

IFRS – siirtymän merkittävimmät vaikutukset taseessa

Case Framery Oy

Heikkilä Minna-Maria

Opinnäytetyö

Toukokuu 2021

Liiketalouden ala

Tradenomi (ylempi AMK), Organisaation ja talouden johtaminen

Tekijä(t) Heikkilä, Minna-Maria	Julkaisun laji Opinnäytetyö, ylempi AMK	Päivämäärä Toukokuu 2021
	Sivumäärä 70	Julkaisun kieli Suomi
		Verkojulkaisulupa myönnetty: X
Työn nimi IFRS – siirtymän merkittävimmät vaikutukset taseessa Case Framery Oy		
Tutkinto-ohjelma Tradenomi (YAMK), Organisaation ja talouden johtaminen		
Työn ohjaaja(t) Aila Virtanen		
Toimeksiantaja(t) Framery Oy		
<p>Tiivistelmä</p> <p>Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää mihin tase-eriin kohdistuu merkittävimmät vaikutukset ja millaiset nämä vaikutukset ovat, kun Framery-konsernin tilinpäätös laaditaan kansainvälisiä, eli IFRS- tilinpäätösstandardeja noudattaen verrattuna kansallisen FAS- tilinpäätösnormiston mukaan laadittuun tilinpäätökseen. Lisäksi tavoitteena oli selvittää, miten tilinpäätöksen antama kuva muuttuu siirtymän myötä.</p> <p>Tutkimus toteutettiin case- ja kehittämistutkimuksena. Tutkimusmetodi oli monimetodinen, eli se sisälsi sekä kvalitatiivisen että kvantitatiivisen tutkimuksen ominaispiirteitä. Case- konsernin tilinpäätös- ja kirjanpitomateriaalin sekä muun aineiston avulla selvitettiin tase-erät joihin kohdistuu merkittävimmät vaikutukset IFRS – siirtymästä. Merkittävimmiksi tunnistetuista vaikutuksista laadittiin laskelmat.</p> <p>Tutkimustulosten perusteella euromääräisesti merkittävimmät muutokset case - konsernin IFRS – siirtymässä kohdistuivat liikearvoon, aineellisten hyödykkeiden omaisuuseriin, vaihto-omaisuuteen, omaan pääomaan ja vuokravelkoihin. Muutokset aiheutuivat siitä, ettei IFRS:n mukaan liikearvosta kirjata poistoja, vuokravastuut merkitään taseeseen sekä eroista IFRS:n ja FAS:n välillä siinä, mitä kustannuksia vaihto-omaisuuteen kohdistettiin ja millä verokannalla sisäisestä katteesta laskettiin laskennallisen veron määrä.</p> <p>Tutkimustuloksista päätellään, että kun case – konsernin tase laadittiin IFRS – tilinpäätösstandardeja noudattaen, sekä liikearvon, aineellisten hyödykkeiden omaisuuserien, vaihto-omaisuuden, oman pääoman, että vuokravelkojen määrä taseessa kasvoi. IFRS – tilinpäätöksen antamaan kuvaan ja tase-erien määriin vaikutti uutena elementtinä yhtiön johdon tekemät arviot.</p>		
Avainsanat (asiasanat) IFRS, IFRS – tilinpäätösstandardit, tilinpäätös		
Muut tiedot (Salassa pidettävät liitteet)		

Author(s) Heikkilä, Minna-Maria	Type of publication Master's thesis	Date May 2021 Language of publication: Finnish
	Number of pages 70	Permission for web publication: x
Title of publication The most significant effects on the balance sheet due to the implementation of the IFRS Case Framery Oy		
Degree programme Master's Degree Programme in Business and Financial Management		
Supervisor(s) Virtanen, Aila		
Assigned by Framery Oy		
Abstract <p>The aim of this study was to discover which balance sheet items have the most significant effects and what are these effects when Framery Group's financial statements are prepared according to International Financial Reporting Standards i.e. IFRS compared to the financial statements prepared according to Finnish Accounting Standards i.e. FAS. In addition, the aim was to find out how the picture given by financial statements will change after the IFRS – transition.</p> <p>The study was carried out as a case and development research. The research method was multi-method. It included the characteristics of both qualitative and quantitative research. With the Framery Group's financial statements, accounting material and other materials, the balance sheet items that were most significantly affected by the IFRS – transition were determined. Calculations were made for the balance sheet items which had most significant effects identified.</p> <p>Based on the research results, the most significant changes measured in euros in the Framery Group's IFRS – transition were changes to goodwill, properties in tangible assets, inventories, equity and rent liabilities. The changes comprehend following issues: IFRS goodwill is not amortized, leasing agreements are recognized in the balance sheet and differences between IFRS and FAS in which costs were allocated to the inventories and what is the rate the deferred taxes were calculated from the internal margin.</p> <p>It can be concluded from the research results that when balance sheet of Framery Group was prepared in accordance with IFRS, all the above-mentioned balance sheet items increased. The picture given by the IFRS financial statements were affected as a new element, estimates made by the management of company.</p>		
Keywords/tags (subjects) IFRS, IFRS – standards, Financial Statements		
Miscellaneous (Confidential information)		

Sisältö

1	Johdanto	3
1.1	Työn tavoite ja rajaus.....	3
1.1.1	Tutkimusmenetelmä	7
1.1.2	Tutkimusaineisto.....	9
2	Siirtyminen IFRS-tilinpäätöskäytäntöön	11
2.1	Käsitteitä	11
2.2	Miten IFRS eroaa FAS – tilinpäätöksestä, keskeiset erot	12
2.3	Aiempi tutkimus IFRS – tilinpäätökseen siirtymisestä	14
2.4	Siirtyminen IFRS - tilinpäätökseen	16
2.4.1	IFRS 1 Ensimmäinen IFRS – standardien käyttöönotto -standardi	17
2.4.2	Helpotukset ja poikkeukset IFRS - standardeihin siirryttäessä.....	19
2.4.3	Ensimmäinen IFRS - tilinpäätös	19
2.5	IFRS - standardien vaikutus taseeseen.....	20
2.5.1	Liikearvo	20
2.5.2	Vaihto-omaisuus	24
2.5.3	Vuokrasopimukset	27
2.5.4	Oma pääoma.....	32
2.6	Konsernitilinpäätös	32
3	Merkittävimmät erot tase-erissä IFRS:n ja FAS:n mukaan laskettuna case-konsernissa	35
3.1	Liikearvo.....	36
3.1.1	Liikearvo FAS:n mukaan	36
3.1.2	Liikearvo IFRS:n mukaan	36
3.2	Vaihto-omaisuus	40
3.2.1	Vaihto-omaisuus FAS:n mukaan.....	40
3.2.2	Vaihto-omaisuus IFRS:n mukaan.....	41
3.3	Vuokrasopimukset	44
3.3.1	Vuokrasopimukset FAS:n mukaan.....	44
3.3.2	Vuokrasopimukset IFRS:n mukaan.....	44
3.4	Oma pääoma.....	51

	2
4 Tutkimustulokset	53
4.1 Tärkeimmät tase-erät	53
4.2 Muutokset tase-erissä	53
4.3 Muutos tilinpäätöksen antamaan kuvaan	56
5 Johtopäätökset	56
6 Pohdinta	58
6.1 Keskeiset tulokset	58
6.2 Validiteetti ja reliabiliteetti	60
6.3 Etiikka.....	61
6.4 Jatkotutkimus.....	61
Lähteet	62
Liitteet.....	65
Liite 1. Hankintamenolaskelma	65
Liite 2. Alustava siltalaskelma taseesta	66
Liite 3. Vaihto-omaisuuden muutos	67

Taulukot

Taulukko 1. Tutkimuksessa käytetty aineisto.....	10
Taulukko 2. Liikearvon laskeminen	22
Taulukko 3. Vuokrasopimuksen alkuperäinen arvostaminen, omaisuuserä.....	30
Taulukko 4. Vuokrasopimuksen alkuperäinen arvostaminen, velka	31
Taulukko 5. Liikearvon muutos, käytetään IFRS 1 -sallima helpotus	39
Taulukko 6. Vaihto-omaisuuden muutos	42
Taulukko 7. Vuokrasopimusten merkitseminen taseeseen	48
Taulukko 8. Vuokran diskonttaus ja kaavat.....	49
Taulukko 9. Vuokrasopimuksen kirjaaminen taseeseen	50
Taulukko 10. Vuokralaskun kirjaaminen	50
Taulukko 11. Poistojen kirjaaminen	51
Taulukko 12. Oman pääoman muutos	52

1 Johdanto

1.1 Työn tavoite ja rajaus

Maailmankaupan vuosikasvu oli suurimmillaan 1970 - luvulla, jolloin se kasvoi keskimäärin 20 prosenttia vuodessa (Ryysyistä rikkauksiin – vai toisin päin? Globalisaation vaikutus tulonjakoon n.d). Maailmankaupan kasvu ja kansainvälisten liiketoimien lisääntyminen johtivat tarpeeseen harmonisoida yhtiöiden tilinpäätösinformaatiota ja lisätä sen vertailukelpoisuutta. Näiden tarpeiden vuoksi perustettiin vuonna 1973 komitea laatimaan kansainvälisiä laskentastandardeja, jotka ohjaavat tilinpäätöksen laatimista. (Troberg 2013, 11 – 13; Jarva & Lantto 2012, 3.) Tällä hetkellä nämä kansainväliset, eli IFRS-standardit ovat käytössä yli sadassa maassa (Troberg 2013, 11 - 13).

Suomen kansainvälisen kaupan alkoi 1980 – luvulla. Suomalaista kirjanpitokäytäntöä kritisoitiin siitä, että se poikkesi muiden maiden käytännöistä ja tämän vuoksi suomalaisten yhtiöiden talousraportteja oli hankala ymmärtää ja verrata. Ero johtui siitä, että suomalainen kirjanpitokäytäntö pohjautuu Martti Saarion tuloslaskelma keskeiseen meno-tuloteoriaan. Muualla maailmassa on painotettu enemmän taseen merkitystä. Kansainvälisen kasvun myötä useat suomalaisyhtiöt ryhtyivät laatimaan rinnakkaisia tilinpäätöksiä kansainvälisten laskentastandardien mukaisina lisätäkseen tilinpäätösinformaationsa vertailukelpoisuutta. (Pajunen 2010, 10 –18.) Suomen kirjanpitolain uudistuksessa vuonna 1997 EU -direktiivit tulivat osaksi lainsäädäntöä. Vuonna 2004 Suomen kirjanpitolakiin sisällytettiin sisältöä useista IAS/IFRS – standardeista. Suomalainen kirjanpitokäytäntö tuli lähemmäksi kansainvälisiä standardeja, mutta tarve IFRS:n käyttämiselle suomalaisyhtiöissä ei poistunut.

Yhtiö siirtyessä noudattamaan IFRS - standardeja kansallisen tilinpäätöskäytännön sijaan, on laadittava eroanalyysi IFRS:n ja paikallisen tilinpäätöskäytännön eroista. Yhtenä eroanalyysin tavoitteena on selvittää mitkä IFRS - standardeista koskettavat kyseistä yhtiötä. Standardeja on paljon ja ne kaikki eivät kosketa kaikkia yhtiöitä.

(Kuutti 2020, 24, 52.)

Tässä opinnäytetyössä tarkasteltiin IFRS –tilinpäätösstandardeja ja niiden soveltamista käytäntöön Framery -konsernissa. Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää, miten siirtyminen suomalaisen, eli FAS:n mukaisen tilinpäätöskäytännön noudattamisesta IFRS-standardien noudattamiseen vaikuttaa Framery -konsernin tase-eriin. Tutkimus toteutettiin kehittämistutkimuksena. Tutkimuksessa selvitettiin, mitkä IFRS –standardeista vaikuttavat merkittävimmin Framery- konsernin taseeseen ja laskettiin millaisia eroja siirtymä aiheuttaa tase - erissä. Erot laskettiin muuntamalla konsernin FAS:n mukaan laaditun taseen lukuja siten, että ne noudattavat IFRS-standardien laskenta- ja arvostusperiaatteita.

Framery -konsernin strategian yhdeksi tavoitteeksi on asetettu, että yhtiö täyttää julkisesti noteeratulle yhtiölle asetetut vaatimukset vuoteen 2023 mennessä. Yhtiö ei kuitenkaan tähtää listautumiseen. Jotta tämä strategiassa asetettu tavoite täyttyisi, on yhtiön laadittava konsernitilinpäätöksensä kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisena vuoteen 2023 mennessä. Ensimmäisen IFRS - tilinpäätöksen yhteydessä myös vertailuvuoden tiedot on esitettävä IFRS - standardien mukaisina. Joten viimeistään tilikauden 2022 luvut on muutettava vastaamaan IFRS - standardien vaatimuksia. Keväällä 2021 tehtiin päätös aikaistaa IFRS:n mukaisen tilinpäätöksen laatimista niin, että jo vuoden 2020 tilinpäätöksen luvut muunnetaan IFRS:n mukaisiksi ja konsernin tasetta ja tuloslaskelmaa laaditaan jatkossa FAS:n rinnalla myös IFRS:n mukaisena.

Framery Oy on tamperelainen vuonna 2010 perustettu yhtiö. Framery suunnittelee ja valmistaa äänieristettyjä työtiloja, joita puhekielessä kutsutaan puhelinkopeiksi. Tuotevalikoimaan kuuluu 1– 4 hengen siirrettäviä äänieristettyjä työtiloja. Framery on maailman ensimmäinen toimistokäyttöön äänieristettyjä työtiloja valmistava ja myyvä yritys. Frameryn kasvu on ollut poikkeuksellisen voimakasta. Sen liikevaihto oli 160 000 euroa tilikaudella 2011 ja tilikaudella 2019 liikevaihto oli jo yli 106 miljoonaa. Henkilöstöä Frameryllä oli vuonna 2020 noin 360 kun vielä vuonna 2014 työntekijöitä oli vain 10. Framery on kasvanut erityisesti kansainvälisesti ja kevääseen 2021 mennessä sille on perustettu viisi tytäryhtiötä neljälle eri mantereelle.

Opinnäytetyössä tutustutaan ensiksi siihen, millaista aiempaa tutkimusta IFRS-siirtymien vaikutuksesta on tehty. Tutustutaan IFRS - standardien käyttöönoton historiaan ja asioihin, joita on otettava huomioon, kun suunnitellaan siirtymistä IFRS - standardien noudattamiseen. Seuraavaksi työssä tarkastellaan IFRS - standardien ja suomalaisen tilinpäätöskäytännön eroja. Teoriaosuuden lopuksi käsitellään lyhyesti konsernitilinpäätöksen laatimisvelvoitteita ja rakennetta.

Empiria osuudessa verrataan merkittävimiksi tunnistettujen IFRS-standardien vaikutusta Framery konsernin tase-eriin. Merkittävimiksi tase-eriksi tunnistettiin liikearvo, aineellisista hyödykkeistä kiinteistöt, vaihto-omaisuus, oman pääoman edellisten tilikausien ja tilikauden tulos sekä veloissa vuokravelat. Muutoksista laadittiin laskelmat ja havainnoitiin muutosten vaikutusta tilinpäätöksen antamaan kuvaan.

IFRS – tilinpäätös eroaa FAS:n mukaisesta kirjanpidosta myös leasing- ja vuokrasopimusten käsittelyn osalta. FAS:n mukaan sopimuksia ei tyypillisesti merkitä vuokralle ottajan taseeseen, vaikka kirjanpitolaki menettelyn salliikin. FAS – tilinpäätöksessä leasing- ja vuokrasopimukset esitetään tavallisesti vain tilinpäätöksen liitetiedoissa yhtiön vastuina, kun taas IFRS - tilinpäätöksessä käytännössä kaikki vuokra- ja leasingsopimukset merkitään taseeseen. (Leppälähti 2017, 182; Halonen & co. 2017, 373.) Muun muassa näistä edellä mainituista eroista johtuen voi aiheutua muutoksia yhtiön taseeseen siinä vaiheessa, kun siirrytään laatimaan tilinpäätös IFRS - standardien mukaisena FAS:n sijaan.

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, millaisia vaikutuksia IFRS - standardien noudattamisella on case - konsernin tase-eriin ja tilinpäätöksen antamaan kuvaan. Tutkimuskysymyksiksi muodostuivat:

- 1. Mihin taseen eriin kohdistuvat suurimmat muutokset siirryttäessä FAS – tilinpäätöksestä IFRS –tilinpäätökseen?*
- 2. Miten nämä taseen erät muuttuvat?*

3. Miten tilinpäätöksen antama kuva muuttuu?

Tarkastelu kohdistettiin taseeseen, koska IFRS:n periaatteiden mukaisesti tase on tuloslaskelmaa merkityksellisempi informaation lähde yhtiön taloudellisesta tilanteesta. Työssä selvitettiin olennaiset muutokset, joita FAS:n mukaisesta laatumiskäytännöstä siirtyminen IFRS - standardien mukaiseen konsernitilinpäätökseen aiheuttaa. Muutosten olennaisuus määritettiin sen perusteella, että millä muutoksilla on eniten euro-määräistä vaikutusta case - konsernin taseeseen. Tase-erät, joihin tunnistettiin kohdistuvan merkittävimmät muutokset, olivat liikearvo, aineellisten hyödykkeiden omaisuuserät, vaihto-omaisuus, oma pääoma sekä vuokravelat pitkä- ja lyhytaikaisissa veloissa. Näistä eristä laadittiin laskelmat siitä, miten tase-erien arvot muuttuvat kun tilinpäätös laaditaan IFRS - standardien mukaisena.

Liikearvoon aiheutti muutosta käsittelytapa, jossa FAS:n mukaan liikearvo poistetaan taseesta suunnitelman mukaisina poistoina vaikutusaikanaan. IFRS:n mukaan liikearvosta ei kirjata poistoja vaan liikearvolle tehdään vuosittain arvonalentumistestaus. Liikearvon määrä taseessa säilyy ennallaan mikäli arvonalentumistestaus ei osoita merkkejä arvonalentumisesta. Jos omaisuuserien arvonalentumistestaukset osoittavat arvon alentuneen, kirjataan se tulosvaikutteisesti yhtiön kirjanpitoon.

Aineellisten hyödykkeiden omaisuuseriin ja lyhyt- ja pitkäaikaisiin velkoihin merkittävimmän muutoksen aiheutti IFRS:n mukainen vuokrasopimusten kirjaaminen taseeseen omaisuuseräksi ja sitä vastaavaksi velaksi. Aiemmin vuokrasopimuksia ei ole esitetty case - konsernin taseessa, mikä on erittäin tyypillistä FAS:n mukaan laaditussa tilinpäätöksessä. Vaihto - omaisuuden arvostamiseen muutosta aiheutui siitä, että IFRS:n mukaan on enemmän sekä hankintamenoon kohdistettavia että kiinteitä kustannuksia, joita kohdistetaan varaston arvoon lisäarvokuluna. Omaan pääomaan muutoksia aiheutui edellä mainituista eroista, sillä tulosvaikutteiset muutokset vaikuttavat aina omaan pääomaan.

Tyypillisesti IFRS - standardien mukaista tilinpäätöstä ei laadita konsernin erillisyhtiöille vaan ainoastaan konsernitilinpäätös laaditaan IFRS:n mukaisena. Tämä johtuu siitä, että suomalainen kirjanpitolaki ja verotuskäytäntö sisältävät keskinäisiä sidonnaisuuksia, joiden vuoksi on perusteltua laatia erillisyhtiöiden tilinpäätökset FAS:n mukaisena. Tällainen kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuus on esimerkiksi konserniavustus. IFRS - tilinpäätöksessä konserniavustusta ei voi kirjata tulosvaikutteisesti, jolloin sitä ei voi myöskään huomioida verotuksessa. Suomen kirjanpitolaki sallii konserniavustuksen kirjaamisen tulosvaikutteisesti ja se voidaan huomioida myös verotuksessa. (Kuutti 2020, 9 -10.)

Konsernitilinpäätös antaa myös läpinäkyvämmän kuvan taloudellisesta tilanteesta kuin pelkkä emoyhtiön tilinpäätös. Emoyhtiön tilinpäätös saattaa sisältää konsernin sisäisiä järjestelyjä jotka konsernitilinpäätöksessä on eliminoitava. (Kuutti 2020, 9 - 10.) IFRS -standardien mukaiset arvostusperiaatteet ja kirjaustavat vaikuttavat yhtiön taseeseen. Tässä opinnäytetyössä tutkitaan vaikutuksia konsernitason taseeseen.

1.1.1 Tutkimusmenetelmä

Opinnäytetyö toteutettiin kehittämis- ja case-tutkimuksena. Case-tutkimuksella pyritään saamaan mahdollisimman tarkka ja monipuolinen kuva tutkittavasta kohteesta. Case-tutkimukselle on tyypillistä, että sen tekemisessä käytetään monia tutkimusmenetelmiä. Myös aineistoa kerätään case-tutkimuksessa tyypillisesti useilla erilaisilla menetelmillä, kuten dokumenteista, haastatteluilla ja havainnoimalla. (Kananen 2017, 19 - 20; Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 1997, 134 - 135.) Kehittämistutkimus on yksi interventiotutkimuksen muodoista. Interventiotutkimuksella tarkoitetaan tutkimusta, jolla pyritään muuttamaan jotain. Kehittämistutkimuksen kohteena on yleensä prosessit tai toiminnot. (Kananen 2017, 10–13.)

Tutkimus sisälsi sekä kvalitatiivisen että kvantitatiivisen tutkimuksen ominaispiirteitä. Opinnäytetyö toteutettiin selvittämällä ensin millaisia eriä tutkimuskohteena olevan Framery -konsernin tase sisältää ja millaisia periaatteita ja kirjauskäytäntöjä taseerien esittämisessä noudatetaan. Tämän jälkeen tunnistettiin tase-erät, joiden arvo muuttuu olennaisesti, kun siirrytään FAS:n noudattamisesta IFRS:n noudattamiseen.

Merkittävimpien muutosten kohteena olevat erät tunnistettiin siten, että käytiin läpi pääpiirteittäin kaikki IAS - ja IFRS - standardit ja tehtiin alustava arvio siitä, koskeeko kyseinen standardi case-konsernin tasetta. Tunnistettujen standardien osalta tehtiin arvio siitä, oletetaanko vaikutuksen olevan merkittävä. Case -konsernin Finance director ja tilintarkastaja vahvistivat, että myös heidän arvionsa mukaan tunnistetut tase-erät olivat samat, mitä alustavassa arvioissa tunnistetut merkittävimmin muuttuvat tase-erät. Opinnäytetyön kirjoittaja työskentelee yhtiössä ja laatii konsernin kuukausittaiset tuloslaskelmat ja taseet ja vastaa konsernin tilinpäätöksen laatimisesta.

Omaisuserien arvonalentumistestausta varten laadittiin alustava siltalaskelma FAS – taseesta IFRS - taseeksi tilikaudelta 2020 sekä vertailukaudelta 2019. Näiden taseiden ja liiketoiminnan kassavirtaennusteen avulla ulkopuoliset konsultit laativat laskelmapohjan arvonalentumistestausta varten. FAS – taseessa oleva liikearvo muutettiin IFRS:n mukaiseksi peruuttamalla tilikausina 2019 ja 2020 liikearvosta kirjatut poistot. Poistot selvitettiin konserniraportoinnista.

Vaihto - omaisuuden muutokset selvitettiin käyttämällä aiempaa laskentaa hankintahintaan kohdistettavista kustannuksista ja varaston lisäarvokustannuksista. IFRS:n mukaiseksi laskelma muutettiin siten, että laskelmasta poistettiin kustannukset, joita ei huomioida IFRS:n mukaisessa vaihto-omaisuuden arvostamisessa ja lisättiin kustannukset, jotka huomioidaan IFRS:n mukaisessa vaihto-omaisuuden arvostamisessa mutta ei FAS:n mukaisessa.

Vuokra- ja leasingsopimukset käytiin läpi keräämällä yhteen kaikki yhtiön vuokra- ja leasingsopimukset. Tämän jälkeen jokaista vuokrasopimusta verrattiin IFRS 16 - standardin määrittelyihin siitä, onko kyseinen vuokrasopimus standardin määritelmän täyttävä vuokrasopimus. Niiden vuokrasopimusten osalta, jotka täyttivät määritelmän, laadittiin laskelmat taseeseen merkittävästä omaisuuserän ja velan määrästä. Vaikutukset omaan pääomaan tunnistettiin ja laskettiin siten, että laadittiin laskelmat muista tunnistettujen erien muutoksista ja oman pääoman muutos on muiden erien tulosvaikutus.

1.1.2 Tutkimusaineisto

Tutkimusaineiston tarkoituksena on toimia apuvälineenä asian tai ilmiön ymmärtämisessä (Vilka 2021, 150). Tutkimusaineistona voidaan käyttää esimerkiksi aiempien tutkimusten aineistoja, erilaisia tilastoja, dokumentteja, organisaation asiakirjoja ja haastatteluja (Tuomi & Sarajärvi 2018, 89). Myös havainnointi on menetelmä tutkimusaineiston keräämiseen ja sitä voidaan toteuttaa monella tapaa. Työelämälähtöisessä tutkimuksessa organisaation itse tuottama materiaali, kuten muistiot, pöytäkirjat ja strategiat ovat hyviä havainnointavia tutkimusaineistoja. (Vilka 2021, 142 – 143, 148).

Tutkimusaineistona on käytetty Framery - konsernin tilinpäätöksiä vuosilta 2019 ja 2020 ja konsernin lukujen yhdistämislaskelmia tilinpäätöshetkiltä 2019 ja 2020. Lisäksi tutkimusaineistona on käytetty muuta kirjanpitomateriaalia, kuten taseessa olevan liikearvon määrittämisen pohjana ollutta hankintamenolaskelmaa. Muita tutkimusaineistona käytettyjä dokumentteja ovat yhtiön vuokra- ja leasingsopimukset sekä varaston lisäarvolaskelmat ja Big Four -yhtiön konsulttien laatimat esitykset arvonalentumistestauksesta. Tutkimusaineisto sisältää haastatteluja, keskusteluja ja viestejä Frameryn talousjohdon ja sisäisen laskennan henkilöstön kanssa. Keskustelut ulkopuolisten IFRS – konsulttien kanssa ovat myös osa tutkimusaineistoa.

Vaihto-omaisuuden arvostusta varten haastateltiin sisäisen laskennan tiimin jäsentä, joka vastaa myytävien tuotteiden valmistuskustannusten määrittämisestä, eli siitä, miten vaihto-omaisuuden arvo muodostuu. Laskennassa käytettiin apuna excel-laskentataulukkoa FAS:n mukaisen vaihto-omaisuuden lisäarvon laskennasta. Lisäksi vaihto-omaisuuden arvostuksen lähtötilanteen kartoittamisen apuna käytettiin aineistona tilikauden aikaisen tarkastuksen tilintarkastusraporttia vaihto-omaisuuden prosessitarkastuksen osalta.

Pörssiyhtiöiden tiedotteita IFRS 16 – standardin käyttöönotosta käytettiin apuna vuokrasopimusten määrittelyssä. Niiden avulla selvitettiin millaisia ratkaisuja muut yhtiöt ovat tehneet niiden vuokrasopimusten osalta, joissa ei ole kiinteää vuokra-

aikaa vaan sopimukset ovat voimassa toistaiseksi ja niiden irtisanomisaika on alle 12 kuukautta.

Taulukko 1. Tutkimuksessa käytetty aineisto

Tutkimuksessa käytetty aineisto	
Framery- konserni	
Dokumentit	<p>Tilinpäätökset 2020 ja 2019</p> <p>Konsernin lukujen yhdistämislaskelmia 31.12.2020 ja 31.12.2019</p> <p>Hankintamenolaskelma 2018</p> <p>Varaston lisäarvolaskelma 2020</p> <p>Kiinteistön vuokrasopimus 2016</p> <p>Huoneistojen vuokrasopimukset 2014</p> <p>Vuokrasopimukset tuotannon avustavat kalusteista 2017</p> <p>Autojen leasingsopimukset 2019 ja 2020</p> <p>Varastotilan vuokrasopimus 2020</p> <p>Toimistokalusteiden vuokrasopimukset 2016 ja 2017</p> <p>IT- laitteiden vuokrasopimukset 2018</p> <p>Palvelusopimukset 2018</p>
Haastattelut ja keskustelut	<p>Finance Director elokuu 2020 - huhtikuu 2021</p> <p>Business Partner, Product joulukuu 2020</p> <p>Business Partner, Supply chain joulukuu 2020 ja huhtikuu 2021</p>
Viestit	<p>Chief Financial Officer huhtikuu 2021</p>
Tilintarkastusyhteisö	
	<p>Tilintarkastushavainnot, prosessien tarkastus marraskuu 2020</p>
Big Four -yhtiön konsulttipalvelut	
Dokumentit	<p>Impairment testing- esitys maaliskuu 2021</p> <p>Arvonalentumistestaus - excel huhtikuu 2021</p>
Keskustelut	<p>IFRS - konsultit helmikuu 2021 - huhtikuu 2021</p>
Muut	
Dokumentit	<p>Pörssiyhtiöiden tiedotteet IFRS 16 käyttöönotosta 2019 ja 2020</p>

2 Siirtyminen IFRS-tilinpäätöskäytäntöön

2.1 Käsitteitä

FAS on lyhenne sanoista Finnish Accounting Standards, eli suomalainen tilinpäätöskäytäntö. Suomalaista tilinpäätöskäytäntöä säätelee pääasiassa kirjanpitolaki ja kirjanpitoasetus. Lisäksi kirjanpitolautakunnan antamat yleisohjeet ja lausunnot ovat osaltaan ohjaamassa tilinpäätöskäytäntöä Suomessa. (Ihamäki 2020.)

IFRS on lyhenne sanoista International Financial Reporting Standards. IFRS on kansainvälinen standardikokoelma. Standardit sisältävät ohjeita siitä, miten ja millaiset tilinpäätöstiedot esitetään, kun tilinpäätös laaditaan kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisena. (Jarva & Lantto 2012, 7; Troberg 2013, 11, 18 - 19.) IFRS - standardit ovat sitovia ohjeita ja ne muodostuvat IFRS - ja IAS – standardeista sekä IFRS – tulkintakomitean antamista IFRIC – tulkinnoista (IFRS – standardit 2020, 21). IFRS-standardien kehittämisestä ja julkaisemisesta sekä standardien tulkintojen hyväksymisestä vastaavat IASB:n jäsenet (About the International Accounting Standards Board N.d.).

IAS – standardit eli International Accounting Standards ovat IASC:n julkaisemia kansainvälisiä standardeja, joita noudatetaan edelleen IFRS:n mukaista tilinpäätöstä laadittaessa. Uudet IFRS- standardit korvaavat aikaisempia IAS-standardeja sitä mukaa kun niitä laaditaan. (Haaramo, Palmuaho & Peil 2005.)

IASB (ent. IASC) on kansainvälisiä laskentastandardeja säättävä elin. IASB on lyhenne sanoista International Accounting Standards Board. IASB korvasi vuonna 2001 edeltäjänsä, International Account Standards Committeeen (IASC). IASC perustettiin vuonna 1973 ja ensimmäinen IAS- standardi annettiin kaksi vuotta perustamisen jälkeen, eli vuonna 1975. (Troberg 2013, 11, 18 – 19.) IASB:n tavoite on kirjanpidon harmonisointi kansainvälisesti (Jarva & Lantto 2012, 3).

IFRIC eli International Financial Reporting Interpretations Committee on komitea, joka antaa tulkintoja kansainvälisistä laskentastandardeista (IFRS Interpretations

Committee N.d). Näitä tulkintoja kutsutaan IFRIC – tulkinnoiksi (IFRS – standardit 2020, 21).

2.2 Miten IFRS eroaa FAS – tilinpäätöksestä, keskeiset erot

Suomalainen kirjanpitokäytäntö on perustunut 1970 - luvulta alkaen Martti Saarion meno-tulo-teoriaan, joka poikkeaa merkittävästi tasekeskeisestä IFRS - ajattelusta. Meno-tuloteoria korostaa tuloslaskelman merkitystä ja suosii kirjanpitotapahtumien suoriteperusteista kirjaamista. Meno-tulo-teorian keskeinen tarkoitus on kuvata yrityksen rahavirtaa, joten siitä syystä esimerkiksi käyttöomaisuuden arvostaminen uudelleen on ollut Suomessa outo ajatus, sillä uudelleenarvostuksella ei ole kassavaikutusta. IFRS:n käyttöönotto on tarkoittanut Suomessa merkittävää kulttuurin muutosta. (Pajunen 2010, 10-16.)

IFRS - tilinpäätös ei rakenteeltaan poikkea merkittävästi FAS - tilinpäätöksestä. IFRS - tilinpäätöksessä olevien erien arvostamiseen, jaksottamiseen ja esittämiseen liittyy kuitenkin yksityiskohtaisempia, ja suomalaisesta tilinpäätöskäytännöstä poikkeavia ohjeistuksia. FAS - tilinpäätökseen verrattuna IFRS - tilinpäätöksen erät kuvaavat paremmin tapahtuman todellista luonnetta. (Kuutti 2020, 41.)

IFRS:n merkittävimmät erot FAS:n verrattuna liittyvät yrityskauppatilanteisiin, vuokrasopimusten esittämiseen, henkilöstökuluihin, poistoihin, biologisiin hyödykkeisiin ja sijoituskiinteistöihin. Suomen kirjanpitolaki kuitenkin sallii useissa tapauksissa myös IFRS:n mukaisen käsittelyn, joten kotimainen FAS - tilinpäätöskäytäntö on lähentynyt kansainvälistä käytäntöä. Liitetietovaatimukset ovat IFRS - tilinpäätöksessä merkittävästi laajemmat kuin FAS - tilinpäätöksessä. (Kuutti 2020, 41 - 42.)

IFRS:n käsitteellisen viitekehyksen mukaisesti tilinpäätöksen perustekijät ovat tase, joka koostuu varoista, veloista ja omasta pääomasta, sekä laskelma tuotoista ja kuluista (Haaramo, Palmuaho & Peill 2005). IFRS - tilinpäätökseen ei ole pakollista laatia toimintakertomusta kuten FAS – tilinpäätökseen, yhtiön ylittäessä tietyt kokovaatimukset. Toimintakertomuksen sijaan IFRS - tilinpäätökseen voidaan laatia taloudellinen katsaus, mutta pakollista sen laatiminen ei ole. Vaikka taloudellisen katsauksen

laatiminen ei ole pakollista, sen sisällölle on kuitenkin annettu suosituksia. Suosituksen mukaan katsauksesta on käytävä ilmi johdon näkemys yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, sekä sen kehityksestä ja tulevaisuuden näkymistä. Katsauksen tarkoituksena on selittää tilinpäätöksen antamaa informaatiota niin, että lukijan ymmärrys tilinpäätöksestä lisääntyy. Katsauksessa käsiteltävät aiheet ovat suosituksen mukaan liiketoiminnan luonne, tavoitteet ja strategiat niiden tavoittamiseksi, riskit, resurssit ja sidosryhmät, toimintojen tuloksellisuus ja ennuste tulevasta sekä keinot, jolla suorituksia mitataan. (Halonen & co. 2017, 45.)

FAS - tilinpäätös laaditaan lähes poikkeuksetta siten, että omaisuuserät arvostetaan alkuperäiseen hankintamenuon perustuen (Halonen & co. 2017, 47). IFRS - tilinpäätöksessä erät arvostetaan tavallisimmin käypään arvoon. IFRS - standardeissa kuvataan yksityiskohtaisesti kunkin erän osalta, miten arvostus tulee tehdä. Käsitteellinen viitekehys antaa kuitenkin peruseriaatteet arvostamiselle. Käyvällä arvolla tarkoitetaan arvoa, joka omaisuuserästä saataisiin myytäessä ja toteuttamisarvolla tarkoitetaan nykyarvoa, joka yhtiön olisi suoritettava toiselle osapuolelle kuitatakseen omaisuuserästä aiheutuneen velan. (Haaramo & co. 2005.) Arvostuseriaatteen soveltamisen tarkoituksena on luoda arvo omaisuuserälle tai velalle ja niihin liittyville tuotoille tai kuluille (IFRS – standardit 2020, 82).

Suomen kirjanpitoasetuksessa määritellään tarkat kaavat tuloslaskelman ja taseen esitysmuodoille tilinpäätöksessä. IFRS - standardit ottavat kantaa vain siihen, mitkä erät tuloslaskelmassa ja taseessa on vähintään esitettävä. (Halonen & co. 2017, 47.) IFRS - tilinpäätös sisältää laajan tuloslaskelman, jollaista FAS - tilinpäätös ei sisällä ollenkaan. Laaja tuloslaskelma on esitettävä IFRS - tilinpäätöksessä välittömästi tuloslaskelman yhteydessä. Laaja tuloslaskelma sisältää oman pääoman muutokset tilikauden aikana, jotka aiheutuvat liiketoimista ja muista tapahtumista. Oman pääoman muutoksiin ei kuitenkaan huomioida tapahtumia omistajan ja yhtiön välillä silloin, kun toimitaan omistajan ominaisuudessa. Laaja tuloslaskelma muodostuu kahdesta osasta, kauden tuloksesta ja muista laajan tuloksen eristä. Muita eriä ovat muuan muassa muuntoerot, eli valuuttakursseista aiheutuvat erot, sekä muutokset uudelleenarvostusrahastossa. (Halonen & co. 2017, 9 - 11, 47.)

IFRS - tilinpäätöksessä esitetään erillisenä osana laskelma oman pääoman muutoksista. FAS - tilinpäätöksessä oman pääoman muutokset esitetään vain yhtenä liitetietona. (Halonen & co. 2017, 47.) IFRS – tilinpäätöksen laskelman oman pääoman muutoksista tulee sisältää tilikauden laajan tuloksen jaettuna emoyhtiön omistajien ja määräysvallattomien omistajien osuuksiin sekä kaikki IAS 8 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet - standardin mukaisten oikaisujen vaikutukset. Lisäksi laskelmassa on oltava jokaisen oman pääoman erän täsmäytyslaskelma tilikauden alun ja lopun arvosta sekä muutokset, jotka aiheutuvat voitosta, tappiosta, muista laajan tuloslaskelman eristä tai liiketoimista omistajien kanssa. (Troberg 2013, 61 - 62.)

2.3 Aiempi tutkimus IFRS – tilinpäätökseen siirtymisestä

Oletuksena kansainvälisten laskentastandardien käyttöönottoa suunniteltaessa 1960 ja 70-luvuilla oli, että kirjanpidon yhdenmukaistaminen käy helposti. Oletettiin, että riittää kun ymmärretään, miten paikallisten laskentastandardien mukaan kirjanpitoa laaditaan, ja tämän jälkeen annetaan ohjeistus kansainvälisten laskentastandardien muodossa siitä, miten se laaditaan jatkossa. Myöhemmin huomattiin, ettei pelkkä paikallisten laskentastandardien ymmärtäminen riitä, vaan on huomioitava myös kulttuurien ja politiikan eroavaisuudet eri maissa. Useiden tutkimusten mukaan (mm. Jermakowicz 2004; Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski 2006; Nobes 2006;2008; Rodrigues & Craig 2007; Zeff 2007; Alali & Cao 2010; Baker, Biondi ja Zhang 2010; Hellmann, Perera & Patel 2010; Whittington 2008) kulttuurien erilaisuudet vaikuttavat siihen, miten IFRS – standardeja tulkitaan ja noudatetaan. Kulttuuriset erot heikentävät tilinpäätösten vertailukelpoisuutta, vaikka ne on laadittu samoja IFRS - standardeja noudattaen. (Pajunen 2010, 10 - 13.)

Vuonna 2005 IFRS -standardit otettiin käyttöön pakollisina noin 100 maassa. Kyseessä oli kunnianhimoinen ja suuri muutos yhtiöille ja tilinpäätösten laatijoille. Standardeja pidettiin korkealaatuisina mutta samalla ymmärrettiin, että ne eivät ole täydellisiä. IFRS - standardien käyttöönoton tavoitteena oli kansainvälisten liiketoimien helpottuminen ja tilinpäätösinformaation laadun paraneminen ja sen yhteneväisyys-

den lisääntyminen. Huolenaiheena tuolloin yli 15 vuotta sitten oli, kuinka yhdenmukaisesti standardit saadaan otettua käyttöön. Pohdittiin vaikuttaako esimerkiksi paikallinen lainsäädäntö tai poliittiset erot maiden välillä siihen, miten standardeja sovelletaan. Epäilyksiä ennakkoon herätti myös mahdollisuus arvostaa tiettyjä eriä käypään arvoon hankintahinnan sijaan. IFRS - standardien käyttöönotto mahdollisti useassa maassa ensimmäistä kertaa käypään arvoon arvostamisen. Tämän pelättiin johtavan siihen, että eriä arvostetaan liian alhaiseen arvoon. (Ball 2016, 546 – 547.) Ball:n (2016) mukaan nämä huolenaiheet osoittautuivat turhiksi ja standardit saatiin otettua käyttöön yhdenmukaisesti.

Jarva & Lantto (2012) tutkivat IFRS - standardien käyttöönoton vaikutusta suomalais-yhtiöissä, jotka laativat ensimmäisen IFRS - tilinpäätöksensä tilikaudelta 2005. Tilikaudella 2005 IFRS:n soveltaminen tuli pakolliseksi julkisesti noteeratuille Euroopan talousalueella toimiville yhtiöille. Tutkimuksen mukaan keskimääräisesti yhtiön oma pääoma pienenee ja velat kasvavat, kun tilinpäätös laaditaan IFRS - standardien mukaisena verrattuna aikaisempaan FAS:n mukaisesti laadittuun tilinpäätökseen. Goodwin, Ahmed & Heaney (2008) ovat päätyneet vastaavanlaisiin tuloksiin tutkiessaan IFRS:n vaikutuksia australialaisissa yhtiöissä. Hung & Subramanyam (2004) mukaan siirryttäessä paikallisesta GAAPista (Generally Accepted Accounting Principles), eli yleisesti hyväksytystä tilinpäätösnormistosta, IFRS - standardien noudattamiseen, omaan pääomaan tehtävät oikaisut ovat usein merkittäviä. Sen sijaan tuloslaskelman erot eivät ole niinkään merkittäviä. (Schadewitz & Vieru 2007, 3.) Myös Pajusen (2010) mukaan tyypillisesti oma pääoma alenee suomalaisen yhtiön taseessa, kun tilinpäätös siirrytään laatimaan IFRS – standardeja noudattaen.

Jarvan & Lanton (2012) mukaan näyttää siltä, että IFRS:n mukaisesti käypään arvoon arvostetut varat ja velat eivät vaikuta antavan sen oikeampaa kuvaa, kuin FAS:n mukaan laaditussa taseessa esitetyt varat ja velat. Muutenkaan he eivät löytäneet näyttöä siitä, että IFRS:n mukainen tilinpäätös olisi laadultaan parempi, kuin FAS:n mukaan laadittu tilinpäätös. Tämän arvellaan johtuvan muun muassa siitä, että tutkimuksen kohteena olevissa yrityksissä, aiemmat FAS:n mukaan laaditut tilinpäätökset kuvasivat jo niin hyvin yrityksen taloudellista asemaa, ettei IFRS:n käyttöönotolla ollut sen suhteen merkittävää vaikutusta. (Jarva & Lantto 2012, 4 - 5.) Barth, Landsman

& Lang taas tulivat vuonna 2005 tilinpäätösinformaation laatua tutkiessaan siihen lopputulokseen, että IFRS- standardien käyttöönotto on parantanut yritysten tilinpäätösinformaatiota (Schadewitz & Vieru 2007, 3).

Merkittävimmi eroiksi FAS:n ja IFRS:n välillä sekä Jarva & Lantto (2012) että Schadewitz & Vieru (2007) mainitsevat tuloveroja koskevan IAS 12 standardin, aineettomia hyödykkeitä koskevan standardin IAS 38, varaston arvostukseen kantaa ottavan IAS 2 standardin sekä standardin vuokrasopimusten käsittelystä (ennen IAS 17, korvattu vuoden 2019 alusta alkaen IFRS 16) sekä henkilöstöetuja koskevan standardin IAS 19.

2.4 Siirtyminen IFRS - tilinpäätökseen

Julkisesti noteeraamaton yhtiö voi laatia IFRS:n mukaisen tilinpäätöksen vapaaehtoisesti. Edellytyksenä tälle on, että yhtiön kirjanpito ja hallinto tarkastetaan tilintarkastuslain mukaisesti. Syitä vapaaehtoiselle siirtymälle on esimerkiksi se, että yhtiö suunnittelee listautumista muutaman vuoden päästä ja haluaa valmistautua siihen tuomalla tilinpäätösraportoinnin tarvittavalle tasolle jo ennen varsinaista siirtymää. Muut syyt vapaaehtoiselle siirtymälle liittyvät pitkälti sidosryhmiin. Kuten rahoituksen tavoitteluun kansainvälisiltä sijoittajilta, jolloin IFRS:n mukaisesti laadittu tilinpäätös helpottaa mahdollisen sijoittajan ymmärrystä yhtiön tilinpäätöksestä. Yhtiön yhteistyökumppaneissa tai asiakkaissa saattaa olla IFRS - raportoitsijoita ja yhdenmukaisesta tilinpäätöskäytännöstä heidän kanssaan voi olla hyötyä. (Kuutti 2020, 8.)

On hyvin tyypillistä, että erillisyhtiöiden tilinpäätös laaditaan kansallisen tilinpäätöskäytännön mukaan ja konsernitilinpäätös IFRS:n mukaisena. Suomalaisilla yhtiöillä tämä johtuu lähinnä siitä, että kansallinen lainsäädäntö mahdollistaa sellaisia verotuksellisia ratkaisuja, jotka eivät IFRS:n noudattajalle ole mahdollisia. Tyypillisimpiä näistä verotuksellisista ratkaisuista ovat konserniavustukset ja kirjanpidon ja verotuksen välinen poistoero. IFRS - tilinpäätöksessä konserniapua ei voi kirjata tulosvaikutteisena, joten sitä ei voi huomioida myöskään verotuksessa. Sama koskee poistoja, verotuksessa voidaan poistaa vain kirjanpidon mukainen määrä, vaikka se olisi alle verotuksessa hyväksyttävien maksimipoistojen. (Kuutti 2020, 9 - 11.)

IFRS:n käyttöönotto ei työllistä pelkästään yrityksen taloushallinnon henkilöstöä vaan myös muita yhtiön sisäisiä sidosryhmiä. Siirtymäprojektin kannalta on hyödyllistä selvittää etukäteen kenen kaikkien työhön ja millä tavalla siirtymäprojekti vaikuttaa. Tällöin on paremmat mahdollisuudet havaita mahdolliset puutteet resursseissa, kuten käytettävissä olevassa ajassa ja henkilöstön osaamisessa. (Kuutti 2020, 45 - 46.)

Tilintarkastajat toimivat usein yrityksen neuvonantajina IFRS - siirtymässä (Vieru & Schadewitz 2010, 17). Siirtymää varten laadittavan selvityksen työkaluna voidaan käyttää esimerkiksi vaikuttavuusanalyysiä. IFRS - siirtymä voi olla myös osana laajempaa taloushallinnon tai koko yrityksen prosessien kehittämistä. Toinen, hieman suppeampi vaihtoehto, on laatia eroanalyysi FAS - ja IFRS - tilinpäätöksen eroista. Eroanalyysin tärkeimpänä tavoitteena on tunnistaa sellaisia eroja, jotka vaativat muutoksia taloushallinnon tietojärjestelmille. Eroanalyysi on laadittava hyvissä ajoin ennen suunniteltua siirtymäajankohtaa, jotta muutoksien tekemiseen jää riittävästi aikaa ennen siirtymän toteuttamista. (Kuutti 2020, 45 – 46.)

Eroanalyysi aloitetaan tunnistamalla FAS:n ja IFRS:n erot. Nämä erot on hyvä luokitella vaativuutensa mukaan esimerkiksi helppoihin, keskivaikeisiin ja vaikeisiin. Luokittelussa arvioidaan esimerkiksi tarvittavaa työmäärää ja tiedonkeruun sekä tulkinnan tekemisen vaativuutta. Eroanalyysin tulosten perusteella voidaan hahmottaa projektissa tarvittavia henkilö- ja aikaresursseja. Siirtymäprojektissa yksi merkittävä päätettävä asia on se mitä siirtymästandardin mahdollistavia helpotuksia käytetään. (Kuutti 2020, 52.)

2.4.1 IFRS 1 Ensimmäinen IFRS – standardien käyttöönotto -standardi

IFRS 1 Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto -standardi ohjeistaa sen, miten kansallisesta tilinpäätöskäytännöstä siirrytään laatimaan IFRS:n mukainen tilinpäätös. Standardia IFRS 1 - kutsutaan myös siirtymästandardiksi. Standardissa kerrotaan siitä, millaisia kirjaamis- ja arvostuseriaatteita on noudatettava silloin, kun laaditaan yrityksen ensimmäistä IFRS:n mukaista tilinpäätöstä. Standardin tärkeimpänä tavoitteena on tilinpäätösinformaation korkealaatuisuus. Korkealaatuisuus tarkoittaa, että tilinpäätöksen antama informaatio on läpinäkyvää ja tilikaudet ovat vertailukelpoisia

keskenään. (IFRS – standardit 2020, 116.) Standardin yhtenä tavoitteena on, että IFRS - standardeja käyttöönotettaessa siirtymän aiheuttamat kustannukset eivät muodostu yhtiölle liian suuriksi siirtymästä saatuihin hyötyihin nähden. Tätä tavoitetta tukemaan standardiin on sisällytetty helpotuksia ensimmäistä IFRS – tilinpäätöstään laativille yrityksille. Uusien IFRS - standardien säätäminen on aiheuttanut tarvetta päivittää IFRS 1 - standardia säännöllisesti, sillä uusien standardien siirtymäsäännöksiin otetaan kantaa nimenomaan tässä standardissa. (Halonen & co. 2017, 72 - 73.)

IFRS 1 - standardia soveltavat ne yhtiöt, jotka laativat tilinpäätöksensä ensimmäistä kertaa IFRS:n mukaisena. Ensimmäistä kertaa laadittu IFRS:n mukainen tilinpäätös tarkoittaa, että tilinpäätöstä laadittaessa on noudatettu jokaista standardia siltä osin, kun ne tulee sovellettavaksi. Lisäksi tilinpäätöksessä on annettu varaukseton lausuma siitä, että IFRS - normistoa on noudatettu tilinpäätöstä laadittaessa. (Halonen & Co. 2017, 73 – 74.) Finanssivalvonta suosittaa, että lausumassa kerrotaan selvästi, että tilinpäätös on laadittu EU:ssa hyväksytyjen standardien mukaan. Jos IASB on laatinut uuden standardin, mutta sitä ei ole vielä hyväksytty EU:ssa, se ei tule sovellettavaksi tilinpäätöksessä ennen EU:n hyväksyntää. (Kuutti 2020, 21.)

Jos yhtiö on esimerkiksi aiemmin laatinut IFRS - tilinpäätöksen vain sisäiseen käyttöön tai jos se on aiemmin yhdistänyt konsernitiilinpäätökseen IFRS:n mukaisen raportointipaketin, mutta ei ole laatinut IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen - standardin mukaista tilinpäätöskokonaisuutta, katsotaan yhtiö näissäkin tapauksissa IFRS - tilinpäätöksen ensi kertaa laativaksi yhtiöksi (Halonen & Co. 2017, 73 - 74).

IFRS 1 - standardin yleisenä periaatteena on, että ensimmäistä IFRS:n mukaista tilinpäätöstä tehtäessä se laaditaan siten kuin IFRS - standardeja olisi noudatettu aina. Tämä tarkoittaa sitä, että sekä avaava, edellisen ja kuluvan tilikauden tase sisältää kaikki IFRS:n edellyttämät erät, mutta ei sellaisia varoja tai velkoja, joita IFRS - standardit eivät salli kirjattavan, vaikka ne aiemmin sovellettavan tilinpäätöskäytännön mukaan olisi kirjattu aiempiin tilinpäätöksiin. IFRS - siirtymä edellyttää usein myös taseen erien uudelleen luokittelua ja arvostamista. Nämä esittämistavan muutokset voivat aiheuttaa tulosvaikutusta, joka kirjataan pääsääntöisesti taseeseen kertyneisiin voittovaroihin siirtymäpäivälle. (Halonen & co. 2017, 75.)

2.4.2 Helpotukset ja poikkeukset IFRS - standardeihin siirryttäessä

IFRS 1 - standardin keskeisimmät helpotukset liittyvät liiketoimintojen yhdistämiseen, osakeperusteisesti maksettaviin liiketoimiin, käyvän arvon tai uudelleenarvostukseen perustuvan arvon käyttöön oletushankintamenona ja vuokrasopimuksia koskeviin helpotuksiin. Lisäksi esimerkiksi kertyneisiin muuntoeroihin, rahoitusvarojen arvonalentumisiin ja vieraan pääoman menojen käsittelyyn on mahdollista soveltaa helpotuksia. (Halonen & co. 2017, 78 - 85.) Tällä hetkellä IFRS 1 – standardissa on lueteltuna yhteensä 20 eri helpotusta, joista yhtiö saa valita yhden tai useamman helpotuksen käytettäväksi (IFRS – standardit 2020, 138).

Takautuvan soveltamisen vaatimukseen on muutamia poikkeuksia. Poikkeukset liittyvät arvionvaraisiin tilinpäätöseriin, rahoituserien kirjaamiseen pois taseesta, suojauslaskentaan, määräysvallattomien omistajien osuuteen ja julkiselta vallalta saatuihin lainoihin. (Halonen & Co. 2017, 86 - 89.)

2.4.3 Ensimmäinen IFRS - tilinpäätös

IFRS - standardeista ensimmäinen, eli IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen on standardi, jota kaikkien tilinpäätöksensä IFRS:n mukaisena laativien on sovellettava. Vain hyvin harvoissa tapauksissa poikkeaminen tästä standardista on mahdollista. IAS 1 sisältää vaatimuksia ja ohjeita tilinpäätöksen esittämisestä, rakenteesta ja sisällöstä. IAS 1 - standardin tavoitteena on varmistaa IFRS - tilinpäätöksen vertailukelpoisuus sekä saman yhtiön eri tilikausien välillä, että eri yhtiöiden välillä. (Halonen & co. 2017, 2; IFRS – standardit 2020, 806.)

IAS 1 - standardin mukaan ensimmäisen IFRS - tilinpäätöksen tulee sisältää vähintään kolme tasetta (vertailuvuoden tase, avaava tase ja tilikauden tase), kaksi laajaa tuloslaskelmaa (vertailuvuoden laaja tuloslaskelma ja tilikauden laaja tuloslaskelma) sekä vastaavasti kaksi erillistä tuloslaskelmaa, jos sellaiset esitetään. Lisäksi vertailukaudelta ja tilikaudelta laaditaan rahavirtalaskelmat, oman pääoman muutoslaskelmat ja liitetiedot. Myös kaikki vertailutiedot on esitettävä IFRS - standardien mukaisina. IFRS – siirtymän vaikutus yhtiön taloudelliseen asemaan, tulokseen ja rahavirtoihin on selitettävä ensimmäisen IFRS - tilinpäätöksen yhteydessä. Tähän selvitykseen liittyy

myös velvoite laatia täsmäytyslaskelmia osaksi tilinpäätöstä. Täsmäytyslaskelmat laaditaan omasta pääomasta, taseesta ja laajasta tuloslaskelmasta. Täsmäytyslaskelmat on selitettävä myös sanallisesti ja niiden on oltava niin yksityiskohtaisia, että lukija ymmärtää siirtymän vaikutuksen yhtiön tilinpäätösinformaatioon. (IAS1; Halonen & Co. 2017, 90 - 91.)

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, kirjanpidollisten arvioiden muutoksia ja virheitä koskeva IAS 8 - standardi sisältää vaatimuksia laatimisperiaatteiden muutosten esittämisestä tilinpäätöksen liitetiedoissa. Nämä vaatimukset eivät koske niitä yhtiöitä, jotka laativat tilinpäätöksensä ensimmäistä kertaa IFRS:n mukaisena. Kuitenkin tieto siitä, että kyseessä on yhtiön ensimmäinen IFRS - tilinpäätös, on esitettävä tilinpäätöksessä. (Halonen & co. 2017, 91; IFRS – standardit 2020, 866 – 867, 872.)

Ensimmäistä kertaa IFRS - tilinpäätöksen laativan yhtiön on mahdollista arvostaa aiemmin taseessa olevat rahoitusvarat ja -velat käypään arvoon ja kirjata ero tulosaikutteisesti. Vaihtoehtoisesti varoissa olevan erän voi kirjata myytäväksi. Kirjanpitoarvot ja käyvät arvot on ilmoitettava tilinpäätöksessä. Myös mahdollisesti käypään arvoon arvostettujen aineellisten hyödykkeiden erot aikaisempaan arvostukseen nähden on esitettävä tilinpäätöksessä. (Halonen & co. 2017, 92.)

2.5 IFRS - standardien vaikutus taseeseen

2.5.1 Liikearvo

Liikearvoa syntyy yrityshankinnan yhteydessä (Halonen & co. 2017, 224). Liikearvon määrittäminen eroaa IFRS:n ja FAS:n mukaan muun muassa siihen liittyvien transaktiokulujen ja vähemmistöosuuden käsittelyn osalta (Kuutti 2020, 41). Liikearvolla tarkoitetaan omaisuuserää, joka ei täytä varojen tai velkojen määritelmää. Liikearvo kuvaa synergiaetuja, joita hankinnasta odotetaan tulevaisuudessa koituvan. Synergiaetuja ovat esimerkiksi markkinaosuuden kasvu tai henkilökunnan tietotaito. Liikearvo lasketaan lisäämällä hankinta-ajankohtana luovutettuun vastikkeeseen määräysvalttomien omistajien osuus hankinnan kohteesta ja mahdollisen aiemman oman pää-

oman ehtoisen omistusosuuden hankinta-ajankohdan arvo. Tästä yhteenlaskusta vähennetään varojen ja velkojen hankintahetken nettomäärää. Laskennassa käytetään käypiä arvoja. (Halonen & co. 2017, 224 - 225.)

Kirjanpitolain mukaan liikearvo voidaan aktivoida ja se tulee poistaa vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään kymmenessä vuodessa (KPL 5:9 §). IAS 36 Omaisuuserien arvonalentuminen - standardin mukaan liikearvosta ei tehdä poistoja vaan liikearvo testataan vuosittain ja tarvittaessa kirjataan liikearvon arvonalentuminen (Chorafas, D.N. 2006, 309). IFRS 1 - standardi edellyttää, että ensimmäistä IFRS - tilinpäätöstä laadittaessa omaisuuserät on testattu IAS 36 -standardin mukaisesti, vaikka viitteitä arvonalenemisesta ei olisikaan. Testin on perustuttava siirtymähetken olosuhteisiin. (Kuutti 2020, 68.) Liikearvon määrittäminen perustuu osin johdon arvioihin ja oletuksiin tulevaisuudessa kertyvistä rahavirroista (Chorafas, D.N. 2006, 310).

IAS 36 - standardin tarkoituksena on varmistaa, että omaisuuseriä ei merkitä taseeseen suuremmalla arvolla kuin mitä niiden odotetaan kerryttävän rahavirtoja. Jos omaisuuserästä odotettavissa olevat rahavirrat ovat pienemmät kuin omaisuuserän arvo taseessa, on tilinpäätökseen kirjattava arvonalentumistappio. (IAS 36.1.) Liikearvosta kirjattua arvonalentumista ei saa peruuttaa myöhemmin mutta muiden omaisuuserien aiempina tilikausina kirjatut arvonalentumistappiot peruutetaan, jos tietyt IAS 36 – standardin mukaiset ehdot täyttyvät. Ehdot sisältävät muun muassa arvion tekemistä sekä yhtiön ulkoisista että sisäisistä informaatiolähteistä saatavien tietojen perusteella. (IAS 36.110 – 111, 124.) IAS 36 - standardia sovelletaan kaikkiin muihin omaisuuseriin paitsi vaihto-omaisuuteen, pitkäaikaisista hankkeista johtuviin omaisuuseriin, laskennallisiin verosaamisiin, työsuhde-etuksiin liittyviin omaisuuseriin ja myytäväksi tarkoitettuihin omaisuuseriin. (IAS 36.1-3.)

Hankittaessa yhtiö, jonka taseessa on ennestään liikearvoa, IFRS 3 Liiketoimintojen yhdistäminen - standardin perusteella aiempi liikearvo poistetaan nettovarallisuudesta. IFRS 3 – standardin mukaan yrityskaupan yhteydessä kaikki yksilöitävissä olevat omaisuuserät arvostetaan käypiin arvoihin ja liikearvoa ei katsota yksilöitävissä olevaksi omaisuuseräksi. FAS:n mukaan liikearvo käsitellään eri tavalla. Jokaisesta hankinnasta muodostuu erillinen hankintameno ja mahdollinen liikearvo. (Halonen &

co. 2017, 231.) IFRS 3 – standardin tavoitteena on lisätä vertailukelpoisuutta ja luotettavuutta niissä tilanteissa, kun tilinpäätökseen sisältyy liiketoimintojen yhdistäminen. Standardi antaa ohjeita ja vaatimuksia siihen, kuinka hankkijaosapuoli merkitsee ja arvostaa liikearvon tilinpäätöksessään. (IFRS 3.1.)

IFRS 3 – standardin mukaan liikearvo on esitettävä IFRS – tilinpäätöksessä hankintamenetelmää käyttäen. Jotta hankintamenetelmää voidaan soveltaa, on liikearvo ensin määritettävä. Hankintamenetelmää käytettäessä on nimettävä hankkijaosapuoli. Hankkijaosapuoli on se yhtiö, joka saa määräysvallan toisessa yhtiössä. Lisäksi hankintamenetelmää käytettäessä on määritettävä hankinta-ajankohta, eli se päivämäärä, jolloin määräysvalta muodostuu. (IFRS 3.4-8.) Hankkijaosapuoli kirjaa hankintahetkellä muodostuvan liikearvon taseeseensa. Liikearvo lasketaan seuraavasti:

Taulukko 2. Liikearvon laskeminen

+ IFRS 3 – standardin mukaisesti arvostettu luovutettu vastike
+ IFRS 3 – standardin mukaisesti arvostettu määräysvallattomien omistajien osuus hankittavasta kohteesta
+ jos hankinta on toteutettu vaiheittain, kohteen aiemmin hankitun osuuden oman pääoman ehtoisen osuuden käypä arvo
- hankitun kohteen yksilöitävissä olevat varat ja velat, arvostettuna IFRS 3 – standardin mukaisesti
= LIIKEARVO

(IFRS 3.32.)

IFRS 1 Ensimmäinen IFRS – standardien käyttöönotto - standardi sallii kuitenkin helpon liikearvon käsittelylle ensimmäisessä IFRS – tilinpäätöksessä. Sen mukaan ennen siirtymää toteutetut liiketoimintojen yhdistämiset voidaan jättää oikaisematta IFRS 3 – standardin mukaisiksi. (IFRS 1.C1.)

Omaisuserän arvonalentumistestaus

Omaisuserien arvonalentumistestaus on tehtävä vuosittain. Testaus voidaan tehdä mihin aikaan tilikaudesta tahansa, kunhan se tehdään aina samaan aikaan. Liikearvo on kohdistettava sellaiselle alimmalle tasolle, jota yhtiön johto seuraa sisäistä johtamista varten. Suuntaviivaa näille tasoille antaa IFRS 8 Toimintasegmentit – standardin mukainen segmenttijaottelu. (IAS 36.10, 80 – 81.) Jos vuosittaisten testausajankohtien välillä on viitteitä arvonalentumisesta, on arvonalentumistestaus tehtävä useammin (Halonen & co. 2017, 225). Arvonalentumistestauksessa verrataan omaisuserän kirjanpitoarvoa siihen, paljonko omaisuserän odotetaan kerryttävän rahavirtoja tulevaisuudessa (IAS 36.108).

Omaisuserän arvonalentumistestaukseen liittyy olennaisesti omaisuserän kerrytettävissä olevan rahamäärän arvioiminen. Arvonalentumistestausmenetelmänä voidaan käyttää joko käyvän arvon tai käyttöarvon menetelmää. Yhtiö saa valita kumpaa menetelmää se käyttää ensisijaisesti. Jos kuitenkin ensisijainen testausmenetelmä antaa viitteitä arvonalenemisesta, on testaus suoritettava myös toista menetelmää käyttäen. (Big Four yhtiön konsultti 2021.)

Käyvän arvon menetelmässä omaisuserän arvona pidetään myyntihintaa vähennettynä myynnistä aiheutuvilla kuluilla tai markkinaosapuolen näkemystä siitä, paljonko omaisuserällä on kerrytettävissä taloudellista hyötyä enintään. Vaikka kaikille omaisuserille ei ole olemassa varsinaisia markkinoita, voidaan niihin kuitenkin soveltaa käyvän arvon menetelmää. Käypä arvo määritetään tällöin parhaan olemassa olevan tiedon perusteella. Apuna voidaan käyttää erilaisia arvostuskertoimia kuten liiketoiminnan arvo suhteessa liikevaihtoon tai liikevoittoon. (Halonen & co. 2017, 255 – 256; IAS 36.28.)

Tyypillisimmin IFRS – standardeja noudattavat suomalaisyhtiöt käyttävät omaisuserien arvonalentumistestauksessa käyttöarvomenetelmää. Omaisuserän käyttöarvo muodostuu niistä rahavirroista, joita sen odotetaan kerryttävän vaikutusaikanaan. Käyttöarvoa laskettaessa kerrytettävissä olevat rahavirrat muunnetaan nykyarvoon

diskonttaamalla. Käyttöarvoon vaikuttavat siis olennaisesti sekä johdon näkemys tulevista rahavirroista, että käytettävä diskonttauskorko. (Halonen & co. 2017, 256 – 257.)

IAS 36 - standardissa kerrotaan mitä johdon on otettava huomioon laatiessaan ennusteita kerrytettävistä rahavirroista. Ennuste voidaan laatia enintään viideksi vuodeksi eteenpäin, ellei johto pysty perustelemaan tätä pidemmälle tehtävän ennusteen luotettavuutta. Diskonttauskoron on heijasteltava markkinoiden näkemystä. Jos markkinaperusteista korkoa ei ole määritettävissä, voidaan siinä tapauksessa käyttää korvikkeita diskonttauskorkoa arvioitaessa. (IAS 36.33-35, 55.)

Merkittävimmät erot FAS:n ja IFRS:n välillä liikearvon käsittelyssä ovat, että IFRS:n mukaan liikearvosta ei kirjata poistoja, hankintamenoon ei kohdisteta asiantuntijakuluja ja varainsiirtoveroa ja IFRS – taseen liikearvoon saa kohdistaa vain synergiaetua ja henkilökuntaan liittyvää arvoa. Kaikki muu, kuten esimerkiksi asiakassuhteisiin tai kilpailukieltosopimuksiin liittyvät arvot tulee kohdistaa muihin taseen omaisuuseriin. (Kuutti, 2021.)

2.5.2 Vaihto-omaisuus

Vaihto - omaisuudella tarkoitetaan niitä hyödykkeitä, jotka on tarkoitus myydä edelleen joko sellaisinaan tai jatkojalostettuina (KPL 4:5). Vaihto-omaisuuden kirjanpito-käsittelyn osalta on olennaista selvittää arvo, jolla se on merkittynä yhtiön taseeseen hankintahetkestä aina siihen hetkeen saakka, kun myynti tapahtuu (IAS 2.1). Tämä pätee sekä FAS:n että IFRS:n mukaan laaditussa kirjanpidossa. Olennainen ero on siinä, kuinka vaihto - omaisuuden hankintameno määritetään FAS:n mukaan ja kuinka se määritetään IFRS:n mukaan. (Haaramo & co. 2005.)

FAS:n mukaan hankintamenoon huomioidaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuvat muuttuvat kulut. Lisäksi hankintamenoon voidaan kirjanpitolain mukaan huomioida kiinteitä kustannuksia, jos ne ovat olennaisia ja niiden kohdistuminen tuotteelle voidaan osoittaa laskelmien avulla. (KPL 4:5.) Hyödykkeen hankintahintaan kohdistettavia kiinteitä kustannuksia voivat olla esimerkiksi hankintaan ja

valmistukseen liittyvät kuljetus- ja varastointikustannukset ja erilaiset tuotantorakennukseen liittyvät korjaus ja kunnossapitokustannukset. Myös tuotannon suunnitteluun ja ohjaukseen liittyvät kustannukset sekä tuotannon johdon palkkakustannuksia voidaan kohdistaa vaihto-omaisuuden hankintamenoksi. Sen sijaan myynnin, markkinoinnin ja yleishallinnon kustannuksia tai rahoitusmenoja ei voida ottaa mukaan vaihto - omaisuuden hankintamenoa laskettaessa. (Kirjanpitolautakunta 2006, 3 - 4.)

Vaihto-omaisuuden käsittelyä IFRS - tilinpäätöksessä ohjaa standardi IAS 2 Vaihto-omaisuus. IAS 2 - standardi sisältää ohjeita siitä, kuinka vaihto-omaisuuden hankintameno määritetään ja myöhemmin kirjataan kuluksi. IAS 2 - standardin mukaan vaihto-omaisuuden hankintameno muodostuu kaikista niistä kuluista, sekä kiinteistä että muuttuvista, joita tuotteen valmiiksi saattamiseen ja tarkasteluhetken sijaintipaikkaan saamiseksi on aiheutunut. (IAS 2.1, 10.)

IAS 2 - standardin mukaan vaihto-omaisuus arvostetaan joko nettorealisointiarvoon tai käypään arvoon, riippuen siitä, kumpi niistä on alempi (IAS 2.9). Nettorealisointiarvolla tarkoitetaan todennäköistä luovutushintaa, josta on vähennetty hyödykkeen valmistuksesta ja myynnistä aiheutuvat välttämättömät kustannukset (Honkamäki 2019; IAS 2.6). Käypä arvo kuvaa hintaa, joka hyödykkeen myynnistä todennäköisesti tullaan saamaan (IAS 2.6).

IAS 2 - standardissa vaihto-omaisuuden hankintamenoon kohdistettavat kustannukset jaetaan ostomenoihin, valmistusmenoihin ja muihin menoihin. Ostomenoja ovat ostohinnan lisäksi muun muassa tulli- ja kuljetusmaksut, vähennettynä mahdollisilla paljous- ja muilla alennuksilla. Valmistusmenoilla tarkoitetaan sekä muuttuvia kuluja, jotka ovat suoraan yhteydessä tuotannon määrään, että kiinteitä kuluja, jotka pysyvät melko muuttumattomina tuotannon määrästä riippumatta. Muuttuvia kuluja ovat esimerkiksi suoraan hyödykkeen valmistamiseen tarvittavasta työsuorituksesta aiheutuvat menot ja kiinteitä kustannuksia ovat esimerkiksi vaihto-omaisuuden valmistuksessa käytettävien laitteiden poistot ja tuotannon johdon palkkakustannukset. Muita menoja voidaan kohdistaa hyödykkeen hankintamenoon, jos ne aiheutuvat

hyödykkeen valmistamisesta ja saattamisesta siihen paikkaan, jossa ne tarkasteluhetkellä ovat. Muita kuluja voivat olla esimerkiksi vieraan pääoman kulut joissakin rajoitetuissa tapauksissa ja ylimääräiset suunnittelukustannukset. (IAS 2.11 - 19.)

IAS 2 – standardi tarjoaa hankintamenon määrittämisen avuksi kahta vaihtoehtoista laskentamenetelmää. Standardikustannuslaskentaa, jossa huomioidaan normaali taso aineiden, tarvikkeiden, työn, tehokkuuden ja kapasiteetin osalta. Toisena laskentamenetelmänä on vähittäishintamenetelmä, jossa lasketaan bruttokatteen osuus myyntihinnasta. Vähittäishintamenetelmä sopii käytettäväksi erityisesti vähittäiskaupan alalla, jossa on paljon nopeasti vaihtuvaa vaihto-omaisuutta, joiden katteet ovat yhdenmukaiset. (IAS 2.21 -22.)

Nettorealisointiarvoon arvostaminen tehdään siinä vaiheessa, jos hyödykkeestä ei enää olla saamassa myytessä hankintahintaa vastaavaa hintaa. Arvonalentuminen voi aiheutua hyödykkeen vahingoittumisesta tai vanhentumisesta tai sen myyntihinta on jostain muusta syystä johtuen alentunut. Arviossa on käytettävä luotettavinta mahdollista tietoa, joka arviointihetkellä on saatavissa. Arvonalentuminen aiheuttaa kulukirjauksen tuloslaskelmaan. Arvonalentumiskirjauksen avulla varmistetaan, että hyödykkeen kirjanpitoarvo ei ylitä sitä arvoa, jonka hyödykkeen odotetaan tuottavan tuloa. (IAS 2. 28 – 30.)

Vaihto-omaisuuden sisäinen kate

Kun konserniyhtiö myy toiselle konserniyhtiölle edelleen myytäväksi tarkoitettuja hyödykkeitä, muodostuu tästä konsernin taseeseen vaihto-omaisuuden sisäistä kate. Konsernitasolla vaihto-omaisuuden sisäinen kate on eliminoitava erä. (Halonen & co. 2017, 492.) Konsernin sisäisten erien eliminoiminen aiheuttaa tilanteen, jossa konsernin tulos poikkeaa siitä, mitä se olisi, jos erillisyhtiöiden luvut laskettaisiin yhteen. Kirjanpitolain mukaan vaihto-omaisuuden sisäisestä katteesta on kirjattava laskennallista verosaamista oikaisemaan tilikauden verokirjausta siltä osin kuin veron toteutumista pidetään ilmeisenä (KPL 6:11§). Kirjanpitolain mukaan laskennallinen vero lasketaan sen maan verokannan mukaan, joka hyödykkeen luovuttaa.

IAS 12 on standardi tuloveroista. IAS 12 mukaan laskennallinen verovelka tai -saaminen on kirjattava kaikista väliaikaisista eroista, lukuun ottamatta muutamaa poikkeusta. Vaihto-omaisuuden sisäisen katteen aiheuttamasta erosta kirjataan laskennallinen verosaaminen IFRS – tilinpäätökseen. Laskennallisen verosaamisen laskennassa käytetään sitä verokantaa, jonka oletetaan olevan voimassa, kun hyödyke luovutetaan konsernin ulkopuoliselle asiakkaalle. Käytännössä vero lasketaan sen maan veroprosentin mukaan, jonne hyödyke luovutetaan. (Halonen & co. 2017, 493; IAS 12.47.)

Merkittävin ero FAS:n ja IFRS:n välillä vaihto-omaisuuden arvostamisessa on se, että FAS:n mukaan kiinteitä kustannuksia voidaan kohdistaa vaihto-omaisuudelle, jos laskelemien avulla voidaan osoittaa kustannusten kohdistuminen vaihto-omaisuuteen. FAS:n mukaan varastointikustannuksia voidaan kohdistaa vaihto-omaisuuden arvoon. IFRS:n mukaan vaihto-omaisuuden arvoon kohdistetaan kaikki kustannukset, sekä muuttuvat että kiinteät, jotka aiheutuvat vaihto-omaisuuskohteen valmistuksesta ja saattamisesta siihen paikkaan, jossa se sijaitsee. Vaihto-omaisuuteen ei kuitenkaan kohdisteta varastointikustannuksia IFRS:n mukaan.

2.5.3 Vuokrasopimukset

Vuonna 2016 julkaistiin uusi IFRS – standardi, IFRS 16 Vuokrasopimukset, korvaamaan aiemman IAS 17 Vuokrasopimukset -standardin. IFRS 16 - standardi tuli sovellettavaksi 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavalla tilikaudella. Sen edeltäjän, IAS 17 - standardin mukaan sopimukset jaettiin rahoitusleasing ja muihin vuokrasopimuksiin. Näistä vain rahoitusleasingsopimukset esitettiin vuokralleottajan taseessa. Uuden IFRS 16 - standardin myötä käytännössä kaikki vuokrasopimukset on merkittävä taseeseen, lukuun ottamatta lyhytaikaisia tai arvoltaan vähäisiä sopimuksia. Tämä poistaa riskin, että rahoitusleasingsopimuksia keinolettaisiin muiksi vuokrasopimuksiksi ja siten välttyttäisiin esittämästä omaisuuserä taseessa. (Halonen & Co. 2017, 373 – 374.)

IFRS 16 – standardin helpotuksissa arvoltaan vähäisellä tarkoitetaan alle 5 000 USD arvoisia sopimuksia ja lyhytaikaisilla tarkoitetaan alle vuoden mittaisia sopimuksia

(Halonen & Co. 2017, 399). Honkamäen (2018) mukaan 5 000 USD raja koskee vain Yhdysvalloissa toimivia yhtiöitä ja hänen tulkintansa mukaan Suomessa tämä raja ei ole voimassa. Honkamäen (2018) tulkinnan mukaan suomalaisyhtiöiden on arvioitava itse, mitkä sopimuksista ovat vähäarvoisia. Lyhytaikaisten ja vähäarvoisten sopimusten lisäksi IFRS 16 - standardi ei koske myöskään biologisia hyödykkeitä tai uusiutumattomia luonnonvaroja koskevia vuokrasopimuksia eikä palvelusopimuksia tai lisenssejä. (Honkamäki 2018.)

Vuokrasopimusten määrittely

IFRS 16 - standardissa vuokrasopimus tarkoittaa sellaista sopimusta, jolla yhtiö saa korvausta vastaan käyttöoikeuden sopimuskohteena olevaan yksilöityyn omaisuuserään määritellyksi ajaksi (Halonen & co. 2017, 374 - 377). IFRS 16 - standardissa arvioidaan seuraavia asioita, kun selvitetään, koskeeko standardi vuokrasopimusta:

- Koskeeko vuokrasopimus yksilöityä omaisuuserää
- Kenellä on oikeus saada omaisuuserän käytöstä aiheutuva taloudellinen hyöty
- Kenellä on oikeus ohjata omaisuuserän käyttöä
- Onko omaisuuserän käyttötapaa ja -tarkoitusta määrätty ennalta

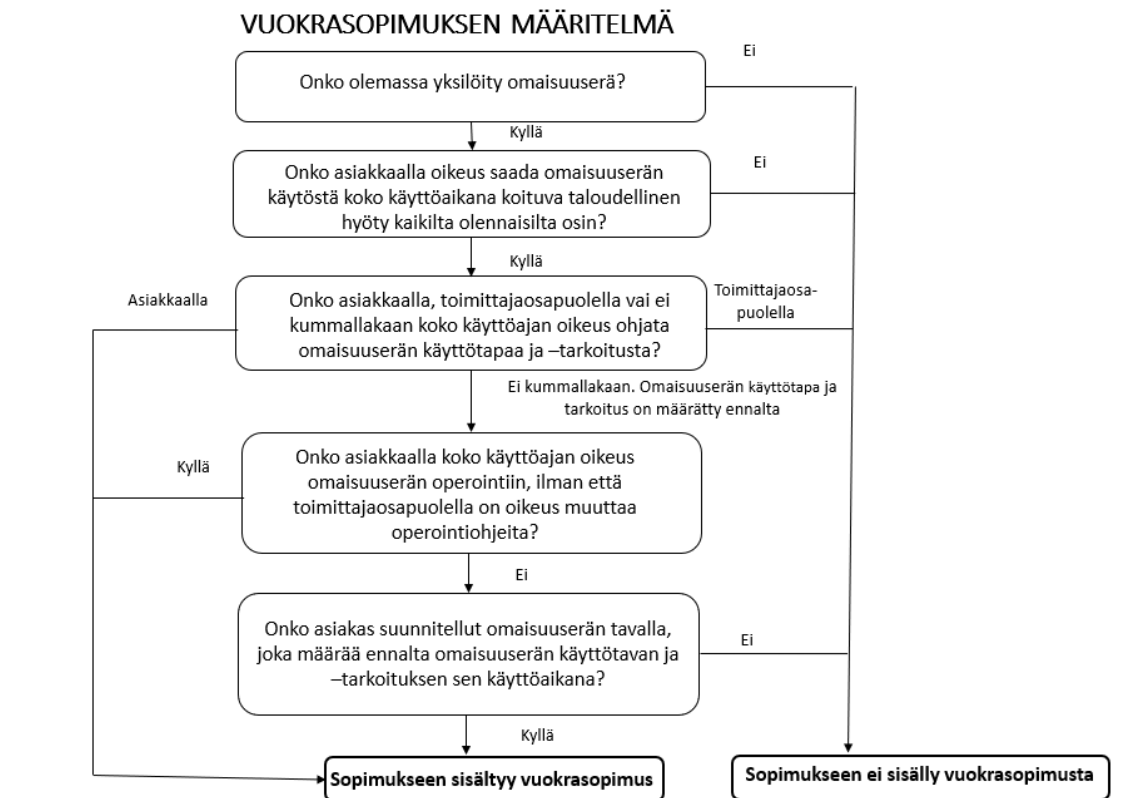
(IFRS16.B9-B29.)

Yksilöidyllä omaisuuserällä tarkoitetaan sitä, että sopimuksessa on määritelty tietty omaisuuserä, jota vuokrasopimus koskee tai vaihtoehtoisesti on määritelty ajan-kohta, jona omaisuuserä on vuokralleottajan käytettävissä. Jos vuokralleantajalla on tosiasiallinen oikeus korvata omaisuuserä milloin vain toisella omaisuuserällä, ei kyseessä ole IFRS 16 – standardin alainen vuokrasopimus. Tällöin vuokralleantajalla on tosiasiallinen määräysvalta omaisuuserästä. (Haaramo 2005.)

Vuokralleottajalla tulee olla oikeus omaisuuserästä saatavaan taloudelliseen hyötyyn kaikilta olennaisilta osin, jotta vuokrasopimus katsotaan IFRS 16 -standardissa tarkoitetuksi vuokrasopimukseksi. Taloudellista hyötyä voi muodostua monella eri tavalla, esimerkiksi omaisuuserää käyttämällä tai sitä edelleen vuokraamalla. (Halonen & co.

2017, 379.) Vuokralleottajalla tulee olla myös oikeus ohjata omaisuuserän käyttötapa ja tarkoitusta. Tämä tarkoittaa sitä, että vuokralleottajalla on oikeus päättää tavasta ja ajasta, miten ja milloin omaisuuserää käytetään. (IFRS 16.B24-B26.)

Seuraavassa kuvassa havainnollistetaan sitä, milloin vuokrasopimuksen määritelmä täyttyy ja milloin se ei täyty IFRS 16 - standardin mukaan.



Kuvio 1. Vuokrasopimuksen määritelmä (IFRS - standardit 2020, 790.)

Vuokrasopimuksen kirjanpitokäsittely

IFRS 16 – standardin mukaan vuokrasopimus on merkittävä kirjanpitoon siitä hetkestä alkaen, kun omaisuuserän käyttöoikeus alkaa (Halonen & co. 2017, 374).

Vuokra-aika on se aika, jolloin vuokrasopimus ei ole purettavissa. Vuokra-aikaa määritettäessä huomioidaan myös mahdolliset jatkamis- ja päättämisoption mukaiset ajanjaksot, jos on todennäköistä, että vuokralleottaja tulee option käyttämään. Jos vuokra-aika muuttuu, esimerkiksi siinä tapauksessa, että vuokralleottaja ei käytäkään optiota, on vuokra-aika oikaistava myös kirjanpidossa. (IFRS 16.18-21.)

Vuokrasopimuksen alkamishetkellä vuokralleottaja kirjaa sopimuksen kohteena olevan omaisuuserän taseeseen pysyviin vastaaviin ja vuokrasopimusvelaksi (IFRS 16.22). Yleensä pysyviin vastaaviin ja velaksi kirjattava summa on yhtä suuri mutta mahdollinen ennallistamisvaraus voi aiheuttaa tilanteen, jossa vuokrasopimusvelka on pienempi kuin pysyviin vastaaviin kirjattava omaisuuserä (Kuutti 2019).

Pysyviin vastaaviin kirjattava omaisuuserä arvostetaan hankintamenoon, joka sisältää vuokrasopimusvelan arvostettuna nykyarvoon, ennen vuokrasopimuksen alkamisajankohtaa maksetut vuokrat, vuokralleottajalle aiheutuneet alkuvaiheen välittömät menot. Lisäksi omaisuuserän arvoon lisätään arvio niistä menoista, joita vuokralleottajalle syntyy, kun omaisuuserä puretaan, poistetaan tai palautetaan siihen kuntoon kuin vuokrasopimuksessa edellytetään. (IFRS 16.23-24.)

Taulukko 3. Vuokrasopimuksen alkuperäinen arvostaminen, omaisuuserä

VUOKRASOPIMUKSEN ALKUPERÄINEN ARVOSTAMINEN
Käyttöomaisuuserä =
Vuokrasopimusvelka
+ Ennakkoon maksetut vuokrat
+ Ennallistamismenot
- Alkuvaiheen välittömät menot

Taseeseen velaksi kirjattava vuokrasopimusvelka arvostetaan maksettavaksi tulevien vuokrien nykyarvoon. Vuokran määrä sisältää vuokrasopimukseen liittyvät kiinteät maksut ja indeksin tai hintatason mukaan muuttuvat vuokrat. Lisäksi vuokran määrässä huomioidaan mahdolliset sanktiot vuokrasopimuksen päättämisestä, jos vuokrasopimuksessa on otettu huomioon, että vuokralleottaja käyttää sopimuksen päättämisoption. Lisäksi huomioidaan osto-option hinta, jos on todennäköistä, että vuokralleottaja käyttää tämän option. Vuokrien määrä diskontataan nykyarvoon käyttäen joko vuokrasopimuksen sisäistä korkoa tai jos sitä ei voida käyttää, käytetään dis-

konttauskorkona vuokralleottajan lisäluoton korkoa. (IFRS 16.26-27). Lisäluoton korolla tarkoitetaan korkokantaa, jolla vuokralleottaja saisi velkaa pankista, jos se ostaisi omaisuuserän itselleen (Kuutti 2019).

Taulukko 4. Vuokrasopimuksen alkuperäinen arvostaminen, velka

VUOKRASOPIMUKSEN ALKUPERÄINEN ARVOSTAMINEN
Vuokrasopimusvelka =
Vuokramaksut
+ Diskonttauskorko

Vuokrasopimuksen alkamishetken jälkeen taseen omaisuuserä arvostetaan hankintamenomallin mukaan, jossa hankintamenosta vähennetään kertyneet poistot ja arvonalentumistappiot sekä uudelleen arvioinneista ja vuokrasopimusten muutoksista aiheutuvat erot (IFRS 16.29-30). Vuokrasopimusvelka arvostetaan sopimuksen alkamisajankohdan jälkeen siten, että huomioidaan velan korko, joka kasvattaa kirjanpidossa olevan velan määrää ja huomioidaan maksetut vuokrat, jotka pienentävät kirjanpidossa olevan velan määrää. Jos vuokrasopimuksia on uudelleen arvioitu tai niitä on muutettu, huomioidaan myös nämä muutokset kirjanpidossa velan määrässä. (IFRS 16.36).

Kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollinen saa merkitä rahoitusleasing- tai vuokrasopimuksella hankkimansa omaisuuserän tilinpäätökseensä niin kuin omistaisi sen. Jos kirjanpitovelvollinen ottaa käyttöön tämän mahdollisuuden, on sitä sovellettava kaikkiin vuokrasopimuksiin samoin, kuin se on IFRS - standardeissa esitetty. (KPL 5:5.)

Merkittävin ero FAS:n ja IFRS:n välillä vuokrasopimusten käsittelyssä on se, että FAS – taseeseen ei tyypillisesti merkitä vuokra- tai rahoitusleasingsopimusten perusteella omaisuuserää ja vuokravelkaa, vaikka kirjanpitolaki sen sallii. IFRS – taseeseen vuokrasopimuksista aiheutuva omaisuuserä ja vuokravelka on pakollista merkitä.

2.5.4 Oma pääoma

IFRS:n käsitteellisessä viitekehyksessä oma pääoma määritellään siten, että oma pääoma on yhtä kuin kaikkien kirjanpitoon kirjattujen varojen yhteissumma vähennettynä kaikkien kirjanpitoon kirjattujen velkojen yhteissummalla. Oma pääoma on jäljelle jäävä osuus varoista, kun niistä on vähennetty velat. (IFRS – standardit 2020, 69, 100.) Oman pääoman muutos muodostuu tilikauden aikaisten tuottojen ja kulujen erotuksesta sekä liiketapahtumista omistajien kanssa. Eri IFRS -standardit voivat joko sallia tai vaatia, että kulu- tai tuottoerä kirjataan suoraan omaan pääomaan tai muihin laajan tuloslaskelman eriin. Muussa tapauksessa tapahtumat kirjataan kirjanpitoon tulosvaikutteisesti. (Halonen & co. 2017, 23.)

IFRS - tilinpäätöksen yksi osa on laskelma oman pääoman muutoksista. Laskelma koostuu kahdesta osasta. Ensimmäinen osa koostuu liiketapahtumista, jotka eivät aiheudu liiketoimista omistajien kanssa heidän toimiessaan omistajan ominaisuudessa ja toinen osa koostuu liiketoimista omistajien kanssa silloin, kun he toimivat omistajan ominaisuudessa. Tällaisia liiketoimia ovat esimerkiksi osingonjako ja osakeanti. (Halonen &co. 2017, 23.)

Muuntoero

IAS 21 Valuuttakurssien muutosten vaikutukset - standardi edellyttää, että jotkin kertyneet muuntoerot on esitettävä omassa pääomassa erillisenä eränä. Ensimmäistä IFRS - tilinpäätöstä laadittaessa voidaan kuitenkin käyttää helpotusta, jonka perusteella kaikki kertyneet muuntoerot voidaan olettaa nolllaksi ja myöhemmin kertyvät muuntoerot sisältävät muutoksen vain siltä ajalta, jonka ajan yhtiön kirjanpito on laadittu IFRS – standardeja noudattaen. (IFRS 1.D12-D13.)

2.6 Konsernitilinpäätös

Konserni tarkoittaa sellaista taloudellista kokonaisuutta, joka muodostuu vähintään kahdesta yhtiöstä. Konsernissa on emoyhtiö, jolla on määräysvalta tytäryhtiöön tai yhtiöihin. Määräysvallan ei ole kuitenkaan välttämätöntä olla vain emoyhtiöllä, vaan se voi olla myös yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden kanssa.

Määräysvallalla tarkoitetaan tilannetta, jossa yhtiö omistaa yli puolet kohdeyhtiön äänimäärästä, sillä on oikeus nimittää ja erottaa kohdeyhtiön hallituksen jäseniä tai se muuten käyttää tosiasiallista määräysvaltaa kohdeyhtiössä. (Honkamäki, Reponen, Mäkelä & Pohjonen 2016, 14.)

Eryteisesti liiketoiminnan maantieteellisen moninaisuuden vuoksi on usein perusteltua, että liiketoimintaa on jaettu useampaan yhtiöön. Myös riskienhallinta, vastuunjaon helpottaminen tai verosuunnittelu voivat olla syitä sille, että liiketoimintaa harjoitetaan useammassa yhtiössä. (Honkamäki & co. 2016, 13.)

Vuonna 2016 uudistetun Suomen kirjanpitolain mukaan yhtiön tilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva yhtiön toiminnasta ja taloudellisesta asemasta. Lakiin sisältyy velvoite noudattaa olennaisuuden periaatetta tilinpäätöstä laadittaessa. Olennaisena eränä pidetään sellaista erää, jonka pois jättäminen tai väärin esittäminen yhtiön tilinpäätöksessä voisi vaikuttaa päätöksiin, jonka perusteena tilinpäätöstä käytetään. (KPL 3:2.) Muutoksena aiempaan lakiin, tilinpäätöksen itsessään on täytettävä vaatimus oikean ja riittävän kuvan antamisesta. Aiemmin tämän kuvan antamiseen sisällytettiin myös toimintakertomus tilinpäätöksen lisäksi. (Leppälahti 2017, 13.)

Olennaisuuden periaatteen lisäksi kirjanpitolakiin sisältyy myös muita kirjanpitoa laadittaessa noudatettavia periaatteita, jotka on lueteltu alla kuten ne ovat kirjanpito-laissa:

- 1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;*
- 2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;*
- 3) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (sisältöpainotteisuus);*
- 4) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;*
- 5) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;*
- 6) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (suoriteperuste);*

7) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus; sekä

8) taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja kulujen esittäminen täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (netottamiskielto). (KPL 3:3 §)

Kirjanpitolain mukaan tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka muodostuu taseesta, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta ja liitetiedoista. Lisäksi tilinpäätökseen on liitettävä erillisenä asiakirjana toimintakertomus, jos tilinpäätös on julkisen osakeyhtiön, mikro- tai pienyritystä suuremman yksityisen osakeyhtiön tai osuuskunnan tai muun yhteisön, joka on merkittävä yleisen edun kannalta. (Leppälahti 2017, 16 - 17.)

Konsernin taloudellisesta informaatiosta muodostetaan konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätös kootaan erillisyyhtiöiden tuloksista ja taseista siten kuin kyseessä olisi yksi yhtiö. Kuten erillisyyhtiöidenkin tilinpäätöksen, myös konsernitilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva konsernin taloudellisesta tilasta. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa sekä tuloksesta että taseesta eliminoidaan ne erät, jotka ovat konserniyhtiöiden välisiä, eli konsernin sisäisiä eriä. Sisäisiä eriä ovat esimerkiksi konserniyhtiöiden väliset myynnit ja ostot sekä vaihto-omaisuuteen sisältyvä sisäisen katteen osuus. (Honkamäki & co. 2016, 16.)

Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvoite määrätään kirjanpitolaisissa. Kirjanpitolain mukaan konsernitilinpäätöstä ei ole välttämätöntä laatia, jos vain yksi seuraavista rajoista ylittyy sekä tilikaudella, josta ollaan laatimassa tilinpäätöstä sekä sitä edeltävällä tilikaudella. Nämä rajat ovat:

- taseen loppusumma on enintään 6 000 000 euroa
- liikevaihto on enintään 12 000 000 euroa tai
- tilikauden aikana konsernissa on työskennellyt enintään 50 henkilöä

E erityislainsäädännössä on kuitenkin joitain poikkeuksia, joiden perusteella konsernitilinpäätös voi tulla laadittavaksi, vaikka edellä olevat rajat eivät ylittyisikään. (Honkamäki & co. 2016, 16 - 17.)

Yhtiöt, joiden liikkeelle laskemat arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena arvopaperipörssissä, on laadittava tilinpäätöksensä kansainvälisten, eli IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisena. IFRS - standardeja saa soveltaa myös vapaaehtoisesti. (KPL 7a:2 §.)

Konsernitilinpäätöksen esittämisestä ja laatimisesta IFRS – standardien mukaisena ohjeistetaan standardissa IFRS 10 Konsernitilinpäätös (IFRS 10.1). Keskeistä standardissa on määräysvallan määrittäminen, sillä se on peruste konsernitilinpäätöksen yhdistelylle. Määräysvallassa olennaista on sijoittajan valta sijoituskohteeseen, sijoittajan valta tai altistuminen sijoituskohteen muuttuvaan tuottoon ja sijoittajan kyky vaikuttaa saamansa tuoton määrään käyttämällä valtaa, joka kohdistuu sijoituskohteeseen. IFRS – konsernitilinpäätös on taloudellinen kokonaisuus, joka muodostuu konsernin emoyhtiön ja sen tytäryhtiöiden varoista, veloista, omasta pääomasta, rahavirroista, tuotoista ja kuluista. (Halonen & co. 2017, 176 – 190.)

3 Merkittävimmät erot tase-erissä IFRS:n ja FAS:n mukaan laskettuna case-konsernissa

Tutkimuksen tekeminen aloitettiin tutustumalla IAS- ja IFRS - standardeihin ja case-konsernin taseeseen. Tämän jälkeen konsernin taseesta tunnistettiin erät, joihin siirtyminen IFRS - standardien noudattamiseen arvioitiin vaikuttavan merkittävimmin. Tase - erien tunnistaminen tehtiin käymällä läpi jokaisen IAS- ja IFRS – standardin keskeinen sisältö ja verrattiin sitä case - konsernin taseeseen. Niiden standardien osalta, joiden tunnistettiin koskevan case - konsernia, tehtiin arvio siitä, onko standardin aiheuttama vaikutus konsernin taseeseen merkittävä vai ei. Merkittävyyden perusteena pidettiin sitä, kuinka suuri euromääräinen vaikutus IFRS – siirtymällä tase-erään on.

Merkittävimmiksi arvioidut standardit ja niitä koskevat tase-erät tuotiin tarkempaan tarkasteluun tähän tutkimukseen. Merkittävimmiksi tunnistetut tase-erät ovat **lii-**

kearvo, vuokrasopimuksista aiheutuvat muutokset aineellisissa hyödykkeissä ja veloissa, vaihto-omaisuus sekä edellisten aiheuttamat muutokset omaan pääomaan. Näitä koskevat IAS- ja IFRS - standardit ovat IAS 2 Vaihto-omaisuus, IAS 12 Tuloverot, IAS 36 Omaisuserien arvon alentuminen, IFRS 3 Liiketoimintojen yhdistäminen ja IFRS 16 Vuokrasopimukset.

3.1 Liikearvo

3.1.1 Liikearvo FAS:n mukaan

Case - konsernin taseessa on liikearvoa, joka on muodostunut liiketoimintakaupassa vuonna 2018. Liikearvon laskenta käy ilmi hankintamenolaskelmasta. FAS:n mukaisesti laaditussa hankintamenolaskelmassa on huomioitu kauppaan liittyvät asiantuntijapalkkiot ja varainsiirtovero siten, että ne on aktivoitu osana liikearvoa. Hankintameno on laskettu vähentämällä kauppahinnasta ostetun yhtiön oma pääoma. Kauppahinnan ylittäessä oman pääoman määrän, konsernin taseeseen on muodostunut konserniaktiivaa. Konserniaktiivaa on kohdistettu hankitun yhtiön omaisuuserille ja siitä osuudesta jota ei ole voitu kohdistaa millekään tietylle omaisuuserälle, on muodostunut konsernin taseeseen liikearvo.

Muodostuneesta liikearvosta on kirjattu poistoja FAS:n mukaisesti konsernin kirjanpitoon. Poistosuunnitelman mukaan liikearvo poistetaan tasapoistoina kymmenessä vuodessa. Poistot kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi, joten ne pienentävät konsernin tilikauden tulosta.

3.1.2 Liikearvo IFRS:n mukaan

IFRS - standardien mukaan liikearvolle on tehtävä arvonalentumistestaus vähintään vuosittain ja tätä testausta varten on laadittava testausmalli. Testausmallin laadinnassa case – konsernille käytettiin apuna ulkopuolista IFRS – asiantuntijaa. Ennen testausmallin laatimista oli selvitettävä, onko case- konsernin noudatettava IFRS 8 – standardin mukaista segmenttiraportointia ja valittava ensisijainen arvonalentumistestaus menetelmä.

Case - konsernin talousjohdon näkemyksen mukaan IFRS 8 – standardin mukaista segmenttiraportointia ei tulla tekemään, koska konsernilla on yksi tuotekategoria, eikä perusteita maantieteelliselle jaottelulle ole, koska konsepti ja tuotetarjonta ovat samanlaiset maailmanlaajuisesti. Testauksen kannalta tämä tarkoittaa, että konsernilla on vain yksi kassavirtaa tuottava yksikkö. Ensisijaiseksi arvonalentumistestausmenetelmäksi valittiin käyttöarvon menetelmä, koska se on yleisimmin käytetty ja yksinkertaisempi menetelmä.

Hankintameno ja poistot

Kun laaditaan ensimmäinen IFRS – tilinpäätös tilanteesta 31.12.2020, niin aiemmin kuin 1.1.2019 tapahtuneet hankintameno-laskelmat saavat jäädä FAS:n mukaisiksi IFRS 1 – standardin salliman helpotuksen mukaan. Avaavaan IFRS - taseeseen merkitään liikearvoksi FAS:n mukainen liikearvo 31.12.2018. Eli tilikaudella 1.1.-31.12.2018 liikearvosta kirjatut poistot jätetään peruuttamatta mutta ensimmäisen IFRS – tilikauden ja vertailukauden, eli tilikausien 1.1.-31.12.2019 ja 1.1.- 31.12.2020 liikearvosta kirjatut poistot peruutetaan. Laskennallista veroa tästä oikaisusta ei kirjata, koska konserniliikearvosta tehdyt poistot eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia, eli poistot eivät ole vaikuttaneet verotettavaan tuloon.

IFRS 1 – standardin helpotuksen mukaan hankintameno-laskelmaa ei tarvitse oikaista. Jos helpotus jätetään käyttämättä, alun perin FAS:n sallimalla tavalla laadittu hankintameno-laskelma oikaistaan IFRS:n mukaiseksi IFRS 3 Liiketoimintojen yhdistäminen -standardin sisältämän ohjeistuksen mukaisesti. Erona FAS:n mukaan alkuperäisesti laskettuun hankintamenoon on se, että IFRS ei salli asiantuntijapalkkioiden eikä varainsiirtoveron sisällyttämistä hankintameno-laskelmalle. IFRS:n mukaan asiantuntijapalkkiot ja varainsiirtoverot kirjataan kuluksi tuloslaskelmaan, eikä niitä aktivoida osana omaisuuseriä. Laaditun vertailulaskelman perusteella IFRS:n mukainen hankintameno on pienempi kuin FAS:n mukainen hankintameno (Liite 1.). Erotus kirjataan tulosvaikutteisesti, eli ensimmäisessä IFRS - taseessa se merkitään omaan pääomaan edellisten tilikausien tulos -riville pienentäen sen määrää.

Arvon alentumisen testaus

IAS 36 Omaisuuserien arvon alentuminen – standardin mukainen arvonalentumistestaus koskee liikearvon lisäksi myös muita omaisuuseriä. Tämän vuoksi ulkopuoliselle IFRS - asiantuntijalle laadittiin alustava IFRS – standardien mukaisesti laadittu tase testausmallin taustamateriaaliksi. Alustavan IFRS – taseen muodostamisessa käytettiin pohjana FAS:n mukaista tasetta, johon laskettiin merkittävimiksi tunnistetut IFRS – standardien noudattamisesta aiheutuvat muutokset. Tähän mennessä tunnistetut merkittävimmät vaikutukset olivat liikearvosta tehtyjen poistojen peruuttaminen, erot vaihto-omaisuuteen kohdistettujen muuttuvien ja kiinteiden kulujen määrässä sekä erot vaihto-omaisuuden sisäisen katteen laskennallisen verosaamisen määrässä. Ero laskennallisessa verosaamisessa aiheutuu laskennassa käytettävistä eri verokannoista. IFRS 16 – standardin mukaista vuokrasopimusten kirjaamista taseeseen ei huomioitu tässä laskelmassa, koska selvitystyö niiden osalta oli vielä keskenäinen (Liite 2.).

Arvon alentumistestauksessa verrataan omaisuuserän kirjanpitoarvoa rahavirtojen nykyarvoon, joita omaisuuserän odotetaan kerryttävän. Kerrytettävissä olevien rahavirtojen huomioimiseksi, ulkopuolisen IFRS - asiantuntijan laatiman testausmallin pohjaksi toimitettiin myös case – konsernin kassavirtaennusteen sisältävä liiketoimintaennuste seuraavalle viidelle vuodelle.

Ulkopuolinen IFRS - asiantuntija laati arvonalentumistestausta varten excel-pohjan. Ulkopuolisen asiantuntijan käyttö testausmallin laatimisen apuna on hyvin tyypillinen ratkaisu. Testausmallin rakentaminen on työläs prosessi, joka vaatii erityistä asiantuntijuutta. Testausmallin laatimisen ulkoistamisella asiantuntijalle pyrittiin varmistamaan laskentamallin oikeellisuus ja luotettavuus ensimmäisestä testauksesta alkaen. Ennen testausmallin lopullista käyttöönottoa, se on täydennettävä vielä valituilla sensitiivisyystekijöillä, jotta pystytään tekemään IAS 36- standardin edellyttämä herkkyysanalyysi. Sensitiivisyystekijöillä tarkoitetaan sellaisia arvonalentumistestauksen laskennassa käytettäviä tekijöitä, joiden muutoksilla on vaikutusta testauksen lopputulokseen. Tyypillisiä sensitiivisyystekijöitä ovat esimerkiksi diskonttauskorko, liikevaihto ja kannattavuus.

Laskentapohjaan on otettu mukaan alustavasti useita verrokkiyhtiöitä. Näistä verrokkiyhtiöistä valitaan kuusi tai seitsemän yhtiötä, joiden liiketoiminnan riskien arvioidaan olevan mahdollisimman samankaltaisia case - konsernin liiketoiminnan riskien kanssa. Mahdollisesti verrokkiyhtiöiksi laskelmalle tuodaan myös muita kuin ulkopuolisen konsultin ehdottamia yhtiöitä. Erityisesti verrokkiyhtiöitä pyritään löytämään niiltä markkina-alueilta, jotka ovat case - konsernin vahvoja markkina-alueita.

Verrokkiyhtiöiden tunnusluvuilla on vaikutusta diskonttauskoron määrittämiseen. Muita diskonttauskoron määrittämiseen vaikuttavia tekijöitä ovat muun muassa yleinen korkokanta, yhtiön omien lainojen korkokanta ja tuloveroprosentti. Laskelmalla muodostuva diskonttauskorkoprosentti on korkea, johtuen yhtiön kasvuennusteesta. Korkea diskonttauskorkokanta on kuitenkin riskiä pienentävä tekijä. (Big four yhtiön konsultti 2021.) Arvon alentumistestauksen mukaan painetta arvonalentumiskirjaukselle tällä hetkellä ei ole.

Taulukko 5. Liikearvon muutos, käytetään IFRS 1 -sallima helpotus

LIKEARVON MUUTOS FRAMERY-KONSERNI
Liikearvo FAS
+ suunnitelman mukaisten poistojen peruminen
= Liikearvo IFRS

Kun käytetään IFRS 1 – standardin sallima helpotus liikearvon käsittelyssä, liikearvo eroaa IFRS – taseessa FAS – taseen liikearvosta siten, että vuonna 2019 ja 2020 liikearvosta kirjatut poistot peruutetaan. Liikearvo IFRS – taseessa on peruutettujen poistojen verran suurempi kuin FAS – taseessa. Poistojen peruminen vaikuttaa myös omaan pääomaan kasvattaen sitä, koska edellisten tilikausien tulos paranee kulujen pienentyttyä.

Jatkossa, jos arvonalentumistestauksen tuloksen perusteella omaisuuserien arvo on alentunut, pitää testaus suorittaa käyttöarvon testausmenetelmän lisäksi myös käyvän arvon menetelmää käyttäen. Jos myös toissijaisen testausmenetelmän perusteella omaisuuseriin kohdistuu arvonalentuminen, kirjataan arvonalentuminen tulosta vaikutteisesti.

3.2 Vaihto-omaisuus

3.2.1 Vaihto-omaisuus FAS:n mukaan

Case - konsernin vaihto - omaisuudessa olevien nimikkeiden arvo muodostuu hankintahinnasta ja lisäarvokuluista. Hankintahinta muodostuu ostotilaukselle merkitystä komponentin ostohinnasta. Toiminnanohjausjärjestelmä laskee kullekin varastossa olevalle nimikkeelle hankinta-arvon, joka on varastossa olevien nimikkeiden ostotilausten hintojen keskiarvo. Komponenteista muodostetaan moduuleja ja moduuleista edelleen valmiita tuotteita. Valmiiden tuotteiden varastoarvo muodostuu hankintahinnasta ja lisäarvokustannuksista. Tuotteet valmistetaan konsernin emoyhtiössä ja tämä hankintahinnan muodostuminen koskee emoyhtiön vaihto-omaisuutta. Tytäryhtiöiden vaihto-omaisuuteen tuotteet merkitään niiden hankintahinnalla. Tytäryhtiöiden vaihto-omaisuuden arvoon ei kohdisteta lisäarvokustannuksia.

Lisäarvokustannus muodostuu palkkakustannuksista sekä tuotanto- ja varastointitilan kustannuksista. Palkkakustannuksissa huomioidaan tuotannon työnjohdon, tuotannon työntekijöiden sekä logistiikan työntekijöiden palkkakustannuksia. Palkkakustannus jaetaan valmiille tuotteille valmistusajan perusteella. Valmistusaika määräytyy työajanseurannan perusteella, tai jos työajanseurannasta ei ole saatavilla riittävän luotettavaa tietoa, käytetään kellotettuja standardiaikoja.

Muista kohdistettavista kustannuksista lisäarvoa muodostuu toimitilavuokrasta, siivouksesta ja puhtaanapidosta, sähköstä ja jätehuollosta. Kustannus jaetaan tuotteille erilaisilla yhtiön määrittämällä ajureilla. Lisäarvolaskelmalla on kohdistettavat kustannukset ja ne kohdistetaan kertoimien avulla eri tuotteille. Kerroin on riippuvainen valmistettavan tuotteen koosta. Lisäarvolaskentaa tarkastellaan kvartaaleittain tai

tarvittaessa useammin ja sen antamat lisäkustannusarvot päivitetään varastonhallintajärjestelmään tarvittaessa.

Vaihto-omaisuuteen ei kirjata hyvin vähäarvoisia osia ja tarvikkeita, joita tuotteen valmistuksessa käytetään, vaan ne kirjataan suoraan kuluksi materiaaliostoihin.

3.2.2 Vaihto-omaisuus IFRS:n mukaan

IFRS:n mukaan vaihto-omaisuuden hankintahintaan sisällytetään varsinaisen hankintahinnan lisäksi tuontitullit, verot (lukuun ottamatta arvonlisävero) sekä kuljetus- ja käsittelykustannukset. Valmistusmenoina huomioidaan tuotantoon liittyvät muuttuvat tuotannon kustannukset sekä muuttuvat ja kiinteät yleiskustannukset, jotka aiheutuvat tuotteen valmistuksesta ja tuotteen kuljettamisesta tuotantotilaan ja varastointitilaan.

Case - konsernin vaihto-omaisuutta siirretään raaka-aineena ja keskeneräisinä tuotteina varastointitilasta tuotantotilaan ja tuotantotilasta valmiit tuotteet siirretään takaisin varastointitilaan odottamaan kuljetusta asiakkaalle. Näistä siirroista aiheutuneet kulut tulee IAS 2:n mukaan sisällyttää IFRS:n mukaiseen vaihto-omaisuuden hankintamenoon. Sen sijaan varastoinnista aiheutuvia kuluja ei huomioida hankintamenoa laskettaessa. Siirryttäessä IFRS:n mukaiseen vaihto-omaisuuden arvostamiseen, nykyiseen vaihto-omaisuuden hankintamenoon lisätään ostorahdit, muut verot kuin arvonlisäverot ja tuontitullit. Lisäksi tuotantokaluston poistot tulevat jatkossa huomioitavaksi vaihto-omaisuutta arvostettaessa. Tilinpäätöksessä 31.12.2020 ei ollut vaihto-omaisuuteen kohdistuvia poistoja.

IAS 2 - standardin mukaan vaihto-omaisuuden arvoon ei sisällytetä epänormaalia materiaalihävikkiä, hallinnollisia yleiskustannuksia eikä myyntikustannuksia. Näitä kustannuksia ei ole huomioitu aiempaakaan hankintamenoa laskettaessa, joten tästä ei aiheudu eroa siirryttäessä IAS:n mukaisesta kirjanpidosta IFRS:n mukaiseen kirjanpitoon.

Alla olevaan taulukkoon on merkitty x – merkillä ne erät, jotka otetaan huomioon laskettaessa vaihto-omaisuuden arvoa ja - - merkillä ne erät, joita ei huomioida vaihto-omaisuuden arvoa laskettaessa.

Taulukko 6. Vaihto-omaisuuden muutos

VAIHTO-OMAIUUDEEN MUUTOKSET FRAMERY-KONSERNI		
	FAS	IFRS
Hankintahinta		
Ostohinta	x	x
Tuontitullit ja verot	-	x
Kuljetus ja käsittelykustannukset	-	x
Lisäarvokustannus		
Tuotantotilan vuokra	x	x
Tuotantotilan siivous ja puhtaanapito	x	x
Tuotantotilan sähkö ja jätehuolto	x	x
Kuljetukset tuotannon ja varaston välillä	-	x
Varastointitilan vuokra	x	-
Tuotannon työnjohdon palkat	x	x
Tuotannon työntekijöiden palkat	x	x
Logistiikan työntekijöiden palkat	x	x
Poistot	-	x

Case - konsernin vaihto-omaisuuden muutoksesta hankintameno- ja varastonlisäarvolaskelmissa tilikaudelta 1.1.-31.12.2020 laadittiin vertailulaskelmat FAS:n ja IFRS:n välillä. Laskelmalla poistetaan ne erät, joita IFRS:n mukaan vaihto-omaisuuden arvossa ei saa huomioida, ja lisätään erät, jotka IFRS:n mukaan tulee huomioida vaihto-omaisuuden arvossa, mutta joita ei ole huomioitu aiemmin FAS:n mukaisessa laskelmassa. Case – konsernin IFRS - siirtymässä varaston arvo kasvaa. Tämä tarkoittaa

sitä, että taseessa vaihto-omaisuuden määrä kasvaa ja tuloslaskelmassa ostojen määrä pienenee ja tilikauden tulos paranee. (Liite 3.)

IAS 2 - standardin mukainen vaatimus vaihto-omaisuuden arvostamisesta nettoreali-sointiarvoon, jos se on hankintamenoa alhaisempi, ei aiheuta eroa siirryttäessä IFRS:n noudattamiseen. Alaskirjaukset, jotka vaihto-omaisuuteen nykyisellään tehdään, täyttävät tämän IAS 2 - standardin vaatimuksen.

Sisäinen kate

Konserniyhtiöillä on sisäisiä myyntejä ja ostoja. Näistä muodostuu konsernitasolla eliminoitavaa vaihto-omaisuuden sisäistä katetta. Kirjanpitolain mukaisesti sisäisestä katteesta on laskettu laskennallista verosaamista Suomen yhteisötuloveroprosentin mukaan. IAS 12 Tuloverot - standardin mukaan laskennallinen vero on kuitenkin laskettava sen maan tuloveroprosentin mukaan, jonne hyödyke tullaan todennäköisimmin luovuttamaan.

Konserniyhtiöillä oli tilinpäätöshetkellä 31.12.2020 vaihto-omaisuutta Suomen lisäksi eri maissa, eli laskennallisen verosaamisen laskennassa tulee sovellettavaksi kohdemaiden yhteisöjen tuloveroprosentit. Kohdemaissa tuloveroprosentit ovat pienempiä kuin Suomen 20 %:n yhteisöverokanta. Tämän takia laskennallisen verosaamisen määrä on pienempi IFRS:n mukaan laaditussa taseessa kuin FAS:n mukaan laaditussa taseessa. Laskennallinen verosaaminen on IFRS – taseessa pitkäaikaista saamista, kun taas FAS – taseessa se on lyhytaikaista saamista.

IFRS – taseen merkittävimmät erot verrattuna FAS – taseen vaihto-omaisuuteen aiheutuvat tuonti-, käsittely ja kuljetusmaksujen lisäämisestä arvoon ja varastointikustannuksen poistamisesta vaihto-omaisuuden arvosta.

3.3 Vuokrasopimukset

3.3.1 Vuokrasopimukset FAS:n mukaan

Case - konsernin taseeseen ei ole merkitty omaisuuseriä, joiden hallinta- ja käyttöoikeudet sekä riskit ovat siirtyneet vuokralle ottajalle vuokra- tai leasingsopimuksella. Tämä on FAS:n mukainen tyypillinen menettelytapa, vaikka kirjanpitolaki sallii nykyään myös IFRS:n mukaisen käsittelyn, jossa vuokra- ja leasingsopimukset kirjataan taseeseen omaisuuseriksi ja veloiksi.

Case - konsernin merkittävimmät vuokrasopimukset ovat kiinteistön vuokrasopimus ja autojen leasingsopimukset. Arvoltaan suurin yksittäinen sopimus on pääkonttorina ja tuotantotilana toimivan kiinteistön vuokrasopimus. Tämän lisäksi case – konsernilla on vuokrasopimus keskeneräisten ja valmiiden tuotteiden varastointilasta, tuotannon avustavista kalusteista, työntekijöiden yhteisessä käytössä olevien huoneistojen vuokrasopimuksia ja leasingsopimuksia työntekijöiden käytössä olevista autoista. Lisäksi on muita, pienempiä vuokra- ja palvelusopimuksia. Kaikkien sopimuksien mukana olo tarkastelussa varmistettiin siten, että verrattiin kirjanpidon vuokralaskuja vuokrasopimukseen. Näin varmistettiin, että kaikki sopimukset, joista laskutetaan, ovat mukana tarkastelussa.

3.3.2 Vuokrasopimukset IFRS:n mukaan

Vuokrasopimukseen sovelletaan IFRS 16 Vuokrasopimukset - standardia, mutta palvelusopimukseen sitä ei sovelleta. Joten vuokra- ja palvelusopimusten kirjanpitoikäsitteilyt eroavat toisistaan. Olennaista vuokra- ja palvelusopimuksen erottamiselle toisistaan on se, siirtyykö sopimuksen mukana määräysvalta vastiketta vastaan. IFRS 16 -standardin mukaisella vuokrasopimuksella tarkoitetaan niitä sopimuksia, joilla määräysvalta siirtyy vuokralleottajalle. Jos vuokralle antajalla on oikeus korvata omaisuuserä toisella sopimuksen aikana, ei vuokralleottajalla ole siirtynyt määräysvaltaa. Palvelusopimuksilla määräysvalta ei siirry.

Muita arvioitavia asioita on saako vuokralleottaja omaisuuserän käytöstä olennaisilta osin taloudellista hyötyä ja onko hänellä oikeus määrätä omaisuuserän käyttötapaa

ja tarkoitusta. Viimeisenä arvioitava kohtana on, että onko omaisuuserän käyttötarkoitus ja -tapa määritelty ennalta. Jos vastaus kaikkiin edellä esitettyihin arviointikohtiin on myönteinen, kyseessä on sopimus, johon tulee soveltaa IFRS 16 -standardia.

Kiinteistö

Ensimmäisenä arvioitiin yhtiön pääkonttorin vuokrasopimusta. Se on yhtiön merkittävin yksittäinen vuokrasopimus. Kiinteistössä on yhtiön käytössä sekä tuotanto- että toimistotilaa. Sopimus on liikehuoneiston vuokrasopimus ja siinä on määritelty vuokrattavan tilan osoite ja pinta-ala sekä sopimuksen liitteenä on pohjapiirroksen merkittynä vuokrasopimusta koskeva alue. Sopimuksen perusteella kyseessä on yksilöity omaisuuserä. Sopimuksessa on mainittuna vuokrasumma, jonka vuokralle ottaja maksaa kuukausittain vuokralle antajalle eikä sopimukseen sisälly velvoitetta maksaa osuutta omaisuuserän käytöstä aiheutuneista tuotoista vuokranantajalle. Näin ollen vuokralleottaja saa olennaisilta osin taloudellisen hyödyn omaisuuserän käytöstä.

Liikehuoneiston vuokrasopimukseen ei sisälly vuokralle antajan määräämiä rajoituksia siitä, minkälaista tuotosta vuokralleottaja omaisuuserän avulla tuottaa. Vuokrasopimuksessa on alle 12 kuukauden irtisanomisaika. Tämän perusteella kyseessä saattaa olla lyhytaikainen vuokrasopimus, jolloin sopimusta ei ole käsiteltävä IFRS 16 -standardin mukaisena vuokrasopimuksena. IFRS asiantuntijoiden kanssa keskustellessa kävi ilmi, että asia ei kuitenkaan ole näin yksinkertainen, vaan sopimusta on tarkasteltava laajemmin ja on mahdollista, että sopimus voi hyvinkin tulla tasekäsittelyn piiriin irtisanomisajan pituudesta huolimatta. Useissa pörssitiedotteissa IFRS 16 -standardin käyttöönotosta on mainittu, että toistaiseksi voimassa olevien vuokrasopimuksille, joissa on lyhyt irtisanomisaika, on arvioitu todennäköinen vuokra-aika (Aspo 2019; Pihlajalinna 2019).

Kiinteistön vuokrasopimuksen todennäköistä vuokra-aikaa määriteltäessä pohdittiin seuraavia asioita;

- Onko tosiasiallisesti mahdollista noudattaa alle 12 kuukauden irtisanomisaikaa?
- Kuinka merkittävästä sopimuksesta on kyse?

- Sopimukseen liittyvä taloudellinen intressi
- Vuokravastuun käsittely FAS - tilinpäätöksessä

Lyhytaikaisiksi vuokrasopimuksiksi määritellään sellaiset vuokrasopimukset, joiden vuokra-aika on alle 12 kuukautta. Vuokra-ajan pituutta määriteltäessä huomioidaan myös jatko-option mukainen ajanjakso, jos on kohtuullisen varmaa, että optio tullaan käyttämään. Kiinteistön toistaiseksi voimassa olevan vuokrasopimuksen kohdalla arvioidaan ajanjakso, jota voidaan pitää kohtuullisen varmana ajanjaksona, jona kiinteistön vuokrasopimusta ei tulla irtisanomaan vuokralle ottajantoimesta. Arviota tehdessä huomioidaan myös se ajanjakso, jonka oletetaan kuluvan siitä hetkestä, kun päätös siirtymisestä toiseen kiinteistöön tehdään siihen, kun muutto on mahdollista toteuttaa valmiiksi. Konsernin FAS:n mukaisen tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitetty vuokravastuina kiinteistön vuokra useammalta vuodelta.

Vuokrakiinteistöön on tehty perusparannuksia, joista aiheutuvat menot on aktivoitu yhtiön taseeseen ja ne poistetaan suunnitelman mukaan viidessä vuodessa yhtiön kirjanpidossa. Investointien poistoaika indikoi, että yhtiö tulee käyttämään kiinteistöä pidempään kuin irtisanomisajan mukaisen ajan. Perusparannusmenojen menojäännös konsernin vuoden 2020 tilinpäätöksessä on alle yksi prosentti taseen loppusummasta. Menojäännöksen määrä ei ole merkittävä konsernin taseessa, mutta investointeihin käytetty rahamäärä on tätä suurempi.

Yhtiön käytössä olevan kiinteistön vuokrasopimus ei ole IFRS 16 - standardissa tarkoitettu lyhytaikainen vuokrasopimus, koska sen todennäköinen vuokra-aika on yli 12 kuukautta, joten kiinteistön vuokrasopimukseen on sovellettava IFRS 16 – standardia.

Tuotannon avustavat kalusteet

Yhtiöllä on vuokrasopimuksia jätteen keruuseen ja lajitteluun liittyvistä kalusteista. Vuokrasopimukset koskevat yksilöityjä omaisuuseriä ja sopimuksissa vuokranmääränä on kiinteä kuukausivuokra. Sopimuksien vuokra-ajat ovat pituudeltaan useita vuosia ja omaisuuserien arvot ylittävät arvoltaan vähäarvoisen omaisuuserän arvon. Tuotannon avustavia kalusteita koskevat vuokrasopimukset ovat IFRS 16 – standardin mukaisia vuokrasopimuksia, joten niiden käsittelyyn on sovellettava standardia.

Huoneistot

Yhtiö on vuokrannut huoneistoja työntekijöidensä käyttöön. Huoneistojen vuokrasopimuksissa omaisuuserät ovat yksilöityjä. Omaisuuserän käyttö on suunniteltu ennalta ja vuokralleottajalla on oikeus ohjata omaisuuserän käyttöä. Vuokrasopimuksella ei ole määritelty sopimuksen irtisanomisaikaa. Huoneenvuokralain mukaan vuokralaisen irtisanomisaika on yksi kuukausi (Laki asuinhuoneiston vuokrauksesta 1995 52 §).

Yhtiön johdon arvion mukaan todennäköinen huoneistojen vuokrasopimusten todellinen vuokra-aika vastaa vähintään yhtiön pääkonttorin vuokrasopimuksen pituutta (Framery CFO 2021). Huoneistojen vuokrasopimukset ovat edellä mainituin perustein IFRS 16 – standardin tarkoittamia vuokrasopimuksia, jotka tulee merkitä taseeseen.

Leasing autot

Joillakin yhtiön työntekijöistä on käytössään leasing auto. Autoja koskevien vuokrasopimusten pituudet vaihtelevat 36 kuukauden ja 60 kuukauden välillä. Vuokrasopimukset eivät siis ole lyhytaikaisia vuokrasopimuksia. Autoja ei myöskään voida pitää omaisuuserinä vähäarvoisina. Leasing autoja koskevissa vuokrasopimuksissa omaisuuserät ovat yksilöityjä. Sopimuksissa on omaisuuserän lunastusoikeuksia vuokrasopimuksen päätyttyä. Pidetään todennäköisenä, että lunastusoikeuksia ei tulla käyttämään, joten niitä ei huomioida laskennassa. Leasing autoja koskevat leasingopimukset ovat IFRS 16 – standardin mukaisesti merkittävä taseeseen.

Sopimukset, joihin ei sovelleta IFRS 16 -standardia

Yhtiöllä on sopimus raaka-aineiden ja valmiiden, myytäväksi tarkoitettujen tuotteiden varastoinnista ulkopuolisen toimijan kanssa. Varastointi tapahtuu vuokralle antajan hallinnan kohteena olevissa tiloissa. Vuokranantaja päättää tilojen käytöstä. Koska vuokralleottajalle ei siirry tosiasiallista oikeutta päättää omaisuus erän käytöstä, kyseessä ei ole vuokrasopimus, jota käsitellään IFRS 16 – standardin mukaisesti.

Yhtiöllä on vuokrasopimuksia, jotka koskevat toimistokalusteita ja it-laitteita. Näihin ei sovelleta IFRS 16 – standardia, koska omaisuuserät ovat arvoltaan vähäarvoisia.

Yhtiöllä on myös vuokrasopimuksia, jotka koskevat yhtiön toimitilojen käyttöä hyödyntäviä laitteita. Sopimukset ovat palvelusopimuksia, joten määräysvalta ei siirry vuokralleottajalle. Tämän vuoksi näihinkään sopimukseen ei sovelleta IFRS 16 – standardia

Alla yhteenveto vuokrasopimuksista sen perusteella, sovelletaanko niihin IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardia (taseeseen merkittävät vuokrasopimukset) vai ei (taseeseen ulkopuolelle jäävät vuokrasopimukset):

Taulukko 7. Vuokrasopimusten merkitseminen taseeseen

Taseeseen merkittävät vuokrasopimukset	Taseeseen ulkopuolelle jäävät vuokrasopimukset
Kiinteistö	Varastotilat
Leasingautot	IT - laitteet
Tuotannon avustavat kalusteet	Toimistokalusteet
Huoneistot	

Vuokrat kirjanpidossa

IFRS - siirtymässä vuokrasopimusvelat arvostetaan jäljellä olevien vuokranmaksujen diskontattuun nykyarvoon. Ensisijaisesti diskonttauskorkona on käytettävä vuokrasopimusten sisäistä korkoa, jos se on helposti määriteltävissä. Case - konsernin vuokrasopimukselle ei ole helposti saatavissa sisäistä korkoa, joten korkokantana käytetään IFRS 16.26 sallimaa lisäluoton korkokantaa. Lisäluoton korkokanta tarkoittaa sitä korkokantaa, jolla yhtiö saisi tällä hetkellä lisää luottoa rahoitusyhtiöltä.

Kiinteistön vuokran määrä on muuttuva ja se on sidottu indeksiin. Indeksiin sidottu vuokra arvioidaan kirjaamispäivänä, eikä vuokran määrään huomioida indeksistä aiheutuvia muutoksia. Muut taseeseen merkittävät sopimukset ovat kiinteä hintaisia. Kiinteä hintaisiksi luokitellaan myös sellaiset sopimukset, joissa on epätodennäköisesti toteutuva ehto, josta aiheutuu lisämaksua. Sopimukseen ei sisälly jäännösarvotukuita, joten niitä ei tule laskelmissa huomioitaviksi.

Kaikille vuokrasopimuksille laskettiin vuosittainen vuokrien nykyarvo siltä ajalta, jonka vuokrasopimus on voimassa tilinpäätöshetken 31.12.2019 jälkeen. Alla esimerkki kiinteistön vuokrien diskonttaamisesta nykyarvoon. Esimerkissä diskonttauskorko ja vuosivuokra ovat kuvitteellisia.

Taulukko 8. Vuokran diskonttaus ja kaavat

	Diskonttauskorko	Vuosivuokra	Vuokrien nykyarvo
1. vuosi	3 %	1 000 000	970 874
2. vuosi	3 %	1 000 000	942 596
3. vuosi	3 %	1 000 000	915 142
Yhteensä		3 000 000	2 828 611

Esimerkin luvut ovat kuvitteellisia

Diskonttauksessa käytettävät laskentakaavat:

1. vuosi	$\text{vuosivuokra} / (1 + \text{korkokanta}) = \text{vuokrien nykyarvo}$
2. vuosi	$\text{vuosivuokra} / (1 + \text{korkokanta})^2 = \text{vuokrien nykyarvo}$
3. vuosi	$\text{vuosivuokra} / (1 + \text{korkokanta})^3 = \text{vuokrien nykyarvo}$

IFRS - taseeseen vuokrien nykyarvo kirjataan varoihin, eli omaisuuteen ja vuokravelkoihin. Velka jaetaan lyhytaikaiseen ja pitkäaikaiseen velkaan siten, että ensimmäisen vuoden velka on lyhytaikaista ja seuraavina vuosina erääntyvät velat ovat pitkäaikaisia. Omaisuuden ja velan uudelleenarvostus tehdään jatkossa vain siinä tapauksessa, että vuokrasopimus muuttuu olennaisesti. Alla esitetty vuokrasopimuksen taseeseen merkitsemisestä aiheutuvat kirjanpitoviennit.

Taulukko 9. Vuokrasopimuksen kirjaaminen taseeseen

Vuokrasopimuksen kirjaaminen taseeseen		
DEBET	Aineelliset hyödykkeet	vuokrasopimuksen diskontattu nykyarvo
CREDIT	Pitkäaikainen velka	vuokrasopimuksen diskontattu nykyarvo, 12 kuukauden jälkeen erääntyvä osuus
CREDIT	Lyhytaikainen velka	vuokrasopimuksen diskontattu nykyarvo, 12 kuukauden aikana erääntyvä osuus

Vuokralasku jaetaan kahteen osaan. Taseeseen kirjattua velkaa vastaava osuus laskusta kirjataan pienentämään taseen velkaa. Velan ylittävä osuus kirjataan tuloslaskelmaan korkokuluksi.

Taulukko 10. Vuokralaskun kirjaaminen

Vuokralaskun kirjaaminen		
CREDIT	Pankkitili	Vuokralaskun määrä
DEBET	Lyhytaikainen velka	Vuokralaskun määrästä diskontattua nykyarvoa vastaava osuus
DEBET	Korkokulu	Vuokralaskun määrän ja diskontatun määrän erotus

Vuokrasopimuksen perusteella taseeseen muodostuneen omaisuuserän kirjanpitoikä-sittely vastaa muiden omaisuuserien käsittelyä, eli siitä kirjataan poistoja. Poistosuunnitelma heijastelee vuokrasopimuksen vuokra-ajan pituutta ja siinä on huomioitava IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet -standardin vaatimukset. IAS 16 -standardin perusteella omaisuuserän jäännösarvon ja taloudellisen pitoajan määrittelyt on tarkistettava vähintään vuosittain (IAS 16.51). Alla olevassa esimerkissä poisto-aika on vuokra-aika ja kirjataan yhden vuoden poisto. Poisto kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi poistoihin ja taseeseen pienentämään omaisuuserää.

Taulukko 11. Poistojen kirjaaminen

Poistojen kirjaaminen		
DEBET	Suunnitelman mukaiset poistot	vuokrasopimuksen diskontattu nykyarvo / poistoaika (v)
CREDIT	Aineelliset hyödykkeet	vuokrasopimuksen diskontattu nykyarvo / poistoaika (v)

Vuokrasopimuksien perusteella omaisuuseriksi kirjattuihin eriin on sovellettava myös IAS 36 Omaisuuserien arvon alentuminen – standardin mukaista arvonalentumistestausta.

3.4 Oma pääoma

Omaan pääomaan sisältyy konsernin emoyhtiön osakepääoman ja sijoitetun vapaan oman pääoman rahaston lisäksi edellisen tilikausien voitot tai tappiot ja kuluvan tilikauden voitto tai tappio. Kun FAS:n mukaisia tase-eriä muunnetaan IFRS:n mukaisiksi, tulosvaikutteiset erät kirjataan tilikauden tulokseen ja siten IFRS – siirtymän aiheuttamat muutokset tilikauden ja edellisten tilikausien tuloksessa vaikuttavat omaan pääomaan.

Liikearvon poistojen peruuttaminen kasvattaa omaa pääomaa vuoden 2020 tilinpäätöksessä vuosina 2019 ja 2020 kirjattujen poistojen osalta. Poistot kirjataan pois tuloslaskelmasta, jossa ne ovat olleet kuluna. Poistojen peruuttaminen vaikuttaa IFRS:n mukaiseen omaan pääomaan siten, että edellisten tilikausien tulos paranee. Omaisuuserien arvonalentumistestausta ei vaikuta omaan pääomaan, koska painetta arvonalentumisen kirjaamiseen ei testauksen perusteella ole. Jos arvonalentumistappio tulisi kirjattavaksi, se vaikuttaisi omaan pääomaan alentavasti.

Vaihto-omaisuuden arvoon sisällytetään case-konsernissa enemmän lisäarvokustannuksia IFRS – standardien mukaan kuin FAS:n mukaan laskettuna. Vaihto-omaisu-

teen taseeseen siirretään kuluja tuloslaskelmasta. Omaan pääomaan muutos vaikuttaa kasvattaen sitä, koska muutoksen vaikutuksesta tilikauden tulos paranee. Vaihto-omaisuuden sisäisen katteen osuuteen vaikuttaa laskennassa käytettävä tuloveroprosentti. FAS:n mukaisesti tuloveroprosenttina on käytetty Suomen tuloveroprosenttia. IFRS:n mukaan laskennassa käytetään sen yhtiön sijaintivaltion tuloveroprosenttia, johon hyödyke todennäköisesti luovutetaan. Case – konsernin tytäryhtiöiden vaihto-omaisuus sijaitsee pääasiassa valtioissa, joiden tuloveroprosentti on pienempi kuin Suomen tuloveroprosentti 20 prosenttia. Tämän takia laskennallisen verosaamisen määrä pienenee, kun tilinpäätös laaditaan IFRS:n mukaisena. Omaan pääomaan muutos vaikuttaa kasvattaen sitä, koska tilikauden tulos paranee.

Vuokrasopimusten kirjanpitokäsittelyn muutos IFRS:n mukaan vaikuttaa siten, että aiemmin FAS:n mukaan vuokrakuluiksi kirjatut erät kirjataan pienentämään vuokrakulua ja korkokuluiksi. Poistoina kirjataan kuluksi vuokrasopimuksien perusteella omaisuuseriksi kirjattuja eriä. Poistoina ja korkokuluina kirjattavat summat vastaavat niitä summia, jotka FAS:n mukaan kirjataan vuokrakuluiksi. Kirjaustavan muutoksella on vaikutusta tuloslaskelman liiketulokseen, taseen käyttöomaisuuteen ja velkaan, mutta omaan pääomaan ei aiheudu eroa vuokrasopimusten kirjaustavan muutoksesta, koska tilikauden tulokseen muutos ei vaikuta.

IFRS – tilinpäätöksessä aiempien vuosien eroja tuloslaskelmassa ei kirjata suoraan omaan pääomaan, vaan muutokset esitetään laajassa tuloslaskelmassa.

Taulukko 12. Oman pääoman muutos

OMAN PÄÄOMAN MUUTOS FRAMERY-KONSERNI
Oma pääoma FAS- taseessa
+ poistot liikearvosta
+ vaihto-omaisuuden lisäarvokuluja
+ laskennallisen verosaamisen muutos
= Oma pääoma IFRS - taseessa

4 Tutkimustulokset

4.1 Tärkeimmät tase-erät

Ensimmäinen tutkimuskysymys oli ”mihin taseen eriin kohdistuvat suurimmat muutokset siirryttäessä FAS –tilinpäätöksestä IFRS –tilinpäätökseen?”.

Tase-erät, joihin kohdistuvat suurimmat euromääräiset muutokset, ovat liikearvo, aineellisten hyödykkeiden omaisuuserät, vaihto-omaisuus, oma pääoma ja vuokravelat. Suurin muutos kohdistuu taseessa olevaan liikearvoon. Se on suurin yksittäinen erä konsernin taseessa ja liikearvon käsittely FAS- ja IFRS - taseessa eroavat toisistaan merkittävästi. IFRS:n mukaan liikearvosta ei kirjata poistoja toisin kuin FAS:n mukaisesti tehdään.

Aineellisiin hyödykkeisiin aiheutuu muutosta IFRS 16 – standardin mukaisesti niiden omaisuuserien aktivoinnista taseeseen, joiden hallintaoikeus on siirtynyt vuokralleottajalle vuokrasopimuksien perusteella. Vuokrasopimukset aiheuttavat vastaavan muutoksen taseen velkapuolelle.

Vaihto - omaisuuteen kohdistuu muutosta IAS 2 – standardin mukaisesti johtuen siitä, mitä kustannuksia vaihto-omaisuuteen voidaan kohdistaa verrattuna siihen, mitä case – yhtiön vaihto-omaisuuteen on aiemmin kohdistettu. Eroa aiheuttaa sekä hankintahinnan että lisäarvokulujen määrittämisestä.

Oma pääoma muuttuu liikearvoon ja vaihto-omaisuuteen tulosvaikutteisesti kirjattavien oikaisujen vuoksi. Muutos kohdistuu omaan pääomaan edellisten tilikausien ja tilikauden tuloksen muuttumisen vuoksi.

4.2 Muutokset tase-erissä

Toinen tutkimuskysymys oli ”miten nämä taseen erät muuttuvat?”

Ensimmäiseen IFRS- tilinpäätökseen liikearvosta FAS:n mukaan kirjatut suunnitelman mukaiset poistot perutaan ensimmäiseltä IFRS – tilikaudelta ja vertailukaudelta. Poistojen peruminen kasvattaa liikearvon määrää. IAS 36 – standardin mukaisen omaisuuserien arvonalentumistestauksen perusteella tarvetta liikearvon arvonalentumiskirjaukselle ei ole. Kun siirrytään laatimaan case - konsernin tilinpäätös IFRS – standardien mukaisena, liikearvon määrä taseessa kasvaa.

Jos IFRS 1 – standardin sallima helpotus jätetään käyttämättä, on todennäköistä, että liikearvon määrä pienenee ja muiden omaisuuserien arvo kasvaa. Tämä johtuu siitä, että IFRS 3 - standardi ei salli kohdistettavan liikearvoon sellaisia eriä, joita helpotuksen käyttäjä saa liikearvoon jättää, kun se ei oikaise FAS:n mukaista hankintamenolaskelmaa.

IFRS 16 Vuokrasopimukset – standardin perusteella aineellisten hyödykkeiden määrä kasvaa, kun omaisuuserät vuokrasopimuksista merkitään taseeseen. Case-konsernilla taseeseen merkittäviä vuokra- ja leasingsopimuksia ei ole montaa kappaletta mutta yksittäisenä sopimuksena kiinteistön vuokrasopimus on niin arvokas, että se aiheuttaa merkittävän muutoksen taseen aineellisiin hyödykkeisiin. Vuokrasopimusten merkitsemisestä aiheutuu aineellisten hyödykkeiden lisäksi vaikutus myös taseen velkoihin. Vuokrasopimusten perusteella maksettavaksi tuleva diskontattu rahamäärä merkitään taseeseen velaksi koko jäljellä olevalta vuokra-ajalta. Lyhytaikaiseksi velaksi merkitään vuokrasopimusvelasta seuraavan tilikauden aikana maksettavaksi erääntyvä velka ja pitkäaikaiseksi velaksi merkitään yli vuoden päästä maksettavaksi erääntyvät vuokrasopimuksista aiheutuvat velat. Case-konsernin velkojen määrä taseessa kasvaa, kun siirrytään laatimaan tilinpäätös IFRS – standardeja noudattaen.

IAS 2 Vaihto-omaisuus -standardin mukaan vaihto-omaisuuserän hankintahintaan sisällytetään varsinaisen ostohinnan lisäksi tuontitullimaksut, verot (lukuunottamatta arvonlisäveroa) sekä kuljetus- ja käsittelymaksut. Case - konsernin vaihto-omaisuuden hankintahinta on sisältänyt vain ostohinnan. Vaihto-omaisuuden lisäarvolaskenta eroaa IAS 2 -standardin mukaan siten, että vaihto-omaisuuden arvoon lisätään valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden sekä raaka-aineiden

kuljetuskustannukset tuotantotilan ja varastointitilan välillä. Samoin poistot, jotka kohdistuvat vaihto-omaisuuseriin liittyviin omaisuuseriin, kohdistetaan IAS 2 -standardin mukaan vaihto-omaisuuden arvoon.

Sen sijaan IAS 2 -standardi ei salli varastointitilan vuokratilakustannusten kohdistamista vaihto-omaisuuden arvoon, kuten on tehty case-konsernin FAS:n mukaisessa vaihto-omaisuuden lisäarvolaskennassa. Tullimaksut, verot, kuljetus- ja käsittelykustannukset sekä poistot lisäävät case - konsernin vaihto-omaisuuden määrää. Varastointikustannuksen poistaminen lisäarvolaskennasta pienentää vaihto-omaisuuden määrää, vaikutus on kuitenkin pienempi mitä laskentaan lisätyillä kustannuksilla. Kun case - konsernin tilinpäätös laaditaan IFRS- standardeja noudattaen, vaihto-omaisuuden määrä taseessa kasvaa.

Muutokset omaan pääomaan aiheutuvat tilikauden ja edellisten tilikausien tuloksen muutoksesta. Liikearvon poistojen peruuttaminen kirjataan tulosvaikutteisesti siten, että liikearvon määrä kasvaa taseessa ja poistojen määrä pienenee tuloslaskelmassa. Kun tuloslaskelmassa kustannukset pienevät, tilikauden tulos paranee ja oma pääoma taseessa kasvaa. Vaihto-omaisuuteen kohdistetaan enemmän kustannuksia, kun case-konserni siirtyy noudattamaan IFRS-standardeja. Kulujen kohdistaminen tuloslaskelmasta taseen vaihto-omaisuuteen parantaa tilikauden tulosta ja siten kasvattaa omaa pääomaa. Vaihto-omaisuuden sisäisestä katteesta aiheutuva laskennallisen verosaamisen määrä pienenee, jolloin tuloslaskelmaan merkityn veron määrä pienenee ja tilikauden tulos paranee. Laskennallisen verosaamisen muutos kasvattaa oman pääoman määrää taseessa.

IFRS 16 – standardin mukainen vuokrasopimusten omaisuuserien ja vuokravastuiden merkitseminen taseeseen vaikuttaa yhtiön liiketulokseen, koska osa aiemmin kokonaan vuokratuloksi kirjatusta kulusta kirjataan liiketuloksen alapuolelle korkokuluihin. Tilikauden tulokseen ja siten omaan pääomaan kirjaustavan muutoksella ei ole vaikutusta.

4.3 Muutos tilinpäätöksen antamaan kuvaan

Kolmantena tutkimuskysymyksenä oli ”Miten tilinpäätöksen antama kuva muuttuu?”

Siirryttäessä noudattamaan IFRS - standardeja tilinpäätöksen laatimisessa, tilinpäätöksen antamaan kuvaan vaikuttaa uutena elementtinä yhtiön johdon arviot. Kuten teoriaosuudessa todettiin, FAS – tilinpäätöksessä tase-erät on arvostettu alkuperäiseen hankintamenuon perustuen, kun taas IFRS – tilinpäätöksessä tase-erät on arvostettu tyypillisimmin käypään arvoon. Omaisuuserien arvonalentumistestaus perustuu osin johdon näkemykseen siitä, millaista kassavirtaa yhtiön liiketoiminnan odotetaan jatkossa tuottavan. Johdon arviolla on vaikutus case - konsernissa myös siihen, millainen vuokra-aika määritellään niille vuokrasopimuksille joilla ei ole kiinteää vuokra-aikaa vaan vuokrasopimukset ovat voimassa toistaiseksi.

Liikearvon määrän on tarkoitus IFRS – tilinpäätöksessä kuvata paremmin sen vastaista tulonodotusta, kuin FAS-tilinpäätöksen liikearvo, jossa se esitetään suunnitelman mukaisilla poistoilla vähennettynä. Samoin vuokrasopimuksista aiheutuvan velan merkitseminen taseeseen kuvaa paremmin yhtiön vastuita tulevilla tilikausilla. Toisaalta, vaikka IFRS – tilinpäätöksen tavoitteena on antaa mahdollisimman totuuden mukainen kuva yhtiön taloudellisesta asemasta, sisältyy arvioiden käyttöön riski, että ne lisäävät virheiden mahdollisuutta tilinpäätöksessä. IFRS – tilinpäätöksessä tase-erät muuttuvat herkemmin kuin FAS- tilinpäätöksessä.

Kuten aiemmissa tutkimuksissa (mm. Jarva & Lantto 2012 ja Pajunen 2010) on todettu, FAS:n mukaan laaditut tilinpäätökset antavat jo totuuden mukaisen kuvan yhtiöiden tilinpäätöksistä eikä IFRS- standardien noudattamiseen siirtyminen muuta merkittävästi tilinpäätöksen antamaa kuvaa yhtiön taloudellisesta tilanteesta.

5 Johtopäätökset

Merkittävimmät euromääräiset muutokset case – konsernin taseessa kohdistuvat liikearvon määrään, aineellisten hyödykkeiden omaisuuseriin, vaihto – omaisuuteen ja

vuokravelkoihin, kun tilinpäätös siirrytään laatimaan IFRS – standardeja noudattaen. Muutokset aiheutuvat IFRS – standardien perusteella eri tavalla kuin FAS:n mukaan käsiteltävästä liiketoimintojen yhdistämisestä, vuokravastuiden merkitsemisestä taseeseen ja vaihto-omaisuuteen kohdistettavien kustannusten ja sisäisen katteesta laskettavan laskennallisen verosaamisen laskennassa käytettävien verokantojen eroista.

Case – konsernin tilinpäätöksen vertailukelpoisuuden haasteena on muista yhtiöistä poikkeava liiketoiminta ja toimiala. Toimialana siirrettävien äänieristettyjen toimistokäyttöön valmistettavien pienien työtilojen -toimiala on vielä uusi, eikä ole olemassa yhtiöitä, jotka ovat suuruusluokaltaan vastaavia kuin Framery ja jotka valmistavat ja myyvät vastaavaa tuotekokonaisuutta. IFRS- standardien mukaan laadittu tilinpäätös parantaa kuitenkin vertailukelpoisuutta sellaisiin yhtiöihin, jotka laativat tilinpäätöksensä IFRS- standardien mukaan.

Merkittäessä liikearvo taseeseen alkuperäisen hankintamenon mukaisena ja kun sille tehdään arvonalentumistestaus johdon arvion mukaan laadittua kassavirtaennustetta ja verrokkiyhtiöiden tunnuslukuja perusteena käyttäen, se kuvaa sitä arvoa, joka liikearvolla odotetaan olevan. Kun FAS:n mukaan liikearvosta kirjataan poistoja, se pienentää liikearvon määrää taseessa. Case – konserniin kohdistuu merkittäviä kasvuodotuksia, jolloin on luontevaa, että liikearvo ei pienene vaan ennemminkin kasvaa entuudestaan. Kasvuennuste perustuu johdon näkemyksiin, jolloin arviolla kasvun oikeellisuudesta on merkittävä vaikutus siihen kuinka oikean kuvan tilinpäätös antaa.

IFRS:n mukainen vuokravelvoitteiden merkitseminen taseeseen kuvaa vastuita, jotka yhtiöllä on, toisin kuin FAS:n mukainen menettely, jossa vuokravastuut ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa, eikä niillä siten ole vaikutusta taseen loppusummaan tai tunnuslukuihin. Vuokra-aikojen määrittelyssä on käytetty johdon arvioita toistaiseksi voimassa olevien sopimusten osalta. Muutokset kasvuennusteen toteutumisessa voivat vaikuttaa vuokrasopimusten toteutuviin vuokra-aikoihin.

6 Pohdinta

6.1 Keskeiset tulokset

Opinnäytetyön tavoitteena oli tunnistaa ne tase-erät joihin IFRS – standardien noudattamiseen siirtyminen vaikuttaa merkittävimmin case - konsernin taseessa. Lisäksi tavoitteena oli laatia laskelmat muutoksista, jotka näihin tunnistettuihin tase-eriin kohdistuvat sekä tunnistaa muutokset tilinpäätöksen antamassa kuvassa.

Siirtymän vaikutuksesta case - konsernin taseen loppusumma kasvaa noin 20 prosenttia. Vaikka taseeseen tehdään IFRS - oikaisuja, joilla ei ole tulosvaikutusta (vuokrasopimukset) ja siten vaikutusta omaan pääomaan, on niiden määrä merkittävästi pienempi kuin niiden oikaisujen, jotka vaikuttavat myös omaan pääomaan. Tämän vuoksi oman pääoman osuus taseen loppumasta kasvaa. Kasvu on noin 10 prosenttiyksikköä. Oman pääoman osuuden kasvaessa suhteessa taseen loppusummaan on sillä vaikutusta yhtiön tunnuslukuihin, kuten esimerkiksi yhtiön vakavaraisuutta mittaavaan omavaraisuusasteeseen. Case – konsernin omavaraisuusaste on korkeampi IFRS – taseen kuin FAS – taseen lukujen mukaan laskettuna.

Sitä vastoin IFRS – taseessa liikearvon suhde omaan pääomaan pienenee. Liikearvon määrä taseessa on silti edelleen suurempi kuin oma pääoma, mikä selittyy sillä, että kyseessä on varsin nuori ja voimakkaasti kasvava konserni. Päätös siitä, että noudatetaanko IFRS 1 – standardin sallimaa helpotusta liikearvon käsittelyssä on merkittävä tekijä siihen, millaiseksi case – konsernin IFRS – tase muodostuu. Tutkimuksen lähtökohtana oli, että helpotus käytetään. Jos helpotusta ei käytetä, liikearvon määrä on pienempi, kun liiketoimintojen yhdistely oikaistaan hankintamenomenetelmän mukaiseksi.

Kappaleessa 2.3. esiteltiin aiempia tutkimustuloksia IFRS- tilinpäätösstandardeihin siirtymisen vaikutuksista yhtiöiden tilinpäätöksiin. Aiemman tutkimuksen perusteella oman pääoman määrä tyypillisesti pienenee, kun tilinpäätös laaditaan ensimmäistä kertaa IFRS - standardien mukaisena. Kuitenkin Jarva & Lantto (2012, 27) ovat toden-

neet, että se ettei IFRS salli kirjattavan liikearvosta poistoja, parantaa tulosta siirtymästä FAS:n mukaisesta tilinpäätöksestä IFRS:n mukaan laadittuun tilinpäätökseen. Tutkimuksen yhtiöissä poistojen perumisen tulosvaikutus oli kuitenkin pieni. Case – konsernin taseessa isoin vaikutus on liikearvosta tehtyjen poistojen perumisella. Tämä selittää aiemmasta tutkimuksesta poikkeavan tuloksen.

Opinnäytetyössä onnistuttiin tunnistamaan ne IFRS - standardit, joilla on merkittävin vaikutus case - konsernin taseeseen. Lisäksi onnistuttiin laskemaan muutoksien aiheuttama euromääräinen vaikutus taseeseen. Yllättävää oli liikearvon käsittelytavan eroavaisuuden merkittävä vaikutus sekä johdon arvioiden suurehko rooli siinä, miten IFRS – taseen eriä arvostetaan.

Opinnäytetyön valmistumisen jälkeen työ jatkuu siten, että merkittävimpien IFRS – standardien aiheuttamien muutosten lisäksi kaikki muutkin konsernin tuloslaskelmaan ja taseeseen vaikuttavat IFRS – standardit tunnistetaan ja niiden vaikutus lasketaan siten, että konsernille saadaan laadittua IFRS:n mukainen konsernituloslaskelma ja -tase. Tämän jälkeen IFRS – konsernilaskelma laaditaan kuukausittain virallisen FAS – konsernilaskelman rinnalla.

Opinnäytetyön yhteydessä laadittuja laskentataulukoita käytetään sellaisinaan pohjana IFRS – siltalaskelmien laatimiselle. Lisäksi opinnäytetyön tuloksia voidaan hyödyntää päätöksenteossa esimerkiksi siltä osin, että tullaanko lopulta käyttämään IFRS 1 – standardin sallima helpotus liittyen liiketoimintojen yhdistämiseen vai ei. Opinnäytetyön tulosten perusteella voidaan tehdä myös alustavaa arviota siitä, mihin kaikkeen muuhun kuin tilinpäätökseen, kuten esimerkiksi tulospalkkioiden laskenta-kaavoihin, IFRS – siirtymä case – konsernissa vaikuttaa. Tuloksia voidaan hyödyntää myös, jos halutaan tehdä vertailua toimialan muiden toimijoiden IFRS – standardien mukaan laadittuun tilinpäätösinformaatioon.

6.2 Validiteetti ja reliabiliteetti

Tutkimuksen reliabiliteetilla, eli luotettavuudella tarkoitetaan kvantitatiivisessa tutkimuksessa tulosten tarkkuutta ja toistettavuutta. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa luotettavuutta voidaan arvioida vertaamalla sitä, kuinka yhteensopivia tulkittu materiaali ja tutkimuskohde ovat. Luotettavuuteen kuuluu myös se, että teorian muodostamiseen ei ole vaikuttanut epäolennaiset ja satunnaiset asiat. (Vilka 2021, 194 – 196.)

Tutkimuksen tulosten tarkkuus on riittävä. Tutkimuksessa saatiin osoitettua ne tase-erät, joista aiheutuu euromääräisesti merkittävimmät muutokset, kun siirrytään laatimaan IFRS – standardien mukainen tilinpäätös. Tutkimuksessa saatiin laadittua tarkat laskelmat siitä, kuinka paljon tase-erät muuttuvat euromääräisesti IFRS – standardien noudattamiseen siirtymisen vaikutuksesta. Laskelmia käytetään sellaisinaan osana konsernin IFRS – standardien mukaisen kirjanpidon laatimista. Tutkimuksen validiteetti on onnistunut. Tutkimuksessa tehdyt johtopäätökset IFRS – standardien vaikutuksesta perustuvat standarditekstien tulkintaan. Standarditekstit ovat sisällöltään yksityiskohtaisia ja kattavia, mutta niissä on silti tulkinnanvaraa. Riskinä tulosten luotettavuudelle ovat mahdolliset virheet standarditekstien tulkinnoissa.

IFRS on aiheena laaja ja sen käsitteellisen viitekehyksen omaksuminen vaati FAS:n mukaisia tilinpäätöksiä laatineelta henkilöltä uudenlaisen ajattelun omaksumista. Kun IFRS:n peruseriaatteet oli omaksunut, oli yksityiskohtaisten standarditekstien soveltaminen käytäntöön ja kirjanpitoivienneiksi asti melko yksinkertaista. Soveltaminen käytäntöön vaati kuitenkin aiempaa ymmärrystä ja kokemusta kirjanpidon ja konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Arvon alentumistestausmallin laatiminen ei standarditekstien ja muun ohjeistuksen perusteella olisi onnistunut, joten testausmallin laatimiseen käytettiin ulkopuolista asiantuntijaa.

6.3 Etiikka

Tutkimuksen aineistoa on käsiteltävä vastuullisesti ja tutkimuksen tekemiseen on hankittava asianmukaiset luvat (Kananen 2017, 92.) Tutkimukseen saatiin lupa toimeksiantajayritykseltä. Tutkimus sisältää vain sellaista taloudellista informaatiota, joka on muutenkin julkista. Laskelmat tutkimusta varten on laadittu taustalla yksityiskohtaisilla ja konsernin kirjanpidon mukaisilla tilintarkastetuilla luvuilla, mutta tutkimusraportilla esitetyt luvut taulukoissa ja liitteissä ovat kuvitteellisia.

Aiheen vuoksi tutkimus perustui pitkälti juridiikkaan, eli johtopäätöksiä ohjasi pääasiassa IFRS- standardien teksti, osakeyhtiölain, kirjanpitolain ja – asetuksen sisältö. Tutkimuksessa käytetty aineisto on pääosin konsernin kirjanpitomateriaalia, joka on laadittu lain, asetusten ja kirjanpitolautakunnan lausuntojen ja yleisohjeiden perusteella. Näin ollen eettistä arviointia ei tutkimukseen juurikaan sisällynyt.

6.4 Jatkotutkimus

IFRS on hyvin laaja kokonaisuus, joten mahdollisia jatkotutkimuskohteita on paljon. Taseen merkittävimpien muutosten tutkimisen jälkeen olisi luontevaa tutkia merkittävimpiä muutoksia tuloslaskelmassa. Tästä tutkimuksesta rajattiin pois konsernin ulkomaisten yhtiöiden poikkeavuudet verrattuna konsernin kotimaisiin yhtiöihin. Jatkotutkimuksena voidaan tutkia, onko ulkomaisilla yhtiöillä esimerkiksi eläkejärjestelyjä tai muita erityispiirteitä, jotka käsitellään eri tavalla IFRS – tilinpäätöksessä kuin FAS - tilinpäätöksessä.

Konsernin tilinpäätöksen laatiminen IFRS:n mukaisena asettaa monia vaatimuksia taloushallinnon järjestelmille ja henkilöstölle. Kehittämistutkimuksena voidaan tutkia ja kehittää prosesseja ja työkaluja sekä henkilöstön osaamista, jotta IFRS – tilinpäätöksen laatiminen onnistuu. Myös IFRS:n vaikutusta konsernin tunnuslukuihin ja liitetietoihin voidaan tutkia.

Lähteet

Alali, F. & Cao, L. 2010. International Financial Reporting Standards – credible and reliable? An overview. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 2010, doi:10.1016/j.adiac.2010.02.001.

ASPO. 2019. IFRS 16 vuokrasopimukset -standardin käyttöönotto Aspossa. <https://www.aspo.com/porssitiedotteet/ifrs-16-vuokrasopimukset-standardin-k%C3%A4ytt%C3%B6nC3%B6nC3%B6notto-aspossa>. Viitattu 10.4.2021

Baker, C.R., Biondi, Y. & Zhang, Q. 2010. Disharmony in international accounting standards setting: The Chinese approach to accounting for business combinations. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol 21, Issue 2, 107-117.

Ball, R. 2016 IFRS – 10 years later, *Accounting and Business Research*, 46:5, 545-571, DOI: 10.1080/00014788.2016.1182710.

Chorafas, D.N. 2006. IFRS, Fair Value and Corporate Governance : The Impact on Budgets, Balance Sheets and Management Accounts. Elsevier Ltd.

Goodwin, J., Ahmed, K. & Heaney, R. The Effects of International Financial Reporting Standards on the Accounts and Accounting Quality of Australian Firms: A Retrospective Study. The University of western Australia.

Haaramo, P., Palmuaro, S. & Peill, E. 2005 IFRS-Raportointi. Helsinki. WSOYPro.

Halonen, J. Jaatinen, I., Jalkanen-Steiner, J., Johansson, N., Lähdemäki, J., Mäkinen, K., Pyykönen, R-L., Rantanen, H., Sunvik, P., Suomela, M., Toivonen, P., Torkkel, T., Torniainen, T., Tuomala, M. & Uttula, S. 2017. IFRS -Käytännön käsikirja. Helsinki. Edita Publishing Oy.

Hellmann, A., Perera, H. & Patel, C. 2010. Contextual issues of the convergence of International Financial Reporting Standards: The case of Germany. *Advances in Accounting*. Vol 26, Issue 1, 108-116.

Hirsijärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 1997. Tutki ja kirjoita. Helsinki. Tammi.

Honkamäki, T. 2019. Mitä kirjanpitäjän pitäisi tietää IFRS:stä. Eduhouse Oy.

Honkamäki, T. 2018. IFRS 16- vuokrasopimukset. Eduhouse Oy.

Honkamäki, T., Reponen, M., Mäkelä, L. & Pohjonen, S. 2016. Konsernitilinpäätöksen laadinta. Helsinki. Talentum pro.

Hung, M. & Subramanyam, K.R. 2004. Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany. https://www.researchgate.net/publication/225145713_Financial_Statement_Effects_of_Adopting_International_Accounting_Standards_The_Case_of_Germany. Viitattu 11.11.2020.

- IFRS.Org. N.d. About the International Accounting Standards Board. <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/> Viitattu 21.11.2020.
- IFRS.Org. N.d. IFRS Interpretations Committee. <https://www.ifrs.org/groups/ifrs-interpretations-committee/>. Viitattu 21.11.2020.
- IFRS.Org. N.d. Why Global Accounting Standards? <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/> viitattu 31.5.2020.
- IFRS – standardit. 2020. Helsinki. ST – Akatemia Oy.
- Ihamäki, T. 2020. Kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännöt. <https://dif.fi/osa/kirjanpito-ja-tilinpaatoskaytannot/>. Viitattu 21.1.2021.
- Jarva, H. & Lantto, A-M. 2012. Information Content of IFRS versus Domestic Accounting Standards: Evidence of Finland. Liiketaloudellinen aikakauskirja LTA 2/12, 141-177.
- Jermakowicz, E.K. 2004. Effects of adoption of International Financial Reporting Standards in Belgium: The evidence from BEL-20 Companies. Accounting in Europe. Vol 1, Issue 1, 51-70.
- Jermakowicz, E.K. & Gornik-Tomaszewski, S. 2006. Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. Vol 15, Issue 2, 170-196
- Kananen, J. 2017. Laadullinen tutkimus pro graduna ja opinnäytetyönä. Jyväskylä: Juvenes print.
- Kirjanpitolautakunta. 2006. Kiinteiden menojen lukeminen hyödykkeen hankintameenoon. Yleisohje.
- Kirjanpitolautakunta. 2007. Suunnitelman mukaiset poistot. Yleisohje.
- Kirjanpitolaki. 1997.
- Kuutti, I. 2019. IAS 36 – Omaisuuserien arvonalentuminen. Eduhouse.
- Kuutti, I. 2019. IFRS:n vaikutus FAS-kirjanpitoon ja -tilinpäätökseen. Eduhouse.
- Kuutti, I. 2020. IFRS -siirtymäprojektin suunnittelu ja toteutus. Taloushallintoliitto.
- Laki asuinhuoneiston vuokrauksesta 31.3.1995/481.
- Maailmantalous.net Ryysyistä rikkauksiin – vai toisin päin? Globalisaation vaikutus tulonjakoon <http://maailmantalous.net/fi/node/7> viitattu 12.12.2020
- Nobes, C. 2006. The survival of international differences under IFRS: Towards a research agenda. Accounting and Business Research. Vol 36, No 3, 233-245.

Nobes, C. 2008. Accounting classification in the IFRS era. *Australian Accounting Review*. Vol 18, Issue 3, 191-198.

Pajunen, K. 2010. *The International Financial Reporting Standards from the Perspective of the Finnish Accounting Thought Three Essays*. University of Eastern Finland.

Pihlajalinna. 2019. Pihlajalinna-konsernin taloudelliset vertailutiedot vuodelta 2018 uuden IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin käyttöönoton jälkeen. <https://investors.pihlajalinna.fi/releases/pr-story?itemid=/2205EC87DA5ECFB2>. Viitattu 10.4.2021.

Rodrigues, L.L. & Craig, R. 2007. Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 18, Issue 6, 739-757

ScHadewitz, H. & Vieru, M. 2007. How markets value and response to IFRS reconciliations adjustments in Finland. https://www.researchgate.net/publication/228255598_How_Markets_Valuate_and_Response_to_IFRS_Reconciliations_Adjustments_in_Finland/link/5dcbe58ea6fdcc57504448f2/download viitattu 8.11.2020.

Troberg, P. 2013. *IFRS NOW- In the light of US GAAP and Finnish Practices*. Helsinki. KHT Media.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki. Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Vieru, M. & ScHadewitz H. 2010. Impact of IFRS transition on audit and non-audit fees: evidence from small and medium-sized listed companies in Finland. *LTA* 1/10 p. 11–41 http://njb.fi/wp-content/uploads/2015/05/lta_2010_01_a2.pdf viitattu 8.11.2020.

Vilkkä, H. 2021. *Tutki ja kehitä*. Jyväskylä. PS-kustannus.

Whittington, G. 2008. Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol 27, Issue 6, 495-502.

Zeff, S.A. 2007. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*. Vol 39, No 1, 290-302.

Liitteet

Liite 1. Hankintamenolaskelma

FRAMERY - KONSERNI			
Hankintamenolaskelma	FAS	IFRS	ero
LUVUT OVAT KUVITTEELLISIA			
Asiantuntijakulut	1 100 000 €	0 €	
Osakkeista	89 000 000 €	89 000 000 €	
Osakkeista, tilalle annettu uusia osakkeita	26 000 000 €	26 000 000 €	
Varainsiirtovero	1 900 000 €	0 €	
	118 000 000 €	115 000 000 €	
Oma pääoma hankinta hetkellä	8 000 000 €	8 000 000 €	
Konserniaktiiva	110 000 000 €	107 000 000 €	3 000 000 €

Liite 2. Alustava siltalaskelma taseesta

FRAMERY -KONSERNI			
Alustava siltalaskelma	FAS 31.12.2020	IFRS oikaisut	IFRS 31.12.2020
VASTAAVAA	LUVUT OVAT KUVITTEELLISIA		
Pysyvät vastaavat			
Aineettomat hyödykkeet			
konserniaktiiva	80 000 000,00 €	30 000 000,00 €	110 000 000,00 €
Muut aineettomat hyödykkeet	2 000 000,00 €		2 000 000,00 €
Aineettomat hyödykkeet yhteensä	82 000 000,00 €	30 000 000,00 €	112 000 000,00 €
Aineelliset hyödykkeet			
Aineelliset hyödykkeet	3 000 000,00 €		3 000 000,00 €
Aineelliset hyödykkeet yhteensä	3 000 000,00 €	0,00 €	3 000 000,00 €
Pysyvät vastaavat yhteensä	85 000 000,00 €	30 000 000,00 €	115 000 000,00 €
Vaihtuvat vastaavat			
Vaihto-omaisuus			
Vaihto-omaisuus	7 000 000,00 €	500 000,00 €	7 500 000,00 €
Varasto sisäinen kate	-1 000 000,00 €		-1 000 000,00 €
Vaihto-omaisuus yhteensä	6 000 000,00 €	500 000,00 €	6 500 000,00 €
Saamiset			
Pitkäaikaiset saamiset			0,00 €
Laskennallinen verosaaminen		100 000,00 €	100 000,00 €
Pitkäaikaiset saamiset yhteensä	0,00 €	100 000,00 €	100 000,00 €
Lyhytaikaiset saamiset			
Laskennallinen verosaaminen	200 000,00 €	-200 000,00 €	0,00 €
Muut lyhytaikaiset saamiset	15 000 000,00 €		15 000 000,00 €
Lyhytaikaiset saamiset yhteensä	15 200 000,00 €	-200 000,00 €	15 000 000,00 €
Saamiset yhteensä	15 200 000,00 €	-100 000,00 €	15 100 000,00 €
Rahoitusarvopaperit			
Rahat ja pankkisaamiset			
Rahat ja pankkisaamiset	15 000 000,00 €		15 000 000,00 €
Rahat ja pankkisaamiset yhteensä	15 000 000,00 €		15 000 000,00 €
Vaihtuvat vastaavat yhteensä	36 200 000,00 €		36 200 000,00 €
VASTAAVAA YHTEENSÄ	121 200 000,00 €	30 300 000,00 €	151 500 000,00 €

VASTATTAVAA		LUVUT OVAT KUVITTEELLISIA	
Oma pääoma			
Osakepääoma			
Osakepääoma	2 500,00 €		2 500,00 €
Osakepääoma yhteensä	2 500,00 €		2 500,00 €
Osakepääoma yhteensä	2 500,00 €		2 500,00 €
Muut rahastot			
Yhtiöjärjestyksen mukaiset rahastot			
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	40 000 000,00 €		40 000 000,00 €
Yhtiöjärjestyksen mukaiset rahastot yhteensä	40 000 000,00 €		40 000 000,00 €
Muut rahastot yhteensä	40 000 000,00 €		40 000 000,00 €
Ed. tilikauden tulos			
Ed. tilikauden tulos	5 000 000,00 €		5 000 000,00 €
Ed. tilikauden tulos yhteensä	5 000 000,00 €	18 000 000,00 €	23 000 000,00 €
Tilikauden tulos	-8 802 500,00 €	12 300 000,00 €	3 497 500,00 €
Oma pääoma yhteensä	36 200 000,00 €	30 300 000,00 €	66 500 000,00 €
Vieras pääoma			
Pitkäaik. vieras pääoma			
Pitkäaik. vieras pääoma	70 000 000,00 €		70 000 000,00 €
Pitkäaik. vieras pääoma yhteensä	70 000 000,00 €		70 000 000,00 €
Lyhytaik. vieras pääoma			
Lyhytaik. vieras pääoma	15 000 000,00 €		15 000 000,00 €
Lyhytaik. vieras pääoma yhteensä	15 000 000,00 €		15 000 000,00 €
Vieras pääoma yhteensä	85 000 000,00 €		85 000 000,00 €
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	121 200 000,00 €	30 300 000,00 €	151 500 000,00 €

Liite 3. Vaihto-omaisuuden muutos

FRAMERY - KONSERNI				
Vaihto-omaisuuden muutos				
FAS		IFRS		ero
LUVUT OVAT KUVITTEELLISIA				
Tili		Tili		
7230 - Toimitilavuokrat	1 000 000 €	7230 - Toimitilavuokrat	1 000 000 €	
7250 - Varastovuokrat	500 000 €	4490 - Muut ulkopuoliset palvelut	700 000 €	
7360 - Siivous ja puhtaanapito	150 000 €	7360 - Siivous ja puhtaanapito	150 000 €	
7390 - Sähkö ja kaasu	150 000 €	7390 - Sähkö ja kaasu	150 000 €	
7400 - Jätehuolto	200 000 €	7400 - Jätehuolto	200 000 €	
		4290 - Ostorahdit	300 000 €	
Yhteensä	2 000 000 €	Yhteensä	2 500 000 €	500 000 €