

# TILIKARTAN TEHOKAS KÄYTTÖ – OHJEISTUKSEN MERKITYS

Case: Andritz Oy

LAHDEN AMMATTIKORKEAKOULU  
Liiketalouden ala  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Taloushallinto  
Opinnäytetyö  
Syksy 2010  
Tanja Rastas

Lahden ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden koulutusohjelma

RASTAS, TANJA:

Tilikartan tehokas käyttö – Ohjeistuksen  
merkitys  
Case: Andritz Oy

Taloushallinnon opinnäytetyö, 49 sivua, 2 liitettä

Syksy 2010

## TIIVISTELMÄ

---

Tämä opinnäytetyö käsittelee kirjanpitoa, projektilaskentaa, budjetointia ja raportointia tilikartan näkökulmasta. Aihe lähti case-yrityksen tarpeesta yhdenmukaistaa tilikartan käyttö kirjallisen ohjeistuksen avulla. Opinnäytetyön tavoitteena on myös selvittää, mikä merkitys tilikartan toimivuudella on yrityksen laskentatoimelle.

Opinnäytetyö on toteutettu toiminnallisena opinnäytetyönä syksyn 2009 ja kevään 2010 aikana. Empiirisen osuuden tuotos on yhtiön sisäinen ohjeistus kaikille case-yrityksessä käytössä oleville tuloslaskelman tileille. Opinnäytetyö on samalla kvalitatiivinen tutkimus. Tutkimusongelmien kautta on tarkoitus selvittää, mitä vaatimuksia tilikartan ja sen ohjeistuksen tulisi täyttää, jotta se tukisi liiketoimintaa mahdollisimman hyvin. Tavoitteena on myös selvittää tämän hetken ongelmakohdat tilien käytössä. Opinnäytetyö toteutetaan case- eli tapaustutkimuksena.

Teoriaosuus koostuu kahdesta pääluvusta, ulkoiset vaatimukset tilikartalle ja johdon laskentatoimen ja projektilaskennan vaatimukset tilikartalle. Ensimmäinen teorialuku käsittelee yrityksen ulkopuolelta tulevia lakisääteisiä vaatimuksia, jotka yrityksen on otettava huomioon laskentatoimessaan ja tilikartan ohjeistuksessaan. Toinen teorialuku käsittelee yrityksen laskentatoimea sisäisen laskennan ja projektilaskennan kannalta. Sisäinen laskenta voi olla hyvinkin erilaista eri yrityksillä toimialasta ja koosta riippuen. Tässä opinnäytetyössä käsitellään budjetointia ja raportointia case-yrityksen liiketoiminta ja tilikartta huomioon ottaen.

Empiirinen osuus on kuvaus tilikartan ohjeistuksen tekemisestä ja siinä esille tulleista asioista. Tutkimusaineistoa hankittiin osallistuvan havainnoinnin kautta sekä tekemällä haastatteluja ja tutkimalla historiatietoja. Johtopäätöksenä voidaan todeta, että tilien oikealla käytöllä ja ohjeistuksella saadaan tehokkaasti tietoa moneen eri tarkoitukseen. Case-yrityksessä tilikartan ongelmat liittyvät enemmän laskentajärjestelmiin kuin varsinaiseen tilien käyttöön. Jatkotoimenpiteenä tälle opinnäytetyölle case-yrityksessä voidaan tutkia ohjeistuksen vaikutuksia kirjauksiin.

Avainsanat: tilikartta, kirjanpito, projektilaskenta, budjetointi, raportointi

Lahti University of Applied Sciences  
Degree Programme in Business Studies

RASTAS, TANJA:

Efficient Usage of Account Scheme –  
Importance of the Guideline  
Case: Andritz Oy

Bachelor's Thesis in Financial Management, 49 pages, 2 appendices

Autumn 2010

## ABSTRACT

---

This thesis deals with accounting, project accounting, budgeting and reporting from the account scheme's perspective. The study was commissioned by Andritz Oy, the case company, which needed to bring the use of the account scheme into compliance with the written guideline. In addition the aim of this study is to explore the purpose of the account scheme in cost accounting.

The study was conducted during autumn 2009 and spring 2010 as the functional study. The concrete result of the study is the guideline for the internal use of the case company. The guideline contains all the cost elements of profit and loss account. The study also involves qualitative research. The aim of the research is to explore how account scheme should be established and instructed in order to support business activities. The second goal is to explore the problems of the current account scheme. Thesis is executed as case study.

The theoretical part of this study consists of two main chapters, external requirements for the account scheme and requirements for management accounting and project accounting. The first chapter focuses on the legal requirements which company has to consider in accounting and in giving instructions for the use of the account scheme. The second chapter discusses management accounting and project accounting. Management accounting varies depending on the field of business and the size of the company. This part deals with budgeting and reporting considering case company's business and account scheme.

The empirical section describes the actual gathering of the guideline and the main points that emerged out during this work. The data was obtained by participant's observation by means of interviews and also by historical information research. According to the study results, the correct use of the account scheme creates efficient information for several purposes. In case company, the current problems with the account scheme are more often connected with the systems than the actual use of the account scheme. Further study is needed to explore the compliance with the published guideline.

Key words: account scheme, accounting, project accounting, budgeting, reporting

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimuksen taustaa	1
1.2	Tutkimuksen tavoite, rajaukset ja tutkimusongelmat	2
1.3	Tutkimusmenetelmät	5
1.4	Opinnäytetyön rakenne	6
2	ULKOISET VAATIMUKSET TILIKARTALLE	8
2.1	Hyvä kirjanpitolapa	8
2.2	Tilikartta	11
2.2.1	Tilikartan standardoimishankkeet	12
2.3	Tuloslaskelma	13
2.4	Tase	17
2.5	Ulkoinen raportointi	19
3	JOHDON LASKENTATOIMEN JA PROJEKTILASKENNAN VAATIMUKSET TILIKARTALLE	21
3.1	Johdon laskentatoimi	21
3.1.1	Sisäinen raportointi	21
3.1.2	Budjetointi	22
3.2	Projektilaskenta	23
3.2.1	Projektiliiketoiminta	24
3.2.2	Projektin kustannusten hallinta	25
3.2.3	Pitkän valmistusajan vaativat suoritteet ja osatulouttaminen	27
4	CASE: TILIKARTAN OHJEISTAMINEN	29
4.1	Laskentajärjestelmät ja laskujen käsittely	29
4.2	Andritz Oy	33
4.3	Tutkimuksen toteutus	34
4.3.1	Tutkimuksen lähtökohdat	34
4.3.2	Ohjeistuksen laatiminen	38
4.3.3	Johtopäätökset	40
5	YHTEENVETO	44
	LÄHTEET	46
	LIITE 1 KULULAJIPOHJAISEN TULOSLASKELMAN KAAVA	50
	LIITE 2 OTTEITA TILIKARTAN OHJEISTUKSESTA	52

## LYHENNELUETTELO

ERP	Enterprise Resource Planning
FAS	Finnish Accounting Standards
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IP	Invoice Processing
KHT	Keskuskauppakamarin hyväksymien tilintarkastajien yhdistys
KILA	Kirjanpitolautakunta
KPA	Kirjanpitoasetus
KPL	Kirjanpitolaki
OVT	Organisaatioiden välisen tiedonsiirron osapuolitunnus
POC	Percentage of Completion Method
VAT	Value Added Tax
WBS	Work Breakdown Structure
YTJ	Yleistilijärjestelmä

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen taustaa

Kirjanpito on vanha keksintö ja sen pääasiallinen tarkoitus on selvittää yrityksen toiminnan tulos. Tämän lisäksi se tuottaa tietoa esimerkiksi yrityksen operatiivisen laskentatoimen käyttöön. Kirjaukset tehdään kirjanpidon tileille eli periaatteessa käytössä olevat tilit eli tilikartta luo kirjanpidon perustan. Lähtökohta on, että kirjanpito pitää sisällään kaikki kirjanpitovelvollisen liiketapahtumat. Tilinpäätös johdetaan kirjanpidosta, jonka tunteminen onkin eduksi tilinpäätöstä tulkittaessa. Tilinpäätös sisältää laajasti tietoa kirjanpitovelvollisen taloudellisesta tilanteesta ja tilikauden tuloksen muodostumisesta. Laskentatoimen tuottaman tiedon käyttäjät jaetaan usein kahteen ryhmään, ulkoisiin ja sisäisiin. Ulkoinen laskentatoimi on yleensä lakisääteistä määrämuotoista tietoa. Sisäinen laskentatoimi eli johdon laskentatoimi ei ole lain säätelemää vaan jokaisella yrityksellä on erilaiset liikkeenjohdon tarpeet. Sisäisen laskennan tarkoitus on auttaa yritystä tekemään parempia päätöksiä ja tehostamaan toimintaa ja tuloksellisuutta. (Tomperi 2007b, 11; Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi & Puttonen 2007, 13–16; Pellinen 2006, 19–20.)

Kirjanpidon juuret ulottuvat jopa tuhansien vuosien päähän, jolloin taloustapahtumia kirjattiin ylös hieroglyfein ja nuolenpääkirjoituksella. Arabialaisten numeroiden myötä kirjanpito helpottui, mutta varsinainen kahdenkertainen kirjanpito kehitettiin 1400-luvun lopussa. Suomessa kirjanpitovelvollisuus säädettiin pakolliseksi vuonna 1925. Muutaman vuoden päästä tästä laki määräsi tilinpäätöksen julkiseksi, ja näin kirjanpito sai uuden tarkoituksen, informaation tuottamisen. Tuloksen laskeminen sekä varojen ja velkojen osoittaminen ovat olleet alusta saakka kirjanpidon perusajatuksia. (Tomperi 2007b, 17.)

## 1.2 Tutkimuksen tavoite, rajaukset ja tutkimusongelmat

Tämän opinnäytetyön aihe lähti case-yrityksen toimeksiannosta yhdenmukaistaa tilikartan käyttö laatimalla kirjausohjeet koko yhtiön käyttöön. Entinen tilikartta ei ollut enää käyttökelpoinen Andritz Oy:n siirryttyä toiminnanohjausjärjestelmä SAP:iin. Tutkimusosuudessa on tarkoitus viedä casea hieman pidemmälle ja saada selville mitä hyötyä tilikartan toimivuudella on yrityksen laskentatoimelle.

Tilikartan ohjeistukseen on syytä tehdä rajauksia ja tämän opinnäytetyön case-osuuteen otetaan mukaan tuloslaskelman tilit. Tasetilit rajataan ulos, koska niitä käyttää pääsääntöisesti tietty joukko henkilöitä, jolloin laajalle ohjeistukselle ei yrityksessä nähdä tarvetta tämän toimeksiannon yhteydessä. Taseen sisältö otetaan kuitenkin mukaan tämän opinnäytetyön teoriaosuuteen, koska se on oleellinen osa kirjanpitoa ja tilinpäätöstä tuloslaskelman ohella. Tilien käyttöä tarkastellaan Andritz Oy:n näkökulmasta, ei koko Andritz-konsernin. Andritz Oy:llä on VAT-rekisteröintejä useassa eri maassa, mutta ohjeistuksessa huomioidaan vain Suomen arvonlisäverokäsittely. Määräykset arvonlisäveron osalta ovat erilaisia eri maissa, ja niistä tehdään omia ohjeistuksia tarpeen mukaan. Tilinpäätössiirtoja varten käytettävät tilit jätetään ohjeistuksen ulkopuolelle, mutta niitä käsitellään kuitenkin lyhyesti teoriassa. Yrityksessä on jo aikaisemmin aloitettu tekemään tilikartan ohjeistusta liiketoiminnan muista kuluista.

Ohjeistukseen otetaan mukaan tulotilit eli myyntituotot ja myynnin oikaisuerät, sekä liiketoiminnan muut tuotot. Menotilien osalta käsitellään materiaalit ja palvelut, poistot ja arvonalentumiset sekä henkilöstökulut. Myös rahoitustuotot ja -kulut, satunnaiset erät ja tuloverot käydään läpi. Lopulliseen ohjeistukseen liitetään jo aikaisemmin tehty ohjeistus liiketoiminnan muista kuluista ja tehdään siihen tarvittavia muutoksia ja päivityksiä.

Tämän opinnäytetyön pääongelma on:

- Mitä vaatimuksia tilikartalle ja sen ohjeistamiselle asetetaan, jotta ne tukisivat mahdollisimman tehokkaasti yrityksen liiketoimintaa ja kustannuslaskentaa?

Pääongelmaan liittyy seuraavia alaongelmia:

- Mitä ongelmia tilien käytössä kohdataan?
- Mitä asioita tilikartan suhteen on otettava huomioon ulkoisten sidosryhmi-  
en osalta?
- Miten tilikarttaa voidaan hyödyntää sisäisessä laskennassa ja projektilas-  
kennassa?

Alaongelmiin on tarkoitus löytää vastaukset tutkimuksen edetessä ja näin saadaan vastaus myös pääongelmaan.

Yrityksen laskentatoimelle asetetaan vaatimuksia niin yrityksen ulkopuolelta kuin sisäpuoleltakin. Erilaisten ulkoisten ja sisäisten vaatimusten täyttäminen aiheuttaa myös laskentajärjestelmille monia erilaisia rakenteellisia vaatimuksia. Rahoittajien laskentatoimen ja johdon laskentatoimen keskeiset eroavaisuudet on listattu taulukkoon (TAULUKKO 1). Ulkoinen laskentatoimi on lakisääteistä toimintaa, jossa yritystä tarkastellaan ulkopuolisten sidosryhmien ja rahoittajien näkökulmasta. Ulkoista laskentatoimea voidaan kutsua myös rahoittajien laskentatoimeksi (financial accounting) Sisäinen laskentatoimi eli johdon laskentatoimi (management accounting) ei perustu lakiin, vaan se on yrityksen omaa kustannuslaskentaa. Tähän liittyvät yleensä budjetointi, hinnoittelu ja kustannusten kohdistamiset esimerkiksi projekteille. Yksi tärkeä osa yrityksen sisäistä laskentaa ovat erilaiset raportit, joiden perusteella tehdään päätöksiä. Konserniyhtiöiden on myös raportoitava emoyhtiölleen. Tässä opinnäytetyössä sisäistä laskentaa tarkastellaan vain niiltä osin, joissa tilikartalla on tai voisi ainakin olla merkitystä. Projektilaskenta on otettu mukaan, koska case-yrityksen liiketoiminta on projekteina toteutettavaa. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 13–15; Jyrkkiö & Riistama 2004, 273.)



TAULUKKO 1. Rahoittajien laskentatoimen ja johdon laskentatoimen keskeiset eroavaisuudet (lähde: Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 14–15).

Ominaisuus	Ulkoinen laskentatoimi (Rahoittajien laskentatoimi)	Johdon laskentatoimi
Raporttien käyttö	Yleinen, palvelee kaikkia sidosryhmiä	Johdon tarpeisiin laadittu
Yksityiskohtaisuus	Yleiskuva yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta	Tarkkuus riippuu tilanteesta
Säätely	Laki säätelee, normien avulla pyritään samankaltaisuuteen	Ei ulkoista säätelyä, johto voi itse säädellä
Tarkasteluajanjakso	Kuvaa menneisyyttä, mutta tulevaisuuden odotukset merkityksellisiä	Tulevaisuus sekä menneisyys
Raportointitiheys	Tilinpäätös julkistetaan pääsääntöisesti vuosittain, myös osavuositarkastuksia julkisesti noteeratuilla yrityksillä	Voi olla säännöllistä esimerkiksi viikkotasolla, mutta voidaan laatia myös tarpeen mukaan
Raportointiyksikkö	Rahamääräinen	Rahamääräinen tai ei-rahamääräinen
Informaation laatu ja valvonta	Erityinen huomio koskien raporttien luotettavuutta, yleensä tilintarkastettuja, rangaistuksia laiminlyönneistä	Laadusta voidaan tinkiä, sisäinen valvonta vastaa luotettavuudesta, laiminlyönnot hoidetaan yrityskohtaisesti

### 1.3 Tutkimusmenetelmät

Tutkimusmenetelmät luokitellaan yleensä kahteen pääryhmään, kvalitatiiviseen ja kvantitatiiviseen tutkimukseen. Samassa tutkimuksessa voidaan käyttää myös molempia tapoja, mikäli tutkimusongelma sitä vaatii. Kvantitatiivinen tutkimus perustuu enemmänkin loogiseen päättelyyn, jossa aineisto mitataan määrällisesti ja muutetaan tilastolliseen muotoon. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa taas käytetään hyväksi enemmän tutkijan omia havaintoja kuin perinteisiä mittausvälineitä. Erilaisten dokumenttien analysointi, ryhmähaastattelut ja teemahaastattelut ovat myös tyypillisiä aineiston keräyslähteitä. Tutkimuksen kohdejoukko, jolta löytyy tutkimukseen tarvittavaa tietoa, valitaan tarkoituksenmukaisesti ja kyseistä tutkimusongelmaa varten. Tarkoituksena on löytää tosiasiat todellisista tilanteista. Tutkimussuunnitelma myös yleensä muotoutuu lopulliseksi vasta tutkimuksen edetessä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 132–137, 139–140, 164.)

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkija ei määrää, mikä on tutkimuksen kannalta tärkeää vaan lähtökohtana on tarkastella aineistoa yksityiskohtaisesti ja monelta eri taholta. Tutkimuksen aineisto kerätään luonnollisissa tilanteissa. Kvalitatiivisen tutkimuksen tarkoitus on tuoda esille jotakin uutta, eikä vain todentaa jo tiedossa olevaa asiaa. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 160–166.)

Tähän opinnäytetyöhön käytetään kvalitatiivista tutkimusmenetelmää, koska sen ominaisuudet sopivat hyvin juuri tähän tapaukseen. Tähän tapaukseen liittyvä tieto on rajatulla ihmisjoukolla, ja kvantitatiivisella tutkimuksella ei asiasta saataisi relevanttia tietoa. Tarkoituksena on selvittää oikea toimintatapa ja tuoda se esille, eikä vain selvittää tämän hetken tilannetta.

Opinnäytetyön empiirinen osuus toteutetaan case- eli tapaustutkimuksena. Se sisältää yksityiskohtaista tietoa yksittäisestä tapauksesta, jonka suhdetta ympäristöön tutkitaan. Tapaustutkimukseen liittyy yleensä erilaisia aineistonhankintamethodoja, kuten haastatteluita, dokumenttien tutkimista ja havainnointia. Tavoitteena on kuvailla ilmiöitä ja tehdä uusia havaintoja, ei löytää yleistyksiä tai syy-seuraussuhteita. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 134–135; Colorado State University 2009.)

Tämä opinnäytetyö on samalla myös toiminnallinen opinnäytetyö, ei pelkkä tutkimus. Toiminnallisen opinnäytetyön määritelmänä on, että kehitetään jotain tiettyä osa-aluetta ja aikaansaadaan samalla fyysinen tuotos. Lähtökohtana on kuitenkin tutkimuksellinen asenne ja tarpeen vaatiessa käytetään myös erilaisia tutkimusmetodeita. Kehittämisprosessista kirjoitetaan raportti, joka on samalla näyte opiskelijan saavuttamista ammatillisista tiedoista ja taidoista. Toiminnallinen opinnäytetyö sekoitetaan usein toimintatutkimukseen. Toimintatutkimus vaatii kuitenkin asiantuntijuutta, johon opinnäytetyötä tekevä opiskelija on vasta kehittymässä. Hanna Vilkan mukaan toimintatutkimus vaatii myös usein laajemman aiheen ja ajankäytön kuin mitä ammattikorkeakoulun opinnäytetyössä on määritetty. (Vilka 2006, 76–77.)

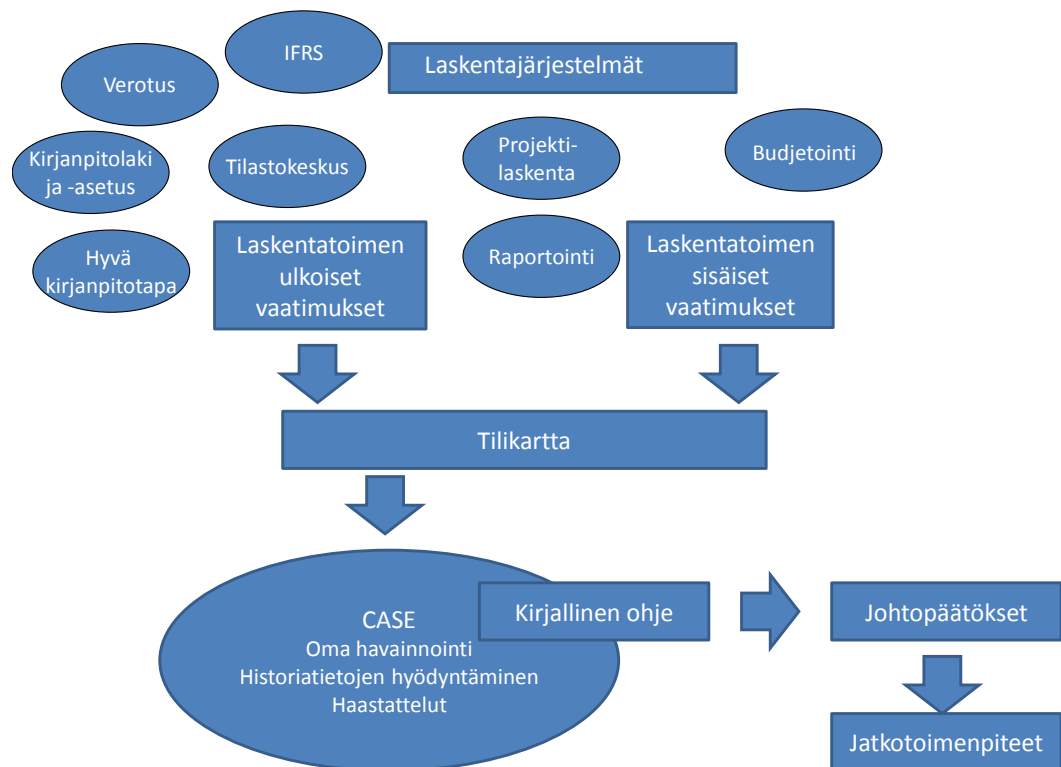
Tässä opinnäytetyössä yksi aineiston keräykseen käytettävä metodi on tekijän oma havainnointi, jonka lisäksi tehdään haastatteluita. Myös case-yrityksestä saatavia historiatietoja ja dokumentteja hyödynnetään tarpeen mukaan.

Ammattikorkeakouluissa on tehty aikaisemmin muutamia tilikarttaan liittyviä opinnäytetöitä. Tässä opinnäytetyössä on kuitenkin projektilaskenta mukana, ja tavoitteena on pääasiassa tilikartan ohjeistaminen, ei uusiminen. Rajala (2007) on tehnyt opinnäytetyön liittyen tilikarttaudistukseen, mutta ei niinkään sen ohjeistukseen. Toimeksiantajana on Poliisiammattikorkeakoulu eli liiketoiminta on erilaista kuin tämän opinnäytetyön toimeksiantajalla. Roos (2009) on tehnyt samantyyllisen toiminnallisen opinnäytetyön ”Ohjeita kirjanpitoon”, jossa on yhtenä osiona ostolaskujen käsittely ja siinä sivutaan myös tilikarttaa. Tuotos on kuitenkin hyvin erilainen kuin tämä opinnäytetyö, koska aihetta tarkastellaan eri näkökulmasta ja siinä ei ole määritetty varsinaisia tutkimusongelmia.

#### 1.4 Opinnäytetyön rakenne

Opinnäytetyön johdannossa pohjustetaan tutkimuksen aihetta ja määritetään asetetut tavoitteet. Lisäksi tuodaan esille tehdyt rajaukset, sekä määritetään tutkimusongelmat ja käytettävät tutkimusmenetelmät. Toinen ja kolmas luku koostuvat

teoriasta, neljäs luku käsittelee tutkimuksen case-osuutta ja viidennessä luvussa esitetään opinnäytetyön yhteenveto.



KUVIO 1. Tutkimuksen rakenne.

Tutkimuksen rakenne koostuu useasta eri osa-alueesta (KUVIO 1). Teoriaosuus on jaettu kahteen eri osaan. Opinnäytetyön toinen pääluku koostuu ulkoisista kirjanpidollisista vaatimuksista tilikartalle, ja mukaan on otettu myös ulkoinen raportointi. Kolmas pääluku käsittelee projektilaskentaa ja sisäistä laskentaa budjetoinnin ja raportoinnin kannalta. Tutkimuksen empiirisessä osuudessa käsitellään aluksi laskentajärjestelmiä ja laskunkäsittelyprosessia, koska niillä on suuri merkitys tämän opinnäytetyön aiheeseen. Tämän jälkeen esitellään lyhyesti case-yritys ja siellä käytössä olevat laskentajärjestelmät. Sen jälkeen kuvataan tilikartan ohjeistuksen laatimisen vaiheita ja syvennytään siinä esille tulleisiin asioihin. Lopuksi tuodaan esille empiirisen osuuden johtopäätökset. Viimeisessä luvussa vedetään yhteen teoria ja empiirinen osuus ja esitetään saavutetut tulokset. Lisäksi yhteenvedossa on tarkoitus tuoda esille kehittämisideoita case-yritykselle ja esittää mahdollisia jatkotoimenpiteitä.

## 2 ULKOISET VAATIMUKSET TILIKARTALLE

Ulkoinen laskentatoimi aiheuttaa vaatimuksia kirjanpidolle ja näin myös tilikartalle. Ulkoisen laskentatoimen perusajatuksen mukaan se on määrämuotoista säännöllisin väliajoin tuotettavaa tietoa, joka koskee mennyttä aikaa ja kohdistuu liike-toimintaan kokonaisuutena. (Pellinen 2006, 20.)

### 2.1 Hyvä kirjanpitotapa

Kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitotapaa (KPL 1336/1997, 1 luku 3 §). Hyvää kirjanpitotapaa ei ole täsmällisesti määritetty, vaan se koostuu lainsäädännöstä ja kirjanpidon yleisistä periaatteista. Käsite myös muuttuu kirjanpitokäytännön ja -teorian kehittyessä. Kirjanpitolaki (KPL), kirjanpitoasetus (KPA) ja kauppa- ja teollisuusministeriön päätökset sisältävät kirjanpidon ja tilinpäätöksen yleiset säännökset. Näiden lisäksi voidaan säätää erityislakeja esimerkiksi Rahoitustarkastuksen toimesta. Erityslait menevät kirjanpitolain edelle. Yhteisömuoto määrittää, että noudatetaanko esimerkiksi osakeyhtiölakia tai yhdistyslakia. (Leppiniemi 2000, 33; Tomperi 2007a, 7.)

Kirjanpitolautakunta (KILA) on tärkeä hyvän kirjanpitotavan määrittelijä. Se toimii kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä. Kirjanpitovelvolliset, viranomaiset, elinkeinonharjoittajat tai kuntien järjestöt voivat hakea lautakunnalta ohjeistusta kirjanpitolain soveltamiseen. Lausunnot ovat maksuttomia, ja niitä voivat käyttää myös muut kirjanpitovelvolliset vastaavassa tilanteessa. Lautakunta antaa myös yleisohjeita oma-aloitteisesti tavoitteenaan hyvän kirjanpitotavan edistäminen. Yksi lautakunnan tehtävistä on poikkeuksien myöntäminen kirjanpitolain säännöksistä yksittäistapauksissa. Poikkeusluvan edellytyksenä on, ettei se ole Euroopan yhteisöjen tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä antamien säädöksien vastainen. Lautakunta kokoontuu noin kahden viikon välein ja se koostuu kirjanpidon ammattilaisista, jotka valtioneuvosto nimittää tehtävänsä. (Leppiniemi 2000, 36–37; Työ- ja elinkeinoministeriö 2010.)

Hyvän kirjanpitotavan kehittäjänä toimivat myös KHT-yhdistys (Keskuskauppa-kamarin hyväksymien tilintarkastajien yhdistys) ja muut laskentatoimen ammatti-henkilöiden järjestöt. Helsingin Pörssi antaa ohjeistusta hyvään kirjanpitotapaan pörssiyhtiöille. Kansainväliset käytännöt, kuten IAS (International Accounting Standards) ja IFRS (International Financial Reporting Standards), sekä EU:n di-rektiivit, vaikuttavat myös Suomessa hyvän kirjanpitotavan käsitteeseen. Vuodes-ta 2005 lähtien kaikki EU-maiden julkisesti noteeratut yhtiöt ovat julkaisseet tilin-päätöksensä kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti. Näin on haluttu säilyttää kansainvälinen kilpailukyky tilinpäätöstietojen vertailukelpoisuuden, luotettavuuden ja ymmärrettävyyden avulla. IASB (International Accounting Standards Board) muodostettiin keväällä 2001 ja se hyväksyi aikaisemmin asete-tut IAS-standardit. Uusia yhteisiä standardeja alettiin kutsua nimellä IFRS-standardit. (Tomperi 2007a, 8, 213; EUROPA-sivusto 2010.)

Edellä mainittujen lisäksi hyvään kirjanpitotapaan katsotaan kuuluvan yleiset kir-janpidon ja tilinpäätöksen periaatteet. Periaatteet luovat ratkaisuperustan ongelma-tapauksissa, joihin ei ole lainsäädäntöä tai muuta ohjeistusta. Periaatteita ovat muun muassa:

- jatkuvuuden periaate (going concern)
- realisointiperiaate (realization principle)
- suoriteperusteisuus (accrual basis)
- luotettavuuden periaate (reliability)
- täydellisyys (completeness)
- varovaisuus (prudence)
- olennaisuus (materiality)
- vertailtavuus (comparability)
- nopeus (timeliness)
- oikea ja riittävä kuva (true and fair view)
- menettelytapojen jatkuvuuden periaate (consistency)
- merkityksellisyys (relevance)
- todennettavuus (objectivity).

(Tomperi 2007a, 8–9.)

Toiminnan jatkuvuuden periaate tarkoittaa, että kirjanpitovelvollinen jatkaa oletettavasti toimintaansa toistaiseksi. Realisointiperiaate tarkoittaa, että vain toteutuneet menot ja tulot kirjataan kirjanpitoon. Tämä johtaa suoriteperusteen käyttämiseen, joka määritetään KPL:n 2. luvun 1 §:ssä: ”menon kirjaamisperusteena on tuotannon tekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen”. Poikkeuksia tähän muodostavat esimerkiksi osatuloutusten ja vapaaehtoisten varausten käyttö. (Tomperi 2007a, 9; Leppiniemi 2000, 43, 57.)

Luotettavuuden periaatteen mukaan tilinpäätös ei saa sisältää suuria puutteita tai johtaa lukijaa harhaan. Täydellisyys vaatii, että kirjanpidosta löytyy kaikki liike tapahtumat sekä velkojen ja omaisuuden määrä. Varovaisuuden periaatteen tarkoitus on varmistaa, ettei tilikauden tulosta esitetä liian suurena. Tähän periaatteeseen liittyy myös, ettei varoja ja tuottoja arvioida liian suuriksi tai vastaavasti velkoja ja kuluja liian pieniksi. Olennaisuus tarkoittaa, että olennaiset erät on käsiteltävä tarkasti ja niistä on annettava tarpeelliset lisätiedot tilinpäätöksen liitetiedoissa, kun taas epäolennaiset erät voidaan jättää vähemmälle huomiolle. (Pörssisäätiö 2008; Tomperi 2007a, 9–10.)

Vertailtavuuden periaatteen mukaan tilinpäätösten tulee olla vertailukelpoisia edellisten tilikausien kanssa sekä tilannekohtaisesti myös muiden kirjanpitovelvollisten kanssa. Tilikausilta on annettava tieto riittävän nopeasti, jotta siitä olisi hyötyä sen käyttäjille nopeuden periaatteen mukaan. Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva varoista, veloista, tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Tomperi 2007a, 10.)

Menettelytapojen jatkuvuuden periaatteen mukaan tilinpäätöksen arvostus-, kohdentamis- ja mittaamisongelmat ratkaistaan mahdollisimman yhdenmukaisesti vuodesta toiseen, näin eri tilikausien vertailtavuus säilyy. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on ilmoitettava mahdolliset menettelytapojen muutokset ja myös niiden vaikutukset vertailukelpoisuuteen. Kirjanpidon tuottaman informaation on oltava relevanttia, ja siitä on saatava tietoa tulevan kehityksen kannalta merkityksellisyiden periaatteen mukaan. Todennettavuus edellyttää, että myös muiden kuin kirjanpitovelvollisen on pystyttävä varmistamaan kirjanpidon tuottaman tiedon luotettavuus. (Leppiniemi 2000, 43–48; Tomperi 2007a, 11.)

## 2.2 Tilikartta

Kirjanpitolaki antaa melko vähän ohjeita tilikartasta:

*Liiketapahtumat merkitään asian mukaan eri kirjanpitotileille. Jokainen tili on pidettävä jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, 2 momentissa tarkoitetun tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi. Kirjanpitovelvollisella tulee olla kultakin tilikaudelta kirjanpitotileistä selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön (tililuettelo). (KPL 1336/1997, 2 luku 2 §.)*

Kirjanpitolaki ei siis edellytä kirjausohjeita tilien käyttöä varten. On kuitenkin hyvän kirjanpitotavan mukaista selventää tilien käyttötarkoitusta ja sisältöä. Jos halutaan varmistaa, että kaikki tilikartan käyttäjät käyttävät tilejä samaan tarkoitukseen, on tiliöintiohjeet hyvä olla olemassa. Näin erilaisista taloushallinnon raporteista saadaan hyödyllisempää tietoa ja itse tiliöintityö on tehokkaampaa. Tilikartasta on myös järkevää tehdä erilaisia otoksia eri käyttötarkoitusta varten. Esimerkiksi ostolaskujen tiliöintiä varten otetaan vain ne tilit, joille ostoja voidaan kirjata. (Tomperi 2007b, 47; Lahti & Salminen 2008, 132.)

Tilikartan muuttaminen on mahdollista, kuten kirjanpitolaissa todettiin. Laissa tarkoitettu muutos voidaan tehdä tilikauden vaihtuessa tai siten, että kesken tilikauden käyttöön otettujen uusien tilien kirjaukset oikaistaan alkuvuoden osalta tai annetaan riittävät liitetiedot, jotta vertailukelpoisuus edelliseen tilikauteen säilyy. Tilikarttaa suunniteltaessa on hyvä miettiä tulevaisuuden raportointi- ja seurantarpeita. Vaikka tilikarttaa voidaan muuttaa ja sisäistä laskentaa viedä eri tasolle, on vertailutietojen saaminen siinä tilanteessa hankalaa. (Tomperi 2007b, 50; Lepiniemi & Kykkänen 2009, 35; Lahti & Salminen 2008, 130.)

Tilikartan täytyy olla ainakin niin tarkka, jotta siitä saadaan muodostettua tuloslaskelma ja tase. Näin ollen jokaiselle tuloslaskelma- ja tasekaavan erälle täytyy ainakin olla oma tili, mutta raportointi ja erien seuranta helpottuu, jos tuloslas-



kelman ja taseen erät on jaettu pienempiin osiin. Toisaalta tilikartan tulisi olla mahdollisimman lyhyt ja yksinkertainen, jotta tiliöinti onnistuisi nopeasti. Jos jotain tiettyä kulua halutaan seurata omana eränään, kannattaa sille avata oma tili. Myynnit voidaan yleensä kirjata yhdelle tilille, koska myyntiä on mahdollista seurata myös asiakkaittain. Taseen erät löytyvät tase-erittelystä, joten tilin laajuudesta riippumatta sisältö saadaan selville. Kirjanpidossa on käsite audit trail, joka tarkoittaa jäljittämismahdollisuutta. Tositteiden perusteella pitää pystyä löytämään tili ja sen kautta joko tase tai tuloslaskelma. Tämä toimii myös toisin päin eli jokainen yksittäinen tili on tarvittaessa saatava purettua tositteeseen saakka. (Lahti & Salminen 2008, 131; Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 57.)

### 2.2.1 Tilikartan standardoimishankkeet

Suomessa ei ole käytössä standarditilikarttaa, vaikka standardointia on yritetty useita kertoja. Heikki Sorjonen on tehnyt ensimmäisen standardoimisehdotuksen jo 1970-luvulla. Hänen luomastaan Yleisitilijärjestelmästä (YTJ) tuli Suomen yleisin tilikartta, ja sen numeroinnin logiikkaa noudatetaan edelleenkin kaikissa tilikartoissa. Myös Lasmak Oy:n toimitusjohtaja Lassi Mäkinen on yrittänyt standardointia. Hän ehdotti vuonna 1997 annettuun kirjanpitolakiin kohtaa menetelmistä miten tilinpäätöstiedot voidaan toimittaa viranomaisille. Yhteisrekisteristä verohallinto ja muut viranomaiset olisivat saaneet tarvitsemansa tiedot suoraan. Tietojen sähköinen lähettäminen olisi vaatinut kuitenkin standarditilikartan. Ministeriö ei koskaan tehnyt laissa määrättyä päätöstä asiasta ja standarditilikartta jäi toteutumatta. (Mäkinen 2010.)

2000-luvun alussa Taloushallintoliiton tuella perustettiin ryhmä kehittämään perustililuetteloa, jonka pohjaksi otettiin Kirjurituote Oy:n luoma uusi tilikarttatuote. Tähän hankkeeseen ei otettu mukaan Mäkisen kehittämää Lasmak Ohjetaulua eikä Sorjosen YTJ-tilikarttaa. Mäkinen ja Sorjonen alkoivat tehdä yhteistyötä YTJ:n kehittämiseksi, mutta joutuivat lopulta luopumaan sen ylläpidosta, kun yleinen kiinnostus YTJ:tä kohtaan hiipui perustililuettelon standardointihankkeen myötä. Näin Kirjurituote jäi ainoaksi tarjoajaksi markkinoille. Sen tilikartasta ei kuiten-

kaan koskaan tullut standardia, koska viranomaiset eivät ottaneet tuotetta käyttöön. (Mäkinen 2010.)

Tällä hetkellä Taloushallintoliitossa on käynnissä raportointikoodiston kehittäminen, josta Mäkinen toivoo tulevan standarditilikartan. Tämä parantaisi taloushallinnon automaation kehittämistä. Tiliointiautomaatio ei tosin ole enää kiinni standardoinnista, koska Tilivelho on tuonut markkinoille ohjelmiston, jossa automaattitiliointi tapahtuu päättelysääntöjen perusteella. Tilivelhon kehittämä ohjelmisto sopii ohjelmistokuvauksen mukaan kaikille tilikartoille, mutta se on suunniteltu lähinnä tilitoimistojen käyttöön. (Mäkinen 2010; Tilivelho 2008.)

Raportointikoodisto on osa FIA (Fully Integrated Accounting) -hanketta, joka kehittää taloushallinnon alalle uusia toimintatapoja ja vähentää näin rutiinitöiden määrää. Tämä tuo yrityksille säästöjä ja vapauttaa samalla henkilöstöä vaativimpiin asiantuntijatehtäviin. Raportointikoodiston ideana on helpottaa etenkin yritysten viranomaisraportointia ja säästää näin molempien osapuolien aikaa ja resursseja. Raportointikoodiston avulla halutaan myös luoda perusta sähköiselle tilinpäätökselle. Käytännössä kirjanpito tehdään omalle tilikartalle, joka kohdistetaan raportointikoodiston kanssa, ja näin saatu informaatio lähetetään raportin vastaanottajalle. Sidosryhmät, kuten Tilastokeskus, verottaja ja Patentti- ja rekisterihallitus, ovat mukana koodiston kehittämisessä. FIA-ohjausryhmän puheenjohtajan mukaan on todennäköistä, että raportointikoodisto toimii tulevaisuudessa pienten yritysten tilikarttana ja suuret yritykset täydentävät omia tilikarttojaan raportointikoodien sisällöllä. FIA-hanke päättyi kesäkuussa 2010, mutta Raportointilautakunta jatkaa koodiston ylläpitämistä. (Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu 2010.)

## 2.3 Tuloslaskelma

Tuloslaskelman tarkoitus on nimensä mukaisesti osoittaa mistä yrityksen tulos muodostuu. Kaavoja on kaksi erilaista, kululajipohjainen (LIITE 1) ja toimintokohtainen tuloslaskelma, joiden kaavat on määritetty kirjanpitoasetuksessa. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 100, 136.)

Kululajipohjaisen tuloslaskelman kaavaa voidaan myös lyhentää, jos erät ovat vähäisiä tai halutaan saavuttaa selkeämpi esitystapa. Yhdisteltyjen erien täytyy kuitenkin löytyä tilinpäätöksen liitetiedoista. Toimintokohtaisen tuloslaskelman kaavan mukaan bruttotulos muodostuu eristä liikevaihto, hankinnan ja valmistuksen kulut, bruttokate ja liiketoiminnan muut tuotot. Kuluja ei sen sijaan eritellä kululajeittain vaan jaettuna kolmelle eri toiminnoille, hankintaan ja valmistukseen, myyntiin ja markkinointiin sekä hallintoon. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 101, 136–137.)

IAS/IFRS-standardit eivät määritä tuloslaskelmalle kaavaa. Siitä on kuitenkin löydyttävä seuraavat asiat:

- liikevaihto
- rahoituskulut
- osuus voitosta tai tappiosta osakkuus- tai yhteisyrityksessä
- voitto tai tappio, joka on syntynyt lopetettavien toimintojen omaisuuserien myynnistä tai velkojen suorittamisesta
- välittömät verot
- voitto tai tappio
- se osuus voitosta, joka kuuluu vähemmistölle
- voitto tai tappio, joka kuuluu emoyhteisön omistajille.

(Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 102–103.)

**Liikevaihto** sisältää kirjanpitovelvollisen varsinaisen liiketoiminnan tuotot, joista on vähennetty myynnin oikaisuerät, kuten arvonlisävero ja annetut käteis- ja asiakasalennukset. Myös pitkän valmistusajan vaativissa hyödykkeissä käytettävä valmistusasteen mukainen myynnin tulouttaminen kuuluu tähän erään. **Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varaston muutos** koskee nimenomaan valmisteveraston ja puolivalmisteveraston muutosta, jota kirjanpitovelvollinen on itse jalon-  
tanut. Tuloslaskelman kohdassa aineet, tarvikkeet ja tavarat on myös varaston lisäys tai vähennys, mutta se tarkoittaa varastoituja raaka-aineita ja myytäväksi hankittuja tavaroita. **Valmistus omaan käyttöön** on oikaisuerä sellaisille menoille, jotka on aktivoitu omaan käyttöön otetun hyödykkeen kuten koneen tai laitteen hankintameno. Tuloslaskelman erä **liiketoiminnan muut tuotot** on sisällöltään melko laaja. Vuokratuotot ja pysyvien vastaavien myynnistä saadut tuotot ovat

tyypillisiä siihen kuuluvia eriä. Ne eivät ole varsinaisia myyntituottoja, mutta liittyvät kuitenkin läheisesti kirjanpitovelvollisen liiketoimintaan. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 103–107.)

Tuloslaskelman erä **materiaalit ja palvelut** sisältää aineet, tarvikkeet ja tavarat sekä ulkopuoliset palvelut. Aineet, tarvikkeet ja tavarat jaetaan kahteen osaan, ostot tilikauden aikana ja varaston muutos. Vaihto-omaisuuden ostomenoihin otetaan mukaan myös tuontitullit, välittömät kuljetus- ja käsittelymenot ja verot, joita ei saada takaisin. Mahdolliset alennukset taas vähennetään ostomenoista. Varaston muutos sisältää tavanomaisen epäkuranttiuden aiheuttaman arvonalenemisen. Jos kyseessä on poikkeuksellinen arvonaleneminen, se kuuluu erän poistot ja arvonalentumiset alle. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 110–112; Leppiniemi & Leppiniemi 2009.)

Aineiden ja tarvikkeiden sekä oman työvoiman lisäksi yritys tarvitsee yleensä myös ulkopuolisia palveluita, joihin kuuluvat tuotantoon välittömästi ja välillisesti liittyvät yrityksen ulkopuolelta ostetut palvelut. Palvelut, jotka koskevat kirjanpitovelvollista kokonaisuutena, kuten tilintarkastuspalvelut, kuuluvat kohtaan liiketoiminnan muut kulut KILA:n antaman ohjeen mukaan. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 110–112; Leppiniemi 2010.)

**Henkilöstökulujen** alle kuuluvat ennakonpidätysten alaiset palkat ja muut niihin rinnastettavat erät. Myös sosiaaliturvamaksut, henkilövakuutusmaksut ja eläkekulut kuuluvat tähän ryhmään, koska ne määräytyvät palkkojen perusteella. Sen sijaan esimerkiksi koulutus ja henkilökunnalle järjestettävät juhlat kuuluvat liiketoiminnan muiden kulujen alle, koska ne eivät ole sidoksissa maksettuihin palkkoihin. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 112.)

**Liiketoiminnan muihin kuluihin** kuuluvat pääsääntöisesti ne kulut, joille ei ole erilliserää materiaaleissa ja palveluissa tai henkilöstökuluissa. Esimerkiksi toimitilojen vuokramenot, markkinointimenot ja kokousmenot kuuluvat tähän erään. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 119; Tomperi 2007b, 50.)

**Poistot ja arvonalentumiset** sisältävät suunnitelman mukaiset poistot, arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä ja vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset. Vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereiden arvonalentumiset löytyvät ryhmästä rahoitustuotot ja -kulut. Ohjeet suunnitelman mukaisille poistoille löytyvät KILA:n antamasta yleisohjeesta. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 116.)

**Rahoitustuotot ja -kulut** on esitettävä tuloslaskelmassa muita eriä tarkemmin. Pääsääntö on, että tuotot ja kulut eritellään saman konsernin, omistusyhteisyritysten ja muiden osalta. Esimerkiksi korkotulot ja -menot kuuluvat tähän erään. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 122; Tomperi 2007b, 50.)

Erä **tuloverot** käsittää veronalaisesta voitosta laskettua veroa. Verolaskelmaan otetaan mukaan myös kirjanpidon kuluja, joita ei verotuksessa saada vähentää saman tilikauden aikana. Käytännössä tämä tarkoittaa pakollisina varauksina kirjattavia tulevia menoja ja menetyksiä, jotka saadaan vähentää verotuksessa, kun ne toteutuvat. Tämä liittyy jaksottamiseroihin, mutta myös arvostamisesta johtuvat erot voivat synnyttää laskennallisen eron. Pysyvien vastaavien arvonnkorotuksen myötä voi muodostua laskennallista verovelkaa, joka on otettava huomioon, mikäli se on olennaista. Kirjanpitolain 5. luvun 17. §:n mukaan vain maa- ja vesialueiden ja muun kuin rahoitusvälineenä pidettävän arvopaperin arvoa saa korottaa. Laskennalliset verovelat ja -saamiset saadaan kirjata tuloslaskelmaan ja taseeseen noudattaen erityistä varovaisuutta. (Tomperi 2007a, 47–50, 44; Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 134.)

**Satunnaiset erät** tarkoittaa tuottoja ja kuluja, jotka eivät kuulu kirjanpitovelvollisen tavanomaiseen liiketoimintaan vaan ovat kertaluonteisia tapahtumia. Käyttöomaisuuden myyntivoitto tai -tappio on yleensä liiketoiminnan muuta tuottoa tai kulua, paitsi tilanteessa, jossa kirjanpitovelvollinen luopuu toimialasta kokonaan. Silloin tapahtuma kirjataan satunnaiseksi eräksi, koska sen ei enää katsota liittyvän liiketoimintaan. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 127–129.)

**Tilinpäätössiirrot** sisältävät poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutokset eli tähän erään kirjataan vain verotuksellisista syistä tehtävät tuloksenjärjestelykirja-

ukset. Muista syistä kirjattavia tilinpäätössiirtoja ei saa esittää ja IFRS- tilinpäätöksessä tilinpäätössiirtoja ei saa esittää lainkaan. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 130.)

## 2.4 Tase

Taseen on tarkoitus kuvata yrityksen taloudellista asemaa tilinpäätöspäivänä (KPL 1336/1997). Kirjanpitoasetus määrää tasekaavan, joka on sama kaikille kirjanpitovelvollisille. Poikkeuksena tästä ovat pienet kirjanpitovelvolliset, jotka saavat käyttää lyhennettyä tasetta. (Leppiniemi 2006, 40). IFRS-taseelle ei ole omaa kaavaa, mutta sille on määritetty erät, jotka siitä tulee löytyä:

1. aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet
  2. sijoituskiinteistöt
  3. aineettomat hyödykkeet
  4. rahoitusvarat (muut kuin kohdissa 5,8, ja 9 tarkoitetut)
  5. sijoitukset, joiden kirjanpitoarvo on määritetty pääomaosuusmenetelmää käyttäen
  6. biologiset hyödykkeet
  7. vaihto-omaisuus
  8. myyntisaamiset ja muut saamiset
  9. rahavarat
  10. ostovelat ja muut velat
  11. varaukset
  12. rahoitusvelat (muut kuin kohdissa 10 ja 11 tarkoitetut)
  13. kauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat ja -saamiset, jotka on määritelty IAS 12 -standardissa (tuloverot)
  14. laskennalliset verovelat ja -saamiset, jotka on määritelty IAS 12- standardissa
  15. omassa pääomassa esitettävä vähemmistön osuus
  16. emoyhtiön omistajille kuuluva oma pääoma
- (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 31).

Edellä mainittujen lisäksi taseessa tulee esittää myös muita eriä, mikäli se on oleellista oikean kuvan antamiseksi tai yksittäinen IAS/IFRS-standardi sitä vaatii (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 31). Käytännössä IFRS-tasetta laadittaessa käytetään Suomen kirjanpitoasetuksen kaavaa (Leppiniemi 2006, 40).

Taseen vastaavaa-puoli jakautuu kahteen pääryhmään pysyviin vastaaviin ja vaihtuviin vastaaviin. Pysyvät vastaavat pitävät sisällään aineettomat hyödykkeet, aineelliset hyödykkeet ja sijoitukset. vaihtuvat vastaavat koostuvat vaihtomaisuudesta, saamisista, rahoitusarvopapereista ja rahoista ja pankkisaamisista. Järjestys on edellä mainittu ja se perustuu likvidiysjärjestykseen eli ensin esitetään epälikvideimmät erät ja viimeisimpänä kaikkein likvidein erä. Pysyvät vastaavat tuottavat tuloa useana tilikautena, mutta vaihtuvat vastaavat vain yhtenä tilikautena. Tällä on merkitystä arvostusperiaatteiden kannalta. Vaihtuvat vastaavat ovat taseessa joko hankintamenon suuruksina tai sitä alempana arvona, mikäli se on niiden käypä arvo. Pysyvät vastaavat taas esitetään taseessa poistoilla tai arvonalentumisilla vähennetyn hankintamenon arvoisina. Poistojen pohjana toimii niiden osallistuminen yrityksen tulonhankintaan, ja näin ollen luovutushinta ei määritä pysyvien vastaavien tasearvoa. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 28–30; Leppiniemi 2006, 83–84.)

Vastattavaa-puoli esitetään myös likvidiysjärjestyksessä eli ensin esitetään oma pääoma, sen jälkeen tilinpäätössiirtojen kertymä, pakolliset varaukset ja viimeisenä vieras pääoma (Leppiniemi 2006, 83). Oma pääoma koostuu osake, osuus- tai muusta vastaavasta pääomasta, erilaisista rahastoista, edellisten tilikausien voitosta (tappiosta), tilikauden voitosta (tappiosta) ja pääomalainasta. Osake, osuus- tai muu vastaava pääoma ei tässä muodossa esiinny taseessa vaan osakeyhtiöt käyttävät osakepääomaa, osuuskunnat osuuspääomaa ja henkilöyhtiöille KILA suosittelee ilmaisua yhtiöpanokset. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 68–70.)

Tilinpäätössiirtojen kertymä koostuu poistoeroista ja vapaaehtoisista varauksista. Pakolliset varaukset liittyvät vastaisuudessa aiheutuviin menoihin ja menetyksiin. Kirjanpitovelvollinen esittää menot pakollisena varauksena, mikäli ne kohdistuvat päättäneeseen tai aikaisempaan tilikauteen ja toteutuminen on varmaa tai ainakin todennäköistä. Pakollisen varauksen kirjaaminen edellyttää myös, että menoja

vastaava tulo ei ole varmaa tai todennäköistä. Menojen tulee perustua lakiin tai muuhun velvollisuuteen sivullista kohtaan. Mikäli rahamäärä ja erääntymisajan kohta tiedetään, esitetään erä siirtovelkana. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 82–85.)

Vieras pääoma jaetaan lyhytaikaiseen ja pitkäaikaiseen pääomaan. Lyhytaikaiset velat erääntyvät vuodessa tai alle, kun taas pitkäaikaiset velat erääntyvät vuotta pidemmän ajan kuluessa. Molemmat erät on jaettava vielä pienempiin osiin esimerkiksi saatuihin ennakoihin, ostovelkoihin, velkoihin saman konsernin yrityksille, velkoihin omistusyhteisyriksille ja siirtovelkoihin. Näiden lisäksi on esitettävä erikseen laskennallinen verovelka. (Leppiniemi & Leppiniemi 2005, 90–97.)

## 2.5 Ulkoinen raportointi

Kirjanpidon tuottama raportointi voidaan jakaa ulkoiseen ja sisäiseen. Sisäistä raportointia käsitellään myöhemmin tässä opinnäytetyössä. Ulkoiset raportit, kuten tuloslaskelma- ja taseraportit pohjautuvat yleensä suoraan kirjanpidon tileihin. Viranomaisilmoitukset ovat myös tyypillisiä ulospäin annettavia raportteja. (Lahti & Salminen 2008, 147.)

Kansainvälinen raportointi aiheuttaa omat vaatimuksensa kirjanpidolle. Yritykset, jotka raportoivat IFRS:n mukaan tuloksen ja taseen, mutta esittävät myös suomalaisten säännösten mukaisen tuloksen, laativat käytännössä kaksi eri tilinpäätöstä. Merkittäviä eroja on esimerkiksi konserniavustusten käsittelyssä. IFRS kieltää niiden kirjaamisen kuluksi, mutta Suomen verolainsäädännön mukaan konserniavustusta ei saa vähentää verotuksessa, ellei sitä ole kirjattu kuluksi. Poistoero on suomalaisen kirjanpitolainsäädännön erikoisuus, jota IFRS ei tunne. Poistoeroa ei saa kuitenkaan vähentää verotuksessa, ellei sitä ole kirjattu tuloslaskelmaan. (Lahti & Salminen 2008, 142–144.)

Pienet yritykset voivat tehdä kirjanpidon suomalaisten säännösten mukaan ja aikaista manuaalisesti raportit taulukkolaskentaohjelman avulla. Suuremmilla yri-



tyksillä tilikartan on mahdollistettava kahden eri tilinpäätöksen laatiminen. Vaihtoehtoina on käyttää omia tilejä suomalaiselle kirjanpidolle ja IFRS-kirjanpidolle niiltä osin, joissa kirjauksissa on eroja. Muut tilit ovat yhteisiä ja kirjauksissa ei ole eroja laskentasäännösten välillä. Toinen vaihtoehto on tehdä kirjanpito IFRS:n mukaan ja erityisten oikaisutilien kautta luoda suomalainen tilinpäätös. Tilanteen mukaan tämän voi tehdä myös toisinpäin eli ensin tehdään kirjaukset suomalaisen säännösten mukaan ja sen jälkeen oikaisukirjaukset IFRS:n mukaan. (Lahti & Salminen 2008, 142–144.)

Verottaja asettaa omat vaatimuksensa raportoinnille. Tässä voidaan käyttää apuna VAT-koodeja. Jokaiselle tilille on hyvä määritellä hyväksyttävät VAT-koodit, jotta esimerkiksi oston tilin kanssa ei ole mahdollista käyttää myynnin VAT-koodia. (Lahti & Salminen 2008, 133.)

EU-maiden palvelukaupassa tuli voimaan uudet säännökset 1.1.2010 alkaen. Tavarakauppaan uusilla säännöksillä on vain välillinen vaikutus. Tavaroiden vero kannetaan siinä maassa, jossa ne kulutetaan. Tämän pohjalta ulkomaan kaupassa hyödykkeen vienti ja yhteisömyynti on verotonta, mutta maahantuonti ja yhteisö-hankinta puolestaan ovat verollista toimintaa. Palveluiden kulutusmaaperiaatetta toteutetaan myyntimaasäännöksiin. Tarkoitus on, että Suomessa kulutettavat palvelut olisivat Suomen arvonlisäveron piirissä, ja vastaavasti ulkomailla kulutettavat palvelut sen maan arvonlisäverotuksessa kuin missä ne kulutetaan. Pääsääntöisesti myyjä on verovelvollinen tavarán tai palvelun myynnistä. Ostaja on kuitenkin verovelvollinen ulkomaalaisen Suomessa harjoittamasta myynnistä, mikäli myyjällä ei ole kiinteää toimipaikkaa, eikä myyjä ole hakeutunut verovelvolliseksi Suomessa. Tätä kutsutaan käänteiseksi verovelvollisuudeksi. Uuden myyntimaasäännöksen mukaan raportoitavia eriä ovat esimerkiksi immateriaalipalvelut, tavarán kohdistuvat työsuoritukset ja tavarán kuljetuspalvelut. Ei- raportoitavia eriä ovat sen sijaan henkilökuljetukset, kiinteistöön kohdistuvat palvelut sekä irtaimien esineeseen kohdistuvat työsuoritukset. (Verohallinto 2010.)

### 3 JOHDON LASKENTATOIMEN JA PROJEKTILASKENNAN VAATIMUKSET TILIKARTALLE

#### 3.1 Johdon laskentatoimi

Johdon laskentatoimea tarvitaan, kun yritys miettii omaa strategiaansa tai suunnittelee ja kehittää toimintaansa. Yleisesti ottaen johdon laskentatoimi eli sisäinen laskentatoimi on tärkeä päätöksenteon apuväline. Lait tai muut velvoitteet eivät säätele sitä, vaan jokainen yritys tekee omia tarkoituksenmukaisia laskelmiaan. Ne voivat vaihdella hyvinkin paljon eri yrityksillä liiketoiminnasta ja yrityksen koosta riippuen. Sisäinen laskenta keskittyy yleensä tulevaisuuteen, ei menneisyyteen, kuten ulkoinen laskenta. (Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi & Puttonen 2007, 81; Pellinen 2006, 20; Lahti & Salminen 2008, 132.)

Eettiset näkökulmat on hyvä ottaa huomioon johdon laskentatoimessa. Talousasioiden kanssa työskentelevällä henkilöllä on oltava riittävä ajantasainen osaaminen, jotta päätöksenteon tueksi tuotetut raportit olisivat luotettavia ja ajantasaisia. Raporttien ja laskelmien yhteydessä tulee myös tuoda esille kaikki mahdolliset asiat, joilla voi olla vaikutusta. Näin raportin lukija voi tarkastella niitä objektiivisesti. Luottamukselliset asiat on pidettävä salassa ja niitä ei saa käyttää omaksi edukseen tai laittomiin tarkoituksiin. (Pellinen 2006, 22.)

Laskentajärjestelmällä on suuri merkitys niin sisäisessä laskennassa kuin ulkoisessa laskennassakin. Yksi laskentajärjestelmä mahdollistaa ulkoisen ja sisäisen laskennan yhteensopivuuden, jolloin joka paikassa on samat luvut. Tämä on integroidun taloushallinnon pyrkimys. Näin myös sisäisen laskennan luvut ovat koko ajan reaaliajassa. (Granlund & Malmi 2004; Lahti & Salminen 2008, 148–149.)

##### 3.1.1 Sisäinen raportointi

Sisäisen laskennan tavanomaisia seurantatasoja ovat muun muassa tuoteryhmät, maantieteelliset alueet, kustannuspaikat, projektit ja konsernikoodit. Laskentakausi voi olla tilikausikohtainen tai ulottua useammalle tilikaudelle, josta on esimerk-

kinä erilaiset projektit. Laskennassa kannattaa käyttää hyödyksi alemmalta tasolta suoraan yhteen laskemalla saatavat ylemmän tason raportit. Tilikartan tileille voidaan määrittää säännöt siitä, mitä sisäisen laskennan tasoja tilille kuuluu kirjata. Kirjausohjeiden laatiminen eri tileille on tärkeää, jotta sisäisen laskennan raporteista saadaan luotettavia ja käyttökelpoisia. Yritys voi joutua tekemään satunnaisesti joitain manuaalisia raportteja. Tällaisia raportteja kutsutaan ad hoc -raporteiksi. Niitä kannattaa kuitenkin seurata, jotta huomattaisiin toistuvat raportointitarpeet. Toteutuneiden kustannusten ja myynnin lisäksi on tärkeää seurata ennusteiden ja toteumien kohtaamista. (Lahti & Salminen 2008, 132–133, 148–149.)

Konserniyhtiöt raportoivat emoyhtiölleen ja tämän vuoksi konserniyhtiöiden on järkevää käyttää yhtenäistä tilikarttaa kirjanpidossaan. Tilikartta tarvitsee myös selkeän ohjeen, jota päivitetään säännöllisesti. Mikäli yhtiöillä ei ole yhteistä tilikarttaa käytössään, täytyy konsolidointi- eli yhdistämisvaiheessa lukuja muuntaa konsernitilinpäätöksen tileille. Tämä luo riskin virheryhmittelyyn, jolloin konserniraportoinnin laatu voi heiketä. Konsernin sisäisiin tapahtumiin voidaan käyttää konsernikoodeja, joilla jokainen yhtiö merkitsee sisäiset tapahtumat. Niiden käytöllä voidaan lyhentää tilikarttaa, kun sisäisiä ja ulkoisia tapahtumia ei tarvitse eritellä eri tileilleen. (Lahti & Salminen 2008, 144.)

### 3.1.2 Budjetointi

Yrityksen toimintasuunnitelma aiheuttaa tuloja ja menoja, joiden kontrollointi vaatii numeerisen esityksen. Budjetti on yrityksen tai tulosityksikön taloudellinen suunnitelma, joka on tehty tietylle ajanjaksolle, ja se sisältää mahdollisimman hyvän saavutettavissa olevan taloudellisen tuloksen. Budjetti laaditaan kirjallisesti, jotta sitä voidaan seurata ja se voidaan tuoda kaikkien sellaisten henkilöiden tietoon, jotka vastaavat sen toteutumisesta. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 163; Jyrkkiö & Riistama 2004, 226.)

Budjetoinnin tarkoituksena on toimia apuvälineenä operatiiviselle johdolle toiminnan suunnittelussa, tarkkailussa ja koordinoinnissa (Jyrkkiö & Riistama 2004,

228). Tosin budjetin käyttötarkoitus voi vaihdella erilaisilla organisaatioilla yrityksen tekemien valintojen ja ympäristötekijöiden mukaan. Myös emoyhtiöiden asettamat vaatimukset voivat vaikuttaa asiaan. Pääbudjetteja ovat tulos-, ja tase- ja rahoitusbudjetti, jotka koostuvat osabudjeteista kuten myyntibudjetista ja ostobudjetista. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 165–166, 168.)

Budjetointiprosessi pitää sisällään kolme vaihetta, suunnittelu-, toteutus- ja valvontavaiheet. Budjetoinnilla on eri tehtäviä, ja ne voivat vaihdella eri yrityksillä. Yleensä budjetin laatiminen lähtee ennusteiden selvittämisestä esimerkiksi tilastotietojen avulla. Näin pyritään selvittämään alan myynnin kehitystä, sekä samalla kilpailijoiden, asiakkaiden ja julkisen vallan suunnitelmia. Myös yrityksen muutokset omassa organisaatiossaan tai suunnitelmat esimerkiksi myynnin edistämisestä ovat osa budjetin perustaa. Yrityksen asetettua omat tavoitteensa voidaan tehdä taloudellisia ja toiminnallisia suunnitelmia ennusteiden pohjalta. Eri osastojen välinen yhteistyö on myös tärkeää, jotta tiedetään, mihin suuntaan yritys on menossa ja miten tavoitteet voidaan saavuttaa. Näillä toimenpiteillä budjetointi auttaa yritystä ennustamisessa, suunnittelussa ja myös tiedonvälityksessä. Prosessilla voidaan nähdä olevan myös motivoiva vaikutus henkilökuntaan, kun pyritään pääsemään asetettuihin tavoitteisiin. Budjetointi on myös kontrollointia, jolla määritetään rajoja numeerisesti. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 231; Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 168–170.)

### 3.2 Projektilaskenta

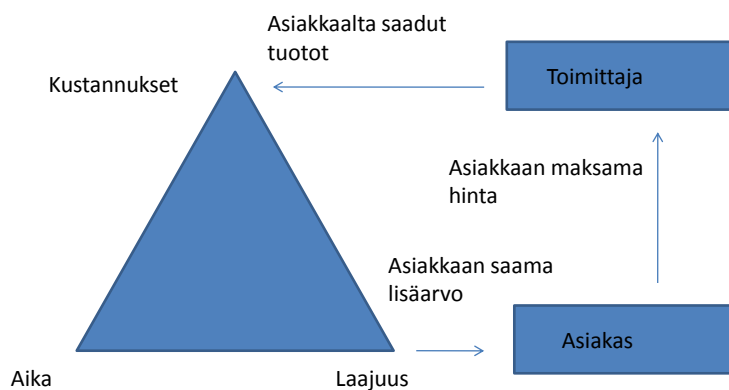
Projektilaskenta on projekteihin liittyvää laskentaa. Projektin määritelmiä on useita, mutta yleisesti ottaen se on tiettyyn päämäärään tähtäävä ainutlaatuinen kokonaisuus, jolle on määritetty aikataulu, laajuus ja kustannukset. Projektilla on useita eri sidosryhmiä, joihin projekti vaikuttaa tai jotka vaikuttavat projektiin. Kaikki sidosryhmät on pyrittävä ottamaan huomioon, jotta projekti onnistuisi ja riskit saataisiin minimoitua. Projektia toteuttavan yrityksen omia sidosryhmiä ovat projektipäällikkö, projektiryhmä ja muut yksiköt, joiden henkilöstöä osallistuu projektiin. Projektin asiakas voi olla eri kuin varsinaisen tuotoksen käyttäjä, ja silloin molemmat on huomioitava projektin kuluessa. Muita sidosryhmiä ovat muun mu-

assa alihankkijat, viranomaiset, kilpailijat, rahoittajat ja media. (Artto, Martinsuo & Kujala 2006, 26, 42–43.)

### 3.2.1 Projektiliiketoiminta

Projektiliiketoiminta on projekteihin liittyvää toimintaa, jota yritys käyttää saavuttaakseen päämääränsä. Toisilla yrityksillä koko liiketoiminta tai ainakin pääasiallinen toiminta on projektiliiketoimintaa, toisilla taas se on osa kokonaisuutta. Yritykset tarjoavat usein myös projekteihin liittyviä huolto- ja ylläpitopalveluja. Esimerkiksi paperikoneiden ja laitteiden rakentaminen sekä käyttöönotto toteutetaan projekteina, ja metalliteollisuuden yritykset ovat silloin metsäteollisuuden projektitoimittajia. Toimittajan näkökulmasta tärkeitä asioita ovat sekä projektin kustannustehokas toteutus että arvon tuottaminen asiakkaalle. Asiakkaalle saman projektin tärkein asia on siitä saatava hyöty, ja yleensä asiakas valmistautuu hankintaan esimerkiksi tekemällä investointilaskelmia ja tavoitteen määrittelyjä. Asiakas todennäköisesti myös seuraa projektin toteutumista ja ohjaa tarvittaessa sitä oikeaan suuntaan. (Artto, Martinsuo & Kujala 2006, 17–22.)

Projektin kolme tavoitetta liittyvät aikaan, laajuuteen ja kustannuksiin, jotka kaikki ovat riippuvaisia toisistaan (KUVIO 2). Projektin tulokset muodostuvat näistä tavoitteista. (Artto, Martinsuo & Kujala 2006, 32–34.)



KUVIO 2: Projektin tavoitteet (Artto, Martinsuo & Kujala 2006, 33).

Projektille on määritetty aikataulu ja se muodostaa näin myös rajoitteita. Laajuustavoite pitää sisällään tuotteen tekniset, toiminnalliset ja laadulliset ominaisuudet. Tuote voi sisältää myös immateriaalisia osia kuten käyttöönottopalveluja tai olla kokonaan immateriaalinen, esimerkiksi uusi toimintatapa. Kustannustavoite tarkoittaa, että projekti täytyy toteuttaa asetetussa budjetissa. Tämä linkittyy myös laajuustavoitteen laadullisiin ominaisuuksiin. Asiakas maksaa projektista hinnan, joka vastaa sen arvoa. Toimittajan taas tulee saada riittävästi katetta eli tuottoja, joista on vähennetty kustannus (KUVIO 2). (Artto, Martinsuo & Kujala 2006, 32–34.)

### 3.2.2 Projektin kustannusten hallinta

Projektin päämäärän ja tavoitteiden saavuttamisen kannalta on tärkeää, että kokonaisuutta johdetaan ja suunnitellaan, tätä kutsutaan projektihallinnaksi. Projektinhallinnan yksi tärkeä osa-alue on kustannusten hallinta, joka pitää sisällään kus-

tannusten arviointivaiheen, budjetoinnin ja seurannan. Niiden avulla projekti toteutetaan kannattavasti ja kustannustehokkaasti suunnitteluvaiheesta lähtien. Projektisuunnitelmaa varten tehdään työn ositus eli WBS (Work Breakdown Structure). Se on hierarkkinen järjestelmä, joka kuvaa projektiin sisältyvät tehtävät ja sitä käytetään niin kustannusten hallinnassa kuin muissakin projektihallinnan osa-alueilla, kuten resurssitarpeiden ja vastuun jakautumisen määrittelyssä. Kustannusten arviointi, budjetointi ja toteutuneet kustannukset eritellään kustannuspaikoille yleensä WBS-elementtien mukaan. (Artto, Martinsuo & Kujala 2006, 35, 108–109, 150, 155.)

Projektiin liittyviä kustannuksia on erilaisia ja ne on yleensä ryhmitelty kustannuslajeihin kuten palkkoihin, matkakuluihin ja ostoihin. Kun lähdetään tarkentamaan eri kustannuslajeja, päädytään lopulta kirjanpidon tileihin. Laskentatoimessa käytettävään järjestelmään avataan projekti ja WBS-elementit ja kirjaukset tehdään suoraan näille elementeille. Kustannusten kirjaamisessa on otettava huomioon, miten yksityiskohtaisesti niitä kannattaa eritellä, jotta saadaan oleellista tietoa johdon tueksi. Toteutuneet kustannukset voidaan kuitenkin kirjata alimmalle mahdolliselle tasolle, koska laskentajärjestelmän avulla voidaan seurata kustannuksia myös ylemmän tason mukaan. (Artto, Martinsuo & Kujala 2006, 155–158.)

Kustannusten arviointi on tärkeää koko projektin aikana. Ennen projektin aloitusta on syytä selvittää, onko projekti kannattava. Tarjouksentekovaiheessa kustannusarvio vaikuttaa projektin hinnoitteluun ja projektin jälkeen on syytä tarkastella tehtyjen investointien tuottoja. Kustannusarviota on syytä päivittää jatkuvasti, ja näin varaudutaan paremmin tuleviin tapahtumiin. Kustannusarvion perusteella tehdään varsinainen kustannustavoite eli budjetti. Kustannusarvio, ja budjetti, tulee olla sidoksissa aikaan, koska kustannusten toteutumisella on suuri merkitys talouden suunnittelussa. (Artto, Martinsuo & Kujala 2006, 158–159, 163.)

Projektille kirjataan kuluksi kaikki välittömät kustannukset, jotka liittyvät suoraan sen toteuttamiseen. Tällaisia kustannuksia ovat muun muassa raaka-aineet ja työtunneittain kirjattavat välittömät palkat. Palkan lisäksi maksetaan henkilösivukuluja, jotka vaativat kohdistamisen projektille. Työntekijästä aiheutuu myös välilli-

siä kuluja kuten koulutus-, tarvike- ja toimistotilakustannuksia, jotka tulisi saada kohdistettua projektille. Nämä kustannukset voidaan ottaa huomioon esimerkiksi käyttämällä sopivaa yleiskustannuskerrointa. Kertoimen avulla saadaan palkkakustannuksiin mukaan myös välilliset kustannukset. (Artto, Martinsuo & Kujala 2006, 166–168.)

Kustannusten seuranta ja raportointi ovat myös oleellinen osa kustannusten hallintaa. Toteutuneet kustannukset saadaan laskentajärjestelmistä ja niihin ei enää voida vaikuttaa. Kustannusten arviointi, budjetointi ja seurantaan liittyvät toiminnot ovat tärkeitä, jotta projekti toteutettaisiin liiketaloudellisesti kannattavasti ja kustannustehokkaasti. (Artto, Martinsuo & Kujala 2006, 171.)

Projekteihin liittyvät myös erilaiset varaukset. Takuuvarauksen avulla voivat muun muassa metalliteollisuuden harjoittajat varautua takuukorjausmenojen kattamiseen. Elinkeinoverolain mukaan he voivat tehdä takuuvarauksen, mikäli he ovat takuusitoumuksen tai muun velvoitteen perusteella vastuussa valmistamastaan suurehkosta koneyksiköstä, kuten esimerkiksi paperi- tai painokoneesta. (Tomperi 2007c, 116.)

### 3.2.3 Pitkän valmistusajan vaativat suoritteet ja osatulouttaminen

Projektiluontoisessa myynnissä on tyypillistä pitkäkestoisuus ja osissa tapahtuva laskutus sovitussa projektin vaiheissa. Kirjanpidossa käytetään osatuloutusmenetelmää, eikä se kulje käsi kädessä asiakkaalle lähetettyjen laskujen kanssa. Pitkän valmistusajan vaativan suoritteen valmistus perustuu sitovaan tilaukseen ja sopimuksessa määritellään yleensä kauppahinta. Tyypillisiä esimerkkejä suoritteista ovat rakennushankkeet sekä laivojen ja paperikoneiden valmistus. Yleensä pitkä valmistusaika tarkoittaa yli kahtatoista kuukautta, mutta alle sen kestäviä hankkeita voidaan pitää pitkäaikaisina, mikäli niiden alkamis- ja loppumisajankohdat sijoittuvat eri tilikausille ja hankkeet ovat laajuudeltaan merkittäviä ja vaikuttavat näin olennaisesti eri tilikausien liikevaihtoon ja tulokseen. (Lahti & Salminen 2008, 82; Kirjanpitolausokunnan yleisohje 2008.)



Tilinpäätöstä tehtäessä lähdetään siitä, että tuotoksi kirjataan tulot, joista on luovutettu asiakkaalle hyödyke tilikauden aikana. Kirjanpitolaki hyväksyy myös toisen vaihtoehdon tietyn rajoituksin. Pitkän valmistusajan hyödykkeisiin voidaan käyttää osatuloutusmenetelmää eli projektituloutusta. Kirjanpitolaki sanoo, että suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Suoritteesta kertyvän erilliskatteen tulee tällöin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien tässä tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa tuotoiksi. (Leppiniemi & Kykkänen 2009, 99; KPL 1336/1997, 5 luku 4 §.)

Valmistusasteen määrittäminen ei ole aina helppoa. Kappaletavaroiden tuotannossa voidaan suoraan laskea valmistettujen yksiköiden osuus tavoitteesta, mutta suurten kokonaisuuksien valmistuksessa esimerkiksi seuraavat laskutavat ovat mahdollisia. Ensimmäisenä vaihtoehtona on toteutuneiden menojen suhde arvioituihin kokonaismenoihin. Menoihin tulee laskea vain ne, joita vastaava valmistustyö on tehty. Näin ollen toteutunutta menoa ei ole materiaali, joka on hankittu, mutta jota ei ole vielä käytetty projektin valmistukseen. Myöskään alihankkijalle maksettu ennakkomaksu vielä tekemättä olevasta työstä ei ole toteutunutta menoa. Toinen vaihtoehto on suhteuttaa esimerkiksi tehtyjen työtuntien määrä koko valmistusajan vaadittaviin työtunteihin. Jos projekti voidaan jakaa selkeästi eri välivaiheisiin, saadaan valmistusaste vertailemalla todellista vaihetta näihin välivaiheisiin. Valmistusasteen määrittämisessä tulee muistaa varovaisuuden periaate sekä johdonmukaisuus ja käyttää samaa laskentatapaa tilikaudesta toiseen. (Artto, Martinsuo & Kujala 2006, 259; Kirjanpitolausokunnan yleisohje 2008.)

## 4 CASE: TILIKARTAN OHJEISTAMINEN

Tämän opinnäytetyön toimeksiantajana on Andritz Oy. Tilikartan ohjeistuksen tarkoituksena on yhdenmukaistaa kirjauskäytäntöjä eri toimipisteissä ja antaa tietoa tilikartasta yhtiön henkilökunnalle. Erityisesti ostolaskunkäsittelijät ovat toivoneet ohjeistusta oman työnsä tueksi. Opinnäytetyö toteutettiin syksyn 2009 ja kevään 2010 aikana, ja tekijä työskenteli koko prosessin ajan Andritz Oy:n palveluksessa laskentaosastolla.

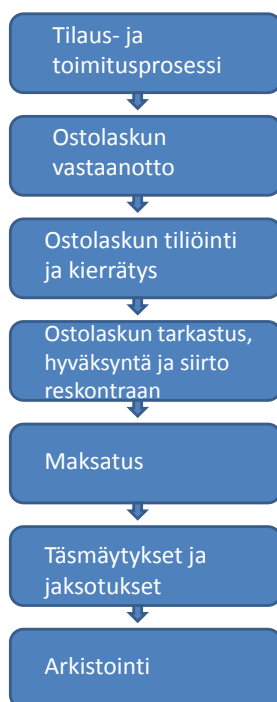
### 4.1 Laskentajärjestelmät ja laskujen käsittely

Kirjanpidon perusajatus on pysynyt suunnilleen samana, mutta nykyaikainen taloushallinto on kehittynyt tietotekniikan myötä. Sen on tuotettava informaatiota nopeasti, virheettömästi ja täsmällisesti, mutta oltava samalla kustannustehokas. Tärkeä osa informaation tuottoa ovat käytössä olevat taloushallinnon järjestelmät ja tietotekniset ratkaisut. Taloushallinnon tietojärjestelmät luokitellaan yleisesti kahteen pääryhmään, erillisjärjestelmiin ja ERP-järjestelmiin. Lyhenne muodostuu sanoista Enterprise Resource Planning, ja Suomessa käytetäänkin yleisesti sanaa toiminnanohjaus. Järjestelmässä on yleensä omat osiot tuotannolle, henkilöstöhallinnolle, logistiikalle ja taloushallinnolle. Taloushallinto on siinä mielessä tärkeässä asemassa, että sen perustiedoissa määritetään paljon erilaisia ohjaustietoja, joita muut osiot käyttävät. Tällaisia tietoja ovat muun muassa tilikartta sekä kustannuspaikkatiedot. Tunnettuja toiminnanohjausjärjestelmien valmistajia ovat Baan, Oracle ja markkinajohtaja SAP. Valmistajat kehittävät järjestelmiään koko ajan ja uutena toimintona on tullut mukaan johdon raportoinnin tehostaminen. Laskentajärjestelmän tulee olla sopiva yrityksen tarpeisiin, joten esimerkiksi tilikartan kopiointi toiselta yritykseltä on harvoin järkevä vaihtoehto. (Granlund, Malmi 2004, 16; Lahti & Salminen 2008, 36–37; Jyrkkiö & Riistama 2004, 273.)

Erilaisia rekistereitä on mahdollista ylläpitää keskitetysti, jos yrityksellä on käytössään yhtenäinen järjestelmä. Näin erityisesti konserniyhtiöissä kaikki saavat saman tiedon kertapäivityksellä. Tilikartta, toimittaja- ja asiakasrekisteri ovat tyy-

pillisiä tietoja, joista kannattaa ylläpitää yhtenäistä rekisteriä. Yhtenäinen tilikartta mahdollistaa luotettavan vertailun eri konserniyritysten kesken. Lukujen muuttaminen yrityksen omasta tilikartasta konsernin yhteiseen tilikarttaan voidaan tehdä eri yhtiöissä eri tavalla, ja lopputulos ei ole yhtä luotettava. (Lahti & Salminen 2008, 45–46.)

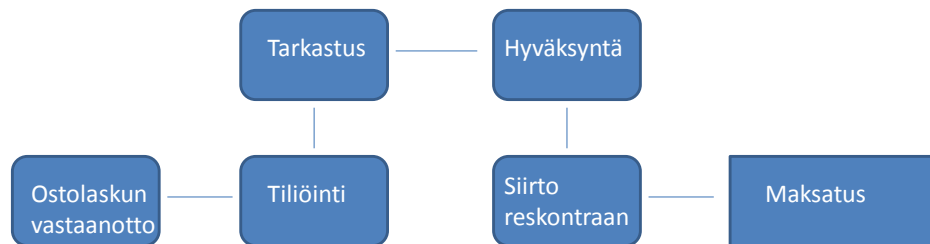
Ostolaskujen käsittely vie usein paljon talousosaston resursseja, mutta sähköinen käsittely on tehostanut toimintaa huomattavasti. ERP-järjestelmät tarjoavat usein mahdollisuuden ostolaskun sähköiseen kierrätykseen, mutta monissa yrityksissä käytetään silti erillisjärjestelmää tähän prosessiin. Taloushallinnon kannalta prosessi käynnistyy siitä, kun ostolasku vastaanotetaan, ja päättyy, kun lasku on kirjattu kirjanpitoon, maksettu ja arkistoitu. Osto-organisaation kannalta prosessi on käynnistynyt jo paljon ennen tätä vaihetta. Ensimmäinen on ollut mahdollinen ostoehdotus, sen jälkeen ostotilaus ja tavaran vastaanotto (KUVIO 3). (Lahti & Salminen 2008, 48.)



KUVIO 3. Ostolaskuprosessi (Lahti & Salminen 2008, 49).

Sähköinen ostolaskujen käsittely lähtee liikkeelle, kun paperilasku skannataan laskunkäsittelyjärjestelmään tai lasku vastaanotetaan suoraan järjestelmään verkkolaskuna. Perustietojen tarkastamisen jälkeen tulee tiliöintivaihe, jossa on kah-

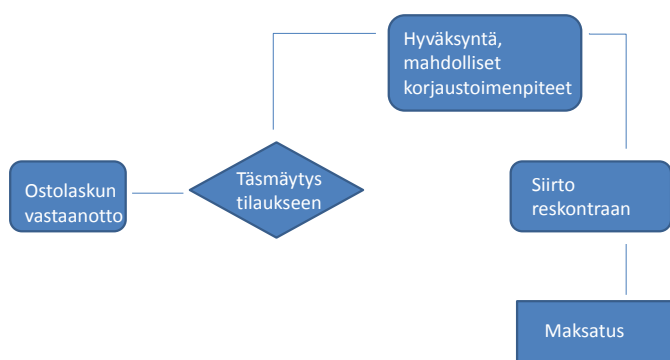
denlaista menettelytapaa. Ensimmäinen vaihtoehto on lasku, jolle ei ole valmista ostotilausta ERP-järjestelmässä (KUVIO 4). (Lahti & Salminen 2008, 50–52.)



KUVIO 4. Ostolaskun käsittely ilman ostotilausta (Lahti & Salminen 2008, 51).

Ilman ostotilausta oleva lasku tiliöidään manuaalisesti tai automaattisesti ja lähetetään ostohenkilölle tarkastettavaksi. Tarkastaja välittää laskun hyväksyjälle. Tämän jälkeen lasku palautuu ostolaskunkäsittelijälle, ja lasku voidaan siirtää reskontraan ja sieltä maksatukseen. (Lahti & Salminen 2008, 50–52.)

Toinen ostolaskun käsittelyn menettelytapa on, että lasku liittyy ERP-järjestelmään tehtyyn ostotilaukseen (KUVIO 5). Ostotilauksellisen laskun tiliöinti on usein tehty jo tilausvaiheessa ja tilauksen tiedot saadaan haettua suoraan ostolaskulle käsittelyvaiheessa. Tämä edellyttää, että hankinnalle on tehty vastaanotto järjestelmässä ja laskulla oleva hinta vastaa tehtyä tilausta. Muussa tapauksessa lasku on laitettava ostohenkilölle vastaanoton tekemistä tai korjaavia toimenpiteitä varten. Ostotilauksellisten laskujen etuna on ostolaskuprosessin nopeutuminen ja hankintojen kirjautuminen suoriteperusteella vastaanotosta. Myös tiliöinti tapahtuu yleensä automaattisesti tuotekoodien perusteella. (Lahti & Salminen 2008, 50–52.)



KUVIO 5. Ostotilauksellisen laskun käsittely (lähde: Lahti & Salminen 2008, 52).

Sähköisten prosessien käytössä korostuvat perustietojen merkitys ja niiden ylläpito. Ostolaskujen käsittelyssä yksi tärkeimmistä perustiedoista on toimittajarekisteri, jonka tiedot ohjaavat koko prosessia. Rekisteri sisältää ainakin toimittajan nimen, osoitteen, maksuehdon ja maksuYTEYSTIEDOT. Mikäli samalta toimittajalta saadaan säännöllisesti laskuja, joiden tiliöinti on yleensä sama, kannattaa toimittajalle asettaa oletustiliöinti. Näin tiliöinti nopeutuu ja vahingossa tehtyjen virhetiliöintien määrä vähenee. Laskunkäsittelyjärjestelmässä kannattaa näyttää vain ne tilit, joille ostolaskuja saa kirjata. Tämä helpottaa laskunkäsittelijän työtä ja vähentää myös virhetiliöintien määrää. (Lahti & Salminen 2008, 53–54, 62–63.) Myyntilaskujen perustiedot muodostuvat asiakasrekisteristä ja tuoterekisteristä

sekä niiden takaa tulevista tiliöintisäännöistä. Asiakasrekisteri sisältää yleensä ainakin nimen, laskutusosoitteen, asiakaskohtaiset alennukset ja arvonlisäveronumeron. Yrityksen liiketoiminnot ovat erilaisia ja myös myynti- ja laskutusprosesseja on erilaisia. Projektiperusteinen myynti tapahtuu usein osissa kun sovittu vaihe on valmistunut ja laskutus jakautuu pitkälle ajalle. Kirjanpidossa käytetään usein osatuloutusta, jolloin tuloutus ei tapahdu samanaikaisesti laskutuksen kanssa. (Lahti & Salminen 2008, 76, 82.)

#### 4.2 Andritz Oy

Andritz Oy on osa Andritz-konsernia. Konsernin pääkonttori sijaitsee Grazissa Itävallassa ja yhtiö on listautunut Wienin pörssiin vuodesta 2001. Henkilöstöä koko konsernissa on noin 13 000 (2009) ja toimipisteitä ympäri maailman yli 120. Konsernin tuotteita ja palveluita valmistetaan ja myydään maailmanlaajuisesti ja liikevaihto oli 3 197,5 miljoonaa euroa vuonna 2009. (Andritz Oy 2010; Andritz Ag 2010.)

Andritz saapui Suomeen vuonna 1994 ostaessaan Kone Wood Oy:n ja vuonna 2000 Ahlstrom Machinery Oy:n. Näiden yhtiöiden fuusioitumisen seurauksena muodostui Andritz Oy. Nykyään yhtiö toimii kuudella paikkakunnalla ja henkilöstöä on noin 700 (2009). Pääkonttori sijaitsee Helsingissä, muut toimipisteet ovat Savonlinnassa, Hollolassa, Kotkassa, Varkaudessa ja Tampereella. Andritz Oy:llä on kolme tytäryhtiötä, Savonlinna Works Oy, Carbona Oy ja Andritz Hydro Oy. Andritz Oy:n toimialana on metalliteollisuus ja tuotealueita ovat puunkäsittely, kuituprosessit, kemikaalien talteenotto ja massankäsittely. Liikevaihto vuonna 2009 oli noin 300 miljoonaa euroa. (Andritz Oy 2010.)

### 4.3 Tutkimuksen toteutus

Tilikartan ohjeistuksen laatimista ohjasivat case-yrityksessä Raija Nuutinen (Vice President, Accounting), Maija Palonen (Senior Accounting Analyst) ja Johanna Qvintus (Accounting Manager). Nuutinen on toiminut alalla yli 30 vuotta hyvin-kin vaihtelevissa töissä ostopuolella ja projekteissa sekä sisäisenä tarkastajana. Hänellä on sekä kaupallinen että teknillinen koulutus. Savonlinnaan hän tuli vuonna 1995 yhtiöittämään Ahlstrom Machinery Oy:n ja työskentelee nyt laskentajohtajana. Palonen on työskennellyt alalla noin 30 vuotta yritysmaailmassa kirjanpidon ja verotuksen parissa sekä verotoimistossa välittömän verotuksen parissa. Hänellä on ekonomin koulutus. Qvintus on toiminut alalla noin 10 vuotta ja hän on koulutukseltaan kauppatieteiden maisteri. Marraskuussa 2009 hänet nimitettiin nykyiseen toimeensa, sitä ennen hän työskenteli Andritzilla controllerina.

#### 4.3.1 Tutkimuksen lähtökohdat

Andritz Oy on rakentunut erilaisten yritysjärjestelyjen kautta, ja eri paikkakunnilla on havaittavissa vieläkin erilaisia toimintatapoja ja käytäntöjä. Tilikartan ohjeistuksen avulla luodaan yhteiset linjat tilien käyttöön. Toiminnassa tapahtuu koko ajan muutoksia ja myös tilikarttaa päivitetään tarpeen mukaan. Työntekijät vaihtuvat ja on tärkeää, että uudet ihmiset käyttävät tilejä oikein alusta lähtien. (Nuutinen 2010; Qvintus 2010.)

Tilikartan ongelmakohtia ovat ostotilauksien materiaalinumeroiden takaa tulevat virheelliset tilit ja kirjausten kasautuminen muutamalle tilille, joita joudutaan usein purkamaan auki ja jaottelemaan kustannukset tarkemmalle tasolle. Tämä vie paljon aikaa ja ei välttämättä aina onnistu jälkikäteen. Vaihtelevat kirjauskäytännöt vaikeuttavat muun muassa budjettiseurantaa, ja tähän halutaan muutos tilikartan avulla. (Nuutinen 2010; Qvintus 2010.)

Haastattelujen perusteella voidaan todeta, että tilikartan keskeisimmät ongelma-kohtat ovat:

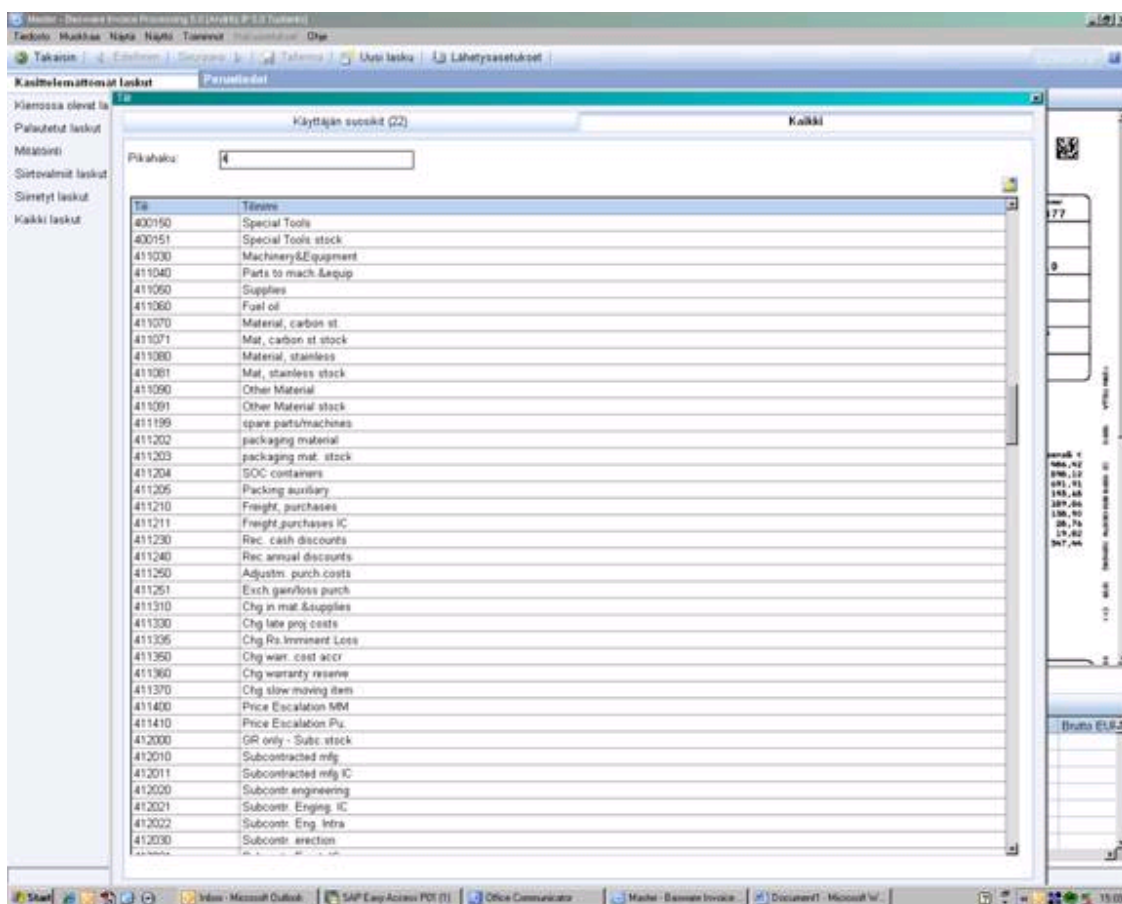
- vaihtelevat kirjauskäytännöt
- kirjausten kasautuminen muutamalle tilille
- materiaalinumeroille määritetyt virheelliset tilit
- tiliöintikorjausten vaikeus laskentajärjestelmissä

Ulkoisille sidosryhmille, kuten verottajalle ja tilastokeskukselle, annetaan tietoja muun muassa tilien perusteella. Esimerkiksi Yritysten tilinpäätöstiedusteluun (Tilkes) lähetetään tiedot materiaaliostoista ja rahdeista suoraan tilien mukaan. Tilikartan kautta muodostetaan yhtiön virallinen tulos ja tase. Andritz Oy laatii kaksi eri tilinpäätöstä, IFRS:n mukaisen emoyhtiölle Itävaltaan sekä suomalaisen tilinpäätöksen FAS:n (Finnish Accounting Standards) mukaan. IFRS tuo omat vaatimuksensa, ja ne on otettava huomioon myös tilikartan ohjeistuksessa. Nuutisen arvion mukaan kahden tilinpäätöksen laatimisesta ei todennäköisesti olla pääsemässä eroon ainakaan lähiaikoina. (Nuutinen 2010; Qvintus 2010.)



Andritz- konsernilla on käytössään globaali SAP-toiminnanohjausjärjestelmä ja myös tilikartta on globaali. Ohjeistus tehdään vain Andritz Oy:n käyttöön. Ostolaskujen käsittelyssä Andritz Oy käyttää erillisjärjestelmänä Baswaren Invoice Processing -ohjelmaa (IP).

Paperilaskuina tulevat ostolaskut skannataan ja sähköiset laskut vastaanotetaan suoraan IP-järjestelmään ja OVT-tunnuksen (Organisaatioiden välisen tiedonsiirron osapuolitunnus) perusteella ne ohjautuvat oikealle toimittajalle. Mikäli laskuun liittyy ostotilaus, haetaan sille tilauksen tiedot, jolle on määritetty myös kirjanpidon tili. Tilauksettomat laskut tiliöidään ostolaskunkäsittelijän toimesta.

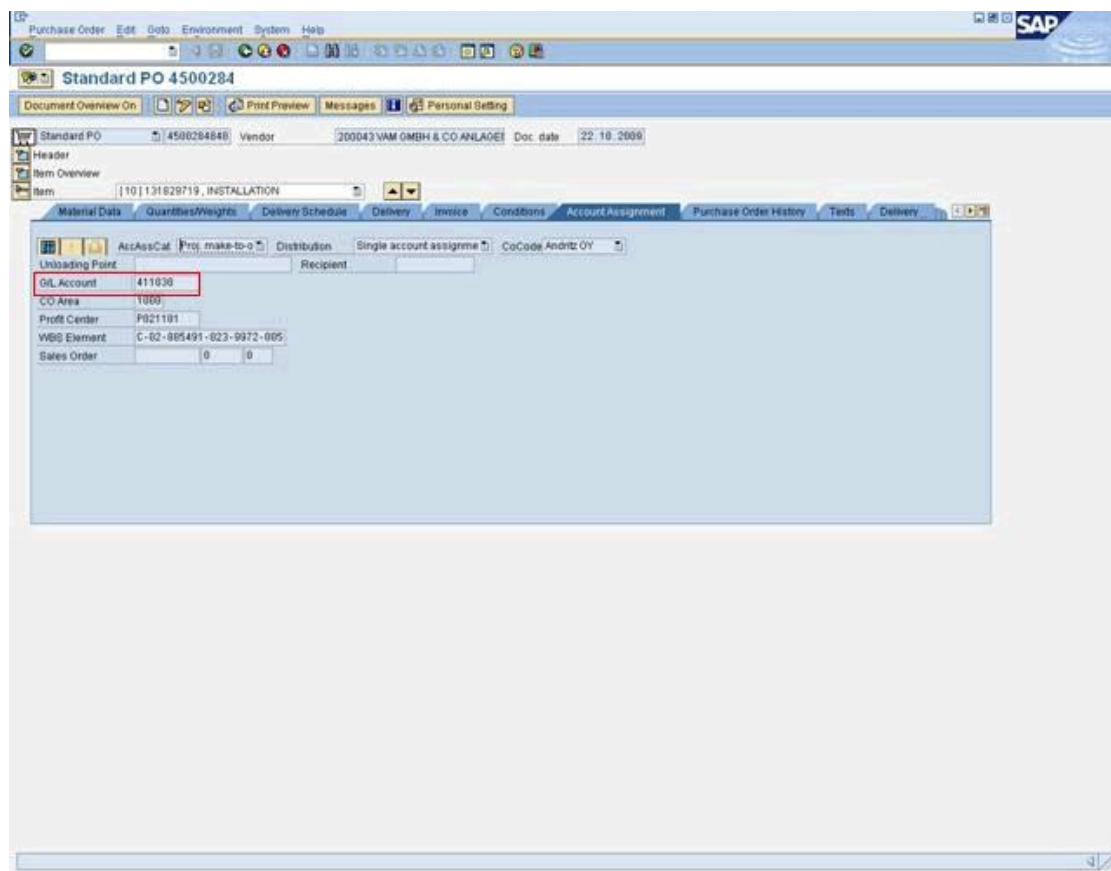


KUVIO 6. Invoice Processing-ohjelman tililuettelo.

IP:n tilivalikosta avautuvat kaikki avoinna olevat tilit, myös tasetilit (KUVIO 6).

Tilijä voidaan hakea nimen tai numeron perusteella ja tallettaa suosikkeihin.

Ostotilauksella määritetään muiden tietojen lisäksi kirjanpidon tili (KUVIO 7).



KUVIO 7. Kirjanpidon tili ostotilauksella SAP:issa.

Tili määritetään materiaalin perustamisen yhteydessä ja ostaja voi tarvittaessa korjata virheellisen tilin ostotilauksen laatimisen yhteydessä. Tilin korjaus on aina tehtävä SAP:issa, sillä IP:n puolella tehdyllä korjauksella ei ole merkitystä. Vastaanoton jälkeen muutos voi olla mahdollinen vain perumalla ensin vastaanotto ja tämä on suhteellisen työlästä. Lähtökohtana voitaisiin pitää, että tilausvaiheessa tilauksella tulisi olla oikea tili.

#### 4.3.2 Ohjeistuksen laatiminen

Ohjeistuksen laatiminen lähti liikkeelle siitä, että toiminnanohjausjärjestelmästä eli SAP:ista listattiin kaikki Andritz Oy:n avoinna olevat kirjanpidon tilit. Tasetilit sekä tilinpäätössiirtoja varten käytettävät tilit rajattiin jo tässä vaiheessa pois. Tasetilit päätettiin rajata ulos, koska niitä käyttää vain tietty joukko laskentaosastolla. Aikaisemmin yrityksessä tehty ohjeistus liiketoiminnan muiden kulujen osalta oli laitettu jakeluun sitä tarvitseville henkilöille elokuussa 2009. Tämä otettiin mukaan lopulliseen ohjeistukseen pienin muutoksin, mutta siitä ei tehty enää tar Kempaa tutkimusta.

Lopulliseen ohjeistukseen saatiin seuraavat pääotsikot:

- Myyntilaskutus
  - Myynnin oikaisuerät
  - POC:n muutos
- Keskeneräisen tuotannon muutos
- Valmistus omaan käyttöön
- Liiketoiminnan muut tuotot
  - Käyttöomaisuuden myyntituotot
  - Muut tuotot, ulkoiset
  - Muut tuotot, konserniyhtiöt
- MATERIAALIT JA PALVELUT
- Aineet, tarvikkeet ja tavarat
- Ostetut palvelut
- HENKILÖSTÖKULUT
- Palkat ja palkkiot
- Henkilösivukulut
- LIIKETOIMINNAN MUUT KULUT
- POISTOT JA ARVONALENTUMISET
- RAHOITUSTUOTOT JA -KULUT
- Osinkotuotot
- Korkotuotot
- Korkokulut
- Rahoituksen kurssierot
- Muut rahoitustuotot ja -kulut
- SATUNNAISET ERÄT
- Satunnaiset tuotot
- Satunnaiset kulut
- VEROT
- Tuloverot
- Laskennalliset verot.

Tilit ryhmiteltiin asiayhteyden mukaan ja kululajipohjaisen tuloslaskelman kaavaa noudattaen (LIITE 1). Ryhmittely tapahtui pääsääntöisesti numeroinnin mukaan, mutta numerointi ei aina vienyt tiliä oikeaan ryhmään.

Ryhmittelyn jälkeen lähdettiin selvittämään historiatietojen avulla, minkälaisia tapahtumia tileille on kirjattu tai onko tapahtumia ollut lainkaan. Näin saatiin kartoitettua harvoin käytetyt tai käyttämättömät tilit. Käytössä olevista tileistä keskitettiin uusimpiin ja euromäärältään suurimpiin tapahtumiin. Ryhmän materiaalit ja palvelut tilejä käytiin läpi ostolaskunkäsittelijöiden kanssa. Näin saatiin mukaan heidän näkemyksiään ja mielipiteitään tilien käytöstä ja he saivat esittää ajatuksiinsa ongelmakohdista tilien suhteen. Henkilöstökulutilien osalta tilejä käytiin läpi henkilöstöosaston kanssa. Rahoitustuottojen ja -kulujen käsittelyn pohjana käytettiin kassapäällikön aikaisemmin tekemää ohjetta. Myös yrityksen entistä tilikarttaa hyödynnettiin ohjeistuksen laatimisen tukena. Palosen avulla ohjeistuksesta saatiin luonnos, joka käytiin lopuksi läpi Nuutisen ja Qvintuksen kanssa.

Ohjeistuksesta päädyttiin tekemään kaksi versiota, joista suppeampi versio laitettiin yleiseen jakeluun koko yhtiölle. Laajassa versiossa ovat kaikki tilit selityksiin. Tulevaisuudessa tästä versiosta voidaan tarkistaa tarvittaessa, miksi tili ei ole käytössä. Näin vältetään turhalta selvitystyöltä jatkossa samojen tilien osalta. Yleiseen jakeluun menevästä versiosta päätettiin jättää pois rahoitustuotot ja -kulut, satunnaiset erät ja verot. Opinnäytetyön liitteenä on otteita yleiseen jakeluun menevästä ohjeistuksesta. Ohjeistus on tarkoitus laittaa Andritz Oy:n intranettiin, jossa sitä on helppo päivittää ja kaikilla on näin sama tieto jatkuvasti saatavilla.

Myyntitilit jaetaan ulkoiseen, konsernin sisäiseen ja yhtiön sisäiseen myyntiin. Tämän tarkemmalle jaottelulle ei yleensä ole tarvetta, koska myyntiä voidaan seurata verokoodien ja asiakkaiden perusteella (Lahti & Salminen 2008, 54). Kesken-eräisen tuotannon muutoksen kirjaukset sekä myynnin oikaisuerät kuten käteisalennukset ja osatuloutukseen liittyvät kirjaukset tulevat automaattisesti toiminnanohjausjärjestelmästä. Annetut asiakasalennukset ovat tapauskohtaisia. Ne määritetään järjestelmässä, ja kirjaukset ovat näin ollen automaattisia. Käyttöomaisuuden myyntilasku kirjataan manuaalisesti, mutta käyttöomaisuuskirjanpi-

don kautta tulevat myyntivoittoon liittyvät kirjaukset. Muut tuotot jaetaan ulkosiin ja konserniyhtiöiltä saatuihin tuottoihin.

Materiaalit ja palvelut jaetaan kahteen eri ryhmään: aineet, tarvikkeet ja tavarat sekä ostetut palvelut. Henkilöstökulut jaetaan palkkoihin ja palkkioihin, ja henkilösivukuluihin. Palkkoja ei kirjata tileille suoraan, vaan ne tulevat yhtenä kirjauksena palkkajärjestelmän kautta. Liiketoiminnan muut kulut on tilimäärältään suurin ryhmä. Tämä erä sisältää esimerkiksi matkakulut, edustus- ja neuvottelukulut, vuokratulot, puhelinkulut, vakuutuslulut ja markkinointikulut. Myös henkilökunnan hyvinvoinnin edistäminen ja huomionosoitukset henkilökunnalle kuuluvat tähän ryhmään, koska ne eivät määrydy palkkojen perusteella.

#### 4.3.3 Johtopäätökset

Tämän opinnäytetyön tavoite oli saada aikaan ohjeistus tuloslaskelman tileille. Ohjeistukselle on ollut selkeä tarve case-yrityksessä ja se laitettiin jakeluun toukokuussa 2010. Ohjeistuksen laatimisen myötä huomattiin, että avoinna olevat tilit sisältävät myös ei- käytössä olevia tilejä. SAP:iin siirtymisen yhteydessä luotiin migraatiotilejä, joille ei ole käyttöä migraatiovaiheen jälkeen. Tilikartta sisältää myös tilejä, joille ei ole ollut tapahtumia, mutta niille voi olla käyttöä tulevaisuudessa. Avoinna olevista tileistä on saatu tämän opinnäytetyön myötä karsittua pois tilit, joilla ei case-yrityksessä ole tällä hetkellä käyttöä.

Tilikartan ohjeistamisen aikana case-yrityksessä huomattiin, että tarvitaan muutamia uusia konsernin sisäisiä eli Inter company -tilejä. Uusia tilejä voidaan avata myös tulevaisuudessa tarpeen mukaan. On myös muistettava, että tilikartta on globaali ja Andritz Oy:llä voi olla erilaisia tarpeita kuin muilla konserniyhtiöillä. Tämän vuoksi tilejä avataan lisää myös muiden konserniyhtiöiden pyynnöstä ja säännöllinen tilien seuraaminen onkin järkevää. Toimintaympäristön muuttuessa myös ohjeistusta voi olla tarpeen päivittää.

TAULUKKO 2. Tärkeimmät tilikartan ohjeistuksen laatimisen aikana saavutetut tulokset ja havaitut asiat.

	Tulokset / havainnoinnit
Konkreettiset tulokset	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ohjeistus jakeluun toukokuussa 2010</li> <li>- kartoitettu ei- käytössä olevat tilit</li> <li>- avattu muutama uusi tili</li> </ul>
Mitä case-yrityksessä halutaan saavuttaa ohjeistuksen avulla?	<ul style="list-style-type: none"> <li>- yhdenmukaisuutta kirjauksiin</li> <li>- tieto tilikartasta koko yhtiön henkilökunnalle</li> <li>- konsernin sisäiset kirjaukset vain Inter company -tileille</li> <li>- budjettiseurannan helpottuminen</li> </ul>
Mahdollisia toimenpiteitä tulevaisuudessa	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tilikartan päivitys</li> <li>- uusien tilien avaus tarpeen mukaan</li> </ul>

Ohjeistuksen laatimisen aikana saavutetut tulokset ja esille tulleet asiat esitetään taulukossa (TAULUKKO 2). Opinnäytetyön ensimmäinen alaongelma oli selvittää, mitä ongelmia tilien käytössä kohdataan. IP:ssä tiliöintiä vaikeuttaa tilien suuri määrä. Luettelossa on mukana myös tasetilit, jolloin luettelosta on vaikea löytää oikeaa tiliä nopeasti. Tosin suosikkeihin tallennettuna tilit löytyvät nopeammin. Ostotilauksellisissa laskuissa kirjanpidon tili määritetään jo materiaalinumeron perustamisen yhteydessä, ja tämän vuoksi tili ei kaikissa tapauksissa ole oikein. Tilin voi korjata SAP:issa ostotilauksen tekovaiheessa ja joissain tapauksissa ennen vastaanottoa. Vastaanoton jälkeen tiliä ei enää voi muuttaa muuten kuin perumalla vastaanoton. Myöskään IP:ssä tehty tiliöinnin korjaus ei enää vaikuta, vaan kirjaus menee SAP:issa määritetylle tilille. Tästä syystä olisi hyvä, että ostotilauksen tekijä kiinnittäisi huomiota myös kirjanpidon tiliin ostotilausta tehdessään ja vaihtaisi sen tarvittaessa. Tilikartan ohjeistuksen myötä koko yhtiön henkilökunnalla tulisi olla tarvittava tieto eri tilien käyttötarkoituksista.

Toinen alaongelma oli, mitä asioita tilikartan suhteen on otettava huomioon ulkoisten sidosryhmien osalta. Peruslähtökohta on, että tilikartan tulee olla ainakin niin tarkka, että siitä saadaan muodostettua tuloslaskelma ja tase. Tämän suhteen

case-yrityksessä ei ole ongelmaa, koska tilikarttaa ei lähdetty uudistamaan vaan ohjeistamaan. Verottajan määräykset on otettava huomioon kun lähdetään ohjeistamaan tilien käyttöä. Edustuskulujen, neuvottelukulujen sekä mainos- ja markkinoitinkulujen ohjeistus on tehty melko tarkkaan, koska Verohallitus on antanut tarkat rajanvedot eri kulujen määrittelylle ja niiden arvonlisäverokäsittelylle. Varsinainen arvonlisäverotukseen liittyvä raportointi tapahtuu case-yrityksessä verokoodien avulla ja kirjanpidon tileillä ei tässä yhteydessä ole niin suurta merkitystä.

Mikäli jotain kulua täytyy seurata omana eränään, avataan sille yleensä oma tili. Esimerkkinä tästä on tili paikalliset avustukset, joka sisältää avustuksia esimerkiksi erilaisille seuroille ja järjestöille. Niitä on seurattava säännöllisesti ja yhden tilin takaa ne löytyvät helposti verottajaa varten. (Palonen 2009.)

Kolmas alaongelma oli miten tilikarttaa voidaan hyödyntää sisäisessä laskennassa ja projektilaskennassa. Konsernin sisäiset tapahtumat tulee kirjata Inter company -tileille, jotta sisäinen raportointi saadaan pidettyä vaadittavalla tasolla. Ohjeistuksen myötä konsernin sisäisiä tapahtumia ei tulisi olla kirjattu muille kuin Inter company -tileille. Yhtiön sisäisiä tapahtumia taas ei saa kirjata muille kuin Intra -tileille. Kirjanpidon tileillä eli Cost elementeillä kirjataan kustannukset kululajeittain ja kustannuspaikkojen avulla seurataan kohteen kokonaiskustannuksia. Budjetoitujen ja toteutuneiden kustannusten kohtaaminen edellyttää samojen tilien käyttöä molemmissa vaiheissa. Tämä on tarkoitus saavuttaa ohjeistuksen avulla. Kaiken kaikkiaan tilien kautta saadaan paljon tietoa, mikäli kirjaukset on tehty oikein. Käyttötarkoitus voi olla niin ulkoista kuin sisäistä.

Projekteja seurataan WBS-elementtien mukaan, mutta kirjanpidon tilit määrittävät kululajit. Pitkäkestoiset projektit voivat aiheuttaa veroseuraamuksia ulkomailla ja esimerkiksi kiinteän toimipaikan (permanent establishment) syntymisen riippuen verosopimuksista ja projektien kestosta. Monissa maissa lähtökohtana on, että kiinteän toimipaikan kirjanpito tehdään erillään pääkirjanpidosta, koska tuloksen kirjanpidollinen ja verotuksellinen määrittely voivat poiketa toisistaan eri valtioissa (Helminen 2010). Case-yrityksessä kiinteiden toimipaikkojen kirjanpito voidaan käytännössä tehdä kirjanpidon tilien avulla.

Opinnäytetyön pääongelma oli, mitä vaatimuksia tilikartalle ja sen ohjeistamiselle asetetaan, jotta ne tukisivat mahdollisimman tehokkaasti yrityksen liiketoimintaa ja kustannuslaskentaa. Alaongelmien perusteella tähän on jo saatu vastauksia. Tilikartan järkevällä ohjeistuksella varmistetaan, että yhtiön henkilökunnalla on tieto käyttää tilejä oikein. Erilaisia raportteja tulkitsevat henkilöt taas ymmärtävät lukemaansa paremmin.



## 5 YHTEENVETO

Kirjanpito on muuttunut tekniikan kehityksen ja erilaisten laskentajärjestelmien myötä, mutta perusajatus on kuitenkin pysynyt samana. Kirjanpidosta johdetaan tilinpäätös, joka antaa tietoa yrityksen taloudellisesta tilanteesta ja tilikauden tuloksen muodostumisesta. Varsinaiset kirjaukset tehdään kirjanpidon tileille eli voidaan todeta, että tilikartta luo perustan koko kirjanpidolle. Suomessa ei ole standarditilikarttaa, mutta tilien perusteella yrityksen on muodostettava tuloslaskelma ja tase. Käytännössä tilejä tarvitaan enemmän kuin vain näihin pakollisiin eriin. Tilikartalle ei ole kirjanpitolain mukaan pakko tehdä ohjeistusta. Jos kuitenkin halutaan varmistaa, että yrityksessä käytetään tilejä samoihin tarkoituksiin, kannattaa ohjeistus laatia. Ohjetta on myös hyvä päivittää säännöllisin väliajoin, koska ulkoiset vaatimukset, kuten lainsäädäntö muuttuvat ja myös yrityksen sisäiset tarpeet muuttuvat ajan kuluessa. Kirjanpito muodostuu hyvin pitkälti tilikauden aikana tehtävistä yksittäisistä kirjauksista. Tilikartan kirjausohjeilla on merkitystä, jotta nämä kirjaukset tehdään oikein. Näin yrityksen ulkoisista ja sisäisistä raporteista saadaan luotettavia ja käyttökelpoisia.

Tämän opinnäytetyön aiheena oli tilikartan tehokas käyttö ja ohjeistuksen merkitys. Tavoitteena oli tehdä ohjeistus tuloslaskelman tileille case-yrityksen käyttöön. Lisäksi tavoitteena oli selvittää tutkimusongelmien kautta, mitä vaatimuksia tilikartalle ja sen ohjeistamiselle asetetaan, jotta ne tukevat liiketoimintaa mahdollisimman tehokkaasti.

Opinnäytetyön teoriaosuus on jaettu kahteen osaan. Ensimmäinen osa keskittyi ulkoisen laskentatoimen asettamiin vaatimuksiin kirjanpidolle ja tilikartalle. Toisen teorialuku käsitteli asiaa sisäisen laskennan ja projektilaskennan kannalta. Teoriaosuuteen oli saatavilla kohtuullisen paljon lähteitä. Opinnäytetyössä on hyödynnetty 2000-luvun teoksia ja tämän lisäksi kirjanpitolakia ja KILA:n antamia yleisohjeita.

Case-osuudessa käsiteltiin lyhyesti laskentajärjestelmiä sekä laskunkäsittelyprosessia. Omien kokemusten ja haastattelujen perusteella osuudessa käytiin läpi

asioita, jotka ovat johtaneet ohjeistuksen laatimiseen. Varsinainen ohjeistuksen laatimisprosessi ja sen aikana havaitut asiat käsitellään case-osuuden lopuksi. Tuotoksena on tilikartan ohjeistus, jonka opinnäytetyön tekijä laati case-yrityksen avustuksella. Ohjeistus laitettiin jakeluun case-yrityksessä toukokuussa 2010. Tullee muistaa, että ohjeistus on yrityskohtainen ja jokainen yritys tekee itse päätökset ohjeistuksen sisällöstä. Lakisääteiset asiat on tietysti otettava huomioon, mutta todennäköisesti muualta kopioitu tilikartta ja siihen tehty ohjeistus ei ole toimiva ratkaisu muille yrityksille.

Kaiken kaikkiaan voidaan todeta, että tilikartan avulla saadaan paljon tietoa monien eri käyttötarkoitukseen ja yritysten kannattaa panostaa sen järkevään sisältöön ja ohjeistamiseen. Tutkimusta voidaan pitää onnistuneena, koska tilikartan ohjeistus laadittiin case-yrityksen käyttöön ja tämän ohella saatiin vastauksia myös tutkimusongelmiin.

Tämän opinnäytetyön jatkotutkimuksen aiheena case-yrityksessä voisi olla kirjausten seuraaminen, jotta saadaan selville, onko ohjeistus tuottanut halutun tuloksen ja noudatetaanko kirjausohjeita. Jos kirjauksissa havaitaan virheitä, on hyvä lähteä selvittämään, mistä virheet johtuvat. Ohjetta tulisi myös päivittää säännöllisesti, koska toimintaympäristö muuttuu ja uusia tilejä avataan. Kehittämisideana esitän, että tilit, joita ei haluta käytettävän, olisi hyvä blokata. Käyttäjät olettavat pääsääntöisesti, että tili on käytössä, mikäli se löytyy tililuettelosta.

Lopuksi haluan lausua kiitokset kaikille tämän opinnäytetyön tekemisessä mukana olleille henkilöille Andritz Oy:ssä ja Lahden ammattikorkeakoulussa.

## LÄHTEET

### PAINETUT LÄHTEET

Artto, K., Martinsuo, M. Kujala, J. 2006. Projektiliiketoiminta. Helsinki: WSOY oppimateriaalit Oy.

Granlund, M., Malmi, T. 2004. Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Hämeenlinna: Kariston Kirjapaino Oy.

Ikäheimo, S., Lounasmeri, S. & Walden, R. 2005. Yrityksen laskentatoimi. Juva: WS Bookwell Oy.

Jyrkkiö, E., Riistama, V. 2004. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Porvoo: WS Bookwell Oy.

Kinnunen, J., Laitinen, E., Laitinen, T., Leppiniemi, J. & Puttonen, V. 2007. Avain laskentatoimeen ja rahoitukseen. Keuruu: Otavan kirjapaino Oy.

Kirjanpitolaki 1336/1997. Annettu Helsingissä 30.12.1997.

Lahti, S., Salminen, T. 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa – sähköiset prosessit käytännössä. Helsinki: WS Bookwell Oy.

Leppiniemi, J. 2000. Hyvä kirjanpitolaki. Porvoo: WS Bookwell Oy.

Leppiniemi, J., Kykkänen, T. 2009. Kirjanpito, tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulkin-  
ta. 6. uudistettu painos. Helsinki: WS Bookwell Oy .

Leppiniemi, J., Leppiniemi, R. 2005. Hyvä tilinpäätöskäytäntö. 5. uudistettu painos. Juva: WS Bookwell Oy.

Leppiniemi, J., Leppiniemi, R. 2006. Tilinpäätöksen tulkinta. Juva: WS Bookwell Oy.

Pellinen, J. 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 2. uudistettu painos. Helsinki: Gummerus Kirjapaino Oy.

Tomperi, S. 2007a. Kehittyvä kirjanpito. 10.–11. painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Tomperi, S. 2007b. Käytännön kirjanpito. 14.–16. painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Tomperi, S. 2007c. Yritysveroitus ja tilinpäätössuunnittelu. 22. uudistettu painos. Helsinki: WSOY Oppimateriaalit Oy.

Vilka, H. 2006. Tutki ja havainnoi. Vaajakoski: Gummerus Kirjapaino Oy.

## INTERNET-LÄHTEET

Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu 2010. Raportointikoodisto– vuosisadan juttu [viitattu 26.3.10]. Saatavissa:

<http://www.hse.fi/NR/rdonlyres/22595690-218B-4430-BFFD-E9F6C2955EE9/0/Raportointikoodisto.pdf>.

Andritz Ag 2010. Andritz Group: Financial year 2009 [viitattu 27.3.10].

Saatavissa: <http://www.andritz.com/ANONID426E57E5361FE590/index>.

Colorado State University 2009. Case Study: Introduction and Definition [viitattu 15.10.09]. Saatavissa:

<http://writing.colostate.edu/guides/research/casestudy/pop2a.cfm>.

EUROPA-sivusto 2010. "Tiivistelmät EU:n lainsäädännöstä" Kansainväliset tilinpäätösstandardit (IAS) [viitattu 25.3.10]. Saatavissa:

[http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_fi.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_fi.htm).

Helminen, M. 2010. Kansainvälinen verotus [verkkodokumentti]. Helsinki:

WSOYpro [viitattu 29.3.10]. Saatavissa:

<http://www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?prevpos=kv111&page=selain&ts=yo&pos=kv111.13790&offset=0.466>.

ISBN: 978-951-0-25598-8

Kirjanpitolautakunnan yleisohje. Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella. Annettu 30.09.2008. Saatavissa:

<http://www.edilex.fi/virallistieto/kilaohje/valmistusaste2>.

Leppiniemi, J, Leppiniemi, R. 2009. Oikeat ja riittävät kirjaukset [verkkodokumentti]. Helsinki: WSOYpro [viitattu 4.11.09]. Saatavissa:

<http://www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?prevpos=or111.2909&page=selain&ts=yo&pos=or111.3286&offset=0.121>.

ISBN: 978-951-0-25440-0

Leppiniemi, J. 2010. Liikekirjanpito [verkkodokumentti]. Helsinki: WSOYpro [viitattu 30.3.10]. Saatavissa:

<http://www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?prevpos=kp111.15471&page=selain&ts=yo&pos=kp111.15524&offset=0.835>.

ISBN 978-951-0-25432-5

Pörssisäätiö. 2008 Sanasto, varovaisuuden periaate [viitattu 20.02.10]. Saatavissa:

<http://www.porssisaatio.fi/sanasto/varovaisuuden-periaate>.

Rajala, H. 2007. Poliisiammattikorkeakoulun tilikarttauudistus. Tampereen ammattikorkeakoulu. [viitattu 22.3.10]. AMK-opinnäytetyö. Saatavissa:

<https://publications.theseus.fi/handle/10024/9137>.

Roos, S. 2009. Ohjeita Kirjanpitoon, Läntinen tullipiiri. Turun ammattikorkeakoulu. [viitattu 4.11.09]. AMK-opinnäytetyö. Saatavissa: <https://publications.theseus.fi/handle/10024/3752>.

Tilivelho 2008. Tilivelho automaattitiliöinti [viitattu 25.3.10]. Saatavissa: <http://www.tilivelho.com/esittely.html>.

Työ- ja elinkeinoministeriö 2010. Kirjanpitolautakunta [viitattu 20.02.10]. Saatavissa: <http://www.tem.fi/index.phtml?s=947>.

Verohallinto 2010. Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa [viitattu 27.03.10]. Saatavissa: <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=631;205238>.

## SUULLISET LÄHTEET

Nuutinen, R. Vice President, Accounting. Andritz Oy. Haastattelu 21.5.2010.

Palonen, M. Senior Accounting Analyst. Andritz Oy. Haastattelu 18.12.2009.

Qvintus, J. Accounting Manager. Andritz Oy. Haastattelu 21.5.2010.

## MUUT LÄHTEET

Andritz Oy Intranet 2010 [viitattu 27.03.10].

Mäkinen, L. 2010. Tilikartan standardoiminen [sähköpostiviesti]. Lähetetty 22.3.2010 [viitattu 26.03.10].

## LIITE 1 KULULAJIPOHJAISEN TULOSLASKELMAN KAAVA

1. LIIKEVAIHTO
2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos
3. Valmistus omaan käyttöön
4. Liiketoiminnan muut tuotot
5. Materiaalit ja palvelut
  - a) Aineet, tarvikkeet ja tavarat
    - aa) Ostot tilikauden aikana
    - ab) Varastojen muutos
  - b) Ulkopuoliset palvelut
6. Henkilöstökulut
  - a) Palkat ja palkkiot
  - b) Henkilösivukulut
    - ba) Eläkekulut
    - bb) Muut henkilösivukulut
7. Poistot ja arvonalentumiset
  - a) Suunnitelman mukaiset poistot
  - b) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä
  - c) Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset
8. Liiketoiminnan muut kulut
9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
10. Rahoitustuotot ja -kulut
  - a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä
  - b) Tuotot osuuksista omistusyhteisyrityksissä
  - c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista
  - d) Muut korko- ja rahoitustuotot
  - e) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
  - f) Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
  - g) Korkokulut ja muut rahoituskulut
11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ
12. Satunnaiset erät

- a) Satunnaiset tuotot
- b) Satunnaiset kulut
- 13. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
- 14. Tilinpäätössiirrot
  - a) Poistoeron muutos
  - b) Vapaaehtoisten varausten muutos
- 15. Tuloverot
- 16. Muut välittömät verot
- 17. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)



## LIITE 2 OTTEITA TILIKARTAN OHJEISTUKSESTA

## COST ELEMENTTIEN KÄYTTÖ

## SOVELTAMISALUE

Andritz Oy (AOy), Savonlinna Works Oy (SWOy), Carbona Oy (COy)

## TARKOITUS

Tämän ohjeen tarkoitus on yhdenmukaistaa Cost elementtien käyttöä em. yhtiöissä

## KÄYTTÖ

Vain tässä ohjeessa mainitut Cost elementit ovat käytössä, muiden Cost elementtien käyttö on kielletty. Ohjeen päivityksestä vastaa laskentaosasto. Ongelmatapauksissa ota yhteyttä laskentapäällikköön.

Tämä ohje on Andritz Oy:n, SWOy:n ja COy:n omaisuutta ja tarkoitettu vain ko. yhtiöiden sisäiseen käyttöön. Andritz Oy, SWOy ja COy ei vastaa ulkopuolisille tästä ohjeesta eikä sen noudattamisesta mahdollisesti aiheutuvista kustannuksista tai muista seuraamuksista.

IC = Inter company  
Intra-company

Konserniyhtiö  
Yhtiön sisäinen

Cost elementin numero ja nimi		Cost elementin sisältö ja käyttö
<b>Myyntilaskutus</b>		
300010	Third Party Sales Revenue	Laskutus varsinaisesta liiketoiminnasta, ulkoiset
300020	IC Sales Revenue	Laskutus varsinaisesta liiketoiminnasta, konserniyhtiöt
300030	Intra-company Sales/Revenue	Laskutus, yhtiön sisäiset <b>- eliminoidaan tilinpäätöksissä</b>
<b>Myyntiin oikaisuerät</b>		
300090	Customer Sales Deductions	Myönnetyt alennukset, ulkoiset - määritellään tapauskohtaisesti - myönnetyt käteisalennukset Cost elementille 319900 <b>- automaattikirjaukset, ei manuaalikirjauksia</b>
300089	Customer Sales Deductions I/C	Myönnetyt alennukset, konserniyhtiöt - määritellään tapauskohtaisesti - myönnetyt käteisalennukset Cost elementille 319900 <b>- automaattikirjaukset, ei manuaalikirjauksia</b>

*POC:n muutos*

310000	POC-Method Adjustment to Sales	POC:n muutos - automaattikirjaukset, ei manuaalikirjauksia
--------	--------------------------------	---

**Keskeneräisen tuotannon muutos**

320200	Change in WIP	CCM:n muutos - automaattikirjaukset, ei manuaalikirjauksia
--------	---------------	---

**Liiketoiminnan muut tuotot***Käyttöomaisuuden myyntituotot*

341000	Clearing Account - Revenue from asset sales	Käyttöomaisuuden myyntituotot - automaattikirjaukset, ei manuaalikirjauksia
341100	Gain on sale of fixed assets	Käyttöomaisuuden myyntivoitot - automaattikirjaukset, ei manuaalikirjauksia

*Muut tuotot, konserniyhtiöt*

343100	I/C Management Fees	Management fees
343200	I/C Service Fees	Service fees - IT-, HR-, laskenta- ym. palvelut

**MATERIAALIT JA PALVELUT****Aineet, tarvikkeet ja tavarat**

400100	Scrapping	Epäkurantin materiaalin romutus - automaattikirjaukset, ei manuaalikirjauksia
400150	Special Tools	Erikoistyökalut
400151	Special Tools from stock	Erikoistyökalujen käyttö varastosta - automaattikirjaukset, ei manuaalikirjauksia
411030	Machinery & Equipment	Koneet ja laitteet - työ ja materiaali
411040	Parts to machinery & equipment	Koneiden ja laitteiden osat - esim. varaosat
411050	Supplies	Tarvikkeet -esim. työkalut, pientarvikkeet, työvaatteet
411070	Material, carbon steel	Materiaali, hiiliteräs
411071	Material, carbon steel from stock	Hiiliteräksen käyttö varastosta - automaattikirjaukset, ei manuaalikirjauksia

411090	Other Material	Muu materiaali
411210	Freight, purchases	Ostorahtit ja toimituskulut, ulkoiset
411211	Freight, purchases IC	Ostorahtit ja toimituskulut, konserniyhtiöt
411230	Received cash discounts	Saadut käteisalennukset - <b>automaattikirjaukset, ei manuaalikirjauksia</b>
411330	Change in late project costs	Laskutettujen projektien kustannusvarausten muutos - <b>automaattikirjaukset tilinpäätöksissä</b>
412080	Subcontracted Electrification	Sähköistysalihankinnat - työ ja materiaali
412900	Supplier Penalty	Toimittajilta perityt myöhästymissakot - sopimussakot Cost elementille 451080
419300	Warranty costs (no actual postings)	Budjettielementti
419970	Revenue from inventory	Inventointierot, positiivinen - <b>automaattikirjaukset</b>
419975	Expense from inventory	Inventointierot, negatiivinen - <b>automaattikirjaukset</b>

### Ostetut palvelut

412070	Other subcontracting	Muut alihankinnat, ulkoiset - esim. korjaukset, pakkaustyö, valvonta
412071	Other subcontracting IC	Muut alihankinnat, konserniyhtiöt - esim. korjaukset, pakkaustyö, valvonta
412072	Other subcontracting Intra	Muut alihankinnat, yhtiön sisäiset - esim. korjaukset, pakkaustyö, valvonta
412180	Subcontracted Quality Assurance costs	Laadunvalvonnan alihankinnat
421100	W, Wages	TT, Työntekijöiden palkat
421210	W, Annual leave (vacation)	TT, Vuosilomapalkat

**HENKILÖSTÖKULUT****S= salaries** toimihenkilöpalkat TH**W= wages** työntekijäpalkat TT**Palkat ja palkkiot****Kirjaukset palkkajärjestelmän kautta, ei suoria kirjauksia**

421100	W, Wages	TT, Työntekijöiden palkat
421210	W, Annual leave (vacation)	TT, Vuosilomapalkat
421211	W, Vacation pay	TT, Lomarahat
422100	S, Regular working hours	TH, Toimihenkilöiden kuukausipalkat
422210	S, Annual leave	TH, Vuosilomapalkat
422211	S, Vacation pay	TH, Lomarahat
422300	S, Employed abroad	TH, Komennuspalkat

**RAHOITUSTUOTOT JA –KULUT***Korkokulut ja muut rahoituskulut*

721200	Interest expense to other companies	Korkokulut, muut yhtiöt - ostolaskujen viivästyskorot - kirjaukset Cost centerille C0218626
--------	-------------------------------------	---

**POISTOT JA ARVONALENTUMISET****Kirjaukset käyttöomaisuuskirjanpidon kautta, ei suoria kirjauksia**

511100	Patents – Revaluation	Patenttien uudelleenarvostukset
511000	Patents – Amortization	Patenttien ja lisenssien sumupoistot - omaisuusluokka 1000
512000	Software – Amortization	Ohjelmistojen sumupoistot - omaisuusluokka 1010
513000	Goodwill – Impairment	Liikearvon aleneminen
514000	Buildings and leasehold improvements	Rakennuksien ja rakennelmien sumupoistot
519000	Other Depreciation	Budjettielementti
521000	Extraordinary depreciation on fixed assets	Käyttöomaisuuden lisäpoistot