

Anu Häkkinen

Muuttuvan vuokrasopimusstandardin  
IAS 17 vaikutus Andritz Oy:n  
kirjanpitoon

Opinnäytetyö  
Liiketalouden koulutusohjelma


Toukokuu 2011




**MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU**

Mikkeli University of Applied Sciences

## KUVAILULEHTI

 <b>MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU</b> Mikkeli University of Applied Sciences	<b>Opinnäytetyön päivämäärä</b>  16.5.2011		
<b>Tekijä(t)</b>  Anu Häkkinen	<b>Koulutusohjelma ja suuntautuminen</b>  Liiketalous		
<b>Nimeke</b>  Muuttuvan vuokrasopimusstandardin IAS 17 vaikutus Andritz Oy:n kirjanpitoon			
<b>Tiivistelmä</b>  <p>Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selvittää muuttuvan vuokrasopimusstandardin IAS 17 vaikutus Andritz Oy:n kirjanpitoon. Tutkimuksen avulla selvitetään standardin uudistus pääpiirteittäin ja kerrotaan, mitä uutta vuokrasopimusstandardiin tulee verrattuna vanhaan standardiin. Tutkimuksen tavoitteena on esitellä IAS 17 vuokrasopimus-standardi yleisesti ja tutkia uudistusta yrityksen näkökulmasta. Pääkohtaisena ongelmana on muutos IFRS-standardiin 17 vuokrasopimukset ja sen vaikutukset Andritz Oy:n kirjanpitoon ja tilinpäätökseen.</p> <p>Tutkimus tehtiin perehtymällä vuokrasopimukset IAS 17 standardiin teoriapohjaisesti, jonka jälkeen tarkasteltiin standardia Andritz Oy:ssä. Standardia tarkasteltiin Andritz Oy:ssä yrityksen omien dokumenttien pohjalta, jotka olivat yrityksen toimitilojen vuokrasopimuksia. Vuokrasopimusten tarkastelun jälkeen niistä koottiin Excel-taulukko, joka toimi pohjana case-osuudelle. Standardin muutoksesta tehtiin esimerkkilaskelma, joka antaa suuntaa Andritz Oy:lle tulevasta muutoksesta ja sen vaikutuksesta kirjanpitoon. Esimerkkilaskelman tarkoituksena on tuoda standardin muutos käytäntöön ja perustella kirjoittamaani teoriaosuutta.</p> <p>Tutkimus on tehty kvalitatiivisella menetelmällä. Menetelmäksi valittiin laadullinen tutkimus, koska laadullisen tutkimuksen aineistolla pyritään, tutkittavan kohteen syvälliseen ymmärtämiseen. Tutkimuksen case osuus perustuu Andritz Oy:n kanssa käymiini palavereihin ja niiden muistioihin. Palaverien muistiot toimivat pohjana case osuudelle ja esimerkkilaskelmalle muuttuneesta standardista.</p> <p>Johtopäätöksinä tutkimuksestani on, että esimerkkilaskelman avulla esille tuomani muutokset nykyiseen standardiin ovat suuret ja vaativat pitkää valmistautumista yritykseltä. Esimerkkilaskelma antaa suuntaa antavaa tietoa yritykselle muutoksesta ja yritys voi tämän avulla suunnitella toimenpiteitä muutoksen varalle. Standardin muutoksen tapahtuessa on siitä omat hyödyt ja haittansa Andritz Oy:lle.</p>			
<b>Asiasanat (avainsanat)</b>  IFRS, Vuokrasopimukset, Andritz Oy, IAS 17 vuokrasopimukset			
<b>Sivumäärä</b> 42, liitteet 5	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"><b>Kieli</b> suomi</td> <td style="width: 50%;"><b>URN</b></td> </tr> </table>	<b>Kieli</b> suomi	<b>URN</b>
<b>Kieli</b> suomi	<b>URN</b>		
<b>Huomautus (huomautukset liitteistä)</b>  Esimerkkilaskelma mahdollisen standardiuudistuksen vaikutuksesta			
<b>Ohjaavan opettajan nimi</b>  Erja Härkönen	<b>Opinnäytetyön toimeksiantaja</b>  Andritz Oy		

## DESCRIPTION

 <p><b>MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU</b> Mikkeli University of Applied Sciences</p>		<b>Date of the bachelor's thesis</b>  16.5.2011
<b>Author(s)</b>  Anu Häkkinen	<b>Degree programme and option</b>  Bachelor of Business Administration	
<b>Name of the bachelor's thesis</b> The impact of the changing IAS 17 leases standard on Andritz Oy accounting		
<b>Abstract</b>  <p>This bachelor's thesis aims to examine the impact of the changing IAS 17 leases standard on Andritz accounts. The study investigates the general changes in the standard and explains the contents of the new standard compared to the old standard. The aims to introduce the IAS 17 leases standard in general and to examine the reform from the perspective of the case company. The main problem is the upcoming change in the IFRS 17 leases standard and its impact on Andritz accounts and financial statements.</p> <p>The investigation was conducted by studying the IAS 17 leases standard first in theory and subsequently in Andritz Oy. In Andritz Oy the standard was examined on the basis of their own documents, i.e. lease contracts of the company premises. After the examination the documents were compiled in the Excel spreadsheet program, which provided the basis for the case study. An example calculation was made according to the change in the standard to provide an indication of the future change and its impact on the accounts. The example calculation was designed to bring the change in the standard into practice and to justify the theory I wrote.</p> <p>The research was conducted using qualitative methods in order to understand the research subject in depth. The case study is based on meetings with Andritz Oy as well as on the minutes of meetings, which serve as the basis for the case and the example calculations of the changed standard.</p> <p>The conclusion from the investigation is that as the example calculations show, the new standard will bring extensive changes and require a long preparation in the company. The example calculation gives indicative information on the change in the company and provides a framework for designing appropriate measures. The change in the standard will bring advantages and disadvantages to Andritz Oy.</p>		
<b>Subject headings, (keywords)</b>  IFRS, Leasing, IAS 17 lease, Andritz Oy		
<b>Pages</b> 42 pages + app. 5 pages	<b>Language</b> Finnish	<b>URN</b>
<b>Remarks, notes on appendices</b>  The example calculation of the impacts of the changing standard		
<b>Tutor</b>  Erja Härkönen	<b>Bachelor's thesis assigned by</b>  Andritz Oy	

## SISÄLTÖ

1	JOHDANTO .....	1
1.1	Tutkimuksen tausta .....	1
1.2	Aikaisemmat tutkimukset .....	3
1.3	Työn rakenne .....	5
2	EROT SUOMALAISEN JA IFRS TILINPÄÄTÖKSEN VÄLILLÄ .....	5
2.1	Suomalainen kirjanpitolaki .....	5
2.2	Erot tilinpäätöksien välillä .....	7
3	TILINPÄÄTÖKSEN KANSAINVÄLISET STANDARDIT .....	8
3.1	International Financial Reporting Standards.....	8
3.2	IFRS tilinpäätös .....	10
3.3	IFRS/ IAS- standardit .....	11
3.3.1	Vuokrasopimukset IAS 17 .....	12
3.3.2	Rahoitusleasingsopimus .....	15
3.3.3	Käyttöleasingsopimus .....	19
3.3.4	Muut vuokrasopimukset.....	19
3.3.5	Vuokrasopimuksen sisältö .....	20
3.3.6	IAS 17 standardin muutos.....	21
3.4	Standardien muutosprosessi.....	23
4	ANDRITZ OY .....	24
5	CASE: IAS 17 VUOKRASOPIMUKSET STANDARDIN MUUTOSTEN VAIKUTUKSIEN TUTKIMINEN .....	25
5.1	Tutkimusmenetelmä.....	26
5.2	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi .....	27
5.3	Tutkimuksen toteutus.....	28
5.4	Kuinka tutkittiin.....	29
6	IAS 17 VUOKRASOPIMUSSTANDARDIN MUUTOKSEN VAIKUTUS ANDRITZ OY:N TILINPÄÄTÖKSEEN .....	32
6.1	Vaikutukset .....	32
6.2	Esimerkkilaskelma muutoksesta ja sen vaikutuksista.....	32
6.3	Esimerkkilaskelman tulokset .....	33
7	JOHTOPÄÄTÖKSET.....	34
	LÄHTEET.....	40
	LIITE 1	
	Esimerkkilaskelma	

## LYHENNELUETTELO

FASB	Financial Accounting Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IAS	International Accounting Standards
IAS 17	Vuokrasopimukset
IAS 21	Valuuttakurssien muutosten vaikutukset
IAS 27	Konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös
IAS 28	Sijoitukset osakkuusyhtiöihin
IAS 31	Osuudet yhteisyrityksissä
IFRS	International Financial Reporting Standards, Kansainväliset tilinpäätösstandardit
IFRS 3	Liiketoimintojen yhdistäminen

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen tausta

Opinnäytetyöni aiheena on kansainvälisen tilinpäätösstandardin muutos ja muutoksen vaikutus Andritz Oy:n kirjanpitoon. Muutos voi tulla ajankohtaiseksi tulevina vuosina, joten yrityksen on hyvä valmistautua ennalta muutoksen vaikutuksiin. Kyseisen vuokrasopimusstandardin muutoksesta ei ole aiemmin tehty tutkimuksia yritykselle. Tämä tutkimus selvittää pääpiirteittäin Andritz Oy:lle muutoksen ja sen käytännön vaikutukset.

Tutkimus on Andritz Oy:lle tarpeellinen, koska yritys on listattu pörssiyritys, jolloin se on joutunut vuodesta 2005 lähtien laatimaan tilinpäätöksensä kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan. Työssä tutkittava vuokrasopimusstandardin muutos koskee juuri tämän kansainvälisen tilinpäätösstandardin yhtä standardia. Muutoksen tarkoituksena on parantaa standardia ja yhtenäistää vuokrasopimuksia.

Työssä tutkitaan Andritz Oy:n toimitilojen vuokrasopimuksia, joiden vuokravastuut eli irtisanomisajalta maksettava vuokran määrä, kirjataan voimassa olevan standardin mukaan taseeseen. Tämä järjestely pyrkii näyttämään yrityksen tunnusluvut parempina sijoittajia varten. Muutoksen tullessa voimaan vuokravastuita olisi vaikeampi kaudistella sijoittajien silmille paremmaksi.

Vuokrasopimusstandardi, jota kutsutaan *IAS 17-standardiksi*, on yhteydessä Andritz Oy:n juuri pakollisen kansainvälisen tilinpäätöksen laatimisen yhtenä kohtana. Tutkimuksen tavoitteena onkin selvittää yritykselle vuokrasopimusstandardin muutos ja sen vaikutus kirjanpidon laatimiseen ja tilinpäätökseen. Työn tavoitteena on kartoittaa muutos pääpiirteisesti ja kertoa mitä uutta siinä on vanhaan vuokrasopimusstandardiin verrattuna. Tutkimusongelmana on kansainvälisen tilinpäätösstandardin (International Financial Reporting Standards) vuokrasopimusstandardin muutos ja muutoksen vaikutukset Andritz Oy:n kirjanpitoon ja tilinpäätökseen.

Tutkimuksen taustalla on tarve tietää muutoksen vaikutukset ja itse muutos kokonaisuudessaan, ennen muutoksen astumista voimaan. Tämä tarve osoittautui ajankohtaiseksi, koska aluksi muutoksen arvioitiin astuvan voimaan kesäkuussa 2011, mutta virallisia päätöksiä ei ole vielä tehty asian suhteen. Muutoksen on arvioitu astuvan voimaan vuoden 2013 alusta, jolloin vuoden 2012 tilinpäätös on otettava muutoksessa huomioon. Mitään varmaa päätöstä vielä edes muutoksen astumisesta voimaan ei ole tullut. Yritys halusi kuitenkin varmuuden vuoksi varautua ennalta mahdolliseen muutokseen ja pyysi aiheesta tutkimusta.

Tutkimuksen toimeksiantajana on Andritz Oy. Yritys toimii Suomessa; Helsingissä, Savonlinnassa, Hollolassa, Varkaudessa ja Kotkassa. Andritz Oy on osa maailmanlaajuisia Andritz konsernia, jonka emoyhtiö on itävaltalainen Andritz AG. Andritz Oy:n toimiala on sellu- ja paperiteollisuus.

Valitsin tämän aiheen, kansainväliset tilinpäätösstandardit eli lyhennettynä IFRS-standardit ja standardin kohdan vuokrasopimukset siksi, että aihe oli minulle ennestään tuntematon ja halusin perehtyä ajankohtaiseen aiheeseen tarkemmin. Uusi ja tuntematon aihe kiehtoi minua, koska se teettäisi paljon työtä, mutta tuloksena olisi uuden oppiminen ja teorian soveltaminen käytäntöön. Halusin opinnäytetyöni aiheen liittyvän taloushallintoon, josta olen kiinnostunut ja minkä parissa haluaisin tulevaisuudessa työskennellä. Aiheen taustalla on myös työskentelyni Andritz Oy:n talousosastolla, joten pystyn käyttämään tutkimustani hyödyksi työssäni.

Työn tavoitteenani on oppia uutta ja kehittää itseäni juuri tässä aiheessa. Aikaisemmat tietoni IFRS-standardeista ovat melko vähäiset ja halusin tutkimusongelman myötä kartoittaa tietoani aiheesta. IFRS-standardit ovat käytössä useimmissa Euroopan maissa, joten niistä on hyvä osata perustiedot ja taidot.

Opinnäytetyö tehdään kvalitatiivisella menetelmällä. Tämä valinta perustuu siihen, että kvalitatiivisessa tutkimusmenetelmässä voidaan käyttää paremmin hyödyksi itse tutkijan tekemiä havaintoja, kuin että se perustuisi vain numeroihin ja kyselyihin. Laadullisella menetelmällä voidaan myös tutkia valmiita dokumentteja, joita tulen käyttämään hyödyksi tutkimuksessani. Opinnäytetyössä on tarkoituksena edetä sillä tavoin, että ensimmäiseksi perehdytään itse vuokrasopimusstandardiin ja tämän jäl-

keen vasta tulevassa olevaan vuokrasopimusstandardin muutokseen ja sen muutosprosessiin.

Tutkimus toteutetaan Andritz Oy:n dokumenttien pohjalta, mutta myös palaverimuistioiden, joiden avulla kerätään tietoa tutkimukseen. Tutkimusmenetelmääni voisi kuvailla osallistuvaksi havainnoinniksi, jossa olen läsnä palaverissa, mutta en itse osallistu niihin, vaan kirjoitan muistiin havaitsemiani asioita. Tällä tavoin on helpompi lähestyä itse tutkimusongelmaa, kun on perehtynyt dokumentteihin ja yrityksen omiin tietoihin asiasta.

Näiden teoriatietojen jälkeen työssä perehdytään itse case-yritykseen Andritz Oy:n. Yritykseen tutustumisen jälkeen on vuorossa tutkimusongelman case-osuus, jossa tutkitaan ongelmaa perustuen teoriatietoihin. Ongelman tutkimisen lisäksi tehdään esimerkkilaskelma Excelillä, jossa esitetään standardin tuomat muutokset. Esimerkkilaskelman avulla on helpompi ymmärtää miten itse kirjaukset muuttuvat verrattuna nykyiseen *IAS 17 -vuokrasopimusstandardiin*.

Tutkittuani *IAS 17 -standardia* kokonaisuudessaan ja otettuani huomioon myös standardin muutosehdotuksen, on helpompi syventyä mahdollisen muutoksen vaikutuksiin case-yrityksen kirjanpidossa ja tilinpäätöksen laatimisessa. Muutosehdotuksen vaikutusten selvittämisen jälkeen voidaan antaa yritykselle tietoa siitä, kuinka heidän tulisi toimia, jos muutos astuu voimaan. Esimerkkilaskelman avulla voidaan antaa käytännön tietoa siitä, kuinka yrityksen tulisi kirjata uudistuneen standardin perusteella vuokravastuunsa. Tämä tieto, jonka case-yritys saa minun tutkimuksestani, on heille tärkeää. Koska yritys on suuri, on tällaisiin muutoksiin varauduttava ajoissa. Tällöin tilinpäätöksen laatiminen helpottuu.

## **1.2 Aikaisemmat tutkimukset**

Juuri tästä kyseistä aiheesta eli kansainvälisen tilinpäätösstandardin kohdasta vuokrasopimukset ei ole aikaisemmin tehty opinnäytetöitä. Tämä selittyy varmasti sillä, että muutos on tällä hetkellä ajankohtainen, joten sitä ei ole tarvinnut aikaisemmin tutkia. Opinnäytetöitä on aihetta sivuten kylläkin tehty, mutta niiden pääaiheena on ollut IFRS-tilinpäätösstandardit yleisesti.



*IAS 17 – standardia* on tutkinut aikaisemmin Annika Lindroos (2009), mutta erilaisessa aiheyhteydessä. Hän tutki opinnäytetyössään hankinnan rahoitusvaihtoehtoja vertaillen niitä *IAS 17 -standardiin* ja rahoitusvaihtoehtojen vaikutusta yrityksen tuloslaskelmaan ja taseeseen. Hän kertoo työssään vuokrasopimusstandardin käyttö- ja rahoitusleasingistä. Hän käsittelee *IAS 17 vuokrasopimus -standardia* vain leasingsovimuksien osalta ja hänen pääpainonsa työssä on juuri leasingsovimukset. Muuten työ keskittyy enemmän yrityksen tunnuslukuihin ja nettovarallisuuteen. (Lindroos 2009.)

Anna Korhonen Kajaanin ammattikorkeakoulusta on selvittänyt IFRS-tilinpäätöksen ja suomalaisen tilinpäätöksen eroja (2006). Hänen pääpainonsa opinnäytetyössä on selvittää IFRS – tilinpäätösstandardien vaikutus käyttöomaisuushyödykkeiden ja arvonalentumisten kirjanpidolliseen käsittelyyn. Eli onko yrityksen, jonka ei ole pakko laatia tilinpäätöstään kansainvälisien tilinpäätösstandardien mukaan, helpompaa siirtäytävä laatimaan tilinpäätöksensä standardien mukaan. Korhonen käsittelee IFRS-tilinpäätösstandardeja yleisellä tasolla ja perehtyy työssään muutamiin standardeihin. (Korhonen 2006.) Opinnäytetyö kuitenkin on osittain samanlainen kuin oma opinnäytetyöni, koska molemmissa sivutaan suomalaisen ja IFRS-tilinpäätöksen eroja.

Katja Ikonen (2009) opinnäytetyössään IFRS sijoittajan kannalta, käsittelee hänkin yleisesti IFRS-tilinpäätösstandardeja. Hän selvittää IFRS-tilinpäätökseen siirtymisen vaikutuksia sijoittajan saamaan tilinpäätösinformaatioon. Työssään hän käsittelee IFRS-tilinpäätökseen siirtymisen vaikutuksia sijoittajan näkökulmasta. Työssään Ikonen (2009) käsittelee myös suomalaisen ja IFRS-tilinpäätöksen eroja. Työssä hän sivuaa aihetta *IAS 17 – standardi*, kertoen siitä, kuinka rahoitusleasingsovimus kasvattaa taseen loppusummaa. Tämä on hyvä asia sijoittajan kannalta, koska se parantaa yhtiöiden vertailukelpoisuutta. (Ikonen 2009.)

IFRS-tilinpäätöstä ja sivuten *IAS 17 – standardia* on tutkinut Hanna-Maria Koskinen Tampereen ammattikorkeakoulusta vuonna 2008. Hänen opinnäytetyönsä aiheena on IFRS-tilinpäätös pk-yritysten näkökulmasta. Työssään hän keskittyy kertomaan IFRS-tilinpäätöstä pk-yritysten silmin ja käsittelee *IAS 17 – standardia* lyhyesti. Hän käsittelee vuokrasopimusstandardia pk-yritysten näkökulmasta ja kertoo standardista yleisempiä tietoja. Koskinen (2008) mainitsee työssään, että vuokrasopimusten luokittelu ja käsittely IFRS-tilinpäätöksen mukaan eroaa huomattavasti suomalaisesta käytännöstä. (Koskinen 2008.)

### 1.3 Työn rakenne

Työn aloittaa johdanto, jossa kerrotaan lyhennellysti koko työ, mitä se pitää sisällään. Johdannossa kerrotaan asetetuista tavoitteista ja itse tutkimusongelmasta, mutta myös tutkimuksen taustasta. Siinä käsitellään työn kulkua kappaleesta toiseen ja annetaan lukijalle esimakua tulevasta työstä ja sen sisällöstä. Johdannossa kerrotaan tutkimusmenetelmästä lyhyesti, mutta itse menetelmään perehdytään kappaleessa viisi.

Toisessa luvussa käsitellään suomalaisen tilinpäätöksen ja kansainvälisen tilinpäätösstandardien eroja. Toinen luku sisältää teoriaa, joka pohjustaa työn kolmanteen lukuun. Kolmas luku perustuu teoriaan ja se antaa tietoa lukijalle kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista yleisesti, kuten itse tutkittavasta aiheesta *IAS 17- vuokrasopimusstandardista*. Neljännessä luvussa esitellään itse case-yritys eli Andritz Oy. Viides luku kertoo tutkimuksesta ja menetelmästä, jolla tutkimus on tehty. Kuudes luku käsittelee case-osuutta. Seitsemännessä luvussa tehdään tutkimuksen pohdinta ja johtopäätökset.

## 2 EROT SUOMALAISEN JA IFRS TILINPÄÄTÖKSEN VÄLILLÄ

### 2.1 Suomalainen kirjanpitolaki

Suomen kirjanpitolaki tuli voimaan vuonna 1973. Vuoden 1973 kirjanpitolaki perustuu Martti Saarion kehittämälle tulosteorialle. Martti Saarion tulosteorian keskeinen tehtävä on jakokelpoisen voiton laskeminen. Kansainvälistymisen myötä tämä teoria ei enää vastaa kunnolla tietotarpeisiin. Suomalaisessa kirjanpidossa on tullut mukaan taseen merkitys. (Leppiniemi 2003,13.) Vuoden 1997 kirjanpitolaki irtautui Saarion meno-tulo teoriasta ja siirtyi Euroopan yhteisöjen tilinpäätösdirektiiveihin (Leppiniemi 2003, 21).

Suomessa kirjanpitovelvollisia ovat kaikki liike- tai ammattitoimintaa harjoittavat. Kirjanpitovelvollisuuteen vaikuttaa yrityksen muoto ja toiminnan laatu. Yrityksen muodon perusteella kirjanpitovelvollisia ovat kaikki osakeyhtiöt, osuuskunnat, avoimet ja kommandiittiyhtiöt, yhdistykset ja säätiöt. (Tomperi 2007, 11.)

Suomalaisen tilinpäätöksen tehtävänä on antaa oikea kuva kirjanpitovelvollisen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (Työ- ja elinkeinoministeriö 2011). Suomalaisessa kirjanpitolain mukaan on käytettävä kahdenkertaista kirjanpitoa. Tilikausi on yleensä pituudeltaan 12 kuukautta. Suomalaisessa kirjanpidossa on laadittava tilinpäätös, joka sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot. Rahoituslaskelma on pakollinen vain, jos yritys on julkinen osakeyhtiö, osuuskunta tai yksityinen osakeyhtiö. (Finlex valtion säädöstietopankki 2011.)

Suomalaiseen tilinpäätökseen on liitettävä toimintakertomus, jos kirjanpitovelvollinen on laskenut liikkeelle arvopapereita julkiseen kaupankäyntiin. Toimintakertomus sisältää arvion kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuudesta, siihen liittyvistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä, kuten myös muita liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia asioita. Arviossa tulee olla keskeisimmät tunnusluvut, jotta on helpompi ymmärtää liiketoiminnan tuloksia. Toimintakertomuksessa tulisi myös sisältää tiedot olennaisista tilikauden tapahtumista ja arvio tulevasta liiketoiminnan kehittymisestä. (KHT-yhdistys 2005,14.)

Suomalaisessa kirjanpitolaissa emoyrityksen tulee sisällyttää oma tilinpäätöksensä konsernitilinpäätökseen, jos se on osakeyhtiö, jolla on tytäryrityksiä. Konsernitilinpäätöksen se saa kuitenkin jättää laatimatta, jos emoyrityksen ja tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään samaan konsernitilinpäätökseen. Konsernitilinpäätöksen tulisi sisältää tase ja tuloslaskelman sekä niiden liitetietoja. Julkinen osakeyhtiö joutuu sisällyttämään konsernitilinpäätökseensä konsernin rahoituslaskelman. (KHT-yhdistys 2005, 25.)

Suomalaiseen kirjanpitolakiin on sisällytetty pykälä, jossa mainitaan, että kirjanpitovelvollinen, jonka arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueella, on laadittava kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukainen tilinpäätös. Suomalainen kirjanpitolaki kuitenkin voi velvoittaa kirjanpitovelvollisen antamaan tilinpäätöksessään lisätietoja, joita standardit eivät velvoita. Suomalaisessa kirjanpitolaissa on säädetty kauppa- ja teollisuusministeriö valvomaan tilinpäätöslakien noudattamista ja ennen kaikkea valvomaan, että listatut pörssiyritykset tekevät tilinpäätöksensä standardien mukaisesti. (KHT-yhdistys 2005, 33.)

## 2.2 Erot tilinpäätöksiä välillä

Suomalainen normisto perustuu velkojien suojaan, kun taas kansainvälisten tilinpäätösstandardien eli IFRS:n perustana on sijoittajan näkökulma. Kansainväliset tilinpäätösstandardit korostavat tasetta ja jättävät tuloslaskelman vähemmälle huomiolle. IFRS tutkii tilinpäätöstä yksityiskohtaisemmin kuin Suomen kirjanpitonormisto. Yksityiskohtaisemmista tutkintatavoista hyviä esimerkkejä ovat muun muassa vuokrasopimukset, joihin luetaan rahoitusleasingsopimukset ja muut vuokrasopimukset, sijoituskiinteistöt ja arvonalentumiskirjaukset. (Haaramo & Rätty 2009, 31.)

IFRS-tilinpäätöksessä vuokrasopimukset jaotellaan kahteen ryhmään, rahoitusleasing- ja muihin vuokrasopimuksiin. IFRS-tilinpäätöksessä rahoitusleasingsopimukset käsitellään siten, että tulevien sopimuksien nykyarvo merkitään taseen pysyviin vastaviin. Suomalaisessa kirjanpitolaainsäädännössä edellä mainittu menettely on mahdollista soveltaa vain vaillinaisena konsernitilinpäätöksessä. (Alhola ym. 2003, 220–221.)

Suomalaisessa kirjanpitolaissa on määritelty tarkasti tuloslaskelma ja tasekaavat, kun taas IFRS:ssä mainitaan vain erät, jotka on mainittava erillisessä tuloslaskelmassa ja taseessa. IFRS-tilinpäätös sisältää vain konsernitilinpäätöksen, kun taas Suomessa emoyritys on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätöksensä tiettyjen edellytyksien täytyessä konsernitilinpäätökseen. Suomessa rahavirtalaskelman laatiminen ei ole pakollista pienyhtiöille, kun taas kansainvälinen tilinpäätösstandardi vaatii aina rahavirtalaskelman. (Anttila ym. 2010, 44.)

Suomalaisen kirjanpitolain mukaan hallituksen toimintakertomus sisällytetään tilinpäätökseen, kun taas IFRS-standardeissa ei tällaista vaatimusta ole, vaan standardeissa suositellaan antamaan jonkinlainen johdon analyttinen selostus toiminnasta (Troberg 2003, 30). Kinnunen ym. (2010,18) mukaan merkittävin ero näiden kahden kirjanpito-tavan välillä on se, että suomalaisessa tilinpäätöksessä tuloslaskelma ja tase sisältävät yleensä vain hankintamenoperusteisia menoja ja tuloja, kun taas IFRS-tilinpäätöksessä on suoritettava monia uudelleenarvostuksia. IFRS-tilinpäätöksessä uudelleenarvotuk-sien takia voidaan käyttää hankintamenoperusteen sijasta markkinahintoja. (Kinnunen ym. 2010, 18.)

IFRS-standardit sisältävät paljon tiedonantamisveloitteita, joita ei suomalaisessa kirjanpitolaisissa edellytetä. IFRS-raportoinnissa pyritään mahdollisimman monipuolisesti kertomaan sijoittajalle hyödyttäviä tilinpäätöstietoja. IFRS-raportointi muodostaa johdolle oppimispolun. IFRS-standardien käyttö vaatii kouluttautumista ja syventymistä standardeihin. Käytettäessä IFRS:n mukaista tilinpäätöstä, tilinpäätöksen sisältö laajenee huomattavasti. IFRS-tilinpäätöstä ja suomalaista tilinpäätöstä ei voi sekoittaa keskenään, vaan niitä on noudatettava kaikilta osin. (Leppiniemi 2003, 10–11, 35.)

### **3 TILINPÄÄTÖKSEN KANSAINVÄLISET STANDARDIT**

#### **3.1 International Financial Reporting Standards**

International Financial Reporting Standards eli IFRS tai suomennettuna kansainväliset tilinpäätösstandardit, kuuluu IASB:n eli International Accounting Standards Boardin alaisuuteen. IASB määrittää IFRS-tilinpäätösstandardit (Tomperi 2005, 221). International Accounting Standards Committee eli IASC perustettiin vuonna 1973 ohjaamaan kansainvälisiä tilinpäätöskäytäntöjä standardien avulla. Vuonna 2001 IASC koki organisaatiouudistuksen ja muutti nimensä IASB:ksi eli International Accounting Standards Boardiksi. (Haaramo & Rätty 2009, 26.)

IASB eli International Accounting Standard Board on riippumaton standardien asetustelin, joka toimii IFRS-säätiön alaisuudessa. IASB:llä on tällä hetkellä 15 vakituista jäsentä, jotka kehittävät ja julkaisevat IFRS-standardeja. Kaikki IASB:n kokoukset ovat julkisia, koska täyttäessään velvollisuuttaan asettaa IFRS-standardeja, sen on julkaistava kaikki hyödylliset dokumentit. IASB:n neuvoa-antava toimikunta koostuu 40 jäsenestä. Toimikunta antaa omia näkemyksiään standardeista ja niiden muutoksista International Accounting Standard Boardille. (IFRS Foundation 2011.)

IFRS-standardit olivat ennen nimeltään IAS-standardit (International Accounting Standards) ja muuttuivat IASB:n muodostamisen myötä. Nykyisin vielä puhutaan molemmista IAS ja IFRS-standardeista samana asiana. IFRS-normisto on laadittu pörssi-yhtiöiden tarpeisiin, jolloin yhtiöiden sijoittajat ja rahoittajat voivat paremmin vertailla yhtiöitä keskenään. (Tomperi 2005, 221.) IFRS-normisto yhtenäisti eri maiden normistojen eroavaisuudet, jolloin sijoittajan on helpompi analysoida tilinpäätöksiä (Kallunki ym. 2008, 15).

IFRS-tilinpäätösstandardit ovat käytössä EU:ssa (Tomperi 2005, 221). Euroopan Unionissa otettiin IFRS-standardit yhteiseksi raportointitavaksi vuonna 2005 (Haaramo & Rätty 2009, 27). Suomessa pörssiyritykset ovat joutuneet tekemään tilinpäätöksensä IFRS-standardien mukaan 1.1.2005 alkaen. Pörssiyrityksen tai kirjanpitovelvollisen, jonka liikkeelle laskemat arvopaperit arvopaperipörssiin ovat Euroopan talousalueella kaupankäynnin kohteena, on laadittava konsernintilinpäätös IFRS-standardien mukaan (Tomperi 2005, 223–241).

IFRS-normisto tarkoittaa säännöstöä, joka säätelee laajaa tilinpäätösinformaatiota. Normisto on kolmeosainen ja se rakentuu seuraavista aiheista: tilinpäätöksen yleisistä perusteista, jotka koskevat sen laatimista ja esittämistä, kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista eli IFRS-standardeista ja tulkintaohjeista. (Haaramo & Rätty 2009, 30.) IFRS-normiston tarkoituksena on korostaa johdon vastuuta tilinpäätösinformaatiosta ja sen tuottamisesta (Haaramo & Rätty 2009, 84).

Myös listaamattomat yritykset voivat käyttää IFRS-tilinpäätöstä, mutta se ei ole kyseisillä yrityksillä pakollista. Listaamattomaksi yritykseksi mielletään sellainen yritys, joiden arvopapereita ei ole julkisen kaupankäynnin kohteina arvopaperipörssissä. (Anttila ym. 2010, XXI.) IFRS-tilinpäätöksessä korostetaan sijoittajan näkökulmaa. IFRS-raportoinnissa on yleistä painottaa taseen merkitystä, jotta voidaan määrittää sijoittajalle yhtiön taloudellinen asema. (Tomperi 2005, 223.)

IFRS-standardien mukaisia tilinpäätöksiä voi myös tehdä listaamaton yritys, mutta yrityksellä täytyy olla hyväksytyt tilintarkastajat käytössään. Jos listaamaton yritys päättää siirtyä käyttämään IFRS-standardeja, niin sen on pysyttävä tässä tilinpäätös-mallissa, jos sillä ei ole todella painavaa syytä vaihtaa järjestelmää. Listautuneiden osuuskuntien, joiden arvopaperit ovat osa julkista kaupankäyntiä, on laadittava IFRS-standardien mukainen tilinpäätös, tästä hyvänä esimerkkinä osuuspankit, jotka ovat osa konsernirakennetta. (Haaramo & Rätty 2009, 54.)

### 3.2 IFRS tilinpäätös

IFRS-standardit säätelevät vain tilinpäätöstä, jonka takia kaikki IFRS-normiston vaaditut tiedot on käytävä ilmi juuri tilinpäätöksestä. IFRS-tilinpäätös sisältää seuraavanlaisia tilinpäätöslaskelmia: tase, laaja tuloslaskelma, oman pääoman muutoksia kuvaava laskelma ja rahavirtalaskelma. Näiden laskelmien lisäksi tilinpäätökseen kuuluu myös liitetiedostot. Tilinpäätös laaditaan vähintään kerran vuodessa. (Anttila ym. 2010, 2-3.) Konsernitilinpäätös rakennetaan IFRS-standardien ja osaksi suomalaisen kirjanpitolain mukaan (Mäkelä ym. 2009, 5).

IFRS-tilinpäätöksessä on kaksi tärkeää perustekijää. Toinen näistä perustekijöistä on taloudellisen aseman määrittäminen eli taseen perustekijät, jotka ovat varat, velat ja oma pääoma. Tuloksen kuvaaminen on toinen IFRS-tilinpäätöksen perustekijöistä. Tuloksen kuvaamiseen kuuluu tuloslaskelman perustekijät eli tuotot ja kulut. (Haaramo & Rätty 2009, 87.)

Tilinpäätöksestä on käytävä selkeästi ilmi IFRS-standardien mukaisesti tuotettu informaatio (Haaramo & Rätty 2009, 92). Tilinpäätöksen tarkoituksena on kertoa informatiivisesti yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja sen muutoksista. Tämä informaatio on erityisesti suunnattu sijoittajille. (Leppiniemi 2003, 41.) IFRS-tilinpäätöksessä tulisi esittää edellisen tilikauden vertailutiedot, jos niihin liittyy numeraalista informaatiota. Tilinpäätöksen osat tulisi nimetä selkeästi ja niistä tulisi käydä selville raportoitavan yrityksen nimi, onko tilinpäätös yksittäisen yrityksen vai konsernin, raportointikauden päättymispäivä ja esittämisvaluutta. (Haaramo & Rätty 2009 92–93.)

Tilinpäätös ei voi olla kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukainen, jos se ei täytä kaikkia standardien vaatimuksia (Haaramo & Rätty 2009, 30). Tilinpäätös on suoriteperusteinen ja toiminnan jatkuvuuteen perustuva. Suoriteperusteisessa tilinpäätöksessä tapahtumat otetaan huomioon silloin, kun ne toteutuvat ja esitetään tilinpäätöksessä kyseisellä tilikaudella. Tilinpäätöksen ollessa toiminnan jatkuvuuteen perustuva, tällöin yritys kokee, että sen toiminta jatkuu ennakoitavasti tulevaisuudessa ja tilinpäätöksessä käytettävä peruste on ilmoitettava. (Haaramo & Rätty 2009, 85.)

Yrityksen liitetiedoista tulisi käydä ilmi, onko tilinpäätös IFRS-standardien mukainen. Liitetiedoissa tulee käydä ilmi, jos yrityksen johto on joutunut soveltamaan tilinpäätöksen laatimisperusteita eli ottamaan kantaa tai vaikuttamaan tilinpäätöksen laatimiseen. (Haaramo & Rätty 2009, 145.) Pääomamarkkinat edellyttävät johdon selontekoa yrityksen toiminnan kehittymisestä (Troberg 2003, 31).

Liitetiedot tulee esittää järjestelmällisellä tavalla, esimerkiksi kunkin tase-erän tulee sisältää viittaus mahdolliseen informaatioon liitetiedoissa. IFRS-liitetietojen rakenne on yleensä seuraavanlainen: ilmoitus IFRS-standardien käytöstä, yhteenveto tilinpäätöksen laatimisesta, lisäinformaatio koskien laskelmia ja muut tiedot. (Haaramo & Rätty 2009, 145.)

IFRS-liitetiedot ovat laajempia, kuin Suomen kirjanpitolainsäädäntö edellyttää. Liitetiedoista tulisi käydä ilmi tilinpäätöksen laatimisperiaatteet. Useat IFRS-standardit edellyttävät määrättyjen tietojen esittämistä tilinpäätöksessä. Nämä määrättyt tiedot on yleensä helpointa esittää liitetiedoissa. (Leppiniemi 2003, 57–58.)

### **3.3 IFRS/ IAS- standardit**

IFRS-standardit eli kansainväliset tilinpäätösstandardit pitävät sisällään yksityiskohtaisia vaatimuksia (Anttila ym. 2010, XXI). Haaramon & Rätty (2009, 30) mukaan IFRS-normisto sisältää 41 IAS-standardia, joista on voimassa 30 standardia, 30 SIC (Standing Interpretations Committee)- tulkintaohjetta ja 8 IFRS-standardia. Kansainväliset tilinpäätösstandardit ovat olleet vuodesta 2005 lähtien Euroopan unionissa kaikkien pörssiyhtiöiden konsernitilinpäätöksen yhteinen tilinpäätösnormisto (Haaramo & Rätty 2009, 17).

Euroopan alueella on erillinen IFRS-standardien hyväksymismenetelmä, jonka avulla standardeista tulee pörssiyhtiöitä velvoittavia (Haaramo & Rätty 2009, 19). IFRS-standardien noudattaminen on Euroopassa sidottu tilinpäätösdirektiiveihin. Tärkein standardi on IAS 1 tilinpäätöksen esittäminen. Tässä standardissa määritellään, minkälainen IFRS- tilinpäätöksen tulee olla. (Haaramo & Rätty 2009, 46- 47.)



Konsernitilinpäätöksen kannalta tärkeimpiä standardeja on yhteensä 5. Konsernitilinpäätöstä säätelevät tarkasti kansainväliset tilinpäätösstandardit, näitä standardeja ovat IAS 27 konsernitilinpäätös ja erillistilinpäätös, IAS 28 sijoitukset osakkuusyhtiöihin, IAS 31 osuudet yhteisyrityksissä, IAS 21 valuuttakurssien muutosten vaikutukset ja IFRS 3 liiketoimintojen yhdistäminen. Näitä standardeja noudattaen tehdään konsernitilinpäätös IFRS-standardien mukaan. (Haaramo & Rätty 2009, 454.)

### 3.3.1 Vuokrasopimukset IAS 17

Vuokrasopimusstandardin alle katsotaan kuuluvan kaikki sellaiset vuokrasopimukset, jotka täyttävät *IAS 17 -standardin* määritelmän. *Standardin 17 vuokrasopimukset* mukaan vuokrasopimuksia jaotellaan kahteen luokkaan niiden sisällön perusteella. Nämä kaksi luokkaa ovat rahoitusleasingsopimus ja muut vuokrasopimukset tai Suomessa käytetty käyttöleasingsopimukset. Sopimuksen jaottelu ratkaisee sen, että miten sopimusta käsitellään kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. (Anttila ym. 2010, 373.)

Sopimuksen käsittely ratkaisee sen, että mihin ryhmään sopimus jaotellaan. Luokittelun perustana on se, että kumpi osapuoli hyötyy enemmän omaisuuserien käytöstä ja saa käyttöönsä nämä hyödyt tai kumpi osapuoli vastaa riskeistä ja tappioista. Luokittelun avulla pyritään helpottamaan erilaisten yritysten tilinpäätösinformaatioiden ja tunnuslukujen vertailukelpoisuutta. (Anttila ym. 2010, 373–374.)

Vuokrasopimusstandardin keskeisimmät osiot ovat vuokrasopimuksen määritelmät. Näitä määritelmiä ovat sopimusten luokittelu, vuokrasopimukset vuokralle ottajan sekä vuokralle antajan tilinpäätöksessä sekä myös myynti ja takaisinvuokraus. (Leppiniemi 2003, 100.) Standardi määrittelee syntymisajankohdan ja vuokra-ajan alkamisajankohdan erikseen vuokrasopimuksessa (Haaramo & Rätty 2009, 237).

*IAS 17 -standardin* mukaan vuokrasopimuksena pidetään sellaista sopimusta, jonka mukaan vuokralle ottajalla on oikeus käyttää omaisuuserää eli laitteita, koneita, maa- aluetta tai rakennusta tietyn ajan maksua tai maksusuorituksia vastaan. Sopimus, jolla vuokralle ottaja saa oikeuden omaisuuserän omistukseen sovittujen ehtojen täyttyessä luetaan myös vuokrasopimukseen. Standardissa on määritelty tarkasti vuokrasopimuksen vuokra-aika. Standardin mukaan vuokra-aika on se ajanjakso, joksi aikaa vuokral-

le ottaja on omaisuuserän vuokrannut ilman purkuoikeutta sisältäen mahdollisen jatkokauden. (Anttila ym. 2010, 378.)

*IAS 17-standardissa* erotetaan vuokrasopimuksen syntymisajankohta ja vuokra-ajan alkamisajankohta. Vuokrasopimuksen syntymisajankohdalla tarkoitetaan sitä milloin vuokrasopimus luokitellaan standardin ehtojen mukaisesti. Vuokra-ajan alkamiskohta tarkoittaa taas sitä milloin kirjanpitoon merkitseminen tapahtuu. Vuokra-aika katsotaan alkaneeksi siitä, kun vuokralle ottajan on mahdollista aloittaa vuokraamansa omaisuuserän käyttö. Tämä voi tapahtua ajallisesti aikaisemmin kuin omaisuuserän todellinen käyttö alkaa. (Anttila ym. 2010, 379.)

Vähimmäisvuokrat tarkoittavat vuokra-ajalle kohdistuvia vuokranmaksueriä, jotka on kohdennettu vuokraajalle. Vähimmäisvuokrat sisältävät yleensä takuuvuokran ja osto-option. Osto-optio on tehty vuokraajalle niin edulliseksi, että sen käyttäminen on todennäköistä jo heti vuokrasopimuksen syntymisajankohtana. Vuokrasopimus voi olla myös tehty muuttuvan vuokran mukaan, jolloin vuokra voi määräytyä ajan kulumisen perusteella tai hyvänä esimerkkinä hintaindeksin perusteella eli indeksikorotukset vuosittain, jos se on tarpeen. (Anttila ym. 2010, 378.)

Vuokrasopimusstandardi jaottelee vuokrasopimukset rahoitusleasingsovimuksiin ja muihin vuokrasopimuksiin. Siinä tapauksessa, jos sopimus ei täytä rahoitusleasingsovimuksen ehtoja, on kyseessä muu vuokrasopimus. Nämä säännökset ja muut *IAS 17-standardin* säännökset ovat pakottavia. Tämä johtuu siitä, että vuokrasopimukset-standardi pyrkii tällä tavoin yhtenäistämään vuokralle ottajan ja vuokralle antajan vuokrasopimuksen käsittelyn tilinpäätöksissään. (Anttila ym. 2010, 379.)

*IAS 17-standardia vuokrasopimukset* ei nimestä huolimatta sovelleta kuitenkaan kaikkiin vuokrasopimuksiin. Vuokrasopimusstandardin ulkopuolelle jäävät sellaiset palvelusopimukset, jotka eivät siirrä sopimusosapuolien välillä omaisuuserien käyttöoikeutta eli yritys ei saa laitetta tai rakennusta käyttöönsä, vaan palvelun tarjoaja käyttää näitä vuokraajan puolesta. Omaisuuserällä voidaan tarkoittaa koneita, laitteita, rakennuksia tai maa-alueita. Palvelusopimuksesta on hyvänä esimerkkinä siivoussopimus, jossa itse vuokraaja ei käytä siivoukseen liittyviä koneita, vaan palvelun tarjoaja käyttää niitä, jolloin kyseiset koneet eivät siirry vuokraajalle. Eli vuokraajalle ei siirry omaisuuserien käyttöoikeutta, tässä tapauksessa koneitten käyttöoikeutta. Myös vuok-

rasopimukset, jotka koskevat uusiutuvien varojen etsintää, lisenssisopimuksia, jotka liittyvät patentteihin, elokuvaan jne. ja sijoituskiinteistöjä koskevia sopimuksia ei sovelleta *IAS 17 -standardin* mukaan. Jos vuokralle ottaja on vuokrannut sijoituskiinteistön rahoitusleasingsopimuksella tai muulla vuokrasopimuksella, niin tällöin näiden vuokrakohteiden kirjanpitoarvon laskentaa koskee tietyt rajoitukset. Tässä tapauksessa omaisuuserien arvot eli niiden arvot sopimusta tehdessä, joilla vuokrakohte kirjataan taseeseen, lasketaan niitä koskevien standardien sääntöjen mukaan. (Anttila ym. 2010, 374.)

Vuokrasopimukset-standardi koskee lähinnä sellaisia sopimuksia, joiden mukaan omaisuuserien käyttöoikeus siirtyy vuokraajalle. Vuokranantajalta voidaan kuitenkin edellyttää palveluita, jotka koskevat omaisuuserien toimintaa tai huoltoa. Standardia sovellettaessa vuokrauskohteena voi olla minkäläinen tahansa omaisuuserä, kuten laite, kone, maa-alue tai rakennus. (Anttila ym. 2010, 374.)

Sellainen sopimus, joka ei ole juridiselta muodoltaan vuokrasopimus, mutta saattaa pitää sisällään vuokrasopimuksen, on käsiteltävä standardin 17 mukaan. Tällaisia sopimuksia voivat olla esimerkiksi toimintojen ulkoistaminen, kapasiteetin myynti esimerkkinä tietoliikenneala tai sellaiset sopimukset, joissa ostaja on velvoitettu maksamaan tietyn summan riippumatta siitä käyttääkö hän omaisuuserää vai ei. Tällaisissa tapauksissa on aina tutkittava sopimukset tarkkaan ja selvitettävä, että onko kyseessä sopimus, joka sisältää vuokrasopimuksen. (Anttila ym. 2010, 375.)

Jotta saadaan selville onko sopimus oikeudelliselta muodoltaan vuokrasopimus, on tutkittava tarkkaan sopimuksen sisältöä. Sopimuksen osoittautuessa vuokrasopimukseksi on sen perustuttava jonkun tietyn omaisuuserän käyttöön tai annettava omaisuuserän käyttöoikeus. Omaisuuserän käyttöoikeus siirtyy, jos vuokralle ottajalla on oikeus määrätä omaisuuserän käytöstä. Vuokrasopimuksen olemassaolo arvioidaan sen syntymisajankohdasta. Sopimus on arvioitava uudelleen, jos sopimusehdot muuttuvat tai omaisuuserään tehdään olennainen muutos. (Anttila ym. 2010, 376–377.)

Silloin kuin sopimus on oikeudelliseltaan arvoltaan vuokrasopimus, niin *standardia IAS 17* sovelletaan vain vuokrasopimusosuuteen ja kokonaissopimuksen muihin osuuksiin niitä koskevia standardeja. Jos kokonaissopimuksessa on maksuja, ne on erotettava vuokrasopimuksen ja muun sopimuksen kesken ja tarkistettava sopimuksen

uudelleenarviointi hetkellä. *Standardin 17 vuokrasopimukset* mukaan vuokriin sisällytetään vain vuokramaksut. Tämä tarkoittaa sitä, että vuokriin sisällytetään vain omaisuuserän käyttöoikeutta eli koneita, rakennuksia, maa-alueita tai laitteita koskevat maksut. Jos vuokriin liittyviä maksuja on vaikea erottaa, niin voidaan esimerkiksi viitata samanlaisiin vuokrasopimuksiin, jotka eivät sisällä muuta kuin vuokramaksut. Jos vuokramaksun ja muun sopimuksen maksujen erottaminen ei ole mahdollista, niin rahoitusleasingsopimuksen tapauksessa omaisuuserä kirjataan taseeseen omaisuuseräksi esim. käyttöomaisuus ja velaksi, kuten normaalia vuokrasopimusta käsiteltäessä. (Anttila ym. 2010, 377.)

Jos kyseessä on muu vuokrasopimus, kuin rahoitusleasingsopimus on kaikki suoritukset käsiteltävä vuokrina. Kokonaissopimuksen muut maksut, jotka sisältävät vuokria on eroteltava liitetiedoissa. Liitetiedoissa on tultava ilmi, että edellä mainitut vuokramaksut sisältävät sellaisia maksuja, jotka eivät koske vuokrasopimusosuutta, vaan liittyvät kokonaissopimuksen muihin osiin. (Anttila ym. 2010, 377.)

Vuokrasopimusjärjestelyt pyrkivät usein parantamaan yrityksen tunnuslukuja, tällaisissa tapauksissa jätetään omaisuus- ja velkaeriä taseen ulkopuolelle. Vuokrasopimusten kirjaamistavalla on merkitystä. Kirjaamistavalla on vaikutusta varsinkin omavaraisuusasteeseen, sijoitettuun pääomaan tuottoon ja gearing- tunnuslukuun. Omaisuuserien kirjaamatta jättäminen taseesta on hyödyllistä vuokraajalle, koska sijoitetun pääoman tuotto ja gearing- arvo paranee, koska velka-erä poistuu. Tämän perusteella yritys voi haluta luokitella sopimuksen mieluiten muuksi vuokrasopimukseksi kuin rahoitusleasingsopimukseksi. (Anttila ym. 2010, 379.)

### **3.3.2 Rahoitusleasingsopimus**

Rahoitusleasingsopimus on pitkäaikainen vuokrasopimus, joka on sitova. Tässä vuokrasopimuksessa kohteena olevaan hyödykkeeseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät vuokralle ottajalle sopimuskauden alussa. (Troberg 2003, 137.) Tässä vuokrasopimusmuodossa yritykselle syntyy paljon sitovampi vastuu, kuin muissa vuokrasopimuksissa (Haaramo & Rätty 2009, 232). Rahoitusleasing on koneiden, laitteiden ja muun omaisuuden pitkäaikaista vuokrausta (Tomperi 2005, 55).

Vuokrasopimusta voidaan pitää rahoitusleasingsopimuksena, jos se täyttää *IAS 17 -standardin* tietyt tunnusmerkit. Näitä tunnusmerkkejä ovat esimerkiksi se, että omaisuuserän eli esimerkiksi koneen omistusoikeus siirtyy sopimuksen mukaan vuokraajalle vuokra-ajan loppuun mennessä. Vuokraajalla on oikeus ostaa omaisuuserä edullisesti verrattuna omaisuuserän käypään arvoon eli luovutushintaan, vuokra-ajan päättyttyä. Vaikka omistusoikeus ei siirtyisi, niin vuokra-aika kuitenkin kattaa valtaosan omaisuuserän taloudellisesta kokonaisvaikutusajasta. (Anttila ym. 2010, 381.)

Rahoitusleasingsopimuksen tunnusmerkkejä ovat myös vähimmäisvuokrien nykyarvo sopimuksen syntymisajankohtana, se muodostaa olennaisen osan vuokratun omaisuuserän käyvästä arvosta. Vain vuokralle ottaja pystyy käyttämään vuokrattuja omaisuuseriä ilman merkittävien muutosten tekemistä. Vuokralle ottaja joutuu korvaamaan aiheutuneet tappiot sopimuksen purkautuessa vuokralle antajalle. Esimerkiksi sopimuksen vuokra- aika on 6 vuotta ja sopimus sanotaan irti 4 vuoden jälkeen, jolloin vuokraaja joutuu maksamaan korvauksia jäljellä olevasta vuokra-ajasta. Kaikki voitot ja tappiot, jotka syntyvät jäännösarvon eli omaisuuserän arvo vuokrakauden lopussa, käyvän arvon eli luovutushinnan vaihtelusta tulevat vuokralle ottajalle, esimerkiksi vuokranalennuksena. Vuokralle ottaja pystyy jatkamaan vuokrasopimusta markkina-vuokraa huomattavasti alemmalla vuokralle lisäkaudeksi. (Anttila ym. 2010, 381.)

*IAS 17- standardi vuokrasopimukset* ei sisällä tarkasti määriteltyjä ehtoja sille, kuinka suuren osuuden omaisuuserän taloudellisesta kokonaisvaikutusajasta vuokrasopimuksen on katettava. Tai kuinka suuri vähimmäisvuokrien nykyarvon tulisi olla, jotta se olisi olennainen verrattuna vuokratun omaisuuserän käypään arvoon. *IAS 17 -standardin* mukaan omaisuuserän taloudellisen kokonaisvaikutusajan tai vähimmäisvuokranmaksujen prosenttiluvut ovat vain suuntaa antavia lukuja. *IAS 17- vuokrasopimus* painottaakin katsomaan sopimuksen sisältöä kokonaisuudessaan. Vanhentuvien teknisten laitteiden osalta on arvioitava taloudellinen kokonaisvaikutusaika todella varovasti. (Anttila ym. 2010, 381.)

Rahoitusleasingsopimuksessa vuokrakohteeseen liittyvät taloudelliset riskit ja edut siirretään joiltakin osin omaisuuserän käyttäjälle eli vuokraajalle. Tällöin on kyseessä kirjanpidon kannalta omaisuuserän hankkiminen vieraan pääoman avulla, jos maksut tapahtuvat eräkohtaisesti. Yritykselle syntyy sitovampi vastuu kuin muun vuokrasopimuksen kanssa. Sopimuksen liitetiedoissa esittäminen ei anna riittävästi informaati-

tiota sopimuksesta. Tässä tapauksessa ne omaisuuserät, jotka on hankittu rahoitusleasingsopimuksella, on kirjattava taseeseen. (Anttila ym.2010, 380.)

Vuokrasopimuksen etujen ja riskien siirtyminen vuokralle ottajalle ei riipu siitä, että siirtykö omistusoikeus vuokra-ajan päättyessä vuokraajalle. Kaikkein tärkeintä on arvioida liiketoimen sisältöä ja sen luonnetta. Tämä on niin sanottua sisältöpainotteisen periaatteen soveltamista. Sopimuksen juridisella muodolla ei ole niin suurta merkitystä, koska esimerkiksi vuokrasopimuksen nimeäminen käyttöoikeussopimukseksi ei vapauta *IAS 17 -standardin* säännöksistä tai soveltamisvelvollisuudesta. (Anttila ym. 2010, 380.)

*IAS 17 -standardin* riskeillä ja eduilla tarkoitetaan yleensä liiketoiminnasta johtuvia ja omaisuuserän käyttöön liittyviä riskejä ja taloudellisia etuja. Sopimukseen liittyviä riskejä voivat olla esimerkiksi tappiot, jotka voivat johtua omaisuuserän vanhentumisesta tai käyttämättömästä kapasiteetista. Tässä tilanteessa omaisuuserän tuottamat tuotot eivät riitä kattamaan tappioita. Eduiksi lasketaan normaali liiketoiminnan tuotto, joka tarkoittaa sitä, että vuokralle ottajalle jää vuokrakohteesta tehtävien poistojen ja korkojen jälkeen tuottoa. Tästä on hyvänä esimerkkinä jäännösarvon realisoituminen (omaisuuserän arvo vuokrakauden lopussa) vuokrakauden päättyessä, josta syntyy voittoa. (Anttila ym. 2010, 380.)

Omaisuuserä, joka on hankittu rahoitusleasingsopimuksella, merkitään vuokraajan taseeseen omaisuuseräksi eli vuokratuksi hyödykkeeksi ja tuleviin vuokranmaksuihin liittyvä velvoite taasen yhtä suureksi velaksi vuokrasopimuksen alkamisajankohtana. Tämä velka on vähimmäisvuokrien nykyarvo eli vuokravelvoite. Summa, joka kirjataan taseeseen, on vastattava vuokrakohteen käypää arvoa tai sitä alempaa vähimmäisvuokrien nykyarvoa, sillä tämän summan suorittamiseen vuokraaja on sitoutunut. (Anttila ym. 2010, 384.)

Menot, jotka liittyvät rahoitusleasingsopimukseen aktivoidaan vuokralle otetun omaisuuserän tasearvon lisäykseksi. Näistä menoista ovat hyvinä esimerkkeinä neuvottelut ja erilaiset järjestelyt, jotka liittyvät sopimukseen tai sen tekemiseen. Jos yritys laittaa velat taseeseensa jaettuna pitkiin- ja lyhytaikaisiin osuuksiin, tällöin myös vuokrasopimusvelat on jaoteltava samalla tavalla. (Anttila ym. 2010, 385.)

Vuokrakohteesta, joka on merkitty taseeseen käyttöomaisuuteen, kirjataan tuloslaskelmasta tilikausittain poistot samalla tavalla kuin omassa omistuksessa olevasta omaisuuserästä. Vuokrakohteesta kertyneet poistot poistetaan tasapoistoin vuokra-ajan kuluessa. Poistosuunnitelma on laadittava vuokrakauden kuin myös tulevaisuuden tuottojen kertymisen perusteella. Jos on tiedossa, että vuokrakohteeseen siirtyy vuokralle ottajalle vuokrakauden jälkeen, niin tällöin poistoaika on vuokrakohteen todellinen vaikutusaika. Vuokralle antaja kirjaa vuokrakohteesta saaman rahasumman omaan taseeseensa vuokrasaamiseksi ja tuloslaskelmaan myyntivoitoksi ja korkotuotoiksi. (Anttila ym. 2010, 385.)

Anttilan ym. (2010, 385) mukaan leasingvuokra koostuu kahdesta osasta, korosta ja velan lyhennysosuudesta. *IAS 17 -standardissa* käytetään korosta nimeä rahoitusmeno. Rahoitusmenon osuus leasingvuokrasta on selvitettävä, jotta osataan tehdä kirjaukset oikein. Rahoitusmeno jaksotetaan kuluiksi niin, että taseessa jäljellä oleva velan korkoprosentti on koko vuokrakauden sama. Rahoitusmenon osuus voidaan laskea myös annuiteettimenetelmän avulla, jolloin korkomeno lasketaan alussa olevan saldon perusteella. Myös välintilinpäätöksessä on kyettävä selvittämään rahoitusmenot. (Anttila ym. 2010, 385.)

Omaisuuserillä, jotka ovat omassa omistuksessa, vaikutusaika on pidempi, kuin rahoitusleasingsopimuksella vuokratuissa omaisuuserissä, jolloin vuokrakohteen poistotkin ovat suurempia. Poistot tehdään yleensä tasapoistoina, ellei ole toisenlaista menetelmää, joka kuvaisi paremmin hyödyn kertymistä yhteisölle. (Anttila ym. 2010, 388.) Jos takaisinvuokraussopimus luokitellaan rahoitusleasingsopimukseksi, on tällöin kyseessä rahoitustapahtuma, jossa vuokralle ottaja hankkii rahoitusta vuokranantajalta käyttäen vakuutena omaisuuserää. Edellisestä tyypillinen esimerkki on kiinteistöjen takaisinvuokraus. Tämän tyyppistä tapahtumaa ei voida kirjanpidollisesti pitää oikeana omaisuuserän myyntinä. Tässä tapauksessa erotus on merkittävä taseeseen velaksi ja se tuloutetaan eli kirjataan yrityksen tuloslaskelmaan vuokrakauden kuluessa. Standardissa ei määritellä sitä kuinka tappiota pitäisi käsitellä, mutta sen voi kirjata tulosvaikutteisesti. (Anttila ym. 2010, 389.)

Rahoitusleasingsopimuksen kirjanpitokäsittely voi aiheuttaa omaisuuserän taikka taseeseen merkityn velan kirjanpidollisen ja verotuksellisen arvon välille eroja. Tällaisia väliaikaisia eroja ja niistä aiheutuvia veroja syntyy, kun vuokralle ottajan leasing-

maksut ovat vähennyskelpoisia, mutta sopimuksen perusteella vuokrakohteen poisto ja velan korko-osuus eivät ole samansuuruisia kuin tilikauden leasingmaksu. Väliaikaisen eron saa poistetuksi, kun vuokrattu omaisuuserä kirjataan kokonaan poistoina kuluksi vuokraajan taseesta. (Anttila ym. 2010, 392.)

### 3.3.3 Käyttöleasingsopimus

Käyttöleasingsopimus on lyhytkestoinen vuokrasopimus. Vuokrakauden päättyessä sopimusta on mahdollista jatkaa. Tässä vuokrasopimusmuodossa vuokralle antaja kantaa riskin vuokrakohteen pitkäaikaisesta käytöstä ja kysynnästä. Vuokralle ottajan maksama vuokra vuokrakohteesta kirjataan vuokralle ottajan tuloslaskelmaan vuokrakuluina. Tämä termi on yleisemmin käytössä suomalaisessa kirjanpitolaisissa. (Troberg 2003, 137.)

### 3.3.4 Muut vuokrasopimukset

Muut vuokrasopimukset käsitellään tilinpäätöksessä vuokrina. Näistä muista vuokrasopimuksista tulee antaa liitetietoja. (Leppiniemi 2003, 101.) Maa-alueita ja rakennuksia koskevat vuokrasopimukset käsitellään yleensä erikseen. *IAS 17 -standardin* mukaan vuokrasopimukset, jotka koskevat maa-alueita luokitellaan yleensä muiksi vuokrasopimuksiksi. Tämä johtuu siitä, että maa-alueilla on rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika. Jos ei oleteta omistusoikeuden siirtyvän vuokraajalle vuokra-ajan päättyessä, niin vuokraajalle ei kohdistu olennaista osaa omaisuuserän omistamiselle ominaisista riskeistä ja eduista. Tällöin maa-alueesta suoritettu maksu on luonteeltaan etukäteen maksettua vuokraa. Tämä maksu kirjataan kuluksi vuokrakauden aikana, kun siitä syntyy hyötyä yhteisölle. Vähimmäisvuokrat taas jaetaan maa-alueiden ja rakennusten kesken vuokraoikeuksien käypien arvojen suhteessa. (Anttila ym. 2010, 383.)

Palveluelementti tai omaisuuserä voi myös sisältyä vuokrasopimukseen, nämä on voitua antaa vuokralle osana palvelun myyntiä. Tässä tilanteessa on syytä arvioida kuinka suuren osuuden palvelu muodostaa kokonaisuudesta. Jos palvelun osuus on olennainen osa sopimusta, niin vuokratun omaisuuserän osuutta voidaan käsitellä muuna vuokrasopimuksena. Sopimuksen luokitteluun eivät vaikuta huoltopalvelut tai muut samantyyppiset palvelut. (Anttila ym. 2010, 384.)



Vuokrat kirjataan kuluiksi tuloslaskelmaan tasasuuruksina erinä vuokra-ajalle muun vuokrasopimuksen mukaan. Vuokralle ottaja kirjaa myös vuokrien jaksotuksen taseeseen tasapainottamaan vuokratulujia. Tämä tapahtuu silloin, jos mikään muu systemaattinen peruste ei kuvaa paremmin vuokralle ottajan saaman hyödyn kertymistä, vaikkakin maksut eivät välttämättä määräytyisi tällä perusteella. Hyvänä esimerkkinä tästä on se, että jos vuokramaksut nousevat vuokrakauden aikana, tästä huolimatta vuokratulot on kirjattava tasasuuruksina erinä vuokra-ajalle. Tämä sen takia, koska vuokrakohteesta saatava hyöty kertyy vuokralle ottajalle tasaisesti koko vuokrakauden ajan. (Anttila ym. 2010, 388.)

Jos takaisinvuokraustapahtuma on muu vuokrasopimus, tapauksia voi olla yhteensä 3 eri lajia. Kaikkein tärkeintä on, että vastaako myyntihinta kohteen käypää arvoa vai ei. Esimerkki 1, jos kiinteistön kirjanpitoarvo on 1,1 miljoonaa euroa ja sen käypä arvo on 1,2 miljoonaa euroa ja myyntihinta on sama kuin sen käypä arvo, niin myynnissä syntynyt kirjanpidollinen voitto tuloutetaan heti. Esimerkki 2, myyntihinta on pienempi kuin käypä arvo, jolloin tappio kirjataan välittömästi, paitsi jos sopimuksen mukaiset vuokrat ovat markkinatasoa alemmat, niin tällöin ne kompensoivat tappion. Esimerkki 3, myyntihinta ylittää kohteen käyvän arvon, jolloin niiden välinen erotus merkitään taseeseen velaksi ja kirjataan tulosvaikutteisesti käyttöajan kuluessa. Neljäs tapa on, että kirjanpidollinen voitto kirjataan tulosvaikutteisesti, kuten ensimmäisessä esimerkissä. (Anttila ym.2010, 391.)

### **3.3.5 Vuokrasopimuksen sisältö**

Vuokrasopimuksessa täytyy määritellä tarkasti vuokrasopimuksen osapuolet. Sopimuksessa täytyy määritellä tarkasti yrityksen virallinen nimi ja y-tunnus. Vuokrasopimuksessa määritetään vuokrakohte ja sen pinta-alat. Sopimuksessa tulee sopia vuokran määrästä ja siihen liittyvistä erityisehdoista, kuten vuokran sitomisesta indeksiin. Sopimuksen vuokra-aika voi olla joko toistaiseksi voimassaoleva tai määräaikainen. (Mara 2011.)

Sopimuksessa voidaan sopia vuokrattavan kohteen vuokravakuudesta. Tämän summan vuokralle ottaja saa takaisin vuokrakauden päättyessä. Vuokrasopimuksessa tulee olla maininta vuokrakohteen kunnosta. Sopimuksessa tulee mainita siitä, kuka on vastuussa vuokrakohteen käyttökustannuksista. Yleensä vuokranantaja vastaa liikehuo-

neiston lämmityksestä, mutta jos vuokralle ottaja vastaa lämmityksestä niin se on otettava vuokrassa huomioon. (Mara 2011.)

Vuokrasopimuksessa olisi hyvä sopia, kuka vastaa liikehuoneiston kunnossapitoa, käyttöä ja kuntoa koskevista oikeuksista. Vuokran antaja vastaa yleensä kiinteistön rakenteellisista vioista ja kiinteistöön kuuluvien irtaimistojen, kuten hissien kunnossapidosta. Vuokralle ottaja vastaa liikehuoneistoa koskevista päivittäiseen liiketoimintaan liittyvistä kustannuksista, kuten valaisimista. (Mara 2011.)

### 3.3.6 IAS 17 standardin muutos

IASB eli International Accounting Standards Board on kehittänyt vuokrasopimusten kirjanpitosäätelyä yhteistyönä FASB:in (Financial Accounting Standards Board) kanssa. Tavoitteena on säännösten lähentäminen ja paranneltu vuokrasopimusstandardi. Nykyinen *IAS 17 -vuokrasopimusstandardi* on saanut kritiikkiä siitä, että eri vuokrasopimustyyppien välinen raja on vaikea määrittää ja niiden luokittelu voi johtaa keinoittelumahdollisuuksiin eli parantamaan yrityksen tunnuslukuja. Standardia on arvosteltu myös siitä, että muista vuokrasopimuksista johtuvat oikeudet ja velvoitteet eivät näy ollenkaan yritysten taseissa. (Anttila ym. 2010, 393.)

Ehdotetut muutokset standardiin poistaisivat rahoitusleasingsopimuksia ja muita vuokrasopimuksia koskevan jaottelun. Tämä jaottelun poistaminen koskisi vain vuokralle ottajia. Jos tämä muutos tapahtuisi, niin vuokralle ottajat kirjaisivat oikeuden käyttää omaisuuserää esimerkiksi käyttöomaisuuteen, sen luonteen mukaiseen taseerään, erillisen omista omistetuista omaisuuseristä. Vuokralle ottaja kirjaisi myös velvoitteen maksaa vuokranmaksuja velkoihin, erillisenä eränä muista veloista. Muutos tarkoittaisi vuokralle ottajan kannalta taseeseen lisää varoja ja velkoja, jotka vaikuttavat tunnuslukuihin. Omaisuuserän ja velvoitteen kirjaamiseen rahoitusleasingsopimukseen on ehdotettu joitakin merkittäviä muutoksia verrattuna nykyiseen malliin. Ehdotuksissa uudet periaatteet koskisivat kaikkia vuokralle ottajia. (Anttila ym. 2010, 393.)

Muutoksen tavoitteena on kehittää vuokralle ottajille ”oikeus käyttää hyödykettä” -malli. Tämä tarkoittaisi sitä, että vuokralle ottajan tulisi merkitä taseeseensa omaisuuseräksi oikeus käyttää hyödykettä eli merkitä se taseen käyttöomaisuuteen ja vas-

taavanlaisesti taseeseen velaksi velvollisuus maksaa vuokria. IASB on perustellut tämän muutosehdotuksen sillä, että nykyinen käytäntö ei tavallisten vuokrasopimusten osalta anna oikeanlaista kuvaa vuokralle ottajan käytössä olevien varojen todenmukaisesta määrästä ja toisaalta osa vuokralle ottajan velvoitteista jää taseen ulkopuolelle. (Halonen 2010)

Nykyinen standardin määritelmä vuokrasopimuksista voi johtaa sellaisiin tilanteisiin, joissa samanlaiset liiketapahtumat on käsitelty kirjanpidollisesti eri tavoin. Tämän lisäksi nykyinen *IAS 17 -standardi* on mahdollistanut vuokrasopimuksen muuttamisen sillä tavalla, että päästään haluttuun lopputulokseen. Haluttuna lopputuloksena pidetään sitä, miten vuokrasopimus luokitellaan standardin ohjeiden mukaan. Uudessa ehdotuksessa ehdotetaan vuokranantajalle suoritusvelvoite- mallia. Tässä tapauksessa vuokralle antaja pitäisi vuokratun hyödykkeen taseessaan omaisuuseränä ja tämän lisäksi vuokralle antaja merkitsisi taseeseensa uuden omaisuuserän. Näin olisi mahdollisuus saada tuottoja vuokralle annetusta hyödykkeestä, esimerkiksi vuokratuloa. Velka vuokranantajan kirjanpidossa edustaa velvoitetta luovuttaa vuokrattu hyödyke vuokraajalle. Tästä ei syntyisi vuokranantajalle myyntivoittoa. (Halonen 2010.)

Suoritevelvoitteinen- malli ei välttämättä sovellu kaikkiin tilanteisiin, jolloin on ehdotettu toista mallia sen rinnalle. Tämä toinen malli olisi ”taseesta poiskirjaaminen”-malli. Tässä mallissa vuokralle antajan tulisi vuokrasopimuksen syntymisen yhteydessä ratkaista se, että kumman mallin vuokrasopimuksesta on kyse. Vuokran antajalle syntyisi tässä mallissa myyntivoittoa tai – tappiota. Tässä olisi ratkaisevaa se, kuinka vuokralle antaja arvioi missä määrin vuokranantaja säilyttää itsellään vuokrattuun kohteeseen liittyvät riskit ja hyödyt. (Halonen 2010.)

Ehdotettu muutos vaikuttaisi eritoten *IAS 17 -vuokrasopimusstandardin* mukaan tulkittuihin tavallisiin vuokrasopimuksiin. Tällaiset sopimukset muutoksen tapahtuessa merkittäisiin taseeseen, jonka kautta tulisi joitakin vaikutuksia yrityksen tunnuslukuihin. Muutokset ovat vähäisempiä rahoitusleasingsopimuksissa, koska velka ja omaisuuserä ovat jo voimassa olevassa *IAS 17 -standardissa* kirjattu taseeseen. Muuttuvat käsittelytavat vuokrasopimuksiin liittyvissä optioissa ja muuttuvissa vuokrissa voivat vaikuttaa vuokralle ottajan raportointiin. Sellaiset vuokrasopimukset, jotka ovat ostaja, tulitisiin merkitsemään taseeseen suoraan ostoina ja niihin liittyvinä velkoina, jol-

loin ne eivät edes kuuluisi uuden vuokrasopimus-standardin soveltamisalaan. (Halonen 2010.)

Vuokralle antajan tulee ratkaista uudessa ehdotuksessa se, että onko vuokrasopimus suoritusvelvoite- mallin vai taseesta poiskirjaamisen- mallin mukainen. Vuokralle antaja merkitsee taseeseensa ” oikeus saada vuokratuottoja”- omaisuuserän soveltaessaan suoritusvelvoite-mallia, jolloin ei syntyisi myyntivoittoa. Taseesta poiskirjaamisen- mallia käyttäessä, vuokralle antaja merkitsee taseeseensa ” oikeus saada vuokratuottoja”- omaisuuserän, jolloin vuokranantaja saa myyntivoitto tai -tappiota. (Halonen 2010.)

Lopullinen uusi *IAS 17 -vuokrasopimusstandardi* on tarkoitus julkaista vuoden 2011 toisella neljänneksellä. On todennäköistä, että standardi ei tule voimaan vielä vuoden 2012 alusta, koska se vaikuttaa moneen yhteisöön ja yritykseen todella merkittävästi. Vuokralle antajalle ja ottajalle IASB eli International Accounting Standards Board ehdottaa joitakin siirtymähelpotuksia. Ehdotetut siirtymäsäännöt ovat monimutkaisia ja vaativat enemmän vuokran antajalta kuin vuokralle ottajalta. (Halonen 2010.)

### **3.4 Standardien muutosprosessi**

Muutosprosessi alkaa jonkin standardin muutosehdotuksista. Muutosehdotukset otetaan käsiteltäviksi esityslistaan. Muutosehdotuksia voi tulla IASB:n (International Accounting Standards Board) omalta henkilöstöltä tai muilta asianomaisilta henkilöiltä, jotka ovat havainneet puutteellisuutta standardissa. IASB arvioi muutosehdotuksen lisäämistä esityslistaan lähinnä sijoittajien hyödyn kannalta. Muutosehdotuksen tulee olla uusi, koska IASB harkitsee tarkkaan sen lisäämistä listalle. IASB käy läpi ehdotuksesta seuraavanlaisia asioita kuten, onko ehdotukseen saatavilla olemassa olevia ohjeita, lisääkö muutos lähentymistä ja tiedon merkitystä käyttäjille. Muutosehdotuksia käsitellään IASB:n julkisissa kokouksissa. Ennen julkisia kokouksia IASB kuulee IFRS neuvonantajia ja kuuntelee heidän mielipiteensä ehdotuksesta. (IFRS Foundation 2011.)

Projektin suunnitteluvaiheessa IASB päättää sen, että käsittelee se esityslistan muutoksen yksin vai yhdessä muiden standardien asettajien kesken. Pohdittuaan ehdotuksen rakennetta ja luonnetta, International Accounting Standards Board voi perustaa

työryhmän ehdotuksen ympärille. Työryhmän kokoaa kaksi kokeneinta teknistä johtajaa. Projektipäällikkö laatii projektisuunnitelman teknisten johtajien valvonnassa. (IFRS Foundation 2011.)

Normaalisti IASB julkaisee keskusteluasiakirjan selvittämään tulevaa uutta asiaa ja pyytää kommentteja siitä. Yleensä keskusteluasiakirja sisältää kattavan yleiskatsauksen aiheesta, mahdolliset lähestymistavat ongelman ratkaisuun ja kutsun kommentoida aiheita. IASB esittää alustavan luonnoksen standardista yleisölle ja pyytää vielä kommentoimaan sitä selvittääkseen luonnoksessa olevia heikkouksia ja vikoja. (IFRS Foundation 2011.)

IFRS- standardien kehittäminen tehdään IASB:n kokouksien aikana. IASB saa kommentteja muutosehdotuksesta ja näiden kommenttien perusteella harkitsee muutosehdotuksen julkistamista. IASB voi lähettää ehdotuksen vielä uudelleen kommentoitavaksi, jos muutosehdotukseen on tullut uusia muutosehdotuksia. Kun IASB on tyytyväinen muutosehdotuksen kommentointiin ja sen alustavaan luonnokseen, niin se antaa ehdotuksen henkilöstölleen IFRS-standardin laatimista varten. Lopuksi, kun IASB on tyytyväinen ehdotukseen, se julkaistaan IFRS-standardiksi. (IFRS Foundation 2011.)

Kun IFRS-standardi on myönnetty, IASB:n jäsenet ja sen henkilökunta pitävät säännöllisiä kokouksia liittyen uuden IFRS-standardin mahdollisiin ongelmiin, esimerkiksi täytäntöönpanoon. Kun sopiva aika on kulunut, niin IASB voi harkita uudelleentarkastelua standardista. Tällöin se on ehtinyt huomata standardin ongelmat ja voi täten korjata niitä. (IFRS Foundation 2011.)

#### **4 ANDRITZ OY**

Andritz Oy kuuluu Andritz- konserniin. Andritz- konserni on noteerattu vuodesta 2001 lähtien Wienin, Frankfurtin, Berliniin ja Münchenin pörseissä. Omistusrakenne jakaantuu (2009) siten, että 29 % osakkeista omistaa Certus Beleitung GmbH, jonka toimitusjohtaja on Andritz konsernin pääjohtaja Wolfgang Leitner. Muu omistus on laajasti hajautunut jakaantuen eri institutionaalisten - ja piensijoittajien kesken. Suurin osa institutionaalisisista sijoittajista tulee Britanniasta ja Yhdysvalloista, mutta myös

Itävallasta sekä Saksasta. Piensijoittajat tulevat pääsääntöisesti Saksasta ja Itävallasta. Konsernin pääkonttori sijaitsee Itävallan Grazissa. (Andritz Oy 2011.)

Andritz Oy:n omistaa itävaltalainen Andritz AG. Andritz Oy toimittaa järjestelmiä, laitteita ja palveluita sellu- ja paperiteollisuudelle. Yrityksen toimialueita ovat puunkäsittely, kuituprosessit, kemikaalien talteenotto ja massankäsittely. Kaikilla näillä toimialoilla se on maailman johtava toimittaja. Andritz tuli Suomeen vuonna 1994 ostaessaan Kone Wood Oy:n ja vuonna 2000 Andritz AG osti Ahlstrom Machinery Oy:n. Yhtiöt fuusioitiin vuonna 2002. (Andritz Oy 2011.)

Andritz Oy:n liikevaihto vuonna 2010 oli noin 300 miljoonaa euroa, henkilökunnan määrän ollessa 900 ihmistä. Andritz Oy:n toimipaikat Suomessa sijaitsevat Savonlinnassa, Varkaudessa, Kotkassa, Hollolassa, Tampereella ja Helsingissä. Andritz Oy:n pääkonttori sijaitsee Helsingissä. Andritz Oy:llä on myös tytäryhtiöitä. Tytäryhtiöitä on kolme, Savonlinna Works Oy, Carbona Oy ja Andritz Hydro Oy. (Andritz 2011.)

Andritz AG on perustettu vuonna 1852 Grazissa Itävallassa. Vuonna 1900 Andritz AG:sta tuli pörssiyhtiö. 1951 yhtiö astui sellu- ja paperiteollisuuden toimialalle. (Andritz 2011.) Andritz-konsernin emoyhtiö on Andritz AG. Andritz-konsernilla on koko maailmassa henkilökuntaa noin 14 300 ihmistä. Andritz-konsernilla on toimipaikkoja yli 120 maassa. (Andritz Oy 2011.)

## **5 CASE: IAS 17 VUOKRASOPIMUKSET STANDARDIN MUUTOSTEN VAIKUTUKSIEN TUTKIMINEN**

Tämän opinnäytetyön toimeksiantaja on Andritz Oy. Case osuudessani tutkin sitä, miten *IAS 17 -standardin vuokrasopimukset* tuleva muutosprosessi vaikuttaa Andritz Oy:n kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Nykyisin Andritz Oy kirjaa vuokrasopimuksensa nykyisen *IAS 17 -standardin* mukaan eli vuokravastuut ilmoitetaan taseen liitetiedoissa. Case osuuteni tulisi selvittää Andritz Oy:lle, kuinka yhtiön tulee kirjata vuokravastuunsa taseeseen.

Standardin muuttuessa lisääntyy myös vuokrasopimusten merkitys. Vuokrasopimuksista tulee entistä merkittävämpiä taseeseen vaikuttajia, koska esitetystä *IAS 17 -standardin* muutoksessa vuokrasopimuksia ei voida ainoastaan ilmoittaa liitetiedoissa,

vaan ne on kirjattava taseeseen. Tämä antaa parempaa tietoa yhtiön tilanteesta sijoittajille.

## 5.1 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmänä käytetään kvalitatiivista menetelmää, jolloin pystytään ymmärtämään ja auttamaan case-yritystä paremmin. Tutkimusongelma on tässä menetelmässä tarkoin harkittu ja rajattu pieneen alueeseen, jolloin saadaan analysoitua tietoa paremmin ja laadullisesti parempi tutkimus. (Heikkilä 2008, 16.) Tätä opinnäytetyötä ohjaavat palaverimuistiot, joiden avulla case osuus rakennetaan. Palaverimuistioiden avulla saadaan rakennettua case osuudesta paremmin yrityksen tarpeita vastaava kokonaisuus.

Laadullisessa tutkimuksessa aineistoa kerätään kirjallisesti, kuvallisesti tai äänimuodossa. Haastattelut ovat tyypillisin tiedonkeruumuoto, mutta myös valmiit aineistot ja muistiot voivat olla tiedonlähteitä. Laadullisessa tutkimuksessa tiedon analysointi ja ilmiön ymmärtäminen ovat tärkeitä tekijöitä. (Heikkilä 2008, 17.) Mäntyneva ym. (2008,69) toteaa, että laadullisella tutkimusaineistolla pyritään tutkittavan kohteen syvällisempään ymmärtämiseen.

Tutkimusmenetelmäni voisi kuvailla osallistuvaksi havainnoinniksi. Osallistuva havainnointi on laadullisen tutkimuksen yksi menetelmämuoto. Osallistuva havainnointi tarkoittaa aineiston keruuta tavalla, jossa tutkija itse osallistuu tutkimansa yhteisön toimintaan. Tutkija tekee ulkopuolisena jäsenenä havaintoja ja analysoi yhteisön käytäntöjä ja tapoja. Havainnoin voi myös tehdä ilman, että tarvitsee itse tutkijana osallistua yhteisön toimintaan. (Eskola & Suoranta 1998, 100.)

Muistioita voi olla monentyyppisiä kvalitatiivisessa tutkimuksessa. Muistio voi olla teoreettinen muistio, johon kerätään tulkintoja ja havaintoja, joita tulee mieleen tilanteesta tai aiheesta. Analyyttisiin muistioihin kerätään teoreettisten muistioiden havainnot ja tämän avulla suunnataan aineiston keruuta. Temaattiset muistiot käsittävät laajoja teemoja analyttisistä muistioista. Temaattisten muistioiden avulla on helppo alkaa kirjoittamaan tutkimusta. Muistioihin tulee sisällyttää vain faktatietoa, niihin ei kuulu tutkijan omat mielipiteet tai näkemykset. (Koskinen ym. 2005, 97.)

Omassa tutkimuksessani olen käytännössä katsoen ulkopuolinen havainnoitsija. Kerään tutkimukseeni aineistoa erilaisten palaverimuistioiden avulla. Hyödynnän materiaalia eli palaverimuistioita case osuutta kirjoittaessani. Ulkopuolisena havainnoijana pystyn näkemään asioita eri kannoilta, kuin ihmiset, jotka joutuvat olemaan samojen asioiden kanssa tekemisissä joka päivä. Ulkopuolisena tarkkailijana pystyn tekemään havaintoja ilman, että osallistun itse keskusteluun. Tällä tavoin on helppo poimia palavereista talteen kaikkein oleellisimmat asiat.

Laadullisessa tutkimuksessa on yleistä valmiit aineistot ja dokumentit. Laadullisessa tutkimuksessa voi käyttää hyväksi organisaatioiden asiakirjoja eli erilaisia pöytäkirjoja, lausuntoja ja dokumentteja. Valmiita aineistoja voi analysoida erilaisilla tavoilla kuten, sisällönanalyysillä taikka luomalla henkilökuvan. (Eskola & Suoranta 1998, 120.) Omassa työssäni käytän hyväkseni valmista aineistoa. Tämä valmis aineisto on Andritz Oy:n dokumentteja toimitilojen vuokrasta. Toimitilojen vuokrasopimukset toimivat siis työssäni valmiina aineistona, joka on pohjana empiiriselle osuudelleni.

## **5.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi**

Tutkimuksen onnistuneisuutta voidaan mitata validiteetin ja reliabiliteetin avulla. Reliabiliteetti ja validiteetti ovat tutkimuksen perusvaatimuksia. Näiden avulla voidaan varmistaa tutkimuksen onnistuminen. Tutkimuksen luotettavuuden edellytys on se, että tutkimus on tehty tieteellisen tutkimuksen kriteerien mukaan. (Heikkilä 2008,186.)

Yksi tutkimuksen arvioinnissa käytettäviä menetelmiä on validiteetti eli pätevyys. Validiteetilla tarkoitetaan sitä, että missä määrin tutkimus on onnistunut mittaamaan juuri sitä mitä piti mitata. Validiteetti eli pätevyys liittyy sovellusalueen teoriaan ja käsitteisiin. Sisäisellä validiteetilla tarkoitetaan sitä, kuinka tutkimustulokset vastaavat tutkimuksen teoriaosiossa käytettyjä käsitteitä. (Heikkilä 2008,186.)

Reliabiliteetilla eli luotettavuudella tarkoitetaan kykyä tuottaa ei-sattumanvaraisia tuloksia. Tutkimuksen luotettavuus voidaan todeta tekemällä sama tutkimus useampaan kertaan ja aina saamalla samat tutkimustulokset. Ulkoisella reliabiliteetilla tarkoitetaan sitä, että tutkimus on toistettavissa myös muissa tutkimuksissa ja tilanteissa. (Heikkilä 2008,187.)



Tutkimuksen luotettavuuden arviointi tapahtuu itse tutkimuksen tekijän toimesta. Hän arvioi tutkimuksen luotettavuutta käytettävissä olevien tietojen perusteella. Tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa on tärkeää, että tutkimus vastaa tutkimusongelmaan, teoriassa ja tutkimuksessa itsessään. (Heikkilä 2008,188.)

Laadullisen tutkimuksen aineisto on lähtökohtana ja apuna tutkimustuloksien tulkitsemiseen. Tutkijan on tarkistettava se, että vastaavatko tutkimustulokset käytettävää menetelmää. Tutkimustuloksien tulisi olla siirrettäviä vastaavanlaisiin tilanteisiin. Tämä mittaa tutkimuksen luotettavuutta. (Järvenpää 2006.)

Tutkimuksen validiteetin tulisi kuvata tutkimuksen aineiston tarkkuutta ja kattavuutta. Tutkimuksessa tutkija ei saa käyttää omia näkemyksiään, vaan tutkimuksen tulee perustua teoriaan ja faktatietoon. Tutkimuksen päätelmä tai lopputulos tulee olla yleistettävissä. Tämä on avainasia laadullisessa menetelmässä. (Järvenpää 2006.)

### **5.3 Tutkimuksen toteutus**

Opinnäytetyötä ovat olleet ohjaamassa Andritz Oy:stä Johanna Qvintus (Accounting Manager), Raija Nuutinen (Vice President Accounting), Maija Palonen (Senior Accounting Analyst) ja Jarkko Pasanen (Accounting Specialist). Tutkimus toteutettiin osittain palaverien kautta, joissa analysoitiin tekemiäni Excel-taulukoita. Keräsin kommentteista muistiota, jonka perusteella kirjoitin tutkimustani. Tärkeimpänä tutkimusmuotona oli itse vuokrasopimuksien tutkiminen ja niiden analysointi.

Aloitin tutkimuksen tarkastelemalla Andritz Oy:n vuokraamien toimitilojen vuokrasopimuksia. Rajasimme vuokrasopimukset vain kiinteistöjen vuokrasopimuksiin, koska ne ovat ryhmältään suurimpia vuokrasopimuksia yrityksessä. Kokosin vuokrasopimuksien tiedoista Excel-taulukon, jonka avulla oli helpompi vertailla vuokrasopimuksia. Tämä sen takia, että sopimukset olivat muita vuokrasopimuksia ja osa niistä oli määräaikaista ja osa toistaiseksi voimassaolevia vuokrasopimuksia.

Excel-taulukkoon keräämästäni aineistosta tein analyysin ja vertailin lukuja keskenään. Pidimme palaverin keräämästäni aineistosta, jonka jälkeen oli helppo alkaa laatia yritykselle esimerkkiä standardin muutoksesta. Tämän jälkeen oli vuorossa uuden standardiasetuksen mukaisen taseen ja tuloslaskelman laatiminen, jolloin havaittiin

standardin uudistuksen vaikutukset. Jotta pystyin laatimaan uuden tuloslaskelman ja taseen, minun tuli ensimmäiseksi kirjata esimerkkiarvot tilitarkistuksille. Uuden taseen ja tuloslaskelman laatiminen edellytti tietoa diskonttauksesta ja käytettävästä korosta. Uusi tase ja tuloslaskelma vaativat myös uusia tilejä taseeseen ja tuloslaskelmaan. Tuloslaskelmassa tuli ottaa huomioon uuden standardin mukaiset poistot ja korot.

Uuden ja vanhan tuloslaskelman ja taseen laatimisen jälkeen oli vuorossa analyysi tilanteesta, miten tilanne muuttuu, jos uudistus astuu voimaan. Analyysissä tuli erityisesti tarkastella sitä, kuinka luvut muuttuvat uudistuksen myötä. Yritys halusi tietää, mikä vaikutus uudistuksella on taseeseen. Tutkimuksen myötä case-yrityksen on helpompi valmistautua uudistukseen ja kirjaamistavan muutokseen.

Tilanneanalyysin jälkeen on hyvä huomioida uuden tiedon pohjalta työntekijöiden koulutustarve eli tarvitseeko työntekijöitä perehdyttää standardin muutokseen. Työntekijät tarvitsevat informaatiota uudistuneesta standardista ja kirjaustavan muutoksesta. Tutkimukseni pohjalta esitin Andritz Oy:lle kehitysehdotuksia eli mitä heidän tulisi ottaa huomioon ennen uudistusta. Yritys on iso, joten muutokseen on varauduttava ajoissa. On laadittava hyvä ja kattava suunnitelma standardin uudistuksen läpiviemiselle. Jos standardin uudistus astuu voimaan, yrityksen tulisi toteuttaa tilinpäätöksensä tämän standardin mukaan jo vuonna 2012–2013.

Andritz Oy:lle antamani kehitysehdotukset eli mitä tulisi ottaa huomioon ennen muutosta, olivat työntekijöiden koulutustarve muutoksesta. Kehitysehdotuksiin kuuluu myös tilitarkistuksiin perehtyminen eli mille tilille vuokravastuut olisi järkevintä kirjata. Tuleeko muutoksessa valmiiksi määrättyt tilit vai joutuuko yritys itse päättämään tilit, joille se vuokravastuut kirjaa. Kehitysehdotuksiin on helpompi perehtyä esimerkkilaskelman avulla, jolloin tilien testaus helpottuu.

#### **5.4 Kuinka tutkittiin**

Tutkimuksen pohjana olivat Andritz Oy:n voimassaolevat vuokrasopimukset, jotka tutkittiin tarkkaan ja ne dokumentoitiin. Vuokrasopimuksista otettiin vertailukelpoisia ja tärkeitä tietoja ja ne koottiin samaan Excel-taulukkoon. Vuokrasopimuksista otettiin huomioon vuokra-aika, vuokran määrä, irtisanomisaika jne.

Toimitilojen vuokrasopimuksia Andritz Oy:llä on 4 kappaletta. Vuokrakohteet sijaitsevat Hollolassa, Helsingissä, Varkaudessa ja Kotkassa. Vuokrakohteet ovat yleisesti ottaen toimisto- ja varastotiloja, joihin sisältyy myös pysäköintipaikkoja. Vuokrasopimuksista suurin osa on sidottu elinkustannusindeksiin. Yhdessä vuokrasopimuksessa kuitenkin indeksikorotus on sidottu 50 % elinkustannusindeksiin ja toinen 50 % kiinteistöjen ylläpidon kustannusindeksiin.

Vuokrasopimukset tarkistetaan joko kerran tai kahdesti vuodessa indeksikorotuksen takia. Vuokranantaja ilmoittaa vuokralaiselle indeksikorotuksen, jos indeksi on noussut verrattuna vertailulukuun. Vuokra-aika riippuu vuokrasopimuksesta, se voi olla toistaiseksi voimassaoleva tai määräaikainen vuokrasopimus.

Määräaikaisissa vuokrasopimuksissa on määritelty sopimuksen alkamis- ja päättymisajankohdat. Yleensä määräaikaista vuokrasopimusta ei voida irtisanoa ennen sopimuksessa mainittua päivämäärää ilman sanktioita. Esimerkiksi vuokrasopimuksessa voi olla pykälä, jossa sopimus voidaan sanoa irti vasta 6 vuoden jälkeen, vaikka vuokra-aikaa olisi jäljellä esimerkiksi 10 vuotta. Jos sopimus sanotaan tällöin irti, joutuu vuokraaja maksamaan tietyn suuruisen summan jäljeltä olevilta kuukausilta vuokranantajalle hyvittääkseen irtisanomisen. Tapauksessa, jossa vuokranantaja irtisanoa vuokrasopimuksen, vuokranantaja joutuu maksamaan vuokraajalle sanktioita tulevista kuluista. Tämä maksu loppuu tietenkin silloin, kun vuokranantaja on löytänyt kiinteistöön uuden vuokralaisen. Määräaikaisessa sopimuksessa voi olla sovittu myös, jos sopimusta ei irtisanoa, niin määräaikainen vuokrasopimus voi jatkua vuokra-ajan loputtua toistaiseksi voimassaolevana vuokrasopimuksena, elleivät osapuolet toisin sovi.

Andritz Oy:llä on vuokrasopimuksista johtuvia vastuita. Jokaisesta vuokrasopimuksesta on vastuuna sopimuksessa määritellyt irtisanomisajan vuokrat. Yleinen irtisanomisaika on 6 kuukautta, mutta pidempiäkin on kuten esimerkiksi 12 tai 24 kuukautta. Tämä 24 kuukautta on yritykselle vuokravastuunalaista aikaa, jolloin se on velvoitettu maksamaan vuokraa, vaikka se olisi sopimuksen sanonutkin irti. Tämä aika on yrityksen aina otettava huomioon vuokravastuita laskettaessa.

Vuokran määrä on riippuvainen korosta, alueesta, jossa toimitilat on vuokrattu, tilojen suuruudesta ja sen hetkisistä markkinoista. Vuokran määrä riippuu tietysti myös vuokrakohteen kunnosta ja sen iästä. Andritz Oy:llä on eri paikkakunnilla hyvin erikokoisia toimitiloja. Tämän tarkastelun avulla pystyttiin tekemään laskelmia siitä, kuinka muutos, jos se tulee tapahtumaan, vaikuttaa kirjaustapaan ja taseessa oleviin vuokravastuisiin.

Excel-taulukon analysoinnin jälkeen pidettiin palavereita, joissa käytiin läpi keräämiäni vuokravastuita Excel-taulukosta ja vastuiden merkitystä. Eli lähinnä sitä kuinka standardin muutos tulee vaikuttamaan kirjanpitoon ja tilinpäätöksen laatimiseen. Vuokrakohteiden Excel-taulukon analysoinnin jälkeen tein uuden Excel taulukon, jossa laskin esimerkkiarvoilla standardin muutoksen vaikutusta. Samalla esitin miten vuokrien kirjaustapa muuttuu. Ensimmäiseksi määriteltiin esimerkkilaskelmaan vuokrien määräksi 5 miljoonaa euroa. Tässä esimerkkilaskelmassa vuokrasopimus oli 4 vuodeksi eteenpäin. Neljän vuoden aikana vuokraa maksetaan siis yhteensä 20 miljoonaa euroa. Tämä neljä vuotta on aikavälillä 1.1.2011–31.12.2014.

Sovimme esimerkkilaskelmassa käytettävän diskonttokoron 4 %. Aluksi minun tuli laskea ensimmäisen vuoden vuokramäärälle eli 5 000 000 miljoonalle eurolle diskontattu nykyarvo. Diskontattu arvo tälle summalle oli 4 807 692 miljoonaa euroa. Laskin diskontatun arvon jokaiselle vuosivuokralle vuoteen 2014 asti. Kun diskontatut arvot oli saatu laskettua, pystyin näistä summista laskemaan 1.1.2011 diskontatun nykyarvon koko vuokrakaudelle, jolloin nykyarvo on 18 149 476 miljoonaa euroa. Tämä kyseinen summa kirjattiin käyttöomaisuuteen ja velkoihin.

Poistot kirjattiin poistot tilille ja ne vähensivät käyttöomaisuutta. Vuokra jaettiin kahteen osaan: korkoon ja lyhennykseen. Korot kirjattiin korkokulut tilille ja lyhennykset velkoihin. Vuokra maksettiin kokonaissummana 5 000 000 miljoonaa euroa kassasta. Kirjausten jälkeen oli vuorossa taseen ja tuloslaskelman laatiminen. Tuloslaskelman ja taseen avulla pystyttiin näkemään uuden standardin vaikutus tulokseen ja taseeseen. Esimerkkilaskelmassa on esitetty vain tähän tapaukseen liittyvät kirjaukset.

## 6 IAS 17 VUOKRASOPIMUSSTANDARDIN MUUTOKSEN VAIKUTUS ANDRITZ OY:N TILINPÄÄTÖKSEEN

### 6.1 Vaikutukset

Jos *IAS 17 -standardi* tulee muuttumaan, niin se vaikuttaa merkittävästi case-yrityksen kirjanpitoon ja tilinpäätöksen laatimiseen. Standardin muutos lisää työmäärää ja koulutustarvetta. Vuokrasopimusstandardin muutos vaikuttaa yrityksen taseen, tuloslaskelman ja tilinpäätöksen laadintaan siten, että uudistuksen astuessa voimaan on mietittävä kirjaamistavat ja tilit uudelleen, joille vuokravastuut kirjataan. Standardin muuttuessa kaikki vuokrasopimukset on tutkittava uudelleen tarkoin. On laskettava diskontatut nykyarvot, poistot, poistoaika ja koron suuruus.

*IAS 17 -standardin* muuttuessa on mietittävä tarkoin, mitkä vuokrasopimukset kuuluvat tämän standardiuudistuksen vaikutuspiiriin. Tällä tavoin saadaan myös selville vuokrasopimuksen luonne ja se, että lasketaanko kyseinen vuokrasopimus uusien standardin muutosten jälkeen vuokrasopimukseksi vai jääkö se standardin ulkopuolelle.

Muutoksen vaikutuksena Andritz Oy:n on tarkistettava kaikki vuokrasopimuksensa uudelleen, koska ehdotetussa standardin muutoksessa vuokrasopimuksien jaottelu poistuu. Standardin muutoksessa tämä jaottelun poistuminen koskisi vain vuokraajia, jolloin yrityksen tulisi tarkistaa kaikki vuokrasopimuksensa, joissa se on vuokralleottaja. Tämän jaottelun poistuminen tarkoittaisi yritykselle myös sitä, että yrityksen taseeseen tulisi lisätä varoja ja velkoja, jolloin ne vaikuttaisivat yrityksen tunnuslukuihin.

### 6.2 Esimerkkilaskelma muutoksesta ja sen vaikutuksista

Esimerkkilaskelmassa tekemäni diskonttauksessa näkee hyvin, kuinka diskonttauksen jälkeen nykyarvo on suurempi ensimmäisenä vuonna kuin sitten neljäntenä vuotena. Ensimmäisen vuoden nykyarvo diskonttauksen jälkeen oli 4 807 692 miljoonaa euroa ja neljännen vuoden nykyarvo oli 4 274 021 miljoonaa euroa. Diskontattu yhteisarvo alussa on 18 149 476 miljoonaa euroa, mutta vuokra, joka maksetaan neljän vuoden

aikana, on 20 000 000 miljoonaa euroa. Esimerkkilaskelman voi nähdä tämän työn liitteenä 1.

Ensimmäisen vuoden vuokran määrä on 5 000 000 miljoonaa euroa, mutta tuloslaskelmassa kuluvaikutus on 5 263 348 miljoonaa euroa. Tämä johtuu diskonttauksesta, mutta se tasoittuu vuosien myötä, koska viimeisenä vuonna kuluvaikutus on vain 4 729 677 miljoonaa euroa. Eli diskonttauksesta aiheutuu se, että ensimmäisenä vuonna kuluvaikutus on suurempi kuin maksetut vuokrat ja kuluvaikutus pienenee vuosien myötä.

Toisena vuonna esimerkkilaskelmassa käyttöomaisuus ja velka ovat pienentyneet. Korkokin on pienentynyt, koska velka on pienentynyt. Ensimmäisenä vuonna korko oli 725 979 euroa, kun toisena vuonna se oli pienentynyt 555 018 euroon. Korko on riippuvainen velan määrästä, koska korko lasketaan siitä summasta, joka on kirjattu velkoihin.

Kassasta maksetaan jokaisena vuotena 5 miljoonaa euroa. Kassan avulla voidaan seurata maksettua vuokranmäärää. Lopulta neljäntenä vuotena kassasta on maksettu koko 20 miljoonan euron vuokra.

Vuokrien diskontatusta nykyarvosta on laskettu aluksi 4 vuoden tasapoisto. Vuosittaiseksi poistomääräksi saatiin 4 537 369 miljoonaa euroa. Tämä poistosumma pysyy kaikkina neljänä vuonna samansuuruisena eli ajalla 1.1.2011- 31.12.2014. Vuokrat maksetaan tilikauden lopussa eli 31.12 joka vuosi. Vuosittain käyttöomaisuutta pienennetään vuoden poiston verran. Lyhennyksen ja koron määrä muuttuu velan pienentyessä. Lopputuloksena täytyy olla, että 4 vuoden kirjatut kulut ovat maksettujen vuokrien suuruiset. Käyttöomaisuus ja velat ovat nolla.

### **6.3 Esimerkkilaskelman tulokset**

Esimerkkilaskelmasta saadaan se tulos, että standardin uudistuksessa diskonttokorolla on suuri merkitys vuokravastuuta kirjattaessa. Vuokravastuu on laskettava koko sopimuksen vuokra-ajalle. Diskonttokorko aiheuttaa sen, että kulukirjaus on alussa suurempi kuin maksetun vuokran määrä, mutta se tasoittuu vuokra-ajan loppuun mennessä.

Esimerkkilaskelmasta saadaan tulokseksi suuntaa antava laskelma, jonka avulla Andritz Oy voi suunnitella kirjauskäytäntöä. Laskelma antaa suuntaa antavaa tietoa, siitä kuinka kirjaukset tulisi tehdä uudistuksen tullessa voimaan. Laskelman avulla on myös helpompi sisäistää standardin uudistus.

Tuloksena laskelmasta on kirjausesimerkit ja Excel-taulukko, jota Andritz Oy voi hyödyntää. Laskelman tarkoituksena oli tehdä Andritz Oy:lle käytännön esimerkki muutoksesta, jolloin teoria ja käytäntö on helpompi sitoa yhteen. Esimerkistä on apua hahmottamaan diskonttokoron merkitystä ja sen käyttämistä vuokravastuita laskettaessa.

## 7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimus oli erittäin onnistunut. Tutkimus selvitti tutkimusongelman, joka oli tulevas-  
sa oleva muutos IFRS-standardiin *IAS 17 -vuokrasopimukset* ja muutoksen vaikutus Andritz Oy:n kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Mielestäni tutkimus selvitti pääpiirteisesti muutoksen ja sen vaikutukset Andritz Oy:n kirjanpitoon. Tutkimus myös toteutti esimerkin avulla standardin muutoksen käytännössä.

Tutkimus toi käytäntöön esimerkkilaskelman avulla muutoksen, tällöin yrityksen on helpompi varautua tulevaan muutokseen. Muuttuvan standardin vaikutukset tulee olla selvillä hyvissä ajoin ennen muutosta, koska yritys on suuri, jolloin muutoksetkin vievät aikaa ja niihin on perehdyttävä hyvin ennalta. Tutkimuksen tuotoksena on esimerkkilaskelma muutoksesta ja selvitys muutoksen vaikutuksista kirjanpitoon.

Tutkimuksen tulokseksi tuli se, että muutoksen tapahtuessa kirjanpitoa ja tiliristikoille kirjaamista tulee muuttaa. Tiliristikoille kirjaamiseen tulee uusia tilejä taseeseen ja tuloslaskelmaan. Vuokravastuut nousevat entistä suurempaan rooliin, koska ne on otettava huomioon koko vuodelta. Tämä aiheuttaa yritykselle sen, että yrityksen tulee muuttaa hiukan kirjanpidon tilejään, jotta uudet kirjaukset onnistuvat mutkatta.

Tulokset antavat minun mielestäni yritykselle suuntaa antavaa tietoa muutoksesta ja sen vaikutuksista juuri Andritz Oy:n kirjanpitoon. Tutkimus oli haastava, mutta samalla opettava, koska tutkittava asia oli minulle täysin uusi. Tutkimuksen avulla yritys ja

minä itse ymmärsimme muuttuvan standardin käytännössä ja tätä tietoa voimme hyödyntää tulevaisuudessa.

Opinnäytetyölleni asettamat tavoitteet toteutuivat hyvin ja olen itse tyytyväinen tavoitteisiini. Tavoitteenani oli oppia uutta ja haastavaa. Lisäksi tuottaa uudesta oppimastani muille ymmärrettävä versio, jolloin muidenkin on helpompi soveltaa uutta tietoa käytäntöön. Tavoitteenani oli myös saada aikaan käyttökelpoista materiaalia, jota voidaan soveltaa ja tulkita tarpeen mukaan.

Tutkimusongelma oli laaja, mutta vastasin ongelmaan laajasti ja kattavasti. Pystyin selittämään kansainväliset tilinpäätösstandardit käsitteenä kattavasti ja ymmärrettävästi, koska se on koko tutkimuksen lähtökohta ja perusta. Case-osuudessani perehdyin uudistuksen vaikutuksiin Andritz Oy:n näkökulmasta, jolloin sain käytännönläheistä tuntumaa aiheeseen. Andritz Oy mahdollisti tutkimusongelman ratkaisemisen käytännössä Excel-taulukon avulla.

Case-osuudessani sain soveltaa hankkimaani teoretietoa käytäntöön Excel-laskentaesimerkin avulla. Se oli erittäin opettavainen työ, koska silloin vasta oikeasti ymmärsin kokonaisuudessaan teorian ja miten se toimii käytännössä. Vasta tällöin, pystyin näkemään miten laaja ja työtä vaativa muutos voi olla Andritz Oy:lle, jos standardin uudistus astuu voimaan. Uudistus vaatii yritykseltä monenlaisia valmistautumistoimenpiteitä.

Tutkimuksestani oli suuri hyöty Andritz Oy:n talousosastolle, jotta he voivat valmistautua muutokseen, jos se tulee tapahtumaan. *IAS 17 -vuokrasopimusstandardin* muuttuessa yhtiöllä on edessään suuri muutos taseen ja tuloslaskelman osalta. Nykyisin kaikki vuokrasopimukset ilmoitetaan taseen liitetiedoissa. Standardin muutoksen astuessa voimaan vuokravastuut tulee kirjata taseen käyttöomaisuuteen ja velkoihin, mikä kasvattaa taseen loppusummaa.

Tutkimuksessani näytän yritykselle esimerkkien avulla kuinka heidän tulos- ja tase-laskelmasa tulevat muuttumaan. Tämän avulla he voivat valmistautua muutokseen. Tutkimukseni avulla yhtiöllä on mahdollisuus perehtyä standardin tuomiin muutoksiin.



*IAS 17 -vuokrasopimusstandardin* muuttuessa yritys joutuu muuttamaan tilinpäätöksen laatimistapaa. Muutoksen tapahtuessa vuokrasopimukset esitetään vuokravastuina taseessa. Ne aiheuttavat enemmän laskemista ja työtä kuin, että ne olisi kirjattu nykyisen standardin mukaan.

Tulokset, jotka sain itse tutkimuksestani, tukevat kirjoittamaani teoriaa. Muutos tulee vaikuttamaan suuresti vuokravastuiden kirjaamiseen taseeseen ja tuloslaskelmaan. Tämä oli jo aikaisemmin kerrottu teoriassa ja itse oman esimerkkilaskelman kautta näytin tämän teoriatiedon numeroiden avulla todeksi.

Lähdeaineistoa oli niukasti saatavilla, koska standardeihin tulee koko ajan pieniä muutoksia, joten lähdeaineistonkin pitää olla uutta ja päivitettyä. Standardin muutoksesta oli niukasti tietoa kirjoissa ja Internetissä. IFRS:tä on kirjoitettu vähän suomenkielisiä teoksia, jolloin lähdeaineisto on suppeaa. Lähdeaineistoa ovat myös kirjoittaneet samat henkilöt. Itse valitsin luotettavimmaksi lähteekseni KPMG:n tilintarkastajien vuonna 2010 tekemän kirjan IFRS-käytännön käsikirja, joka esiintyy teoriaosiossa monessa lähdeviittauksessa.

Esimerkkilaskelmaa tehdessä aikaisemmista tutkimuksista koskien *IAS 17 – standardin* muutosta, olisi ollut hyötyä, koska silloin olisi ollut jonkinlainen pohja, jolle aloittaa rakentamaan laskelmaa. Nyt jouduin rakentamaan esimerkkipohjan itse Andritz Oy:n ohjaajien avustuksella. Laajemman lähdeaineiston avulla esimerkkilaskelman teko olisi voinut olla helpompaa, koska useammasta lähteestä olisi voinut löytyä paljon esimerkkejä, joiden pohjalta laskelma olisi voinut olla helpompi muodostaa.

Tutkimukseni on luotettava sen takia, että tutkimus on toistettavissa eli joku toinen voisi tehdä Andritz Oy:lle saman tutkimuksen ja saisi tutkimuksesta saman tuloksen. Aiemmin perustelin tutkimukseni olevan luotettava, koska se perustuu tilintarkastajien tietoon. Tutkimuksestani tekee myös luotettavan se, että se on toistettavissa.

## Pohdinta

Omasta mielestäni vastasin tutkimusongelmaan, joka oli muuttuvan IFRS- standardin *IAS 17 -vuokrasopimukset*, vaikutus Andritz Oy:n kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Perehdyin ongelmaan teoratiedon perusteella ja kirjoitin kattavan teoriaosuuden, jonka avulla on helppo perehtyä aiheeseen eli IFRS-standardeihin ja erityisesti kohtaan *IAS 17 -vuokrasopimukset*. Kerroin myös IFRS:n ja suomalaisen tilinpäätöksen eroista, jolloin lukijan on helpompi sisäistää IFRS, koska hän saa käsityksen eroista näiden tilinpäätöksien välillä.

Opinnäytetyöprosessi kokonaisuudessaan onnistui hyvin. Prosessi oli kaiken kaikkiaan todella opettava, koska tutkimusongelma oli minulle aivan uusi, joten jouduin perehtymään teoratietoon todella kattavasti, jotta pystyin kirjoittamaan siitä. Prosessi eteni melkein suunnitellussa aikataulussa, muutamaa viivästystä lukuun ottamatta.

Prosessissa kysyttiin paljon omaa ajattelukykyä ja oma-aloitteista toimintaa, jotta teoriaosuuteen löytyi tarpeeksi uutta ja kattavaa tietoa. Prosessin alussa oli vaikea löytää juuri oikeita tietolähteitä, jotka koskivat juuri tutkimusongelmaa. Seuraavaksi ongelmaksi kehittyi uuden tiedon löytäminen, koska kirjat, joista löytyi tietoa tutkimusongelmasta, olivat vanhoja ja tieto olisi voinut olla vanhentunutta. Onneksi kuitenkin löytyi tietolähteitä, jotka oli tehty viime vuosina.

Kaiken kaikkiaan opinnäytetyöprosessi oli haastava ja teetti paljon työtä. Olen tyytyväinen prosessin lopputulokseen. Lopputuloksesta eli tästä työstä voi olla hyötyä monelle tutkittaessa IFRS- standardeja ja erityisesti kohtaa *IAS 17 -vuokrasopimukset*. Itselleni työstä on tulevaisuudessa aivan varmasti hyötyä ja pystyn soveltamaan tutkimaani ja oppimaani tietoa uudistuksen tullessa voimaan paremmin kuin, jotkut muut, koska olen perehtynyt aiheeseen jo hyvissä ajoin.

Mielestäni tutkimukseni *IAS 17 -standardin vuokrasopimukset* tulevasta mahdollisesta muutoksesta on luotettava ja laaja-alainen. Se on luotettava, koska se perustuu suurimmalta osaltaan KPMG:n lähdeaineistoon eli maailmanlaajuisen tilintarkastus- ja veropalveluita tarjoavan yrityksen tietoihin. Kyseisen yrityksen tulee olla tietoinen kaikista IFRS- standardeihin liittyvistä asioista ja muutoksista. Tietoni perustuu myös IASB:hen eli International Accounting Standards Boardin julkaisuihin, joka määrittää

kaikki IFRS- standardit ja säätää niitä koskevat muutokset. Joten tämän perusteella voin sanoa tutkimukseni olevan erittäin luotettava.

Tutkimuksestani voisi kehittää jatkotutkimuksia esimerkiksi perehtyä vielä syvemmin ehdotettuun muutokseen ja tutkia uusia tilejä, joille uudistuksen myötä vuokravastuut on kirjattava. Uusia tilejä voisi tutkia siltä pohjalta, että minkä suurempien tilien alle ne kuuluisivat uudistuksen myötä ja minkä nimisiä niistä tulisi. Ja miten ne käyttäytyisivät aineettomissa hyödykkeissä. Jatkotutkimuksessa voisi perehtyä tarkemmin tuloslaskelman eriin eli poistoihin, joiden tulisi olla erikseen muista poistoista.

Jatkotutkimuksen omasta tutkimuksestani voisi tehdä myös koskien IFRS- standardien hyväksymisprosessista eli miten International Accounting Standards Board käsittelee uudistuksia ja perehtyä siihen tarkemmin kuin minä olen työssäni. Tämän avulla olisi helpompi ymmärtää uusia uudistuksia ja niiden käsittelyprosessia. Tämän tutkimuksen avulla voisi itse olla tietoinen paremmin uudistuksista, koska niiden etenemisestä on vaikea saada tarkkaa ja pitävää tietoa.

Jälkeenpäin katsottuna prosessin olisi voinut aikatauluttaa paremmin eli olisi aikatauluttanut milloin kirjoittaa ja mistä, eikä tehnyt niin, että kirjoittaa melkein koko teorian viikon aikana. Toisaalta tässä oli positiivista se, että lyhyessä ajassa kirjoitettu teoria pysyi paremmin mielessä ja siihen oli helpompi syventyä. Tämä sama asia pätee case-osuuteen, koska myös se syntyi hyvin lyhyessä ajassa. Olisi voinut olla helpompaa kirjoittaa case-osuutta samalla kun työsti Excel-laskentaesimerkkiä. Tällöin asiat olisivat olleet tuoreessa muistissa ja olisi pystynyt syventymään vielä paremmin lukuihin ja niiden merkitykseen juuri laskentaesimerkissä.

Toisaalta lyhyessä ajassa tehdyllä työllä on omat positiiviset puolensa, kuten se, että teoria on tuoreemmassa muistissa, kun kirjoittaa case-osuutta. Tällöin on helpompi linkittää teoriaosuutta yhteen case-osuuden kanssa. Positiivista tässä on myös se, että teoriaosuus pysyy paremmin kasassa, eikä sinne tule lisättyä niin sanottua turhaa tietoa, joka ei periaatteessa liity millään tavalla itse opinnäytetyön aiheeseen. Lyhyessä ajassa kirjoittaminen helpottaa näkemään keskeisimmät asiat koskien tutkimusongelmaa.

Tutkimuksestani saatava tieto on erittäin hyödyllistä ja ajankohtaista. Se on hyvin hyödynnettävää, koska uudistuksen astuessa voimaan on saatavilla teorian tietoa asiasta sekä laatimani käytännön esimerkki. Tutkimusta voi hyödyntää vain oheismateriaalina, taikka sitä voi käyttää käytännön esimerkkinä opeteltaessa uutta kirjaamista. Omasta mielestäni tutkimukseni on erittäin käyttökelpoinen, koska se on perustietoa mahdollisesta uudistuksesta ja on luettavampi kuin lakitekstit. Työssä on käsitelty kaikki tärkeimmät asiat liittyen IFRS:n ja itse *IAS 17 -vuokrasopimusstandardiin*. Työn avulla on helppo sisältää mahdollinen uudistus ja itse IFRS, jota käytetään koko EU:ssa.

Kaiken kaikkiaan tutkimus *IAS 17 – vuokrasopimusstandardin* muutoksesta oli todella haastava, mutta hyödyin siitä todella paljon. Tätä hyötyä voin käyttää hyväksi tulevaisuudessa ja työssäni. Tutkimukseni pohjalta on helppo soveltaa muutosta käytäntöön ja tutkimusta on helppo jatkaa myös tulevaisuudessa.

## LÄHTEET

Alhola, Kari, Koivikko, Aarne & Rätty, Päivi 2003. Konsernitilinpäätös ja IAS. Vantaa: Dark Oy.

Andritz. 2011. About Us. WWW-dokumentti.

[http://www.andritz.com/ANONID531185F41F73878D/about-us/about\\_us-history-short.htm](http://www.andritz.com/ANONID531185F41F73878D/about-us/about_us-history-short.htm) Päivitystietoja ei saatavilla. Luettu 19.2.2011.

Andritz Oy. 2011. Intranet. Päivitystietoja ei saatavilla. Luettu 19.2.2011.

Anttila, Reija, Halonen, Jari, Jalkanen-Steiner, Johanna, Kemppinen, Olli, Kärpänen, Milla, Nurmo, Pekka, Penttilä-Rätty, Elina, Pyykönen, Riikka- Liisa, Sundvik, Peter, Suomela, Mari, Tolvanen, Merja, Torkkel, Timo, Torniainen, Tiina & Tuomala, Margit 2010. IFRS- käytännön käsikirja. Helsinki: Edita.

Eskola, Jari & Suoranta, Juha 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.

Finlex valtion säädöstietopankki. 2011. Kirjanpitolaki. WWW-dokumentti.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336> Päivitystietoja ei saatavilla. Luettu 11.2.2011.

Haaramo, Virpi & Rätty, Päivi 2009. Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö, IFRS raportointi. Juva: WS Bookwell Oy.

Halonen Jari. 2010. IFRS- view. WWW-dokumentti.

<http://www.kpmg.com/FI/fi/Ajankohtaista/Uutisia-ja-julkaisuja/IFRS-julkaisut/Documents/IFRS-view-lehti-2010.pdf> Päivitetty 2010. Luettu 19.2.2011.

Heikkilä, Tarja 2008. Tilastollinen tutkimus. Helsinki: Edita.

IFRS Foundation. 2011. Standard setting process. WWW-dokumentti.

<http://www.ifrs.org/How+we+develop+standards/How+we+develop+standards.htm> Päivitystietoja ei saatavilla. Luettu 20.2.2011.

- Ikonen Katja 2009. IFRS sijoittajan kannalta. Laurea ammattikorkeakoulu. Liiketalous. Opinnäytetyö.
- Järvenpää Eila 2006. Laadullinen tutkimus. WWW-dokumentti.  
<http://www.cs.tut.fi/~ihtesem/k2007/materiaali/luento4.pdf> Päivitetty 02.02.2006.  
Luettu 13.5.2011.
- Kallunki, Juha-Pekka, Lantto, Anna-Maija & Sahlström, Petri 2008. Tilinpäätösanalyysi IFRS- maailmassa. Helsinki: Talentum.
- KHT-yhdistys 2005. Kirjanpitolaki ja –asetus. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Kinnunen, Juha, Laitinen, Erkki K., Laitinen, Teija, Leppiniemi, Jarmo & Puttonen, Vesa 2010. Avain laskentatoimeen ja rahoitukseen. Keuruu: Otavan kirjapaino Oy.
- Korhonen Anna 2006. IFRS –tilinpäätösstandardien vaikutus käyttöomaisuushyödykkeiden ja arvonalentumisten kirjanpidolliseen käsittelyyn. Case Pihlavan Ikkuna Oy. Kajaanin ammattikorkeakoulu. Tradenomikoulutus. Opinnäytetyö.
- Koskinen Hanna- Maria 2008. IFRS-tilinpäätös pk-yritysten näkökulmasta. Tampereen ammattikorkeakoulu. Liiketalous. Opinnäytetyö.
- Koskinen, Ilpo, Alasuutari, Pertti & Peltonen, Tuomo 2005. Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Tampere: Vastapaino.
- Leppiniemi, Jarmo 2003. IFRS- johdon käsikirja. Juva: WS Bookwell Oy.
- Lindroos, Annika 2009. Hankinnan rahoitusvaihtoehtojen vertailu IAS 17 –standardin valossa ja rahoitusvaihtoehtojen vaikutus yrityksen tuloslaskelmaan ja taseeseen sekä yrityksessä laskettaviin tunnuslukuihin- Case Tieto Oyj. Laurea ammattikorkeakoulu. Liiketalous. Opinnäytetyö.
- Mara. 2008. Vuokrasopimuksen tekeminen. WWW-dokumentti.  
<http://www.mara.fi/index.php?file=144#Vuokrasopimuksen%20laatiminen> Päivitetty 2.5.2008. Luettu 19.2.2011.

Mäkelä, Lotta, Reponen, Marko, Pohjonen, Sari & Honkamäki, Tuomas 2009. Konsernitilinpäätöksen laadinta. Juva: WS Bookwell Oy.

Mäntyneva, Mikko, Heinonen, Jarmo & Wrangé, Kim 2008. Markkinointitutkimus. Helsinki: WSOY Oppimateriaalit Oy.

Tomperi, Soile 2005. Kehittyvä kirjanpito. Helsinki: Edita.

Tomperi, Soile 2007. Käytännön kirjanpito. Helsinki: Edita.

Troberg, Pontus 2003. IAS ja kansainvälinen tilinpäätös. Helsinki: Talentum.

Työ- ja elinkeinoministeriö 2010. Kirjanpito. WWW-dokumentti.

<http://www.tem.fi/index.phtml?s=878> Päivitetty 11.6.2010. Luettu 11.2.2011.

**Esimerkkilaskelma mahdollisen standardi  
uudistuksen vaikutuksesta****Alkutekijät**

Vuokravastuu vuodelta	<b>5 000 000€</b>
Diskonttokorko	4 %
Aika / vuotta	<b>4</b>

Vuokrat yhteensä 4 vuodelta	<b>20 000 000€</b>
Vuokranmaksu	31.12.2011
	31.12.2012
	31.12.2013
	31.12.2014

**Diskontatut arvot**

1. vuosi, 1.1.2011	4 807 692€
2.vuosi, 1.1.2011	4 622 78 €
3. vuosi, 1.1.2011	4 444 982 €
4.vuosi, 1.1.2011	4 274 021€
<b>Yhteensä</b>	<b>18 149 476 €</b>
<b>Diskontattu nykyarvo</b>	
<b>1.1.2011</b>	<b>18 149 476 €</b>



**LIITE 1(2).**  
**Esimerkkilaskelma**

1.vuosi 2011		Käyttöomaisuus		Velat	
12 kk poisto	4 537 369	18 149 476	4 537 369	4 274 021	18 149 476
Vuokran maksu 31.12.2011	5 000 000				
Korko	725 979				
Lyhennys	4 274 021				
Ensimmäisen vuoden kulut yht.	5 263 348	18 149 476	4 537 369	4 274 021	18 149 476
			13 612 107	13 875 455	

Poistot		Kassa		Korkokulut	
4 537 369		5 000 000		725 979	
4 537 369	-	-	5 000 000	725 979	-

Tuloslaskelma 31.12.2011		Tase 31.12.2011			
		Vastaavaa		Vastattavaa	
Tuotot	-	- Käyttöomaisuus	13 612 107	- Kertyneet voittovarot	0
Kulut		- Kassa	- 5 000 000	-Tulos	- 5 263 348
Poistot	- 4 537 369		8 612 107	-Velat	13 875 455
Korot	- 725 979				8 612 107
	- 5 263 348				

LIITE 1(3).

Esimerkkilaskelma

2.vuosi 2012		Käyttöomaisuus		Velat	
12 kk poisto	4 537 369				
Vuokran maksu					
31.12.2012	5 000 000	13 612 107			13 875 455
Korko	555 018		4 537 369		
Lyhennys	4 444 982			4 444 982	
Toisen vuoden kulut yht.	5 092 387				
		13 612 107	4 537 369	4 444 982	13 875 455
			9 074 738	9 430 473	

Poistot		Kassa		Korkokulut	
			5 000 000		
4 537 369					
			5 000 000	555 018	
4 537 369	-	-	10 000 000	555 018	-

Tuloslaskelma 31.12.2012		Tase 31.12.2012			
Tilikauden tulos		Vastaavaa		Vastattavaa	
Tuotot	-	- Käyttöomaisuus	9 074 738	- Kertyneet voittovarot	- 5 263 348
Kulut		- Kassa	- 10 000 000	- Tulos	- 5 092 387
Poistot	- 4 537 369		- 925 262	- Velat	9 430 473
Korot	- 555 018				- 925 262
	- 5 092 387				



