

Opinnäytetyö (AMK)
Liiketalouden koulutus
2021

Maiki Haav

IFRS16 KÄYTÄNTÖ JA YLLÄPITO

– Case: Eezy Oyj

Maiki Haav

IFRS16 -KÄYTÄNTÖ JA YLLÄPITO

-Case: Eezy Oyj

Tämä opinnäytetyö tehtiin toimeksiantona Eezy Oyj:lle, joka on henkilöstöpalvelualan yritys. Eezy listautui pörssiin vuonna 2020 ja noudattaa listautumisen myötä kansainvälistä tilinpäätössäännöstöä (IFRS) konsernitilinpäätöksessään. IFRS koostuu useista IFRS-standardeista sekä IFRIC- ja SIC -tulkintoista.

Opinnäytetyössä käsitellään IFRS16 -vuokrasopimukset standardia, jonka tarkoituksena on esittää vuokrattu omaisuuserä taseessa kuten se omistettaisiin. IFRS16 -standardin mukaan taseeseen aktivoidaan käyttöomaisuus ja kirjataan vuokrasopimusvelka. Olennaisessa roolissa IFRS16 -standardissa on vuokra-ajan määrittäminen. Määritetty vuokra-aika vaikuttaa suoraan siihen, kuinka suuri käyttöomaisuuden lisäys ja vuokrasopimusvelka taseeseen kirjataan.

Eezyllä on koettu haasteelliseksi toistaiseksi voimassaolevien vuokrasopimusten vuokra-ajan määrittelemineen. Opinnäytetyön tavoitteena on löytää nykykäytännölle vaihtoehtoisia tapoja määrittää toistaiseksi voimassaolevien sopimusten vuokra-aika. Opinnäytetyön pääkysymys on milloin ja kuinka pitkäksi aikaa toistaiseksi voimassaolevan vuokrasopimuksen vuokra-aika on tarkastettava uudelleen?

Opinnäytetyössä tarkastellaan IFRS16 -standardia ja etsitään vastausta pääkysymykseen. Opinnäytetyössä selviää, että IFRS16 -standardista ei löydy yksityiskohtaista ohjeistusta siitä, miten toistaiseksi voimassaolevien vuokrasopimusten vuokra-aika määritetään.

Opinnäytetyössä käytettiin havainnollistavia esimerkkejä, miten eri vuokra-ajat vaikuttavat kirjanpitoon. Koska IFRS16 -standardista ei löydy toistaiseksi vastausta opinnäytetyön kysymykseen, tehtiin kaksi ratkaisuehdotusta muokkaamalla Eezyyn nykykäytäntöä. Ensimmäinen ratkaisuehdotus perustuu Eezyyn nykyisten ja päättyneiden vuokrasopimusten vuokra-aikaan ja toinen Eezyyn strategiakauden keston ja sopimusten irtisanomisaikaan.

Tuloksena todetaan, että ensimmäinen ratkaisuehdotus saattaa tuottaa oikeamman kuvan vuokrasopimuksista tilinpäätökseen, mikäli on oletettavissa, että vuokrasopimukset ovat voimassa pitkään (yli 5 vuotta). Toinen ratkaisuehdotus saattaa tuottaa oikeamman kuvan, mikäli vuokrasopimusten oletetaan olevan voimassa alle viisi vuotta. Nämä asiat on otettava huomioon, mikäli Eezyllä päätetään hyödyntää opinnäytetyön ratkaisuehdotuksia.

ASIASANAT:

IFRS-standardit, IFRS16 vuokrasopimukset, toistaiseksi voimassaoleva sopimus

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Degree programme in Business

2021 | 37 pages

Maiki Haav

IFRS16 - POLICY AND VALIDITY

- Case: Eezy Oyj

The thesis is commissioned by Eezy Oyj, a personnel services company. Eezy was listed on the stock market in 2020 and therefore complies in its consolidated financial statements the International Financial Reporting Standards (IFRS). IFRS consists of several IFRS standards as well as IFRIC and SIC interpretations.

The thesis deals with the IFRS16 Leases standard, the purpose of which is to present a right-of-use asset in the balance sheet as if it were owned. According to IFRS16, lessee should recognize assets and liabilities arising from a lease. One essential role in IFRS16 is to determine the lease term. The lease term has a direct effect on the amount of the increase in assets and the lease liability recognized in the balance sheet.

Eezy has found it challenging to determine the lease term of contracts valid until further notice. The purpose of the thesis is to find an alternative way to the current practice to determine the lease term of contracts valid until further notice. The main question of the thesis is when and for how long the lease term of a lease valid until further notice must be re-evaluated?

The thesis looks into the IFRS16 standard and seeks an answer to the main question of the thesis. The thesis states that no detailed guidance can be found in the IFRS16 standard.

Examples were used to illustrate how different lease terms affect the financial statements. As the answer to the thesis question cannot be found in the IFRS16 standard so far, two solutions were proposed by modifying Eezy's current practice. The first proposal is based on the lease term of Eezy's current and expired leases and the second on the duration of Eezy's strategy period and the notice period.

It was stated in the thesis that the first proposed solution may provide a more accurate information on the leases in the financial statements, if it can be assumed that the leases are valid for a long time (more than 5 years). The second solution may provide a more accurate information if the leases are assumed to be valid for less than five years. These issues must be taken into account if Eezy decides to adopt either solution.

KEYWORDS:

IFRS-standards, IFRS16 leases, valid until further notice

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	6
2 EEZY -KONSERNISTA	8
2.1 Eezy toimintaympäristö	8
2.2 FAS ja IFRS kirjauskäytännöt	12
2.2.1 Esimerkki 1: FAS ja IFRS kirjauskäytännön ero	13
2.2.2 Eezyn IFRS16 -kirjauskäytäntö	14
3 IFRS16 -VUOKASOPIMUKSET -STANDARDI	16
3.1 IFRS16 -standardin määritelmä	16
3.1.1 Esimerkki 2: Standardin määritelmän täyttyminen	18
3.2 Vuokra-aika	19
3.3 Vuokrasopimuksen uudelleenarvostus	21
3.3.1 Esimerkki 3: Yritys käyttää jatko-option	22
3.3.2 Esimerkki 4: Vuokrasopimuksen uudelleenarvostus 3 vuoden välein	23
3.3.3 Esimerkki 5: Vuokrasopimuksen päättymispäivä on ennalta tiedossa	25
3.3.4 Eezyn uudelleenarvostuksen käytäntö	26
3.3.5 Esimerkki 6: Ratkaisuehdotus 1: vuokra-aika 5+3 vuotta.	28
3.3.6 Esimerkki 7: Ratkaisuehdotus 2: vuokra-aika 3+1 vuotta.	29
3.3.7 Ratkaisuehdotuksien vertailu	31
4 POHDINTA	34
LÄHTEET	36

KUVAT

Kuva 1. IFRS16 vaikutus Eezyn tilinpäätökseen. Eezy 2021, s.23, 61-63. Muokattu.	9
Kuva 2. Eezy organisaatiokaavio. Eezyn Intranet. Muokattu.	10
Kuva 3. Eezy IFRS16 -prosessikuvaus.	12
Kuva 4. Esimerkki 1. FAS ja IFRS kirjausero.	14
Kuva 5. Vuokrasopimuksen määritelmä. Pwc 2016.	18
Kuva 6. Vuokra-aika. KPMG 2017,383.	20
Kuva 7. Taloudellisen kannustimen olemassaolo. KPMG 2017,383.	21
Kuva 8. Esimerkki 4. Vuokrasopimuksen alkuperäinen arvostus.	23
Kuva 9. Esimerkki 4. Vuokrasopimuksen ensimmäinen uudelleenarvostus.	24

Kuva 10. Esimerkki 4. Vuokrasopimuksen toinen uudelleenarvostus	24
Kuva 11. Esimerkki 4. Vuokrasopimuksen tulosvaikutus.	25
Kuva 12. Esimerkki 5. Vuokrasopimuksen päättymispäivä on ennalta tiedossa.	26
Kuva 13. Ratkaisuehdotus 1. Alkuperäinen arvostus.	28
Kuva 14. Ratkaisuehdotus 1. Sopimuksen uudelleenarvostukset.	29
Kuva 15. Ratkaisuehdotus 2.	30
Kuva 16. Ratkaisuehdotus 2. Vuokrasopimus päättyy.	31

1 JOHDANTO

Tämä opinnäytetyö toteutetaan toimeksiantona. Opinnäytetyön toimeksiantaja on Eezy Oyj, joka on henkilöstöpalvelualan yritys. Eezy Oyj listautui Helsingin pörssiin vuonna 2020 ja noudattaa listautumisen myötä IFRS-tilinpäätösstandardeja. Eezy Oyj raportoi jo ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksensä vuoden 2020 alussa, mutta jatkokehitystarpeita mm. IFRS16-standardin ylläpidon osalta on ilmennyt.

Opinnäytetyön tarkoituksena on löytää käytäntö, jota voidaan hyödyntää toistaiseksi voimassa olevien vuokrasopimuksien vuokra-ajan määrittelemisessä. Vuokrasopimuksille määritetty vuokra-aika vaikuttaa suoraan siihen, kuinka suuri käyttöomaisuus ja vuokrasopimusvelka taseeseen kirjataan. Käytännön olisi tarkoitus antaa riittävän oikea kuva vuokrasopimuksien käyttöomaisuuden arvosta ja vuokrasopimusvelasta IFRS -tilinpäätökseen. Tässä opinnäytetyössä keskitytään kysymykseen:

1. Milloin ja kuinka pitkäksi aikaa toistaiseksi voimassa olevan vuokrasopimuksen vuokra-aika on tarkastettava uudelleen?

Pörssiin listautuminen tuo yhtiölle paljon velvoitteita. Listayhtiöllä on säännöllinen ja jatkuva tiedonantovelvollisuus, jota säännöstelevät arvopaperimarkkinalaki, arvopapereiden väärinkäyttöasetus ja Helsingin pörssi. Säännöllinen tiedonantovelvollisuus edellyttää IFRS-tilinpäätöksen julkistamista puolivuositain. (Finanssivalvonta 2020). Neljännesvuosiraportoinnin vaatimus poistui arvopaperimarkkinalaista vuoden 2015 lopulla, mutta siitä huolimatta Suomessa pörssiyhtiöillä on edelleen tapana julkistaa osavuosi-katsaukset neljännesvuositain.

Pörssiin listautuvalta yhtiöltä vaaditaan IFRS -standardien mukaisesti laadittua tilinpäätöstä. IFRS-standardien perimmäinen tarkoitus on antaa sijoittajille ja rahoittajille vertailukelpoinen, samoihin lähtökohtiin perustuvaa informaatiota yrityksen toiminnasta sijoituspäätöksiä pohjaksi maailmanlaajuisesti (Tomperi 2017, 228).

Kansainvälinen tilinpäätössäännöstä eli IFRS koostuu useista IFRS-standardeista, joita on yhteensä 42 kappaletta. Standardien lisäksi IFRS -tilinpäätöksissä pitää noudattaa IFRIC ja SIC -tulkintoja, joita on noin 20 kappaletta. (IFRS Foundation 2021).

Eezyllä laaditaan tilinpäätökset noudattamalla suomalaista hyvää kirjanpitolakia (FAS) sekä sen lisäksi tehdään IFRS -konsernitilinpäätös. Suomessa kirjanpitolaki ja

elinkeinoverolaki eivät noudata yhteisiä sääntöjä. IFRS16 -standardia saisi kirjanpitolain mukaan soveltaa myös FAS:ssa, mutta verotus ei tunne vuokrasopimusten aktivointia taseeseen. Tämän vuoksi toimeksiantajayrityksessä tehdään IFRS-standardien mukaiset oikaisut vain konsernitilinpäätökseen, ei juridisiin yhtiöihin. Konsernitilinpäätöksen tarkoituksena on antaa koko konserniin kuuluvista yhtiöistä yhtenäinen kokonaiskuva, ikään kuin kyseessä olisi yksi yhtiö (Leppiniemi 2019).

Tässä opinnäytetyössä käsitellään IFRS16 – vuokrasopimukset standardia. Tiivistettynä IFRS16-standardin tarkoitus on esittää vuokrattu käyttöomaisuus kirjanpidossa ikään kuin se omistettaisiin. IFRS16 -standardia on sovellettava kaikkiin vuokrasopimuksiin sen juridisesta nimestä huolimatta. IFRS16 – standardin voi karkeasti jakaa kahteen: vuokralle ottajien ja vuokralleantajien kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittelyyn. Opinnäytetyö on rajattu käsittelemään vain vuokralle ottajien kirjanpitokäsittelyä.

IFRS16 -standardi sisältää myös helpotuksia, jolloin vuokrasopimusta ei aktivoida taseeseen, vaan vuokratulo kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi. Tällaisia helpotuksia ovat lyhytaikaiset vuokrasopimukset, joiden vuokra-aika on alle 12 kuukautta ja vähäarvoiset vuokrasopimukset. Eezyllä vähäarvoisiin vuokrasopimuksiin luokitellaan toimistokalusteet ja IT-koneet ja laitteet. Tässä opinnäytetyössä ei käsitellä lyhytaikaisten tai arvoltaan vähäisten vuokrasopimusten kirjanpitokäsittelyä.

Tämän opinnäytetyön keskeisenä tietoperustana ovat KPMG:n IFRS -käytännön käsikirja ja IFRS Foundationin IFRS -standardit kirja. Näiden lisäksi on hyödynnetty laskentatoimen ammattikirjallisuutta ja tilintarkastusyhteisöjen artikkeleita.

Opinnäytetyön toisessa luvussa kuvataan Eezyn toimintaympäristöä sekä FAS ja IFRS -kirjauskäytäntöjen eroa. Kolmannessa luvussa avataan tarkemmin IFRS16 -standardia. Luvussa kolme kerrotaan, milloin standardin mukainen vuokrasopimuksen määritelmä täyttyy, miten vuokra-aika määritellään ja milloin vuokrasopimus on uudelleenarvostettava. Uudelleenarvostusta on konkretisoitu esimerkkilaskelmien avulla ja vertailukelpoisuuden vuoksi kaikissa esimerkeissä on käytetty samoja vuokrasopimuksen kriteerejä.

Tämä opinnäytetyö on tehty ensisijaisesti tukemaan Eezyn IFRS16 -kirjauskäytäntöä. Tätä opinnäytetyötä voidaan hyödyntää soveltuvin osin muissakin yhtiöissä, joissa noudatetaan IFRS-standardeja ja joissa on toistaiseksi voimassaolevia vuokrasopimuksia.

2 EEZY -KONSERNISTA

Eezy on henkilöstöpalvelualan yritys, joka tarjoaa henkilöstövuokrausta, rekrytointia, organisaatioiden kehittämis- sekä kevytyrittäjäyyspalveluita (Eezy 2021,18). Eezy brändinä syntyi vuonna 2019, mutta henkilöstöpalvelualan kokemusta konsernissa on jo reilu 30 vuotta. Eezy:n IFRS -taseen loppusumma vuonna 2020 oli 205 milj. euroa (Eezy 2021, 22-23). IFRS16 -standardin mukaisen käyttöomaisuuden kirjanpidonarvo vuonna 2020 oli 5,8 milj. euroa ja vuokrasopimusvelkaa 5,9 milj. euroa (Eezy 2021, 62-63).

2.1 Eezy toimintaympäristö

Eezy listautui vuonna 2018 First North Finland -markkinapaikalle, josta se siirtyi syksyllä 2020 Helsingin pörssin päälisalle (Eezy 2020a). Pörssi on säännelty kauppapaikka, jossa sijoittajat voivat ostaa ja myydä mm. julkisesti noteerattuja osakkeita. Helsingin pörssi on tällä hetkellä ainoa Suomessa toimiva säännelty markkina, jota ylläpitää Nasdaq Helsinki Oy. (Finanssivalvonta 2018a).

First North Finland on ainoa Suomessa toimiva monenkeskinen kaupankäyntijärjestelmä (Finanssivalvonta2018a). First North Finland -markkinapaikka on ollut osana Nasdaq Helsinkiä vuodesta 2011 lähtien (Pörssisäätiö 2014,12). First North on räätälöity erityisesti pienille, vasta perustetuille tai kasvuvaiheessa oleville yhtiöille. First North listayhtiö voi hyödyntää perinteiset listayhtiön edut, vaikka yhtiöllä ei olisi edellytyksiä tai halua listautua päämarkkinalle.

First North markkinapaikalle listautumisen vaatimuksia on kevennetty päämarkkinalle listautumiseen verrattuna. (Pörssisäätiö 2014,12). First North -listayhtiön ei tarvitse esimerkiksi laatia IFRS-tilinpäätöstä (Pörssisäätiö 2014,13). First North listalla olevalla yhtiöllä on paremmat mahdollisuudet rahoittaa toiminnan kasvua ja kehitystä kuin esimerkiksi listaamattomalla yhtiöllä. First North on myös oiva reitti päästä ja valmistautua päämarkkinoille siirtymiseen. (Pörssisäätiö 2014,12).

Eezy siirtyikin First North-listalta Helsingin pörssin päälisalle syksyllä 2020. Eezy on laatinut First North -listalle listautumishetkestä lähtien osavuosisikatsaukset neljännesvuositain, vaikka arvopaperimarkkinalaissa vähimmäisvaatimus on puolivuositain. First North listayhtiön kevennetyistä vaatimuksista huolimatta Eezyllä päätettiin siirtyä IFRS -

raportointiin vuoden 2020 alussa, jolloin raportoitiin 31.12.2019 päättyneen tilikauden sekä vertailuvuoden 31.12.2018 konsernitilinpäätös ensimmäisen kerran IFRS standardien mukaisesti. (Eezy 2020c, 22). Eezyn -konserni oli kasvanut yhtiötiedotteen mukaan sellaiseen kokoluokkaan, että johto arvioi IFRS -raportointiin siirtymisen tuovan lisäarvoa sekä yhtiölle että sen omistajille. (Eezy Oyj yhtiötiedote 2020).

Pörssiin listautuvalta yhtiöltä vaaditaan IFRS -standardien mukaisesti laadittua tilinpäätöstä. IFRS-standardien perimmäinen tarkoitus on antaa sijoittajille ja rahoittajille vertailukelpoinen, samoihin lähtökohtiin perustuvaa informaatiota yrityksen toiminnasta sijoituspäätöksiä pohjaksi (Tomperi 2017, 228).

Kansainvälinen tilinpäätössäännöstö eli IFRS koostuu useista IFRS-standardeista, joita on yhteensä 42 kappaletta. Standardien lisäksi IFRS -tilinpäätöksissä pitää noudattaa IFRIC ja SIC -tulkintoja, joita on noin 20 kappaletta. (IFRS Foundation 2021).

IFRS tilinpäätökseen siirtyminen oli Eezyn konsernitaloustiimille mittava projekti. Esimerkiksi IFRS16 -vuokrasopimukset standardin osalta piti käydä läpi takautuvasti myös vertailuvuoden 2018 vuokrasopimukset koko konsernissa ja tehdä niihin liittyvät IFRS kirjaukset sopimuksittain. Merkittävimmät vaikutukset Eezyn IFRS-tilinpäätöksen lukuihin on ollut seuraavilla standardeilla: IFRS3 -liiketoimintojen yhdistäminen, IFRS9 -rahoitusinstrumentit, IFRS15 -myyntituotot asiakassopimuksista ja IFRS16 -vuokrasopimukset.

Jotta IFRS16 -standardin vaikutuksia konsernin tilinpäätökseen pystytään hahmottamaan, on kuvaan 1 kerätty Eezyn 2020 tilinpäätöksestä olennaisimmat erät. Kuvasta 1 nähdään, että vuokrasopimuksien käyttöomaisuuden kirjanpidonarvo ja vuokrasopimusvelan määrä on kasvanut vuodesta 2019. Käyttöomaisuus vuonna 2019 oli 4,5 milj. euroa ja 2020 5,8 milj. euroa. Vuokrasopimusvelkaa oli 2019 4,6 milj. euroa ja 2020 5,9 milj. euroa. Tulosvaikutusta IFRS16 -poistojen ja korkokulujen osalta 2019 oli 1,5 milj. euroa ja 2020 2,1 milj. euroa.

Tuhatta euroa	31.12.2020	Muutos %	31.12.2019
Käyttöomaisuus	5 845	29 %	4 547
Vuokrasopimusvelka	5 984	29 %	4 625
Taseen loppusumma	205 235	-2 %	209 626
IFRS16 poistot ja korkokulut	2 133	39 %	1 530

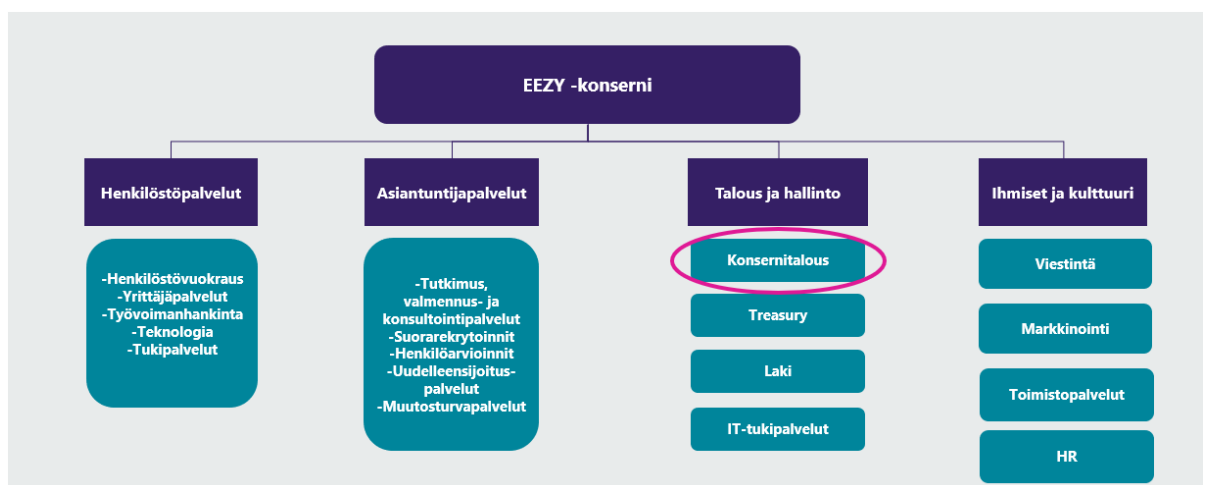
Kuva 1. IFRS16 vaikutus Eezyn tilinpäätökseen. Eezy 2021, s.23, 61-63. Muokattu.

Eezyn toimintaa ohjaa vahvasti strategia. Eezyn tämän hetkinen strategia on määritelty vuosille 2020-2022. Strategiaan on määritelty painopisteitä, joihin strategiakauden aikana erityisesti keskitytään. Nykyisen strategiakauden painopisteitä ovat integraatio, kasvu ja hyvinvointi. (Eezy 2020c, 8). Strategian painopisteistä erityisesti kasvun tavoittelemisen sekä orgaanisesti että yritysostoin vaikuttaa IFRS16 – standardiin. Esimerkiksi, jos ostetaan uusi yhtiö, pitää selvittää, millaisia vuokrasopimuksia kyseisellä yhtiöllä on ja miten ne kuuluu standardin mukaisesti käsitellä.

Eezy -konsernin emoyhtiö on Eezy Oyj, jolla on tällä hetkellä (3/2021) 86 tytäryhtiötä. Eezyn konsernirakennetta selkeytetään parhaillaan vähentämällä konserniyhtiöiden määrää sisaryhtiöfuusioilla. Eezyn palveluksessa oli vuonna 2020 keskimäärin 370 toimihenkilöä (Eezy 2021,7).

Kuten kuvasta 2 nähdään, Eezyn liiketoiminta koostuu kahdesta palvelukokonaisuudesta: henkilöstöpalvelut ja asiantuntijapalvelut. Henkilöstöpalveluihin kuuluu sekä henkilöstövuokraus että kevytyrittäjäpalvelut. Henkilöstövuokrausta tarjotaan omien konserniyksiköiden ja franchise-yrittäjien kautta. (Eezy 2021,11). Eezyn konsernissa on tällä hetkellä 16 franchising yhtiötä. Asiantuntijapalvelut kokonaisuuteen kuuluu koko rekrytointiprosessi sekä asiakasyritysten henkilöstön tutkimus-, koulutus ja kehittämispalvelut (Eezy 2021,11).

Kuvan 2 organisaatiokaavio kuvaa Eezyn liiketoimintojen palvelukokonaisuuksia sekä konsernin tukitoimintoja. Tämä opinnäytetyö koskee olennaisesti talous ja hallinto kokonaisuuteen kuuluvaa konsernitaloutta.



Kuva 2. Eezy organisaatiokaavio. Eezyn Intranet. Muokattu.

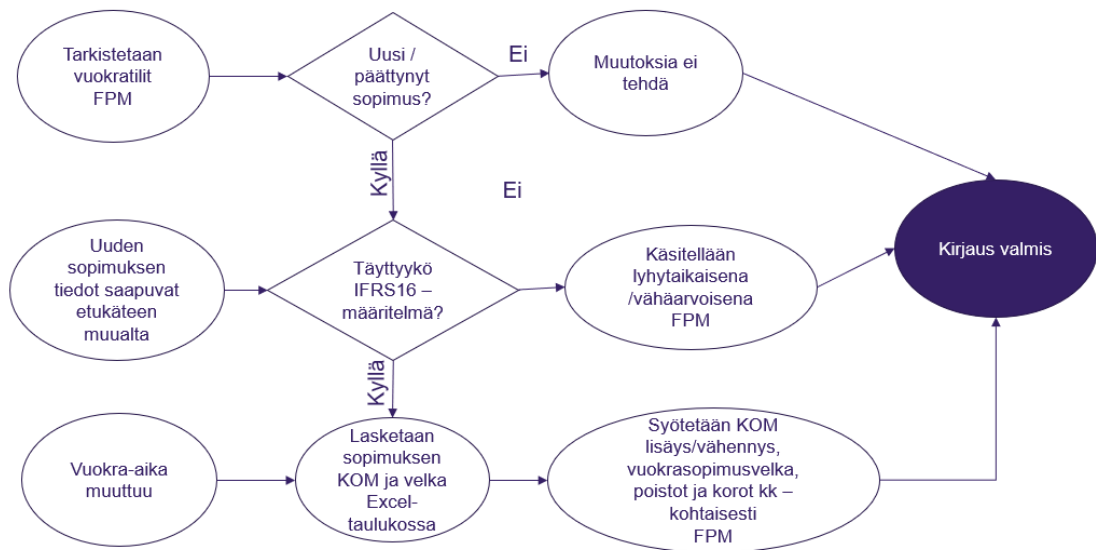
Talous ja hallinto kokonaisuuteen kuuluva konsernitaloustiimi laatii kuukausittain raportteja konsernin johdolle ja hallitukselle konsernin tuloksesta ja ennusteista. Konsernitaloustiimin tehtävät voi karkeasti jakaa sisäisen ja ulkoisen laskennan tehtäviin. Sisäisen laskennan tiimi laatii Eezyn johdolle mm. ennusteita, budjettia ja toteumaraportteja. Ulkoisen laskennan tiimi laatii Eezyn emoyhtiön, Eezy Kevytyrittäjien ja asiantuntijapalveluyhtiöiden kuukausikirjanpitoja ja tilinpäätöksiä neljännesvuosittain. Lisäksi konsernitaloustiimi laatii neljännesvuosittain koko konsernin IFRS -tilinpäätökset.

Eezyn henkilöstövuokrauksen operatiivisten tytäryhtiöiden (n. 80 kpl) kirjanpitojen ja FAS-tilinpäätöksien laadinta on ulkoistettu tilitoimistoon. Eezyn konsernilaskentajärjestelmän FPM:n ja tilitoimiston kirjanpito-ohjelman välille on rakennettu liittymä, minkä ansiosta Eezyllä saadaan ajantasaista taloustietoa henkilöstövuokrausta harjoittavista tytäryhtiöistä. Seuraavaksi tarkastellaan, millainen on Eezyn IFRS16 -prosessi kirjanpidossa.

Kuva 3 esittää Eezyn IFRS16 -prosessia kirjanpidossa. Prosessi alkaa siitä, että konsernilaskentajärjestelmässä FPM tarkastellaan kaikki vuokratilit, joissa on kirjauksia. Jos kirjauksista ei ilmene poikkeuksia aikaisempaan, IFRS16 -kirjauksia ei tehdä.

Jos vuokratileillä on poikkeuksia aikaisempaan, selvitetään, onko kyseessä uusi tai päätynyt vuokrasopimus. Mikäli kyseessä on uusi vuokrasopimus, arvioidaan, täyttykö IFRS16-standardin mukainen määritelmä. Uuden tai päättyneen vuokrasopimuksen tiedot voidaan saada myös etukäteen, jolloin on arvioitava, täyttykö IFRS16 -standardin määritelmä.

Jos uuden vuokrasopimuksen IFRS16 -määritelmä täyttyy, lasketaan vuokrasopimukselle käyttöomaisuuden (KOM) lisäys, vuokrasopimusvelka, poistot ja korot hyödyntämällä Excel -laskentapohjaa. Tämän jälkeen tiedot syötetään FPM:ään. Jos sopimuksen vuokra-aika muuttuu, tehdään uudelleenarvostus Excel-laskentapohjalla ja syötetään muutokset FPM:ään.



Kuva 3. Eezy IFRS16 -prosessikuvaus.

Konsernitaloustiimissä on koettu, että IFRS16 -standardin ylläpidon kannalta olisi hyvä saada tieto uudesta tai päättyneestä vuokrasopimuksesta jo ennen kuin tapahtumat näkyvät kirjanpidossa, jotta IFRS -kirjaukset voidaan tehdä etupainotteisemmin. Jotta tämä onnistuu, vuokrasopimuksia laativilla henkilöillä pitää olla riittävä tieto sopimusten käsittelystä ja selvät toimintatavat informaation toimittamisesta eteenpäin. Vuokrasopimusten käsittely etupainotteisemmin vapauttaisi konsernitaloustiimin aikaa raportoinnin aikataulun loppupäästä muille tarkastustöille. Näin varmistettaisiin myös se, että raportointi sekä sisäisesti että ulkoisesti pysyy aikataulussa.

2.2 FAS ja IFRS kirjauskäytännöt

Suomalaista kirjanpitoa säättää kirjanpitolaki ja -asetus. Sen lisäksi kirjanpitoikäntöihin vaikuttaa olennaisesti kirjanpitolautakunnan eli KILA:n antamat yleisohjeet ja lausunnot. (Ihamäki 2020). Kirjanpitolaissa edellytetään kirjanpitovelvollisen noudatettavan hyvää kirjanpitoa, jota kutsutaan lyhenteellä FAS eli Finnish Accounting Standards. (Tomperi 2017, 7; Ihamäki 2020).

International Accounting Standards Board (IASB) yhdessä tulkintakomitean IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) kanssa antavat listayhtiöiden IFRS-standardeja (Finanssivalvonta 2018b). Euroopan unioni vaatii listayhtiön noudattavan IFRS -standardeja. IFRS-standardien perimmäinen tarkoitus on antaa sijoittajille ja rahoittajille

vertailukelpoinen, samoihin lähtökohtiin perustuvaa informaatiota yrityksen toiminnasta sijoituspäätöksiä pohjaksi. (Tomperi 2017, 228).

Suomessa IFRS -standardeja noudatetaan yleensä julkisissa konsernitilinpäätöksissä, mutta konserniin kuuluvien juridisten yhtiöiden tilinpäätökset laaditaan myös FAS:n mukaan (Leppiniemi 2018). Konsernitilinpäätöksen tarkoituksena on antaa koko konserniin kuuluvista yhtiöistä yhtenäinen kokonaiskuva, ikään kuin kyseessä olisi yksi yhtiö (Leppiniemi 2019).

Suomalaisen kirjanpitoikäytännön mukaan vuokrat kirjataan pääsääntöisesti aina tuloslaskelmaan kuluksi. IFRS 16 -vuokrasopimukset standardin mukaan vuokrasopimus aktivoidaan taseeseen käyttöomaisuuteen sekä kirjataan vuokrasopimusvelka. Tulosvaikutus syntyy poistojen ja korkokulujen kautta. (Vesterinen 2019).

IFRS16 -standardia saa soveltaa myös FAS kirjanpidossa. Kirjanpitolaki (KPL) on mahdollistanut vuodesta 2016 alkaen rahoitusleasingsopimusten aktivoinnin taseeseen (Pwc 2020). Mikäli näin tehdään, laissa edellytetään noudatettavaksi IFRS16 -standardia (KILA 2018). FAS:a noudattavan yhtiön IFRS16 – standardin soveltamista hankaloittaa suomalainen verolainsäädäntö, joka ei tunne vuokrasopimusten aktivointia taseeseen (Pwc 2020). Tämä tarkoittaa sitä, että mikäli FAS-tilinpäätöksessä noudatetaan IFRS16 -standardia, pitää veroilmoitusta antaessa oikaista pois tämän standardin alaiset kirjaukset (Pwc 2021).

2.2.1 Esimerkki 1: FAS ja IFRS kirjauskäytännön ero

Yritys solmii toimitiloja koskevan vuokrasopimuksen, joka on voimassa 3 vuotta. Toimitilan kuukausivuokra on 5000 euroa. Vuokralasku maksetaan ostoreskontran kautta. IFRS laskelmalla käytettävä diskonttauskorko on 2,2%. Esimerkkiyritys tekee kirjanpidon FAS:n mukaan ja tilinpäätöksen IFRS:n mukaan.

Kuvassa 4 vihreällä korostetut luvut kuvaavat FAS:n mukaista kirjausta. Kuvasta nähdään, että FAS:n mukaan vuokra kirjataan tuloslaskelman liiketoiminnan muihin kuluihin kuluksi ja taseen vastattavaan ostovelaksi. Muita kirjauksia vuokriin liittyen FAS:ssa ei tarvitse tehdä. IFRS kirjausta varten lasketaan vuokra-ajan ja diskonttauskoron avulla vuokrasopimuksesta syntyvä poisto, korkokulu, taseeseen aktivoitava käyttöomaisuus, vuokrasopimusvelka ja sen lyhennykset. Kuvassa 4 keltaisella korostetut luvut kuvaavat IFRS poistokirjausta, joka kirjataan tuloslaskelmaan suunnitelman mukaisiin poistoihin

ja taseeseen käyttöomaisuuden poistoihin. Koska IFRS:n mukaan kulu tuloslaskelmaan syntyy poistojen kautta, pitää FAS:ssa kirjattu vuokratulo oikaista pois liiketoiminnan muista kuluista. FAS:n kirjaus oikaistaan taseeseen vuokrasopimusvelan lyhennykseksi ja tuloslaskelmaan korkokuluksi. Kuvassa 4 sinisellä korostetut luvut kuvaavat FAS kirjauksen oikaisua.

Datan merkit: tuotot (+), kulut (-), tase (+)	FAS	IFRS-oikaisu kirjaus	IFRS tilinpäätös
TULOSLASKELMA			
Suunnitelman mukaiset poistot, käyttöoikeus		-4 784,22	-4 784,22
Toimitilavuokrat (liiketoiminnan muut kulut)	-5 000,00	5 000,00	0,00
Korkokulut vuokrasopimuksista		-416,83	-416,83
TULOS	-5 000,00	-201,05	-5 201,05
TASE			
VASTAAVAA			
Käyttöomaisuuden lisäykset		229 642,73	229 642,73
Käyttöomaisuuden kauden poistot		-4 784,22	-4 784,22
Käyttöomaisuus yhteensä	0,00	224 858,51	224 858,51
VASTAAVAA	0,00	224 858,51	224 858,51
VASTATTAVAA			
OMA PÄÄOMA			
Tilikauden tulos	-5 000,00	-201,05	-5 201,05
VIERAS PÄÄOMA			
Vuokrasopimusvelka		229 642,73	229 642,73
Vuokrasopimusvelan lyhennykset		-4 583,17	-4 583,17
Ostovelat	5 000,00		5 000,00
VIERAS PÄÄOMA	5 000,00	225 059,56	230 059,56
VASTATTAVAA	0,00	224 858,51	224 858,51

Kuva 4. Esimerkki 1. FAS ja IFRS kirjausero.

Esimerkistä 1 huomataan, että FAS:n ja IFRS:n kirjauskäytännöissä on merkittävä ero kirjanpidon lukuihin. IFRS kirjaus vaikuttaa merkittävästi taseen lukuihin, kun taas FAS:ssa tällä ei ole juurikaan merkitystä. FAS:ssa kirjanpitokäsittely on varsin vaivatonta, kun vuokralasku voidaan kirjata ostoreskontran kautta kuluksi muun ostolaskumassan mukana. IFRS käsittely vaatii selkeästi enemmän resursseja, kun jokainen vuokrasopimus/lasku pitää käsitellä yksitellen.

2.2.2 Eezyn IFRS16 -kirjauskäytäntö

Eezyn toimialan luonteesta johtuen vuokrasopimukset koskevat pääasiassa toimitiloja ja autoja. Eezyllä on suuremmissa kaupungeissa 3-5 vuoden määräaikaista toimitilasopimuksia, jotka saattavat sisältää jatkamisoptioita (Eezy 2021, 63). Pienemmissä kaupungeissa Eezyllä on toimitiloja, joiden vuokrasopimukset ovat toistaiseksi voimassaolevia. Toistaiseksi voimassaolevien sopimuksien vuokra-aika oletetaan jatkettavan kulloisenkin strategiakauden loppuun, mikäli tarkempaa päätöstä kyseisestä toimitilasta ei ole tehty. (Eezy 2020c, 50).

Eezy soveltaa IFRS16 -standardia koskevia helpotuksia, joita ovat lyhytaikaiset (vuokra-aika alle 12 kuukautta) ja arvoltaan vähäiset vuokrasopimukset. Eezyllä arvoltaan vähäisiä omaisuuseriä ovat toimistokalusteet ja IT-koneet ja laitteet. Lyhytaikaiset ja arvoltaan vähäiset vuokrat kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi. (Eezy 2021, 64).

Vuokrasopimuksen vuokra-ajan määrittäminen kulloinkin voimassaolevan strategijakson mukaan on tähän asti toiminut hyvin. Haasteita saattaa syntyä jatkossa, kun strategiakauden päättymisen lähestyy. Jos vuokrasopimukset uudelleenarvostetaan strategijaksoittain, käy niin, että vuokrasopimuksen käyttöomaisuuden arvo ja vuokrasopimusvelka nollaantuvat taseesta kokonaan, vaikka sopimus olisi vielä voimassa. Uuden strategiakauden alussa jo loppuun poistettu vuokrasopimus aktivoidaan uudelleen taseeseen, jos todetaan että sopimusta ei olla irtisanomassa.

Toinen haaste syntyy, kun solmitaan uusi vuokrasopimus ja strategijaksoa on jäljellä alle 12 kuukautta. Tällaisessa tilanteessa voitaisiin teoriassa hyödyntää standardin helpotusta lyhytaikaisista vuokrasopimuksista. Käytännössä tämä ei kuitenkaan tuottaisi tarpeeksi informatiivista tietoa tilinpäätökseen, jos on tiedossa, että vuokrasopimus tulee olemaan voimassa ainakin yli vuoden. Näihin haasteisiin keskitytään kappaleessa 3.3. vuokrasopimuksen uudelleenarvostus.

3 IFRS16 -VUOKASOPIMUKSET -STANDARDI

IFRS16 Vuokrasopimukset -standardi astui voimaan 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Uuden standardin tarkoituksena on parantaa vuokralle ottajien ja vuokralle antajien tilinpäätösinformaatiota vuokrasopimusten vaikutuksesta yhteisön taloudelliseen asemaan, tulokseen ja rahavirtoihin. (KPMG 2017, 374).

IFRS16 -standardia on sovellettava lähes kaikkiin vuokrasopimuksiin, muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta. Esimerkiksi standardia ei sovelleta sellaisiin sopimuksiin, jotka kuuluvat IFRS15:n Myyntituotot asiakassopimuksista soveltamisalaan (IFRS Foundation 2019, 710; KPMG 2017, 374). Eezyn kannalta muilla poikkeuksilla ei ole merkittävää vaikutusta, minkä vuoksi niitä ei ole tässä tarkemmin eritelty.

3.1 IFRS16 -standardin määritelmä

IFRS16 -standardin mukaan vuokrasopimuksen juridisella muodolla tai sen nimellä, kuten esimerkiksi vuokra-, leasing tai käyttöoikeussopimus ei ole merkitystä standardin soveltamisen kannalta (KPMG 2017,374).

Vuokrasopimuksen määritelmä

”Sopimus on vuokrasopimus tai siihen sisältyy vuokrasopimus, jos sopimus antaa oikeuden yksilöidyn omaisuuserän käyttöä koskevaan määräysvaltaan tietyksi ajanjaksoksi vastiketta vastaan.” (IFRS Foundation 2019,711). Vuokrasopimuksen määritelmän täyttymistä tarkastellaan sopimuksen syntymisajankohtana. Sopimuksen määritelmä arvioidaan uudelleen, mikäli sopimuksen ehdot muuttuvat. (KPMG 2017, 376)

Yksilöity omaisuuserä

IFRS16 -standardin mukaan omaisuususerän katsotaan olevan yksilöity omaisuuserä, jos se on määritelty sopimuksessa eksplisiittisesti esimerkiksi sarjanumerolla. Sellaisissa tapauksissa, joissa sopimuksella ei ole määritelty omaisuuserää eksplisiittisesti, mutta sopimuksen toteuttaminen toimittajan puolesta ei ole mahdollista ilman kyseistä omaisuuserää, on kyse myös yksilöidystä omaisuuserästä. (Pwc 2016, 2)

Määräysvalta

Vuokralle ottajalla katsotaan olevan yksilöidyn omaisuuserän määräysvalta, mikäli kaksi seuraavaa kriteeriä täyttyvät:

1. Vuokralle ottaja hyötyy taloudellisesti omaisuuserän käytöstä kaikilta olennaisilta osin koko sen käyttöaikana.
2. Vuokralle ottajalla on oikeus ohjata yksilöidyn omaisuuserän käyttötapaa ja -tarkoitusta koko sen käyttöajan tai käyttötapaa ja -tarkoitusta on ennalta määrätty. (IFRS Foundation 2019, 735-736)

Diskonttaus korko

Korkokanta, jonka avulla lasketaan tulevaisuuden raha-arvo nykyaikaan. Standardissa diskonttauskorkona käytetään joko vuokrasopimuksen sisäistä korkoa tai sen suuruista korkoa, minkä joutuisi maksamaan, jos omaisuuserä omistettaisiin ja rahoitettaisiin lainalla (KPMG 2017, 388).

Vuokra-aika

Vuokralle ottajan on määritettävä vuokrasopimuksen vuokra-aika ajanjaksona, jona vuokrasopimusta ei voida peruuttaa ottaen huomioon myös vuokrasopimuksen mahdolliset jatko – tai päättämisoptiot (IFRS Foundation 2019, 712; KPMG 2017,382). Vuokra-aikaa tarkastellaan syvemmin kappaleessa 3.2. Vuokra-aika.

Täyttyykö IFRS16 -standardin määritelmä?

Kuvassa 5 havainnollistetaan vaiheittain sitä, miten tarkastellaan vuokrasopimuksen määritelmän täyttymistä. Ensimmäinen on määriteltävä, onko kyseessä yksilöity omaisuuserä. Esimerkiksi omaisuuserä voi olla yksilöity silloin, kun sopimuksella lukee ajoneuvon rekisterinumero. Sen jälkeen on määriteltävä, hyötyykö asiakas taloudellisesti olennaisin osin omaisuuserän käytöstä. Taloudellista hyötyä voidaan saada esimerkiksi omaisuuserää käyttämällä, pitämällä hallussa tai vuokraamalla edelleen (KPMG 2017, 379).

Lisäksi on määriteltävä, onko asiakkaalla vai toimittajalla oikeus ohjata omaisuuserän käyttöä sen käyttöaikana. Asiakkaalla on oikeus omaisuuserään käyttötapaan ja tarkoitukseen, jos se voi määrätä milloin, missä, kuinka paljon ja minkä tyyppistä tuotosta omaisuuserällä tuotetaan (KPMG 2017,380-381). Mikäli kaikki kolme edellä mainittua kriteeriä täyttyvät, kuuluu soveltaa IFRS16 -standardia.



Kuva 5. Vuokrasopimuksen määritelmä. Pwc 2016.

Kohdeomaisuuserän käyttötapa ja -tarkoitus voi olla myös ennalta määrätty. Asiakkaan oikeutta ohjata omaisuuserän käyttötappaa ja -tarkoitusta arvioidessaan ei oteta huomioon ennalta tehtyjä päätöksiä, vaan huomioidaan vain oikeudet ohjata omaisuuserän käyttöä sen käyttöaikana. Ennalta määrätty päätös on huomioitava vain, jos asiakas on suunnitellut omaisuuserän niin, ettei sen käyttötappaa tai tarkoitusta voida käyttöaikana muuttaa. (IFRS Foundation 2019, 736-737).

3.1.1 Esimerkki 2: Standardin määritelmän täytyminen

Asiakas vuokraa uudesta toimitilakiinteistöstä kahdesta kerroksesta toimistotilat viideksi vuodeksi. Vuokrasopimuksella on määriteltä, että sopimus koskee rakennuksen kolmannessa ja neljännessä kerroksessa sijaitsevia toimitiloja. Sopimuksessa on myös määriteltä, että tiloja saa käyttää ainoastaan toimistokäyttöön. Vuokralaisella on oikeus osallistua toimitilan rakennusaikaiseen suunnitteluun omalla kustannuksella. Vuokralainen vastaa itse tilojen kalustuksesta.

Onko kyseessä yksilöity kohdeomaisuuserä?

Kyllä. Sopimuksessa on määritelty tarkkaan toimitilojen sijainti rakennuksessa, eikä vuokranantajalla ole oikeutta vaatia asiakasta muuttamaan esimerkiksi eri kerrokseen sopimuksen voimassaoloaikana.

Onko asiakkaalla oikeus saada olennaisilta osin taloudellista hyötyä käyttöaikana?

Kyllä. Asiakas saa taloudellista hyötyä käyttämällä omaisuuserää.

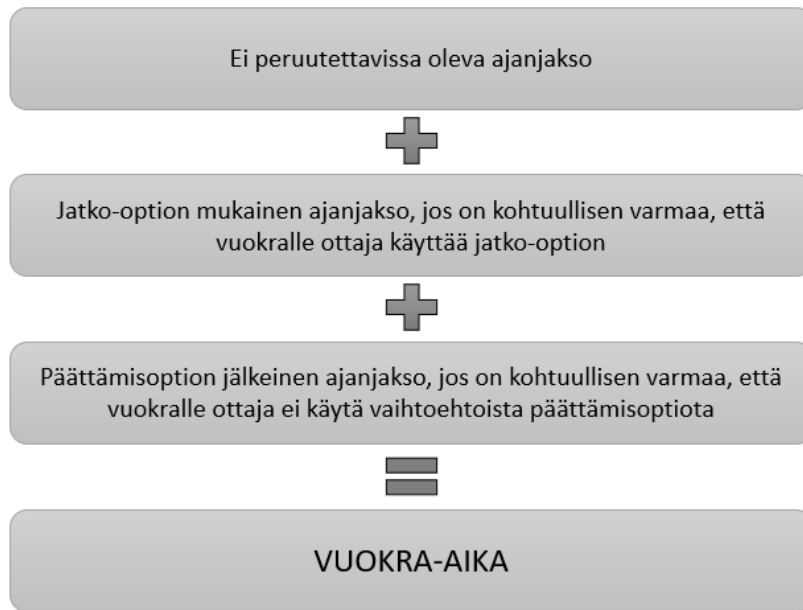
Kenellä on oikeus ohjata toimitilojen käyttötapaa- ja tarkoitusta?

Asiakkaalla. Vaikka sopimus rajoittaa tilojen käyttöä vain toimistotilaksi, on muita olennaisempia seikkoja mitkä pitää ottaa huomioon. Ainoastaan asiakkaalla on pääsy kyseisiin toimitiloihin sopimuksen käyttöaikana. Asiakas päättää myös, milloin, miten ja kuinka paljon kyseistä toimitilaa käytetään. Asiakkaalla on ollut myös oikeus osallistua tilojen suunnitteluun rakennusvaiheessa, jolloin käyttötapaa on muokattu ennalta määrätyllä tavalla.

Johtopäätös: Vuokrasopimus on käsiteltävä IFRS16 -standardin mukaisesti, koska kaikki sopimuksen määritelmän kriteerit täyttyvät.

3.2 Vuokra-aika

Vuokralle ottajan on määritettävä vuokrasopimuksen vuokra-aika ajanjaksona, jona vuokrasopimusta ei voida peruuttaa ottaen huomioon myös vuokrasopimuksen mahdolliset jatko – tai päättämisoptiot (IFRS Foundation 2019, 712; KPMG 2017,382). Jos vuokrasopimuksella on jatko – tai päättämisoptio, pitää vuokralle ottajan arvioida, onko kohdullisen varmaa, että jatko-optiota tullaan käyttämään tai päättämisoptiota ei käytetä (IFRS Foundation 2019, 712). Kuva 6 havainnollistaa vuokra-ajan määritelmää. Kuvasta 6 nähdään että ei peruutettavissa olevaan ajanjaksoon lisätään sekä jatko- tai/että päättämisoptio, mikäli nämä tullaan käyttämään.



Kuva 6. Vuokra-aika. KPMG 2017,383.

Kun vuokralle ottaja arvioi jatko -tai päätämisoption käyttämisestä, tulee sen huomioida taloudellisen kannustimen kaikki merkitykselliset tosiasialliset seikat ja olosuhteet. (IFRS Foundation 2019, 712). IFRS16 -standardissa on tuotu esille muutamia esimerkkejä huomioon otettavista tekijöistä, joita käsitellään seuraavaksi.

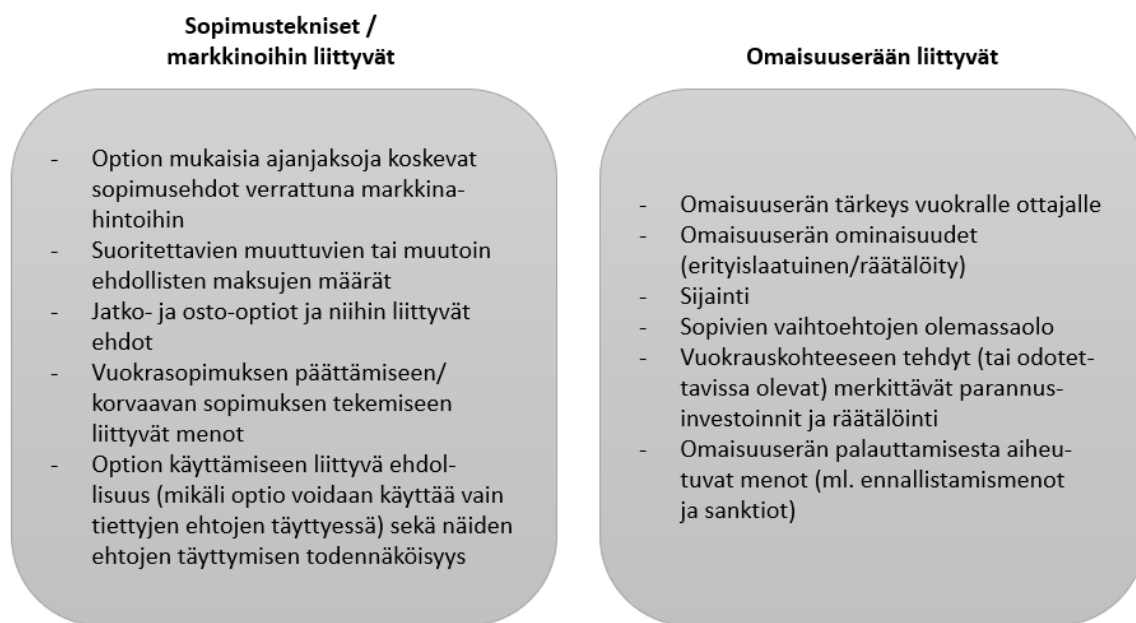
Kuvasta 7 nähdään, että merkityksellisiä tekijöitä voidaan tarkastella vertaamalla niitä markkinahintatasoon tai omaisuuserään liittyviin seikkoihin. Seuraavia tekijöitä voidaan verrata markkinahintatasoon:

1. Mikä on suoritettavien maksujen määrä ajanjaksolta, johon option sopimusehdot perustuvat?
2. Mikä on muiden suoritettavien muuttuvien tai muutoin ehdollisten maksujen määrä? Näitä voivat olla esimerkiksi ennenaikaisesta irtisanomisesta johtuvat sanktiot.
3. Onko option käyttämiseen asetettu ehtoja? Esimerkiksi omaisuuserä voidaan ostaa jatkoajan jälkeen hintaan, joka on markkinahintatasoa alempi. (IFRS Foundation 2019,739-740)

Merkityksellisiä tekijöitä taloudellisen kannustimen kannalta voivat olla omaisuuserän sijainti, ominaisuudet ja sen korvattavuus. On otettava myös huomioon mahdolliset omaisuuserään tehdyt tai merkittävät parannusinvestoinnit kun option toteuttaminen tulee

mahdolliseksi. Lisäksi on huomioitava kaikki vuokrasopimuksen päättämiseen ja omaisuuserän palauttamiseen liittyvät menot. (IFRS Foundation 2019, 740; KPMG 2017, 383).

TALOUDELLISEN KANNUSTIMEN OLEMASSAOLO



Kuva 7. Taloudellisen kannustimen olemassaolo. KPMG 2017,383.

3.3 Vuokrasopimuksen uudelleenarvostus

Mikäli vuokrasopimukseen tulee alkamisajankohdan jälkeen sellaisia muutoksia, jotka vaikuttavat vuokrasopimusvelan määrään, on vuokrasopimus arvostettava uudelleen. Tällaisia muutoksia voivat olla esimerkiksi vuokrien indeksikorotus tai muutos vuokraajassa. (IFRS Foundation 2019, 716-717). Vuokra-ajan uudelleenarvostus tarkoittaa käytännössä sitä, että vuokra-ajan pituutta joko lyhennetään tai pidennetään, jolloin vuokrasopimusvelka taseessa joko pienenee tai kasvaa.

Vuokra-aikaan voi tulla muutoksia, jos vuokralle ottaja päättää käyttää tai jättää käyttämättä option, jota ei ole aiemmin sisällytetty vuokra-aikaan (IFRS Foundation 2019, 713). Jos vuokralle ottaja ja vuokranantaja tekevät olemassa olevaan sopimukseen sellaisia muutoksia, jotka esimerkiksi lisäävät käyttöoikeuden uusiin kohdeomaisuuseriin, on vuokrasopimuksen muutos käsiteltävä erillisenä sopimuksena. (IFRS Foundation 2019, 717). Toisin sanoen vuokrasopimus voi IFRS16 -standardin mukaan sisältää useita

vuokrasopimuksia, jotka on käsiteltävä erikseen. Huomioitava on, että jos vuokra-aika pitenee, mutta kohdeomaisuuserä ja sen vuokra pysyy samana, on kyse aina olemassa olevan vuokrasopimuksen uudelleenarvostuksesta (Pwc 2016, 20).

Teoriassa vuokrasopimuksen uudelleenarvostus vaikuttaa varsin selkeältä, mikäli uudelleenarvostukselle löytyy selkeät syyt ja sopimuksilla on selkeät ehdot. Seuraavalla kuvitteellisella Esimerkki 3:llä on tarkoitus kuvailla tilannetta, jossa ilmenee selkeä syy vuokra-ajan uudelleenarvostukselle.

3.3.1 Esimerkki 3: Yritys käyttää jatko-option

Yritys tekee vuonna 2021 toimitilaa koskevan viiden vuoden vuokrasopimuksen, jossa on jatko-optio 3 vuotta. Sopimuksen alkamishetkellä yritys päättää jättää jatko-option käyttämättä, koska ei ole kohtuullisen varmaa, että tätä tullaan käyttämään. Lisäksi toiminnan odotetaan kasvavan viiden vuoden aikana sen verran, että toimitila voi mahdollisesti jäädä pieneksi. Näin ollen vuokra-ajaksi määritetään 5 vuotta, eli vuokra-aika päättyy 2025. Neljännen vuoden jälkeen yrityksessä todetaan, että toimitilat ovat edelleen riittävän tilaavat, sijainti on osoittautunut toiminnan kannalta erinomaiseksi ja vuokra vastaa sen hetkistä markkinatasoa. Näin ollen yritys päättää käyttää 3 vuoden jatko-option ja tekee vuokrasopimukselle uudelleenarvostuksen niin, että vuokra-aika päättyy 2028.

Koska esimerkki 3:n vuokrasopimus on määräaikainen sopimus, on standardin mukainen *ei peruutettavissa oleva ajanjakso* helppoa määrittää viideksi vuodeksi. Jos yritys olisi päättänyt käyttää jatko-option heti, olisi vuokrasopimuksen vuokra-aika ollut 8 vuotta. Jatko-optio päätettiin kuitenkin jättää käyttämättä sopimuksen syntymishetkellä ja otettiin käyttöön vasta kun oli varma, että yritys tulee toimimaan kyseisissä tiloissa vielä seuraavat 4 vuotta.

Miten sitten toimitaan, kun kyseessä on toistaiseksi voimassaoleva sopimus, johon ei liity sen kummemmin erityisehtoja tai optioita? Miten yrityksen pitäisi määrittää kyseisen kohdeomaisuuserän vuokra-aika ja milloin sitä on tarkistettava uudelleen? Näihin IFRS16 -standardissa ei suoranaisesti oteta kantaa. Ei ole olemassa sääntöä, että sopimukset pitää tarkistaa esimerkiksi neljännesvuosittain tai vuosittain. Standardissa sanotaan ainoastaan, että sopimus on arvostettava uudelleen, mikäli toteutuu tapahtuma, joka vaikuttaa aiemmin määritettyyn vuokra-aikaan. Pwc:n mukaan IASB on lausunut, että tilinpäätöksestä voitaisiin saada informatiivisempi, jos vuokrasopimuksia

uudelleenarvostettaisiin säännöllisesti (Pwc 2016,11). Toisaalta IASB myös toteaa, että tällainen vaatimus saattaisi vaatia liikaa resursseja. (Pwc 2016,11).

Eezyllä toistaiseksi voimassaolevien vuokrasopimuksien vuokra-aika oletetaan jatkuvan yhtiön strategijakson ajan, mikäli tarkempaa päättymisajankohtaa ei ole tiedossa (Eezy 2020c, 50). Eezy:n tämän hetkinen strategijakso on 3 vuotta ja se päättyy vuonna 2022 (Eezy 2020c, 8). Esimerkki 4 kuvastaa sitä, minkälainen vaikutus vuokrasopimuksen uudelleenarvostuksella on kirjanpitoon, jos sitä jatketaan strategijaksoittain eli 3 vuoden välein.

3.3.2 Esimerkki 4: Vuokrasopimuksen uudelleenarvostus 3 vuoden välein

Yhtiö solmii 1.1.2020 toimitilaa koskevan vuokrasopimuksen, joka on toistaiseksi voimassaoleva sopimus. Vuokran määrä on 10 000 euroa kuukaudessa ja diskonttauskoeksi on määritetty 2,2%. Esimerkkilaskelmalla vuokran suuruus ei muutu.

Kuvasta 8 nähdään, että sopimuksen alkamishetkellä käyttöomaisuuteen kirjataan 348 184 euroa ja vuokrasopimusvelka on yhtä suuri. Toisen vuoden lopulla käyttöomaisuuden jäännösarvo on 116 061 euroa ja vuokrasopimusvelkaa on jäljellä 118 596 euroa. Kolmannen vuoden lopussa käyttöomaisuus on poistettu loppuun asti ja vuokrasopimusvelkaa on jäljellä 0 euroa.

	Alkuperäinen arvostus			
	Tilanne 1.1.2020	Tilanne 31.12.2020	Tilanne 31.12.2021	Tilanne 31.12.2022
Käyttöomaisuuden arvo taseessa	348 184 €	232 123 €	116 061 €	0 €
Vuokrasopimusvelka	348 184 €	234 639 €	118 596 €	0 €

Kuva 8. Esimerkki 4. Vuokrasopimuksen alkuperäinen arvostus.

Mikäli tämän strategijakson jälkeen todetaan, ettei toimitilan irtisanomisesta ole päätetty ja toimitila on edelleen tarpeellinen, jatketaan sopimuksen voimassaolo taas seuraavaksi kolmeksi vuodeksi. Kuvasta 9 nähdään, että seuraavan kolmen vuoden kirjaukset ovat täysin identtiset alkuperäisen arvostuksen kanssa. Taseeseen kirjataan siis

uudestaan käyttöomaisuuden lisäys 348 184 euroa, joka poistetaan loppuun kolmen vuoden aikana.

	uudelleenarvostus 1			
	Tilanne 1.1.2023	Tilanne 31.12.2023	Tilanne 31.12.2024	Tilanne 31.12.2025
Käyttöomaisuuden arvo taseessa	348 184 €	232 123 €	116 061 €	0 €
Vuokrasopimusvelka	348 184 €	234 639 €	118 596 €	0 €

Kuva 9. Esimerkki 4. Vuokrasopimuksen ensimmäinen uudelleenarvostus.

Toisen strategiakauden jälkeen todetaan uudestaan, että toimitilan tarpeet eivät ole muuttuneet eikä sopimusta aiota irtisanoa. Näin ollen sopimusta jatketaan uudelleen kolmen vuoden ajaksi ja käyttöomaisuuteen kirjataan taas 348 184 euroa lisäystä ja yhtä suuri velka kuten kuvasta 10 nähdään. Puolen vuoden kuluttua 30.6.2026 yhtiö on tehnyt yrityskaupan, jonka vuoksi kyseisen paikkakunnan useat eri toimitilat päätetään yhdistää saman katon alle. Näin ollen tehdään päätös irtisanoa kyseinen vuokrasopimus 30.9.2026. Päätöksen hetkellä vuokrasopimus arvostetaan uudelleen päättymään 30.9.2026. Tästä johtuen kirjanpitoon tehdään oikaisu sekä käyttöomaisuuteen että vuokrasopimusvelkaan. Kuvasta 10 nähdään, että oikaisun jälkeen käyttöomaisuuden jäännösarvo 1.7.2026 on vain 19 946 euroa ja vuokrasopimusvelka 9946 euroa, joka nollaantuu 30.9.2026 mennessä.

	uudelleenarvostus 2	Päätös 30.6.2026, toimitila irtisanoon 30.9.2026		
	Tilanne 1.1.2026	Tilanne 30.6.2026 ennen irtisanomistietoa	Tilanne 1.7.2026 irtisanomisen huomioon ottamisen jälkeen	Tilanne 30.9.2026
Käyttöomaisuuden arvo taseessa	348 184 €	290 154 €	19 946 €	0 €
Vuokrasopimusvelka	348 184 €	291 721 €	9 946 €	0 €

Kuva 10. Esimerkki 4. Vuokrasopimuksen toinen uudelleenarvostus

Esimerkki 4:sta huomataan, että vaihtelu käyttöomaisuudessa ja vuokrasopimusvelassa on eri vuosien välillä varsin suuri. Toimitilan tasearvo ehtii nollaantua kahteen kertaan,

ennen kuin kyseinen toimitila on todellisuudessa irtisanottu. Edellä olevat laskelmat havainnollistivat taseen muutoksia. Kuvan 11 laskelmalla havainnollistetaan esimerkin 4 tulosvaikutusta. Kuvasta 11 nähdään, että eri vuosien tulosvaikutus ei vaihtele yhtä merkittäväällä tavalla kuin taseessa.

	Alkuperäinen arvostus			uudelleenarvostus 1			Päätös 30.6.2026, toimitila irtisanotaan 30.9.2026
	Tilanne 31.12.2020	Tilanne 31.12.2021	Tilanne 31.12.2022	Tilanne 31.12.2023	Tilanne 31.12.2024	Tilanne 31.12.2025	Tilanne 30.9.2026
	Poistot per vuosi	116 061 €	116 061 €	116 061 €	116 061 €	116 061 €	116 061 €
Korkokulu per vuosi	6 455 €	3 957 €	1 404 €	6 455 €	3 957 €	1 404 €	3 645 €
Tulosvaikutus per vuosi	122 516 €	120 018 €	117 465 €	122 516 €	120 018 €	117 465 €	90 000 €

Kuva 11. Esimerkki 4. Vuokrasopimuksen tulosvaikutus.

Esimerkin 4:sen on tarkoitus kuvata sellaista tilannetta, jossa vuokrasopimuksen vuokra-aikaa ei tarkastella säännöllisesti vaan uudelleenarvostus tehdään vasta kun sopimuksen vaikutusaika on päättynyt tai irtisanomispäivä on tiedossa. Jotta ymmärretään, millainen vaikutus määritetyllä vuokra-ajalla on kirjanpitoon, kuvataan esimerkillä 5 edellisen esimerkki 4:n vuokrasopimuksen vaikutusta kirjanpitoon, jos päättymispäivä olisi ollut sopimuksen alkamishetkellä tiedossa.

3.3.3 Esimerkki 5: Vuokrasopimuksen päättymispäivä on ennalta tiedossa

Esimerkillä 5 havainnollistetaan sitä, millainen vaikutus samalla vuokrasopimuksella olisi yrityksen lukuihin, jos sopimuksen päättymisajankohta olisi tiedetty jo etukäteen. Kuvasta 12 nähdään, että sopimuksen alkamishetkellä käyttöomaisuuteen kirjataan 752 636 euroa ja vuokrasopimusvelka on yhtä suuri. Käyttöomaisuuden arvo ja vuokrasopimusvelka pienenevät tasaisesti vuosi vuodelta ja lopulta nollaantuvat kun vuokrasopimuksen voimassaolo päättyy. Koska vuokrasopimuksen velka pienenee, myös korkokulut pienenevät sitä mukaan kun velkaa lyhennetään, jolloin vuokrasopimuksen tulosvaikutus myös pienenee vuosi vuodelta.

	Alkuperäinen arvostus							
	Tilanne 1.1.2020	Tilanne 31.12.2020	Tilanne 31.12.2021	Tilanne 31.12.2022	Tilanne 31.12.2023	Tilanne 31.12.2024	Tilanne 31.12.2025	Tilanne 30.9.2026
Käyttöomaisuuden arvo taseessa	752 636 €	641 134 €	529 632 €	418 131 €	306 629 €	195 128 €	83 626 €	- 0 €
Vuokrasopimusvelka	752 636 €	647 988 €	541 039 €	431 736 €	320 029 €	205 865 €	89 189 €	- 0 €
Poistot per vuosi		111 502 €	111 502 €	111 502 €	111 502 €	111 502 €	111 502 €	83 626 €
Korkokulu per vuosi		15 353 €	13 050 €	10 698 €	8 293 €	5 835 €	3 324 €	811 €
Tulosvaikutus per vuosi		126 854 €	124 552 €	122 199 €	119 795 €	117 337 €	114 825 €	84 438 €

Kuva 12. Esimerkki 5. Vuokrasopimuksen päättymispäivä on ennalta tiedossa.

Esimerkki 5 havainnollistaa sitä todellista käyttöomaisuuden arvoa ja velkaa, mitä vuokrasopimuksesta pitäisi syntyä, kun päättymisajankohta on tiedossa. Kun esimerkkejä 4 ja 5 vertaillaan keskenään, huomataan että määritetyllä vuokra-ajalla on etenkin sopimuksen alkamishetkellä huomattava vaikutus taseeseen.

3.3.4 Eezyn uudelleenarvostuksen käytäntö

Vuokrasopimuksen arvostus strategijaksoittain ei suorainaisesti kuitenkaan tarkoita sitä, että mikäli vuokrasopimuksen päättymisajankohtaa ei tiedetä, olisi sopimuksen voimassaoloaika sopimuksen alkamishetkellä 3 vuotta. Jos strategijakso on ollut jo voimassa esimerkiksi yhden vuoden siinä kohtaa, kun uusi toistaiseksi voimassa oleva vuokrasopimus solmitaan, on sopimuksen voimassaoloaika 2 vuotta.

Jos strategijaksoa olisi jäljellä vain yksi vuosi, kun uusi toistaiseksi voimassa oleva sopimus solmitaan, olisi sopimus voimassa vain yhden vuoden. Näin ollen sopimus voitaisiin käsitellä myös lyhytaikaisena sopimuksena, jolloin IFRS16 -mukaisia kirjauksia ei tarvitsisi tehdä eli vuokratulot kirjattaisiin suoraan tulokseen. Teoriassa tällöin voisi syntyä tilanne, jossa vuokrasopimuksen ensimmäinen voimassaolo vuosi on käsitelty lyhytaikaisena sopimuksena ja vuoden kuluttua sopimus aktivoitaisiin IFRS16 -standardin mukaisesti käyttöomaisuuteen seuraavaksi 3 vuodeksi, koska uuden strategijakson alussa todetaan, että vuokrasopimuksen irtisanomisesta ei ole päätetty.

Edellä mainittua tilannetta ei ole vielä Eezyllä ehtinyt syntyä, koska IFRS -tilinpäätöstä on noudatettu vasta noin vuoden. Jatkoa ajatellen ja vastaavanlaista tilannetta välttääkseen, olisi hyvä löytää käytäntö, joka olisi kohtuullisella työmäärällä toteutettavissa sekä antaisi riittävän oikean kuvan vuokrasopimuksista tilinpäätökseen.

Koska säädöksistä ei toistaiseksi löydy yksityiskohtaista ohjetta toistaiseksi voimassa olevien sopimuksien käsittelyyn, ehdotetaan ratkaisua tälle haasteelle muokkaamalla nykyistä käytäntöä. Lähtökohtaisesti pyritään siihen, että uuden vuokrasopimuksen solminut henkilö antaisi arvion siitä, kuinka kauan kyseistä toimitilaa mahdollisesti tullaan käyttämään. Jos arviota ei pystytä esittämään, määritetään kiinteä voimassaoloaika.

Jotta vuokrasopimuksen taseen jäännösarvo ja velka ei nollaantuisi vuokrasopimuksen voimassaoloaikana, voisi sopimuksien vuokra-aikaa tarkastella vuosittain tilinpäätökseen. Säännöllinen tarkastus voitaisiin toteuttaa kyselylomakkeen avulla, joka lähetetään vuokrasopimuksien allekirjoittajille. Kyselylomakkeella tiedustellaan, onko vuokrasopimuksen irtisanominen tiedossa tai suunnitteilla. Mikäli irtisanomisajankohta on tiedossa, arvostellaan sopimus päätymään sen mukaisesti. Mikäli irtisanomisajankohta ei ole tiedossa, jatketaan vuokrasopimuksen vuokra-aikaa, kun sitä on jäljellä enää yksi vuosi. Näin ei tulisi vastaan tilannetta, että vuokrasopimuksen käyttömaisuuden arvo ja velka ehtisivät nollaantua sen voimassaolon aikana.

Ratkaisuksi ehdotetaan kahta eri toimintatapaa:

1. Vuokra-ajaksi määritetään 5 vuotta, joka vastaa Eezyn nykyisten pisimpään voimassa olevien määräaikaisten vuokrasopimuksien vuokra-aikaa. Kun sopimuksen vuokra-aikaa on jäljellä yksi vuosi, tarkastellaan sopimuksen vuokra-aika uudestaan. Mikäli irtisanomisesta ei ole päätetty, jatketaan vuokra-aikaa 3 vuotta, joka vastaa keskimäärin Eezyn vuokrasopimuksien voimassaoloaikaa. Keskimääräinen vuokrasopimuksien voimassaoloaika on laskettu opinnäytetyötä varten Eezyn päättyneiden vuokrasopimuksien voimassaoloaikojen perusteella.
2. Vuokra-ajaksi määritetään 3 vuotta, joka vastaa Eezyn strategiajakson kestoa sekä keskimääräistä vuokrasopimuksien voimassaoloaikaa. Erona aikaisempaan käytäntöön on se, että kulloinkin voimassa oleva strategiajakso ei lyhennä sopimuksen vuokra-aikaa sitä mukaan, kun strategiajakso on ollut jo voimassa. Kun sopimuksen vuokra-aikaa on jäljellä yksi vuosi, tarkastellaan vuokra-aika uudelleen. Mikäli irtisanomisesta ei ole päätetty, jatketaan sopimuksen voimassaoloa yhdellä vuodella.

Molemmat ratkaisuehdotukset avataan esimerkin kautta, jotta nähdään miten kumpikin vaihtoehto vaikuttaa kirjanpitoon. Molemmissa esimerkeissä 6 ja 7 käytetään esimerkin 4 vuokrasopimusta, jotta pystytään vertaamaan vaikutuksia esimerkkiin 5, jossa esitettiin

millainen vuokrasopimuksen vaikutus kirjanpitoon pitäisi olla, jos päättymisajankohta olisi tiedossa.

3.3.5 Esimerkki 6: Ratkaisuehdotus 1: vuokra-aika 5+3 vuotta.

Yhtiö solmii toimitilaa koskevan vuokrasopimuksen, joka on toistaiseksi voimassa oleva sopimus. Vuokran määrä on 10 000 euroa kuukaudessa ja diskonttauskoroksi on määritetty 2,2%. Esimerkkilaskelmalla vuokran suuruus ei muutu.

Ensimmäisen ratkaisuehdotuksen mukaisesti vuokrasopimuksen alkamishetkellä vuokra-ajaksi määritetään 5 vuotta, jolloin sopimus on voimassa 1.1.2020-31.12.2024. Vuokrasopimuksen vuokra-aika tarkastellaan uudelleen tilinpäätökseen, yksi vuosi ennen sopimuksen päättymistä eli joulukuussa 2023. Kuten kuvasta 13 nähdään, vuokrasopimuksen alkamishetkellä käyttöomaisuuteen kirjataan 567 995 euron lisäys ja yhtiä suuri vuokrasopimusvelka. Käyttöomaisuus ja vuokrasopimusvelka pienenevät tasaisesti vuosi vuodelta. Kun vuokrasopimuksen vuokra-aikaa tarkastellaan uudelleen, on taseessa käyttöomaisuuden jäännösarvo 123 066 euroa ja vuokrasopimusvelkaa on jäljellä 128 363 euroa.

	Alkuperäinen arvostus			
	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	30.11.2023 (ennen muutosta)
Käyttöomaisuus 1.1.	-	454 396 €	340 797 €	227 198 €
Käyttöomaisuuden lisäys +/- vähennys -	567 995 €			
Käyttöomaisuuden poistot	- 113 599 €	- 113 599 €	- 113 599 €	- 104 132 €
Käyttöomaisuus yhteensä	454 396 €	340 797 €	227 198 €	123 066 €
Vuokrasopimusvelka	567 995 €	348 184 €	234 639 €	128 363 €
Poistot per vuosi	113 599 €	113 599 €	113 599 €	
Korkokulu per vuosi	11 291 €	8 899 €	6 455 €	
Tulosvaikutus per vuosi	124 890 €	122 498 €	120 054 €	- €

Kuva 13. Ratkaisuehdotus 1. Alkuperäinen arvostus.

Kun vuokrasopimuksen tarkasteluhetkellä joulukuussa 2023 todetaan, ettei irtisanomisesta ole päätetty, jatketaan sopimuksen vuokra-aikaa kolmella vuodella eli 31.12.2027 asti. Kuten kuvasta 14 nähdään, uudelleenarvostuksen hetkellä käyttöomaisuuteen tehdään lisäys 340 072 euroa ja vuokrasopimusvelka kasvaa 459 285 euroon. Tämän jälkeen käyttöomaisuus ja vuokrasopimusvelka pienenevät tasaisesti vuosi vuodelta.

	Uudelleenarvostus 1				Uudelleenarvostus 2	
	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.5.2026 (ennen muutosta)	30.6.2026	30.9.2026
Käyttöomaisuus 1.1.	123 066 €	453 686 €	340 264 €	226 843 €	179 584 €	24 606 €
Käyttöomaisuuden lisäys +/ vähennys -	340 072 €				- 146 776 €	
Käyttöomaisuuden poistot	- 9 452 €	- 113 421 €	- 113 421 €	- 47 259 €	- 8 202 €	- 24 606 €
Käyttöomaisuus yhteensä	453 686 €	340 264 €	226 843 €	179 584 €	24 606 €	0 €
Vuokrasopimusvelka	459 285 €	348 184 €	244 196 €	186 595 €	29 891 €	0 €
Poistot per vuosi	113 584 €	113 421 €	113 421 €			80 067 €
Korkokulu per vuosi	4 574 €	8 899 €	6 455 €			3 905 €
Tulosvaikutus per vuosi	118 158 €	122 320 €	119 876 €	- €	- €	83 972 €

Kuva 14. Ratkaisuehdotus 1. Sopimuksen uudelleenarvostukset.

Kun sopimuksen irtisanomisesta päätetään 30.6.2026, arvostetaan vuokrasopimus uudelleen päättymään 30.9.2026. Kuten kuvasta 14 nähdään, käyttöomaisuuden arvo pienenee 146 776 euroa ja vuokrasopimusvelaksi jää 29 891 euroa. Syyskuun lopussa 2026 käyttöomaisuuden arvo ja vuokrasopimusvelka ovat 0 euroa, koska vuokrasopimus on päättynyt. Vuokrasopimuksen tulosvaikutus pienenee vuosi vuodelta siihen asti, kunnes tehdään uudelleenarvostus. Uudelleenarvostuksen jälkeen korkokuluista johtuen, tulosvaikutus suurenee hetkellisesti, minkä jälkeen se pienenee taas vuosittain.

3.3.6 Esimerkki 7: Ratkaisuehdotus 2: vuokra-aika 3+1 vuotta.

Toisen ratkaisuehdotuksen mukaisesti vuokrasopimuksen alkamishetkellä vuokra-ajaksi määritetään 3 vuotta, jolloin sopimus on voimassa 1.1.2020-31.12.2022. Vuokrasopimuksen vuokra-aika tarkastellaan uudelleen tilinpäätökseen, yksi vuosi ennen sopimuksen päättymistä eli joulukuussa 2021. Kuten kuvasta 15 nähdään, vuokrasopimuksen

alkamishetkellä käyttöomaisuuteen kirjataan 348 184 euron lisäys ja yhtä suuri vuokrasopimusvelka. Kun vuokrasopimuksen vuokra-aikaa tarkastellaan uudelleen, on ta-
seessa käyttöomaisuuden jäännösarvo 125 733 euroa ja vuokrasopimusvelkaa on jäl-
jellä 118 596 euroa. Kun vuokrasopimuksen tarkasteluhetkellä joulukuussa 2021 tode-
taan, ettei irtisanomisesta ole päätetty, jatketaan sopimuksen vuokra-aikaa yhdellä vuo-
della.

	Alkuperäinen arvostus		Uudelleen- arvostus 1	Uudelleen- arvostus 2	Uudelleen- arvostus 3	Uudelleen- arvostus 4	Uudelleen- arvostus 5
	31.12.2020	30.11.2021	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025
Käyttöomaisuus 1.1.	-	232 123 €	125 733 €	231 904 €	231 789 €	231 730 €	231 699 €
Käyttöomaisuuden lisäys/vähennys -	348 184 €		115 833 €	115 833 €	115 833 €	115 833 €	115 833 €
Käyttöomaisuuden poistot	- 116 061 €	- 106 390 €	- 9 663 €	- 115 947 €	- 115 892 €	- 115 864 €	- 115 849 €
Käyttöomaisuuden arvo	232 123 €	125 733 €	231 904 €	231 789 €	231 730 €	231 699 €	231 683 €
Vuokrasopimusvelka	348 184 €	118 596 €	234 639 €	234 639 €	234 639 €	234 639 €	234 639 €
Poistot per vuosi	116 061 €		116 052 €	115 947 €	115 892 €	115 864 €	115 849 €
Korkokulu per vuosi	6 455 €		4 167 €	4 167 €	4 167 €	4 167 €	4 167 €
Tulosvaikutus per vuos	122 516 €		120 219 €	120 114 €	120 059 €	120 031 €	120 016 €

Kuva 15. Ratkaisuehdotus 2.

Kuten kuvasta 15 nähdään, uudelleenarvostuksen hetkellä käyttöomaisuuteen tehdään
lisäys 115 833 euroa ja vuokrasopimusvelka kasvaa 234 639 euroon. Kun vuokrasopi-
musta arvostellaan tämän jälkeen joka vuosi uudelleen yksi vuosi kerrallaan, pysyy käyt-
töomaisuuden lisäys ja vuokrasopimusvelka joka vuosi saman suuruisena. Käyttöomai-
suuden arvo pysyy muutaman euron heittoa huomioimatta käytännössä samana. Vuok-
rasopimuksen tulosvaikutus ei myöskään muutu olennaisesti eri vuosina. Korkokulu py-
syy samansuuruisena, koska vuokrasopimusvelan määrä pysyy säännöllisen uudelleen-
arvostuksen johdosta samana.

Kun sopimuksen irtisanomisesta päätetään 30.6.2026, arvostetaan vuokrasopimus uu-
delleen päättymään 30.9.2026. Kuten kuvasta 16 nähdään, käyttöomaisuuden arvo pie-
nenee 146 776 euroa ja vuokrasopimusvelaksi jää 29 891 euroa. Syyskuun lopussa
2026 käyttöomaisuuden arvo ja vuokrasopimusvelka ovat 0 euroa, koska vuokrasopimus
on päättynyt.

	Uudelleenarvostus 6		
	31.5.2026 (ennen muutosta)	30.6.2026 irtisanominen huomioitu	30.9.2026
Käyttöomaisuus 1.1.	231 683 €	183 416 €	27 480 €
Käyttöomaisuuden lisäys+/vähennys -		- 146 776 €	
Käyttöomaisuuden poistot	- 48 267 €	- 9 160 €	- 27 480 €
Käyttöomaisuuden arvo	183 416 €	27 480 €	0 €
Vuokrasopimusvelka	186 595 €	29 891 €	0 €
Poistot per vuosi			84 908 €
Korkokulu per vuosi			2 136 €
Tulosvaikutus per vuosi			87 044 €

Kuva 16. Ratkaisuehdotus 2. Vuokrasopimus päättyy.

3.3.7 Ratkaisuehdotuksien vertailu

Kun ratkaisuehdotuksia 1 ja 2 vertaillaan keskenään, huomataan, että ratkaisuehdotuksen 1 käyttöomaisuuden arvo (567 995 €) alkamishetkellä on yli 200 000 euroa suurempi kuin ratkaisuehdotuksella 2 (348 184 €). Esimerkissä 5 havainnollistettiin vuokrasopimuksen vaikutusta kirjanpitoon, jos päättymispäivä olisi ennalta tiedossa. Kun molempien ratkaisuehdotuksien käyttöomaisuuden arvoa alkamishetkellä verrataan esimerkin 5 käyttöomaisuuden arvoon (752 636 €), huomataan että ratkaisuehdotuksen 1 käyttöomaisuuden arvo on lähempää todellista vuokrasopimuksen arvoa kuin ratkaisuehdotuksella 2.

Ratkaisuehdotuksen 1 käyttöomaisuuden arvo ja vuokrasopimusvelka pienenevät vuosittain kuten esimerkissä 5, toisin kuin ratkaisuehdotuksella 2 käyttöomaisuuden arvo ja vuokrasopimusvelka pysyvät vuodesta toiseen lähes samana. Molempien ratkaisuehdotuksien käyttöomaisuuden vähennys päättymispäivän huomioon ottamisen jälkeen on sattumoisin sama (-146 776 €), koska molemmat vuokrasopimukset on arvostettu päätymään 31.12.2027 ennen viimeistä uudelleenarvostusta. Käyttöomaisuuden uudelleenarvostusta vuokrasopimuksen päättymishetkestä ei voida verrata esimerkkiin 5, koska

siinä päättymispäivä on ollut jo heti tiedossa, jolloin uudelleenarvostusta vuokra-ajalle ei tehdä.

Kun verrataan ratkaisuehdotuksien tulosvaikutusta esimerkkiin 5, huomataan, että ratkaisuehdotuksen 1 tulosvaikutus vuosittain on lähempää esimerkin 5 tulovaikutusta kuin ratkaisuehdotuksella 2. Ratkaisuehdotus 1:lla tulosvaikutus myös pienenee vuosi vuodelta, kuten esimerkissä 5. Ratkaisuehdotuksella 2 tulosvaikutus pysyi vuosi vuodelta käytännössä samana.

On kuitenkin myös huomioitava se, että käytetyssä esimerkissä vuokrasopimus on voimassa hyvin pitkään, 6,5 vuotta. Esimerkin pitkä vuokra-aika vaikuttaa siihen, että sopimuksen alkamishetkellä ratkaisuehdotuksen 1 käyttöomaisuuden arvo ja vuokrasopimusvelka ovat lähempää todellista käyttöomaisuuden arvoa kuin ratkaisuehdotuksella 2. Jos esimerkkinä olisi käytetty sellaista sopimusta, joka olisi todellisuudessa voimassa vain 2,5 vuotta, olisi ratkaisuehdotuksen 1 käyttöomaisuuden arvo ja vuokrasopimusvelka kirjanpidossa tuplasti suurempi kuin todellisuudessa ja tällöin ratkaisuehdotus 2 olisi vastannut paremmin todellista vuokrasopimuksen arvoa.

Ratkaisuehdotus 1 olisi työmäärällisesti parempi vaihtoehto, koska tällöin todennäköisesti vuokrasopimuksen vuokra-aika arvostetaan uudelleen sen voimassaolon aikana noin kolme kertaa. Ratkaisuehdotus 2 aiheuttaa olennaisesti enemmän työtä pitkissä vuokra-ajoissa, kun vuokrasopimuksen vuokra-aika arvostetaan uudelleen käytännössä vuosittain.

On otettava huomioon myös se, että vuokrasopimukseen sisältyy lähes aina minimi tai indeksikorotukset, jolloin vuokrasopimus pitää myös uudelleenarvostaa. Ratkaisuehdotuksessa 2 voi käydä niin, että vuokrasopimusta joudutaan uudelleenarvostaa kaksi kertaa vuodessa, ensin vuokra-ajan takia ja lisäksi vuokran nousun johdosta. Jos ratkaisuehdosta 2 peilataan taas siihen, että Eezyn vuokrasopimukset ovat olleet keskimäärin voimassa noin 3 vuotta, voisi tämä olla työmäärällisesti tasavertainen ratkaisuehdotuksen 1 kanssa.

Ratkaisuehdotuksia voidaan peilata myös Eezyn toistaiseksi voimassa olevien vuokrasopimusten irtisanomisaikaan, joka on yleensä 1-6 kuukautta. Kun ratkaisuehdotuksen 1 vuokra-aikaa alkamishetkellä (5 vuotta) peilataan toistaiseksi voimassa olevien vuokrasopimusten irtisanomisaikaan, vaikuttaa vuokra-aika liian pitkältä. Liian suuren vuokrasopimusvelan määrä ei ole toivottavaa. Vuokrasopimusvelan määrällä saattaa olla vaikutusta ulkopuolisen rahoituksen ehtoihin. Molemmissa ratkaisuehdotuksissa on siis

myös omat hyvät ja huonot puolensa, joita Eezyllä pitää arvioida, mikäli jompaankum-
paan ratkaisuun päädytään.

4 POHDINTA

Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää, milloin toistaiseksi voimassaolevan vuokrasopimuksen voimassaoloaika on tarkasteltava uudelleen ja kuinka pitkäksi aikaa. Eezyn nykykäytäntö on se, että toistaiseksi voimassaolevan vuokrasopimuksen oletetaan jatkuvan kulloinkin voimassaolevan strategiakauden loppuun, ellei vuokrasopimuksen päättymisajankohta ole tiedossa. Eezyn strategiakausi on kolme vuotta. Nykykäytäntö saattaisi teoriassa johtaa siihen, että voimassaolevan vuokrasopimuksen käyttöomaisuuden arvo ja vuokrasopimusvelka saattaisivat nollaantua ennen kuin vuokrasopimus on todellisuudessa irtisanottu. Tämän lisäksi uuden vuokrasopimuksen vuokra-aika alkamishetkellä saattaa jäädä hyvin lyhyeksi, jos strategiakauden loppu alkaa lähestyä.

IFRS16 -standardista ei löytynyt ohjeistusta nimenomaan siihen, milloin toistaiseksi voimassaolevien vuokrasopimusten vuokra-aika on arvostettava uudelleen. Standardissa sanotaan vain, että vuokrasopimus on arvostettava uudelleen, mikäli tapahtuu sellainen tapahtuma, joka johtaa erilaiseen lopputulokseen, kuin mitä alun perin on määritelty. Tämän vuoksi opinnäytetyössä esitettiin kaksi ratkaisuehdotusta, jotka perustuvat opinnäytetyön tekijän näkemykseen aiheesta.

Molemmissa ratkaisuehdotuksissa vuokrasopimus arvostetaan uudelleen tilinpäätökseen yksi vuosi ennen vuokrasopimuksen päättymistä, jotta vältetään vuokrasopimuksen nollaantumisen sen voimassaolon aikana. Ensimmäinen ratkaisuehdotus perustuu Eezyn nykyisiin vuokrasopimuksiin. Vuokrasopimuksen alkamishetkellä vuokra-ajaksi määritetään viisi vuotta, joka on Eezyn pisin määräaikaisten vuokrasopimusten vuokra-aika. Tämän jälkeen neljännen vuoden lopussa, vuokrasopimus arvostetaan uudelleen jatkuamaan kolme vuotta, joka vastaa Eezyn vuokrasopimuksen keskimääräistä voimassaoloaika.

Ratkaisuehdotuksessa 2 vuokrasopimuksen alkamishetkellä vuokra-ajaksi määritetään 3 vuotta, joka vastaa Eezyn strategiakauden kestoa sekä keskimääräistä vuokrasopimusten voimassaoloaika. Mikäli irtisanomisajankohta ei ole tiedossa, jatketaan vuokrasopimuksen vuokra-aikaa yksi vuosi kerrallaan. Jatkoaika perustuu siihen, että toistaiseksi voimassaolevissa sopimuksissa on yleensä hyvin lyhyt irtisanomisaika, tyypillisesti 1-6 kuukautta. Lisäksi, jos vuokrasopimuksen oletettaisiin jatkuvan alle vuoden, voitaisiin sopimus käsitellä lyhytaikaisena sopimuksena.

Ratkaisuehdotus 1 on parempi vaihtoehto, jos vuokrasopimuksien oletetaan olevan pitkäaikaisia. Ratkaisuehdotus 1 työllistää myös vähemmän konsernitaloutta tilinpäätöshetkellä. Mikäli vuokrasopimus olisikin todellisuudessa voimassa reilusti alle 5 vuotta, olisivat kirjanpidossa käyttöomaisuuden arvo ja vuokrasopimusvelka liian suuria. Liian suuri vuokrasopimusvelka ei ole toivottavaa, koska sillä saattaa olla vaikutusta ulkopuolisen rahoituksen ehtoihin.

Ratkaisuehdotus 2 on parempi vaihtoehto, jos vuokrasopimuksien ei oleteta jatkuvan kovin pitkään. Mikäli toistaiseksi voimassaoleva vuokrasopimus irtisanotaan, on käyttöomaisuuden ja vuokrasopimuksen muutos taseessa todennäköisesti pienempi kuin ratkaisuehdotuksessa 1. Jos vuokrasopimus jatkuisikin pitkään, vuosittainen uudelleenarvostus aiheuttaisi paljon enemmän työtä kuin ratkaisuehdotus 1.

Molemmissa ratkaisuehdotuksissa on otettava huomioon myös se, että jos vuokran määrää korotetaan, on vuokrasopimus myös uudelleenarvostettava. Tämä lisää vuokrasopimuksien ylläpidon työmäärää. Mikäli Eezyllä päädytään hyödyntämään tämän opinnäytetyön tulokset, kannattanee ratkaista onko todennäköisempää, että jatkossa toistaiseksi voimassaolevat sopimukset ovat pitkäaikaisia vai lyhytaikaisia ratkaisuja. Sen perusteella olisi parasta valita, kumpi ratkaisuehdotus kannattaisi ottaa käyttöön.

Jatkokehityksenä voitaisiin tutkia, millainen vaikutus mahdollisesti käyttöön otetulla ratkaisuehdotuksella on ollut Eezyn IFRS -tilinpäätökseen ja miten erilaiseen lopputulokseen päädytään nykykäytäntöön verrattuna. Lisätoksi voitaisiin laatia Eezyn henkilöstölle tietopaketti, jossa käy selkeästi ilmi, miksi ja mitä tietoja konsernitaloudessa tarvitaan uusien ja päättyvien vuokrasopimuksien osalta, jotta standardin ylläpito olisi mahdollisimman jouhevaa.

LÄHTEET

- Eezy 2020a. Viitattu 19.8.2020. <https://eezy.fi/yhtio/eezy/historia>
- Eezy 2020b. Viitattu 19.8.2020. <https://eezy.fi/yhtio/eezy/strategia>
- Eezy 2020c. Eezy taloudellinen katsaus 1.1.-31.12.2019 25.3.2020. Viitattu 14.3.2021. https://sijoittajat.eezy.fi/wp-content/uploads/Eezy_Taloudellinen_katsaus_2019.pdf
- Eezy 2021. Eezy taloudellinen katsaus 1.1.-31.12.2020. Viitattu 5.4.2021. https://sijoittajat.eezy.fi/wp-content/uploads/Eezy_taloudellinen_katsaus_2020.pdf
- Eezy yhtiötiedote 13.2.2020. Viitattu 3.5.2021. https://otp.tools.investis.com/clients/fi/vmp_oyj/omx/omx-story.aspx?cid=2401&newsid=69936&culture=fi-FI
- Eezy pörssitiedote 2.9.2020. Viitattu 12.3.2021. https://otp.tools.investis.com/clients/fi/vmp_oyj/omx/omx-story.aspx?cid=2401&newsid=70970&culture=fi-FI
- Finanssivalvonta 2018a. 27.8.2018. Pörssi ja muut kauppapaikat. Viitattu 12.3.2021. <https://www.finanssivalvonta.fi/paaomamarkkinat/porssi-ja-muut-kauppapaikat/>
- Finanssivalvonta 2018b. 20.11.2018. IFRS-säätely. Viitattu 7.9.2020. <https://www.finanssivalvonta.fi/paaomamarkkinat/liikkeeseenlaskijat-ja-sijoittajat/ifrs/ifrs-saantely/>
- Finanssivalvonta 2020. 17.1.2020. Listautuminen. Viitattu 23.4.2021. <https://www.finanssivalvonta.fi/paaomamarkkinat/liikkeeseenlaskijat-ja-sijoittajat/listautuminen/>
- IFRS Foundation 2019. IFRS-standardit 1.1.2019 voimassa olevat vaatimukset. Suom. Suomen Tilintarkastajat ry. Helsinki:ST-Akatemia Oy.
- IFRS Foundation 2021. Viitattu 2.6.2021. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
- Ihamäki, T. 4.3.2020. Kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännöt. Viitattu 27.8.2020. <https://dif.fi/osa/kirjanpito-ja-tilinpaatoskaytannot/>
- Kirjanpitolaki (KPL) 30.12.1997/1336. Saatavilla <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>
- Kirjanpitolautakunta. KILA. 27.6.2018. Lausunto KPL 5:5b §:n soveltamisesta. Viitattu 28.8.2020. <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/lausunto-kpl-5-5b-n-soveltamisesta-1>
- KPMG. 2017. IFRS -käytännön käsikirja. 4., uudistettu painos. Helsinki: Edita.
- Leppiniemi, J. 5.12.2018. IFRS -periaatteita muille kuin IFRS-tilinpäätöksen laatijoille. Viitattu 13.9.2020. <https://tilisanomat.fi/ifrs/ifrs-periaatteita>
- Leppiniemi, J. 26.8.2019. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus ja IFRS-vaatimusten huomioiminen. Viitattu 13.9.2019. <https://tilisanomat.fi/ifrs/konsernitilinpäätöksen-laatimisvelvollisuus>
- Merilampi.1.10.2015. Muutoksia arvopaperimarkkinalainsäädäntöön – muun muassa neljännesvuosikatsauksen julkistamisvelvollisuus poistumassa kaikilta pörssiyrityiltä. Viitattu 23.4.2021 <https://www.merilampi.com/muutoksia-arvopaperimarkkinalainsaadantoon-muun-muassa-neljannevuosikatsauksen-julkistamisvelvollisuus-poistumassa-kaikilta-porssiyhtioilta/?lang=fi>
- Pörssisäätiö. 5.12.2014. Listautujan käsikirja -Möntenkeskinen markkinapaikka Suomessa. Viitattu 21.8.2020. https://www.porssisaatio.fi/wp-content/uploads/2014/12/listautujankasikirja_2014_final-low.pdf

Pörssisäätiö. 2.6.2016. Pörssilistautujan käsikirja. Viitattu 23.4.2021. https://www.porssisaatio.fi/wp-content/uploads/2016/05/porssilistautujan_kasikirja_2016_final_web.pdf

Pwc. 3.3.2020. IFRS 16 -standardia soveltavat yhtiöt kohtaavat uudet haasteet verotuksessaan. Viitattu 28.8.2020. <https://uutishuone.pwc.fi/ifrs-16-standardia-soveltavat-yhtiot-kohtaavat-uudet-haasteet-verotuksessaan/>

Pwc 2016. IFRS16 In depth- Ajankohtaista taloudellisessa raportoinnissa. Viitattu 14.3.2021. <https://www.pwc.fi/fi/palvelut/tiedostot/in-depth-ifrs-16-ajankohtaista-vuokrasopimuksissa-022016-updated-032019.pdf>

Pwc 5.3.2021. Rahoitusleasingia ei voi soveltaa elinkeinoverotuksessa. Viitattu 25.4.2021. <https://uutishuone.pwc.fi/rahoitusleasingia-ei-voi-soveltaa-elinkeinoerotuksessa>

Tomperi, S. 2017. Kehittyvä kirjanpito. Helsinki: Edita.

Vesterinen, J. 2019. Vuokrasopimusten aktivointi IFRS16 -standardin mukaisesti. <https://www.azets.fi/blogi/vuokrasopimusten-aktivointi-ifrs-16-standardin-mukaisesti/>