



IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymisen vaikutukset

Case-tutkimus

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

Kauppätieteiden pro gradu -tutkielma

2023

Tanja Ruohoniemi

Tarkastajat: Tutkijaopettaja Helena Sjögrén

Tutkijatohtori Timo Leivo

TIIVISTELMÄ

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

LUT-kauppakorkeakoulu

Kauppätieteet

Tanja Ruohoniemi

IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymisen vaikutukset

Case-tutkimus

Kauppätieteiden pro gradu -tutkielma

2023

80 sivua, 32 taulukkoa ja 5 liitettä

Tarkastajat: Tutkijaopettaja Helena Sjögrén ja Tutkijatohtori Timo Leivo

Avainsanat: Siirtyminen IFRS-tilinpäätöskäytäntöön, IFRS-tuloslaskelma, IFRS-tase

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli tutkia siirtymistä suomalaisesta tilinpäätöskäytännöstä IFRS-tilinpäätöskäytäntöön. IFRS-standardien käyttöönoton tarkoitus on edistää pääomamarkkinoiden tehokasta ja kustannustehokasta toimintaa, korkeatasoista avoimuutta ja rahoituksen vertailukelpoisuutta. Tutkimuskysymysten avulla pyrittiin selvittämään vapaaehtoisen siirtymisen vaikutuksia sekä miten tarkasteltava yritys hyötyisi siirrosta kansainväliseen tilinpäätöskäytäntöön.

Tutkimus toteutettiin kvantitatiivisena tapaustutkimuksena suomalaiselle osakeyhtiölle. Tutkimuksessa muutettiin suomalaisen tilinpäätöksen tuloslaskelma ja tase oikaisulaskelmien avulla IFRS-tuloslaskelmaksi sekä -taseeksi. Suurimmat muutokset tehtiin poistoihin ja arvonalentumisiin, liikearvoon, kertyneisiin voittovaroihin sekä veroihin.

Tulokset osoittivat, että siirtymän vaikutukset olivat merkittäviä. Oma pääoma kasvoi reilusti, mutta muutos kasvatti samalla lisäksi tarkasteltavan yrityksen velkoja. Tuloslaskelman tilikauden voitto oli merkittävästi suurempi verrattuna nykyisen käytännön mukaiseen voittoon. Siirtymän jälkeen yrityksillä on helpompi vertailla tilinpäätöksiä samoilla aloilla toimivien yritysten ja kilpailijoiden kanssa pois lukien ne yritykset, jotka toteuttavat paikallista käytäntöä.

ABSTRACT

Lappeenranta–Lahti University of Technology LUT

School of Business and Management

Business Administration

Tanja Ruohoniemi

The Impacts of Changing to IFRS-Financial Statements

Case-study

Master's thesis

2023

80 pages, 32 tables and 5 appendices

Examiners: Associate professor Helena Sjögrén and Post-doctoral Researcher Timo Leivo

Keywords: IFRS-standards, Changing to IFRS-Financial Statements, IFRS Balance Sheet, IFRS Profit and Loss

The purpose of this study was to investigate changing from Finnish accounting practice to IFRS accounting practice. The purpose of introducing IFRS -standards is to promote the efficient and cost-effective operation of the capital market, a high level of transparency and the comparability of financing. The research questions were used to find out the effects of the voluntary transfer and how the case-company would benefit from the transfer to IFRS accounting practice.

The research method of the study was a quantitative case study for a Finnish company. In the study, the company's profit and loss and balance sheet were changed to an IFRS-financial statements with adjustment calculations. The biggest changes were made to depreciation and reductions, goodwill, retained earnings and taxes.

The results showed that the effects of the transition were significant. The equity increased considerably, but the change also increased the debts of the case-company. The profit for the financial year of the income statement was significantly higher compared to the profit according to current practice. After the transition, it will be easier for companies to compare financial statements with companies operating in the same fields and with competitors, excluding those companies that are not using IFRS-standards.

Sisällysluettelo

Tiivistelmä

Abstract

1	Johdanto.....	1
1.1	Työn tausta	1
1.2	Aikaisemmat tutkimukset.....	4
1.3	Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset.....	7
1.4	Tutkimusmenetelmä ja -aineisto	8
1.5	Työn rakenne.....	9
2	Suomalainen ja kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö	11
2.1	FAS- ja IFRS-tilinpäätöskäytäntöjen yleiset periaatteet	11
2.2	FAS:n viitekehys.....	13
2.3	IFRS:n viitekehys.....	15
3	Siirtyminen IFRS-tilinpäätöskäytäntöön	21
3.1	IFRS-tilinpäätöksen laadinta.....	22
3.1.1	Tuloslaskelman ja laajan tuloslaskelman esittäminen	23
3.1.2	Taseen esittäminen.....	28
3.1.3	IFRS 16.....	36
3.2	Ensimmäinen tilinpäätös	38
4	Tutkimusmenetelmä ja -aineisto.....	45
4.1	Tutkimusmenetelmä ja -aineisto	45
4.2	Aineiston keruu	46
5	Tutkimuksen tulokset	51
5.1	Tuloslaskelma	51
5.2	Tase	56
6	Pohdinta.....	66
7	Yhteenveto ja johtopäätökset	73
7.1	Yhteenveto	73
7.2	Johtopäätökset.....	75
7.3	Tutkimuksen arviointi ja jatkotutkimusmahdollisuudet.....	79

Lähteet	81
---------------	----

Liitteet

Liite 1. Tuloslaskelma FAS.

Liite 2. Tase FAS.

Liite 3. IFRS 16:n vaikutus tuloslaskelmaan.

Liite 4. Käyttöomaisuuden poistot.

Liite 5. IFRS 16:n vaikutus taseeseen.

Taulukkuuettelo

Taulukko 1: FAS:n ja IFRS:n keskeiset erot.

Taulukko 2: Organisaatorakenne.

Taulukko 3: Taloudellisen informaation laadulliset vaatimukset.

Taulukko 4: IFRS-standardit.

Taulukko 5: Esimerkki tuloslaskelmakaavasta.

Taulukko 6: Esimerkki taseen varoista.

Taulukko 7: Esimerkki taseen omasta pääomasta ja veloista.

Taulukko 8: Vaatimukset IFRS-tilinpäätökseen.

Taulukko 9: Ensimmäisen tilinpäätöksen helpotuksia.

Taulukko 10: Tuloslaskelma.

Taulukko 11: Taseen varat.

Taulukko 12: Taseen oma pääoma ja velat.

Taulukko 13: Liikevaihdon ja liiketoiminnan muiden tuottojen oikaisut.

Taulukko 14: Liiketoiminnan muiden kulujen oikaisut.

Taulukko 15: Poistojen ja arvonalentumisien oikaisut.

Taulukko 16: Rahoitustuottojen ja -kulujen oikaisut.

Taulukko 17: Tuloverojen oikaisut.

Taulukko 18: Tuloslaskelman yhteenveto.

Taulukko 19: Liikearvon oikaisut.

Taulukko 20: Muiden aineettomien hyödykkeiden oikaisut.

Taulukko 21: Käyttöoikeusomaisuuksien oikaisut.

Taulukko 22: Lainasaamisten oikaisut.

Taulukko 23: Taseen varat yhteensä.

Taulukko 24: Kertyneiden voittovarojen oikaisut.

Taulukko 25: Kertyneet voittovarat.

Taulukko 26: Tilikauden voiton oikaisut.

Taulukko 27: Vuokrasopimusten oikaisut.

Taulukko 28: Laskennallisten verovelkojen oikaisut.

Taulukko 29: Varauksien oikaisut.

Taulukko 30: Oma pääoma ja velat yhteensä.

Taulukko 31: Yhteenveto teoriaan pohjautuen.

Taulukko 32: Tunnuslukujen tarkastelu.

Lyhenteet

EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
FAS	Finnish Accounting Standards
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
KILA	Kirjanpitolautakunta
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1

1 Johdanto

Usein kansainvälisen kirjanpitokäytännön (IFRS) käyttöönotto liittyy yrityksen kansainvälistymiseen, mikä johtaa tilinpäätöksen raportoimiseen maailmanlaajuisesti vertailukelpoisella tavalla. IFRS-tilinpäätös laaditaan yleensä konsernitilinpäätöksestä, mutta myös erillisten yritysten tilinpäätös voidaan laatia IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaisesti. Liiketoiminnan ja sijoitusten kansainvälistymisen vuoksi on tärkeää, että eri maiden väliset tilinpäätökset ovat verrattavissa toisiinsa. Yleensä eri maiden tilinpäätökset poikkeavat toisistaan, joten tilinpäätöksen informaatioita ei tällöin voida verrata. Tästä syystä on syntynyt tarve harmonisoida tilinpäätöskäytäntöjä kansainvälisesti. Tämä tarve johtuu eri sidosryhmistä, mutta erityisesti sijoittajien tarpeesta saada riittävää informaatiota. (Zahid 2019, 391)

1.1 Työn tausta

Kansainvälisen tilinpäätösstandardin mukaan maailmanlaajuisesti yhdenmukaistetuilla kirjanpitostandardeilla on positiivinen vaikutus tiedon epäsymmetriaan kansallisten ja kansainvälisten yritysten välillä pääomamarkkinoilla. (Kedzior et al. 2020, 156) Kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS) ovat yleisimmin käytetyt kirjanpitostandardit. Kirjanpitostandardit on suunniteltu parantamaan vertailukelpoisuutta, lisäämään avoimuutta, antamaa asiaankuuluvia tietoja ja pienentää sijoittajien riskejä. (Fito et al., 2012; Andre et al. 2015)

IFRS-standardit syntyivät vuonna 1973, kun perustettiin komitea luomaan kansainvälisiä laskentastandardeja ohjaamaan tilinpäätösten laatimista. Tämä oli seurausta suureen maailmankaupan kasvuun sekä kansainväliseen liiketoimien lisääntymiseen, jolloin koettiin tarpeellisenä parantaa yritysten tilinpäätösten informaatiota sekä lisätä vertailukelpoisuutta. (Troberg 2013, 11–13) Suomessa kansainvälinen kauppa voimistui hieman myöhemmin 1980-luvulla, ja jo tällöin suomalaista kirjanpitokäytäntöä kritisoitiin erilaisuudesta sekä poikkeavuuksista muihin käytäntöihin. Suomalainen käytäntö pohjautuu

tuloslaskelmakeskeiseen meno-tuloteoriaan, kun muualla painotus on ollut enemmän taseessa. (Jarva & Lantto 2012)

IFRS-tilinpäätöskäytäntö poikkeaa monin tavoin suomalaisesta käytännöstä. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutokset voivat vaikuttaa yrityksen arvoon, sillä vertailtavuus paranee ja täten riskien pienentyessä kysyntä kasvaa, jolla on suora vaikutus nykyarvon kasvulle. IFRS-käytännössä perinteinen tilinpäätöksen perusrakenne säilyy, sillä tietoja on saatavilla johdon katsauksessa, tuloslaskelmassa, taseessa, rahavirtalaskelmassa sekä liitetiedoissa. Kansainvälisessä tilinpäätöskäytännössä taseessa on runsaasti enemmän tietoa saatavilla. Suoriteperusteisuuden tarkoituksena on tilinpäätösten yhtenäistäminen ja vertailukelpoisuus, kun taloudellinen informaatio on lisääntynyt. (Jarva & Lantto 2012)

Tämän tutkimuksen aiheena on FAS-tilinpäätöskäytännöstä siirtyminen IFRS-tilinpäätöskäytäntöön. Suomessa vuonna 2004 kirjanpitolakiin lisättiin 7a luku, jonka mukaan yritysten, joiden arvopapereilla käydään kauppaa säännellyillä markkinoilla Euroopan talousalueeseen kuuluvissa maissa, on laadittava konsernitilinpäätöksensä IFRS-standardien mukaisesti. Tämä velvollisuus koskee osakkeiden ja joukkovelkakirjojen liikkeeseenlaskijoita. Muilta osin standardien noudattaminen on vapaaehtoista. IAS-säännökset eivät laajenna IFRS-standardien pakollista käyttöä, mutta toisaalta yrityksiä ei estetä käyttämästä IFRS-standardeja vapaaehtoisesti. Yritykset voivat harkintansa mukaan siirtyä näihin standardeihin sekä erillistilinpäätöksessä että konsernitilinpäätöksessä. Yksi IFRS-standardien käyttöönoton tavoitteista oli parantaa EU:n alueyhteisön julkaisemien tilinpäätöstietojen vertailukelpoisuutta. IFRS-standardit sisältävät suomalaista kirjanpito- ja yhtiölainsäädäntöä tarkemmat säännökset, mutta tietyissä laskentaperiaatteissa yritykset voivat valita vaihtoehtoisten laskentaperiaatteiden soveltamisen. (Jarva & Lantto 2012; Pajunen 2010)

Vain vähän tutkimuksista keskittyy vapaaehtoiseen IFRS-standardien käyttöönottoon. Vaikka suuria otoksia koskevat tutkimukset ovat osoittaneet, että vapaaehtoinen IFRS-standardien käyttöönotto voi parantaa esimerkiksi kirjanpidon laatua, jää mekanismi tämän saavuttamiseen usein epäselväksi. (Gu 2021, 1985–1986) Vapaaehtoinen IFRS-standardien

käyttöönotto lisää myös julkisten tietojen laatua. Covrig et al. (2007) totesi, että niillä yrityksillä on suurempi potentiaali houkuttaa ulkomaalaisia sijoittajia, jotka ottavat vapaaehtoisesti käyttöön IFRS-tilinpäätöskäytännön. Tällöin yritykset antavat enemmän tietoa, mikä on esitetty laajalti käytettyjen standardien mukaisesti. Ulkomaalaiset osakkeenomistajat suosivat IFRS-standardeja käyttäviä yrityksiä, sillä sijoittajat luottavat vahvasti korkealaatuiseen ja maailmanlaajuiseen kirjanpitostandardiin, jonka tuntevat ja ymmärtävät paremmin kuin paikalliset standardit. (Kedzior et al. 2020, 156)

Erityisesti listattujen ja listaamattomien yritysten tilinpäätösten vertailukelpoisuus voi olla tärkeää seuraavista syistä. Vaikka listaamattomat yritykset eivät voi käydä kauppaa omilla osakkeilla suoraan julkisilla osakemarkkinoilla, voivat yritykset kuitenkin käydä kauppaa julkisilla markkinoilla laskemalla liikkeelle yrityslainoja. Tämä tarkoittaa sitä, että sijoittajat julkisilla velkamarkkinoilla voivat vertailla pörssilistattujen ja listaamattomien yritysten taloudellisia tietoja. Listautumisestaan riippumatta sekä pörssilistatut että listaamattomat yritykset kilpailevat tasapuolisesti samoilla markkinoilla, joka viittaa siihen, että listaamattoman yrityksen sijoittajat ja muut taloudellisen tiedon käyttäjät voivat vertailla sen toimintaa sekä taloudellista asemaa muihin saman toimialan yrityksiin riippumatta siitä, onko ne listattuja vai eivät. Näin ollen Chung (2017) ennustaa artikkelissaan, että kirjanpito-tietojen vertailukelpoisuus pörssi-yhtiöiden tietojen kanssa voi olla tärkeä tekijä listaamattomille yrityksille ottaessaan vapaaehtoisesti käyttöön IFRS-tilinpäätöskäytännön.

Vapaa valinta kirjanpitolain ja IFRS-standardien välillä ei tarkoita, että siirtyminen järjestelmästä toiseen olisi täysin ilmaista. Johdonmukaisuusperiaatteen mukaan kerran valittu järjestelmä on säilytettävä, ellei yritys esitä erityistä syytä järjestelmän muuttamiseen. Uskotaan, että sijoittajainformaatio ei saa perustua yritys- ja konsernirakenteisiin. Siksi tilinpäätöksen vertailukelpoisuuden kannalta on järkevää laatia erillistilinpäätös IFRS-standardien mukaisesti silloin, kun asianomaiset yhtiöt eivät tee konsernitalinpäätöstä. Tämä koskee myös osakkeiden ja joukkovelkakirjojen liikkeeseenlaskijoita. Yksi IFRS-standardien käyttöönoton tavoitteista oli parantaa EU:n alueyhteisön julkaisemien tilinpäätöstietojen vertailukelpoisuutta. IFRS-standardit sisältävät suomalaista kirjanpito- ja yhtiölainsäädäntöä tarkemmat säännökset, mutta tietyissä laskentaperiaateissa yritykset

voivat valita vaihtoehtoisten laskentaperiaatteiden soveltamisen. (Pajunen 2010; De George & Shivakumar 2016)

1.2 Aikaisemmat tutkimukset

Kun IFRS-tilinpäätöskäytäntö luotiin, oli oletuksena helppo kirjanpidon yhdenmukaistaminen. Ajatuksena oli, että riittävä ymmärrys paikallisten kirjanpidon laatimisesta riittää luomaan kokonaan uuden standardin. Ymmärrettävästi tämä ei kuitenkaan riittänyt, sillä huomioon tuli ottaa myös eri maiden kulttuuriset ja poliittiset erot. Useiden tutkimusten mukaan juuri nämä vaikuttavat IFRS-tilinpäätöskäytännön tulkintaan ja vertailtavuuteen. (Jermakowicz 2004; Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski 2006; Nobes 2008; Rodrigues & Craig 2007; Zeff 2007) Useat tutkimukset tarkastelevat yrityksen IFRS-standardien käyttöönoton taloudellisia seurauksia ja tarjoavat näyttöä siitä, että IFRS:n mukaiset yritystiedot ovat laadukkaampia kuin paikalliset tilinpäätöskäytännöt. Erityisesti näissä tutkimuksissa havaitaan, että IFRS käyttöönotto johtaa alhaisempiin oman pääoman kustannuksiin, korkeampiin kaupankäyntivolyymiin listatuilla yrityksillä sekä parempaan kirjanpidon laatuun. (Daske et al. 2011; Kim ja Shi 2010) Useat tutkimukset osoittavat, että vapaaehtoista IFRS-standardien käyttöönottoa voidaan pitää uskottavana sitoutumisena parempiin raportointistrategioihin ja siten tuoda yritykseen lisäarvoa (Ding et al. 2007; Kim et al. 2011).

Tutkimuksien tulokset ovat osoittaneet suuriltakin osin ristiriitaisiksi siinä, paraneeko standardien käyttöönotolla tilinpäätöksien laatu tai vertailtavuus. Vertailukelpoisuus on taloudellisen tiedon laadullinen ominaisuus, joka lisää sen hyödyllisyyttä. Se on keskeinen motiivi maailmanlaajuisten tilinpäätösstandardien lähentämistä koskevalle aloitteelle, jonka taustalla on EU:n kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakollinen käyttöönotto. Pakollinen muutos heikentää kuitenkin vertailtavuutta listaamattomien ja listattujen yritysten välillä, koska IFRS-tilinpäätöskäytäntö on vapaaehtoista listaamattomille yrityksille. Vaikka listaamattomat yritykset ovat enemmän yksityisessä omistuksessa olevia yrityksiä kuin pörssiyrityksiä, ne molemmat pääsevät julkisille markkinoille laskemalla liikkeeseen yrityslainoja ja kilpailevat tasapuolisesti houkutellessaan sijoittajia toimialoilla samoilla säännöksillä.

Di Fabion (2018,76–77) tutkimus perustuu ajatukseen, että IFRS-standardi parantaa raportoinnin laatua ja taloudellisen tiedon vertailukelpoisuutta. Tämän tutkimuksen mukaan listaamattomilla yrityksillä ovat ihanteelliset puitteet toteuttaa vapaaehtoista IFRS-tilinpäätöskäytännön käyttöönottoa. Tämä antaa johtajille mahdollisuuden valita haluamansa raportointistrategian ja soveltaa IFRS:ää vain, jos käyttöönoton hyödyt ovat suuremmat kuin kustannukset. Listaamattomien yritysten vapaaehtoista IFRS-standardien käyttöönottoa koskevat tutkimukset keskittyvät erityisesti eurooppalaiseen kontekstiin, jossa maat voivat päättää joko pakollisen tai vapaaehtoisen IFRS-standardien käyttöönotosta listaamattomissa yhtiöissä. Tämän tutkimuksen mukaan IFRS-tilinpäätöskäytäntöön on siirrytty vapaaehtoisesti silloin, kun yritykset kohtaavat taloudellisia vaikeuksia sen sijaan, että tulos parantuisi.

Isossa-Britanniassa tehdyt tutkimukset osoittavat, että omistusrakenne ei vaikuta yritysten päätökseen ottaa käyttöön IFRS-tilinpäätöskäytäntö. André et al. (2012) tutkivat Ison-Britannian keskisuurten ja suurten listaamattomien yritysten vapaaehtoista IFRS-standardien käyttöönottoa määrittäviä tekijöitä ja antavat todisteita siitä, että kansainvälisyys, vipuvaikutus, yrityksen koko ja tilintarkastajan maine mahdollistavat selityksen vapaaehtoiselle siirtymälle. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että sen sijaan kannattavuus, pääomaintensiteetti, toimiala, kasvu, omistusrakenne ja työntekijöiden tuottavuus eivät vaikuta valintaan. IFRS-tilinpäätöskäytäntö on laajalti tunnustettu korkealaatuisiksi standardeiksi, ja siksi näiden standardien on tarkoitus lisätä taloudellisten raporttien läpinäkyvyyttä ja vertailukelpoisuutta, olla laadukkaampia kuin kansalliset standardit ja vähentämään tiedon epäsymmetriaa listattujen ja listaamattomien yritysten välillä. (Di Fabio 2018, 77)

Jarva & Lantto (2012) ovat tehneet tutkimuksen IFRS-tilinpäätöskäytännön käyttöönoton vaikutuksista suomalaisissa yrityksissä. Tämän tutkimuksen mukaan keskimääräinen oma pääoma pienenee ja velat kasvavat silloin, kun noudatetaan IFRS-tilinpäätöskäytäntöä. Kallunki et al. (2008) tutkivat suomalaisten listautuneiden yritysten IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymisen vaikutuksia. Heidän tuloksensa osoittivat, että siirtymä vaikutti tuloslaskelmaan ja taseeseen merkittävästi. Näillä yrityksillä liiketulos ja nettotulos

kasvoivat lähes kaikilla yrityksillä sekä tämän lisäksi oma pääoma että velat kasvoivat samassa suhteessa. Muita samankaltaisia tuloksia on saatu eri maiden omista tilinpäätöskäytännöistään siirryttäessä IFRS-tilinpäätöskäytäntöön. Goodwin, Ahmed & Heaney (2008) ovat tutkineet siirtymistä australialaisesta tilinpäätöskäytännöstä IFRS-tilinpäätöskäytäntöön ja Hungin & Subramanyamin (2004) tutkimuksessa GAAP:sta siirtyminen IFRS:n oman pääoman oikaisut ovat merkittäviä. Näidenkin tutkimuksissa osoitettiin oman pääoman pienenemistä ja velkojen kasvamista, kun siirryttiin IFRS-tilinpäätökseen.

Joosin & Langin (1994) tutkimuksessa käsiteltiin eri käytäntöjen vaikutuksia tilinpäätöksiin Iso-Britanniassa, Ranskassa sekä Saksassa. Tämän tutkimuksen tulokset osoittivat, että erot aiheuttivat huomattavia poikkeamia sekä tilinpäätöksen tunnusluvuissa että markkinaperusteisissa analyyseissä. Dunne et al. (2008) totesivat, että yritysten tulokset olivat merkittävästi suurempia ja oma pääoma taas pienempi IFRS-tilinpäätöskäytännössä. IFRS-tilinpäätöskäytännöllä on merkittävä vaikutus yrityksiä tuloksiin ja oman pääoman määrään, sillä tulokset ovat huomattavasti suurempia kuin kansallisten tilinpäätöskäytäntöjen antamat tulokset. (Fifield et al. 2011)

Aikaisempien tutkimusten perusteella voisi tehdä oletuksen, että IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymisellä on erilaisia vaikutuksia maasta ja kansallisesta käytännöstä riippuen. Dunne et al. (2008) mukaan isoimmat vaikutukset tilinpäätöksessä näkyvät Iso-Britannian yrityksissä. Jokaisessa tutkimuksessa on kuitenkin huomioitu, että muutoksella on ollut aina merkittäviä vaikutuksia tilinpäätökseen, vaikka tutkimukset olisivat tehty eri näkökulmista ja eri maista. Aikaisempaa tutkimusta on myös kritisoitu hyvinkin voimakkaasti sekä epäilty tulosten luotettavuutta. Monet tutkimuksista on tehty lyhyellä aikavälillä standardiin siirtymisen ympärillä, jolloin kaikkia tarpeellisia asioita ei olla mahdollisesti pystytty huomioimaan. (Ahmed et al. 2013)

1.3 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tässä tutkimuksessa tullaan tarkastelemaan IFRS-tilinpäätöskäytäntöä ja niiden soveltamista suomalaisessa osakeyhtiössä. Työn tarkoituksena on tutkia ja selvittää, millaisia vaikutuksia vapaaehtoisesti IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtyminen voi tuoda yrityksille. Voisiko tämä tuoda yritykselle lisäarvoa taloudellisesti sekä helpottaisiko se tilinpäätöksen tekoa tai vertailtavuutta. Suomella on jo käytössään hyvinkin laadukas tilinpäätösraportointi, jonka takia muutos täytyy harkita tarkasti ja perusteellisesti.

Vapaaehtoisen IFRS-tilinpäätöskäytännön käyttöönottoon liittyvät syyt ovat yleisimmin yrityksen kasvustrategiat, rahoitustarpeet, yrityksen koko tai yrityksen tilintarkastajien koko. Yritykset, joilla on suuri osuus ulkomaisesta myynnistä, suosivat IFRS-standardeja, koska heidän standardinsa yhtenäistetään tytäryhtiöidensä standardien kanssa. Toiseksi rahoituksen tarve voi myös olla kannustin IFRS-standardien käyttöönottoon. Ulkomaalaisilla markkinoilla listatut yritykset todennäköisemmin ottavat käyttöön IFRS:n, koska ulkomaalaiset sijoittajat vaativat kansainvälisten standardien soveltamista. Nuoremmilla yrityksillä on suuremmat rahoitustarpeet, ja tämä voi olla syy ottaa IFRS-tilinpäätöskäytäntö todennäköisemmin käyttöön tavoittaakseen laajemman sijoittajajoukon. Suuremmat yritykset ottavat todennäköisemmin käyttöön IFRS:n, sillä he voivat saada siitä liitännäisten hyötyjen mittakaavavaikutuksen, kun otetaan huomioon muutoksen kiinteät kustannukset. (Amano 2020, 21) Kaikki edellä mainitut ovat tärkeitä vapaaehtoisista IFRS-standardien käyttöönottoa määrääviä tekijöitä. Tämän perusteella tutkimuksen päätutkimuskysymykseksi muodostui:

1. Millaisia vaikutuksia IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymisellä on?

IFRS-standardien käyttöönoton tarkoitus on edistää pääomamarkkinoiden tehokasta ja kustannustehokasta toimintaa, korkeatasoista avoimuutta ja rahoituksen vertailukelpoisuutta. Auer (1996) raportoi, että IFRS:ään perustuvissa tulosilmoituksissa olisi enemmän informatiivista sisältöä kuin paikallisissa tilinpäätöskäytännöissä. Barth et al.

(2008) osoittaa tutkimuksessaan, että IFRS:n soveltaminen vähentäisi tuloksen järjestelyä, tuottaisi oikea-aikaisemman tuloksen kirjaamisen sekä lisäisi arvon relevanssia.

Case-yritys kuuluu osaksi maailmanlaajuiseen konserniin, jonka takia IFRS-tilinpäätöskäytännöstä voisi olla hyötyä ensinnäkin yhtenäistää tilinpäätöstä muiden maiden tilinpäätöksiin, mutta myös helpottaa case-yrityksen omaa tilinpäätöksen tekoa. Tilinpäätöskäytännön muuttamisella voisi olla myös muita vaikutuksia case-yritykselle, jos yrityksen ei tarvitsisi noudattaa Suomen lainsäädäntöä tilinpäätösten osalta. Koska tilinpäätöskäytännön muuttaminen on isompi prosessi, tulisi muutoksen tuoda yritykselle reilusti lisäarvoa. Tässä tutkimuksessa eroja tullaan tarkastelemaan muuttamalla suomalaisen tilinpäätöskäytännön (FAS) lukuja noudattamaan IFRS-tilinpäätöskäytäntöä. Tämän perusteella päätutkimuskysymyksen rinnalle on valittu seuraavat alatutkimuskysymykset:

2. Mitkä tuloslaskelman ja taseen erät tuovat eniten muutoksia siirryttäessä FAS:sta IFRS:ään?
3. Miten case-yritys hyötyisi siirrosta kansainväliseen tilinpäätöskäytäntöön?

Tutkimus tullaan tekemään tapaustutkimuksena, jonka takia tutkimuksessa käytetään pelkästään case-yrityksen tilinpäätöksen tasetta ja tuloslaskelmaa, sillä IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaan nämä ovat merkityksellisempiä lähteitä informaation kannalta, kun tarkastellaan tuloksia taloudellisesta näkökulmasta. Tässä tutkimuksessa ei tulla käsittelemään muita tilinpäätöskäytäntöjä kuin suomalaista (FAS) sekä kansainvälistä (IFRS) tilinpäätöskäytäntöä.

1.4 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tutkimus toteutetaan kvantitatiivisena tutkimuksena, sillä tutkimuksen tarkoituksena on tarkastella suoraan numeraalista dataa tilinpäätöstietojen avulla. Tutkielma tullaan tekemään tapaustutkimuksena, jolloin tutkimuksella pyritään saamaan mahdollisimman tarkka ja

kattava kuva tutkittavasta kohteesta. Tutkimuksessa halutaan myös saada mahdollisimman tarkka selvitys tutkittavasta aiheesta tarkastelevassa yrityksessä, jotta tutkimus olisi hyödyllinen case-yritykselle.

Tutkimuksen empiirisen osion aineisto sisältää tutkittavan yrityksen tuloslaskelman ja taseen sekä muita yrityksen talousraportteja valitulta ajanjaksolta, jotka auttavat tutkimuksen tekemisessä. Tutkimustavoitteiden saavuttamiseksi tämänhetkiset FAS-tilinpäätöskäytännön mukaiset aineistot muokataan IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaisiksi tarvittavilla oikaisuilla. Tutkimusmenetelmän valintaan vaikutti se, että tarkastelevalla yrityksellä ei ole valmiiksi tehtyä IFRS-tilinpäätöstä, joten ainoa menetelmä on muuttaa tuloslaskelmaa ja tasetta IFRS-oikaisuilla. Ennen ja jälkeen tehtyjä tuloslaskelmaa sekä tasetta tullaan vertaamaan toisiinsa, jolloin halutut vaikutukset saadaan mahdollisimman kattavasti selvitettyä.

Koska tarkastelevalla yrityksellä on tehty pieniä oikaisuja jo valmiiksi konsernille, hyödynnetään näitä mahdollisuuksien mukaan tutkimuksessa, sillä nämä auttavat antamaan tarkimmat ja luotettavimmat lopputulokset tutkimukseen. Kuitenkin tutkimuksessa tulee huomioida se, että oikaisulaskut on tehty suoraan suomalaisesta tilinpäätöksestä, eikä kukaan ole näitä virallisesti tarkistanut. Tämän perusteella IFRS-oikaisu on kuvitteellisia ja oletettuja arvoja. Kaikki tarvittavat IFRS-standardit otettu laskuihin huomioon.

1.5 Työn rakenne

Tämä tutkimus alkaa teoreettisella viitekehyksellä, jossa ensin tarkastellaan lyhyesti suomalaisen ja kansainvälisen tilinpäätösten eroja kappaleessa 2. Osio alkaa suomalaisen ja kansainvälisen tilinpäätöskäytännön viitekehyksillä, jonka jälkeen painotus siirtyy kokonaan kansainväliseen tilinpäätöskäytäntöön. Teorian toinen osa sisältää siirtymisen IFRS-tilinpäätöskäytäntöön kappaleessa 3. Osiossa käydään läpi, miten IFRS-tilinpäätös laaditaan ja mitä tämä sisältää. Tarkemmin perehdytään tuloslaskelman ja taseen laadintaan, sillä tutkimus ei käsittele tämän ulkopuolelta muita IFRS:n tilinpäätöksen sisältöjä. Osiossa käydään läpi melko yksityiskohtaisesti, mitä IFRS-standardeja tulee soveltaa missäkin

vaiheessa, sekä miten lopulta tuloslaskelma ja tase kootaan tarvittavien oikaisujen kanssa. Vaikka pohjia näiden tekoon on useampia, on teoriassa käytetty samanlaisia esimerkkejä, joita myöhemmin empiirisessä osiossa tarvitaan. Teorian lopuksi käydään läpi ensimmäisen tilinpäätöksen laadinta ja sen tuomat vaatimukset sekä mahdolliset helpotukset kappaleessa 3.2.

Teoriaosioden jälkeen käsitellään tulevan tutkimuksen tutkimusmenetelmä sekä -aineisto kappaleessa 4. Kappaleessa käsitellään myös aineiston keruun toteutus, eli miltä tutkimuksessa käytettävät tuloslaskelma ja tase näyttävät kokonaisuudessaan, ja miten näiden aineistot koottiin. Kappaleen 5 tuloksissa käydään ensin läpi tuloslaskelma ja tähän tehdyt oikaisut IFRS:n mukaan sekä tarkastellaan eroja kahden tilinpäätöskäytännön välillä. Toiseksi tarkastellaan taseen osalta kaikki tehdyt oikaisut, jotta tutkimuksen tulokset olisivat mahdollisimman kattavat. Lopuksi on vielä pohdintaosio kappaleessa 6, jossa tuloksia verrataan aikaisempiin tutkimuksiin ja muuhun työn teorioihin, jotta löydetään erot tilinpäätöskäytäntöjen välille. Työn viimeinen osio on kappaleen 7 yhteenveto ja johtopäätökset, jossa työ kootaan vielä kerran yhteen ja vastataan tutkimuskysymyksiin. Työn viimeisessä kappaleessa pohditaan lisäksi työn luotettavuutta ja mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

2 Suomalainen ja kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö

Työn teoreettisessa osiossa keskiössä ovat suomalainen ja kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö. Teoriaosuudessa käsitellään aluksi tilinpäätöskäytäntöjen keskeisimpiä eroja ja niiden säätelyjä, jonka jälkeen tarkastellaan tarkemmin IFRS-tilinpäätöskäytäntöä.

2.1 FAS- ja IFRS-tilinpäätöskäytäntöjen yleiset periaatteet

Eri maiden välisten kirjanpitoikäntöiden takia samanlaiset kirjanpitoapahtumat voidaan raportoida eri tavoin eri maissa. Erot johtuvat pääasiassa eri maiden säännöksistä ja niiden tulkinnasta tai raportoinnista. (Roberts et al. 2002, 59) Eri tilinpäätöskäytäntöjen erot voivat myös olla huomattavia eri maiden välillä, vaikka standardeissa olisi vain pieniä eroja. (Choi & Meek 2008, 57)

On syytä huomata, että FAS eroaa IFRS:stä siinä, että tietyt kirjanpitoon liittyvät asiat puuttuvat FAS:sta kokonaan, mutta ne käsitellään IFRS-tilinpäätöskäytäntöissä. Toiseksi ero näkyy säätelyssä. EU-direktiivien mukaan konsernitilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot yhtiön varoista, veloista, taloudellisesta asemasta ja tuloksesta. IFRS sen sijaan edellyttää useammin liiketoimien ja tapahtumien kirjaamista niiden sisällön taloudellisen todellisuuden perusteella. IFRS edellyttää käyvän arvon lähestymistapaa, kun taas FAS perustuu ensisijaisesti alkuperäiseen hankintamenuon. (Jarva & Lantto 2012) Käypä arvo on tulevaisuuden kassavirran diskontattu arvo, joka saataisiin tilinpäätöksessä omaisuuserän myynnistä tai arvo, jonka osapuolet maksavat velan siirtämisestä tavanomaisessa liiketoimessa arvostuspäivänä. (Halonen ym. 2017, 8) Rakenteeltaan nämä kaksi tilinpäätöskäytäntöä muistuttavat paljon toisiaan, vaikka IFRS-tilinpäätöksessä erien arvostamiseen, esittämiseen sekä jaksottamiseen kuuluu yksityiskohtaisempia ohjeistuksia verrattuna FAS:n mukaiseen tilinpäätökseen. (Kuutti 2020, 41–42)

Taulukossa 1 on havainnollistettu tärkeimmät erot suomalaisen ja kansainvälisen kirjanpitoikäntöiden välillä. Suurin muutos tapahtuu, kun siirrymme meno-tuloteoriasta

tasekeskeiseen ajattelutapaan. IFRS-käytännön tavoitteena on tilinpäätösten laaja vertailukelpoisuus ja tiedon läpinäkyvyys, sillä tilinpäätös on ensisijaisesti tarkoitettu sijoittajille. Suomalainen lähestymistapa on perinteisesti perustunut velkojasuojan ja verotuksen tarpeiden täyttämiseen. Suomalainen tilinpäätös sisältää aina taseen, tuloslaskelman, liitetiedot ja toimintakertomuksen, kun taas IFRS-tilinpäätös sisältää taseen, kauden voittoa tai tappiota kuvaavan laskelman, oman pääoman muutoksia kuvaavan laskelman, rahavirtalaskelman, sekä liitetiedot. (Leppiniemi 2003, 37) IFRS-tilinpäätöksen liitetiedot ja näiden vaatimukset ovat huomattavasti laajempia kuin suomalaisessa tilinpäätöskäytännössä. IFRS-standardin käsitteellisen viitekehyksen mukaan tilinpäätöksen perustekijöitä ovat varat, velat, oma pääoma sekä tuotot ja kulut, eikä tässä ole pakollista laatia toimintakertomusta, kuten suomalaisessa käytännössä. (Kuutti 2020, 42)

Taulukko 1 FAS:n ja IFRS:n keskeisimmät erot

	FAS	IFRS
Säätely	Kirjanpitolaki 1336/1997	IFRS-normisto
Tilinpäätöskäytännön tehtävä	Verottajan ja lainanantajien tarpeisiin vastaaminen	Kansainvälinen vertailukelpoisuus, sijoittajien tarpeisiin vastaaminen
Rakenne	Tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma, liitetiedot ja toimintakertomus	Tase, tulos- ja rahavirtalaskelma, liitetiedot sekä oman pääoman muutokset
Kirjanpidon ajattelutapa	Tuloskeskeisyys	Tasekeskeisyys
Edut	Suomessa vertailtavuus, yksinkertaisuus	Kansainvälinen vertailtavuus, läpinäkyvyys
Haitat	Heikko vertailtavuus	Suuri vaihtoehtojen määrä arvostamisessa

Suomalainen tilinpäätös laaditaan lähes aina hankintamenojen perusteella, vaikka yritykset voivat halutessaan valita tiettyjen omaisuuserien käyvän arvon arvostukset. Suomessa sääntely liittyy läheisesti tilinpäätöksen laatimiseen, sillä tuloslaskelman ja taseen kaavat on määritelty selkeästi kirjanpitolaissa. IFRS-sääntelyssä ei ole pakollista tuloslaskelma- tai tasekaavaa ja IAS 1:ssä mainitaankin vain erät, jotka tulisi vähintään esittää laajassa tuloslaskelmassa ja taseessa. IFRS-tilinpäätöksessä on myös huomattavasti enemmän liitetietoja kuin suomalaisessa tilinpäätöksessä. (Halonen et al. 2017, 48)

2.2 FAS:n viitekehys

Suomessa kirjanpitokäytäntöä säätelevät kirjanpilolaki, kirjanpitoasetus, kauppa- ja teollisuusministeriön päätökset ja asetukset sekä työ- ja elinkeinoministeriön asetukset. Ohjeita tulee myös kirjanpilolautakunnalta (KILA), jotka voivat myöntää poikkeuksia joidenkin kirjanpilolain säännösten noudattamisesta. KILA:n tarkoitus on antaa kirjanpilolain soveltamisesta ohjeita sekä lausuntoja ja oleellista näillä lausunnoilla on saada kehittymään hyvän kirjanpilotavan merkityksen. KILA:n antamissa lausunnoissa ja ohjeissa huomioidaan IFRS-standardit. Voiton ja muiden pääomien jakokelpoisuudesta säädellään yhteisöläinsäädännössä sekä verotettavasta voitosta ja varallisuudesta verolainsäädännössä. Yleiset määräykset kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä tulee kirjanpilolaista sekä näiden yksityiskohtaisemmat määräykset annetaan kirjanpitoasetuksessa, kuten esimerkiksi tarkat tulos- ja tasekaavat. (Leppiniemi & Kisanlahti 2013)

Suomalainen tilinpäätöskäytäntö voi suurelta osin korostaa kolmea päätekijää: kirjanpidon ensisijainen tavoite, velkojien suoja sekä kirjanpidon ja verotuksen välinen yhteys. Kirjanpilolain mukaan tilinpäätöksen tavoitteena on kuvata oikein ja riittävästi yhtiön tämänhetkistä taloudellista asemaa. (KPL 1997/1336; ElinkeinoVL 1968/360) Kirjanpilolain kehitys syntyi tuloslaskelmaa painottavan menotuloteorian pohjalle, jolloin lähtökohtana oli kirjata menot ja tulot eri laskentakausille kuluiksi ja tuotoiksi. (Leppiniemi & Kisanlahti 2013)

Suomalaisessa tilinpäätöskäytännössä tilinpäätöksen pääkäyttäjät ovat enimmäkseen velkojat, koska pankeilla on edelleen tärkeä rooli yritysten rahoittamisessa. Kirjanpitoikäntö on muotoutunut vastaamaan velkojien tarpeita mahdollisimman hyvin, sillä yleisesti rahoitusrakenne koostuu ainakin jonkin verran velkarahoituksesta. Kirjanpitolain viimeisen päteekijän eli varovaisuusperiaatteen mukaan taseen varat täytyy arvostaa alimman arvon mukaan, kun taas velat ylimmän arvon mukaan. Tilikaudelle voidaan kirjata vain sen aikana syntyneet tulot, joka estää kirjanpitovelvollisia esittämästä tilikauden tulosta parempana kuin mitä se olisi. (Haaramo 2012 32–33) Suomalaisessa kirjanpitoikäntössä kytkeytyy merkittävästi toisiinsa kirjanpito sekä verotus ja osa kirjauksista tehdäänkin pelkästään verotuksellisista syistä, vaikka tavoitteena olisikin jakokelpoisen voiton kirjaaminen. (Tikka et al. 2015) Suomen kirjanpitolain (KPL 3:3) mukaan tilinpäätösten yleiset periaatteet ovat:

1. Oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta
2. Johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden sekä -menetelmien soveltamisessa tilikausilla ja sisältöpainotteisuus
3. Tuloksesta riippumaton varovaisuus
4. Tilikauden tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen
5. Tuottojen ja kulujen huomioiminen kyseisellä tilinkaudella riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä
6. Erillisarvostus

Yritystoiminnan tulee aina noudattaa toiminnan jatkuvuuden periaatetta, kun aktivoidaan hankintamenoja. Jatkuvuutta voidaan määritellä myös siten, että jokaisella tilikaudella käytetään samoja arvostus- ja jaotteluperiaatteita sekä eri tilien sisältöjen tulisi säilyä samoina jokaisena vuotena. Yritystoimintojen jatkuvuuden sekä johdonmukaisuuden periaatteiden ansiosta mahdollistetaan eri tilikausien vertailu, jonka takia muutokset täytyy perustella ja niiden tulee olla aiheellisia. (Alhola et al. 2001, 28.) Jos kuitenkin muutoksia tehdään laatimisperiaatteisiin tai -menetelmiin, tulee näiden syistä ja vaikutuksista olla selvitykset yrityksen liitetiedoissa. Tilikauden tilinavauksen periaate perustuu aina edellisen

tilikauden päättävään taseeseen, jotta tase liittyy eri tilikaudet aina toisiinsa. (Alhola et al. 1999, 28.)

Yritysten on aina noudatettava tuloksesta riippumatonta varovaisuutta. Tällä periaatteella varmistetaan, että yritysten tilinpäätökset antavat oikean ja riittävän kuvan todellisesta tilanteesta. Varovaisuusperiaatteeseen liittyy periaate, jonka mukaan tuloslaskelmaan on sisällytettävä vain sen tilikauden tulot ja menot. Tulot ja menot kohdistetaan eri tilikausille niiden suoritteiden luovutushetken mukaan, ei suorituspäivän perusteella. (Leppiniemi & Kykkänen 2015, 48.) Yksi periaate on sisältöpainotteisuuden periaate, joka on lähtöisin IFRS-tilinpäätöskäytännöstä, ja jonka mukaan ratkaisevaa ei ole tapahtuman oikeudellinen muoto, jos se on taloudellisen sisällön kanssa ristiriidassa. (Leppiniemi & Kykkänen 2015, 50.) Hyvä kirjanpito on myös osa kirjanpitovelvollisuutta (KPL 1:3), joka saa sisällön kirjanpitoikäytännöstä ja sen teoriasta. Täydentäviä periaatteita ovat esimerkiksi olennaisuus, jatkuvuus, johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden soveltamisesta eri tilikausilla, sisältöpainotteisuus, täydellisyys, varovaisuus, tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden taseeseen, suoriteperusteisuus, vakaan rahanarvon periaate, merkityksellisyys, todennettavuus ja julkisuus.

2.3 IFRS:n viitekehys

IFRS-sääntely tapahtuu IFRS Foundationin alla toimivan International Accounting Standards Boardissa (IASB), joka aloitti toimintansa 2001 vuoden alussa. Ennen tätä vastaavassa asemassa toimi International Accounting Standards Committee (IASC), jonka toiminta perustettiin jo vuonna 1973. IASC:lla oli huomattavasti vähemmän resursseja sekä suhteet kansallisiin säädöksiin luojiin oli heikot, joka oli syy IASB:n perustamiseen. IASB:n vastuulla on kehittää ja julkaista IFRS-standardeja. Laaja joukko laskentatoimen ammattilaisia valvoo ja tukee IASB:n toimintaa eri maista. (Picker et al. 2013, 5) IFRS-normisto sisältää teoreettisen viitekehysten, joka pitää sisällään tilinpäätöksen laatimista koskevat yleiset perusteet, tilinpäätösstandardit sekä tulkintaohjeet. Viitekehys kattaa myös seuraavia aiheita: hyödyllisen informaation laadulliset ominaisuudet ja kustannusrajoitteet, raportoitavan yhteisön määritelmän, tilinpäätöksen osa-alueet, kirjaamisen ja poiskirjaamisen, arvostamisen, esittämisen sekä liitetiedot. EU:n lainsäädännön mukaan yleisiä periaatteita ei

tarvitse noudattaa sitovasti, sillä kyseessä ei ole standardi, mutta koska IFRS-tilinpäätöskäytäntö viittaa niihin, täytyy ne välillisesti hyväksyä noudatettavaksi. (Haaramo et al. 2021)

Taulukossa 2 on esitetty IFRS:n organisaatorakenne, jossa IFRS Foundation luo IASB:n työlle puitteet. Tämän tavoitteisiin kuuluvat korkeatasoisen tilinpäätössääntelyn kehittäminen ja edistäminen. IFRS Foundation Trustees (hallinto) tehtäviin kuuluvat hallituksen jäsenten nimittäminen IASB:hen sekä IFRS Interpretation Committeeen (tulkintakomitea). Tulkintakomitean tulee antaa kannanottoja sellaisiin kysymyksiin, joihin varsinaisista IFRS-standardeista ei saada. Monitorin Board on perustettu parantamaan julkista tilivelvollisuutta, ja he vastaavat paikallisten tilinpäätössääntelyä antavien elimien valvontamallia. Jäsenet edustavat arvopaperimarkkinavalvoja.

Taulukko 2 Organisaatorakenne

Organisaatorakenne	
IFRS Foundation Monitoring Board	- Edustajien nimittäminen
IFRS Foundation Trustees	- Sääntelyn hallinto, valvonta ja rahoitus
IFRS Foundation	
- International Accounting Standards Board	- Itsenäinen tilinpäätössääntelytyö ja siihen liittyvät toimenpiteet
- IFRS Interpretations Committee	- Antavat suosituksia ja tulkintoja

IASB:n tavoitteena on vähentää eri tilinpäätöskäytäntöjen eroavaisuutta. IFRS-tilinpäätöskäytännön käyvän arvostuksen keskeisenä tavoitteena on määritellä tase-erille arvo, joka antaa paremman kuvan tase-erien todellisesta taloudellisesta arvosta. IFRS-standardin tavoite on tuottaa ajantasaista informaatiota tase-erissä tapahtuvista muutoksista, jonka takia näiden käypä arvo määritellään uudestaan jokaisessa tilinpäätöksessä. IFRS-standardit muodostavat kansainvälisen taloudellisen raportoinnin normiston, joka tuottaa yleisellä tasolla laadukkaampaa informaatiota päätöksenteon tueksi verrattuna moniin kansallisiin normistoihin. (Laux & Leuz 2009)

IFRS-tilinpäätöskäytännön normisto sisältää kolme osaa: tilinpäätöksen laatimiseen ja esittämiseen koskevan käsitteellisen viitekehysten, kansainväliset tilinpäätösstandardit sekä tulkintaohjeet. Käsitteellinen viitekehys määrittelee tilinpäätöstietojen yleisen tarkoituksen, taloudellisen tiedon laadulliset ominaisuudet ja rajoitukset, jotka määräävät tilinpäätöstietojen hyödyllisyyden. Käsitteellinen viitekehys päivitettiin osittain 2010-luvulla ja sitä päivitetään edelleen tilinpäätöksen perusteiden, laskenta- ja arvostusperiaatteiden osalta. Standardit pyrkivät lisäämään taloudellisen raportoinnin ja tuloslaskelman laatua. (Barth et al. 2008) IASB:n mukaan IFRS-standardien mukaisesti tehdyn tilinpäätöksen on tarkoitus olla relevantimpaa, totuudenmukaisempaa, ajantasaisempaa, todennettavampaa, ymmärrettävämpää sekä vertailukelpoisempaa muihin normistoihin verraten.

Jotta sijoittajat, lainanantajat ja muut velkojat voivat tehdä taloudellisia päätöksiä resurssien asettamisesta yrityksen käyttöön, he tarvitsevat tietoa yrityksen tai yrityskokonaisuuden resursseista ja niihin kohdistuvista saatavista ja/tai tuloksesta sekä kassavirroista. Käsitteellisen viitekehysten mukaan hyödyllisen taloudellisen tiedon olennaiset laadulliset ominaisuudet ovat relevanssi ja aitous. Tiedon hyödyllisyyttä lisääviä laadullisia ominaisuuksia ovat tiedon vertailtavuus, todennettavuus, ajantasaisuus ja ymmärrettävyys. Tämän tiedon laadullinen luonne on konteksti IFRS-standardien päivittämiselle tai kehittämiselle. (Halonen et al. 2017, 2–3)

Käsitteellinen viitekehys määrittelee IFRS-standardin osat ja luo perustan niiden kirjaamiselle ja arvostamiselle. Yhdessä nämä ohjeet muodostavat teoreettisen ja yleisen viitekehysten tilinpäätöstietojen tuottamiselle. Käsitteellinen viitekehys alkaa korostamalla tasetietojen merkitystä tulostietojen sijaan. Tässä yhteydessä tarkastellaan yksityiskohtaisesti tilinpäätöksen laatimisen yleistä teoreettista perustaa. (Halonen et al. 2017, 2–3) Barthin et al. (2008) mukaan laadukkaampi informaatio saadaan sillä, mitä enemmän yrityksen tilinpäätös heijastaa todellista taloudellista tilannetta ja vähemmän yritysten harkinnanvaraisia laskentavaliintoja. Ahmedin et al. (2013) artikkelin mukaan IFRS-standardit ovat saaneet kritiikkiä liiallisesta soveltamisvarasta, joka lisää

mahdollisuuksia erilaisille laskentamenetelmille. Aina tiukat rajoitukset eivät kuitenkaan tuo yritykselle pelkkää positiivista näkyvyyttä, vaan ne voivat estää yrityksen johtoa soveltamasta parhaimpaan laskentavalintaa, joka toisi esille yrityksen todellisen taloudellisen suoriutumisen. Lisäksi tämä voi altistaa opportunistiselle käyttäytymiselle. Vaikka arvosamisessa vaihtoehtojen määrä onkin suurehko, IFRS-standardit jättävät vähemmän harkinnanvaraisuutta IFRS-standardien suuren määrän takia, jolloin standardit ohjaavat kuitenkin voimakkaasti taloudellista raportointia.

IASB:n käsitekehityksen mukaan tilinpäätöksen tavoitteena on antaa tietoa yhteisön taloudellisesta asemasta, tuloksesta ja taloudellisen aseman muutoksista, jotka ovat hyödyllisiä monille käyttäjille taloudellisia päätöksiä tehdessään eli ensisijaisesti sijoittajille. (Alexander & Nobes 2013, 39–43) IFRS-tilinpäätös tehdään kokonaan suoriteperusteisesti lukuun ottamatta rahoituslaskelmaa sekä noudatetaan jatkuvuuden periaatetta. Erät tulee merkitä tilinpäätökseen varoiksi tai veloiksi sekä tuotoiksi tai kuluiksi. Kun kirjanpito tehdään suoriteperusteisesti, liiketoimien ja muiden tapahtumien vaikutukset esitetään kausilla, joilla tapahtumat toteutuvat, eikä kausilla, joilla maksusuoritukset tapahtuvat. IFRS-säännökset perustuvat jatkuvuuden periaatteeseen, jolloin tilinpäätös on laadittava toiminnan jatkuvuuteen perustuen. Tästä luetaan kuitenkin pois sellaiset tilanteet, joissa aikomuksena on toiminnan lakkauttaminen. (Halonen et al. 2017, 3) Jotta taloudellisesta tiedosta olisi hyötyä IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaisesti, sen on oltava merkityksellistä ja todenmukaista sille, mitä sen on tarkoitus olla. Tilinpäätösinformaation hyödyllisyys lisääntyy, koska se on vertailukelpoista, todennettavissa olevaa, ajantasaista ja ymmärrettävää. (Taulukko 3)

Taulukko 3 Taloudellisen informaation laadulliset vaatimukset (Halonen et al. 2017)

Perustavanlaatuiset ominaisuudet	laadulliset	Informaation laatu	parantavat
		ominaisuudet	
Olennaisuus		Vertailukelpoisuus	
Todenmukainen esittäminen		Todennettavuus	
Täydellisyys		Oikea-aikaisuus	
Puolueettomuus		Ymmärrettävyys	
Virheettömyys			

Tilinpäätöksen ominaisuuksiin kuuluvat muun muassa ymmärrettävyys, merkityksellisyys, olennaisuus, täydellisyys, vertailukelpoisuus sekä oikean kuvan antaminen ja esittäminen. Merkityksellisyys näkyy tilinpäätöksen käyttäjien päätöksenteossa siten, että tiedon tulee olla joko ennustavaa ja/tai vahvistaa arvoa. Käyttäjien tulisi pystyä hyödyntämään tilinpäätöstietoja tulevaisuuden ennusteissa. Vahvistava arvo näkyy siinä, kun tietoa voidaan käyttää aikaisempien arvioiden tarkistamisessa. Olennaisuus on määritetty siten, että tieto on olennaista, jos tämän poisjättäminen, virheellinen esittäminen tai epäolennaisen tiedon häivyttäminen vaikuttaisi tilinpäätöksen käyttäjien tekemiin päätöksiin. Oikean kuvan antaminen saavutetaan, kun tilinpäätös antaa kaiken tarvittavan tiedon yrityksestä. Termeissä tulee esille myös varoivaisuus, etteivät tuotot tai varat ole esitetty liian suurina sekä kulut tai velat näy liian pieninä. Oikean kuvan antaminen näkyy myös IFRS-käytännössä sisältöpainotteisuutta eli tapahtumat kirjataan todellisen sisällön mukaisesti eikä oikeudellisen muodon perusteella. (Halonen et al. 2017, 3–4)

Tilinpäätöksessä tulee esittää yrityksen varat ja velat, oma pääoma sekä tuotot ja kulut. (Kallunki et al. 2008, 20) Lisäksi tilinpäätöksen tulee sisältää tase, laaja tuloslaskelma, joka näyttää voiton tai tappion koskevat laskelmat, oman pääoman muutoksen- ja rahavirtalaskelman sekä liitetiedot. Liitetietoihin sisältyy yhteenveto tilinpäätöksen merkittävistä laatimisperiaatteista ja tämän lisäksi muuta selventävää tietoa, kuten mihin erään viittaus koskee. Nämä tiedot on esitettävä niin järjestelmällisellä tavalla, kun se on

mahdollista sekä jokaiseen erään on sisällettävä viittaus liitetietoinformaatioon. (Haaramo et al. 2013)

Taulukko 4 IFRS-standardit

IFRS-normisto koostuu:	Määrä (kpl)
Tilinpäätöksen laatimisen yleiset periaatteet	
IAS-standardit	41
IFRS-standardit	16
SIC-tulkintaohjeet	33
IFRIC-tulkintaohjeet	19

IFRS-normisto koostuu yleisistä periaatteista, IAS-standardeista, IFRS-standardeista, SIC-tulkintaohjeista sekä IFRIC-tulkintaohjeista. (Taulukko 4) IASB hyväksyy lopulliset IFRS-standardit ja näiden muutokset, sekä standardeihin määritetyt tulkinnat. Yleisissä periaatteissa määritellään jokaisen IFRS-standardin osatekijät ja luodaan perusta standardien kirjaamista sekä arvostamista varten.

3 Siirtyminen IFRS-tilinpäätöskäytäntöön

Suomessa siirrytään koko ajan enemmän tasekeskeisempään kirjanpito ajatteluun, sillä omaisuuserien arvostuskysymysten merkitys on kasvanut. Leppiniemen (2003, 14) mukaan tasekeskeiseen ajatteluun liittyy merkittävästi varallisuuden käypä arvo sekä näiden seuraaminen, joka on IFRS-tilinpäätöksen suurimpia etuja. Vaikka yritys ei ole listautunut, voi tämä laatia tilinpäätöksen IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaisesti. Tällöin vaatimuksena on, että kirjanpito ja hallinto tullaan tarkastamaan tilintarkastuslain mukaan. Vapaaehtoisen siirtymän syitä voivat olla tulevaisuuden listautuminen ja sen suunnittelu tai sidosryhmäkohtaiset syyt, jolloin yhdenmukainen tilinpäätös voi hyödyttää ja helpottaa vertailtavuutta tai yhteistyötä. (Kuutti 2020, 8)

IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtyvien yritysten määrä lisääntyy jatkuvasti, jonka takia myös monelta laskentatoimen alalla työskentelevältä henkilöiltä vaaditaan perehtyneisyyttä ja ymmärrystä IFRS-standardeihin. Siirtymää varten voidaan luoda eroanalyysi, jonka tavoitteena on tunnistaa ne erot, jotka vaativat muutoksia taloushallinnon järjestelmiin. Eroanalyysissä FAS:n ja IFRS:n tilinpäätöksien erot luokitellaan vaatimusten mukaan ja arvioidaan tiedonkeruun ja tulkinnan tekemisen haastavuutta. Tämän tulosten perusteella selvitetään muutoksen vaativat tekijät kuten esimerkiksi henkilö- ja aikaresurssit. (Kuutti 2020, 45–52)

Siirtyminen IFRS-tilinpäätöskäytäntöön vaatii aikaa ja resursseja. Muutos suomalaisesta tilinpäätöskäytännöstä IFRS-tilinpäätöskäytäntöön edellyttää paljon opettelua, sillä IFRS-standardit sisältävät paljon yksityiskohtaisia vaatimuksia. Tilinpäätöstä voidaan kutsua kansainväliseksi tilinpäätökseksi vasta sitten, kun se täyttää kaikkien IFRS-standardien vaatimukset. (Haaramo et al. 2021) IFRS-standardien mukaan luotu tilinpäätös on huomattavasti laajempi sekä yksityiskohtaisempi kuin suomalainen tilinpäätöskäytäntö. Myös kirjanpidollisessa käsittelyssä on paljon eroja, jotka tulee analysoida ja dokumentoida IFRS-käyttönoton yhteydessä. Siirtymisessä lasketaan IFRS:n ja FAS:n välisiä eroja ja luodaan uusiin raportointivaatimuksiin tarvittavat rutiinit. Ennen IFRS-

tilinpäätöskäytäntöön siirtymistä tulisi käydä tietty ajatteluprosessi läpi. Laineen (2004, 28) mukaan yrityksessä tulisi arvioida tämänhetkiset laskentaperiaatteet ja omaksua tasekeskeiset tilinpäätösajattelut meno-tuloteorian rinnalla. Lisäksi IFRS-raportoinnille on tunnusomaista jatkuvat standardien muutokset sekä uudet standardit ja tulkinnat. (Halonen et al. 2017)

3.1 IFRS-tilinpäätöksen laadinta

IFRS-tilinpäätösten esittämiseen on laadittu vaatimuksia, joihin sisältyvät useat eri IFRS-standardit. Tilinpäätöksen yleiset esittämisvaatimukset sisältyvät IAS 1 -standardiin. IAS 1 tavoitteena on määritellä perusteet tilinpäätöksen esittämiseksi, jotta vertailukelpoisuus saavutetaan omien tilinpäätösten sekä toisten yritysten tilinpäätösten välillä eri tilikausilla. Jotta tämä tavoite saavutetaan, on IAS 1 sisällytetty tilinpäätöksen yleiset vaatimukset esittämisestä, rakennetta koskevat ohjeistukset sekä vähimmäisvaatimukset tilinpäätöksen sisältöön. IAS 1 -standardia tulee soveltaa kaikkiin IFRS-tilinpäätöksiin.

Taloudellisen raportoinnin käsitteellinen viitekehys sisältää tilinpäätöksen laatimista koskevia yleisiä näkökohtia ja useita periaatteita, jotka kuuluvat myös IAS 1:een. IFRS-standardin mukaisesta tilinpäätöksestä on annettava nimenmukainen ja varaukseton lausunta liitetietoihin. Standardista tai tulkinnan vaatimuksista ei voida poiketa lähes ollenkaan sekä mahdollisista poikkeamista on esitettävä IAS 1:n edellyttämät lisätiedot syistä, toteutustavasta sekä vaikutuksista tilinpäätökseen. IFRS-tilinpäätöksen tavoitteena on tuottaa informaatiota yrityksen taloudellisesta asemasta, -tuloksesta sekä rahavirroista, joista on hyötyä laajalle tahoille päätöksenteon apuna. (Halonen et al. 2017)

IFRS-tilinpäätös sisältää taseen sekä laskelmat kauden voitosta tai tappiosta, oman pääoman muutoksista sekä rahavirroista. Tämän lisäksi tilinpäätöksessä tulee esittää liitetiedot, jotka ovat esimerkiksi yhteenvedona tilinpäätöksen laatimisperiaatteista. IAS 1 -standardissa oleelliset erät esitetään erillisinä tilinpäätöksessä ja epäolennaiset erät yhdistetään ryhmiksi niiden luonteen, likviditeetin tai tarkoituksen mukaan. Tämän ohjeistuksen perusteella tilinpäätöksen ymmärrettävyyttä ei saa kuitenkaan huonontaa häivyttämällä olennaisia

informaatioita epäolennaisien informaatioiden joukkoon tai yhdistelemällä näitä, vaikka erät olisivatkin luonteeltaan erilaisia. (Haaramo 2021)

3.1.1 Tuloslaskelman ja laajan tuloslaskelman esittäminen

Joissakin tapauksissa IFRS:n mukainen voitto tai tappio voi poiketa merkittävästi kansallisista kirjanpitokäytännöistä. Kulut ja tuotot kirjataan uudelleenarvostuksen perusteella tietyissä olosuhteissa. Tärkeitä tulokseen vaikuttavia tekijöitä voivat olla arvonkorotuksen lisäksi ainakin liikearvon poistojen päättymisen, tuotekehitykseen liittyvien menojen laittaminen kuluiksi ja muutokset varaston arvostusperiaatteissa. Tulosta voidaan parantaa esimerkiksi aktivoimalla tuotekehityskuluja. Toisaalta aktivoinnista johtuvat poistot voivat myös heikentää tuloksia myöhempinä vuosina. Käyttöomaisuuden arvonalentumistestaukset voivat myös tuottaa tiettyinä vuosina odottamattomia kulueriä. On myös tärkeää huomata, että kaikki käypien arvojen muutokset, liiketoiminnan tuotot ja kulut, lukuun ottamatta lopetettujen toimintojen tuottoja ja kuluja, katsotaan kuuluvan varsinaiseen toimintaan. (Halonen et al. 2017)

IAS 1 -standardin mukaan varat, velat, tuotot ja kulut esitetään omina erinään taseessa, laajassa tuloslaskelmassa tai erillisessä tuloslaskelmassa, ellei jokin muu standardi hyväksy tai vaadi erien vähentämistä toisistaan. Laajassa tuloslaskelmassa on esitettävä voitto tai tappio, yhteismäärä muista laajoista tuloksien eristä sekä voiton/tappion ja muiden laajan tuloksen erien yhteismäärä. Kauden tuotto- ja kuluerät voidaan esittää IAS 1 -standardin mukaan yhdessä tai kahdessa laskelmassa, joista ensimmäinen sisältää pelkästään laajan tuloslaskelman ja toinen sekä tuloslaskelman että laajan tuloslaskelman. IAS 1:n mukaan on määriteltävä, että laaja tulos on kauden aikana tapahtunut oman pääoman muutos, joka ei aiheudu liiketoimista omistajien kanssa näiden toimiessa omistajan ominaisuudessa. Lähtökohtaisesti kauden kaikki kirjatut tuotot ja kulut kirjataan tulosvaikutteisesti, jonka perusteella ne sisältyvät kauden voittoon tai tappioon. (Halonen et al. 2012, 10–11; Haaramo 2021)

Tuloslaskelman ja laajan tuloslaskelman vähimmäisvaatimukset on määritelty IAS 1:ssä. (Taulukko 5) Kuitenkin standardin tuloslaskelmamalleista voidaan jonkin verran poiketa, jos jokin muu esittämistapa antaa yrityksen tuloksesta paremman kuvan. Loput laajan tuloslaskelman erät ovat tuotto- ja kulueriä, joita edellytetään vain IAS 1 -standardissa. Muissa IFRS-standardeissa näitä ei vaadita tai sallita kirjattavan tulosvaikutteisesti. Erät on jaoteltava kahteen ryhmään sen perusteella, siirretäänkö ne muiden IFRS-standardien mukaan tulosvaikutteisiksi määrättyjen ehtojen täytyessä vai ei seuraavilla kausilla. (Halonen et al. 2017, 11; Haaramo 2021)

Tuotot ja kulut esitetään siten, että laaja tuloslaskelma tai erillinen tuloslaskelma esittää tiedot tilinpäätöksen käyttäjien kannalta hyödyllisimmässä muodossa. Yrityksen normaalista toiminnasta syntyvät tuotot ja kulut esitetään laajassa tuloslaskelmassa tai erillisessä tuloslaskelmassa, yleensä erillään muista tuotoista ja kuluista. Kertaluonteiset tuotot esitetään liiketoiminnan muissa tuotoissa liikevaihdon sijaan. Varsinaiset toimintakulut sisältävät muun muassa tuotteiden myyntiin liittyvät kulut, palkat ja poistot. Kulut luokitellaan niiden luonteen mukaa (kululajikohtainen) tai tarkoituksen mukaan (toimintokohtainen).

Materiaalikulut, työsuhde-etuuksista aiheutuneet menot sekä poistot ja arvonalentumiset esitetään erillisinä erinä kululajikohtaista erittelyä käytettäessä. Toimintakohtaiseen erittelyyn kuuluvat esimerkiksi myytyjen tuotteiden kulut, myynti ja markkinointi, tutkimus ja kehitys sekä hallinto. IFRS-standardit eivät sisällä säännöksiä kustannusten kohdistamisesta toimintoihin. Yrityksen laajassa tuloslaskelmassa tai erillisessä tuloslaskelmassa voidaan yhdistää hyvin erilaisia liiketoimintoja, on suositeltavaa esittää kulujen kohdistaminen tilinpäätöksen liitetiedoissa. Kulut, joita ei voida kohdistaa mihinkään toimintaan, raportoidaan kohdassa "Muut kulut". (Halonen et al. 2017, 13–14; Haaramo 2021)

Taulukko 5 Esimerkki tuloslaskelmakaavasta

Vähimmäisvaatimukset tuloslaskelmalle
Liikevaihto
Liiketoiminnan muut tuotot
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos
Valmistus omaan käyttöön
Aineiden ja tarvikkeiden käyttö
Työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut
Poistot & arvonalentumiset
Liiketoiminnan muut kulut
Liikevoitto
Rahoitustuotot ja kulut
Voitto ennen veroja
Tuloverot
Tilikauden voitto
Lopetetut toiminnot

IAS 18:n mukaan yritys kerryttää myyntituloja silloin, kun se siirtää asiakkaalle omistamiseen liittyvät merkittävät riskit ja edut. Rahoitusleasingsopimuksessa vuokralle antaja sisällyttää myyntituotot tämänhetkiseen voittoon ja tappioon siirrettyjen omaisuuserien perusteella. Pitkäaikaisten hankkeiden tuotot ja kulut kohdistetaan tilikaudelle hankkeiden valmistumisasteen mukaan IAS 11 -standardin mukaisesti. Pitkäaikaisten hankkeiden tuotot ja kulut kohdistetaan tilikaudelle hankkeiden valmistumisasteen mukaan. Kun projektin lopputulos on luotettavasti arvioitavissa, tilinpäätöksessä esitetään tuotot, kulut ja voitot, jotka voidaan kohdentaa valmiusasteen perusteella. Myyntitulojen kirjaukset tehdään suoriteperusteisesti niiden valmiuden mukaan. Jos hankkeen lopputuloksen uskotaan olevan kannattava, mutta voittoa ei voida määrällisesti

luotettavasti arvioida, hankkeen menot on sisällytettävä syntyessään nykyiseen tulokseen. Jos hanke arvioidaan tappiolliseksi, odotettu tappio kirjataan välittömästi kuluksi. (Muthupandian 2009, 1–2)

Liiketoiminnan muihin tuottoihin kirjataan liiketoiminnan kaikki muut tuotot. Suuremmat ja harvinaisemmatkaan liiketoimintaan liittyvän käyttöomaisuuden myyntivoitot eivät ole IFRS:n mukaisia poikkeuksellisia tuloja. Myytävänä olevat pitkäaikaiset omaisuuserät ja lopetetut toiminnot käsitellään IFRS 5:n mukaisesti. Materiaalien ja tarvikkeiden käyttö osittaisten tuloerien yhteydessä kirjataan edellä olevan liikevaihto-osion periaatteiden mukaisesti joko valmistusasteen mukaan, tai jos erän lopputulosta ei voida luotettavasti arvioida, niin kuluksi sille tilikaudelle, jonka aikana ne syntyvät. IFRS-standardin mukaan palkat ja muut työsuhde-etuudet jaetaan lyhytaikaisiin työsuhde-etuuksiin, pitkäaikaisiin työsuhde-etuuksiin, irtisanomisen takia maksettaviin työsuhde-etuuksiin ja osakesidonnaisiin etuuksiin. Lyhytaikaiset työsuhde-etuudet kuitenkin kirjataan aina kuluksi tuloslaskelmaan. (Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006)

Poistot on tehtävä hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa systemaattisesti. Poistoja aletaan kirjata siitä hetkestä, kun yrityksen omaisuudesta tai aineettomasta hyödykkeestä alkaa saamaan taloudellista hyötyä. IAS 16 ja IAS 38 mukaan taloudellista vaikutusaikaa ja poistomenetelmää on tarkistettava vuosittain. IFRS 16 -standardin mukaan vuokrattu käyttöomaisuus poistetaan yleisen poistoperiaatteen mukaisesti. Periaatteessa tavarat on poistettava vuokra-aikana. Jos voidaan kohtuudella todeta, että omaisuuserä siirtyy yritykselle, poistoja voidaan tehdä todellisen taloudellisen vaikutusajan sisällä. Aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden arvonalentumistappiot sekä liikearvo esitetään erillään suunnitelman mukaisista poistoista. Liitetiedoissa arvonalentumiset ja poistot on esitetty hyödykeryhmittäin. Liitetiedossa esitetään myös mahdolliset arvonalentumistappioiden peruutukset ja arvonalentumiset sekä näiden arvonalentumisten perusteet. Jos arvonalentumistappio liittyy yrityksen myytäviin ja lopetettuihin toimintoihin, erä tulee esittää kohdassa tilikauden voitto/tappio lopetetuista toiminnoista. (Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006)

Liiketoiminnan muut kulut vastaavat kuluvaan kauden tuloslaskelman vastaavia lukuja. IAS 18:n mukaan nämä erät on eriteltävä luonteeltaan tai tiheydeltään siten, että niiden esittäminen on tärkeää yrityksen tilikauden toiminnan tuloksen selittämisessä. Esimerkiksi tällaisia eräitä voivat olla esimerkiksi käyttöomaisuuden myyntitappiot, myytävissä olevien sijoitusten myyntitappiot tai sijoituskiinteistöjen hoitokulut. Tarkemmat tiedot voi antaa liitetiedoissa. IFRS:n mukaan tutkimus- ja perustamismenot tulee aina kirjata kuluksi tuloslaskelmaan. Sen sijaan tuotekehitysmenot aktivoidaan taseeseen, jos kehittämishankkeen luonne täyttää tämän kriteerin. Kulut ja tappiot, joiden odotetaan olevan erittäin todennäköisiä, tulee kirjata kuluksi varauksena. Kirjaus tehdään suoraan varauksen kulloiseenkin kuluerään. (Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006)

Rahoituskulut voidaan esittää tuloslaskelmassa nettomääräisinä. Silloin täytyy esittää omina erinään korkokulujen ja korkotuottojen kokonaismäärät liitetiedoissa. IAS 23:n tavoitteena on määrittellä vieraan pääoman menojen kirjanpitokäsittelystä. IAS 23 edellyttää, että kaikki vieraan pääoman menot aktivoidaan osaksi hyödykkeen hankintamenoa, jos vieraan pääoman menot liittyvät suoraan ehdot täyttävän hyödykkeen hankinnasta, rakentamisesta tai valmistamisesta. Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien rahoitusinstrumenttien osalta realisoituneet myyntivoitot ja -tappiot sekä käyvän arvon muutokset eritellään. Jaksotettuun hankintamenuun määrättävistä rahoitusvaroista ja alkuperäisen hankintamenuun määrättävistä rahoitusvaroista syntyneet voitot tai tappiot sisällytetään taseeseen tulosvaikutteisesti. Investointiin liittyvät velkamenot voidaan aktivoida ja sisällyttää käyttöomaisuuden hankintamenuun, kun omaisuuden valmistuminen aiottuun käyttöönottoon tai myyntiin kestää kauan. Jos tämä menettely valitaan, se on toteutettava johdonmukaisesti aktivoitaville käyttöomaisuuksille. Aktivoidun velkakulun tulosvaikutus sisältyy tällöin poistoihin. (Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006)

IFRS 16 -standardin määritelmän mukaan sopimus on vuokrasopimus tai se sisältää vuokrasopimuksen, jos se antaa oikeuden määrätä tunnistetun omaisuuserän käytöstä määrättyä vastiketta vastaan määrätyn ajanjakson ajan. Vuokrasopimuksen mukainen suorituskyvyn arviointi suoritetaan sopimusta solmittaessa ja sitä arvioidaan uudelleen vasta, jos sopimuksen ehdot muuttuvat. Määräysvallan arvioinnin näkökulmasta vuokralle ottajalla

on oikeus kaikilta olennaisilta osiltaan taloudelliseen hyötyyn tunnistetun hyödykkeen käytöstä hyödykkeen koko käyttöajan ajan. Sen vuoksi käsittelyn kannalta on ratkaisevaa, annetaanko sopimuksella käyttöoikeus tiettyyn omaisuuteen vai onko sopimus kyseistä omaisuutta käyttämällä tuotetuista palveluista. Sama vuokrasopimuksen määritelmä koskee sekä vuokranantajaa että vuokralaista. (Raoli 2021, 25–26) IFRS 16 vuokrattuun käyttöomaisuuteen liittyvät rahoituskulut lasketaan leasingmaksun mukaan. Leasingmaksut jaetaan rahoituskuluihin ja velkamaksuihin. Rahoituskulun tulee vastata samaa prosenttiosuutta vuokrattavan hyödykkeen jäljellä olevasta velasta kullakin tilikaudella. Tämä vaatimus täyttyy esimerkiksi annuiteettimenetelmää käytettäessä. Vuokralle antaja kirjaa vuokra-aikaa vastaavat rahoitustuotot tuloslaskelmaansa. (Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006) Yritys, joka soveltaa IFRS 16, tulee kirjata leasingomaisuuden poistot ja leasingvelkojen korot tuottoihin vuokra-ajalta ja erottaa vuokrasopimukset käteismaksujen kokonaismäärän nykyarvon mukaan ja myös erotella korkokulut rahavirtalaskelmassa. (Öztürk & Serçemeli 2016, 147)

Tuloslaskelman lopuksi tuloksesta vähennetään vielä tuloverot. IFRS-standardin lähtökohtana on kirjanpidon ja verotettavan tulon laskennan erottaminen toisistaan. Tuloverot kirjataan tuloslaskelmaan kirjanpitolaskelmien tulosten perusteella, ei tilikauden ennakoituun verotettavaan tuloon perustuen. IFRS:n mukaan tuloslaskelman tulovero koostuu kahdesta osasta: tilikauden verosta ja verotettavaan tuloon perustuvasta laskennallisesta verosta. Laskennallinen vero tarkoittaa väliaikaisia eroja verotuksen ja kirjanpidon välillä, jotka syntyvät yhdellä tilikaudella ja kääntyvät toisella tilikaudella. Esimerkki tällaisesta väliaikaisesta erosta on kirjanpito- ja veropoistokirjausten välinen ero. (Roine 2005; Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006)

3.1.2 Taseen esittäminen

Yhteisön on tilinpäätöksessään esitettävä tase tilikaudelta ja vertailukaudelta. IAS 1 -standardi ei määrittele tarkkaa tasekaavaa. Sen sijaan standardi määrittelee taseessa esitettävät vähimmäistiedot, joiden lisäksi taseessa on esitettävä muut erät, otsikoita ja välisummaa kun tällä on merkitystä yrityksen taloudelliseen tilanteeseen. IAS 1 -standardissa luetellaan vain ne erät, joiden luonne tai tarkoitus riittää esitettäväksi erikseen taseessa.

Lisäksi voidaan lisätä muita esittämiskohteita, jos erillinen esittäminen on taloudellisen tilanteen ymmärtämisen kannalta tärkeää. Käytetyt nimet tai järjestys, jossa erät tai samankaltaiset erät yhdistetään, voivat vaihdella yhteisön ja sen liiketoimien luonteen mukaan, jotta saadaan aikaan tietoa yrityksen taloudellisen tilanteen ymmärtämisen kannalta. IAS 1:n mukana tulevassa soveltamisohjeessa esitetyt tuloslaskelma- ja tasekaavat ovat esimerkkejä eivätkä näin ollen ole sitovia. Tase-erät esitetään ja luokitellaan samalla tavalla eri ajanjaksoilla. IAS 1:ssä taseen osia kutsutaan varoiksi, omaksi pääomaksi ja velaksi. (Halonen et al. 2017, 18–19)

Tase jaetaan yleensä lyhyt- ja pitkäaikaisiin eriin, kun toimintasyklit ovat selkeästi erotettavissa. Kaikki varat ja velat voidaan kuitenkin esittää myös likviditeettijärjestyksessä, jos varojen ja velkojen likviditeettiin perustuva esitysjärjestys antaa näin luotettavampaa ja merkityksellisempää tietoa. Varojen ja velkojen likviditeettiin perustuva esitys antaa luotettavampaa ja käyttökelpoisempää tietoa esimerkiksi varoista ja veloista, jotka ovat helposti realisoitavissa ja suoritettavissa lyhyessä ajassa sekä arvostettavissa käypään arvoon. (Roine 2005; Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006)

Riippumatta siitä, mikä menettelytapa valitaan, yli 12 kuukauden kuluttua realisoituvien tai suoritettavien varojen ja velkojen määrät on aina raportoitava erikseen. Joten esimerkiksi pitkäaikaiset saamiset voisivat esiintyä yhdelle riville taseessa ja olla yksityiskohtaisia liitetiedoissa. Tietyt käyttöpääomaan kuuluvat varat ja velat luokitellaan lyhytaikaisiksi varoiksi, vaikka ne erääntyisivät tai olisi suoritettu yli 12 kuukauden kuluttua raportointikauden päättymisestä. Laskennalliset verovelat ja -saamiset on aina listattu pitkäaikaisiksi. Myös pääomaosuusmenetelmällä kirjatut sijoitukset esitetään taseessa pitkäaikaisina varoina. (Roine 2005; Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006) Taulukosta 6 löytyy havainnollistava kuva tasekaavasta.

Taulukko 6 Esimerkki taseen varoista

VARAT
Pitkäaikaiset varat
Liikearvo
Muut aineettomat hyödykkeet
Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet
Lyhytaikaiset varat
Vaihto-omaisuus
Myyntisaamiset
Muut saamiset
Rahavarat
Varat yhteensä

Taseen vastaavien puolen varat jaetaan ensisijaisesti lyhytaikaiseen ja pitkäaikaisiin varoihin. Liikearvo on jäännöserä, joka perustuu kauppahinnan ja ostetun yrityksen nettovarallisuuden erotuksesta. Käytännössä liikearvoa syntyy silloin, kun liiketoiminnan ostossa maksetaan enemmän, kuin mitä siitä voidaan kohdistaa taseen varoille ja veloille. IFRS-standardeissa liikearvon käsittelyä säätelee IFRS 3 Liiketoimintojen yhdistäminen - standardi. Liikearvon aktivointi on pakollista ja IAS 36:n mukaan se on rahavirtaa tuottavaan yksikköön integroitu omaisuuserä. Liikearvosta ei tehdä poistoja, vaan sen hankintamenon kirjanpitoarvon oikeellisuus testataan IAS 36:n mukaisesti arvonalentumisen varalta vuosittain tai useammin, jos on viitteitä arvon alenemisesta. Testaus voidaan tehdä milloin tahansa tilikauden aikana, mutta se on aina tehtävä samaan aikaan. Arvonalentumistappio syntyy, jos rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo ylittää siitä kerrytettävissä olevan rahamäärän, jolloin arvonalentuminen kirjataan. IFRS-raportoinnin näkökulmasta omaisuuserien arvonalentuminen perustuu luotettavan ja oikean kuvan antamiseen. (Haaramo et al. 2017)

Liikearvo määritellään IFRS 3:n mukaan vastikkeen käyvän arvon ja hankitun todennettavissa olevan nettovarallisuuden väliseksi erotukseksi. Liikearvo tulee aina

aktivoida. Myös negatiivinen liikearvo tuloutetaan, joten tätä ei ole mahdollista kirjata taseeseen konsernireservien tai liikearvon vähennykseksi omaisuuspuolella. IFRS 3:n mukaan liikearvoa ei poisteta suunnitellusti, vaan liikearvo tulee testata vuosittain arvonalentumisen varalta. Tarkoituksena on selvittää, pitäisikö liikearvoon liittyvien rahavirtaa tuottavien yksiköiden alentaa kirjanpitoarvoa. Vertailuarvo lasketaan kyseisen yksikön kerryttävissä olevaksi rahamääräksi käyttöarvon perusteella. Jos vertailuperusteinen arvo on pienempi kuin tämän kirjanpitoarvo, on kirjattava arvonalentumistappio, joka on kohdistettava ensin liikearvoon ja sitten yksikölle kuuluvien muiden omaisuserien tasearvoon. (Roine 2005)

Aineettomiin hyödykkeisiin luokitellaan esimerkiksi tavaramerkit, patentit, tekijänoikeudet ja asiakassuhteet. Kun nämä on hankittu vastikkeellisesti, voidaan ne kirjata taseeseen. Aineettomat hyödykkeet jaetaan hyödykkeisiin, joilla on ajallisesti rajallinen käyttöikä tai hyödykkeisiin, joille ei voida määrittää käyttöikää. Näiden ryhmien kirjanpitokäsittelyt eroavat toisistaan. Hyödykkeet, joilla on rajallinen taloudellinen vaikutusaika, poistetaan tämän taloudellisen vaikutusajan kuluessa yleisen arvonalentumisvarauksen (IAS 36) mukaisesti. Jos taloudellista vaikutusaikaa ei voida määrittää tai hyödyke ei ole valmis käyttöön, hyödykkeen arvo tarkastetaan systemaattisesti vuosittain arvonalentumistestillä. (Halonen et al. 2017, 21–22; Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006)

Aineelliset hyödykkeet määritellään IAS 16 mukaan hyödykkeeksi, joka on yrityksen hallussa tavaroiden ja palvelujen tuotantoon, johtamiseen tai vuokraukseen, ja jota odotetaan käytettävän useammalla kuin yhdellä tilikaudella. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno kirjataan hyödykkeeksi silloin, jos on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi ja tuotteen hankintameno voidaan mitata luotettavasti. Hankintameno sisältää ostomenon, kaikki välittömät kustannukset hyödykkeen kuljettamisesta lopulliseen sijaintiin sekä arvioidut kustannukset, jotka aiheutuvat hyödykkeen purkamisesta ja poistamisesta sekä ennallistamisesta. (IFRS 2023a) Nämä voidaan merkitä taseeseen hankintamenoon vähennettynä kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla tai arvostettuun arvoon kertyneiden poistojen ja arvonalentumistappioiden vähentämisen jälkeen. (Halonen et al. 2017, 22–23;

Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006) Poistokelpoinen määrä on omaisuuserän hankintameno tai muu hankintamenon korvaava määrä vähennettynä sen jäännösarvolla. Poistot ovat hyödykkeen poistomäärän systemaattista kohdistamista sen taloudelliselle vaikutusajalle. (IFRS 2023a)

Lyhytaikaiset varat sisältävät vaihto-omaisuuden, myyntisaamiset, muut saamiset sekä rahavarat. Vaihto-omaisuudella tarkoitetaan päivittäisessä liiketoiminnassa myytävää omaisuutta, tuotantoprosessissa edellä mainittua myyntiä varten jalostettua omaisuutta, tuotantoprosessissa tai työvoimapalveluja tarjottaessa kulutettavia raaka-aineita ja tarvikkeita. Vaihto-omaisuus voidaan arvostaa sen hankintamenoon tai sitä alempaan nettorealisointiarvoon. Vaihto-omaisuuden hankintamenoon sisältyvät kaikki hankinta- ja valmistuskustannukset sekä muut menot, jotka aiheutuvat vaihto-omaisuuden saattamiseksi tarkasteluhetken sijaintiin ja kuntoon IAS 2 -standardin mukaisesti. Hankintamenoihin sisältyy sekä valmistukseen liittyvät muuttuvat että kiinteät kustannukset. Nettorealisointiarvo on tavanomaisessa toiminnassa saatu arvioitu myyntihinta, josta on vähennetty valmistumishetkellä syntyneet arvioidut menot ja arvioidut välttämättömät myyntikulut. (Halonen et al. 2017 21–22; Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006)

Myyntisaamiset käsitellään IAS 39:n mukaisesti. Lyhytaikaiset korottomat myyntisaamiset hinnoitellaan alkuperäiseen laskun määrään ja pitkäaikaiset korottomat myyntisaamiset jaksotettuun hankintamenoon. Korkotuotot myyntisaamisista kirjataan ajan mittaan perustuen myyntisaamisten todelliseen tuotto prosenttiin. Myyntisaamisiin liittyvät volyyymi- ja muut alennukset tulee ottaa huomioon ensimmäisen kirjauksen yhteydessä, jos ne voidaan arvioida luotettavasti. Myyntisaamisten arvonalentumiskirjausten vaikutus tulokseen. Likvidejä varoja ovat käteinen, talletukset ja muut likvidit, mutta riskittömät sijoitukset. (Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006)

IAS 32:ssa oman pääoman ehtoinen instrumentti määritellään sopimukseksi, joka sisältää oikeuden yrityksen varoihin silloin, kun kaikki yrityksen velat on vähennetty. Tämä instrumentti luokitellaan, kun se kirjataan alun perin kirjanpitoon sen tosiasiallisen luonteen arvioinnin perusteella. Ominaista omalle pääomalle on se, että se ei aiheuta

liikkeeseenlaskijalle sopimukseen perustuvaa velvoitetta luovuttaa käteistä tai muita rahoitusvaroja eikä vaihtaa toista rahoitusinstrumenttia ehdoilla, jotka voivat osoittautua epäedullisiksi. Vaikka oman pääoman ehtoisten instrumenttien haltijat voivat olla oikeutettuja saamaan tietyn prosenttiosuuden osingoista tai muista voitonjaoista, liikkeeseenlaskijalla ei ole sopimusvelvoitetta maksaa tällaisia osinkoja. Liikkeeseenlaskijoiden on luokiteltava erikseen ne rahoitusinstrumenttien komponentit, jotka sisältävät velan ja oman pääoman. Näitä keskipitkän aikavälin rahoitusinstrumentteja ei voida esittää taseessa omana pääryhmänään, vaan ne on erotettava oman pääoman ja vieraan pääoman eriin. (Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006) Seuraavassa taulukossa 7 on esimerkki, kuinka taseen oma pääoma ja velat voidaan esittää.

Taulukko 7 Esimerkki taseen omasta pääomasta ja veloista

OMA PÄÄOMA JA VELAT
Oma pääoma Osakepääoma Sijoitetun vapaan pääoman rahasto Vararahasto Kertyneet voittovarot Tilikauden voitto/tappio
Pitkäaikaiset velat Laskennalliset verovelat Varaukset Muut velat
Lyhytaikaiset velat Lainat Ostovelat ja muut velat Kauden verotettavaan tuloon perustuvat verovelat Varaukset
Oma pääoma ja velat yhteensä

Osakepääoma esitetään osakelajeittain taseessa tai liitetiedoissa, jotka sisältävät tiedot, kuten esimerkiksi osakkeiden enimmäismäärän, liikkeeseen laskettujen ja täysin maksettujen osakkeiden lukumäärän sekä liikkeeseen laskettujen ja osittain maksettujen osakkeiden lukumäärän. Täsmäytyslaskelma tilikauden alun ja lopun osakkeiden lukumäärän sekä kuhunkin sovellettaviin oikeuksiin, etuihin ja rajoituksiin, mukaan lukien osingonjakoon ja pääoman palautukseen liittyvät rajoitukset. Osaketransaktioista aiheutuvat välittömät transaktiokustannukset käsitellään IFRS-tilinpäätöksessä oman pääoman vähennyksinä. IFRS-tilinpäätöskäytännössä omat osakkeet esitetään nettomääräisinä eli toisin sanoen taseen oman pääoman vähennyksenä. Omien osakkeiden hankinta voidaan kirjata tilinpäätökseen oman pääoman vähennykseksi. Voittoa tai tappiota ei merkitä tuloslaskelmaan omien osakkeiden myynnistä, liikkeeseenlaskusta tai mitätöimisestä, vaan esitetään mahdollisesti saatu vastike tilinpäätöksessä oman pääoman muutoksena. (Haaramo et al. 2021; Roine 2005; Yritysneuvottelukunta 2006)

Tilinpäätöstietojen tulee sisältää selvitys kunkin oman pääoman rahaston luonteesta ja tarkoituksesta. Suomalaiseen käytäntöön verrattuna uusi rahasto on arvonmuutosrahasto ja syntyneet muutokset luetellaan oman pääoman muutoslaskelmassa. Aineellisen käyttöomaisuuden kirjanpitoarvon noustessa arvonkorotuksen seurauksena korotus kirjataan suoraan arvonkorotusrahastoon. Tämä tapahtuu kuitenkin vain, jos uusi arvo ylittää alkuperäisen hankintahinnan. Alkuperäistä hankintamenoa voidaan pitää rajapinnana, joka määrittää, kirjataanko arvonmuutos taseen arvonmuutosrahastoon vai tuloslaskelmaan: jos arvonmuutos ylittää poistoilla oikaistun alkuperäisen hankintameno, arvonmuutos kirjataan taseen arvonmuutosrahastoon, kun taas arvonmuutos näkyy tuloslaskelmassa, jos se on pienempi kuin alkuperäinen hankintameno. Arvonnousuvarat voidaan siirtää suoraan kertyneisiin voittoihin, kun ne realisoivat arvonnousun. Kumulatiivinen tulos sisältää myös päättyneen tilikauden tuloksen. (Haaramo et al. 2021; Halonen et al. 2017, 21; Yritysneuvottelukunta 2006)

Rahoitusvelkoihin sovelletaan IAS 39 samoilla arvostusperiaatteilla kuin myös rahoitusvaroihin. Yritys päättää, kirjataanko se taseeseen lyhyt- ja pitkäaikaisia velkoja toimintansa luonteen mukaan. Jos yritys päättää olla erittelemättä erittelyä, velat on listattu

maksuvalmiusjärjestyksessä. Jokaisessa velan erässä on joka tapauksessa ilmoitettava summa, joka maksetaan 12 kuukauden kuluttua. Jos alkuperäinen laina-aika ylittää 12 kuukautta ja yritys aikoo uusia lainan pitkäaikaiseksi, yrityksen on luokiteltava korollinen velkansa pitkäaikaiseksi, vaikka velka olisi maksettava 12 kuukauden sisällä. Jos velkasopimus edellyttää välitöntä takaisinmaksua tietyissä olosuhteissa, se on mahdollista vain, jos luotonantaja suostuu olemaan vaatimatta takaisinmaksua, kun ehto ei täyty, ja kun on vähäinen mahdollisuus, etteivät muut ehdot täyty 12 kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä alkaen. Korolliset velat on lueteltu taseessa erikseen. (Halonen et al. 2017, 22)

Kirjanpidon ja verotuksen väliaikaiset erot ovat laskennallisia verovelkoja, jotka esitetään taseessa omana eränään. Laskennallista verovelkaa ei esitetä ollenkaan taseen lyhytaikaisissa erissä. IFRS-tilinpäätöskäytännössä pakottavat säännökset syntyvät tapahtumista, joissa yrityksellä on oikeudellisia tai tosiasiallisia velvoitteita (IAS 37). Varaukset ovat velkoja, joiden realisointipäivä tai määrä on epävarma. Varsinaiset velvoitteet ovat sellaisia, jotka yritys lupaa täyttää tai jotka sen toimintaperiaatteiden perusteella voidaan olettaa täyttävän. Nämä voivat olla esimerkiksi ympäristövelvoitteita. (Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006)

Lyhytaikainen velka määritellään siten, että se täytyy maksaa yrityksen normaalin toimintasyklin aikana tai eräännyy 12 kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä. Tietyt lyhytaikaiset velat, kuten ostovelat sekä siirtovelat henkilöstökuluista ja muista liiketoiminnan kuluista, ovat osa käyttöpääomaa normaalissa toimintasyklissä. Nämä erät sisältyvät lyhytaikaisiin velkoihin, vaikka ne eräännyisivät yli 12 kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä (IAS 1). Ostovelat ja muut vastaavat velat sekä lyhytaikaiset lainat ja jaksotetut korolliset velat esitetään omina erinään. (Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006)

3.1.3 IFRS 16

Vuonna 2016 IASB julkaisi uuden IFRS 16 vuokrasopimukset -standardin. Uuden standardin mukaan aiempi käytäntö luokitella vuokrasopimukset IAS 17 -standardin mukaisiksi rahoitusleasingsopimuksiksi sekä muiksi vuokrasopimuksiksi poistetaan ja lähes kaikki sopimukset kirjataan taseeseen uuden standardin mukaan. Ainoa valinnainen helpotus koskee lyhytaikaisia ja vähäarvoisia omaisuutta koskevia sopimuksia. Uusi standardi vaikuttaa taseisiin, tuloslaskelmiin, rahavirtalaskelmiin ja niihin perustuviin tunnuslukuihin. IFRS 16:n mukaisella vuokrasopimusten kirjaamismenetelmällä on erityisiä vaikutuksia omavaraisuusteeseen, sijoitetun pääoman tuottoon ja nettovelkaantumisteeseen. Vuokrasopimusten kohteet täytyy aktivoida taseeseen omaisuuseriksi ja veloiksi sekä näistä on tehtävä poistoja ja korkokuluja. IFRS 16:lla on myös vaikutusta esitettyihin liitetietoihin. (Halonen et al. 374; Yritystutkimusneuvottelukunta ry 2006)

IFRS 16:n tullessa voimaan vuonna 2019 mahdollisesti parantaa yritysten tunnuslukuja jättämällä taseesta omaisuus- tai velkaeriä pois leasingjärjestelyin. Vuokralaisen vaikutusmahdollisuudet pienenevät huomattavasti, koska pääsääntöisesti kaikki vuokrasopimukset kirjautuvat vuokralaisen taseeseen. IFRS 16 -standardin ja sen sisältämien laskentakäytäntöjen motiivina on se, että IAS 17 -standardin sisältämä vuokralle ottajan sopimusten luokittelu on haastava ja lisäksi aikaisempaa standardia kritisoitiin siitä, ettei vuokralle ottajan taseeseen sisällytetä muista vuokrasopimuksista johtuvia varoja ja velkoja. Uuden IFRS 16 -standardin mukaan IAS 17 -standardiin liittyvät SIC- ja IFRIC-tulkinnat poistettiin ja niiden ohjeistus sisällytettiin IFRS 16 -standardiin 1.1.2019. Uuden standardin tavoitteena on varmistaa, että vuokralle ottajat ja vuokralle antajat antavat asiaankuuluvaa tietoa tavalla, joka aidosti kuvastaa relevantteja liiketoimia ja vertailukelpoisuutta vuokrissa. Nämä tiedot antavat perustan tilinpäätöksen käyttäjille arvioida vuokrasopimuksen vaikutusta yhteisön taloudelliseen asemaan, tulokseen ja rahavirtoihin. (Raoli 2021, 17, 24–25)

Lähes kaikilla yrityksillä on vuokrasopimuksia, joita käsitellään IFRS16:n mukaan eri tavalla kuin FAS:n mukaan. FAS:ssa vuokrat esitetään liiketoiminnan muissa kuluissa, kun

taas IFRS 16 -standardi edellyttää lähes kaikkien vuokrasopimusten aktivointia vuokralle ottajan taseeseen ja vastaavan velan kirjaamista yrityksen velkoihin. Aktivoidut sopimukset poistetaan taseesta niiden elinkaaren aikana, ja myös leasingvelvoitteista veloitetaan korkoa tuloslaskelmaan. IFRS 16:n mukainen laskenta on paljon työtä vaativaa, etenkin jos vuokrasopimuksia on paljon. IFRS 16 -standardi edellyttää vuokralle ottajan oikeuksien ja velkojen kirjaamista. Standardilla ei ole tuotu merkittävää ja erilaista vastuuta verrattuna IAS 17 -standardiin vuokralle antajan kannalta. Vuokralle antajan tulee edelleen luokitella vuokrasopimukset rahoitus- tai käyttöleasingsopimuksiksi. Yritys, joka soveltaa IFRS 16:ta pitäisi näyttää taseessa vuokrasopimukseen liittyvät varat ja velat sekä laskea tulevat vuokramaksut nykyarvoilla. (Öztürk & Serçemeli 2016, 147)

IFRS 16 -standardin mukaan vuokralle ottaja ei jaa vuokrasopimuksia rahoitusleasingsopimukseen sekä operatiivisiin vuokrasopimukseen, vaan lähes kaikista vuokrasopimuksista on kirjattava käyttöomaisuuserä ja vastaava vuokrasopimusvelka. Tämän periaatteen seurauksena taseeseen kirjattavien varojen ja rahoitusvelkojen määrä kasvaa merkittävästi yrityksissä, joilla on useita vuokrasopimuksia, jotka täyttävät vanhan standardin mukaiset käyttöleasingsopimusten edellytykset. Vuokravastuut kirjataan vuokraajan alussa ja arvostetaan vuokra-aikana maksettavien vuokrien nykyarvoon. Vuokrasopimukseen liittyvä käyttöoikeusomaisuuserä kirjataan myös vuokrasopimuksen alkamisajankohtana ja arvostetaan hankintamenoon. Käyttöoikeuteen perustuvan omaisuuserän alkuperäiseen arvostukseen sisältyy vuokrasopimusvelan alkuperäinen määrä ja vuokralle antajalle alkamispäivään mennessä maksettava määrä, alustava arvio ennallistamismenoista ja vuokralle ottajan alkuperäiset välittömät menot vähennettynä mahdollisilla saaduilla kannustimilla. (Halonen et al. 2017, 395; 399)

Vuokralle ottajien on annettava tiedot vuokrasopimusten käsittelyssä käytettävistä helpotuksista. Lisäksi vuokralle ottajan on annettava muita laadullisia ja määrällisiä informaatioita vuokraustoiminnastaan. Näitä lisätietoja voivat olla esimerkiksi tiedot, jotka helpottavat tilinpäätösten käyttäjiä arvioimaan vuokraustoiminnan luonnetta ja vuokralle ottajalle mahdollisesti aiheutuvia rahavirtoja, jotka eivät sisälly vuokrasopimusvelan määrittämiseen. Tällaisia ovat muuttuvat vuokrat, uusimis- ja irtisanomisoptiot,

jäännösarvotakuut ja toteutumattomat vuokrasopimukset, joihin vuokralle ottaja on sitoutunut. Kvalitatiivista informaatiota varten vuokralle ottajan tulisi ilmoittaa kaikki vuokrasopimukseen sisältyvät rajoitukset tai kovenantit sekä myynti- ja takaisinvuokraukset. (Öztürk & Serçemeli 2016)

3.2 Ensimmäinen tilinpäätös

IFRS:n ensimmäinen käyttöönotto säätelee sitä, milloin yritykset soveltavat IFRS:ää ensimmäistä kertaa. Aikaisemmin IASC:n ohjeistus edellytti yrityksiä noudattamaan takautuvasti kaikilta osin kaikkien standardien ja tulkintojen vaatimuksia muutosten aikana. Kustannus-hyötynäkökulmasta kattavat takautuvan soveltamisen vaatimukset aiheuttavat yritykselle kohtuuttoman kulun: tilinpäätöstietojen käyttäjät eivät hyödy paremmasta tiedon laadusta sen vuoksi, kuinka paljon se maksaa yritykselle. Parempi lähtökohta on sellainen, joka voi motivoida ja rohkaista siirtymään laadukkaampiin kirjanpitovaatimuksiin. Näin ollen IFRS 1 helpottaa siirtymistä kansallisten kirjanpitovaatimusten soveltamisesta IFRS-standardien soveltamiseen myöntämällä tiettyjä helpotuksia tilinpäätöksen laatijoille. IFRS 1 edellyttää, että ensimmäiset IFRS-tilinpäätökset sisältävät täsmäytyslaskelman kansallisen tilinpäätöskäytännön mukaan raportoidusta oman pääoman ja IFRS:n mukaisen oman pääoman välillä IFRS-siirtymäpäivänä sekä viimeisimmän kauden lopussa ensimmäisissä IFRS-tilinpäätöksissä esitettyjen vertailutietojen osalta. (DiPonio 2015, 37–38; Haaramo et al. 2021, 77)

IFRS 1 edellyttää, että yhteisöt soveltavat takautuvasti kaikkia IFRS-standardeja, jotka ovat voimassa ensimmäisen IFRS-raportointikauden lopussa. Standardi edellyttää, että IFRS-tase on esitettävä avaavassa esitystavassa ja vertailutilinpäätös on laadittava näiden standardien kirjaamis-, arvostus- ja esittämisvaatimusten mukaisesti. (DiPonio 2015, 38) Tilinpäätöksen laatijat voivat valita nämä helpotukset. Toisaalta IFRS 1:ssä on eri standardeihin liittyviä säännöksiä, joita ei tule soveltaa takautuvasti. Toinen aikaisempien vaatimusten noudattamisesta aiheutuva ongelma on, että laatija ei ole tietoinen yksittäisten standardien siirtymäsäännösten ja takautuvasti sovellettavien yleisten vaatimusten välisestä suhteesta. IFRS 1:n mukaan ensimmäisten käyttöönottajien ei tarvitse noudattaa siirtymäsääntöjä tai ottaa niihin nimenomaista kantaa suhteessa muihin standardeihin. (Halonen et al. 2017, 77)

Ensimmäinen IFRS-tilinpäätös viittaa yhtiön ensimmäiseen IFRS-standardeihin siirtyvään vuositilinpäätökseen, joka antaa selkeän ja varauksettoman lausunnon IFRS-standardien noudattamisesta. Lausunto on liitetietojen alussa annettu virallinen lausunto siitä, että esitetty tilinpäätös on laadittu IFRS 1:n mukaisesti. Yrityksen siirtymäpäivä IFRS-standardeihin on sen tilikauden alkamispäivä, jona yritys esittää täydelliset vertailutiedot ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessään. Yritysten tulee soveltaa IFRS 1 -standardia ensimmäisessä varsinaisessa IFRS-tilinpäätöksessään. IFRS 1 -standardia sovelletaan, kun yritys ottaa IFRS-standardit käyttöön ensimmäistä kertaa ja antaa nimenomaisen sekä rajoituksettoman lausunnon IFRS-standardien noudattamisesta. Yleisenä lähtökohtana on, että IFRS-raportointiin siirtyvien yritysten tulee noudattaa kaikkia ensimmäisen IFRS-tilikauden lopussa voimassa olevia IFRS-standardeja. Vaikka siirtymäkauden aikana on mahdollista tehdä huomattavia yksinkertaistuksia, neljä periaatetta tulee ottaa ehdottomina vaatimuksina IFRS:n avaavaa tasetta laadittaessa (Taulukko 8). (IFRS 2023b)

Taulukko 8 Vaatimukset IFRS-tilinpäätökseen (IFRS 2023b)

Vaatimukset	Vaatimusten sisältö
Varat ja velat merkitään IFRS-standardin mukaisesti taseeseen	Tällä perusteella ei esimerkiksi voida olettaa, että kansallisen normiston ja IFRS vaatimuksista johtuvat oikaisut taseen vastaaviin ja vastattaviin kumoisivat toisensa.
Erät, joita IFRS ei salli, jätetään taseesta pois	Siirtymävaiheessa kansallisten standardien mukaan aktivoidut, mutta IFRS:n kieltämät kulut kirjataan kuluksi.
Rahoitusinstrumenttien uudelleenluokitteluvaihto	Luokitellaan uudelleen sellaiset erät, jotka aiemmin noudatettujen kirjanpitostandardien mukaan merkitty taseeseen tietyn tyyppiseksi omaisuuseräksi, velaksi tai oman pääoman eräksi, mutta jotka on luokiteltu IFRS:n mukaan toisen tyyppiseksi omaisuuseräksi, veloiksi tai oman pääoman eräksi.
IFRS-arvostusperiaatteet	Kaikkien taseen varojen ja velkojen arvostukseen sovelletaan IFRS-vaatimuksia. Esimerkiksi IFRS 13 määrittelee käyvän arvon, asettaa puitteet käyvän arvon määrittämiseksi ja edellyttää tietojen esittämistä käyvän arvon määrittämisestä.

Avaavan IFRS-taseen on sisällettävä kaikki varat ja velat, jotka IFRS-standardien mukaisesti tulisi merkitä taseeseen. Siksi taseessa voi olla merkittäviä eriä, joita se ei ole aiemmin edes sisältänyt, kuten omaisuuserä tai velkaerä etuusperusteisista eläkejärjestelyistä tai vuokrasopimusten sekä käyttöomaisuuserät ja vuokrasopimusvelat, jotka syntyvät IFRS-standardeista johtuen. Taseeseen ei kirjata sellaisia eriä varoiksi tai veloiksi, joita IFRS-standardit eivät salli. Esimerkkejä ovat aiemmin aktivoidut tuotekehitysmenot. Nämä kehitysmenot eivät täytä IAS 38:n aineettomia hyödykkeitä tai IAS 37:n varauksia, ehdollisia velkoja ja ehdollisia varoja. (Haaramo et al. 2021)

IFRS-standardien käyttäminen voi edellyttää uudelleenluokittelua joidenkin erien osalta, jos aiempi luokittelu ei täytä IFRS-standardien vaatimuksia. Suomalaisessa tilinpäätöskäytännössä esitetään vuokrahuoneiston perusparannusmenot muissa pitkävaikutteisissa menoissa, mutta kansainvälisessä tilinpäätöskäytännössä samat menot esitetään aineellisissa hyödykkeissä, sillä menojen luonteen perusteella nämä liittyvät aineellisiin hyödykkeisiin. Kaikkien varojen ja velkojen arvostuksen on noudatettava IFRS-standardien arvioinnin periaatteita. Tämän takia esimerkiksi kaikki johdannaisinstrumentit arvostetaan käyvän arvon mukaisesti ja pitkäaikaiset varaukset diskontataan silloin, jos rahan aika-arvolla on olennainen vaikutus, ja lisäksi sijoituskiinteistöt on mahdollista arvostaa käypään arvoon. (Haaramo et al. 2021)

IFRS 1 määrittelee myös kaksi poikkeuksia takautuvaan sääntöön: pakolliset ja valinnaiset poikkeukset (Taulukko 9) Pakolliset poikkeukset kieltävät IFRS:n takautuvan soveltamisen riittämättömän mittausrvarmuuden vuoksi. Valinnaiset poikkeukset antavat helpotusta IFRS-vaatimukseen, joissa noudattamisesta aiheutuvat kustannukset ylittävät tilinpäätöksen käyttäjille koituvat hyödyt. Valinnaiset poikkeukset edustavat IFRS:n mukaisia tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valintoja, joilla voi olla merkittävä vaikutus yhteisön tulevaan taloudelliseen tulokseen. Tilinpäätöksen laatijat voivat käyttää täydellistä tai osittaista helpotusta. Jos laatija valitsee vain osittaisen helpotuksen, se vaikuttaa jollain tavalla tilinpäätöstietojen vertailukelpoisuuteen yritysten välillä. (DiPonio 2015, 38; Haaramo et al. 2021, 77)

Taulukko 9 Ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen helpotuksia

Helpotus	Sisältö
Liiketoimintojen yhdistämiset	Takautuvasta soveltamisesta vapautuminen IFRS 3
Käypä arvo tai uudelleenarvostukseen perustuva arvo oletushankintamenona	Hankintamenon korvaaminen oletushankintamenolla IAS 16, IAS 38, IAS 40
Aikaisemmin taseeseen merkittyjen rahoitusinstrumenttien luokittelu	IFRS 9, IFRS 7 & IAS 32 Instrumentti luokitellaan käypään arvoon tulovaikutteisesti kirjattavaksi tai myytävissä oleviin rahoitusvaroihin silloin, kun se merkitään ensimmäistä kertaa kirjanpitoon Vapaaehtoinen suojauslaskenta
Osakeperusteiset maksut	Suosittelaaan tekemään (IFRS 2)
Vakuutus sopimukset	Voidaan soveltaa IFRS 4:n mukaisia siirtymäsäännöksiä
Aineellisten hyödykkeiden hankintamenosta tai purkamisesta syntynyt velka	IFRIC 1:n mukaisia velassa ennen siirtymistä tapahtuneita muutoksia ei tarvitse oikaista
Vuokrasopimukset	Siirtäjä voi noudattaa IFRIC 4 -tulokannan mukaisia siirtymäsäännöksiä, mikä mahdollistaa helpotuksen tulokannan takautuvaan soveltamiseen
Vieraan pääoman menot	Ensilaatija voi soveltaa IAS 23 Vieraan pääoman menot -standardissa esitettyjä siirtymäsäännöksiä
Kertyneet muuntoerot	IAS 21 mukaisesti kertyneitä muuntoeroja ei tarvitse selvittää takautuvasti
Yhdistelmäinstrumentit	IAS 32 mukaisesti omassa pääomassa ei tarvitse erottaa oman pääoman komponenttia ja velan korkoa, jos velkaa ei ole enää siirtymispäivänä
Tytär-, osakkuus- ja yhteisyritysten varat ja velat	Jos emoyritys laatii IFRS-tilinpäätöksen ennen tytä-, osakkuus- tai yhteisyritystä, varojen ja velkojen arvostukseen voidaan käyttää helpotuksia
Rahoitusvarojen ja -velkojen arvostaminen ensimmäistä kertaa käypään arvoon	Voidaan noudattaa IFRS 9 takautuvan soveltamisen sijasta tilanteissa, jossa käypää arvoa ei ole saatavilla markkinoilla

Helpotusmääräysten mukaan yrityksen ei tarvitse soveltaa IFRS 3 Liiketoimintojen yhdistäminen -standardin mukaisia vaatimuksia edes takautuvasti niihin yritys- ja

liiketoimintahankintoihin, jotka ovat ennen siirtymistä syntyneet IFRS-standardeihin. Käytännön esimerkkinä, jos yritys siirtyy IFRS-tilinpäätökseen 1.1.2012, IFRS 3:n vaatimuksia ei tarvitse noudattaa ennen tätä ajankohtaa syntyneissä hankinnoissa. Jos laatija on tehnyt kuitenkin enne tätä päivämäärää jonkin merkittävän yritysoston, johon yritys haluaa soveltaa IFRS 3 -standardia jälkikäteen, tulee silloin IFRS 3 -standardin vaatimuksia soveltaa kaikkiin tämän jälkeisiin yritysostoihin. (DiPonio 2016, 38)

Siirtymispäivänä tilinpäätöksen laatija voi soveltaa aineellisiin ja aineettomiin käyttöomaisuushyödykkeisiin ja sijoituskiinteistöihin oletushankintamenoa. Oletushankintakustannukset määritellään euromääränä, jota käytetään hankintojen- tai poistojen kustannusten takaisinmaksuun. Myöhemmät poistot ja muut oikaisut perustuvat oletushankintamenoon. Tätä voidaan soveltaa sijoituskiinteistöihin, jos yritys päättää käyttää IAS 40 -standardin mukaista hankintamomallia. Oletushankintameno on joko siirtymispäivän tilannetta kuvaava käypä arvo tai IAS 16 sekä IAS 38 -standardien mukainen uudelleenarvostus. Toisessa tapauksessa uudelleenarvostus on vastattava likimain käypää arvoa tai yleisten ja erityisten hintaindeksien muutoksilla oikaistua IFRS-standardien mukaista hankintamenoa. (DiPonio 2016, 38; Halonen et al. 2017, 85)

IAS 39- standardin mukaisesti rahoitusvaroihin kuuluvan erän voi määrittää alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä myytävissä olevaksi tai käypään arvoon osaksi voittoa tai tappiota tietyissä olosuhteissa. Rahoitusvelka voidaan myös määrittää käypään arvoon tulosvaikutteisesti alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä, jos tietyt ehdot täyttyvät. IAS 39:ssä nämä valinnaiset nimitykset ovat yleensä saatavilla vain instrumentin alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä. Vastaavasti rahoitusvarat ja -velat voidaan luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti tai tappiota edellyttäen, että sovellettavat IAS 39:n ehdot täyttyvät siirtymäpäivänä. IFRS 9-standardin mukaan yrityksen rahoitusvarat on luokiteltava jaksotettuun hankintamenoon, muiden laajan tuloksen erien kautta käypään arvoon tai tulosvaikutteisesti arvostettaviksi käypään arvoon perustuen yrityksen liiketoimintamalliin huomioiden rahoitusvarojen hallinnoinnissa niin sanottu rahavirtakriteerien toteutuminen. IFRS 9 -standardin mukaan rahoitusvelka voidaan luokitella käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi rahoitusvelaksi. IFRS 1 -standardi sallii ensimmäisen

tilinpäätöksen tekijälle helpotuksen luokitella nämä siirtymispäivänä vallitsevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella. Osakeperusteisten maksujen kohdalla IFRS 1:ssä suositellaan ensilaatijoille IFRS 2 -standardin soveltamista, mutta siinä on kuitenkin myönnetty helpotus osakeperusteisten liiketoimien kirjanpidollisesta käsittelystä, mikäli oman pääoman ehtoiset instrumentit on myönnetty 7.11.2002 tai sitä aikaisemmin. (DiPonio 2016, 37–38; IFRS 2023b)

Helpotus aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista tai purkamisesta syntyneeseen velkaan IFRIC 1 edellyttää, että tietyt käytöstä poistamiset ja alkuperäiseen tilaan palauttamista koskevien sekä vastaavanlaisten velkojen muutoksia lisätään juuri sen omaisuuserän hankintamenoon, johon kyseiset velat liittyvät tai ne voidaan myös vähentää näistä. Tämän lisäksi tulkinta vaatii omaisuuserien oikaistut poistopohjien kirjaamisen eittakautuvaksi poistoksi sen jäljellä olevan taloudellisen vaikutusajan kuluessa. Ensilaatijat on vapautettu tästä edellytyksestä niiden velkojen kohdalla, jotka toteutuivat ennen IFRS-tilinpäätöskäytännön käyttöönottoa. (Halonen et al. 2017, 85)

Yrityksen vuokrasopimuksille on tehty myös helpotus ensimmäiseen IFRS-tilinpäätökseen. Yritys voi itse määrittää, sisältääkö siirtymähetken voimassa oleva järjestely IFRS 16 -standardin mukaisia vuokrasopimuksia, kun tarkastellaan sen hetkisiä tosiseikkoja ja olosuhteita. Tällä yksinkertaistamisella vältetään käytännön ongelmat, joita voi aiheutua tulkinnan täysimääräisestä takautuvasta soveltamisesta. Tähän liittyvät erityisesti vaikeudet, joita voi syntyä, jos yrityksen olisi arvioitava useita vuosia vanhoja vuokrasopimuksia kyseisenä ajankohtana. IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijoita kohdellaan tämän vuoksi samalla tavalla kuin yrityksiä, jotka jo soveltavat IFRS-standardeja. Ensilaatijat voivat myös laatia avaavan taseen IFRS 16 -standardin käytännön soveltamistapojen mukaisesti, minkä lisäksi yritykset voivat jättää alkuperäiset välittömät menot pois käyttöomaisuuseriin perustuvissa arvostuksissa. (Halonen et al. 2017, 82; Haaramo et al. 2021)

IAS 23 -standardin mukaan sellaiset vieraan pääoman menot, joista johtuvat ehdot täyttävän omaisuuserän hankinnasta, rakentamisesta tai valmistamisesta tulee aktivoida osaksi tämän kyseisen omaisuuserän hankintamenoa. Vieraan pääoman menot ovat rahoitusmenoja, joita

yriyksille aiheutuu velan ottamisesta. Ensilaatija alkaa soveltaa IAS 23-standardia siitä päivästä lähtien, kun siirtyy soveltamaan IFRS-standardeja. Yritys voi myös valita IAS 23-standardin soveltamisajankohdaksi minkä tahansa IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymispäivää aikaisemman ajankohdan. Jos yritys on jo aiempaa tilinpäätöskäytäntöä soveltaessaan aktivoinut vieraan pääoman menot, niin silloin tätä komponenttia ei oikaista IFRS-siirtymisen yhteydessä. (Halonen et al. 2017, 86; Haaramo et al. 2021)

Kertyneet muuntoerot tulee esittää IAS 21 -standardin mukaisesti omassa pääomassa, josta ne kirjataan pois silloin, kun luovutaan ulkomaisesta yrityksestä. Tällöin nämä esitetään osana yrityksen voittoa tai tappiota. Siirtymähetkellä summaksi määritellään nolla, sillä muuntoeroja on vaikea arvioida luotettavasti. Yhdistelmäinstrumentteihin sovelletaan takautuvasti IAS 32 -standardia, kun yritys on laskenut liikkeelle vaihtovelkakirjalainan, jonka velkaa ei ole enää siirtymispäivänä. Kyseinen vaihtovelkakirjalaina vaikuttaa yrityksen omaan pääomaan option arvolla ja kertyneillä voittovaroilla. (IFRS 2023b)

Kuten aiemmin mainittiin, IFRS-standardeja ottavien yritysten on noudatettava IFRS 1:tä. IFRS 1 sallii poikkeusvaihtoehtojen valinnan tietyillä aloilla, joilla IFRS 1:n noudattamisesta aiheutuvat kustannukset voivat ylittää taloudellisen raportoinnin hyödyn tai joissa takautuva soveltaminen on epäkäytännöllistä. Pääperiaatteena kuitenkin on se, että avaava tase laaditaan siten, että yritys olisi aina noudattanut IFRS:n periaatteita. (DiPonio 2015, 38) IFRS 1 -siirtymästandardi edellyttää, että ensimmäistä kertaa laativa yritys selostaa, miten siirtyminen paikallisesta tilinpäätöskäytännöstä IFRS-tilinpäätöskäytäntöön on vaikuttanut sen raportoituun taloudelliseen asemaan, tulokseen ja rahavirtoihin. Ensimmäisessä IFRS-tilinpäätöksessä edellytetään esittämään siltalaskelmat jokaisesta muutoksesta ja käytetystä helpotuksesta. Näiden täsmäytyslaskelmien muodosta ei ole tässä IFRS 1-siirtymästandardissa annettu sen yksityiskohtaisempia vaatimuksia. Esitettävien informaatioiden yksityiskohtaisuus ja tekninen esitystapa jätetään yksittäisten yritysten omaan harkintaan. (DiPonio 2015, 38)

4 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tässä luvussa käsitellään tutkimuksessa käytettyä tutkimusmenetelmää sekä -aineistoa. Lisäksi esitellään aineistonkeruun toteutus tarkasteltavan yrityksen tuloslaskelman sekä taseen osalta. Tutkimus tullaan tekemään suomalaiselle osakeyhtiölle, joka kuuluu kansainväliseen konserniin. Yrityksen toimialana on mainoslahjat, liikelahjat sekä lahjatavarat. Yrityksen liikevaihto on ollut vuonna 2021 20,4 miljoonaa euroa ja tilikauden tulos 3,4 miljoonaa euroa. Liikevaihto laski vuodesta 2020 noin 2,1 prosenttia.

4.1 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tässä tutkimuksessa selvitetään IFRS-siirtymisen vaikutuksia case-yritykselle, jonka perusteena tutkimuksen tarkoitus voidaan määritellä kartoittavaksi. Kartoittavaksi sen takia, sillä tutkimuksessa halutaan selvittää siirtymästä johtuvat muutokset. Koska tutkimus tehdään tietylle yritykselle, tullaan tämä toteuttamaan myös kehittämis- ja tapaustutkimuksena. Tällä pyritään saamaan mahdollisimman selkeä ja monipuolinen kuva tutkittavasta asiasta. Tässä tutkimuksessa tullaan tarkastelemaan case-yrityksen taloudellisia raportteja, joista itse tutkimukseen saadaan erilaisia numeraalisia materiaaleja. Tämän perusteella menetelmänä on kvantitatiivinen tutkimusote. Kvantitatiivinen tutkimus on menetelmäsuuntaus, joka perustuu kohteen kuvaamiseen ja tulkitsemiseen tilastojen ja numeroiden avulla. (Bamberger & Ang 2016, 2)

Tutkimuksessa käytetään primaari- ja sekundaariaineistoja; primaaria siinä määrin, kun aineistosta saadaan tutkimukseen valmista dataa ja sekundaaria, kun aineisto on jo tehty valmiiksi muuhun tarkoitukseen. Aineistona käytetään case-yrityksen tilinpäätöstietoja vuodelta 2021, sillä 2022 vuoden tilinpäätös ei ole vielä julkaistu. Vaikka tiedot eivät ole aivan tuoreimpia, saadaan tutkimus tehtyä kattavammin 2021 vuoden tiedoilla kuin keskeneräisen tilinpäätöksen tiedoilla. Tutkimuksen kannalta tärkeimmät tiedot ovat kyseisien vuosien tuloslaskelmat sekä taseet, joista lopullinen tutkimus syntyy. Lisäksi apuna tullaan käyttämään muita yrityksen valmiita taloudellisia laskelmia, jotta tarvittavat

oikaisut saadaan tehtyä IFRS-tilinpäätökseen. Aineistoja on useampia, koska näin varmistetaan kattavimmat tiedot tutkimuksen toteuttamisen kannalta. Osa oikaisuista on tehty jo valmiiksi ja niitä on käytetty mukana tässä tutkimuksessa, sillä näin ollen luvut ovat luotettavampia ja tarkempia. Tutkimuksessa tulee ottaa huomioon, ettei yrityksellä ole tehty yhtään valmista IFRS-standardin mukaista tilinpäätöstä, joten siinä määrin luvut ovat IFRS puolen tuloslaskelmassa ja taseessa kuvitteellisia. Kaikkiin oikaisuihin on kuitenkin tehty niin tarkat laskelmat kuin mahdollista, jotta tutkimuksesta saisi mahdollisimman paljon hyötyä.

4.2 Aineiston keruu

Aineiston keruun toteutus on aloitettu etsimällä kaikki yrityksen materiaalit liittyen 2021 vuoden tilinpäätökseen. Koska yritys on tehnyt joitain valmiita oikaisuja IFRS-tilinpäätöskäytäntöön, käytetään näitä apuna tässä tutkimuksessa. Kohdeyrityksen tuloslaskelman ja taseen runko poikkesi jonkin verran tässä tutkimuksessa esitettyihin pohjiin, joten muokattiin ne ensin työhön sopivaksi. (Liite 1 & liite 2) Ensimmäisessä vaiheessa tuloslaskelmaan eriteltiin suomalaisen tilinpäätöskäytännön mukaan kaikki tarvittavat tiedot, jonka perään otettiin huomioon kansainvälisen tilinpäätöskäytännön mukaiset tiedot, jotka laskettiin mahdollisilla oikaisuille. Oikaisukirjaukset eli siltalaskelmat ovat niitä laskelmia, joiden avulla IFRS-siirtymän vaikutus yrityksen tuloslaskelmaan ja taseeseen siirtymähetkestä on esitetty ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen liitetiedoissa. Taulukkoon 10 on koottu yhteen suomalaisen ja kansainväliset tilinpäätöskäytännön mukaiset tuloslaskelmat omina sarakkeina sekä kaikki tuloslaskelmaan tehdyt oikaisut omaan sarakkeeseen selventääkseen FAS:n ja IFRS:n todellisia eroja.

Taulukko 10 Tuloslaskelma

1000 EUR				
Tuloslaskelma	2021 FAS	2021 IFRS	Oikaisut	
Liikevaihto	20 416	20 323	-	93
Valmistus omaan käyttöön				-
Liiketoiminnan muut tuotot	102	395		293
Materiaalit ja palvelut	- 3 388	- 3 388		-
Työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut	- 4 308	- 4 308		-
Poistot & arvonalentumiset	- 2 725	- 1 037		1 688
Liiketoiminnan muut kulut	- 6 174	- 5 965		209
Kulut yhteensä	- 16 595	- 14 698		1 897
Liikevoitto	3 923	6 020		2 097
Rahoitustuotot	302	6	-	296
Rahoituskulut	- 14	- 168	-	154
Voitto ennen veroja	4 210	5 858		1 648
Tuloverot	- 831	- 1 297	-	466
Tilikauden voitto	3 379	4 561		1 182

Kirjanpitoasetuksen mukaan tuloslaskelmalle on säädetty tarkka kaava, jota kaikkien yritysten tulee noudattaa. (KPA 1339/1997, 1§) Kuitenkin, kun tuloslaskelma tehdään IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaisesti, ei niin tarkkoja säädöksiä ole, kunhan oleellinen tieto saadaan sitä tarvitseville eli yleensä yrityksen päättäjille tai sijoittajille. Tuloslaskelmasta on poistettu rivit, joiden summat ovat nolla euroa sekä FAS- että IFRS-tuloslaskelmissa, sillä nämä rivit eivät ole oleellisia tutkimuksen kannalta.

Samat vaiheet toistettiin myös case-yrityksen taseelle eli FAS:n mukaiseen taseeseen tehtiin IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaiset oikaisut. Aineiston suomalaisen tilinpäätöskäytännön luvut ovat kerätty ja koottu suoraan liitteestä 2. Jokaiselle oikaisulle tehtiin erilliset oikaisulaskelmat, jotta tutkimuksesta saisi mahdollisimman paljon informaatiota. Näitä tullaan avaamaan lisää tutkimuksen tuloksissa. Seuraavassa taulukossa 11 ovat koottu yrityksen taseen varat ja näiden IFRS-standardin mukaiset oikaisut.

Taulukko 11 Taseen varat

1000 EUR			
Varat	2021 FAS	2021 IFRS	Oikaisut
Pitkäaikaiset varat			
Liikearvo	3 359	13 810	10 451
Muut aineettomat hyödykkeet	9	7	- 2
Muut pitkäaikaiset varat	2 742	2 742	-
Käyttöoikeusomaisuuserät	-	1 287	1 287
Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet	82	82	-
Pitkäaikaiset varat yhteensä	6 193	17 928	11 735
Lyhytaikaiset varat			
Vaihto-omaisuus	966	966	-
Lainasaamiset	3 179	3 180	1
Myyntisaamiset	60	60	-
Muut saamiset	3 761	3 761	-
Arvopaperit	83 860	83 860	
Rahavarat	15 351	15 351	-
Lyhytaikaiset varat yhteensä	107 178	107 179	1
Varat yhteensä	113 371	125 107	11 736

Suomalaisen ja kansainvälisen tilinpäätöskäytännön suurimmat erot näkyvät taseen varoissa siinä, että FAS:n mukaan näitä nimitetään pysyviksi- ja vaihtuviksi vastaaviksi ja IFRS:n mukaan pitkäaikaisiksi- ja lyhytaikaisiksi varoiksi. Sisällöltään taseet eivät eroa niin paljon varojen ja vastaavien kohdalla. FAS:n mukainen tase on tuloslaskelman mukaan säädetty kirjanpitoasetuksessa, kun IFRS:n mukaisessa taseessa kehoitetaan esittämään tiedot siten, että se antaa tarkastajille mahdollisimman oikean kuvan. (KPA 1339/1997, 6§; Yritystutkimusneuvottelukunta ry, 6) Tutkimuksen kannalta epäoleelliset nollasummat ovat poistettu myös taseen varoista sekä omasta pääomasta ja veloista sekä FAS:n että IFRS:n tilinpäätöskäytännöissä.

Taulukossa 12 on case-yrityksen taseen oma pääoma ja velat puoli FAS:n ja IFRS:n mukaisesti sekä näiden oikaisut. Taseen oman pääoman ja velkojen aineiston keruussa käytettiin apuna liitteessä 2 olevaa yrityksen tasetta ja tämän jälkeen selvitettiin, mitkä tase-erät tarvitsevat muutoksia IFRS-standardin mukaisesti. Tarkemmat selitykset ja laskelmat tehtyihin oikaisuihin käydään läpi myöhemmin tutkimuksen tulokset -kappaleessa.

Taulukko 12 Taseen oma pääoma ja velat

1000 EUR

Oma pääoma ja velat	2021 FAS	2021 IFRS	Oikaisut
Oma pääoma			
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	6 485	6 485	-
Osakepääoma	51	51	-
Kertyneet voittovarot	2 140	9 052	6 912
Tilikauden voitto (tappio)	3 379	4 561	1 181
Oma pääoma yhteensä	12 055	20 148	8 094
Velat			
Pitkäaikaiset velat			
Vuokrasopimusvelat	-	1 287	1 287
Laskennalliset verovelat	-	2 034	2 034
Pitkäaikaiset velat yhteensä	-	3 321	3 321
Lyhytaikaiset velat			
Muut velat	1 378	1 378	-
Siirtovelat	99 439	99 439	-
Ostovelat	499	499	-
Varaukset	-	322	322
Lyhytaikaiset velat yhteensä	101 316	101 638	322
Velat yhteensä	101 316	104 959	3 643
Oma pääoma ja velat yhteensä	113 371	125 107	11 737

Taseen toisen puolen erot suomalaisen ja kansainvälisen tilinpäätöskäytännön välillä huomaa selkeimmin, kun IFRS:n mukaan puhutaan omasta pääomasta ja veloista, kun FAS:ssa puhutaan taseen vastattavaa -osiosta. Kuitenkin molemmat tilinpäätöskäytännön sisältävät tässä kohdassa sekä oman- että vieraan pääoman. Yritys päättää kuitenkin itse, esittääkö se velat lyhyt- ja pitkäaikaisina velkoina erikseen vai ilman erittelyä. Tässä tutkielmassa velat on esitetty erikseen alle vuoden ja yli vuoden erääntyvissä veloissa.

Viimeiseksi aineiston keruussa ja koonnissa tarkastettiin, että taseen varojen ja velkojen erotus täsmää omaan pääomaan. Tämän tutkimuksen aineistossa taseen yhteissumma on suomalaisessa tilinpäätöskäytännössä 113 371 t€:a ja kansainvälisen käytännön mukaan 125

107 t€:a. Muutokseen vaikuttavia syitä tullaan avaamaan ja pohtimaan seuraavissa kappaleissa.

5 Tutkimuksen tulokset

Tässä osiossa käydään läpi edellä mainittujen tuloslaskelman ja taseen tuloksia. Kuitenkin ennen tuloksien tarkempaa analysointia, tulee tarkastella tuloslaskelmaan ja taseeseen tehtyjä oikaisulaskelmia. Osio aloitetaan avaamalla kaikki IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaan tehdyt oikaisut ja syyt näiden taakse. Oikaisuja varten on luotu erilaisia laskelmia, jotta informaatio lukujen taakse on mahdollisimman kattava. Tuloksissa on huomioitava, että vaikka IFRS-tilinpäätöskäytännön luvut ovat laskettuja ja selitettyjä, ovat ne kuitenkin epävirallisia, joten siltä osin luvut ovat oletettuja ja kuvitteellisia, eikä tässä työssä ole tehty tämän takia virallista IFRS-tilinpäätöstä.

5.1 Tuloslaskelma

Tuloslaskelman tarkastelu alkoi liikevaihdon oikaisulla IAS 18 -standardin mukaisesti. Tarkemmat tiedot, jotka ovat laskettu mukaan liikevaihtoon näkyvät taulukossa 13, josta voidaan myös huomata, että oikaisu on tehty tarkastelevan yrityksen tuotteisiin liittyvistä tuloista. Oikaisuksi on tehty 93 t€:n vähennys vanhoista tuotteista IAS 18 mukaisesti eli kirjaukset näistä ovat tehty suoriteperusteisesti. Muita oikaisuja liikevaihtoon ei tarvinnut tehdä, joten liikevaihto kokonaisuudessaan on kyseisen 93 t€:a vähemmän kuin suomalaisessa tilinpäätöskäytännössä. IFRS-tuloslaskelmaan on lisätty liiketoiminnan muita tuloja taloudellisista tuloista 293 t€:n edestä. Vastaavasti tämän vähennys huomioidaan myöhemmin rahoitustuottojen tarkastelussa. Näin ollen kokonaistuotot ovat FAS:n mukaan 20 518 t€:a ja IFRS:n mukaan 20 718 t€:a.

Taulukko 13 Liikevaihdon ja liiketoiminnan muiden tuottojen oikaisut

1000 EUR

Liikevaihto	FAS	IFRS	Oikaisut
Lahjakortit	3 824	3 824	-
Henkilöstöetut tuotteet	16 593	16 500	- 93
Yhteensä	20 416	20 323	- 93

Liiketoiminnan muut tuotot	FAS	IFRS	Oikaisut
Muut tuotot	102	395	293

Seuraavassa taulukossa 14 on laskettu oikaisut liiketoiminnan muihin kuluihin. Nämä sisältävät tarkasteltavalla yrityksellä muun muassa matkakuluja, vuokratuloja, sisäisiä maksuja sekä palvelusopimusmaksuja. Liiketoiminnan muissa kuluissa oikaisuja tehtiin yhteensä 209 t€, jotka tehtiin IFRS 16 -standardin mukaisesti matkakuluihin sekä vuokriin. Matkakulut sisältävät kaksi leasing ajoneuvoa, ensimmäisen vuokramaksun oikaisu on noin 6 t€:a ja toisen noin 8 t€:a. Lisäksi oikaisu vuokriin tehtiin samalla laskentaperiaatteella ja summaksi tuli 195 t€:a. (Liite 3) FAS:n mukaan liiketoiminnan muut kulut ovat 6 174 t€:a ja IFRS:n mukaan 5 965 t€:a eli yhteensä 209 t€:a vähemmän kuin tämänhetkessä tilinpäätöksessä.

Taulukko 14 Liiketoiminnan muiden kulujen oikaisut

1000 EUR

Liiketoiminnan muut kulut	FAS	IFRS	Oikaisut
Toimitilojen ja kaluston vuokrat, ylläpito & energia	- 269	- 60	209
Myyntin ja markkinoinnin kulut	- 542	- 542	-
Hallintokulut	- 4 677	- 4 677	-
Muut	- 686	- 686	-
Yhteensä	- 6 174	- 5 965	209

Viimeinen oikaisu ennen liikevoiton laskemista tehtiin poistoihin ja arvonalentumisiin, jotka näkyvät seuraavassa taulukossa 15. Ensimmäinen oikaisu tehtiin liikearvolle, jossa ensin laskettiin alkuperäisen summan 16 900 t€:n vaikutus 10 vuoden poistolla ja tästä vähennettiin nolla vuoden poiston vaikutus (0 €), koska tarkasteltava yritys ei tee poistoja liikearvosta IFRS-tilinpäätöksessä, jolloin summaksi saadaan 1 690 t€:a (Liite 4) Seuraava

poistojen oikaisu tehtiin aineettomien oikeuksien erälle (asiakaslistat), jolloin 6 100 t€:n 10 vuoden poiston vaikutus on 610 t€:a ja IFRS:n mukaan 15 vuoden poistolla 407 t€:a, jonka jälkeen vaikutusten erotukseksi tuli 203 t€:a. (Liite 4) Näiden kokonaisvaikutus IFRS-tuloslaskelmaan on negatiivinen -1 893 t€:a.

Viimeinen poisto on tehty myös IFRS 16 -standardin mukaisesti, jossa on huomioitu liiketoiminnan muissakin kuluissa huomioon otetut kaksi ajoneuvoa ja rakennus. Näistä syntyy poistoja vain IFRS-tuloslaskelmaan, kahden ajoneuvon osalta noin 14 t€:a ja rakennuksen osalta noin 191 t€:a, jolloin kokonaisvaikutus on 205 t€:a. (Liite 3) Suomalaisen tuloslaskelman mukaan poistoja on kirjattu yhteensä 2 725 t€:a ja kansainvälisen tuloslaskelman mukaan 1 037 t€:a, jolloin poistoja on 1 688 t€:a vähemmän IFRS-tuloslaskelmassa.

Taulukko 15 Poistojen ja arvonalentumisien oikaisut

1000 EUR				
Poistot	FAS	IFRS	Oikaisut	
Kehittämismenoista	- 352	- 352	-	-
Aineettomista oikeuksista, asiakaslistat	- 617	- 414		203
Aineettomista oikeuksista, muut	-	-		-
Liikearvosta	- 1 711	- 21		1 690
Muista pitkävaikutteista menoista	- 12	- 12		-
Koneista ja kalustosta	- 34	- 34		-
Käyttöoikeuden poiston varaus/peruminen IFRS 16	-	- 205	-	205
Yhteensä	- 2 725	- 1 037		1 688

Edellä tarkasteltujen oikaisujen jälkeen FAS:n mukaan tarkasteltavan yrityksen tuotot ovat 20 518 t€:a sekä kulut 16 595 t€:a ja samat luvut IFRS:n mukaan ovat 20 716 t€:a sekä 14 698 t€:a. Näistä lasketut liikevoitot suomalaisen käytännön mukaan on 3 923 t€:a ja kansainvälisen standardin mukaan 6 020 t€:a. Ero FAS:n ja IFRS:n tuloksissa on 2 097 t€:a eli toisin sanoen liikevoitto on kasvanut noin 35 prosenttia. Tämän perusteella IFRS-standardin mukainen liikevoitto antaa yrityksestä huomattavasti paremman kuvan kuin suomalainen tilinpäätöskäytäntö. Tässä vaiheessa tulee kuitenkin vielä huomioida, että liikevoiton kasvu ei välttämättä tarkoita niin suurta tilikauden voittoa, sillä seuraavaksi

mainitut korkokulujen sekä verojen kasvut tulee vielä ottaa huomioon ennen lopullista tulosta.

Liikevoiton jälkeen tuloslaskelmasta tulee vähentää rahoitustuottojen ja -kulujen muutos, jotka ovat oikaistu taulukon 16 mukaisesti. Rahoitustuottoja on FAS:n mukaan 302 t€:a ja IFRS:n mukaan 6 t€:a. Suomalaisessa tilinpäätöskäytännössä on näin ollen 296 t€:a enemmän rahoitustuottoja kuin IFRS:ssä. Tämä johtuu siitä, että 293 t€:a on uudelleenluokiteltu IFRS-standardin mukaan liiketoiminnan muihin tuottoihin. Rahoituskuluja on FAS:n mukaan 14 t€:a valuuttakurssivoitoista ja -tappioista sekä IFRS:n mukaan samaisen 14 t€:n lisäksi on vielä 154 t€:a IFRS 16-standardin mukaisia korkoja, joista noin 143 t€:a on rakennuksesta ja noin 11 t€:a kahdesta ajoneuvosta. IFRS 16 -standardin mukaisten korkojen takia FAS:n mukaiset rahoituskulut ovat 154 t€:a pienemmät kuin IFRS:n mukaan. (Liite 5)

Taulukko 16 Rahoitustuottojen ja -kulujen oikaisut

1000 EUR

Rahoitustuotot	FAS	IFRS	Oikaisut
Korkotuotot saman konsernin yrityksiltä	299	6	- 293
Korko- ja muut rahoitustuotot muilta	3	-	- 3
Yhteensä	302	6	- 296

Rahoituskulut	FAS	IFRS	Oikaisut
Korko- ja rahoituskulut muille	- 14	- 14	-
Rahoitusvelan korko IFRS 16	-	- 154	- 154
Yhteensä	- 14	- 168	- 154

Rahoitustuottojen ja -kulujen muutos on suomalaisen käytännön mukaan yhteensä 287 t€:a ja kansainvälisen käytännön mukaisesti -162 t€:a eli IFRS:n mukaan kuluja on enemmän kuin tuottoja. Kun tarkasteltavan yrityksen liikevoitosta vähennetään rahoituskulujen/-tappioiden yhteenlaskettu summa, tulee voitoksi ennen veroja FAS:n mukaan 4 210 t€:a ja IFRS:n mukaan 5 858 t€:a. IFRS:n voitto on ennen veroja 1 648 t€:a suurempi kuin suomalaisessa käytännössä. Koska IFRS:n mukaan rahoituskuluja tuli enemmän kuin FAS:ssa, on prosentuaalinen muutos pienentynyt käytäntöjen välillä (28 %).

Ennen lopullista tulosta tulee vielä vähentää verot taulukon 17 mukaisesti. Suomalaisen käytännön mukaan tarkasteltavan yrityksen täytyi maksaa tuloveroja 831 t€:a. Kansainvälisessä käytännössä oikaisu tehtiin yritysveroon, joka laskettiin 20 prosentin osuus FAS:n tuloksesta ennen veroja ja tästä vähennettiin vielä FAS:n mukainen yritysvero sekä varaus. IFRS:n mukainen yritysvero on 926 t€:a eli 95 t€:a enemmän. Lisäksi IFRS:ssä tulee huomioida laskennallinen vero, jota suomalaisessa käytännössä ei ole. Verot koostuivat poistojen (-1 893 t€), liiketoiminnan muiden tuotteiden oikaisusta (94 t€) sekä kaikista edellä mainituista IFRS 16 -standardin summista (-56 t€). Näistä kaikista laskettiin 20 prosentin vero, jolloin summaksi saatiin 371 t€:a. Näin ollen verot ovat IFRS:n mukaan 466 t€:a suuremmat kuin FAS:n mukaan.

Taulukko 17 Tuloverojen oikaisu

1000 EUR					
Tuloverot	FAS		IFRS		Oikaisut
Tuloverot	-	831	-	926	- 95
Laskennallinen vero		-	-	371	- 371
Yhteensä	-	831	-	1 297	- 466

Tuloslaskelmassa on nyt tehty oikaisut jokaiseen tarvittavaan kohtaan, jonka jälkeen tilikauden voitoksi tuli FAS:n mukaan 3 379 t€:a ja IFRS:n mukaan 4 561 t€:a, joka on euromääräisesti 1 182 t€:a enemmän eli noin 26 prosenttia suurempi. Johtopäätöksenä voidaan tulkita, että vaikka rahoituskuluja ja veroja maksettiin enemmän, on tulos silti parempi kuin suomalaisen tilinpäätöskäytännön mukaisesti. Taulukossa 18 on vielä yhteenveto tuloslaskelman muutoksista.

Taulukko 18 Tuloslaskelman yhteenveto

1000 EUR			
Tuloslaskelma	2021 FAS	2021 IFRS	Oikaisut
Liikevaihto	20 416	20 323	- 93
Valmistus omaan käyttöön			-
Liiketoiminnan muut tuotot	102	395	293
Materiaalit ja palvelut	- 3 388	- 3 388	-
Työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut	- 4 308	- 4 308	-
Poistot & arvonalentumiset	- 2 725	- 1 037	1 688
Liiketoiminnan muut kulut	- 6 174	- 5 965	209
Kulut yhteensä	- 16 595	- 14 698	1 897
Liikevoitto	3 923	6 020	2 097
Rahoitustuotot	302	6	- 296
Rahoituskulut	- 14	- 168	- 154
Voitto ennen veroja	4 210	5 858	1 648
Tuloverot	- 831	- 1 297	- 466
Tilikauden voitto	3 379	4 561	1 182

Fifiöldin et al. (2011) tutkimuksessa päästiin samankaltaisiin lopputuloksiin tuloslaskelman osalta, jonka mukaan IFRS-standardin käyttöönotolla on merkittävä vaikutus yrityksen tuloksiin, ja että tulokset ovat huomattavasti suurempia kuin paikallisissa tilinpäätöskäytännöissä. Kallunki et al. (2008) tutkimus sai samankaltaisia tuloksia, jossa IFRS-tilinpäätöskäytäntö vaikutti selkeästi tuloslaskelmaan.

5.2 Tase

Varojen FAS -sarakkeen luvut on saatu suoraan yrityksen 2021 valmiista taseesta, joka näkyi taulukoissa 11 sekä liitteessä 2. IFRS-sarakkeen lukuihin tehtiin oikaisulaskelmat niihin kohtiin, jotka vaativat IFRS-standardin mukaisia muutoksia. Oikaisut tehtiin liikearvolle, käyttöoikeusomaisuushyödykkeille, muihin aineettomiin hyödykkeisiin sekä muihin saamisiin. Liikearvon oikaisut näkyvät seuraavassa taulukossa 19. Liikearvolle tehty ensimmäinen oikaisu on vuonna 2014 tehty yritysosto, joka on täytynyt arvostaa hankintahetken käypään arvoon IFRS-standardin mukaisesti. Näiden perusteella oikaisu on 2 000 t€:a, jolloin liikearvoksi tulee 18 900 t€:a. Keskeisin ero suomalaisen- ja

kansainvälisen normiston välillä on se, että FAS:n liikearvon hankintamenot kirjataan pois suunnitelman mukaisesti sen taloudellisen vaikutusajan kuluessa ja IFRS:ssä liikearvoa ei poisteta. IFRS 3 -standardin mukaisesti liikearvosta ei kirjata poistoja ollenkaan, vaan liikearvo testataan vähintään vuosittain mahdollisten arvonalentumisien. Siten FAS:n mukaan kirjatut poistot liikearvosta on peruttu. Poistojen määrä oli 5 090 t€:a.

Taulukko 19 Liikearvon oikaisut

1000 EUR					
Liikearvo	FAS		IFRS		Oikaisut
Liikearvo		16 900		18 900	2 000
Aineettomien hyödykkeiden poistot	-	13 540	-	5 090	8 450
Yhteensä		3 360		13 810	10 450

IFRS:n mukaan hankitut muut aineettomat hyödykkeet on pidettävä erillään yrityskauppaan liittyvästä liikearvosta. Muut aineettomat hyödykkeet on poistettava suunnitelmien mukaisesti niiden taloudellisen vaikutusajan aikana. (Roine 2005, 21) Taulukosta 20 nähdään muiden aineettomien hyödykkeiden oikaisut. Tuloksen kannalta tällä ei kuitenkaan ole suurta merkitystä, sillä kokonaisvaikutuksen arvo on vain 2 t€:a. Vaikutukset tulevat eri lisensseistä, joiden oikaisut ovat -5 t€:a sekä 3 t€:a ja näin ollen kokonaisvaikutus taseen varoihin on -2 t€:a. Tämä oikaisu otettiin kuitenkin tutkimuksessa huomioon, sillä tarkasteltava yritys on korjannut tasetta konsernille nimenomaan aineettomien hyödykkeiden kohdalla.

Taulukko 20 Muiden aineettomien hyödykkeiden IFRS-oikaisut

1000 EUR					
Muut aineettomat hyödykkeet	FAS		IFRS		Oikaisut
Hankintameno 1.1		139		137	- 2
Hankintameno 31.12		139		137	- 2
Kertyneet poistot 1.1	-	129	-	129	-
Tilikauden poisto		-		-	-
Kertyneet poistot 31.12	-	129	-	129	-
Yhteensä		9		7	- 2

Käyttöoikeusomaisuuserä on tullut IFRS 16 -standardin mukana, jolloin vuokralle ottaja merkitsee taseen varoihin käyttöoikeusomaisuuserän perustuen omaisuuserän käyttöoikeuden (right-of-use asset) ja myöhemmin vuokrasopimusvelkoihin tätä vastaavan velan määrän. (IFRS 2023c) Seuraavassa taulukossa 21 näkyy käyttöoikeusomaisuuksien oikaisut liitteen 5 mukaisesti.

Taulukko 21 Käyttöoikeusomaisuuksien oikaisut

1000 EUR

Käyttöoikeusomaisuus	FAS	IFRS	Oikaisut
Poistot / Rakennukset & Ajoneuvot	-	-	106
Käyttöoikeus / Rakennukset & Ajoneuvot	-	1 598	1 598
Kassa	-	-	205
Yhteensä	-	1 287	1 287

Yrityksellä on jonkin verran lainasaamisia, jotka IFRS-standardin mukaan arvostetaan alkuperäisen laskun määrään, kun kyse on lyhytaikaisista korottomista saamisista. Yrityksellä ei ole tällaisia saamisia kuin ”Muita lainasaamisia”, joista on tehty 1 t€: oikaisu taulukon 22 mukaisesti. Muihin lainasaamisten eriin IFRS-tilinpäätöskäytäntö ei ole vaikuttanut, jonka perusteella kokonaisvaikutuskin jää pieneksi eli tulos on vain 1 t€:a suurempi kuin suomalaisessa tilinpäätöskäytännössä. Mikäli myyntisaamisiin liittyisi paljous- ja muita alennuksia ja ne olisivat luotettavasti arvioitavissa, tulisi ne huomioida tuoton kirjaamisessa ensimmäistä kertaa kirjanpitoon.

Taulukko 22 Lainasaamisten oikaisut

1000 EUR

Lainasaamiset	FAS	IFRS	Oikaisut
Siirtosaamiset konsernin sisällä	3 064	3 064	-
Siirtosaamiset muilta	114	114	-
Muita lainasaamisia	-	1	1
Yhteensä	3 178	3 179	1

Taseen varojen (Taulukko 23) osalta voidaan pohtia vaikutuksia IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymisellä. Yrityksen pitkäaikaisten varojen muutos on 11 735 t€:a ja lyhytaikaisten varojen muutos 1 t€:a, jolloin varat yhteensä FAS:n mukaan ovat 113 371 t€:a ja IFRS:n mukaan 125 107 t€:a. Oikaisuja tehtiin kuitenkin vain muutamalle kohdalle; liikearvolle, käyttöoikeusomaisuuseriin, muihin aineettomiin hyödykkeisiin sekä muihin saamisiin, joista ainoa todellinen vaikutus syntyi liikearvosta ja käyttöoikeusomaisuuseristä. Myös yritysostolla on ollut suuri vaikutus FAS:n ja IFRS:n tuloksiin, kun tämä on arvostettu IFRS-standardien mukaisesti.

Taulukko 23 Taseen varat yhteensä

1000 EUR		
Varat	FAS 2021	IFRS 2021
Pitkäaikaiset varat	6 193	17 928
Lyhytaikaiset varat	107 178	107 179
Varat yhteensä	113 371	125 107

Jos kyseinen yritys muuttaisi tilinpäätöksen kansainvälisen käytännön mukaisesti, olisi se IFRS:n vapaaehtoinen käyttöönotto. Tuloksellisesti tässä osiossa taloudellinen raportointi parantuisi, sillä yrityksen varat ovat suuremmat kuin suomalaisessa tilinpäätöskäytännössä. Kuitenkin, jos yrityksellä ei olisi mitään poistettavaa, joiden poistoaika pidentyisi IFRS:n myötä, ei vaikutus olisi kummoinen. On varmasti hyvin yritys kohtaista, millaisia raportoinnin vaikutuksia yritys saisi tilinpäätöksen kansainvälistämisestä, ja olisiko muutos merkittävä vai ei. Myös yrityksen koko ja toimiala vaikuttaa tähän, sillä pienemmillä yrityksillä pienemmätkin muutokset saavat aikaan isompia vaikutuksia. Taseen varojen kohdalla tarkasteleva yritys hyötyisi muutoksesta paljon, sillä varat ovat kuitenkin 11 700 t€:a suurempia, joka olisi tällä tarkastelu ajanjaksolla puolet yrityksen nykyisestä liikevaihdosta. Tietenkään taseen varat eivät tätä kerro kokonaisuudessaan, vaan mukaan tulee huomioida myös aiemmin käsiteltyä tuloslaskelmaa, taseen oma pääoma ja velat sekä kaikkien näiden vaikutukset keskenään.

Di Fabion (2018,76–77) tutkimus perustui ajatukseen, että IFRS-sovellus parantaa raportoinnin laatua ja taloudellisen tiedon vertailukelpoisuutta. Tutkimuksen mukaan listaamattomilla yrityksillä olisi ihanteelliset puitteet toteuttavat vapaaehtoista IFRS-tilinpäätöskäytännön käyttöönottoa, joka antaisi yrityksen johtajille mahdollisuuden valita haluamansa raportointistrategian ja soveltaa IFRS:ää vain, jos käyttöönoton hyödyt ovat suuremmat kuin kustannukset. Tässä tutkimuksessa halutaan keskittyä nimenomaan tähän ajatukseen, että muutos tehdään vain, jos hyödyt voittavat kustannukset, sillä muutos olisi täysin vapaaehtoista. Fifieldin et al. (2011) tutkimuksen mukaan muutos tehtäisiin vain, jos yrityksellä olisi taloudellisesti vaikeaa omassa tilinpäätöskäytännössään.

Taseen oma pääoma sisältää osakepääoman, sijoitetun vapaan oman pääoman rahaston, kertyneet voittovarot sekä tilikauden voiton tai tappion. Oman pääoman osalta oikaisut tehtiin kertyneisiin voittavaroihin. Kertyneiden voittovarojen oikaisulaskut näkyvät taulukossa 24. Kertyneet voittovarot sisältävät tämän lisäksi myös maksetun osingon, mutta tähän ei ollut tarvetta tehdä oikaisua IFRS-standardien mukaisesti. Kertyneisiin voittavaroihin tehtiin oikaisuja 6 912 t€:n edestä, jolloin kokonaissumma on FAS:n mukaan 2140 t€:a ja IFRS:n mukaan 9 052 t€:a.

Taulukko 24 Kertyneiden voittovarojen oikaisut

1000 EUR			
Kertyneet voittovarot	FAS	IFRS	Oikaisut
Kertyneet voittovarot/tappiot	8 442	15 354	6 912
Maksettu osinko	-	6 302	-
Yhteensä	2 140	9 052	6 912

Oikaisuja tehtiin taulukon 25 mukaisesti IFRS 16 vuokrasopimusten, IAS 12 laskennallisten verosaamisien ja IAS 2 vaihto-omaisuuden perusteella, poistoilla sekä uudelleenluokittelulla. IFRS 16 vuokrasopimusten osalta oikaisuja syntyi ilmaisien kuukausien oikaisulla. Poistojen ja arvonalentumisien oikaisut on tehty aineettomista oikeuksista (asiakaslistat) sekä yritysostosta. FAS:ssa laskennallisia veroja ei kirjata lainkaan, kun taas IFRS:ssä yritykset kirjaavat laskennalliset verot kaikista väliaikaisista

jaksotuseroista IFRS-arvojen ja verotusarvojen välillä. Laskennallinen vero kirjataan väliaikaisista eroista vain siihen määrään asti, kun on todennäköistä, että tulevaisuudessa syntyy verotettavaa tuloa. Yrityksen vaihto-omaisuutta kirjataan alas, koska tämä ei täytä IFRS:n mukaan IAS 2:n vaatimuksia lyhytaikaisten varojen määritelmälle. Varastotuotteet eivät liity yrityksen päivittäiseen toimintaan, jonka takia IFRS-tilinpäätöksessä lyhytaikaiset varat täytyy kirjata pois.

Taulukko 25 Kertyneet voittovarot

Kertyneet voittovarot	1000 EUR
IFRS 16 Vuokrasopimukset	- 33
IAS 12 Laskennalliset verot	- 3 725
IAS 2 Vaihto-omaisuus	217
Poistot (aineettomat oikeudet)	10 450
Uudelleenluokittelu	3
Yhteensä	6 912

Viimeinen ero omaan pääomaan syntyy tilikauden voitosta/tappiosta, jotka näkyvät taulukossa 26. Eroksi on tullut 1 182 t€:a, joka on syntynyt tuloslaskelmissa tehtyihin oikaisuihin, ja joita käsiteltiin jo aiemmin tuloslaskelman osiossa. Subramanyamin (2004) tutkimuksessa IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirryttäessä oman pääoman oikaisut olivat merkittäviä. Kuitenkin tässä tutkimuksessa muutoksia tarvitsi tehdä vain kertyneisiin voittovaroihin ja tilikauden tulokseen, joten määrällisesti muutoksia ei tullut montaa. Kokonaissummana oikaisuja tuli 8 094 t€:a, joka on tarkasteltavalle yritykselle merkittävä. Dunne et al. (2008) tutkimuksen tulokset kertoivat, että oma pääoma olisi pienempi IFRS-tilinpäätöskäytännössä, joka ei tutkittavan yrityksen kohdalla pidä paikkansa. Oma pääoma on tässä tutkimuksessa kasvanut noin 40 prosenttia IFRS-tilinpäätöskäytännön käyttöönottamisen myötä. Lopullisia johtopäätöksiä ei kuitenkaan voida tehdä ennen kuin velkojen määrät ovat otettu huomioon.

Taulukko 26 Tilikauden voiton oikaisut

1000 EUR

Tilikauden voitto/tappio	FAS	IFRS	Oikaisut
Tilikauden voitto/tappio	3 379	4 561	1 182

Tarkasteltavan yrityksen velat on jaoteltu pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin velkoihin, joista pitkäaikaiset velat sisältävät vuokrasopimusvelat sekä laskennalliset verovelat. Seuraavassa taulukossa 27 on eritelty vuoden 2021 vuokrasopimusten taloudelliset vaikutukset IFRS 16 -standardin mukaisesti. Pitkäaikaisia velkoja on 1 287 t€:a vuokrasopimuksista, kun rakennuksesta ja kahdesta ajoneuvosta on tehty tarvittavat laskelmat IFRS 16 -standardin mukaisesti. IFRS 16 -standardin tavoitteena on varmistaa, että vuokralle ottajat ja vuokralle antajat antavat asiaankuuluvaa tietoa tavalla, joka aidosti kuvastaa relevantteja liiketoimia. FAS:ssa vuokrasopimukset esitetään liiketoiminnan muissa kuluissa, kun taas IFRS 16 -standardi edellyttää melkein kaikkien vuokrasopimusten aktivointia taseeseen. Velkaa on syntynyt rakennuksesta 1 493 t€:a ja ajoneuvoista 51 t€:a & 53t€:a. Näistä vähennetään kuitenkin vuoden 2021 tehtävät lyhennykset 49 t€:a (rakennus) ja noin 3 t€:a (ajoneuvot). Lopullinen vuokrasopimuksien määrä vuoden 2021 taseessa on 1 546 t€:a, ja kun tästä vähennetään tuloslaskelmaan kirjatut poistot ja korot, saadaan lopulliseksi määräksi 1 287 t€:a. (Liite 5)

Taulukko 27 Vuokrasopimusten oikaisut

1000 EUR

Vuokrasopimusvelat	FAS	IFRS	Oikaisut
Velat	-	-	1 546
Tulos	-	259	259
Yhteensä	-	-	1 287

Laskennallisiin veroihin tehtiin oikaisuja taulukon 28 mukaan 2 034 t€:a, joita ei FAS:n mukaan kirjata ollenkaan. Laskennalliset verot esitetään aina pitkäaikaisissa veloissa, jotka

syntyvät kirjanpidon ja verotuksen välisistä eroista. Summa on laskettu kertyneiden voittovarojen oikaisuun sidotusta laskennallisesta verosta.

Taulukko 28 Laskennallisten verovelkojen oikaisut

1000 EUR					
Laskennalliset verot	FAS	IFRS		Oikaisut	
Laskennalliset verovelat	-	-	2 034	-	2 034

Lyhytaikaisiin velkoihin kuuluvat muut velat, siirtovelat, ostovelat sekä varaukset, joista oikaisuja on tehty vain varauksiin. Varauksiin tehty oikaisu näkyy myös taulukossa 29. Varauksia on tehty IFRS:n mukaan 322 t€:a, jotka ovat uudelleenluokitteluita ja näiden realisointipäivä on vielä epävarma.

Taulukko 29 Varauksien oikaisu

1000 EUR				
Lyhytaikaiset velat	FAS	IFRS		Oikaisut
Varaukset	-	322		322

Taulukkoon 30 on tehty koonti tarkasteltavan yrityksen omasta pääomasta ja veloista. Velkoja on yhteensä FAS:ssa 101 316 t€:a ja IFRS:ssä 104 959 t€:a. Omaa pääomaa ja velkoja on yhteensä 113 371 t€:a suomalaisen käytännön mukaan ja kansainvälisessä käytännössä yhteenlaskettu summa on 125 107 t€:a. Voidaan todeta, että tehdyillä muutoksilla saatiin kasvatettua omaa pääomaa suhteessa enemmän kuin velkapääomaa. Velan määrä kasvoi IFRS 16:n vuokrasopimuksilla ja laskennallisilla veroilla, mutta muutos on huomattavasti oman pääoman muutosta pienempi.

Taulukko 30 Oma pääoma ja velat yhteensä

1000 EUR

Varat	2021 FAS	2021 IFRS	Oikaisut
Pitkäaikaiset varat			
Liikearvo	3 359	13 810	10 451
Muut aineettomat hyödykkeet	9	7	- 2
Muut pitkäaikaiset varat	2 742	2 742	-
Käyttöoikeusomaisuuserät	-	1 287	1 287
Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet	82	82	-
Pitkäaikaiset varat yhteensä	6 193	17 928	11 735
Lyhytaikaiset varat			
Vaihto-omaisuus	966	966	-
Lainasaamiset	3 179	3 180	1
Myyntisaamiset	60	60	-
Muut saamiset	3 761	3 761	-
Arvopaperit	83 860	83 860	-
Rahavarat	15 351	15 351	-
Lyhytaikaiset varat yhteensä	107 178	107 179	1
Varat yhteensä	113 371	125 107	11 736

1000 EUR

Oma pääoma ja velat	2021 FAS	2021 IFRS	Oikaisut
Oma pääoma			
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	6 485	6 485	-
Osakepääoma	51	51	-
Kertyneet voittovarot	2 140	9 052	6 912
Tilikauden voitto (tappio)	3 379	4 561	1 181
Oma pääoma yhteensä	12 055	20 148	8 094
Velat			
Pitkäaikaiset velat			
Vuokrasopimusvelat	-	1 287	1 287
Laskennalliset verovelat	-	2 034	2 034
Pitkäaikaiset velat yhteensä	-	3 321	3 321
Lyhytaikaiset velat			
Muut velat	1 378	1 378	-
Siirtovelat	99 439	99 439	-
Ostovelat	499	499	-
Varaukset	-	322	322
Lyhytaikaiset velat yhteensä	101 316	101 638	322
Velat yhteensä	101 316	104 959	3 643
Oma pääoma ja velat yhteensä	113 371	125 107	11 737

Yhteenvedon tuloksista voidaan todeta, että sekä tuloslaskelma että tase kasvoivat reilusti, kun tarkasteltavalle yritykselle tehtiin IFRS-standardin mukaiset tilinpäätöksen oikaisut. Vain näitä tietoja tarkastellen yrityksen tulisi ottaa käyttöön kansainvälinen tilinpäätös, sillä taloudelliset vaikutukset ovat pääpiirtein positiiviset. Taseessa kuitenkin velkojen osuus kasvoi melkein 3 700 t€:a, joka tulee huomioida päätöksenteossa. Koska velkojen osuus on ollut myös suomalaisessa käytännössä melko suuri osuus taseesta, ei muutos välttämättä ole yritykselle este vapaaehtoiselle siirtymiselle IFRS-tilinpäätöskäytäntöön. Tuloksissa tulee

myös huomioida, että rahavirtalaskelmaa ei olla otettu tutkimukseen mukaan, jolla voisi mahdollisesti olla myös siirtymälle vaikutusta.

6 Pohdinta

Kun IFRS-tilinpäätöskäytäntö luotiin, oli oletuksena helppo kirjanpidon yhdenmukaistaminen. Ajatuksena oli, että riittävä ymmärrys paikallisten kirjanpidon laatimisesta riittää luomaan jokaiselle yritykselle kokonaan uuden standardin. (Jermakowicz 2004; Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski 2006) Jo yhden yrityksen tuloslaskelman ja taseen siirtäminen IFRS-tilinpäätöskäytäntöön toi selväksi, että muutos ei ole näin yksiselitteinen. IFRS-tilinpäätöskäytännössä on vapauksia esimerkiksi tase- ja tuloslaskelmakaavoissa, joita voi soveltaa yrityksen tarpeiden mukaan. IFRS-tilinpäätöksessä on vain poikkeustilanteissa vapauksia, eli näitä on vähemmän kuin suomalaisessa tilinpäätöksessä. Arvonmääritystapoja on useampia, mutta systemaattinen noudattaminen on pakollista. Myös kaikkien IFRS-standardien huomioiminen tilinpäätöksessä voi tuoda haasteita. Jos tilinpäätös alun perin luotaisiin vain IFRS:n mukaisesti, voisi se silloin olla helpompi tehdä, kun ei tarvitse kaikkia oikaisuja tehdä toisen käytännön lukuihin.

Siirtyminen IFRS-tilinpäätökseen ei ole yksinkertaista, vaan se vaatii paljon perehtyneisyyttä, sillä tilinpäätöstä voidaan kutsua IFRS-tilinpäätökseksi vasta, kun se täyttää kaikkien IFRS-standardien vaatimukset. Todellisuudessa IFRS-tilinpäätös on paljon FAS:a laajempi, mutta tässä tutkimuksessa on rajattu tilinpäätös vain taseeseen ja tuloslaskelmaan, joka osittain myös rajaa tutkimuksen tuloksia. Lisäksi ensimmäisessä tilinpäätöksessä voidaan käyttää IFRS 1 -standardin helpotuksia, joka kuitenkin osakseen vaikuttaa yrityksen tilinpäätöksen tuloksiin. Täydellinen vertailu saadaan tällöin vasta toisen vuoden tilinpäätöksestä, joka on tehty ilman ensimmäisen tilinpäätöksen helpotuksia.

IFRS-standardin mukaisesta tilinpäätöksestä on annettava nimenmukainen ja varaukseton lausunta liitetietoihin. Haloset et al. (2017) mukaan IFRS-tilinpäätöksen tavoitteena on tuottaa informaatiota yrityksen taloudellisesta asemasta, -tuloksesta sekä rahavirroista, joista on hyötyä laajalle taholle päätöksenteon apuna. Koska tähän tutkimukseen ei olla tehty täydellistä IFRS-tilinpäätöstä liitetietoineen ja rahavirtalaskelmien kanssa, voi tämän

tilinpäätöksen tarkastelu olla haastavampaa. Tutkimuksessa on kuitenkin pyritty selittämään ja avaamaan kaikki muutokset sekä luvut liitetietojen tapaan, mutta rajallinen työ pakostakin sulkee osan tiedoista pois. Tämän lisäksi kukaan ei ole virallisesti tarkastanut tuloslaskelmaa ja tasetta, joka on tärkeää huomioida tuloksissa. Kuitenkin tutkimuksessa on pyritty tarkastelemaan kaikkia tarvittavia IFRS-standardeja, jotta tulos olisi mahdollisimman luotettava ja antaisi mahdollisimman paljon informaatiota.

IAS 1 -standardissa oleelliset erät esitetään erillisinä tilinpäätöksessä ja epäolennaiset erät yhdistetään ryhmiksi niiden luonteen, likviditeetin tai tarkoituksen mukaan, kuitenkin häivyttämättä olennaisia informaatioita. Tämän tutkimuksen tuloksissa on avattu lähes kaikki erät täydellisesti, jotta tämä laatimisperiaate on toteutunut. Tutkimuksessa tilinpäätöksessä ei ole otettu mukaan kuitenkaan tarkasteltavaa tilikautta, jonka osalta tarkastelua ei voida tehdä eri vuosien väliltä. Tämän vaikutus tutkimuksen tuloksiin on kuitenkin vähäinen, sillä tutkimuksen toteutus on ollut hyvin laaja ja tarkka yhden vuoden osalta.

Useat tutkimukset tarkastelivat yritysten IFRS-standardien käyttöönoton taloudellisia seurauksia ja tarjosivat näyttöä siitä, että IFRS:n mukaiset yritystiedot olisivat laadukkaampia kuin paikalliset tilinpäätöskäytännöt. Yleisesti laadukkaalla tilinpäätöksellä voi olla monta eri tulkintaa ja esimerkiksi suomalainen tilinpäätöskäytäntö on jo hyvin laadukas itsessään. Siihen käytäntöön tottuneena on vaikea sanoa, kumpi käytäntö todellisesti antaa parempaa ja tarkempaa tietoa yrityksen tilasta. Tähän vaikuttaa varmasti myös se, millaisen kuvan yritys haluaa itsestään antaa muille. IFRS-tilinpäätöksessä annetaan yrityksestä enemmän informaatiota FAS:iin verrattuna, jota voidaan käyttää laadun mittarina. Myös pienempi mahdollisuus tilinpäätöksen valinnaisuuksista ja poikkeuksista johtaa korkeampaan laatuun.

Myös monet tutkimukset osoittivat, että vapaaehtoista IFRS-standardien käyttöönottoa voidaan pitää uskottavana sitoutumisena parempiin raportointistrategioihin ja siten tuoda yritykseen lisäarvoa (Ding et ai. 2007; Kim et ai. 2011). Tämän tutkimuksen tehneenä voisi uskoa tähän väitteeseen, sillä uudella tuloslaskelmalla ja taseella yritystä on helpompi

verrata kansainvälisesti sekä tämän lisäksi myös konsernin sisällä. Kansainvälinen tilinpäätös voisi mahdollisesti tuoda lisäarvoa yritykseen silloin, jos sijoittajat saavat paremman ymmärryksen yrityksestä ja näin ollen haluavat sijoittaa tähän. Suomalainen käytäntö ei niinkään ole tehty sijoittajia varten, joten tästä näkökulmasta päätellen kyseinen aikaisempi tutkimus täsmää tähän työhön.

Chungin (2017, 1655–1656) tutkimuksen tulokset osoittivat suuriltakin osin ristiriitaisiksi siinä, paraneeko standardien käyttöönotolla tilinpäätöksen laatu tai vertailtavuus. Vertailukelpoisuus on taloudellisen tiedon laadullinen ominaisuus, joka lisää sen hyödyllisyyttä. Jo pohjautuen teoriaan, mutta myös tutkimukseen, voitaisiin todeta vertailtavuuden parantuminen. Vertailtavuus ei todennäköisesti ole kuitenkaan täydellistä yritysten välillä aiemmin mainittujen vapaasti valittavien tuloslaskelman ja taseen pohjista riippuen, mutta kaikkien on kuitenkin pakollista noudattaa jokaista IFRS-standardia. Vertailu olisi varmasti helpointa tarkasteltavan yrityksen konsernin sisällä, sillä sama tyyli luoda tilinpäätöstä antaa täsmälleen samat tiedot yrityksistä vertailtaviksi.

Jarva & Lantto (2012) tutkimuksessa selvitettiin IFRS-tilinpäätöskäytännön käyttöönoton vaikutuksista. Tämän tutkimuksen mukaan keskimääräinen oma pääoma pienenee ja velat kasvavat silloin, kun noudatetaan IFRS-tilinpäätöskäytäntöä. Heidän tuloksensa osoittivat, että siirtymä vaikutti tuloslaskelmaan ja taseeseen merkittävästi. Näillä yrityksillä liike-tulos ja nettotulos kasvoivat lähes kaikilla yrityksillä ja myös oma pääoma että velat kasvoivat samassa suhteessa. Kun näitä tuloksia peilaa tämän tutkimuksen tuloksiin, huomataan joitain yhtäläisyyksiä, mutta myös monia eroavaisuuksia. Tuloslaskelman liike-tulos kasvoi noin 30 prosenttia kun taas taseen oma pääoma ja velat kasvoivat noin 9 prosenttia. Molemmat siis kasvoivat, joten siinä määrin tämä tutkimus tukee aikaisempaa tutkimusta, mutta taseen kasvu on reilusti pienempää. Dunnen et al. (2008) tutkimuksen tulokset osoittivat, että IFRS-tilinpäätöskäytännössä tulokset olivat merkittävästi suurempia ja oma pääoma taas pienempi, johon tämän tutkimuksen tulokset ovat samassa linjassa.

Tutkimusta tehdessä on tullut selväksi, että IFRS-tilinpäätöskäytäntö poikkeaa monilta tavoin suomalaisesta käytännöstä. Tilinpäätösten laatimisperiaatteiden muutoksilla on suora

vaikutus yrityksen arvoon, kun vertailtavuus paranee, joka taas pienentää riskejä ja näin ollen kasvattaa kysyntää. (Jarva & Lantto 2012) Tämän tutkimuksen osalta edeltävä väite voi pitää paikkansa, sillä tarkasteltavaa yritystä on helpompi vertailla muiden kansainvälisten tai pörssiyritysten kanssa. Toisaalta on kuitenkin vaikea etukäteen ennustaa tämän lopullisia vaikutuksia yrityksen arvoon ja kysynnän kasvuun. Chungin (2017) artikkelissa ennustetaan, että tilinpäätöstietojen vertailukelpoisuus pörssiyritysten tietojen kanssa olisi tärkeä tekijä listaamattomille yrityksille siirtyessään vapaaehtoisesti kansainväliseen tilinpäätöskäytäntöön. Tämän tutkimuksen tarkastelevalla yritykselle tästä voisi olla suuri apu tulevaisuutta ajatellen sijoittajien näkökulmasta sekä myös konsernin näkökulmasta.

Kun ajatellaan vapaaehtoista IFRS-standardien käyttöönottoa ja sen taloudellisia vaikutuksia, tulee huomioida muutoksesta aiheutuvien hyötyjen ja kustannusten suhdetta. IFRS-tilinpäätös on maailmanlaajuinen, joten raportointi paranee jo pelkästään monien eri yritysten vertailukelpoisuudella. Kuitenkin koska suomalainen tilinpäätöskäytäntö on jo erittäin laadukas, taloudellinen raportointi on parasta silloin, kun yritys saa oman taloudellisen tilansa parhaiten esille. IFRS-standardien tarkoitus on edistää pääomamarkkinoiden kustannustehokasta toimintaa ja avoimuutta vertailtavuuden lisäksi, jolloin voidaan myös ajatella raportoinnin olevan tällöin yrityksen näkökulmasta parhain vaihtoehto.

Di Fabionin (2018,76–77) tutkimuksen mukaan listaamattomilla yrityksillä ovat ihanteelliset puitteet toteuttavat vapaaehtoista IFRS-tilinpäätöskäytännön käyttöönottoa, joka antaa johtajille mahdollisuuden valita haluamansa raportointistrategian ja soveltaa IFRS:ää vain, jos hyödyt ovat kustannuksia suuremmat. Tämä olisi jokaiselle yritykselle ihanteellinen vaihtoehto, ja juuri tämä on yksi motiiveista tehdä kyseinen tutkimus tarkasteltavalle yritykselle. Jos yritys muuttaisi tilinpäätöskäytännön kansainväliseksi, voisi yritys tulla parempaan valoon sijoittajien silmissä ja näin ollen saada paremman rahoituksen eli sijoittajien tuottovaatimus pienenesi yritystä kohtaan. Kuitenkin uuden tilinpäätöksen laatiminen aiheuttaa uusia kustannuksia. Case-yrityksen kohdalta voisi säästää kuitenkin tilinpäätöksen laatimisessa, sillä nykyäänkin osa luvuista on pakollista oikaista IFRS:n

mukaiseksi. Di Fabioinin (2018, 76–77) tutkimuksen johtopäätöksiksi todettiin, että IFRS-tilinpäätöskäytäntöön on siirrytty vapaaehtoisesti silloin, kun yritykset kohtaavat taloudellisia vaikeuksia ja tarvitaan yritykseen lisärahoitusta. Tässä tutkimuksessa voidaan kumota tämä väite, sillä vaikka tulos paranisi IFRS:n myötä ja muutkin vaikutukset olisivat laadukkaampia, ei tarkasteltavalla yrityksellä ole ollut taloudellisia vaikeuksia taustalla.

Aikaisempien tutkimuksien mukaan IFRS-tilinpäätöskäytäntöä on kutsuttu korkealaatuiseksi standardeiksi, ja siksi näiden standardien on tarkoitus lisätä taloudellisten raporttien läpinäkyvyyttä ja vertailukelpoisuutta, olla laadukkaampia kuin kansalliset standardit ja vähentämään tiedon epäsymmetriaa kansallisten ja kansainvälisten käytäntöjen välillä. Tässä väitteessä yhtäläisyytenä tähän tutkimukseen on tiedon epäsymmetrian vähentyminen kansainvälisillä markkinoilla, mutta ei todennäköisesti kotimaisilla markkinoilla. Tämä siitä syystä, että kotimaisilla markkinoilla ja myös muiden maiden markkinoilla on mukana aina lisäksi paikallisia tilinpäätöskäytäntöjä. Parhain lopputulos syntyisi, jos kaikkien tulisi käyttää vain yhtä tilinpäätöskäytäntöä, vaikka käytännössä se on lähes mahdotonta toteuttaa.

Vapaaehtoinen siirtymä IFRS-tilinpäätökseen vie yritykseltä ainakin aluksi paljon aikaa ja resursseja. Jokaista standardia tulee noudattaa ja suomalaiset tilinpäätökset oikaista kansainvälisiksi. Tämä tuo yritykselle positiivisena vaikutuksena rahoituksen helpompi saaminen ja kustannuksina laskentakäytäntöjen hankaluus ja lisäkustannukset kirjanpitoon ja tilintarkastukseen. Seuraavaan taulukkoon 31 on tehty yhteenveto aikaisempien tutkimuksen tuloksista.

Taulukko 31 Yhteenveto teoriaan pohjautuen

Aikaisemmat tutkimukset	Tulos	Tutkimus
Daske et al. 2011; Kim ja Shi 2010	IFRS-tilinpäätökset laadukkaampia.	Ei täysin tue
Ding et al. 2007; Kim et al. 2011	Vapaaehtoista IFRS-käyttöönottoa pidetään uskottavana sitoutumisena parempiin raportointistrategioihin.	Tukee
Chung 2017	Ristiriitaiset tulokset laadun ja vertailtavuuden parantumisesta. Heikentää vertailtavuutta listattujen ja listaamattomien yritysten välillä.	Tukee
Di Fabio 2018	Listaaamattomilla yrityksillä ihanteellinen asema toteuttaa vapaaehtoinen IFRS.	Tukee
André et al. 2012	Kansainvälisyys, vipuvaikutus, yrityksen koko ja tilintarkastajan maine selittävät vapaaehtoisen siirtymän.	Ei täysin tue
Jarva & Lantto 2012; Dunne et al. (2008)	Oma pääoma pienenee ja velat kasvavat.	Ei täysin tue
Kallunki, Lantto ja Sahlström 2008; Hung & Subramanyam 2004; Goodwin, Ahmed & Heaney 2008	Merkittävä vaikutus tuloslaskelmaan ja taseeseen.	Tukee
Fifield et al. 2011	Tulokset huomattavasti suurempia kuin paikallisissa käytännöissä.	Tukee

Tutkimuksen lopuksi on tarkasteltu vielä liiketuloksen, omavaraisuusasteen sekä current rationin tunnuslukuja, jotta voidaan todeta, miten tulokset todella vaikuttivat taloudellisesti tilinpäätöskäytäntöjen välillä. Liiketuloksella voidaan vertailla samalla toimialalla olevien yritysten operatiivista kannattavuutta keskenään (Alma Talent 2023a). Liiketulosprosentti on FAS:n mukaan 19 prosenttia ja IFRS:n mukaan 30 prosenttia, jolloin muutos on ollut 11 prosenttiyksikköä. Kun tarkastellaan vielä kokonaistuloksia, FAS:n kokonaistulosprosentti on 17 prosenttia ja IFRS:n 22 prosenttia eli erotus on tässä 5 prosenttiyksikköä. Tästä voidaan todeta, että IFRS:ssä tulokset ovat parempia, mutta kun huomioidaan rahoituskulut ja verot, on vaikutus selkeästi pienempi. (Taulukko 32)

Omavaraisuusasteprosentti kertoo yrityksen kyvystä selvitä mahdollisia tappioita vastaan. (Alma Talent 2023b) Yrityksen omavaraisuusaste on FAS:n mukaan 11 prosenttia ja IFRS:n mukaan 16 prosenttia eli tulos kasvaa 5 prosenttiyksikköä. FAS:n mukaan tulos on ohjearvojen mukaan heikko (alle 15 %), mutta nousee IFRS:n mukaan välttäväksi (15–25 %). Current ratio mittaa tilinpäätöshetkellä yrityksen maksuvalmiutta ja rahoituspuskuria. (Alma Talent 2023c) Yrityksen Current ratio on FAS:n mukaan 1,06 ja IFRS:n mukaan 1,03, jolloin tulos on viitteellisten arvojen mukaan molemmissa välttävä, eikä merkittävää muutosta käytäntöjen välillä ole. Tunnuslukujen perusteella yritys antaisi paremman kuvan taloudellisesta tilanteesta kuin suomalaisen tilinpäätöskäytännön mukaan. Koska hyöty on itsessään melko suurta, voitaisiin tämän perusteella todeta, että muutos olisi taloudellisesti kannattavaa.

Taulukko 32 Tunnuslukujen tarkastelu

Tunnusluku	FAS	IFRS
Liiketulos -%	19 %	30 %
Kokonaistulos -%	17 %	22 %
Omavaraisuusaste -%	11 %	16 %
Current ratio	1,06	1,03

Tutkimusten tuloksista voidaan olla täysin yhtä mieltä Chungin (2017, 1655–1656) tutkimuksen kanssa, että tulokset antavat hyvin ristiriitaisia vaikutuksia IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymisestä. Vaikka tämä tutkimus tukee monia aikaisempia tutkimuksia, löytyy myös useita eroavaisuuksia, joten tutkimuksesta on haastavaa tehdä selviä johtopäätöksiä.

7 Yhteenveto ja johtopäätökset

Yhteenveto ja johtopäätökset osiossa kiteytetään koko tutkimus yhteen. Yhteenvedon jälkeen kerrataan tutkimuksen johtopäätökset ja vastataan tutkimuskysymyksiin. Lopuksi pohditaan vielä tutkimuksen luotettavuutta ja mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

7.1 Yhteenveto

Ihanteellinen tilanne olisi sellainen, jossa kaikki yritykset käyttäisivät samanlaista kirjanpitoikäytäntöä ja epäsymmetrisuus kansallisten sekä kansainvälisten käytäntöjen välillä saataisiin poistettua. (DiFabio 2018; Kedzior et al. 2020, 156) Luonnollisesti ajatus on haastava, sillä tilinpäätöskäytäntöjä on olemassa niin monia, mutta tämä onkin ollut alusta alkaen yksi IASB:n tavoitteista. Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli tutkia IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymisen vaikutuksia tapaustutkimuksen avulla. Motiivina oli löytää, millaisia vaikutuksia siirtymästä syntyisi tarkasteltavalle yritykselle ja tuoko muutokset positiivisia vai negatiivisia vaikutuksia.

Aikaisemmat tutkimukset antoivat paljon ristiriitaisia tuloksia siitä, millaisia muutoksia siirtymät aiheuttaisivat. Osan tutkimusten mukaan tulokset ovat merkittäviä, sillä tulos ja laatu paranevat merkittävästi. Osassa tutkimuksissa ei päästy mihinkään tuloksiin, sillä maiden kulttuuriset ja poliittiset erot tulisi ottaa mukaan tarkasteluun. Yleisin tulos kuitenkin oli se, että muutokset toivat paremman tuloksen yritykselle, mutta velan kasvun kustannuksella. (DiFabio 2018; Jermakowicz 2004; Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski 2006; Nobes 2008; Rodrigues & Craig 2007; Zeff 2007) Oletus aiempien tutkimusten perusteella on se, että muutokset riippuvat paljon maan omasta tilinpäätöskäytännöstä, ja siitä kuinka laadukas paikallinen käytäntö on. Aikaisempia tutkimuksia on myös kritisoitu siitä, että ne ovat tehty liian lyhyellä aikavälillä eikä näin ollen kaikkia tarvittavia asioita ole voitu huomioida.

Eri maiden välisten kirjanpitoikäntöiden takia samankaltaiset tapahtumat voidaan kirjata eri tavoin eri maissa. Tähän vaikuttavat maiden säännökset ja niiden tulkitseminen tai raportointi. FAS eroaa IFRS:stä usealla tavoin, esimerkiksi osa kirjanpitoon liittyvistä informaatioista ei tarvitse avata liitetiedoissa suomalaisessa käytännössä, mutta ne kuitenkin käsitellään IFRS:ssä. Ero näkyvät myös käytäntöjen sääntelyissä, kun FAS noudattaa tarkasti Suomen kirjanpitolakia ja IFRS:llä on oma normistonsa. IFRS-tilinpäätöskäytännön tavoitteena on tilinpäätösten laaja vertailukelpoisuus ja tiedon läpinäkyvyys, koska tilinpäätös on ensisijaisesti tarkoitettu sijoittajille, kun taas suomalainen lähestymistapa on perinteisesti perustunut velkojasuojan ja verotuksen tarpeiden täyttämiseen. Viimeinen suurempi eroavaisuus näkyy liitetiedoissa, jotka ovat IFRS-tilinpäätöksessä huomattavasti laajemmat.

Siirtyminen IFRS-tilinpäätökseen vaatii aikaa ja resursseja, sillä muutos suomalaisesta käytännöstä edellyttää kaikkien IFRS-standardien opetteluita. Tilinpäätöstä voidaan kutsua kansainväliseksi tilinpäätökseksi vasta sitten, kun se täyttää kaikkien IFRS-standardien vaatimukset. Kirjanpidollisessa käsittelyssä on paljon eroja, jotka tulee analysoida ja dokumentoida IFRS-käyttöönoton yhteydessä sekä luoda rutiinit uusiin raportointivaatimuksiin. Tilinpäätöksen yleiset esittämisvaatimukset sisältyvät IAS 1 -standardiin, jonka tavoitteena on määrittellä perusteet tilinpäätöksen esittämiselle vertailukelpoisuuden saavuttamiseksi sekä omien että toisten yritysten tilinpäätösten välille eri tilikausilla. IFRS-tilinpäätös sisältää taseen sekä laskelmat kauden voitosta tai tappiosta, oman pääoman muutoksista sekä rahavirroista, joista tuloslaskelma ja tase ovat oleelliset tämän tutkimuksen kannalta.

Joissakin tapauksissa IFRS:n mukainen voitto tai tappio voi poiketa merkittävästi kansallisista kirjanpitoikäntöistä, kun kulut ja tuotot kirjataan uudelleenarvostuksen perusteella. Tärkeitä tulokseen vaikuttavia tekijöitä ovat arvonkorotuksen lisäksi liikearvon poistojen päättymisen, tuotekehitykseen liittyvien menojen aktivointi ja muutokset varaston arvostusperiaatteissa. IAS 1 ei määrittele tarkkaa tase- tai tuloslaskelmakaavaa, vaan ainoastaan vähimmäisvaatimukset esitettävälle erille. Työn kannalta tärkein standardi on IFRS 16, jota käsitellään sekä taseessa että tuloslaskelmassa. Standardin tavoitteena on

varmistaa, että vuokralle ottajat ja vuokralle antajat antavat asiaankuuluvaa tietoa tavalla, joka aidosti kuvastaa relevantteja liiketoimia. Nämä tiedot antavat perustan tilinpäätöksen käyttäjille arvioida vuokrasopimuksen vaikutusta yhteisön taloudelliseen asemaan, tulokseen ja rahavirtoihin.

Tutkimus toteutettiin tapaus- ja kehittämistutkimuksena case-yritykselle, jolle haluttiin selvittää IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymän vaikutuksia. Tutkimus toteutettiin kvantitatiivisena tutkimuksena, jossa aineistona toimi tarkasteltavan yrityksen suomalainen tuloslaskelma sekä tase. Aineistot muutettiin oikaisulaskujen avulla IFRS-tuloslaskelmaksi ja -taseeksi, jonka jälkeen muutoksia vertailtiin keskenään. Tilikauden voitto kasvoi 1 441 t€:a verrattuna FAS:iin, joka oli yhtäläinen monen aikaisemman tutkimuksen kanssa. Taseessa muutokset käytäntöjen välillä olivat 11 466 t€, joista suurin muutos tuli oman pääoman sekä liikearvon kasvusta. Monet tutkimukset osoittivat, että oma pääoma pienenee ja velat kasvavat siirtymässä, joka poikkesi huomattavasti tässä tutkimuksessa.

7.2 Johtopäätökset

Tutkimuksen tavoitteena oli tutkia ja selvittää, millaisia vaikutuksia IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtyminen tuo listaamattomalle yritykselle. IFRS-standardien tarkoituksena on edistää pääomamarkkinoiden tehokasta toimintaa, korkeatasoista avoimuutta ja taloudellista vertailtavuutta. IFRS-tilinpäätöskäytäntö on aiempien tutkimusten mukaan informoivampaa verrattuna paikallisiin käytäntöihin. Tutkimuskysymyksiin vastaaminen aloitetaan alatutkimuskysymyksistä, jonka jälkeen vastataan päätutkimuskysymykseen. Tutkimuksen ensimmäinen alatutkimuskysymys oli:

”Mitkä tuloslaskelman ja taseen erät tuovat eniten muutoksia siirryttäessä FAS:sta IFRS:ään?”

IFRS-siirtymän kannalta tuloslaskelmassa huomioon otettavat erät ovat IFRS 16 -standardin tuomat oikaisut liiketoiminnan muihin tuottoihin ja -kuluihin. Suurin muutos on kuitenkin

tullut poistoihin ja arvonalentumisiin, joita käsitellään IFRS-tilinpäätöskäytännössä hyvinkin erilaisesti kuin suomalaisessa käytännössä. Näistä syntyi lähes kokonaan tuloslaskelman liikevoiton kasvu, joka oli 2 097 t€:a enemmän kuin FAS:n mukaan. Yksi tärkeimmistä huomioon otettavista eristä ovat verot, joita tulee enemmän maksettavaksi IFRS-standardissa, kun laskennallista veroa ei huomioida suomalaisessa tilinpäätöksessä.

Taseen varoissa tärkein erä on liikearvo, jonka muutos verrattuna suomalaiseen käytäntöön on 10 451 t€:a enemmän. Tässäkin ison roolin saa poistot, joista suurin osa summasta koostuu. Lisäksi yritysostot voivat vaikuttaa merkittävästi liikearvoon. Omasta pääomasta tärkein erä on kertyneet voittovarot, johon tehtiin erilaisia oikaisuja tai uudelleenluokitteluja IFRS-standardien mukaisesti. Taseen velkojen osalta suurimmat muutokset kohdistuivat vuokrasopimuksiin sekä laskennallisiin verovelkoihin, joita ei suomalaisessa käytännössä tarkastella ollenkaan omina erinä.

Tämän tutkimuksen perusteella suurimmat oikaisut liittyivät IFRS 16 -standardiin tai veroihin, joista muutokset tuloslaskelmaan ja taseeseen syntyivät. Tuloslaskelman tilikauden voitto kasvoi näin ollen 1 182 t€:a ja oma pääoma 11 735 t€:a, joten muutokset ovat merkittäviä. Kuitenkin tulee huomioida, että tutkimuksessa on vain yhden yrityksen tuloslaskelma ja tase, joten kyseisiä eriä ei voida kuitenkaan yleistää. Merkittävyyteen vaikuttaa paljon se, onko yrityksellä poistettavia ajoneuvoja ja rakennuksia tai aiempia yrityskauppoja. Niiden puuttuessa muutos olisi varmasti erinäköinen eikä niin merkittävä.

Toisen alatutkimuskysymyksen tarkoitus oli selvittää, miten tarkasteltava case-yritys hyötyisi muutoksesta suomalaisesta tilinpäätöskäytännöstä kansainväliseen käytäntöön. Työn tavoitteena oli lisäksi selvittää, olisiko siirtymällä mahdollista helpottaa case-yrityksen tilinpäätöksen tekoa ja vertailtavuutta niin konsernin sisällä kuin sen ulkopuolellakin. Näin ollen toinen alatutkimuskysymys oli:

”Miten case-yritys hyötyisi siirrosta kansainväliseen tilinpäätöskäytäntöön?”

Tutkimus tehtiin nimenomaan tapaustutkimuksena case-yritykselle, sillä haluttiin saada mahdollisimman kattava vastaus siirtymän vaikutuksista kyseiselle yritykselle. Taloudellisesti suurimmat hyödyt näkyvät tuloksen parantumisessa, kun FAS:n mukaan liiketulosprosentti kasvoi 19 prosentista 30 prosenttiin ja vastaavasti kokonaistulosprosentti 17 prosentista 22 prosenttiin. Lisäksi omavaraisuusaste kasvoi 11 prosentista 16 prosenttiin.

Koska yritys on osa kansainvälistä konsernia ja näin ollen vertailtavuus konsernin sisällä tuo omat haasteet, kun tilinpäätös on tehty eri käytännön mukaan. Siirtymä toisi helpotuksen vertailtavuudessa sekä konsernin sisällä että sen ulkopuolella muiden IFRS-tilinpäätöstä käyttävien yritysten kanssa. Kuten Chungin (2017) artikkeli kertoo, että riippumatta listautumisestaan sekä pörssilistatut että listaamattomat yritykset kilpailevat tasapuolisesti houkutellakseen sijoittajia omilla toimialoillaan samojen ulkoisen tilintarkastuksen ja verotuksen säännösten mukaisesti. Tämä viittaa siihen, että listaamattoman yrityksen sijoittajat ja muut taloudellisen tiedon käyttäjät voivat vertailla yrityksen toimintaa sekä taloudellista asemaa muihin saman toimialan yrityksiin riippumatta listautumisesta. Tilinpäätösten vertailukelpoisuus pörssiyritysten tietojen kanssa voi olla tärkeä tekijä listaamattomille yrityksille ottaessaan vapaaehtoisesti käyttöön IFRS-tilinpäätöskäytännön.

Hyöty yritykselle olisi vertailukelpoisempi tilinpäätös listattujen yritysten kanssa ja myös laadukkaampi sekä informoivampi tilinpäätös. IFRS-tilinpäätöksessä annetaan yrityksestä enemmän informaatiota FAS:iin verrattuna, jota voidaan käyttää laadun mittarina. Myös pienempi mahdollisuus tilinpäätöksen valinnaisuuksista ja poikkeuksista johtaa korkeampaan laatuun. Tarkasteltavan yrityksen olisi helpompi houkutella myös kansainvälisiä sijoittajia yritykselle, kun tilinpäätöksestä saa enemmän tietoa irti, sillä IFRS-tilinpäätös on luotu nimenomaan sijoittajia varten. Kaikki vaikutukset eivät kuitenkaan ole positiivisia. Esimerkiksi IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaisessa taseessa velat kasvoivat lähes 3 700 t€:a. Velkojen osuus on ollut melko suuri myös FAS:n mukaisessa taseessa, jonka takia tämä ei välttämättä ole suuri este muutokselle. Todelliset hyödyt tarkasteltava yritys näkisi parhaiten ensimmäisten vuosien jälkeen toteuttaessaan kansainvälisen tilinpäätöksen. Tämän tutkimuksen perusteella case-yritys saisi isomman hyödyn muutoksen tekemisestä kuin jäämisellä vanhaan tilinpäätöskäytäntöön. Kuitenkaan tämä ei tarkoita, että

siirtymisestä tulee helppo ja ilmainen, vaan se vaatii aikaa ja resursseja sekä uuden käytännön täydellistä opettelua.

Tutkimuksen päätutkimuskysymyksen motiivina oli tutkia ja selvittää todelliset vaikutukset siirtymisestä IFRS-tilinpäätöskäytäntöön. Voisiko muutos tuoda yrityksille lisäarvoa taloudellisesti sekä poistaa markkinoinen epäsymmetriaa tilinpäätösten välillä, vaikka suomalainen tilinpäätöskäytäntö onkin itsessään jo laadukas. Tutkimuksen päätutkimuskysymys oli:

”Millaisia vaikutuksia IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymisellä on?”

IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymisellä saadaan yhtenäinen tilinpäätös kansainvälisten yritysten sekä vapaaehtoisesti IFRS-standardeja noudattavien yritysten kanssa. Siirtymän jälkeen yrityksillä on helpompi vertailla tilinpäätöksiä samoilla aloilla toimivien yritysten ja kilpailijoiden kanssa pois lukien yritykset, jotka toteuttavat paikallista käytäntöä. Kaikki vaikutukset eivät näin ollen ole positiivisia, vaan myös IFRS-standardista löydetään ongelmia tietyissä tapauksissa, vaikka IFRS:n tarkoituksena oli yhdenmukaistaa tilinpäätökset. IFRS-tilinpäätöksellä annetaan yrityksestä enemmän tietoja niitä tarvitseville eli esimerkiksi yrityksen päättäjille tai sijoittajille, sillä IFRS-tilinpäätöksessä on annettava nimenomainen ja varaukseton lausunta yrityksen taloudellisesta asemasta, -tuloksesta sekä rahavirroista. Monet aiemmat tutkimukset osoittivat, että raportointi olisi parempaa ja laadukkaampaa IFRS-tilinpäätöksessä. Kuten tutkimuksen tuloslaskelman ja taseen tarkasteluissa huomattiin, annetaan IFRS-tilinpäätöksessä enemmän tietoja FAS:iin verrattaessa, jota voisi pitää laadun mittarina. Lisäksi tuloksia on vaikeampi manipuloida tarkoista IFRS-standardeissa johtuen, joka johtaa parempaan laatuun.

Monet muutokset tutkimuksessa johtuivat IFRS 16 -standardin tuomista oikaisuihin, joten tulokset voisivat olla hyvin erilaiset, jos mukana olisi yrityksiä, joilla olisi vähemmän IFRS 16 oikaisuja. Myös poistoilla ja yritysostoilla on selvä vaikutus tehtyihin oikaisuihin. Koska suomalainen tilinpäätöskäytäntö ei ole tehty sijoittajia varten, voidaan päätellä, että siirtymä

toisi lisäarvoa yritykselle, kun sijoittajat saavat paremman ymmärryksen yrityksestä ja sijoittavat yritykseen todennäköisemmin. Lisäarvoa tulee myös sillä, että vapaaehtoista siirtymää pidetään uskottavampana sitoutumisena parempiin rahoitusstrategioihin. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muuttamisella IFRS:n mukaiseksi parhain skenaario olisi saada parempi vertailtavuus, joka pienentää riskejä ja tämän perusteella kasvattaa kysyntää. Lopullisia vaikutuksia on kuitenkin mahdoton ennustaa etukäteen.

Case-yritykselle siirtymästä voi olla apua myös konsernin sisällä, jolloin tilinpäätökset ovat tehty saman käytännön mukaisesti muiden konsernin tilinpäätösten kanssa. Listaamattomille yrityksille vapaaehtoinen siirtymä on siinä mielin ihanteellinen tilanne, sillä he voivat valita siirtymän vain siinä tapauksessa, jos sen hyödyt ovat kustannuksia suuremmat. IFRS-standardien tarkoitus on edistää pääomamarkkinoiden kustannustehokasta toimintaa ja avoimuutta aiemmin mainitun vertailtavuuden lisäksi, jolloin IFRS-tilinpäätöskäytännön ajatellaan tuovan positiivisia vaikutuksia yrityksiin. Lisäksi standardien avulla saa lisättyä taloudellisten raporttien läpinäkyvyyttä ja poistamaan tiedon epäsymmetriaa kansallisten sekä kansainvälisten käytäntöjen välillä.

Tutkimus antoi hieman ristiriitaisia vastauksia tutkimuskysymyksiin, koska selkeästi siirtymisen päätökseen vaikuttavat niin monet asiat. Tutkimus tuki suurinta osaa aiemmista tutkimuksista ja myös tämän tutkimuksen perusteella IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymisen vaikutukset ovat merkittäviä. Tutkimuksen perusteella johtopäätöksenä voisi todeta, että listaamattomat yritykset, jotka toimivat osana isompaa maailmanlaajuista konsernia hyötyisi muutoksesta sekä vertailtavuuden kannalta että taloudellisen tuloksen perusteella.

7.3 Tutkimuksen arviointi ja jatkotutkimusmahdollisuudet

Viimeisenä tutkimuksessa pohditaan tutkimuksen rajoitteita ja mahdollisia jatkotutkimusaiheita. Tutkimusta rajoittaa se, että aineistona on vain vuoden 2021 tuloslaskelma ja tase. Vaikka tilikausi on hieman vanhempi, ei tämä tuo haasteita tulosten luotettavuuteen tai oikeudellisuuteen, sillä niin suuria muutoksia vuosien välillä ei ole ollut.

Tutkimuksesta rajattiin kuitenkin pois IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaiset rahavirtalaskelma ja laskelma oman pääoman muutoksista, joiden avulla tulokset olisivat olleet vielä varmemmat sekä luotettavammat. Näiden avulla tutkimuskysymyksiinkin olisi voinut saada selkeämmän vastauksen, sillä tämän tutkimuksen perusteella osaan tutkimuskysymyksiin oli haastavaa saada varmoja ja selkeitä vastauksia. Jos tutkimuksessa olisi huomioitu case-yrityksen vertailuvuosi IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaisesti, tuloksia olisi voinut analysoida mahdollisesti paremmin ja voinut saada erilaisia tuloksia. Tämän lisäksi olisi ollut mielenkiintoista nähdä, olisiko tuloslaskelma ja tase näyttänyt erilaisilta vertailuvuotena.

Case-yritys ei ole aiemmin tehnyt IFRS-tilinpäätöstä eikä näin ollen työssä tehtyä IFRS-tuloslaskelmaa ja -tasetta ole virallisesti tilintarkastettu ja tämän perusteella oikaisut ovat kuvitteellisia. Tämä näkyy suoraan työn luotettavuudessa. Yleistettävyydessä tulee huomioida, että tutkimus on tehty tapaustutkimuksena yhdelle yritykselle, joten tämän takia tuloksia ei voida yleistää muiden yritysten välillä. Kuitenkin moni IFRS-tilinpäätöksen tuloksista tuki aiempia tutkimuksia, joten karkeasti voitaisiin kuitenkin tehdä yleistys, että IFRS-tilinpäätöskäytäntöön siirtymisellä on merkittävät vaikutukset.

Jatkotutkimusaiheita voisi olla ensinnäkin vertailuvuoden lisääminen tutkimukseen, jotta tuloksia voisi verrata IFRS-tilinpäätösten kesken eikä pelkästään FAS:n ja IFRS:n kesken. Lisäksi mielenkiintoisia tuloksia voisi syntyä, jos mukaan otettaisiin rahavirtalaskelma sekä laskelma oman pääoman muutoksista. Kun ajatellaan case-yrityksen ulkopuolelle, jatkotutkimuksena voisi vertailla muita yrityksiä eri tai samoilta toimialoilta, jotka ovat siirtyneet IFRS-tilinpäätöskäytäntöön ja millaisia vaikutuksia tämä on tuonut yrityksille. Vapaaehtoista siirtymää on tutkittu melko vähän, jonka takia tähän aiheeseen mahtuisi vielä paljon lisää tutkimuksia.

Lähteet

- Ahmed, A.S., Neel, M. & Wang, D. (2013). Does Mandatory Adoption of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence. *Contemporary Accounting Research* 30(4), 1344-1372.
- Alexander, D., & Nobes, C. (2013). *Financial Accounting: An International Introduction*, edition.
- Alhola, K., Koivikko, A., Rätty, P., & Tuominen, O. (2001). *Kirjanpidosta tilinpäätökseen*. Helsinki: WSOY.
- Alma Talent (2023a) Liiketulos ja liiketulos-%. [Verkkosivu]. [Viitattu 11.5.2023]. Saatavilla: <https://www.almatalent.fi/tunnuslukuopas/kannattavuus/liiketulos-ja-liiketulos-prosentti/>
- Alma Talent (2023b). Omavaraisuusaste-%. [Verkkosivu]. [Viitattu 11.5.2023]. Saatavilla: <https://www.almatalent.fi/tunnuslukuopas/vakavaraisuus/omavaraisuusaste-prosentti/>
- Alma Talent (2023c) Current ratio. [Verkkosivu]. [Viitattu 11.5.2023]. Saatavilla: <https://www.almatalent.fi/tunnuslukuopas/maksuvalmius/current-ratio/>
- Amano, Y. (2020). Real effects of intangibles capitalization—Empirical evidence from voluntary IFRS adoption in Japan. *Journal of International Accounting Research*, 19(3), 19-36.
- Andre, P., Filip, A., & Paugam, L. (2015). The effect of mandatory IFRS adoption on conditional conservatism in Europe. *Journal of Business Finance & Accounting*, 42(3-4), 482–514.
- Auer, K. V. (1996). Capital market reactions to earnings announcements: Empirical evidence on the difference in the information content of IAS-based earnings and EC-directives-based earnings. *European Accounting Review* 5 (4): 587–623.
- Bamberger, P., & Ang, S. (2016). The quantitative discovery: What is it and how to get it published. *Academy of Management Discoveries*, 2(1), 1-6.

- Barth, M. E., Landsman W.R., & Lang M.H. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research* 46(3), 467- 498.
- Beuren, I. M., Hein, N., & Klann, R. C. (2008). Impact of the IFRS and US-GAAP on economic-financial indicators. *Managerial Auditing Journal*.
- Brüggemann, U., Hitz, J. M., & Sellhorn, T. (2013). Intended and unintended consequences of mandatory IFRS adoption: A review of extant evidence and suggestions for future research. *European accounting review*, 22(1), 1-37.
- Chung, H., & Park, S. O. (2017). voluntary adoption of the IFRS and industry-level comparability: evidence from Korean unlisted firms. *Emerging Markets Finance and Trade*, 53(7), 1654-1666.
- Daske, H., L. Hail, C. Leuz, & R. Verdi. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research*, 46, 1085–1142.
- Ding, Y., Hope, O-K., Jeanjean, T. & Stolowy H. (2007). Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 1–38.
- Di Fabio, C. (2018). Voluntary application of IFRS by unlisted companies: evidence from the Italian context. *International Journal of Disclosure and Governance*, 15, 73-86.
- DiPonio, T. (2015). DISENTANGLING THE IFRS 1 DISCLOSURE: OBSERVATIONS FROM THE EARLY ADOPTION OF IFRS IN CANADA. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 19(3), 45.
- Fifield, S., Finningham, G., Fox, A., Power, D. & Veneziani, M. (2011). A cross-country 70 analysis of IFRS reconciliation statements. *Journal of Applied Accounting Research*, 12, Issue: 1.
- Fito, A., Gomez, F., & Moya, S. (2012). Choices in IFRS adoption in Spain: Determinants and consequences. *Accounting in Europe*, 9(1), 61–83.
- Gu, J. (2021). Voluntary IFRS adoption and accounting quality: Evidence from Japan. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 34(1), 1985-2012.
- Haaramo, V., Palmuaro, S. & Peill, E. (2013). IFRS-raportointi. Helsinki: Sanoma Pro.

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

Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P., (2007), 13. painos. Tutki ja Kirjoita. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Horton, J., Serafeim, G., & Serafeim, I. (2013). Does mandatory IFRS adoption improve the information environment? *Contemporary accounting research*, 30(1), 388-423.

Hung, M., & Subramanyam, K. R. (2007). Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case of Germany. *Review of accounting studies*, 12(4), 623-657.

IFRS (2023a). IAS 16 Property, Plant and Equipment. [Verkkosivu]. [Viitattu 11.5.2023]. Saatavilla: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/>

IFRS (2023b). IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards. [Verkkosivu]. [Viitattu 11.5.2023]. Saatavilla: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-1-first-time-adoption-of-ifrs/>

IFRS (2023c). IFRS 16 Leases. [Verkkosivu]. [Viitattu 11.5.2023]. Saatavilla: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/>

Jarva, H. & Lantto, A. M. (2012). Information content of IFRS versus domestic accounting standards: evidence from Finland. *The Finnish Journal of Business Economics*, 2, 141-177.

Jermakowicz, E. K. (2004). Effects of adoption of international financial reporting standards in Belgium: the evidence from BEL-20 companies. *Accounting in Europe*, 1(1), 51-70.

Jermakowicz, E.K. & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, (2), 170-196.

Joos, P. & Lang, M. (1994). The Effects of Accounting Diversity: Evidence from the European Union. *Journal of Accounting Research*, 32, 141-168.

- Kim, J. B., & Shi, H. (2012). Voluntary IFRS adoption, analyst coverage, and information quality: International evidence. *Journal of International Accounting Research*, 11(1), 45-76.
- Kim, J-B., J. Tsui, & C. H. Yi. (2011). The voluntary adoptions of international accounting standards and loan contracting around the world. *Review of Accounting Studies* (May): 1–33.
- Kallunki, J., Lantto, A. & Sahlström, P. (2008). *Tilinpäätösanalyysi IFRS-maailmassa*. Hämeenlinna: Talentum Media Oy.
- Kędzior, M., Cyganska, M., & Syrrakos, D. (2020). Determinants of voluntary international financial reporting standards adoption in Poland. *Engineering Economics*, 31(2), 155-168.
- Kettunen, P. (1993). Financial accounting and reporting in Finland. *European Accounting Review*, 2(3), 592–602.
- Kuutti, I. (2019). *IFRS:n vaikutus FAS-kirjanpitoon ja -tilinpäätökseen*. Helsinki: Eduhouse.
- Kuutti, I. (2020). *IFRS-siirtymäprojektin suunnittelu ja toteutus*. Helsinki: Taloushallintoliitto.
- Leppiniemi, J. (2003). *IFRS – Johdon käsikirja*. Juva: WSOY.
- Leppiniemi, J., & Kykkänen, T. (2015). *Kirjanpito, tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulkinta*. Helsinki: WSOY.
- Liu, C. (2011). IFRS and US-GAAP comparability before release No. 33-8879: Some evidence from US-listed Chinese companies. *International Journal of Accounting & Information Management*.
- Muthupandian, K. S. (2009). *IAS 18 Revenue-A Closer Look*.
- Nobes, C. (2008). Accounting classification in the IFRS era. *Australian Accounting Review*. 18(3), 191-198.
- Pajunen, K. (2010). International Financial Reporting Standards from the Perspective of Accounting Professionals-An Account from Finland. *BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE FORSCHUNG UND PRAXIS*, 62(2), 223-239.

- Picker, R., Leo, K. Loftus, J, Wise, V., Clark, K. & Alfredson, K. (2013). *Applying International Financial Reporting Standards*. Kolmas painos. Australia: John Wiley & Sons Australia.
- Roberts, C., Weetman, P. & Gordon, P. (2002). *International Financial Accounting – A Comparative Approach*. 2. painos. Lontoo: Pearson Education.
- Roine, S-L. (2005). *Miten tilinpäätös muuttuu? Opas IFRS-standardien vaikutuksista*. Helsinki: Pörssisäätiö
- Rodrigues, L.L. & Craig, R. (2007). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(6), 739-757.
- Stratton, C. R. (1976). Needs assessment for communication system design. *Journal of Technical Writing and Communication*. 6(2), s. 135–144.
- Tikka, K. S., Nykänen, O., Juusela J., Viitala, T. (2015). *Yritysverotus I-II*. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Troberg, P. (2013). *IFRS NOW- In the light of US GAAP and Finnish Practices*. Helsinki: KHT Media.
- Zahid, R. A., & Simga-Mugan, C. (2019). An analysis of IFRS and SME-IFRS adoption determinants: a worldwide study. *Emerging Markets Finance and Trade*, 55(2), 391-408.
- Zeff, S.A. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39(1), 290-302.
- Öztürk, M., & Serçemeli, M. (2016). Impact of New Standard IFRS 16 Leases on Statement of Financial Position and Key Ratios A Case Study on an Airline Company in Turkey. *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 7.

Liitteet

Liite 1. Tuloslaskelma FAS.

TULOSLASKELMA

	Liite	1.1.-31.12.2021	1.1.-31.12.2020
LIKEVAIHTO	1.1.	20.416.456,93	20.854.096,75
Liiketoiminnan muut tuotot	1.2.	101.731,60	131.631,91
Materiaalit ja palvelut	1.3.	-3.387.670,41	-5.125.854,67
Henkilöstökulut	1.4.	-4.308.334,43	-3.802.831,77
Poistot ja arvonalentumiset	1.5.	-2.725.495,16	-2.583.896,28
Liiketoiminnan muut kulut	1.6.	-6.173.641,29	-4.874.450,03
LIKEVOITTO / -TAPPIO		3.923.047,24	4.598.695,91
Rahoitustuotot ja -kulut	1.7.	287.457,35	278.449,33
VOITTO / TAPPIO ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA		4.210.504,59	4.877.145,24
Verot		-831.119,42	-1.014.568,48
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO		3.379.385,17	3.862.576,76

Liite 2. Tase FAS.

TASE

Vastaavaa	Liite	31/12/2021	31/12/2020
PYSYVÄT VASTAAVAT			
Aineettomat hyödykkeet	2.1.	6.110.303,50	8.249.739,43
Aineelliset hyödykkeet	2.2.	82.215,52	75.650,26
Sijoitukset	2.3.	84,09	84,09
PYSYVÄT VASTAAVAT YHTEENSÄ		6.192.603,11	8.325.473,78
VAIHTUVAT VASTAAVAT			
Vaihto-omaisuus	2.4.	966.464,76	475.837,85
Pitkäaikaiset saamiset	2.5.	60.094,13	60.094,13
Lyhytaikaiset saamiset	2.6.	90.800.488,10	105.868.362,93
Rahat ja pankkisaamiset		15.350.906,27	1.873.893,51
VAIHTUVAT VASTAAVAT YHTEENSÄ		107.177.953,26	108.278.188,42
VASTAAVAA YHTEENSÄ		113.370.556,37	116.603.662,20
Vastattavaa			
OMA PÄÄOMA	2.7.		
Osakepääoma		50.624,57	50.624,57
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto		6.485.021,81	6.485.021,81
Edellisten tilikausien voitto / tappio		2.139.552,96	1.174.101,20
Tilikauden voitto / tappio		3.379.385,17	3.862.576,76
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ		12.054.584,51	11.572.324,34
VIERAS PÄÄOMA			
Lyhytaikainen vieras pääoma	2.8.	101.315.971,86	105.031.337,86
VIERAS PÄÄOMA YHTEENSÄ		101.315.971,86	105.031.337,86
VASTATTAVAA YHTEENSÄ		113.370.556,37	116.603.662,20

Liite 3. IFRS 16:n vaikutus tuloslaskelmaan.

Omaisuus	Vuokran alkusumma	Vuokra	Vapaat vuokra kk	Vapaan vuokran summa	Jäljellä oleva summa vuokralle-	Vuotuine korko n	Korko	Avaus 01/01/20 21	Jälkiarvio inti (delta)	Poisto	Nettoarvo 30/04/2021
Rakennus	16968	16272	2	16968	715968	1,153	0,095579	318847,2		-191308	127538,88
Ajoneuvo	523	473			16718,56667	0,922	0,076511	4615,545	5374,617	-5873,52	4116,6409
Ajoneuvo	698,87	698,87			33545,76	1,5491	0,128184	30521,32		-8139,02	22382,301
Avaus	Maturiteetti	Korot	Velan arvo	Osa < 1 vuosi	Osa > 1 vuosi	Oma pääo	Vuokram aksun	Poisto kulut	Rahoitus kulut	Netto vaikutus	
322196,708	-195264	2685,175	129617,9	129617,8833	0	-3657,47	195264	-191308	-2501,11	1454,576	
4152,30426	-5876	41,73085	3692,652	3692,652477	0	-42,4319	5924,333	-5873,52	-41,7191	9,092809	
30540,2927	-8386,44	413,7209	22567,57	8096,224524	14471,34908	-58,1207	8386,44	-8139,02	-403,501	-156,08	

Liite 4. Käyttöomaisuuden poistot.

	Bruttoarvo		Poistot (2014 vaikutus)	Bruttoarvo		IFRS poistot (2014 vaikutus)	IFRS-FAS oikaisu
Asiakaslista	6 100 000	10 vuotta	610 000	6 100 000	15 vuotta	406 667	-203 333
Jäljellä oleva liikearvo	16 900 000	10 vuotta	1 690 000	16 900 000	0 vuotta	0	-1 690 000
Total	23 000 000		2 300 000	23 000 000		406 667	-1 893 333

Liite 5. IFRS 16:n vaikutus taseeseen.

Rakennus									
Vuosi	Vuokra	Diskonttaus	Vuokraerän nykyarvo	Velka 1.1	Vuokra	Korko	Lyhennys	31.12	
191	1,0956	0,9128	174,6	1492,6	191,3	142,7	48,6	1443,9	
191	1,2003	0,8331	159,4	1443,9	191,3	138,0	53,3	1390,6	
191	1,3150	0,7604	145,5	1390,6	191,3	132,9	58,4	1332,2	
191	1,4407	0,6941	132,8	1332,2	191,3	127,3	64,0	1268,2	
191	1,5784	0,6335	121,2	1268,2	191,3	121,2	70,1	1198,2	
191	1,7293	0,5783	110,6	1198,2	191,3	114,5	76,8	1121,4	
191	1,8946	0,5278	101,0	1121,4	191,3	107,2	84,1	1037,2	
191	2,0756	0,4818	92,2	1037,2	191,3	99,1	92,2	945,1	
191	2,2740	0,4397	84,1	945,1	191,3	90,3	101,0	844,1	
191	2,4914	0,4014	76,8	844,1	191,3	80,7	110,6	733,5	
191	2,7295	0,3664	70,1	733,5	191,3	70,1	121,2	612,3	
191	2,9904	0,3344	64,0	612,3	191,3	58,5	132,8	479,5	
191	3,2762	0,3052	58,4	479,5	191,3	45,8	145,5	334,0	
191	3,5894	0,2786	53,3	334,0	191,3	31,9	159,4	174,6	
191	3,9324	0,2543	48,6	174,6	191,3	16,7	174,6	0,0	
			1492,566262						
			99,5044175						
Ajoneuvo 1									
	1,0765	0,9289	5,46	51,36	5,87	3,93	1,94	49,42	
	1,1589	0,8629	5,07	49,42	5,87	3,78	2,09	47,33	
	1,2475	0,8016	4,71	47,33	5,87	3,62	2,25	45,08	
	1,3430	0,7446	4,37	45,08	5,87	3,45	2,42	42,65	
	1,4457	0,6917	4,06	42,65	5,87	3,26	2,61	40,04	
	1,5564	0,6425	3,77	40,04	5,87	3,06	2,81	37,23	
	1,6754	0,5969	3,51	37,23	5,87	2,85	3,03	34,20	
	1,8036	0,5544	3,26	34,20	5,87	2,62	3,26	30,95	
	1,9416	0,5150	3,03	30,95	5,87	2,37	3,51	27,44	
	2,0902	0,4784	2,81	27,44	5,87	2,10	3,77	23,67	
	2,2501	0,4444	2,61	23,67	5,87	1,81	4,06	19,61	
	2,4222	0,4128	2,42	19,61	5,87	1,50	4,37	15,23	
	2,6076	0,3835	2,25	15,23	5,87	1,17	4,71	10,52	
	2,8071	0,3562	2,09	10,52	5,87	0,81	5,07	5,46	
	3,0218	0,3309	1,94	5,46	5,87	0,42	5,46	0,00	
			51,36						
			3,42						

Ajoneuvo 2									
8,139	1,128	0,886	7,21	53,10	8,14	6,81	1,33	51,76	
8,139	1,273	0,786	6,39	51,76	8,14	6,64	1,50	50,26	
8,139	1,436	0,696	5,67	50,26	8,14	6,44	1,70	48,56	
8,139	1,620	0,617	5,02	48,56	8,14	6,22	1,91	46,65	
8,139	1,828	0,547	4,45	46,65	8,14	5,98	2,16	44,49	
8,139	2,062	0,485	3,95	44,49	8,14	5,70	2,44	42,05	
8,139	2,326	0,430	3,50	42,05	8,14	5,39	2,75	39,30	
8,139	2,624	0,381	3,10	39,30	8,14	5,04	3,10	36,20	
8,139	2,961	0,338	2,75	36,20	8,14	4,64	3,50	32,70	
8,139	3,340	0,299	2,44	32,70	8,14	4,19	3,95	28,76	
8,139	3,768	0,265	2,16	28,76	8,14	3,69	4,45	24,31	
8,139	4,251	0,235	1,91	24,31	8,14	3,12	5,02	19,28	
8,139	4,796	0,208	1,70	19,28	8,14	2,47	5,67	13,61	
8,139	5,411	0,185	1,50	13,61	8,14	1,75	6,39	7,22	
8,139	6,105	0,164	1,33	7,22	8,14	0,93	7,21	0,01	
			53,10						
			3,54						

Käyttöoikeusomaisuuserät	Velka	Poistot	Kassa	Korot
	1493	99	191	
1493	49			143
	99	51,4	5,8	
51,4	1,9			3,9
	3,4	53,1	8,1	
53,1	1,3			6,8
	3,5			
Tuloslaskelma	Tase	Varat	Velat	
Poistot	Käyttöoikeusomaisuus	1491,6	Kertyneet voittovara	0
Korot	Kassa	-204,9	Velat	1546
Yhteensä	Yhteensä	1287	Tulos	-259
			Yhteensä	1287