

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

Kauppätieteiden osasto

Liiketaloustiede, laskentatoimi

**AINEETTOMIEN OIKEUKSIEN KIRJANPIDOLLINEN KÄSITTELY
CASE: INNOKARELIA OY**

Pro gradu –tutkielman aihe on hyväksytty kauppätieteiden osaston osastoneuvostossa 20.5.2003

Työn ohjaaja: prof. Ulla Kotonen

Työn tarkastajat: prof. Ulla Kotonen ja prof. Antero Tervonen

Lappeenrannassa 21.10.2003

Mikko Paananen

Tervahaudankatu 1 b 18

53850 LAPPEENRANTA

Puh. +358 50 567 1402

TIIVISTELMÄ

Tekijä: Mikko Paananen

Tutkielman nimi: Aineettomien oikeuksien kirjanpidollinen käsittely,
Case: Innokarelia Oy

Osasto: Kauppatieteiden osasto

Vuosi: 2003

Pro gradu-tutkielma: Lappeenrannan teknillinen yliopisto. 155 sivua,
11 kuvaa ja 3 liitettä

Tarkastajat: prof. Ulla Kotonen ja prof. Antero Tervonen

Hakusanat: Aineeton oikeus, IAS, US GAAP, kirjanpitolaki, lisensiointi-yhtiö

Keywords: Intangible Right, IAS, US GAAP, Finnish GAAP, Licensing Company

Aineettomat oikeudet ovat erittäin ajankohtainen aihe sekä yritysmaailmassa että tutkimuspiireissä, koska niiden taloudellinen merkitys on kasvanut viime vuosikymmenenä räjähdysmäisesti. Tällä muutoksella on ollut vaikutusta useilla eri liiketoiminnan osa-alueilla, esimerkiksi kirjanpidossa. Tutkielman tarkoituksena on tehdä sekä teoreettinen että empiirinen katsaus aineettomiin oikeuksiin. Tarkastelu aloitetaan kirjanpidon teoreettisten lähtökohtien käsittelyllä. Tämän jälkeen siirrytään tarkastelemaan aineettomia oikeuksia eri tilinpäätösnormistojen (IAS, US GAAP ja kirjanpitolaki) näkökulmasta. Näistä muodostuu yhdessä tutkielman teoreettinen viitekehys. Empiirisessä osassa pyritään sen sijaan selvittämään kirjanpitoon liittyvää problematiikkaa erityistapauksessa, jossa lisensiointiyhtiö tekee liiketoimintaa yksinomaan aineettomia oikeuksia välittämällä. Kysymyksessä on kvalitatiivinen tapaustutkimus. Sen lopputuloksena pyritään tekemään johtopäätöksiä yhtiön valitsemasta kirjanpidollisesta toimintamallista ja esittämään sille vaihtoehtoisia malleja. Johtopäätökset perustuvat pääasiassa teemahaastatteluun tehtyihin asiantuntijanäkemyksiin.

ABSTRACT

Author: Mikko Paananen

Title: Bookkeeping Treatment of Intangible Rights Case: Innokarelia Oy

Department: Department of Business Administration

Year: 2003

Master's Thesis: Lappeenranta University of Technology. 155 pages, 11 figures and 3 appendixs

Examiners: Prof. Ulla Kotonen and Prof. Antero Tervonen

Keywords: Intangible Right, IAS, US GAAP, Finnish GAAP, Licensing Company.

The intangible rights are very current topic in both enterprise sector and circle of researchers because their significance has increased explosively during the past decades. This change has had a major influence in many areas of business, for example in bookkeeping. A Purpose of this study is to make theoretical and empirical examination on intangible rights. It begins by examining theoretical basis of bookkeeping. After this it is moved to examine intangible rights from the point of view of different norms of financial statements (IAS, US GAAP and Finnish GAAP). These together establish a theoretical framework of thesis. In empirical part instead it is tried to figure out problems of certain special case where a licensing company makes business exclusively by dealing intangible rights. This is a qualitative case study. As a result of that it is try to make conclusions about operations model of the company and introduce some alternative models. The conclusions are based on experts' opinions that have come up in themed interviews.

ALKUSANAT

Pro gradu -tutkielman tekeminen oli erittäin haastava prosessi, josta suoriutuminen ei olisi onnistunut ilman asiantuntevaa apua. Haluan kiittää ohjaajaani prof. Ulla Kotosta tutkielman rakennetta ja sisältöä koskevista ohjeista. Lisäksi haluan esittää kiitokseni myös VTM Rauno Erveliukselle ja FT Pertti Kolarille sekä kaikille haastatteluihin osallistuneille tahoille, joiden monipuoliset näkemykset olivat erittäin merkittävässä asemassa tutkielman empiirisessä osassa. Lopuksi haluan kiittää vielä prof. Antero Tervosta tieteellistä kirjoittamista koskevasta ohjeistuksesta sekä Innokarelia Oy:tä mielenkiintoisen tutkimusaiheen tarjoamisesta.

Lappeenrannassa 21.10.2003

Mikko Paananen

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	1
1.1	TAUSTAA TUTKIMUKSELLE.....	1
1.2	TUTKIMUSONGELMA JA TAVOITTEET	3
1.3	TUTKIELMAN RAJAUS.....	4
1.4	TUTKIMUSMETODOLOGIA JA AINEISTON KERÄÄMINEN.....	5
1.5	TUTKIELMAN RAKENNE	7
1.6	AINEETTOMAT OIKEUDET	9
2	TASETEORIAT JA KIRJANPIDON TEOREETTINEN TAUSTA	11
2.1	STAATTINEN TEORIA – TASEYHTÄLÖTEORIA	12
2.2	DYNAAMINEN TEORIA – MENO-TULO-TEORIA	15
2.3	EU:N 4. JA 7. YHTIÖOIKEUDELLINEN DIREKTIIVI	21
2.4	INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD:N VIITEKEHYS	23
2.5	FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD:N VIITEKEHYS	26
2.6	YHTEENVETO TEORIOISTA JA VIITEKEHYKSISTÄ	28
3	AINEETTOMAT OIKEUDET SUOMALAISESSA TILINPÄÄTÖS- NORMISTOSSA	31
3.1	AINEETTOMIEN OIKEUKSIEN MÄÄRITELMÄ	32
3.2	AKTIVOIMINEN JA VAROVAISUUDEN PERIAATE	33
3.3	AINEETTOMIEN OIKEUKSIEN ARVOSTAMINEN	36
3.4	AINEETTOMIEN OIKEUKSIEN JAKSOTTAMINEN	37
3.5	ARVONKOROTUS JA ARVONALENNUS	38
3.6	KIRJANPIDOLLISET RISKIT JA TILINPÄÄTÖSINFORMAATIO	40
3.7	IAS-SÄÄNTELYRYHMÄN KANNANOTOT	42
3.8	AINEETTOMAT OIKEUDET JA TILINTARKASTUS.....	43
3.9	YHTEENVETO AINEETTOMISTA OIKEUKSISTA	45
4	AINEETTOMAT OIKEUDET KANSAINVÄLISISSÄ TILINPÄÄTÖS- NORMISTOISSA	47
4.1	IAS JA AINEETTOMAT OIKEUDET	47
4.1.1	Aktivoiminen ja kuluksi kirjaaminen.....	48
4.1.2	Aineettomien hyödykkeiden arvostaminen.....	48
4.1.3	Arvonkorotukset ja arvonalentumiset	52
4.1.4	Jaksottaminen ja arvonalentumistesti	54
4.1.5	Aineeton omaisuus yritysten yhteenliittymissä	56
4.2	YHTEENVETO AINEETTOMISTA HYÖDYKKEISTÄ (IAS)	61
4.3	US GAAP JA AINEETTOMAT OIKEUDET	63
4.3.1	Aineettomien hyödykkeiden aktivoiminen	64
4.3.2	Aineettomien hyödykkeiden taloudellinen vaikutusaika.....	64
4.3.3	Aineettomien hyödykkeiden jaksottaminen	65
4.3.4	Aineeton omaisuus yritysten yhteenliittymissä	69
4.4	YHTEENVETO AINEETTOMISTA HYÖDYKKEISTÄ (US GAAP)	74
5	EMPIIRINEN KATSAUS AINEETTOMIIN OIKEUKSIIN.....	76

5.1	CASE: INNOKARELIA OY	77
5.2	KIRJANPIDOLLISTEN KYSYMYSTEN TARKASTELU.....	82
5.3	MENOIHIN JA TULOIHIN LIITTYVÄT KIRJAUSKÄYTÄNNÖT.....	83
5.3.1	Maksetut ennakot ja saadut ennakot - malli (I).....	83
5.3.2	Tulouttaminen ja kulukirjaukset tuloslaskelmaan (II)	109
5.3.3	Menojen aktivointi taseeseen (III).....	117
5.4	AINEETTOMIEN OIKEUKSIEN OMISTAMINEN.....	125
5.5	TILINPÄÄTÖSERIEN GRAAFINEN TARKASTELU	131
5.5.1	Tuloslaskelmaan vaikuttavat tilinpäätöserät	133
5.5.2	Taseen erät	135
5.6	EMPIRIAOSAN YHTEENVETO	140
6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA TUTKIMUSTULOSTEN TARKASTELU.	141
6.1	TEOREETTISEN OSAN JOHTOPÄÄTÖKSET	141
6.2	EMPIRIAOSUUDEN JOHTOPÄÄTÖKSET.....	146
6.3	TAVOITTEIDEN SAAVUTTAMINEN JA TUTKIMUSTULOSTEN LUOTET- TAVUUS.....	151

LIITTEET

Innokarelia Oy:n toimintakertomus

Innokarelia Oy:n tuloslaskelma

Innokarelia Oy:n taselaskelma

1 JOHDANTO

1.1 TAUSTAA TUTKIMUKSELLE

Yhdysvaltalaisen Brookings Institution – tutkimuslaitoksen vuonna 1999 suorittaman tutkimuksen mukaan yritysten suurimmat varat ovat nykyään aineettomia. Tutkimus osoitti, että tämä muutos koskettaa muitakin, kuin teknologiavaltaisia toimialoja. Esimerkiksi yhdysvaltalaisten teollisuusyritysten omaisuus rakenne on muuttunut dramaattisesti viimeisen 20 vuoden kuluessa. Vuonna 1982 niiden kiinteä omaisuus, kuten koneet ja kalusto, tehdasrakennukset ja muu laitteisto muodostivat 62 % teollisuusyritysten markkina-arvosta. Tänä päivänä ne edustavat vähempää kuin 30 %. Tämä tarkoittaa sitä, että pääosa yritysten arvosta sijaitsee nyt aineettomissa hyödykkeissä. Näin suuret muutokset vaikuttavat siten, että aineettomaan omaisuuteen kiinnitetään myös tilinpäätöksissä aikaisempaa suurempaa huomiota. (Ryvette – Klinge, 2000, s. 4)

Levin mukaan tämänkaltainen muutos johtuu lähinnä maailmanlaajuisen kaupan aiheuttamasta kilpailupaineesta, sääntelyn purkautumisesta ja teknologisista muutoksista, jotka ovat pakottaneet yritykset tukeutumaan yhä enenevässä määrin jatkuviin innovaatioihin selviytyäkseen kovassa kilpailussa. Innovaatiot on puolestaan saavutettu pääasiassa investoimalla aineettomiin hyödykkeisiin (tutkimus ja tuotekehitys), minkä vuoksi niiden merkitys on lisääntynyt huomattavasti. Lev näkee kuitenkin ongelmana, että vaikka nykypäivän talouden vauraus ja kasvu ovatkin seurausta aineettomasta omaisuudesta, perinteiset tuotannontekijät kuten työvoima, raaka-aineet jne. dominoivat kuitenkin yhä laskentajärjestelmiä (tilinpäätösnormistoja). Hänen mielestään perinteisessä laskentajärjestelmässä on puutteita, jotka heijastaisivat aineettomien hyödykkeiden arvoon ja suorituskykyyn. Tästä aiheutuu harmia ennen kaikkea yrityksille ja sijoittajille. (Lev, 2001, s. 2) Joissakin maissa, kuten USA:ssa, rakenemuutoksilla on kuitenkin ollut vaikutusta lainsäädäntöön.

Lev on myös todennut, että käyttö- ja rahoitusomaisuudesta on nopeasti tulossa hyödykkeitä, joiden sijoitetun pääoman tuotto prosentti vastaa sijoituskohteiden yleistä keskiarvoa. Poikkeuksellisen hyvät tuotot, määräävä kilpailuasema ja joskus jopa väliaikaiset monopolit saavutetaan hänen mukaan nykyään investoimalla aineettomiin hyödykkeisiin (Lev, 2001, s. 1-2). Eräs keino tavoitella parempia tuottoja aineettomilla hyödykkeillä, on pyrkiä lisensoimaan niitä. Tämä on vaikuttanut siihen, että myös lisensoinnin merkitys yritysten tulonlähteenä on kasvanut. Tutkimusten mukaan patenttioikeuksista saatavat lisensointitulot ovat kasvaneet huimasti viimeisten kymmenen vuoden aikana. Niiden arvo on kasvanut Yhdysvalloissa vuoden 1990 \$15 miljardista vuoteen 2000 mennessä \$110 miljardiin. Yhtiöt ovat ymmärtämässä, että henkinen pääoma voi olla heidän arvokkain ja joustavin pääomansa. Texas Instruments on hyvä esimerkki lisensoinnin antamista mahdollisuuksista. Se lanseerasi oman patenttien lisensointiohjelmansa 80-luvun puolivälissä, jolloin se joutui lähes vararikkoon. Siitä lähtien se on ansainnut ilmiömäiset \$4 miljardia patenteista saatavilla rojalteilla ja sen vuosittaisten lisensointituottojen on arvioitu olevan noin \$800 miljoonaa vuodessa (Ryvette – Klinge, 2000, s. 4-5).

Yritysmailmassa on siis tapahtunut varsin suuria muutoksia, jotka ovat saaneet alkunsa jollakin tapaa aineettomasta omaisuudesta. Muutosten seurauksena on syntynyt aivan uusia liiketoimintamalleja, kuten esim. lisensointiyhtiöitä, joiden liiketoiminta perustuu yksinomaan aineettomien oikeuksien välittämiseen. Omaisuusrakennetta koskevat muutokset vaikuttavat luonnollisesti myös kirjanpitoon ja tilinpäätöksiin, jotka on alun perin suunniteltu aineellista omaisuutta silmällä pitäen. Muutoksia pyritty huomioimaan, etenkin Yhdysvalloissa, myös tilinpäätösnormistossa. Eri-laiset aineettoman omaisuuden muodot, kuten aineettomat oikeudet, yhdistettynä uusiin liiketoimintamalleihin ovat luoneet mutkikkaita tilanteita kirjanpitoon käytännön tasolla. Tämä tutkielma sai alkunsa erään tällai-

sen tapauksen selvittämiseksi. Tutkimuksen tarve havaittiin Lappeenrannassa toimivassa lisensiointiyhtiössä, Innokarelia Oy:ssä.

1.2 TUTKIMUSONGELMA JA TAVOITTEET

Tämän pro gradu -tutkielman **aihealueena** on ulkoinen laskentatoimi. Tutkielman keskeisimpänä **kohteena** on sen sijaan aineettomia oikeuksia koskeva kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntö. Tarkoituksena on selvittää aineettomiin oikeuksiin liittyvää teoreettista sekä käytännön problematiikkaa ja muita niihin liittyviä kysymyksiä. Suurin osa niistä liittyy jollakin tapaa siihen, kuinka lisensiointiyhtiön tulisi hoitaa aineettomiin oikeuksiin liittyviä kirjanpidollisia kysymyksiään.

Tämän tutkielman **tutkimusongelma** voidaan kiteyttää kysymykseen:

- ***Millä tavalla Innokarelia Oy voisi hoitaa aineettomien oikeuksien välittämisestä aiheutuvia liiketapahtumiaan kirjanpidossa?***

Tämän tutkielman **päättavoitteeksi** muodostuu täten;

- ***Riippumattoman näkemyksen muodostaminen Innokarelia Oy:n nykyisen kirjanpidollisen mallin toimivuudesta ja sen kehitystarpeista.***

Tutkielmalle asetettiin myös alatavoitteita. Ne koskevat sekä tutkielman empiiristä että teoreettista osaa. Tutkielman **alatavoitteet** ovat:

- *Osoittaa lukijalle teoriatasolla, mihin aineettomia oikeuksia koskeva lainsäädäntö perustuu eri tilinpäätösnormistoissa ja millä tavalla aineettomat oikeudet ovat vaikuttaneet lainsäädännön uudistustarpeisiin*

- *Osoittaa lukijalle, kuinka suomalainen kirjanpitolainsäädäntö, IAS-käytäntö ja US GAAP:n mukainen käytäntö eroavat aineettomien oikeuksien käsittelyn suhteen toisistaan.*
- *Esittää Innokarelia Oy:lle vaihtoehtoisia kirjanpidollisia toimintamalleja, miten se voisi hoitaa aineettomien oikeuksien välittämisestä aiheutuvia liiketapahtumia kirjanpidossaan.*
- *Selvittää, millä tavalla aineettomien oikeuksien omistaminen muuttaisi yhtiön liikekirjanpitoa ja pohtia, voisiko se ylipäänsä olla mahdollista.*

Tutkielman rakenne myötäilee tavoitteiden saavuttamista. Sitä käsitellään tarkemmin luvussa 1.5.

1.3 TUTKIELMAN RAJAUS

Tutkielman aiheen selkiyttämiseksi aihepiiriä rajattiin. Kirjanpidon teoreettisen taustan tarkoituksena johdatella lukijaa tutkielman pääaiheeseen eli aineettomiin oikeuksiin, joita käsitellään kolmen eri tilinpäätösnormiston näkökulmasta (Suomen kirjanpitolaki, IAS ja US GAAP). Muiden maiden kansallisia normistoja ei ole käsitelty lainkaan. Teoreettinen taustan tarkastelu on rajattu siten, että siinä on pyritty pysymään lainsäädäntöä ohjaavien peruspilareiden kuvaamisessa. Suomen kirjanpitolainsäädännön kohdalla tehdään viittauksia 1960-1970-lukujen vaihteeseen, joka on Suomen kirjanpitokulttuurissa erittäin merkittävä käännekohta. Sen vaikutukset näkyvät lainsäädännössämme edelleen. Sen kauemmaksi historiallisesti ei mennä. Muiden tilinpäätösnormistojen viitekehysten tarkastelu pitäytyy lähinnä 1980-1990-luvuilla säädettyjen normien esiin tuomisessa. Tarkoituksena ei ole ollut asioiden ja viitekehyksissä tapahtuneiden muutosten yksityiskohtainen esittäminen.

Eri tilinpäätösnormistojen käsittelyssä rajaamisen mittapuuna on käytetty Suomen kirjanpitolakia, ja siinä säädettyjä tasekaavoja. Eli käsittely on rajattu siten, että siinä keskitytään tilinpäätöksen taselaskelman aineettomiin hyödykkeisiin. Koko *aineettomien hyödykkeiden* kokonaisuuden tarkastelu ei liene tutkimuksen tavoitteiden kannalta kuitenkaan relevanttia. Siitä syystä tarkastelua on edelleen tarkennettu *aineettomien oikeuksien* kirjanpidollisten liittyvien kysymysten pohtimiseen, joskin myös aineettomien hyödykkeiden muihin eriin (esim. liikearvo) tehdään viittauksia ajoittain. Mainittakoon vielä, että aineettomien oikeuksien yhteydessä päähuomio keskittyy *patentteihin*. Empiirisen osan osalta rajaus tehtiin siten, että Innokarelia Oy:n liikekirjanpidon tarkastelussa pitäydyttiin ainoastaan aineettomien oikeuksien kaupallistamista koskevien liiketapahtumien käsittelyssä. Koko taloudenpitoon liittyvien kysymysten käsittely olisi ollut liian suuri kokonaisuus käsiteltäväksi pro gradu –tutkielman puitteissa.

1.4 TUTKIMUSMETODOLOGIA JA AINEISTON KERÄÄMINEN

Kuten aikaisemmin todettiin, tämän tutkielman ongelmana on ratkaista, millä tavalla Innokarelia Oy:n tulisi hoitaa aineettomien oikeuksien välittämistä aiheutuvia liiketapahtumia kirjanpidossaan. Tutkielmassa on siis kysymys ***tapaustutkimuksesta***, joka tähtää ohjeiden ja suositusten antamiseen. Siitä syystä tutkimusmetodologia on ***päätöksentekometodologinen***. Metodologiaa voidaan kuitenkin tarkastella myös muilta kankeilta. Tutkielmassa on kysymys kvalitatiivisen eli ***laadullinen tutkimuksen*** suorittamisesta. Se sopii tähän yhteyteen hyvin, koska tutkimusongelman ratkaisu ei ole haettavissa mistään laajasta numeerisesta massasta. Ratkaisua pyritään hakemaan sen sijaan pienehköltä asiantuntijajoukolta (9 henkilöä). Haastatellut tahot on kuvattu tarkemmin tutkielman lähteissä. Tutkimusaineiston keräämiseksi käytetään tästä johtuen teemahaastattelua. Haastattelujen tarkoituksena on olla muodoltaan niin avoin, että siinä vastaaja pääsee halutessaan puhumaan varsin vapaa-

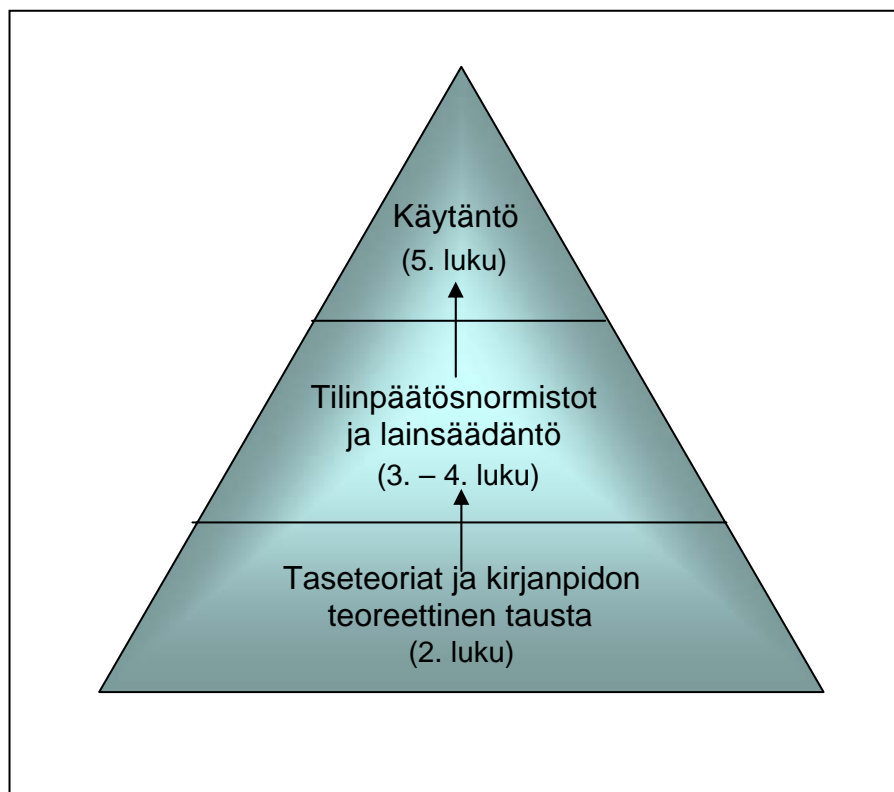
muotoisesti, jolloin kerätyn materiaalin voi katsoa edustavan vastaajien puhetta itsessään (Aaltio-Marjosola, 2003).

Haastateltavat valittiin siten, että he edustavat alallaan korkeaa asiantuntemusta. Yhtiön ulkopuolisista asiantuntijoista neljä oli auktorisoituja tilintarkastajia ja yksi Kirjanpitolautakunnan, Tilintarkastuslautakunnan, KHT-yhdistyksen sekä KLT-lautakunnan jäsen. Muut tahot olivat jollakin muulla tapaa pätevyityneitä lisensointi- tai kirjanpitoalalla. Haastatteluissa halettiin nostaa esiin kolme eri näkökulmaa; yhtiön sisäinen, tilintarkastajien ja yhtiön ulkopuolinen näkökulma. Näin tarkasteluun saatiin kattava kokonaiskatsaus. Tarkastelussa pyrittiin varmistamaan riippumattomuus, mutta myös toisaalta se, että yhtiön sisäiset argumentit ja perustelut saatiin esiin. Haastatteluja jatkettiin niin pitkään, kuin ilmeni uusia näkökulmia. Tutkielman johtopäätökset ovat yleistettävissä sellaisiin lisensointiyhtiöihin, joiden liiketoimintamalli on täsmälleen sama, kuin Innokarelia Oy:n. Sen sijaan yleistäminen koko toimialaan ei sellaisenaan ole mahdollista, koska lisensointiyhtiöiden toimintamallien lähtökohdat poikkeavat usein niin paljon toisistaan.

Laadullinen tutkimus on ns. hypoteesitonta tutkimusta, joka tarkoittaa sitä, että tutkijalla ei lukkoonlyötyjä ennakko-olettamuksia tutkimuskohteesta taot tutkimustuloksista (Eskola – Suoranta, 2000, s. 19) Aaltio-Marjosolan mukaan kvalitatiivisessa tapaustutkimuksessa tutkijan omat havainnot ja keskustelut ovat instrumentteina käytetympiä kuin välilliset mittaus tavat. Tutkielmaan liittyvän *teorian ja hypoteesin testaaminen on vähemmän tärkeää, kuin aineiston monitahoinen ja yksityiskohtainen tarkastelu*. Tutkimuksen kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti, ei satunnaisotannan menetelmää käyttäen. Tutkimus toteutetaan joustavasti ja suunnitelmia muutetaan tapaustutkimuksessa olosuhteiden mukaisesti, ja tutkimussuunnitelma muotoutuu tutkimuksen edetessä. (Aaltio-Marjosola, 2003) Nämä peruslähtökohdat soveltuvat erinomaisesti tämän tutkielman luonteeseen.

1.5 TUTKIELMAN RAKENNE

Tutkielma noudattaa usein pro gradu –tutkielmissa käytettyä kaavaa, jossa käsitellään aluksi aiheeseen liittyvää teoriaa jostakin siihen soveltuvasta näkökulmasta. Tässä tapauksessa teoria koostuu kolmesta eri osiosta, joihin palaan yksityiskohtaisesti myöhemmin pääluvuissa. Kun tutkielman teoria on käsitelty, siirrytään empiirisen aineiston analysointiin ja lopuksi johtopäätöksiä tekemiseen. Seuraavaksi pyritään kuvaamaan tiivistäen mistä kussakin luvussa on kysymys. Kuvassa 1 on esitetty eräänlainen malli, jolla tutkielman rakennetta ja toisaalta koko tilinpäätös-funktion kokonaisuutta voidaan hahmottaa (mallia on tarkasteltava alhaalta ylöspäin).



Kuva 1. Pro gradu –tutkielman rakennetta kuvaava malli.

Tutkielman rakenteesta pyrittiin tekemään looginen kokonaisuus, jota lukijan on helppo seurata. Rakenne jaettiin kolmeen osaan (teoria, lain-

säädäntö ja käytäntö). Tutkielman tekemisessä lähdettiin siitä, että sen täytyy perustua teoreettisiin lähtökohtiin. Tutkielmalla täytyy olla ikään kuin kivijalka, johon sen myöhemmät vaiheet perustuvat. Tämän tutkielman kivijalka oli erittäin helppo määrittää. Sitä parhaiten kuvamaan sopivat erinomaisesti *kirjanpito- ja taseteoriat*. Vaikka teoreettiset osa-alueet ovatkin toisinaan melko kaukana esimerkiksi vaikkapa tutkielman empiirisistä näkökulmista, on niiden käsittely tärkeää. Tämän johdosta lukijalle selviää ne lähtökohdat, jotka loppujen lopuksi ohjaavat myös esimerkiksi aineettomia oikeuksia koskevaa lainsäädäntöä. Niidenkin taustalla on perinteisesti ollut jonkinlainen teoreettinen tai muu ajatusmalli. Näitä käsitellään tarkemmin luvussa 2.

Kuvan 1 keskimäinen osio, *tilinpäättösormistot ja lainsäädäntö*, toimivat luonnollisena jatkeena kirjanpidon teorioille, sillä kuten aikaisemmin todettiin, ne perustuvat yleensä johonkin teoriaan tai viitekehykseen (vrt. meno-tulo-teoria – kirjanpitolaki). Ne ovatkin jo askeleen lähempänä tutkielman varsinaista aihetta, aineettomia oikeuksia. Niissä otetaan jo konkreettisesti suoraan kantaa aineettomiin oikeuksiin, sillä säädetäänhän esimerkiksi kirjanpitolaissa aivan erikseen aineettomista oikeuksista. Tutkielmassa katsottiin, että kirjanpitolainsäädännön tai standardien pitäminen jonkinlaisena koko pro gradu -tutkielman teoreettisena lähtökohdana, olisi kuitenkin ollut lähtökohtana liian kevyt, koska lainsäädäntö itsessään ei ole mikään teoreettinen malli. Se voi sen sijaan perustua joihinkin teoreettisiin lähtökohtiin. Siksi tutkielmassa onkin käsitelty, itse asiassa melko kattavastikin, kirjanpidon todellista teoreettista pohjaa.

Lainsäädäntöä ja standardeja käsitellään yksityiskohtaisesti luvuissa 3 ja 4. Suomen kirjanpitolaista käsitellään pääasiassa lukuja 4 ja 5, IAS-standardien osalta IAS 38:aa ja IAS 22:aa sekä US GAAP:n osalta FAS 141:tä ja FAS142:tä. Koska työssä kuitenkin käsitellään useita eri normistoja, syntyy eräänlaisia käsiteongelmia. Kun yhdessä normistossa puhutaan aineettomasta omaisuudesta, toisessa samasta käytetään ni-

mitystä aineettomat hyödykkeet jne. Lisäksi termien kääntäminen vieraasta kielestä tuo omat hankaluutensa. Juuri tästä syystä normistot ovat käsitelty omina kokonaisuuksinaan ja kaikkien kohdalla on pyritty keskittymään mahdollisuuksien mukaan aineettomiin oikeuksiin.

Kuvan 1 ylin osio, *käytäntö*, kuvaa tutkielman empiiristä osaa, jossa mennään käytännön tasolle eli yhtiöiden omiin tulkintoihin tilinpäätösstandardien ja kirjanpitolainsäädännön sisällöstä. Tämän tutkielman empiirinen osa antaa erinomaisen hyvän osoituksen siitä, millä tavalla yritykset ja erilaiset asiantuntijat voivat tulkita lainsäädäntöämme pykälää eri tavalla. Tutkielman rakenne muodostaa siis ketjun; teoria – lainsäädäntö – käytäntö, joka on erittäin looginen ja sopii siksi myös mainiosti tutkielman rakenteen pohjaksi. Empiiriseen osaan liittyviä kysymyksiä pohditaan luvussa 5. luvussa 6 kootaan lopuksi tutkielman pohjalta tehdyt johtopäätökset. Tutkielman edetessä on muistettava, että erilaisten teoreettisten ja käytännön toimintamallien vertaaminen ei ole aina kovin mielekästä, koska kirjanpito on siinä määrin abstrakti käsite, että sille ei voida määrittää yhtä teoreettisesti oikeata mallia.

1.6 AINEETTOMAT OIKEUDET

Aineettomista oikeuksista käytetään juridiikassa usein nimitystä immateriaalioikeudet. Niihin liittyy koko lailla suuri joukko erilaisia kysymyksiä; kirjanpito, verotus, rojalit, patentointi jne. Ensin on syytä kuitenkin määrittää, mitä aineettomat oikeudet tarkoittavat juridisessa mielessä. Se helpottaa kokonais kuvan hahmottamisessa ja selventää, mitä kaikkea aineeton oikeus voisi olla. Kirjanpito- ja muut lainsäädännöt kun eivät kerro paljoakaan siitä, mitä aineettomat oikeudet käytännössä ovat. Niissä puhutaan enemmänkin kirjanpito- ja veroteknisistä kysymyksistä. Näihin edellä mainittuihin asioihin palataan sitten yksityiskohtaisesti myöhemmin pääluvuissa. Juridiikan kirjallisuudessa käytetään tavallisesti alajaottelua, jossa aineettomat oikeudet jaetaan usein kahteen pääalueeseen; tekijänoikeuksiin ja teollisuus oikeuksiin.

Tekijänoikeudet

- Varsinainen tekijänoikeus (esim. kirjailijan, taiteilijan arkkitehdin jne. oikeus luomukseensa)
- Lähioikeudet (esittävän taiteilijan, äänitteenvalmistajan, radio- ja televisioyrityksen jne. oikeudet)
- Oikeus valokuvaan

Teollisoikeudet

- Patenttioikeus
- Hyödyllisyysmallioikeus
- Mallioikeus
- Integroitujen piirien suoja
- Piirimallioikeus
- Tavaramerkkioikeus
- Suoja sopimatonta menettelyä vastaan
- Toimintaoikeus (Haarman, 1994, s. 11-12).

Vaikka immateriaalioikeus jaetaan eri osa-alueisiin, ei Haarmanin merkitse sitä, että konkreettisessa tilanteessa kysymykseen tulisi vain yksi ainoa suojamuoto. Onhan nimittäin mahdollista, että esimerkiksi patentoitua lääkettä markkinoitaessa käytetään hyväksi sekä tavaramerkkiä että toiminimeä (Haarman, 1994, s. 11-12). Tämän tutkielman kannalta mielenkiinto kohdistuu edellä tehdyn jaottelun mukaan yksinomaan teollisuusoikeuksiin, ja siinä ennen kaikkea patentteihin, patenttioikeuteen. Tämä johtuu Innokarelia Oy:n liiketoimintamallin luonteesta, jossa patentointi on tärkeä osa ydinliiketoimintaa. Patentilla suojataan keksintö, joka on uusi ja eroaa olennaisesti ennestään tunnetusta. Laihon mukaan se on teknisen kehitystyön tulosten suojaamisen kannalta tärkein teollisoikeudellinen suojamuoto (Laiho, 2002, s. 7). Patentoinnin kriteerit ovat täten siis: uutuus, keksinnöllisyys ja teollinen käyttökelpoisuus/teho (Jalonen – Karonen, 2002, s. 2).

2 TASETEORIAM JA KIRJANPIDON TEOREETTINEN TAUSTA

Kirjanpito on yrityksen monetaarisen rahaprosessin kuvausta – kuitenkin siten, että viimekädessä liiketapahtumien kypsyminen on juridisella pohjalla. (Lehtovuori – Virtanen, 1989, s. 17). Artton, Koskelan ym. mukaan Kirjanpidon tehtävät voidaan jakaa seuraavasti:

1. rekisteröinti- eli erilläänpitotehtävä
2. tuloksen laskentatehtävä
3. hyväksikäyttötehtävä

Kahta viimeksi mainittua kutsutaan kirjanpidon *teoreettisiksi* tehtäviksi, viimeksi mainittua *sovelletuksi* tehtäväksi (Arto, Koskela ym., 1988, s. 27). Kirjanpitoteoriaa voidaan kuitenkin tarkastella muistakin näkökulmista. Suomalaisissa kirjanpitoteorioiden tarkasteluissa törmää usein kah-tiajakoon, joissa puhutaan staattisesta ja dynaamisesta teoriasta. Ylei-sesti niistä käytetään myös nimitystä ”taseteoria”. Nämä ovat tilinpäätök-sen laatimisen kaksi pääsuuntaa (kirjanpitoteoreettiset tutkimussuuntauk-set ovat luku erikseen). Staattinen teoria tunnetaan ehkä yleisemmin ni-mellä taseyhtälöteoria. Tässä luvussa käydään aluksi läpi näiden kahden toisistaan poikkeavan ajattelutavan keskeisimpiä eroja. Lisäksi tekstissä viitataan ns. dualistiseen teoriaan, joka on ikään kuin näiden kahden edellä mainitsemani teorian välimuoto.

Taseteorioiden verrattain tiiviillä läpikäymisellä on tarkoituksena osoittaa, kuinka ulkoisen laskentatoimen saralla on päädytty nykytilanteeseen ja mihin kirjanpitosäännöksemme perustuvat. Tämän seurauksena lukija voi myös ymmärtää sen, miksi esimerkiksi IAS-standardien käsittely tämän tutkielman myöhemmässä vaiheessa on välttämätöntä. Vaikuttavathan IAS-standardit pörssi-yhtiöiden osalta nykyään myöskin Suomessa muun muassa *aineettomien oikeuksien* kirjanpidollista käsittelyä koskevaan sääntelyyn. IAS-normisto onkin eräänlainen jatke tai seuraava kehitys-

vaihe jatkuvasti muuttuvassa kirjanpidon kentässä. luvussa pyritään myös antamaan kuva siitä, millä tavalla aineettoman omaisuuden lisääntyminen on vaikuttanut lainsäädännön muutostarpeisiin.

2.1 STAATTINEN TEORIA – TASEYHTÄLÖTEORIA

Vuonna 1945 laadittu kirjanpitolainsäädäntö (701/45) perustui pääosin ns. taseyhtälöteoriaan ja siis staattiseen tasekäsitykseen (Näsi, 1987, s. 151). Taseyhtälöteoriat korostavat taseen ja varallisuuslaskennan merkitystä kirjanpidossa. Tässä tulkinnassa tuloslaskenta on toissijaista ja varallisuuslaskentaan perustuvaa. Tilinpäätöstä tehtäessä on tärkeintä, että taseessa esitetään omaisuuden ja pääomien oikeat arvot. Tulos määrittyy arvostamalla. Yrityksen varat ja velat luetteloidaan yksityiskohtaisesti ja arvostetaan tilinpäätöstä varten (Alhola, Koivikko ym., 1999, s. 18). Tavoitteena on siis varallisuuden tai omaisuusarvon selvitys tietyssä ajankohtana (Lehtovuori, 1972, s. 19) Arvostettujen varojen yhteismäärästä vähennetään velkojen yhteismäärä, ja erotuksena saadaan oma pääoma (nettovarallisuus). Jos oma pääoma on edellisestä mittausajankohdasta lisääntynyt, on syntynyt voittoa. Päinvastaisessa tapauksessa on syntynyt tappiota. (Alhola, Koivikko ym., 1999, s. 18)

Taseyhtälöteoreettisen näkemyksen mukaan menoja, jotka eivät täytä varojen määritelmää, ei voida merkitä taseeseen, vaan ne on kirjattava kuluiksi tuloslaskelmaan. Tämän lähestymistavan mukaan päädytään taseeseen, jossa on ennen muuta ("kovia") varoja. Vaihdataan kelpaamattomien ("pehmeiden") varojen merkitsemistä taseeseen pyritään sen sijaan yleensä välttämään. Taseyhtälöteoriassa varain (assets) käsite on tärkeä. Varojen tunnusmerkkejä ovat vastaavan hyödykkeen fyysinen olemassaolo ja vaihdettavuus (luovutuskelpoisuus). (Kirjanpitolainsäädännön uudistamiskomitean mietintö, 1990, s. 10-11)

Tämän lähestymistavan heikkous tulee käytännössä yhä ilmeisemmäksi, kun yrityksen taloutta ja erityisesti sen ansaintakykyä ei voida enää kuva-

ta pelkästään perinteisten aineellisten tuotannontekijöiden (rakennukset, koneet ja kalusto, raaka-aineet jne. avulla. Yhä useamman yrityksen toiminta perustuu ensisijaisesti yrityksen hallussa olevaan taitotietoon, henkilökunnan ammattitaitoon, markkinointikanaviin yms. **aineettomiin** tuotannontekijöihin, joihin on myös investoitava lisääntyvästi. (Kirjanpitolainsäädännön uudistamiskomitean mietintö, 1990, s. 10-11)

Staattiset kirjanpitoteoriat korostavat siis tasetasapainoa ja tasapainon jatkuvaa ylläpitämistä. Tämä ilmaistaan taseyhtälöllä

$$\Sigma \text{Omaisuu} = \Sigma \text{Pääoma}, \text{ jossa} \quad (1)$$

Omaisuu = taseen vastaavaa puolen summa = rahan käytön summa

Pääoma = taseen vastattavaa puolen summa = rahan lähteiden summa

Tilikauden juokseva kirjanpito on omaisuuden ja pääomien seuranta. Liiketapahtumat aiheuttavat muutoksia kirjanpitovelvollisten varallisuudessa eli **omaisuudessa** ja **pääomissa**. Kirjanpidon tilit ovat omaisuustilejä ja pääomatilejä. Liiketapahtumat ovat joko omaisuuden lisäyksiä ja vähennyksiä tai pääoman lisäyksiä ja vähennyksiä. Yksittäistä kirjanpitoventiä tehtäessä huolehditaan siitä, että tase pysyy "tasapainossa" eli että jokaisen kirjauksen jälkeen taseen vastaavaa-puolen loppusumma on yhtä suuri kuin taseen vastattavaa-puolen loppusumma. (Alhola, Koivikko ym., 1999, s. 19)

Taseyhtälöteoria, johon Suomen kirjanpidon käytäntö oli siis perustunut vuonna 1945 annetun kirjanpitolain (701/45) mukaan, alettiin kokea 1960-luvun loppupuolella useilta kohdiltaan vanhoiksi. Siitä syystä valtio-neuvosto asetti vuonna 1968 komitean laatimaan ehdotuksen kirjanpitolainsäädännön uudistamiseksi. Komitean mukaan eräät yksittäiset säännökset olivat senaikaista kirjanpitoa ajatellen epätarkoituksen mukaista. Tällaisia säännöksiä olivat mm. vaihto- ja käyttöomaisuuden hankinta-

menon jaksottamista ja *aineettomia* investointeja koskevat normit. Taseet eivät myöskään vastanneet niitä vaatimuksia, joita kansainvälisessä käytännössä asetettiin. Lisäksi kirjanpitolaki oli eräiltä osin ristiriidassa elinkeinoverolain kanssa. Kirjanpitolainsäädännön uudistaminen. (Kirjanpitolakikomitean mietintö, 1969, s. 1)

Kritiikkiä ja muutostarpeita taseyhtälöteoriaa kohtaan

Komitean mietinnön mukaan lakisääteisten taseiden perusteella oli vaikeata muodostaa käsitystä yritysten toiminnan kannattavuudesta. Lisäksi vaihto-omaisuuden hankintamenojen jaksottamisesta annettava informaatio sekä muut puutteellisuudet heikensivät taseiden luettavuutta kansainvälisissä yhteyksissä. Kirjanpitolainsäädännön mukainen informaatio oli rahoittajille, luotonantajille, työntekijöille ja muille intressitahoille liian niukkaa (Kirjanpitolakikomitean mietintö, 1969, s. 2). Komitean mukaan tilinpäätöksessä oli kysymys joko tuloslaskennasta tai omaisuuslaskennasta. Koska ajan tasalla olevia omaisuusarvoja ei saatu suoraan kirjanpitoon rekisteröidystä aineistosta, jäi omaisuuslaskenta taka-alalle. Näsi on tutkimuksessaan todennut, että jo 1969 annetussa mietinnössä (siis ennen uuden kirjanpitolainsäädännön säärämistä) näytti olevan selvää, että vanha 'staattisiin harhakäsityksiin' perustuva olisi korvattava uudella dynaamisella menotuloteorialla (Näsi, 1990, s. 191).

Komitean mietinnössä todetaan, että käytännössä on tuloslaskennasta kysymys silloinkin, kun käytetyt käsitteet viittaavat omaisuuden arvostukseen. Yrityksen liiketapahtumien rahamääräisellä kirjaamisella ei aikaansaatu sellaista perusaineistoa, jota hyväksikäyttäen voitiin toteuttaa johdonmukaisesti sekä tuloslaskentaa että omaisuuslaskentaa. Käytännössä oli siis selvä ristiriita. Käytännöltä, joka oli perustettu alunperin omaisuuslaskentaan, odotettiin nyt myös tuloslaskennan ominaisuuksia. Komitea piti tämänkaltaista dualistista käytäntöä, jossa siis pyrittiin samanaikaisesti sekä tulos- että omaisuuslaskentaan, epätoimivana ja ehdotti

siitä luopumista, koska käytännössä ei voitu pitää mahdollisena vaatia yrityksiltä useita omaisuustaseita – lakiesityksessä päädyttiin tuloslaskennan normit huomioonottavaan normistoon. (Kirjanpitolakikomitean mietintö, 1969 s. 1)

Honko esitti kirjassaan vuonna 1969, että yksi niistä tekijöistä, jotka ovat vaikuttaneet voimakkaimmin siihen, että tuloksen laskeminen oli muodostunut omaisuuden ja velkain esittämistä tärkeämmäksi, oli tuloverotus. Julkisten yhdyskuntien tehtävien laajentuessa verorasitus oli kasvanut ja vaatimus niissä laadittaviin laskelmiin lisääntynyt. Verotus vaikutti nimenomaan tilikauden tuloksen tärkeyteen, koska yrityksen tulovero määrättiin tilikaudelta. Lisäksi Honko esitti kaksi muuta syytä. Ensimmäinen oli ensimmäisen maailman sodan jälkeen tapahtunut rahan arvon aleneminen, jonka seurauksena tasearvot menettivät merkityksensä. Toinen, tämän tutkielman kannalta mielenkiintoisempi seikka oli se, että yrityksille alkoi kertyä yhä enemmän *aineettomia* arvoja, kuten patenteja, ja samalla arvot alkoivat kietoutua toisiinsa. Erilaisia aineellisia omaisuusesineitä, jotka olin alkuperäisen tilinpäätöskäytännön perustana, oli yhä vähemmän. Hongon mukaan tämä seikka vaikutti myös osaltaan omaisuustaseen merkityksen vähenemiseen ja samalla tulotaseen merkityksen kasvuun. (Honko, 1969, s. 16-17)

2.2 DYNAAMINEN TEORIA – MENO-TULO-TEORIA

Staattiselle - eli taseyhtälöteorialle vastakkaisen näkökulman muodostaa jo aikaisemmin mainitsemani dynaaminen teoria. Siinä kirjanpidon tehtävänä on ensisijaisesti tuloksen laskeminen. Saksalainen taloustieteilijä Schmalenbach julkaisi vuonna 1919 pääteoksensa ”Dynamische Bilanz”. Hän oli ensimmäinen, joka selvästi asettui tuloslaskennan ja tuloslaskelman ensisijaisuuden kannalle. Schmalenbachin mukaan vuositilinpäätöksen keskeisenä tavoitteena on tuloksen laskeminen, joka on tehtävä mahdollisimman tarkoin, jotta saataisiin kuva yrityksen kehityksestä ja

panoksesta yhteiskunnan kehittämisessä. Tämän vuoksi hän myös nimisi oman laskelmansa dynaamiseksi erotukseksi vanhasta taseeseen perustuvasta omaisuuden ja tuloksen laskennasta. (Kettunen, 1980, s. 105)

Dynaamisten kirjanpitoteorioiden mukaan kirjanpidon ja tilinpäätöksen ensisijainen tehtävä on oikean tuloksen laskeminen. Tase on ensisijaisesti tuloslaskelman laatimisessa tarvittava apuväline sekä tilinpäätös-saldojen (tilinavaussaldojen) säilytyspaikka. (Alhola, Koivikko ym. 1999, s. 19-20) Kettusen, Mäkisen ym. mukaan tuloslaskelma on ensisijaisesti yrityksen johdon laskelma siitä, minkä verran yrityksestä voidaan jakaa rahaa siihen oikeutetuille intressiryhmille (Kettunen, Mäkinen ym., 1976, s. 60). Dynaamisen periaatteen mukaan laadittu tase ei kuvaa omaisuuserien käypiä (todellisia) arvoja. Tilikauden päättävään taseeseen kirjataan varoina rahat ja saamiset sekä hankintahintaisina menot, jotka eivät kuulu päättyneelle tilikaudelle, ja joista odotetaan tuloja myöhempien tilikausien kuluessa sekä vieraan pääoman ja oman pääoman saldot (Alhola, Koivikko ym. 1999, s. 19-20).

Suomessa kehitetty meno-tulo-teoria (Matti Saario 1945) kuuluu dynaamisiin kirjanpitoteorioihin. Sen mukaan kirjanpidon tehtävä on oikean tuloksen laskeminen jaksotettujen tuloksenteekijöiden, tulojen ja niiden aikaansaamiseksi uhrattujen menojen erotuksena. (Alhola, Koivikko ym., 1999, s. 20) Meno-tulo-teorian peruskäsitteistä valtaosa, esimerkiksi realisointiperiaate ja meno-tulon-kohdalle –periaate (matching), esiintyvät myös kansainvälisissä tilinpäätöskäytännöissä (esim. Yhdysvallat). Teorian mukaan yrityksen liiketapahtumat voidaan jakaa menoihin, tuloihin ja rahoitustapahtumiin. Meno syntyy, kun yritys vastaanottaa tuotannontekijän. Tulo syntyy, kun suorite luovutetaan asiakkaalle. Muut liiketapahtumat ovat rahoitustapahtumia. Tilikaudelle kuuluvaa tulon osaa nimitetään tuotoksi ja menon osaa kuluksi. Tulot realisoituvat, kun suorite on luovutettu asiakkaalle. Se osa menoista, josta ei enää odoteta tuloja, kirjataan

tilikauden kuluksi. Loppuosa menoista aktivoidaan taseeseen. Tuloslaskelmaan merkitään tuotot ja niiden hankkimisesta aiheutuneet menot eli kulut (Räty – Viljaranta, 1994, s. 40).

Saario perusteli meno-tulo-teorian kehittämistä sillä, että kirjanpito oli vanhastaan perustunut edellä kuvattuun taseyhtälöteoriaan, jonka mukaan kirjanpito selitettiin tileihin hajotetuiksi omaisuus taseeksi ja liiketapahtumat muutoksiksi taseen yksityisissä omaisuus- ja pääomalajeissa. Taseen varojen puolelle merkittävät perustamis- ja järjestelykustannukset, aktiiviset arvostuserät, vuokrahuoneiston korjauskustannukset, lainojen indeksikorotukset jne. osoittavat kuitenkin, ettei omaisuudesta ole kysymys edes taseessa. Lisäksi omaisuuden arvostamisessakin oli jo niin paljon dynaamisia piirteitä, että staattiseen taseyhtälöteoriaan perustuva käsitys kirjanpidosta omaisuuslaskentana on jo aikansa elänyt. Teoria oli alunpitäenkin ollut enemmän matemaattis-muodollinen kuin realistinen (Saario, 1968). Meno-tulo-teoria otettiin kuitenkin kirjanpitolainsäädännön pohjaksi vasta vuonna 1973, jolloin dynaaminen teoria nousi vallitsevaksi opiksi myös kirjanpidon saralla (Näsi, 1987, s. 151-153). Teoria otettiin kuitenkin käyttöön jo aikaisemmin, kun elinkeinoverolaki säädettiin vuonna 1968. Se toimi tulon määrittämisen perustana (Tikka, 1995, s. 14-15).

Myös Kirjanpitolakikomitea oli havainnut vuonna 1968 silloisessa käytännössä puutteita sekä dualistisia piirteitä (vrt. Saario – dynaamisia piirteitä). Sen mukaan käyttämättä jotakin teoriaa olisi ollut miltei mahdotonta varmistua normiston johdonmukaisuudesta. Kirjanpitolakikomitean mielestä keskeiset rakennusaineokset – suoriteperusteen mukainen kirjaaminen ja ”meno tulon kohdalle” – periaatteen mukainen tilinpäätös – olivat normaalia kansainvälistä kirjanpitokäytäntöä (tästä toki esitettiin eriävä mielipide, johon palaan myöhemmin). Näitä aineksia oli Suomessa pitkälle analysoitu kirjanpidon meno-tulo-teorian puitteissa. Teoria tarjosi myös kirjanpitonormistoa varten yksinkertaisen käsitteistön. (Kirjanpitolakikomitean mietintö, 1969, s. 92)

Meno-tulo-teoriaa kohtaan esitetty kritiikki

Meno-tulo-teoriaa kuvataan yleensä erinomaiseksi malliksi. Se sai kuitenkin aikanaan myös jossain määrin kritiikkiä. Leppieniemien ja Koskelaan mukaan meno-tulo-teorian nimeen vannottiin joskus niin kiihkeästi, että kirjanpidostakin onnistuttiin tekemään tiukkoja opillisia riitoja (Leppienieminen – Koskela, 1999, s. 16). Kirjanpitolakikomiteaan kuulunut Kihlman totesi jo vuonna 1968, että ongelmana oli, että komitean enemmistö oli laatinut lakiehdotuksen sellaisen kirjanpito-teorian mukaan, jonka erinäiset peruskysymykset poikkesivat ei vain Suomessa, mutta myös muissa Pohjoismaissa ja kansainvälisessä käytännössä noudatetuista yleisistä kirjanpidon periaatteista. Kihlman katsoi, että lakiehdotusta tehtäessä olisi pitänyt asettaa etusijalle harmonisointinäkökulma (Kirjanpitolakikomitean mietintö, 1969, s. 88-89).

Sen jälkeen kirjanpidon julkista keskustelua vaivasi debatin puute. Vehmanen esitti kuitenkin vuonna 1983 työpaperissaan kritiikkiä meno-tulo-teoriaa kohtaan. Hänen mielestään ”*meno-tulo-teoria ja sen varaan kehitelty normisto ovat kyllä selkeitä ja omalla tavallaan toimivia, mutta itse asian ydin – ajanjaksolta laskettu tulos – jää näissä puitteissa tyhjäksi abstraktiksi. Kyse on teoreettisesta käsitteestä, jolla ei ole käytännön yritystoiminnassa mitään havaittavaa vastinetta. Siten meillä ei myöskään ole mitään kokeellisia mahdollisuuksia tarkistaa, onko käsityksemme jakokelpoisesta voitosta oikea vai väärä*”. Hän totesi lisäksi, että ”*on täysin irrelevanttia, onko noudatettu yhteisesti sovittuja normeja – nehan on aina voitu sopia väärin*”. (Vehmanen, 1983, s. 1)

Vehmanen kritiikki oli yleistä, joka olisi voitu kuitenkin esittää mille tahansa kirjanpito-teorialle. Kettusen mukaan meno-tulo-teorian todelliseksi ongelmaksi muodostui lopulta mallin kansainvälisen vertailtavuuden puute. Tämä on mielenkiintoista siksi, että olihan Kihlman esittänyt jo vuonna 1968, siis kauan ennen kuin meno-tulo-teoriaa oltiin edes otettu kirjanpi-

tolainsäädännön perustaksi, kyseistä teoriaa vastaan kritiikkiä juuri kansainvälisen vertailtavuuden puutteesta. (Kettunen, 1993, s. 596) Melkein kymmenen vuotta sen jälkeen kun Vehmanen peräsi keskustelun puutetta, aika oli tullut siis kypsäksi, alettiin näkemään puutteita ja keskustelua alkoi syntyä. Kokonaan uusi kirjanpitolainsäädäntö, joka edustaa käännekohtaa suomalaisessa tuloslaskennassa, säädettiin lopulta vuonna 1993 (309/1993). Uudistuksen tavoitteena oli pitää vanha meno-tulo-teoria edelleen ohjaavana peruseriaatteena, jonka lainsäädäntöön sisältyisi Euroopan yhteisön direktiivit sekä lisääntynyt tilinpäätösraportointi (Kettunen, 1993, s. 599-600).

Aineettomia oikeuksia koskevat kehityssuuntaukset

Edellä on raapaistu hieman pintaa siitä, millä tavalla ulkoinen laskenta-toimen teoreettinen kenttä on vuosien varrella muuttunut yleisellä tasolla. Samalla tavalla käsitykset ja käytäntö suhteessa aineettomaan omaisuuteen ovat muuttuneet. Tieteellisen ja muun kirjoittelun vähyydestä perusteella voidaan olettaa, että aineettoman omaisuuden merkitys ei ollut kovinkaan keskeisellä sijalla siihen aikaan, kun taloudenpitoa hoidettiin taseyhtälöteorian mukaisesti. Yritysten omaisuus oli lähinnä fyysisistä, jotakin käsin kosketeltavaa. Artikkeleita, edes mainintoja, aineettomasta omaisuudesta ei alan kirjallisuudessa ole juuri nimeksikään. Joskin 1960-luvun loppupuolella alettiin huomata, että aineettoman omaisuuden määrä yritysten taseissa alkoi kasvaa. Yritykset alkoivat investoimaan yhä enemmän henkiseen pääomaan jne. Saario puhuu perusteoksessaan 'Kirjanpidon meno-tulo-teoria' kyllä useaan otteeseen oikeuksista, mutta varsinaista pohdintaa aineettomien oikeuksien osalta hän ei ole kirjassaan käsitellyt. Puhuttaessa menojen kahtiajaosta tilinpäätöksessä hän kuitenkin toteaa, että *"Aineettomien tuotannontekijäin ostomenojen kohdalla ei ole sanottavasti arvostamista, koska ne on huononkin vuoden tilinpäätöksessä usein mahdollista kirjata kuluiksi"* (Saario, 1968). Saari-

on lausunto viittaisi siihen, että hän katsoi kuluksikirjaamisen olevan lähtökohtainen toimintatapa.

Kirjanpitolakikomitea totesikin mietinnössään vuonna 1969, että aineettomia investointeja koskevat säännökset olivat vanhentuneita. Siitä syystä se ehdotti, että aineettomien investointien hankintamenojen poistamatta oleva osa olisi eriteltävä osakkeisiin ja osuuksiin, muihin aineettomiin oikeuksiin ja muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Patenttien ja muiden erikseen luovutettavissa olevien aineettomien oikeuksien poistamatta oleva hankintameno ilmoitettaisiin tästedes kohdassa aineettomat oikeudet. (Kirjanpitolakikomitean mietintö, 1969, s. 88-89)

Heti meno-tulo-teorian käyttöönoton jälkeen vuonna 1973 siirryttiinkin käytäntöön, jossa aineettomat hyödykkeet erä koostui siis tasekaavan nimikkeestä ”*muut pitkävaikutteiset menot*”. Niiden osalta yrityksellä oli olemassa ns. aktivointimahdollisuus (vrt. aktivointipakko). Jos tällaisia menoja aktivoitiin, oli ne poistettava vaikutusaikanaan ja niistä oli tehtävä asianmukainen tase-erittely, jossa se luetteloitiin yksityiskohtaisesti ja ryhmittäin. Nämä tase-erittelyt eivät kuitenkaan kuuluneet julkistamisvelvollisuuden piiriin. (Kettunen, Mäkinen ym., 1976, s. 121) Erittelyistä pysyttiin kuitenkin tarpeen tullen näkemään esimerkiksi aineettomien oikeuksien muutos taseessa. (Lehtovuori – Virtanen, 1989, s. 99-102)

Vuoden 1993 kirjanpitolainsäädännön muutoksen yhteydessä tasekaavaa muutettiin uudelleen. Erä ”*muut pitkävaikutteiset menot*” sai uuden nimen ”*aineettomat hyödykkeet*”. Jaottelu muuttui entistä yksityiskohtaisemmaksi. Esimerkiksi aktivoidut tutkimus- ja kehittämismenot esitettiin omana alakohtaan. (Räty – Viljaranta, 1994, s. 383) Nykyinen kirjanpitolainsäädäntömme perustuu yhä aineettomien hyödykkeiden osalta tähän käytäntöön.) IAS-käytäntö on tuonut sekä käsitte- että käytäntöeroja kahden tilinpäätösnormistomme välille. Nämä selviävät tarkemmin luvuissa 3 ja 4.

2.3 EU:N 4. JA 7. YHTIÖOIKEUDELLINEN DIREKTIIVI

Suomen nykyisen lainsäädännön peruspilarit perustuvat Euroopan Yhteisön direktiiveihin. Kirjanpitolainsäädännön uudistamiskomitea (KLUDI) lähti mietinnössään vuonna 1990 siitä, että Euroopan Yhteisön niin kutsutut tilinpäätösdirektiivit, neljäs ja seitsemäs yhtiöoikeudellinen direktiivi, tulevat olla keskeinen puitenormisto, joka Suomen kirjanpito- ja erityisesti tilinpäätösnormistoa uudistettaessa tuli ottaa huomioon (Kirjanpitolainsäädännön uudistamiskomitean mietintö, 1990, s. 93). Uudistamiskomitean työn seurauksena uusi kirjanpitolaki astui voimaan 1993. Lainsäädännön muutokset perustuivat pääosin tarpeeseen sopeuttaa lainsäädäntöämme kansainväliseen käytäntöön. Muutokset eivät kuitenkaan horjuttaneet kirjanpitolakimme perustavaa laatua olevia periaatteita eli meno-tulon-kohdalle-periaatetta tai realisointiperiaatetta (Järvinen, Prepula ym., 1998, s. 47).

Vuonna 1997 lainsäädäntöä muutettiin uudelleen. Lähtökohtana oli alun perin täydentää kirjanpitolainsäädäntöämme myös yksityiskohdiltaan vastaamaan aikaisempaa paremmin direktiivejä, koska Suomesta oli tullut Euroopan Yhteisön jäsen (Järvinen, Prepula ym., 1998, s. 47). Siihen saakka, 1997, Suomen kirjanpitolainsäädännön pohjana oli siis edelleen ollut tuloslaskentateoria, meno-tulo-teoria. Euroopan Yhteisöjen neljännen ja seitsemänten yhtiöoikeudelliseen direktiiviin perustuva lainsäädännön uudistus vuonna nosti taseen arvoa. Laissa määrättiin, että taseessa tulee antaa kuvaus tilinpäätöspäivän taloudellisesta asemasta. Oikeaa ja riittävää kuvaa koskeva yleisperiaate toimii punaisena lankana kaikissa tilinpäätösratkaisuissa. Sitä pidetään niin tärkeänä, että tilintarkastajankin on annettava tilintarkastuslain mukaisesti lausunto¹ siitä, antaako tilinpäätös tällaisen kuvan (Leppiniemi – Leppiniemi, 2000, s. 97).

¹ Ottaessaan kantaa oikeisiin ja riittäviin tietoihin, tilintarkastaja tutkii annettuja tietoja kirjanpitolain ja sen nojalla annettujen muiden säännösten ja muiden tilinpäätöksen laadintaa sääntelevien lakien ja säännösten perusteella. Tilintarkastajan vastuu oikeista ja riittävästä tiedoista on kuitenkin *toissijainen*. (Aho – Vänskä, 1996, s. 118)

Valkajärven mukaan ”oikea ja riittävä kuva” – periaatteen kirjoittaminen lakiin (jo ensimmäisen uudistuksen kohdalla) oli merkittävä hengen muutos suomalaiseseen kirjanpitokäytäntöön. (Valkajärvi, 1993, s. 414)

Uuden lain perustelujen mukaan hyvä kirjanpitotapa saa sisältönsä kirjanpitokäytännöstä ja –teoriasta. Perusteluissa ei kuitenkaan nimetä enää mitään kirjanpitoteoriaa. Niissä viitataan vain direktiivien yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin, joiden kirjaaminen lakiin katsotaan lisäävän niiden sitovuutta (Järvinen, Prepula ym., 1998, s. 47). Nykyään tilinpäätöksen laadinta perustuu siis keskeisimmiltä osiltaan neljännen direktiivin 31 artiklan mukaan seuraaviin periaatteisiin (Räty – Virkkunen, 2002, s. 29):

- yhteisön liiketoiminta oletetaan jatkuvaksi (*toiminnan jatkuvuuden periaate*)
- samoja arvostusmenetelmiä on noudatettava johdonmukaisesti vuodesta toiseen (*menettelytapojen jatkuvuuden periaate*)
- arvostuksessa on noudatettava varovaisuutta erityisesti seuraavissa tapauksissa (*varovaisuuden periaate*):
 - ainoastaan tilikauden loppuun mennessä toteutuneet voitot saadaan ilmoittaa tilinpäätöksessä
 - kaikki sellaiset ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, jotka liittyvät kyseiseen tilikauteen tai sitä edeltäneisiin tilikausiin, on otettava huomioon, vaikka tällaiset vastuut ja menetykset tulisivat tietoon vasta tilinpäätöspäivän ja tilinpäätöksen laatimisen välisenä aikana.
 - poistot on vähennettävä tulosta laskettaessa riippumatta siitä, onko tilikauden tulos voitollinen vai tappiollinen
- kaikki tilikauden tuotot ja kulut on otettava huomioon riippumatta tulon tai menon maksupäivästä (*suoriteperiaate*)
- vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat omaisuuserät on arvostettava erikseen (*bruttoperiaate*)

- kunkin tilikauden aloittavan taseen on vastattava edellisen tilikauden päättävää tasetta (*tasejatkuvuuden periaate*)

Euroopan Yhteisöjen yhtiöoikeudelliset direktiivit ovat siis ikään kuin korvanneet aikaisemmin käytössä olleen meno-tulo-teorian, joka oli tilinpäätöksen laatimisen pohjana lähes kolme vuosikymmentä. Direktiivejä ei kuitenkaan voida pitää minään teoriana, vaan eräänlaisena viitekehysenä, joka ohjaa lainsäädäntömme kehitystä.

2.4 INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD:N VIITEKEHYS

Eri maiden kansalliset tilinpäätösnormistot ovat aina poikenneet käytännöiltään jossain määrin toisistaan. Rahoitusmaailman globalistumisen myötä, on kuitenkin tärkeätä pystyä ymmärtämään myös ulkomaisten yhtiöiden tilinpäätöksiä. Tästä johtuen on syntynyt tarve kansainvälisten standardien luomiselle. Paine kansainväliseen harmonisointiin tullut ennen kaikkea kansainvälisiltä sijoittajilta ja muilta tahoilta, jotka tilinpäätöksiä käyttävät. Harmonisoinnilla pyritään eri maiden tilinpäätösten vertailukelpoisuuteen ja luotettavuuteen keskenään. Tätä edistämään on luotu taho nimeltä IASB (International Accounting Standard Board), jonka tarkoituksena on pyrkiä edistämään edellä mainittuja tavoitteita.

IASB pyrkii edistämään liikeyritysten ja muiden organisaatioiden tilinpäätöksissä sovellettavien laatimisperiaatteiden yhdenmukaisuutta kaikkialla maailmassa. IASB:n tavoitteena on laatia yleisen edun nimissä korkealaatuisten, ymmärrettävien ja voimaan saatettavissa olevien yleismaailmallisten tilinpäätösstandardien kokonaisuus. Tämän lisäksi se pyrkii edistämään standardien tinkimätöntä käyttöä ja soveltamista sekä lähentämään kansallisia ja kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja toisiinsa korkealaatuisten ratkaisujen saavuttamiseksi. Tällä hetkellä voimassa on 34 kansainvälistä IAS-standardia. (IAS-standardit, 2001, s. 1)

Teoreettiset ja yleiset perusteet tilinpäätösinformaation luomiselle

IAS-standardien perustekijät määritellään standardikokoelman kappaleissa 47-81. Tämän jälkeen kappaleissa 82-98 otetaan kantaa kirjaamiseen. Arvostamista koskevat asiat käsitellään sen sijaan kappaleissa 99-101. Yhdessä nämä ohjeet muodostavat teoreettisen ja yleisen perusteen tilinpäätösinformaation tuottamiselle. (Räty – Virkkunen, 2002, s. 116) IAS-tilinpäätöksen laatiminen perustuu siis kolmeen peruselementtiin, jotka ovat:

1) Tilinpäätöksen perustekijät

Tilinpäätös kuvaa liiketoiminnan ja muiden tapahtumien taloudellisia vaikutuksia ryhmittelemällä ne taloudellisen luonteensa mukaisiin pääluokkiin. Näitä pääluokkia kutsutaan tilinpäätöksen perustekijöiksi. Välittömästi taloudellisen aseman määrittämiseen liittyviä taseen perustekijöitä ovat varat, velat ja oma pääoma. Välittömästi toiminnan tuloksen määrittämiseen liittyviä tuloslaskelmanperustekijöitä ovat sen sijaan tuotot ja kulut. (IAS-standardit, 2001, s. 82)

2) Perustekijöiden merkitseminen tilinpäätökseen

Jos erä täyttää kirjaamisen perusedellytykset, se täytyy sisällyttää joko taseeseen tai tuloslaskelmaan. Erän kirjaamatta jättämistä ei voi korvata ilmoittamalla noudatetut tilinpäätöksen laatimisperiaatteet eikä antamalla liite- tai lisätietoja. Perustekijän määritelmän mukainen erä kirjataan, mikäli:

- On todennäköistä, että siihen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi tai siirtyy pois yrityksestä.
- Erällä on hankintameno tai arvo, joka on luotettavasti määritettävissä

Todennäköisyydenkäsitettä käytetään kirjaamisedellytyksissä viittamaan epävarmuuden asteeseen koskientaloudellisen hyödyn koitumista yrityksen hyväksi tai sen siirtymistä pois yrityksestä. Arviot siitä, miten epävarmaa taloudellisen hyödyn koituminen yrityksen hyväksi tai sen siirtyminen pois yrityksestä on, tehdään tilinpäätöstä laadittaessa käytettävissä olevien tietojen perusteella. (IAS-standardit, 2001, s. 91)

3) Tilinpäätöksen perustekijöiden arvostaminen

Arvostaminen on prosessi, jossa määritetään rahamäärät, joiden suuruisina tilinpäätöksen perustekijät merkitään taseeseen ja tuloslaskelmaan. Tähän kuuluu tietyn arvostusperusteen valitseminen. Tilinpäätöksissä voidaan soveltaa useita erilaisia arvostusperusteita. Niitä ovat seuraavat:

- *Alkuperäinen hankintameno.* Varat merkitään kirjanpitoon rahavaroina suoritun hankintameno tai vastikkeen hankinta-ajankohdan käyvän arvon määräisinä.
- *jälleenhankinta-arvo.* Varojen kirjanpitoarvo perustuu siihen rahavarojen määrään, joka jouduttaisiin suorittamaan, jos sama tai vastaava omaisuuserä hankittaisiin tarkasteluhetkellä.
- *realisointiarvo.* Varojen hankintameno perustuu siihen rahavarojen määrään, joka saataisiin myymällä omaisuuserä tarkasteluhetkellä tavanomaisessa luovutustilanteessa.
- *nykyarvo.* Varojen kirjanpitoarvo perustuu niiden vastaisten netto-rahavirtojen diskontattuun nykyarvoon, joka omaisuuserän odotetaan kerryttävän tavanomaisessa liiketoiminnassa.

Yritykset soveltavat tilinpäätöstä laatiessaan yleisimmin alkuperäiseen hankintamenoon pohjautuvaa arvostusperustetta, joka yhdistyy usein muihin arvostusperusteisiin (IAS-standardit, 2001, s. 95). Kolme edellä käsiteltyä kohtaa muodostavat siis yhdessä IAS-standardien perustan, joskaan sitä ei voida kuitenkaan kutsua teoriaksi, vaan viitekehyykseksi.

2.5 FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD:N VIITEKEHYS

Yhdysvalloissa liittovaltiotasolla toimii osake- ja pörssikomissio (Securities and Exchange Commission, SEC), jonka ensisijaisena tavoitteena on varmistaa, että sijoittajat saavat tarvittavan informaation voidakseen tehdä sijoituspäätökset. Kun yritys haluaa julkisesti noteerattavaksi, sen tulee rekisteröityä SECiin. Tämän jälkeen sen tulee julkaista tilinpäätökset, sillä tulee olla auktorisoitu tilintarkastaja (Certified Public Accountant) ja sen tulee noudattaa yleisesti hyväksytyjä tilinpäätösperiaatteita (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP). Yhdysvalloissa ei ole yhteistä kaikkia kirjanpitovelvollisia koskevaa kirjanpito- tai yhteisöläinsäädäntöä (Räty – Virkkunen, 1996, s. 266). Kirjanpidon pitämisen ja tilinpäätösinformaation säännöstö on muodostunut aikojen kuluessa ammattijärjestöjen luomaksi standardikokoelmaksi US GAAP:ksi. Liittovaltio on antanut komissiolle kaiken julkisen vallan yritysten tilinpäätöksiä koskevassa sääntelyssä (Leppiniemi, 1995, s. 70).

Yhdysvaltojen tilinpäätösstandardien kehittämisessä on ollut useita vaiheita. Viimeisin suuri rakenteellinen muutos tapahtui vuonna 1973, jolloin perustettiin FASB (Financial Accounting Standard Board). Se perustettiin toisaalta siksi, että aikaisemman tahon, APB (Accounting Principles Board), työskentely oli epäonnistunut ja toisaalta siksi, että tilinpäätökselle haluttiin kehittää ennemminkin yleistä viitekystä kuin yksittäisiä sääntöjä. Kaikki sitä ennen laaditut suositukset ovat voimassa, jollei niitä ole kumottu FASB:n toimesta (Räty – Virkkunen, 1996, s. 267). FASB:n toiminta keskittyy tilinpäätösinformaatiota ohjaavien standardien laatimiseen. FASB julkaisee kolmea sarjaa; varsinaisia standardeja (Statement of Financial Accounting Standards, SFAS), yleisiä tilinpäätöksen käsitteitä koskevia lausuntoja (Statement of Concepts), jotka on tarkoitettu välineiksi varsinaisten standardien laadinnassa sekä tulkintoja, jotka selventävät tai kehittävät olemassa olevia standardeja (Räty – Virkkunen, 1996, s. 267).

Tutkielmassa on käyty aikaisemmin läpi sekä kirjanpitolain että IAS-normiston peruspilareita, jotta yksittäisten, lähinnä aineettomia oikeuksia koskevien, lakipykälien ja standardien tarkastelu selkiytyisi. Seuraavaksi tehdään aivan samanlainen tarkastelu US GAAP:n kohdalla, käymällä läpi kyseisen normiston (standardien) peruslähtökohtia. FASB on käyttänyt paljon resursseja saadakseen aikaan yleisen käsitteellisen viitekehysten tilinpäätösstandardien laatimiselle. Tavoitteena on ollut, että kehysten avulla voitaisiin ratkaista yksityiskohtaisempia ongelmia ja että standardit perustuisivat tietyille peruseriaatteille. Tilinpäätösstandardien käsitteellinen viitekehys muodostuu tällä hetkellä kuudesta käsitteellisestä kannanotosta (Statements of Financial Accounting Concepts) (Räty – Virkkunen, 2002, s. 370):

- Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises (SFAC 1)
- Qualitative Characteristics of Accounting Information (SFAC 2)
- Elements of Financial Statements (SFAC 3)
- Recognition and measurement in Financial Statements of Business Enterprises (SFAC 5)
- Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements (SFAC 7)

FASB:n ja IASB:n (IASC) määrittämien viitekehysten keskeisempänä erona on, ero niiden yksityiskohtien tasossa. FASB:n viitekehys sisältää paljon enemmän voimakasta keskustelua sen taustalla olevasta logiikasta sen valinnoille. (Campbell, Hermanson ym., 2000, s. 1) Käydään lopuksi avain lyhyesti läpi kunkin käsitteellisen kannanoton tarkoitus. SFAC 1 sisältää liiketoimintaa harjoittavan yrityksen tilinpäätöksen tavoitteet, jossa päätavoitteena on painottaa tilinpäätösinformaation hyväksikäytön mahdollisuutta. SFAC 2 kuvaa niitä laadullisia ominaisuuksia, jotka tekevät tilinpäätöksen informaatiosta käyttökelpoista. Tärkeimpiä ovat laadulliset ominaisuudet kuten merkityksellisyys ja luotettavuus.

SFAC 3:ssa ja SFAC 6:ssa määritellään tilinpäätöksen perustekijät, kuten varat, velat, tuotot ja kulut. Perustekijät vastaavat IAS:n perustekijöiden määritelmiä SFAC 5 käsittelee tilinpäätöslaskelmien perustekijöiden kirjaamisen ja arvostamisen kriteerejä. Tulojen ja voittojen kirjaamisen periaatteena on, että ne ovat realisoituneet ja lopullisesti ansaittu. Menojen ja tappioiden kirjaamisen periaatteena on, että niiden uhraamiseen liittyvä kuluttamisen hyöty on käytetty yrityksen tuloa tuottavassa toiminnassa. Laskentaperusteena käytetään sen sijaan lähtökohtaisesti suoriteperustetta. SFAC 7 antaa viitekehyksen sille, kuinka tulevien rahavirtojen avulla arvioidaan kirjanpidollisten erien arvostamista nykyarvoon. Nykyarvon tulee laskea painotettuna rahavirtana, ei todennäköisimpään rahavirtaan perustuen. Tämän tarkemmin viitekehyksen sisältöä ei ole tämän tutkielman yhteydessä tarkoituksen mukaista käsitellä

2.6 YHTEENVETO TEORIOISTA JA VIITEKEHYKSISTÄ

Aikaisempien lukujen perusteella voidaan sanoa, mikä ajatusmalli on vaikuttanut kulloinkin kotimaisen kirjanpitolainsäädäntömme muutoksiin ja niiden sisältöihin. Näitä ajatusmalleja on kutsuttu teorioiksi. Suomalaisessa tilinpäätöskäytännössä on selvästi havaittavissa erilaisia aikakausia, joita on eroteltu teoreettisesti sen mukaan korostuuko tilinpäätöksessä tase- vaiko tuloslaskelma.

Halme on sitä mieltä, että vaikka 1990-luvun kansainväliset kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat suositukset, ohjeet ja määräykset eivät useinkaan pohjautu yksiselitteiseen kirjanpitoteoriaan, voidaan niissä nähdä tiettyä painopisteen siirtymistä taseen merkitystä korostavaan suuntaan. Näin on tilanne muun muassa Euroopan Yhteisön neljännessä (78/660/ETY) ja seitsemännessä (83/349/ETY) tilinpäätösdirektiivissä sekä myös IAS:n tilinpäätöstä koskevassa Framework-suosituksessa. Halmeen mielestä painopisteen siirtyminen ei kuitenkaan välttämättä merkitse olennaisia eroja tulostasetta painottavaan tai yhtenäiseen kirjanpitoteoriaan pohjau-

tuvaan tilinpäätökseen ja kirjanpitoon nähden. Tämä johtuu siitä, että molemmissa tapauksissa kirjanpidon peruskonventiot ovat varsin samankaltaiset. Lisäksi hänen mielestä asiaan vaikuttaa se, että tuloksen laskemisen teorioissa otetaan enemmän tai vähemmän huomioon taseen omaisuuserien arvonmuutokset. (Halme, 1999, s. 407-411)

Vehmasen mukaan nykyisin laajasti sovelletut normistot (International Accounting Standards - IAS ja Generally Accepted Accounting Principles in the US - US GAAP) ovat molemmat monien taloudellisten, sosiaalisten ja poliittisten kompromissien seurausta, eivätkä vain tuloslaskennan teorian pohjalta perusteltavia viitekehyksiä. Hänen mukaan ”teorioiden osalta voidaan todeta, että IAS-standardit eivät perustu mihinkään yhteeseen teoriaan, kuten ei myöskään US GAAP. IAS-standardit myötäilevät varsin pitkälle US GAAPia sen vuoksi, että niiden kehittelyn taustalla vaikuttaa myös sellainen toive ja tavoite, että ne ulkomaiset yritykset, jotka haluavat listautua New Yorkin pörssiin, voisivat esittää tilinpäätöksensä pelkästään IAS-standardien mukaisina. Nyt New Yorkin pörssi vaatii kaikilta US GAAPin mukaisia tilinpäätöksiä. Sekä IAS-standardit että US GAAP ovat siinä mielessä eklektisiä normistoja, että ne ammentavat ajattelutapoja eri kohdissa eri teorioista. Niiden taustalla on siis monta teoriaa”. (Vehmanen, 2003)

Aikaisempiin vuosiin verrattuna ei näyttäisi siis olevan mitään selkeää teoriaa, jota nykyinen kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntömme noudattaisi, joskin niille on pyritty rakentamaan viitekehyksiä jälkikäteen. Ollaan siis tilanteessa, jossa vallitsee eräänlainen teoreettinen tyhjiö. Painopisteen on todettu ehkä hieman siirtyneen taseeseen päin, mutta tilinpäätökseltä kuitenkin odotetaan yhä kumpaakin, sekä omaisuus- että tuloslaskentaa. Jos palataan hieman historiassa taaksepäin, tilanne on mielenkiintoinen siksi, että totesihan kirjalakikomitea vuonna 1969 mietinnössään, että tämänkaltainen dualistinen käytäntö oli epätoimiva, minkä seurauksena siirryttiin lopulta meno-tulo-teorian käyttöön. Nyt näyttäisi siltä, että on

palattu tilanteeseen, jossa on piirteitä kahdesta eri teoriasta. Siitä syystä kirjanpitolakikomitean käyttämä nimitys dualistinen käytäntö (tai –teoria) voisi kuvastaa mielestäni hyvin nykyhetkeä.

Leppiniemen mukaan selkeän teorian puuttumien ei kuitenkaan aiheuta käytännön ongelmia, jotka vaikeuttaisivat jollakin tapaa kirjanpidon, tilinpäätöksen taikka tilintarkastuksen laatimista. Leppiniemen mukaan teorioiden laajin käytännön merkitys on pedagogisella puolella, koska niiden avulla on helppo selittää miksi kirjaukset tehdään juuri sillä tavalla kuin ne tehdään. Tosiasialliset kirjanpitolait ovat teoriapohjastaan riippumatta aika lähellä toisiaan. Erilaisten teorioiden selkeistä lähtökohdista piittaamatta teoriaa käytäntöön sovellettaessa on tehty useita kompromisseja ja poikkeuksia juuri sellaisissa kohdissa, jotka saattaisivat erottaa eri teorioihin pohjautuvat kirjanpito- ja tilinpäätösratkaisut toisistaan. Leppiniemi toteaa vielä lopuksi, että teorian pohjalta ei ole useinkaan johdettavissa vain yhtä oikeaa käytännön oloihin soveltuvaa ratkaisua, ne vain toimivat apuvälineinä kirjanpidon ja tilinpäätöksen ymmärtämisessä. (Leppiniemi, 1995, s. 42)

3 AINEETTOMAT OIKEUDET SUOMALAISSA TILINPÄÄTÖSNORMISTOSSA

Tutkielman rakennetta kuvattiin luvussa 1.5 kolmiolla, jossa se jaettiin kolmeen osaan. Edellinen luku muodosti kolmion alimman tason. Kolmion keskimäinen osa, tilinpäätösnormistot ja lainsäädäntö, kuvaavat tutkielman tätä sekä seuraava lukua. Lähtökohdaksi on otettu se, että tässä luvussa käsitellään sellaisia aineettomia oikeuksia koskevia säännöksiä, joita kotimaisten yritysten on noudatettava. Tällaiset säännökset löytyvät Suomen kirjanpitolainsäädännöstä. Katsaus aineettomien oikeuksien käsittelyyn kansainvälisten normistojen puitteissa tehdään erikseen seuraavassa luvussa. Eri normistojen tarkastelut on pidetty omina kokonaisuuksinaan, jotta lukijan olisi helppo seurata mistä normistosta on kulloinkin kyse. Näin vältetään myös tutkielman alussa mainituilta käsiteongelmilta.

Luvussa 2 käytiin läpi varsin yksityiskohtaisesti lainsäädäntömme taustaja. Aineettomia oikeuksia koskeva lainsäädäntömme perustuu siis keskeisiltä osin Euroopan Yhteisön neljänteen ja seitsemänteen yhtiöoikeudelliseen direktiiviin. Uusimmat lainsäädännön muutokset, muutosehdotukset, perustuvat IAS-standardeihin. Kauppa- ja teollisuusministeriö asetti lokakuussa 2002 ns. IAS-sääntelyryhmän selvittämään viimeaikaisen Euroopan unionin tilinpäätösnormiston kehityksen aiheuttamaa muutostarvetta Suomen lainsäädäntöön. Ryhmä jätti loppuraporttinsa kesäkuussa 2003, jossa otetaan kantaa myös **aineettomaan omaisuuteen**. Sääntelyryhmä näki ongelmakohtia ensisijaisesti IAS-standardien ja elinkeinoverolainsäädäntömme välillä. Niihin palataan tarkemmin luvussa 3.1.7.

Nykyinen kirjanpitolainsäädäntömme ottaa erittäin vähän kantaa aineettomiin oikeuksiin verrattuna vaikkapa IAS-normistoon. Hentulan mukaan tosiasia on kuitenkin, että yritysten aineettomien omaisuuserien merkitys kasvaa edelleen suhteessa aineellisiin resursseihin. Tästä syytä myös

niitä koskeva tilinpäätösinformaation tarve kasvaa. Hentulan mukaan meno-tulo-teorian mukainen kirjanpito ei yksistään ilman lisätietoja monestikaan täytä kirjanpitolain oikeiden ja riittävien tietojen vaatimusta. Aineettomista oikeuksista on siksi perusteltua antaa lisätietoja liitetiedoissa ja mahdollisesti myös toimintakertomuksessa (etenkin silloin kun tiedot ovat olennaisia) (Hentula, 2001, s. 1). Hentulan ajatukset viittaisivat siihen, että hän mukaansa kirjanpitolainsäädäntö on puutteellinen ollakseen aineettomille oikeuksille sopiva tilinpäätösnormisto. Yrityksiltä odotetaan siis enemmän, kuin mitä lainsäädännössä annetaan ymmärtää.

3.1 AINEETTOMIEN OIKEUKSIEN MÄÄRITELMÄ

Kirjanpitolaki (1336/1997) ei sisällä yksityiskohtaista aineettomien hyödykkeiden, aineettomien oikeuksien, määritelmää kuten vaikkapa IAS-standardit, joissa niille annetaan selvät tunnusmerkit (ei-monetaarinen omaisuuserä jne.). Tästä syystä aineettomien oikeuksien määritelmän hakemista täytyy ensin hieman pohjustaa laajemmalla perspektiivillä. Lähdetään hakemaan aineettomien oikeuksien määritelmää pilkkomalla tilinpäätöstä pienempiin osiin. Kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n mukaan tilinpäätös sisältää: tuloslaskelman, taseen, liitetiedot ja toimintakertomuksen. Tase jaetaan vastattavaa- ja vastaavaa-puoliin. Vastattavaa-puolella on yrityksen velat ja **vastaavaa-puolella** yhtiön varat.

Kirjanpitolain 4 luvun 3 §:ssä säädetään sen sijaan edellä mainitut taseen vastaavien erät jaettaviksi pysyviin vastaaviin ja vaihtuviin vastaaviin käyttötarkoituksensa perusteella. Ne muodostavat taseen vastaavaa-puolen ainoat pääryhmät. Pysyviä vastaavia ovat ne erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia vastaavia. Näin ollen tulon tuottaminen vähintään kahtena tilikautena täyttää "usean tilikauden" vaatimuksen. (Järvinen, Prepula ym., 1998, s. 56) Pysyvät vastaavat ilmoitetaan lisäksi taseessa jaetta-

viksi kolmeen eri alaryhmään: **Aineettomat hyödykkeet**, Aineelliset hyödykkeet ja Sijoitukset (Leppiniemi, 1998, s. 43).

Tarkastelua voidaan edelleen tarkentaa, jolloin huomataan, että aineettomat hyödykkeet jaetaan taseessa vielä kuuteen yksittäiseen kohtaan sekä aineettomista hyödykkeistä maksettuihin ennakkomaksuihin (ennakkomaksut liittyvät osaltaan tutkielmaan ja siksi niihin palataan tutkielman empiirisessä osassa). Aineettomat hyödykkeet tulee esittää taseessa seuraavaa ryhmittelyä noudattaen: Perustamismenot, Tutkimusmeno, Kehittämismenot, **Aineettomat oikeudet**, Liikearvo ja Muut pitkävaikutteiset menot (Leppiniemi, 1998a, s. 351). Aineettomille oikeuksille varattu oma kohta taseessa kuvastaa Hentulan mukaan omaisuuserän painoarvoa (Hentula, 2001, s. 3). Tyypillisiä aineettomia oikeuksia ovat esimerkiksi **patentit**, kustannus- ja valmistusoikeudet, tavaramerkki- ja tekijänoikeudet, liikenneluvat, apteekkioikeudet sekä tietokoneohjelmien käyttöoikeudet (Yritystutkimusneuvottelukunta, 1999, s. 26). Näin ollaan saatu määriteltyä aineettomien oikeuksien asema yhtiön tilinpäätöksessä. Tämän tarkemmin kirjanpitolakimme ei määrittele niiden luonnetta. Pysyviä vastaavia, käyttöomaisuutta, koskeva lainsäädäntö ohjaa pitkälle aineettomien oikeuksien kirjanpidollista käsittelyä, joskin on olemassa pykäliä, jotka on säädetty yksinomaan aineettomia oikeuksia silmällä pitäen.

3.2 AKTIVOIMINEN JA VAROVAISUUDEN PERIAATE

Aineettomien hyödykkeiden tilinpäätöskäsittely eroaa aineellisista hyödykkeistä siinä, että niitä koskee ainoastaan aktivointioikeus, ei siis aineellisten hyödykkeiden tapaan aktivointivelvollisuus (Leppiniemi, 1998b, 278). Pitkävaikutteiset menot voidaan siis aineettomien hyödykkeiden kohdalla vaihtoehtoisesti kirjata haluttaessa myös kerralla kuluksi tuloslaskelmaan, vaikka niiden tulonodotukset jakautuisivatkin useammalle tilikaudelle. Eli yrityksillä on vapaus valita kumpaa menetelmää ne käyttävät. Aineettomien hyödykkeiden aktivointikynnys on perinteisesti ollut

korkeampi kuin aineellisten investointien (Järvinen, Prepula, 1995, s. 322). Arovaara, Havukainen ym. korostavatkin suoriteperusteista kulukikirjaamista, joka on hyvän kirjanpitotavan ja varovaisuuden periaatteen mukaista (Arovaara, Havukainen ym., 2001, s. 209).

Varovaisuus merkitsee varovaisuutta ennen muuta tuloksen laskemisessa. Kaikki tulokseen vaikuttavat menot pyritään ottamaan huomioon mahdollisimman varhaisessa vaiheessa samalla, kun huolehditaan siitä, että ne kirjataan riittävän suurina. Mitään tuloja ei sitä vastoin saa ennakoida. Tämän ohella pyritään ottamaan huomioon kaikki odotettavissa olevat tulojen lopullista (kassaan kertyvää) määrää vähentävät tekijät. (Järvinen, Prepula ym., 1998, s. 56) Tilikauden tuloksesta riippumattomaan varovaisuuteen sisällytetään (KPL 3:2) erityisesti kaksi periaatetta (Leppiniemi, 1998b, s. 43):

- tilinpäätöksessä otetaan huomioon ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot
- tilinpäätöksessä otetaan huomioon kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvonalennukset samoin kuin kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon tilikauden päättymisen jälkeen

Ainoastaan tilikaudella toteutuneiden voittojen huomioon ottaminen sisältyy kirjanpitolain pääsääntönä olevaan suoriteperusteiseen jaksottamistapaan (KPL 5:1). Myös vastaisten menojen ja menetysten huomioon ottamista edellytetään (KPL 5:14). Jos tällaisten menojen täsmällistä määrää ja toteuttamisajankohtaa ei tunneta, ne merkitään pakollisiksi varauksiksi, ja jos tunnetaan, ne merkitään siirtovelloiksi (KPL 5:14) ja (KPL 4:6). (Leppiniemi, 1998b, s. 43) Kirjanpidon yleinen varovaisuuden periaate vaatii lisäpoistotarpeen arvioinnin tilikausittain (Hentula, 2001, s. 4). Hallituksen esityksessä 173/1997 täsmennetään, että varovaisuuden periaa-

tetta tulee noudattaa tuloksesta riippumatta. Esimerkiksi tilikauden tappiollinen tulos ei ole peruste jättää tekemättä suunnitelman mukaista poistoa tai omaisuudenarvon alentumisesta johtuvaa kirjausta (Leppiniemi, 1998b, s. 44).

Leppiniemen mukaan aineettomien oikeuksien taseeseen merkitseminen eli aktivoiminen on yrityksen kannalta vaativa valinta, sillä tulonodotukset aktivoituista menoista tulee dokumentoida kirjanpitoaineistoon esimerkiksi suunnittelulaskelman avulla (Leppiniemi – Leppiniemi, 2000, s. 100-101). Aineettomien hyödykkeiden aktivoinnin perusteista tulee siksi tehdä selkoa liitetiedoissa. Tilinpäätöksen lukijalta aktivoiminen sen sijaan edellyttää erityistä valppautta sen selvittämiseksi, pyritäänkö aktivoinnilla peittämään yrityksen huonoa menestymistä tai pyritäänkö sillä mahdollisesti ylläpitämään tai kasvattamaan (jaettavissa olevan) oman pääoman määrää (Leppiniemi – Leppiniemi, 2000, s. 142).

Aineettomien hyödykkeiden osalta niiden aktivoiminen taseeseen estää vastaavan vähennyksen tekemisen elinkeinoverotuksessa. Leppiniemien mukaan veroeduista piittaamattomat ratkaisut saattavat liittyä tilanteeseen, jossa verotuksessa on jo vähennettävää yllin kyllin – lisävähennyksiä tarvitaan vasta kun lisätuloja alkaa kertyä. Lisäksi hän toteaa, että aineettoman hyödykkeen aktivointi ei aina ole erityisen huonon menestymisen signaali, vaan aktivoiminen on erityisen ymmärrettävää silloin, kun meno olisi aktivoitava verotuksessakin. Aineettomia oikeuksia ja liikearvoa ei yleensä voi verotuksessa vähentää vuosikuluina. Tästä syystä niiden aktivointi enintään kymmeneksi vuodeksi onkin ymmärrettävää myös kirjanpidossa. Yleensä asioiden hoidon kannalta on tavoitteellista, että kirjanpito ja verotus voisivat kulkea samassa tahdissa. (Leppiniemi – Leppiniemi, 2000, s. 100-101)

3.3 AINEETTOMIEN OIKEUKSIEN ARVOSTAMINEN

Pysyvät vastaavat arvostetaan ensisijaisesti hankintamenoon mukaan (Leppiniemi, 1998b, s. 130). Aineettomat oikeudet ovat pysyvien vastaavien tase-erä, jolloin myös niiden ensisijainen arvostustapa on hankintameno. Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuvat muuttuvat menot. Kirjanpitolain 4 luvun 4 §:n 2 momentin viimeinen sana hyödyke, ei vakiintuneen taloudellisen kielenkäytön mukaan tarkoita ainoastaan aineellisia, vaan myös aineettomia hyödykkeitä, esimerkiksi palveluita (Järvinen, Prepula ym., 1998, s. 341). Tämä tarkoittaa siis sitä, että vaikka hankintameno sisältö on lähtökohtaisesti säädetty aineellisille hyödykkeille, voidaan sitä kuitenkin soveltaa myös aineettomiin hyödykkeisiin. Kirjanpitoissa esitetään kolme erilaista periaatetta hankintameno määrittämiseen (Leppiniemi, 1998b, s. 130-131):

- alkuperäinen hankintameno tai poistoilla alennettu alkuperäinen hankintameno
- markkinahinta joko jälleenhankintahintana tai todennäköisenä luovutushintana mitattuna
- tulonodotuksiin joko sellaisenaan tai diskontattuna perustuva hankinta-arvo

Yleisenä lähtökohtana on alkuperäiseen hankintamenoon perustuva hankintameno käsite (KPL 4:5). Markkinahintoihin nojaututaan ennen muuta varovaisuuden periaatetta sovellettaessa, kun markkinahinta on alkuperäistä hankintamenoa alempi. Todennäköiseen luovutushintaan nojaututaan myös arvonkorotusta koskevassa säännöksessä (KPL 5:17) Tulonodotuksiin perustuva, kirjanpitoon aktivoitavissa oleva hankintameno tulee kysymykseen ensisijaisesti pysyvien vastaavien kohdalla (KPL 5:5). (Leppiniemi, 1998b, s. 130-131)

Aineettomien hyödykkeiden aktivoimisen kohdalla tärkeäksi tekijäksi tulee se, onko ao. aktivoitua menolla varallisuusarvoa. Varallisuusarvon tulkinta ei kuitenkaan ole Leppiniemen mukaan yksiselitteinen. Kirjallisuudessa on esitetty useita vaihtoehtoisia tulkintaperiaatteita. Käytännöllinen, mutta mahdollisesti liian *laaja ehdotus* on se, että tilinpäätöksessä aktivoitua menolla katsottaisiin olevan aina varallisuusarvoa, koska menoon liittyvä tulonodotus on kirjanpitolain mukaan aktivoinnin edellytyksenä. *Suppea ehdotus* sen sijaan on, että varallisuusarvoa olisi vain EVL 24 §:n nojalla aktivointipakon piiriin kuuluvilla menoilla, kuten liikearvolla (tätä ei kuitenkaan ole sisällytetty lakiin). Oikeuskäytännössä on katsottu, että yhtiöiden sulautuessa syntyvällä fuusioerotuksella on varallisuusarvoa riippumatta, kohdistetaanko se sulautuneelta yhtiöiltä siirryneille tase-erille vai käsitelläänkö se taseessa pitkävaikutteisiin menoihin kuuluvana liikearvona. Kirjanpitoasetuksessa (KPA 2:2) säädetään, että tilinpäätöksen laatimista koskevinä liitetietoina on esitettävä muun muassa tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja –menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja –menetelmät. (Leppiniemi, 1998a, s. 353)

3.4 AINEETTOMIEN OIKEUKSIEN JAKSOTTAMINEN

Aineettomiin hyödykkeisiin kuuluvien pitkävaikutteisten menojen jaksottamissäännöksistä määrätään **erikseen** perustamismenon, kehittämismenon, liikearvon hankintamenon ja lainan ottamisesta aiheutuneen pääoma-alennuksen ja muiden lainamenojen osalta. Sen sijaan *aineettomien oikeuksien* ja muiden aineettomien hyödykkeiden poistamisesta määrätään kohdassa muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen. Muiden pitkävaikutteisten menojen aktivoimista pidetään eräällä tavalla toissijaisena vaihtoehtona. Tämä käy selville säännöksen sanamuodosta ”Jos muita ... pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu” (Järvinen, Prepula ym., 1998, s. 430). Lausunto viittaa siis siihen, että esimerkiksi aineettomat oikeudet odotettaisiin kirjattavan lähtökohtaisesti kerralla kuluiksi.

Jos aineettomien oikeuksien hankintamenoja on kuitenkin aktivoitu, ne on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena (Alhola, Koivikko ym., 1999, s. 132). Erityisenä syynä tulee kysymykseen poikkeuksellisen pitkä realistinen tulojen kertymisaika (Leppiniemi, 1998a, s. 355). Viittä vuotta pidempää poistoaikaa voitaneen erityisestä syystä puoltaa esimerkiksi silloin, kun tietyillä oikeuksilla on lakisääteinen voimassaoloaika. Tällaisia ovat esimerkiksi rekisteröity tavaramerkki, jonka yksinoikeus on voimassa kymmenen vuotta rekisteröintipäivästä lukien, ja keksintöjä suojaava **patenttioikeus**, joka on voimassa 20 vuotta patenttihakemuksen tekemispäivästä (Alhola, Koivikko ym., 1999, s. 138).

Pitkävaikutteisten menojen aktivointiin on perinteisesti suhtauduttu varauksellisesti, ja jos niitä on aktivoitu, niiden poistoajojen määrittelyssä on tullut ja tulee noudattaa erityistä varovaisuutta. Kirjanpitolainsäädännössä säädetään aineettomille hyödykkeille enimmäispoistoajat (aineettomille oikeuksille edellä mainittu 5 vuotta), jotka eivät riipu hyödykkeen todennäköisestä vaikutusajasta, kuten aineellisilla hyödykkeillä. Aineettomien hyödykkeiden hankintamenoista tehtävät poistot aloitetaan yleensä heti menojen syntymiskautena. Poistojen aloittamista voidaan ainoastaan poikkeustapauksissa lykätä siihen tilikauteen, jona niistä ennakoidaan alkavan kertyä tuloa. Poistojen lykkääminen edellyttää kohtuullista varmuutta vastaisuudessa kertyvien tulojen riittävydestä aineettomien hyödykkeiden aktivoitujen hankintamenojen kattamiseen. (Arovaara, Havukainen ym., 2001, s. 210)

3.5 ARVONKOROTUS JA ARVONALENNUS

Arvonalentumispoistoihin pysyvien vastaavien hyödykkeistä sisällytetään *aineettomien* ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista tulon kertymisen tai todennäköisen luovutushinnan alenemisen perusteella kirjatta-

via arvonalentumispoistoja. Kirjanpitolain 5 luvun 13 §:n mukaan pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti kerryttämän tulon ollessa pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, tulee erotus kirjata arvonalennuksena kuluksi. (Arovaara, Havukainen ym., 2001, s. 93) Pysyviin vastaaviin kuuluvien *aineettomien* ja aineellisten hyödykkeiden arvonalentumiset merkitään erään ”Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeissä”. Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeissä tarkoittaa siis kertapoistoja vastakohtana suunnitelman mukaisille poistoille (Järvinen, Prepula ym., 1998, s. 174).

Pysyvien vastaavien arvonalentumiset otetaan huomioon pääsääntöisesti suunnitelmanmukaisten poistojen järjestelmän avulla. (Leppiniemi, 1998b, s. 159) Pysyvien vastaavien arvonalennus on kirjattava, jos arvonalentuminen on pysyvä. Pysyvien vastaavien arvonalentumisessa on kysymys erästä, joka sijoitetaan tuloslaskelmassa erään tähän kohtaan vain siitä syystä, että suunnitelmanmukaiset poistot eivät ole riittäviä. Eriytyisen ongelmallinen tulokertymän arviointi on tappiollisen toiminnan yhteydessä, jos toiminta on jatkunut tappiollisena eikä perustellusti voida olettaa toiminnan muuttuvan voitolliseksi, ei tulonodotuksia ole ja aktiivoinnin enimmäismääränä tulee kysymykseen hyödykkeen todennäköinen luovutushinta. (Järvinen, Prepula ym., 1998, s. 175-176)

Kirjanpitolain 5 luvun 16 §:ssä säädetään, että jos kulukirjaus (arvonalennuspoisto), joka on tehty rahoitusomaisuudesta tai taseen pysyvästä vastaavasta 13 §:n (arvonalennus) perusteella, osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi. (Kirjanpitolaki, 1997, 5:16) Eli aiheettomia arvonalennuksia voidaan siis oikaista. Aineettomiin hyödykkeisiin ei kuitenkaan voida kohdistaa arvonkorotuksia. (Leppiniemi – Leppiniemi, 2000, s. 142) Yrityksillä on kuitenkin mahdollisuutena antaa lisäinformaatiota aineettomien hyödykkeiden odotusarvoista sijoittajille liitetietojen kautta. Tulevaisuudennäköymien valottaminen sijoittajille perustuu kuitenkin vapaaehtoi-

suuteen. Tässä kohdin lainsäädännössämme voisikin olla kehitettävää. Koska Suomen tilinpäätöskäytäntö ei perustu käypien arvojen laskennalle, yksi keino parantaa sijoittajien saamaa informaation tarvetta voisi olla pakollisten, enemmän informatiivisten, liitetietojen lisääminen aineettomien oikeuksien omaisuuserästä.

3.6 KIRJANPIDOLLISET RISKIT JA TILINPÄÄTÖSINFORMAATIO

Aineettomiin oikeuksiin liittyy kirjanpidollisia riskitekijöitä. Kolarin mukaan suurin ongelma johtuu siitä, että itse aineeton oikeus ja siihen liittyvät kustannukset syntyvät usein huomattavasti ennen oikeuteen liittyvää tuotantoa (tuloja), josta seuraa riski, ettei tuotantoa lopulta synnykään lainkaan (Kolari, 2003). Tällöin yritys voi joutua helposti tilanteeseen, jossa se on käyttänyt runsaasti resursseja oikeuden ylläpitämiseen ja/tai kehittämiseen, eikä saa uhrauksilleen koskaan katetta. Toisaalta voi syntyä ajallinen ongelma kirjanpidossa, jolloin menot syntyvät paljon tuottoja aikaisemmin, jolloin omaisuuserälle kohdistetut menot ja tulot eivät kohtaa toisiaan. Hentulan mukaan riskitekijät saattavat sen sijaan aiheutua liian suurista kirjanpitoarvoista, koskien käytännössä **ostettuja** aineettomia oikeuksia (esim. patentteja) (Hentula, 2001, s. 4-5).

Tilanne voi aineettomien oikeuksien hankinnan jälkeen muuttua nopeastikin, jolloin tulonodotukset ovat jostakin syystä olennaisesti vähentyneet taikka poistuneet kokonaan. Riskin voi aiheuttaa myös puutteellinen informaatio näissä asioissa – jolloin oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus ei toteudukaan. Aineettomien oikeuksien muuttuneiden olosuhteiden aiheuttama yliarvo voi olla merkittävä taseriski, jonka alaskirjaus alentaa myös oman pääoman määrää ja siten omavaraisuutta. Tästä syystä tapauskohtainen harkinta on aina tarpeen, etenkin silloin jos yrityksen jatkuvuus on uhattuna. Toisaalta Suomen kirjanpitolain mukaan voi helposti syntyä myös paradoksaalinen tilanne, jossa aktivoitujen hankintamenojen määrä poistojen kautta aina kaavamaisesti alenee, vaikka omaisuuserän

käypä arvo voi olla hankinta-arvoa korkeampi (ks. edellinen tekstikappale) (Hentula, 2001, s. 4-5).

Tilinpäätösinformaation kautta markkinat saavat jatkuvasti läpinäkyvää tietoa aineettomista oikeuksista, joiden todellisista sisältö todellisista arvoista puhumattakaan ei selviä pelkästään kirjanpidon lukujen avulla. Informaation antamisessa on muistettava jatkuvuus ja varovaisuus. Peruslähtökohtana tulee olla se, että perusteettomia odotusarvoja ei saa sisällyttää tilinpäätökseen ja valitulla linjalla on pysyttävä silloinkin, kun ei ole hyvää kerrottavaa. (Hentula, 2001, s. 8) Hentulan mukaan aineettomien oikeuksien kohdalla voidaan puhua kahdesta eri informaation tasosta, laajasta ja minimitasosta:

Informaation minimitaso: liitetiedoissa todetaan aineettomien oikeuksien tasearvo, niiden suunnitelman mukaiset poistoajat ja poistomäärät sekä kumulatiiviset kertyneet poistot.

Laajempi informaatiotaso: annetaan liitetiedoissa numerotietoja täydentävää sanallista tietoa. Sanallisessa osassa voidaan kertoa olennaiset asiat menneestä ja olennaiset tulevaisuuden suunnitelmat ja panostussuunnitelmat. Lisäksi kerrotaan mitä aineettomia oikeuksia omistetaan ja itse luotuihin taikka ostettuihin aineettomiin oikeuksiin liittyvät vuosikulut. Voidaan antaa myös markkinaosuus- ja tunnettuustietoja tai vaikkapa patenttisalkun sisältö ja merkitys yrityksen liiketoiminnalle.

Itse luoduista aineettomista oikeuksista ei ole tasearvoja ollenkaan, vaan panokset tulevat käsitellyiksi vuosikuluina². Kuluihin kirjatut aineettomiin oikeuksiin liittyvät panokset eivät näy missään, kuten ei tase-erän sisältö,

² Joskus saattaa olla vaikeata arvioida, onko itse luotu eli sisäisesti aikaansaatu hyödyke merkittävässä taseeseen. IAS-standardikokoelman mukaan tällainen tilanne saattaa syntyä esimerkiksi silloin, kun hyödykkeen hankintameno tai vastaisten tulojen saavuttamisen osoittaminen on hankalaa. Jos tällaisia ja muita tekijöitä ei voida selkeästi määrittää, omaisuuserät on täten myös kirjattava IAS-käytännön mukaan suoraan kuluiksi. (IAS-standardit, 2002, s. 38-21)

eikä aineettoman omaisuuden määrä. (Hentula, 2001, s. 8) Tutkimus – ja kehittämismenoja saadaan sen sijaan säännösten puitteissa aktivoida.

3.7 IAS-SÄÄNTELYRYHMÄN KANNANOTOT

Luvun alussa viitattiin ns. IAS-sääntelyryhmään. Se totesi vastikään julkaistussa raportissaan (6/2003), että aineettomia hyödykkeitä koskevaa kansallista lainsäädäntöä tulisi lähentää IAS-standardien kanssa. Ennen kaikkea elinkeinoverolainsäädännössämme on kohtia, jotka kaipaavat tarkistamista. Sääntelyryhmän mukaan suurimmat erot IAS 16 ja IAS 38 -standardien ja elinkeinoverolain välillä liittyvät standardien sallimaan hyödykkeiden uudelleenarvostukseen sekä poistoihin. Elinkeinoverolaisissa ei sallita käyttöomaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden arvonkorotuksia. Hyödykkeet arvostetaan verotuksessa hankintamenoon vähennettynä poistoilla ja mahdollisilla arvonalennustappioilla. Toisaalta elinkeinoverolaisissa suhtaudutaan standardeja kriittisemmin arvonalennusten vähentämiseen. Esimerkiksi arvopapereiden ja muun kulumattoman käyttöomaisuuden arvonalentumiselta edellytetään olennaisuutta, ennen kuin arvonalennus saadaan tehdä. (Leppiniemi, Jänkälä ym., 2003, s. 45)

IAS-standardien mukaan poistot sekä aineellisista että aineettomista hyödykkeistä tulee tehdä systemaattisesti vaikutusaikana kuvastaen hyödykkeestä saatavaa hyötyä. Poistoaika ja -menetelmä tarkistetaan määräajoin uudelleen. Verotuksen kohdalla suomalainen poistojärjestelmä eroaa merkittävästi standardeista etenkin irtaimen käyttöomaisuuden osalta. Verotuksessa koneiden, kaluston ja muun irtaimen käyttöomaisuuden poistoja ei tehdä hyödykkeen taloudelliseen vaikutusaikaan perustuen, vaan yhtenä eränä hyödykkeiden poistamatta olevien hankintamenojen summasta, josta on vähennetty myös hyödykkeiden luovutus hinnat. IAS-standardien laadinnassa ei ole otettu huomioon verotuksellisia näkökohtia, eivätkä standardit siten salli verotuksesta johtuvien yli-poistojen vähentämistä kirjanpidossa. (Leppiniemi, Jänkälä ym., 2003, s.

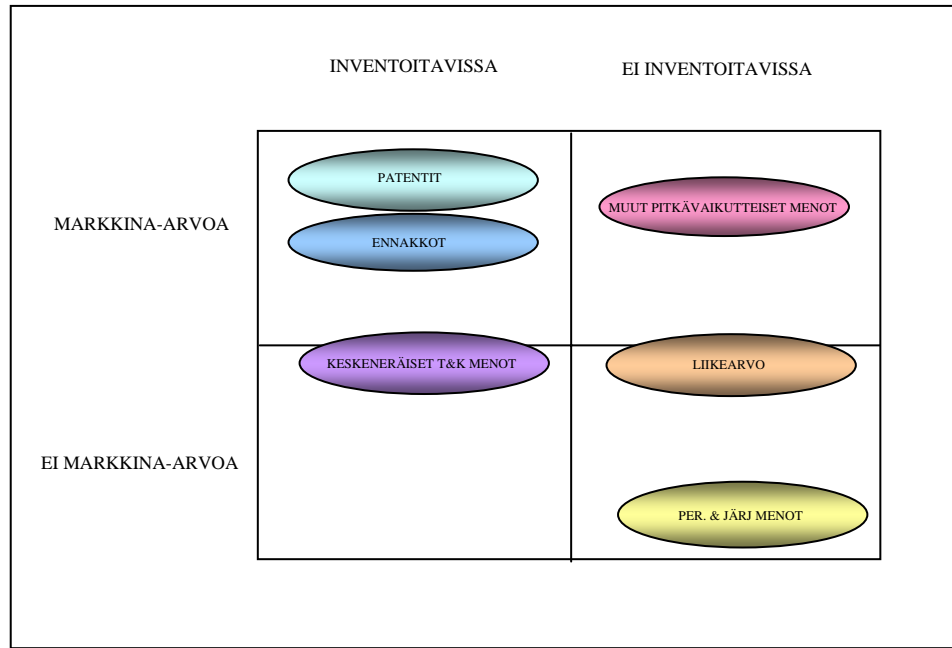
46) Näiden edellä mainittujen kysymysten kohdalla kirjanpitoon on siis odotettavissa lähiaikoina muutoksia. Vaikka sääntelyryhmän tarkoituksena olikin koittaa tuoda kansallista ja kansainvälistä lainsäädäntöä lähemmäksi toisiaan, jää niihin muutostenkin jälkeenkin vielä huomattavia eroja. Keskeisin näistä liittyy ehkä käypien arvojen laskentaan, joka vaikuttaa tilinpäätöksen kaikilla tasoilla.

3.8 AINEETTOMAT OIKEUDET JA TILINTARKASTUS

Riistaman mukaan aineettomat hyödykkeet jakautuvat tilintarkastuksen näkökulmasta toisaalta kahteen ryhmään sen perusteella, voiko näillä hyödykkeillä periaatteessa olla markkina-arvoa. Toisaalta sen perusteella ovatko ne inventoitavissa ts. onko tilintarkastajalla asiakirjan tms. perusteella mahdollisuus todentaa niiden substanssi tilikauden päättyessä. Näin saadaan kuvio, jossa on neljä kenttää näiden kahtiajaon yhdistelmänä (ks. 44). Aineettomien oikeuksien inventointi ei tuota yleensä ongelmia. Patenteista, valmistusoikeuksista jne. tulee olla käytettävissä asianmukaiset asiakirjat, viranomaisten patentointiasiakirjat, patentin tai valmistusoikeuden ostosopimukset yms. Poistoaika on näiden perusteella suhteellisen ongelmattomasti määritettävissä. On kuitenkin otettava huomioon, että uudet keksinnöt voivat lyhentää patenttien vaikutusaikaa olennaisesti. (Riistama, 1994, s. 166-167).

Tilintarkastajan on oltava riittävästi selvillä yritysasiakkaansa toimialalla tapahtuvasta kehityksestä voidakseen myös näissä tapauksissa arvottaa poistoaikojen pituutta tai hankintamenojäännöksen poistamista yhdellä kertaa (Riistama, 1994, s. 166-167). Ongelmallista on kuitenkin se, että tilintarkastajalta hyvin usein puuttuu tämänkaltainen toimialakokemus. Ongelma olisi ratkaistavissa riippumattomien tahojen lausunnoilla. Lausuntojen hankkiminen aiheuttaisi kuitenkin työmäärän sekä kustannusten lisäystä yrityksille. IAS-käytännön myötä tästä saattaa kuitenkin tulla todellisuutta, koska tilintarkastajat saattavat joutua pulmallisiin tilanteisiin

silloin, kun heidän täytyy pohtia esimerkiksi johonkin yksittäiseen teknologiaan perustuvan aineettoman oikeuden omaisuuserän arvonkorotusperusteita, joka tulee mukaan käypien arvojen laskennan myötä.



Kuva 2. Aineettomat hyödykkeet tilintarkastuksen näkökulmasta (Riistama, 1994, s. 164).

Mitä sitten tulee taulukon muihin aineettomiin hyödykkeisiin, voidaan niistä todeta lyhyesti seuraavaa. Perustamis- ja järjestelymenoilla ei ole juurikaan markkina-arvoa eikä niitä voida inventoida. Tutkimus- ja tuotekehitysmenot eivät ole sen helpompia tarkastettavia, sillä kirjanpitolainsäädäntömme ei anna ohjeita siitä, millä tavalla ne tulisi aktivoida. Liikearvosta maksettu hinta perustuu kaupan yhteydessä saatuun asiakas-kuntaan, markkinointikanaviin jne. Se ei näin ole inventoitavissa, jos kohta sanotulla tavalla eriteltävissä. Muut pitkävaikutteiset menot käsittävät periaatteessa menoja, jotka voitaisiin kirjata syntymistilikautenaan kuluiksi, mutta joita aktivoidaan niihin liittyvien tulo-odotusten ulottuessa useammalle tilikaudelle. Viimeiseksi, ennakkomaksut ovat nimenomaan aineettomien hyödykkeiden ennakolta suoritettuja hankintamenomaksuja.

Niiden tarkastaminen on vastaavien tositteiden ja sopimusten avulla tapahtuvaa todentamista maksujen perusteista ja suorittamisesta. (Riistama, 1994, s. 166-167)

3.9 YHTEENVETO AINEETTOMISTA OIKEUKSISTA

Aineettomat oikeudet ovat siis aineettomia hyödykkeitä kuuluen käyttöomaisuuden ryhmään. Luvusta ilmenee, että yksinomaan aineettomia oikeuksia sääteleviä lakipykälä on melko vähän. Kaikkien aineettomien hyödykkeiden kohdalla puhutaan ns. **aktivointioikeudesta**, mikä ei velvoita yrityksiä aktivoimaan pitkävaikutteisia menojaan taseeseen, vaan menot saadaan myös halutessa kirjata kerralla kuluiksi. Tämä on säännös, joka poikkeaa ratkaisevasti aineellisten hyödykkeiden aktivointia koskevasta säännöksestä, joiden kohdalla pitkävaikutteisia menoja koskee **aktivointivelvollisuus**. Yleisesti voidaan sanoa, että aineettomien hyödykkeiden, oikeuksien, kirjanpidollista käsittelyä leimaa vahva varovaisuuden periaatteen noudattaminen.

Aineettomista oikeuksista tulisi antaa runsaasti lisätietoa tilinpäätöksen liitetiedoissa. Kuten aikaisemmin todettiin, sijoittajan kannalta olisi ideaalista, että liitetiedoissa tai toimintakertomuksessa annettaisiin pakollisten tietojen lisäksi myös informaatiota yksittäisten aineettomien oikeuksien omaisuuserien odotusarvoista ja pyrittäisiin esimerkiksi laskelmin arvioimaan niiden todellista arvoa, koska sitähän tasearvot eivät nykyisellään kuvaa. Keskusteluun voidaan nostaa aina esiin dilemma käypien arvojen laskennan heikkouksista ja vahvuuksista. Niin kauan kuin tasearvot eivät kuitenkaan kuvaa omaisuuserien todellisia arvoja, sijoittajilla on tarve lisäinformaation saamiseen. Tältä osin Suomen kirjanpitolainsäädännössä olisi vielä runsaasti kehitettävää. Toinen kehityskohta voisi liittyä siihen, millä tavalla liikearvosta voitaisiin erottaa todelliset aineettomat omaisuuserät. Jos aineettomia oikeuksia on aktivoitu, ne on poistettava suun-

nitelman mukaan lähtökohtaisesti viidessä, mutta enintään 20 vuoden kuluessa.

4 AINEETTOMAT OIKEUDET KANSAINVÄLISISSÄ TILINPÄÄTÖS-NORMISTOISSA

4.1 IAS JA AINEETTOMAT OIKEUDET

IAS-normisto poikkeaa siinä mielessä Suomen kirjanpitolaista, että siinä ei erotella aineetonta oikeutta omaksi tase-eräkseen, vaan normistossa puhutaan vain yleisemmin aineettomista hyödykkeistä. Tämä johtuu siitä, että normistossa ei määrätä tuloslaskelman ja tasekaavojen muotoa millään tavalla, vaan ne on määritelty erikseen EU:n neljännessä yhtiöoikeudellisessa direktiivissä. IAS 1:ssä määrätään sen sijaan (muotoon puuttumatta) sellaiset tilinpäätöserät, jotka yhtiöiden täytyy tilinpäätöksessä ilmoittaa. Yksi tällainen erä on aineettomat hyödykkeet. Niistä säädetään yksityiskohtaisesti IAS 38:ssa. Sen soveltamisalaan kuuluvat kaikki sen tyyppiset menot, joilla ei ole aineellista olomuotoa.

Tarkennettuna, IAS 38 koskee kaikkia sellaisia omaisuuseriä (aineettomia hyödykkeitä), jotka täyttävät seuraavat neljä kriteeriä (yleiskriteerit): 1) Kyseessä on aineeton *ei-monetaarinen* omaisuuserä (ei aineellista olomuotoa), 2) joka on yrityksen *määräysvallassa*, 3) *yksilöitävissä* sekä 4) tulevaisuudessa *taloudellista hyötyä tuottava*. Yksilöitävyys tarkoittaa sitä, että hyödyke on erotettavissa yleisluonteisesta liikearvosta. Tulevaisuudessa tapahtuva taloudellisen hyödyn todennäköinen kertyminen tarkoittaa muun muassa kustannussäästöjä tai myyntituottoja, jotka tulee voida tarvittaessa laskelmin osoittaa. Todennäköisenä pidetään yli 50 % todennäköisyyttä. (Riihimäki, 2002, s. 24) IAS:n määritelmä aineettomalle omaisuudelle on siis huomattavasti Suomen säännöksiä yksityiskohtaisempi, joista määritelmä puuttuu käytännöllisesti katsottuna kokonaan. IAS 38:n lisäksi luvussa käsitellään IAS 22:ta.

4.1.1 Aktivoiminen ja kuluksi kirjaaminen

IAS:ssa säädetään selkeät normit aineettoman hyödykkeen aktivoimiselle. Aineeton hyödyke merkitään taseeseen (hankintamenoon perustuen) siinä ja **vain** siinä tapauksessa, että (IAS-standardit, 2001, s. 994):

- on todennäköistä, että omaisuuserästä johtuva vastainen taloudellinen hyöty koituu juuri yrityksen hyväksi; ja
- omaisuuserän hankintameno on määritettävissä luotettavasti

Kaikissa muissa, kuin yllä mainituissa tapauksissa aineettomien hyödykkeiden osalta tehdään siis aina kulukirjaus. Ero suomalaiseen lainsäädäntöön on siis varsin suuri, jossa puhutaan aktivointioikeudesta (ks. 36), jolloin päätös aktivoinnin tekemisestä jää yritykselle itselleen. IAS 38 mukaan sisäisesti aikaansaatu liikearvo ja sisäisesti aikaansaatuja tuotemerkkejä, lehtien nimiä, asiakasluetteloita ja muita tosiasialliselta sisällöltään samanlaisia eriä ei kuitenkaan merkitä koskaan taseeseen. (IAS-standardit, 2001, s. 994) Lisäksi silloin, jos aineeton erä on saatu hankinnaksi luokiteltavassa yritysten yhteenliittymässä, eikä se ole merkittävässä taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi. Tällöin näiden menojen (jotka sisältyvät hankintameno) tulee muodostaa osa liikearvoon (tai negatiiviseen liikearvoon) hankinta-ajankohtana kohdistettavasta määrästä. (IAS-standardit, 2001, s. 1019) IAS 22 käsitellään tarkemmin luvussa 4.1.5.

4.1.2 Aineettomien hyödykkeiden arvostaminen

Aineettoman käyttöomaisuuden arvostusperiaatteet ovat yhdenmukaiset aineellisia hyödykkeitä koskevien periaatteiden kanssa. Aineettomien hyödykkeiden merkitsemisessä on ikään kuin kaksi eri vaihetta: alkupe-
räinen tasearvostus ja uudelleenarvostus.

1) Tase-erän alkuperäinen arvostus

Hyödyke merkitään alunperin kirjanpitoon alkuperäiseen hankintamenoonsa. Hankintahinnan määräytyminen riippuu siitä transaktiosta, jolla omaisuuserä on tullut yrityksen omistukseen. IAS 38:n mukaan nämä transaktiot jaetaan seuraavasti: osto, vaihto, julkinen avustus, hankinta osana hankintana pidettävää yritysten yhteenliittymää tai itse hyödykkeen valmistaminen (Riihimäki, 2002, s. 24):

- **Osto:** Tällöin hankintahintana pidetään ostosta aiheutuneita välittömiä kustannuksia. Välittömiä kustannuksia ovat esimerkiksi tuontitullit, vähennyskelvottomat verot, asiantuntijapalkkiot. Saadut alennukset vähentävät hankintahintaa.
- **Vaihto:** Vaihdossa tulleen uuden hyödykkeen hankintahinnamäärittely riippuu siitä, ovatko vaihdettavat hyödykkeet keskenään samankaltaisia vai erilaisia. Jos hyödykkeet ovat samankaltaisia, vaihdossa tulleen hyödykkeen hankintahintana pidetään luovutetun hyödykkeen kirjanpitoarvoa. Jos samankaltaisia hyödykkeitä vaihdettaessa arvon voidaan todeta olevan alentunut, tulee kuitenkin arvonalennus kirjata. Erilaisia hyödykkeitä vaihdettaessa tulee saadun hyödykkeen arvoksi sen käypä arvo, jolloin sekä mahdollinen arvonnousu että –lasku realisoituvat. Hyödykkeen samankaltaisuutta tai erikaltaisuutta ei ole tarkemmin määritelty IAS:ssa.
- **Julkinen avustus:** Julkisella avustuksella saadun hyödykkeen hankintamenoksi voidaan kirjata sen ja saadun avustuksen käypä arvo. Vaihtoehtoisesti julkisella avustuksella saatu hyödyke voidaan kirjata nimellisarvoon, eli maksetun nimellisen korvauksen suuruisena.

- **Hankintana pidettävä yritysten yhteenliittymä:** Hankintana pidettävässä yritysten yhteenliittymässä yrityksen tai konsernin haluttuun tulleeseen aineettoman hyödykkeen hankintahinnaksi tulee sen käypä arvo. Käypä arvo voidaan IAS 38:n mukaan määrittellä mm. toimivien markkinoiden perusteella. Vaihtoehtoinen tapa on käyttää erityisiä arvonmäärittelyä tekevien yritysten määrittelemiä arvoja.
- **Itse valmistetun hyödykkeen käsittely:** IAS 38:ssa säädetään erityisesti, että sisäisesti aikaansaatu liikearvoa ei koskaan voida merkitä yrityksen taseeseen varoiksi. Liikearvo ei ole yksilöitävissä oleva resurssi eikä se ole myöskään yrityksen määräysvallassa. (Riihimäki, 2002, s. 24)

Eli hankintameno riippuu siitä tavasta, jolla yritys on saanut sen omistukseensa. Toimintamalli poikkeaa varsin paljon suomalaisesta säännöstöstä, jossa todetaan vain, että hankintamenoon tulee lukea hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Joskin aktiivoinnin lähtökohta, omaisuuserän arvostaminen hankintamenoon, on kummassakin aivan sama. IAS on kuitenkin ikään kuin inhimillisempi ja yksityiskohtaisempi, pyrkien huomioimaan paremmin erilaisia tilanteita, joita normaaliin yritystoimintaan kuuluu. Tämä on sijoittajien kannalta erinomaisen hyvä suuntaus, joka tarjoaa tarkempaa tietoa yrityksen toiminnasta.

2) Tase-erän uudelleenarvostus

IAS-käytäntöön kuuluu, että tase-erien arvot eivät ole stabiileja, vaan kaikki muutokset odotuksissa näkyvät/ huomioidaan taseen arvostuksessa. Tästä syystä suomalaisen tilinpäätöskulttuuriin kuulumaton aineettomien oikeuksien arvonkorotus ja uudelleenarvostus ovat mahdollisia. Aromäen, Halosen ym. mukaan IAS 38:n tarkoittamia aineettomia hyö-

dykkeitä koskevat aivan samat alkuperäisen kirjaamisen jälkeiset arvostussäännöt, kuin IAS 16 -standardin piiriin kuuluvia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä. Pääsääntö on se, että jos aineettomiin hyödykkeisiin halutaan soveltaa uudelleenarvostukseen perustuvaa menettelyä, se on mahdollista vain, jos käypä arvo on määritettävissä. (Aromäki, Halonen ym., 2003, s. 189) Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen tasearvostukseen on kuitenkin tarjolla kaksi vaihtoehtoista menettelytapaa:

- ***ensisijainen menettelytapa:*** hankintameno vähennettynä kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappiolla
- ***sallittu vaihtoehtoinen menettelytapa:*** uudelleenarvostukseen perustuva määrä vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla

Jälkimmäistä vaihtoehtoa käytettäessä uudelleenarvostukseen perustuvan määrän tulee olla yhtä suuri kuin hyödykkeen käypä arvo. Tämä menettelytapa on kuitenkin sallittu vain siinä tapauksessa, että käypä arvo on määritettäessä perustuen kyseisen aineettoman hyödykkeen toimiviin markkinoihin. (Räty – Virkkunen, 2002, s. 121) Jos uudelleen arvostetun aineettoman hyödykkeen käypä arvo ei ole enää määritettävissä toimivien markkinoiden puuttuessa, voi kirjanpitoarvo perustua viimeiseen toimivilta markkinoilta saatuun arvoon sen jälkeisillä poistoilla vähennettynä. Toimivien markkinoiden puute voi olla myös merkki arvonalentumisesta. (Aromäki, Halonen ym., 2003, s. 191) Uudelleenarvostusvaihtoehtoa sovellettaessa arvonkorjausten vastaerät kirjataan suoraan omaan pääomaan. Rädyn mukaan sekä aineellisen että aineettoman käyttöomaisuuden arvostamisessa alkuperäinen hankintameno on edelleen IAS-normiston mukaan ensisijainen, vaikka trendi yleisesti onkin käypien arvojen soveltamisen suuntaan. (Räty, 2002a, s. 51)

4.1.3 Arvonkorotukset ja arvonalentumiset

Suomen kirjanpitolain mukaan arvonkorotukset ovat sallittuja vain käyttöomaisuuteen kuuluvien maa- ja vesialueiden sekä arvopapereiden kohdalla. IAS-normisto sen sijaan edellyttää, että toissijaisesti tarjolla olevaa uudelleenarvostusvaihtoehtoa (ks. 4.1.2) sovelletaan kattavasti, jos se on valittu alkuperäisten hankintamenojen sijaan sovellettavaksi menettelytapaksi. Aineellisten ja aineettoman käyttöomaisuuden uudelleenarvostuksessa sovelletaan teknisesti samaa menettelytapaa kuin Suomessa eli vastakirjaus (lisäys) tehdään omaan pääomaan, ns. uudelleenarvostusrahastoon. (Räty, 2002a, s. 55) Uudelleenarvostuksesta johtuva lisäys kirjataan kuitenkin tuloslaskelmaan niiltä osin, kuin se kumooa saman hyödykkeen uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu kuluksi (IAS-standardit, 2001, s. 1024).

IAS 36 ”Omaisuserien arvonalentuminen” –standardi koskee ennen kaikkea aineellisen ja aineettoman omakäyttöomaisuuden arvonalennusten kirjausta. Yritysten tulee arvioida jokaisen tilikauden päättyessä, onko mitään viitettä siitä, että omaisuserän arvo saattaa olla alentunut. Jos tällaisia merkkejä on olemassa, yrityksen tulee arvioida omaisuserästä kerryttävissä oleva rahamäärä määrittämällä joko nettorealisointiarvo tai käyttöarvo. Kun vertailuarvoa verrataan kirjanpitoarvoon, todetaan mahdollinen arvonalentumiskirjauksen tarve ja kirjataan arvonalentumistappio. (Räty, 2002b, s. 47) IAS 38:ssa säädetään, että jos aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo vähenee uudelleenarvostamisen seurauksena, vähennys kirjataan kuluksi. Uudelleenarvostamisen seurauksesta johtuva vähennys kirjataan kuitenkin suoraan uudelleenarvostusrahastoa vastaan siltä osin, kuin vähennys ei ylitä samasta hyödykkeestä johtuvaa uudelleenarvostusrahaston sisältyvää määrää (vrt. edellinen tekstikappale) (IAS-standardit, 2001, s. 1024).

IAS 38:n mukaan uudelleenarvostaminen tehdään riittävän säännöllisesti niin, että kirjanpitoarvo ei poikkea arvosta, johon tilinpäätöspäivän käypää arvoa käyttöä tehtävä määrittäminen johtaisi. (IAS-standardit, 2001, s. 1022) Yrityksen tulee tarkastella sekä ulkoisia että sisäisiä informaatiolähteitä, joilla se voi seurata omaisuuserän arvonkehittymistä. Tällöin se voi ottaa vähintään seuraavat seikat huomioon arvioidessaan, onko mitään viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut (IAS-standardit, 2001, s. 876).

Ulkoiset informaatiolähteet

- markkina-arvon on pienentynyt tilikauden aikana merkittävästi
- siinä teknologia-, markkina-, taloudellisessa, tai oikeudellisessa toimintaympäristössä, jossa yritys toimii on tapahtunut yritykselle haitallisia muutoksia
- diskonttauskorkoon vaikuttavat tekijät ovat muuttuneet (esim. markkinakorot nousseet).
- nettovarallisuuden kirjanpitoarvo on suurempi kuin sen markkinaarvo. (IAS-standardit, 2001, s. 876)

Sisäiset informaatiolähteet

- omaisuuserän vanhentumisesta tai vahingoittumisesta on näyttöä
- sisäisen raportoinnin tuottama aineisto viittaa siihen, että omaisuuserän taloudellinen suorituskyky tulee olemaan odotettua heikompi
- tilikauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan yritykselle haitallisia muutoksia omaisuuserän ennakkoidussa käyttömäärässä tai käyttötavassa. (IAS-standardit, 2001, s. 876)

IAS 38 –standardin mukainen aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden arvostuksen ensisijainen menettelytapa vastaa Suomen kirjanpitolainsäädännön säännöstä, hankintamenopohjaisesta arvostamisesta. Suo-

malainen tilinpäätöskäytäntö korostaa kuitenkin enemmän varovaisuuden periaatetta aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden kirjanpidollisessa käsittelyssä. (Räty – Virkkunen, 2002, s. 124) Suomalaisessa käytännössä on ollut vain hyvin vähän ohjeistusta koskien aineettomien omaisuuserien arvonalentumiskirjauksia. Käytännössä käyttöomaisuudesta kirjataan arvonalennuksia vain silloin, kun niiden on arvioitu olevan pysyviä. IAS 36 kuitenkin lähtee siitä, että arvonalentumiset on kirjattava myös silloin, kun ne ovat tilapäisiä.

Edellisestä informaatiolähteitä kuvaavassa luetteloinnissa nähdään erittäin hyvin IAS:n yrityksiä hyvin pitkälle ohjaava luonne. Se antaa ikään kuin valmiiksi ne mittarit ja työkalut yritysten käyttöön, joiden kanssa niiden täytyy toimia. Normisto on siinä mielessä huomattavasti suomalaista lainsäädäntöä normatiivisempi. Samanlainen suuntaus voidaan havaita kaikissa IAS-standardeja koskevissa kappaleissa. Aromäki Halonen ym. toteavatkin, että suomalaisessa säännöstössä ei ole ollut siitä, milloin ja missä olosuhteissa hyödykkeen tasearvoa tulee määrittää kriittisesti eikä myöskään sitä, miten mahdollinen arvonalennuksen suuruus tulisi määrittää (Aromäki, Halonen ym., 2003, s. 277).

4.1.4 Jaksottaminen ja arvonalentumistesti

Aineettoman hyödykkeen poistopohja kirjataan kuluksi systemaattisella tavalla parhaaseen arvioon perustuvana hyödykkeen *taloudellisena vaikutusaikana*. Lähtökohtaisesti oletetaan, että aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika ei ylitä kahtakymmentä vuotta, perustuen siihen, miten yritys käyttää hyväkseen hyödykkeeseen liittyvää taloudellista hyötyä (Deloitte & Touche, 2002, s. 81). Kuten muistetaan, suomalaisessa käytännössä 20 vuotta voidaan käyttää ainoastaan erityisissä tapauksissa, ja lähtökohtaisesti käytetään viiden vuoden maksimipoistoaikaa (ks. 3.7). Taloudellista vaikutusaikaa määritettäessä pitää ottaa huomioon monia tekijöitä. Tällaisia tekijöitä ovat muun muassa tuotteiden elinkaaret, tekninen vanhentuminen, toimialan muutokset, kilpailijoiden toi-

menpiteet, ylläpitomenojen taso, hyödykkeelle asetettavat odotukset, hyödykkeen käyttöä koskevat rajoitukset ja se riippuuko taloudellinen vaikutusaika muiden omaisuuserien taloudellisesta vaikutusajasta. (IAS-standardit, 2001, s. 1026-1027) Käytettävän poistomenetelmän tulee siis kuvastaa sitä, miten yritys käyttää hyväkseen hyödykkeeseen liittyvää taloudellista hyötyä. Poistot kirjataan pääsääntöisesti kuluiksi. Poistoaikaa ja poistomenetelmää tarkastellaan uudelleen vähintään jokaisen tilikauden päättyessä. Jos hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika poikkeaa merkittävästi aikaisemmista arvoista, poistoaikaa muutetaan vastaavasti. (IAS-standardit, 2001, s. 1030)

Aineettomista hyödykkeistä, joilla on hyvin pitkä taloudellinen vaikutusaika, ei pidä kirjata poistoja IAS 38 -standardin mukaisesti, vaan niille tulisi tehdä **arvonalentumistesti** jokaisen tilikauden lopussa (tai useammin jos on viitteitä arvonalentumisesta) vertaamalla omaisuuserän kerrytettävissä olevaa rahamäärää (diskontatut tulevaisuuden kassavirrat) sen kirjanpitoarvoon. Aineettomien hyödykkeiden, joilla on hyvin pitkä taloudellinen vaikutusaika, kerrytettävissä oleva rahamäärä pitää määrittää jatkuvasti ja näiden omaisuuserien arvonalentumistappiot tulee käsitellä kirjanpidossa. (Deloitte & Touche, 2002, s. 83) Tässä on erittäin olennaista huomata poiston ja arvonalentumistappion välinen ero. Toinen mielenkiintoinen yksityiskohta on myös ”hyvin pitkän taloudellisen vaikutusajan” määritelmä. Normisto ei anna mitään eksaktia aikarajaa sille, mikä on ”hyvin pitkä aika”. Tämä saattaa helposti johtaa siihen, että Euroopan Unionin sisällä syntyy kansallisia tulkintaeroja eri maiden välille.

Silloin kun arvioidaan sitä, onko arvonalentumistestin tekemiseen ryhdyttävä, saadaan soveltaa olennaisuuden periaatetta. Jos aikaisemmin tehdyissä laskelmissa omaisuuserän tasearvo on ollut merkittävästi tasearvoa suurempi, arvonalentumistesti tulee tehdä vain siinä tapauksessa, että on ollut sellaisia tapauksia, jotka ovat voineet poistaa eron. Aiemmin tehdyt laskelmat ja analyysit ovat voineet myös osoittaa, että omai-

suuserän tulevaisuudessa kerryttämä rahamäärä ei muutu herkästi. Tällöin arvonalentumistestausta ei ole välttämättä tarpeen tehdä, vaikka viitteitä arvonalentumiseen todettaisiinkin. (Aromäki, Halonen ym., 2003, s. 277) Sivulla 52 on esitetty tyypillisiä viitteitä arvonalentumiseen.

Aineettomien hyödykkeiden jäännösarvo

Aineettoman hyödykkeen jäännösarvo oletetaan nolllaksi, paitsi silloin, kun:

- kolmas osapuoli on sitoutunut ostamaan hyödykkeen sen taloudellisen vaikutusajan päättyessä; tai
- hyödykkeelle on olemassa toimivat markkinat, ja jäännösarvo on määritettävissä näiden markkinoiden perusteella; ja on todennäköistä, että tällaiset markkinat ovat taloudellisen vaikutusajan päättyessä.

Lähtökohtainen oletus on siis, että aineettomat oikeudet ovat arvottomia niiden taloudellisen käyttöiän päättyessä. Aineettomien oikeuksien jälkimarkkinoiden tai ylipäänsä markkinoiden puuttuminen on todellinen ongelma. Toimivaa markkinapaikkaa, jossa ostaja ja myyjä voisivat kohdata on vaikea luoda. Internet voisi luonnollisesti tarjota mahdollisuuksia sähköisen markkinapaikan luomiseksi. Tässä olisi kuitenkin runsaasti aiheita erilaisten tutkimushankkeiden käynnistämiseksi.

4.1.5 Aineeton omaisuus yritysten yhteenliittymissä

IAS-normistossa säädetään aivan erikseen aineettoman omaisuuden kirjanpidollisesta käsittelystä yritysten yhteenliittymien yhteydessä. IAS 22:n määritelmän mukaan yrityksen yhteenliittymällä tarkoitetaan erillisten yritysten saattamista yhdeksi taloudelliseksi yksiköksi sen seurauksena, että yksi yritys yhdistyy toisen kanssa tai hankkii määräysvallan toisen yrityksen nettovarallisuuteen ja sen liiketoimintaan. IAS 22:n ja siihen liitty-

vän tulkinnan SIC-9:n mukaan hankintamenomenetelmä on pääasiassa ainoa sallittu tapa yhdistellä kaksi erillistä yritystä (Räty – Virkkunen, 2002, s. 323). Suomen kirjanpitolaissa ei ole vastaavia erillisiä säännöksiä sovellettavaksi yritysten yhteenliittymissä. IAS 22 -standardiin kohdistui vastikään muutos, joka johtui Murtoaron mukaan US GAAP:n lähes vastaavasta, jo aikaisemmin toteutuneesta laskentasäännön uudistuksesta (Murtoaro, 2002, s. 6). Muutokset kohdistuivat pääasiassa neljään eri kohtaan. Nämä ovat:

- hankintamenomenetelmän käyttöönotto ja yhdistelmämenetelmän käytön kieltäminen kokonaan
- kaikkien hankittujen, yksilöitävissä olevien, varojen arvostaminen käypiin arvoihin
- vuosipoiston tekemisen kieltäminen liikearvolle ja sellaisille aineettomille oikeuksille, joille ei ole määritettävissä taloudellista vaikutusaikaa, joka korvataan arvonalentumistestauksella
- yhteenliittymien määritelmän laajentuminen. (Vanhaan käytäntöön verrattuna uusi standardi lisäsi aineettomien hyödykkeiden osuutta ja vähentänyt vastaavasti liikearvon osuutta). (Halonen – Kuutti, 2003)

Blummén mukaan kansainvälisesti on jo pitkään ollut nähtävissä, että Suomessakin suosiota saanut yhdistelmämenetelmä on joutunut väistymään. Hänen mukaan vaihtoehto on ollut monessa maassa kielletty tai sen käyttö on käytännössä ollut mahdotonta, johtuen tiukoista edellytyksistä, joita sen soveltamiselle on asetettu. On sanottu, että se vääristää merkittävästi kansainvälistä tasevertailua yritysten välillä. Tämän vuoksi yleinen suunta on ollut varsin selvä, ollaan siirrytty hankintamenomenetelmän käyttämiseen. Sen ajatuksena on, että liikearvo toimii hankintamenomenetelmässä eräänlaisena ”residuaalisena” varallisuuseränä (se on jotakin mitä ei voida yksilöidä tai kohdistaa millekään muulle omaisuuserälle). Käytäntö muistuttaa yhdysvaltalaisista käytäntöä, jossa aineet-

tomien hyödykkeiden tase-erät jaetaan sellaisiin eriin, joille voidaan määrittää taloudellinen vaikutusaika ja toisaalta joilla sitä ei ole. Viimeksi mainitusta ei tehdä poistoja, vaan suoritetaan niille suoritetaan vuosittain arvonalentumistesti. (Blummé, 2002)

IAS 38:n mukaan aineettoman hyödykkeen hankintameno perustuu hankintatilanteessa (yhteenliittymässä) sen hankinta-ajankohdan käypään arvoon. Johdon on erikseen on harkittava, onko yritysten yhteenliittymissä saadun aineettoman hyödykkeen hankintameno eli sen käypä arvo määritettävissä luotettavasti, jotta hyödyke voidaan merkitä taseeseen. Käypä arvo voi perustua markkinahintoihin tai arvonnäytysten menetelmien käyttöön (Räty – Virkkunen, 2002, s. 325). Noteeratut markkinahinnat toimivilla osoittavat käyvän arvon luotettavimmin. Jos hankintahetken mukaisia ostokursseja ei ole käytettävissä, hinta, johon samanlainen liiketoimi on viimeksi toteutunut, saattaa muodostaa käyvän arvon arvioimiselle. Jos hyödykkeellä **ei ole olemassa toimivia markkinoita**, hankintameno kuvastaa rahamäärää, jonka yritys olisi parhaan käytettävissä olevan tiedon perusteella maksanut hyödykkeestä hankinta-ajankohtana asia tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa. (Räty – Virkkunen, 2002, s. 124) Tämä poikkeaa siis tilanteesta, jossa ollaan poistoajan lopussa, mutta aineettomalla hyödykkeellä **ei ole olemassa toimivia markkinoita**. Tällöin niillä oleva jäännösarvo oletetaan nolaksi (s. 55), vaikka voikin olla mahdollista, että sillä olisi vielä todellista arvoa. Mikäli aineettoman hyödykkeen käypä arvo ei ole määritettävissä toimiviin markkinoihin perustuen, Deloitte & Touche KHT-yhteisön laatiman IAS-oppaan mukaan, kyseinen hyödykkeen merkitsemisessä täytyy huomioida silloin, että kirjaus tehdään hankinta-ajankohtanaan enintään sellaiseen määrään, että se ei synnytä lisää eikä lisää hankinnasta johtuvaa negatiivista liikearvoa (Deloitte & Touche, 2002, s. 46).

Käypien arvojen soveltaminen eroaa olennaisesti suomalaisesta kirjanpitoikäytännöstä. Suomalaisessa hankintamenomenetelmässä konserniaktiiva eli kirjanpitoarvoihin arvostetun nettovarallisuuden ja hankintamenon erotusta kohdistetaan niille omaisuus – ja velkaerille, joista konserniaktiivan katsotaan johtuvan. IAS:n hankintamenolaskelmassa kirjanpitoarvoisia nettovaroja ei verrata hankintamenuon, vaan kaikki hankintataseen varat ja velat ja muut yksilöitävissä olevat kirjauskriteerit täyttävät varat ja velat – muuan muassa **aineettomat oikeudet** kuten **patentit, rojaltit** ja **tuotemerkit** – arvostetaan käypään arvoon. (Murtoaro, 2002, s. 7)

IAS 38:n ja IAS 22:n vaatimusten mukaisesti **hankkijaosapuolen** on yhteenliittymän yhteydessä merkittävä taseeseensa yksilöitävissä olevat aineettomien hyödykkeiden erät, kun ne täyttävät kirjaamisedellytykset, vaikka näitä erä ei olisi merkitty hankinnan kohteen taseeseen. Toisin sanoen aineettomat hyödykkeet tulisi esittää erillään liikearvosta, mikäli ne perustuvat sopimukseen tai lailliseen oikeuteen tai ovat eriteltävissä liiketoiminnasta ja ne voidaan luotettavasti arvostaa (Deloitte & Touche, 2002, s. 49). Toisaalta, jos hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno eli käypä arvo ei ole määritettävissä luotettavasti, hyödykettä ei merkitä taseeseen erillisenä, vaan se tulee sisältymään liikearvoon. (Räty – Virkkunen, 2002, s. 325) IAS 38:n ja IAS 22:n mukaan yrityshankinnan yhteydessä saatujen aineettomien kohdalla menetellään seuraavasti:

- hankkijaosapuoli merkitsee taseeseensa aineettoman hyödykkeen, joka täyttää IAS 38 mukaiset kirjaamisedellytykset, *vaikka kyseistä aineetonta hyödykettä ei olisikaan merkitty hankinnan kohteen tilinpäätökseen*, ja
- jos hankinnaksi luokiteltavan yritysten yhteenliittymän osana hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno (ts. käypä arvo) ei ole määriteltävissä luotettavasti, hyödykettä ei merkitä taseeseen erilliseksi omaisuuseräksi, vaan se sisällytetään liikearvoon. (Räty – Virkkunen, 2002, s. 124)

Liikearvon taloudellinen vaikutusaika on aina rajallinen. IAS 22 antaa poistoajan maksimiajaksi 20 vuotta. Liikearvo on varallisuuserä, joka on integroitunut IAS 36:n mukaiseen rahavirtaa tuottavaan yksikköön. Jos liikearvon taloudellinen vaikutusaika ei ole määritettävissä, sen mahdollista arvonalentumista tulee testata IAS 36:n perusteella. Jos on olemassa ulkoisia indikaattoreita sille, että rahavirtaa tuottavan yksikön kirjanpitoarvo on alentunut, on arvioitava kyseisen yksikön kerrytettävissä oleva rahamäärä. Arvonalentumistappio kohdistetaan ensin liikearvoon ja vasta sen jälkeen muille hyödykkeille. Liikearvosta tehtyjä arvonalentumisia ei saa palauttaa. Jos liikearvon vaikutusaika on 20 vuotta pitempi, on arvonalentumistesti tehtävä jokaisen tilikauden päättyessä, vaikka indikaattoreita arvonalentumiselle ei olisikaan olemassa. (Räty – Virkkunen, 2002, s. 332)

Arvonalentumistestauksessa on olennainen ero IAS-käytännön ja US GAAPin välillä, sillä US GAAP vaatii arvonalennustestin tekemisen toimialatasolla, kun taas IAS:n mukaan testi tulisi tehdä lähestulkoon yksikkötasolla. Murtoaron mukaan arvonalentumista koskevat muutokset ovat vieneet IAS-standardit entistä kauemmaksi suomalaisesta laskentakäytännöstä, jos niitä verrataan kotimaiseen toimintatapamme (Murtoaro, 2002, s. 6). Blummén mukaan uusi tapa määritellä immateriaalisia eriä johtaa siihen, että taseisiin tulee enenevässä määrin aineettomia eriä, jotka ovat aiemmin sisältyneet liikearvoon. Toisin sanoen liikearvon alarajapiste samalla, kun erilaiset sopimuksiin tai lakiin perustuvat tai erotettavissa olevat erät täyttävät IAS-kriteerit. Hänen mukaansa esimerkit Yhdysvalloista kertovat, että varsin kirjava joukko erilaisia eriä kuten asiakasrekisteri, patentit jne. täyttävät aineettomien oikeuksien kriteerit, ja näin ollen tulee merkitä erilleen liikearvosta (Blummé, 2002).

Yhteenveto yhteenliittymiä koskevasta menettelystä

Aineettomien hyödykkeiden **alkuperäinen** merkitseminen ja arvostaminen tulisi tehdä yritysten yhteenliittymissä siten, että muut aineettomat hyödykkeet kuin liikearvo, tulisi esittää erilleen liikearvosta, mikäli ne perustuvat sopimukseen tai lailliseen oikeuteen tai ovat eriteltävissä liike-toiminnasta ja ne voidaan luotettavasti arvostaa. Aineettomien hyödykkeiden **myöhempi** käsittely tulisi tehdä siten, että sellaiset aineettomat hyödykkeet, joilla on **rajallinen** käyttöaika tulisi käsitellä IAS 38 mukaisesti. Aineettomia hyödykkeitä, joiden käyttöaika on **rajaton** (riippumatta siitä ovatko ne hankittu yritysten yhteenliittymissä vai ei) tulisi vaatia poistettavaksi IAS 38 mukaisesti, mutta niille tulisi tehdä omaisuuden arvon alentumisen testaus jokaisen tilikauden lopussa (tai useammin, jos arvon alentumisesta on viitteitä), vertaamalla kerrytettävissä olevaa rahamäärää kirjanpitoarvoon. (Deloitte & Touche, 2002, s. 47-49)

4.2 YHTEENVETO AINEETTOMISTA HYÖDYKKEISTÄ (IAS)

Edelinen luku osoittaa, että kansainvälinen IAS-normisto on erittäin yksityiskohtainen verrattuna suomalaiseen lainsäädäntöön. Se antaa hyvin paljon esimerkkejä ja erilaisia ohjeita siitä, millä tavalla standardeja tulee tulkita ja noudattaa oikein. IAS antaa myös erittäin yksityiskohtaiset tunnusmerkit aineettomien hyödykkeiden tunnistamiseen, toisin kuin Suomen kirjanpitolaki, jossa määritelmät muodostuvat ainoastaan taserivien kautta, eikä niinkään mistään erillisistä määritelmistä. IAS 38:ssa puhutaan yksinomaan aineettomista hyödykkeistä. Standardi ei jaottele hyödykkeitä tarkemmin esimerkiksi aineettomiin oikeuksiin, liikearvoon jne.

Kun suomalaisessa lainsäädännössä puhutaan pitkävaikutteisten aineettomien hyödykkeiden aktivointioikeudesta tai aktivointimahdollisuudesta, IAS 38:ssa säädetään hyvin tarkat ohjeet siitä, milloin yritysten tulee aktiivoida aineettomia hyödykkeitä tai tehdä niistä vastaavasti suoria kulukir-

jauksia. Tässä suhteessa kotimainen lainsäädäntömme huomattavasti löyhempi, antaen yrityksille enemmän omaa harkintavaltaa. Toisaalta yrityksille annettu vapaus korostaa varovaisuuden periaatetta, koska se antaa yrityksille kaikissa tapauksissa mahdollisuuden suorien kulukirjauksien tekemiseen (vaikka omaisuuserä tuottaisikin tuloja useampana tilikautena). Rädyn mielestä suomalaisen kirjanpitolainsäädännön varovaisuuden periaatteen painoarvo onkin huomattavasti IAS -normistoa suurempi 7(s. 112). Suurempi painoarvo näkyy myös poistoajoissa. Kun Suomessa noudatetaan lähtökohtaisesti viiden vuoden poistoaikaa (max. 20). IAS-normistoissa lähdetään siitä, että poisto aika on enemmän tapauskohtainen, vaikka siinäkin on säädetty maksimiksi 20 vuotta. Jos poistopohja ei ole riittävän tarkasti määritettävissä, omaisuuserää ei lähdetä kuitenkaan poistamaan lainkaan, vaan sen arvoa testataan jatkuvasti, niin kauan kuin se pystytään riittävällä varmuudella osoittamaan. Omaisuuserän jaksottaminen voidaan aloittaa vasta sen jälkeen. Suomen kirjanpitolainsäädäntö ei tunne lainkaan tämänkaltaista menettelyä.

Ehkä kaikkein keskeisin ero kirjanpitolain ja IAS -standardien välille muodostuu käypien arvojen käsitteestä. Kun suomalaisen lainsäädännön mukaan aineettomien oikeuksien arvonkorotukset eivät ole lainkaan mahdollisia, IAS:ssa suorastaan edellytetään omaisuuserän arvon tarkastelua siten, että sen tulee jatkuvasti kuvastaa mahdollisimman sen hetkistä arvoa (päivän markkina-arvoa). Tällöin myös arvonkorotusten tekeminen on hyvin todennäköinen toimenpide. Todettakoon vielä lopuksi, että IAS antaa erittäin yksityiskohtaiset ohjeet aineettoman omaisuuden kirjanpidolliseen käsittelyyn yritysten yhteenliittymien yhteydessä, joissa peruslähtökohtana on se, että aineettomat omaisuuserät tulee erottaa liikearvosta niin pitkälle kuin mahdollista. Tällöin liikearvo muodostuu ainoastaan ns. residuaaliseksi eräksi, joka ei ole erikseen kohdistettavissa mihinkään muuhun omaisuuserään.

4.3 US GAAP JA AINEETTOMAT OIKEUDET

US GAAP:a pidetään usein maailman tarkimpana tilinpäätösnormistona. FAS-standardit ovat erittäin yksityiskohtaisia verrattuna esimerkiksi vaikkapa Suomen kirjanpitolain säännöksiin. Tämän tutkielman kannalta US GAAP ei ole kuitenkaan tärkein tilinpäätösnormisto, vaan sitä käytetään eräänlaisena vertailukohtana IAS-standardeille ja kotimaiselle kirjanpitolainsäädännöllemme. Tästä syystä sitä ei käsitellä tässä yhteydessä viimeistä piirtoaan myöden. Aineettomia oikeuksia koskevat pääperiaatteet tulevat kuitenkin luvun myötä selviksi. Aineetonta omaisuutta koskeva lainsäädäntö muuttui Yhdysvalloissa vuonna 2001. Uusien standardien myötä aineetonta omaisuutta koskevaan sääntelyyn kohdistui merkittäviä muutoksia. Ne koskivat lähinnä liikearvon ja aineettoman omaisuuden erottamista toisistaan yrityskaupoissa sekä sellaista aineetonta omaisuutta, jonka taloudellista vaikutusaikaa ei pystytä tarkasti määrittämään.

Nykyisin aineettomista hyödykkeistä säädetään kahdessa eri tilinpäätösstandardissa. Nämä standardit ovat FAS 141 (Yritysten yhteenliittymät) ja FAS 142 (Liikearvo ja muu aineeton omaisuus). FASB:n mukaan standardien uusiminen johtui ennen kaikkea siitä, että analyytikot, yritysjohto ja muut tilinpäätöksen käyttäjät huomasivat, että aineettomat hyödykkeet ovat muodostuneet erittäin tärkeiksi taloudellisiksi resursseiksi monille yrityksille ja ne muodostavat sitä kautta yhä suuremman osan yritysten koko omaisuusmäärästä. Tämän vuoksi syntyi tarve parantaa aineettomia hyödykkeitä koskevaa informaatiota ja siten modernisoida vanhoja standardeja. FAS 142:n mukaan omaisuuserä on tunnistettavissa aineettomaksi hyödykkeeksi, jos:

- Omaisuuserältä puuttuu fyysinen ominaisuus, eikä
- kysymyksessä ei ole kuitenkaan rahoitusinstrumentti, eikä
- lyhytaikainen omaisuuserä.

Fyysisten ominaisuuksien puuttuminen on siis kaikkein keskeisin aineettoman hyödykkeen tunnusmerkki. (Financial Accounting Standard Board, 2001, s. 142-41) Huomionarvoista on, että aineettomien hyödykkeiden määritelmässä on erittäin paljon yhteisiä piirteitä IAS-standardien vastaavan määritelmän kanssa.

4.3.1 Aineettomien hyödykkeiden aktivoiminen

US GAAP:n mukaan aineettomat hyödykkeet arvostetaan alkuperäiseen hankintamenuon, eikä niille sallita omaisuuserien arvonkorotuksia eikä mahdollisia tehtyjen arvonalentumisten palautuksia. FAS 142:n mukaan aineeton käyttöomaisuushyödyke, joka hankitaan joko yksin tai yhdessä muiden hyödykkeiden kanssa (ei kuitenkaan toisen yrityksen osakkeiden hankinnan seurauksena, jolloin niitä käsitellään FAS 141:n mukaisesti) kirjataan ensimmäistä kertaa kirjanpitoon merkittäessä sen käypään arvoon (so. hankintamenuon, kun hankinta on perustunut rahasuoritukseen). (Financial Accounting Standard Board, 2001, s. 142-10).

Jos hankitaan hyödykeryhmä, kohdistetaan hyödykeryhmän käypä arvo vuorostaan hankituille omaisuuserille niiden yksittäisten käypien arvojen perusteella. Kun aineeton hyödyke perustuu sen nimenomaiseen hankintaan, se aktivoidaan omaisuuseräksi taseeseen. (Räty – Virkkunen, 2002, s. 400-401). Eli lähtökohtaisesti ei tehdä kulukirjauksia, vaan aineettomat hyödykkeet aktivoidaan. Sisäisesti tuotettuja aineettomia hyödykkeitä ei sen sijaan saa aktivoida, vaan niistä aiheutuvat menot täytyy kirjata kuluiksi (Financial Accounting Standard Board, 2001, s. 142-10).

4.3.2 Aineettomien hyödykkeiden taloudellinen vaikutusaika

Aineettomien hyödykkeiden laskenta perustuu niiden taloudelliseen vaikutusaikaan. FAS 142:n mukaan aineettomat hyödykkeet voidaan jaotella sen perusteella, onko niiden taloudellinen vaikutusaika määritettävissä vai ei. (Financial Accounting Standard Board, 2001, s. 142-10) Aineetto-

man omaisuuden taloudellinen vaikutusaika on se ajanjakso, jolla omaisuuserän odotetaan tuottavan suorasti tai epäsuorasti kassavirtaa yhtiölle. Aineettomien hyödykkeiden taloudelliselle vaikutusajalle on luonteenomaista, että:

- omaisuuserät tuottavat ainoastaan epäsuorasti tulevaisuuden kassavirtoja, jolloin taloudellinen vaikutusaika perustuu tähän ajanjaksoon.
- taloudellinen vaikutusaika ei välttämättä edusta aineettoman omaisuuden tuloa tuottavaa ajanjaksoa, vaan minkä sen odotetaan tuottavan
- taloudellisen vaikutusajan tulisi heijastaa sitä ajanjaksoa, jonka aikana aineeton omaisuuserä tuottaa suorasti tai epäsuorasti kassavirtana yritykselle. (Ernst & Young, 2001, s. 37)

Aineettomia hyödykkeitä koskevat jaksottamissäännökset määräytyvät siis hyvin pitkälle taloudellisen vaikutusajan kautta. Seuraavaksi käsitellään itse jaksottamista tarkemmin, jossa lähtökohtaisia menettelytapoja on siis kaksi.

4.3.3 Aineettomien hyödykkeiden jaksottaminen

1) Taloudellinen vaikutusaika on määritettävissä

FAS 142:n mukaan sellaiset aineettomat hyödykkeet, joiden taloudellinen vaikutusaika voidaan määritellä, poistetaan suunnitelman mukaan. Yritysten tulee käyttää sellaista poistomenetelmää, joka kuvasta parhaiten sitä tapaa, jolla aineettomasta omaisuudesta saatuja tuottoja kulutetaan tai muuten käytetään. Jos tätä tapaa ei voida luotettavasti määrittää, yhtiön täytyy käyttää tasapoistomenetelmää (Ernst & Young, 2001, s. 39).

Aineettoman omaisuuserän poistettava määrä on se määrä, joka sille on alussa asetettu vähennettynä jäännösarvolla. Jäännösarvolla tarkoitetaan aineettoman omaisuuserän käypää arvoa taloudellisen vaikutusajan lopussa. Jäännösarvo pitää olettaa nolaksi omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan lopussa yritykselle, ellei omaisuuserällä odoteta olevaan taloudellista vaikutusaikaa jollekin toiselle yhtiölle, ja

- a) raportoiva yhtiö on saanut sitoumuksen tältä toiselta yhtiöltä ostaa omaisuuserä sen taloudellisen vaikutusajan lopussa tai
- b) jäännösarvolle voidaan määrittää arvo olemassa olevilla markkinoilla. (Ernst & Young, 2001, s. 40)

Aineettoman omaisuuden taloudellinen vaikutusaika täytyy arvioida uudelleen jokaisena raportointikautena (esim. vuosittain tilinpäätöksen yhteydessä), jotta voidaan todeta onko se pysynyt olosuhteiden muutoksista johtuen edelleen samana. Muutokset arvioidussa taloudellisessa vaikutusajassa heijastuvat mahdollisesti siihen, millä tavalla ja millaisella aikavälillä aineeton omaisuus poistetaan sen jäljellä olevana tarkistettuna taloudellisena vaikutusajana. Jos aineetonta omaisuuserää, jota on jo ehditty poistamaan, voidaankin myöhemmin pitää sellaisena, jonka taloudellista vaikutusaikaa ei voida enää olosuhteiden muutoksista johtuen määrittämään, sille täytyy tehdä arvonalentumistesti samalla tavalla, kuin muullekin aineettomalle omaisuudelle, jolle ei voida määrittää tarkkaa taloudellista vaikutusaikaa (s. 66-67). (Ernst & Young, 2001, s. 40)

Jos omaisuuserällä on taloudellinen vaikutusaika, mutta sen pituus ei ole tarkasti määriteltävissä, sen tulee silloin perustua parhaaseen käytettävissä olevaan estimaattiin. (Räty – Virkkunen, 2002, s. 401) Tällaisen estimaatin tulee FAS 142:n mukaan perustua analyysiin kaikista olennaisista tekijöistä, erityisesti:

- Omaisuuserän odotettuun käyttöön yrityksessä
- jonkun muun omaisuuserän tai omaisuuserien ryhmän odotettuun taloudelliseen vaikutusaikaan
- mihin tahansa lakiin, säännöstelyyn tai sopimukseen perustuvat määräykset, jotka rajoittavat aineettoman hyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa
- mihin tahansa lakiin, säännöstelyyn tai sopimukseen perustuvat määräykset, jotka mahdollistavat taloudellisen vaikutusajan uudistamisen tai pidentämisen ilman tosiasiallisia kustannuksia
- vanhentumisen, kysynnän, kilpailun ja muiden taloudellisten tekijöiden vaikutus
- ylläpitomenojen määrä, jotta omaisuuserä tuottaa odotettua vastaista rahavirtaa. (Financial Accounting Standard Board, 2001, s. 142-10)

Ellei ole olemassa lakiin, säännöstelyyn tai sopimukseen perustuvia, eikä kilpailullisia tai taloudellisia tekijöitä, jotka rajoittaisivat aineettoman hyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa, ei omaisuuserää silloin poisteta, vaan sen arvoa testataan vuosittain. (Räty – Virkkunen, 2002, s. 401)

2) Taloudellinen vaikutusaika ei ole määritettävissä

Eli sellaista aineetonta omaisuuserää, jolle ei voida jostakin syystä määrittää taloudellista vaikutusaikaa, ei poisteta ennen kuin se voidaan selkeästi määrittää. Yrityksen jolla on taseessaan aineetonta omaisuutta, jonka taloudellinen vaikutusaika ei ole määritettävissä, tulee tarkastella jatkuvasti sellaisia tekijöitä, joilla saattaisi olla todennäköisesti vaikutusta aineettoman omaisuuden arvon heikentymiseen (esim. volatilitteetti korkean teknologian yrityksissä) ja pyrkiä suojaamaan omaisuuden arvon muutoksia. Eli omaisuuserälle tuleen tehdä aika-ajoin edellä mainittu arvonalentumistesti. Kun yhtiö saan selville, että aineettoman omaisuuden taloudellinen vaikutusaika on määritettävissä, se tulee poistaa sen arvioi-

tuna taloudellisena vaikutusaikanaan (ks. kohta 1). (Ernst & Young, 2001, s. 41).

FAS 144:ssa annetaan joitakin esimerkkejä sellaisista tapahtumista tai muutoksista olosuhteissa, jotka usein viittaavat siihen, että omaisuuserän kirjanpitoarvo ei ole enää sama kuin sen kirjaamishetkellä alussa. Tällaisia ovat:

- merkittävä omaisuuserän markkinahinnan alentuminen
- merkittävä haitallinen muutos alueella tai käytössä, jolla omaisuutta käytetään
- merkittävä haitallinen muutos laillisissa tekijöissä tai yrityksen toimintaympäristössä, joka vaikuttaa omaisuuden arvoon
- omaisuuserän kumuloituneet hankkimiskustannukset ylittävät merkittävästi määrän, joka alun perin odotettiin
- tarkasteluhetken odotukset että, todennäköisemmin kuin ei, myydään tai siitä hankkiudutaan eroon ennen aikaisemmin arvioitua taloudellista vaikutusaikaa. (KPMG, 2001, s. 5-6)

Yritysten tulisi siis kiinnittää arvonalentumistestausta tehtäessä erityistä huomiota edellä esitettyihin tapahtumiin. Colen ja Whiten mukaan kaikkein tärkein paras tapa testaaminen on laskea diskontattujen kassavirtojen arvo. Heidän mukaan sitä käytetään kaikkein useimmin määrittämään käypä arvo. Testaaminen toteutetaan useimmissa tapauksissa siten, että yrityksen johto ottaa hoitaakseen arvonalentumistestin suorittamisen, jonka tilintarkastajat tarkastavat. Tilintarkastajat eivät saa valmistella mielipidettä omaisuuserästä omalle tilintarkastusasiakkaalle. Tästä syystä yritykset käyttävät myös itsenäisiä asiantuntijoita aineettoman omaisuuserän arvoa. (Cole – White, 2003, s. 42)

Jaksottamista koskeva yhteenveto

Yhteenvetona edellisestä voidaan tiivistää, että silloin kuin taloudellinen vaikutusaika on määritettävissä, poistomenetelmä tulee valita sen mukaan, kuinka aineettoman omaisuuserän oletetaan tuottavan vastaisia tuloja. Jos poistomenetelmä ei ole määritettävissä, on käytettävä tasa-poistoa. Poistoa määritettäessä tulee ottaa huomioon mahdollinen omaisuuserän jäännösarvo. Taloudellista vaikutusaikaa on arvioitava jokaisen tilikauden päättyessä; onko jäljellä oleva poistoaikaa mahdollisesti korjattava. Joskus omaisuuserän loppupoistoaika voi olla määrittämätön, jolloin sille tulee tehdä ainoastaan arvonalentumistesti. Tällöin myös omaisuuserän luokitus muuttuu luokkaa 'taloudellinen vaikutusaika ei ole määritettävissä' (Räty – Virkkunen, 2002, s. 401).

4.3.4 Aineeton omaisuus yritysten yhteenliittymissä

Yritysten yhteenliittymien yhteydessä siirtyy yleensä aineetonta omaisuutta osapuolelta toiselle (hankinnan kohteelta hankkijaosapuolelle). Näissä tilanteissa sovelletaan FAS 141:tä, jonka myötä liikearvon ja aineettomien hyödykkeiden kirjaamiskäytäntö muuttui vuonna 2001 merkittävästi. Uuden standardin ytimen määrittäminen voidaan tiivistää kolmeen, aikaisempaa APB 16 standardia koskeneeseen, muutokseen:

- yhdistelmämenetelmän korvaaminen hankintamenomenetelmällä yritysten yhteenliittymien yhteydessä
- aineettomat hyödykkeiden kirjaaminen erilleen liikearvosta, jos ne täyttävät niille erikseen asetetut kriteerit (s. 70 sopimukseen – lakiin perustuva kriteeri sekä erotettavuus kriteeri)
- yritysfuusioihin liittyvän informaation julkistamisen lisääminen

FASB:n mukaan päätös muuttaa yritysten yhteenliittymiä koskevia las-kentasäännöksiä, perustui tarkoitukseen tarjota enemmän hyödyllistä in-

formaatiota tilinpäätöksen lukijoille ja toisaalta tuoda US GAAP -standardit lähemmäksi kansainvälisiä IAS-standardeja. FASB uskoo, että käypiin arvoihin perustuva informaatio (käyttäen hankintamenetelmää) tarjoaa käyttökelpoisemman esityksen yritysten yhteenliittymistä (PricewaterhouseCoopers, 2001, s. 6). Suurin muutos liittyy siis siihen, että sen sijaan, että voitaisiin yhdistää suoraan hankkijan ja hankittavan taseet yhteen (yhdistämismenetelmä), hankkijan taseen täytyy heijastaa ostohinnan kohdistamista kaikelle hankitulle omaisuudelle, mukaan lukien aineettomalle (Smith, 2001, s. 8). Täten liikearvo jää vain residuaaliseksi eräksi jostakin sellaisesta, jota ei ole kyetty erikseen määrittämään (Cole – White, 2003, s. 41). Casabonan mukaan Yhdysvalloissa on esimerkkejä yhtiöistä, jotka ovat joutuneet tekemään uusien säännösten vuoksi jopa \$1 miljardin suuruisia alaskirjauksia, koska ne olivat kirjanneet 1990-luvun loppupuolella ja 2000-luvun alussa tekemistään yritys-kaupoista siirtynyttä aineetonta omaisuutta suoran liikearvoon, kun se nykysäännösten mukaan täytyy erotella sieltä mahdollisimman yksityiskohtaisesti omiksi omaisuserikseen (Casabona, 2003, s. 49).

Kirjaaminen erilleen liikearvosta

FAS 141:n mukaan yritystoiminnan käyttöön jäävä aineellinen käyttöomaisuus arvostetaan jälleenhankinta-arvoon. Aineettomien hyödykkeiden kohdalla sen sijaan tulee tunnistaa kaikki aineettomat hyödykkeet, jotta mahdollisesti syntyvä liikearvo on mahdollisimman pitkälle tunnistamaton. (Räty – Virkkunen, 2002, s. 437) FAS 141 määrittää sellaiset kriteerit, joiden perusteella yritysten yhteenliittymissä aineeton omaisuus ja liikearvo voidaan erotella toisistaan ja arvostaa erikseen niiden käypään arvoon. Kriteerejä on lähtökohtaisesti kaksi:

1) Sopimukseen – lailliseen oikeuteen perustuva kriteeri

Kun FASB alkoi pohtia uutta standardia valmisteltaessa sellaisia kriteereitä, joilla voitaisiin tehdä selvä pesäero aineettoman omaisuuden sekä liikearvon välille, se havaitsi, että sitä vastoin kuin liikearvon, aineettoman omaisuuden arvo syntyi usein erilaisista oikeuksista, joita saatiin aikaiseksi **sopimuksilla** ja **oikeuksilla**. Esimerkiksi teknologiset innovaatiot suojattiin usein patentilla. Tästä syystä edellä mainitun pesäeron tekemisen kriteereiksi valittiin sopimukset ja lailliset oikeudet, joka tarkoittaa siis sitä, että jos aineeton omaisuus syntyy perustuen vaikkapa johonkin sopimukseen tai jonkun yksittäisen lain nojalla, on se kirjattava liikearvosta erilleen. (Ernst & Young, 2001, s. 21)

2) Erotettavuus kriteeri

Lisäksi FASB havaitsi lakimuutoksen valmistelun yhteydessä, että jotkut aineettomat omaisuuserät eivät kuitenkaan synny sopimuksellisten eikä muidenkaan laillisten oikeuksien seurauksena, mutta ovat siitäkin huolimatta **erotettavissa** hankittavasta yhtiöstä. On siis olemassa omaisuuseriä, jotka eivät perustu sopimukseen eikä oikeuksiin, eikä niitä voida siitäkään huolimatta mitenkään erottaa liiketoiminnasta ja myydä tai muulla tavoin siirtää eteenpäin. Tästä syystä FASB päätti, että erotettavuus olisi toinen ominaispiirre, jolla aineettomia omaisuuseriä voitaisiin erottaa liikearvosta. Hankittu aineeton omaisuus täyttää erotettavuus kriteerin, jos on olemassa näyttöä kyseisen tai vastaavan tyyppisen aineettoman omaisuuden vaihtamiseen liittyvistä transaktioista, vaikka ne olisivatkin epäsäännöllisiä. Vaikka hankkija-osapuolena toimiva yhtiö uskoo, että erottaminen olisi epätaloudellistakin, määräävänä tekijänä on pikemminkin kyky tulla erotetuksi, kuin todennäköisyys tulla erotetuksi. (Ernst & Young, 2001, s. 21-22)

FAS 141:n liitteenä on eräänlainen lista sellaisista esimerkkitapauksista, joissa aineeton omaisuus on kirjattava erilleen taseen liikearvoerästä. Alla liitteessä määritetyt kategoriat, sekä muutama esimerkki kustakin erikseen:

- Markkinointiin liittyvä aineeton omaisuus (Tuotemerkit, palvelumerkit jne.)
- Asiakkaisiin liittyvä aineeton omaisuus (Asiakassopimukset, asiakasluettelot jne.)
- Artisteihin liittyvä aineeton omaisuus (Oopperat, kirjat, lehdet, valokuvat jne.)
- Sopimukseen perustuva aineeton omaisuus (**lisensiointi, rojaltit**, vuokrasopimukset, käyttöoikeudet, työsopimukset jne.)
- Teknologiaan perustuva aineeton omaisuus (**patentoitu teknologia**, kauppasalaisuudet, tietokannat jne.)

Tämä tutkielman empiirisen osan kannalta mielenkiintoisia ovat kaksi viimeistä kohtaa. *Sopimukseen perustuva aineeton omaisuus* edustaa sellaisten oikeuksien arvoa, jotka syntyvät erilaisista sopimusjärjestelyistä, kuten esimerkiksi vaikkapa lisensiointisopimus. Sen sijaan monet innovaatiot on suojattu sopimuksilla tai laillisilla oikeuksilla, kuten patenteilla ja tekijänoikeuksilla, jonka vuoksi myös ne täyttävät edellä mainitut sopimusoikeudelliset kriteerit, jonka mukaan ne on kirjattava erilleen taseen liikearvosta. On erittäin tärkeätä huomata, että vaikka innovaatioita, kuten esimerkiksi tietokoneohjelmia, ei olisikaan suojattu patentilla, jolloin sopimuksellinen kriteeri ei täyty, ne voidaan silti erottaa hankitusta liiketoiminnasta myymällä, vuokraamalla, lisensioimalla tai vaikkapa vaihtamalla, jolloin ne täyttävät erotettavuuskriteerin, joka on huomioitava kirjauskäytännössä. (Ernst & Young, 2001, s. 24-28) Eli erikseenkirjaamiseen ei välttämättä tarvita kummankin kriteerin täyttymistä, vaan jompikumpi riittää yksistäänkin.

Räty ja Virkkunen tiivistävät kriteerien sisällön siten, että aineeton hyödyke tulee erottaa omaisuuseränä liikearvosta, jos sen olemassaolo ei perustu sopimuksellisiin tai muihin laillisiin oikeuksiin (vaikka se ei olisikaan siirrettävissä tai erotettavissa hankinnan kohteesta tai muista oikeuksista tai velvoitteista). Jos aineettoman hyödykkeen olemassaolo ei perustu sopimuksellisiin tai laillisiin oikeuksiin, on se erotettava omana omaisuuseränään vain, jos se on erotettavissa hankinnan kohteen omaisuudesta, eli se esimerkiksi myytävissä, vuokrattavissa tai siirrettävissä. (Räty – Virkkunen, 2002, s. 437)

Hankkijan tunnistaminen ja hankinnan ajankohta

Koska kaikki yhteenliittymät ovat hankintoja ja niihin sovelletaan hankintamenomenetelmää, tulee hankkijaosapuoli aina tunnistaa. FAS 141 määrittelee hankkijaosapuoleksi sen, joka

- suorittaa maksun tai laskee liikkeeseen osakkeita
- ottaa velan suoritettavakseen

Hankkijaosapuoli on usein kooltaan suurempi kuin hankinnan kohde. FAS toteaa myös esimerkiksi sellaisen tilanteen, jossa hankkijaosapuoli alkaa hankinnan jälkeen käyttää hankinnan kohteen nimeä. Tällöin tilinpäätösinformaation käyttäjien tulee pystyä arvioimaan, miten yrityskokonaisisuuden toiminta ja organisaation ovat muuttuneet. Hankinta on toteutunut sinä päivänä, jolloin omaisuuserät on saatu ja toisista omaisuuseristä on luovuttu tai osakkeita on laskettu liikkeeseen (Räty – Virkkunen, 2002, s. 435).

Hankintamenon määrittäminen perustuu hankittavan kohteen nettovarallisuuden käyväälle arvolle. Kaikki hankinnasta johtuvat välittömät menot sisältyvät hankintamenuun. Jos hankintamenu ylittää hankitun nettovarallisuuden arvon, on syntynyt liikearvo, joka tulee esittää omana omai-

suuseränään. Kaikki sellaiset aineettomat omaisuuserät, jotka eivät vastaa FAS 141.39 mukaisia hyödykkeitä (ks. sopimukseen – lakiin perustuva- ja erotettavuus kriteeri), sisällytetään liikearvoon. Liikearvon kirjanpidollinen käsittely perustuu sen sijaan FAS 142:n määräyksille. Vaikka liikearvo on omaisuuserä, sitä ei poisteta systemaattisesti. Siihen kohdistetaan arvonalentumistesti erityisesti määritellyn raportointiyksikön tasolla. Raportointiyksikkö on liiketoimintasegmentti tai sitä tasoa ylempi yksikkö. (Räty – Virkkunen, 2002, s. 437-438)

4.4 YHTEENVETO AINEETTOMISTA HYÖDYKKEISTÄ (US GAAP)

Luku on osoittanut, että myös US GAAP:ssa on merkittäviä eroja suomalaiseseen tilinpäätösnormistoon verrattuna, mutta toisaalta lukusuisia IAS-normiston kanssa yhtenäisiä piirteitä. FAS 142 mukaan aineeton käyttöomaisuushyödyke arvostetaan kirjanpitoon merkittäessä sen käypään arvoon, eikä sille voida tehdä arvonkorotuksia (vrt. IAS – voidaan tehdä arvonkorotuksia). Aineettomat hyödykkeet jaotellaan sen mukaan, onko niiden taloudellinen käyttöikä määritettävissä vai ei. Taloudellisen käyttöiän luonne vaikuttaa keskeisesti omaisuuserän kirjanpidolliseen käsittelyyn, poistokäytäntöön. Jos taloudellinen käyttöikä on määriteltävissä, aineettomat hyödykkeet tulee poistaa normaalisti poistosuunnitelman mukaan. Sen sijaan, jos käyttöikä ei voida määritellä, se aktivoidaan taseeseen, mutta sitä ei lähdetä poistamaan, ennen kuin käyttöikä on määriteltävissä. Sillä aikaa omaisuuserälle tehdään määräajoin (vähintään tilikausittain) arvonalentumistesti, jolla varmistetaan että taseeseen ei kerry yliarvostettuja omaisuuseriä. Kun taloudellinen käyttöikä on määriteltävissä, omaisuuserää lähdetään poistamaan normaalisti poistosuunnitelman mukaan.

Yritysten yhteenliittymiä koskeva aineettoman omaisuuden kirjanpidollinen käsittely voitaneen tiivistää siten, että kun aikaisemmin yhteenliittymien kohdalla kaikki hankkijaosapuolelle siirtynyt aineeton omaisuus ak-

tivoitiin yleensä liikearvoksi ja poistettiin sieltä viimeistään 40 vuoden kuluessa, niin uusien säännösten mukaan aineeton omaisuus tulee erottaa mahdollisimman pitkälle liikearvosta omiksi omaisuuserikseen, joille tehdään omat poistosuunnitelmat. Jos erottelu ei ole kuitenkaan mahdollinen, yritysten tulee niiltä osin tehdä liikearvolle määräajoin aikaisemmin mainittu arvonalentumistesti, jossa sen tasearvoa tarkastellaan kriittisesti.

5 EMPIIRINEN KATSAUS AINEETTOMIIN OIKEUKSIIN

Tutkielman aikaisemmat luvut ovat tarkastelleet aineettomiin oikeuksiin liittyviä teoreettisia näkökulmia. Tämä luku puolestaan muodostaa tutkielman empiirisen osan, jossa pyritään ensisijaisesti ratkaisemaan johdantokappaleessa määritelty tutkimusongelma. Tarve tämän kaltaiselle tutkimukselle havaittiin Innokarelia Oy:ssä, joka on Lappeenrannassa toimiva lisensiointiyhtiö. Sen toiminta poikkeaa aineettomien oikeuksien suhteen perinteisestä valmistusyrityksestä. Tämä johtuu siitä, että yhtiön liiketoimintaideana on vain välittää oikeuksia eteenpäin, ei siis omistaa itse. Vaikka lisensiointiyhtiötä voidaankin pitää eräänlaisena erityistapauksena, se on kiinnostava tapaus tutkittavaksi, koska tämänkaltaisten yritysten markkinat ovat kasvamassa jatkuvasti.

Empiirisen osan ydin muodostuu teemahaastatteluista, joiden tarkoituksena oli selvittää lähinnä ulkoisen laskentatoimen asiantuntijoiden näkemyksiä siitä, kuinka edellä tarkemmin määritettyjä liikekirjanpitoon liittyviä kysymyksiä tulisi Innokarelia Oy:n kaltaisessa lisensiointiyhtiössä ratkaista. Haastattelun lähtökohtia on kuvattu tarkemmin luvussa 1.4. Empiriaosan johtopäätökset perustuvat siis tässä luvussa esitettyjen asiantuntijatahojen näkemyksiin. Kaikki haastatteluista saatu relevantti informaatio on purettu tähän lukuun asiakokonaisuuksien mukaan. Toimintatapojen tarkastelun ongelmana on se, että vastaavanlaisia yrityksiä on Suomessa toistaiseksi hyvin vähän, eikä niiden kirjanpidollisiin kysymyksiin ole olemassa mitään selkeää ohjeistusta ja käytäntöä. Tästä syystä aihealue oli siis varsin tuntematon myös kirjanpito- ja tilitarkastusalan asiantuntijoillekin. Aloitetaan aiheen tarkasteleminen kuitenkin sillä, että pyritään kuvailemaan Innokarelia Oy:n liiketoimintamallia. Se tarkoittaa sekä kirjanpidon teknisten yksityiskohtien että koko liiketoimintaprosessin läpikäymistä.

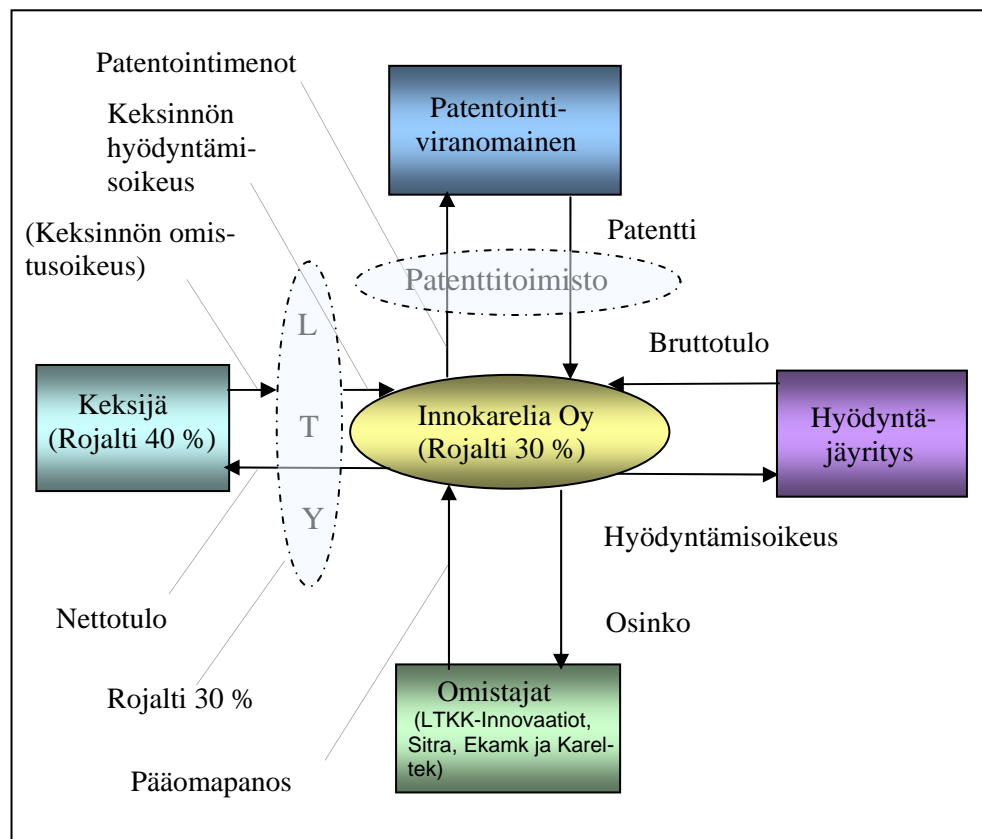
5.1 CASE: INNOKARELIA OY

Innokarelia Oy, yhtiö, on perustettu LTKK-innovaatiot Oy:n, Teknologiakeskus Kareltech Oy:n, Suomen itsenäisyyden juhlarahaston ja Etelä-Karjalan ammattikorkeakoulun (ks. omistajat kuvassa 3) toimesta hyödyntämään yliopistossa, ammattikorkeakoulussa ja teknologiakeskuksessa syntyviä innovaatioita. Se pyrkii markkinoimaan, ja sitä kautta joko myymään suoraan tai lisensoimaan keksintöjä yrityksille. Transaktion seurauksena keksinnön hyödyntämisoikeudet siirtyvät hyödyntäjäyritykselle. Helpoin tapa kuvata yhtiön liiketoimintaa, on esittää se kuvion avulla, josta nähdään kaikki siihen liittyvät sidosryhmät ja niiden väliset transaktiot.

Kuvasta 3 nähdään, että yhtiön liiketoiminnan kannalta elintärkeitä sidosryhmiä on neljä: keksijät, omistajat, patenttitoimistot sekä hyödyntäjäyritykset. Pääsääntöisesti prosessi etenee siten, että keksijä tekee keksintöilmoituksen työnantajalleen, joka edelleen välittää sen Innokarelia Oy:lle. Kaupallistumismahdollisuuksien arvioimiseen yhtiö käyttää omaa asiantuntijaverkostoansa (ns. manageriryhmää), johon kuuluu pääasiassa omistajien edustajia. Se kokoontuu kahden - kolmen viikon välein tekemään arviointeja ehdolla olevista innovaatioista. Jos asiantuntijaryhmä näkee tarvetta lisätutkimuksille, se teettää tarpeen mukaan ulkopuolisilla tahoilla uutuus- ja markkinatutkimuksia, asiantuntijalausuntoja jne.

Siinä tapauksessa, että arvioinnin tulos vaikuttaa lupaavalta, yhtiö neuvottelee yhteistyösopimuksen innovaation keksijän kanssa, jos oikeuksia ei ole siirretty yliopistolle tai ammattikorkeakoululle. Kun osapuolien välille syntyy sopimus, yhtiö toimii pääsääntöisesti oikeuksien haltian (keksijän tai omistajan) puolesta, mutta voi periaatteessa toimia myös teknologioiden omistajana. Sopimuksen laatimiseen vaikuttaa hieman se, että tuleeko innovaation keksijä yliopistolta vai on kysymyksessä kokonaan

”ulkopuolinen” keksijä³. Jos keksintö tulee yliopiston sisältä, niin silloin mukaan tulee kuvassa sinisellä näkyvä väliporras Lappeenrannan teknillinen yliopisto eli LTY. Tällöin luovutus-, hyödyntämis-, lisensiointi ja omistusoikeus siirretään ensivaiheessa keksijältä yliopistolle (LTY, 2000). Jos keksijä tulee kokonaan yliopiston ulkopuolelta, niin silloin keksinnön omistusoikeudet jäävät sen sijaan itse keksijälle. Tällaisia tapauksia ei kuitenkaan ole toistaiseksi edennyt yhtään kaupallistamisvaiheeseen, jonka vuoksi lopullista toimintamallia ei ole määritely.



Kuva 3. Yhtiön sidosryhmät ja niiden väliset transaktiot.

Sellaisessa tapauksessa, että mukaan tulee kuvassa näkyvä väliporras eli keksintö tulee yliopiston sisältä, yhtiö ja yliopisto laativat vielä keskinäisen sopimuksen, jonka tarkoituksena on hyödyntää henkilön (keksijä)

³ Toistaiseksi hankkeet ovat tulleet pääasiassa yliopistolta, mutta samanlaista toimintamallia sovelletaan myös ammattikorkeakoululta tuleviin hanke-ehdotuksiin.

yliopistolle luovuttamia oikeuksia (kuten keksintöjä ja tekijänoikeuksia) yhtiössä. Eli yhtiö ottaa toisin sanoen vastaan keksinnön hyödyntämisoikeudet tarkoituksenaan huolehtia niiden teollisoikeudellisesta suojaamisesta ja löytää keksinnölle kaupallinen hyödyntäjä (lisensoija tai ostaja). Keksinnön omistaja on tällaisissa tapauksissa kuitenkin aina yliopisto, ellei asiasta toisin sovita. (LTY, 2003, s. 1) Jos keksintö ei tule yliopistolta, niin tällaista väliporrasta, eikä toista sopimusta luonnollisesti silloin synny.

Sopimusneuvottelujen jälkeen kokonaisvastuu kaupallistamisesta⁴ (patentointi- sekä muista ulkopuolisista kuluista) siirtyy siis yhtiölle, mutta omistusoikeus jää joko yliopistolle (tai keksijälle, jos kysymyksessä on yliopiston ulkopuolinen tapaus). Palveluista ei tässä vaiheessa peritä maksuja. Yhtiö toimii kuitenkin normaaliin tapaan liiketaloudellisin perustein. Sen tavoitteena on saada keksintöjen käyttöoikeuksista saatavien myyntitulojen tai rojaltien muodossa mahdollisimman hyvä taloudellinen tulos, josta pääosa kanavoituu palkkioina tutkijoille ja rahoituksena tutkimusryhmille ja laboratorioille, mutta myös yhtiö ottaa tuloista osansa itselleen. Omistajat sen sijaan saavat osansa tilikauden loputtua tilikauden tuloksesta osinkoina, jos yhtiö on kyennyt tekemään voittoa. Jos voittoa ei ole syntynyt, osinkoja ei jaeta.

Kun hyödyntämisoikeus on siirtynyt yhtiölle, innovaatiolle haetaan teollisoikeudellista suojaa, esim. patenttia, jotta se voitaisiin kaupallistaa lisensiointisopimuksen avulla. Patenttia haetaan pääsääntöisesti Suomeen, mutta jos yhtiö hakee patenttia jossakin muussa maassa, niin silloin käytetään kunkin maan paikallisia patenttiviranomaisia. Kun keksinnön patentointi on käynnistynyt, yhtiö pyrkii puolestaan löytämään keksinnölle sopivan hyödyntäjäyhteyden, jolle yritetään myydä keksinnön oikeudet

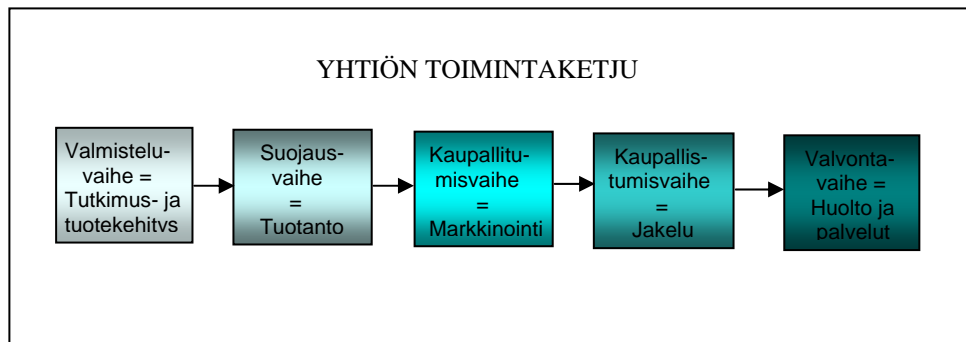
⁴ Kaupallistamisella tarkoitetaan tässä yhteydessä toimia, jotka tähtäävät tutkimustuloksen tai siihen perustuvan tuotteen, palvelun taikka prosessin tuomiseen markkinoille. Voidaan puhua myös tutkimustulosten kaupallisesta hyödyntämisestä (Lampola, 2002, s. 52).

kokonaan tai vaihtoehtoisesti voidaan pyrkiä solmimaan lisensiointisopimus. Jos tässä onnistutaan, mahdollisesti aikaansaatu kauppa- tai lisensiointisopimus tuottaa aikanaan tuloja, joista yhtiö saa siis ennalta sovitun osuuden. Tulojen jaossa noudatetaan seuraavaa periaatetta: bruttotuloista vähennetään ensin patentointi- ja muut kaupallistamiseen liittyvät suorat ulkopuolisille maksetut menot. Vähennysten jälkeen syntyvä nettotulo jaetaan siten, että keksijä saa siitä 40 prosenttia, omistajat 30 (esim. yliopisto, keksijän edustama laitos tai laboratorio) ja Innokarelia Oy 30 prosenttia (ks. kuva 3). Jos sopimusta hyödyntäjäyrityksen kanssa ei synny, kaikki kaupallistamiseen käytetyt menot jäävät (sopimukseen perustuen) yhtiön kannettaviksi. Eli yhtiö kantaa siis kaikki taloudelliset riskit ja saa siitä ja tekemistään markkinointiponnisteluista korvauksena osan mahdollisista myynti- tai lisensiointisopimuksen tuloista.

Yhtiön toimintaketju

Seuraavaksi tarkastelussa siirrytään yhtiön sisäisiin prosesseihin ja käydään läpi mitä vaiheita keksinnön kaupallistamiseen yhtiön sisällä liittyy. Yhtiön liiketoimintaa voidaan kuvata perinteisellä toimintaketjulla (supply chain), johon kuuluu viisi eri vaihetta. Toimintaketjulla kuvataan yleensä yrityksessä valmistettavan tuotteen jalostumista yrityksen tuotekehityksestä asiakkaalle. Vaikka yhtiön liiketoiminta poikkeaaakin perinteisestä valmistusyrityksestä, voidaan sen toimintaketjua kuvata aivan samalla tavalla. Tässä tapauksessa toimintaketjun eri vaiheet on vain nimetty uudelleen yhtiön toimintaa paremmin kuvaaviksi.

Valmisteluvaihe (tutkimus- ja tuotekehitysvaihe): Valmisteluvaiheen tuloksena pitäisi saada sellainen tieto, että idea on kaupallisesti hyödynnettävissä, vaikka ei vielä tiedettäisikään, missä yrityksessä se tapahtuu. Keksintö arvioidaan jatkokehitystä ja rahoitusta varten (tämän tutkielman puitteissa ei oteta tarkemmin kantaa rahoitukseen liittyviin kysymyksiin).



Kuva 4. Yhtiön liiketoimintaprosessin vaiheet. (Ervelius, 2002, s. 1)

Suojausvaihe (tuotantovaihe): Kun Innokarelia Oy:n hallitus tekee päätöksen patentoinnin aloittamisesta valmisteluvaiheessa kerättyjen tietojen perusteella, päätös rajoitetaan koskemaan ensin kotimaan patenttia. Tällöin saadaan vuosi aikaa yrittää hankkeen kaupallistumista, ennen kuin on tehtävä päätös siitä, lähdetäänkö patentointia jatkamaan kansainväliseen vaiheeseen. Suojausvaiheessa otetaan riski, koska sopimusta hyödyntäjäyrittäjien kanssa ei vielä ole, mutta patentointi päätetään käynnistää. Mikäli vuoden kuluttua ei ole löytynyt hyödyntäjää, voidaan patentointiprosessi jättää siihen tai antaa keksijän jatkaa omalla vastuullaan.

Kaupallistumisvaihe (markkinointi ja myynti sekä jakelu): Myytäviä tuotteita ovat lisenssisopimukset. Tarjous ja sitä seuranneet sopimusneuvottelut johtavat onnistuessaan sopimukseen hyödyntäjäyrittäjien kanssa, toisin sanoen keksintö kaupallistuu.

Valvontavaihe (huolto ja palvelut): Tähän vaiheeseen voidaan lukea useita eri käytännön asioita. Sopimuksen laadusta riippuen yhtiö valvoo lisenssisopimukseen kuuluvaa patenttia, hoitaa patentin vuosimaksut, laskuttaa rojaltit, valvoo sopimuksen noudattamista ja tilittää rojaltiosuudet sopimuksen mukaan eri tahoille. (Ervelius, 2002, s. 1-3)

5.2 KIRJANPIDOLLISTEN KYSYMYSTEN TARKASTELU

Yhtiö on pyrkinyt hakemaan ensimmäisten toimintavuosiensa aikana itselleen parhaiten sopivaa toimintamallia, sellaisia menetelmiä, jolla se voisi hoitaa liikekirjanpitoaan asianmukaisesti. Jos edellisen luvun (5.1) sisältöä tarkastellaan kirjanpidon näkökulmasta, havaitaan että yhtiön toimintaan liittyy useita ongelmallisia kysymyksiä. Tutkielman sisältöön valittiin kaksi sellaista aihealuetta, jotka olivat yhtiön toiminnan kannalta tärkeimpiä sekä tutkielman sisältöön, ja sen laajuuteen parhaiten sopivia. Tällaisia kysymyksiä ovat:

- aineettomien oikeuksien kaupallistamismenojen sekä hyödyntäjäyrittäjältä saatavien tulojen käsittely yhtiön kirjanpidossa, kun omistusoikeutta oikeuksiin ei ole, ja
- aineettomien oikeuksien omistamiseen liittyvien kirjanpidollisten kysymysten käsittely yhtiön näkökulmasta tarkasteltuna.

Etenkin ensimmäinen kysymys on varsin laaja kokonaisuus. Tutkielman empiirinen osa antaa vastauksia myös useisiin muihin yhtiötä koskeviin kysymyksiin, joita ei olla erikseen määritelty. Näihin kysymyksiin otetaan kantaa niissä puitteissa, kun niiden on katsottu olevan asiakokonaisuuteen nähden sopivia ja yhtiön taloudenpidon kannalta relevantteja. Lukijan on tärkeätä ymmärtää, että tarkastelussa on kysymys eräänlaisesta aineettomia oikeuksia koskevasta erityistapauksesta, jossa on useita näkökumia ja vaihtoehtoja. Sen vuoksi keskustelua täytyy käydä laajasti kirjanpitolainsäädännön monella eri osa-alueilla, ei siis keskittymällä kapeakatseisesti pelkästään aineettomiin oikeuksiin. Tästä syystä on toisinaan hankalaa löytää yhteyttä teorian ja empirian välillä. Tällaisissa tapauksissa empiiriseen osaan on lisätty hieman otteita kirjanpitolainsäädännöstä teoriaosuuden ulkopuolelta, joiden tarkoituksena on tukea lähinnä asiantuntijoiden näkemyksiä. Koko kirjanpitolainsäädännön läpi-

käyminen teoriaosuudessa olisi ollut sula mahdottomuus, koska tutkielman teoriaosuus on haluttu pitää kompaktina pakettina.

5.3 MENOIHIN JA TULOIHIN LIITTYVÄT KIRJAUSKÄYTÄNNÖT

Yhtiö on onnistunut tekemään joitakin sopimuksia keksijöiden kanssa sellaisten innovaatioiden kaupallistamisesta, joilla se uskoo olevan menestysmahdollisuuksia tulevaisuudessa. Tämän lisäksi se on solminut eriasiaisia sopimuksia hyödyntäjäyritysten kanssa innovaatioiden hyödyntämisestä. Näiden sopimusten seurauksena aiheutuvia transaktioita, liiketapahtumia, voidaan lähestyä kirjanpidollisesti useista eri näkökulmista. Tässä luvussa käydään läpi kolme erilaista näkökulmaa, joista ensimmäinen on yhtiön valitsema toimintatapa. Jokaisella näkökulmalla on omat argumenttinsa niiden käyttämisen puolesta. Lyhyesti tiivistäen lähtökohtana on, että yhtiö maksaa innovaation kaupallistamiseen liittyvät menot. Jos innovaatio lopulta kaupallistuu, niin kaupallistamiseen käytetyt menot kuitataan ensin hyödyntäjäyritykseltä saatavista tuloista (myyntitulot, rojalit tai alkumaksut), jonka jälkeen se jakaa nettotuloista sopimuksen mukaiset osuudet eri osapuolille. Sellaisessa tapauksessa, että innovaatio ei kuitenkaan kaupallistu tai hanke jää muuten tappiolliseksi, yhtiö sitoutuu itsensä ja keksijän väliseen sopimukseen perustuen kantamaan yksin kaupallistamiseen liittyvät kulut. Eli yhtiö kantaa keksijän puolesta innovaation kaupallistumiseen liittyvän epäonnistumisen riskin.

5.3.1 Maksetut ennakot ja saadut ennakot - malli (I)

Yhtiön liiketoiminnan luonteeseen kuuluu, että sen liiketapahtumat ovat hyvin epäsäännöllisiä. Yksittäisten hankkeiden tulot ja menot eivät synny saman tilikauden aikana. Tämä aiheuttaa luonnollisesti yhtiölle päänvavaa kirjanpidossa. Kun yhtiössä lähdettiin pohtimaan kyseiseen tilantee-

seen erilaisia vaihtoehtoja, Wariksen⁵ mukaan suunnittelun peruslähtökohdaksi, *”eräänlaiseksi kulmakiveksi, otettiin se, että yhtiö ei omista ai-neettomia oikeuksia, vaan niiden omistusoikeus säilyy keksijällä”* (Waris, 2003). Aikaisemmin on käynyt ilmi, että omistusoikeus on oltava yliopistolla. Yhtiön kirjanpidon kannalta on nyt kuitenkin enemmän ratkaisevaa, että omistusoikeus kuuluu jollekin toiselle osapuolelle, kuin sille itselleen, joka johtaa yhtiön itsensä mukaan siihen, että se ei voi kirjata kirjanpitolainsäädännöstä johtuen toisen osapuolen omistuksessa olevan omaisuuden aiheuttamia menoja (kaupallistamismenot) omaan tuloslaskelmaansa. Tämän vuoksi *”kirjausmallin pohjaa lähdettiin siis rakentamaan sopimuskäytäntöjen päälle”* (Waris, 2003). Teoriaosassahan todettiin sivulla 11, että viimekädessä liiketapahtumien kypsymisvaihe on juridisella pohjalla.

Wariksen mukaan mallissa lähdetään siis siitä, että *”koska innovaatioiden omistusoikeudet säilyvät keksijällä, yhtiö käyttää liiketapahtumien kirjaamisessa suorien tuloslaskelmakirjausten sijaan taseen eriä **maksetut ennakot ja saadut ennakot**, ikään kuin eräänlaisina ’läpikulkuerinä’.*” (Waris, 2003). Eli sellaisissa tapauksissa, että lopullista sopimusta hyödyntäjäyrittäjän kanssa ei ole vielä syntynyt, keksijän puolesta maksetut kaupallistamismenot viedään maksettuihin ennakkoihin, jolloin ne ovat taseessa saatavatyypinen erä, koska yhtiö odottaa saavansa rahansa takaisin innovaation kaupallistuessa. Yhtiön ja hyödyntäjäyrittäjän välisissä hyödyntämissopimusneuvotteluissa on hyvin yleistä, että neuvottelut etenevät portaittain, jolloin yhtiö saa pikkuhiljaa tuloja, joista voidaan käyttää nimeä alkumaksu. Hyödyntäjäyrittäjältä saadut alkumaksut ja rojalit (provisiot) viedään vastaavasti saatuihin ennakkoihin, jolloin ne ovat yhtiön taseessa velkatyypinen erä, koska yhtiö joutuu tilittämään niistä sopimusten mukaiset osuudet myöhemmin muille tahoille myöhemmin.

⁵ Pasi Waris toimii Innokarelia Oy:n tilintarkastajana.

Wariksen mukaan rojalteina saatavien tulojen kirjanpidolliseen käsittelyyn ei ole otettu vielä lopullista kantaa, koska yhtiö ei ole solminut vielä sellaisia lisenssisopimuksia hyödyntäjäyritysten kanssa, joista se saisi jatkuvasti rojalteja. Ajatuksena on kuitenkin, että sellaisessa tapauksessa, jossa projekti tai tapaus on vielä ikään kuin ”auki”, eli lopullista myyntieikä lisensiointisopimusta ole vielä syntynyt ja yhtiö vastaa vielä kaupallistamisesta, niin silloin kerrytetään saatuja tuloja ja menoja taseessa, jonka jälkeen ne sitten netotetaan (yhtiö käyttää myös nimitystä täsmäyttäminen) eli vähennetään saaduista ennakoista maksetut ennakot. Netotaminen tapahtuu silloin, kun yhtiö katsoo, että tapaus on ikään kuin ”sulkeutunut” eli innovaation oikeudet on saatu myytyä tai on saatu tehtyä pidempiaikainen lisensiointisopimus hyödyntäjäyrityksen kanssa. Jos tapaus osoittaa lopulta, että siitä saadut tulot ovat saatuja menoja suuremmat eli tapaus on ”plusmerkkinen”, niin silloin siitä 30 % tulee yhtiölle katteeksi, joka viedään tuloslaskelmaan ja loput tilitetään muille tahoille sovittujen sopimusten mukaan. Jos hanke jää kuitenkin lopulta tappiolliseksi, yhtiö sitoutuu edellä mainitulla tavalla sopimukseen perustuen kantamaan tappion omasta pussistaan (Waris, 2003).

Hannelinin⁶ mukaan ”yhtiöllä on sääntönä, että se odottaa aineettoman oikeuden kanssa siihen saakka, kunnes päätökset ulkomaan patenteista tehdään. Jos siinä vaiheessa ei ole vielä löydetty hyödyntäjäyritystä, niin yhtiö kirjaa tapauksesta aiheutuneet menot (maksetut ennakot) tuloslaskelmaan tappioiksi ja päättää sitten yhdessä Sitran edustajan kanssa, että tappio voidaan kuitata toimintaan saadulla riskirahoituksella” (Hannelin, 2003). Hannelinin esittämä sääntö/käytäntö ei ole kuitenkaan dokumentoituna liitetiedoissa, toimintakertomuksessa eikä sopimuspaperissa. Hannelin perustelee vielä yhtiön käyttämää toimintamallia siten, että ”yhtiössä on katsottu, että sen sijaan että vietäisiin kaikki kustannukset tuloslaskelmaan (jolloin tilikauden tulos menisi miinusmerkkiseksi), on

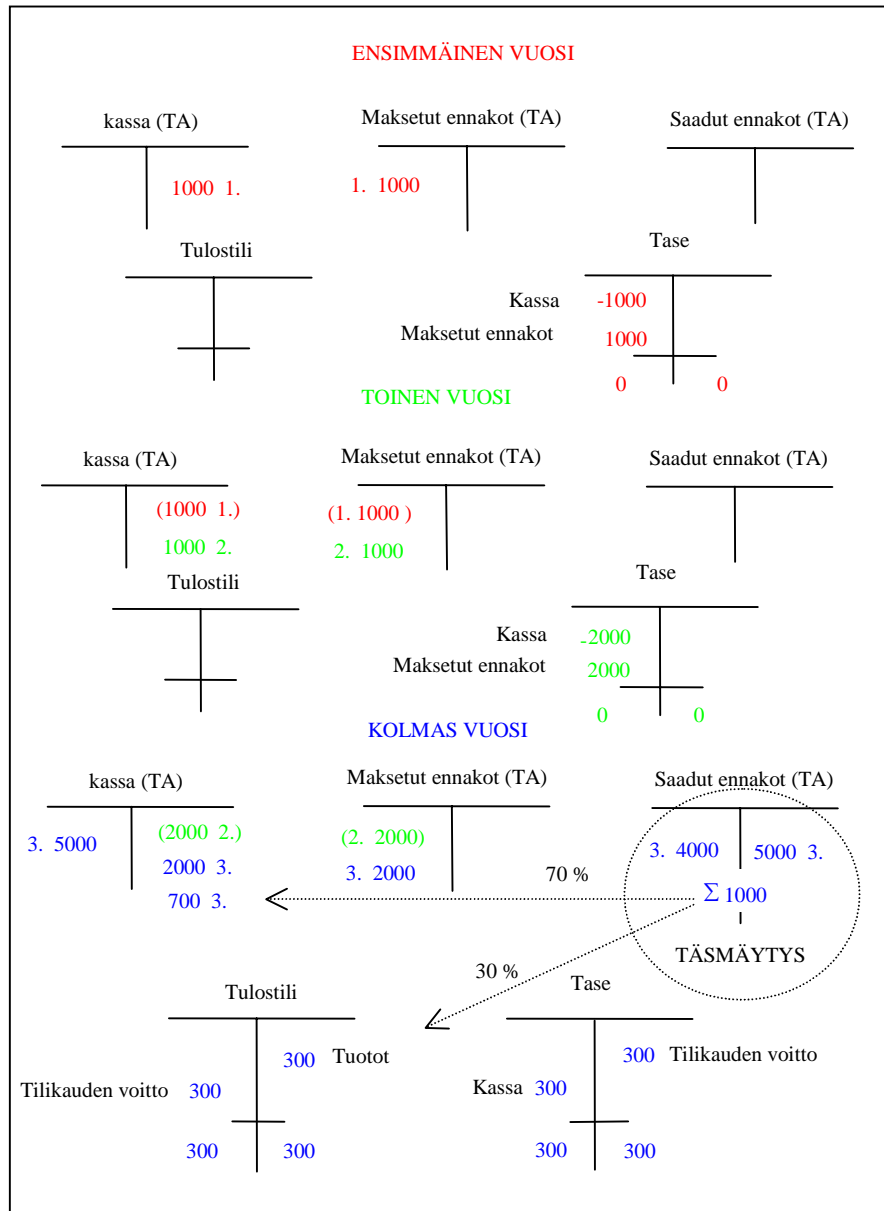
⁶ Marjut Hannelin toimii Innokarelia Oy:n hallituksessa edustaen omistajataho Teknologiaakeskus Kareltek Oy:tä.

järkevämpää pitää menoja ja tuloja taseessa tietyn ajan. Tämä ei kuitenkaan tarkoita määräämättömän pitkää aikaa, vaan sitä ajanjaksoa kun asiat ovat keskeneräisiä (kun lopullista sopimusta hyödyntäjäyrityksen kanssa ei ole syntynyt), silloin asioita pyöritetään taseen kautta maksetuissa ennakossa ja saaduissa ennakossa (Hannelin, 2003).

Esimerkki 1 a) (voitollinen tapaus)

Esimerkin 1 a) avulla on tarkoituksena havainnollistaa tiliristikoiden avulla patentointimenoja sekä saatuja alkumaksuja ja rojalteja koskevien liiketapahtumien kirjauskäytäntöä. Kuvitellaan tilanne, että yhtiö on käyttänyt viimeisen kolmen vuoden aikana jonkin yksittäisen keksinnön kaupallistamiseen yhteensä 4 000 €. Kahtena ensimmäisenä on maksettu erilaisia kaupallistamismenoja 1 000 € vuodessa ja kolmantena vuonna hieman enemmän, 2 000 €, koska silloin on siirrytty patentoinnin kansainväliseen vaiheeseen, jolloin kaupallistamiseen liittyvät menot luonnollisesti nousevat. Oletetaan lisäksi, että keksinnölle onnistutaan tekemään kolmantena vuotena pitkäjänteisen markkinointityön tuloksena myös lisensiointisopimus, joka tuottaa yhtiölle jo samaisena vuonna rojalteina 5 000 €.

Kuvassa on käsitelty jokaisen tilivuoden tapahtumat erikseen. Epäselvyyksien välttämiseksi kunkin tilivuoden tapahtumat on merkitty omilla väreillään (1. vuosi = punainen, 2. vuosi = vihreä ja 3. vuosi = sininen). Tiliristikoissa esiintyvällä TA-lyhenteellä tarkoitetaan tasetta. Ensimmäisenä ja toisena vuonna tapahtuu siis vain yksi liiketapahtuma. Yhtiö käyttää kumpanakin vuonna rahaa patentointioikeuksien vuosimaksuihin, jolloin se tekee kirjauksen taseen erään *maksetut ennakot* DEBET-puolelle (1000). Yhtiön kassasta lähtee tällöin konkreettisesti rahaa (joka maksetaan patentointiviranomaiselle), jolloin vastakirjaus tehdään puolestaan kassaan KREDIT-puolelle (1000). Tiliristikoista nähdään, kuinka maksettujen ennakkojen määrä koko ajan kasvaa DEBET-puolella (toisena vuonna niiden kertymä on taseessa yhteensä 2000).



Kuva 5 Yhtiön kirjanpidollinen menettely voitollisessa tapauksessa.

Samalla tavalla myös yhtiön kassasta lähtee jatkuvasti rahaa, joka näkyy KREDIT-puolella kassan pienentymisenä. Kuten aikaisemmin todettiin, kolmantena vuonna patentointia jatketaan, jolloin vuosittaisten menojen määrä kasvaa, mutta niiden kirjanpidollinen käsittely tapahtuu kuitenkin edelleen edellä esitetyllä tavalla. Muutoksena aikaisempiin tilikausiin yhtiö saa kuitenkin kolmantena vuotena hyödyntäjäryitykseltä ensimmäisen kerran alkumaksuja ja rojalteja, jolloin se tekee toimintamallinsa mukai-

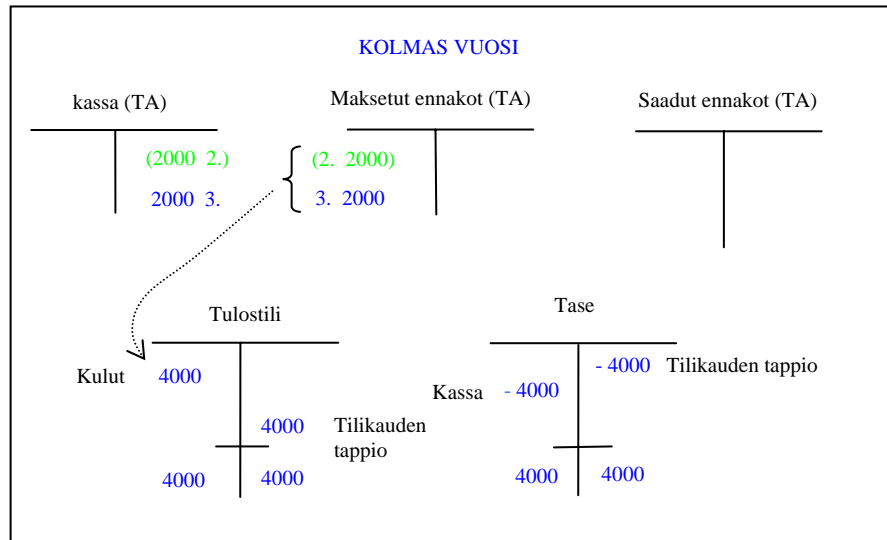
sesti kirjaukset erään *saadut ennakot* KREDIT-puolelle (5000) ja vastavasti kassan DEBET-puolelle (5000), koska rojaltilhan tulee konkreettisesti yhtiön kassaan. Voidaan siis ajatella, että tulot ja menot kirjataan ”käänteisesti” (menot maksettuihin ja tulot saatuihin ennakkoihin).

Esimerkki osoittaa hyvin ns. läpikulkuerien tarkoituksen, jossa menot ja tulot ikään kuin kohdistetaan tai tasapainotetaan taseessa käyttäen ennakkoeriä, ja viedään sen jälkeen tuloslaskelmaan, kun lopullisen sopimuksen saaminen on varmistunut. Kuten aikaisemmin todettiin, yhtiö kutsuu tätä funktiota kirjanpidossaan **täsmäyttämiseksi** (ks. kolmas vuosi kuvassa 5). Kuvan esimerkissä yhtiö on ikään kuin päässyt tällaiseen tasapainotilaan kolmantena vuonna, jolloin se saa tehtyä sopimuksen hyödyntäjäyrityksen kanssa. Tämä tarkoittaa sitä, että yhtiö täsmäyttää (netottaa) silloin saatuihin ennakkoihin kirjaamansa alkumaksut ja rojaltit sekä maksettuihin ennakkoihin kirjatut patentointimenot tuloslaskelmaansa. Esimerkkitapauksessa maksettujen ja saatujen ennakkojen nettovaikutus on 1 000 € (5000 – 4000). Koska nettovaikutus on positiivinen, yhtiölle kuuluu sopimukseen perustuen summasta 30 prosenttia (300 €), joka on yhtiön käytännössä katetta ja loput 70 prosenttia (700 €) jaetaan niin ikään sopimukseen perustuen oikeassa suhteessa keksijän ja oikeuden omistajan kesken, jolloin yhtiön kassa luonnollisesti pienenee. Yhtiön kumulatiivinen tulos on tällöin kolmen vuoden ajanjaksolta 300 € positiivinen.

Esimerkki 1 b) (tappiollinen tapaus)

Esimerkissä 1 a) esitettiin sellainen tapaus, joka jää voitolliseksi. On kuitenkin hyvin todennäköistä, että yhtiön kohdalle tulee tapauksia, jolloin se joutuu ottamaan vastattavakseen kaikki aineettomien oikeuksien kaupallistamiseen liittyvät kulut. Kuvassa 4 on osoitettu yhtiön kirjanpidollinen toimintaperiaate tällaisen tilanteen sattuessa (kuvassa esitetty liiketapahumat vain kolmannen vuoden osalta). Sen kuvaamiseen voidaan käyttää

helposti jo edellä esitettyä esimerkkiä, muuttaen kuitenkin asetelmaa siten, että yhtiö ei saa lainkaan kolmantena vuonna alkumaksuja eikä rojalteja (5000).



Kuva 6. Yhtiön kirjanpidollinen menettely tappiollisessa tapauksessa.

Eli silloin kun hyödyntäjäyritystä on etsitty riittävän pitkään, eikä sellaisen löytyminen näytä enää todennäköiseltä, yhtiö tekee johtopäätöksen, että keksijän puolesta kuluja ei saada enää takaisin. Silloin yhtiö joutuu ”purkamaan” kerryttämänsä maksetut ennakot kerralla tuloslaskelmaan, josta syntyy samansuuruinen kulukirjaus (4000 €). Toistaiseksi kulukirjauksesta ei kuitenkaan koidu suurta ongelmaa, koska yhtiö on saanut toimintaansa riskirahoitusta, jota se voi purkaa tällaisissa tapauksissa tuloslaskelmaansa tase-erästä saadut ennakot. Tämä on luonnollisesti vain väliaikainen ratkaisu ja sen käyttäminen on mahdollista vain niin kauan kuin saatua rahoitusta riittää.

Menetelmän analysointi ja asiantuntijalausunnot

Tästä eteenpäin menetelmän analysointia jatketaan käyttämällä sekä yhtiön sisäisiä että kokonaan ulkopuolisia näkemyksiä sen kirjanpidon ydin-

periaatteista. Lukijan on hyvä olla tietoinen siitä, että myös yhtiön tilintarkastaja on osallistunut mallin 'kehittämiseen'. Wariksen mukaan hän on *"neuvonut yhtiötä osana lakisääteistä tilintarkastusta kirjanpidollisissa kysymyksissä siten, kuin tilintarkastajalta yleisesti odotetaan"* (Waris, 2003). Hannelinin mukaan mallin kehittäminen ylipäänsä sai alkunsa siitä, että *"meillä oli niin kuin se iso mälli (hän viittaa epäonnistuneeseen tapaukseen), joka meni pieleen, joka olis pannu meidät kellalleen ja selvitystilaan heti, niin tämmöisessä yhteydessä kirjaamiskäytännöt muodostuivat yhdessä minun, Pasi Wariksen ja hänen taustalla olevien lakimiesten ja muiden asiantuntijoiden kanssa ..."* (Hannelin, 2003). Tämä on syytä huomioida eri asiantuntijoiden lausuntoja arvioidessa.

Haastattelut osoittivat, että mielipiteet jakaantuivat toimintamallin osalta varsin paljon, eikä yhtiön toimintatapoja nähty aina välttämättä täysin oikeinakaan. Kerrataan kuitenkin lähtötilannetta sen verran, että Wariksen mukaan *"toimintamallissa on kysymys siitä, että on haettu sopiva tapa toimia sopimuksia tulkitsemalla, jolloin katsotaan erikseen kenelle yksittäisten tapausten tulot kuuluu ja kenelle vastaavasti niihin liittyvät menot kuuluu sekä miten ne ajallisesti kohdistuu ja siihen on sitten haettu yhtiön käyttämä kirjauskäytäntö"* (Waris, 2003). Eli Waris viittaa lausunnollaan vahvasti sopimuskäytäntöihin. Hannelin on Wariksen kanssa samoilla linjoilla, puhuen kuitenkin jaksotuksesta. Hänen mielestä *"kirjauskäytäntöä laadittaessa keskeisimpänä tekijänä on ollut jaksotus, eli se että tulokset jaksotetaan oikein"* (Hannelin, 2003).

Menoja koskeva kirjauskäytäntö ja varovaisuuden periaate

Vaikka yhtiö käyttääkin mallia, ja katsoo sen olevan asianmukainen, liittyy siihen sen mukaan myös tiettyjä vaara- sekä riskitekijöitä. Esimerkiksi Ervelius⁷ pitää mallia hyvänä, mutta suhtautuu siihen siinä mielessä kriittisesti, että näkee kuitenkin mallin sen vaarana, että *"...malli ei anna*

⁷ Rauno Ervelius on Innokarelia Oy:n toimitusjohtaja.

*huonoimmillaan tilinpäätöksessä realistista kuvaa yrityksen taloudellisesta toiminnasta” (Ervelius, 2003a). Hannelin sen sijaan näkee menojen kirjausta koskevan toimintamallin riskin siinä, että ”maksettuihin ennakoihin kertyy hirveän paljon patentointimenoja ja sitten jos hyödyntäjäyrityksen kanssa ei synnykään sopimusta, yhtiötä odottaa suuret kertakulukirjaukset eli jos oikein huonosti menee, niin yhtiöllä voi olla 10 keksintöä, joista yksikään ei toteudu” (Hannelin, 2003). Riskinä on siis se, että yhtiö tekee virhearviointeja, jolloin sille lankeaa mahdollisesti jossain vaiheessa suuri määrä kuluja kannettavaksi. Jos palataan tutkielman lukuun 2.3, joissa käsitellään nykyisen lainsäädäntömme peruspilareita (suoriteperiaate, tasejatkuvuuden periaate, varovaisuuden periaate jne.), niin siellä todetaan varovaisuuden periaatteen osalta, että ”yhtiön on huomioitava tilinpäätöksessä kaikki sellaiset ennakoitavissa olevat vastuut ja **mahdolliset menetykset**, jotka liittyvät tilikauteen ...”. Kuten luvun alussa todettiin, maksetut ennakot ovat saatavatyypinen erä, johon voi helposti liittyä **mahdollisia menetyksiä**, jolloin ne tulisi huomioida kirjanpidossa jollakin tavalla.*

Riistaman⁸ mukaan yhtiön ensisijainen kirjauskäytäntö tulisikin juuri tästä johtuen, varovaisuuden periaatteen ja sisältöpainotteisuuden nojalla, olla suorien tuloslaskelmakirjausten tekeminen, koska riskit toisen puolesta maksettujen menojen (maksetut ennakot) takaisinsaannin epäonnistumiseen on niin suuri (tätä käsitellään tarkemmin luvussa 5.3.2). On kuitenkin mahdollista, että verottaja voisi hylätä tällaisen menettelyn, jolloin Riistaman mielestä tulisi menetellä siten, että ”jos verottaja ei kuitenkaan lopulta hyväksy tällaista menettelyä (suoraan toisen puolesta maksettujen menojen kirjaamista yhtiön tuloslaskelmaan), niin silloin yhtiö voisi käyttää esimerkiksi toisen puolesta maksettujen kaupallistamismenojen osalta maksettuja ennakoita ja katsoa tilinpäätöksessä, kuinka paljon niistä on kokemusperäisesti odotettavissa korvauksia takaisin ja kaikki

⁸ Veijo Riistama on kauppatieteiden tohtori ja toimii laskentatoimen dosenttina Helsingin kauppakorkeakoulussa.

ylimenevä osa tulisi kirjata siten kuluiksi”. (Riistama, 2003) Verotus ei kuitenkaan saisi liiaksi ohjailla kirjanpitoa, minkä vuoksi Muukkonen⁹ toteaa, että *”toimintamallin lähtökohtana tulisi olla kirjanpitolainsäädäntö, jonka jälkeen verotukseen liittyvät kysymykset pohditaan erikseen”* (Muukkonen, 2003). Tämä lausunto ikään kuin puoltaisi Riistaman esittämää lähtökohtaista mallia.

Muukkonen mielestä lähtökohtainen toimintamalli tulisikin olla juuri menojen kirjaaminen kuluiksi ja tulojen kirjaaminen tuotoiksi tuloslaskelmaan. Hänen mukaansa *”... nykymenetelmän mukaan tehty tuloslaskelma ei anna oikeata ja riittävää kuvaa yhtiön tilikauden tuloskehityksestä sekä taloudellisesta tilanteesta, eikä mallin mukainen toimintatapa noudata varovaisuuden periaatetta asiaankuuluvalla tavalla, vaan toimintamallin avulla yhtiö näyttää käytännössä juuri sellaisen tuloksen kuin itse haluaa”* (Muukkonen, 2003). Hannelinin mukaan yhtiö kuitenkin noudattaa kirjanpidossaan varovaisuuden periaatetta toteamalla, että *”yhtiö olisi todennäköisesti joutunut selvitystilaan ilman sen nyt käyttämää menetelmää eli se jos mikä on varovaisuuden periaatetta, jos kerran on mahdollisuudet muuhunkin”* (Hannelin, 2003). Selvitystilan välttäminen yksistään ei sinänsä kuitenkaan liene varovaisuuden periaatteen noudattamista, vaan sillä tarkoitetaan pikemminkin kulukirjausten ennakoimista ja niiden tekemistä mahdollisimman varhaisessa vaiheessa. Waris halusikin painottaa, että *”en missään tapauksessa olisi tilintarkastajana puoltanut sellaisen tilinpäätöksen vahvistamista, jossa kirjanpitokikkailuilla pyrittäisiin välttämään selvitystila, kirjanpitoratkaisut perustuvat täysin yhtiön laatimiin sopimuksiin”* (Waris, 2003).

Hämäläisen¹⁰ mukaan yhtiö toimisi kuitenkin varovaisuuden periaatteen puitteissa silloin, jos *”kerrotaan, että maksettuihin ennakoihin liittyy tällai-*

⁹ Olli Muukkonen Olli Muukkonen on auktorisoitu HTM-tilintarkastaja ja Lappeenrannan teknillisen yliopiston talouspäällikkö.

¹⁰ Petri Hämäläinen on auktorisoitu KHT-tilintarkastaja.

nen vastuu eli silloin lukija näkee, että niihin saattaa liittyä sellainen vastuu, että ne jäävät yhtiön maksettaviksi” (Hämäläinen, 2003). Myös Hauta-aho¹¹ on samoilla linjoilla todeten, että *”... kyllä yhtiö noudattaa käsittääkseni varovaisuuden periaatetta, tilintarkastaja voisi kertomukseensa merkitä, että on kuitenkin otettava huomioon, että taseisiin sisältyy etukäteen maksettuja ennakkoita, joiden hyödyntäminen näyttää epävarmalta, joten yhtiön käyttämä malli ei tässä mielessä ole mahdoton, jos sopimus on todella kirjoitettu siihen muotoon”* (Hauta-aho, 2003, s.2). (Toisaalta kummatkin, Hämäläinen ja Hauta-aho, toteavat luvussa 5.3.2, että myös kuluksi kirjaaminen suoraan on mahdollista). Yhtiö ilmoittaa tällä hetkellä toimintakertomuksessaan kirjaavansa patentointikulut menoennakoiksi ja purkavansa niitä tuloslaskelmaan, kun lisenssituloa on syntynyt yli patentointimenojen, mutta erityistä mainintaa niihin liittyvistä riskeistä ja vastuista ei ole. Tämän vuoksi yhtiön tulisi ehkä harkita yhä lisäinformaation antamista mahdollisista vastuistaan.

Räty¹² lisää keskusteluun uuden elementin. Hänen mukaan yhtiön käyttämässä menetelmässä on piirteitä IAS-standardien mukaisesta ajattelusta. Hän toteaa haastattelussa, että *”IAS antaa paljon enemmän painoarvoa erilaisille sopimuksen yksityiskohdille. Esimerkiksi tuloutustahtiin voidaan tai pitää ikään kuin vaikuttaa sen, mikä on sopimuksen sisältö, minkälaisia sopimusehtoja siellä on, mutta Suomen kirjanpitolaki on ikään kuin yleisemmällä tasolla ... ja se ei anna yhtä paljon painoarvoa anna tämmöisille sopimuksen yksityiskohdille, tässä on se yleinen erotavallaan IAS:n ja Suomen välillä ...”* (Räty, 2003). Tämä näkemyksen mukaan yhtiön sopimuskäytäntöjen pohjalle rakentama malli olisi IAS-ympäristössä varsin perusteltu vaihtoehto.

¹¹ Osmo Hauta-aho toimii Lappeenrannan teknillisessä yliopistossa laskentatoimen lehtorina.

¹² Päivi Räty toimii Teollisuuden ja työnantajien keskusliiton edustajana mm. Kirjanpitolautakunnassa, Tilintarkastuslautakunnassa ja KLT-lautakunnassa.

Rädyn mielestä kulujen kirjaamatta jättämistä ei kuitenkaan voi perustella nykyolosuhteissa sillä, että yhtiöllä ei ole omistusoikeutta aineettomiin oikeuksiin. Hän sanoo vierastavansa ajatusta, *”koska sehän riippuu siitä, että mikä milläkin hetkellä se näkemys siitä on, että kun se on vireillä tämä homma, niin yhtenä päivänä se voit sanoa, että nyt on hyvin lähellä, että tällainen hyödyntäjäyritys löytyy ja saadaan hyödynnettyä ne eteenpäin, mutta toisena päivänä tilanne saattaa olla niin synkkä, että ei tästä tule mitään, että tämä kaatuu meidän helmaan tämä homma eli tuota... se on hetkestä kiinni tavallaan, että minkälainen se tilanne, millä tavalla se nähdään kunakin hetkenä se tilanne”*. (Räty, 2003)

Räty tiivistää omat näkemyksensä siten, että yhtiön tilanteeseen *”on kaksi oikeata ratkaisua, toinen ratkaisu on perinteisen suomalaisen kirjanpitoajattelun mukainen ratkaisu, tämä Riistaman esittämä (suoraan kuluksi), aika rankasti varovaisuuden periaatteen mukainen ajattelutapa ja sitten tämä Wariksen esittämä tapa, joka on niin kuin IAS-ajatteluun pohjautuva ajattelutapa, mutta koska yhtiö tekee Suomen kirjanpitolainsäädännön mukaisen tilinpäätöksen, niin siinä mielessä sen pitäisi noudattaa esimerkiksi selkeämmin varovaisuuden periaatetta kuin mitä ehkä IAS antaa ymmärtää”* (Räty, 2003). Eli Rädyn mielestä yhtiön käytämä malli olisi sovellettavissa IAS-tilinpäätöstä tehtäessä, mutta koska yhtiö tekee Suomen kirjanpitolain mukaisen tilinpäätöksen, sen tulisi varovaisuuden periaatteen nojalla kirjata kuluksi patentointimenoja, siitäkin huolimatta, että yhtiöllä ei ole omistusoikeutta oikeuksiin. Varovaisuuden periaatetta käsitellään teoriaosuudessa yksityiskohtaisesti luvussa 3.1.2.

Maksettujen ennakkojen tasearvostuksen tekeminen

Teoriaosuudessa mainitaan sivulla 36, että tilinpäätöksen laatimista koskevin liitetietoina on esitettävä muun muassa tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja –menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja –menetelmät. Yhtiön toimintakertomuksessa sanotaan, että *”rahoitus-*

omaisuuteen merkityt myynti-, laina- ja muut saamiset on arvostettu nimellisarvoonsa” (Innokarelia, 2003, s. 6). Eli siellä kerrotaan periaate, mutta ei menetelmää. Joidenkin asiantuntijoiden edellä esitetyt lausunnot viittaisivat siihen, että yhtiö voisi tietyissä tilanteissa (esim. IAS -tilinpäätöstä tehtäessä, verottajan ratkaisun toimesta) toimia nykyisen mallinsa mukaan, joskin siihen liittyy ongelmakohtia, joita yhtiön tulisi tarkistaa.

Tarkistamiseen liittyvät ehdotukset koskivat pääasiassa maksettujen ennakkojen tase-erän arvostamista. Waris kuvaili haastattelussa yhtiön käyttämän toimintamallin ongelmakohtia siten, että *”minun mielestä ehkä suurin ongelma on tässä pitemmällä tähtäimellä, että miten hallitaan tämä taseen arvostusriski ... niin kauan kuin päätetään tehdä se täsmäytyslaskelma tai mikä se nyt onkaan nimeltään, niin miten pystytään seuraamaan, että onko yhtiön taseessa esimerkiksi piilevää yhtiölle aiheutuva tappiota (maksetut ennakot tällä hetkellä nimellisarvoisina taseessa) ja mikä olisi toisaalta sellainen varmuus, jolla maksetut ennakot tulisi kirjata tuloslaskelmaan kuluiksi sekä miten kaikki arvostukseen liittyvät seikat tulisi dokumentoida” (Waris, 2003). Hän kuitenkin lisäsi, että *”piileviin tappioihin liittyvä arvostusongelma ei joskaan yhtiön tapauksessa ole niin kauan reaalin ongelma, kun yhtiöllä Sitralta saatua riskirahoitusta tulouttamatta, koska sillä voidaan toistaiseksi kattaa kaikki tappiot. Joten sisäänsä siinä ei yhtiöllä ole vielä arvostusongelmaa, koska saatu riskirahoitus on ikään kuin varaustyyppinen erä” (Waris, 2003).**

Jälkikäteen Waris kuitenkin korjasi lausuntoaan viitaten muiden asiantuntijoiden näkemyksiin. Hän kritisoi sitä, että muiden tahojen näkemyksissä tuli toistuvasti esiin maksettujen ennakkoiden aiheuttama 'pommi'. Hän kommentoi, *”olen täysin eri mieltä. Nykymallin perustana on se, että taseessa on aktivoituna hankkeita, joista uskotaan saatavan tuloa enemmän kuin mitä niihin satsattu. Tilannetta arvioidaan projektikohtaisesti jatkuvasti, ja erityisesti tilinpäätösvaiheessa arvioidaan joka projektin*

osalta tulontuottamiskyky. Jos tarkastelun tulos on negatiivinen, suoritetaan tilanteesta riippuen joko täsmäytys tai kuluvarauskirjaus”. (Waris, 2003). Wariksen korjaus poikkeaa ratkaisevasti hänen ensimmäisestä lausunnostaan (ks. edellinen tekstikappale). Voidaan kuitenkin sanoa, että hänen jälkeensä esittämä tapa olisi muiden asiantuntijalausuntojen valossa oikea (ks. seuraavat tekstikappaleet), jossa hän näkee ongelmia nykyisellään. Jos rahoitusomaisuus on kuitenkin arvostettu koko kolmen kuluneen vuoden ajan nimellisarvoonsa, herää kysymys, onko yhtiö todella tehnyt ajoissa riittävän kriittistä arviointia tase-erien tulontuottamiskyvystä, kun yhtään suoraa kauppaa eikä yhtään lisensiointisopimusta ole koko ajanjaksolla vielä syntynyt. Yhtiön tulisi liitetiedoissaan esittää myös yksityiskohtaisesti aikaisemmin mainitut arvostusmenetelmät (ks. 3.4).

Arvostuskysymys nousi esiin lähes jokaisen haastattelun yhteydessä. Esimerkiksi Riistaman näkemyksen mukaan *”maksetuille ennakolle tulisi tehdä sellainen arvonalennus, että ne eivät ylitä tulonodotuksia eli sitä määrää, mikä taseeseen jää* (ei siis poisto, koska kysymyksessä ei ole hankintameno). *Teoreettisesti tarkasteltuna, meno-tulo-teorian mukaan aktivointi eikä saamisten* (maksetut ennakothan ovat itse asiassa saamia, koska on maksettu menoja toisen puolesta, jolloin yhtiö odottaa saavansa ne tulevaisuudessa itselleen takaisin) *arvo saa ylittää vastaisia tulonodotuksia, jolloin saamiset tulisi merkitä taseeseen enintään niiden todennäköiseen arvoon eli niiden kirjaaminen bruttomääräisenä ei ole kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n mukaan oikein”* (Riistama, 2003).

Kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n mukaan saamiset merkitään taseen nimellisarvoon, **kuitenkin enintään todennäköiseen arvon**. (Kirjanpitolaki 1336/1997). Eli yhtiön kohdalla tämä viittaisi todellakin siihen, että alkuperäinen kirjaus tulisi tehdä nimellisarvoon, mutta sen jälkeen saatavien todennäköisyyttä tulisi arvioida erikseen ja huomioida se tilikausittain tai tarvittaessa useammin niiden arvostuksessa. Jos kysymyksessä olisi ai-

neettomien oikeuksien tase-erä, yhtiön tulisi tarkastella aivan samalla tavalla mahdollista lisäpoistotarvetta. Tätä käsitellään tarkemmin teoriaosuuden luvussa 3.1.2. Rätty yhtyy Riistaman näkemykseen sanomalla, että *”yhtiön täytyy tarkastella erittäin kriittisesti sitä pottia, joka on aktivoituna, että se vastaa tulonodotuksia”*. Hän lisää vielä, että *”ei ole hyvän kirjanpitotavan¹³ mukaista, eikä se anna oikeita ja riittäviä tietoja, että vaan kumuloidaan mekaanisesti, tavallaan kumuloidaan sitä menojen pottia käymättä kriittisesti läpi sitä, mikä on todellinen tilanne kunkin homman suhteen”* (Rätty, 2003). Tällä hetkellä yhtiöltä puuttuu tämänkaltaisen järjestelmällinen mekanismi, joka löytyisi dokumentoituna vaikkapa yhtiön tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Hauta-ahon mielestä yhtiön pitäisikin luoda sellainen systeemi, että jos tietyt kriteerit täyttyvät, niin maksetut ennakot tulisi poistaa taseesta joko osittain tai kokonaan (Hauta-aho, 2003). Tasearvostuksen tulisi hauta-ahon mukaan lähteä siitä, että *”jos on olemassa markkinahinta tai sitä voidaan arvioida, niin silloin ei ole muuta mahdollisuutta kuin tehdä tasearvostus katelaskelman kautta ja laskea, millaisen erilliskatteen se jättää ja sitten jos vuotuisista katearvioista aletaan jäämään jälkeen, niin silloin pitäisi poistaa. Laskelma kuitenkin edellyttää, että tuotteen hinta, menekkiarvio ja minä vuosina hyödyntäminen tapahtuu ovat arvioitavissa. Yhtiön tapauksessahan tämä on todella vaikeaa, joka puoltaisikin toisaalta kuluksikirjaamista suoraan, niin silloin ei tarvitsisi ryhtyä tällaisiin”* (Hauta-aho, 2003).

Hauta-ahon ehdottaman systeemin luominen ja dokumentointi olisi kuitenkin järkevää, yhtiön oman edun mukaista. Hankaluudeksi tulee silloin kuitenkin sellaisten kriteerien ja signaalien määrittämien, tunnistaminen,

¹³ Hyvä kirjanpitotapa on tapanormi, joka viittaa jatkuvuuteen ja menettelytapojen oikeellisuuteen. Hyvän kirjanpitotavan lähteet ja niiden välinen hierarkia on seuraava: 1) kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva lainsäädäntö 2) KILA:n ohjeet, lausunnot ja muut kannanotot 3) kirjanpidon yleiset periaatteet 4) arvopaperipörssin määräykset pörssiyhtiöille sekä ammatti- ja toimialajärjestöjen ohjeet ja lausunnot sekä taloudellisesti merkittävissä maissa julkaistut suosituksukset. (Leppiniemi – Kykkänen, 2001, s.41-42)

jolloin yhtiön olisi ryhdyttävä toimiin, jos näyttää siltä, että todennäköisyys saamiin pienenee. Hämäläisen mielestä yhtiön tapauksessa tällaisia kriteerejä voisivat olla esimerkiksi (Hämäläinen, 2003):

- alkumaksujen puuttuminen
- maksettujen ennakkojen pitkä taseaika
- patentin kohteen uutuusarvon heikkeneminen
- kustannusten nousu

Hauta-aho lisää edellä esitettyihin kriteereihin vielä (Hauta-aho, 2003):

- projektiokohtaiset asiantuntijalausunnat hyödyntämisenäkymistä
- projektiokohtaiset asiakaspalautteet
- projekteille suoritettavat markkinointitutkimukset.

Eli järjestelmän tulisi sisältää kaksi eri vaihetta: 1) ensimmäinen olisi sellaisten tunnusmerkkien täytyminen, jolloin yhtiön täytyy alkaa pohtia arvonalennuksen tekemistä, ja 2) toinen vaihe olisi itse arvonalennuksen tekeminen. Edellä esitetyt kriteerit sopivat aivan yhtä hyvin aineettomien oikeuksien arvonalentumisen arvioimiseen, johon paneudutaan tarkemmin luvussa 3.5. Rädyn mukaan kauppa- ja teollisuusministeriön päätös kehittämismenojen aktivoinnista vuodelta 1998 olisi verrattavissa maksettujen ennakkojen tasearvostukseen. Hän toteaa, että *”pääöksessä on käyty läpi niitä ajatuksia, joihin ylipäänsä pitää kiinnittää huomiota silloin kuin on kysymys aktivointikelpoisuudesta ... eli siellä on ikään kuin useita tunnusmerkkejä listattu siitä, että mihin on kiinnitettävä huomiota, kun katsotaan, että onko tässä enää jäljellä enää aktivoinninperusteita vai ei ...”* (Räty, 2003). Päätöksessä säädetään muun muassa, että hankkeella on oltava kirjallinen suunnitelma sen loppuunsaattamiseksi, hanke on oltava yksilöitävissä, sille on pystyttävä luotettavasti kohdistamaan hankkeen menot ja hankkeen taloudellisuus ja kannattavuus on oltava osoitettavissa todennäköiseksi. (Kauppa- ja teollisuusministeriö, 1998) Kyseiset

päätöksen kohdat sovellettavissa myös aineettomien oikeuksin aktivointiedellytyksiä arvioitaessa (ks. 3.2).

Arvonlennusperusteiden määrittäminen ja dokumentointi eivät kuulu varsinaisesti tämän tutkielman yhteyteen. Aihetta sivutaan kuitenkin pintapuolisesti myös tässä tutkielmassa. Haastatteluissa nousi nimittäin esiin joitakin ajatuksia siitä, millä tavalla maksettujen ennakoiden tasearvoa voitaisiin arvioida. Hämäläisen mukaan tasearvostuksen täytyy perustua projektikohtaiseen kirjanpitoon ”... *yhtiöllä pitää olla ennuste projektin tulevasta kassavirrasta, joka voidaan budjeteilla ja laskelmilla osoittaa pitäväksi eli projektin kustannuspaikan kulut täytyy täsmätä projektilaskennan kanssa ja sitten täytyy olla olemassa jokin aikajänne, jolloin täytyy alkaa tulemaan taloudellista hyötyä*” (Hämäläinen, 2003). Eli jos laskelmat eivät toteudu tiettyyn määräaikaan mennessä, niin yhtiön tulisi alkaa kirjaamaan taseeseen aktivoituja menoja kuluiksi.

Yhtenä vaihtoehtona voisi Riistaman mukaan olla ”könttäärvonalennus”, koska kyseinen tapaus on verrattavissa myyntisaamisiin, joiden kohdalla veronsaaja on hyväksynyt sellaisenkin ratkaisumallin, että ”*koska yhtiöllä voi olla reskontrassaan tuhansia asiakkaita, niin tällöin ei voida yleensä tietää, minkä asiakkaan kohdalla syntyy luottotappio. Mutta jos kuitenkin kokemukseräisesti voidaan sanoa, että yhtiölle syntyy 2 % vuodessa luottotappiota, niin silloin tasearvostus voidaan tehdä siten, että kaikki nimellismääräiset nimikkeet lasketaan yhteen ja siitä summasta vähennetään 2 %. Tällöin myyntisaamisten määrä on merkitty niiden todennäköiseen arvoon, joskaan silloin ei tietenkään voida sanoa, mistä yksittäisestä tapauksesta syntyy luottotappio*”. (Riistama, 2003)

Riistaman mukaan yhtiön tapauksessa maksettujen ennakoiden kohdalla on kysymyksessä sama asia, koska ”... *yhtiölle syntyy saaminen maksettujen ennakkojen muodossa, mutta niiden saamiselle voidaan laskea jonkinlainen todennäköisyys edellä mainitulla tavalla. Jos sitten todetaan,*

että maksettuja ennakkoja ei saada kokonaisuudessaan takaisin, niin silloin niille tehdään siltä osin könttäärvonalennus. Kaikki tulot tulisi sen sijaan aina kirjata suoraan tuloslaskelmaan, koska ne ovat lopullisesti yhtiölle jäänyttä rahaa” (Riistama, 2003). Tällainen malli vaatisi kuitenkin runsaasti historiatietoa, siksi Muukkonen toteaaakin, että *”koska toisaalta yhtiöllä on vielä tässä vaiheessa varsin rajallinen määrä tapauksia, on niiden jokaisen tapauksen läpikäyminen yksitellen vielä varsin kohtuullista”* (Muukkonen, 2003). Rätty pitkälle samoilla linjoilla, koska hänen mielestään *”yksittäiset hankkeet ovat niin erilaisia ja niin eri vaiheessa, että on vaikeata kyllä tämmöistä yhtä prosenttilukua määrittää ...”* (Rätty, 2003).

Hämäläinen esitti konkreettisen vasta-argumentin Riistaman esimerkiksi nostamalle arvonlennusmallille. Verottajan hyväksymispäätökseen vaikuttaa nimittäin hänen mukaansa se, että onko kyseessä myyntisaatavaa vai lainasaatavaa (tässä ei kysymyksessä kumpikaan) eli *”jos kysymyksessä on lainasaatavaa, niin silloin verottaja hyväksyy ainoastaan lopullisen arvonlennuksen, kun taas myyntisaatavan kohdalla arvonlennuksen saa tehdä todennäköisyyteen perustuen”* (Hämäläinen, 2003). Eli tässä valossa mallin käyttäminen ilman ennakkopäätöstä olisi yhtiön kannalta varsin epävarmaa. Myös Hauta-Aho piti mallia sopimattomana todeten, että *”minusta ajatus tuntuu kyllä vieraalta, enkä kyllä lämpää sille, koska myyntisaamiset ovat kuitenkin eri asia”* (Hauta-Aho, 2003). Kaikkien haastateltavien mielestä oli kuitenkin ensiarvoisen tärkeää, että taseen arvostus on oikein, ja että se on ylipäänsä tehty (toistaiseksihan yhtiöltä puuttuu kokonaan dokumentoitu toimintamallia tähän). Mutta kuitenkin aikaisemmin todettiin, itse mallin luominen voisi olla erillinen tutkielma-aiheensa, joten siihen ei ole tässä yhteydessä mahdollisuutta paneutua tarkemmin.

Tuloja koskeva kirjauskäytäntö

Yhtiö ilmoittaa toimintakertomuksessaan, että *”lisensiointihankkeiden käytäntönä on ollut, että lisensiointisopimuksista saadut tulot ja patentointikulut kirjataan saaduiksi ennakoiksi ja menoennakoiksi. Keksintöä koskevat tulot ja menot voidaan purkaa tuloslaskelmaan, kun lisensiointituloa on syntynyt yli patentointikulujen ja innovaation tuottoa voidaan siirtää keksijälle ja hänen edustamalleen oppilaitokselle”*. (Innokarelia, 2003, s. 1) Eli yhtiö on käyttänyt toistaiseksi saamiensa tulojen, alkumaksujen, kohdalla väliaikaisena eränä saatuja ennakkoja. Todettakoon kuitenkin alkuun, että Wariksen mukaan *”on hyvin myös mahdollista, että yhtiö menee myös rojaltien tulouttamisen osalta samanlaisen käytäntöön, kuin alkumaksujenkin kanssa, ainakin sellaisissa tapauksissa, joissa hyödyntäjäyritys haluaa sopia vaikkapa eräänlaisen ’jatkoprojektin’ viideksi vuodeksi eteenpäin, jossa yhtiö saa tiettyjä rojalteja tai **provisioita**, mutta on velvollinen ylläpitämään patenteja sinä aikana. Silloin yhtiö joutuu todennäköisesti samaan malliin, jossa laitetaan tuotot ja kulut taseeseen odottamaan, jonka jälkeen katsotaan taas viiden vuoden kuluttua, että kuinka on käynyt eli riittivätkö tuotot kattamaan aiheutuneet kulut”* (Waris, 2003).

Waris sanoo, että verotusnäkökohdat eivät ole vaikuttaneet kirjanpidolliseen ratkaisuun, mutta toteaa kuitenkin, että ajatusmalli on ollut sellainen, että kun esimerkiksi alkumaksuja ei tulouteta suoraan tuloslaskelmaan, niin *”siten ne kohdistuu ajallisesti oikein myöskin verotuksessa. Kun se 30 % aikanaan realisoituu, niin silloin se tuloutuu, mutta nyt jos kirjaisi tuloslaskelmaan kuluksi, ne kulut ne tuskin olisi verotuksessa vähennyskelpoisia ja pitäisi viedä taseeseen ja toisaalta voi tulla sitten isoja potteja, voi tulla 100 000, 200 000 ennakkomaksua kertarysäyksellä, niin mitä järkeä olisi tulouttaa sitä, koska todennäköisesti siitä jää maksimissaan se 30 % itselle, että se homma olisi ihan toinen, jos se ostaisi sen patenttioikeuden itselleen, niin kuin esimerkiksi Licentia¹⁴ tekee Helsin-*

¹⁴ Licentia Oy on Helsingissä toimiva Lisensiointiyhtiö.

gissä” (Waris, 2003). Licentia Oy:n käyttämään toimintamalliin paneudutaan tarkemmin luvuissa 5.3.3 ja 5.3.4.

Asiantuntijalausunnot eivät olleet kuitenkaan myöskään tuloja koskevan kirjauskäytännön kohdalla täysin yksimielisiä. Riistaman mielestä Wariksen esittämät seikat eivät ole riittävä peruste kirjanpitolainsäädännön näkökulmasta katsottuna olla tulouttamatta lopullisesti yhtiölle saatua tuloa, jos palautusvelvollisuutta ei kerran siihen ole. Erveliuksen mukaan selaista tapausta ei ole toistaiseksi ollut, jossa olisi edes keskusteltu palautuksesta (Ervelius, 2003b). Tulojen lopullisuus on siis ainakin tähän saakka toteutunut kaikissa yhtiön tapauksissa. Riistama toteaa haastattelussa, että *”jos ei sopimus (yhtiön ja hyödyntäjäyrityksen välinen) palautusvelvollisuutta siihen edellytä, niin sehän on lopullisesti omaksi saatua rahaa, joten tuotoksihan se tulee tuloslaskelmaan, koska eihän kertyneiden menojen ja tulojen yhtäsuuruus mitään merkitse, se on minusta viinoutunutta, eli yhtiön pitäisi tulouttaa saamansa tulot ja suorittaa arvonalentaminen aktivoituihin maksuihin (maksettuihin ennakkoihin). Tulojen ja menojen tasapainottaminen ei ole minkään logiikan mukaista, vaan se on vähän niin kuin tulotasausta tai tuloksen manipulointia, eikä oikean ja riittävän tiedon antamista. Eli kun alkumaksut ovat omaksi saatua rahaa, niin ne ovat samalla hetkellä myös tuloutuskypsiä”* (Riistama, 2003).

Sopimuspapereihin tutustumalla voidaan kuitenkin itse asiassa havaita sellaisen sopimuspykälän olemassaolo, jossa selkeästi todetaan, että osuuksia jaetaan ainoastaan nettotuloista. Eli Riistaman näkemys viittaisi siihen, että tuloutus tulisi tehdä **ainakin** niiltä osin, kuin menoja on ehtinyt syntyä, ei eikä siis odottaa koko tapauksen sulkeutumista. Rätty pitää kuitenkin lähtökohtana sitä, että sopimuspykälät eivät voisi ohittaa kirjanpitolainsäädäntöämme. Hänen totesi haastattelussa, että *”se mitä sopimuksessa on kirjoitettu niin kuin tavallaan rahojen jakamisesta, niin se on minun mielestä eri asia, kuin se missä tahdissa liikevaihtoa kirjataan, tuottoja kirjataan täällä Innokareliassa, sitä sääntelee, tätä tuottojen kirjaamis-*

ta, minun mielestä meidän kirjanpitolainsäädäntömme, eikä se mitä on ehkä kirjoitettu jossain sopimuksessa” (Räty, 2003). Räty tarkoittaa sitä, että kirjanpito olisi pidettävä erillään niistä sopimusperusteisista laskelmista, jotka tehdään siinä vaiheessa, kun osuuksia aletaan jakamaan. Eli laskelma eri osapuolille tilitettävistä osuuksista tulisi olla ainoastaan yhtiön sisäinen laskelma.

Rädyn mielestä peruslähtökohta tulee olla se, että *”jos sopimus on sen sisältöinen, että siihen ei mitään velvoitetta palauttamiseen liity, silloin se on sille liikevaihtoa, silloin se on sille tuloutettavaa rahavirtaa” (Räty, 2003). Toisaalta hän haluaa muistuttaa jälleen, että kokonaisuutena on olemassa ”kaksi eri väylää niin kuin tässä logiikassa, että on tämä suomalainen väylä ja sitten tämä IAS-väylä ... että ehkä tämä yhtiön ajattelu on niin paljon syvällä IAS mukaisessa ajattelutavassa, että se katsoo, että nämä koukut, nämä sopimukseen kirjoitetut ehdot pitää ottaa hyvin voimakkaasti huomioon” (Räty, 2003). IAS-käytännössä, erilliset sopimuspykälät voivat vaikuttaa merkittävästi siihen, millä tavalla asioita käsitellään, mutta ”silloin kun puhutaan yhtiöstä, joka ei sovelle IAS-normistoa, niin kyllä esimerkiksi suorien tulokirjausten tekeminen on se realistinen linja, koska kyllä me lähdetään ihan perusmääritelmässä siitä, että tulon määritelmä on se, että se on lopullisesti yhtiön saamaa” (Räty, 2003).*

Räty otti analogiaksi energiayhtiöiden liittymismaksut, joissa *”kirjanpitolautakunta lähti pohdinnoissaan siitä, että mikä on tulon määritelmä ja mikä on pääoman määritelmä ja kun se tulo on lopullisesti saatu, johon ei missään tilanteessa liity palautusvelvollisuutta, niin kyllä se paikka on tuloslaskelmassa, vaikka jossakin sopimuksessa sanottaisiinkin toisin” (Räty, 2003). Hän haluaa kuitenkin muistuttaa, että ”jos Innokarelia joutuisi joissakin tilanteissa palauttamaan saamaansa rahan hyödyntäjäyritykselle, niin se on sellainen juttu, joka saattaisi vaikuttaa tähän, että silloin se on niin kuin ehdollinen tulo. Yhtiön ja keksijän välinen sopimus liittyy pi-*

kemminkin siihen, millä tavalla se lopputulos jaetaan, joka on vähän eri juttu. Se on se laskelma, joka tehdään sitten kun se homma on saatu pakettiin” (Räty, 2003). Lukijan täytyy kuitenkin muistaa, että yhtiöhän ei tee IAS-tilinpäätöstä.

Wariksen mukaan ongelma syntyy täsmäytyksen ajankohtaan liittyen kuitenkin pikemminkin siitä, että *”keksijä alkaa hinkumaan, että nyt pitää saada rahaa, koska tuottoja on tullut näin hyvin, mutta yhtiöllä on vielä patentoinnit kesken, sillä on patenttihakemuksia sisässä ja kulut tulossa. Ei yhtiö voi silloin tilittää, mutta keksijä vaatii, että hän haluaa saada osansa. Sitten vaikkapa rehtori sanoo, että pakko saada keksijöille rahaa, muuten ne lyö hanskat tiskiinkin, jonka syystä täytyy tehdä tilitys, mikä on yhtiön kannalta epäedullinen, koska on tuloja tullut hirveästi, mutta kulut puuttuvat vielä kokonaan, eli ne jäävät silloin yhtiön riskille. No sitten jos tuleekin pelkkiä kuluja siitä eteenpäin, niin ongelmaksi muodostuu, että onko yhtiöllä oikeus periä keksijältä takaisin sitä jo keksijälle tilitettyä pottia ... että siinä on niin kuin aikamoinen ongelma, koska se tilitys sitten laukaisee myöskin tilanteen, (jos se on positiivinen), että yhtiölle tulee tulosta, josta yhtiö jakaa osuuksia sitten esimerkiksi Sitralle, ja jos sitten siitä projektista tuleekin jatkossa vaan tappiota, niin ei varmaan Sitra ala lähettämään takaisinpäin rahaa, että siinä tulee tällaisia ajallisia ongelmia” (Waris, 2003).*

Riistaman mukaan ongelma on ratkaistavissa yksinkertaisesti siten, että *”alkumaksut voitaisiin vapauttaa sopimuksella sillä tavalla, että yhtiön ei tarvitse maksaa niistä vielä alkuvaiheessa rojalteja, niin kauan kunnes tapaus sulkeutuu tai sitten sopia sillä tavalla, että myöhemminkin syntyneet menot saadaan periä takaisin. Eri asia on sitten, että onko maksuvelvollinen, mutta kaupallistamiseen käytetyt menot voidaan periä hänelle tilitettävistä tuloista jos sellaisia tulee ja jos ei, niin sitten peritään keksijältä ja silloin pätevät sitten normaalit perimistoimet” (Riistama, 2003).* Kuten edellä todettiin, yhtiön ja yliopiston välisessä sopimuksessahan

itse asiassa määrätäänkin niin, että tuloutus tehdään nettotulosta. Riistaman mukaan maksu ei sinänsä ratkaise tässä, vaan *”velvollisuus eli saamisoikeus ja toisen velvollisuus maksaa, ei niinkään maksuajankohta eli maksu ei ole pääasia, vaan saamisoikeus ja maksuvelvollisuus ovat ratkaisevia, koska suoriteperusteellahan tilinpäätöksiä laaditaan ja maksuperuste on sitten vain tilikauden aikainen tapa kirjata”* (Riistama, 2003). Eli tämä viittaisi nyt siihen, että Wariksen esiin nostama ongelma keksijöiden *”motivaatiosta”* tulisi ratkaista kokonaan kirjanpidon ulkopuolella.

Hämäläinen ei nähnyt asiaa aivan mutkattomana tapauksena, johon voisi ottaa selkeätä kantaa, mutta totesi kuitenkin, että *”jos alkumaksuihin ei liity palautusvelvollisuutta ja innovaatiosta on jo syntynyt kuluja, niin silloin se tuloutetaan minusta suoraan, koska silloin on jo todennäköisyys, että se on kaupallisesti hyödynnettävissä”* (Hämäläinen, 2003). Toisaalta hänen mielestään *”on tärkeitä katsoa tilanne missä ollaan, että ollaanko niin alkuvaiheessa projektia, että kuluja ei ole vielä syntyntykään, koska tulouttaminen ei saa johtaa siihen, että se vääristäisi olennaisesti tilinpäätöstä eli periaatteessa silloin noudatetaan varovaisuuden periaatetta. Että tuloutusta ei tehdä, vaan odotetaan että projekti on valmis”* (Hämäläinen, 2003).

Hauta-ahon mielestä juuri tämä Hämäläisen esiin nostama seikka on äärimmäisen tärkeitä eli että tulouttaminen ei johda suureen epätasapainoon. Hänen mielestään on liian kategorista ajatella, että tulot tuloutettaisiin suoraan ja menot vietäisiin maksettuihin ennakoihin. Hauta-aho toteaa, että *”minusta on liiketaloudellisesti ihan mahdotonta, että kirjataan kerralla tuloksi sellainen erä, jota ei vielä tiedetä, että pystytäänkö sitä hyödyntämään koko patenttia, joten kyllä sellainen systeemi pitää luoda ehdottomasti, että tulot ja menot voidaan kohdentaa, joka tarkoittaa sitä, että molemmissa päissä on samanlainen linja tulo- ja menopuolella eli kerralla kuluksi ja kerralla tuotoksi, mutta jos jommassakummassa pääs-*

sä tapahtuu niin kuin vastakkainen, niin silloin se on kestävä” (Hauta-aho, 2003)

Hauta-aho nosti esiin myös toisen mielenkiintoisen näkökulman. Mallissa syntyy nimittäin pieni ristiriita siinä mielessä, että hyödyntäjäyritys kirjaa lopullisesti antamansa alkumaksun kerralla kuluiksi tai aktivoi menot taseeseensa ja yhtiö puolestaan vie saamansa alkumaksun saatujen ennakkojen tase-erään. Hauta-ahon mielestä *”menetelmässä täytyy olla kuitenkin vastaavuus kummassakin päässä eli jos kirjataan kerralla kuluksi (hyödyntäjäyritys), niin silloin täytyy kirjata myös kerralla tuotoksi (Innokarelia) tai sitten jos viedään tulot saatuihin ennakkoihin (Innokarelia), niin menot täytyy viedä myös maksettuihin ennakkoihin (hyödyntäjäyritys)”* (Hauta-aho, 2003). Tässä mielessä kirjausketju siis ei ole kahden yhtiön välillä tällä hetkellä looginen.

Yhteenveto asiantuntijoiden mielipiteistä

Vaikka tapauksen tiimoilta haastateltiin useita eri asiantuntijatahoja, yhtenäisen linjan löytyminen kaikilta osin oli hankalaa. Jokainen kuitenkin esitti vahvoja argumentteja omien näkemyksiensä puolesta. Asia koettiin erittäin moniulotteiseksi ja mutkikkaaksi. Usein lausuntoihin liittyi varaus, että asia voisi olla tietyssä tilanteissa ratkaistavissa toisinkin. Lukuisista erilaisista mielipiteistä johtuen myös yhteenvedon tekeminen on hankalaa, koska asiantuntijoiden mielipiteiden jakauma oli varsin laaja. Yhtiön taholta tulleet näkemykset luonnollisesti puoltavat menetelmää, jota se käyttää. Muut asiantuntijatahot näkivät mallissa melko paljon kritisoitavaa ja ehdottivatkin usein ensisijaisesti käytettäväksi jotakin vaihtoehtoista toimintamallia. Näitä malleja käsitellään erikseen tulevissa luvuissa.

Lopullisten johtopäätösten tekeminen yhtiön käyttämästä menetelmästä on siinäkin mielestä pulmallista, että tutkielman puitteissa ei haastateltu verottajan edustajaa lainkaan, koska tutkielman tekemisen yhteydessä ei

ollut mandaattia keskustella verottajan edustajan kanssa yritykselle arkaluonteisista asioista. Tästä syystä tutkielmasta jäi yksi erittäin ratkaiseva näkökulma kokonaan huomioimatta. Joskin täytyy todeta, että verottajan osalta vasta viralliset kannanotot olisivat olleet ratkaisevia, ei siis yksittäisen verottajan edustajan mielipide. Hauta-aho totesi haastattelussa, että *”malli on kuitenkin toistaiseksi hyväksytty siinä mielessä myös verottajan puolelta, että yhtiön toimintamalli näkyy liitetiedoissa (tilinpäätöksen), joka takaa sen, että ollaan kohtuullisen turvallisella pohjalla, koska siellä näkyy mistä saadut ja maksetut ennakot muodostuvat”* (Hauta-aho, 2003). Riistaman mukaan aineettomien oikeuksien patentointimenojen kulukirjaamisen osalta voisi kuitenkin olla jopa ennakkotiedon hakeminen paikallaan, jotta ei syntyisi jälkikäteen ongelmia. Hänen mukaan tässä tulisi saada positiivinen ennakkotieto, joka tarkoittaisi sitä, että arvonlennukset ovat vähennyskelpoisia, vaikka sopimus ei vielä olekaan sillä tavalla toteutunut, että kaupallistamiseen käytetyt menot jäävät lopulta yhtiön kuluiksi. Hänen mielestään perusteeksi tulisi kuitenkin riittää se, että todennäköisyys menojen jäämiseen yhtiölle on niin suuri (Riistama, 2003).

Keskustelussa nousi usein esille varovaisuuden periaatteen noudattaminen. Joidenkin asiantuntijoiden mukaan se, että yhtiö ilmoittaa liitetiedoissaan maksettuja ennakkoja koskevat vastuut ja riskitekijät näyttäisivät olevan riittävä peruste varovaisuuden periaatteen noudattamiselle. Osa sen sijaan otti huomattavasti jyrkemmän linjan esittäen periaatteen vahvempaa tulkintaa, kulukirjauksia hyvin aikaisessa vaiheessa. Yhtiön kannalta olisi kuitenkin todennäköisesti järkevintä toimia mieluummin hieman ylivarovaisesti, kuin noudattaa varovaisuuden periaatteen tulkittamisessa löyhemmän tulkinnan pohjalta. Tulkintaan liittyvän jyrkän linjan, eli suorien kulukirjausten, osalta tehtiin haastattelujen yhteydessä yhtiön kannalta erittäin tärkeä havainto, koska usean asiantuntijan taholta todettiin, ettei juridinen sopimus ole kirjanpidossa välttämättä aina ratkaisevin elementti. Tällöin yhtiö voisi juuri varovaisuuden periaatteeseen no-

jautuen tehdä suoria kulukirjauksia omaan tuloslaskelmaansa, vaikka kulut johtuisivatkin siitä, että on maksettu toisen osapuolen puolesta menojä.

Nykymallin osalta varovaisuuden periaatteeseen liittyvän ongelman katsottiin johtuvan ennen kaikkea siinä, että nyt taseeseen saattaa kertyä helposti sellaisia odotuksia, jotka eivät toteudukaan. Koska ei ole lainkaan selvää, että kaikki keksinnöt lopulta kaupallistuisivat, jolloin toisen puolesta maksettuja menojakaan ei siis varmuudella saada takaisin. Kaikki asiantuntijat olivat yksimielisiä siitä, että maksettujen ennakkojen tase-erä ei voi olla arvostettuna vuodesta toiseen nimellisarvoonsa, vaan sitä olisi tarkasteltava hyvin kriittisesti juuri varovaisuuden periaatetta noudattaen ja tehtävä siihen arvonlaskennuksia tarvittaessa.

Myöskin tulojen osalta oltiin melko yksimielisiä. Valtaosa asiantuntijoista katsoi, että yhtiön lopullisesti saamat tulot kuuluvat kaikissa yhteyksissä tuloslaskelmaan, jos niihin ei liity palautusvelvollisuutta hyödyntäjäryitykselle missään tapauksessa. Tässäkin täytyy kuitenkin huomauttaa, että sellaista tilannetta pidettiin myöskin joidenkin mielestä mahdottomana, että tulot olisivat tuloutettu suoraan tuloslaskelmaan, mutta menojen kohdalla ei olisi tehty suoria kulukirjauksia. Tulouttamiskysymyksessä viitattiin kuitenkin pääasiassa tulojen lopullisuuden käsitteeseen, joka edellyttäisi silloin aina tulouttamista. Lopullisten johtopäätösten tekeminen on mieluisampaa sen jälkeen, kun on käsitelty kaikki vaihtoehtoisetkin toimintamallit. Sen jälkeen asioihin saadaan laajempi perspektiivi. Todetakaan kuitenkin se, että näyttäisi siltä, että aivan tällaisenaan yhtiön käyttämä toimintamalli ei kuitenkaan voisi olla mahdollinen, vaan siinä olisi joiltakin osin kehitettävää.

5.3.2 Tulouttaminen ja kulukirjaukset tuloslaskelmaan (II)

Edellä tarkasteltiin Innokarelia Oy:n nykyistä toimintamallia. Tämän luvun tarkoituksena on kuitenkin pohdiskella hieman erästä vaihtoehtoista toimintatapaa. Näin saadaan hieman laajempi näkökulma siihen, millä tavalla meno- ja tulokirjauksia voitaisiin lisensiointiyhtiössä hoitaa. Yleisin tapa hoitaa menojen ja tulojen kirjanpidollista käsittelyä, on niiden kirjaaminen suoraan tuloslaskelmaan suoriteperusteisesti sitä mukaan kuin niitä syntyy. Kirjanpidolain 2 luvun 3 §:ssä säädetään menon ja tulon kirjaamisperusteeksi suoriteperuste, ellei kirjanpitolaissa toisin säädetä. Poikkeamia suoriteperusteesta tehdään mm. osatuloutusten, vapaaehtoisten varausten ja vastaisten menojen ja menetysten kirjaamisessa (Leppiniemi, 1998, s. 50). Suoriteperusteena menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteiden luovuttaminen (Leppiniemi – Koskela, 1998, s. 22). Suoriteperusteisuus on siis kirjanpidolainsäädäntömme peruslähtökohtana. Edellisessä luvussa kuitenkin nostettiin selkeästi yhtiön argumentteja esille, miksi se ei toimi tämä periaatteen mukaisesti. Tässä luvussa kuitenkin käsitellään sellaisia näkökulmia, jotka puoltaisivat yhtiölle syntyneiden menojen ja tulojen kirjaamista suoraan tuloslaskelmaan sitä mukaan kuin niitä syntyy. Tarkastellaan seuraavaksi menetelmän periaatetta tiliristikoiden avulla edellisestä luvusta tutun esimerkin avulla.

Esimerkki 2) (voitollinen tapaus)

Esimerkin 2 avulla voidaan jälleen havainnollistaa, millä tavalla yhtiön kaupallistamismenoista, saaduista alkumaksuista ja rojalteista aiheutuvia liiketapahtumia tulisi tämän toimintamallin mukaan kirjanpidossa käsitellä. Otetaan esimerkiksi luvusta 5.3.1 tuttu tapaus, jossa yhtiö hoitaa jonkin yksittäisen keksinnön kaupallistamista. Se on käyttänyt viimeisen kolmen vuoden aikana keksinnön kaupallistamiseen yhteensä 4 000 €. Kahden ensimmäisen vuoden kuluessa 1 000 € vuodessa, jonka jälkeen

yhtiö on siirtynyt kolmantena vuonna patentoinnin kansainväliseen vaiheeseen, jolloin kustannukset kaksinkertaistuvat ollen 2 000 €. Oletetaan myös, että yhtiö onnistuu kolmantena vuotena solmimaan keksinnöstä kiinnostuneen hyödyntäjäyrityksen kanssa lisensiointisopimuksen keksinnön hyödyntämisestä omassa tuotantoprosessissaan. Sopimus hyödyntäjäyrityksen kanssa tuottaa rojalteja jo samana vuonna 5 000 €.

ENSIMMÄINEN VUOSI					
Lisenssimaksut (TU)		kassa (TA)		Patenttimaksut (TU)	
		1000 1.		1. 1000	
	Tulostili		Tase		
Kulut	1000	Kassa	1000	- 1000	Tilikauden tappio
	1000	Tilikauden tappio	- 1000	- 1000	
	1000				
TOINEN VUOSI					
Lisenssimaksut (TU)		kassa (TA)		Patenttimaksut (TU)	
		(1000 1.) 1000 2.		2. 1000	
	Tulostili		Tase		
Kulut	1000	Kassa	- 2000	- 2000	Kertyneet tappiot
	1000	Tilikauden tappio	- 2000	- 2000	
	1000				
KOLMAS VUOSI					
Lisenssimaksut (TU)		kassa (TA)		Patenttimaksut (TU)	
		(2000 2.) 2000 3.		3. 2000	
	Tulostili		Tase		
Kulut	3000	Kassa	1000	1000	Kertyneet voitot
Tilikauden voitto	2000	1000	1000	1000	
	5000	5000	5000	5000	
		Tuotot			

Kuva 7. Tulouttaminen ja kulukirjaukset suoraan tuloslaskelmaan.

Kuvassa 4 on esitetty eri värein kunkin vuoden tilitapahtumat (1. vuosi = punainen, 2. vuosi = vihreä ja 3. vuosi = sininen). Lyhenne "TA" tarkoittaa tasetta ja "TU" tuloslaskelmaa. Koska tarkoituksena on vain kuvata kirjausmenetelmän periaatetta, ei esimerkissä ole käytetty avaavaa tasetta lainkaan. Ensimmäinen ja toinen vuosi ovat kirjanpidon kannalta hyvin yksinkertaiset. Kumpanakin vuonna tehdään vain yksi kulukirjaus *patenttimaksuihin* DEBET-puolelle (1000). Yhtiön kassaan tehdään vastaavasti kirjaus samasta liiketapahtumasta KREDIT-puolelle (1000). Kolmantena vuotena tehdään jälleen yksi kulukirjaus, mutta tuloutetaan myös ensimmäisen kerran yhtiön saamia rojalteja tuloslaskelmaan *lisenssimaksuihin* KREDIT-puolelle (5000). Samalla yhtiö saa kassansa rahaa, jolloin se viedään vastaavasti kassaan DEBET-puolelle (5000). Menetelmä on hyvin suoraviivainen ja yksinkertainen. Menot ja tulot tuloutetaan silloin, kun ne syntyvät. Esimerkissä yhtiön tulos on kahtena ensimmäisenä vuotena negatiivinen, mutta kääntyy kolmantena vuonna rojaltsaamisten vuoksi positiiviseksi. Yhtiön kassaksi muodostuu kolmantena vuonna 1 000 € ja kumulatiiviseksi tilikauden voitoksi 1 000 € koko kolmen vuoden ajanjaksoilta.

Menetelmän analysointi ja asiantuntijalausunnot

Edellisessä luvussa viitattiin jo useaan otteeseen tähän lukuun. Tämä johtuu siitä, että tässä luvussa esitelty menetelmä toimii eräänlaisena vastakohtana, mittapuuna, Innokarelia Oy:n käyttämille toimintatavoille. Tästä johtuen tekstiin syntyy toisinaan hieman toistoa. Asiantuntijalausunnot vaihtelivat edellisessä luvussa jossain määrin. Myös tässä luvussa asiantuntijoiden mielipiteet poikkeavat toisistaan. Aloitetaan tarkastelu yhtiön omilla näkemyksillä. Erveliuksen mielestä *"menetelmän avulla voitaisiin yksinkertaistaa huomattavasti yhtiön kirjauskäytäntöä, koska raha virtaisi suoraan tuloslaskelmaan sekä meno että tulopuolelle, mutta yhtiön tulos näyttäisi pelkkää tappiota, koska tuloja ei tällä hetkellä vielä juuri ole"* (Ervelius, 2003a). Myös Hannelinin mukaan yhtiön *"toisena vaihtoehto-*

tona olisi hoitaa liikekirjanpitoaan edellä esitetyn esimerkin mukaisesti, mutta silloin ongelmaksi muodostuisi, että yhtiön tilinpäätökset vaihtelevat ja yhtiö jauhaisi tappiota vuodesta toiseen, joka johtaisi lopulta selvitystilaan” (Hannelin, 2003). Eli mahdollisuus menetelmän käyttämiseen kyllä tunnustettiin, mutta sen käyttämistä ei nähty tuloksentappiollisuuden vuoksi järkevänä. Wariksen osaltahan todettiin jo edellisessä luvussa, että hänen mielestään sopimuskysymykset ratkaisevat, jolloin yhtiö ei voi tehdä kulukirjauksia toisen osapuolen omistuksessa olevien omaisuuserien liiketapahtumista omaan tuloslaskelmaan.

Kuluksikirjaaminen ja varovaisuuden periaate

Räty totesi kuitenkin edellisessä luvussa, että sopimuskysymykset eivät välttämättä ole ratkaisevia. Myöskään Riistaman mielestä juridinen sopimus ei ole tässä yhteydessä ratkaiseva. Hänen mukaan yhtiön tulisi kiinnittää huomiota ennen kaikkea riskitekijöihin. Nyt on nimittäin niin, että yhtiö *”kantaa ensin sen riskin, että lisensiointisopimusta hyödyntäjäyrityksen kanssa ei synny ja lisäksi kantaa vielä senkin riskin, että lisenssistä ei saada tuloja eli yhtiön on kahden riskin takana. Riski näiden menojen saannista on niin suuri, että ne kannattaisi kirjata jatkuvasti kuluiksi ja sitten jos niitä saadaan takaisin, niin oikaistaan niitä kuluja tai niitä menoja eli ei tulouteta, vaan merkitään menojen vähennykseksi ne keksijältä saadut korvaukset. Kirjanpidon yleiset periaatteet eli tässä tapauksessa varovaisuuden periaate ja toisaalta sisältöpainotteisuus viittaisivat siihen, että koska tuloja syntyy vain rajallisessa määrässä sopimuksia, ja vielä sen jälkeen rajallisessa määrässä sopimuksia syntyy tuloja, niin riski siitä, että ei saada tuloja on niin suuri, että nämä pitäisi kaupallistamiseen käytetyt menot pitäisi juridisesta¹⁵ sopimuksesta huolimatta kirjata kuluiksi”* (Riistama, 2003). Varovaisuuden periaatteen lähtökohtia käsi-

¹⁵ Riistaman lausuntoa tulkitessa on hyvä pitää mielessä teoriaosuudessa sivulla 11 mainittu lause ”... viimekädessä liiketapahtumien kypsyysvaihe on juridisella puolella”. Lausunto Lausunto ja lause ovat ristiriidassa keskenään. Näin syntyy asetelma, jossa varovaisuuden periaate ja kirjanpidon teoreettinen lähtökohta ovat ikään kuin vastakkain.

tellään tarkemmin teoriaosuuden luvussa 3.2. Rätty totesi myös aikaisemmin, että yhtiön käyttämä toimintatapa voisi olla mahdollinen IAS-ympäristössä, mutta hän haluaa korostaa erityisesti sitä, että *”meidän on myönnettävä se, että sekä Suomen kirjanpitoikäytännössä, hyvässä kirjanpitolavassa että IAS:ssä on varovaisuus mukana, mutta painoarvo on paljon rankempi täällä suomalaisessa käytännössä eli kyllä tämä niin kuin Riistaman näkemys siitä, että nämä pitäisi automaattisesti kirjattava kuluiksi, niin on ihan ymmärrettävä suomalaisesta vinkkelistä ...”* (Rätty, 2003). Lausunto viittaisi siihen, että suomalaisessa ympäristössä varovaisuuden periaatteeseen tulisi kiinnittää erityistä huomiota. Järvisen ym. mukaan varovaisuus on sitä enemmän paikallaan, mitä vaikeampi tulonodotuksia on arvottaa (Järvinen, Prepula ym., 1998, s. 374). Yhtiön tapauksessahan maksettujen patentointimenojen, joihin siis liittyy mahdollinen tulonodotus takaisinsaannin muodossa, arvottamiseen liittyy erittäin suuri vaikeus (kuten edellisessä luvussa todettiin), jos yhtiö vie niitä omaan taseeseensa. Tästä syystä lausunto varovaisuudesta sopii erityisen hyvin myös tähän kohtaan.

Hämäläinen toteaa Riistaman argumenteista, että *”en olisi noin jyrkkä, koska se on jo erityistä varovaisuutta ja senkin mukaan se voi mennä ihan väärin, joten kyllä siinä joku aikajänne täytyy olla ennen kuin kirjataan tuloslaskelmaan”* (Hämäläinen, 2003). Hänen mielestään ongelmana on siinä, että riskien todellista määrää ei voida määritellä yleisellä tasolla siten, että yhtiön kaikkiin tapauksiin liittyy suuri riski, jonka vuoksi hänen mukaan *”täytyy katsoa keksinnöt tapauskohtaisesti vuosittain ja tehdä johtopäätökset sen mukaan. Jos tilanne näyttää huonolta, sitä varuten on olemassa pakollisten varausten järjestelmä, koska saatavaa ei voida kirjata alas ennen kuin se on todennäköinen eli toisin sanoen lopullinen, että sitä ei saada”* (Hämäläinen, 2003).

Hauta-ahon mukaan yhtiön nykytilanne on sellainen, että malli ei sovi toistaiseksi yhtiölle. Hän toteaa, että *”tämän tyyppiseen tuotteeseen ei*

sovi ollenkaan sellainen malli, että luo kerralla kuluiksi kaikki menot ja tuotoiksi tuollaiset tulot ja hyödyntäminen on vielä täysin kesken. Se on aika outo järjestelmä, mutta toimii silloin hyvin, jos tilanne on kannattavan yhtiön sisällä” (Hauta-aho, 2003). Eli malli voisi toimia Hauta-ahon mukaan silloin, jos yhtiö saisi toiminnallaan tulo-rahoitusta, jolla voitaisiin kustantaa aina seuraavan innovaation kaupallistamista. Lisäksi Hauta-aho lisää, että ”... sehän on tietysti tilintarkastajalle helpoin tie tilintarkastajan selkänahan kannalta, koska silloin hän ei ota mitään riskiä, mutta jos hyödyntäminen näyttäisi mahdolliselta ja sen riskit merkittäisin toimintakertomuksessa, niin myös nykyinen malli olisi käsittääkseni mahdollinen. Eri asia on, jos tilintarkastaja katsoo, että riskit on liian suuret, mutta ei varmasti ole mitään muuta lakiperäistä ohjetta suorille kirjauksille ole kuin epävarmuus” (Hauta-aho, 2003). Hauta-ahon kommentti tilintarkastajan selkänahasta on siinä mielessä mielenkiintoinen, että kuten aikaisemmin todettiin, yhtiön tilintarkastaja on osallistunut yhtiön nykyisen toimintamallin kehittämiseen.

Verotusnäkökohtien huomioiminen

Verotusnäkökulmien yksityiskohtainen teoreettinen käsittely ei ollut tutkielman rajauksen puitteissa mahdollista. Niihin joudutaan kuitenkin viittaamaan tässä yhteydessä lyhyesti. Toimintamalliin liittyy nimittäin myös omat verotukselliset ongelmakohtansa, kuten edellisessä luvussa jo todettiin. Riistaman mukaan ”tähän toimintatapaan jää sellainen ’peikko’, että veronsaaja ei hyväksy tätä vedoten siihen, että nämä eivät ole maksujankohtana yhtiön omia, vaan keksijän puolesta maksettuja menoja. Sitten tullaankin siihen, että kuinka kauan lisenssistä saatavia tuloja pitää odottaa, ennen tällaiset kuin toisen puolesta maksetut menot saadaan kirjata kuluiksi (eli kun sopimus ei ole syntynyt). Ei ole oikeiden ja riittävien tietojen antamista, että yhtiö odottaisi esimerkiksi vaikkapa 17 vuotta sopimuksen syntymistä, eikä tekisi kulukirjauksia sinä aikana lainkaan. Edelleen, tästä johtuen yhtiön tulisi kirjata toisen puolesta maksetut me-

not kuluiksi ja antaa sitten lisätietona, että tämä johtuu siitä että yhtiö on kahden riskin takana” (Riistama, 2003).

Riistaman argumentit ovat vahvoja, mutta kuten sanottu, hänen mielestään verottaja voisi todella kuitenkin elinkeinoverolain mukaan hylätä tällaisen ratkaisun¹⁶. Hän kuitenkin perustelee näkökulmaansa sillä, että kyllä verottaja hyväksyy tällaisen menettelyn osamaksukaupan yhteydessäkin, jolloin *”osamaksulla on hankittu hyödyke, jonka menot kirjataan tuloslaskelmaan kuluiksi, vaikka omistusoikeus säilyy edelleen myyjällä siihen saakka, kunnes kauppahinta on kokonaan maksettu, ja verottaja hyväksyy täysin tällaisen menettelyn. Tämä osoittaa siis sen, että omistusoikeus ei ole välttämättä ratkaisevaa (vrt. keksijä omistaa aineettomat oikeudet), vaan sisältöpainotteisuus ja kirjanpitolain oikeiden ja riittävien tietojen esittämisvelvollisuus viittaa siihen, että jotta saataisiin toiminnan tuloksesta ja yhtiön taloudellisesta asemasta riittävät tiedot, niin kyllä tässä tapauksessa toisenkin puolesta maksetut menot tulisi kirjata kuluiksi riskien vuoksi”.* (Riistama, 2003). Hämäläisen mukaan Riistaman vertaus osamaksuun on ihan perusteltu. Hän toteaa, että *”... tämä on ihan mielenkiintoinen kuvio tämä Riistaman peruste siitä, että nämä pitäisi kaikki pyörittää tuolta tuloslaskelman kautta, että sekin on ihan perusteltu, että kellä on taloudellinen riski tässä, niin siis tähän on ihan samalla tavalla rinnastettavissa siihen ...”* (Hämäläinen, 2003).

Tulouttaminen suoraan tuloslaskelmaan

Tähän menetelmään liittyvä tulouttamista koskeva keskustelu käytiin pääosin jo luvussa 5.3.1, joka pätee yhtäläillä myös tähän lukuun. Voidaan kuitenkin sanoa, että valtaosa asiantuntijatahoista oli sitä mieltä,

¹⁶ Leppiniemen mukaan verolainsäädännön roolina suhteessa kirjanpitolainsäädäntöön on kuitenkin olla vain veroilmoituksen täyttöohje. Mikäli kirjanpitolaki ja verolaki ovat ristiriidassa, verolaki väistyy – ainakin periaatteessa. Väistymistä koskeva varaus johtuu siitä, että vaikka liikekirjanpito periaatteessa voidaan tehdä suhteellisen itsenäisesti verotuksen säännöksistä, veroseuraamusten huomiotta jättäminen saattaa johtaa verokustannuksiltaan kohtuuttoman kalliiseen tilinpäätökseen. (Leppiniemi, 1990, s. 13)

että yhtiön tulisi lähtökohtaisesti tulouttaa kaikki lopullisesti saamansa tulot suoraan tuloslaskelmaan. Suurin osa asiantuntijoista katsoi, että tulojen lopullisuus on se määräävä argumentti, jonka vuoksi yhtiön täytyy tulouttaa hyödyntäjäryitykseltä saamiaan tuloja suoraan tuloslaskelmaan sitä mukaan kuin niitä saadaan. Toisaalta nykyisenkään menetelmän käyttämistä ei suljettu pois, jos olosuhteet ovat sellaiset, että ne sitä vaativat (ks. 5.3.1)

Yhteenveto asiantuntijoiden mielipiteistä

Tämän toimintamallin lähtökohta, suoriteperusteisuus, on kirjanpitolainsäädännönkin kannalta katsottuna se lähtökohtainen menetelmä, jota kirjanpidossa tulisi noudattaa. Asiantuntijat ovat aikaisemmin kuitenkin viitanneet tilanteisiin, jossa siihen voidaan tehdä poikkeuksia, mutta myös lainsäädäntö antaa tällaisiin tilanteisiin erillisiä ohjeistuksia. Yksi tällainen on esimerkiksi osatuloutus, jolloin suoriteperusteisuudesta luovutaan. Yhtiö perusteli periaatteen noudattamatta lähinnä omistuskysymyksillä. Tämän menetelmän käyttämistä perusteltiin sen sijaan pääasiassa varovaisuuden periaatteen täsmällisellä noudattamisella. Etenkin Riistama nosti hyvin voimakkaasti varovaisuusnäkökulman esille. Toisaalta joidenkin asiantuntijoiden taholta todettiin myös, että se olisi jo varovaisuuden liioittelua, että kaikkien tapauksen kohdalle otettaisiin sama suoraviivainen käsittely. Esimerkiksi Hämääläisen mielestä kaikki tapaukset tulisi katsoa aina tapauskohtaisesti ja arvioida samalla varovaisuutta kunkin yksittäisen tapauksen kohdalla erikseen.

Ehkä yhtiön kannalta kaikkein keskeisin haastatteluissa esiin noussut näkemys on se, että useiden asiantuntijoiden mukaan toimintamalli olisi mahdollinen, vaikka yhtiöllä ei juridista omistusoikeutta aineettomiin oikeuksiin olisikaan. Eli omistuskysymykset eivät olisi ainakaan siinä mielessä menetelmän käyttämisen esteenä. Silloin varovaisuuden periaate saisi huomattavasti enemmän Rädyn kuuluttamaa painoarvoa (ks. 5.2.2),

jolloin myös taseriskin syntymisen vaara luonnollisesti pienentyisi. Eri menetelmien kohdalla tarkastelussa olisi myös kuitenkin hyvä muistaa, että yksi menetelmä ei välttämättä sulje pois toista, jos kummallekin voidaan osoittaa riittävät argumentit. Hauta-ahon mukaan myös sellainen voisi olla mahdollista, että *”kaikista epävarmimmat kirjattaisiin kuluiksi ja sellaiset, joille pystytään jotakin laskelmaa laatimaan, niin sellaiset sitten kirjattaisi sinne ennakkomaksuihin”* (Hauta-aho, 2003). Menetelmään liittyvä verotusnäkökulma on siinä määrin mutkikas, että sen lopullinen hyväksyntä varmistuisi todennäköisesti vasta verottajan ennakkopäätöksen jälkeen.

5.3.3 Menojen aktivointi taseeseen (III)

Edellä on käsitelty kahta erilaista menetelmää, joista kummallakin on omat argumenttinsa niiden käyttämisen puolesta. Kolmantena menetelmävaihtoehtona olisi aktivoida aineettomien oikeuksien patentoinnista syntyneet menot taseeseen, vaikkapa erään muut pitkävaikutteiset menot, ja poistaa niitä sitä mukaan, kun yhtiö saa aineettomista oikeuksista tuloja. Tällaista toimintamallia sovelletaan Helsingissä toimivassa lisensiointiyhtiö Licentia Oy:ssä¹⁷, joskin sillä poikkeuksella, että se käyttää muiden pitkävaikutteisten menojen sijaan tase-erää aineettomat oikeudet. Tämän luvun sisältö on hyvin helposti yhdistettävissä tutkielman teoreettiseen osaan, jossa käsitellään aineettomia oikeuksia hyvin yksityiskohtaisesti omistus/aktivointinäkökulmasta katsoen.

Licentian Oy:n liiketoimintamalli on hieman erilainen kuin Innokarelia Oy:lla, koska valtaosa aineettomien oikeuksien omistusoikeuksista siirtyy yhteistyön alkaessa keksijältä itse lisensiointiyhtiölle (ainakin osittain). Tämän lisäksi, yhtiöllä on kuitenkin myös yliopistojen tutkijoiden kanssa sellaisia sopimuksia, joissa omistusoikeus säilyy keksijällä. Näissä tapa-

¹⁷ Licentia Oy:n omistajina ovat Helsingin yliopiston rahastot, Suomen itsenäisyyden juhlarahasto, Teknillinen korkeakoulu ja Valtion teknillinen tutkimuskeskus.

uksissa Licentia Oy käyttää kuitenkin samaa kirjanpidollista menetelmää, kuin sellaisissa, joissa omistus oikeus on. Törmälän¹⁸ mukaan yhtiö kantaa täten suuremman riskin, mutta lopputuloksen kannaltahan menettely on aivan sama. Licentia Oy haluaa pitää ainoastaan yhden toimintamallin, koska se ei halua antaa toimintamalleistaan epäselvää kuvaa yliopistoille päin. Kaikki aineettomaan omaisuuteen kirjattu omaisuus poistetaan kymmenessä vuodessa. Rojalti- ja myyntitulojen osalta käytäntö on sellainen, että ne viedään aina suoraan tuloslaskelmaan (Törmälä, 2003).

Aineettomien oikeuksien omistaminen ja sitä kautta niiden aktivoimiseen liittyvät kysymykset ovat erittäin mielenkiintoisia tutkielman teoreettista osuutta ajatellen, koska se käsittelee erittäin kattavasti juuri aineettomien oikeuksien omistamiseen liittyviä lähtökohtia. Aineettomia oikeuksia koskevia omistamiskysymystä pohditaan yhtiön näkökulmasta kuitenkin pin-tapuolisesti seuraavassa kappaleessa, koska tämän kappaleen osalta aktivoiminen ei kuitenkaan aivan suoranaisesti liity aineettomien oikeuksien omistamiseen. Kysymys on pikemminkin siitä, että millä tavalla toisen osapuolen omistuksessa olevista aineettomista oikeuksista aiheutuvia menoja voitaisiin aktivoida. Tämänhän on todettu aikaisemmissa kappaleessa olevan juridisesti mahdollista ja siihen on nyt haastatteluis-sa esitetty sekä aktivoimista aineettomien oikeuksien että muiden pitkävaikutteisten menojen tase-erään. Se millä tavalla tämä menetelmä käytännössä voisi toimia, voidaan jälleen kuvata edellisistä kappaleista tutulla esimerkillä.

¹⁸ Timo Törmälä toimii Licentia Oy:n toimitusjohtajana.

<u>ENSIMMÄINEN VUOSI</u>							
Lisenssimaksut (TU)	Kassa (TA)		Muut pitkävaikutteiset menot (TA)		Poistot (TU)		
		1000 1.	1. 1000	200 1.	1. 200		
	Tulostili		Tase				
	Poistot 200	200	Tilikauden tappio	MPM 800	- 200	Tilikauden voitto	
		200		Kassa -1000	- 200		
		200		- 200	- 200		
<u>TOINEN VUOSI</u>							
Lisenssimaksut (TU)	Kassa (TA)		Muut pitkävaikutteiset menot (TA)		Poistot (TU)		
		(1000 1.) 1000 2.	(1. 1000) 2. 1000	400 2.	2. 400		
	Tulostili		Tase				
	Poistot 400	400	Tilikauden tappio	MPM 1400	- 600	Kertyneet tappiot	
		400		Kassa -2000	- 600		
		400		- 600	- 600		
<u>KOLMAS VUOSI</u>							
Lisenssimaksut (TU)	Kassa (TA)		Muut pitkävaikutteiset menot (TA)		Poistot (TU)		
	5000 3.	3. 5000	(2000 2.) 2000 3.	(2. 1400.) 3. 2000	800 3.	3. 800	
	Tulostili		Tase				
		5000	Tuotot	MPM 2600	3600	Kertyneet voitot	
	Poistot 800	4200	Tilikauden voitto	Kassa 1000			
		4200		3600	3600		

Kuva 8. Patentointimenojen aktivoiminen taseeseen.

Kuvassa 8 on esitetty esimerkin avulla tiliristikoin, millä tavalla aineettomien oikeuksien kaupallistamismenojen ja hyödyntämissopimuksesta saatavien tulojen kirjanpidollinen käsittely menetelmää käyttäen tapahtuisi. Kuvitellaan siis vielä kerran tilanne, jossa yhtiö hoitaa keksinnön kaupallistamista, jonka vuosittaiset patentointikustannukset ovat 1 000 € vuodessa kahden ensimmäisen vuoden aikana. Kolmantena vuonna yh-

tiö siirtyy patentoinnin kansainväliseen vaiheeseen, jolloin kustannukset kaksinkertaistuvat ollen 2 000 €. Oletetaan myös, että yhtiö saa neuvoteltua lisensiointisopimuksen kolmantena vuotena kaupallistamisprosessin alkamisesta. Sopimus hyödyntäjäyrityksen kanssa tuottaa yhtiölle rojalteja jo samana vuonna 5 000 €.

Menetelmän mukaan patentointimenot aktivoidaan vuosittain taseen vastaavaa puolelle erään *muut pitkävaikutteiset menot* (eli menoihin liittyy silloin rojalteina tai muina tuloina saatava tulonodotus, joka on aktivoinnin edellytyksenä). Epäselvyyksien välttämiseksi kunkin tilivuoden tapahtumat on merkitty esimerkissä omilla väreillään (1. vuosi = punainen, 2. vuosi = vihreä ja 3. vuosi = sininen). Lyhenne "TA" tarkoittaa tasetta ja "TU" tuloslaskelmaa. "MPM" tarkoittaa puolestaan muita pitkävaikutteisia menoja. Esimerkissä ei ole käytetty avaavaa tasetta, koska tarkoituksena on kuvailla ainoastaan menetelmän periaatetta, ei yhtiön taloudellista tilannetta. Ensimmäisen tilikauden aikana tapahtuu kolme eri liiketapahtumaa. Yhtiön maksaa kyseiseltä vuodelta patentin oikeuksiin liittyvän vuosimaksun, jolloin siitä aiheutuva meno aktivoidaan muihin pitkävaikutteisiin menoihin DEBET-puolelle (1 000). Samalla yhtiön kassaan tehdään vastakirjaus KREDIT-puolelle (1 000), jolloin se pienene (raha siirtyy patentointiviranomaisille). Lisäksi tilikauden lopussa aletaan jaksottamaan aktivoitua tase-erää tuloslaskelman puolelle (tehdään viiden vuoden tasapoistot), jolloin muihin pitkävaikutteisiin menoihin tehdään kirjaus KREDIT-puolelle (200) ja poistoihin tuloslaskelman DEBET-puolelle (200).

Poistojen myötä aktivoidut patentointimenot pienenevät siis tasetta joka vuosi tehtyjen poistojen määrällä, joka näkyy luonnollisesti yhtiön tilikauden tuloksessa. Esimerkissä samanlainen kierto tapahtuu jokaisena kolmena tilivuonna samalla tavalla, jolloin muiden pitkävaikutteisten menojen (ja niistä tehtävien poistojen osuus) yhtiön taseessa kasvaa vuosittain. Kolmantena vuonna yhtiö saa poikkeuksellisesti ensimmäisen ker-

ran liikevaihtoa tuloina hyödyntäjäyritykseltä, jotka tuloutetaan suoraan tuloslaskelmaan KREDIT-puolelle (5 000) ja samalla yhtiö saa luonnollisesti kassansa rahaa, jolloin tehdään vienti myös kassan DEBET-puolelle (5 000). Esimerkin luvuilla oltaisiin siis kolmen vuoden kuluttua tilanteessa, jossa yhtiöllä olisi poistamattomia menoja 2 600 € ja voittoa olisi syntynyt yhteensä kolmen vuoden aikana 3 600 €. Lisäksi kassa olisi 1 000 € positiivinen.

Menetelmän analysointi ja asiantuntijalausunnot

Tarkastellaan jälleen toimintamallin sopivuutta sekä yhtiön omien edustajien, tilintarkastajan että täysin ulkopuolisten tahojen näkökulmasta. Jälleen kerran, kuten aikaisemmissakin luvuissa, haastatteluissa esiin tulleet näkemykset poikkesivat jossain määrin toisistaan. Hannelinin mukaan Suomessa on lukuisia sellaisia surullisia esimerkkejä siitä, että lisensiointiyhtiöt aktivoivat taseisiinsa aineettomia oikeuksia, jonka jälkeen ne eivät kauan elä, koska niille tulee taseongelmat vastaan. Hannelin sanoo, *”että jokainen tällä alalla ollut tietää nämä sudenkuopat, mitä merkitsee aineettomien oikeuksien taseongelma eli tasearvostus lisensiointiyhtiössä”*. Hän kuvailee ongelmaa seuraavasti: *”ajattelepas, että sinä ostat joltakin keksijältä oikeudet siihen keksintöön, sitten patentoit sen, yrität kaupata sitä kolme neljä vuotta, alkaa tulla kustannuksia ja pidät yhä sitä siellä taseessa vaihto-omaisuudessa; miten sinä arvostat sen, jos ei se ala mennä kaupaksi? Silloin sinä et saa koskaan niitä kustannuksia pois, mutta tässä tapauksessa me voidaan sopimuksen mukaan palauttaa se keksintö keksijälle uudelleen, ja riskin otamme sen kotimaan patentoinnikustannuksista”* (Hannelin, 2003). Tähän problematiikkaan palataan tarkemmin sivulla 122.

Ervelius kuvailee koko hallituksen yhteistä kantaa siten, että *”hallituksen näkemys on ollut se, että siitä syntyy sellainen tilanne, että sinne taseeseen kertyy semmoista tuottamatonta kirjausta, joka ei sitten ehkä kos-*

kaan realisoidu tuotoiksi, että ei saada sitä vastaan niin kuin tuottoja, mutta sitten tietysti jos on joku hyvä patentti, niin siinä ei tule ongelmia ollenkaan, koska aletaan saamaan tuottoja” (Ervelius, 2003a). Waris sen sijaan viittasi aikaisemmin mallin ongelmiin omistukseen liittyvissä sopimuskysymyksissä. Toisaalta hän näkee suurena ongelmana poistosuunnitelmien laatimisen sanoen, että jos mallia käytettäisiin, niin ”silloin oltaisiin kyllä aika suossa, koska se poistosuunnitelman määrittäminen olisi kyllä äärimmäisen vaikeata. Pitäisi tehdä joku arvaus, missä ajassa poistetaan ja saadaan kaupallistettua ja sitten poistoajaksi valittaisi tämä arvattu ajanjakso, jonka jälkeen sitten menee vuosi eteenpäin, jonka jälkeen jouduttaisiin tekemään uusi arvaus ja muuttamaan poistosuunnitelmaa, jos siitä on saatu lisätietoa” (Waris, 2003).

On totta, että poistosuunnitelman laatiminen, ikään kuin sen varmistaminen, että yhtiön tase ei olisi yliarvostettu, olisi yhtiölle äärimmäisen vaikeaa. Yhtiön kohdalla tilanne on kuitenkin siinä mielessä mielenkiintoinen, että Wariksen kuvailema ongelma ei ole siinä mielessä poistunut, että tällä hetkellä yhtiö on hänen sanojaan käyttäen ”suossa” maksettujen ennakkojen tasearvostuksen kanssa. Eli jos suoria kulukirjauksia ei tehdä, niin tasearvostukseen liittyvään ongelmaan päädytään joka tapauksessa aina jossain muodossa. Hannelin on sen sijaan oikeassa siinä, että taseongelma lienee reaalinen riski siinä tapauksessa, että hyödyntämissopimusta ei saada aikaiseksi. Voidaan kuitenkin esittää kysymys: ”helpottaako yhtiön käyttämä nykymalli tilannetta jollakin tavalla?”

Jos yhtiö joutuu tilanteeseen, jossa sen täytyy todeta, että innovaation kaupallistaminen ei onnistu, niin silloin se luopuu keksinnön hyödyntämisoikeuksista ja yliopisto palauttaa keksinnön omistusoikeudet keksijälle. Nyt täytyy kuitenkin muistaa, että yhtiön ja keksijän (tai yliopiston) välisessä sopimuksessa sovitaan, että kaupallistumisen epäonnistuessa vastuu kaupallistamiskuluista siirtyy täysimääräisenä yhtiön kannettavaksi. Eli silloin yhtiön taseessa oleva maksettujen ennakkojen tase-erä jää

yhtiön vastuulle, jolloin yhtiölle muodostuu vastaavanlainen taseongelma, jonka vaikutukset näkyvät jo samana vuonna kulukirjauksina yhtiön tuloslaskelmassa. Tästä syystä argumentti, että yhtiö ei halua ottaa omistukseensa aineettomia oikeuksia taseriskeistä johtuen, on Hauta-ahon mukaan kuin *”itsepetosta, koska taseen loppusumma kasvaa joka tapauksessa eikä keksijä joudu koskaan vastaamaan menoista, jolloin riski ja ongelma jäävät aina yhtiölle”* (Hauta-aho, 2003). Voidaan ajatella, että nykyisen toimintamallin taseriski on tosin siinä mielessä pienempi, kuin silloin jos yhtiö omistaisi aineettomat oikeudet, että aktivoidut kaupallistamismenot voivat olla pienemmät, kuin aineettomien oikeuksien hankintameno, jolloin tase-erä ei välttämättä kasva nykyisessä mallissa niin suureksi. Tämä lienee kuitenkin tapauskohtaista ja riippuu siitä, kuinka yhtiö itse tasearvostuksensa tekee.

Hauta-ahon mukaan tämän vuoksi menetelmä, jossa aktivoidaan normaalisti, olisi paras tapa toteuttaa liiketapahtumien kirjanpidolliseen käsittelyyn yhtiössä. Hänen mukaan *”on hyvin yleistä, että yhtiö aktivoi omaan taseeseen aineettomia oikeuksia siten, että patentin haltijana on keksijä, mutta hyödyntäminen tapahtuu yhtiön kuitenkin puitteissa, jolloin hyödyntäminen ja omistaminen kulkevat eri latuaan”* (Hauta-aho, 2003). Tarvittaessa yhtiön sopimuksia voisi vaikka hioa sillä tavalla, että tämä olisi muuten mahdollista. Malli ratkaisisi myös sen ristiriidan, että yhtiö ja hyödyntäjäyritys tekevät täysin erityyppiset kirjaukset samassa liiketapahtumasta omassa kirjanpidossaan (Hauta-Aho, 2003). Hauta-aho viittaa siihen, että jos yhtiö tekee viennin esimerkiksi maksettuihin ennakkoihin, niin ristiriita siitä, että hyödyntäjäyritys ei teekään kirjausta saatuihin ennakkoihin poistuisi.

Lainsäädännöllisiä lähtökohtia aktivoimiseen

Kun pitkävaikutteinen meno aktivoidaan ja jaksotetaan eri tilikausille, päästään mahdollisimman oikeaan tilikauden tulokseen. Näin myös esi-

merkiksi yrityksen taloudellisia toimintaedellytyksiä, erityisesti kannattavuutta, kuvaavat tunnusluvut tulevat mahdollisimman oikeiksi (Leppiniemi, 1998, s. 170). Menetelmä sopisi yhtiölle juuri tässä mielessä erinomaisesti, että menoja ei tarvitse kirjata kerralla, mutta lähdetään kuitenkin systemaattisesti pienentämään omaisuuserään liittyviä riskejä taseesta. Tällöin yhtiö toimisi ainakin varovaisuuden periaatetta noudattaen. Leppiniemen mukaan pitkävaikutteisten menojen aktivoinnin peruslähtökohta on meno tulon –kohdalle periaatteen toteuttaminen: aktivoimalla ja suunnitelman mukaisten poistojen tekemisellä päästään siihen, että menot vähennetään niistä tuloista, joiden aikaansaamiseksi ne on uhrattu (Leppiniemi, 1998, s. 170).

Erityistä varovaisuutta edellytetään ainoastaan perustamismenojen ja kehittämismenojen ja lainan menojen aktivoimisessa, ei sen sijaan muiden pitkävaikutteisten menojen kohdalla. Leppiniemen tulkinnan mukaan erityisen varovaisuuden noudattaminen aineettomien omaisuuserien kohdalla tarkoittaa sitä, että sitä arvioitaessa ei arvioida pelkästään, riittävätkö tulevat tulot kattamaan aktivoitavaksi aiotun menon, vaan ratkaisu tehdään tulonodotusten nykyarvon perusteella. Nykyarvoa laskettaessa erityisen varovaisuuden noudattaminen merkitsee sitä, että tuotto-odotukset arvioidaan riittävän konservatiivisesti ja nykyarvoa laskettaessa käytetään riittävän korkeata korkokantaa. (Leppiniemi, 1998, s. 89) Eli tämän mukaan yhtiö voisi tehdä aktivointeja jo pelkän varovaisuuden periaatteen puitteissa. Tässä täytyy huomata, että yhtiöllä voisi olla lainsäädäntömme puitteissa mahdollisuus poistaa aktivoimansa menot jopa 20 vuoden kuluessa niissä tapauksissa, jossa se pystyisi lisensiointisopimuksenavulla osoittamaan, että aktivoidut menot tuottavat yritykselle tuottoja näin pitkällä aikavälillä. Tutkielman teoreettisessa osuudessa luvussa 3.1 käsitellään aineettomien oikeuksien kirjanpidollista käsittelyä tarkemmin.

Yhteenveto asiantuntijoiden mielipiteistä

Aikaisemmin osoitettiin, että haastattelujen yhteydessä nousi esiin kaksi erilaista tase-erää, johon yhtiö voisi mahdollisesti aktivoida aineettomien oikeuksien kaupallistamisesta syntyneitä menoja. Aineettomien oikeuksien ja muiden pitkävaikutteisten menojen aktivoimista ja poistamista koskeva lainsäädäntö on käytännöllisesti katsoen kummankin kohdalla samanlainen, jonka vuoksi on lähinnä makukysymys, kumpaan tase-erään menojen aktivointi menetelmän mukaan tehtäisiin. Haastattelujen perusteella kuitenkin suosittiin pääasiassa muita pitkävaikutteisia menoja. Eli perusajatuksena on, että yhtiölle aiheutuneisiin menoihin katsotaan liittyvän tulonodotus, eli käytännössä odotus siitä, että tulevaisuudessa saadaan hyödyntäjäyritykseltä tuloja, joilla yhtiö pääsee kattamaan aiheutuneet menot. Poistoja tulisi tällöin tehdä sitä mukaan, kun yhtiölle kertyy tulovirtaa.

Yhtiön oma näkemys mallin käyttämiselle oli selkeä ”ei”. Malli katsottiin epäsovivaksi lähinnä omistuskysymyksistä johtuen. Toisaalta todettiin myös, että poistosuunnitelman tekeminen muodostuisi erittäin vaikeaksi. Lisäksi yhtiön taholta viitattiin vielä taseriskiin, joka kasvaisi sen mukaan aktivoinnin myötä. Aikaisemmin kuitenkin osoitettiin selkeästi, että yhtiö kantaa vastaavanlaisen riskielementin, tasearvostukseen liittyvän arvostusongelman myöskin nykyisessä toimintamallissaan. Kaiken kaikkiaan toimintamallia pidettiin käyttökelpoisena, mutta ei lähtökohtaisena toimintatapana. Esimerkiksi Hauta-ahon mukaan ”*se johtaisi kuitenkin samaan lopputulokseen kuin ennakkomaksutkin*” (Hauta-aho, 2003).

5.4 AINEETTOMIEN OIKEUKSIEN OMISTAMINEN

Aikaisemmin todettiin, että aineettomia oikeuksia koskevat omistuskysymykset vaikuttavat lähtökohtaisesti siihen, miten niiden kirjanpidollista käsittelyä tulisi hoitaa. Empiriaosan alussa käytiin läpi, millä tavalla (so-

pimuksiin perustuen) yhtiölle on siirretty aineettomien oikeuksien hyödyntämisoikeus, mutta ei omistusoikeutta. Tässä luvussa on tarkoituksena pohtia lyhyesti hieman sitä, kuinka aineettomien oikeuksien omistaminen faktisesti muuttaisi yhtiön näkökulmasta katsottuna tilannetta, koska yhtiö on ollut vahvasti omistamista vastaan ja perustellut nykyistä toimintamalliaan omistamiseen liittyvillä kysymyksillä. Erveliuksen mukaan liiketoimintaa aloitettaessa pohdittiinkin sitä, että voisiko yhtiön liiketoimintamalli olla sellainen yhtiö omistaisi itse aineettomia oikeuksia, joita se pyrkii kaupallistamaan. Hän totesi, että *”yhtiön hallituksessa puhuttiin patenttisalkusta, joka omistaisi ja hallinnoisi patenteja”* (Ervelius, 2003a).

Hannelinin mukaan patenttisalkusta voidaan puhua edelleenkin, mutta omistamista koskeva ajatusmalli ei voi olla Suomen oloissa toimiva käytäntö. Hannelinin mukaan Suomessa on entuudestaan lukuisia surullisia esimerkkejä sellaisista lisensiointiyhtiöistä, joissa aineettomat oikeudet on otettu omaan omistukseen. Hänen mielestään *”ongelmana ennen kaikkea oikeuksien arvonmääritykseen liittyvät vaikeudet ja se, että yhtiötase alkaa kasvaa valtavaksi”* (Hannelin, 2003). Hannelin toteaa, että *”tällaisissa yhtiössä vaikeudet ovat alkaneet yleensä kolmen vuoden kuluttua toiminnan alkamisesta”* (Hannelin, 2003). Toisaalta yhtiön taholta nostettiin myös esiin sellainenkin näkökulma, että yhtiön ei olisi järkevää omistaa oikeuksia siksi, että ne voitaisiin menettää ongelmien syntyessä kokonaan konkurssipesälle. Yhtiön olisi tästä syystä turvattava myös keksijän ja yliopiston intressejä. Oman liiketoiminnan kannalta yhtiön pelkona ovat kuitenkin pääasiassa olleet omistamiseen liittyvät taseriskit, jonka vuoksi (ainakin osittain) sen liiketoimintamalli rakennettiin siten, että kaikkien niiden aineettomien oikeuksien omistus, joiden kaupallistamista yhtiö hoitaa, pysyy pääsääntöisesti innovaation keksijällä tai yliopistolla. Luvussa 5.3.1 on pohdittu yhtiön nykyiseen toimintamalliin liittyviä riskejä.

Omistusoikeuden siirtyminen kirjanpidollisesti

Tämäntyyppisessä liiketoiminnassa lienee kaksi lähtökohtaista tapaa hankkia keksintöjen omistusoikeus itselle. Yhtiö voisi joko ostaa oikeudet käteiskaupalla tai sitoa vastaavasti oikeuksien kauppahinnan maksun keksinnöstä saataviin tulevaisuuden kassavirtoihin.

1) Tuleviin kassavirtoihin perustuva kauppa: Helsingissä toimivan lisensiointiyhtiö Licentia Oy:n liiketoiminta perustuu jälkimmäiseen tapaan. Licentia Oy toimii siten, että se sitoutuu useimmiten maksamaan kauppahinnan vasta tulevista nettotuloista (Nettotulot = bruttotulot - kaupallistamismenot). Se tulouttaa saamistaan nettotuloista 2/3 osaa keksijälle. Licentia Oy aktivoi hankkimansa oikeudet "aineettomien oikeuksien" tase-erään. Niiden tasearvo perustuu syntyneisiin patentointikustannuksiin, jolloin patentointimenoja aktivoidaan vuosittain sen mukaan, mitä niitä on syntynyt. Licentia Oy hoitaa aineettomien oikeuksien jaksottamisen siten, se poistaa koko omaisuuserän kymmenen vuoden kuluessa siitä, kun aktivoinnit on aloitettu (ks. 5.3.3). Jos hankkeella ei ole tuotto-odotuksia ja/tai se lopetetaan, tehdään kertapoisto. (Törmälä, 2003) Licentia Oy:n liiketoimintamallissa ei siis alkuvaiheessa siirry rahaa lainkaan osapuolelta toiselta. Kauppahinta määräytyy viimekädessä sen mukaan, minkä verran keksintö on lopulta tuottaa tuloina. Jos keksintö ei kaupallistu, oikeudet palautetaan takaisin keksijälle.

2) Suora käteiskauppa: Toinen, ehkä vähemmän todennäköinen, vaihtoehto (jota myös Licentia Oy toisinaan käyttää), olisi ostaa edellä mainitulla keksintöön liittyvät oikeudet suoraan käteisellä itselle. Tässä tapauksessa yhtiöllä ei luonnollisestikaan olisi enää tilitysvelvollisuutta jälkikäteen hyödyntäjäyritykseltä saatavista tuloista, vaan ne kuuluisivat täysimääräisinä yhtiölle itselleen. Ostettujen aineettomien oikeuksien käsittely olisi kirjanpidollisesti varsin selkeä prosessi, joka noudattelee tutkielman teorian osan lukua 3. Tällöin alkuaktivoinnin, hankintamenon, tulisi perus-

tua välittömiin kustannuksiin eli käytännössä maksettuun kauppahintaan. Toisaalta yhtiöllä olisi oikeus myös kirjata maksamansa kauppahinta niin halutessaan kerralla kuluksi, vaikka omaisuuserän voitaisiinkin olettaa tuottavan tuloja useampana kuin yhtenä tilikautena (ks. 3.2).

Aktivoinnin jälkeen yhtiön tulisi laatia aktivoimalleen omaisuuserälle poistosuunnitelma, jonka tulisi olla lähtökohtaisesti maksimissaan viisi vuotta (ks. 3.4), mutta erityisestä syystä johtuen jopa 20 vuotta voisi olla mahdollinen silloin, kun tietyillä oikeuksilla on lakisääteinen voimassaoloaika. Alholan, Koivikon ym. mukaan esimerkiksi patenttioikeus, jonka voidaan osoittaa olevan voimassa 20 vuotta, voisi olla juuri tämänkaltainen erityistapaus (ks. 3.4). Tämä voisi siis tarjota yhtiölle mahdollisuuden erittäin pitkään poistoaikaan. Lähtökohtaisesti yrityksen tulisi kuitenkin aktivoitaessa pystyä laskelmin osoittamaan, mihin poistoaika perustuu eli toisin sanoen, millä tavalla aktivoitu omaisuuserä tuottaa tulevaisuudessa tuloa. Kuten luvussa 5.3.1 todettiin tulojen osoittaminen olisi äärimmäisen haastava tehtävä. Tulonodotusten määrittäminen helpottuisi huomattavasti sellaisessa tilanteessa, jossa yhtiöllä olisi hyödyntämissopimus jo aktivointihetkellä valmiiksi neuvoteltuna. Tulonodotusten osoittaminen voitaisiin tällöin tehdä helposti vaikkapa lisensiointisopimuksen avulla (jos hyödyntäjäyritys on tiedossa).

Aineettomien oikeuksien aktivoimisen riskit

Tapahuipua omistusoikeuden hankkiminen kummalla edellä mainituista tavoista tahansa, omistaminen johtaisi siihen, yhtiön tulisi muuttaa nykyistä kirjanpitokäytäntöään, jonka se on rakentanut juuri siitä syystä, että sillä ei ole ollut aineettomien oikeuksien omistusoikeuksia. Lähtökohmainen tapa hoitaa aineettomia oikeuksia koskevaa kirjanpitoa, on teoriaosan luvussa 3.2 käsitelty aineettomien oikeuksien aktivoiminen, mutta myös suorien kulukirjausten tekeminen olisi mahdollinen vaihtoehto, kos-

ka aktivointipakkoahan yrityksillä ei aineettomien oikeuksien kohdalla siinänsä ole.

Kun puhutaan yhtiön omistamiseen liittyvistä riskeistä, on useita eri näkökulmia, joita tarkastelussa on syytä ottaa huomioon. Yksi tällainen asia on se, millä tavalla omistusoikeus siirtyy yhtiölle. Jos siirtyminen tapahtuu suoralla käteiskaupalla, riskit ovat luonnollisesti suuremmat, kuin silloin jos maksettava kauppasumma perustuu innovaatiosta saataviin tuleviin kassavirtoihin. Suoran kaupan suurimmat riskit lienevät pääasiassa siinä, että keksintö ei kaupallistu tai yhtiö maksaa tietämättään oikeuksista ylihintaa. Erveliuksen mukaan *”keksijöillä on useimmiten ylimitoitettut tulonodotukset omasta keksinnöstään, jonka vuoksi heillä on usein tapana ylihinnoitella keksintönsä todella rajusti”* (Ervelius, 2003a). Keksinnön hinnoittelu on ylipäänsä äärimmäisen vaikea prosessi. Jos yhtiö tekisi virhearviointin aineettoman oikeuden arvonmäärittämisessä ja maksaisi siitä liikaa, näkyisi tämä yhtiön kassan välittömän pienentymisen lisäksi melko pian myös arvonalentumistappiona yhtiön tuloslaskelmassa ja sitä kautta myös yhtiön omassa pääomassa.

Tässä mielessä omistaminen aiheuttaisi todellakin yhtiölle tiettyjä riskielementtejä. Nyt on kuitenkin muistettava, että suora käteiskauppa ei ole ainoa mahdollisuus omistusoikeuksien hankkimiseen. Riskejä voitaisiin pienentää rakentamalla erilaisia omistuskysymyksiin liittyviä sopimusmalleja (vrt. Licentia Oy). Kuten edellä osoitettiin, omistusoikeuksien hankkiminen/omistaminen ei välttämättä tarkoita sitä, että yhtiö maksaisi kauppasumman jo alkuvaiheessa keksijälle (silloin kun siirto tapahtuu juridisesti). Yksi keino pienentää riskejä, olisi siis Licentia Oy:n käyttämä malli, jossa kauppasumma maksettaisiin vasta niistä tuloista, joita yhtiö saa keksinnön hyödyntämisestä. Jos keksintö ei kaupallistu, omistusoikeudet voitaisiin vaikka palauttaa lopulta keksijälle. Tämä pienentäisi huomattavasti yhtiön kantamia riskielementtejä. Täytyy tietysti muistaa, että on kysymys sopimuksista, jolloin kummakin osapuolen täytyy suos-

tua tällaiseen käytäntöön. Näyttäisi kuitenkin siltä, että toimintamallia käytetään alalla (vrt. Licentia Oy).

Tarkastelussa tulisi myös muistaa se, mihin riskejä verrataan. Jokaiseen liiketoimintaan liittyy omat riskinsä. Hannelinin mukaan kokemukset ovat osoittaneet, että lisensiointitoimialaan liittyy erityisen suuret riskit (s. 125). Vertailun lähtökohdaksi tulisi kuitenkin ottaa pikemminkin yhtiön nykyinen toimintamalli, eikä alan yleiset riskit, koska yhtiö joutuu joka tapauksessa elämän toimintaympäristöönsä liittyvien riskien kanssa. Nykyisen mallin riski on lähinnä siinä, että yhtiö joutuu kantamaan kaupallistamisesta syntyvän vastuun yksin, jos keksintö ei lopulta kaupallistu. Tämä tarkoittaa lähinnä vastuuta patentointimenojen maksamisesta. Jos tätä riskiä verrataan suoraan käteiskauppaan, on yhtiön nykymallissa selvästi pienemmät riskit. Jos yhtiön mallia verrataan kuitenkin Licentia Oy:n mallin mukaiseen omistuskäytäntöön, niin riskien välinen kuilu kaventuu huomattavasti, tai poistuu käytännöllisesti katsoen kokonaan, ollen täsmälleen sama kuin yhtiön nykyisessä toimintamallissa. Tämä johtuu siitä, että Licentia Oy:n tapauksessa aktivoitujen aineettomien oikeuksien tasearvot (hankintameno) perustuvat yksinomaan patentoinnista aiheutuviin välitömiin kustannuksiin. Tällöin ei siis voi tapahtua merkittävää taseen yliarvostamista. Tämä tarkoittaa sitä, että kummassakin tapauksessa yhtiö voi joutua pahimmillaan tekemään alaskirjauksia ainoastaan patentointiin käytettyjen menojen määrällä.

Aktivoinnin eduksi voidaan vieläpä laskea se, että kun yhtiö lähtee poistamaan aktivoitua omaisuuseräänsä pikkuhiljaa, sen taseriskit itse asiassa pienenevät jatkuvasti suhteessa yhtiön nykyiseen toimintamalliin, jossa yhtiö pitää maksettujen ennakkojen tase-erää tilikaudesta toiseen bruttomääräisenä, nimellisarvoisena (s. 95). Eli voidaan sanoa, että yhtiön vieroksumat omistukseen liittyvät taseriskit riippuvat tässä tapauksessa siitä, mihin se itse perustaa omaisuuseriensä tasearvostuksen. Hautaaho totesikin sivulla 122, että olisi itsepetosta ajatella, että nykyisessä

mallissa ei olisi lainkaan taseriskiä. Patentointimenojen aktivoimista ilman omistusoikeutta käsitellään erikseen empiriaosassa, jolloin lähtökohtana tulisi olla syntyneiden patentointimenojen aktivoiminen muihin pitkävaikutteisiin menoihin (ks. 5.3.3).

Omistamiseen liittyvä yhteenveto

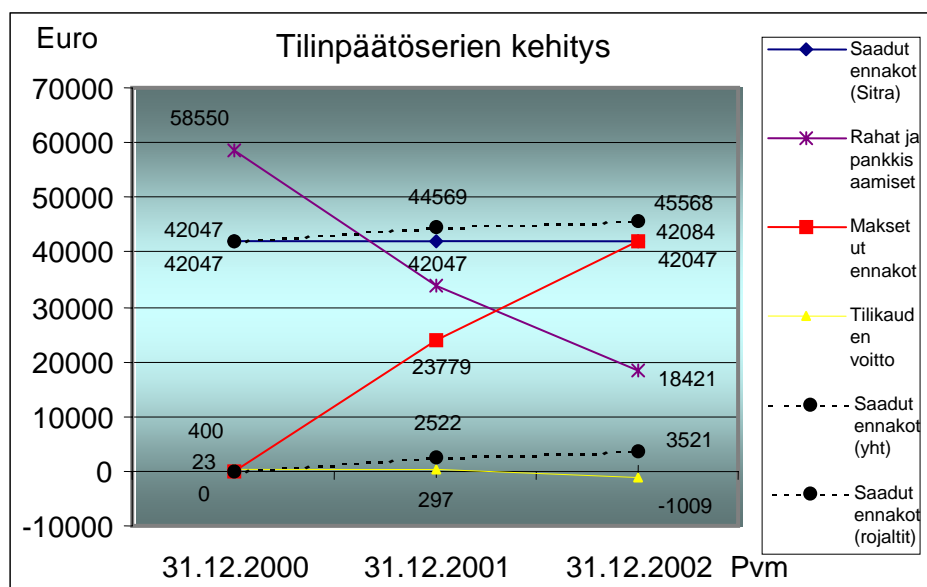
Yhteenvetona voidaan todeta omistamiseen liittyä toki runsaasti riskejä, mutta olemassa varsin tehokkaita keinoja, joilla niitä voitaisiin pyrkiä pienentämään. Lisäksi, on myös muistettava, että Innokarelia Oy:n nykyiseen toimintamalliin liittyy vastaavanlaisia suuria riskielementtejä. Suoriin käteiskaappoihin liittyvät riskit ovat kuitenkin niin suuria, että mallin pohjittaminen sopii lähinnä teoreettiseen tarkasteluun, mutta yhtiön arkipäiväiseen liiketoimintaan se ei liene kovinkaan järkevä lähestymistapa. Sen sijaan Licentia Oy:n käyttämä malli on erittäin hyvin suunniteltu, joka pyrkii välttämään riskien syntymistä, jonka vuoksi sen voisi olettaa sopivan myös yhtiölle. Yhtiö voisi ottaa mallin keskusteltavaksi esimerkiksi vaikka hallituksessa. Malliin siirtyminen yksinkertaistaisi huomattavasti yhtiön kirjanpitoa pitäen riskit entisellä tasollaan. Mitä tulee keksijöiden ja yliopiston intressien turvaamiseen, niin osakeyhtiön ensisijaisena tavoitteena tulisi lainsäädännön puitteissa olla sen omistajien, ei muiden sidosryhmien etujen turvaaminen.

5.5 TILINPÄÄTÖSERIEN GRAAFINEN TARKASTELU

Lopuksi tarkastellaan vielä hieman Innokarelia Oy:n nykytilannetta graafisen esityksen avulla, joissa tutkitaan neljää eri yhtiön toiminnan kannalta kriittistä tilinpäätöserää vuosina 2000-2002. Tarkoituksena on pyrkiä havainnollistamaan, millä tavalla yhtiön käyttämä toimintamalli vaikuttaa näihin kyseisiin tilinpäätöseriin, ***ei siis tehdä yksityiskohtaista tilinpäätösanalyysiä***. Yhtiö antaa toimintamallistaan tietoja liitetiedoissa,

mutta taloudellisen suorituskyvyn arviointi voi olla ulkopuoliselle hieman vaikeata, jota graafien tarkastelu jossain määrin helpottaa.

Kuva on hieman vaikealukuinen. Sen lukemista on pyritty helpottamaan jakamalla se tarkastelussa kahteen osaan: tuloslaskelmaan vaikuttaviin tilinpäätöseriin eli sellaisiin eriin joista **saattaa** syntyä tuloslaskelmaan vaikuttava liiketapahtuma ja puhtaisiin tase-eriin kuten ”rahat ja pankkisaamiset”. Graafinen tarkastelu antaa hyvän kuvan yhtiötä koskevista liiketapahtumien trendeistä koko sen kolmevuotiselta toimintajalta. Kuvassa käsiteltävät tilinpäätöserät ovat: saadut ennakot, rahat ja pankkisaamiset, tilikauden voitto sekä maksetut ennakot. Jokaisen tilinpäätös-erän kuvaaja käsitellään erikseen. Saatujen ennakkojen erää on jouduttu purkamaan tarkastelussa pienempiin osiin, koska se koostuu useista liiketapahtumista. Tämä selitetään kuitenkin luvun edetessä myöhemmin tarkemmin. Grafiikan käsittelyssä on jouduttu tekemään havainnollistamisen vuoksi muutamia oletuksia ja yksinkertaistuksia. Kuvassahan näkyy ainoastaan yksi ”puhdas” tuloslaskelmaerä, joka on tilikauden voitto.



Kuva 9. Innokarelia Oy:n tilinpäätöserien kehitys vuosina 2000-2002.

Tutkielman aikaisemmissa luvuissa on käynyt selville, että yhtiö tekee toistaiseksi menokirjauksensa taseeseen maksettuihin ennakkoihin, jotka kirjataan sellaisissa tapauksissa kuluina tuloslaskelmaan, että hyödyntämissopimusta ei saada aikaiseksi. Tämän vuoksi maksettuja ennakkoja on käsitelty tässä yhteydessä ikään kuin tuloslaskelmaeränä (sillä ovathan patentointimenot pahimmassa tapauksessa tuloslaskelmaan kuuluva kuluerä, ainakin osittain). Saatujen ennakkojen kohdalla on tehty samanlainen yksinkertaistus. Koska osa saaduista ennakoista on yhtiön liikevaihdoksi kuuluvaa tuloa, tämä osa eritelty saatujen ennakkojen kokonaismäärästä, jolloin saadaan selville se osa, joka kuuluisi ”normaaliolosuhteissa” liikevaihtoon ja näin ollen tuloslaskelmaan.

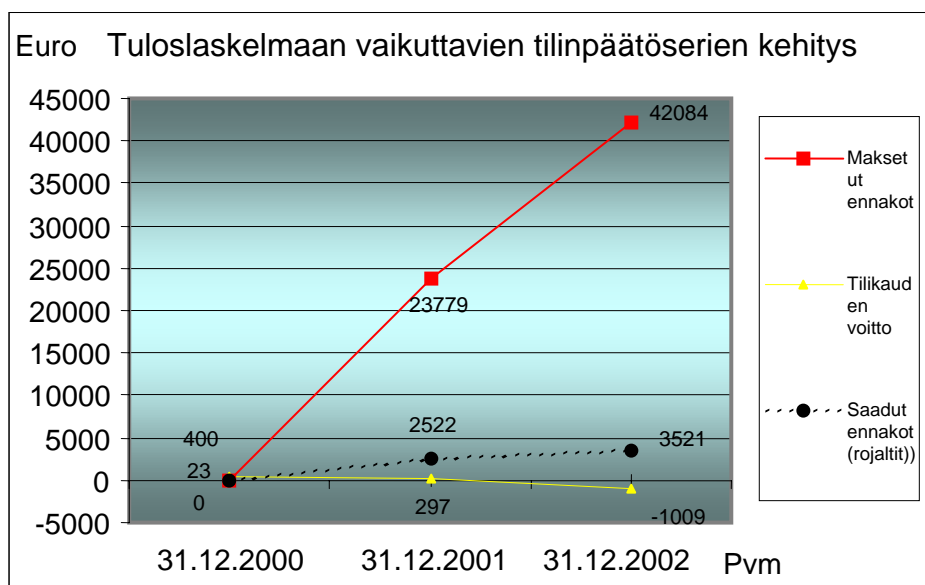
5.5.1 Tuloslaskelmaan vaikuttavat tilinpäätöserät

Tilikauden voitto

Yhtiön tilikauden voittoa on kuvattu keltaisella kuvaajalla. Se osoittaa, että yhtiö ei ole tehnyt koko kolmivuotisena tarkasteluajanjaksona juuriakaan tulosta. Lisäksi siitä nähdään, että kolmen kuluneen vuoden aikajänteellä tilikauden voitto on ollut kokoajan loivasti laskeva, kääntyen vuonna 2002 negatiiviseksi. Jos palataan hieman tutkielman aikaisempiin vaiheisiin, ja palautetaan mieliin yhtiön taloudenpitoa koskevia toimintatapoja, niin siellähän todettiin, että yhtiö on lykännyt sekä tulokirjauksiaan että mahdollisia menokirjauksiaan tulevaisuuteen. Tämän vuoksi pelkäämään tilikauden voiton kuvaajasta ei voida tehdä juuri minkäänlaisia johtopäätöksiä itse yhtiön liiketoiminnan hyvydestä tai huonoudesta. Se osoittaa kuitenkin sen, että yhtiöllä ei ole mitään merkittäviä yhtiön liiketoiminnan ulkopuolisia satunnaisia kuluja eikä tuottoja. Jotta toimintamallin aiheuttamasta tilanteesta voitaisiin tehdä johtopäätöksiä, on siis tarkasteltava muitakin tilinpäätöseriä.

Maksetut ennakot

Maksettuja ennakkoja on kuvattu punaisella kuvaajalla. Sen trendi on jyrkästi nouseva eli kaupallistamiseen käytetyt menot ovat kasvaneet voimakkaasti, joka tarkoittaa myös sitä, että kaupallistettavien tapausten määrä on noussut koko yhtiön toiminnan ajan tasaisesti. Kuten jälleen muistetaan, yhtiö on kerryttänyt liiketoiminnasta aiheutuneita **”mahdollisia”** menojaan taseeseen maksettuihin ennakkoihin, jolloin kulukirjauksia ei ole niiltä osin tehdä. Menojen muuttuminen kuluksi on epävarmaa niin kauan, kun yhtiö päättää luopua koko hankkeesta. Käytännössä maksettujen ennakoiden erä tarkoittaa siis sitä menojen määrää, joka yhtiön on pahimmillaan kirjattava kerralla kuluksi tulevaisuudessa (42 084 €), jos hyödyntämissopimuksia ei saada aikaiseksi.



Kuva 10. Innokarelia Oy:n tuloslaskelmaan vaikuttavien tilinpäätösosien kehitys

Saadut ennakot (tulojen osuus)

Yhtiön hyödyntäjäryityksiltä saamia tuloja on kuvattu kuvassa mustalla katkoviivalla. Koska yhtiö ei ole tulouttanut niitä liikevaihtoonsa, niiden määrä täytyy selvittää toisella tavalla. Se on kuitenkin varsin helposti laskehtavissa tase-erittelyiden avulla. Saadut ennakot koostuvat kahdesta eri liiketapahtumasta; riskirahasta ja hyödyntäjäryitykseltä saaduista. Koska saatua riskirahaa ei ole lyhennetty lainkaan, joten tulojen määrä voidaan silloin laskea vähentämällä saatujen ennakkojen kokonaissummasta riskirahan osuus.

$$\text{Tulot} = \text{saadut ennakot} - \text{riskiraha} \quad (2)$$

Kuva osoittaa, että tulojen (3 521 €) määrä on kasvanut erittäin maltillisesti ja se on huomattavasti kaupallistamismenoihin käytettyä määrää pienempi erä (vrt. maksettujen ennakkojen kuvaaja). Eli liiketoiminnan tulot ovat huomattavasti menoja pienemmät. Lisäksi täytyy muistaa, että siitä yhtiölle kuuluu ainoastaan 30 %, ei siis tase-erä kokonaisuudessaan. Menoihin käytetty määrä nähdään kuvassa vastaavasti maksettujen ennakkojen kuvaajasta (\Rightarrow 42 047 € vs. 3 521 €). Koska kyseessä on tase-erä, kuvaajan osoittamat lukemat ovat luonnollisesti kumulatiivisia.

5.5.2 Taseen erät

Rahat ja pankkisaamiset

Rahojä ja pankkisaamisia on kuvattu violetilla kuvaajalla. Sen trendi on voimakkaasti laskeva, joka tarkoittaa kassan pientymistä. Rahaa on käytetty ennen kaikkea yhtiön liiketoiminnan kannalta elintärkeiden kaupallistamismenojen (patentointikustannusten jne.) kattamiseen. Eli raha on siirtynyt tällöin konkreettisesti yhtiön kassasta patentointiviranomaisille

ja yhtiöille. Yhtiön tase-erittelystä nähdään, että tase-erä on koostunut kahdenlaisista eri liiketapahtumista, yhtiön saamasta riskirahasta (42 047 €) sekä omistajan tekemistä pääomasijoituksista yhtiön osakkeisiin (16 800 €). Koska toiminta on tappiollista, tulo-rahoituksena ei olla saatu rahaa kassaan. Vuoden 2002 tilinpäätöksen mukaan yhtiön kassassa oli 31.12.2002 jäljellä 18 421 € eli yhtiö on käyttänyt hallussaan olleista käteisvaroista noin 70 prosenttia kolmen ensimmäisen tilivuoden aikana.

Saadut ennakot (Sitra)

Kuten aikaisemmin todettiin, yhtiö on kirjannut saatuihin ennakoihin kahdenlaisia liiketapahtumia: Sitralta saamansa riskirahan ja hyödyntäjäyriyksiltä saamia tuloja. Yhtiö on saanut toimintaansa erittäin edullisin ehdoin rahoitusta. Se on tarkoitettu niihin välittömiin kustannuksiin, jotka aiheutuvat tutkimuslähtöisen teknologian kaupallistamistoiminnan kehittämisestä yhtiön liiketoiminnaksi. Rahoitus on luonteeltaan riskirahoitusta. Rahoituksen takaisinmaksu tapahtuu siten, että yhtiö maksaa Sitralle rojaltia sovitun prosenttiosuuden ennalta määrätyn mittaisen ajanjakson ajan teknologian kaupallistamisen nettotuotosta. Nettotuotoilla tarkoitetaan tässä teknologian kaupallistamisen liikevaihtoa, josta on vähennetty arvonlisävero sekä kaupallistamiseen kohdistuneet yrityksen ulkopuolisilta ostetut palvelut. Tämä tarkoittaa sitä, että jos yhtiö tekee positiivista tulosta, se joutuu maksamaan rojaltia. Jos tilikauden tulos on sen sijaan tappiollinen, ei rojaltia eikä minkäänlaista korkoa tarvitse maksaa.

Teknologian kaupallistamisen liikevaihtoon luetaan:

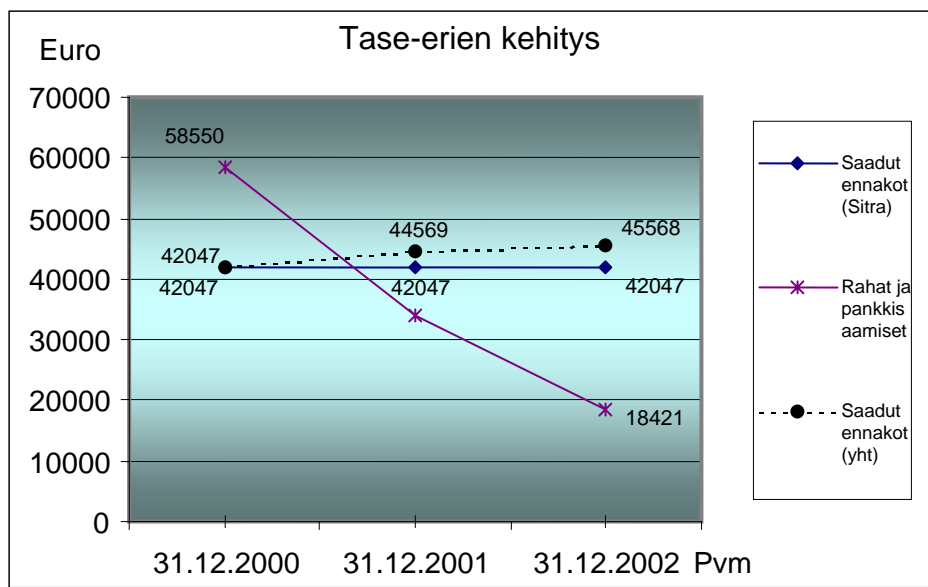
- kaikki lisensseihin ja lisenssoptioihin liittyvät tulot, kuten rojaltit ja kertaluonteiset maksut
- teknologioiden myynnistä saatavat tulot
- sellaiset tulot, jotka yhtiö saa, kun se realisoi omaisuuttaan, jonka se on saanut omistukseensa antamalla vastineeksi teknologiaa

- kaupallistettujen immateriaalioikeuksien hallinnoinnista saadut tulot (Innokarelia, 2000, s. 3)

Sitä osaa, jonka yhtiö on saanut Sitralta on kuvattu sinisellä kuvaajalla. Kuvaaja osoittaa, että riskirahan osalta tase-erä on täysin stabiili, joka ei ole yllättävää, sillä yhtiö ei ole tehnyt voittoa, jolloin sen ei ole tarvinnut maksaa saamaansa riskirahoitusta takaisin. Jäljellä oleva riskirahan osuus saadaan laskettua myös siten, että vähennetään saatujen ennakkojen yhteismäärästä rojaltit.

$$\text{Riskiraha} = \text{saadut ennakot} - \text{rojaltit} \quad (3)$$

Koska yhtiö ei ole tehnyt voittoa, sillä on edelleen taseessaan saaduissa ennakoissa yhtä paljon riskirahoitusta (42 047 €), kuin toiminnan alkaessa.



Kuva 11. Innokarelia Oy:n tase-erien kehitys.

Saadut ennakot (yhteensä)

Saatujen ennakkojen yhteismäärää on kuvattu mustalla katkoviivalla, joka koostuu siis edellä käsitellystä riskirahasta sekä hyödyntäjäyrityksiltä saaduista tuloista, jotka yhtiö kirjaa toimintaperiaatteensa mukaan alkuvaiheessa saatuihin ennakoihin. Kuvaajan muoto on aivan sama kuin, kuin katkoviiva kuvassa 10. Saatujen ennakkojen yhteismäärä saadaan laskemalla yhteen riskiraha ja rojalit.

$$\text{Saadut ennakot} = \text{riskiraha} + \text{tulot} \quad (4)$$

Kuva osoittaa, että saatujen ennakkojen trendi on loivasti nouseva. Koska edellä todettiin, ettei yhtiö ole 'lyhentänyt' lainkaan riskirahana saamaansa erää, voidaan kuvaajaa tulkita siten, että sen nousu välillä 31.12.2000 - 31.12.2002 välillä johtuu yksinomaan hyödyntäjäyrityksiltä saaduista tuloista.

Graafisen tarkastelun yhteenveto

Graafista saadun informaation perusteella voidaan tehdä joitakin johtopäätöksiä. Tarkastelu osoittaa, että saatua riskirahoitusta käytetään "paperilla" (tilinpäätöksissä) hyvin säästeliäästi, joskin pankkitililtä rahaa on käytetty runsaasti aineettomien oikeuksien kaupallistamiseen, jolloin yhtiön kassa on huventunut varsin kovaa vauhtia. Kassatilannetta voidaan joskin parantaa hetkellisesti, koska yhtiöllä on vielä nostamatta Sitran riskirahan toinen puoli (42 047 €). Tilanne näyttäisi siltä, että riskirahan lisäosuuden nostamista tulisi harkita jo tämän tilikauden aikana, sillä liiketoimintaan liittyvien patentointikustannusten määrä on ollut viimeisten kahden tilikauden aikana vuositasolla noin 20 000 €, joten vaarana on uhka käteisvarojen loppumisesta jo kuluvalle tilikaudella. Käteisvarojen loppumisesta vauhdittaa se, että patentoitavien tapausten lukumäärä li-

sääntyy jatkuvasti samalla, kun vanhojenkin tapausten vuosimenot olisi kyettävä jollakin tavoin hoitamaan.

Toistaiseksi näyttäisi siltä, että yhtiön liiketoiminta on enemmän tappiollista kuin yhtiön tilinpäätös antaa olettaa. Aineettomista oikeuksista saatavien tulojen osuus suhteessa kaupallistamismenoihin on noin 8 % (3 521 €/42 084 €). Ero on hyvin havaittavissa kuvaajien välisenä kuiluna, joskin täytyy kuitenkin muistaa, että liiketoiminnan luonne on sellainen, että tulot saadaan yleensä takapainotteisesti, koska käytännössä hyödyntämissopimuksia ei saada solmittua kaupallistamismenojen syntytarkoituksella, joka tarkoittaa sitä että menojen aiheuttamat kulukirjaukset eivät todennäköisesti kokonaisuudessaan aiheuta tuloslaskelmakirjauksia tulevaisuudessa yhtiön tilinpäätökseen. Maksettujen ennakkojen kuvaajan jyrkkyys kuitenkin osoittaa, että riski kulukirjauksista kasvaa matemaattisesti tarkasteltuna samassa tahdissa. Graafisten kuvien ja tilinpäätösten tarkastellussa on hyvä muistaa, että tuloslaskelman viimeinen rivi ei näytä toiminnan kannattamattomuutta niin kauan, kuin yhtiöllä on Sitralta riskirahoitusta yhtiön toimintaan.

Tilanteeseen liittyy lähinnä kaksi eri riskiä, jotka voisivat laukaista yhtiön tilanteen erittäin tukalaksi. Ensimmäinen riski on siinä, että yhtiön käyttämä menetelmä jolla se hoitaa liikekirjanpitoaan, todetaan jollakin tavalla vääräksi (vaikkapa verotarkastuksen yhteydessä), jolloin yhtiö joutuu viemään maksetut ennakot kertavientinä tuloslaskelmaan. Toinen riski on siinä, ettei yhtiö saakaan myynti- tai lisensiointisopimuksia aikaiseksi. Kummassakin tapauksessa yhtiö joutuisi tekemään suuria kertakulukirjauksia, jotka syövät tappion myötä helposti yhtiön oman pääoman niin pieneksi, että yhtiö joutuu selvitystilauhan alle. Tämä ei ole kuitenkaan ole uhka niin kauan kuin riskirahoitusta riittää. Jos liiketoiminnasta ei ale- ta saamaan tuloja, pitkällä tähtäimellä ongelmat tulevat vastaan, sillä eiväthän yhtiön kirjanpidossa käyttämät menetelmävalinnat tai

ulkopuolinen tukirahoitus käännä sen toimintaa tietenkään yhtään kannattavammaksi.

5.6 EMPIRIAOSAN YHTEENVETO

Kussakin luvussa on jo tehty yhteenvedot niiden sisällöistä, joten tässä yhteydessä ei enää palata niiden yksityiskohtaiseen tarkasteluun. Empiriaosan lähtökohtiin liittyviä ongelmia pohdittiin jo luvun alkuosassa. Teoria- ja empiriaosan yhdistämisessä onnistuttiin lopulta varsin hyvin. Tutkielman empiirinen osoittautui varsin monimutkaiseksi tapaukseksi. Eriyisesti erilaiset omistussuhteisiin liittyvät kysymykset askarruttivat asiantuntijatahoja. Tilannetta hankaloitti lisäksi se, että kun sivuilla 75-77 esitettyä liiketoimintamallia alettiin pohtimaan tarkemmin, havaittiin, että erilaiset sopimuskäytännöt useiden eri sidosryhmien välillä mutkistivat tilannetta. Ei siis ollut kysymys enää yhden tai kahden eri tahon välisestä normaalista liiketoimintasta, jotka voitaisiin kirjata ”normaalin” kirjanpitolavan mukaisesti yhtiön liikekirjanpitoon. Sen sijaan yhtiön tapauksessa erilaisilla sopimuksilla oltiin sovittu ikään kuin kirjanpitolaista poikkeavia toimintatapoja. Sopimusten laatiminen sinänsä kuuluu ihan normaaliin liiketoimintaan, mutta ne vaikeuttivat huomattavasti kirjanpidollisten kysymysten tarkastelua. Haastattelut onnistuivat kaiken kaikkiaan erittäin hyvin. Keskustelut aiheen ympärillä venyivät useimmiten 1,5 tunnin mittaisiksi. Varsinaiset empiriaosaa koskevat johtopäätökset tehdään luvussa 6.2

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA TUTKIMUSTULOSTEN TARKASTELU

Tämän luvun tarkoituksena on tehdä johtopäätöksiä tutkielman kaikilta eri osa-alueilta. Pienempien lukujen yhteydessä on pyritty tekemään jo niiden loppuun yksityiskohtaisempia päätelmiä kokoamalla kunkin luvun perussanoma eräänlaisiksi yhteenvedoiksi. Tässä luvussa pyritään sen sijaan pitämään hieman laajempi perspektiivi. Lisäksi, luvun lopussa arvioidaan vielä tutkimuksen tavoitteiden saavuttamisen onnistumista sekä tutkimustulosten validiteettia ja reliabiliteettia.

6.1 TEOREETTISEN OSAN JOHTOPÄÄTÖKSET

Pohdinta voidaan aloittaa palaamalla tutkielman teoreettisiin tavoitteisiin. Yhtenä tutkielman alataavoitteena oli pyrkiä selvittämään ikään kuin aineettomien oikeuksien 'juuria', mihin niiden kirjanpidollinen käsittely perustuu. Tässä tarkastelussa mentiin historiallisesti varsin pitkälle taaksepäin ja pyrittiin osoittamaan, millaisia muutoksia lainsäädännön teoreettisessa perustassa on tapahtunut. Näyttää siltä, että lainsäädännön teoreettisella pohjalla ei ole enää niin suurta merkitystä kuin ennen, sillä kumpikaan kansainvälinen normisto ei perustu mihinkään erilliseen teoriaan. Se ei kuitenkaan näyttäisi aiheuttavan minkäänlaisia ongelmia itse kirjanpidon tai tilinpäätöslaskennan suorittamisessa. Tuleekin helposti mieleen, että olisiko meno-tulo-teorian tärkeyttä aikaisemmin ehkä jossain määrin jopa liioiteltu kansallisessa keskustelussamme.

Edellä todettiin, että aineettomien omaisuuserien määrä on kasvanut viime vuosina huomattavasti yritysten taseissa. Tutkielman perusteella voidaan sanoa, että aineettomilla oikeuksilla, ja yleensä koko aineettoman omaisuuden merkityksen kasvulla, on ollut jossain määrin vaikutusta kansallisen lainsäädäntömme muutoksiin. Enemmän aineeton omaisuus on kuitenkin vaikuttanut kansainvälisten normistojen muuttumiseen. Muutostarpeet on varmasti huomattu jokaisessa maassa kansallisella tasolla,

mutta konkreettisesti ne eivät ainakaan Suomessa ole vielä siirtyneet itse lainsäädännön tasolle. Positiivista kuitenkin on, että ns. IAS-sääntelyryhmä on ottanut raportissaan kantaa myös aineettomiin hyödykkeisiin, joka kertoo siitä, että asia on ollut ainakin keskustelupöydällä viimeaikoina.

Tutkielman yhtenä tavoitteena oli myös pyrkiä osoittamaan, millä tavalla aineettomien oikeuksien tilinpäätös- ja kirjanpitokäsittely poikkeavat eri tilinpäätösnormistojen välillä toisistaan. Jokaisella normistolla on omat lähtökohtansa, mutta tutkielman myötä osoittautui, että IAS ja US GAAP ovat useissa peruskysymyksissä erittäin lähellä toisiaan. Näyttäisi siltä, että kansainväliset normistot saavat selvästikin puolin ja toisin vaikutteita toisistaan. Erilaiset aineetonta omaisuutta koskevat muutokset ovat vienneet ne kuitenkin viimeaikoina yhä kauemmaksi kansallisesta lainsäädännöstämme. Tämä johtuu ainakin osittain siitä, että raskaat kansainväliset normistot soveltuvat lähinnä pörssiyrityksille, joiden tilinpäätöksiltä vaaditaan suurta läpinäkyvyyttä, ei niinkään pienille listaamattomille yhtiöille, joilla ei useinkaan ole sellaisia intressiryhmiä (esim. kansainväliset sijoittajat), jotka vaatisivat yksityiskohtaista ja tarkkaa tilinpäätösinformaatiota.

Kansainvälisten normistojen suuntauksena näyttäisi olevan, että aineettomalle omaisuudelle säädetään erikseen sellaiset standardit, jotka koskevat yritysten yhteenliittymiä. Tämä liittyy sellaiseen ajatusmalliin, että hankkijaosapuolen tulisi kyetä yksilöimään ja arvostamaan mahdollisimman tarkasti kaikki vastapuolelta hankittu aineeton omaisuus erikseen. Tämänkaltainen yksilöimisen tarve johtuu pääosin sijoittajien vaatiman tilinpäätösinformaation kasvusta, jonka seurauksena liikearvon merkitys on vähenemässä. Liikearvo on aikaisemmin ollut varsin mitäänsanomaton tase-erä sijoittajille. Sinne on voitu piilottaa runsaasti erilaisia aineettomia omaisuseriä, joita on voitu poistaa todella pitkällä poistoajoilla, samaan aikaan kun lähtökohtana tulisi pikemminkin olla se, että aineet-

tomien omaisuuserien poistoaikojen tulisi olla lyhyitä, johtuen niiden arvoihin liittyvästä volatilitteetista. Lyhyet poistoajat luonnollisesti huonontavat raskaasti yritysten tilikauden tuloksia.

Liikearvo on perinteisesti muodostunut hankkijaosapuolen maksamasta preemiosta, joka on puolestaan perustunut odotusarvoihin. Odotusarvot sen sijaan useimmiten perustuvat juuri aineettomaan omaisuuteen (patentteihin jne.). Kun näiden odotusarvojen sisältöä on päästy purkamaan, on se vastannut se sijoittajien lisääntyneeseen informaatiotarpeeseen, josta on kysymys erillisissä yhteenliittymien aineetonta omaisuutta yksilöivissä standardeissa. Tältä osin voidaan siis vetää se johtopäätös, että aineettoman omaisuuden osalta kansainvälisistä tilinpäätöksistä on tullut läpinäkyvämpiä, sijoittajaystävällisempiä, jonka seurauksena on myös helpompi seurata yritysjohton osaamista ja toisaalta hankintojen tuomaa lisäarvoa omistajille.

Kansainvälisissä normistoissa on myös havaittavissa useita muita eroavuuksia suhteessa kansalliseen lainsäädäntöömme. Yksi keskeisimmistä eroista näyttäisi liittyvän tasearvostukseen. Kansainvälisissä normistoissa, etenkin IAS:ssa, käyvän arvon -periaatteella on hyvin keskeinen rooli, joka poikkeaa voimakkaasti suomalaisesta hankintamenoajattelusta, jossa arvonkorotukset eivät käytännössä ole lainkaan sallittuja. Käypien arvojen laskentamalli johtaa siihen, että aineettomat oikeudet ja kaikki aineeton omaisuus, jota yrityksillä on yhä enenevässä määrin aktivoituna taseisiinsa, muuttuu yrityksille entistä merkityksellisemmäksi. Tämä johtuu siitä, että kun aineettomaan omaisuuteen liittyy suuria odotuksia, niiden käyvät arvot, markkina-arvot, ovat myöskin usein tästä johtuen suuria.

Tästä voi kuitenkin helposti aiheutua ongelmia, koska esimerkiksi aineettomat oikeudet ovat hyvin herkkiä arvonmuutoksille. Niiden tasearvon saattaa tippua nolnaan yhdessä hetkessä (korvaavan teknologian vuoksi

jne.). Arvonmuutokset sen sijaan näkyvät tuloslaskelmassa jatkuvina arvonkorotuksina ja arvonalentumisina. Tämä johtaa siihen, että tuloslaskelmasta tulee hyvin epästabiili laskelma, joka muuttuu jatkuvasti. Suurimmat muutokset johtuvat juuri aineettomasta omaisuudesta, koska aineellisen omaisuuden tasearvot eivät ole niin herkkiä erilaisille muutoksille. Tässäkin mielessä voidaan siis tehdä johtopäätös, että aineettoman omaisuuden merkitys on kasvamassa.

Juuri edellä kuvattu liikehdintä on johtanut Halmeen (1999) tekemään havaintoon, että tilinpäätösten painopisteen voidaan katsoa siirtyneen taseeseen päin. Käypien arvojen –malli siis pienentää tuloslaskelman merkitystä, koska se ei kuvaakaan enää yksinomaan rahaprosessia, vaan tilikauden tulokseen vaikuttavat odotuksiin perustuvat arvonnousut ja arvonalaskut, joissa raha ei konkreettisesti liiku lainkaan. Tästä syystä voidaankin suomalaisen tilinpäätösmallin puolustukseksi sanoa, että se pyrkii kuvaamaan puhtaasti yrityksen liiketoiminnan hyvyyttä, sitä että riittävätkö rahat, onko liiketoiminta tappiollista vai voitollista. Tämä kaltainen ajattelu tuloslaskelman osalta joutuu väkisinkin kansainvälisten normistojen myötä väistymään.

Kun nykyisessä kansallisessa lainsäädännössämme ei sallita aineettoman omaisuuden arvonkorotuksia, se ei suinkaan tarkoita kuitenkaan sitä, etteivätkö yritykset voisi antaa liitetiedoissaan aineetonta omaisuutta koskevaa informaatiota sijoittajille niiden todellisesta arvosta. Heille voidaan antaa liitetiedoissa toki niin paljon ajankohtaista lisätietoa kuin yritys itse haluaa. Tällöin sijoittajat saisivat tarvitsemansa tiedot sekä yrityksen senhetkisestä suorituskyvystä tuloslaskelman kautta että tulevaisuuden näkymistä liitetiedoissa annetun lisäinformaation kautta. Johtopäätöksenä voidaan siis sanoa, että käypien arvojen laskennan perusidea, lisäinformaation antaminen, pienentää tuloslaskelmasta saatavan informaation hyödyllisyyttä. Tämä johtaa siihen, että käypien arvojen laskennassa aineettomilla omaisuuserillä on entistäkin suurempi merkitys. Tilintarkasta-

jan näkökulmasta tilanne hankaloituu, koska heillä on harvoin sellaista toimialaosaamista, jota tarvitaan jonkin aineettoman omaisuuserän arvonmäärittämiseen. Tästä syystä syntyy todennäköisesti oma ammattikuntansa, joka erikoistuu yksinomaan aineellisten ja aineettomien omaisuuserien arvonmäärittäisiin.

Teoreettisella puolella olisi varmasti runsaastikin erilaisia jatkotutkimusaiheita. Tämän tutkielman puitteissa oli esimerkiksi alun perin tarkoituksena tutkia myös aineettoman omaisuuden arvonmäärittämiseen liittyvää problematiikkaa. Aihe ei kuitenkaan mahtunut tutkielman sisältöön, koska silloin sen laajuus olisi kasvanut kohtuuttomasti. Aineettomien oikeuksien arvonmäärittäminen on siinä mielessä mielenkiintoinen aihe tutkittavaksi, että erilaisia lähestymistapoja on lukuisia, mutta niiden hyvydestä kiistellään varsin paljon. Aineettoman omaisuuserän tasearvon laskentaan sopivan mallin löytäminen näyttäisi olevan erittäin vaikeaa. Aineellisten omaisuuserien kohdalla ongelman ratkaiseminen on huomattavasti helpompaa, koska sille on yleensä helposti laskettavissa hankintameno, joka perustuu helposti laskettaviin valmistuskustannuksiin jne. Sen sijaan esimerkiksi tuotemerkin arvostaminen on jo huomattavasti monimutkaisempi prosessi.

Jos nykyinen trendi jatkuu tulevaisuudessa, niin aineeton omaisuus muokkaa yritysten taserakenteita jatkossa yhä enemmän immateriaaliseksi, näkymättömäksi. Tämä vaikeuttaa huomattavasti yritysten arvonmäärittäystä kokonaisuudessaan. Toisaalta tilinpäätöksistä pyritään tekemään yhä läpinäkyvämpiä. Tilinpäätösnormistot yrittävät pysyä muutosten perässä, jolloin suomalaistakin lainsäädäntöä joudutaan todennäköisesti lähitulevaisuudessa korjaamaan lähemmäksi aineettomalle omaisuudelle sopivaa käytäntöä. Toisaalta, Suomessa tullaan erittäin suurella todennäköisyydellä siirtymään entistä lähemmäksi IAS-standardien mukaista tilinpäätöskäytäntöä, josta on osoituksena edellä mainitun IAS-sääntelyryhmän perustaminen vuonna 2002. Tutkielman perusteella

näyttäisi siltä, että kummatkin kansainväliset normistot ovat huomioineet huomattavasti kirjapitolainsäädäntöä paremmin aineetonta omaisuutta koskeneen vallankumouksen (mikä on edelleen käynnissä), joka koskee ennen kaikkea aineettomasta omaisuudesta koskevaa lisäinformaation tarvetta. Suomessa informaation antaminen perustuu yhä lähes yksinomaan liitetiedoissa annettavaan vapaaehtoisuuteen.

6.2 EMPIRIAOSUUDEN JOHTOPÄÄTÖKSET

Yhtenä Innokarelia Oy:n kirjanpidollisten kysymysten käsittelyn haasteena oli luoda koko tutkielman läpi kantava linkki teoriaosan ja empiirisenosan välille. Tämä johtuu siitä, että empiriaosassa käsiteltävässä yhtiössä on kysymys aineettomia oikeuksia välittävästä, ei siis niitä omistavavasta yhtiöstä, kun teoreettinen osuus sen sijaan tarkastelee aineettomia oikeuksia lähinnä sellaisen yhtiön näkökulmasta, jonka omistuksessa kyseiset oikeudet ovat. Kirjanpitolainsäädäntö ei tunne tämänkaltaista kahtiajakoa omistuskysymyksiin liittyen. Se on säädetty lähtökohteisesti yhtiöille, jotka omistavat niiden taseissa olevat varat. Lainsäädännössä puhutaan vain aineettomista oikeuksista ottamatta kantaa siihen, kuka ne omistaa. Tämän vuoksi yhtiö oli hakenut ratkaisumalleja aineettomia oikeuksia koskevan lainsäädännön ulkopuolelta. Tästä syystä yhtiön toimintamallia analysoivassa luvussa oli tosinaan vaikeata löytää yhteys tutkielman teoriaan. Sen sijaan muissa luvuissa vastaavaa ongelmaa ei ollut. Kokonaisuutena yhteys onnistuttiin löytämään varsin hyvin.

Tapauksen haasteellisuus näkyy myös ennen kaikkea siinä, että useista asiantuntijatahoista huolimatta, yhtiön tilanteeseen ei pystytty antamaan yhtä oikeata vastausta. Kaikki tahot kokivat tapauksen huomattavasti tavallista mutkikkaammaksi. Pääsääntöisesti asiantuntijat eivät nähneet eri toimintamalleja toisiaan poissulkevinä vaihtoehtoina. Heidän mukaan on pikemminkin kysymys siitä, että erilaiset tilanteet ratkaisivat sen, mitä

toimintatapaa yhtiön tulisi kulloinkin käyttää. Yleensä kaikkia lausuntoja leimasi kuitenkin varovaisuuden periaatteen noudattaminen. Sen sijaan tulkinnat siitä, mitä varovaisuuden periaate pitää sisällään, poikkesivat varsin paljon toisistaan eri tahojen välillä. Se mitä yksi piti varovaisuutena, toinen saattoi pitää erityisenä varovaisuutena jne.

Nykymallissa nähtiin kaikkien asiantuntijoiden taholta paljon kehittämistarpeita. Lähes kaikki asiantuntijat pitivät virheellisenä menettelynä, että yhtiö pitää aineettomien oikeuksien patentoinnista aiheutuvia menoja maksetuissa ennakoissa vuodesta toiseen niiden nimellisarvossaan, vaikka todennäköisyys niiden takaisinsaamiseen saattaa ajoittain olla hyvin epävarmalla pohjalla. Tästä helposti tehtävissä johtopäätös, että yhtiön tulisi mitä pikimmiten kiinnittää huomiota maksettujen ennakkojen tase-erän arvostukseen, jos se aikoo jatkaa tulevaisuudessa nykyisen toimintamallinsa mukaan. Sen tulisi luoda selkeästi dokumentoitu järjestelmä siitä, mihin kyseisen tase-erän arvostaminen perustuu.

Toinen keskeinen haastattelujen perusteella tehty johtopäätös on, että yhtiön tulisi tulouttaa kaikissa olosuhteissa kaikki hyödyntäjäyritykseltä lopullisesti saamaansa tulot suoraan tuloslaskelmaan sitä mukaan kuin niitä kertyy. Tätä perusteltiin tulojen lopullisuuden käsitteellä. Haastatteluissa todettiin useiden asiantuntijoiden taholta, että sopimuskäytännöt eivät voi ohittaa tätä kirjanpidon peruslähtökohtaa, vaikka tutkielman teoriaosuudessa todettiin, että liiketapahtumien kypsyminen on juridisella puolella. Tämä ei kuitenkaan tarkoittaisi sitä, etteikö sopimuksia huomioitaisi lainkaan, vaan kysymys on siitä, että laskelmat eri osapuolille jaettavista tulo-osuuksista tulisi pitää niin pitkään kirjanpidon ulkopuolella kunnes tapaus on sulkeutunut lopullisesti. Eli vaikka kirjanpidossa tuloutettaisiin, niin se ei tarkoittaisi vielä tilittämisen aloittamista eri osapuolille, vaan siitä määrättäisiin erikseen sopimuksessa. Tähän liittyy kuitenkin selvästi tietty ristiriita joidenkin kirjanpidon periaatteiden kanssa. Tällainen käytäntö muuttaisi yhtiön kirjanpidossa käyttämää nykyistä

toimintamallia ratkaisevasti. Asiasta olisi kuitenkin hyvä keskustella yhtiön tilintarkastajien kanssa.

Tutkielmassa esitettiin myös vaihtoehtoisia toimintamalleja. Mallien lähtökohdat perustuivat aineettomia oikeuksia koskeviin kirjanpitolainsäädännön pykäliin, joissa säädetään, että aineettomat oikeudet täytyy joko aktivoida tuloslaskelmaan tai viedä kertakirjauksella tuloslaskelmaan. Niiden tarkastelun lähtökohtana on, että omistusoikeuksiin liittyvät kysymykset eivät vaikuttaisi tässä yhteydessä siihen, etteikö malleja voitaisi käyttää. Tämä perustuu asiantuntijoiden näkemyksiin siitä, että juridinen sopimus ei olisi kaikissa olosuhteissa kirjanpitolakia ohittava seikka. Tästä on hyvänä esimerkkinä Suomen johtava lisensiointialan yritys Licentia Oy, joka aktivoi aineettomia oikeuksia taseeseensa, vaikka sillä ei olekaan niihin omistusoikeutta. Tutkielman empiirisessä osassa esitettiin useita eri argumentteja sille, että näitä menetelmiä voitaisiin käyttää. Yhtiön arvioitavaksi jää se, ovatko ne riittäviä.

Tutkielmassahan pohdittiin myös jossain määrin liiketoiminnan hoitamisen lähtökohtia siitä näkökulmasta, että yhtiö omistaisi oikeudet itse. Lyhyen tarkastelun perusteella voidaan sanoa, että oikeanlaisilla sopimuskäytännöillä liiketoiminnan riskejä voitaisiin madaltaa siinä määrin, että sitä voitaisiin mahdollisesti pyörittää sitenkin, että omistusoikeudet olisivat yhtiöllä. Tämän etuna olisi, että yhtiön kirjanpitofunktio selkiytyisi huomattavasti. Yhtiön kannattaisi siis pohtia omistukseen liittyviä kysymyksiä uudelleen ja ottaa silloin vertailukohdaksi nykyiseen toimintamalliin liittyvät riskit, jolloin keskustelun lähtökohdat olisivat oikealla tasolla. Tutkimatta tarkemmin liiketoimissaan epäonnistuneiden lisensiointiyhtiöiden liiketoimintamalleja, kirjanpitoa, maantieteellistä toimialuetta jne. ei ole kovin suotuisaa tehdä johtopäätöksiä siitä, ettei omistaminen voi olla missään muodossa järkevää. Asiasta olisi siis syytä keskustella lisää.

Kaiken kaikkiaan voidaan sanoa, että asiantuntijalausuntojen ongelma on siinä, että heidän esittämät mallit ovat lähinnä ehdotuksia, heidän omia näkemyksiä, jotka voisivat olla kirjanpitol teknisesti mahdollisia. Tämä tutkielman puitteissa ei kuitenkaan ollut mahdollista selvittää niiden oikeellisuuden lainpitävyyttä. Menetelmien lopullinen oikeellisuus lienee mahdollista mitata ainoastaan Kirjanpitolautakunnan ja verottajan ennakkopäätöksillä, jolloin toimintatavoista saadaan lopullinen ja virallinen lausunto. Yhtiön tilintarkastajien mielipide näyttäisi toistaiseksi kuitenkin olevan, että nykyinen malli on asianmukainen. Tässä täytyy nyt kuitenkin muistaa, että yhtiön tilintarkastajat ovat olleet kehittämässä yhtiön nykyistä toimintamallia, joten heidän arvionsa on nähtävä tässä valossa. On myös hyvä muistaa, että tilintarkastajalla on vastuu tiettyyn rajaan saakka, mutta viimekädessä yhtiön toimintatavoista vastaa sen hallitus. Ennakkopäätösten hakemisella yhtiö kuitenkin pystyisi turvaamaan selustansa ja välttämään mahdollisia riskejä tulevaisuudessa.

Yhtiön liiketoiminta on ollut nyt kolme vuotta huonosti kannattavaa, jonka aikana sen toimintaa on tekoehdostetty yhtiön liiketoimintaan saadulla riskirahalla. Vaikka asia tiedostetaankin yhtiössä, voidaan tässä kuitenkin todeta, että liiketoiminnan jatkuminen nykyisellään ei voi kantaa enää kovin pitkään. Kun riskirahoitus loppuu, selvitystilasäännökset johtavat nykyisissä olosuhteissa hyvin nopeasti siihen, että yhtiö on todellisissa vaikeuksissa. Tästä syystä voisi olla aiheellista ryhtyä jo valmistautumaan siihen ajankohtaan, jolloin ongelmat tulevat konkreettisesti vastaan. Tulevaisuuden suunnittelu on tällä hetkellä jo huomattavasti helpompaa, kuin yhtiön perustamishetkellä, jolloin sillä ei ollut lainkaan ”benchmarking-tietoa” eikä kokemusta mahdollisista markkinoista. Nyt yhtiö on kuitenkin toiminut jo kolme vuotta ja tuntee markkina-alueen potentiaalin, johon tulevaisuuden laskemia voitaisiin perustaa.

Yhtiön voisi olla myös aiheellista pohtia lisäresurssien satsaamista sekä ulkoisen että sisäisen laskentatoimen ja markkinointitoimintojen hoitami-

seen. Saattaisi myös olla esimerkiksi järkevää pohtia, että voiko Etelä-Karjalan alue ylipäänsä olla tämän tyyppiselle liiketoiminnalle riittävän suuri toiminta-alue. Tulisiko sitä ehkä laajentaa tai tehdä vaikka yhteistyötä muiden yliopistojen kanssa. Tai millä tavalla esimerkiksi paikallinen ammattikorkeakoulu saataisiin paremmin mukaan toimintaan. Näistä aiheista voisi teettää lisäselvitystä. Lisäksi voitaisiin selvittää, millä tavalla aikaisemmin mainittu arvostusmalli ja sen dokumentointi tai jonkunlaisen hinnoittelumallin laatiminen hyödyntäjäyrityksille markkinoitaville lisensseille voitaisiin rakentaa.

Yhtiö on saanut tutkielman puitteissa paljon pohdittavaa ja kehitysehdoituksia, joihin sen tulisi nyt tarttua mitä pikimmiten, sillä nykyisellään yhtiön toimintaan liittyy lukuisia vaaratekijöitä. Kuten edellä on käynyt ilmi, tutkimusongelman ratkaisemiseen ei kuitenkaan ole annettavissa yhtä yksiselitteistä vastausta, vaan yhtiölle on nyt esitetty useita erilaisia vaihtoehtoja, joista jokaiselle on olemassa vahvoja argumentteja niiden käyttämisen puolesta. Yhtiön tulisi nyt kyetä arvioimaan ja punnitsemaan niiden sopivuutta ja tehdä sen jälkeen päätöksiä jatkotoimenpiteistä. Näyttäisi kuitenkin siltä, että kaikki vaihtoehdot johtaisivat toteutettuina jossain muodossa muutoksiin. Lähtökohtana tulisi kuitenkin olla EU:n neljännessä direktiivissä esitetyt periaatteet, joista yksi on varovaisuus. Yhtiön kannalta on lopulta parempi toimia hieman liian ylivarovaisesti, kuin olla huomioimatta sitä riittävällä vakavuudella. Tähän ajatukseen parhaiten sopiva malli olisikin tulouttaa tulot ja tehdä menoista kulukirjaukset suoraan tuloslaskelmaan (siitäkin huolimatta, että yhtiöllä ei ole omistusoikeutta sen kauppaamiin aineettomiin oikeuksiin).

6.3 TAVOITTEIDEN SAAVUTTAMINEN JA TUTKIMUSTULOSTEN LUOTETTAVUUS

Tutkielmalla oli useita eri tavoitteita (s. 3-4). Pää tavoitteena oli riippumattoman näkemyksen muodostaminen Innokarelia Oy:n kirjanpitokäytännöistä ja sen kehitystarpeista. Pää tavoitteen mukaisesti, tutkimustyön tuloksena saavutettiin useiden eri riippumattomien asiantuntijatahojen näkemys Innokarelia Oy:n nykyisen mallin toimivuudesta sekä ongelmakohtista, joita käsiteltiin yksityiskohtaisesti luvussa 5. Lisäksi, Innokarelia Oy:lle pystyttiin tutkielman tavoitteiden mukaisesti esittämään myös erilaisia vaihtoehtoisia toimintamalleja, joita se voisi kirjanpidossaan käyttää. Yhtenä tavoitteena oli myös pohdiskella hieman aineettomien oikeuksien omistamiseen liittyvää asetelmaa. Tämän tavoitteen osalta onnistuttiin löytämään myöskin erilaisia näkökulmia ja ratkaisuja, jotka voisivat tarvittaessa toimia hyvänä pohjana Innokarelia Oy:n sisäisissä keskusteluissa omistuskysymykseen liittyen. Kovin syvälliseen pohdintaan tältä osin ei kuitenkaan ollut mahdollisuutta mennä tutkielmaan laajuuteen liittyvien rajoitteiden vuoksi.

Teoriaosuudessa pystyttiin edelleen tutkielman tavoitteiden mukaisesti, osoittamaan eri tilinpäätösnormistojen välisiä eroja sekä vertailemaan niitä keskenään toisiinsa. Etenkin kansallisen ja kansainvälisten normistojen välillä havaittiin huomattavia eroja. Kirjanpidon teorioita koskevana tavoitteena oli osoittaa lukijalle aineettomia oikeuksia koskevan lainsäädännön perusteita sekä kehitystä. Tämän saavuttamiseksi vaadittiin hieman historiallista tarkastelua. Vähäisestä kirjoittelusta johtuen ongelmaksi muodostui jossain määrin aineettomia oikeuksia kehityksen alkutaivalta koskevien lähdeviitteiden puute. Sen sijaan eri tilinpäätösnormistojen teorioiden ja viitekehyksien perusteet pystyttiin käymään ongelmitta läpi niiltä osin, kuin niiden katsottiin olevan tutkielman puitteissa tarpeellista. Kaikkia tutkielman tavoitteita koskevia argumentteja pystyttiin pääsääntöisesti perustelemaan joko teoreettisilla, lainsäädännöllisillä tai

yksittäisillä asiantuntijalausunnoilla. Täten voidaan todeta että tavoitteiden saavuttamisessa onnistuttiin kokonaisuudessaan varsin hyvin.

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkimustulosten validiteetin ja reliabiliteetin osoittaminen on erittäin vaikeata. Reliabiliteetilla tarkoitetaan mittaus tulosten toistettavuutta. Validiteetti tarkoittaa puolestaan mittarin tai tutkimusmenetelmän kykyä mitata juuri sitä, mitä on tarkoituskin mitata (Hirsjärvi, Remes ym., 2000, s. 213). Nämä käsitteet ovat kuitenkin peräisin kvantitatiivisesta tutkimuksesta, eikä tästä syystä sovellu erityisen hyvin suoraan kvalitatiivisen tutkimuksen tulosten luotettavuuden tarkasteluun. Näiden käsitteiden ”hylkääminen” ei kuitenkaan tarkoita sitä, että tutkimusta voisi tehdä miten tahansa. (Hirsjärvi – Hurme, 2001, s. 188-189). Hirsjärven, Remeksen ym. mukaan tutkimuksen luotettavuutta kohtaa tutkijan tarkka selostus tutkimuksen toteuttamisesta. On kerrotava haastattelujen olosuhteista, häiriötekijöistä, niihin käytetystä ajasta jne. Lisäksi on kerrottava, mihin päätelmät perustuvat (Hirsjärvi, Remes ym., 2000, s. 214-215). Tästä syystä seuraavaksi pyritään kuvaamaan aineistonkeruu- ja käsittelyprosessia.

Tutkielman aineistonkeruumenetelmä perustuu ns. *saturaation* käsitteeseen, jolla tarkoitetaan sitä, että haastateltavien lukumäärää ei määritelty tutkielman alkuvaiheessa tarkasti, vaan haastatteluja jatkettiin niin pitkään, kunnes haastatteluissa alkoi kertaantua samat asiat eri haastateltavien välillä. Tällä pyrittiin varmistamaan, että mikään näkökulma ei jää huomioimatta. Aineistonkeruun ongelmakohdaksi muodostui kuitenkin se, että tutkielman puitteissa ei ollut mahdollisuutta haastatella kaikkia niitä tahoja, jotka olisivat olleet tutkimustulosten kannalta merkityksellisiä (veronsaaja). Tämän vuoksi tutkielman reliabiliteetti pakostakin kärsii jossain määrin. Kuten edellä on todettu, kuhunkin haastatteluun varattiin riittävästi aikaa, noin 1,5 tuntia. Näin pyrittiin varmistamaan, että haastateltavalla on riittävästi aikaa sisäistää Innokarelia Oy:n liiketoimintamalli, joka osoittautui usein asiantuntijoillekin vaikeaksi hahmottaa. Haastatte-

luja ei pyritty ohjailemaan voimakkaasti, vaan haastateltaville annettiin tilaa vastata ja esittää tarvittaessa toimintamallia koskevia kysymyksiä. Haastatteluissa oli kuitenkin tietty perusrunko, jolla varmistettiin, että kaikkien haastateltavien kanssa käytiin läpi, ainakin jossain määrin, samoja asioita. Haastatteluperiodin aikana pidettiin eräänlaista haastattelu-päiväkirjaa, johon kirjattiin haastatteluissa ilmenneitä uusia, tutkielman kannalta keskeisiä näkökulmia. Nämä näkökulmat pyrittiin nostamaan esiin seuraavissa haastattelutilanteissa ja keskustelemaan niistä toisen asiantuntijatahon kanssa. Näin niiden tarkasteluun saatiin laajempi näkökulma.

Haastattelut tehtiin kaikissa tapauksissa haastateltavana olevan tahon toimipaikassa (toimistossa). Haastattelussa käydyt keskustelut taltioitiin kokonaisuudessaan minidisc-soitinta käyttäen. Tämän jälkeen suoritettiin haastatteluaineiston litterointi, jossa noudatettiin periaatetta, jonka mukaan keskustelut kirjoitetaan kokonaisuudessaan ylös sanasta sanaan. Muukkosen ja Törmälän osalta taltioinnissa jouduttiin kuitenkin käyttämään käsinkirjaamista. Haastatteluaineistosta tehdyt lainaukset on haluttu pitää sanatarkkoina, puhekielisinä, jotta lukija voisi saada mahdollisimman hyvän käsityksen haastateltavien ajatusmaailmasta ja näkemyksistä, niihin liittyvästä varmuudesta/epävarmuudesta. Näin ei ole myöskään syntynyt tutkijan kannalta tulkintavirheen vaaraa, joka voisi viedä tutkielmaa väärään suuntaan.

Deyn mukaan yksi validointitapa on esittää lähteiden luotettavuus (Hirsjärvi – Hurme, 2001, s. 189). Haastateltavien valinnassa pidettiin pääasiallisena kriteerinä auktorisointia tai jotakin muuta osoitusta korkeasta ammattiosaamisesta (esim. pitkäaikainen opetustyö kirjanpidon parissa). Useimmat heistä olivat pätevyityneitä tilintarkastuksen saralla. Näin ei kuitenkaan ollut kaikkien kohdalla. Tutkimusaineiston tarkastelussa tulee ottaa huomioon, että joidenkin haastateltujen tahojen osalta pätevyys ja osaaminen näkyi toisinaan enemmän vahvana toimialaosaamisena, kuin

kirjanpidollisten ratkaisujen asiantuntemuksena. Tästä syystä syntyi välillä käsiteongelmia, mm. terminologisia epäselvyyksiä, joilla oli vaikutusta tutkielman validiteettiin. Tätä voidaan kuitenkin pitää toissijaisena ongelmana, koska se koskee ainoastaan pientä osaa aineistosta, eikä niinkään tutkimuksen kannalta ratkaisevia lausuntoja. Toisaalta, toimialoasaaminen toi esiin muita tutkielmalle tärkeitä näkökulmia.

Tutkimustulosten validointiin käytettiin myös ns. osallistujatarkistusta, jossa haastateltavat saivat tutustua heidän lausunnoistaan tehtyihin tulokintoihin. Tämä ei kuitenkaan ollut mahdollista koko aineistolle. Osallistujatarkistus tehtiin Wariksen ja Erveliuksen osalta. Lisäksi, Innokarelia Oy:tä koskevan informaation oikeellisuus tarkastettiin yhtiön taholta lukuisia kertoja. Edelleen, tutkimustuloksia validoitiin viittaamalla ajoittain kirjallisuuteen, tarkemmin lainsäädäntöön ja teoriaan. Myös itse haastateltavat perustelivat usein näkemyksiään viittaamalla yksittäisiin lakipykäliin, mietintöihin jne., joka on havaittavissa heidän vastauksistaan. Tutkielman puitteissa ei sen sijaan ollut mahdollisuutta triangulaatioon eli tutkimusmenetelmien yhteiskäyttöön. Tämä heikentää täten osaltaan tutkielman validiteettia.

Haastatteluaineistosta on havaittavissa, että useampi haastateltava päätyi samaan tulokseen, joskin myös eriäviä mielipiteitä esitettiin. Tässä täytyy kuitenkin muistaa, että asiantuntijatahot eivät ottaneet kantaa ainoastaan yhteen malliin, vaan niitä oli useampia. Eli vaikka asiantuntijat saattoivatkin olla yhdestä mallista täysin yksimielisiä, toisen kohdalla saattoi esiintyä eriäviä mielipiteitä. Pääkysymyksissä valtaosa *riippumattomista* asiantuntijatahoista löysivät kuitenkin toisensa, jota voidaan pitää osoituksena reliabiliteetista. Tutkimusaineistosta on aistittavissa ehkä hieman asetelma, jossa yhtiön sisä- ja ulkopuolelta tulevat näkemykset ovat vastakkain. Tutkimustulosten yleistäminen koko toimialaan ei sellaisenaan ole mielekäästä, koska lisensiointiyhtiöiden toimintamallien lähtökohdat poikkeavat usein niin paljon toisistaan. Yleisesti voidaan kuitenkin

todeta, että luvussa 5 esitetyt vaihtoehtoiset toimintamallit perustuvat kirjanpidon peruseriaatteisiin, jonka vuoksi niiden soveltaminen kaikkien yritysten kirjanpidossa tulisi olla sellaisenaan mahdollista kaikissa yrityksissä. Poikkeuksellisia ja monimutkaisia tilanteita kuitenkin ilmenee toisinaan, joka on tullut hyvin esille myös tämän tutkielman yhteydessä. Tutkielman teoriaosan osalta voidaan todeta, että siinä pyrittiin käyttämään mahdollisimman laajaa lähdeaineistoa sekä kansainväliseltä että kansalliselta tasolta. Täsmennettäköön vielä, että lainsäädäntöä koskevan tarkastelun osalta lähdeaineistona pyrittiin käyttämään mahdollisimman tuoreita julkaisuja.

LÄHDELUETTELO

Aaltio-Marjosola, I. 2003. Saatavissa: <http://www.metodix.com/> [viitattu 29.8.2003].

Aho, T – Vänskä, H. 1996. Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa. 2. painos. Jyväskylä: Gummerus.

Alhola, K., Koivikko, A., Rätty, P. ja Tuominen, O. 1999. Tilinpäätös ja yrittysverotus. Porvoo: WSOY.

Aromäki, K., Halonen, V., Jalkanen, J., Kuutti, I., Seppänen, V., Skogberg, M. Sundvik, P., Tolvanen, M., Torkkel, T., Tornainen, T., Tuomala, M., ja Viljanen, J., 2003. IAS Käytännön esimerkein. Helsinki: Edita Prima Oy.

Arovaara, K., Havukainen, J., Ilkka, H., Laitinen, E., Kuusiola, A., Luoma, P., Nevalainen, R., Perälä, S. Pärssinen, H., Sipilä, P., Smeds, M., Termäs, K., Vuorio, A. 2001. Miten sovellan uudistunutta kirjanpitolainsäädäntöä? Helsinki: kauppakaari: Ernst & Young Academy.

Artto, E., Koskela, M., Leppiniemi, J. 1988. Ulkoisen ja sisäisen laskenta-toimen perusteet ja hyväksikäyttö: Kirjanpito, rahoitus, talouden hallinto. Helsinki: Gaudeamus.

Blummé, N. 2002. IAS view: KPMG:n asiakaslehti 1, s. 4-5
Saatavissa: <http://www.kpmg.fi/view021/> [viitattu 20.5.2003]

Campbell, J. E, Hermanson, H. M., McAllister, J. P. 2000. The CPA Journal: Obstacles to International Accounting Standards Convergence. Saatavissa: <http://www.nysscpa.org/> [viitattu 23.9.2003]

Casabona, P. A., 2003. Financial Accounting & Reporting. Recent Accounting Standards are Changing the Content of Corporate Financial Statements, Part II.

Cole, S. – White, P. 2003. Accounting for Goodwill. Camagazine January/February s. 41-42.

Deloitte & Touche 2002. IAS Ydinkohdat.

Eskola, J. – Suoranta, J. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. 3. painos. Jyväskylä: Gummerus.

Ernst & Young 2001. Financial Reporting Developements: Accounting for Business Combinations, Goodwill and Intangible Assets – FASB Statements 141 and 142. 1st edition.

Ervelius, R. 2002. Innokarelian Oy:n liiketoimintamalli.

Financial Accounting Standard Board 2001. Current Text: Accounting Standards as of June 1, 2001. New York: John Wiley & Sons, inc.

Haarman, P-K. 1994. Immateriaalioikeuden oppikirja. Toinen, uudistettu painos. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Halme, L. 1999. Pankkisääntely ja valvonta: Oikeuspoliittinen tutkimus Säästöpankkien riskinotosta. Helsinki: Suomen Pankin julkaisuja.

Halonen, V. – Kuutti, I. 2003. IAS View: KPMG:n asiakaslehti,. Saatavissa: <http://www.kpmg.fi/View031/> [viitattu 20.3.2003]

Hentula, J. 2001. Immateriaalioikeuksien taloudelliset ulottuvuudet, Luentokalvot (PricewaterhouseCoopers).

Hirsjärvi, S. – Hurme, H. 2001. Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino.

Hirsjärvi, S., Remes, P. ja Sarjavaara, P. 2000. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.

Honko, J. 1969. Yrityksen vuositulos. 2. painos. Helsinki: Liiketaloustieteellinen tutkimuslaitos.

IAS-standardit 2001. Helsinki: KHT-Media.

IAS-standardit 2002. Helsinki: KHT-Media.

Innokarelia 2003. Innokarelia Oy:n tasekirja 2002.

Jalonen, T. – Karonen, R. 2002. Mitä ovat patentti ja hyödyllisyysmalli. Patentin peruskurssi. Patentti ja rekisterihallitus.

Järvinen, R., Prepula, E., Riistama, V., Tuokko, Y. 1995. Uudistettu kirjanpitolainsäädäntö. Espoo: Weilin + Göös.

Järvinen, R., Prepula, E., Riistama, V., Tuokko, Y. 1998. Uusi kirjanpitolainsäädäntö – kirjanpito ja tilinpäätös. Helsinki: WSOY.

Kauppa- ja teollisuusministeriö, 1998. Päätös kehittämismenojen aktivoimisesta taseeseen, N:50/1998.

Kettunen, P. 1980. Laskentatoimen perusteista. 2. painos. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.

Kettunen, P. 1993. Financial accounting and reporting in Finland: European Accounting Review 3, 592-602.

Kettunen, P., Mäkinen, V., Neilimo, K. 1976. Taseanalyysi. Helsinki: Weilin + Göös.

Kirjanpitolainsäädännön uudistamiskomitean mietintö 1990. Komiteamietintö 1990:45. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Kirjanpitolakikomitean mietintö 1969. Kirjanpitolainsäädännön uudistaminen: komiteamietintö 1969: B 21. Helsinki: Kauppa ja teollisuusministeriö.

Kirjanpitolautakunnan lausunto 2000. Atk-ohjelmistojen kirjaaminen 2000/1604. Saatavissa: <http://ktm.elinar.fi/ktm/> [viitattu 20.8.2003]

KPMG 2001. Summary of FASB Statement No. 144, Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets.

Laiho, R. T. 2002. PRH ja sen tehtävät. Patentin peruskurssi. Patentti- ja rekisterihallitus.

Lampola, M. 2002. Yliopistotutkimuksen kaupallinen hyödyntäminen. Sitran raportteja 21. Kuopio:Kevama Oy.

Lehtovuori, J. 1972. Tuloslaskenta, taseteoriat ja tilinpäätösinformaatio. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.

Lehtovuori, J. – Virtanen, K. 1989. Kirjanpidon esikurssi. 14:n tarkistetun painoksen muuttamaton lisäpainos. Helsinki: Gaudemus.

Leppiniemi, J. 1990. Tilinpäätös ja verosuunnittelu. Helsinki: Painokaari Oy.

Leppiniemi, J. 1995. Hyvä kirjanpitolapa, mikä on sallittua, mahdollista kiellettyä? 6. painos. Helsinki: WSOY.

Leppiniemi, J. 1998a. Aineettomat hyödykkeet tilinpäätöksessä. Verotus 4, s. 351-355.

Leppiniemi, J. 1998b. Hyvä kirjanpito, mikä on sallittua, mahdollista kiellettyä? 7. painos. Helsinki: WSOY.

Leppiniemi, J. – Koskela, M. 1998. Kirjanpidon perusteet. 4. Uudistettu painos. Helsinki: WSOY.

Leppiniemi, J. – Kykkänen, T. 2001. Kirjanpito ja tilinpäätös harjoituksiin. Helsinki: WSOY.

Leppiniemi, J. – Leppiniemi, R. 2000. Tilinpäätöksen tulkinta. 3. painos. Helsinki: WSOY.

Leppiniemi, J., Jänkälä, M., Airaksinen, M., Jääskeläinen, T., Andersen, M., Saarelainen, P., Rätty, P., Letto, R., Kahola, M-L., Ahti, A., Torkko, M., Kaisanlahti, T., Mähönen, J., 2003. IAS-sääntelyryhmän loppuraportti. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Edita Publishing.

Lev, B. 2001. Intangibles: management, Measurement, and Reporting. Washington (DC): Brookings Institution Press, cop. 2001.

Murtoaro, N. 2001. Aviisori: IAS vie yhä kauemmaksi suomalaiskäytännöstä. PricewaterhouseCoopers-asiakaslehti 4/2001, s. 6-7.

Näsi, S. 1987. Laskentatoimen kehityskuva, Suomalaisen laskentatoimen doktriinin ja liiketaloudelliseen ammattilehtikirjoitteluun perustuva tutkimus. Tampere: Tampereen Yliopisto.

Näsi, S. 1990. Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäivään: Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historian tutkimus. Tampere: Tampereen yliopisto.

PricewaterhouseCoopers. 2001. Shedding Light on the New Business Combination Rules: A Guide for dealmakers.

Riihimäki, M. 2002. IAS 38 - Aineettomien hyödykkeiden aktivointiehdot. IAS view: KPMG:n IAS-artikkelikokoelma kesäkuu, s. 23-28.

Riistama, V. 1994. Tilantarkastuksen teoria ja käytäntö. Jyväskylä: Weilin + Göös.

Rivette, K. – Kline, D. 2000. Discovering new value in intellectual property. Harvard Business Review Jan/Feb2000 s. 4

Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P. 2002. International Financial Accounting. 2nd edition. Harlow: Financial Times.

Räty, P. 2002a. Pysyvien vastaavien arvostus ja jaksotusperiaatteet. Tilisanomat 4, s. 51-57.

Räty, P. 2002b. Arvon alentumiskirjaukset ja niiden peruutukset. Tilisanomat 6, s. 47-52.

Räty, P. – Viljaranta, J. 1994. Kirjanpidon käsikirja. Jyväskylä: Gummerus.

Räty, P. – Virkkunen, V. 1996. Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö. Espoo: Weilin + Göös.

Räty, P. – Virkkunen, V. 2002 Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö: IAS -raportointi. Helsinki: WSOY.

Saario, M. 1968. Kirjanpidon meno-tulo-teoria. 4. painos. Helsinki: Otava.

Scott, W. R. 1997. Financial Accounting theory. Harlow: Prentice Hall.

Smith, G. 2001. Licensing Economics Review – August. The royalty rate Journal of Intellectual Property. An Accounting Change.

Tikka, K. S. 1995. Yritysverotuksen perusteet. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Torniainen, T. 2002. IAS View, KPMG:n IAS -artikkelikokoelma.

Valkajärvi, S. 1993. Uudistuva kirjanpitolaki verrattuna kansainväliseen käytäntöön. Tilintarkastus revision 5, s. 413-416.

Vehmanen, P. 1983. Tuloslaskennan teorian ja käytännön uudistaminen – Onko siihen tarvetta. Tampere: Tampereen yliopisto.

Yritystutkimusneuvottelukunta. 1999 Yritystutkimuksen tilinpäätösanalyysi. Helsinki: Gaudeamus.

HAASTATTELUT

Ervelius, Rauno 27.5.2003a. Innovaatioasiamies, Keksintösäätiö ja Innokarelia Oy:n toimitusjohtaja.

Hannelin, Marjut 24.6.2003. Innokarelia Oy:n hallituksen jäsen ja toimitusjohtaja, Teknologiakeskus Kareltek Oy.

Hauta-aho, Osmo 7.8.2003. Laskentatoimen lehtori, Lappeenrannan teknillinen yliopisto.

Hämäläinen, Petri 5.8.2003. KHT-tilintarkastaja, KPMG Wideri Oy Ab.

Muukkonen, Olli 12.6.2003. HTM-tilintarkastaja ja talouspäällikkö, Lappeenrannan teknillisen yliopisto.

Riistama, Veijo 2.7.2003. Kauppatieteiden tohtori ja laskentatoimen dosentti, Helsingin kauppakorkeakoulu.

Räty, Päivi 18.8.2003. Talouspoliittinen asiamies, Teollisuuden työnantajat. On lisäksi Kirjanpitolautakunnan jäsen, tilintarkastuslautakunnan jäsen ja KLT-lautakunnan jäsen

Törmälä, Timo 1.7.2003. Toimitusjohtaja, Licentia Oy.

Waris, Pasi 26.6.2003. KHT-tilintarkastaja, PricewaterhouseCoopers. Toimii Innkokarelia Oy:n tilintarkastaja ja

PUHELIN- JA MUUT KESKUSTELUT

Toiviainen, Kari 16.6.2003. Laskentatoimen lehtori, Helsingin kauppakorkeakoulu.

Kolari, Pertti 29.9.2003. Filosofian tohtori ja tutkimusasiamies, Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu.

SOPIMUSLÄHTEET

Suomen itsenäisyyden juhlarahasto. 2002: Rahoitussopimus.

LTY. 2002. Sopimus henkilöstön oikeuksien edelleen luovuttamisesta Innokarelia Oy:lle.

LTY. 2000. Sopimus innovaatioprosessin etenemisestä Lappeenrannan teknillisessä yliopistossa.

SÄHKÖPOSTIT

Vehmanen, Petri 14.5.2003. Laskentatoimen professori, Tampereen yliopisto.

Ervelius, Rauno 7.8.2003b. Toimitusjohtaja, Innokarelia Oy.

Törmälä, Timo 27.8.2003. Toimitusjohtaja, Licentia Oy.