

**Kirjausohjeistuksen luominen Ylelle:  
mitä kirjataan pysyviin vastaaviin,  
mitä suoraan tilikauden kuluksi**

Kristian Martikainen



<b>Tekijä</b> Kristian Martikainen	
<b>Koulutusohjelma</b> Liiketalous	
<b>Opinnäytetyön nimi</b> Kirjausohjeistuksen luominen Ylelle: mitä kirjataan pysyviin vastaaviin, mitä suoraan tilikauden kuluksi	<b>Sivu- ja liitesivumäärä</b> 27 + 8
<p>Tämän toiminnallisen opinnäytetyön tarkoituksena oli luoda toimeksiantaja Yleisradio Oy:lle (Yle) uusi, käytännönläheinen ohjeistus, mitä kirjataan suoraan tilikauden kuluksi ja mitä taseen pysyviin vastaaviin. Ohjeistuksen oli tarkoitus auttaa yhtiössä aiheen parissa työskenteleviä.</p> <p>Pysyvillä vastaavilla tai käyttöomaisuudella tarkoitetaan aineellisia ja aineettomia hyödykkeitä taseessa, joiden on tarkoitus tuottaa jatkuvaa tuloa yritykselle usean tilikauden ajan, ja joiden hankintameno aktivoidaan. Poistosuunnitelman mukaan näiden aktivoitu hankintameno rasittaa tulosta useamman tilikauden ajan.</p> <p>Suoraan tilikauden kuluksi tuloslaskelmaan kirjataan ei taseen pysyviin vastaaviin aktivoitavissa olevia menoja. Tällaisen menoerän ei pääasiassa lasketa tuottavan tuloa useamman tilikauden ajan ja rasittaa täten vain yhtä tilikautta.</p> <p>Tietoperusta koostuu kirjanpitoa ja hyvää kirjanpitolapaa määrittelevistä laeista, ohjeistuksista ja standardeista. Nämä eivät anna selkeitä vastauksia, vaan jokaisen toimijan on tehtävä omat tulkintansa, ajatellen oman toiminnan luonnetta ja toimialaa.</p> <p>Raportti esittelee myös lyhyesti investointeja ja käyttöomaisuuden hallintaa Ylessä vuoden 2013 osalta. Nämä asiat taustoittavat ohjeistusta sekä sen tekoa ja muodostavat pohjan ohjeistuksessa kerrotuille asioille.</p> <p>Tämän lisäksi syvennyttään myös ohjeistuksen laatimisen teoriaan. Tärkeimpiä asioita ovat muun muassa, miten käyttäjäkeskeisyys, käytännöllisyys ja helppotajaisuus tulisi huomioida.</p> <p>Ohjeistus syntyi vuoden 2013 aikana, osana tekijän työtehtäviä ja yhtiön laajempaa käyttöomaisuuden kehitystä. Raportissa tarkastellaan ja kerrotaan ohjeistuksen teko- ja syntyvaiheesta sekä merkittävimmistä muutoksista kirjauslinjauksissa.</p> <p>Tulosten pohjalta, voidaan todeta, että ohjeistuksesta syntyi käytännönläheinen työkalu. Sillä luotiin systematiikka ja pohjaa paremmille yhdenmukaisille käytännöille ja niiden varmistamiselle. Ohjeistus mahdollistaa jatkotoimenpiteen kehittämisen muilla osa-alueilla, jotka liittyvät aihealueeseen.</p>	
<b>Asiasanat</b> Soveltaminen, kirjaaminen, kirjanpito, investoinnit, poistot, menot	

## Sisällys

1	Johdanto .....	1
1.1	Yle yhtiönä.....	1
1.2	Tavoitteet ja hyöty .....	2
1.3	Selvitettävät asiat ja rajaukset.....	3
1.4	Keskeiset käsitteet.....	4
2	Laki ja ohjeistukset pysyvistä vastaavista ja kuluksi kirjaamisesta .....	5
2.1	Hyvä kirjanpito tapa.....	5
2.2	Pysyvät vastaavat, eli käyttöomaisuus .....	6
2.3	Poistot pysyvistä vastaavista.....	7
2.4	Kuluksi kirjaaminen.....	8
3	Investoinnit ja käyttöomaisuuden hallinta Ylessä .....	10
3.1	Investoinnit, tase ja poistot .....	10
3.2	Käyttöomaisuuden hallinta .....	11
4	Ohjeistuksen tekemisen teoriaa.....	12
5	Ohjeistuksen luominen .....	14
5.1	Ohjeistuksen tarpeellisuus .....	14
5.2	Suunnittelu ja toteutus .....	16
5.2.1	Ohjeistuksen suunnittelu .....	16
5.2.2	Ohjeistuksen ulkomuoto ja rakenne .....	17
5.3	Valmis ohjeistus.....	18
5.3.1	Internet-ratkaisut, sovellukset ja ohjelmistot.....	20
5.3.2	Rakennusten korjaukset.....	20
5.3.3	Suunnittelutyö.....	21
5.4	Ohjeistuksen luovutus ja käyttöönotto .....	21
5.5	Yhteenveto .....	21
6	Ohjeistuksen arviointi.....	23
6.1	Tulosten tarkastelu .....	23
6.2	Johtopäätökset ja kehittämisehdotukset.....	24
7	Pohdinta.....	26
	Lähteet .....	28
	Liitteet.....	30
	Liite 1. Käyttömenoa vai investointia –ohjeistus .....	30
	Liite 2. Käyttömeno vai investointi -ohjeistus 1.2.2012 .....	36
	Liite 3. Teemahaastattelun runko .....	37

# 1 Johdanto

Tämä toiminnallinen opinnäytetyö on tehty toimeksiantona Yleisradio Oy:lle, eli arkikielessä ja jatkossa Yle. Lakien, ohjeistusten ja toiminnan luonteen pohjalta on tehty yhtiön sisäiseen käyttöön käytännönläheinen ohjeistus investointien ja kulujen kirjaamisesta (liite 1). Ohjeistuksella pyritään kertomaan, mitä kirjataan taseen pysyviin vastaaviin ja mitä vuorostaan suoraan tilikauden kuluksi.

Tuotos on luovutettu yhtiön käyttöön vuoden 2014 alussa ja perustuu tilikauden 2013 päätöksiin ja linjauksiin. Tämän myötä myös opinnäytetyössä käsitelty tieto on kyseiseltä ajanjaksolta, eikä välttämättä enää kaikilta osin vastaa nykytilannetta vuonna 2018, kun tämä kyseinen raportti, tuotoksesta ja sen valmistumiseen johtaneesta prosessista, on kirjoitettu lopulliseen muotoonsa.

Työskentelin itse varsinaisen produktin tekemisen aikana Ylessä controllerina (11/2012–07/2014), vastuualueena käyttöomaisuus ja investoinnit. Työssäni jouduin, osana työtehtäviäni, ottamaan kantaa ja pohtimaan, mikä on investointia ja mikä tulisi kirjata suoraan kuluksi. Ylen johto oli ennen toimeksiantoa todennut, että senhetkiset, melko suppeat, muutaman sivun pituiset ohjeistukset tulee päivittää ja tehdä kattavimmiksi. Havainnot omassa työarjessani olivat vastaavanlaisia.

Aihe on mielenkiintoinen, koska kehitys yhtiön toimintakentässä ja teknologia-alueella on ollut ja tulee olemaan varsin nopeata. Miten nämä muutokset vaikuttavat talousohjaukseen, pysyvien vastaavien ja kulujen kirjaamisen osalta? Lait, ohjeistukset ja suositukset luovat raamit, mutta niiden sisällä on melko paljon liikkumavaraa. Tässä liikkumavarassa tulee huomioida jokaisen kirjanpitovelvollisen erityispiirteet.

## 1.1 Yle yhtiönä

Ylen tehtävä on tuottaa ja tuoda tasapuolisesti saataville julkisen palvelun mediasisältöjä suomalaisille ja ulkomaille, josta on säädetty Laki Yleisradio OY:stä. Valtio omistaa 99,98 % yhtiön osakkeista. Henkilöstön lukumäärä 31.12.2013 oli 3 591. Yhtiön toimintaa rahoitetaan vuodesta 2013 alkaen pääasiassa Yle-verolla. Ylen liikevaihto vuonna 2013 oli 465,9 miljoonaa euroa ja liikevoitto 4,7 miljoonaa euroa. (Yle 2014a, 5, 12-13, 64.)

Tämän raportin näkökulmasta, käsiteltäessä, mitä kirjataan taseen pysyviin vastaaviin, on myös tarkoituksenmukaista tarkastella asian taustalla olevia lukuja, eli investointeja, taseen pysyviä vastaavia sekä näistä juoksevia poistoja. Näiden pohjalta saadaan kokonaiskuvaa, taustoittamaan käsiteltävää aihealuetta.

Ylen bruttoinvestoinnit vuonna 2013 olivat 29,5 miljoonaa euroa, 6,3 % yhtiön liikevaihdosta (Yle 2014a, 13). Pysyvät vastaavat muodostivat 31.12.2013 yhtiön taseesta yhteensä 179,9 miljoonaa euroa, kun koko tase oli 276,3 miljoonaa euroa. 179,9 miljoonasta eurosta 16,1 miljoonaa euroa oli aineettomia hyödykkeitä, 114,8 miljoonaa euroa aineellisia hyödykkeitä ja 49,0 miljoonaa euroa sijoituksia, muita osakkeita ja osuuksia. Poistot pysyvistä vastaavista vuonna 2013 olivat 34,5 miljoonaa euroa. (Yle 2014b, 23, 33.)

## **1.2 Tavoitteet ja hyöty**

Produktin tavoitteena on tuottaa Ylelle hyötyä selkeän ohjeistuksen muodossa, joka luo pohjan yhdenmukaisille toimintaperiaatteille, miten konkreettisesti tulee toimia investointien ja kulujen kirjausten osalta. Ohjeistusta tehdessä tulee myös kerralla kattavasti tarkasteltua kokonaisuutta, kulukirjausten ja pitkävaikutteisten menojen osalta, pelkkien osaluokkien sijaan.

Tarkoituksena on tuottaa käytännönläheistä ja helposti lähestyttävää tietoa, joka sellaisenaan on suoraan sovellettavissa ja hyödynnettävissä työarjessa, niin hyvin varhaisessa suunnitteluvaiheessa, jonkin projektin, hankinnan tai toimenpiteen aikana, kuin sen jälkeen. Ohjeistuksen tulee palvella asian parissa laajasti eri tasoilla ja rooleissa työskenteleviä henkilöitä. Ohjetta tehdessä tulee huomioida, että aiotun käyttäjäkunnan osaaminen voi vaihdella paljonkin. Toimeksiantaja tulee lopuksi arvioimaan ohjeistuksen ja sille asetettujen tavoitteiden täyttymisen.

Ohjeistuksen, tai oikeastaan taustalla olevien toimintaperiaatteiden, jota ohjeistus aina kuvaa, vaikutus on samalla sekä välitön että vuosiksi eteenpäin, poistojen kautta. Yksityiskohtainen ohjeistus on tarvittaessa hyödyksi yhtiössä arjen työskentelyssä, helpottaen niin päivittäisten ongelmatilanteiden ratkomista, kuin koulutusmateriaalina nykyisille sekä uusille työntekijöille. Nyt tehtävän laajemman yhteenvedon pohjalta on myös helpompi tulevaisuudessa muokata, päivittää ja täydentää vallitsevia linjauksia.

Laajempi hyöty muodostuu, miten asioita sovelletaan uniikissa ja erityisasemassa olevan Ylen suhteen, jonka liiketoiminnan tuotot pääasiassa muodostuvat verovarosta. Vaikka

yhtiö toimii kansallisesti alalla, jolla muita vastaavien kriteerien toimijoita ei ole, niin tulokset voivat myös olla mielenkiintoisia julkisrahoitteisten yhtiöiden, kolmannen sektorin ja kaupallisten toimijoiden kannalta.

### **1.3 Selvitettävät asiat ja rajaukset**

Tehtävänantona on käytännönläheisen ohjeistuksen luominen Ylen investointien ja kulu- jen kirjauskäytäntöjen osalta. Kysymys koskettaa kirjanpidollisesta näkökulmasta aineellisia ja aineettomia hyödykkeitä sekä suoraan tilikauden kuluksi kirjattavia eriä. Ohjeesta tulee käydä ilmi, mitä kirjata suoraan kuluksi ja mikä vuorostaan taseen pysyviin vastaa- viin. Alaongelmat muodostuvat siitä, mitä laki ja asetukset sekä ohjeistukset sanovat ja miten näitä on tarkoituksenmukaista soveltaa Ylen tapauksessa ja nykyisessä toimintaym- päristössä.

Tämä opinnäytetyö rajautuu kyseisen ohjeistuksen luomiseen. Tehtävänanto, ja sen seu- rauksena ei myöskään tämä raportti, sisältänyt eikä käsittele ohjeistuksen jalkauttamista tai käyttöönottoa. Ohjeistus perustuu kuitenkin aina toimintaperiaatteisiin, joten taustalla olevaa ja vaikuttavaa teoreettista viitekehystä käydään läpi. Ohjeistuksessa ilmeneviä merkittävimpiä muutoksia, aiempaan verrattuna, tarkastellaan, jotta ymmärretään muutos- ten taustoja. Asioihin, jotka on määritelty aiempaan tapaan, ei ole tarkoituksenmukaista paneutua, koska nämä on viety ohjeistukseen validoinnin pohjalta.

Tarkastelun kohteena ei esimerkiksi ole poistoajat, vaikutukset tai niiden muuttaminen, py- syvien vastaavien ryhmittely, ei kirjaamisprosessit- ja työtavat, ei muutosten taloudellisten vaikutusten kuvaaminen, ei käsitellä verotuksellista näkökulmaa, koska yhtiö on vapau- tettu verotuksesta tulon ja varallisuuden pohjalta, ei käsitellä tai oteta kantaa päätöksente- koon jonkin kulun tai investoinnin taustalla eikä myöskään oteta kantaa mitä investointeja yhtiön mahdollisesti tulisi tehdä tai jättää tekemättä tai ylipäänsä minkälaisiin ratkaisuihin eri hankintatilanteissa päädytään tai muihin prosesseihin. Raportin yhteydessä ei myös- kään oteta kantaa, kuka tai ketkä tekevät asioita.

Taustalla vaikuttavia asioita, kuten esimerkiksi poistoaikoja tullaan sivuamaan ja niistä kerrotaan, kun se kokonaiskuvan kannalta on luonnollista ja tarkoituksenmukaista. Pysy- vien vastaavien sijoituksia, eli muita osakkeita ja osuuksia, ei tulla merkittävässä määrin käsittelemään, vaan lähinnä sivutaan, koska ne eivät ohjeistuksen kannalta ole merkittä- viä, vaan niille on omat prosessinsa.

Asioita tarkastellaan kohdeyrityksen ja toimeksiantajan kannalta, eivätkä tulokset täten välttämättä ole yleistettävissä tai suoraan sovellettavissa jonkin toisen yrityksen liiketoiminnassa.

#### 1.4 Keskeiset käsitteet

Tässä opinnäytetyössä on muutamia avainsanoja ja -termejä, jotka tulevat toistumaan tiuhaan. Näiden merkitys on hyvä tuntea ainakin karkealla tasolla, jotta käsiteltävää aihetta on helpompi seurata sekä hahmottaa.

**Kirjanpito ja tapahtuman kirjaaminen** tarkoittavat seurantaa yrityksen menoista ja tuloista, eli liiketapahtumista, ja on laissa määritetty velvollisuus (Taloushallintoliitto 2015).

**Investoinnilla** tarkoitetaan tässä yhteydessä käyttöomaisuusinvestointia, eli pitkäaikaisen tuotannontekijöiden hankintaa. Näiden pitkävaikutteisten menojen vaikutus on yhtä tilikautta pidempi ja ne kirjataan yrityksen taseen pysyviin vastaaviin. (Alma Media Oyj 2018.)

**Käyttöomaisuus**, eli **pysyvät vastaavat** taseessa, jakautuu aineellisiin, aineettomiin ja rahoitusvaroihin (Alma Media Oyj 2018).

**Poistot** tehdään käyttöomaisuusinvestoinneista, eli käyttöomaisuudesta. Poistot rasittavat kirjanpitoa usean tilikauden ajan, jotta tuotannontekijän, monesti korkea, kustannus jakautuisi koko sen pitoajalle, eikä kohdistu ainoastaan yhdelle tilikaudelle. (Talousverkko 2014.)

**Käyttömeno, meno ja kulu** tarkoittaa yhden tilikauden kuluksi kirjattavaa menoa, vastaakohtana edellisessä kohdassa mainituille poistoille, jotka jakautuvat useammalle tilikaudelle (Talousverkko 2014).

## 2 Laki ja ohjeistukset pysyvistä vastaavista ja kuluksi kirjaamisesta

Laki ja asetukset sekä niiden pohjalta tehdyt, yleisesti hyväksytyt, ohjeistukset määrittelevät raamit, miten yritysten tulee kirjanpidossaan käsitellä hankintoja. Nämä antavat raamit, joiden sisällä yritysten tulee pysytellä, mutta jokaisen kirjanpitovelvollisen on erikseen arvioitava, mikä soveltuu juuri kyseisen yhteisön tarpeisiin. Eli, kirjataanko menoerä jostakin hankinnasta suoraan tuloslaskelmaan kyseisen tilikauden kuluksi vai taseen pysyviin vastaaviin ja sieltä erissä, useamman vuoden ajan poistojen kautta tuloslaskelmaan.

Mikä on soveltuvaa ja hyväksyttävää yhdelle, ei välttämättä ole sitä toiselle. Tähän vaikuttaa esimerkiksi ala, jolla yritys toimii, mihin tarkoitukseen tiettyä hankintaa käytetään tai hyödynnetään ja hankitun omaisuuden, olkoon sitten aineellinen tai aineeton, odotettavissa oleva käyttöikä. Aineellisen ja aineettoman hyödykkeen lisäksi käyttöomaisuuteen kuuluvat myös rahoitusvarat, mutta niitä ei rajauksen takia käsitellä tässä sen enempää.

### 2.1 Hyvä kirjanpitotapa

Kirjanpitolain 30.12.1997/1336 1 luvun 3 § määrittelee, että ”kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitotapaa”. Kirjanpidon hoitamisen kiitettävällä tapaa tarkoittaa ja edellyttää, edellä mainitun lain lisäksi, myös kirjanpitoasetuksen, sekä kyseisen yhteisömuodon laissa määriteltujen kirjanpidollisten asioiden noudattamista. Tämän lisäksi on vielä erikseen sovittuja asioita, niin sanottuja ”yleisiä periaatteita”, joka käsittää erinäisiä menettelytapoja ja sääntöjä. Nämä muuttuvat ja niissä tapahtuu kehitystä ajan myötä. Esimerkiksi kansainväliset IFRS-raportointistandardit, International Financial Reporting Standards, aiemmin IAS eli International Accounting Standards, ovat muutoksen ajureita. (Tomperi & Keskinen 2012, 7.)

Tilinpäätöksessä, ja sen pohjana olevassa kirjanpidossa, on noudatettava tiettyjä lainmukaisia ohjenuoria. Tällaisia ovat muun muassa, että toiminta jatkuu, kirjaukset on tehtävä samalla periaatteella tilikaudesta toiseen, liiketapahtumien sisältö tulee huomioida, varovaisuuden periaate, jonka myötä esimerkiksi tulos ei saa ohjata kirjauksia, ja jokainen hyödyke tai erä, etenkin taseessa, on arvostettava erikseen, kuitenkin olennaisuuden periaatteen huomioiden. Näiden periaatteiden tavoitteena on, että tilinpäätöksen pohjalta yrityksestä tuloksesta ja taloudellisesta asemasta annetaan tiedot, jotka ovat oikeat ja riittävät. (Tomperi & Keskinen 2012, 8.)

Kirjanpidon käytännön toteutuksessa apua ja ohjeistusta tarjoaa kirjanpitolautakunta (KILA), joka on työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä oleva elin. Se antaa ja julkaisee



ohjeita sekä tulkintoja hyvästä kirjanpitolain soveltamisesta. Lautakunnan tavoitteena on edistää hyvää kirjanpitolain soveltamista. Yleisohjeiden lisäksi kirjanpitolautakunta voi myös myöntää poikkeuslupia. (Työ- ja elinkeinoministeriö.)

## 2.2 Pysyvät vastaavat, eli käyttöomaisuus

Käyttöomaisuus, eli taseen pysyvät vastaavat muodostuvat eristä, joiden on tarkoitus tuottaa jatkuvasti ja useampana tilikautena tuloa yritykselle (kirjanpitolaki 4 luvun 3 §). Vanhempaa ”käyttöomaisuus”-termiä käytetään lähinnä verotusyhteyksissä, mutta muissa yhteyksissä uudempi ”pysyvät vastaavat” on nykyisin vallitseva termi.

Pitkävaikutteisia, aktivoitavia menoja ovat kirjanpitolain ja IFRS:n näkökulmasta hankintameno, jonka vaikutusaika on vuotta pidempi. Laissa elinkeinotulon verottamisesta alaraja on vuorostaan vedetty kolmeen vuoteen. Aktivoinnin edellytyksenä yleisesti on, että odotettavissa oleva tulo vastaa vähintään aktivoitua hankintamenon määrää. (Walden 2013.)

Laki elinkeinotulon verottamisesta (24.6.1968/360) määrittelee 12 § että ”käyttöomaisuutta ovat elinkeinossa pysyvään käyttöön tarkoitettut maa-alueet, arvopaperit, rakennukset, koneet, kalustot ja muut esineet, patentit ja muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet sekä soran- ja hiekanottoaikat, kaivokset, kivilouhokset, turvesuot ja muut sellaiset hyödykkeet”.

Kansainväliset IFRS-standardit määrittelevät edellytykset aktivoinnille, jonka mukaan yhtiön johdon tulee arvioida parhaalla tapaa tulevia taloudellisia olosuhteita hyödykkeen vaikutusaikana. Tämän kautta johdon on pystyttävä perustelemaan, järkevästi ja perustellusti, saatava taloudellinen hyöty kyseisestä menosta, jotta se voidaan aktivoida. (Deloitte 2017a; Deloitte 2017b.)

Tasekaavassa pysyvät vastaavat muodostuvat seuraavista eristä ja niihin kirjattavista hyödykkeistä tai eristä (kirjanpitoasetus 1 luvun 6 § 1 momentti):

- **Aineettomat hyödykkeet:** kehittämismenot, aineettomat oikeudet, liikearvo, muut aineettomat hyödykkeet sekä ennakkomaksut.
- **Aineelliset hyödykkeet:** maa- ja vesialueet, rakennukset ja rakennelmat, koneet ja kalusto, muut aineelliset hyödykkeet sekä ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat.
- **Sijoitukset:** osuudet saman konsernin yrityksissä, saamiset saman konsernin yrityksiltä, osuudet omistusyhteyserityksissä, saamiset omistusyhteyserityksiltä, muut osakkeet ja osuudet sekä muut saamiset.

Pysyviä vastaavia on sekä aineellisia, eli fyysisiä, että aineettomia, eli ei fyysisesti koskettavissa olevia. Aineetonta omaisuutta yritykselle ovat esimerkiksi erinäiset lisenssit ja

käyttöoikeudet. (Kirjanpitolaki 5 luvun 5 a §.) Nämä voivat olla esimerkiksi erilaisia ohjelmistoja ja sovelluksia. Tällaisten hankintameno on aktivoitavissa, kun aineettomalta vastaavalta on odotettavissa tuloa useampana tilikautena (Kirjanpitolautakunta 2007, 10). Jos hyödyke on vastikkeellisesti hankittu ja kirjanpitolain 5 luvun 5 a § mukainen aineeton oikeus, niin se on aktivoitava, mutta muussa tapauksessa pakkoa ei ole (Leppiniemi, Leppiniemi & Kisanlahti 2013).

Perusparannuksen menot voivat myös kuulua aktivoinnin piiriin, kun toimenpide kasvattaa hyödykkeen tulontuottamiskykyä. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi, että taloudellinen pitoaika kasvaa, kapasiteetti lisääntyy, toiminta tehostuu tai laatu paranee merkittävästi. (Kirjanpitolautakunta 2007, 13.) Suurehkot korjaukset voidaan myös sisällyttää käyttöomaisuuden hankintamenoon (laki elinkeinotulon verottamisesta 35 §).

Pysyvien vastaavien sijoitukset ovat osakkeita ja osuuksia, joiden tulonodotus ulottuu usealle tilikaudelle. Näissä tapauksissa ei normaalisti ole kyse ainoastaan mahdollisista osingoista ja voitoista myyntitilanteessa, vaan myös laajemmasta hyödyistä yritykselle. (Kirjanpitolautakunta 2007, 20.)

### **2.3 Poistot pysyvistä vastaavista**

Hankintameno pysyvälle vastaavalle muodostuu muuttuvista kuluista, jotka kohdistuvat sen hankintaan ja valmistukseen. Yhtiön kiinteitä menoja voi myös sisällyttää hankintameno, jos ne ovat olennaisia ja selvitettävissä. (Kirjanpitolaki 4 luvun 5 § 1-2 momentti.) Käytännössä hankintamenoa ovat esimerkiksi kaikki hyödykkeeseen liittyvät kustannukset, vähennettynä alennuksilla: rahdista maahantuontiin ja asennukseen. Esimerkki tilanteesta, kiinteiden menojen sisällyttämisestä hankintameno on, kun yritys itse valmistaa pysyvien vastaavien hyödykkeen. (Kirjanpitolautakunta 2007, 11.)

Pysyvien vastaavien hankintameno aktivoidaan suunnitelman mukaisesti ja kirjataan hyödykkeen poistoajan mukaan poistona kuluksi tuloslaskelmaan. Poistomenetelmistä tasapoisto on, menojäännöspoiston ohella, yleisin menetelmä laskea poistoja. Tasapoistossa käytetään poistosuunnitelmaa, joka on laadittu hyödykkeen taloudellisen pitoajan pohjalta. Tämä tarkoittaa hankintameno jakamista tasaisesti koko pitoajalle ja vuosittaisen osuuden kirjaamista yhtiön tulokseen. Pitoajan määrittämisessä on muistettava huomioida varovaisuuden periaate. Tähän vaikuttavat aina hyödykkeen luonne; minkälaista tulonodotusta siltä voi odottaa kuinka pitkäksi ajaksi. Poistoaika on tämän myötä hyvin yrityskohtainen ja seurausta esimerkiksi kuinka kovassa käytössä jokin hyödyke on, sen odotetusta elinkaaresta tai näiden yhdistelmästä. (Tomperi & Keskinen 2012, 13.)

Rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika on myös tietyissä tapauksissa vaihtoehto. Tällaisessa tapauksessa suunnitelmapoistoja ei tehdä hankintamenosta. Esimerkkinä on taide-teos, joka on hankittu muuhun tarkoitukseen, kuin että sillä käytäisiin kauppaa. Kyseinen taide-esine voi olla esimerkiksi sijoituskohde tai hankittu asiakastiloihin. Hankinta kirjataan muihin aineellisiin hyödykkeisiin. (Kirjanpitolautakunta 2006.) Myös laissa elinkeinotulon verottamisesta määritetään että arvopaperit, maa-alueet ja vastaavat ovat luonteeltaan samanlaisia, kulumattomia, hyödykkeitä (laki elinkeinotulon verottamisesta 12 §).

## **2.4 Kuluksi kirjaaminen**

Suoraan tilikauden kuluksi tuloslaskelmaan kirjataan ei taseen pysyviin vastaaviin aktivoitavissa olevia menoja. Tällainen menoerä rasittaa siis ainoastaan yhtä tilikautta ja voi esimerkiksi olla huoltoon, korjaukseen tai ylläpitoon liittyvää menoa tai muuta vastaavaa kuluja. Tällainen kuluerä on pikemminkin ylläpitävää tai luonteeltaan säilyttävää eikä tuo lisäarvoa tai pidennä käyttöikää. (Kirjanpitolautakunta 2007, 13.)

Tutkimusmenot kirjataan kuluksi sille tilikaudelle, jonka aikana ne ovat syntyneet. Kehittämismenot voidaan vuorostaan kirjata joko kuluksi tai aktivoida. Kehittämismenot ovat aktiivointikelpoisia, kun niille kohdistuu tulonodotusta useamman tilikauden ajalle. (Kirjanpilolaki 5 luvun 8 § 1-2 momentti.) Tutkimusvaihe voidaan tulkita haku-vaiheeksi, jonka aikana ei vielä varmuudella tiedetä tai olla tunnistettu, mitä oltaisiin kehittämässä, joka siten muodostaisi aktivointimahdollisuuden, eli tulontuottamisen useamman tilikauden ajaksi. Kehittämismenon osalta on tarkasteltava lopputulemaa, jos ja mikäli joku hyödyke syntyy, niin onko sillä tarpeeksi tulontuottamiskykyä.

Pienhankinnat, eli arvoltaan vähäiset, sekä aineelliset että aineettomat hankinnat voidaan kirjanpitolain näkökulmasta kirjata suoraan tilikauden kuluksi, vaikka näiden elinkaari ja tulonodotus ulottuvat useammalle tilikaudelle. ”Arvoltaan vähäiset” -määritelmä määräytyy kirjanpitovelvollisen tilanteen mukaan eikä euromääräisiä rajoja ole määritetty. Kokonaisarviointiin vaikuttaa esimerkiksi pienhankintojen määrää suhteessa yrityksen pysyviin vastaaviin ja yleinen toiminnan laajuus. Varovaisuuden periaate on lisäksi muistettava, eli kuinka oleellisesta asiasta on kyse ja että jonkin hyödykkeen poistot eivät myöskään ole jaksotettu liian pitkälle ajalle, ajatellen sen todellista taloudellista pitoaika ja epävarmuutta tulontuottamiskyvyssä usean tilikauden aikana. Tällöin hyödykkeen hankintameno on pikemminkin, varovaisuuden periaatetta noudattaen, kirjattava kuluksi kyseiselle tili-

kaudelle. Yrityksen taloudellisesta tilasta ja toiminnan tuloksesta tulee tilinpäätöksen pohjalta edelleen olla saatavissa oikeanmukainen kuva, vaikka vähäarvoisia hankintoja kirjaetaan suoraan kuluksi tuloslaskelmaan. (Kirjanpitolautakunta 2007, 13.)

Laissa elinkeinotulon verottamisesta, verrattuna kirjanpitolakiin, on kuitenkin vuorostaan vedetty selkeä hankintamenon euromääräinen alaraja, koska hyödyke voidaan kirjata suoraan tilikauden kuluksi. Tämä raja on hyödykettä kohden enintään 850 euroa ja vuositasolla 2 500 euron edestä. Toisaalta pitää muistaa, että laki elinkeinotulon verottamisesta mahdollistaa tilikauden kuluksi kirjaamisen, kun todennäköisen taloudellisen käyttöiän oletetaan olevan enintään kolme vuotta. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 33 § 1-4 momentti.)

### 3 Investoinnit ja käyttöomaisuuden hallinta Ylessä

Katsaus investointeihin ja käyttöomaisuuden hallintaan Ylessä taustoittavat ja luovat pohja tämän opinnäytetyön produktille. Näiden kautta myös ohjeistus on helpompi hahmottaa osana kokonaisuutta, eikä ainoastaan irrallisena paperina.

Yleisradio Oy on kirjanpitolain 1 luvun 1 § tarkoittama kirjanpitovelvollinen oikeushenkilö. Yhtiö on kuitenkin tulo- ja varallisuusverolain 1240/1988 16 § pohjalta vapautettu yhteisön tuloverosta, eli yhteisöverosta, ja varallisuuden pohjalta suoritettavasta verosta. Tästä huolimatta tässä raportissa viitataan ja käytetään myös lakia elinkeinotulon verottamisesta, koska laki on osa viitekehystä, taseen pysyvien vastaavien määrittelyssä.

Yhtiön toimintaa rahoitetaan vuodesta 2013 alkaen pääasiassa Yle-verolla. Ylen liikevaihto vuonna 2013 oli 465,9 miljoonaa euroa ja liikevoitto 4,7 miljoonaa euroa. Bruttoinvestoinnit olivat 29,5 miljoonaa euroa, 6,3 % liikevaihdosta. (Yle 2014a, 12-13, 64.) Yhtiön poistot vuonna 2013 olivat 34,5 miljoonaa euroa, joista 29,3 miljoonaa euroa oli suunnitelman mukaisia poistoja. (Yle 2014b, 23.)

#### 3.1 Investoinnit, tase ja poistot

Ylen vuoden 2013 investoinnit aineettomiin ja aineellisiin hyödykkeisiin olivat 29,5 miljoonaa euroa ja investointeja otettiin käyttöön 34,3 miljoonan euron edestä. Vuoden 2013 investoinneista 30 % meni strategiaan hankkeisiin, 38 % meni erinäisiin sisältöjen hallintaan ja käsittelyyn sekä lähetykseen ja julkaisuun liittyviin hankkeisiin ja 32 % investoinneista tehtiin toimitiloihin, ICT-infraan ja yhteisiin järjestelmiin. (Yle 2014b, 26.)

Yhtiön tase oli 31.12.2013 suuruudeltaan 276,3 miljoonaa euroa, josta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet muodostivat 130,9 miljoonaa euroa. Suurimpia eriä olivat rakennukset ja rakennelmat sekä koneet ja kalusto. (Yle 2014b, 26.) Tasearvo muodostuu alkupe- räisestä hankintahinnasta, vähennettynä kertyneillä suunnitelman mukaisilla poistoilla ja mahdollisilla arvonalentumisilla (Yle 2014b, 35).

Yle laskee poistot kuluvalle käyttöomaisuudelle käyttöönottokuukaudesta alkaen tasapoisto- toina alkuperäisestä hankintamenosta. Yhtiön pienhankinnat kirjataan suoraan kuluksi tu- loslaskelmaan. (Yle 2014b, 35.)

Ylen suunnitelman mukaiset poistoajat ovat (Yle 2014b, 35):

- Aineettomat oikeudet 3–10 vuotta
- Muut pitkävaikutteiset menot 5–10 vuotta

- Rakennukset ja rakennelmat 10–40 vuotta
- Koneet ja kalusto 3–10 vuotta
- Muut aineelliset hyödykkeet 10 vuotta

### **3.2 Käyttöomaisuuden hallinta**

Tämän opinnäytetyön produktin, ohjeistuksesta kirjata hankinta joko pysyviin vastaaviin tai suoraan kuluksi, pohjana ja taustalla olleet ja toteutetut muutokset käyvät ilmi myös yhtiön vuoden 2013 tilinpäätöksestä. Yle kertoo tilinpäätöksessä jatkaneensa käyttöomaisuuden hallinnan kehittämistä vuoden aikana. Tämän myötä eri hyödykelajien poistokäytännöt ja -ajat käytiin läpi ja tarkistettiin vastaamaan nykypäivän taloudellista pitoaikaa. (Yle 2014b, 23.)

Yle kertoo vuonna 2013 päivittäneensä kirjauskäytäntöjä, osana käyttöomaisuuden hallinnan kehittämistä, jota varten myös tämän opinnäytetyön ohjeistus on tehty, kun haluttiin täsmentää, mikäli jokin erä aktivoidaan vai kirjattaisiin suoraan kuluksi. Suoraa seurausta kirjauskäytännön muutoksesta oli 1,9 miljoonaa euroa suunniteltua isompi tuloslaskelmaan kuluerä tietoteknisistä palveluista. (Yle 2014b, 24.)

## 4 Ohjeistuksen tekemisen teoriaa

Ohjeistuksen teossa on hyvä huomioida muutamia kulmakiviä, joista muodostuu hyvä perusta. Tuotoksen tulee olla käyttäjäkeskeinen, käytännöllinen, ajantasainen, helppotajuinen, luotettava ja päivitettävissä, jotta se on kirjoitettu oikealle kohderyhmälle helposti hyödynnettävässä muodossa, sisältäen viimeisimmän tiedon yksinkertaisesti avautuvassa muodossa. Jos ohjeistus ei ole päivitettävissä se voi vanhentua nopeastikin, joka vuorostaan vaikuttaa muun muassa luotettavuuteen ja ajantasaisuuteen. (Jussila 2006, 25.)

Hyviä lähtökohtia pohdinnalle ovat tavoitteet ja rajaus, jotta ohjeistuksesta tulee selkeä ja se sisältää vain oleellista tietoa. Mitä ohjeistuksella on tarkoitus saavuttaa ja miten aiotun käyttäjäryhmän on tarkoitus käyttää ohjeistusta, jotta lähdetään liikkeelle oikeasta näkökulmasta. Missä yhteyksissä ja minkä takia kohderyhmä mahdollisesti hyödyntää ohjeistusta. Hyödynnettävyyden kannalta myös rajauksen on hyvä olla selkeä. Mitään turhaa ei kannata sisällyttää, eli vain se, mikä on käyttäjille oleellista ohjeistuksen yhteydessä. (Uimonen 2005, 212, 228.)

Aina yhdellä ohjeistuksella ei ole vain yksi, homogeeninen käyttäjäryhmä. Käyttäjät voi olla monenlaisia ja jokainen heistä käyttää ohjeistusta palvelemaan omia tarpeitaan. Isommassa kuvassa, kun tarvittava tieto on samaa, asiat voi kuitenkin sisällyttää yhteen ohjeistukseen. Syventävät- ja perustason ohjeet ovat esimerkiksi hyvä eriyttää, jotta mahdollisimman hyvin huomioitaisiin käyttäjien tarpeet. (Nykänen 2002, 51–52.)

Ulkomuodoltaan ohjeistuksella tulee olla selkeä rakenne ja sen pitää edetä loogisesti. Sisällysluettelon tulee auttaa ja tukea ohjeistuksen käyttöä, kertomalla mitä löytyy mistäkin. Hyvät väliotsikot ovat selkeitä ja auttavat käyttäjää löytämään haluamansa tiedon nopeasti ja vaivattomasti. Ohjeistus eroa esimerkiksi kirjasta, sillä sitä ei välttämättä lueta kronologisesti, vaan siitä tarkistetaan asioita ja etsitään vastauksia juuri sinä hetkenä askarruttavaan asiaan. Tämän takia eri kohdat tulee olla helposti löydettävissä. (Nykänen 2002, 50.)

Käyttäjänäkökulmaa huomioidessa myös asioiden ilmaisulla on merkitystä. Kielen ja terminologian tulee tuntua tutulta ja olla sekä selkeää että yksiselitteistä. Termejä ja sanoja, jotka eivät ole ohjeistuksen käyttäjille tuttuja, on hyvä välttää. Kun puhutaan samoista asioista, on myös syytä olla johdonmukainen ja ilmaistava asioita yhdenmukaisella tapaa. (Nykänen 2002, 51.)

Lopuksi ohjeistuksen onnistumista voidaan arvioida esimerkiksi teemahaastatteluiden pohjalta. Teemahaastattelulla tarkoitetaan menetelmää, jossa keskustelu kysymysten

asettelijan ja vastaajan välillä etenee tiettyjen, ennalta suunniteltujen aihealueiden pohjalta. Osallistujien kanssa keskustellaan samoista kokonaisuuksista, mutta ei välttämättä käydä läpi täysin samoja kysymyksiä. Eri henkilöiden kohdilla voi olla myös eroavaisuuksia painotuksessa. Haastattelukohteet tulee valita sen mukaan, että heillä on tarjota parasta mahdollista tietoa ja osaamista kyseisen aiheen tiimoilta. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2008.)



## 5 Ohjeistuksen luominen

Tämä toiminnallinen opinnäytetyö ja sen osana syntynyt ”Käyttömenoa vai investointia - ohjeistus” (liite 1) on tehty toimeksiantona Ylelle. Tehtävänantona oli käyttäjille suunnatun ohjeen laatiminen, joka voisi opastaa ja olla avuksi työarjessa, pohdittaessa, mitä kirjataan pysyviin vastaaviin, mitä suoraan tilikauden kuluksi.

Ohjeistus syntyi osana isompaa käyttöomaisuuden kehitysprosessia, josta kerrotaan hiukan enemmän tämän raportin kohdassa 3.2, mutta avataan myös jonkin verran alla, kokonaisuuden hahmottamiseksi. Dokumentti oli selkeästi rajattu sivutuote, isommasta ja laajemmasta kehitysprosessista ja siinä tehtyjen päätösten sekä linjausten yhteenvetoa käyttäjäystävälliseen sekä helposti hahmotettavaan muotoon.

Työskentelin itse varsinaisen produktin tekemisen aikana Ylessä controllerina (11/2012–07/2014), vastuualueena käyttöomaisuus ja investoinnit. Tiedot ja toimenpiteet perustuivat täten lakien, säädösten ja käytäntöjen soveltamiseen yhdessä omiin, työtehtävissä tekemiini havaintoihin sekä ammatilliseen kokemukseen kyseisessä tehtävässä ja yhtiön sisäiseen asiantuntijuuteen. Käytettävä aineisto oli työ- ja toimeksiantajani hallussa olevaa tietoa, joten pääsin siihen käsiksi osana työtehtäviäni.

### 5.1 Ohjeistuksen tarpeellisuus

Ylen kokoisessa, noin reilun 3 000 työntekijän, yhtiössä useat henkilöt eri osissa ja puolilla organisaatiota, myös fyysisesti erillään, suorittavat toimenpiteitä, joilla on vaikutusta budjetointiin, siinä pysymiseen ja sen seurantaan, kirjanpitoon, tilinpäätökseen, omaisuudenhallintaan ja raportointiin. Kun päätöksiä ja kirjauksia tekevät useat henkilöt, niin ohjeistusta tarvitaan, jotta toimintaperiaatteet olisivat selkeät ja yhdenmukaiset. Tätä velvoittaa myös laki ja ohjeistukset hyvästä kirjanpitolavasta, joiden mukaan on annettava riittävät ja oikeat tiedot yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Kirjauseriaatteiden tulee myös olla yhdenmukaisia ja vertailukelpoisia tilikaudesta toiseen. (Tomperi & Keskinen 2012, 8.)

Laki ja ohjeistukset eivät kerro tarkkoja vastauksia ja ohjeita, miten tulee toimia tai mikä on hyväksyttävää missäkin tilanteessa, vaan määrittelevät ainoastaan toimintaperiaatteet ja raamit. Toimiala, toimintaympäristö ja käyttötarkoitukset vaikuttavat suuresti. Tämän myötä myös toimintaperiaatteita ja linjavetoja tulee tarkistella ja muokata ajan myötä, edellä mainittujen muuttuessa ja kehittyessä. Tulkinnat ja linjavedot ovat tästä johtuen hyvin yhtiökohtaisia ja moni asia on kiinni johdon parhaasta arviosta. Media- ja teknologia-

alan muutos on ollut nopeata ja myllertänyt monia asioita, jonka myötä myös Ylen oli aika tarkistaa periaatteitaan ja toimintatapoja.

Yhtenäinen ja selkeä ohjeistus nopeuttaa myös työskentelyä ja poistaa epävarmuutta työarjessa yksittäisen työntekijän harteilta. Kun on päätetty, miten toimitaan, pitää myös olla ohjeistus, joka kertoo nämä asiat, jotta on jotain, mihin verrata ja peilata tekemistä ja toimintaa, seuranta ajatellen. Olemassa oleva ohjeistus (liite 2) kaipasi myös päivitystä ja parempaa tarkkuustasoa. Olemassa olevaa ohjeistusta, joka ainakin minulla oli tiedoksani, pystyi pikemminkin luonnehtimaan muutamaksi diaksi, joka sisälsi hyvin karkealla tasolla tietoa, eikä kyse ollut yksityiskohtaisesta tiedosta.

Ensimmäinen merkintäni aiheeseen liittyen on 17.1.2013, jolloin tapasin Ylen talousjohtaja Katri Westerbergin ja kirjanpito-päällikkö Katariina Mellaksen. Tässä yhteydessä keskusteltiin ja todettiin, että tulee tarkemmin selvittää ja rajata, koska oikeasti on kyse investoinneista ja koska käyttömenon tapaisesta kulusta.

Westerbergin koolle kutumassa ”käyttöomaisuus, investoinnit ja kirjauskäytännöt” -kokoukseen 25.2.2013 osallistui, Mellaksen ja itseni lisäksi, Olli Sipilä (päällikkö, Teknologia ja kehitys) sekä Kati Suominen (projektitoiminnan päällikkö). Tapaamisessa todettiin, että tulee tarkastella ja käydä läpi mitä nykyisin kirjataan investoinniksi ja mitä suoraan käyttömenoihin, ajatellen mahdollisia muutoksia ja rajauksia asiassa. Samassa yhteydessä päätettiin, että Mellaks ja minä osallistumme kurssille käyttöomaisuudesta, jotta varmistetaan, että organisaatiosta löytyy ajantasainen ja viimeisin tieto aihealueesta. Sovittiin myös, että minä luon uuden ohjeistuksen siitä, mikä on investointia, mikä käyttömenoa, eli tämän opinnäytetyön produktin.

Kurssiksi valikoitu Ajantieto Oy:n ”Omaisuserät ja niiden arvostaminen kirjanpidossa ja verotuksessa”, joka järjestettiin Helsingissä 17.4.2013. Päivän aikana KTL, KLT Risto Walden Bilanssi Oy:stä kertoi ja opasti, kirjanpito- ja verolainsäädännön vaikutuksista pysyvien vastaavien käsittelyyn ja määrittämiseen.

Varsinainen opinnäytetyökeskustelu käytiin Westerbergin kanssa 25.4.2013. Toimeksiantosopimus, Ylen investointien ja kulujen kirjauskäytäntöjen päivittämisestä, allekirjoitettiin 29.4.2013 Westerbergin toimesta.

## 5.2 Suunnittelu ja toteutus

Ohjeistusta työstettiin samaan aikaan käyttöomaisuuteen, investointi- ja kululinjausten sekä kirjauskäytäntöihin tehtävien muutosten kanssa vuoden 2013 aikana. Se kasattiin valmiiseen muotoonsa vuoden 2013 tilinpäätöksen valmistelun yhteydessä, kun edellä mainitut asiat oli saatu paikoilleen ja lopulliseen muotoonsa.

Työskentelytavaksi valikoitu, Westerbergin kanssa käytyjen keskusteluiden pohjalta, varsin itsenäinen työskentely. Loppukäyttäjää ei prosessin aikana sisällytetä merkittävässä määrin työpajojen kautta tai muulla vastaavalla tapaa. Tämä valinta johtui pääasiassa aikataulusta, jolla muutoksia, ja sen myötä myös ohjeistusta, työstettiin, joka ei mahdollistanut käyttäjien laajempaa sisällyttämistä ohjeistuksen tekovaiheeseen.

Hyvin monien ohjeistuksen aiottujen loppukäyttäjien kysymykset ja epäselvyydet asian tiimoilta olivat kuitenkin tuttuja itselleni, koska monesti kysymykset ja keskustelut käytiin kanssani. Tällainen vuoropuhelu oli luonnollinen osa työarkea myös ohjeistuksen työstämisen aikana, joten hyödynsin laajasti ammatillista kokemustani kyseisestä työtehtävästäni käyttöomaisuuden ja investointien controllerina.

Kiinteistöalueen asioiden osalta minun oli kuitenkin käytävä tarkentavia keskusteluita, jotta itse paremmin ymmärtäisin, mitkä toimenpiteet luovat pidennettyä käyttöikää tai vastaavaa ja mitkä pikemminkin olivat ylläpitäviä toimenpiteitä. Toinen tällainen alue oli aineettomat ohjelmistot, sovellukset ja erilaiset Internet-palvelut, joista piti paremmin ymmärtää, milloin oli kyse kululuonteisista menoeristä ja koska taas aktivoitavista hankinnoista.

Syventäviä keskusteluita tuli lisäksi käytyä asiantuntijoiden kanssa eri puolilla organisaatiota, osana koko mittavampaa prosessia, josta myös syntyi hyödynnettävää ja sovellettavaa informaatiota. Täten ei myöskään voida sanoa, että käyttäjänäkökulmaa ei olisi ollut tai ei olisi käytetty. He eivät vain välttämättä aina ymmärtäneet tai tienneet osallistuneensa omalla panostuksellaan ohjeistuksen sisältöön ja tekoon.

### 5.2.1 Ohjeistuksen suunnittelu

Ohjeistuksessa, joka käsittelee ja linjaa käyttömenoa sekä investointia on osittain tarkasteltava taustalla olevaa työskentelyä, päätöksiä ja linjauksia, jotta saa käsityksen, mistä sen tekemisessä on kyse. Ohjeistuksen sisältö johdetaan kuitenkin näistä.

Kehitysprojektissa tarkasteltiin sekä käynnissä olevia investointiprojekteja, että taseen pysyviä vastaavia. Ensiksi karkealla tasolla ja yhä yksityiskohtaisemmin, tarvittaessa aina

hyödykekohtaiselle tasolle asti, kun huomattiin ja todettiin, että vanhat periaatteet eivät ehkä enää pidä paikkansa, koska esimerkiksi toimintaympäristö tai teknologia on muuttunut ja kehittynyt niin merkittävästi. Samaa tarkastelua suoritettiin varmistukseksi myös käyttömenojen osalta. Merkittäviä hankintoja käytiin läpi ja tarkasteltiin niiden luonnetta. Edellä mainitun mukaisesti, merkittävimmät muutokset ja tarkennukset olivat tietotekni-  
sissä palveluissa.

Ehdotus ohjeistukseksi käytiin läpi myös Ylen tilintarkastajien kanssa KPMG-tilintarkastus-yhteisöstä. Tapaamisessa marraskuussa 2013 he saivat ohjeistuksen nähtäväkseen ja kommentoitavaksi, jonka jälkeen tiedonvaihtoa käytiin ja tarkennuksia käsiteltiin sähköisesti. Kommenttien pohjalta ohjeistusta tarkennettiin ja selkeytettiin, mitä, minkä pohjalta ja millä edellytyksillä jotain kirjataan taseen pysyviin vastaaviin, koska taas suoraan kuuluksi. Kyse oli pitkälti eri määritelmien tarkentamisesta, jotta tulkinvaraisuutta saatiin vähennettyä ja mahdollisimman matalaksi, eli vähennettyä mahdollisuutta, että ohjeistuksen eri käyttäjät joutuisivat tai pääsisivät itse soveltamaan.

Kaiken pitäisi tällaisessa ohjeistuksessa olla mahdollisimman selkeätä, eikä tulkinvara-  
raa juurikaan tulisi olla. Esimerkkejä toimenpiteistä olivat selkeät euro-määräiset rajat ja mainintaa käyttöiän pidentymisestä tai teknisen puolen parannuksista, joka mahdollistaa aktivoinnin, joita käsitellään tarkemmin alla olevassa kohdassa ”5.3.2 Rakennusten korjaukset”. Myös kohdassa ”5.3.1 Internet-ratkaisut, sovellukset ja ohjelmistot” pyrittiin mahdollisimman selkeisiin rajanvetoihin siitä, onko kyse aktivoitavasta menosta vai tilikauden kulusta. Lopullinen hyväksyntä tilintarkastajien suunnalta tuli talousjohtaja Westerbergin kautta, muutosten jälkeisestä versiosta, joulukuussa 2014.

## **5.2.2 Ohjeistuksen ulkomuoto ja rakenne**

Kohdassa ”4 Ohjeistuksen tekemisen teoriaa” käsitellyt teoreettiset suuntaviivat muodostivat pohjan ohjeistukselle ja sen rakenteelle. Nämä kulmakivet olivat käyttäjäkeskeisyys, käytännöllisyys, ajantasaisuus, helppotajuus, luotettavuus ja päivitettävyyden (Jussila 2006, 25).

Valitsin ohjeistuksen muodoksi Word-dokumentin A4-koossa, jota on sekä helppo päivittää, että pitää ajantasaisalla ja jakelua varten muuntaa pdf-tiedostoksi. Tämä on myös käyttäjien näkökulmasta tuttu ja helposti käsiteltävä formaatti sekä tiedostomuoto. Ohjeistus olisi täten helppo käyttää sekä sähköisesti että tulostettuna.

Sisällöllisesti ja ohjeistuksen rakenteen kannalta lähdin liikkeelle siitä, että tärkeimmät asiat käyttäjille ja käyttäjien näkökulmasta tulee käydä ilmi mahdollisimman varhaisessa vaiheessa ja syventävää tietoa tulla esille, mitä pidemmälle ohjeistusta lukee. Dokumentissa tulisi tämän pohjalta olla helppo navigoida. Nämä valinnat luovat selkeän rakenteen ja loogisesti etenevän kokonaisuuden, jossa syventävät- ja perustason ohjeet ovat oikeaoppisesti eriytetty, kuten käyttäjän näkökulmasta on toivottavaa (Nykänen 2002, 50, 52).

Ajatukseni oli, että ohjeistus tulisi olla käyttökelpoinen ja avautua sellaisenaan, ilman sen enempää selittelyä ja lisätietoa, vaikka sitä lukevat työskentelevät erilaisissa tehtävissä. Henkilöiden tuntemuksessa aihealueesta on myös eroja. Tämän takia suunnittelin pienen taustoituksen alkuun, joka auttaisi käyttäjää hyödyntämään ja ymmärtämään kerrottuja asioita mahdollisimman hyvin. Koska kielen ja termistön tulee tuntua tutulta ja olla sekä selkeää että yksiselitteistä, on käytetty niitä ilmaisumuotoja, jotka ovat käytössä yhtiön normaalissa työarjessa (Nykänen 2002, 51).

Kaikki turha on pyritty jättämään pois ja keskitytty ohjeistuksen ydintehtävään, eli selkeyttämään ja vastaamaan kysymykseen, mikä kirjataan suoraan kuluksi ja mikä taas aktivoidaan taseen pysyviin vastaaviin. Ohjeistusta ei kirjoitettu proosamuotoon, koska halusin tehdä siitä mahdollisimman kevyen ja helposti silmäiltävän, joten muodoksi valikoitu luetelma, joka havainnollistaa kyseisen asian helpommin ja helpottaa siirtymistä haluttuun kohtaan ja etsityn löytämistä.

Rakenteeksi muodostui täten lyhyt taustoittava osio ja sisällysluettelo, jotka molemmat halusin heti ensimmäiselle sivulle, tarjoamaan kokonaiskuvan ohjeistuksesta. Seuraavaksi priorisioin merkittävimmät muutokset ja huomioitavat asiat. Tätä seuraavat kappaleet muodostuivat tärkeimmistä kohdista ja tarkasta ohjeistuksesta. Nämä kaksi kappaletta käsittelevät täysin samoja asioita. Ensimmäinen kappale huomattavasti karkeammalla ja suuripiirteisemmällä tasolla, toiseen kappaleeseen verrattuna. Valinta on tehty ajatellen käyttäjän kiinnostuksen tasoa ja millä tasolla tällä on tarvetta käyttää ohjeistuksen sisältämiä informaatiota.

### **5.3 Valmis ohjeistus**

Valmis ohjeistus on yhdistelmä niin vanhoja linjauksia ja toimintaperiaatteita, jotka käytiin läpi ja todettiin ne edelleen valideiksi, kuin uusia asioita, joihin oli syytä paneutua tarkemmin. Uusia asioita on täten mielekästä ja tarkoituksenmukaista tarkastella, koska niissä ollaan pyritty tulkitsemaan lakeja sekä ohjeistuksia ja muokkaaman toimintaperiaatteita vastaamaan senhetkistä tilannetta.

Ohjeistuksesta ilmi käyvät merkittävimmät muutokset ja tarkennukset ovat Internet-alueen kirjauslinjaukset, tarkennusta rakennusten korjausmenettelyn käsittelyyn ja linjattiin suunnittelutyön aktivoinnista tai kuluksi kirjaamisesta. Samalla tarkennettiin, että käyttöomaisuuteen ei viedä alle 2 000 euron hyödykkeitä, ellei muuta mainita.

Käyttöomaisuuden hallinnan kannalta päädyttiin, että pääasiassa arvoltaan alle 2 000 euron hyödykkeitä ei luoda käyttöomaisuuteen. Nämä tulisi, jos vain mahdollista, mieluummin niputtaa yhteen tarkoituksenmukaisella tapaa, muun muassa sijainnin, käyttötarkoituksen ja poistoajan pohjalta, kun on kyse investointihankkeista. Mikäli on kyse yksittäisistä hankinnoista, jotka eivät ole osana tällaisia kokonaisuuksia, niin nämä ovat pienhankintoja, eli arvoltaan vähäisiä hankintoja, jotka voidaan kirjanpitolain mukaisesti kirjata suoraan tilikauden kuluksi, vaikka näiden elinkaari ja tulonodotus ulottuvat useammalle tilikaudelle (Kirjanpitolautakunta 2007, 13).

Yleisenä huomiona haluttiin myös nostaa esille, että hyödykkeisiin liittyvät asennustyöt ja muut vastaavat menot lisätään kyseiselle esineelle, kuten Kirjanpitolautakunta on ohjeistanut, kirjanpitolain 4 luvun 5 § 1-2 momentin mukaisesti (Kirjanpitolautakunta 2007, 11). Tämä lähinnä sen takia, koska asia ei välttämättä ole itsestäänselvyys, aiheeseen vähemmän syventyneille, jotta kirjaukset tulee tehtyä oikealla tapaa ja jotta pysyvän vastaavan hankintameno on oikea. Oikealla hankintamenolla on lisäksi esimerkiksi vaikutusta vakuutusten osalta.

Selkeyden vuoksi tutkimus- sekä erilliset kehitysmenot kirjataan suoraan tilikauden kuluksi. Tutkimusmenon osalta näin kirjanpitolain 5 luvun 8 § 1-2 momentin mukaisesti on toimittava, mutta kehittämismenojen osalta on myös olemassa aktivointimahdollisuus, jos useamman tilikauden tulonodotusta on olemassa. Erilliset kehittämismenot ovat kuitenkin lähtökohtaisesti, varovaisuuden periaatteen mukaisesti, tilikauden kuluja. Näiden merkitys voi, tulontuottamista ajatellen, olla merkityksetöntä tai enemmän tutkimusmenon tapaista. Investointihankkeisiin sisältyvät kehittämismenot ovat asia erikseen, koska näistä voidaan lähtökohtaisesti selkeämmin odottaa syntyvän hyödyke tai hyödykkeitä, joilla on useamman tilikauden tulontuottamiskykyä. Lopulliset arviot ja päätökset asiasta tehdään kuitenkin vasta, kun jokin hanke tai projekti on saatu päätökseen ja varmuudella tiedetään, mitä on syntynyt ja mikä on lopputulema.

Ylen tapauksessa, yhtiössä, jonka liikevaihto pääasiassa koostuu Yle-verosta, tulonodotusta useamman tilikauden ajan pitää miettiä ja tarkastella, esimerkiksi asiakasrajapintaan

sijoittuvissa hyödykkeissä, sen pohjalta ja kautta, tuovatko nämä lisäarvoa, uusia palveluita, uutta asiakaskokemusta, kasvua tai muuta vastaavaa ja sen myötä vastinetta yleisöille.

### **5.3.1 Internet-ratkaisut, sovellukset ja ohjelmistot**

Aineettomat Internet-ratkaisut, sovellukset ja ohjelmistot linjattiin aktivoitaviksi menoiksi ja kirjattaviksi pysyviin vastaaviin, kun hinta on vähintään 2 000 euroa, vaikutusaika on vähintään kolme vuotta ja on kyse joistain seuraavista: täysin uudesta palvelusta, joka tuottaa lisäarvoa, esimerkiksi uutta asiakaskokemusta, merkittävästä versiopäivityksestä tai uudistuksesta. Edellä mainittujen poistoaika on kolme vuotta.

Tilikauden kuluksi kirjataan vuorostaan esimerkiksi toimivuuden ja ylläpidon kannalta jatkuvasta kehittämisestä ja operoinnista, pienistä päivityksistä tai auditoinnista aiheutuvat menot ja pienet valmisohjelmistot. Nämä ovat menoa, joka täyttää joko pienhankinnan kriteerit tai muita eriä, jotka tulee kirjata kuluksi. Kirjanpitolautakunta ohjeistaa kirjaamaan kuluksi huoltoon, korjaukseen tai ylläpitoon liittyvää menoa tai muuta vastaavaa kulua, joka pikemminkin on ylläpitävää tai luonteeltaan säilyttävää eikä tuo lisäarvoa tai pidennä käyttöikää (Kirjanpitolautakunta 2007, 13).

### **5.3.2 Rakennusten korjaukset**

Rakennusten korjausten osalta määriteltiin, että vähintään 100 000 euron korjaukset aktivoidaan taseeseen. Rakennukset ja niihin tehtävien peruseräparannustöiden lisäksi myös korjaukset aktivoidaan, mikäli talotekniikkaan tai rakennukseen kohdistuvat toimenpiteet johtavat rakennuksen käyttöikänsä kasvamiseen tai hinta on vähintään 100 000 euroa. Kuluksi kirjataan normaali ylläpito ja alle 100 000 e korjaukset.

Kyseinen tulkinta nojautuu Kirjanpitolautakunnan ohjeistukseen ja lakiin elinkeinotulon verottamisesta, kun toimenpide kasvattaa hyödykkeen tulontuottamiskykyä, eli esimerkiksi taloudellinen pitoaika kasvaa, sekä mahdollisuutta sisällyttää suurehkoja korjauksia käyttöomaisuuden hankintamenoon (Kirjanpitolautakunta 2007, 13; laki elinkeinotulon verottamisesta 35 §.)

### 5.3.3 Suunnittelutyö

Suunnittelutyön osalta tarkennettiin, missä vaiheessa se maksetaan käyttömenoista ja missä vaiheessa on kyse aktivoitavasta menoerästä. Suunnittelutyö sisällytetään investointihankkeeseen, kunhan se on tilattu aloitusluvan myöntämisen jälkeen. Tätä ennen tapahtuva suunnittelutyö maksetaan käyttömenoista.

Kuluksi kirjattavaa suunnittelutyötä, joka tehdään ennen investointihankkeen käynnistämistä, voidaan pitää tutkimusmenon luonteisena kuluna. Siinä tilanteessa ei vielä tiedetä, tuleeko syntyään mitään, aktivointiedellytyksiä täyttävää. Kirjanpitolautakunnan ohjeistuksen mukaan nämä kirjataan kuluksi, sille tilikaudelle, jonka aikana ne ovat syntyneet (Kirjanpitolautakunta 2007, 10).

### 5.4 Ohjeistuksen luovutus ja käyttöönotto

Heti alkuvuodesta 2014, tammi-helmikuussa, ohjeistus jaettiin sähköisesti, laajempaa käyttöönottoa varten, osaostoille ja henkilöille, jotka työskentelevät kyseisten kysymysten ja asioiden parissa. Tämän jälkeen, saman jakson aikana, kävin lisäksi kyseisillä osastoilla esittelemässä ohjeistusta, kertomassa merkittävimmistä muutoksista ja vastaamassa kysymyksiin. Ohjeistus julkaistiin myös yhtiön intranetissä, asianmukaisessa paikassa. Palautteen pohjalta ohjeistusta tarkennettiin ja muokattiin muutamien yksityiskohtien osalta vielä hiukan, jonka jälkeen viimeisin versio julkaistiin heinäkuussa 2014. Kyseinen versio (liite 1) on myös tämän opinnäytetyön lopullinen tuotos toimeksiantajalle, Ylelle.

Opinnäytetyön toimeksiantosopimus solmittiin huhtikuussa 2013 Ylen talousjohtaja Katri Westerbergin kanssa. Hän toimi talousjohtajana 15.8.2013 asti. Uusi talousjohtaja, Maisa Hyrkkänen, aloitti 1.1.2014. (Yle 2014c, 12-13.) Westerberg, joka jatkoi yhtiön palveluksessa toisissa tehtävissä, oli kuitenkin loppuun asti henkilö, jonka kanssa kommunikoin produktista läpi prosessin, koska muutokset, johon ohjeistus pohjautuu, toteutettiin vuoden 2013 aikana, ennen Hyrkkäsen aloittamista. Käytännössä en myöskään itse enää työskennellyt pitkään controllerina helmikuun lopun jälkeen. Lähdin, osana opintojani Haaga-Heliassa, 3,5 kuukaudeksi ulkomaille työharjoitteluun. Palattuani Ylelle olin töissä vain noin reilun kuukauden, jonka jälkeen, elokuussa 2014, heti vuosiloman jälkeen, jäin virkavapaalle ulkomaille työskentelyä varten.

### 5.5 Yhteenveto

Tehtävänantona Yleltä oli käyttäjille suunnatun kirjausohjeen laatiminen, joka voisi opastaa ja olla avuksi työarjessa, määrittelyssä, mikä on investointia, eli kirjattavissa taseen



pysyviin vastaaviin, ja mikä käyttömenoa, eli kirjattavaksi suoraan tilikauden kuluksi. Ohjeistus syntyi osana isompaa käyttöomaisuuden kehitysprosessia, osana työtehtäviäni. Ensiaskleet asian osalta otettiin tammikuussa 2013 ja vuoden kuluttua siitä, tammikuussa 2014, ohjeistus oli valmis jalkautettavaksi organisaatioon. Lopullinen versio, toimeksiannon pohjalta, luovutettiin viimeisten muokkausten jälkeen heinäkuussa 2014.

Ylen kokoisessa yhtiössä päätöksiä ja kirjauksia tekevät useat henkilöt, joten ohjeistusta tarvittiin, jotta toimintaperiaatteet olisivat selkeät ja yhdenmukaiset ja tieto vertailukelpoista tilikaudesta toiseen. Laki ja ohjeistukset määrittelevät ainoastaan toimintaperiaatteet ja raamit. Toimiala, toimintaympäristö ja käyttötarkoitukset vaikuttavat suuresti. Media- ja teknologia-alan muutos on ollut nopeata ja myllertänyt monia asiaa, jonka myötä myös Ylen oli aika tarkistaa periaatteitaan ja toimintatapoja. Ohjeistus nopeuttaa myös työskentelyä ja poistaa epävarmuutta työarjessa yksittäisen työntekijän hartioilta.

Ohjeistuksen muodoksi valikoitui Word-dokumentti A4-koossa, jota on helppo päivittää ja jakelua varten muuntaa pdf-tiedostoksi. Produktin syntymisprosessia tarkasteltaessa syvennyttiin taustalla olleiden päätösten ja linjausten merkittävimpiin muutoksiin, koska niissä ollaan pyritty tulkitsemaan reunaehtoja ja muokkaaman toimintaperiaatteita vastamaan senhetkistä tilannetta. Ohjeistus pohjautuu kuitenkin aina johonkin, eikä ole irrallinen dokumentti. Valmis ohjeistus on yhdistelmä niin vanhoja linjauksia ja toimintaperiaatteita, jotka käytiin läpi ja todettiin ne edelleen valideiksi, kuin uusia linjavetoja.

## 6 Ohjeistuksen arviointi

Toimeksianto tätä opinnäytetyötä varten oli käytännön ohjeistus, josta on apua työarjessa, miten menot tulee huomioida kirjanpidollisesti. Eli, onko kyse hankinnoista ja kuluista, jotka kuuluvat suoraan tuloslaskelmaan vai onko kyse hyödykkeestä, joiden menot tulee aktivoida. Kyseinen ohjeistus on sovitusti luovutettu Ylen käyttöön ja tämän lisäksi pyritti jalkauttamaan aiotuille käyttäjäryhmälle.

Omien arvioiden ja johtopäätösten lisäksi hyödynnän myös toimeksiantajan näkemyksiä ja asiantuntijuutta. Heillä on paremmat ja objektiivisemmat edellytykset arvioida valmista tuotosta ja sen hyödynnettävyyttä. Toimeksiantajan arviot ja kommentit valmiista produktista ja siihen liittyen kerättiin kahden teemahaastattelun avulla. Teemahaastatteluiden runko on tämän raportin liitteenä (liite 3). Haastateltavina olivat toimeksiannon alkuperäinen antaja, Ylen silloinen talousjohtaja, Katri Westerberg, joka haastattelun aikana (22.6.2016 Helsingissä) työskenteli Ylen riskienhallinnan päällikkönä, sekä Ylen kirjanpitoapäällikkö Katariina Mellas (7.9.2016 Helsingissä).

### 6.1 Tulosten tarkastelu

Katri Westerberg toteaa, että kyse oli käytännön ohjeesta käytännön tarpeisiin, jotta siitä ei olisi tullut liian massiivinen. Mitä piti kattaa ja mitä ei, oli varsin selkeästi rajattu. Katariina Mellas jatkaa toteamalla ohjeistuksen olleen hyvin kattava ja että siinä otettiin laajasti kantaa moneenkin asiaan. Ei voida osoittaa, että jokin osa-alue olisi selkeästi jäänyt huomiotta, Mellas toteaa.

Ohjeistukseen sisältyvät ja siinä käsiteltävät asiat perustuivat sen hetkisiin, vuoden 2013, lakeihin, ohjeistuksiin ja johdon parhaisiin arvioihin. Ohjeistuksen sisältöä voidaan pitää laadullisesti riittävänä, kattavana ja hyväksyttävänä, kun myös yhtiön tilintarkastajat ovat näyttäneet sille vihreätä valoa.

Ohjeistuksen suurin merkitys oli, Westerbergin mukaan, että koko käyttöomaisuuskäsitteistö ja -käsitteily tuotiin nykypäivään, koska edellisestä ohjeistuksesta oli kulunut niin paljon aikaa, että käyttöomaisuus kokonaisuutena oli sinä aikana muuttunut merkittävästi. Päivitetyllä ohjeistuksella pystyttiin paremmin vastaamaan sen hetken kirjanpitoikäntöihin, luomaan systematiikkaa sekä yhtenäistä ohjeistusta organisaatiolle ja täten myös hyötyä ajatellen sisäistä tarkastusta ja tilintarkastusta, hän toteaa.

Westerberg näkee ohjeistuksen työkaluna, joka palveli sikäli, koska se oli kirjoitettu käytännön tilanteisiin käytännönlähtöisesti. Ei sitä varten, että olisi pitänyt jollekin osoittaa, että nyt meillä on ohje. Se on nimenomaan tehty käyttäjille ja niille, jotka työskentelevät käyttöomaisuuden parissa. Sillä luotiin systematiikka ja pohjaa paremmille yhdenmukaisille käytännöille ja niiden varmistamiselle, hän summaa.

Näin jälkeenpäin tarkasteltuna, olisi ollut suotavaa, että varsinaisen ohjeistuksen teon aikana asioita olisi suuremmissa määrin pystytty tekemään aiheeseen liittyviä asioita enemminkin kronologisesti, kuin samanaikaisesti. Näin ollen varsinainen ohjeistus olisi valmistunut vasta viimeisenä, eikä siinä sivussa, osana muuta asiaan liittyviä menetelmiä, prosesseja ja työskentelyä, toteaa myös Westerberg. Nyt ohjeistusta työstettiin samanaikaisesti pohdinnan ja muutosten kanssa, jotka muodostivat pohjan ohjeistukselle.

Päätöksestä, olla ottamatta mukaan laajempaa joukkoa loppukäyttäjiä, ja sen vaikutuksesta voi vain arvella. Nyt realiteetit, millä aikataululla muutoksia ja ohjeistusta työstettiin, ei mahdollistanut sitä. Westerberg toteaaakin, että ei ole varmuutta, että se olisi johtanut parempaan tulokseen.

## **6.2 Johtopäätökset ja kehittämisehdotukset**

Selkeimpänä johtopäätöksenä voi todetta, että tällaiselle ohjeistukselle oli tarvetta, kun vastaavaa ei ollut olemassa. Kyse on kuitenkin perustavanlaatuisista asioista, joiden tulee olla yhtenäisiä ja johdonmukaisia tilikaudesta toiseen. Ohjeistus itsessään ei kuitenkaan ole minkään arvoinen, ellei sitä käytetä ja päivitetä, joten nämä asiat tulisi varmistaa ja seurata niiden toteutumista, nimetyin tai nimettyjen vastuuhenkilöiden kautta. Tällaisella dokumentilla tulee myös olla omistaja ja vastuullinen organisaatiossa. Katri Westerberg kertookin, että ”kuka”-puolta ei ohjeistuksella ratkaistu, mutta että se ei myöskään ollut sen tarkoitus.

Ylläpitovastuu ja omistajuus voisi luonnollisella tapaa kuulua vastaavalle controllerille. Päivitykset, olkoon sitten kyse tarkennuksista tai uusista linjauksista, tulisi viedä ohjeistukseen aina, kun tällaisia ilmenee. Vähintään kerran vuodessa, esimerkiksi osana tilinpäätöstoimenpiteitä, olisi lisäksi hyvä käydä dokumentti läpi ja katsoa, vastaako se edelleen sovittuja toimintatapoja.

Kehitysehdotuksia produktille on mielestäni sekä sisällöllisesti että visuaalisesti. Käytännön esimerkkejä voisi lisätä, joka helpottaisi entisestään tulkintaa työarjessa. Katariina

Mellas on samaa mieltä ja kertoo käytännön esimerkkien helpottavan suuremmalle joukolle asian omaksumista, niille, jotka eivät työskentele aivan yhtä syvällisellä tasolla asian parissa. Mellas näkee myös, että ohjeistusta täydennettäisiin vastauksilla kysymyksiin, jotka nousevat esille sen pohjalta tai siihen liittyen.

Ohjeistuksesta voisi tehdä erilaisia versioita eri käyttötarkoituksiin ja eri käyttäjäryhmille, jotta se ei tuntuisi liian isolta palalta henkilöille, jotka pääasiallisesti työskentelevät jonkin hyvin rajatun asian parissa. Graafikoiden avulla voisi mahdollisesti luoda houkuttelevamman ja kutsuvamman näköisiä ohjeistuksia sekä tietoisukuja eri käyttäjäryhmille. Dokumenttiin voisi myös kirjata kentän versiopäivitysten muutoksille, joka helpottaa käyttäjää hahmottamaan, mikä on muuttunut ja onko asia oleellinen hänelle vai ei.

Westerberg näkee, että ohjeistus mahdollistaa monen muun jatkotoimenpiteen kehittämisen ja antaa jatkojalostusmahdollisuuksia muilla osa-alueilla, jotka liittyvät aihealueeseen. Nämä voivat vuorostaan luoda tarpeen uudistaa ohjeistusta. Tällaisia osa-alueita ovat esimerkiksi inventointi ja käyttöomaisuuden hallintaan liittyvät asiat.

## 7 Pohdinta

Tätä toiminnallista opinnäytetyötä voi pitää onnistuneena, kun toimeksiantaja on tyytyväinen toimeksiannon tulokseen ja myös yhtiön tilintarkastajat ovat hyväksyneet sen. Produkti vastasi toimeksiantajan odotuksia ja se oli kohdeyrityksen hyödynnettävissä, luoden arvoa sille.

Käyttömenojen ja investointien kirjausperiaatteiden tarkasteleminen kokonaisuutena on selkeästi lisännyt ja syventänyt myös omaa ymmärrystä käsitellystä aihealueesta ja siihen liittyvistä asioista sekä yleisellä tasolla että Ylessä, niin käytännössä, teoriassa että soveltamisen osalta. Vaikka olinkin aiemmin opiskellut aihetta ja työskennellyt sen parissa, niin tämän raportin myötä asiaa tuli tarkasteltua kokonaisuutena ja monia erinäisiä liitännäisyyksiä huomioiden.

Ohjeistusta koostettaessa syventyminen aihealueeseen oli luonnollisesti normaalia syvällisempää. Kirjausperiaatteita laatiessa kohdalle osui sekä käytännössä että teoriassa asioita, joihin en aiemmin ollut joutunut ottamaan kantaa tai pohtinut, mutta jotka nyt piti ratkaista. Tämä auttoi ja oli avartavaa, verrattuna normaaliin työarkeen, jossa monesti tarkastellaan huomattavasti rajatumpia asioita tai katsotaan niitä kapeammasta näkökulmasta.

Raportin myötä yhteydenpito, tiedonkeruu ja keskustelu eri ammattiryhmien edustajien kanssa oli normaalia laajempaa. Tällainen vuoropuhelu antaa aina uusia näkökulmia ja oli verrattain tärkeä osa kokonaisuutta.

Oman tiedon, teorian ja käytännön yhteensovittaminen, on kehittynyt ja parantunut prosessin aikana. Opinnäytetyön työstäminen on lisäksi edistänyt ja opettanut isompien kokonaisuuksien suunnittelua, hallintaa ja toteutusta.

Mitään epäonnistumisia, selkeitä puutteita tai asioita joita ei ratkaistu ei ole noussut esille. En itse ole pystynyt löytämään tällaisia heikkouksia tai puutteita, eivätkä ne myöskään nousseet esille teemahaastatteluissa, joissa toimeksiantajan puolelta arvioitiin lopputulemaa.

Koko opinnäytetyöprosessi kesti tässä tapauksessa poikkeuksellisen pitkään, noin neljä vuotta. Tästä ajasta kuitenkin kaksi vuotta oli opiskeluajan puitteissa mahdollistettua poisoloa. Tilanne johtui monen asian summasta. Pääasialliset tekijät olivat ensiksi työharjoittelu ulkomailla, lähes heti sen perään uusi työ ulkomailla, jonka työkenttänä oli kaikki

pohjoismaat sekä jatkosopimus kyseisessä tehtävässä, jäljellä olevien opintojen suorittaminen ulkomailta käsin ja näiden sekä muiden asioiden vaikutus yksityiselämän asioihin.

Prosessin venymisellä ei mielestäni kuitenkaan ollut vaikutusta laatuun, ei tuotoksen, joka luovutettiin toimeksiantajalle, tai varsinaiseen raporttiin. Produkti luovutettiin sovitussa aikataulussa toimeksiantajalle ja raportti on valmistunut opiskeluajan puitteissa. Mahdollinen haitta, jota en koe kovin merkittäväksi, osui omalle kohdalleni, kun asiaan piti palata pidemmän ajan kuluttua, niin se vaati aina hiukan sisäistämistä ja kertausta, mihin jäinkään ja mistä taas piti jatkaa.

## Lähteet

Alma Media Oyj 2018. Käyttöomaisuusinvestoinnit. Luettavissa: <https://www.almatalent.fi/tietopalvelut/tunnuslukuopas/toiminnan-laajuus/kayttooaisuusinvestoinnit>. Luettu: 28.3.2018.

Deloitte 2017a. IAS 16 — Property, Plant and Equipment. Luettavissa: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>. Luettu 4.4.2018.

Deloitte 2017b. IAS 38 — Intangible Assets. Luettavissa: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>. Luettu 4.4.2018.

Jussila, R. 2006. Mitä tietokirjallisuus on. Teoksessa Jussila, R., Ojanen, E. & Tuominen, T. (toim.). Tieto kirjaksi, s. 12–32. Kansanvalistusseura. Helsinki.

Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Kirjanpitolautakunta 2006. Taideteosten arvonnkorotusmahdollisuudesta. Luettavissa: <http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/717602942eb71ebdc22570210049e02b/9c9016550752752ec2257131004e10a6?OpenDocument>. Luettu 4.4.2018.

Kirjanpitolautakunta 2007. Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista – 16.10.2007. Luettavissa: [http://tem.elinar.fi/tem/kirjanpi.nsf/0/ABEE3825ADBB0D00C22573790048D600/\\$FILE/POISTOT2007.doc](http://tem.elinar.fi/tem/kirjanpi.nsf/0/ABEE3825ADBB0D00C22573790048D600/$FILE/POISTOT2007.doc). Luettu: 2.4.2018.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360.

Leppiniemi, J., Leppiniemi, R. & Kisanlahti, T. 2013. Hyvä tilinpäätöskäytäntö – Aineettomat hyödykkeet. Talentum Media Oy. Helsinki. Luettavissa: [https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/HADBGXGTBF#kohta:3.\(\(20\)TASE\(\(20\)\(:Pysyv\(\(e4\)t\(\(20\)vastavat\(\(20\)\(:Aineettomat\(\(20\)hy\(\(f6\)dykkeet\(\(20](https://ezproxy.haaga-helia.fi:3410/teos/HADBGXGTBF#kohta:3.((20)TASE((20)(:Pysyv((e4)t((20)vastavat((20)(:Aineettomat((20)hy((f6)dykkeet((20). Luettu: 7.4.2018.

Nykänen, O. 2002. Toimivaa tekstiä. Tekniikan akateemisten liitto. Helsinki.

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2008. 6.3.2 Teemahaastattelu. Luettavissa: [http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6\\_3\\_2.html](http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_3_2.html). Luettu: 13.4.2018.

Taloushallintoliitto 2015. Kirjanpitovelvollisuus ja kirjanpitoaineisto. Luettavissa: <https://taloushallintoliitto.fi/kirjanpidon-abc-mita-jokaisen-tulisi-tietaa-kirjanpidosta/kirjanpitovelvollisuus>. Luettu: 28.3.2018.

Talousverkko 2014. Yrittäjän kysymys: Mitä poistot ovat? Luettavissa: <https://www.talousverkko.fi/mita-poistot-ovat/>. Luettu: 28.3.2018.

Tomperi, S. & Keskinen, V. 2012. Yrityksen taloushallinto 2 Kirjanpidon erityiskysymyksiä. Edita Prima Oy. Helsinki.

Tulo- ja varallisuusverolaki 1240/1988.

Työ- ja elinkeinoministeriö. Kirjanpitolautakunta. Luettavissa: <http://tem.fi/kirjanpitolautakunta>. Luettu: 29.3.2018.

Uimonen, T. 2005. Asiantuntija kirjoittaa. Teoksessa Karhu, M., Salo-Lee, L., Sipilä, J., Selänne, M., Söderlund, L., Uimonen, T. & Yli-Kokko, P. (toim.). Asiantuntija viestii: ajatuksesta vaikutukseen, s. 208–270. Inforviestintä. Helsinki.

Walden, R. 17.4.2013. Kurssin vetäjä, KTL, KLT. Omaisuuserät ja niiden arvostaminen kirjanpidossa ja verotuksessa. Ajantieto Oy. Kurssi. Helsinki.

Yle 2014a. Ylen vuosi vastuuraportti 2013. Luettavissa: <https://docs.google.com/file/d/0BwuyxSDWW6WwblpjTmtXdzQ4SUE/edit>. Luettu: 28.3.2018.


Yle 2014b. Tilinpäätös 2013. Luettavissa: <https://docs.google.com/file/d/0BwuyxSDWW6WwTE43ZkJjRGI5WWs/edit>. Luettu: 28.3.2018.

Yle 2014c. Selvitys hallinto- ja ohjausjärjestelmästä 2013. Luettavissa: <https://docs.google.com/file/d/0BwuyxSDWW6WwSzM1bTILMmRWN28/edit>. Luettu 8.4.2018.



# Liitteet

## Liite 1. Käyttömenoa vai investointia –ohjeistus

	<b>Käyttömenoa vai investointia –ohjeistus</b>	1/8
versio 2.0 / Yle Talous 9.7.2014		
Voimassa 1.1.2014 alkaen.		
<b>Taustoitusta</b>		
Tämä ohje on tarkennusta ja täsmennystä muutaman vuoden takaiselle vastaavalle ohjeistukselle, jota on käytetty pohjana. Mm. muutokset toimintaympäristössä ovat johtaneet tarkennuksiin ja täsmennyksiin etenkin aineettomien hyödykkeiden ja kulujen osalta. Lisäksi toimitilojen osalta kirjauskäytäntöjä on tarkennettu ja rajanvetoa investointien ja käyttömenojen välillä on selkeytetty.		
<b>Käyttöomaisuutta</b> (= investointia) kirjanpidossa ovat mm. laitteet, esineet, rakennukset, ohjelmistot ja tuotantovälineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet, osakkeet ja osuudet, jotka on hankittu tuottamaan liiketoiminnallista hyötyä useampana kuin yhtenä tilikautena. Käyttöomaisuus jaetaan aineellisiin (joita voidaan käsitellä konkreettisesti), aineettomiin sekä rahoitusvaroihin. Käyttöomaisuus aktivoidaan taseeseen ja siitä juoksee kuukausittaiset poistot poistoajan mukaisesti (tietyin poikkeuksin).		
<b>Hinnalla on väliä.</b> Alle 2 000 euron hankinta käsitellään pienlaitteena tai sellofaanisoftana ja kirjataan kuluksi (käyttömenoa) heti eikä näin ollen muodosta käyttöomaisuutta (ei investointia eikä aktivoida taseeseen). Kalliimpi kone, laite tai ohjelmisto pitkällä eliniällä käsitellään hyödykkeenä, jonka hankintahinta jaetaan usealle vuodelle poistojen kautta (investointia).		
Tämä ohjeistus ei ole kaikenkattava. Etenkin pilvipalvelut ja niihin liittyvät menot ovat sellaisia, jotka ovat vaikeasti linjattavissa, ja niitä onkin useimmiten epäselvissä tapauksissa pohdittava tapauskohtaisesti. Eteen saattaa myös osua hankkeita, joissa on sekä investointia että käyttömenoa.		
Lisätietoa ja apua linjauksissa sekä tulkinnoissa tarjoaa controller Kristian Martikainen (varalla kirjanpitopäällikkö Katarina Mellas). Epäselvissä tai epävarmoissa tilanteissa yhteydenottoa suositellaan mahdollisimman varhaisessa vaiheessa.		
<b>Sisällys</b>		
1	Merkittävimmät muutokset ja huomiot.....	2
2	Tärkeimmät kohdat.....	3
2.1	Investointia.....	3
2.2	Käyttömenoa.....	3
2.2.1	Tuotannot-yksikön käyttömenoa.....	3
2.2.2	Oman kustannuspaikan käyttömenot .....	3
3	Tarkka ohjeistus .....	4
3.1	Investointia.....	4
3.2	Käyttömenoa.....	5
3.2.1	Tuotannot-yksikön käyttömenoa.....	5
3.2.2	Oman kustannuspaikan käyttömenot .....	6

## 1 Merkittävimmät muutokset ja huomiot

### Muutokset

- Linjattu aineettomien ohjelmisto- ja Internet-hankintojen kuluksi ja investoinniksi kirjaamista.
- Määritelty, että vähintään 100 000 euron korjaukset aktivoidaan.
- Tarkennettu missä vaiheessa suunnittelutyö maksetaan käyttämönoista ja missä vaiheessa investoinneista.
- Käyttämöomaisuuteen ei luoda alle 2 000 euron esineitä. Arvoltaan tätä pienemmät hankinnat niputetaan yhteen tarkoituksenmukaisiksi hyödykkeiksi mm. sijainnin, käyttötarkoituksen ja poistoajan pohjalta.

### Huomiot

- Investoinniksi merkittyjä asioita ei missään tilanteissa saa hankkia ohi virallisten hankintakanavien tai yksiköiden omista käyttämönoista. Kaikki käyttämöomaisuuteen kirjattava (investoinnit) on hankittava hankintamuiston pohjalta.
- Laitehankintoihin liittyvät asennustyöt ja muut vastaavat menot lisätään kyseiselle esineelle.

## 2 Tärkeimmät kohdat

### 2.1 Investointia

*Aktivoidaan taseeseen ja kirjataan yhtiön käyttöomaisuuteen.*

- **Investointiprojekteissa** hankittavat hyödykkeet.
- Vähintään **2 000 euron** erillishankinnat tai kokonaisuudet jonka pienemmät hankinnat muodostavat.
- Kaikki **tietokoneet**.
- Osa **Internet-sovelluksista**, -lisensseistä ja -ohjelmistoratkaisuista.
- Osa **ohjelmistoista**, -järjestelmistä, lisensseistä ja sovelluksista.
- **Rakennukset**, niihin tehtävät peruseränustyöt ja yli 100 000 euron korjaukset.
- Kaikki **huonekalut** ja kalusteet.
- Hankkeen aloitusluvan myöntämisen jälkeen tilattu **suunnittelutyö**.
- **Osakkeet**, maa-alueet ja taide-esineet arvosta riippumatta.

Kaikki käyttöomaisuuteen kirjattava on hankittava hankintamuiston pohjalta.

### 2.2 Käyttömenoa

*Kirjataan kuluksi joko omalle tai Tuotannot-yksikön kustannuspaikalle, johtuen siitä mitä hankintavaiheessa on sovittu.*

- **Tutkimus-** ja kehitysmenot.
- **Suunnittelutyö**, joka on tilattu ennen kuin hankkeelle on myönnetty käynnistyslupa.
- Hankittuun järjestelmään tehtävä **auditointi**.
- **Ylläpitomaksut**.

#### 2.2.1 Tuotannot-yksikön käyttömenoa

Toimitilat

- **Rakennusten** ylläpito ja alle 100 000 e korjaukset.
- **Pienlaitteet**, á-hinta alle 2 000 e.

ICT- ja tekniset palvelut

- **Pienlaitteet**, á-hinta alle 2 000 e
- Tuotantotekniikan **huolto** ja ylläpitotyöt sekä huoltotyyppiset asennukset.
- Osa **Internet-sovelluksista**, -lisensseistä ja -ohjelmistoratkaisuista.
- Osa **ohjelmistoista**, -järjestelmistä, lisensseistä ja sovelluksista.
- **Transitiohankkeet**.

#### 2.2.2 Oman kustannuspaikan käyttömenot

- **Mobiililaitteet** ja -tarvikkeet.
- **Varasto-otot** logistiikkakeskuksesta.

### 3 Tarkka ohjeistus

#### 3.1 Investointia

*Aktivoidaan taseeseen ja kirjataan yhtiön käyttöomaisuuteen.*

- **Investointiprojekteissa** hankittavat hyödykkeet.
  - Myös projektin aikana hankittava varaosapaketti
  - Käyttöomaisuuteen ei luoda alle 2 000 euron esineitä. Arvoltaan tätä pienemmät hankinnat niputetaan yhteen tarkoituksenmukaisiksi hyödykkeiksi mm. sijainnin, käyttötarkoituksen ja poistoajan pohjalta.
- Vähintään **2 000 euron** erillishankinnat tai kokonaisuudet, jonka pienemmät hankinnat muodostavat.
  - Kokonaisuudet voivat koostua yksikköhinnaltaan alle 2 000 euron esineistä, mutta näistä koostetaan kokonaisuus, joka yhteisarvoltaan on vähintään 2 000 e, esimerkiksi tuotantoyksikköä rakennettaessa. Kirjataan yhdeksi hyödykkeeksi.
    - Ei kuitenkaan könttähankintoja, jossa yksittäiset esineet ripotellaan eri paikkoihin ja/tai eivät muodosta vähintään 2 000 euron yhtenäistä kokonaisuutta.
  - Käyttöomaisuuteen ei luoda alle 2 000 euron esineitä. Arvoltaan tätä pienemmät hankinnat niputetaan yhteen tarkoituksenmukaisiksi hyödykkeiksi mm. sijainnin, käyttötarkoituksen ja poistoajan pohjalta.
- Kaikki **tietokoneet** (PC ja Mac), erikoistyöasemat valmiiksi asennettuine ohjelmistoineen (esim. Avid) ja palvelimet.
  - Laitehankintoihin liittyvät asennustyöt ja muut vastaavat menot lisätään kyseiselle esineelle.
  - Kannettavan tietokoneen ja tabletin yhdistelmät (näppäimistö, mutta irrotettava näyttö) kirjataan kuluksi, jos laitteessa EI pyöri täysiverinen tietokoneen käyttöjärjestelmä ja vastaavasti investoinniksi, jos laitteessa pyörii täysiverinen käyttöjärjestelmä (vertaa Mac OS tai Windows).
- **Internet-sovellukset**, lisenssit ja –ohjelmistoratkaisut, jos:
  - Hinta vähintään 2 000 euroa.
  - Vähintään 3 vuoden vaikutusaika.
  - Sekä jokin seuraavista:
    - Täysin uudet Internet-palvelut, jotka tuottavat yritykselle erityistä lisäarvoa, uutta asiakaskokemusta tai kasvua tai näihin liittyvien uusien järjestelmien/järjestelmäalustojen hankinta, rakentaminen ja käyttöönotto.
    - Merkittävät järjestelmien versiopäivitykset ja uudistukset, jolloin järjestelmien teknologiapohja tai toiminnallisuus merkittävästi muuttuu.
    - Muussa tapauksessa käyttömenoa; katso ko. kohta.
      - Kaikkien Internet-investointien aineettomien hyödykkeiden poistoaika on lähtökohtaisesti 3 vuotta.

Voimassa 1.1.2014 alkaen.

- **Ohjelmistot**, -järjestelmät, lisenssit ja sovellukset, jos:
  - Ä-hinta vähintään 2 000 euroa (valmissovellukset ja -lisenssit).
  - Vähintään 3 vuoden vaikutusaika.
  - Sekä jokin seuraavista:
    - Täysin uudet palvelut, jotka tuottavat yritykselle erityistä lisäarvoa, uutta asiakaskokemusta tai kasvua tai näihin liittyvien uusien järjestelmien/järjestelmäalustojen hankinta, rakentaminen ja käyttöönotto
    - Merkittävät järjestelmien versiopäivitykset ja uudistukset, jolloin järjestelmien teknologiapohja tai toiminnallisuus merkittävästi muuttuu.
    - Muussa tapauksessa käyttömenoja; katso kyseinen kohta.
- **Rakennukset** ja niihin tehtävät peruseräparannustyöt. Myös korjaukset aktivoidaan, mikäli talotekniikkaan tai rakennukseen kohdistuvat toimenpiteet johtavat rakennuksen käyttöiän kasvamiseen tai hinta on vähintään 100 000 euroa.
- **Kaikki huonekalut** ja kalusteet.
  - Yksittäiset huonekalut lisätään samaan joukkoon kuluvaan vuoden muiden kalustehankintojen kanssa, jotka viedään vuositason talokohtaisesti yhtenä hyödykkeenä käyttöomaisuuteen.
- Hankkeen aloitusluvan myöntämisen jälkeen tilattu **suunnittelutyö** on investointia.
  - Suunnittelutyö maksetaan käyttömenoista siihen asti, kunnes hankkeelle myönnetään käynnistyslupa. Siirtoja käyttömenojen ja investointien välillä ei suoriteta.
- **Osakkeet**, maa-alueet ja taide-esineet arvosta riippumatta.

Kaikki käyttöomaisuuteen kirjattava on hankittava hankintamistion pohjalta.

### 3.2 Käyttömenoja

*Kirjataan kuluksi joko omalle tai Tuotannot-yksikön kustannuspaikalle.*

- **Tutkimus-** ja kehitysmenot.
- **Suunnittelutyö**, joka on tilattu ennen kuin hankkeelle on myönnetty käynnistyslupa.
  - Hankkeen käynnistämisen jälkeen tilattu suunnittelutyö on investointia. Siirtoja käyttömenojen ja investointien välillä ei tehdä.
- Hankittuun järjestelmään tehtävä **auditointi**.
- **Ylläpitomaksut**.

#### 3.2.1 Tuotannot-yksikön käyttömenoja

Toimitilat

- **Rakennusten** ylläpito ja alle 100 000 e korjaukset.
- **Pienlaitteet**, ä-hinta alle 2 000 e.
- **Jääkaapit**, kahvinkeitin, mikroaaltouunit yms.
- **AV-tekniikka** kokoushuoneissa ja auditorioissa.

Voimassa 1.1.2014 alkaen.

#### ICT- ja tekniset palvelut

- **Pienlaitteet**, á-hinta alle 2 000 e
  - o Televisiot ja näytöt.
  - o Yksittäiset sisällöntuotantolaitteet (esim. mikrofoni, digikamera).
  - o Ergonomiset hiiret.
  - o Korjausvaraosat ja kameroiden akut.
- Tuotantotekniikan **huolto ja ylläpitotyöt** sekä huoltotyyppiset asennukset.
- **Internet-sovellukset** ja –ohjelmistoratkaisut, jos kyseessä jokin seuraavista:
  - o Olemassa olevien järjestelmien operatiivinen toimivuuden ja ylläpidettävyyden kannalta jatkuva kehittäminen ja operointi.
    - Pienet ohjelmistopäivitykset, ohjelmistovirheiden korjaukset tai niistä aiheutuvat muutokset, pakolliset kolmannesta osapuolesta johtuvat ja muut pienet pakolliset muutokset, tietoturvapäivitykset, valvonta, laadun ja toiminnallisuuden varmistukset, auditoinnit ja katselmoinnit.
  - o Olemassa olevien Internet -palveluiden jatkuva operatiivinen suunnittelu ja kehittäminen nykyisen asiakaskunnan säilyttämiseksi tai palvelun toiminnan turvaamiseksi.
  - o Pienimuotoinen toiminnallisuuksien laajentaminen.
  - o Todellinen käyttöikä alle 3 vuotta.
- **Ohjelmistot**, -järjestelmät ja sovellukset, jos kyseessä jokin seuraavista:
  - o Pienet, alle 2 000 e, valmisohjelmistot (esim. Photoshop).
  - o Olemassa olevien järjestelmien operatiivinen toimivuuden ja ylläpidettävyyden kannalta jatkuva kehittäminen ja operointi.
    - Pienet ohjelmistopäivitykset, ohjelmistovirheiden korjaukset tai niistä aiheutuvat muutokset, pakolliset kolmannesta osapuolesta johtuvat ja muut pienet pakolliset muutokset, tietoturvapäivitykset, valvonta, laadun ja toiminnallisuuden varmistukset, auditoinnit ja katselmoinnit.
  - o Olemassa olevien palveluiden jatkuva operatiivinen suunnittelu ja kehittäminen, nykyisen käytettävyyden säilyttämiseksi tai palvelun toiminnan turvaamiseksi.
  - o Pienimuotoinen toiminnallisuuksien laajentaminen.
  - o Todellinen käyttöikä alle 3 vuotta.
- **Transitiohankkeet.**

#### 3.2.2 Oman kustannuspaikan käyttömenot

- **Mobiililaitteet** ja -tarvikkeet (kännykät, älypuhelimet, tabletit, makkulat sekä näiden akut ja varusteet).
  - o Kannettavan tietokoneen ja tabletin yhdistelmät (näppäimistö, mutta irrotettava näyttö) kirjataan kuluksi, jos laitteessa EI pyöri täysiverinen tietokoneen käyttöjärjestelmä ja vastaavasti investoinniksi, jos laitteessa pyöri täysiverinen käyttöjärjestelmä (vertaa Mac OS tai Windows).
- **Varasto-otot.**
  - o Mm. muistikortit (P2 ym.), näppäimistöt, kaiuttimet, akut, radiovastaanottimet ja ulkoiset kovalevyt.

## Liite 2. Käyttömeno vai investointi -ohjeistus 1.2.2012

### Käyttömeno vai investointi

Jussi Salo, Juhani Almiola, Kari  
Helminen, Minna Hatvala, 1.2.2012

### Käyttömenoja

#### Toimittajien käyttömenot:

- rakennusten korjaukset
- jääkaapit, kahvinlaitimet, mikroaaltouurit yms.
- AV tekniikka (kokoushuoneet ja auditoriot)

#### Tietohallinnon käyttömenot:

- pienet (alle 2000 eur) valmistajien ohjelmat (Photoshop)
- näytöt, näppäimistöt, PC-kalut, kannettavien tietokoneiden akut
- ulkoiset kovalevyt

#### Oman kustannuspaikan käyttömenot:

- kännykät ja älypuhelimet ja niiden akut
- mokkulaat
- muuttokortit (P2 ym)
- laajakalustallistukset
- säälittävät materiaalit (kattopäivitykset, äänikäsittelyt)
- rullaleikki (roller mouse)

### Investointeja

- Rakennukset ja niihin tehtävät peruseräparannustyöt
- Huonekalut ja kalusteet
- Järjestelmät ja niiden merkittävät versionvaihdot ja päivitykset (SAHA, Notes, Iplay, Areena, Klotz)
- Tietokoneet ja serverit (PC:t, Macit, tabletit)
- Tuotantovälineet (kamerat, mikrofoniakusto, äänipöydät, studioverhot)
- Erityistyöasemat (Avid työasema ohjelmistoineen)
- Laitehankintoihin liittyvät asennustyöt

### Käyttömenoja jatkuu

#### Tuotantoalustojen käyttömenot:

- yksittäiset laitteet (mikrofoni, digikamera)
- tuotantotekniikan huolto ja ylläpitotyöt
- huoltotyyppiset asennukset (katkennut piuha)
- korjausvaraosat
- testilaitteet
- kameroiden akut
- vastaanottimet (TV, radio)

### Investointeja, jatkuu

- Projektin aikana hankittava varaosapaketti
- Uuteen tuotantoyksikköön kerralla hankittavat pienetkin laitteet (myös alle 2000 eur)
- Kehitystyö (Yle.fi arkkitehtuuri)
- Hankittuun järjestelmään tehtävä auditointi

### **Liite 3. Teemahaastattelun runko**

#### **Teemahaastattelu: käyttömenoa vai investointia –ohjeistus**

Mikä ohjeistuksen merkitys oli Ylelle, kun se otettiin käyttöön?

Minkälaista arvoa ohjeistus on tuottanut?

Keille kaikille ohjeistusta on jaettu?

Mihinkä ja miten ohjeistusta käytettiin?

Onko ohjeelle mahdollisesti löytynyt odottamattomia käyttötarkoituksia tai käyttäjäryhmiä?

Keille kaikille ohjeistuksesta on ollut hyötyä – ja minkälaista hyötyä on ollut eri tahojen kohdalla?

Mitä aihealueen kysymyksiä ohjeistuksella ei toisaalta olla ratkaistu?

Mitä kehitettävää ohjeistuksessa ja sen aihealueella oli jatkon kannalta ja pidemmällä tähtäimellä?

Minkälaisiin käyttötarkoituksiin ohjeistusta voisi jatkojalostaa?

Muita mahdollisia kommentteja?