

Anna Korhonen

IFRS – TILINPÄÄTÖSSTANDARDIEN VAIKUTUS KÄYTTÖOMAISUUSHYÖDYK-
KEIDEN JA OMAISUUSERIEN ARVONALENTUMISTEN KIRJANPIDOLLISEEN
KÄSITTELYYN. CASE PIHLAVAN IKKUNA OY

Opinnäyte

Kajaanin ammattikorkeakoulu

Tradenomikoulutus

Syksy 2006



**Kajaanin
ammattikorkeakoulu**

OPINNÄYTETYÖ TIIVISTELMÄ

Koulutusala Yhteiskuntatieteet, hallinto ja kauppa	Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma
Tekijä(t) Anna Korhonen	
Työn nimi IFRS –tilinpäätösstandardien vaikutus käyttöomaisuushyödykkeiden ja arvonalentumisten kirjanpidolliseen käsittelyyn. Case Pihlavan Ikkuna Oy	
Vaihtoehtoiset ammattiopinnot Taloushallinto	Ohjaaja(t) Jaana Lappalainen Toimeksiantaja Pihlavan Ikkuna Oy, Ruovesi
Aika Syksy 2006	Sivumäärä ja liitteet 45+2
<p>Opinnäytetyön tarkoituksena on verrata suomalaista ja IFRS–tilinpäätöskäytäntöä. Opinnäytetyö tehtiin Pihlavan Ikkuna Oy:n toimeksiannosta. Tavoitteena oli aikaansaada yritykselle tiivis tietopaketti IFRS-käytäntöön liittyen. Yrityksen kirjanpito ja tilinpäätös laaditaan tällä hetkellä suomalaisen käytännön mukaan, mutta IFRS-käytäntöön siirtyminen tapahtuu todennäköisesti jo lähivuosina.</p> <p>Opinnäytetyössä kerrotaan ensin tilinpäätöskäytännöstä yleisesti. Tämän jälkeen keskitytään tarkastelemaan kolmea IFRS-tilinpäätösstandardia, näiden säännöksiä ja eroja verrattuna suomalaiseen kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöön. Kyseiset standardit (IAS 16, IAS 38 ja IAS 36) määräävät käyttöomaisuushyödykkeiden ja omaisuuserien arvonalentumisten kirjanpidollisen käsittelyn.</p> <p>Pihlavan Ikkuna Oy kuuluu ruotsalaiseen Ratos-pörssikonserniin. Ratos on laatinut tilinpäätöksensä IFRS:n mukaisesti vuodesta 2005. Opinnäytetyön empiirisessä osuudessa pyrittiin osoittamaan Pihlavan Ikkuna Oy:n kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöä koskevat keskeisimmät muutokset, kun se siirtyy soveltamaan IFRS-säännöksiä. Muutoksia tarkasteltiin Ratos-konsernin IFRS:n mukaisten tilinpäätöstietojen kautta. Opinnäytetyössä esitetyt tiedot ovat yleistettävissä myös muihin IFRS-siirtymävaiheessa oleviin yrityksiin.</p>	
Kieli	Suomi
Asiasanat	IFRS, käyttöomaisuushyödyke, omaisuuserän arvonalentuminen, kirjanpitokäytäntö
Säilytyspaikka	<input checked="" type="checkbox"/> Kajaanin ammattikorkeakoulun Kaktus-tietokanta <input checked="" type="checkbox"/> Kajaanin ammattikorkeakoulun kirjasto

School Business	Degree Programme Business Administration
Author(s) Anna Korhonen	
Title The Effect of IFRS Standards on the Accounting Procedures of Fixed Assets and the Impairment of Assets - Case Pihlavan Ikkuna Oy	
Optional Professional Studies Accountancy	Instructor(s) Jaana Lappalainen
	Commissioned by Pihlavan Ikkuna Oy
Date Autumn 2006	Total Number of Pages and Appendices 45+2
<p>The aim of this thesis is to compare the differences between the Finnish practice of accounting and the IFRS practice of accounting and financial statements. The thesis was commissioned by Pihlavan Ikkuna Oy, which is a part of a Swedish Ratos group. Ratos has compiled its financial statements according to IFRS since 2005. The target was to achieve a concise information package about the IFRS practice. In Pihlavan Ikkuna Oy the accounting and financial statements are compiled according to the Finnish practice at the moment. However, the transition to the IFRS practice will probably take place during the next few years.</p> <p>First, the thesis deals with the practice of financial statements in general. After this the three IFRS standards are described and their rules and the differences are compared with the Finnish practice of accounting and financial statements. The standards in question (IAS 16, IAS 38 and IAS 36) define the accounting procedures of fixed assets and the impairment of assets.</p> <p>The empirical part of the thesis reveals the central changes required in the accounting practice of Pihlavan Ikkuna Oy. The changes needed were based on the IFRS financial statements of Ratos.</p>	
Language of Thesis	Finnish
Keywords	IFRS, fixed assets, impairment of assets, accounting practice
Deposited at	<input checked="" type="checkbox"/> Kaktus Database at University of Applied Sciences Library <input checked="" type="checkbox"/> Library of University of Applied Sciences

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
2	KIRJANPITO- JA TILINPÄÄTÖSKÄYTÄNTÖ YLEISESTI	3
2.1	Tilinpäätöksen rakenne	4
2.2	Tilinpäätöskäytännön harmonisointi	7
2.3	IFRS-tilinpäätöskäytäntö lyhyesti	7
2.4	Keskeisimmät erot suomalaisen ja IFRS-tilinpäätöskäytännön välillä	9
3	KÄYTTÖOMAISUUSHYÖDYKKEIDEN KIRJANPIDOLLINEN KÄSITTELY SUOMALAISESSA JA IFRS-TILINPÄÄTÖSKÄYTÄNNÖSSÄ	10
3.1	Käyttöomaisuushyödykkeiden määrittely ja taseeseen merkitsemisen ehdot	11
3.1.1	Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen määrittely	11
3.1.2	Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen taseeseen merkitsemisen ehdot	13
3.1.3	Aineettoman käyttöomaisuushyödykkeen määrittely	14
3.1.4	Aineettoman hyödykkeen taseeseen merkitsemisen ehdot	15
3.2	Käyttöomaisuuden hankintamenomäärittely	16

3.3	Omaisuserän uudelleenarvostaminen	17
3.4	Käyvän arvon mukaiseen arvostamiseen liittyviä ongelmia	19
3.5	Käyttöomaisuuden poistot	20
3.6	Käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidollinen käsittely tiivistetysti	22
4	OMAISUSERÄN ARVONALENTUMINEN SUOMALAISESSA JA IFRS-TILINPÄÄTÖSKÄYTÄNNÖSSÄ	24
4.1	Omaisuserän arvonalentumisen seuraaminen	25
4.2	Arvonalentumistestaus	26
4.3	Rahavirtaennusteet	27
4.4	Diskonttauskoron määrittely	28
4.5	Omaisuserän arvonalentumistappion kirjaaminen	28
4.6	Liikearvon arvonalentuminen	29
4.7	Liitetiedot	29
4.8	Arvonalentumistappion peruuttaminen	30
4.9	Omaisuserän arvonalentumisprosessi tiivistetysti	30
5	IFRS-KÄYTÄNTÖÖN SIIRTYMINEN	32
5.1	IFRS-tilinpäätöksen käyttöönotto Suomessa	32
5.2	Valmistautuminen IFRS-käytännön soveltamiseen	33
5.3	Ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen laatiminen	33

6	PIHLAVAN IKKUNA OY:N KIRJANPITO- JA TILINPÄÄTÖSKÄYTÄNTÖ KESKELLÄ MUUTOSTA	35
6.1	Nykytilanne	36
6.2	Ratos-konsernin ensimmäinen IFRS-tilinpäätös	36
6.3	Olellaiset tiedot sisällytettävä IFRS-tilinpäätökseen	37
6.4	Käyttöomaisuuden arvostaminen IFRS-tilinpäätöksessä	37
6.5	Käyttöomaisuuden merkitseminen taseeseen	38
6.6	Aineettomat hyödykkeet IFRS-tilinpäätöksessä	38
6.7	Liikearvon kirjanpidollinen käsittely	39
6.8	Käyttöomaisuudesta kirjattavat poistot	39
6.9	Omaisuserän arvonalentumistestaus ja -kirjaus	40
7	POHDINTA	41
	LÄHTEET	44
	LIITE	

1 JOHDANTO

Viime vuosien aikana yritystoiminta on kansainvälistynyt voimakkaasti. Yksittäiset yritykset ovat entistä enemmän osana suuria, kansainvälisiä pörssikonserneja. Samanaikaisesti myös sijoitusmarkkinat ovat kansainvälistyneet. Sijoittajat tekevät sijoituspäätöksensä usein yrityksistä saadun tilinpäätösinformaation avulla. Tilinpäätöskäytäntö on ollut kuitenkin eri maiden välillä hyvin erilaista eikä vertailukelpoista tilinpäätöstietoa ole tähän mennessä ollut saatavissa. Tämä on johtanut kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännön muutostarpeeseen.

IFRS-tilinpäätöskäytännöllä pyritään vastaamaan sijoittajien tietotarpeisiin. Tavoitteena on yhtenäistää tilinpäätöskäytäntöä ja tuottaa kansainvälisesti vertailukelpoista tilinpäätösinformaatiota. IFRS-tilinpäätös laaditaan IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti (LIITE 1). Vuodesta 2005 lähtien IFRS-tilinpäätösstandardien soveltaminen on ollut pakollista kaikille Euroopan unionin alueella toimiville pörssiyrityksille. Tulevaisuudessa IFRS-käytäntö on todennäköisesti yhä enenevässä määrin osana yritysten arkea ja IFRS-osaamista arvostetaan entistä enemmän talousalan ammattilaisten keskuudessa.

Opinnäytetyön tavoitteena on tiivistetysti kertoa kansainvälisestä kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännöstä ja valottaa muutamien IFRS-standardien kautta niitä muutoksia, joita kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöön IFRS:n käyttöönoton myötä tulee. Vertailunäkökulmana on suomalainen kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntö. Opinnäytetyön tavoitteena on vastata seuraaviin kysymyksiin:

- Mitkä ovat IFRS:n keskeisimmät eroavaisuudet suomalaiseen kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöön verrattuna?

- Miten aineellisten ja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidollinen käsittely eroaa suomalaisen ja IFRS-kirjanpitokäytännön välillä?
- Miten käyttöomaisuuserien arvonalentumisia käsitellään suomalaisessa ja IFRS-kirjanpitokäytännössä?

Opinnäytetyö tehdään Pihlavan Ikkuna Oy:n toimeksiannosta. Yritys on yksi Suomen suurimmista ikkunanvalmistajista. Muutokset omistusrakenteessa ovat olleet eräs merkittävä kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännön muutoksiin ja muospaineisiin vaikuttava tekijä. Tällä hetkellä Pihlavan Ikkuna Oy laatii vielä yrityksen oman kirjanpidon ja tilinpäätöksen suomalaiseen tapaan, mutta siirtyy luultavasti lähivuosina soveltamaan IFRS-käytäntöä. Yrityksessä ei vielä tällä hetkellä ole sitä osaamista, jota IFRS-tilinpäätöksen laatiminen vaatii. Opinnäytetyön tavoitteena on selventää toimeksiantajalle IFRS-tilinpäätöstapaa ja esitellä tarkemmin muutamien IFRS-standardien sisältö. Tarkoituksena on myös kertoa niistä muutoksista, joita yritykseltä edellytetään kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännön muutosvaiheessa.

Opinnäytetyö on toteutettu niin, että ensin on käsitelty kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöä yleisesti. Sen jälkeen IFRS-normistosta on valittu tarkasteltavaksi kolme IFRS-standardia: IAS 16, IAS 38 ja IAS 36. Standardit koskevat käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidollista käsittelyä sekä omaisuuserien arvonalentumisia. Koko ajan vertailupohjana on suomalainen kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntö.

Pihlavan Ikkuna Oy on osa ruotsalaista Ratos-konsernia. Empiirisessä osuudessa tarkastellaan Ratos-konsernin IFRS:n mukaisia tilinpäätöstietoja ja Pihlavan Ikkuna Oy:n tasekirjaa vuodelta 2005. Ratosin tilinpäätöstietoja tarkastelemalla opinnäytetyössä pyritään osoittamaan ne keskeisimmät muutokset, jotka koskevat Pihlavan Ikkuna Oy:n kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöä IFRS-siirtymävaiheessa.

2 KIRJANPITO- JA TILINPÄÄTÖSKÄYTÄNTÖ YLEISESTI

Suomessa on niin sanottu laaja kirjanpitovelvollisuus eli kaikki liike- tai ammattitoimintaa harjoittavat ovat kirjanpitovelvollisia liiketoiminnastaan (Rekola-Nieminen 2006, 11-12). Kirjanpitovelvollisen on Suomen kirjanpitolain (KPL) mukaan noudatettava hyvää kirjanpitoa. Hyvä kirjanpito tarkoittaa, että kirjanpitovelvollinen noudattaa asianmukaisesti kirjanpitoon liittyviä lakeja ja asetuksia sekä kirjanpidon yleisiä periaatteita. Hyvää kirjanpitoa koskevia yleisohjeita ja lausuntoja antaa Suomessa kirjanpitolautakunta. (Tomperi 2004, 9-10 ; Rekola-Nieminen 2006, 16.)

Hyvä kirjanpito on eräs tilinpäätöksen laatimisen yleisistä periaatteista ja sitä on noudatettava sekä juoksevassa kirjanpidossa että tilinpäätöksessä (Leppiniemi 1998, 18-19). Hyvän kirjanpitotavan lisäksi kirjanpidon yleisiin periaatteisiin kuuluu muun muassa toiminnan jatkuvuuden periaate. Lähtökohtana tilinpäätöstä laadittaessa on sekä suomalaisessa että IFRS-tilinpäätöskäytännössä oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta toistaiseksi. Jos yrityksen johto epäilee toiminnan jatkuvuuden mahdollisuuksia, on epävarmuustekijöistä kerrottava tilinpäätöksessä (Räty & Virkkunen 2004, 77). Myös menettelytapojen kohdalla oletuksena on jatkuvuuden periaate. Toisin sanoen oletetaan, että tilinpäätökseen liittyvät ongelmat muun muassa omaisuuserän arvostamisen tai kohdentamisen suhteen ratkaistaan samalla tavalla jokaisella tilikaudella. (Leppiniemi 1998, 38, 42.)

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet edellyttävät, että tilinpäätös antaa oikean kuvan yrityksen taloudellisesta asemasta, tuloksesta ja rahavirroista. Tämä on keskeinen ajatus suomalaista tilinpäätöstapaa sovellettaessa. IFRS-normisto korostaa tätä näkökohtaa vielä tarkemmin. Toisaalta IFRS:n mukaisesti laadittu tilinpäätös edellyttää myös, että tilinpäätös täyttää IFRS:n vaatimukset jokaisen soveltuvan standardin ja tulkintaohjeen osalta. Standardien

noudattaminen ja tarvittavien lisätietojen antaminen taas johtaa IAS 1 -standardin mukaan lähes poikkeuksetta oikean kuvan antamiseen. (Räty & Virkkunen 2004, 76-77.)

Niin sanottu olennaisuuden periaate on myös eräs tilinpäätöksen laatimisen keskeisistä periaatteista. Tilinpäätöksessä on esitettävä kaikki tilinpäätöksen käyttäjän kannalta oleellinen tieto. Kaikki olennaiset erät on esitettävä tilinpäätöksessä erillisinä. IFRS sallii kuitenkin epäolennaisien erien yhdistelemisen samanluonteisten erien kanssa. Epäolennainenkin erä voidaan kuitenkin liittää tilinpäätöksen liitetietoihin. Olennaisuutta arvioitaessa tulee miettiä, voiko kyseisen erän esittämättä jättäminen vaikuttaa tilinpäätöstietojen käyttäjän taloudellisiin päätöksiin. Muun muassa tilinpäätöksen erän koko ja luonne saattavat määrätä sen, onko kyseessä olennainen erä. (Räty & Virkkunen 2004, 77-78.)

2.1 Tilinpäätöksen rakenne

KPL määrittelee, että tilinpäätökseen on sisällytettävä tase, tuloslaskelma, liitetiedot ja rahoituslaskelma. Toimintakertomus on tilinpäätöksestä erillinen asiakirja eikä kaikkien kirjanpitovelvollisten ole sitä välttämätöntä laatia. IFRS-tilinpäätös eroaa perinteisestä tilinpäätösrakenteesta siten, että siihen tulee muiden osien lisäksi sisällyttää taulukko oman pääoman muutoksista. Myös liitetietoja vaaditaan enemmän kuin suomalaisessa tilinpäätöksessä. (Fredriksson, Havukainen, Ilkka, Laitinen, Luoma, Luoma, Nevalainen, Ojala, Perälä, Pärssinen, Saari, Smeds, Termäs, Tikka, Virtanen & Vuorio 2005, 73; Räty & Virkkunen 2004, 79.)

Tuloslaskelma kuvaa tilikauden tuloksen muodostumista. KPL:ssa on useita vaihtoehtoisia tuloslaskelmakaavoja. Liiketoimintaa harjoittavat kirjanpitovelvolliset käyttävät yleisimmin niin sanottua kululajipohjaista tuloslaskelmakaavaa. Tuloslaskelman eriä saa yhdistellä, mikäli se selkeyttää erien esittämistä eikä vaikuta oikean ja riittävän kuvan antamiseen. Tiedetyt erät on kuitenkin esitettävä sellaisenaan, esimerkiksi liikevaihto ja tilikauden voitto tai tappio. (Tomperi 2003, 145-152.)

IAS 1 –standardi määrittelee IFRS:n mukaisen tuloslaskelman vähimmäisisällön. Standardin mukaan tuloslaskelman sisältö määräytyy kuitenkin lopullisesti yrityskohtaisten tekijöiden mukaan. Tuloslaskelmaan lisätään eriä tai muokataan niitä sen mukaan kuin sillä on

merkitystä taloudellisen tuloksen ymmärtämisen ja olennaisuuden kannalta. (Räty & Virkkunen 2004, 96.)

Tase on olennainen osa tilinpäätöstä. Siinä jaotellaan yrityksen varat ja velat. Kaavoja on vain yksi. Jos tarve vaatii, tase on laadittava yksityiskohtaisemmin kuin mitä kaavassa esitetään. Taseen eriä voi yhdistellä samoin ehdoin kuin tuloslaskelman eriä. Taseen Vastaavaa -puoli kertoo, mihin rahaa on käytetty ja Vastattavaa -puoli, mitkä ovat rahan lähteet. (Tomperi 2003, 152-163.)

IFRS-tilinpäätös on tasekeskeisempi kuin suomalainen tilinpäätös. IFRS:n mukainen tase sisältää usein enemmän eriä ja omaisuuserien arvostaminen eroaa joiltakin osin suomalaisen käytäntöön verrattuna. IFRS-käytäntöön siirryttäessä yrityksen avaavan taseen omassa pääomassa näkyvät tasearvojen muutokset, korotukset tai alennukset. Tase-erät jaetaan IFRS:n mukaan lyhyt- ja pitkäaikaisiin eriin. (Pörssisäätiö 2005, 4.)

Toimintakertomuksessa kerrotaan tilikauden olennaisista tapahtumista, arvioidaan tulevaa kehitystä ja selvitetään tutkimus- ja kehitystoimintaa (Tomperi 2003, 164). IFRS ei säätele toimintakertomuksen sisältöä, mutta toimintakertomus on jatkossakin tilinpäätöksen olennainen osa ja todennäköisesti yritykset laativat sen entiseen tapaan (Pörssisäätiö 2005, 10).

Liitetiedoissa on ilmoitettava sellaiset tiedot, jotka edesauttavat oikean ja riittävän kuvan antamista yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Liitetiedot voivat koskea muun muassa tilinpäätöksen laatimisessa käytettyjä arvostusperiaatteita ja -menetelmiä, tuloslaskelman ja taseen esitystavan muutoksia, oikaisuja edelliseltä tilikaudelta esitettäviin tietoihin, selvityksen, mikäli edellisen tilikauden tiedot eivät ole vertailukelpoisia kyseessä olevan tilikauden kanssa jne. Lisäksi liitetiedoissa voi olla tuloslaskelmaa ja tasetta selventäviä liitetietoja. (Tomperi 2003, 165-172.)

IFRS-tilinpäätökseltä vaaditaan laajempia liitetietoja kuin suomalaiselta tilinpäätökseltä. Liitetietojen alussa kerrotaan, että tilinpäätös on laadittu IFRS:n mukaisesti. Tässä yhteydessä kerrotaan yleensä myös tilinpäätöksen keskeiset laatimisperiaatteet. Lisäksi liitetietoja on annettava sellaisista seikoista, joiden kohdalla yrityksen johto on käyttänyt harkintavaltansa tilinpäätöksessä noudatettavia laatimisperiaatteita soveltamisen suhteen. Myös mahdollisista epävarmuustekijöistä on kerrottava tulevan tilikauden osalta. Kaiken kaikkiaan

IFRS-liitetietoihin sisällytetään laaja määrä sellaista informaatiota, joka ei muista tilinpäätöksen osioista selviä, mutta joka on kuitenkin merkittävä ja oleellinen tieto esimerkiksi sijoittajan kannalta (Räty & Virkkunen 2004, 123-124; Leppiniemi 2003, 57).

Rahavirtalaskelmaan kirjataan sekä suomalaisen että IFRS-käytännön mukaan tilikauden liiketoiminnasta, investoinneista ja rahoituksesta johtuvat rahavirrat. Suomalaisen käytännön mukaan sekä maksuperusteisuuden että suoriteperusteisuuden soveltaminen on mahdollista. Sen sijaan IFRS-tilinpäätöksessä rahavirrat on kuvattava maksuperusteisesti. Kirjaaminen ei siis tapahdukaan silloin, kun suorite luovutetaan, vaan olennaista on se, milloin yritys saa suoritteesta korvauksen. Maksuperusteisen kirjaustavan etuna on se, että tilinpäätöksen käyttäjät näkevät, miten yritys kykenee kerryttämään rahavirtoja ja mihin tarkoitukseen rahavirtoja käytetään. IFRS:n mukaisen rahavirtalaskelman tarkoituksena onkin luoda tilinpäätöksen käyttäjille aiempaa paremmat mahdollisuudet arvioida yrityksen tulevaa kehitystä. (Pörssisäätiö 2005, 10-11; Räty & Virkkunen 2004, 132-133.)

IFRS-tilinpäätösrakenne eroaa suomalaisesta tilinpäätöksestä merkittävimmin siten, että siihen tulee muiden erien lisäksi sisällyttää myös selvitys oman pääoman muutoksista. Tämä on nähty tarpeelliseksi, koska IFRS:n mukaan monet kirjaukset tehdään suoraan omaan pääomaan. Laskelmaan on sisällytettävä kauden voitto tai tappio, kaikki tuotto- ja kuluerät, jotka on kirjattu suoraan omaan pääomaan, kaikki kauden tuotot ja kulut eriteltyinä emoyrityksen omistajille ja vähemmistölle kuuluvat erät. Laskelmassa tulee esittää myös tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutosten ja virheiden korjausten vaikutukset kuhunkin oman pääoman erään. (Räty & Virkkunen 2004, 79, 120.)

Sekä suomalaisen että IFRS-tilinpäätökseen on sisällytettävä myös vertailukelpoinen tuloslaskelma ja tase edelliseltä tilikaudelta. Myös sanalliseen informaatioon liitetään vertailutietoja silloin, kun se on merkityksellistä ja tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta oleellista. (Räty & Virkkunen 2004, 80 ; Tomperi 2003, 144.)

2.2 Tilinpäätöskäytännön harmonisointi

Muutaman viime vuosikymmenen aikana yritystoiminta on kansainvälistynyt huomattavasti. Toimintaa on viety lähes jokaisesta maasta ulkomaille päin ja toisaalta jokaisessa maassa on yrityksiä, joiden emoyhtiö toimii ulkomailla. Samanaikaisesti myös sijoittajien kiinnostus on kasvanut ulkomaisiin yhtiöihin liittyvistä sijoitusmahdollisuuksista. Sijoituspäätökset perustuvat yleensä yritysten tilinpäätöstietoihin. Laskentatoimellinen ajattelu ja tilinpäätöskäytäntö on kuitenkin ollut joka maassa omanlainen ja tästä syystä tilinpäätösasiakirjojen informaatio ei ole ollut eri maiden välillä useinkaan vertailukelpoista. Pääomien liikkuminen yli eri valtiörajojen on luonut tarpeen tilinpäätöskäytäntöjen yhtenäistämiseksi. Tästä lähtökohdasta käsin alettiin kehittää kansainvälistä tilinpäätöskäytäntöä. (Räty & Virkkunen, 23-24.)

Vuonna 2000 Lissabonin Eurooppa-neuvosto laati niin sanotun rahoituspalvelujen toimintasuunnitelman, jonka tavoitteena oli yhdentyneet rahoituspalvelujen markkinat vuoteen 2005 mennessä. Toimintasuunnitelma kuuluu EU:n strategioihin, jolla se tavoittelee maailman kilpailukykyisimmän talousalueen asemaa vuoteen 2010 mennessä. Tehokkaita ja luotettavia pääomamarkkinoita tavoiteltaessa katsottiin, että vertailukelpoiset, avoimet ja luotettavat tilinpäätöstiedot ovat tavoitteen ehdoton edellytys. (Räty & Virkkunen 2004, 39-40.)

IFRS-tilinpäätöksellä on pyritty ratkaisemaan tilinpäätöstietojen vertailukelpoisuuteen liittyviä ongelmia. Nykyisin IFRS-kirjanpito on osana yritysten taloushallintoa laajalla alueella Eurooppaa ja joissakin maissa IFRS:n soveltaminen on myös pakollista. IAS-osaamisesta ja -ymmärtämisestä on tullut osa laskentatoimen ammattilaisten perusammattitaitoa. IFRS:n tärkeimmät piirteet ovat taseen ja käypien arvojen korostuminen, tilinpäätöstietojen laajuus ja yksityiskohtaisuus sekä pyrkimys tuottaa laajasti vertailukelpoista tilinpäätöstietoa. (Lepiniemi 2003, 9.)

2.3 IFRS-tilinpäätöskäytäntö lyhyesti

IFRS pyrkii tilinpäätöstietojen kansainväliseen vertailukelpoisuuteen kiinnittämällä huomiota taseeseen ja vaatimalla laajoja liitetietoja. Samanaikaisesti ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi tulevat lähemmäksi toisiaan. Suomessahan tilinpäätös on perinteisesti laadittu hyvin

pitkälti verottajan ja lainanantajien näkökulmasta, IFRS taas palvelee sijoittajien tietotarpeita (Pörssisäätiö 2005, 3). IFRS:n myötä koko kirjanpitoajattelu, joka on perinteisesti ollut hyvin erilaista eri valtioissa, kansainvälistyy ja yhdenmukaistuu. Tällä tavalla kulttuuriset erot häviävät ja tilinpäätökset ovat aiempaa vertailukelpoisempia. (Leppiniemi 2003, 9.)

Siirtyminen IFRS-kirjanpitokäytäntöön on yritykselle suuri muutos ja vaatii paljon työtä. Erot KPL:n ja IFRS-käytännön välillä ovat joiltakin osin huomattavia. Muutokset saattavat koskea esimerkiksi taserakennetta, omaa pääomaa ja tilikauden tuloksen esittämistä. (Leppiniemi 2003, 10.)

Uuden tilinpäätöskäytännön myötä yrityksestä eri sidosryhmille annettava kuva saattaa muuttua. Etenkin sijoittajan kannalta tämä on haaste ainakin siirtymävaiheessa. Sijoittajan tietotarpeiden huomioiminen on kuitenkin IFRS-käytännön lähtökohta. Yksittäisetkin toimenpiteet ja tapahtumat vaikuttavat yrityksestä välittyvään kuvaan eri tavalla kuin ennen, koska tilinpäätöstietojen vaaditaan olevan entistä monipuolisempia ja yksityiskohtaisempia. Tämä on hyvä tiedostaa yrityksessä. Yritysjohdon tulisi ainakin suurin piirtein tietää, mitä IFRS-standardeissa on säädetty. Jo IFRS-raporttien lukeminen vaatii perustietämystä IFRS-ratkaisuista. IFRS-standardien osaamista edellytetään myös monien viranomaistehtävien täyttämiseksi. (Leppiniemi 2003, 10-11.)

IFRS:n mukaisesti laadittu tilinpäätös on tasekeskeinen kun taas suomalaisessa tilinpäätöksessä on perinteisesti tarkasteltu tuloksen kehittymistä. IFRS koostuu standardeista ja niiden tulkinnoista. ”Kukin standardi säätelee tietyn liiketapahtuman kirjaamista, arvostamista sekä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia” (Pörssisäätiö 2005, 4). IFRS-standarditkaan eivät kuitenkaan aina anna yksityiskohtaisia ohjeita, vaan yritysjohdon on käytettävä myös omaa harkintakykyään ja tehtävä itsenäisiä ratkaisuja. Ratkaisevaa on, miten olennaisesta asiasta on kyse tilinpäätösinformaation kautta välittyvän yleiskuvan kannalta. (Pörssisäätiö 2005, 4-5.)

IFRS-tilinpäätöskäytännön heikkoutena on monien vaihtoehtojen kirjo. IFRS-standardeista onkin uudistamisen myötä karsittu vaihtoehtoja, mutta edelleen esimerkiksi käypään arvoon tai vaihtoehtoisesti hankintamenoon arvostaminen tuottaa ongelmia tilinpäätösinformaation vertailukelpoisuuden kannalta. (Leppiniemi 2003, 15.)

Laadulliset vaatimukset ja yleiset periaatteet ovat monilta osin samanlaisia kuin Suomessa. Peruseriaatteena on edelleen suoriteperuste ja toiminnan jatkuvuuden periaate. Oikean kuvan esittämistä korostetaan entisestään. IFRS:n lähtökohta sen sijaan poikkeaa nykyisestä. Tuloksen kuvaaminen tilinpäätöksessä on vasta toisella sijalla taseen varojen ja velkojen määrittämisen jälkeen. (Arlander, Aro-Horelli, Koivisto, Lindqvist, Turunen, Toivio, Vanhanen & Virta 2006, 4.)

2.4 Keskeisimmät erot suomalaisen ja IFRS-tilinpäätöskäytännön välillä

Kuviossa 1 on esitetty suomalaisen ja IFRS-kirjanpitoikäytännön välillä olevat keskeisimmät erot. IFRS:n myötä koko kirjanpidollinen ajattelutapa muuttuu. Menotuloteoria-ajattelutavasta on siirryttävä tasekeskeisempään ajattelutapaan. IFRS-käytännön päätarkoituksena on tilinpäätöstietojen laaja vertailukelpoisuus ja tilinpäätöstietojen ”läpinäkyvyys”. Tilinpäätös laaditaan siis ensisijaisesti sijoittajien tietotarpeet huomioiden. Suomalainen tilinpäätös on perinteisesti laadittu verottajaa ja lainanantajia ajatellen.

	SUOMALAINEN KIRJANPITO	IFRS-KIRJANPITO
Kirjanpidon perusta	Kirjanpitolaki ja -asetukset	IFRS-normisto
Tilinpäätösinformaation ensisijainen tehtävä	Verottajan ja lainanantajien tietotarpeisiin vastaaminen	Tilinpäätöstietojen kansainvälinen vertailukelpoisuus, sijoittajien tietotarpeiden huomiointi
Tilinpäätöksen rakenne	Tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma, liitetiedot, (toimintakertomus)	Muiden osioiden lisäksi selvitys oman pääoman muutoksista, laajemmat liitetiedot
Kirjanpidollinen ajattelutapa	Tuloslaskelmakeskeinen	Tasekeskeinen
Edut	Yksinkertaiset säännöt, ”tuttu” käytäntö	Tilinpäätöstietojen laaja vertailukelpoisuus, tilinpäätöstietojen ”läpinäkyvyys”
Haitat	Ei kansainvälistä vertailukelpoisuutta	Suuri työmäärä, arvostamisvaihtoehtojen kirjo

Kuvio 1. Keskeisimmät erot suomalaisen ja IFRS-tilinpäätöskäytännön välillä.

3 KÄYTTÖOMAISUUSHYÖDYKKEIDEN KIRJANPIDOLLINEN KÄSITTELY SUOMALAISESSA JA IFRS-TILINPÄÄTÖSKÄYTÄNNÖSSÄ

IFRS-normisto koostuu seuraavista osista:

- tilinpäätöksen laatimisen yleiset perusteet
- kansainväliset tilinpäätösstandardit (31 IAS-standardia, 6 IFRS-standardia)
- 11 SIC-tulkintaohjetta ja 9 IFRIC-tulkintaohjetta.

Vuodesta 1973 lähtien kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja laatinut IASC (International Accounting Standards Committee) muuttui IASB:ksi (International Accounting Standards Board) organisaatiouudistuksen myötä vuonna 2001. Uuden organisaation on tarkoitus vähitellen luoda nykyisten IAS-standardien tilalle uudet IFRS-standardit. Toistaiseksi vanhat IAS-standardit ovat kuitenkin voimassa siihen asti kun joku IFRS-standardi ne syrjäyttää. IFRS-standardeja on tällä hetkellä otettu normistoon kuusi (LIITE 1) (Halonen, Jalkanen, Kyrölä, Kärpänen, Nurkkala, Nurmo, Penttilä-Räty, Sundvik, Suomela, Tolvanen, Torkkel & Tuomala 2006, 463-464). Sekä IAS-standardit että IFRS-standardit luetaan kuitenkin yhtenäisesti IFRS-tilinpäätösstandardeihin. Myös tässä työssä tarkoitetaan IFRS-standardit – käsitteellä sekä IAS- että IFRS-standardeja. Tulkintaohjeiden laatimisessa on sama periaate kuin standardien kohdalla: aiemmin laaditut, nykyisin vielä voimassa olevat SIC-tulkinnat häviävät vähitellen uusien IFRIC-tulkintojen tieltä. (Räty & Virkkunen 2004, 25; Niinikoski 2006, 39-40.)

Tilinpäätösstandardit säätelevät tietyn liiketapahtuman kirjaamista, arvostamista ja tilinpäätöksessä esitettäviä tilinpäätöstietoja koskevia vaatimuksia (Pörssisäätiö 2005, 4). Kaikkien

standardien perustana on yleiset tilinpäätösperusteet, joihin on sisällytetty muun muassa IFRS-tilinpäätöksen perusoletukset: suoriteperuste ja toiminnan jatkuvuuden periaate. Yleisissä perusteissa mainitaan myös IFRS-tilinpäätöksen laadulliset ominaisuudet, joista esimerkkeinä seuraavat: ymmärrettävyys, merkityksellisyys, olennaisuus, luotettavuus ja vertailukelpoisuus. Myös todenmukainen esittäminen, sisältöpainotteisuus, puolueettomuus, varovaisuus ja täydellisyys kuuluvat IFRS:n laadullisiin ominaisuuksiin. Kaikkia laadullisia vaatimuksia ei aina voi täyttää ja tilinpäätöksen laatijan tulee tärkeysjärjestystä miettiessään käyttää omaa harkintakykyään. Useiden IFRS-standardien kohdalla korostetaan kuitenkin erityisesti luotettavuuden ja olennaisuuden vaatimusta. (Niinikoski 2006, 41.)

3.1 Käyttöomaisuushyödykkeiden määrittely ja taseeseen merkitsemisen ehdot

Pysyvät vastaavat –käsite sisältää KPL:n mukaan aineelliset ja aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet sekä sijoitukset. Seuraavassa esitellään pysyvien vastaavien suomalaista ja IFRS:n mukaista kirjanpidollista käsittelyä aineellisten ja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden osalta. (Fredriksson ym. 2005, 241-242.) Näiden kahden kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännön välillä on joitakin huomattaviakin eroavaisuuksia, jotka on hyvä ymmärtää osaksi IFRS-perusajattelutapaa.

3.1.1 Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen määrittely

KPL määrittelee aineellisen käyttöomaisuuden lyhyesti pysyviin vastaaviin kuuluviksi esineiksi, jotka tuottavat yritykselle tuloa useampana kuin yhtenä tilikautena. Suomalaisen kirjanpidon mukaan aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet jaotellaan seuraaviin eriin: maa- ja vesialueet, rakennukset ja rakennelmat, koneet ja kalusto, muut aineelliset hyödykkeet sekä ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat. (Räty & Virkkunen 2004, 178; Fredriksson ym. 2005, 242.)

IFRS-normistossa aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä käsittelee IAS 16 –standardi. IFRS-määritelmä on tarkempi kuin KPL:n määritelmä ja siinä korostuu hyödykkeiden osuus yrityksen varsinaisessa toiminnassa tai hallinnossa. Rätyn ja Virkkusen mukaan (2004, 178), aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä ovat sellaiset yrityksen varat, joita yritys ”pitää hal-

lussaan käyttääkseen niitä tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen, vuokrataksaan niitä ulkopuolisille tai käyttääkseen niitä hallinnollisiin tarkoituksiin ja joita odotetaan käytettävän useammalla kuin yhdellä tilikaudella.” (Räty & Virkkunen 2004, 178.)

Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmittely on IAS 16 mukaan hieman KPL-jaottelua tarkempi. Aineellinen käyttöomaisuus voi kuulua seuraaviin ryhmiin:

- ”rakentamattomat maa-alueet,
- rakennetut maa-alueet,
- koneet,
- laivat,
- lentokoneet,
- moottoriajoneuvot,
- kiinteät kalusteet sekä
- toimistokoneet ja –kalusteet”.

Sen sijaan seuraavien hyödykeryhmien kohdalla ei sovelleta edellä olevaa jaottelua: maataloustoiminnan biologiset hyödykkeet, vuokrasopimukset ja sijoituskiinteistöt. Näiden osalta on olemassa omat IFRS-standardinsa. (Räty & Virkkunen 2004, 178-179.)

3.1.2 Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen taseeseen merkitsemisen ehdot

KPL:n mukaan aineellisen käyttöomaisuuden erät kirjataan taseeseen hankintamenoarvoonsa, mikäli hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on pidempi kuin yksi tilikausi ja kyseiseen erään liittyy tulonodotuksia. Käyttöomaisuuserän hankintameno kirjataan poistona kuluksi poistosuunnitelman mukaisesti hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana. KPL sallii aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden merkitsemisen taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen, mikäli hyödykkeet ovat samanlaisia ja hankintamenoilta vähäisiä ja yritys hankkii niitä toistuvasti. (Fredriksson ym. 2005, 242.)

IFRS:n mukaan käyttöomaisuuden taseeseen merkitseminen on mahdollista, kun yleiset kirjaamisedellytykset täyttyvät. Yleiset edellytykset ovat seuraavanlaiset: hyödykkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty koituu todennäköisesti yrityksen hyväksi ja hyödykkeen hankintameno on luotettavasti määritettävissä. (Alhola, Koivikko & Rätty 2003, 211.)

IFRS-kirjanpidossa korostetaan olennaisuuden periaatetta. Siksi taseeseen merkittäessäkin sallitaan vähämerkityksisten erien yhdistäminen. KPL:n sallima sääntö samanlajisten ja hankintamenoilta vähäisten hyödykkeiden merkitsemisestä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen ei ole kuitenkaan IFRS:n mukaan mahdollista. (Rätty & Virkkunen 2004, 179.)

Varaosat kuuluvat yleensä vaihto-omaisuuteen. Suuremmat ja käyttöajaltaan pitkäaikaiset varaosat voidaan kuitenkin lukea myös käyttöomaisuuteen. Jos varaosan tai varakaluston käyttö rajoittuu vain tietyn aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen osalle ja käyttö on epä-säännöllistä, käsitellään näitä aineellisina käyttöomaisuushyödykkeinä ja menot kirjataan poistoina kuluiksi. Turvallisuus- tai ympäristönsuojeluyistä hankittuihin aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin ei suoranaisesti liity tulonodotuksia. Nämä hyödykkeet voidaan siitä huolimatta merkitä taseeseen. Aktivointi voidaan perustella sillä, että kyseisten hyödykkeiden ansiosta yritys voi saada suuremman taloudellisen hyödyn muista varoistaan. (Alhola ym. 2003, 212.)

3.1.3 Aineettoman käyttöomaisuushyödykkeen määrittely

KPL ryhmittelee aineettomat hyödykkeet seuraavasti: kehittämismenot, aineettomat oikeudet, liikearvo, muut pitkävaikutteiset menot sekä ennakkomaksut. Uusi KPL ei hyväksy aineettomiin hyödykkeisiin enää perustamis- eikä tutkimusmenoja. Ennen uutta lakia taseeseen kirjatut perustamis- ja tutkimusmenot saadaan kuitenkin poistaa alkuperäisen suunnitelman mukaisesti. (Fredriksson ym. 2005, 248.)

IAS 38 –standardin mukaan aineettomalla hyödykkeellä tarkoitetaan sellaista ei-monetaarista omaisuuserää, jolla on aineeton olomuoto ja jonka yritys omistaa hyödyntääkseen sitä tavaroiden tai palveluiden tuottamisprosessissaan tai vuokratakseen sitä ulkopuolisille. Omaisuuserä voi olla myös sellainen, jota yritys käyttää omiin hallinnollisiin tarkoituksiinsa. (Leppiniemi 2003, 159.)

IAS 38 –standardin mukaisia aineettomia hyödykkeitä voivat olla esimerkiksi:

- patentit,
- tavaramerkit,
- tekijänoikeudet,
- tuotantomenetelmät,
- tilauskanta ja
- asiakassuhteet.

Aineeton hyödyke on voitava yksilöidä. (Arlander ym. 2006, 16.)

3.1.4 Aineettoman hyödykkeen taseeseen merkitsemisen ehdot

KPL on aineettomien hyödykkeiden aktivoinnin kohdalla hieman sallivampi kuin IFRS-käytäntö. Esimerkiksi pitkävaikutteisten menojen, kuten koulutus-, mainos- ja markkinointimenojen aktivoiminen on suomalaisessa kirjanpidossa mahdollista, jos hyödykkeiden voidaan olettaa tuottavan yritykselle tuloja tulevaisuudessa. Tällaisten menojen aktivointiin on kuitenkin suhtauduttu suomalaisessa kirjanpitotavassa melko varauksellisesti. IFRS:n mukaisessa kirjanpidossa tällaisten pitkäaikaisten menojen aktivoiminen ei ole edes mahdollista. (Fredriksson ym. 2005, 249.)

Kuten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, myös aineettomien hyödykkeiden taseeseen kirjaaminen edellyttää yleisten kirjaamisehtojen täyttymistä. IAS 38 -standardin mukaan aineeton hyödyke on voitava yksilöidä. Tämä sen takia, että aineettoman hyödykkeen on erotuttava liikearvosta. Taseeseen merkitsemisen ehtona on myös, että yrityksellä tulee olla määräysvalta kyseiseen hyödykkeeseen. Määräysvalta tarkoittaa, että yritys saa hyödykkeestä koituvan taloudellisen hyödyn itselleen. Taloudellinen hyöty voi olla myyntituotto, kustannussäästö tai muu hyödykkeen käytöstä syntyvä hyöty yritykselle. Odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn arviointi on tehtävä yrityksessä johdon toimesta järkevästi ja perustellusti. (Räty & Virkkunen 2004, 163-165.)

Yrityksellä saattaa olla paljon sellaisia elementtejä, joiden taseeseen merkitsemisen voisi luulla olevan mahdollista. Esimerkiksi henkilöstön koulutuksesta voidaan perustellusti odottaa syntyvän yritykselle jatkossa taloudellista hyötyä ja yritykselle tuleva lisäosaaminen voidaan mahdollisesti myös yksilöidä. IAS-ajattelun mukaan yrityksellä ei kuitenkaan yleensä ole riittävää määräysvaltaa siihen taloudelliseen hyötyyn, jota osaavalta henkilökunnalta voidaan odottaa ja näin ollen koulutusmenoja ei lueta aineettomaksi hyödykkeeksi. Samaa ajattelutapaa sovelletaan myös asiakassuhteisiin. Yritys saattaa perustellusti, tietyin edellytyksin, odottaa asiakkailtaan asiakasuskollisuutta. Asiakassuhteisiin ei voida kuitenkaan laillisin oikeuksin eikä muullakaan tavoin käyttää määräysvaltaa eikä odotettavissa oleva taloudellinen hyöty riitä kyseisen aineettoman hyödykkeen taseeseen merkitsemiseen. Joissakin tapauksissa asiakassuhteet voidaan kuitenkin poikkeuksellisesti lukea aineettomiin hyödykkeisiin kuuluviksi. (Räty & Virkkunen 2004, 165.)

Koulutusmenojen lisäksi aineettomiksi hyödykkeiksi taseeseen ei hyväksytä myöskään esimerkiksi tutkimustoiminnan menoja, liiketoiminnan käynnistämisestä johtuvia menoja tai koko yrityksen tai sen osan uudelleensijoittamisesta tai uudelleenorganisoinnista johtuvia menoja. Kyseiset menot merkitään suoraan kuluksi. Muutoinkin jos edellä olevat taseeseen merkitsemisen ehdot eivät täyty, hyödykkeen hankkimisesta ja sisäisestä aikaansaamisesta koituvat menot kirjataan kuluksi niiden toteuduttua. (Räty & Virkkunen 2004, 163, 166.)

3.2 Käyttöomaisuuden hankintamenomäärittely

Suomalaisessa kirjanpitoluvassa käyttöomaisuushyödyke arvostetaan hankintamenoon, josta on vähennetty suunnitelman mukaiset poistot. Aktivoitu meno ei saa kuitenkaan ylittää hyödykkeestä koituvan vastaisen tulon määrää. Mahdollinen tasearvon ja hankintamenoerotus kirjataan kuluksi. (Ahti, Koivikko, Tuominen, Vesanen, Ylipiha, Perälä & Kaukinen 2000, 138.)

Hyödykkeen hankintamenoon sisällytetään KPL:n mukaan kaikki hankinnasta ja valmistuksesta johtuvat muuttuvat menot sekä hankinnasta aiheutuneet kiinteät menot siltä osin kuin niiden määrä on olennainen. Yleensä kiinteiden menojen aktivointi osana hankintamenoa on mahdollista vain itse valmistetun käyttöomaisuuden osalta. KPL sallii myös lainan korkomenojen sisällyttämisen aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin, mikäli korkomenot ovat hankintamenoon nähden olennaisia. (Räty & Virkkunen 2004, 180; Ahti ym. 2000, 138.)

IFRS-kirjanpidossa käyttöomaisuus voidaan arvostaa kahdella vaihtoehdoisella tavalla. Hankintamenoon perustuva arvostaminen on edelleen mahdollista. Vaihtoehdoisesti voidaan käyttää käypään arvoon perustuvaa arvostamistapaa. IFRS:n mukainen hankintamenomäärittely eroaa lähtökohtaisesti eniten suomalaisesta määrittelystä siinä, että standardin mukaan hankintameno on sisällytettävä myös kiinteitä menoja. IFRS-määritelmä on myös tarkempi. Käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno sisältää IFRS:n mukaan kaikki hyödykkeen hankinnasta ja sen toimintavalmiiksi saattamisesta johtuvat välittömät menot. Hankintamenoon kuuluvia menoja ovat muun muassa tullit, verot, hankinnasta syntyvät henkilöstömenot, toimitus- ja käsittelymenot, asentamismenot sekä tuotantolaitteen testaamisesta johtuvat menot. Käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno ei lueta hallinnon menoja ja muita yhteisiä yleismenoja, jos ne eivät suoraan liity hyödykkeen hankkimiseen tai sen saat-

tamiseksi toimintavalmiuteen. Itse valmistetun hyödykkeen hankintameno määräytyy samalla periaatteella kuin hankitun hyödykkeen hankintameno (Räty & Virkkunen 2004, 180; Alhola ym. 2003, 213.)

3.3 Omaisuuserän uudelleenarvostaminen

Aineellinen käyttöomaisuus merkitään taseeseen sekä suomalaisen että IFRS-käytännön mukaan alun perin hankintamenoonsa. Tämän jälkeen IFRS-kirjanpitoimenetelmän mukaan on olemassa kaksi mahdollista menettelytapaa omaisuuserien kirjaamiseksi. Alkuperäiseen hankintamenoan perustuva kirjaamistapa on edelleen mahdollinen ja ensisijainen menettelytapa. Tällöin tasearvo on se hankintamenon määrä, josta on vähennetty kertyneet poistot ja arvonalentumiset. Toinen IFRS:n sallima tapa on arvostaa käyttöomaisuus sen käypään arvoon vähennettynä poistoilla ja arvonalentumistappioilla. Tällöin on kyse hyödykkeen uudelleenarvostamisesta. (Alhola ym. 2003, 214.)

Uudelleenarvostusmallia sovellettaessa arvostusperusteena on uudelleenarvostushetken käypä arvo. Käypä arvo on ensisijaisesti hyödykkeen markkina-arvo. Toisin sanoen ”käypä arvo määritellään siksi rahamääräksi, jolla hyödyke voitaisiin vaihtaa asiaa tuntevien, liike-toimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välillä” (Räty & Virkkunen 2004, 183). Jos markkina-arvoa ei ole saatavilla, voidaan käypää arvoa määrittäessä käyttää arvonmäärittämissä. IFRS korostaa kuitenkin, että käypä arvo tulee voida luotettavasti määrittää. (Räty & Virkkunen 2004, 183.)

Käyttöomaisuuden uudelleenarvostaminen on tehtävä säännöllisesti. Uudelleenarvostusmalli pyrkii siihen, että käyttöomaisuushyödykkeen tasearvo on tilinpäätöshetkellä mahdollisimman lähellä sen käypää arvoa. Jos käyvän arvon vaihtelut ovat suuria, arvostus tulisi tehdä vuosittain. Jos hyödykkeen arvo sen sijaan on suhteellisen vakaa, riittää kun arvostus tehdään 3-5 vuoden välein (Niinikoski 2006, 58). Olennaista uudelleenarvostuksessa on arvioida, annetaanko sijoittajille oikea kuva yrityksen taloudellisesta tilanteesta. (Räty & Virkkunen 2004, 184.)

IFRS:n mukainen uudelleenarvostus on eri asia kuin KPL:n sallimat arvonkorotukset. Arvonkorotukset tehdään vain hyödykkeille, joita ei voida poistaa. Lisäksi korotus tehdään vain jos arvonkorotus on olennainen ja pysyväisluonteinen. Uudelleenarvostus taas on sään-

nöllistä eikä uudelleenarvostamisen käyttämiselle arvostusvaihtoehtona aseteta muuta kriteeriä kuin riittävä luotettavuus. (Räty & Virkkunen 2004, 184.)

Uudelleenarvostusten myötä taseen omaan pääomaan syntyy niin sanottu uudelleenarvostusrahasto. Hyödykkeiden uudelleenarvostamisesta johtuvat arvojen lisäykset ja vähennykset näkyvät suoraan uudelleenarvostusrahastossa. Kirjaukset tehdään siis yleensä IFRS:n tasekeskeisyyttä noudattaen suoraan taseeseen. Kirjanpitoarvon vähentyessä arvovähennys kirjataan kuitenkin tulosvaikutteisesti. Tulosvaikutteisesti kirjataan myös sellainen arvonnäköalä, joka kumoaa aiemmin samaan hyödykkeeseen tehdyn vähennyksen. (Räty & Virkkunen 2004, 185; Niinikoski 2006, 59.)

Uudelleenarvostus tehdään kokonaisuuksittain. Hyödykkeet tosin uudelleenarvostetaan hyödykekohtaisesti, mutta aina kuitenkin koko ryhmän osalta kerralla, ei yhtä hyödykettä koskien. Tällä pyritään välttämään valikoivan uudelleenarvostuksen tuomia haittoja eli tililannetta, jossa hankintamenot tai käyvät arvot on määritelty tilinpäätöksessä eri aikoina. (Niinikoski 2006, 59.)

Jos omaisuus on arvostettu uudelleenarvostusmallin mukaisesti, tulee tilinpäätöksen liitetietoihin Niinikosken (2006, 60) mukaan sisällyttää seuraavat tiedot:

- ”uudelleenarvostuksen toteuttamispäivä,
- käytettiinkö riippumatonta arvioijaa,
- käytetyt arviointimenetelmät ja merkittävät oletukset,
- missä määrin arvostus perustuu toimiviin markkinoihin tai muihin arvostusmenetelmiin,
- kunkin uudelleenarvostetun hyödykeryhmän kirjanpitoarvo, jos hyödykkeet olisi merkitty hankintamenomallin mukaan ja
- uudelleenarvostusrahastossa tilikauden aikana tapahtuneet muutokset ja rajoitukset, jotka koskevat rahaston jakokelpoisuutta.”

Sekä aineellinen että aineeton käyttöomaisuus voidaan arvostaa uudelleenarvostusmallin mukaisesti. Uudelleenarvostaminen edellyttää kuitenkin käyvän arvon luotettavaa määrittämistä. Käyvän arvon määrittäminen voi olla aineettomien hyödykkeiden kohdalla joskus hyvin hankalaa hyödykkeiden yksilöllisyyden ja ainutlaatuisuuden vuoksi. Aineettomien hyödykkeiden uudelleenarvostaminen onkin hyvin harvinaista. (Niinikoski 2006, 57.)

Valittua arvostustapaa on noudatettava johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen. IAS 16 – standardi ei kuitenkaan estä myöskään vaihtamasta käytettyä arvostusperustetta toiseksi jos vain oikean kuvan antaminen yrityksen taloudellisesta asemasta silti toteutuu. (Räty & Virkkunen 2004, 188.)

3.4 Käyvän arvon mukaiseen arvostamiseen liittyviä ongelmia

IFRS-kirjanpidossa vaihtoehtoisena arvostusperiaatteena käytettävä käypä arvo on IASB:n mukaan merkityksellisin arvostusperuste. Käypä arvo onkin toki usein lähempänä hyödykkeen todellista arvoa. Ongelmana on usein kuitenkin käyvän arvon luotettava määrittäminen. Käyvän arvon määrittämisen oikeellisuus on tärkeää, koska käypä arvo vaikuttaa suoraan taseeseen ja näin ollen yrityksen taloudelliseen asemaan. Muutokset käyvissä arvoissa näkyvät suoraan yrityksen voitossa tai tappiossa. (Englund & Järventausta 2005, 502.)

Arvostaminen käypään arvoon voidaan suorittaa, mikäli neljä tilinpäätöksen laadullisten ominaisuuksien kriteeriä täyttyy: ymmärrettävyys, merkityksellisyys, luotettavuus ja vertailukelpoisuus. Tilinpäätöksen välttämätön edellytys on sen luotettavuus. Muutenhan tilinpäätöstiedosta ei ole sijoittajalle mitään hyötyä. Englund ja Järventausta (2005, 502) korostavatkin luotettavuuden merkitystä käypien arvojen lähestymistavassa ja toteavat, että käyvän arvon lähestymistavasta tulisi keskustella paljon enemmän. Kirjoittajat arvostelevat IASB:tä siksi, että tilinpäätöksissä saadaan käyttää suhteellisen epäluotettavia laskentamalleja käypien arvojen määrittämisessä. (Englund & Järventausta 2005, 502.)

Ongelmana käypien arvojen määrittämisessä on usein se, ettei arviota voida perustaa markkina-arvoon, koska sellaista ei ole saatavilla. Tällaisissa tapauksissa käypä arvo lasketaan matemaattisten mallien avulla, mikä ei kuitenkaan välttämättä takaa oikeaa ja luotettavaa

tietoa. Esimerkiksi aineettomien hyödykkeiden kohdalla joudutaan usein käyttämään kyseisiä laskentamalleja käypää arvoa määritettäessä. Laskentamallien mukaiset käyvät arvot voivat vaihdella merkittävästikin. Voidaankin kysyä, onko tällainen arvo todella ”käypä arvo”? (Englund & Järventausta 2005, 503, 506.)

Lähtökohtana käypää arvoa määritettäessä on yritysjohton näkemys tulevaisuudesta ja johdon laatimat ennusteet tulevaisuuden tulojen ja menojen osalta. Ennusteisiin liittyy kuitenkin aina omat riskinsä. Ne ovat subjektiivisia ja kuvaavat vain tiettyjen ihmisten näkemystä. Laskentamallien tulokset saattavat olla hyvinkin erilaisia. IFRS-käytäntöä onkin kritisoitu eniten arvostuskäytäntöjen osalta sen jälkeen, kun IFRS otettiin käyttöön. Heilahtelut käyvissä arvoissa heijastuvat suoraan yrityksen tuloksiin, vaikkei tuloksentekeyky sinänsä olekaan muuttunut. Vertailukelpoisuutta huonontaa osaltaan myös se, ettei vaatimuksista pidetä kiinni johdonmukaisesti. Vaihtoehtona on hankintamenon mukainen arvostaminen, mikä sekään ei edesauta IFRS-tilinpäätöksen päätavoitetta – vertailtavuutta. (Englund & Järventausta 2005, 504 ; Kulmala 2006.)

3.5 Käyttöomaisuuden poistot

Poistojen osalta KPL:ssa ja IFRS-normistossa ei ole juurikaan eroja. IAS 16 –standardissa poistoja tarkastellaan vain yksityiskohtaisemmin. KPL:n määritelmä on hyvin lyhyt ja selkeä: ”käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi” (Räty & Virkkunen 2004, 189). KPL on IFRS-käytäntöä sallivampi. Esimerkiksi perustamismenot, kehittämismenot ja liikearvo voidaan suomalaisen kirjanpitoavan mukaan aktivoida, jos niihin liittyy tulonodotuksia. (Fredriksson ym. 2005, 249 ; Räty & Virkkunen 2004, 189.)

IAS 16 –standardin mukaan poistojen osalta tärkeää on niiden suunnitelmanmukaisuus. Tämä tarkoittaa poistosuunnitelman johdonmukaista noudattamista. Poistokirjaukset siis tehdään, vaikka taseessa oleva käypä arvo olisi kirjanpitoarvoa suurempi tai vaikka hyödykkeen toimintakykyä pidettäisiin yllä korjaus- ja kunnossapitotoimilla (Virkkunen 2006, 325). Hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika määritellään sen mukaan, millaiset odotukset ovat sen taloudellisen käyttökelpoisuuden suhteen. Taloudellista vaikutusaikaa määriteltäessä arvioidaan muun muassa hyödykkeen odotettua fyysistä kulumista, miten intensiivisesti

hyödykettä käytetään, hyödykkeen käyttöä koskevat oikeudelliset ja muut rajoitteet jne. Taloudellinen vaikutusaika ei ole sama kuin hyödykkeen taloudellinen kokonaisvaikutusaika. Usein taloudellinen vaikutusaika onkin kokonaisvaikutusaikaa lyhyempi. Yleensä taloudelliseksi vaikutusajaksi määritellään tietty ajanjakso, mutta se voidaan määrittää myös laitteen tai koneen maksimisuorituksen kappalemääränä. (Virkkunen 2006, 324; Rätty & Virkkunen 2004, 190.)

Käyttöomaisuuden hankintamenoa kohdistettaessa kokonaishyödyke jaetaan osiin. Poistot tehdään kustakin osasta erikseen. Osia saadaan kuitenkin yhdistellä poistoa määritettäessä, mikäli eri osilla on sama taloudellinen vaikutusaika ja sama poistomenetelmä. (Virkkunen 2006, 325.)

Maa-alue ja sillä olevat rakennukset käsitellään kirjanpidossa aina erikseen. Maa-alueista ei yleensä tehdä poistoja, koska maa-alueen taloudellinen vaikutusaika on yleensä rajoittamaton. Jos maa-alueen hankintameno sisältää purkamisesta, siirtämisestä ja alkuperäiseen tilaan palauttamisesta johtuvia menoja, tehdään tästä hankintamenon osasta poistot. Poistoaika määräytyy sen mukaan, millä ajalla kyseiset menot tuottavat hyötyä. (Virkkunen 2006, 325.)

Poistot aloitetaan heti, kun hyödyke on käytettävissä yrityksen johdon suunnitteleman tavalla. Vastaavasti poistojen kirjaaminen loppuu silloin, kun hyödyke kirjataan pois taseesta tai kun hyödyke on luokiteltu myytäväksi. IFRS-käytäntö määrää, että poistettavien hyödykkeiden taloudellista vaikutusaikaa ja jäännösarvoa on arvioitava uudelleen ja tarvittaessa myös oikaistava jokaisen tilikauden päättyessä. Oikaisuista johtuvat muutokset käsitellään kirjanpidollisten arvioiden oikaisuina. Kirjaukset merkitään samaan erään kuin poistotkin ja kirjauksista annetaan liitetietoja tilinpäätöksessä IAS 8 -standardin mukaisesti. (Rätty & Virkkunen 2004, 190-191.)

Poistomenetelmän tulee kuvata hyödykkeestä yritykselle odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn jakautumista. Esimerkkejä poistomenetelmistä ovat tasapoisto, degressiivinen menetelmä sekä käytön mukainen menetelmä. Valittu poistomenetelmä pysyy samana tilikaudesta toiseen. Jokaisen tilikauden päättyessä on kuitenkin arvioitava valitun poistomenetelmän sopivuutta. Poistomenetelmän mahdolliset muutokset käsitellään kuten taloudellista vaikutusaikaa koskevat muutokset. (Rätty & Virkkunen 2004, 191; Alhola ym. 2003, 215.)

Aineettomien hyödykkeiden taloudellista vaikutusaikaa on melko usein vaikea arvioida. Maksimipoistoaika näiden hyödykkeiden kohdalla onkin yleensä ollut 20 vuotta. IFRS-tilinpäätöstapa on ratkaissut aineettomien hyödykkeiden taloudellisen vaikutusajan määrittämiseen liittyvän ongelman jakamalla aineettomat hyödykkeet kahteen ryhmään. Mikäli aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika on rajallinen, kirjataan poistot johdonmukaisella tavalla. Jos taloudellinen vaikutusaika arvioidaan rajattomaksi, ei poistojakaan kirjata. Taloudellista vaikutusaikaa arvioidaan kuitenkin vuosittain. Vuosittain tehdään myös arvonalentumistesti rajoittamattoman taloudellisen vaikutusajan omaaville omaisuuserille. Arvonalentumistesti tehdään lisäksi aina kun ilmenee viitteitä mahdollisesta arvonalentumisesta. (Virkkunen 2006, 328.)

3.6 Käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidollinen käsittely tiivistetysti

Kuvioon 3 on tiivistetty käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidolliseen käsittelyyn liittyvät huomattavimmat erot suomalaisen ja IFRS-käytännön välillä. Keskeisin ero käyttöomaisuuden kirjanpidollisessa käsittelyssä liittyy IFRS:n sallimaan uudelleenarvostamisvaihtoehtoon. Käyttöomaisuus voidaan IFRS-menettelytavan mukaan arvostaa hankintamenotelmää käyttäen tai vaihtoehtoisesti myös käyvän arvon menetelmällä. Myös hankintamäärämittelyssä on eroja suomalaiseen käytäntöön verrattuna. Käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno sisällytetään IFRS-tapaa sovellettaessa aina myös kiinteät menot. Poistot tehdään pieniä poikkeuksia lukuun ottamatta samalla tavalla kuin suomalaisessa käytännössä.

	SUOMALAINEN KIRJANPITO	IFRS-KIRJANPITO
Hankintamenomäärittely	- hankinnasta ja valmistuksesta johtuvat muuttuvat menot (kiinteät menot, jos niiden määrä olennainen)	- määrittely tarkempi, hankintamenoa sisällytetään myös kiinteät menot
Arvostamisvaihtoehdot	- arvostetaan sumu- poistoilla vähennettyyn hankintamenoarvoon	- hankintamenoarvostus tai arvostaminen käypään arvoon
Poistot	- suunnitelman mukaiset poistot hyödykkeen taloudellisenä vaikutusaikana	- kuten Suomessa, poistomenetelmän sopivuuden arvioiminen /tilikausi

Kuvio 3. Käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidolliseen käsittelyyn liittyviä eroavaisuuksia suomalaisen ja IFRS-kirjanpitokäytännön välillä.

4 OMAISUUSERÄN ARVONALENTUMINEN SUOMALAISESSA JA IFRS-TILINPÄÄTÖSKÄYTÄNNÖSSÄ

Kuten aiemmin jo todettiin, hyödykkeen tasearvo ei saa ylittää sen todellista tulontuotto-kykyä hankintamenoon perustuvassa kirjanpidossa. Jos kirjanpitoarvo kuitenkin on tulontuotto-kykyä suurempi, arvonalentuminen huomioidaan tilikauden tai osavuoden tuloksessa. (Räty & Virkkunen 2004, 236.)

Suomalaista kirjanpitotapaa sovellettaessa arvioidaan lähtökohtaisesti omaisuuserän arvonalentumisen pysyvyyttä. Jos käyttöomaisuushyödykkeeltä vastaisuudessa odotettu tulo on ennustetusti pysyvästi pienempi kuin poistamaton hankintameno, kirjataan tulo-odotuksen ja hankintameno välisen erotus varovaisuuden periaatetta noudattaen arvonalentumisena kuluksi. Arvonalentumisia ei KPL:n pysyvyyden käsitteen mukaan siis palauteta. Suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevien hyödykkeiden jäännösarvoa voidaan yleensä korjata poistosuunnitelmaa muuttamalla. Joskus tämä on kuitenkin riittämätön toimenpide ja arvoalentuminen on tarpeellista kirjata myös tällaisten hyödykkeiden osalta. Suomalaisen kirjanpidon mukaan tehdyt arvonalentumiset kirjataan tuloslaskelmaan kohtaan ”arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä” tai ”arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista”. (Räty & Virkkunen 2004, 236; Niinikoski 2006, 50-51.)

IAS 36, omaisuuserän arvonalentumisia käsittelevä standardi, koskee käyttöomaisuuserien arvonalentumisia, mutta ei vaihto-omaisuutta, pitkäaikaisia hankkeita, laskennallisia veroaamia eikä työsuhde-etuuksia, koska näiden osalta on omat määräyksensä. Kuten muidenkin standardien, myös IAS 36 –standardin kohdalla määrittely on huomattavasti yksityiskohtaisempi ja kattavampi kuin KPL:ssa. IFRS-tilinpäätöksessä varovaisuuden periaatetta tärkeämpi on pikemminkin oikean kuvan antaminen yrityksen taloudellisesta tilanteesta.

Arvonalentumisilla reagoidaan IFRS-kirjanpidossa muuttuviin olosuhteisiin ja arvonalentuminen voidaan suomalaisesta käytännöstä poiketen myös peruuttaa. IAS 36 –standardin käyttöönoton myötä aineellisen ja aineettoman käyttöomaisuuden arvoja seurataan aiempaa tarkemmin. (Niinikoski 2006, 61 ; Rätty & Virkkunen 2004, 237.)

4.1 Omaisuuserän arvonalentumisen seuraaminen

Taseen omaisuuserien mahdollisia arvonalentumisia tulee seurata yrityksessä päivittäin. Mikäli merkkejä omaisuuserän arvonalenemisesta on, tulee yrityksen harkita arvonalenemistestauksen tekemistä. Yritys saa kuitenkin tässäkin tapauksessa noudattaa olenaisuuden periaatetta. Aikaisemmin tehtyjä laskelmia voidaan myös hyödyntää. Jos aiemmin on jo osoitettu ettei omaisuuserän tulevaisuudessa kerryttämä rahamäärä muutu herkästi, ei arvonalentumistestausta välttämättä tarvitse tehdä. (Aromäki, Halonen, Jalkanen, Sepänen, Skogberg, Sundvik, Tolvanen, Torkkel, Torniainen, Tuomala & Viljanen 2004, 284.)

Merkkejä omaisuuserän mahdollisesta arvonalentumisesta voi tulla sekä yrityksen ulko- että sisäpuolelta. Ulkopuolelta tulevia viitteitä voivat olla esimerkiksi seuraavanlaiset tekijät: omaisuuserän markkina-arvon huomattava pieneneminen, yrityksen toimintaympäristön epäedulliset, huomattavat muutokset, markkinakorkotason nouseminen ja sen vaikutus käyttöarvolaskentaan ja diskonttaus korkoon sekä pörssikurssin perusteella lasketun markkina-arvon aleneminen yrityksen nettovarojen määrää pienemmäksi. Yrityksen sisältä tulevia viitteitä arvonalentumisista voi olla esimerkiksi: omaisuuserän vanhentuminen sekä viitteet omaisuuserän taloudellisen suorituskyvyn huononemisesta. Mikäli edellä mainitun kaltaisia viitteitä esiintyy, yrityksen täytyy tehdä niin sanottu arvonalentumistesti ja tulosten perusteella päättää, tehdäänkö varsinainen arvonalentumiskirjaus vai ei. Toisaalta, vaikka testaus ei antaisikaan aihetta arvonalentumiskirjaukseen, tulee poistoaikaa joka tapauksessa uudelleenarvioida ja mahdollisesti myös muuttaa olosuhteiden mukaan. (Aromäki ym. 2004, 285-286.)

Arvonalentumistestaus tehdään tiettyjen tase-erien osalta vuosittain riippumatta siitä onko viitteitä arvonalentumisesta vai ei. Liikearvo ja määrittelemättömän taloudellisen vaikutusajan omaavat aineettomat hyödykkeet ovat tällaisia eriä. Myös keskeneräisen aineettoman hyödykkeen arvo määritetään arvonalentumistestin perusteella vuosittain. Mikäli merkkejä

arvonalenemisestä ilmenee ja arvonalenemistestaus tätä huomiota tukee, kirjataan arvonalentumistappio välittömästi. Aina arvonalenemistappion kirjaaminen ei ole kuitenkaan tarpeellista, vaan arvon alenemisen huomioiminen saattaa johtaa esimerkiksi taloudellisen pitoajan, poistomenetelmän tai jäännösarvon uudelleenarviointiin. (Aromäki ym. 2004, 284; Niinikoski 2006, 62.)

4.2 Arvonalentumistestaus

Arvonalentumistestaus on olennainen osa arvonalentumiskirjausprosessia (Niinikoski 2006, 61). Arvonalentumistestauksessa hyödykkeen kirjanpitoarvoa verrataan sen kerrytettävissä olevaan rahamäärään. ”Kerrytettävissä olevalla rahamäärällä tarkoitetaan sitä rahamäärää, jonka yritys arvioi hyödykkeen tuottavan” (Aromäki ym. 2004, 287). Kerrytettävissä oleva rahamäärä voidaan määrittää joko käyvän arvon tai käyttöarvon kautta. Kyseinen rahamäärä määritetään ensisijaisesti yksittäiselle omaisuuserälle. Määrittäminen myös laajemmalle, riippumattomasti rahavirtaa tuottavalle kokonaisuudelle on mahdollista, jos tämä on arvonalentumistestauksen kannalta mielekkäämpää. (Aromäki ym. 2004, 287.)

Käyvän arvon käyttö arvonalentumistestauksessa on mahdollista, mikäli käypä arvo on saatavissa (Torniainen & Riihimäki 2004, 35). Käypä arvo voidaan luotettavimmin määrittää riippumattomien osapuolten myyntisopimuksessa sovitun hinnan perusteella. Kyseisestä hinnasta vähennetään välittömästi aiheutuvat menot. Vaihtoehtoisesti käypää arvoa määritettäessä voidaan käyttää myös markkinahintaa tai vastaavanlaisen omaisuuserän kauppahintaa. (Aromäki ym. 2004, 287-288.)

Käyttöarvoa määritettäessä yrityksen johto arvioi omaisuuserän tulevaisuuden tulontuotokykyä. Käyttöarvoa määritettäessä huomioidaan menneiden vuosien rahavirrat ja käytettävällä diskonttauskorolla on luonnollisesti merkitystä laskelman lopputulokseen. Käyttöarvolaskelmat ovat hyvin yksityiskohtaisia ja niihin sisällytetään monia muitakin yritysjohdon näkemyksiä ja olettamuksia. Tästä syystä käyttöarvot voivat vaihdella yrityksestä riippuen. Tilinpäätöksen liitetietoihin onkin lisättävä selostus käyttöarvolaskelmista ja itse laskelmat tulee arkistoida kirjanpitoaineiston kanssa. (Aromäki ym. 2004, 288.)

Käyttöarvo lasketaan rahavirtaa tuottavalle yksikölle. Yksittäinen omaisuuserä ei yleensä tuota itsenäistä rahavirtaa. Tällöin käyttöarvo lasketaan sille kokonaisuudelle, johon kyseinen omaisuuserä kuuluu. Näiden kokonaisuuksien määrittelemisen voi olla joskus vaikeaa. Yksiköiden määrittämisessä on IAS 36 -standardin mukaan käytettävä alinta tasoa eivätkä yksiköt saa olla suurempia kuin segmenttiraportoinnissa määritellyt liiketoiminnalliset tai maantieteelliset segmentit. Rahavirtaa tuottavien yksiköiden määrittämisessä tulee noudattaa johdonmukaisuuden periaatetta. (Aromäki ym. 2004, 290.)

4.3 Rahavirtaennusteet

Arvon alentumistestauksessa hyödykkeen kirjanpitoarvoa verrataan sen kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Kerrytettävän rahamäärän ennustaminen on usein IAS 36 -standardin soveltamisen osalta haastavin tehtävä. Rahavirtaennusteet perustuvat yrityksen johdon näkemyksiin tulevaisuudesta. Ennusteiden tulee olla järkeviä sekä perusteltavissa ja todennettavissa olevia. Käytännössä johdon näkemykset tulevaisuudesta näkyvät sen laatimissa budjeteissa ja lähivuosien ennusteissa. Rahavirtaennuste on yksittäisen yrityksen johtoryhmän näkemys tulevaisuudesta. Yritysjohdon on hyvä ennusteissaan huomioida myös yrityksen ulkopuolisia tekijöitä. Esimerkiksi bruttokansantuotteen, yrityksen toimialan ja markkina-alueiden kasvuennusteet on syytä huomioida rahavirtaennusteita laadittaessa. (Aromäki ym. 2004, 292.)

Luotettavia rahavirtaennusteita ei voida kovin pitkälle ajalle laatia. Yleensä viisi vuotta on maksimi. Joissakin tapauksissa yritysjohto voi kuitenkin perustella pidemmän ajan ennusteen laatimista. Rahavirtaennusteiden tulee sisältää omaisuuserän tulevat ja lähtevät rahavirrat. Nämä arviot perustuvat omaisuuserän nykyiseen kuntoon, tulevaisuuden mahdollisia lisäinvestointeja ei siis sisällytetä lähteviin rahavirtoihin. Rahavirtaennusteisiin ei sisällytetä myöskään rahoitustoiminnasta tai tuloveroista syntyviä rahavirtoja. (Räty & Virkkunen 2004, 242.)

4.4 Diskonttauskoron määrittely

Arvonalentumistestauksessa hyödykkeeltä vastaisuudessa odotettu tulontuotto kyky diskonttataan nykyhetkeen asianmukaisella korolla. Kerrytettävää rahamäärää laskettaessa käytetään koko taloudellisen ajanjakson ajan samaa korkokantaa. Diskonttauskoron tulee vastata ennen veroja määräytyvää korkokantaa. ”Ennen veroja määritellyn diskonttokoron tulee kuvastaa sekä markkinoiden näkemystä rahan aika-arvosta että omaisuuserään liittyviä erityisriskejä” (Räty & Virkkunen 2004, 244). Diskonttauskorko määritellään siis markkinoilta saatavan korkokannan mukaan tai markkinoiden näkemyksiin perustuvan arvion mukaan. Jos diskonttauskorkoa ei ole suoraan markkinoilta saatavissa, käytetään ”korvikkeita”. Mahdollisuuksien mukaan on arvioitava muun muassa rahan aika-arvoa omaisuuserän taloudelliselle vaikutusajalle sekä mahdollisia riskejä liittyen arvioiden paikkansa pitävyyteen. (Räty 2002, 50; Räty & Virkkunen 2004, 244.)

4.5 Omaisuuserän arvonalentumistappion kirjaaminen

Omaisuuserän arvioitua kerrytettävissä olevaa rahamäärää verrataan sen kirjanpitoarvoon. Jos tasearvo on kerrytettävissä olevaa rahamäärää korkeampi, kirjataan tasearvo vastaamaan ennustettua arvoa. Kirjanpitoarvon alentumisesta käytetään nimitystä arvonalentumistappio ja se kirjataan tulosvaikutteisesti. Arvonmuutos vaikuttaa tietenkin myös poistopohjaan. IAS 36 -standardin mukaan poistomenetelmää tai poistoaikaa ei tällaisessa tapauksessa muuteta, poiston määrä vain vähenee. (Räty & Virkkunen 2004, 246.)

Yleensä arvonalentuminen kirjataan siis tulosvaikutteisesti. Uudelleenarvostettujen hyödykkeiden kohdalla voidaan tehdä kuitenkin poikkeus. Uudelleenarvostukseen liittyvät korotuksethan kirjataan suoraan omaan pääomaan. Myös mahdolliset arvonalentumistappiot kirjataan omasta pääomasta siihen määrään kuin taseeseen on aiemmin kirjattu korotuksia. Jos arvonalentumistappio on tätä määrää suurempi, kirjataan ylimenevä osuus tulosvaikutteisesti. (Räty & Virkkunen 2004, 247.)

4.6 Liikearvon arvonalentuminen

Liikearvoa voi syntyä yritystoston kautta siten, että ostohinta on suurempi kuin ostajan osuus ostetun yrityksen omasta pääomasta. Hankitaan esimerkiksi yrityksen liiketoiminta ilman kyseisen yrityksen osakkeita. Liikearvon voi synnyttää myös toisen yrityksen osakkeiden hankinta, jos osakkeiden hankinta synnyttää samalla myös määräysvallan tai vaikutusvallan toiseen yritykseen. (Leppiniemi 2006, 30; Rätty & Virkkunen 2004, 248.)

Suomalaista kirjanpitoa sovellettaessa liikearvo poistetaan viidessä tai maksimissaan 20 vuodessa. IFRS-kirjanpitoikäytännön myötä liikearvon poistoista on siirrytty arvonalentumistestausmenettelyyn. Liikearvon mahdollista arvonalentumista tulee seurata vuosittain. Liikearvon arvonalentumista voidaan testata samanaikaisesti kuin sitä rahavirtaa tuottavaa yksikköä, jonka osana liikearvo on. Tällöin tulee kuitenkin ensin testata omaisuuserää tai yksikköä ilman liikearvoa ja vasta sen jälkeen liikearvon kanssa. Aiemmalla tilikaudella laskettua kirjanpitoarvoa voidaan käyttää sellaisenaan, mikäli yksikköön kuuluvien varojen ja velkojen määrä tai olosuhteet eivät muuten ole kovin paljon muuttuneet tai jos aiemmin määritelty kerrytettävissä oleva rahamäärä oli kirjanpitoarvoa olennaisesti suurempi. Uusi liikearvon arvonnäytysmenettely johtaa oikeampaan lopputulokseen silloin, kun liikearvon testaus on tehty varovaisuutta ja vastuullisuutta noudattaen. Keskeistä on laatia rahavirtaennusteet järkevästi ja liioittelematta ja kiinnittämällä huomiota korkokantaan ja tuottovaatimuksiin. (Rätty & Virkkunen 2004, 248-249; Leppiniemi 2006, 30.)

4.7 Liitetiedot

Tilinpäätöksen liitetietoihin yrityksen tulee sisällyttää useita omaisuuserän arvonalentumisiin liittyviä asioita. Liitetiedoissa tulee muun muassa kertoa ne keskeiset seikat, joiden perusteella yrityksen johtoryhmä on laatinut ennusteita tulevaisuuden tuotoista ja rahavirroista. Lisäksi liitteissä tulee kertoa se, miten näiden tekijöiden arvo on yrityksessä määritelty. Myös rahavirtaennusteiden ajanjakson pituus ja käytetty diskonttaus korko muutoksineen on käytävä ilmi tilinpäätöksestä. Jos arvonalentumistestauksessa on käytetty käypää arvoa, liitetietoihin pitää sisällyttää se menetelmä, jolla käypä arvo on määritetty ja ne seikat, joihin käyvän arvon määrittäminen perustuu. (Torniainen & Riihimäki 2004, 35.)

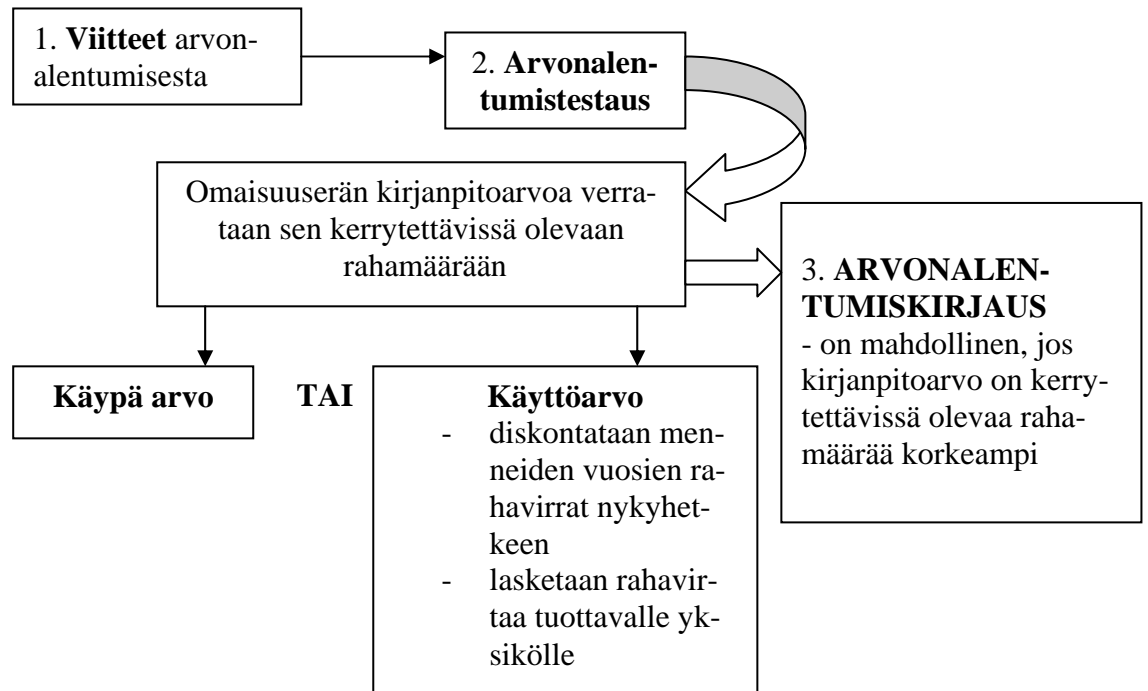
4.8 Arvon alentumistappion peruuttaminen

Arvon alentumistappion peruuttaminen on mahdollista. Mikäli positiivisia muutoksia todetaan rahavirtaa tuottavaan yksikköön liittyen, arvioidaan näiden erien kerrytettävissä oleva rahamäärä. ”Mahdollinen arvon alentumistappion peruutus jaetaan rahavirtaa tuottavan yksikön omaisuuserille niiden kirjanpitoarvojen suhteessa”. Arvon alentumistappion peruuttaminen ei saa kuitenkaan vaikuttaa tasearvoon niin paljon, että tasearvo ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän tai ennen arvon alentumistappion kirjaamista voimassa olleen kirjanpitoarvon. Toisin sanoen arvon alentumistappion peruuttamisen myötä palataan noudattamaan omaisuuserän alkuperäistä poistosuunnitelmaa. (Aromäki ym. 2004, 319.)

Liikearvosta tehtyä arvon alentumista ei voi peruuttaa. Tätä perustellaan sillä, että mahdollisen arvon palautumisen katsotaan johtuvan yrityksen sisäisesti kehittämästä ja aikaansaamasta liikearvosta eikä tällaisen arvon palautumisen aktivoiminen taseeseen ole IFRS:n mukaan sallittua. (Aromäki ym. 2004, 319.)

4.9 Omaisuuserän arvon alentumisprosessi tiivistetysti

Omaisuuserän arvon alentumisprosessin eri vaiheet on esitetty kuviossa 4. Olennaista on seurata päivittäin, onko olemassa viitteitä mahdollisesta omaisuuserän arvon alentumisesta. Jos viitteitä on, tehdään arvon alentumistestaus käyvän arvon tai käyttöarvon mukaisesti. Sen jälkeen harkitaan mahdollisen arvon alentumiskirjauksen tekemistä, edellyttäen että testattavan omaisuuserän kirjanpitoarvo on kerrytettävissä olevaa rahamäärää korkeampi.



Kuvio 4. Omaisuserän arvonalentuminen.

5 IFRS-KÄYTÄNTÖÖN SIIRTYMINEN

5.1 IFRS-tilinpäätöksen käyttöönotto Suomessa

Suomessakin ollaan vähitellen siirtymässä meno-tulo-teoriasta tasekeskeisempään kirjapitolliseen ajatteluun. Omaisuuserien arvostuskysymysten merkitys on kasvanut. Tasekeskeiseen ajatteluun liittyy olennaisesti varallisuuden käyvät arvot ja niiden seuraaminen, mikä onkin IFRS:n suurimpia etuja. (Leppiniemi 2003, 14.)

Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö oli Suomessa aluksi epävirallinen laskelma, jonka muuttamat pörssiyhtiöt julkaisivat virallisen tilinpäätöksensä rinnalla. Tämän jälkeen oli vaihe, jossa jotkut yritykset liittivät IFRS- tai U.S.GAAP -laskelman (Yhdysvaltojen tilinpäätöskäytäntö) virallisen tilinpäätöksensä liitetietoihin. Merkittävä muutos tilinpäätöskäytännössä kansainvälisempään suuntaan oli vuoden 1997 kirjanpitolaki. Sen tarkoituksena oli pyrkiä yhtenäiseen ja vertailukelpoiseen tilinpäätösinformaatioon (Leppiniemi 2003, 29, 32-33.)

Vuonna 2002 hyväksyttiin Euroopan unionin IAS-asetus, joka tuli voimaan samana vuonna. Asetuksen myötä IFRS-raportointi tuli pakolliseksi kaikille EU:n alueella toimiville julkisesti noteeratulle noin seitsemälle tuhannelle pörssiyhtiölle. Myös Suomessa toimivien kansainvälisten pörssiyhtiöiden on pitänyt laatia tilinpäätöksensä IFRS:n mukaisesti vuodesta 2005 lähtien. Sellaiset yhtiöt, joilla on pelkästään velkainstrumentteja julkisen noteerauksen kohteena, saavat soveltaa siirtymäsäännöstä, joka sallii IFRS-käytäntöön siirtymisen vasta vuonna 2007. (Räty & Virkkunen 2004, 38.)

Siirtyminen uuteen kirjanpitokäytäntöön teettää suomalaisyrityksissä paljon töitä. Kulmala (2006) lainaa artikkelissaan Timo Leinosen arviota, että IFRS-tilinpäätökset ja osavuosit-

saukset kolminkertaistavat yritysten työmäärän aiempaan verrattuna. IFRS:n vaatimat tarkat tiedot ja etenkin liitetietojen laajuus edellyttävät laajempaa ja perusteellisempaa asioiden erittelyä. Siirtyminen IFRS:n soveltamiseen ei olekaan sujunut täysin ongelmitta. Uutta kirjanpitoa ei ole omaksuttu ajoissa. Monet yritykset käyttävät väliaikaisia järjestelmiä kirjanpidon toteuttamisessa ja tämän takia ne saattavat joutua korjailemaan jo kerran julkaistuja osavuosikatsauksia (Kulmala 2006; Torikka 2005.)

5.2 Valmistautuminen IFRS-käytännön soveltamiseen

IFRS-käytäntöön siirtyminen on työläs ja aikaa vievä prosessi. Laineen mukaan (2004, 28) ennen IFRS-käytäntöön siirtymistä olisi tärkeätä käydä läpi tietty ajatteluprosessi. Hänen mukaansa yrityksessä tulisi ensinnäkin arvioida nykyisiä laskentaperiaatteita. Olennaista on myös omaksua meno-tuloteorian rinnalle tasekeskeinen tilinpäätösajattelu ja näin muodostuneen ajattelupohjan myötä läpikäydä IFRS-standardit. Kunkin standardin osalta pitäisi ottaa selville ainakin standardin nimi ja sisältö, miten kirjaamiskäytäntö eroaa suomalaisen tapaan verrattuna, miten standardissa käsitellyt erät kirjataan ja minkälaisia liitetietoja näiden erien osalta vaaditaan. Lisäksi muutosprosessi edellyttää Laineen mukaan muutostarpeiden luettelointia ennen kuin ryhdytään käytännön toimenpiteisiin ja muutosten toteuttamiseen. (Laine 2004, 28.)

IFRS-siirtymävaihe on työläs, mutta kuten kansainvälisen konsernin talousjohtaja Seppo Laine eräässä haastattelussa toteaa (Kulju & Aikavuori 2003, 15), IAS ei ole kuitenkaan mikään katastrofi. Parhaiten muutosvaiheesta selviää, kun muutokseen valmistautuu hyvissä ajoin.

5.3 Ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen laatiminen

Kun yrityksessä laaditaan ensimmäinen IFRS:n mukainen tilinpäätös, sovelletaan IFRS 1 -standardia. Toisin kuin muita standardeja, kyseistä standardia sovelletaan vain kerran. Standardia noudattamalla varmistutaan siitä, että tilinpäätösinformaatio on tarpeeksi korkeatasoista. Toisin sanoen tilinpäätösinformaation on oltava käyttäjille riittävän läpinäkyvää sekä vertailukelpoista niiltä ajanjaksoilta, joilta tilinpäätös on esitetty. Samalla standardin vaati-

mukset täyttävän informaation kautta muodostuu hyvä lähtökohta IFRS-standardien mukaiselle kirjanpidolle. (Halonen ym. 2006, 20.)

IFRS:n mukainen tilinpäätös edellyttää varauksetonta lausumaa IFRS-standardien noudattamisesta. Lähtökohtaisesti ensimmäinen tilinpäätös on esitettävä siten kuin tilinpäätöksen laatimisessa olisi aina noudatettu IFRS-laadintatapaa. Laskentaperiaatteiden vaikutukset ilmenevät vanhimman esitettävän kauden tilinpäätöksen taseesta, sen omasta pääomasta. (Halonen ym. 2006, 20.)

IFRS-siirtymätaseeseen tulee kirjata kaikki IFRS-standardien edellyttämät varat ja velat. Joitakin tase-eriä voidaan joutua luokittelemaan uudelleen IFRS-vaatimusten mukaisiksi. Toisaalta sellaisia varoja ja velkoja, jotka eivät ole IFRS:n mukaisia, ei merkitä taseeseen ollenkaan. (Halonen ym. 2006, 20-21.)

Siirtymästandardi sallii ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen laatijalle joitakin helpotuksia IFRS-standardien takautuvasta soveltamisesta. Tilinpäätöksen laatija saa valita IFRS 1 sisällytetyistä siirtymävaiheen helpotuksista ne, joita hän haluaa hyödyntää. (Halonen ym. 2006, 23.)

Tilinpäätökseen on sisällytettävä vähintään yhden vertailukauden tiedot. IFRS-tilinpäätöksessä vertailukauden tiedot on esitettävä IFRS-vaatimusten mukaisina. Ensimmäiseen IFRS-tilinpäätökseen on sisällytettävä ainakin seuraavat siirtymävaihetta koskevat tiedot: IFRS:ään siirtymisen vaikutukset taloudelliseen asemaan, toiminnan tulokseen ja rahavirtoihin. Lisäksi tilinpäätökseen tulee laatia täsmäytyslaskelma muun muassa siirtymäajankohdan omasta pääomasta sekä voitoista ja tappioista. (Halonen ym. 2006, 33.)

6 PIHLAVAN IKKUNA OY:N KIRJANPITO- JA TILINPÄÄTÖSKÄYTÄNTÖ KESKELLÄ MUUTOSTA

Pihlavan Ikkuna Oy:n toiminta alkoi Ruovedellä 1970-luvun alussa hyvin vaatimattomasti (tuolloin Pihlavan Puu Oy). Toimintatiloina oli aluksi lato. Muutaman vuoden päästä toiminta siirtyi isompaan verstaaseen ja 1970-luvun lopussa tuotanto aloitettiin varsinaisissa tehdastiloissa. Vähitellen toiminta laajeni ja vuodesta 1985 lähtien tehdas on sijainnut nykyisellä paikallaan, edelleen Ruovedellä, keskellä kauneinta mänty-Suomea. (Pihlavan Ikkuna Oy 2001.)

Tehdas valmisti ikkunakomponentteja useiden vuosien ajan alihankintana toiselle ikkunanvalmistajalle. 1990-luvun alkupuolella yritystoiminta oli jopa lakkauttamisuhan alla. Merkittävä muutos parempaan suuntaan tapahtui, kun yritys alkoi tuottaa omalla ”Pihla ikkunat” –merkillään ikkunoita tammikuussa 1996. Sen jälkeen Pihlavan Ikkuna Oy:n toiminta on kasvanut koko ajan ja nykyisin tehtaan vieressä toimii myös tytäryhtiö Pihlavan Ovi Oy, joka valmistaa parvekeovia. Pihlavan Ikkuna Oy on tällä hetkellä Ruoveden kunnan toiseksi suurin työllistäjä ja yksi Suomen suurimmista ikkunanvalmistajista. Vuosituhannen vaihteessa valmistuivat entistä paremmat toimitilat. Pihla- ikkunoiden myyntipisteitä on eri puolella Suomea. (Pihlavan Ikkuna Oy 2001 ; Mikkonen 2005.)

Vuonna 2005 ruotsalainen Ratos-pörssikonserni osti Pihlavan Ikkuna Oy:n. Ratos on yksi Euroopan suurimmista listautuneista yksityisomistuksessa olevista yhtiöistä. Ratos-konsernin emoyhtiö on Ratos AB. Yhtiön kotipaikka on Ruotsissa. Tällä hetkellä Pihlavan Ikkuna Oy kuuluu Ratos- konserniin, Inwido Finland. Inwido Finland - konserniin emoyhtiön kotipaikka on Ruovedellä. Kyseinen konserni toimii Ruotsin, Suomen, Norjan ja Tanskan ikkuna- ja ovimarkkinoilla. (Pihlavan Ikkuna Oy 2006, 8.)

6.1 Nykytilanne

Pihlavan Ikkuna Oy laatii tällä hetkellä kirjanpito- ja tilinpäätöksensä suomalaisen tavan mukaisesti. Tilinpäätöstietoja raportoidaan myös Ruotsiin, missä laaditaan koko konsernia koskeva IFRS:n mukainen tilinpäätös. Lähitulevaisuudessa myös yrityksen omassa kirjanpidossa siirrytään todennäköisesti soveltamaan IFRS-säännöksiä. Seuraavassa tarkastellaan niitä muutoksia, jotka koskevat yrityksen kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöä mahdollisessa IFRS-siirtymävaiheessa. Tarkoituksena on osoittaa Pihlavan Ikkuna Oy:n tilinpäätöskäytännön muutostarpeet tarkastelemalla Ratos-konsernin tilinpäätöstietoja ja sitä, miten IFRS-vaatimukset Ratosin tilinpäätöksen liitetiedoista ilmenevät. Vertailun vuoksi tarkastelussa hyödynnetään myös Pihlavan Ikkuna Oy:n tasekirjaa. Tarkasteltavat tiedot ovat vuodelta 2005, jolloin Ratos-konserni laati tilinpäätöksensä ensimmäisen kerran IFRS:n mukaisesti.

6.2 Ratos-konsernin ensimmäinen IFRS-tilinpäätös

IFRS:n mukaisesti laadittu tilinpäätös edellyttää, että tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu kaikkia IFRS-standardeja ja että tästä on maininta myös liitetiedoissa. Ratosin tilinpäätöksen liitetietojen ensimmäisessä kappaleessa on varaukseton lausunto siitä, että tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu IFRS-standardeja. Samassa yhteydessä on myös mainittu, että ensimmäisen tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu IFRS 1 -standardia. Emoyhtiö on noudattanut tilinpäätöksen laatimisessa samoja periaatteita kuin konserni lukuun ottamatta muutamia erikseen mainittuja tapauksia. (Ratos AB 2006, 50.)

Liitetiedoilla on IFRS-tilinpäätöksessä merkittävä rooli. Oikean ja riittävän kuvan antaminen yrityksen taloudellisesta tilanteesta edellyttää riittävän yksityiskohtaisia liitetietoja. Ratos-konsernin tilinpäätöksen liitetiedoissa on kerrottu IFRS-tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja tilinpäätöstietoihin liittyvistä olennaisista asioista hyvin laajasti, liitetietoja on kymmeniä sivuja. (Ratos AB 2006, 50-84.)

6.3 Olennaiset tiedot sisällytettävä IFRS-tilinpäätökseen

IFRS-tilinpäätöksessä korostuu oikean kuvan antaminen yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta tilanteesta. Niinpä tilinpäätöstietoihin on sisällytettävä kaikki olennaiset asiat. Toisaalta IFRS antaa yritysjohdolle melko laajan mahdollisuuden käyttää omaa harkintaansa sen suhteen, mitkä tiedot ovat tilinpäätöstietoihin sisällyttämisen kannalta olennaisia. Yritysjohton tekemistä harkituista päätöksistä on kuitenkin oltava maininta IFRS-liitetiedoissa, jos päätökset ovat tilinpäätöstietojen kannalta olennaisia. Ratosin johtoryhmä on tullut siihen tulokseen, ettei IAS 14 mukainen segmenttiraportointi ole järkevää tilinpäätöstietojen oikean kuvan antamisen kannalta. Niinpä IAS 14 -standardin mukaista segmenttiraportointia ei ole konsernissa noudatettu ja tästä on maininta perusteluineen tilinpäätöksen liitetiedoissa. Standardin mukainen segmenttiraportointi ei Ratosin tietojen mukaan antaisi oikeanlaista kuvaa yhtiön toiminnoista, vaan olisi harhaanjohtavaa. Liitetiedoissa mainitaan myös, ettei segmenttiraportoinnin noudattamatta jättämisellä ole vaikutusta yhtiön tuloksiin, varoihin, velkoihin, omaan pääomaan tai kassavirtoihin. (Ratos AB 2006, 50.)

6.4 Käyttöomaisuuden arvostaminen IFRS-tilinpäätöksessä

Suomalaista ja IFRS:n mukaista tilinpäätöskäytäntöä verrattaessa eräs merkittävimmistä eroista liittyy käyttöomaisuuden arvostamiseen. Pihlavan Ikkuna Oy:n tasekirjasta ilmenee, että vuoden 2005 tilinpäätös on, suomalaisen tapaan, laadittu hankintamenomenetelmällä (Pihlavan Ikkuna Oy 2006, 8). IFRS-tapaan siirtymisen myötä käyttöomaisuushyödykkeet olisi mahdollista kirjata myös käyvän arvon (markkina-arvon) mukaisesti. Tehtaan käyttöomaisuuteen kuuluu muun muassa joitakin sahoja. Jos todetaan, ettei esimerkiksi tietyn sahan tasearvo vastaa sen todellista arvoa, voidaan hyödykkeen tasearvoa muuttaa uudelleenarvostuksen kautta. On kuitenkin muistettava, että uudelleenarvostus ei voi koskea vain tiettyä hyödykettä, vaan koko omaisuuserää (esimerkiksi kaikkia yrityksen sahoja). Uudelleenarvostaminen edellyttää myös, että hyödykkeen käypä arvo voidaan luotettavasti määrittää. Pihlavan Ikkuna Oy:n koneet ovat sikäli ainutlaatuisia, että käyvän arvon mukainen käyttöomaisuuden arvostaminen voi olla hankalaa. Ilman harkintaa ei uutta arvostustapaa kannata muutenkaan ottaa käyttöön, sillä uudelleenarvostaminen näkyy suoraan taseen omassa pääomassa. Valittua arvostustapaa on noudatettava johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen.

Ratosin tilinpäätöstiedoissa mainitaan, että konserni on soveltanut käyvän arvon mukaista arvostamistapaa sijoituskiinteistöjen ja osittain myös rahoitusinstrumenttien osalta. Käyttöomaisuus on arvostettu entiseen tapaan hankintamenomenetelmällä. (Ratos AB 2006, 50, 52.)

6.5 Käyttöomaisuuden merkitseminen taseeseen

Pihlavan Ikkuna Oy:n tasekirjan liitetiedoista ei suoraan käy ilmi, mitkä ovat käyttöomaisuushyödykkeiden taseeseen kirjaamisedot (Pihlavan Ikkuna Oy 2006, 8). Suomalainen kirjanpitolaki kuitenkin yleisesti sallii aineellisen käyttöomaisuuden merkitsemisen taseeseen, mikäli hyödykkeen aineellinen vaikutusaika on pidempi kuin yksi tilikausi ja mikäli hyödykkeeseen liittyy tulonodotuksia.

IFRS:n mukaan aineellisen käyttöomaisuuden merkitseminen taseeseen on mahdollista, mikäli yleiset kirjaamisedot täyttyvät. Nämä ehdot on mainittu Ratosin tilinpäätöksen liitetietojen aineellista käyttöomaisuutta koskevassa kappaleessa (Tangible fixed assets): taseeseen merkitseminen on mahdollista, jos hyödykkeestä on odotettavissa taloudellista hyötyä ja hyödykkeen hankintameno voidaan luotettavasti määrittää. (Ratos AB 2006, 52.)

6.6 Aineettomat hyödykkeet IFRS-tilinpäätöksessä

Suomalaisen kirjanpitomääritelmän mukaan aineettomat hyödykkeet ovat hyödykkeitä, joilla ei ole aineellista olomuotoa ja jotka tuottavat tuloa useampana tilikautena. IFRS-kirjanpitolakiin siirtyminen saattaa muuttaa yrityksen kirjanpitoa myös aineettomien hyödykkeiden osalta. Kaikki suomalaisen kirjanpitolain mukaan aineettomiksi hyödykkeiksi luokitellut erät eivät IFRS:n mukaan välttämättä olekaan taseeseen merkittävässä olevia aineettomia hyödykkeitä. IFRS määrittelee aineettomat hyödykkeet ei-monetaarisiksi omaisuuseriksi, joilla on aineeton olomuoto ja joita yritys hyödyntää tavaroiden tai palveluiden tuottamisprosessissaan tai vuokratukseen niitä ulkopuolisille. Yrityksessä on arvioitava muun muassa sitä, onko aineeton hyödyke yksilöitävissä, täytyvätkö yleiset kirjaamisedellytykset ja koituuko hyödykkeestä saatava taloudellinen hyöty yrityksen hyväksi. Muutoksia saattaa tulla esimerkiksi jos taseeseen on aktivoitu koulutusmenoja tai tutkimus-

toiminnan menoja. Nämä eivät lähtökohtaisesti täytä IFRS:n vaatimuksia taseeseen merkitsemiseksi. Jos siis Pihlavan Ikkuna Oy:n esimerkiksi ”Aineettomat oikeudet” sisältävät edellä mainittuja eriä, on IFRS-käytäntöön siirtymisellä vaikutusta aineettomien hyödykkeiden tasearvoon (Pihlavan Ikkuna Oy 2006, 2).

6.7 Liikearvon kirjanpidollinen käsittely

Liikearvo liittyy aineettomiin hyödykkeisiin. Suomalainen ja IFRS-kirjanpidollinen käytäntö eroavat liikearvon osalta jonkin verran. Pihlavan Ikkuna Oy:n tasekirjasta ilmenee, että tytäryhtiö Pihlavan Ovi Oy:n hankintameno on esitetty tasekirjassa konserniliikearvona ja poistetaan viidessä vuodessa (Pihlavan Ikkuna Oy 2006, 8). Kyseinen menettelytapa ei ole IFRS-tavan mukaan mahdollista, koska IFRS-säännöstö ei salli liikearvosta tehtäviä poistoja. Kyseinen hankintameno voidaan kyllä poistaa viidessä vuodessa, mutta jos Pihlavan Ikkuna Oy siirtyy IFRS-käytäntöön, on liikearvopoistoista jatkossa luovuttava. Poistojen sijasta liikearvoja seurataan vuosittaisilla arvonalentumistestauksilla. Ratosin liitetiedoissa edellä mainittu asia on esitetty seuraavasti: liikearvo on arvostettu siihen hintaan, josta on vähennetty mahdolliset arvonalentumistappiot. Liikearvosta ei enää tehdä poistoja, vaan arvoa testataan vuosittaisella arvonalentumistestauksella (Ratos AB 2006, 52).

6.8 Käyttöomaisuudesta kirjattavat poistot

Pihlavan Ikkuna Oy tekee poistot suunnitelman mukaisina poistoina hyödykkeiden taloudellisen vaikutusajan perusteella. Poistosuunnitelmaa noudatetaan johdonmukaisesti. Tämä käy ilmi tasekirjan liitetietojen huomautuksesta: ”poistosuunnitelma on sama kuin edellisenä vuonna” (Pihlavan Ikkuna Oy 2006, 8). Myös IFRS-kirjanpidossa noudatetaan entiseen tapaan hyödykkeiden taloudellisen vaikutusajan perusteella laadittua poistosuunnitelmaa. Ratosin tilinpäätöksen liitetiedoissa onkin maininta poistojen johdonmukaisuudesta ja että poistot tehdään arvioidun taloudellisen vaikutusajan mukaisesti. Liitetiedot ovat niinkin yksityiskohtaisia, että jopa eri hyödyke-erien taloudelliset vaikutusajat on kerrottu taulukossa vuosina. Poistot aloitetaan sekä suomalaisessa että IFRS-kirjanpidossa heti kun hyödyke on käyttövalmis. (Pihlavan Ikkuna Oy 2006, 8; Ratos AB 2006, 52.)

Poistojen osalta eräs merkittävä suomalaisen ja IFRS-kirjanpitotavan välinen ero tulee esille Ratosin tilinpäätöstietojen muita aineettomia hyödykkeitä koskevassa kappaleessa (Other intangible fixed assets). IFRS:n mukaisessa kirjanpidossa poistot tehdään aineettomien hyödykkeiden osalta vain sellaisista hyödykkeistä, joiden taloudellinen vaikutusaika on määritetty rajalliseksi. Tällaiset hyödykkeet arvostetaan siihen hintaan, josta on vähennetty poistot ja arvonalentumiset. Rajattoman taloudellisen vaikutusajan omaavista hyödykkeistä ei sen sijaan tehdä poistoja. Esimerkiksi Ratosin tilinpäätöksessä on maininta, ettei maa-alueista tehdä poistoja. Tämä johtuu juuri siitä, että yleensä maa-alueiden taloudellinen vaikutusaika on rajaton. Rajattoman taloudellisen vaikutusajan omaaville hyödykkeillekin tehdään kuitenkin arvonalentumistestaus vuosittain, mikä ilmenee myös Ratosin tilinpäätöksessä. Aineettomille hyödykkeille on tilinpäätöstietojen mukaan tehty arvonalentumistestaus tammikuun 1.päivänä 2004, vaikkei viitteitä arvonalentumisesta ole ollutkaan. (Ratos AB 2006, 52.)

6.9 Omaisuuserän arvonalentumistestaus ja -kirjaus

IFRS-vaatimukset edellyttävät, että omaisuuserän arvonalentumisia on seurattava päivittäin. Vastaavanlaista menettelyä ei ole suomalaisessa kirjanpitokäytännössä. Omaisuuserien arvonalentumismenettelyä on selitetty Ratosin tilinpäätöksen liitetietojen kohdassa ”Arvonalentumistappiot” (Impairment losses). Liitetiedoissa todetaan, että mikäli viitteitä mahdollisesta arvonalentumisesta ilmenee, lasketaan hyödykkeen kerrytettävissä oleva rahamäärä. Liikearvon ja rajattoman taloudellisen vaikutusajan omaavien aineettomien hyödykkeiden arvoa testataan vuosittain, kuten IFRS vaatii, olipa viitteitä arvonalenemisesta tai ei. (Ratos AB 2006, 53.)

Ratosin arvonalentumistestauksessa on laskettu käyttöarvo kullekin rahavirtaa tuottavalle yksikölle. Liitetiedoissa on selitetty, että esimerkiksi kukin tytäryhtiö on määritetty rahavirtaa tuottavaksi yksiköksi. Edelleen Ratosin tilinpäätöstiedot kertovat, kuten IFRS-standardissakin sallitaan, että mahdollinen arvonalentumistappio voidaan kirjata tuloslaskelmaan jos omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittää kerrytettävissä olevan rahamäärän. (Ratos AB 2006, 53.)

7 POHDINTA

Tämän työn tavoitteena on ollut auttaa toimeksiantajayritystä saamaan yleiskäsitys IFRS-käytännöstä. Tässä työssä on esitelty vain muutamia IFRS-standardeja ja niiden sisältöä. IFRS-tilinpäätöksen laatiminen edellyttää kaikkien IFRS-standardien noudattamista, joten yrityksen on luonnollisesti tutustuttava myös muihin standardeihin ennen uuteen kirjanpitoikäytäntöön siirtymistään. Opinnäytetyössä on kuitenkin pyritty tuomaan esille ne keskeisimmät erot, joita suomalaisen ja IFRS-tilinpäätöskäytäntöön liittyy.

Elämme kansainvälisessä, globalisoituvassa maailmassa. Eri osa-alueilla tapahtuvat muutokset ovat tavallisia, usein välttämättömiäkin kehityksen kannalta. Useimmiten muutos tapahtuu parempaan suuntaan. Joskus muutoksen tuomia etuja voi olla vaikea hahmottaa ja muutos voi tuntua vaikealta hyväksyä.

Olipa tapahtuva muutos mieluinen tai ei, se on kuitenkin hyväksyttävä. Kansallinen, tutulta tuntuva kirjanpitoikäytäntömmekin, on osana tätä muutostapahtumaa. IFRS on korvannut suomalaisen tilinpäätöskäytännön jo useassa yrityksessä. Pihlavan Ikkuna Oy on yksi niistä yrityksistä, joissa mietitään ryhdytäänkö pian soveltamaan uutta kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöä ja milloin muutos tapahtuu. Osana monikerroksista konsernirakennetta yritys on melko suurten muutospaineiden alla. Isossa yrityksessä on usein jo ennestään kiire monien työtehtävien kanssa ja uusien muutosten omaksuminen vaatii ylimääräisiä voimavaroja. Opinnäytetyön tavoitteena on ollut auttaa yrityksen kirjanpitoa hoitavaa henkilökuntaa saamaan yleiskuva siitä, mitä IFRS-käytäntöön liittyy ja miten suomalainen kirjanpitoikäytäntö eroaa IFRS-käytännöstä.

Olellisinta kirjanpitoivan muutosvaiheessa on omaksua uudenlainen ajattelutapa. Menotuloteorian sijasta kirjanpidollinen ajattelu onkin tasekeskeinen, esimerkiksi käyttöomaisuuden arvomuutokset näkyvät suoraan omassa pääomassa. Toinen merkittävä asia on tilin-

päätöstietojen olennaisuus ja oikean kuvan antaminen yrityksestä. Nämä kaksi asiaa on koko ajan muistettava, kun laaditaan IFRS:n mukaista tilinpäätöstä. Tämä on samalla ollut tämän työn ydinajatus. Tase-erien muutosten vaikutusta ja tilinpäätöstietojen olennaisuuden merkitystä on pyritty korostamaan jokaisessa luvussa.

Yrityksen johtoryhmällä on IFRS-tilinpäätöstä laadittaessa entistä vastuullisempi rooli. Voidaan kysyä, miten paljon yritysjohton näkemykset lopulta vaikuttavat tilinpäätöstietoihin. Yrityksen sisällä tehdyt päätökset ja muutamien henkilöiden esittämät näkemykset kun ovat hyvin subjektiivisia ja yrityskohtaisia. Silti ne ovat vaikuttamassa tilinpäätöstietoihin. Miten siis toteutuu IFRS:n pyrkimys tilinpäätöstietojen laajasta vertailukelpoisuudesta? Toisaalta myös esimerkiksi käyvän arvon määrittämiseen liittyvät ongelmat horjuttavat uskoa IFRS-tilinpäätöstietojen luotettavuuteen.

Siirtyminen uuteen tilinpäätöskäytäntöön on työlästä. Yrityksissä joudutaan käyttämään paljon aikaa, jotta tilinpäätös täyttää IFRS:n edellyttämät ehdot. Yritysten talouspuolen henkilökunnan työtaakkaa voitaisiin helpottaa antamalla henkilökunnalle mahdollisuus osallistua koulutuksiin. Tällä tavalla ajankäyttö olisi tehokkaampaa, kun henkilökunnan ei tarvitsisi opiskella uutta käytäntöä itsenäisesti alusta alkaen.

IFRS-kirjanpitoikäytäntöön liittyvää tietoa on paljon. Vaatii aikaa, että laajaan tietomäärään ehtii perehtyä. IFRS-standardit myös muuttuvat koko ajan ja tämä vaatii henkilökunnalta jatkuvaa koulutautumista ja ajankohtaisten IFRS-asioiden seuraamista. Toisaalta nykyisin saatavilla oleva runsas suomenkielinen tietomäärä helpottaa hieman niitä, joiden kielitaito ei riitä englanninkielisten oppaiden ja standardien ymmärtämiseen.

Työn päätarkoituksena oli antaa toimeksiantajayrityksessä toimiville talouspuolen henkilöille ”alkuperehdytys” IFRS-vaatimuksiin ja kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöjen eroavaisuuksiin liittyen. Opinnäytetyön teoriaosuus toteutuikin alkuperäisen suunnitelman mukaisesti. Sen sijaan työn empiirinen osuus oli tarkoitus toteuttaa eri tavalla. Suunnitelman toteuttaminen ei ollut useankaan syyn takia mahdollista ja tämän takia työn empiirinen osuus jäi suppeammaksi kuin mitä oli tarkoitus. IFRS-käyttöönottoon liittyvistä käytännön muutoksista ei työssä ole siis kerrottu siinä laajuudessa kuin mitä alun perin oli tavoitteena.

Opinnäytetyön voidaan kuitenkin katsoa onnistuneen, mikäli Pihlavan Ikkuna Oy:n henkilökunta kokee työn luettuaan ymmärtävänsä IFRS:n mukaisen perusajattelutavan, uuteen käytäntöön liittyvät keskeisimmät muutokset sekä käyttöomaisuuden ja omaisuuserien arvonalentumisten kirjanpidolliseen käsittelyyn liittyvät IFRS-vaatimukset.

IFRS-käytäntöön siirtyminen on ajankohtaista monissa muissakin yrityksissä. Opinnäytetyöhön sisällytetty tieto on yleistettävissä myös muihin IFRS-siirtymävaiheessa oleviin yrityksiin. Tämän työn lisäksi aiheesta on olemassa myös muita tutkimuksia.

IFRS-tilinpäätöskäytännön soveltaminen on vielä alkuvaiheissaan. Aika näyttää, miten hyvin loppujen lopuksi saavutetaan IFRS-tilinpäätöskäytännölle asetetut tavoitteet tilinpäätös-tietojen vertailukelpoisuudesta ja läpinäkyvyydestä.

LÄHTEET

- Ahti, A., Koivikko, A., Tuominen, J., Vesanen, T., Ylipiha, R., Perälä, S. & Kaukinen, E. 2000. Hyvä tilinpäätöskäytäntö uusien säännösten mukaan. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Alhola, K., Koivikko, A. & Rätty, P. 2003. Konsernitilinpäätös ja IAS. Vantaa: WSOY.
- Arlander, H., Aro-Horelli, I., Koivisto, P., Lindqvist, H., Turunen, R., Toivio, A., Vanhainen, A. & Virta, R. 2006. IFRS- tilinpäätöksen keskeiset periaatteet. <http://www.yritystutkimusneuvottelukunta.fi/?file=27#search=%22ifrs-tilinp%C3%A4%C3%A4t%C3%B6ksen%20keskeiset%20periaatteet%22> (Luettu 13.8.2006)
- Aromäki, K., Halonen, V., Jalkanen, J., Seppänen, V., Skogberg, M., Sundvik, P., Tolvanen, M., Torkkel, T., Torniainen, T., Tuomala, M. & Viljanen, J. 2004. IAS/IFRS käytännön esimerkein. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Englund, T. & Järventausta, M. 2005. Kuinka käypä on käypä arvo? Verotus 5/2005, 502-506.
- Fredriksson, A., Havukainen, J., Ilkka H., Laitinen, E., Luoma, J., Luoma, P., Nevalainen, R., Ojala, A., Perälä, S., Pärssinen, H., Saari, J., Smeds, M., Termäs, K., Tikka, M., Virtanen, P. & Vuorio, A. 2005. Uudistunut kirjanpitolaki. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Halonen, J., Jalkanen, J., Kyrölä, P., Kärpänen, M., Nurkkala, J., Nurmo, P., Penttilä-Rätty, E., Sundvik, P., Suomela, M., Tolvanen, M., Torkkel, T. & Tuomala, M. 2006. IFRS - Käytännön käsikirja. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Kulju, M. & Aikavuori, E. 2003. Elektrobitt Group Oyj:n talousjohtaja Seppo Laine: IAS ei ole mikään katastrofi. Tilisanomat 6/2003, 15.
- Kulmala, A. Kolminkertaisesti työtä. <http://www.ekonomilehti.com/juttu.asp?i=366&p=367&c=370> (Luettu 12.9.2006)
- Laine, S. 2004. Miten siirtyä IFRS –tilinpäätöskäytäntöön? Tilisanomat 3/2004, 28.
- Leppiniemi, J. 1998. Hyvä kirjanpitolapa. Mikä on sallittua, mahdollista, kiellettyä? Porvoo: WSOY.
- Leppiniemi, J. 2003. IFRS – johdon käsikirja. Juva: WSOY.
- Leppiniemi, J. 2006. Havaintoja IFRS- tilinpäätöksistä. Tilisanomat 3/2006, 29-31.

- Mikkonen, A. 2005. Ruovedelle kaksi ikkunamiljonääriä.
http://www.talouselama.fi/doc.do?f_id=714921 (Luettu 19.10.2006)
- Niinikoski, M. 2006. IFRS :n ja suomalaisen kirjanpitoikäytännön erot ja niiden taustatekijät. Pysyvien vastaavien arvostus. Turun kauppakorkeakoulu. Pro gradu – tutkielma.
- Pihlavan Ikkuna Oy. 2001. Yrityksen esittely-cd. (Luettu 3.11.2006)
- Pihlavan Ikkuna Oy. 2006. Tasekirja 31.12.2005.
- Pörssisäätiö. 2005. Miten tilinpäätös muuttuu? Opas IFRS –standardien vaikutuksista.
<http://www.porssisaatio.fi> (Luettu 11.8.2006)
- Ratos AB. 2006. Annual Report 2005.
http://www.ratos.se/upload/Filer/Rapport/Ratos05_Eng.pdf (Luettu 6.11.2006)
- Rekola-Nieminen, L. 2006. Kirjanpitolaki käytännössä. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Räty, P. 2002. IAS –raportointi, osa 6. Arvonlennuskirjaukset ja niiden peruutukset. Tilisanomat 6/2002, 50.
- Räty, P. & Virkkunen, V. 2004. Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö – IFRS –raportointi. Porvoo. WSOY.
- Tomperi, S. 2003. Käytännön kirjanpito. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Tomperi, S. 2004. Kehittyvä kirjanpitotaito. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Torikka, M. 2005. IFRS- kirjanpitoa tehdään purkkaratkaisulla.
http://www.tekniikkatalous.fi/doc.te?f_id=721751 (Luettu 20.10.2006)
- Torniainen, T. & Riihimäki, M. 2004. IFRS –tilinpäätökset –tietoa tilinpäätöksen käyttäjille. Tilisanomat 5/2004, 35.
- Virkkunen, V. 2006. IFRS –palsta. Poistot IFRS –tilinpäätöksessä. Verotus 3/2006, 324-328.

Kansainväliset tilinpäätösstandardit

IFRS – standardit

IFRS 1 Ensimmäinen IFRS –standardien käyttöönotto

IFRS 2 Osakeperusteiset maksut

IFRS 3 Liiketoimintojen yhdistäminen

IFRS 4 Vakuutus sopimukset

IFRS 5 Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot

IFRS 6 Mineraalivarantojen etsintä ja arviointi

IAS –standardit

IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen

IAS 2 Vaihto- omaisuus

IAS 7 Rahavirtalaskelmat

IAS 8 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet

IAS 10 Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat

IAS 11 Pitkäaikaishankkeet

IAS 12 Tuloverot

IAS 14 Segmenttiraportointi

IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet

IAS 17 Vuokrasopimukset

IAS 18 Tuotot

IAS 19 Työsuhde-etuudet

IAS 20 Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

IAS 21 Valuuttakurssien muutosten vaikutukset

IAS 23 Vieraan pääoman menot

IAS 24 Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä

IAS 26 Eläke-etuusjärjestelyjen kirjanpito ja raportointi

IAS 28 Sijoitukset osakkuusyhtiöihin

IAS 29 Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa

- IAS 30 Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksissä esitettävät tiedot
- IAS 31 Osuudet yhteisyrityksissä
- IAS 32 Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa
- IAS 33 Osakekohtainen tulos
- IAS 34 Osavuositarkastukset
- IAS 36 Omaisuuserien arvon alentuminen
- IAS 37 Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat
- IAS 38 Aineettomat hyödykkeet
- IAS 39 Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen
- IAS 40 Sijoituskiinteistöt
- IAS 41 Maatalous

