätöstietoihin, poistojen puuttuminen testausvaiheen tuloihin kohdistuvista menoista, menojen allokoinnin työläys ja siihen liittyvä arvioinnin lisääntyminen, ristiriitaisuus olemassa oleviin standardeihin sekä odottamattomat seuraukset. Myös ehdotusta kannattavien vastaajien kirjeissä toivotaan vielä tiettyjä muutoksia, mm. ohjeistusta testauksen merkityksestä, hyödykkeen valmiushetken määrittämisestä sekä testausajan menojen allokoinnista.</p> <p>Koska muutosprojekti on yhä kesken tämän opinnäytetyön valmistuessa ei kommenttikirjeiden tuloksista voi vielä johtaa suoraa yhteyttä IASB:n lopulliseen ratkaisuun IAS 16:n muutoksen suhteen.</p>	
Asiasanat IFRS, IAS 16, tilinpäätösstandardi, muutosprojekti, käyttöomaisuus	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Työn tavoitteet ja rajaukset	1
1.2	Tutkimusmetodi	2
2	Kansainvälinen tilinpäätösnormisto IFRS.....	3
2.1	IFRS:n tausta.....	3
2.2	IFRS-organisaatorakenne	4
2.3	Standardit ja niiden kehitys	5
3	IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet.....	8
3.1	IAS 16:n tausta	8
3.2	Standardin keskeinen sisältö	8
4	Muutosprojekti ja ehdotettu muutos	12
4.1	Ehdotettu muutos	13
4.2	Vaihtoehtoinen näkemys.....	15
5	Tutkimuksen toteutus.....	16
5.1	Tutkimusmenetelmä	16
5.2	Tutkimusaineisto.....	17
5.3	Aineiston analysointi.....	18
6	Kommenttikirjeiden analyysi	20
6.1	Muutosehdotuksen vastustajat.....	21
6.2	Muutosehdotuksen kannattajat	26
6.3	Epäselvät vastaajat	28
6.4	Yhteenveto.....	29
7	Pohdinta.....	31
	Lähteet	33
	Liitteet.....	37
	Liite 1. Lyhenteet.....	37
	Liite 2. Kommenttikirjelista	38

1 Johdanto

International Financial Reporting Standard (IFRS, ks. liite 1) on kansainvälinen tilinpäätösstandardien kokoelma, jolla pyritään yhdenmukaistamaan maailmanlaajuisesti yritysten tilinpäätöstietoja, jotta niiden vertailu olisi helppoa sijoittajille, lainanantajille sekä muille tahoille, jotka tekevät taloudellisia päätöksiä kyseisten tietojen varassa. Suomessa IFRS:n mukainen tilinpäätös on EU-lainsäädännön mukaisesti pakollinen pörssiin listautuneille yrityksille ja vapaaehtoinen muille (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336, 7a §).

IFRS-normistoa kehittää ja pitää yllä säätiömuotoinen IFRS Foundation ja sen standardeja asettava elin IASB (International Accounting Standards Board). Muuttuva ja kehittyvä taloudellinen ympäristö vaatii toisinaan täysin uuden standardin kehittämistä joko uutta tilinpäätökseen liittyvää aihealuetta varten tai korvaamaan vanhentuneen standardin. Usein selvittää kuitenkin pienemmillä muutoksilla jo olemassa olevaan standardiin. Oli kyseessä sitten uuden standardin kehitys tai muutos vanhaan standardiin, IASB:n prosessi on avoin ja luonnosvaiheessa olevaa standardia tai muutosta voi käytännössä kuka tahansa kommentoida ja siten osallistua normiston kehitystyöhön.

Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden käsittelyyn keskittyvä standardi IAS 16 on alun perin luotu jo 1980-luvulla, mutta muutamia muokkauksia lukuun ottamatta se on yhä käytössä (Deloitte 2017b). Vuonna 2014 standardin kohtaan 17 e) liittyen nostettiin esiin kysymys testausvaiheessa valmistetuista tuotteista saaduista tuloista, mikä sittemmin johti siihen, että IASB käynnisti aiheesta muutosprojektin vuonna 2016 (Deloitte 2017a). Kesällä 2017 julkaistiin luonnos muutosehdotuksesta ja samalla IASB esitti avoimen kutsun kommentoida kyseistä ehdotusta.

1.1 Työn tavoitteet ja rajaukset

Tässä opinnäytetyössä kiinnostuksen kohteena on yhä käynnissä oleva IAS 16:n muutosprojekti. Koska projekti on vielä kesken, rajautuu tämä työ valmistumisensa aikana tiedossa olevaan vaiheeseen muutosprojektissa. Keskeisenä tutkimuskohteena ovat muutosehdotukseen kantaa ottaneet kommenttikirjeet, joita saapui 72 kappaletta niin yksityisiltä henkilöiltä kuin kansallisilta ja kansainvälisiltä alan ammattilaisista koostuvilta yhteisöiltä ympäri maailmaa. Tutkimusongelma tässä työssä on siten kaksiosainen: Miten IAS 16:a ollaan muuttamassa? Mitä mieltä kommentoijat ovat muutosehdotuksesta kommenttikirjeissään?

Työssä tavoitellaan ennen kaikkea selkeää kuvaa IAS 16:sta ja siihen ehdotetusta muutoksesta, mutta myös siitä, miten kansainvälisiä standardeja muokataan kansainvälisen,

avoimen ja osallistavan prosessin avulla. Koska muutosehdotus on lähtenyt alun perin IFRS:n tulkintakomitean saamista selvityspyynnöistä standardeja käyttäviltä tahoilta, muutosehdotus ja kommentoijien vastineet siihen varmasti kiinnostavat myös alkuperäisen selvityspyynnön lähettäneitä sidosryhmiä.

Opinnäytetyö rakentuu seitsemästä pääluvusta. Johdannossa esitellään lyhyesti tämän työn aihe, tutkimusongelma, rajaus sekä käytetty metodi. Seuraavissa kahdessa pääluvussa esitellään ensin yleisesti IFRS sekä työn aiheena oleva standardi IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet. Neljännessä luvussa esitellään IASB:n julkaisema muutosehdotus, sen taustat sekä eriävä näkemys, jonka yksi IASB:n jäsen on esittänyt. Viidennesssä luvussa kuvataan tutkimusmenetelmää ja kuudennessa luvussa esitellään tutkimuksen eli kommenttikirjeiden tulokset. Päätösluvussa on lyhyt pohdinta tutkimuksen tuloksista ja reflektointi opinnäytetyön teosta.

1.2 Tutkimusmetodi

Tässä työssä käytetään laadullista eli kvalitatiivista menetelmää muutosprojektiin saapuneiden kommenttikirjeiden analyysissä. Tutkimusaineistoa on mahdollista avata laadulliseksi menetelmäksi luokitellun sisältöanalyysin keinoin monipuolisemmin kuin vain pelkistämällä kirjeet kvantitatiivisen menetelmän avulla todennetuiksi objektiivisiksi luvuiksi puolesta tai vastaan. Pyrkimyksenä on valitun tutkimusmetodin keinoin löytää aineistosta uusia näkökulmia ehdotettuun muutokseen.

Systemaattisella sisällönanalyysillä hajanaisestakin aineistosta voidaan luoda tiivistetty kuvaus kadottamatta sen sisältämää informaatiota. Tutkimusaineisto ei tässä tapauksessa ole kovin hajanainen, mutta se kattaa hyvin monipuolisen ja kansainvälisen lähettäjäkunnan. Analyysin keinoin aineisto ensin pelkistetään, sitten ryhmitellään ja lopulta koostetaan näkyviin mielekäs ja relevantti sisältö, jonka pohjalta on mahdollista tehdä selkeitä johtopäätöksiä tutkittavasta aiheesta.

2 Kansainvälinen tilinpäätösnormisto IFRS

International Financial Reporting Standards eli IFRS on kansainvälinen tilinpäätösnormisto, jota noudatetaan tällä hetkellä 138 maassa (IFRS 2017j). Normiston noudattaminen voi olla maasta riippuen joko vapaaehtoista tai pakollista. Normiston avulla pyritään saamaan yritysten tilinpäätöstiedot keskenään vertailukelpoisiksi, mikä palvelee etenkin kansainvälisillä arvopaperimarkkinoilla toimivien sijoittajien ja rahoittajien informaatiotarvetta sijoituspäätösten pohjaksi (Tomperi 2017, 228). IFRS:n missiona onkin tuoda läpinäkyvyyttä kansainväliseen vertailtavuuteen, vahvistaa luotettavuutta parantamalla tiedonvälitystä sijoittajien ja heidän sijoituskohteidensa välillä sekä lisätä taloudellista tehokkuutta auttamalla sijoittajia tunnistamaan maailmanlaajuisesti niin mahdollisuudet kuin riskit (IFRS 2018c).

IFRS ei ole ainoa kansainvälinen tilinpäätösnormisto, vaan sen lisäksi Euroopan unionin sisällä jäsenmaita velvoittaa kaksi IFRS:ää väljempää tilinpäätösdirektiiviä ja Yhdysvalloissa käytössä on kokonaan oma Yhdysvaltain kirjanpitolautakunnan Financial Accounting Standards Boardin (FASB) ylläpitämä US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) (Tomperi 2017, 227). IFRS-normiston taustalla oleva IFRS Foundation tekee yhteistyötä FASB:in kanssa suurissa tilinpäätöshankkeissa, jotta standardit olisivat keskenään yhteensopivia ja käytettävissä mm. kansainvälisissä listautumistilanteissa (Haaramo ym. 2017e).

Tilinpäätöksen perustekijöitä ovat tuloslaskelman tuotot ja kulut ja taseen varat, velat ja oma pääoma. IFRS:n käsitteellinen viitekehys (Conceptual Framework for Financial Reporting) korostaa varojen ja pääomien merkitystä tuloslaskelman kustannuksella, missä se eroaa jonkin verran Suomen kirjanpitosäännöksistä (Tomperi 2017, 229). Viitekehyksessä korostetaan merkityksellisyyttä ja todenmukaista esittämistä tilinpäätöstietojen keskeisimpinä laadullisina ominaisuuksina. Standardeja kehitettäessä tai muokattaessa tärkeää on informaation hyödyllisyys, jota lisäävät tiedon vertailukelpoisuus, todennettavuus, oikea-aikaisuus ja ymmärrettävyys. Hyödyllisyyden rajana toimii tosin informaation tuottamisesta syntyvät kustannukset, jotka ylittävät saavutetun hyödyn. (Haaramo ym. 2017g.)

2.1 IFRS:n tausta

Kansainvälisen tilinpäätösnormiston syntymän taustalla vaikuttaa erityisesti länsimaisten yritysten toiminnan kansainvälistyminen toisen maailmansodan jälkeen. Monikansalliset konsernit joutuivat erillistilinpäätöksissään noudattamaan kunkin maan raportointivaatimuksia, minkä vuoksi heräsi tarve kehittää kansainvälisiä standardeja. Vuonna 1973

Alankomaiden, Australian, Iso-Britannian, Japanin, Kanadan, Meksikon, Ranskan, Saksan ja Yhdysvaltojen tilintarkastajia edustavat organisaatiot perustivat osa-aikaisena toimineen International Accounting Standards Committeeen (IASC) (IFRS 201j.)

IASC alkoi julkaista International Accounting Standardeja eli IAS:iä, joista osa on yhä käytössä. Malliksi standardeille otettiin angloamerikkalainen sääntelyrakenne, jonka pohjalta jokaiselle erilliselle tilinpäätökseen liittyvälle erälle kehitettiin oma standardinsa. 1980-luvulla arvopaperimarkkinavalvojen kansainvälinen organisaatio International Organization of Securities Commissions (IOSCO) arvioi IAS:ien soveltuvuutta maailman pörssiin. Tämän seurauksena standardeja päivitettiin yhteistyössä ja kehitettiin standardeja koskeva viitekehys. (Haaramo ym. 2017f.)

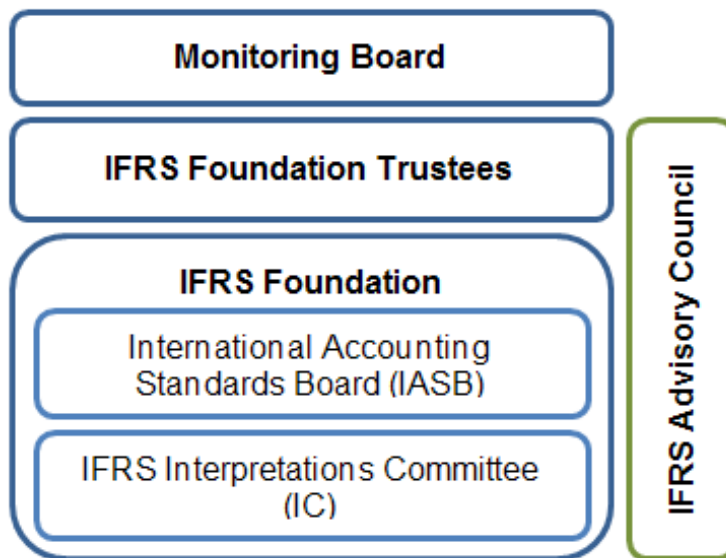
Vuonna 2001 organisaatorakenne uusittiin ja IASC:n korvasi IFRS Foundation, jonka alla tilinpäätösstandardeja kehittää International Accounting Standards Board (IASB), ja edelleen sen alaisuudessa IFRS Interpretations Committee (IC), jonka tehtävänä on auttaa standardien soveltamisessa. Uusi organisaatio adoptoi IASC:n kehittämät IAS:t. IASB:n kehittämät uudet standardit saivat nimekseen International Financial Reporting Standard. (Haaramo ym. 2017f; IFRS 2017j.) Näin ollen IFRS-normisto nykyisellään pitää sisällään niin IAS- kuin IFRS-nimisiä standardeja.

2.2 IFRS-organisaatorakenne

IFRS Foundationin luotiin vuosituhaten vaihteessa kehittämään edelleen korkeatasoista tilinpäätössääntelyä ja edistämään tämän sääntelyn käyttöä kansainvälisesti. Uudelle IFRS Foundationille muodostettiin kolmikerroksinen rakenne. Rakenteen pohjalla on 14-henkinen itsenäinen standardeja asettava elin IASB ja sen tulkintakomitea IC. Näitä elimiä hallitsee ja niihin jäsenet valitsee säätiön monikansallinen hallitus, IFRS Foundation Trustees. Hallituksen jäsenistä neljän tulee olla Euroopasta, neljän Pohjois-Amerikasta, neljän Aasian/Tyynenmeren alueelta, yhden Afrikasta ja yhden jostain muualta. Rakenteen kolmannen kerroksen muodostaa säätiön julkisesta tilivelvollisuudesta huolehtiva Monitoring Board, joka vastaa kansallisten tilinpäätössääntelyä antavien elimien valvontamallia. Monitoring Board koostuu arvopaperimarkkinavalvojen, kuten IOSCO:n ja EU-komission, edustajista. (Haaramo ym. 2017h; IFRS 2017g.)

Osana IFRS-organisaatiota toimii lisäksi IFRS Advisory Council, neuvoa-antava toimikunta, joka ohjeistaa ja informoi niin hallitusta kuin IASB:tä, arvioi jälkimmäisen työohjelmaa ja ehdottaa sille uusia kehittämishankkeita. IFRS Advisory Counciliin lisäksi IASB hyödyn-

tää myös muita neuvoa-antavia ja mm. uusien standardien käyttöönotossa avustavia vakituksia ja väliaikaisia ryhmiä. (Haaramo ym. 2017h.)



Kuvio 1. IFRS-organisaatorakenne (IFRS 2017g).

IFRS Foundationin perustamisen ja siten sen hallinnon lujittumisen myötä Euroopan unioni hyväksyi IFRS-normiston sovellettavaksi sen alueella toimivien listayhtiöiden tilinpäätöksissä (Haaramo ym. 2017f). Asetus tästä luotiin vuonna 2002 (Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EY) Nro 1606/2002) ja pakottavaksi se tuli vuonna 2005 (IFRS 2017j). Suomen kirjanpitolakiin IFRS:n soveltamista koskeva luku (7a §) tuli vuonna 2004. Nykyään IFRS:n uudet standardit, niiden muutokset ja tulkinnat hyväksytään osaksi Euroopan unionin lainsäädäntöä sitä varten kehitetyn prosessin avulla. (Haaramo ym. 2017b.) Ottamalla käyttöön yhtenäiselle normistolle pohjautuvan konserniraportoinnin EU:n sisällä mahdollistetaan vertailukelpoinen pohja sijoituspäätöksille, riippumatta siitä, missä EU-maassa konsernin emoyhtiö sijaitsee (Haaramo ym. 2017d).

2.3 Standardit ja niiden kehitys

IFRS-normisto koostuu itse standardien lisäksi jo aiemmin mainitusta, IOSCO:n toivomasta viitekehyksestä, jossa määritellään tilinpäätöksen peruskäsitteitä ja -tekijöitä, mm. kirjaus- ja arvostusperiaatteita, esittämistapaa ja tilinpäätöstietojen laadullisia ominaisuuksia ja rajoitteita. Myös viitekehystä kehitetään ja uudistetaan tarpeen mukaan. Lisäksi IASB:n alaisuudessa tulkintaelin IFRS Interpretation Committeeen (IC) ja aiemmin IASC:n alaisuudessa Standing Interpretations Committeeen (SIC) julkaisemat standardeihin liittyvät tulkintaohjeet kuuluvat osaksi normistoa. (Haaramo ym. 2017c.) IC:n julkaisemat tulkintaohjeet ovat IFRIC-alkuisia, ja SIC:n julkaisemat SIC-alkuisia.

Osa IASC:n julkaisemista IAS:ista on jo poistettu käytöstä ja osa poistumassa käytöstä vuosien 2018 ja 2019 alussa, kun uudemmat IFRS:t korvaavat ne. Lisäksi SIC-tulkintaohjeita on poistettu samoista syistä. Tällä hetkellä IFRS-normisto pitää sisällään:

- käsitteellisen viitekehyksen
- 28 IAS-alkuista standardia, joista kolme on juuri poistunut 1.1.2018 ja yksi poistumassa 1.1.2019
- 17 IFRS-alkuista standardia
- 8 SIC-tulkintaohjetta
- 20 IFRIC-tulkintaohjetta, joista yksi astuu voimaan 1.1.2018 ja yksi 1.1.2019

(IFRS 2017e, IFRS 2017f.)

Kuten yllä olevasta voidaan päätellä, IFRS-sääntelyyn kuuluu, että sitä kehitetään jatkuvasti joko luomalla kokonaan uusia standardeja, muokkaamalla jo olemassa olevia standardeja tai luomalla tulkintaohjeita tukemaan standardien käyttöä. Kehitystyö luo haasteita normiston kanssa tekemisissä oleville osapuolille, kuten tilinpäätösstandardeja soveltaville yhtiöille ja tilintarkastajille. Myös sopimus yhteistyöstä Yhdysvaltain FASB:in kanssa on otettava huomioon suurissa tilinpäätöshankkeissa. (Haaramo ym. 2017a.)

Keskeistä IFRS Foundationille on sen toiminnan läpinäkyvyys ja valmisteluprosessin huolellinen perustyö konsultaatioineen IFRS-normiston tausta). Kaikki prosessiin liittyvät dokumentit julkaistaan verkossa ja kuka tahansa voi myös kommentoida projekteja ja luonnoksia (Exposure Draft, ED). IASB:n julkiset kokoukset lähetään suorana IFRS Foundationin Lontoon päämajasta, ja tiivistelmät niissä tehdyistä mietinnöistä ja päätöksistä on saatavilla kokousten jälkeen. (IFRS 2017b.)

Standardinasettamisprosessi koostuu IFRS Foundationin mukaan seuraavista neljästä päävaiheesta:

1. asialistan päivittäminen
2. tutkimusohjelma
3. standardinasettamisohjelma
4. ylläpito-ohjelma

(IFRS 2017b.)

Viiden vuoden välein IASB päivittää asialistansa suorittamalla laaja-alaisen katsauksen, jonka avulla se määrittelee kansainvälisesti keskeisimmät standardinasettamisen aihealueet ja kehittää sen myötä projektisuunnitelmaansa. IASB voi tarpeen vaatiessa lisätä aiheita asialistalleen myös muina aikoina, kun esimerkiksi standardin julkaisun jälkeinen arviointi tai IC nostaa esiin tutkittavia tai uudelleen arvioitavia aiheita. (IFRS 2017b.)

IASB:n projektit alkavat yleensä tutkimuksella, jossa tarkastellaan tiettyä aihetta, pyritään tunnistamaan mahdollisia ratkaisuja nousseisiin ongelmiin ja päätetään, ryhdytäänkö asettamaan standardia. Tutkimusprojektista kootaan usein julkinen asiakirja (discussion paper), johon pyydetään yleisön kommentteja. Tutkimusohjelman ja keskusteluasiakirjan herättämien kommenttien perusteella IASB saattaa todeta, että kirjanpidollinen ongelma vaatii uutta standardia tai muutosta olemassa olevaan standardiin. Tällöin käynnistetään itse standardinasettamisohjelma. (IFRS 2017b.)

Standardinasettamisohjelma käynnistyy palaamalla vielä tehtyyn tutkimukseen ja saatuihin kommentteihin. Niiden perusteella laaditaan luonnos (ED) muutoksista tai uudesta standardista. Tämä luonnos julkaistaan ja sitä pyydetään kommentoimaan jonkin tietyn aikarajan sisällä. Saadakseen vielä lisätietoa ja taustatukea IASB konsultoi sidosryhmiä ympäri maailmaa. (IFRS 2017b.) Taustalla vaikuttaa myös mm. vuonna 2002 solmittu Norwalk Agreement ja sen vuonna 2006 solmittu jatkosopimus, joiden myötä IASB ja Yhdysvaltain FASB ovat sitoutuneet kehittämään yhteensopivia standardeja (Haaramo ym. 2017e). Saamansa ja analysoimansa palautteen perusteella IASB vielä hioo luonnostaan, ennen kuin muutos tai uusi standardi julkaistaan.

Standardin julkaisemisen jälkeen IFRS Foundation tukee standardin käyttöönotossa ja huolehtii sen ylläpidosta. Ylläpito-ohjelmalla pyritään tunnistamaan mahdolliset käyttöönotto-ongelmat, jotka vaativat toimenpiteitä. Ongelmien noustessa IC saattaa päättää julkaista IFRIC-tulkintaohjeen tai suositella pientä muutosta standardiin. Nämä muutokset etenevät normaalin standardinasettamisprosessin mukaisesti. IASB suorittaa lisäksi tutkimuksen uuden standardin oltua käytössä muutaman vuoden arvioidakseen, täyttääkö standardi sille annetut tavoitteet, vai vaaditaanko siihen vielä muutoksia. (IFRS 2017b.)

3 IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet

IAS 16 koskee aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden (Property, Plant and Equipment, PPE) käsittelyä tilinpäätöksessä. Aineellinen käyttöomaisuus tarkoittaa standardin mukaan varallisuutta, jota käytetään tavaroiden tai palveluiden tuottamiseen, hallinnollisiin tarkoituksiin tai jota vuokrataan ulkopuolisille ja joka on käytössä useammalla kuin yhdellä kaudella (IAS 16 kohta 6). IFRS:n määritelmä on tässä kohdassa tiukempi kuin Suomen kirjanpitolaki, jossa vaatimuksena on ainoastaan tulon tuottaminen useana tilikautena (KPL 4:3 §).

3.1 IAS 16:n tausta

Standardin IAS 16 kehitys alkoi vuonna 1980. Ensimmäinen versio siitä julkaistiin vuonna 1982 nimellä Accounting for Property, Plant and Equipment, tosin se korvasi osittain jo vuonna 1975 hyväksytyt, yksinomaan poistoja koskeneet IAS 4:n. Vuonna 1993 IASC julkaisi päivitetyn version IAS 16:sta, jolloin standardi sai nykyisen nimensä Property, Plant and Equipment. Vuonna 1998 standardia muokattiin yhteensopivaksi kolmen muun standardin, IAS 22:n, IAS 36:n ja IAS 37:n sisällön kanssa. (IAS 16; Deloitte 2017b.)

IFRS:n organisaatiomuutoksen myötä vuonna 2001 IASB adoptoi IAS 16:n sellaisenaan. Vuonna 2003 standardi julkaistiin uudelleen päivitettyinä. Samalla se korvasi aiempaan versioonsa liittyneet kolme SIC:n julkaisemaa tulkintaohjetta (SIC-6, SIC-14, SIC-23). (IAS 16 kohta 83.) Vuosina 2008, 2012 ja 2013 standardia on viilattu osana IFRS:ien vuosittaista kehittämisohjelmaa (Annual Improvements), ja vuonna 2014 siihen tehtiin kaksi erillistä muokkausta liittyen poistomenetelmiin ja maataloustoimintaan (Deloitte 2017b).

3.2 Standardin keskeinen sisältö

IAS 16:n tavoite on määrätä aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitokäsittelystä siten, että tilinpäätösten käyttäjät – käytännössä sijoittajat – saavat tietoa yhtiön aineellisten käyttöomaisuuskohteiden investoinneista ja näiden investointien muutoksista. Kirjanpitokäsittelyssä keskiössä on omaisuuserien kirjanpitoon merkitsemisen ajoitus sekä näiden kirjanpitoarvojen ja niihin liittyvien poistojen tai arvonalennustappioiden määrittäminen. (IAS 16 kohta 1.)

Aineellinen käyttöomaisuushyödyke merkitään IAS 16:n (kohta 7) mukaan taseeseen varoiksi, kun on todennäköistä, että hyödyke tuottaa taloudellista hyötyä yhteisölleen ja kun

tuon hyödykkeen arvostamisen pohjana oleva hankintameno on luotettavasti määriteltävissä. Kuitenkin jos kyseessä on turvallisuuteen tai ympäristönsuojeluun liittyvä aineellinen käyttöomaisuushyödyke, joka ei suoraan tuota taloudellista hyötyä yhteisölleen, voidaan se silti kirjata taseeseen, koska se voi olla jopa vaadittava hyödyke, jotta yhteisö voi valmistaa tai myydä esimerkiksi vaarallisia kemikaaleja (IAS 16 kohta 11). Pitkäikäistä, suurempaa varakalustoa sekä näihin verrattavissa olevia perinpohjaisia tarkastuksia lukuun ottamatta huoltotarvikkeet ja varaosat kirjataan käytön mukaan tulosvaikutteisesti (IAS 16 kohdat 8, 14).

Käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno koostuu ostohinnasta, josta on vähennetty mahdolliset alennukset ja joka sisältää tullimaksut ja verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin. Ostohinnan lisäksi hankintamenuon voi sisältyä menoja hyödykkeen purkamisesta tai siirtämisestä ja sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan, jos yhteisölle on tällainen velvoite asetettu. Hankintameno käsittää myös kaikki välittömät menot, jotka ”johtuvat omaisuuserän saattamisesta sellaiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla”. (IAS 16 kohta 16.) Kun edellä mainittu johdon tarkoittama sijaintipaikka tai kunto katsotaan saavutetuksi, lakkaa menojen sisällyttäminen hyödykkeen kirjanpitoarvoon (IAS 16 kohta 20).

Välittömiksi menoiksi standardissa (kohta 17) määritellään esimerkiksi sijaintipaikan pohjatoista aiheutuvat menot, toimitus- ja käsittelymenot, asentamis- ja kokoamismenot, asiantuntijapalkkiot, välittömästi hyödykkeen valmistukseen tai hankintaan liittyvät työsuhteet ja ”menot, jotka syntyvät testattaessa toimiiko omaisuuserä asianmukaisesti; näistä vähennetään nettotulot niiden tuotteiden myynnistä, jotka on valmistettu sinä aikana, kun omaisuuserää on oltu saattamassa kyseiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon (kuten laitteistoa testattaessa valmistetut näytteet)”. Hankintamenuon ei katsota kuuluviksi uuden toimipaikan avaamisesta tai uuden tuotteen tai palvelun lanseerauksesta aiheutuvat menot, eikä myöskään koulutus- ja hallintomenoja (IAS 16 kohta 19).

Aineellinen käyttöomaisuushyödyke voidaan hankkia myös siten, että vaihdossa luovutetaan ei-monetaarinen omaisuuserä. Tällöin hyödykkeen hankintahinta määritellään standardin mukaan (kohta 24) käyvän arvon perusteella. Jos käypää arvoa ei ole mahdollista määritellä, hankintamenuksi merkitään luovutetun omaisuuserän kirjanpitoarvo.

IAS 16 (kohta 29) määrittää, että yhteisön on valittava tilinpäätöksen laatimisperiaatteeseen joko hankintameno- tai uudelleenarvostusmalli. Hankintamenuomalli nojaa hankinnan

yhteydessä määritettyyn kirjanpitoarvoon ja siitä vähennettäviin poistoihin ja arvonalentumistappioihin (IAS 16 kohta 30). Uudelleenarvostusmallissa aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen käypä arvo on säännöllisesti arvostettava uudelleen. Taseeseen merkitään uudelleenarvostuspäivän käypä arvo vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla. (IAS 16 kohta 31.) Kun käyttöomaisuushyödyke arvostetaan uudelleen, on koko kyseisen omaisuuserän sisältävä käyttöomaisuusluokka arvostettava uudelleen. Tällaisia luokkia ovat esimerkiksi rakennetut maa-alueet ja rakennukset, koneet ja kiinteät kalusteet. (IAS 16 kohdat 36, 37.)

Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen omaisuuserästä aletaan tehdä poistoja samalla hetkellä, kun menojen sisällyttäminen hyödykkeen kirjanpitoarvoon lakkaa. Poistoja tehdään kunnes omaisuuserä luokitellaan myytävänä olevaksi tai poistetaan taseesta. Poistot eivät lakkaa, vaikka omaisuuserä olisi käyttämättömänä, ellei omaisuuserä ole poistettu loppuun. (IAS 16 kohta 55.) Standardi (kohta 43) määrää, että ”[j]okaisesta aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen osasta, jonka hankintameno muodostaa merkittävän osan hyödykkeen koko hankintamenosta, on tehtävä poistot erikseen”. Poistot kirjataan tulosvaikutteisesti, ellei niitä sisällytetä jonkin toisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon (esim. tuotantokoneen poistojen sisällyttäminen vaihto-omaisuuden valmistusmenoihin). (IAS 16 kohdat 48, 49.)

Omaisuuserän poistopohja jaksotetaan omaisuuserän taloudelliselle vaikutusajalle. Tuon vaikutusajan määrittäminen perustuu omaisuuserän käyttökelpoisuuteen yhteisölle. Huomioon otetaan omaisuuserän odotettu kapasiteetti ja fyysinen tuotos, odotettu kuluminen, tekninen tai kaupallinen vanheneminen sekä oikeudelliset tai muut omaisuuserän käyttöä koskevat rajoitteet, kuten vuokrasopimuksen päättymisaika. Vain maa-alueilla – muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta – on rajoittamaton vaikutusaika, minkä vuoksi niistä ei tehdä poistoja. (IAS 16 kohdat 50, 56–58.)

Omaisuuserään käytettävän poistomenetelmän täytyy kuvastaa omaisuuserään liittyvän taloudellisen hyödyn olemusta, ja menetelmää on muutettava, mikäli hyödyn jakautuminen merkittävästi muuttuu. Poistomenetelmiä ovat tasapoistomenetelmä, jossa poistot tehdään vakiomääräisinä kulukirjauksina taloudellisena vaikutusaikana, degressiivinen menetelmä, jossa kulukirjaukset pienenevät vaikutusajan loppua kohden, sekä suoriteyksiköihin perustuva menetelmä, jossa kulukirjaukset perustuvat odotettuun käyttöön tai tuotokseen. (IAS 16 kohdat 60–62.) Kokonaan käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvo kirjataan pois taseesta, kun se luovutetaan tai kun sen käytöstä tai luovutuksesta ei ole odotettavissa enää taloudellista hyötyä. Kirjaamisesta pois taseesta syntyvä voitto tai tap-

pio tulee kirjata tulosvaikutteisesti, mutta mahdollista voittoa ei saa esittää liikevaihtona. (IAS 16 kohdat 67, 68.)

Aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä on IAS 16:n (kohta 73) mukaan tilinpäätöksessä esitettävä luokittain kirjanpitoarvon arvostusperusteet. Uudelleenarvostusmallia käytettäessä on ilmoitettava myös mm. uudelleenarvostuksen toteuttamispäivä ja käypiä arvoja arvioitaessa käytetyt menetelmät (IAS 16 kohta 77). Standardi edellyttää myös käytetyn poistomenetelmän, taloudellisten vaikutusaikojen tai poistoprosenttien, bruttomääräisen kirjanpitoarvon ja kauden alussa ja lopussa kertyneiden poistojen sekä kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelman esittämistä tilinpäätöksessä.

Lisäksi tilinpäätöstiedoissa on mainittava mm. aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin liittyvistä omistusrajoituksista, velkojen vakuudeksi pantatuista hyödykkeistä, keskeneräisten hyödykkeiden kirjanpitoarvoon sisältyvistä menoista ja hyödykkeiden hankintaa koskevista sopimukseen perustuvista sitoumuksista. (IAS 16 kohdat 73, 74.) Tilinpäätöksessä tulee mainita myös kirjanpidollisten arvioiden muutoksista ja niiden vaikutuksista, mikä aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kohdalla liittyy esim. jäännösarvoja, taloudellisia vaikutusaikoja ja poistomenetelmiä koskevaan tietoon (IAS 16 kohta 76). Suositeltavia tilinpäätöksessä annettavia tietoja ovat standardin (kohta 79) mukaan lisäksi mm. tilapäisesti käyttämättöminä olevien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpitoarvo ja loppuun poistettujen mutta edelleen käytössä olevien hyödykkeiden kirjanpitoarvo.

4 Muutosprojekti ja ehdotettu muutos

IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet -tilinpäätösstandardi on tällä hetkellä muutosprojektin kohteena. Muutosehdotus ED/2017/4 Property, Plant and Equipment – Proceeds before Intended Use käsittelee IAS 16:n kohtaa 17 e), jossa määritetään aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoja sisältyviä välittömiä menoja. Kohta e) koskee testauksessa syntyviä menoja ja tuloja:

[Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:]

menot, jotka syntyvät testattaessa toimiiko omaisuuserä asianmukaisesti; näistä vähennetään nettotulot niiden tuotteiden myynnistä, jotka on valmistettu sinä aikana, kun omaisuuserää on oltu saattamassa kyseiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon (kuten laitteistoa testattaessa valmistetut näytteet)

Saudi Organization for Certified Public Accountants -järjestön kommenttikirjeen mukaan kyseinen järjestö on alun perin esittänyt IFRS Interpretations Committeeelle selvityspyynnön muutoksen kohteena olevasta IAS 16:n kohdasta (IFRS 2018a, kirje 24). IC:n selvitetävänä on ollut kaksi erillistä kysymystä kohtaan 17 e) liittyen:

1. Viittaavatko kappaleessa mainitut tulot vain testattaessa tuotettuihin tuotteisiin?
2. Vähentääkö yhteisö aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen menoista tuloja, jotka ylittävät testauksen aiheuttamat menot?

(ED/2017/4.)

Aihe nousi IC:n asialistalle alun perin jo vuonna 2014, mutta tuolloin IC päätti alustavasti olla käsittelemättä sitä (Deloitte 2017a). Seuraavana vuonna aihe oli jälleen IC:n asialistalla, ja komitea päätti kehittää siitä uuden tulkintaohjeen, jossa selvennetään testauksen ja ”asianmukaisesti toimimisen” käsitettä IAS 16:n kohdassa 17 e) (IFRS 2017i). Esiin nousi joidenkin kaivannaisteollisuuden yhteisöjen tapa vähentää myös testauksen piiriin kuulumattomat, kaivoksen rakentamiseen liittyvät tuotot käyttöhyödykkeen menoista rakentamisvaiheen aikana (IFRS 2017h).

Keväällä 2016 IC päätti, että aiheeseen soveltuu tulkintaohjetta paremmin kapea-alainen muutos itse standardiin. Saman vuoden syksyllä IASB keskusteli muutostarpeesta ensimmäisen kerran. (Deloitte 2017a.) Kesäkuussa 2017 IASB julkaisi muutosehdotuksensa sekä avoimen kutsun kommentoida sitä 19.10.2017 mennessä (IFRS 2017d). Muutosehdotus oli aiheena myös heinäkuisen Accounting Standards Advisory Forum (ASAF) -kokouksen asialistalla (IFRS 2017d). ASAF on yksi IFRS-organisaation vakituisista neuvoo-antavista ryhmistä, ja se koostuu kansallisista ja alueellisista standardien asettajista (IFRS 2017a).

4.1 Ehdotettu muutos

Yksinkertaisuudessaan IASB:n esittämä muutos IAS 16:n kohtaan 17 e) kieltäisi vähentämistä mitään tuloja aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen menoista siltä ajalta, kun omaisuuserää ollaan saattamassa sijaintipaikkaan ja kuntoon, jossa se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Sen sijaan kaikki tulot tuona aikana tuotetuista tuotteista, samoin kuin kyseisten tuotteiden valmistusmenot, olisi merkittävä tuloslaskelmaan. (ED/2017/4.)

Muutosehdotus näkyisi teknisesti itse standardissa paitsi kappaleen 17 muokkauksena, myös lisättyinä kappaleina 20A ja 80D ja 81N. Näistä ensimmäiset pitävät sisällään itse muutoksen, 80D koskee muutoksen soveltamista takautuvasti ja 81N muutoksen voimaantuloa. Lisäksi avolouhosten irtomaan poistomenoihin liittyvään tulkintaohjeeseen IFRIC 20 tulisi muutoksen mukainen muokaus. (ED/2017/4.)

Luonnos sisältää IASB:n perustelut kyseisen kaltaiselle muutokselle. Taustana muutosehdotukselle luonnoksessa mainitaan jo IFRS Interpretation Committee'n selvitystyö, jonka perusteella muutoksen kohteena oleva kappale standardissa vaikuttaa lähinnä muuttamaan teollisuuden alaan: kaivannais- ja petrokemian teollisuuteen. Lisäksi IC:n mukaan yhteisöjen raportointikäytännöt vaihtelevat, sillä jotkut tahot vähentävät menoista ainoastaan testauksen aikana tuotettujen tuotteiden tulot, kun taas toiset vähentävät kaikki tulot siihen asti, kunnes hyödyke pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Variaatiota on myös siinä, milloin yhteisöt arvioivat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen olevan valmis käytettäväksi. (ED/2017/4 kohdat BC3, BC4.)

IC:n suositukseen perustuen IASB esittää siis tulojen vähentämisen kieltämistä hankintamenosta ja kyseisten tulojen merkitsemistä tuloslaskelmaan. IASB:n mukaan kyseinen muutos on yksinkertainen ja tehokas keino poistaa raportointikäytäntöjen kirjavuutta ja tarjota relevanttia tietoa paitsi yhteisön todellisista kokonaistuloista myös käyttöomaisuushyödykkeen todellisesta hankintamenosta. (ED/2017/4 kohdat BC5, BC6.) Lisäksi IASB:n mukaan ennen käyttöönottoa tuotettu vaihto-omaisuus ja siitä saadut tulot voidaan käsitellä normaalin vaihto-omaisuuden ja tulojen tapaan, kuten standardeissa IAS 2 Vaihto-omaisuus ja IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista on esitetty (ED/2017/4 kohta BC25).

Toisaalta muutos toisi tullessaan velvollisuuden eritellä menot, jotka liittyvät ennen hyödykkeen varsinaista käyttöönottoa valmistettuihin tuotteisiin. Nämä menot olisi jaoteltava edelleen vaihto-omaisuuden menoiksi, testauksen menoiksi ja suoraan tuloslaskelmaan merkittäviksi menoiksi. Tätä muutoskohtaa IASB perustelee sillä, että yhteisön odotetaan

jo olemassa olevien standardien vuoksi erittelevän mm. hankintamenoon liittyvät käyttöönoton menot ja suoraan tuloslaskelmaan merkittävät menot, esim. hallinnolliset ja koulutusmenot. IASB tarkentaa samalla testauksen merkitsevän hyödykkeen teknisen ja fyysisen suorituskyvyn, eikä niinkään taloudellisen suorituskyvyn arviointia. Lisäksi IASB huomauttaa perusteluosassa, ettei ennen käyttöönottoa valmistuneen vaihto-omaisuuden menoihin sisälly poistomenoja, jotka alkavat vasta, kun hyödyke on käytössä ja merkitty taseeseen. Tähän syynä on oletus poistomenojen merkityksettömyydestä aikana ennen käyttöönottoa. (ED/2017/4 kohdat BC8–BC11.)

Muutoksen käyttöönottoon liittyviä erityisiä vaatimuksia IASB ei näe tarpeellisiksi muutoksen kapea-alaisuuden vuoksi. IASB ehdottaa muutosten takautuvaa soveltamista niihin kausiin, jotka yhteisö esittää tilinpäätöstiedoissaan kaudella, jolloin yhteisö ottaa muutoksen käyttöön. Takautuva soveltaminen koskisi ainoastaan niitä aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, jotka on otettu käyttöön varhaisimman esitetyn tilikauden alussa tai sen jälkeen. (ED/2017/4 kohdat BC27–BC28.)

IASB harkitsi myös kahta muuta lähtökohtaa raportointikäytännön yhdenmukaistamiseksi IAS 16:n yhteydessä. Ensimmäinen pohjautui tulojen erittelyyn. IASB tulkitsi standardin kohdassa 17 e) viittaavan nimenomaan testauksen yhteydessä valmistetuista tuotteista saatuihin tuloihin ja siihen, etteivät ne ikinä voisi ylittää testauksen menoja. Koska muotoilu kohdassa 17 e) ei ole kuitenkaan yksiselitteinen näiden seikkojen osalta, IASB harkitsi muuttavansa standardia siten, että se sisältäisi edellä mainitun tulkinnan avattuna, ja lisäksi vaatisi yhteisön muiden ennen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen käyttöönottoa saamien tulojen merkitsemistä tuloslaskelmaan. Tätä muutosta pidettiin kuitenkin hankalana ja epäloogisempana kuin nyt ehdotettua muutosta, sillä yhteisö joutuisi käsittelemään ennen käyttöönottoa saatuja eri tuloja eri tavalla. (ED/2017/4 kohdat BC13–BC17.)

Toinen vaihtoehtoinen lähtökohta liittyi IAS 16:n kappaleeseen 20, jossa todetaan, että "[m]enojen sisällyttäminen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon lakkaa, kun hyödyke on sellaisessa sijaintipaikassa ja kunnossa, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla". Tämän hetken määrittämisen kirjavat käytännöt sai IASB:n pohtimaan tarkempien indikaattorien lisäämistä standardiin, mutta niiden todettiin vain toimivan arvioinnin tukena, eikä niinkään poistavan arvioinnista johtuvaa käytännön vaihtelua. Lisäksi tällä lisäyksellä arveltiin olevan todennäköisiä tahattomia seurauksia, jotka olisivat vaatineet selvitystyötä. (ED/2017/4 kohdat BC18–BC22.)

4.2 Vaihtoehtoinen näkemys

IASB:n 13-henkisestä jäsenistöstä 12 kannattaa edellä esitettyä muutosta IAS 16:een. Jäsenistä yksi, Wei-Guo Zhang äänesti kuitenkin muutosehdotusta vastaan. Hänen vaihtoehtoinen näkemyksensä on esitetty ED/2017/4 Property, Plant and Equipment – Proceeds before Intended Use -luonnoksen lopussa. Näkemyksessään Zhang tuo esiin, että uskoo IASB:n muutoksen vaikuttavan arvioitua useampaan teollisuudenalaan ja tuovan mukanaan ennakoimattomia vaikutuksia (ED/2017/4 kohta AV3).

Zhangin mielestä muutosluonnokseen johtaneet olosuhteet eivät niinkään kerro muutoksen tarpeesta vaan IAS 16 kohdan 17 e) vaatimusten sopimattomasta soveltamisesta ja toimeenpanosta. Hän näkee testaustulojen vähentämisen testauskuluista kansainvälisesti hyväksyttynä ja kunnioitettuna periaatteena ja pitää ehdotettua muutosta näiden periaatteiden ja niihin liittyvien muiden IFRS-vaatimusten vastaisena. Testausta Zhang pitää tarpeellisena vaiheena hyödykkeen hankinta- tai rakennusvaiheessa, ja hän tukeekin IASB:n päätöstä selventää testauksen merkitystä. Zhang korostaa myös, ettei testaus ole osa yhteisön tavanomaista toimintaa, minkä perusteella hänen mukaansa testauksen yhteydessä saatuja tuloja ei voisi käsitellä IFRS 15:n mukaisesti, sillä IFRS 15 kattaa vain tavanomaisella toiminnalla saatujen tuottojen käsittelyn. IFRS 15:n lisäksi Zhang näkee muutoksen aiheuttavan epä johdonmukaisuuksia myös laajemmin standardien välillä. Esimerkkinä hän mainitsee IAS 23 Vieraan pääoman menot -standardin, joka sallii lainalla saavutetun sijoitustoiminnan tuoton vähentämisen lainan kuluista. (ED/2017/4 kohdat AV1–AV2, AV4–AV6.)

Zhang pitää ongelmallisena myös poistojen roolia muutoksessa. Hänen mukaansa poistot muodostavat merkittävän osan myytyjen tuotteiden kustannuksista, minkä vuoksi onkin ristiriitaista, ettei poistoja tunnisteta ennen aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen käyttöönottoa, mutta testauksen yhteydessä myydyt tuotteet on merkittävä tuloksi. Seurauksena tästä tiedot myytyjen tuotteiden kustannuksista ja myyntikatteesta voivat olla harhaanjohtavia. Lisäksi Zhang ei pidä järkevänä testauksen menojen ja testauksen yhteydessä valmistettujen tuotteiden valmistusmenon erottelua. Zhang ei usko, että menojen erottelu vaatisi vain hieman lisää arviointia jo vaadittavan arvioinnin lisäksi, kuten IASB esittää. Hän pelkää IASB:n muutosehdotuksen lisäävän tulosmanipuloinnin mahdollisuutta. (ED/2017/4 kohdat AV8–AV11.)

5 Tutkimuksen toteutus

Tämän työn teoreettisessa osassa käsiteltiin kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja, niiden säätämisprosessia ja erityisesti muutoksen kohteena olevaa tilinpäätösstandardia IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet sekä IASB:n siihen liittyvää muutosehdotusta ja vaihtoehtoista näkemystä. Tämän opinnäytetyön tutkimusongelma on kaksiosainen: Miten IAS 16:a ollaan muuttamassa ja miten muutosehdotukseen suhtaudutaan? Teoreettisessa osassa vastattiin tutkimusongelman ensimmäiseen osaan ja empiirisessä osassa tarkastellaan IASB:n vastaanottamien kommenttikirjeiden näkemyksiä ehdotetusta muutoksesta standardiin.

5.1 Tutkimusmenetelmä

Tässä tutkimuksessa hyödynnetään kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää. Menetelmä ei ole vastakohtainen kvantitatiiviselle eli määrälliselle tutkimukselle, vaan menetelmiä voidaan pikemminkin pitää toisiaan täydentävinä. Laadullinen tutkimusmenetelmä käsitetään usein kapeasti vain siihen liittyvinä aineiston keruun tapoina, kuten haastatteluna, tai tutkimuksen ei-numeerisuutena. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 131–132.) Toki totta on, ettei menetelmällä pyritä määrällisen tutkimuksen tapaan tilastollisiin, usein numeerisiin yleistyksiin, vaan laadullisessa tutkimuksessa pyritään kokonaisvaltaisesti ymmärtämään, kuvaamaan ja antamaan perusteltu tulkinta jollekin ilmiölle, tapahtumalle tai toiminnalle (Tuomi & Sarajärvi 2012, 85). Koska tutkimuksen keskiössä on tutkija ja tämän arvolähtökohdat, joiden perusteella tutkija pyrkii ymmärtämään tutkimiaan ilmiöitä, ei kvalitatiivisessa tutkimuksessa ole mahdollista saavuttaa objektiivisuutta perinteisessä mielessä. Laadullisen tutkimusmenetelmän keinoin voidaankin pyrkiä jo olemassa olevien tosiasioiden todentamisen sijasta löytämään tai paljastamaan uusia, odottamattomiakin seikkoja. (Hirsjärvi ym. 2007, 157, 160.)

Tutkimusmenetelmän yläpuolisena, menetelmällisten keinojen kokonaisuuksien tasona voidaan puhua tutkimusstrategioista, jotka perinteisesti jaetaan kokeelliseen, survey- ja tapaustutkimukseen. Kokeellisessa tutkimuksessa mitataan tyyppillisesti yhden muuttujan vaikutusta toiseen, survey-tutkimuksessa kerätään tietoa joukolta ihmisiä standardoidussa muodossa ja tapaustutkimuksessa selvitetään yksityiskohtaista tietoa yksittäisestä tapauksesta, usein prosessista, mm. dokumentteja tutkien. (Hirsjärvi ym. 2007, 128, 130–131.) Tämä tutkimus hyödyntää lähinnä tapaustutkimuksen strategiaa, vaikka aineistossa onkin joitain survey-tutkimuksen piirteitä.

Tutkimuksen tarkoitus voi olla osin menetelmästä riippumatta luonteeltaan joko kartoitava, selittävä, kuvaileva tai ennustava (Hirsjärvi ym. 2007, 134). Tässä tutkimuksessa

tarkoituksena on ennen kaikkea kartoittaa kommenttikirjeiden sisältöä. Kartoittavassa tutkimuksessa Hirsjärven ym. (2007, 134) mukaan tyypillisesti katsotaan mitä tapahtuu ja etsitään uusia näkökulmia ja ilmiöitä.

5.2 Tutkimusaineisto

Aineistonkeruun perusmenetelmiä ovat kysely, haastattelu, havainnointi ja dokumenttien käyttö, joista viimeisessä hyödynnetään jo olemassa olevaa aineistoa, kuten kirjoja, artikkeleita, kirjeitä, haastatteluja, raportteja ym. (Hirsjärvi ym. 2007, 187; Tuomi & Sarajärvi 2012, 103). Tässä tutkimuksessa hyödynnetään olemassa olevia dokumentteja eli IASB:n muutosluonnosta ja siihen saapuneita kommenttikirjeitä. Itse luonnosta ED/2017/4 Property, Plant and Equipment – Proceeds before Intended Use voi pitää myös eräänlaisena kyselynä, sillä sen sisältämässä kommentointikutsussa on suoraan esitetty seuraavat avoimet kysymykset:

- Oletteko samaa mieltä IASB:n kanssa muutosehdotuksesta?
- Miksi tai miksi ette?
- Jos ette ole samaa mieltä, millaista vaihtoehtoa ehdottaisitte, ja miksi?

Avoimien kysymysten etuna on se, ettei se rajaa vastausvaihtoehtoja tiettyihin valintoihin ja että se sallii vastaajien ilmaista itseään omin sanoin ja osoittaen oman tietämyksensä aiheesta. Toisaalta kyselytutkimuksen heikkouksina voidaan pitää sitä, ettei ole aina mahdollista tietää, miten huolellisesti ja perehtyneesti osallistujat ovat vastanneet. (Hirsjärvi ym. 2007, 190, 196.)

ED/2017/4 Property, Plant and Equipment – Proceeds before Intended Use julkaistiin 20.6.2017 ja kommentointiaikaa oli neljä kuukautta, 19.10.2017 asti (IFRS 2018b). Vastauskirjeitä tuli yhteensä 72 kappaletta (ks. liite 2) ja IFRS Foundationin avoimuusperiaatteiden mukaisesti ne ovat kaikkien luettavissa yhdistyksen verkkosivuilla (IFRS 2018a). Pituukseltaan kirjeet vaihtelevat muutamasta rivistä useaan sivuun. Vastaajat on ryhmiteltävissä seuraavanlaisiin ryhmiin:

- kansainväliset tilintarkastusyrietykset
- kaivos-, öljy- ja energiayhtiöt
- kansalliset kirjanpitäjien/tilintarkastajien organisaatiot
- yksityiset henkilöt
- kansalliset tai kansainväliset talouselämään jollain tavalla kiinnittyneet organisaatiot

Tässä tutkimuksessa ollaan kiinnostuneita tilinpäätösstandardin muutosprojektista kokonaisuutena ja kaikista esiin nousevista näkemyksistä, minkä vuoksi kommenttikirjeissäkään ei tehdä rajausta esimerkiksi ainoastaan asiantuntijayritysten vastauksiin. Mainittakoon kuitenkin, että suurin vastaajaryhmistä on kansalliset kirjanpitäjien/tilintarkastajien

organisaatiot yli 40 vastaajalla. Muiden ryhmien koko vaihtelee viidestä yhdeksään vastaajaan.

5.3 Aineiston analysointi

Olemassa olevien dokumenttien analysointiin soveltuu sisällönanalyysi, jota tässäkin tutkimuksessa käytetään. Systemaattisesti ja objektiivisesti analysoimalla dokumentteja tutkittavasta ilmiöstä pyritään luomaan kuvaus tiivistetyssä ja yleisessä muodossa kadottamatta sen sisältämää informaatiota. Laadullinen aineisto saattaa olla hyvinkin hajanaista, joten analysoinnin tarkoitus on luoda aineistosta mielekästä ja yhtenäistä tietoa ja siten lisätä sen informaatioarvoa ja mahdollistaa selkeiden ja luotettavien johtopäätösten tekemisen tutkittavasta ilmiöstä. (Tuomi & Sarajärvi 2012, 103–104, 108.)

Tuomen & Sarajärven (2012, 106–107) mukaan sisällönanalyysin käsitteen voidaan katsoa pitävän sisällään niin sisällönanalyysiksi kutsutun pyrkimyksen kuvata dokumenttien sisältöä sanallisesti kuin sisällön erittelyn, jossa kuvataan tekstin sisältöä kvantitatiivisesti eli jatketaan analyysia ”sitien, että sanallisesti kuvatusta aineistosta tuotetaan määrällisiä tuloksia”. Sisällönanalyysi voi lisäksi olla joko aineisto- tai teorialähtöistä tai teoriaohjaavaa (Tuomi & Sarajärvi 2012, 108). Tässä tutkimuksessa kyseeseen tulee aineistolähtöinen laadullinen sisällönanalyysi eli induktiivinen analyysi, jossa tutkijan pyrkimyksenä on paljastaa odottamattomia seikkoja. Lähtökohtana ei sen vuoksi ole teorian tai hypoteesien testaaminen saati vahvistaminen vaan aineiston monipuolinen tarkastelu. (Hirsjärvi ym. 2007, 160.)

Aineistolähtöisessä sisällönanalyysissä edetään tulkinnalla ja päättelyllä empiirisestä aineistosta kohti käsitteellisempää näkemystä tutkittavasta ilmiöstä. Analyysin voidaan katsoa jakautuvan seuraaviin kolmeen vaiheeseen:

1. aineiston pelkistäminen
2. aineiston ryhmittely
3. abstrahointi eli teoreettisten käsitteiden luominen

(Tuomi & Sarajärvi 2012, 108, 112.)

Pelkistämisvaiheessa dokumenteista karsitaan tutkimukselle epäolennainen sisältö pois ja etsitään tutkimuskysymykseen vastaavia ilmauksia. Aineiston ryhmittelyssä pelkistysvaiheessa koodatut ilmaukset käydään läpi ja niistä etsitään eroavaisuuksia tai samankaltaisuuksia, joiden perusteella samaa asiaa tarkoittavat ilmaukset ryhmitellään omiksi luokikseen. Luokittelun myötä aineisto tiivistyy ja muodostuu alustavia kuvauksia tutkittavasta ilmiöstä. Abstrahointivaiheessa edetään alkuperäisaineistosta poimituista ilmauksista ja

muodostuneista luokista edelleen yhdistelemällä luokituksia kohti teoreettisia käsitteitä ja johtopäätöksiä. (Tuomi & Sarajärvi 2012, 109–111.)

Tässä tutkimuksessa analyysin kohteena ovat niin IASB:n jo edellä esitelty muutosluonnos sekä siihen sisältynyt vaihtoehtoinen näkemys kuin saapuneet kommenttikirjeet eri sidosryhmiltä. Analyysiä varten aineisto on luettu läpi ja kommenttikirjeiden lähettäjästä tehty karkea luokittelu. Jokainen dokumentti on analysoitu sitten yksitellen. Kirjeistä on etsitty vastauksia muutosluonnoksessa esitettyihin kysymyksiin ja kirjattu yksitellen ylös kussakin kirjeessä esiin nousseet keskeisimmät kommentit pelkistämävaiheen mukaisesti. Tämän jälkeen kommentteista on etsitty toistuvia teemoja ja piirteitä, joiden mukaan aineistoa on ryhmitelty. Abstrahoinnin avulla ryhmittelyä on jatkettu ja siten tunnistettu toistuvimmat, mutta myös poikkeukselliset, yksittäiset näkemykset, jotka ovat tässä tutkimuksessa yhtä lailla kiinnostuksen kohteena.

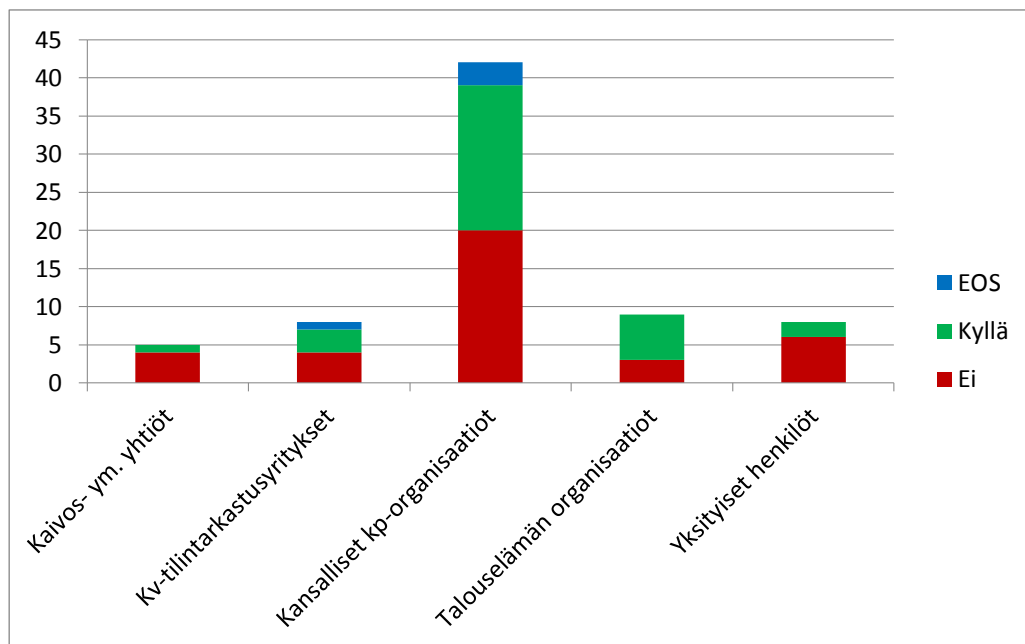
Tuloksia havainnollistetaan lopuksi SWOT-analyysin avulla. Siinä asetetaan nelikenttään sisäiset vahvuudet (strengths) ja heikkoudet (weaknesses) sekä ulkoiset mahdollisuudet (opportunities) ja uhat (threats). SWOT-analyysi sopii monenlaisiin tarkoituksiin, aina koko yrityksen liikeidean muotoilemisesta yksittäisten ongelmien tarkasteluun. Analyysin keinoin voidaan luoda tilannearvio päätöksenteon ja jatkosuunnitelmien pohjaksi. SWOT-analyysillä pystytään myös keskittämään huomio oleellisiin asioihin. (Viitala & Jylhä 2010, 59–60.)

6 Kommenttikirjeiden analyysi

Tutkimuksessa on selvitetty IASB:n vastaanottamista 72 kommenttikirjeestä nousevia näkemyksiä IASB:n esittelemästä IAS 16:n muutosehdotuksesta koskien tulojen vähentämistä aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen menoista ajalta, jolloin omaisuuserää ollaan saattamassa sijaintipaikkaan ja kuntoon, jossa se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla eli jolloin sitä ei ole vielä merkitty varoiksi taseeseen. Varoiksi merkitsemisen pohjana on hyödykkeen arvottaminen hankintamenoonsa. Koko muutosprojekti kytkeytyykin kysymykseen siitä, mitä hankintamenoa voidaan sisällyttää. ED/2017/4 Property, Plant and Equipment – Proceeds before Intended Use -luonnos, joka toimii kyselyn kaltaisesti suhteessaan kommenttikirjeisiin, pitää sisällään IASB:n ehdotuksen lisäksi lautakunnan yhden jäsenen, Wei-Guo Zhangin, eriävän näkemyksen.

Kommenttikirjeet jakautuvat melkein tasan kahteen eri leiriin: 37 kirjeistä asettuu IASB:n esitystä vastaan ja 31 kannattaa esitystä. Neljässä kirjeessä esitetään kantoja niin puolesta kuin vastaan ilmaisematta selvästi, kumpaan suuntaan kommentoijat lopulta ovat kallellaan. Yleisesti voidaan kuitenkin todeta, että niukka enemmistö (51,39 %) vastustaa muutosehdotusta ja yhteensä 13 kommenttikirjeessä mainitaan erikseen yhtyminen vähintään osittain Wei-Guo Zhangin eriävään näkemykseen.

Edellisessä luvussa kommenttikirjeiden lähettäjät on ryhmitelty viiteen eri kategoriaan alan tai muun määrittävän ominaisuuden mukaan. Kirjeiden sisällön analyysin perusteella tämä ryhmittely ei korreloi tietynlaisten vastausten kanssa, sillä niin muutosehdotuksen kannattajista kuin vastustajista löytyy jokaisen kategorian edustajia.



Kuvio 2. Vastausten jakautuminen eri kategorioissa.

6.1 Muutosehdotuksen vastustajat

IASB:n alkuperäinen syy IAS 16:n muuttamiselle on raportointikäytäntöjen kirjavuuden vähentäminen ja siten relevanttimman tiedon tarjoaminen yhteisön kokonaistuloista ja aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintamenoista. Kuitenkin muutosedotusta vastustavissa kommenttikirjeissä yksi yleisimmistä mainituista syistä (14 mainintaa) on nimenomaan se, että muutos tekisi tilinpäätöksen tulkinnasta entistä hankalampaa ja tilinpäätöksen luvut muuttuisivat jopa harhaanjohtaviksi. Suurimmassa osassa maininnoista tuodaan esiin ennen kaikkea muutoksen myötä aiheutuva liikevaihdon ja myyntikatteen kasvu ja sen välittämä vääristynyt kuva yhteisön kannattavuudesta, kun myös testausvaiheessa saadut tulot merkitään tuloslaskelmaan.

China Accounting Standards Committee (CASC) (IFRS 2018a, kirje 25) korostaa myös, ettei ole soveltuvaa käsitellä samalla tavalla kahta erilaista tuloa, toisin sanoen testauksen aikana saatua ja normaalin toiminnan yhteydessä saatua tuloa, sillä se vääristää tietojen vertailtavuutta ja hyödyllisyyttä. Tämä tulee esiin myös Autorité des normes comptables'n (ANC) kirjeessä (42), jossa todetaan, että käyttäjien voi olla vaikeaa määritellä testauksesta saatujen tulojen kannattavuutta, kun siihen ei kohdistu samoja kuluja kuin tavallisesta toiminnasta saatuihin tuloihin. Sama seikka tuodaan eri näkökulmasta esiin kansainvälisen kaivosyhtiö Anglo Americanin vastauksessa (kirje 26), jossa todetaan, että muutoksen myötä testausvaiheen tuotantomenukset, joihin ei sisälly käyttöomaisuushyödykkeen poistoja, eivät olisi edustavia vaan johtaisivat harhaan tilinpäätöksen lukijoita – etenkin kaivannaisteollisuudessa, jossa poistot muodostavat merkittävän osan vaihto-omaisuuden hankintamenoista.

Poistot ovatkin toinen suuri yksittäinen aihe (14 mainintaa), joka muutosta vastustavissa kommenttikirjeissä tuodaan esiin. Muutoksen myötä tuloslaskelmassa olisi mukana tuloja, joihin ei kohdistu minkäänlaisia poistoja, sillä tulojen taustalla olevat tuotteet on saatu aikaan hyödykkeellä, jota ei ole vielä merkitty taseeseen. Ristiriidan tiivistää GAAP Advisors kirjeessään (17):

It is extremely difficult to understand how an entity can generate revenue from using an item of property, plant and equipment that is not yet available for use.

Raju Narayanan (kirje 19) toteaa, että aineellinen käyttöomaisuushyödyke tulisi ikään kuin epäsuorasti jo kirjattua ennen kuin se on valmis käyttötarkoitukseensa, jos testausvaiheen tulot kirjataan liikevaihtoon.

Muun muassa Prahan University of Economics ja FEI Canada (kirjeet 41 ja 47) ovat huolissaan nimenomaan testauksen aikana tuotettuun vaihto-omaisuuteen kohdistuvasta hankintamenoista ja sen mittaamisesta, kun poiston osuus puuttuu. Muutosehdotuksen

myötä hankintamenon mittaamisen ongelma tuntuu siis siirtyvän itse aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenosta testausvaiheessa tuotetun varaston hankintamenuun ja sen vertailukelvottomuuteen normaalin toiminnan yhteydessä tuotetun varaston hankintamenuun. International Energy Accounting Forum (IEAF) (kirje 59) nostaa esiin tuuli- ja aurinkoenergiaan liittyvien käyttöomaisuushyödykkeiden tilanteen, jossa on mahdollista, ettei hyödykkeistä saatavaan tuloon kohdistu minkäänlaista menoja, jos menuun ei sisälly poistoa. Tällöin poiston roolia ei voida pitää merkityksettömänä, kuten IASB ED/2017/4 Property, Plant and Equipment – Proceeds before Intended Use - luonnoksen perusteluosassa (BC11) uskoo.

IASB:n muutosehdotus pitää sisällään myös sen, että yhteisön tulee jaotella testauksen aikaiset menonsa paitsi testauksen menoiksi, myös testausaikana tuotetun vaihtomaisuuden menoiksi ja muiksi tuloslaskelmaan merkittäviksi menoiksi (ED/2017/4 kohta BC9). IASB:n mukaan muutos vaatii vain hieman enemmän arviointia kuin mitä olemassa olevat standardit jo vaativat. Tätä testausvaiheen menojen allokointia vastustetaan kuitenkin erikseen mainiten kahdessatoista kommenttikirjeessä.

Muiden muassa kaivosyhtiöt Anglo American ja Rio Tinto epäilevät, ettei allokointi ole yhtä suoraviivaista kuin IASB esittää. Anglo Americanin (IFRS 2018a, kirje 26) mukaan muutos ei sisällä selkeää ohjeistusta menojen allokointiin ja Rio Tinto (kirje 46) kokee, että vaikka muutos toisikin selkeyttä myyntitulojen käsittelyyn, se aiheuttaisi kuitenkin kirjavuutta tavoissa mitata ja allokoida menoja. Arvioinnin lisääntyminen menojen yhteydessä nähdään vastustavissa kirjeissä yksimielisesti huonona suuntauksena ja esimerkiksi FEI Canadian kirjeessä (47) uskotaan menojen allokointiin ja arviointiin vahvasti liittyvän subjektiivisuuden vaikuttavan negatiivisesti oleellisen ja luotettavan informaation tuottamiseen.

Yleisimmät mainitut perustelut IASB:n muutosehdotuksen vastustamiselle tulevat esille jo IASB:n vastustavan jäsenen, Wei-Guo Zhangin, vaihtoehtoisessa näkemyksessä. Kuten edellä mainittujen kommenttikirjeiden lähettäjät, Zhang ei näe järkevää syytä erotella menoja sen mukaan, aiheutuvatko ne testauksesta vai testauksen yhteydessä valmistetuista tuotteista, saati että muutos vaatisi vain hieman lisää arviointia. Hän pitää vastustajien tavoin myös ristiriitaisena vaatimusta kirjata testausvaiheen tulot osaksi kokonaistuloja, samalla kun poistoja ei kirjata, koska käyttöomaisuushyödyke ei vielä ole käyttövalmis. Tämän ristiriitaisuuden Zhang uskoo aiheuttavan harhaanjohtavaa tietoa mm. myyntikatteesta. (ED/2017/4 kohdat AV8–AV10.)

Zhang tuo näkemyksessään esiin muutosehdotuksen laaja-alaisen vaikutuksen muuttaman teollisuudenalan sijaan. Tämä huoli esitetään myös neljässä sellaisessa kirjeessä, jossa ei muuten mainita Zhangin näkemyksen kannattamista. Financial Reporting Council

(IFRS 2018a, kirje 20) ei löydä muutosehdotuksen perusteluosasta perusteita sille, että muutos kattaisi kaikki tuotetut tuotteet ajalta jolloin käyttöomaisuushyödykettä ollaan saatamassa sijaintipaikkaan ja kuntoon, jossa se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla. Korea Accounting Standards Board korostaa kirjeessään (37), että on tehotonta vaatia kaikkia yhteisöjä muuttamaan kirjanpitoikäisyytensä, jotta saataisiin ratkaistua ongelma, joka nousee esiin vain muutamalla teollisuudenalalla. Ongelmalla viitataan ennen kaikkea tilanteeseen, jossa testaustulot ylittävät testauksen menot, jolloin negatiivinen testausmeno pienentäisi aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintahintaa.

Myös Japan Business Federation (Keidanren) (kirje 33) huomauttaa ongelman vaivaavan vain muutamaa alaa, ja ehdottaa, että standardin muutoksen sijaan ongelmallisten yhteisöjen toimintaa tulisi parantaa tältä osin. IASB:n jäsen Zhang näkee yhtä lailla muutoksen taustalla nykyisten vaatimusten sopimattoman soveltamisen tietyillä aloilla (ED/2017/4 kohta AV1). European Financial Reporting Advisory Groupin (IFRS 2018a, kirje 70) mielestä ehdotus vaikuttaa useampaan tilanteeseen ja toimintoon kuin Interpretations Committeeen alun perin vastaanottamat kysymykset aiheesta, ja siten IASB:n tulisi keskittyä vastaamaan vain näitä kysymyksiä koskeviin seikkoihin.

Vaikutusalan laajenemisen Zhang pelkää tuovan mukanaan odottamattomia seurauksia, ja sama huoli toistuu myös muutosta vastustavien kirjeissä (ED/2017/4 kohta AV3). Odottamattomat seuraukset tuodaan esiin kolmessatoista kirjeessä, joista kuudessa kannatetaan suoraan myös Zhangin näkemystä. Monessa kirjeessä ei ole pohdittu tai nimetty tarkemmin, mitä nuo seuraamukset voisivat olla, mutta osassa esitetään potentiaalisia riskejä. Securities and Exchange Board of India (IFRS 2018a, kirje 15) arvelee, että muutos voi johtaa absurdiin tilanteeseen, jossa projekti näyttää kannattavalta testausvaiheessa, mutta sen jälkeen kääntyykin tappiolliseksi. FEI Canadan kirjeessä (47) ollaan huolissaan muutoksen toissijaisesta vaikutuksesta laskennallisiin veroihin.

Prahan University of Economics (kirje 41), KPMG (kirje 54), The South African Institute of Chartered Accountants (kirje 56), Institute of Singapore Chartered Accountants (kirje 68) ja Tata Consultancy Services (kirje 69) uskovat suurimman yksittäisen odottamattoman seurauksen olevan tuloksen manipuloinnin mahdollisuus. Prahan University of Economics näkee muutoksen avaavan yhteisöjä houkuttelevan mahdollisuuden viivästyttää keinotekoisesti käyttöomaisuushyödykkeen kirjaamishetkeä, minkä seurauksena yhteisöt voivat paisuttaa voittojaan. Myös Zhang nostaa manipuloinnin yhdeksi suurimmista huolenaiheistaan vaihtoehtoisessa näkemyksessään (ED/2017/4 kohta AV11). European Financial Reporting Advisory Group summaakin kirjeessään (70), ettei usko IASB:n tutkineen riittävästi näitä muutoksen mukanaan tuomia oleellisia kysymyksiä kehittäessään muutosluonnosta.

Periaatteellisella tasolla Zhang näkee tavan vähentää testausmenoista testaustulot kansainvälisesti hyväksyttynä periaatteena (ED/2017/4 kohta AV4). Saman periaatteellisen taustan nostavat esiin Pisapati Sri Venkata Sumanth (IFRS 2018a, kirje 1), China Accounting Standards Committee (kirje 25), The Institute of Chartered Accountants of India (kirje 32) ja Mazars (kirje 61). Pisapati Sri Venkata Sumanth huomauttaa, ettei muutos ole yhteneväinen GAAP:in kanssa, ja China Accounting Standards Committee kutsuu tapaa vähentää tulot menoista suorastaan luonnolliseksi. Tilintarkastuksen asiantuntijayritys Mazars muistuttaa myös, että nykyisellään IAS 16:n kohta 17 e) on käsitteellisesti yhdenmukainen nykyisen IFRS:n kanssa.

Yhdenmukaisuus muiden standardien kanssa mainitaan useissa kirjeissä, samoin kuin Wei-Guo Zhangin vaihtoehtoisessa näkemyksessä, jossa hän nostaa esiin muutoksen tuoman ristiriidan standardien IAS 16 ja IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista sekä IAS 23 Vieraan pääoman menot välille (ED/2017/4 kohdat AV5–AV6). IFRS 15, jonka mukaisesti muutoksen myötä myös testausaikana valmistettujen tuotteiden myyntitulot olisi käsiteltävä, mainitaan useimmin kirjeissä, yhteensä yhdeksässä eri vastauksessa. Useimmissa näistä, kuten Jessa Mae Bansen (IFRS 2018 Comment Letters, kirje 4) ja Larsen & Toubron (kirje 66) kommenteissa, muistutetaan, ettei testausvaihe ole osa yhteisön tavanomaista toimintaa, joka on keskeisessä osassa määrittämässä IFRS 15:n käyttöä:

An entity shall apply this Standard to a contract [...] only if the counterparty to the contract is a customer. A customer is a party that has contracted with an entity to obtain goods or services that are an output of the entity's ordinary activities in exchange for consideration.

(IFRS 15 kohta 6.) Reshma Mahase (IFRS 2018a, kirje 8) huomauttaa lisäksi, ettei yhteisön normaaliin tuotantoon kuulu näytteet, joita testausvaiheessa syntyy. FEI Canada (kirje 47) mainitsee myös, että tavanomainen toiminta kuuluu toiminnalliseen vaiheeseen, eikä kehittämisvaiheeseen.

IAS 23 mainitaan kahdeksassa kommenttikirjeessä. Ristiriita IAS 16:n muutoksen kanssa ilmenee standardin kohdassa 12, jossa ohjeistetaan vähentämään vieraan pääoman menosta tuon väliaikaisen pääoman kerryttämät sijoitustuotot – siis saman periaatteen mukaisesti kuin IAS 16:n kohdassa 17 e) toistaiseksi yhä sallitaan testausaikana valmistettujen tuotteiden myyntitulojen vähentäminen testausmenoista. Kommentoijat vetoavat juuri tähän periaatteelliseen yhdenmukaisuuteen, jota ei tulisi rikkoa.

Zhangin mainitsemien, muutosehdotuksen kanssa ristiriitaisten standardien lisäksi kommenttikirjeissä tuodaan esiin muitakin muutoksen kannalta ongelmallisia standardeja. IAS

2 Vaihto-omaisuus nimetään viidessä eri kirjeessä. Esimerkiksi kanadalainen Accounting Standards Board (kirje 50) huomauttaa IAS 2:n (kohta 13) vaihto-omaisuuden menojen kohdistamisen pohjana olevan normaalin toiminta-asteen ja uskoo sen määrittämisen keskeneräiselle käyttöomaisuushyödykkeelle vaativan yhteisöltä ylimääräistä arviointia. Hajamainintoja saavat myös IFRS:n yleinen viitekehys (The Conceptual Framework for Financial Reporting, kohta 4.50), jossa esiintyy menojen ja tulojen yhdistämisen periaate.

Kommenttikirjeissä nousee vielä esiin yksi aihe, jonka myös Zhang tuo esiin omassa näkemyksessään. Tämä on testauksen merkityksen selventäminen. IASB tarkentaa muutosehdotuksen perusteluosassa testauksen merkitsevän taloudellisen suorituskyvyn sijaan käyttöomaisuushyödykkeen teknisen ja fyysisen suorituskyvyn arviointia (ED/2017/4 kohta BC10). Mazars (IFRS 2018a, kirje 61) esittääkin, että tuon perusteluosan kohdan voisi sisällyttää itse muutokseen. The Institute of Chartered Accountants of India (kirje 32) toivoo, että IASB määrittäisi myös teknisen ja fyysisen suorituskyvyn eron.

Vielä testauksen merkityksen selventämistä tärkeämpänä kymmenessä muutosehdotusta vastustavassa kommenttikirjeessä pidetään kuitenkin aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjaamis- eli valmiushetken selventämistä. Juuri epäselvyydet valmiuspisteen määrittämisessä nähdään mm. The South African Institute of Chartered Accountantsin (kirje 56) vastauksessa syynä liian suuriksi kasvaneille testausjakson tuloille. Edellä mainitun kommentoijan lisäksi Autorité des normes comptables'n (kirje 42), Kanadan Accounting Standards Boardin (kirje 50), KPMG:n (kirje 54) ja International Energy Accounting Forumin (kirje 59) vastauksissa valmiushetken määrittämistä pidetäänkin tärkeämpänä kuin IASB:n nyt ehdottamaa muutosta:

[T]he issue of determining when an asset is available for use to be more fundamental than addressing where in financial statements to recognize the proceeds from selling items produced during the pre-production stage.

(IFRS 2018a, kirje 50.)

Kommenttikirjeissä kaivataan myös selvennystä siitä, mitä tosiasiallisesti tarkoittaa ”toimiminen johdon tarkoittamalla tavalla” (IAS 16 kohta 20) määriteltäessä valmiuspistettä, samoin kuin lisäohjeistusta testausjakson menojen allokointiin, mikäli IASB aikoo edetä muutosehdotuksensa mukaisesti. Prahin University of Economics (IFRS 2018a, kirje 41) sen sijaan toivoo muutosehdotuksen hylkäämistä, sillä näkee sen sopeutumisenä epäasiallisiin liiketapoihin. Kirjeessä esitetään, että IASB:n tulisi keskittyä antamaan opetusta ja ohjeistusta ongelmallisten tilanteiden käsittelyyn. Koko muutosehdotus nähdään kirjeessä suorastaan IFRS-organisaation periaatteiden ja moraalin vastaisena:

This is an unacceptable signal to the preparers saying: “as you did not apply the guidance correctly, we are changing it to your favour”

Seitsemässä muutosehdotusta vastustavassa vastauksessa tuodaan esiin muutoksen aiheuttama lisätyö. Esimerkiksi China Accounting Standards Committee (kirje 25) ja Korea Accounting Standards Board (kirje 37) näkevät testausvaiheen menojen allokoinnin olevan hankalampaa kuin nykyisellään. Chartered Professional Accountants Canada (kirje 49) ja KPMG (kirje 54) arvioivat, että muutoksen soveltamiseen uppoavat menot ylittäisivät muutoksen tuomat edut. Securities and Exchange Board of India (kirje 15) näkee muutoksen aiheuttavan ei-toivottua sähläystä yrityksille ja aloilla, joilla ei synny merkittäviä testausvaiheen tuloja.

Kommenttikirjeistä nousee esiin kolme vaihtoehtoa IASB:n esittämälle tavalle käsitellä testausaikana saatuja tuloja ja niihin liittyviä menoja. Jessa Mae Banse (IFRS 2018a, kirje 4) ja The Institute of Certified Public Accountants in Ireland (kirje 34) ehdottavat näiden voittojen/tappioiden kirjaamista liiketoiminnan muihin tuottoihin, jolloin se erottuu tavanomaisesta toiminnasta saaduista tuloista. GAAP Advisors (kirje 17) ja Korea Accounting Standards Board (kirje 37) kannattavat puolestaan testausmenon ylittävän tulon kirjaamista IASB:n suunnitteleamalla tavalla tuloslaskelmaan. Tällöin käyttöomaisuushyödykkeen hankintahinta ei voi muuttua negatiiviseksi. Kolmantena vaihtoehtona kaivosyhtiöt Anglo American (kirje 26) ja Rio Tinto (kirje 46) sekä FEI Canada (kirje 47) ehdottavat että yritysten tulisi julkaista kausittain, kuinka paljon tuloa on kirjattu vähennettäväksi hyödykkeen hankintahinnasta. Näin raportoinnista selviäisi paitsi testausvaiheessa saatujen tulojen määrä, myös hyödykkeen valmiuspisteeseen saattamiseen vaaditut menot.

Kirjeet sisältävät lisäksi yksittäisiä hajamainintoja IASB:n muutosehdotuksen heikkouksista. Prahan University of Economics (kirje 41) esimerkiksi ei löydä luonnoksesta ohjetta tapauksiin, jossa testituotteita ei myydäkään, tai tilanteeseen, jossa ei vielä ole päätetty, myydäänkö, tuhotaanko vai annetaanko testituote ilmaiseksi. Chartered Professional Accountants Canada (kirje 49) ei löydä ohjeistusta myöskään mineraalivarojen etsintä- ja arviointivaiheessa saatujen tulojen käsittelystä.

6.2 Muutosehdotuksen kannattajat

IASB:n muutosehdotuksen kannalla ollaan 31 kommenttikirjeessä, mutta myös niissä esitetään jonkin verran samoja huolia kuin muutosta vastustavien kirjeissä. Ainoastaan kahdeksassa kirjeessä ollaan täysin tyytyväisiä IASB:n ehdotukseen, eikä kaivata siihen minikäänlaisia muutoksia. Tähänkin vastaajien ryhmään sisältyy edustajia niin kansainvälisistä tilintarkastusyriyksistä (RSM International (IFRS 2018a, kirje 28) ja Grant Thornton International (kirje 43)), kansallisista toimijoista (Saudi Organization for Certified Public Accountants (kirje 24) ja CPA Australia (kirje 31)) kuin kansallisista tai kansainvälisistä talo-

uselämään jollain tavalla liittyvistä organisaatioista (Association of Accounting Technicians (kirje 5), Confederation of Swedish Enterprise (kirje 10), Banco Bradesco (kirje 44) ja BusinessEurope (kirje 45)).

Useat ehdotuksen vastustajat näkevät muutoksen vaikeuttavan tilinpäätöksen tulkintaa, kun taas muutosta puoltavista kommentoijista yhdeksän mainitsee erikseen, kuinka muutos päinvastoin parantaisi tilinpäätösten ymmärrettävyyttä. Siinä missä vastustavat kommentoijat ovat huolissaan liikevaihdon ja myyntikatteen vääristymisestä, muutoksen kannattajat tarkastelevat muutosta toisesta suunnasta ja korostavat sen parantavaa vaikutusta tietoon aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden todellisesta hankinta-arvosta, kun kaikki tulot on siirretty tuloslaskelman puolelle. Muutoksen kannattajistakin tosin löytyy kolme vastaajaa, jotka näkevät mahdollisuuden myös tilinpäätösten vertailtavuuden ja selkeyden heikkenemiseen. BHP (kirje 38) määrittelee syiksi poistojen puuttumisen testauksen yhteydessä valmistetuista tuotteista, samoin kuin testauksen menojen allokointiin liittyvän arvioinnin. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (kirje 40) pitää syinä poistojen puuttumista ja käyttöomaisuushyödykkeen valmiushetken määrittelyn epämääräisyyttä. Accounting Standards Council Singapore (kirje 58) nimeää syyksi testausajan menojen allokoinnin ja siihen liittyvän yhteisökohtaisen arvioinnin.

Kolmessatoista kommenttikirjeessä kaivataan lisää jonkinlaista ohjeistusta, vaikka muutos muuten hyväksytäänkin. Australialainen Institute of Public Accountants (kirje 64) ja The Japanese Institute of Certified Public Accountants (kirje 11) kaipaavat edelleen lisäohjeistusta testauksen merkityksen ymmärtämiseksi. Sen lisäksi jälkimmäinen vastaaja haluaisi IASB:n edelleen tarkentavan ohjeistusta käyttöomaisuushyödykkeen valmiushetken määrittämisestä ja testausajan menojen allokoinnista. Nämä kaksi aihetta ovat yleisimmät esiin nousevat lisäystoiveet – ja kuten jo edellä esitetty, yleisiä esiintyvyydeltään myös muutosta vastustavien kirjeissä. Valmiushetken tarkempaa määrittämistä toivotaan kuudessa kirjeessä, ja The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (kirje 40) muistuttaa, että IASB itse tuo esiin muutosehdotuksen perusteluosassa yhteisöjen vaihtelevat tavat arvioida hyödykkeen valmiushetkeä. European Securities and Markets Authority (kirje 21) mainitsee tuloksen manipuloinnin mahdollisuudenkin ilman ohjeistusta valmiushetkestä.

Seitsemässä kirjeessä mainitaan tarve lisäohjeistukselle testausajan menojen allokoinnista. Malaysian Accounting Standards Board (kirje 29) ja Mexican Financial Reporting Standards Board (kirje 60) toivovat, että muutokseen lisättäisi perusteluosan kappale BC9, jossa nimetään testausajan eri menotyypit ja annetaan esimerkkejä menojen allokoinnista. BusinessEurope (kirje 45) toisaalta esittää sangen suoraan, ettei tarvetta lisäohjeistukselle ole:

Although entities will still have to make judgements about the amount of cost to allocate against the sales proceeds, we think that the entities concerned will usually have a great deal of experience of making such judgements and should therefore have no difficulty in doing so.

Siinä missä muutoksen vastustajat nostavat kommenttikirjeissään esiin muutoksen ristiriitaisuuden paitsi kansainvälisesti hyväksytyjen periaatteiden, myös IFRS:n muiden standardien suhteen, muutoksen puolustajat eivät juuri mainitse asiaa. Brazilian Committee for Accounting Pronouncements ehdottaa muutoksen myötä tarkastusta IASB:n ja FASB:n väliseen sopimukseen, jolla pyritään harmonisoimaan IFRS- ja GAAP-normistot. Organismo Italiano di Contabilità (kirje 71) huomauttaa, etteivät kaikki testausajankaan tulot ole välttämättä tuloja asiakassopimuksista, jolloin niihin ei voisi soveltaa IFRS 15:tä. Lisäksi Group of Latin American Accounting Standard Setters (kirje 62) lisäisi vaihtomaisuuden standardiin IAS 2 ohjeistuksen siitä, miten paljon menoja voidaan kohdistaa testausaikana valmistettuihin tuotteisiin.

Yhtenä suurena huolena muutoksen kannattajilla vaikuttaa olevan muutoksen aiheuttama lisätyö, etenkin jos yhteisöt joutuvat soveltamaan muutoksia takautuvasti, kuten IASB tiettyiltä osin ehdottaa. Viidessä kommentissa toistuu pelko siitä, että takautuvan soveltamisen aiheuttamat kustannukset ylittävät muutoksesta mahdollisesti aiheutuvat hyödyt. The Institute of Chartered Accountants of Zimbabwe (kirje 13) ja Organismo Italiano di Contabilità (kirje 71) ovat lisäksi huolissaan testausajan menojen allokoinnin aiheuttamasta lisätyöstä.

6.3 Epäselvät vastaajat

Neljästä kommenttikirjeestä ei yksiselitteisesti selviä, kannatetaanko niissä IASB:n muutosehdotusta vai ei. Japan Foreign Trade Council (kirje 12) arvostaa pyrkimystä vähentää käytännön kirjavuutta ja tarjota siten relevantimpaa tietoa. Samalla vastaaja kuitenkin on huolissaan poistojen puuttumisesta testausvaiheessa ja menojen allokoinnin työläydestä. Myös Ernst & Young (kirje 36) on huolissaan allokoinnin aiheuttamasta lisätyöstä ja siihen liittyvän ohjeistuksen puutteesta, minkä pelätään johtavan mielivaltaisiin tulkintoihin. Ernst & Young kuitenkin tukee IASB:tä ja Japan Foreign Trade Councilin tapaan sen tavoitetta vähentää kirjavuutta tulojen käsittelyssä. Venäläinen Accounting Methodological Center (kirje 23) tukee IASB:n päätöstä selventää testauksen merkitystä ja tavoitetta muutosehdotuksen taustalla, mutta yleisesti ottaen vastaaja ei näe ongelmana tulojen käsittelyä, vaan sitä, miten tuotteita tulisi käsitellä ennen niiden myyntiä, etenkin jos raportointikausi vaihtuu valmistuksen ja myynnin välissä.

Singaporelainen Advisory Committee on Accounting Standards for Statutory Boards (kirje 72) ei asetu puolesta tai vastaan IASB:n ehdotusta, mutta tarjoaa kommentin löytämättään ristiriidasta muutosluonnoksen uuden kappaleen 20A ja IAS16:n kappale 21 välillä. Kappaleessa 21 käsitellään käyttöomaisuushyödykkeen valmistus- ja kehitysvaiheessa syntyvien tuloja, joiden kirjaaminen tulosvaikutteisesti perustellaan nimenomaan sillä, etteivät tulon aiheuttaneet toimenpiteet ole välttämättömiä hyödykkeen saattamiseksi toimintakuntoon. Siksi muutosehdotuksen kappale 20A, jossa ohjeistetaan kirjaamaan välttämättömistäkin toimenpiteistä saatavat tulot tuloslaskelmaan, aiheuttaisi periaatteellisen konfliktin näiden kappaleiden välille.

6.4 Yhteenveto

Alla esitetyssä nelikentässä on kommenttikirjeiden keskeisimmät esiin nousseet aiheet jaoteltu sen mukaan, voidaanko niitä pitää vastaajien näkökulmasta vahvuuksina, heikkouksina, mahdollisuuksina tai uhkina. Johtuen eri mieltä olevista kommentoijista sama asia, kuten muutosehdotuksen potentiaalinen vaikutus tilinpäätöstietoihin, voidaan nähdä vahvuutena tai heikkoutena.

<p>Sisäiset vahvuudet</p> <ul style="list-style-type: none"> - testauksen merkityksen selventäminen - parantava vaikutus tietoon aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden todellisesta hankinta-arvosta - käytännön kirjavuuden vähentäminen ja siten relevanttimman tiedon tarjoaminen 	<p>Sisäiset heikkoudet</p> <ul style="list-style-type: none"> - tulot, joihin ei kohdistu poistoja - ei ohjeistusta menojen allokointiin: aiheuttaisi kirjavuutta tavoissa mitata - testauksen merkitystä ei selvennetty riittävästi - ei ohjeistusta siitä, mitä tarkoittaa ”toimiminen johdon tarkoittamalla tavalla” - IFRS-organisaation periaatteiden ja moraalien vastainen - lisätyön aiheuttaminen - takautuvan soveltamisen aiheuttamat kustannukset - tietojen vertailtavuuden vääristäminen: harhaanjohtavat tilinpäätöksen luvut - laaja-alainen vaikutus muutaman teollisuudenalan sijaan
<p>Ulkoiset mahdollisuudet</p> <ul style="list-style-type: none"> - tarjotut vaihtoehdot IASB:n esittämälle tavalle käsitellä testausaikana saatuja tuloja ja niihin liittyviä menoja - tilinpäätösten ymmärrettävyyden parantaminen 	<p>Ulkoiset uhat</p> <ul style="list-style-type: none"> - tuloksen manipuloinnin mahdollisuus - ristiriita GAAP:in kanssa - odottamattomat seuraukset

Taulukko 1. Kommentoijien suhtautuminen IASB:n muutosehdotukseen.

Taulukko 1 välittää kuvan siitä, että kommentoijat ovat kirjeissään tuoneet esiin ennen kaikkea huoliaan muutoksen tuomista haitoista tai heikennyksistä nykytilanteeseen nähden. Tyytyväisyys muutosehdotukseen on tuskin tosin innostanutkaan kommentoijia tuomaan samalla tavalla esille seikkoja, joiden nähdään parantuvan, ja joita IASB ei ole jo omassa perusteluosassaan tuonut julki.

7 Pohdinta

Tässä opinnäytetyössä on tutkittu kansainväliseen tilinpäätösnormistoon eli IFRS:ään sisältyvän standardin IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet muutosprojektia ja ennen kaikkea sen kommentointivaihetta, jonka aikana IASB vastaanotti 72 kommenttikirjettä muutosehdotukseensa ED/2017/4 Property, Plant and Equipment: Proceeds before Intended Use. IASB itse pitää esittämäänsä muutosehdotusta yksinkertaisena ja tehokkaana tapana ratkaista ennen käyttöomaisuushyödykkeen käyttövalmiushetkeä valmistuneista tuotteista saatujen tulojen käsittely (ED/2017/4 kohta BC5). Saapuneista kommenttikirjeistä, joista yli puolessa vastustettiin ehdotusta, voidaan kuitenkin päätellä, etteivät laskentatoimen ammattilaiset ympäri maailman ole olleet kovinkaan yksimielisiä IASB:n kanssa.

Niin muutosta vastustavissa kuin kannattavissakin vastauksissa kaivataan lisäohjeistusta erinäisistä seikoista, mikä edelleen välittää kuvaa siitä, ettei muutosehdotus ole aivan niin yksinkertainen kuin IASB olettaa. IASB:n muutosehdotuksen katsotaan jättävän useita eri seikkoja joko liian vähälle ohjeistukselle (testaus ja valmiushetki) tai jopa herättävän tarvetta uudelle ohjeistukselle (menojen allokointi). Joissain vastauksissa huomautetaan, että ohjeistusta on annettu perusteluosassa, kun sen olisi syytä olla osana itse IAS 16:n muutosta. Vastustavissa kommentteissa tuodaan esiin huoli koko ongelman ytimen väärästä käsittelystä. Testausmenot ylittävien tulojen ongelma tulisi niiden mukaan ratkaista keskittymällä esimerkiksi opastamaan niitä aloja, joita kyseinen ongelma vaivaa, tai vaihtamalla painopiste muutosehdotuksen ratkaisusta esimerkiksi käyttöomaisuushyödykkeen valmiushetken määrittämiseen.

IAS 16:n muutosprojektin tutkimus jää tässä työssä siltä osin kesken kuin itse projektin on IASB:llä kesken. Tällä hetkellä projektin tiedoissa seuraavaksi vaiheeksi on merkitty standardin muutos, joka tarkoittaa lopullista muutosta IAS 16:een. Muutoksen julkistamisen aikataulusta ei projektin tiedoissa kerrota, joten projektin päätöspäivämäärä saati lopputulos ei tämän työn valmistuessa ole tiedossa. (IFRS 2018b.) Jatkotutkimuksena olisikin jälkikäteen mielenkiintoista nähdä, miten ja miltä osin IASB ottaa saapuneiden kommenttikirjeiden sisältämän palautteen huomioon – tai ottaako lainkaan huomioon – lopullisessa muutoksessaan. Mikäli muutos toteutuu IASB:n ehdottamalla tavalla, olisi myös kiinnostavaa tutkia esimerkiksi yhteisöä, jolle muodostuu paljon tuloa jo ennen käyttöomaisuushyödykkeen valmiushetkeä, ja vertailla muutoksen vaikutusta hyödykkeen tai hyödykkeiden hankintamenoon.

Tutkimusaineiston koko on ollut työn kannalta sopiva. Yllättävää on ollut, että näinkin pieni muutos on saanut niin monta eri tahoa vastaamaan IASB:n ehdotukseen. Muutamaa viikkoa ennen kommentointijakson päättymistä kirjeitä oli tullut tai julkaistu IFRS:n verkkosivulla vasta parikymmentä, joten moni kommentoija on tarttunut aiheeseen vasta viime metreillä ja aikarajan ylittyttyäkin. Kommenttikirjeissä tulee näkyviin laaja kirjo paitsi erityyppisiä vastaajia ympäri maailmaa, myös erilaisia näkemyksiä, joista yleisimmät toistuvat parhaimmillaan yli kymmenessä vastauksessa. Kirjeiden perkaaminen on ollut hitain vaihe työssä, mutta niiden kirjaaminen Exceliin on osoittautunut erinomaiseksi tavaksi tulosten kirjoittamisvaiheessa suodattaa esiin vuoroin muutosehdotuksen vastustajien ja kannattajien eri näkökulmat.

Tutkimuksen tekeminen on selventänyt minulle huomattavasti ennen kaikkea IAS 16:n sisältöä, mutta sen lisäksi IFRS Foundationin toimintaa laajemmin ja sen kaiken kattavaa avoimuuden periaatetta, mikä luonnollisesti on ollut hyödyllistä työn aineiston ja taustatietojen saatavuuden kannalta. Myös muutosprojektin vaiheet ovat tulleet selviksi ja mikä keskeisintä, tuon projektin myötä olen käsittänyt, miten moniulotteinen vaikutus pienelläkin standardin muutoksella saattaa olla, ja miten monesta eri näkökulmasta samaa ongelmaa voidaan tarkastella.

Lähteet

Conceptual Framework for Financial Reporting, The. International Financial Reporting Standard.

Deloitte 2017a. IAS 16 — Proceeds before intended use. Luettavissa: <https://www.iasplus.com/en/projects/narrow-scope/ias-16-proceeds>. Luettu: 29.11.2017.

Deloitte 2017b. IAS 16 — Property, Plant and Equipment. Luettavissa: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>. Luettu: 26.11.2017.

ED/2017/4. International Accounting Standards Board. Property, Plant and Equipment: Proceeds before Intended Use (Amendments to IAS 16).

Haaramo, V., Palmuaro, S. & Peill, E. 2017a. Esipuhe. IFRS-raportointi. Alma Talent. Helsinki. Luettavissa: [https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:Esipuhe\(\(20\)\)](https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:Esipuhe((20))). Luettu: 26.11.2017.

Haaramo, V., Palmuaro, S. & Peill, E. 2017b. Fokus. IFRS-raportointi. Alma Talent. Helsinki. Luettavissa: [https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.\(\(a0\)\)IFRS-standardit\(\(20\)\)\(\(2013\)\)\(\(20\)\)globaali\(\(20\)\)tilinp\(\(e4\)\)\(\(e4\)\)t\(\(f6\)\)sraportoinnin\(\(20\)\)harmonisointi\(\(20\)\)\(:Fokus\(\(20\)\)](https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.((a0))IFRS-standardit((20))((2013))((20))globaali((20))tilinp((e4))((e4))t((f6))sraportoinnin((20))harmonisointi((20))(:Fokus((20))). Luettu: 26.11.2017.

Haaramo, V., Palmuaro, S. & Peill, E. 2017c. IASB IFRS-standardien antajana. IFRS-raportointi. Alma Talent. Helsinki. Luettavissa: [https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.\(\(a0\)\)IFRS-standardit\(\(20\)\)\(\(2013\)\)\(\(20\)\)globaali\(\(20\)\)tilinp\(\(e4\)\)\(\(e4\)\)t\(\(f6\)\)sraportoinnin\(\(20\)\)harmonisointi\(\(20\)\)\(:IASB\(\(20\)\)IFRS-standardien\(\(20\)\)antajana\(\(20\)\)](https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.((a0))IFRS-standardit((20))((2013))((20))globaali((20))tilinp((e4))((e4))t((f6))sraportoinnin((20))harmonisointi((20))(:IASB((20))IFRS-standardien((20))antajana((20))). Luettu: 26.11.2017.

Haaramo, V., Palmuaro, S. & Peill, E. 2017d. IFRS-hankkeen tausta. IFRS-raportointi. Alma Talent. Helsinki. Luettavissa: [https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.\(\(a0\)\)IFRS-standardit\(\(20\)\)\(\(2013\)\)\(\(20\)\)globaali\(\(20\)\)tilinp\(\(e4\)\)\(\(e4\)\)t\(\(f6\)\)sraportoinnin\(\(20\)\)harmonisointi\(\(20\)\)\(:IFRS-standardit\(\(20\)\)edist\(\(e4\)\)v\(\(e4\)\)t\(\(20\)\)eurooppalaisten\(\(20\)\)listayhti\(\(f6\)\)iden\(\(20\)\)tilinp\(\(e4\)\)\(\(e4\)\)t\(\(f6\)\)sinformaation\(\(20\)\)vertailukelpoisuutta\(\(20\)\)\(:EU\(\(\(n\(\(20\)\)IAS-asetus\(\(20\)\)\(:IFRS-hankkeen\(\(20\)\)tausta\(\(20\)\)](https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.((a0))IFRS-standardit((20))((2013))((20))globaali((20))tilinp((e4))((e4))t((f6))sraportoinnin((20))harmonisointi((20))(:IFRS-standardit((20))edist((e4))v((e4))t((20))eurooppalaisten((20))listayhti((f6))iden((20))tilinp((e4))((e4))t((f6))sinformaation((20))vertailukelpoisuutta((20))(:EU(((n((20))IAS-asetus((20))(:IFRS-hankkeen((20))tausta((20))). Luettu: 26.11.2017.

Haaramo, V., Palmuaro, S. & Peill, E. 2017e. IFRS- ja US GAAP -normistojen suhde. IFRS-raportointi. Alma Talent. Helsinki. Luettavissa: [https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.\(a0\)IFRS-standardit\(\(20\)\(\(2013\)\(\(20\)globaali\(\(20\)tilinp\(\(e4\)\(\(e4\)t\(\(f6\)sraportoinnin\(\(20\)harmonisointi\(\(20\)\(:IFRS-\(\(20\)ja\(\(20\)US\(\(20\)GAAP\(\(20\)-normistojen\(\(20\)suhde\(\(20\). Luettu: 26.11.2017.](https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.(a0)IFRS-standardit((20)((2013)((20)globaali((20)tilinp((e4)((e4)t((f6)sraportoinnin((20)harmonisointi((20)(:IFRS-((20)ja((20)US((20)GAAP((20)-normistojen((20)suhde((20).)

Haaramo, V., Palmuaro, S. & Peill, E. 2017f. IFRS-normiston tausta. IFRS-raportointi. Alma Talent. Helsinki. Luettavissa: [https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.\(a0\)IFRS-standardit\(\(20\)\(\(2013\)\(\(20\)globaali\(\(20\)tilinp\(\(e4\)\(\(e4\)t\(\(f6\)sraportoinnin\(\(20\)harmonisointi\(\(20\)\(:IFRS-normiston\(\(20\)tausta\(\(20\). Luettu: 26.11.2017.](https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.(a0)IFRS-standardit((20)((2013)((20)globaali((20)tilinp((e4)((e4)t((f6)sraportoinnin((20)harmonisointi((20)(:IFRS-normiston((20)tausta((20).)

Haaramo, V., Palmuaro, S. & Peill, E. 2017g. IFRS-standardien käsitteellinen viitekehys ja tilinpäätöksen perustekijät. IFRS-raportointi. Alma Talent. Helsinki. Luettavissa: [https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.\(a0\)IFRS-standardit\(\(20\)\(\(2013\)\(\(20\)globaali\(\(20\)tilinp\(\(e4\)\(\(e4\)t\(\(f6\)sraportoinnin\(\(20\)harmonisointi\(\(20\)\(:IFRS-standardien\(\(20\)k\(\(e4\)sitteellinen\(\(20\)viitekehys\(\(20\)ja\(\(20\)tilinp\(\(e4\)\(\(e4\)t\(\(f6\)ksen\(\(20\)perustekij\(\(e4\)t\(\(20\). Luettu: 26.11.2017.](https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.(a0)IFRS-standardit((20)((2013)((20)globaali((20)tilinp((e4)((e4)t((f6)sraportoinnin((20)harmonisointi((20)(:IFRS-standardien((20)k((e4)sitteellinen((20)viitekehys((20)ja((20)tilinp((e4)((e4)t((f6)ksen((20)perustekij((e4)t((20).)

Haaramo, V., Palmuaro, S. & Peill, E. 2017h. Taustaa. IFRS-raportointi. Alma Talent. Helsinki. Luettavissa: [https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.\(a0\)IFRS-standardit\(\(20\)\(\(2013\)\(\(20\)globaali\(\(20\)tilinp\(\(e4\)\(\(e4\)t\(\(f6\)sraportoinnin\(\(20\)harmonisointi\(\(20\)\(:IASB\(\(20\)IFRS-standardien\(\(20\)antajana\(\(20\)\(:Taustaa\(\(20\). Luettu: 26.11.2017.](https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/BABBXXBTAFCCBAXB#kohta:1.(a0)IFRS-standardit((20)((2013)((20)globaali((20)tilinp((e4)((e4)t((f6)sraportoinnin((20)harmonisointi((20)(:IASB((20)IFRS-standardien((20)antajana((20)(:Taustaa((20).)

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. Tammi. Helsinki.

IAS 16. International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standard. Property, Plant and Equipment.

IAS 16. International Accounting Standards Board. Kansainvälinen tilinpäätösstandardi. Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet.

IAS 2. International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standard. Inventories.

IAS 23. International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standard. Borrowing Costs.

IFRS 15. International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standard. Revenue from Contracts with Customers.

IFRS 2017a. Advisory bodies. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/about-us/consultative-bodies/>. Luettu: 29.11.2017.

IFRS 2017b. How we set IFRS® Standards. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/about-us/how-we-set-standards/>. Luettu: 21.11.2017.

IFRS 2017c. IASB proposes amendments to IAS 16 to reduce diversity in practice. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/news-and-events/2017/06/iasb-proposes-amendments-to-ias-16-to-reduce-diversity-in-practice/>. Luettu: 29.11.2017.

IFRS 2017d. July 2017 ASAF meeting—agenda papers available. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/news-and-events/2017/06/july-2017-asaf-meeting-agenda-papers-available/>. Luettu: 29.11.2017.

IFRS 2017e. List of IFRIC Interpretations. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-interpretations/>. Luettu: 19.11.2017.

IFRS 2017f. List of IFRS Standards. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>. Luettu: 19.11.2017.

IFRS 2017g. Our structure. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/about-us/our-structure/>. Luettu: 20.11.2017.

IFRS 2017h. The IFRS IC continues to discuss IAS 16 Property, Plant and Equipment issue. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/news-and-events/2015/09/interpretations-committee-continued-to-discuss-issue/>. Luettu: 29.11.2017.

IFRS 2017i. The IFRS IC tentatively decides to develop Interpretation on IAS 16 Property, Plant and Equipment. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/news-and-events/2015/05/ifrs-ic-interpretation-on-ias-16/>. Luettu: 29.11.2017.

IFRS 2017j. Who we are. History. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>. Luettu: 17.11.2017.

IFRS 2018a. Exposure Draft and comment letters—Property, Plant and Equipment—Proceeds before Intended Use (Proposed amendments to IAS 16). Comment letters. Lu-

ettavissa: <http://www.ifrs.org/projects/work-plan/property-plant-and-equipment-proceeds-before-intended-use/comment-letters-projects/ed-property-plant-and-equipment/#comment-letters>. Luettu: 2.1.2018.

IFRS 2018b. Property, Plant and Equipment: Proceeds before Intended Use (Amendments to IAS 16). Luettavissa: <http://www.ifrs.org/projects/work-plan/property-plant-and-equipment-proceeds-before-intended-use/>. Luettu: 2.1.2018.

IFRS 2018c. Who we are. About us. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>. Luettu: 25.2.2018.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Tomperi, S. 2017. Kehittyvä kirjanpitolaito. Edita Publishing. Helsinki.

Viitala, R. & Jylhä, E. 2010. Liiketoimintaosaaminen. Edita. Helsinki. Conceptual Framework for Financial Reporting, The. International Financial Reporting Standard.

Liitteet

Liite 1. Lyhenteet

ASAF	Accounting Standards Advisory Forum
ED	Exposure Draft
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IC	IFRS Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
IFRIC	IC:n julkaisema tulkintaohje
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions
PPE	Property, Plant and Equipment
SIC	Standing Interpretations Committee / sen julkaisema tulkintaohje
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

Liite 2. Kommenttikirjelista

- 1 Pisapati Sri Venkata Sumanth, Intia
- 2 Brazilian Committee for Accounting Pronouncements (Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)), Brasilia
- 3 Rahul Agarwal
- 4 Jessa Mae Banse, Filippiinit
- 5 Association of Accounting Technicians (AAT), kv
- 6 Rhafael Mauricio, Filippiinit
- 7 Accounting Standards Committee of Germany (ASCG) (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC)), Saksa
- 8 Reshma Mahase
- 9 The Malaysian Institute of Certified Public Accountants (MICPA) (Institut Akauntan Awam Bertauliah Malaysia), Malesia
- 10 Confederation of Swedish Enterprise (Svenskt Näringsliv), Ruotsi
- 11 The Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA), Japani
- 12 Japan Foreign Trade Council (JFTC), Japani
- 13 The Institute of Chartered Accountants of Zimbabwe (ICAZ), Zimbabwe
- 14 FAR – The Institute for the Accountancy Profession in Sweden, Ruotsi
- 15 Securities and Exchange Board of India (SEBI), Intia
- 16 Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), kv
- 17 GAAP Advisors, kv
- 18 Accounting Research and Development Foundation (ARDF), Taiwan
- 19 Raju Narayanan, Intia
- 20 Financial Reporting Council (FRC), Iso-Britannia
- 21 European Securities and Markets Authority (ESMA), kv
- 22 Dutch Accounting Standards Board (DASB) (Raad voor de Jaarverslaggeving), Alankomaat
- 23 Accounting Methodological Center, Venäjä
- 24 Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA), Saudi-Arabia
- 25 China Accounting Standards Committee (CASC), Kiina
- 26 Anglo American, kv
- 27 Lynessa Dias
- 28 RSM International, kv
- 29 Malaysian Accounting Standards Board (MASB), Malesia
- 30 PricewaterhouseCoopers (PwC), kv
- 31 CPA Australia, Australia
- 32 The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI), Intia
- 33 Japan Business Federation (Keidanren), Japani
- 34 The Institute of Certified Public Accountants in Ireland (CPA Ireland), Irlanti
- 35 BDO, kv
- 36 Ernst & Young (EY), kv
- 37 Korea Accounting Standards Board (KASB), Etelä-Korea
- 38 BHP, Iso-Britannia/Australia
- 39 Institute of Accounting and Auditing Spain (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)), Espanja
- 40 The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), Iso-Britannia
- 41 University of Economics, Prague, Tšekki
- 42 Autorité des normes comptables (ANC), Ranska
- 43 Grant Thornton International, kv
- 44 Banco Bradesco, Brasilia
- 45 BusinessEurope, kv
- 46 Rio Tinto, Iso-Britannia/Australia
- 47 Financial Executives International (FEI Canada), Kanada
- 48 Financial Reporting Standards Council (FRSC), Etelä-Afrikka

- 49 Chartered Professional Accountants Canada (CPA Canada), Kanada
50 Accounting Standards Board (AcSB), Kanada
51 Institute of Indonesia Chartered Accountants, Indonesia
52 Colombia National Institute of Public Accountants (INCP), Kolumbia
53 International Organization of Securities Commissions (IOSCO), kv
54 KPMG, kv
55 Accounting Standards Board of Japan (ASBJ), Japani
56 The South African Institute of Chartered Accountants (SAICA), Etelä-Afrikka
57 Petróleo Brasileiro - Petrobras, Brasilia
58 Accounting Standards Council Singapore (ASC), Singapore
59 International Energy Accounting Forum (IEAF), kv
60 Mexican Financial Reporting Standards Board (Consejo Mexicano de Nor-
mas de Información Financiera (CINIF)), Meksiko
61 Mazars, kv
62 Group of Latin American Accounting Standard Setters (GLASS) (Grupo Lati-
noamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF)),
kv
63 Agustín Rodríguez Chávez - Faculty of Accounting Sciences of the National
University Major of San Marcos, Peru
64 Institute of Public Accountants (IPA), Australia
65 The Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka (CA Sri Lanka), Sri
Lanka
66 Larsen & Toubro, Intia
67 Federation of Accounting Professions, Thaimaa
68 Institute of Singapore Chartered Accountants (ISCA), Singapore
69 Tata Consultancy Services, Intia
70 European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), kv
71 Organismo Italiano di Contabilità (OIC), Italia
72 Advisory Committee on Accounting Standards for Statutory Boards (ASSB
Advisory Committee) AGD, Singapore