



AINEETTOMIEN OIKEUKSIEN ESITTÄMINEN TILINPÄÄTÖK- SESSÄ IFRS-STANDARDIEN JA SUOMALAISEN TILINPÄÄTÖS- NORMISTON MUKAAN

Eri normistojen vaikutus tilintarkastukseen

Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala			
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma			
Työn tekijä(t) Miikka Ylikangas			
Työn nimi Aineettomien oikeuksien esittäminen tilinpäätöksessä IFRS-standardien ja suomalaisen tilinpäätösnormiston mukaan - Eri normistojen vaikutus tilintarkastukseen			
Päiväys	30.8.2013	Sivumäärä/Liitteet	26/2
Ohjaaja(t) Sirpa Grönholm			
Toimeksiantaja/Yhteistyökumppani(t)			
<p>Tiivistelmä</p> <p>Tutkimuksessa selvitetään aineettomien oikeuksien käsittelyä tilinpäätöksessä suomalaisen ja kansainvälisen tilinpäätösnormiston mukaan. Siinä keskitytään erityisesti sisäisesti aikaansaatuihin aineettomiin hyödykkeisiin, niiden esittämiseen tilinpäätöksessä ja kyseisen tase-erän tilintarkastukseen.</p> <p>Keskeisimmiksi eroiksi tilinpäätösnormistojen välillä havaittiin säätelyn määrä ja yksityiskohtaisuus. Suomalaisen tilinpäätösnormiston ohjeet ja käytännöt antavat tilinpäätöksen laatijalle suuremman vapauden erilaisten laskentamenetelmien käytössä. Kansainvälinen tilinpäätösnormisto taas määrittelee yksityiskohtaisemmin käytössä olevat menetelmät.</p> <p>Tutkimuksen alussa selvitetään tilinpäätöskäytäntöjen eroavaisuuksia sisäisesti aikaansaatuisten aineettomien hyödykkeiden esittämisessä tilinpäätöksessä. Tutkimuksen toisessa osiossa selvitetään sisäisesti aikaansaatuisten aineettomien hyödykkeiden tase-erän tilintarkastusta.</p> <p>Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että kansainvälinen tilinpäätösnormisto pyrkii säätelemään tilinpäätöskäytäntöjä huomattavasti yksityiskohtaisemmalla tasolla kuin suomalainen tilinpäätösnormisto. Tilintarkastuksen näkökulmasta tämä vaatii erilaista lähestymistapaa asiaan. Kansainvälisen tilinpäätösnormiston mukaan laaditun tilinpäätöksen tilintarkastajalta vaaditaan yksityiskohtaista tietämystä säädöksistä. Suomalaisen normiston mukaan laaditussa taas vaaditaan laajempaa näkemystä tilintarkastuksen kohteena olevasta yrityksestä, koska suomalainen normisto ei ohjaa samalla tarkkuudella tilinpäätöksen laatijaa kuin kansainvälinen tilinpäätösnormisto.</p>			
Avainsanat Tilinpäätös, IFRS-standardit, Tilintarkastus, Aineettomat oikeudet			

Field of Study Social Sciences, Business and Administration			
Degree Programme Degree Programme in Business and Administration			
Author(s) Miikka Ylikangas			
Title of Thesis The Presentation of Intangible Assets According to International Financial Reporting Standards and Finnish Accounting Standards – The Effects of Different Norms on Financial Audits			
Date	30.8.2013	Pages/Appendices	26 / 2
Supervisor(s) Sirpa Grönholm			
Client Organisation /Partners			
<p>Abstract</p> <p>This study investigates intangible assets in Finnish and international financial reporting standards focusing specifically on internally generated intangible assets, their presentation in financial statement and how they are audited.</p> <p>The key difference found in this study was the amount and detail of regulations. The Finnish accounting standards allow more flexibility when choosing the accounting methods, while the international financial reporting standards define the methods in more detail.</p> <p>The study begins by clarifying the differences between the presentation of internally generated intangible assets in financial reporting standards. The second part of the study investigates the auditing process of internally generated intangible assets.</p> <p>The findings of this study are that while the international financial reporting standards strive to regulate financial reporting in more detail, the Finnish accounting standards are less specific in many aspects. In auditing this represents itself as a different approach to the auditing. In the concept of international financial reporting standards, the auditor must have detailed knowledge of the standards while in the scope of the Finnish accounting standards a wider view on the client is required. This is due to the fact that the Finnish accounting standards do not guide the financial reporter in such detail as its international counterpart.</p>			
Keywords Financial Reporting, IFRS-standards, Auditing, Intangible Assets			

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO	6
1.1	Tutkimusaineisto ja – metodologia	7
1.2	Tutkimuskysymykset	7
2	AINEETTOMIEN HYÖDYKKEIDEN ESITTÄMINEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ SUOMALAISEN TILINPÄÄTÖSNORMISTON MUKAAN	9
2.1	Hyvä kirjanpitolata	9
2.2	Määritelmiä	10
2.3	Tutkimus- ja kehittämismenot.....	10
2.3.1	Aktivointikelpoiset kehittämiskulut ja arvostusvaihtoehdot	11
2.3.2	Kehittämismenojen aktivointiedellytykset	12
3	AINEETTOMIEN HYÖDYKKEIDEN ESITTÄMINEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ KANSAINVÄÄLISEN TILINPÄÄTÖSNORMISTON MUKAAN	13
3.1	Aineettoman hyödykkeen määritelmä.....	13
3.2	Aktivoinisedellytykset	14
3.3	Arvostaminen taseessa	15
3.3.1	Uudelleenarvostusmalli	15
3.3.2	Aineettomien hyödykkeiden poistot	16
3.4	Arvon alentumistestaus	17
3.4.1	Käypään arvoon arvostaminen	19
3.4.2	Käyttöarvo ja sen laskeminen	19
3.5	Sisäisesti aikaansaatujen aineettomien hyödykkeiden erityispiirteet.....	21
4	TILINTARKASTUS.....	24
4.1	Tilintarkastuksen tarkoitus.....	24
4.2	Tilintarkastuskannanotot	24
4.3	Tilintarkastussuunnitelman luomiseen liittyvät oletukset ja lähtökohdat	26
4.4	Tilintarkastussuunnitelma ja tilintarkastuksen toteuttaminen.....	26
4.4.1	Arvon alentumisen tarkastus	27
4.4.2	Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot	29
5	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA.....	31
	LÄHTEET	33

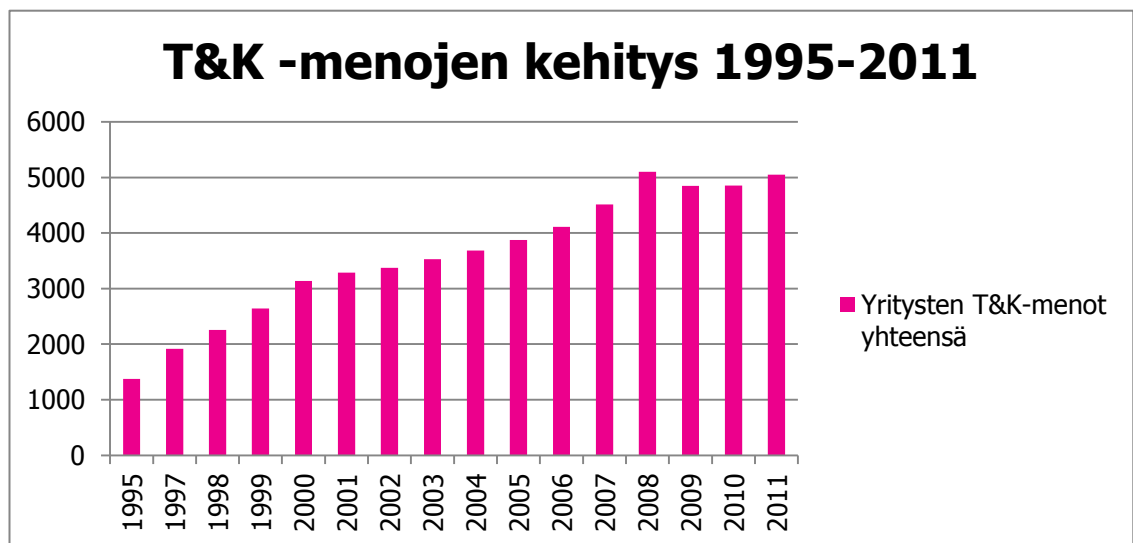
LIITTEET

Liite 1 Arvon alentumistestauksen päätöksentekopuu

Liite 2 Sisäisesti aikaansaatuja aineettomien hyödykkeiden tilintarkastussuunnitelma

1 JOHDANTO

Yritysten tutkimus- ja kehitysmenot ovat tietyillä aloilla keskeinen osa taloudellista raportointia. Tämä johtuu osaltaan kilpailun kiristymisestä liike-elämässä yleensä sekä maailmamme teknistymisestä. Tästä on seurannut tutkimus- ja kehityskulujen merkityksen korostuminen yritysten taloudellisessa raportoinnissa. Tilastokeskuksen mukaan yritysten tutkimus- ja kehittämismenot ovat kasvaneet merkittävästi viimeisen kahdeksantoista vuoden aikana (Tilastokeskus 2013.). Kuviosta 1 näkyy tutkimus- ja kehitysmenojen kehitys Suomessa vuosien 1995 ja 2011 välillä. Tutkimus- ja kehitysmenojen osuudella yhtiön kokonaismenoista on vaikutusta myös erilaisiin valtiontukiin. Tällaisia ovat esimerkiksi Tekesin Nuoren- ja innovatiivisen yrityksen tuki, tutkimus- ja kehitysrahoitus tai Eurostars-rahoitusohjelma.



KUVIO 1. Tutkimus- ja kehitysmenojen kehitys vuosien 1995–2011 välillä (Tilastokeskus 2013.)

Tilintarkastuksessa otetaan kantaa tilinpäätöksen antamien tietojen oikeellisuuteen ja riittävyteen. Tilinpäätöksen on siis annettava oikea kuva yrityksen taloudellisesta asemasta. Merkittävien tutkimus- ja kehittämismenojen tilinpäätöskäsittelyllä voi olla suuri merkitys yrityksen tuloksen ja siten oman pääoman muodostukselle. Raportoijan on esimerkiksi päätettävä ovatko kulut aktivointikelpoisia vai kirjataanko ne vuosikuluiksi. Aktivoitaessa on päätettävä arvostusperiaatteet sekä poistoajat, jotka edelleen vaikuttavat yrityksen tuloksen muodostumiseen ja omaan pääomaan.

Tutkimus- ja kehitysmenojen tilinpäätöskäsittelyä säätelee erityinen Työ- ja elinkeinoministeriön asetus, joka määrittelee, mitkä menot ovat kehitysmenoja ja millä edellytyksillä menot ovat aktivoitavissa (TEM 1066/2008). Tämä sääntely tuo tilintarkastajalle viitekehyksen tase-erän lakisääteiseen tilintarkastukseen sekä vaatii myös yrityksen sisäiseltä laskennalta enemmän kuin perinteisen budjettisuunnittelun.

Tutkimus- ja kehitysmenojen kirjaamisesta eri tilinpäätöskäytäntöjen mukaan on kirjoitettu joitakin ohjeita ja pro gradu-tutkimuksia (Leppiniemi 2009, Luostarinen 2008.), mutta tilintarkastuksen kan-

nalta aihetta on lähestytty varsin vähän. Tämän työn yhtenä osatavoitteena onkin tuoda tilintarkastusnäkökulma mukaan tutkimus- ja kehitysmenojen tutkimukseen.

Tämä tutkimus keskittyy tarkastelemaan vain tase-erää aineettomat hyödykkeet ja siinä vain sisäisesti aikaansaatuihin aineettomiin käyttöomaisuushyödykkeisiin liittyviä kysymyksiä. Nämä kysymykset käydään kuitenkin läpi viitekehysessään siten, että luvuissa kaksi ja kolme läpikäydään myös sekä suomalaisen että kansainvälisen tilinpäätösnormiston säädökset, jotka ovat edellä mainitun tase-erän kannalta ja tutkimuksen ymmärtämisen kannalta olennaisia. Itse tutkimus keskittyy kuitenkin vain sisäisesti aikaansaatuihin aineettomiin oikeuksiin. Samoin luvussa neljä läpikäytävät tilintarkastusmenetelmät rajataan koskemaan vain sisäisesti aikaansaatujen aineettomien hyödykkeiden erää, mutta olennainen normisto käydään edellä mainitulla tavalla läpi.

1.1 Tutkimusaineisto ja – metodologia

Opinnäytetyö on suoritettu pääosin teoreettisena kirjoituspöytätyönä. Työn alkuosa on normistovertailu suomalaisen ja kansainvälisen tilinpäätöskäytännön välillä. Työn jälkimmäisessä osassa keskitytään tarkastelemaan tutkimuskohteena olevan tase-erän tarkastamista lakisääteisen tilintarkastuksen osana. Tämän osan tiedot perustuvat kokemukseeni tilintarkastustehtävissä, keskusteluihin kokeneempien tilintarkastajien kanssa sekä osallistumiini koulutuksiin sekä tilintarkastusalan suosituksiin.

Selvitettäessä tilintarkastajan keinoja varmistaa kehittämismenojen aktiivisuuden oikeellisuutta on käytössäni ollut kuitenkin oma kokemukseni toimeksiannoista, joissa kehitysmenojen aktiivisuutta on tarkasteltu hyvin yksityiskohtaisesti, koska ne ovat olleet olennainen osa taloudellista raportointia.

Tutkimuksessa on käytetään termejä aineeton hyödyke, sekä sisäisesti aikaansaatua aineeton hyödyke. Aineeton hyödyke – termi tarkoittaa mitä tahansa omaisuutta, joka voidaan kirjata tilinpäätöksessä aineettomat hyödykkeet tase erään. Sisäisesti aikaan saatu aineeton hyödyke tarkoittaa myös vastaavaa omaisuutta, sillä erotuksella että tämä omaisuus on luotu raportoivassa yhteisössä. Termi aineeton hyödyke pitää sisällään myös sisäisesti aikaansaadut aineettomat hyödykkeet.

Tutkimuksen keskeisiä lähteitä ovat olleet tilintarkastusalan ja kansainvälisen tilinpäätöskäytännön standardit sekä Suomen Laki. Tekstin luettavuuden vuoksi standardeihin on viitattu yleisesti käytössä olevilla lyhenteillä (ISA, IAS, IFRS ja SIC) ja standardin numerolla. Lähteet löytyvät lähdeluettelosta nimillä Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2012 ja IFRS-standardit 2013.

1.2 Tutkimuskysymykset

Opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia yhteisön oman tutkimus- ja kehitystoiminnan pohjalta kehit-
tämien aineettomien oikeuksien esittämistä tilinpäätöksessä sekä suomalaisen että kansainvälisen ti-
linpäättökäytännön mukaan. Lisäksi on tarkoitus selvittää, millä keinoilla ulkopuolinen tarkastaja voi
varmistua edellä mainitun tase-erän oikeellisuudesta taloudellisessa raportoinnissa tilintarkastusalan
standardien ja suositusten mukaan sekä miten tarkastaminen eroaa suomalaisen ja kansainvälisen
tilinpäätösnormiston välillä.

Tässä yhteydessä yhteisö käsitetään suppealla tavalla ja tarkastelussa keskitytään osakeyhtiöihin.
Tällä tavalla tarkasteltaessa voidaan sivuuttaa mahdolliset yhtiömuodosta johtuvat erityisvaatimuk-
set ja selkiyttää aiheen käsittelyä ja tutkimusta.

2 AINEETTOMIEN HYÖDYKKEIDEN ESITTÄMINEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ SUOMALAISEN TILINPÄÄTÖSNORMISTON MUKAAN

Tässä luvussa käsitellään suomalaista kirjanpitoa ja tilinpäätösnormistoa sekä – käytäntöä (Finnish Accounting Standards, FAS) keskittyen niihin osiin, mitkä ovat tämän tutkimuksen kannalta olennaisia. Alun yleisistä periaatteista siirrytään tarkemmin käsittelemään tutkimus- ja kehitysmenojen määritelmää sekä käsittelyä tilinpäätöksessä. Yleisistä periaatteista käydään syvemmin läpi tutkimuksen aihetta koskevia osia. Lisäksi määritellään ja esitellään joitakin tutkittavan aiheen kannalta keskeisiä kirjanpidon termejä.

2.1 Hyvä kirjanpitotapa

Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon käsikirja (2011) määrittelee hyvän kirjanpitotavan seuraavalla tavalla:

Hyvää kirjanpitotapaa tulkitaan pääasiassa yleisten kirjanpitoperiaatteiden perusteella. Suomalaisen hyvän kirjanpitotavan pohjana olevat kirjanpidon yleiset periaatteet ovat myös kansainvälisesti hyväksytyjä. Näitä ovat pyrkimys oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen ja meno tulon tai hyödyn kohdalle periaatteen käyttämiseen tilinpäätöksessä sekä oikean kirjausperusteen käyttäminen ja jatkuvuuden-, entiteetti-, olennaisuuden-, asia ennen muotoa-, varovaisuuden-, taloudellisuuden-, luotettavuuden-, täydellisyyden-, vertailtavuuden ja nopeuden periaatteiden noudattamisen kirjanpidossa.

Hyvä kirjanpitotapa muotoutuu käytännössä noudattamalla edellä olevia sääntöjä ja periaatteita. Hyvää kirjanpitotapaa ei ole määritelty lainsäädännössä, määräyksissä tai ohjeissa, mutta sitä noudatetaan yleisesti eikä siitä ei ole kenellekään haittaa.

Luostarisen (2008) mukaan suomalaisessa tilinpäätösnormistossa on korostunut varovaisuuden periaate, mikä on mainittu erikseen kirjanpitolain 3 luvun 3 pykälässä. Tämä pykälä korostaa ja erittelee, että vain tilikaudella syntyneet voitot voidaan huomioida, mutta myös ennakoitavissa olevat vastuut ja menetykset on huomioitava.

Edelleen varovaisuus korostuu aineettomien hyödykkeiden määritelmässä kirjanpitolaissa; Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan. Muun aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen (Kirjanpilolaki 5:5a).

Vertailtavuuden periaatteella viitataan kirjanpitolain kolmannen luvun kolmannen pykälä yleiseen tilinpäätösperiaatteeseen siitä, että laatimisperiaatteita ja – menetelmiä on sovellettava johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen.

Edellä mainitun kirjanpitolainkohdan määräykset sisältöpainotteisuudesta sekä erillisarvostuksesta ovat relevantteja tämän tutkimuksen kannalta. Sisältöpainotteisuus on olennaista siinä mielessä, että kehitysmenot on käsiteltävä sen johdosta kehitysmenoina eikä esimerkiksi muina pitkäaikaisina menoina ja erillisarvostus siten, että se määrää arvostamaan kunkin hyödykkeen tai muun tase-eriin merkittävän erillään muista.

2.2 Määritelmiä

Kirjanpitolaki määrittelee neljännen luvun viidennessä pykälässä hankintamenon lukemalla siihen hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuvat muuttuvat menot. Toisessa momentissa todetaan, että hankintaan tai valmistukseen liittyvät kiinteät kulut voidaan laskea hankintamenuon, jos niiden määrä on olennainen. Lisäksi pysyvien vastaavien hankintamenuon saa ko. pykälän mukaan lisätä valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan valmistusaikaiset korkomenot, jos niiden osuus on olennainen.

Aktivoimisella tarkoitetaan hankintamenon jaksottamista useammalle kuin yhdelle tilikaudelle. Jaksoittamisen säädökset määritellään Kirjanpitolain viidennessä luvussa tase-erittäin. Yleisellä tasolla Kirjanpitolaki määrittelee aktivoimisen kuluksi kirjaamisen negaation kautta; ”Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Muut menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin jäljempänä tässä luvussa säädetään (L 1336/1997 5:1). Näin ollen voidaan aktivoida vain sellaisia kuluja, jotka vielä vastaisuudessa tuottavat yhtiölle mitattavissa olevaa hyötyä.

2.3 Tutkimus- ja kehittämismenot

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus 1066/2008 (TEMA 1066/2008) määrittelee kehittämistoiminnan seuraavasti: Kehittämistoiminnalla tarkoitetaan tutkimustulosten tai muun tietämyksen soveltamista uusien tai aikaisempia olennaisesti parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen suunnitteluun ennen kaupallisen tuotannon tai käytön aloittamista.

Kirjanpitolaki määrittelee viidennen luvun kahdeksannessa pykälässä, että kehittämismenot voidaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen ja että aktivoitujen menojen vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. Vaikutusajaksi määritellään enintään viisi vuotta, ellei tätä pidempää aikaa voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitolaitoksen mukaisena. Lisäksi pykälässä mainitaan että Kauppa- ja teollisuusministeriö voi asetuksellaan antaa tarkempia säännöksiä kehittämismenojen aktivoinnista. Työ- ja elinkeinoministeriön on antanut 19. joulukuuta 2008 asetuksen, jolla määritellään kehittämistoiminta sekä kehittämistoimintaan kuuluvat aktivoimiskelpoiset menot. Käytännössä L 1336/1997 5:8§ ja TEMA 1066/2008 määrittelevät suomalaisen tilinpäätöskäytännön kehitysmenojen aktivoinnin osalta, koska esimerkiksi kirjanpitolautakunta ei ole antanut asiaa koskevaa yleisohjetta eikä lausuntoa.

2.3.1 Aktivointikelpoiset kehittämiskulut ja arvostusvaihtoehdot

Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen 1066/2008 perusteella kehittämistoimintaan luetaan muun muassa:

1. ennen tuotannon aloittamista tai käyttöä tapahtuva prototyyppien ja mallien suunnittelu, rakentaminen ja testaus;
2. uuteen teknologiaan perustuvien työkalujen, ohjainten, muottien ja matriisien suunnittelu;
3. suuruusluokaltaan sellaisen koelaitoksen suunnittelu, rakentaminen ja käyttö, jolla ei ole edellytyksiä taloudellisesti kannattavaan kaupalliseen tuotantoon; sekä
4. valitun uuden tai entistä paremman raaka-aineen, laitteen, tuotteen, prosessin, järjestelmän tai palvelun suunnittelu, toteuttaminen ja testaus.

Kehittämismenot määritellään asetuksessa siten, että niihin luetaan vain välittömästi kehittämistoinnasta aiheutuneet menot ja henkilöstökuluista vain ne menot, jotka kohdistuvat välittömästi kehitystoimintaan. Näiden lisäksi voidaan kehitysmenoiksi lukea kehitystoiminnan korkomenot ja aineettomasta omaisuudesta kehitystoiminnan käyttöä vastaava osuus poistoista. (L 1336/1997 4:5§ ja 5:5a§.) (Työ- ja elinkeinoministeriön asetus 1066/2008.)

Toisin sanoen kehittämismenojen arvostuksessa pätevät pitkälti samanlaiset säädökset kuin muidenkin käyttöomaisuuserien arvostuksessa, mutta lisäksi on huomioitava yllä esitetyt rajoitteet. Mieleni sanamuodon perusteella voidaan myös olettaa, että myös muunlaisia kuluja voitaisiin aktivoida tuotekehityskuluina kuin edellä mainitut. Käytännön ja kokemuksen perusteella lista vaikuttaisi kuitenkin olevan kattava. Yleisimmin aktivoitavat tuotekehitysmenot ovat kohdan neljä mukaisia uusia tuotteita tai parannettuja prosesseja, kuten uudet ohjelmistokehitystyöt ja jo olemassa olevien teollisten prosessien merkittävä parantaminen.

Leppiniemen (2009) mukaan kehittämismenoihin ei lueta kehittämistoiminnan kohteiden etsinnästä, arvioinnista ja valinnasta aiheutuneita menoja. Niin ikään kehittämisprosessiin liittyvän tiedon hankinnasta aiheutuneita menoja eikä muita senkaltaisia menoja katsota kehittämismenoiksi. Tällaiset menot ovat tilikauden kuluksi kirjattavia tutkimusmenoja.

Mielenkiintoinen yksityiskohta on aineettoman omaisuuden käyttö kehitystoiminnassa: esimerkiksi yhtiön käyttöön hankitun ohjelmiston hankintamenosta kehitystoiminnan käyttöä vastaava osuus siirtyy tase-erästä toiseen, mikä saattaa pidentää kyseessä olevan ohjelmiston kuluksi kirjaamista huomattavan pitkään etenkin, jos kehitysprosessi ja kehitysmenojen poisto aika ovat pitkiä.

2.3.2 Kehittämismenojen aktivointiedellytykset

Työ- ja Elinkeinoministeriön asetuksen 1066/2008 4§:ssä määritellään kehittämismenojen edellytykset aktivoimiseksi. Ehtojen määrittely on tutkimuksen kannalta merkittävää siinä mielessä, että se luo tilintarkastukselle lisää tarkasteltavia näkökulmia. Tilintarkastajan on otettava kantaa asetuksessa määriteltyihin ehtoihin, jotta tarkastus tulee suoritetuksi hyvän tilintarkastustavan mukaan (ISA 250). Olennaista on myös se, että asetuksen mukaan yrityksen on täytettävä kaikki alla mainitut ehdot, jotta kehittämismenot saa aktivoida.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus 1066/2008 4§ määrittelee seuraavat aktivointiehdot:

1. aineettoman hyödykkeen valmiiksi saattaminen on teknisesti toteutettavissa siten, että hyödyke on käytettävissä tai myytävissä;
2. kirjanpitovelvollisella on aikomus saattaa aineeton hyödyke valmiiksi ja käyttää sitä tai myydä se;
3. kirjanpitovelvollinen pystyy käyttämään aineetonta hyödykettä tai myymään sen;
4. on todennäköistä, että aineeton hyödyke tulee tuottamaan kirjanpitovelvolliselle vastaista taloudellista hyötyä;
5. kirjanpitovelvollisen käytettävissä on riittävästi teknisiä, taloudellisia ja muita voimavaroja kehittämistyön loppuunsaattamiseen tai myymiseen; ja
6. kirjanpitovelvollinen pystyy määrittämään luotettavasti aineettomasta hyödykkeestä sen kehittämisvaiheessa aiheutuvat menot.

Jarmo Leppiniemen (2009) mukaan, jollei kehittämismeno täytä TEM:n asetuksessa säädettyjä edellytyksiä, sitä ei voida aktivoida tase-erään kehittämismenot, joten tällainen meno vähennetään lähitökohtaisesti tilikauden kuluna. Asetuksessa määrätään nimenomaisesti, että kehittämismenoja saa aktivoida vain, jos kaikki asetuksessa mainitut ehdot täyttyvät. Edelleen Leppiniemen mukaan asetuksen vastaisia menoja ei tule merkitä taseeseen muullakaan nimikkeellä, esimerkiksi erään Muut pitkävaikutteiset menot

3 AINEETTOMIEN HYÖDYKKEIDEN ESITTÄMINEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ KANSAINVÄÄLISEN TILINPÄÄTÖSNORMISTON MUKAAN

Haaramo ja Rätty (2009) määrittelevät kansainvälisen tilinpäätösnormiston (International Financial Reporting Standards, IFRS) olevan laaja tilinpäätösinformaatiota sääntelevä säännöstö, joka rakentuu kolmesta osasta:

1. tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet (Framework)
2. kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS, International Financial Reporting Standards; aikaisemmin IAS, International Accounting Standards)
3. tulkintaohjeet (IFRIC, International Financial Reporting Interpretation Committee; aikaisemmin Standing Interpretations Committee, SIC).

IFRS-normisto on hyväksytty Euroopan unionissa kaikkien julkisesti noteerattujen yhtiöiden konsernitilinpäätösten yhteiseksi tilinpäätösnormistoksi vuodesta 2005 lähtien. (Haaramo ja Rätty 2009.)

Tämän tutkimuksen kohteena olevien tutkimus- ja kehittämismenojen käsittelyä käsitellään IAS 38 – standardissa Aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet. Lisäksi tutkimuksessa sivutaan IFRS 3 standardia Liiketoimintojen yhdistämisestä, IAS 16 standardia aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä sekä IAS 36 standardia omaisuuserien arvon alentumisesta.

Pääasialliset eroavaisuudet suomalaisen ja kansainvälisen tilinpäätöskäytännön välillä ovat Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan siinä, että kansainvälinen tilinpäätösnormisto perustuu sijoittajien näkökulmaan kun taas suomalaisen tilinpäätösnormiston perustuu velkojien suojaan. Edelleen heidän mukaansa kansainvälinen tilinpäätösnormisto korostaa taseen asemaa verrattuna tuloslaskelmaan, korostaa markkinaperusteisuutta arvostusperiaatteissaan sekä edellyttää useita kirjauksia ennemmin suoraan omaan pääomaan kuin tulosvaikutteisesti. Lisäksi he korostavat kansainvälisen tilinpäätösnormiston olevan suomalaista tilinpäätösnormistoa yksityiskohtaisempi useissa laskentakysymyksissä.

3.1 Aineettoman hyödykkeen määritelmä

Aineeton hyödyke on IAS 38 – standardin mukaan yksilöitävissä oleva ei-monetaarinen (ei-rahallinen) omaisuuserä, jolla ei ole aineellista olomuotoa.

Edelleen IAS 38 standardin mukaan omaisuuserä on yksilöitävissä, jos se pystytään erottamaan yrityksestä ja se voidaan luovuttaa eteenpäin yksin tai yhdessä siihen liittyvä toisen omaisuuserän, sopimuksen tai velan kanssa TAI se johtuu sopimuksesta tai muusta laillisesta oikeudesta riippumatta siitä onko se erotettavissa edellä mainituin ehdoin.

Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan aineettomat hyödykkeet saattavat joissain tapauksissa sisältää aineellisia komponentteja. Esimerkkeinä he antavat tästä muun muassa cd-levyn, jolle aineeton

hyödyke kuten tietokoneohjelmisto on tallennettu. Tällöin on heidän mukaansa ratkaisevaa käsitelläkö hyödyke aineettomana IAS 38 standardin mukaan vai aineellisena IAS 16 standardin mukaan, se kumpi komponentti on merkittävämpi.

Esimerkkinä Haaramo ja Rätty (2009) käyttävät atk-ohjelmaa, joka on tehty sellaista tietokoneen ohjaamaa automatisoitua työkalua varten, joka ei pysty toimimaan ilman tätä erityistä ohjelmaa. Tällöin ohjelmisto on kiinteä osa siihen liittyvää laitteistoa ja sitä käsitellään aineellisena käyttöomaisuushyödykkeenä. Sama koskee heidän mukaansa myös tietokoneen käyttöjärjestelmää. Silloin kun ohjelmisto ei ole kiinteä osa siihen liittyvää laitteistoa, atk-ohjelmistoa käsitellään erillisenä aineettomana hyödykkeenä, jatkavat Haaramo ja Rätty (2009).

Edellisen perusteella esimerkiksi yksin ostettu tietokoneen käyttöjärjestelmä on aineeton käyttöomaisuushyödyke, mutta yhdessä tietokoneen kanssa ostettuna osa aineellista käyttöomaisuutta. Tämä johtaa siihen päätelmään, että aineeton käyttöomaisuus on kirjanpitomielessä jossain määrin alisteista aineelliselle käyttöomaisuudelle.

3.2 Aktivoimisedellytykset

Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan aineeton hyödyke on merkittävä taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että on todennäköistä, että hyödykkeestä johtuva odotettavissa oleva vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi ja että hyödykkeen hankintameno on määritettävissä luotettavasti. Heidän mukaansa hyöty voi ilmetä monin eri tavoin; esimerkkeinä he antavat myyntituotot ja kustannussäästöt.

Edelleen Haaramo ja Rätty (2009) toteavat, että yritysten on arvioitava vastainen hyöty ja sen todennäköisyys järkevin ja perusteltavin oletuksin. Arvion on myös edustettava yrityksen johdon parasta arviota hyödykkeen taloudellisena käyttöaikana vallitsevista taloudellisista olosuhteista.

Yrityksellä saattaa olla monenlaisia sen arvoon vaikuttavia aineettomia tekijöitä, jotka eivät kuitenkaan ole aktivointikelpoisia. Näistä esimerkkeinä ovat Haaramon ja Rädyn mukaan henkilöstön osaaminen, joka ei ole aktivointikelpoinen, koska yrityksellä ei ole riittävää määräysvaltaa henkilöstönsä, mikä on edellytyksenä aineettoman hyödykkeen aktivoimiselle. Toisena esimerkkinä he käyttävät yrityksen asiakassuhteita. Tähän käy kuitenkin Haaramon ja Rädyn mukaan (2009) aineettomana käyttöomaisuushyödykkeen aktivointi, jos on olemassa selkeästi erotettavissa oleva sopimus asiakuudesta.

IAS 38 tuntee myös aineettomia käyttöomaisuushyödykkeitä, joita ei kuitenkaan saa aktivoida. Nämä kulut on siis kirjattava tilikauden kuluksi. Esimerkkeinä tällaisista kuluista IAS 38 antaa tutkimustoiminnan menot, jotka voidaan kuitenkin aktivoida, jos ne muodostavat osan liiketoimintojen yhdis-

tämisen hankintamenosta¹. Samoin liiketoiminnan käynnistämisestä johtuvat menot ovat IAS 38:n perusteella tilikauden kuluksi kirjattavia, joskin ne voidaan tietyin edellytyksin aktivoida IAS 16² mukaan. Muita aktivointi kelpottomia kuluja ovat lisäksi koulutustoiminta-, mainonta- ja myyntityöntekijä- sekä uudelleenorganisointimenot. (Haaramo ja Rätty 2009.)

Verrattaessa suomalaisen tilinpäätöskäytäntöön, ja sen korostuneeseen varovaisuuteen aktivoinneissa, kuvaavaa on mielestäni kirjanpitolaian antama mahdollisuus kirjata kaikki kehittämismenot tilikauden kuluksi, mitä mahdollisuutta ei kansainvälisen tilinpäätösnormiston mukaan ole (IAS 38.21 ja 38.57).

3.3 Arvostaminen taseessa

Aineeton hyödyke arvostetaan aina ensimmäistä kertaa kirjattaessa sitä hankintameno, minkä jälkeen on tarjolla kaksi vaihtoehtoista arvostustapaa; aineeton hyödyke voidaan arvostaa joko jäljellä olevaan hankintamenoon tai käypään arvoon. Käypään arvoon arvostettaessa tämä on tehtävä systemaattisesti. (Haaramo ja Rätty 2009.)

Hankintamenoissa aineeton hyödyke arvostetaan alkuperäisen kirjaamisen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintamenoon kuten mikä tahansa muunlainen käyttöomaisuuserä (Haaramo ja Rätty 2009.).

3.3.1 Uudelleenarvostusmalli

Haaramo ja Rätty (2009) ohjeistavat uudelleenarvostusmallista siten, että siinä alkuperäisen kirjaamisen jälkeen aineeton hyödyke merkitään taseeseen uudelleenarvostuksen tuottamalla arvolla, josta vähennetään kertyneet poistot sekä arvonalentumistappiot. Heidän mukaansa uudelleenarvostus on tehtävä toimiviin markkinoihin³ perustuen sekä riittävän säännöllisesti, jotta hyödykkeen kirjanpitoarvo ei poikkea tilinpäätöspäivänä oleellisesti sen käyvästä arvosta.

Siinä tapauksessa, että toimivia markkinoita aineettoman hyödykkeen uudelleen arvostamiselle ei ole löydettävissä, on aineeton hyödyke Haaramon ja Rätty (2009) mukaan arvostettava viimeisten toimivien markkinoiden mukaiseen arvoon vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla. Edelleen heidän mukaan se, että toimivia markkinoita ei ole löydettävissä on

¹ Tarkemmat ohjeet löytyvät IFRS 3 standardista, joka käsittelee liiketoimintojen yhdistämistä.

² IAS 16 käsittelee aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, joiden osana voidaan kirjata käynnistämisestä johtuvia aineettomia hyödykkeitä.

³ IAS 38 standardi määrittelee toimivat markkinat sellaisiksi, joilla vaihdettavat omaisuuserät ovat homogeenisiä ja joilla kaupantekoon halukkaita ostajia ja myyjiä on yleensä aina löydettävissä. Näiden lisäksi tuotteiden hintojen on oltava yleisesti saatavilla.

indikaatio siitä, että aineettoman hyödykkeen arvo on alentunut ja sille olisi tehtävä IAS 36 mukainen arvonalentumistestaus, jota käsitellään tarkemmin luvussa 3.5.

Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan uudelleenarvostusmalli ei anna mahdollisuutta

- arvostaa uudelleen sellaisia aineettomia hyödykkeitä, joita ei ole aikaisemmin kirjattu varoiksi, eikä
- kirjata aineettomia hyödykkeitä alun perin muuhun määrään kuin hankintamenuon.

Haaramo ja Rädyn (2009) mukaan uudelleenarvostusten toteuttamisväli riippuu uudelleenarvostuksen kohteena olevien aineettomien hyödykkeiden käypien arvojen vaihteluherkkyydestä. Uudelleenarvostus on kuitenkin heidän mukaansa tarpeen aina jos huomataan, että aineettoman hyödykkeen käypäarvo poikkeaa olennaisesti sen kirjanpitoarvosta.

Suomalaisesta tilinpäätösnormistosta uudelleenarvostus kuitenkin poikkeaa merkittävästi siinä, että mikään ei kansainvälisessä tilinpäätösnormistossa estä arvostamasta hyödykettä korkeampaan arvoon kuin mitä alkuperäinen hankintamenu on (Haaramo ym. 2013.). Suomalaisessa tilinpäätösnormistossa kuitenkin, kuten edellä on mainittu, korostetaan varovaisuutta ja uudelleenarvostus on sallittu vain alempaan arvoon, jolloin puhutaan arvon alaskirjauksesta.

3.3.2 Aineettomien hyödykkeiden poistot

Yrityksen on Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan myös ratkaistava, onko aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika rajallinen vai rajaton. Rajallisen aineettoman hyödykkeen kohdalla Haaramo ja Rätty (2009) ohjaavat arvioimaan myös vaikutusajan pituuden tai suoriteyksiköiden määrää, joista taloudellinen vaikutusaika muodostuu. Poistot tehdään heidän mukaansa systemaattisella tavalla taloudellisena vaikutusaika ja aloitetaan kun tuote on valmis käytettäväksi. Poistojen tekeminen lopetetaan, jos hyödyke luokitellaan myytävänä olevaksi tai sisältyy sellaiseen sellaiseksi luokiteltavaan erään tai sitä aikaisempaan päivään, kun hyödyke kirjataan pois taseesta.

Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika katsotaan rajattomaksi, kun ei ole ennakoitavissa rajaa sille ajankohdalle, jolloin hyödyke lakkaa tuottamasta yritykselle nettomääräistä rahavirtaa. Heidän mukaansa taloudelliselta vaikutusajaltaan rajattomalle aineettomalle hyödykkeelle ei tehdä poistoja vaan siihen sovelletaan IAS 36 standardin mukaista arvonalentumistestaus. Testaus on tehtävä vähintään vuosittain ja aina kun on viitteitä aineettoman hyödykkeen arvon alentumisesta.

Lisäksi IAS 38 standardin mukaan jokaisella kaudella on tarkastettava tukevatko olemassa olevat olosuhteet edelleen aineettomat hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan rajattomuutta. Jos olosuh-

teet eivät enää tue tätä arviota, on vaikutusaikaa muutettava⁴. Muuttunut vaikutusaika on IAS 36 standardin mukaan eräs indikaatio sille, että omaisuuserän arvo on saattanut alentua. Tämä johtaa IAS 36 mukaan arvonalentumistestauksen suorittamiseen.

Oman kokemuksen perusteella on kuitenkin nähty tarpeelliseksi, että aineettomien oikeuksien arvostusta arvioidaan yritysjohdon toimesta aina tilinpäätöstä tehtäessä, jos aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet muodostavat tilinpäätöksen kannalta olennaisen osan yhtiön taseesta.

Tilintarkastuksen kannalta aineettomien oikeuksien tarkastamisen suurimmat ongelmat sisältyvätkin juuri arvonmääritykseen. Tämä korostuu erityisesti sisäisesti aikaansaatuisten aineettomien hyödykkeiden kohdalla, joiden erityispiirteitä käydään läpi seuraavassa kappaleessa. Tarkastukseen liittyviä ongelmia ja mahdollisia ratkaisumalleja selvitetään kappaleessa 4.

3.4 Arvonalentumistestaus

Kuten edellä on mainittu, vaatii kansainvälinen IAS 38 rajattoman taloudellisen käyttöajan aineettomille hyödykkeille IAS 36 mukaisen arvonalentumistestauksen tehtäväksi vuosittain ja aina kun on olemassa viitteitä sille, että hyödykkeen arvo saattaa olla alentunut. Testaus on myös tehtävä vuosittain samaan aikaan, mutta sen ei tarvitse olla tilinpäätöshetki. Lisäksi käyttöönottilikaudella on testaus tehtävä ennen tilinpäätöstä. (Haaramo ja Rätty 2009.)

Haaramon ja Rätyn (2009) mukaan testaus eroaa suomalaisen tilinpäätösnormiston varovaisuuden periaatteesta siten, että suomalainen tilinpäätösnormisto edellyttää arvonalentumisen olevan pysyvää ennen kuin kirjaus arvonalentumisesta tehdään. Kansainvälinen tilinpäätösnormisto taas edellyttää kirjaamaan myös tilapäiset arvonalentumiset. Edelleen he toteavat että kansainvälisessä tilinpäätöskäytännössä arvonalentumisten kirjaaminen on prosessi; siinä ei keskitytä ainoastaan tekniikkaan, jolla arvonalentumisen määrä todetaan ja kirjataan, vaan myös otetaan kantaa niihin olosuhteisiin, joissa arvonalentuminen on todennäköistä ja jolloin on ryhdyttävä toimenpiteisiin mahdollisten arvonalentumisten tunnistamiseksi ja kirjaamiseksi. Arvonalentumistestauksen päätöspuu (Pekkarinen 2013.) löytyy liitteestä 1. Päätöspuu auttane hahmottamaan arvonalentumistestausprosessin kulkua.

Haaramo, Palmuaro ja Peill (2013.) listaavat IAS 36 mukaisesti seuraavia ulkoisia ja sisäisiä indikaattoreita sille, että aineettoman hyödykkeen arvo olisi alentunut:

Ulkoiset indikaattorit:

- Saatavilla on havainnoitavissa olevia tietoja siitä, että omaisuuserän arvo on kauden aikana pienentynyt merkittävästi enemmän kuin mitä tavanomainen ajallinen kuluminen edellyttää.
- Yrityksen toiminnan kannalta on tapahtunut merkittäviä haitallisia muutoksia teknologia- tai markkinaolosuhteissa.

⁴ Kansainvälinen tilinpäätös standardi IAS 8 käsittelee tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, kirjanpidolliset arvioiden muutoksia ja virheitä.

- Yrityksen toiminnan kannalta on tapahtunut merkittäviä haitallisia muutoksia taloudellisessa tai oikeudellisessa ympäristössä.
- Kauden aikana nousseet markkinakorot tai markkinoihin perustuvat tuotot nostavat vertailuperusteena käytettävän kerrytettävissä olevan rahamäärän diskonttauskorkoa.
- Yrityksen nettovarallisuuden kirjanpitoarvo on suurempi kuin osakkeiden markkina-arvo⁵.

Sisäiset indikaattorit:

- Omaisuuserän vanhentumisesta tai vahingoittumisesta on näyttöä.
- Omaisuuserän nykyiseen tai ennakoituun käyttöön liittyy huomattavia muutoksia, esimerkiksi sen toiminnan lopettaminen tai uudelleenjärjestely, johon omaisuuserä kuuluu.
- Sisäinen raportointi antaa viitteitä omaisuuserän suorituskyvyn huononemisesta, esimerkiksi sen tuottamat tulot ovat budjetoitua selkeästi alemmat tai siitä johtuvat menot ovat budjetoitua selkeästi korkeammat.
- Lisäksi on osingon saamiseen liittyvä arvonalentumisviite, joka koskee erillistilinpäätökseen sisältyviä tytä-, yhteis- ja osakkuusyhtiösijoitusten mahdollisia arvonalentumisia.

Edellä listaamiensa indikaattoreiden lisäksi Haaramo ym. (2013) mainitsevat, että yrityksen johdolla voi olla muista lähteistä saatua tietoa, joka voi myös indikoida omaisuuserän arvon alentumista. Tällöin, vaikka kyseistä seikkaa ei ole IAS 36 standardissa mainittu, ei arvonalentumista voi sillä perusteella jättää tekemättä.

Arvonalentumistestaus tehdään Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan vertaamalla omaisuuserästä kerrytettävissä olevan rahamäärän nykyarvoa kirjanpitoarvoon, jolloin kerrytettävissä oleva rahamäärä ilmaisee suoraan myös sen, että vertailuperusteena on omaisuuserästä saatavilla oleva todellinen tulo.

Edelleen Haaramo ja Rätty (2009) toteavat, että IAS 36 standardin mukaan tulon arvioimiseksi käytettävissä on kaksi vaihtoehtoa: käypä arvo myynnistä aiheutuvilla kuluilla vähennettynä sekä käyttöarvo. Lähtökohtaisesti arvonalentumisen suuruutta arvioitaessa omaisuuserä on arvostettava näistä molempiin ja vertailuperuste on se kumpi johtaa korkeampaan kerrytettävissä olevaan rahamäärään.

IAS 36 standardi sisältää tietyn hierarkian kerrytettävissä olevan rahamäärän arviointiin. Lähtökohtaisesti käytetään yksittäisen omaisuuserän kerryttämää rahamäärää. Jos tämä ei ole mahdollista käytetään sen rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaa rahamäärää, johon omaisuuserä kuuluu. Tämä korostuu Haaramon ja Rädyn (2009) mielestä erityisesti käyttöarvoa määriteltäessä, koska käytännössä ei ole aina mahdollista määrittää omaisuuseräkohtaisia rahavirtoja.

⁵ Sveiby (2010) on tutkimuksessaan yritysten mahdollisuuksista tunnistaa ja arvioida aineettomien hyödykkeidensä arvoa esittänyt yhtenä menetelmänä markkina-arvon ja nettovarallisuuden vertaamista.

Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden aikaisemmalla kaudella laskettua kerrytettävissä olevaa rahamäärää voidaan käyttää kuluvan kauden tarkastelussa Haaramon ym. (2013) mukaan, jos kaikki seuraavat kriteerit täyttyvät:

- aineeton hyödyke kuuluu rahavirtaa tuottavaan yksikköön, johon sisältyvien varojen ja velkojen määrä ei ole merkittävästi muuttunut aikaisemmasta kerrytettävissä olevan rahamäärän laskennasta
- aikaisempi kerrytettävissä oleva rahamäärä on olennaisesti kirjanpitoarvoa suurempi
- aikaisemman kerrytettävissä olevan rahamäärän laskennan jälkeen laaditun analyysin perusteella olosuhteissa on tapahtunut sellainen muutos, jonka perusteella on vain vähäinen todennäköisyys sille, että kerrytettävissä oleva rahamäärä on alempi kuin kirjanpitoarvo.

3.4.1 Käypään arvoon arvostaminen

Käypä arvo määritellään kansainvälisen tilinpäätösnormiston standardissa IFRS 13. Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan käyvän arvon luotettavin arvio perustuu kahden toisistaan riippumattoman sopimuskumppanin tekemään sitovaan sopimukseen. Myyntihintaa oikaistaan arvonalentumistestauksessa myynnistä johtuvilla kuluilla.

Edelleen Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan jos myyntihintaa ei ole saatavissa, käytetään määrittämisessä niin sanottua käyvän arvon hierarkiaa. Tässä lähdetään heidän mukaansa liikkeelle toimivista markkinoista. Jos markkinahintaa ei ole saatavilla, voidaan käyttää viimeisimmän kaupan toteutunutta hintaa. Jos markkinahintaa ei ole lainkaan saatavilla, tulee arvioida, mikä hinta omaisuuserästä saataisiin asiantuntevien ja toisistaan riippumattomien osapuolien välillä tavanomaisissa kaupassa, johon ei sisälly pakkoa.

Jos tilanne on sellainen, että käypää arvoa ei voida määrittää, käytetään Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan vertailuarvona kirjanpitoarvoon käyttöarvoa.

3.4.2 Käyttöarvo ja sen laskeminen

Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan yrityksen johdon tulee arvioida käyttöarvoa laskettaessa omaisuuserän (tai rahavirtaa tuottavan yksikön) tulevat rahavirrat sekä diskonttokorko, jota käytetään nykyarvon laskennassa. Rahavirroista on arvioitava sekä tulo- että menovirrat.

IAS 36 standardi listaa seuraavat elementit perusteeksi käyttöarvon laskennalle:

- omaisuuserän tai rahavirtaa tuottavan yksikön tuottamat, yrityksen odottamat rahavirrat
- odotukset tulevien rahavirtojen vaihtelujen määrästä tai ajoituksesta

- rahan aika-arvo perustuen riskittömään markkinapohjaiseen korkoon
- omaisuuserälle luontaisen epävarmuuden hinta (riskipremio)
- muut tekijät (esim. omaisuuserän likvidisyys), jotka markkinaosapuolet ottavat huomioon hinnoittellessaan yrityksen odottamia, omaisuuserästä syntyviä rahavirtoja

Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan yritysjohton tulee tehdä oletukset, joiden perusteella tulevat rahavirrat arvioidaan, parhaan käsityksensä mukaan niistä olosuhteista, jotka vallitsevat jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana. Edelleen heidän tulee antaa suurempi painoarvo ulkopuoliselle tiedolle kuin sisäiselle. Ennakoitujen rahavirtojen tulee perustua viimeisimpiin johdon hyväksymiin budjetteihin ja ennusteisiin. Rahavirtoja arvioidaan Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan viidelle vuodelle, ellei ole perusteltua syytä arvioida pidemmälle. Tällöin on johdon osoitettava kykynsä tehdä pidemmälle kantautuvia arvioita. Viiden vuoden jälkeen tulevat rahavirrat arvioidaan kasvuvauhtiker-toimen perusteella, joka voi olla tasainen tai aleneva tai, jos perusteltavissa, se voi olla myös nolla tai negatiivinen.

Kasvuvauhtiker-toimelle Haaramo ja Rätty (2009) asettavat seuraavat ominaisuudet:

- Tasainen tai aleneva
- Kasvava kerroin on perusteltava tuotteen elinkaaren vaiheella
- Kerroin ei saa ylittää seuraavia pitkän aikavälin keskiarvoja
 - toimialan
 - tuotteiden
 - toimintamaa
 - omaisuuserää käyttävät markkinat
- Negatiivinen tai nolla-kerroin on perusteltava

Omaisuuserän rahavirta-arvioiden tulee perustua omaisuuden nykyiseen kuntoon ja tulevia perusparrannusmenoja ei oteta Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan huomioon, mutta niihin tulee kuitenkin sisällyttää ylläpitävien investointien rahavirrat sekä mahdollinen jäännösarvo. Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan uudelleen järjestelyistä johtuvia kustannussäästöjä ei oteta huomioon ennen kuin niihin on sitouduttu ja ne on huomioitu budjeteissa ja ennusteissa. Rahoituksen rahavirtoja ei myöskään tule ottaa heidän mukaansa huomioon koska ne huomioidaan diskonttokorossa. Edelleen heidän mukaansa on huomioitava, että tulevia riskiä sisältävien rahavirtojen huomiointi voidaan tehdä joko korkokannassa tai rahavirroissa, samoin inflaatio voidaan ottaa huomioon kummassa tahansa.

Diskonttokorkoa määriteltäessä ei saa ottaa huomioon veroja, kuten ei myöskään rahavirtoja määriteltäessä, ohjaavat Haaramo ja Rätty (2009). Edelleen heidän mukaansa korkokanta on oletusarvoisesti sama koko taloudelliselle ajanjaksolle, ellei voida olettaa käyttöarvon olevan altis kausien välisille riskieroille tai korkokantojen vaihteluille. Määrittelyn koron tulee kuvastaa heidän mukaansa sekä markkinoiden näkemystä riskeistä että omaisuuserään liittyviä erityisiä riskitekijöitä. IAS 36 korostaa korkokannan määrittelyssä markkinalähtöisyyttä; korkokanta saadaan sen mukaan markkinoilta tai se on arvio, joka perustuu markkinoiden näkemukseen.

3.5 Sisäisesti aikaansaatuisten aineettomien hyödykkeiden erityispiirteet

IAS 38 pitää joskus vaikeana arvioida sisäisesti aikaansaatuisten aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden kirjaamisedellytysten täyttymistä, koska on ongelmallista

- Määritellä, onko olemassa ja milloin on olemassa yksilöitävissä oleva omaisuuserä, joka tuottaa odotettavissa olevaa vastaista taloudellista hyötyä; sekä
- Määrittää omaisuuserän hankintameno luotettavasti. Joskus menot, jotka johtuvat aineettoman hyödykkeen aikaansaamisesta sisäisesti, eivät ole erotettavissa menoista, jotka johtuvat yhteisössä sisäisesti aikaansaadun liikearvon ylläpitämisestä tai kasvattamisesta taikka päivittäisen toiminnan harjoittamisesta.

Tästä syystä IAS 38 vaatii soveltamaan kaikkiin sisäisesti aikaansaatuisiin aineettomiin hyödykkeisiin standardin kappaleissa 52–67 esitetyjä vaatimuksia ja ohjeita, joista käydään läpi seuraavaksi tämän tutkimuksen kannalta olennaisimmat. Lisäksi vaaditaan noudattamaan myös aineettoman hyödykkeen kirjaamista ja alkuperäistä arvostamista koskevia yleisiä vaatimuksia.

IAS 38 kappaleissa 52–53 selvitetään, että arvioitaessa kirjaamisedellytysten täyttymistä on jaettava omaisuuserän aikaansaanen tutkimus- ja kehitysvaiheeseen. Jos edellä mainittua jakoa ei pystytä tekemään on kaikki projektin menot käsiteltävä tutkimusmenoina ja näin ollen tilikauden kuluna.

IAS 38 standardi määrittelee kehittämisen siten, että se on tutkimustulosten tai muun tietämyksen soveltamista uusien tai aikaisempia olennaisesti parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen suunnitteluun ennen kaupallisen tuotannon tai käytön aloittamista. Tutkimuksen sama standardi taas määrittelee alkuperäiseksi ja suunnitelmalliseksi selvitystyöksi, jonka tarkoituksena on uuden tieteellisen tai teknisen tiedon tai ymmärryksen saavuttaminen.

Haaramon ja Rädyn (2009) mukaan IAS 38 standardissa tarkastellaan erikseen tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen käsittelyn periaatteita. Tutkimusmenot on kirjataan aina suoraan kuluiksi, kun taas kehittämismenot on aktivoitava kehityshankkeen täyttäessä luvussa 3.6 läpikäytävät edellytykset.

Tutkimustoiminnasta syntyneitä aineetonta käyttöomaisuushyödykettä ei aktivoida taseeseen IAS 38:n mukaan, joka lähtee siitä, että tutkimusvaiheessa ei vielä pystytä osoittamaan, että on olemassa vastaista taloudellista hyötyä tuottava aineeton käyttöomaisuushyödyke.

Kehittämävaiheen kulujen aktivoinnin edellytykset IAS 38.57 mukaan ovat seuraavat⁶:

⁶ Kuten on havaittavissa ovat IAS 38 standardin esittämät vaatimukset hyvin samankaltaiset kuin Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen 1066/2008 esittämät vaatimukset

1. aineettoman hyödykkeen valmiiksi saattaminen on teknisesti toteutettavissa niin, että hyödyke on käytettävissä tai myytävissä.
2. yhteisöllä on aikomus saattaa aineeton hyödyke valmiiksi ja käyttää sitä tai myydä se.
3. yhteisö pystyy käyttämään aineetonta hyödykettä tai myymään sen.
4. aineeton hyödyke tulee tuottamaan todennäköistä vastaista taloudellista hyötyä. Yhteisö voi osoittaa muun muassa, että aineettoman hyödykkeen aikaansaamalle tuotokselle tai aineettomalle hyödykkeelle itselleen on olemassa markkinat, tai jos sitä tullaan käyttämään yhteisön sisällä, aineettoman hyödykkeen hyödyllisyyden.
5. käytettävissä on riittävästi teknisiä, taloudellisia ja muita voimavaroja kehittämistyön loppuunsaattamiseen ja aineettoman hyödykkeen käyttämiseen tai myymiseen.
6. yhteisö pystyy määrittämään luotettavasti menot, jotka johtuvat aineettomasta hyödykkeestä sen kehittämisvaiheen aikana.

Yrityksen on IAS 38:n mukaan osoitettava sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen vastaisen ja todennäköisen taloudellisen hyödyn toteutuminen IAS 36 omaisuuserien arvon alentuminen periaatteita käyttäen. Jos hyödyke tuottaa taloudellista hyötyä vain yhdessä muiden omaisuuserien kanssa, yhteisön on IAS 38:n mukaan sovellettava IAS 36:ssa esitettyä rahavirtaa tuottavan yksikön käsitettä, joka määritellään pienimmäksi yksilöitävissä olevaksi omaisuuseräksi, jonka kerryttämät rahavirrat ovat pitkälti riippumattomia muiden omaisuuserien kerryttämistä rahavirroista.

IAS 38 standardin käytäntöä on selvennetty Standing Interpretations Committee⁷ tulkinnassa SIC 32, jossa esimerkkitapauksena on käytetty yrityksen verkkosivustojen luomista. Tulkinnassa verkkosivustojen luominen sisäisesti on jaettu tutkimus- ja kehitysvaiheeseen kuten IAS 38 vaatii. Tulkinnan mukaan kehittämistyön tuloksena syntyvä verkkosivusto on merkittävä taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi, jos se täyttää IAS 38.21 mukaiset edellytyksen kirjaamiselle eli on todennäköistä, että se tuottaa vastaavaa taloudellista hyötyä ja hankintameno on luotettavasti määriteltävissä. Lisäksi on täytyttävä IAS 38.57 vaatimukset siitä, että muut sisäisesti aikaansaadun hyödykkeen aktivoimisedellytykset täyttyvät. Nämä edellytykset ovat vastaavat kuin Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen 1066/2008 vaatimukset, jotka on käyty läpi suomalaista tilinpäätösnormistoa käsittelevässä luvussa.

Tulkinta mainitsee erikseen, että tilauksia mahdollistavien verkkosivustojen voidaan osoittaa tuottavan vastaava taloudellista hyötyä, mutta yksinomaan ja ensisijaisesti mainontaa ja myynninedistämistä varten kehitettyjen verkkosivustojen taas ei voida osoittaa tuottavan vastaavaa taloudellista hyötyä ja ne on näin ollen kirjattava tilikauden kuluksi. (SIC 32.8)

Verkkosivuston kehittäminen on jaettu SIC 32:ssa alla esitettyihin vaiheisiin, jotka puolestaan on luokiteltu joko tutkimus- tai kehitysvaiheeseen kuuluviksi.

⁷ Nykyisin IFRIC, International Financial Reporting Interpretation Committee

1. Suunnitteluvaihe, johon kuuluvat muun muassa toteutettavuusselvitykset, tavoitteiden määrittely ja valintojen tekeminen.
2. Sovellusten ja perusrakenteiden kehittäminen, johon kuuluvat muun muassa verkkotunnuksen hankkiminen, laitteiston ja käyttöohjelmistojen hankinta.
3. Graafisen ulkoasun suunnittelu.
4. Sisällön kehittäminen.

SIC 32:n mukaan edellä listatuista vaiheista tutkimusvaiheeseen kuuluu vaihe 1 eli suunnitteluvaihe. Siltä osin kun verkkosivustojen kehittämisen vaiheet kaksi ja kolme eivät kohdistu omien tuotteiden tai palveluiden mainostamiseen tai myynnin edistämiseen ne ovat kehittämisvaihetta ja näin ollen aktivoitavissa taseeseen yllä mainittujen edellytysten täytyessä.

Sisällön kehittämisestä syntyvät kustannukset on tulkittu SIC 32:ssa kirjattavaksi kuluksi IAS 38.69(c) mukaisesti, joka määrittelee kuluksi kirjattavaksi mainonnasta ja myynnin edistämisestä johtuvat menot.

Sivustojen valmistuttua alkavan käyttövaiheen kulut on tulkinnan mukaan taas kirjattava kuluksi, elleivät ne täytä IAS 38.18 mukaisia kriteerejä, jotka määrittelevät mitä erän merkitseminen taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi edellyttää. Toisin sanoen käyttövaiheen kulujen tulisi muodostaa uusi aineeton hyödyke, jotta ne voitaisiin merkitä taseeseen.

4 TILINTARKASTUS

Tässä kappaleessa käsitellään edellä läpikäytyjen sisäisesti aikaansaatuja aineettomien hyödykkeiden tarkastaminen osana lakisääteistä tilintarkastusta. Tutkimus keskittyy tarkastelemaan vain taseerä aineettomat hyödykkeet ja siinä vain sisäisesti aikaansaatuja aineettomia hyödykkeitä.

Tarkastelu tehdään sekä suomalaisen (Finnish Accounting Standards, FAS) että kansainvälisen tilinpäätösnormiston (International Financial Reporting Standards, IFRS) mukaisesti. Tilintarkastuksen osalta tarkastelua tehdään toimenpiteisiin, joilla saadaan aikaan kohtuullinen varmuus kansainvälisen tilintarkastusalan standardi ISA 200 mukaisesti. ISA 200 määrittelee, että kohtuullisen varmuuden saamiseksi tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä⁸ tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Toisin sanoen laaditaan tarkastussuunnitelma sisäisesti aikaansaatuja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden tarkastamiseksi osana lakisääteistä tilintarkastusta.

Ellei erikseen mainita tutkimuksen väittämät, oletamat ja johtopäätökset pohjautuvat tutkimuksen tekijän kokemuksiin ja koulutukseen työskenneltäessä kansainvälisessä tilintarkastusyhteisössä.

4.1 Tilintarkastuksen tarkoitus

Kansainvälisten tilintarkastusalan standardien mukaan (ISA 200.3) tilintarkastuksen tarkoituksen on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen, mikä saavutetaan tilintarkastajan antamalla lausunnolla siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Edelleen ISA 200.4 standardin mukaan tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tilinpäätös, jonka yhteisön toimiva johto on laatinut hallintoelinten valvomana.

Tilintarkastajan on työssään noudatettava kaikkia kyseisen tarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardia. Relevanttius määritellään siten että kaikki ne ISA-standardit ovat relevantteja, jotka ovat voimassa ja joiden määrittelemät olosuhteet vallitsevat. (ISA 200.18)

4.2 Tilintarkastuskannanotot

Tilintarkastajan tulee, kansainvälisten tilintarkastusalan standardien (ISA) mukaan, käyttää liiketapahtumien lajeja, tilisaldoja sekä esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevia kan-

⁸ Tilintarkastusalan standardi 500.5c: Tilintarkastusevidenssi – Tieto, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perustana olevien johtopäätösten tekemiseen. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä tilinpäätöksen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sisältyvää tietoa että muuta tietoa.

nanottoja tarpeeksi yksityiskohtaisesti muodostaakseen perustan olennaisen virheen tai puutteen riskin arvioinnille sekä tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelemiselle ja suorittamiselle.

ISA 500 määrittelee ja jaottelee kohdassa 17 tilintarkastajan käyttämät kannanotot seuraavasti:

- Tarkastettavana olevan kauden aikaisia liiketapahtumien lajeja ja muita tapahtumia koskevat kannanotot:
 - Tapahtuminen – kirjatut liiketapahtumat tai muut tapahtumat ovat toteutuneet ja kuuluvat yhteisölle.
 - Täydellisyys – kaikki liiketapahtumat ja muut tapahtumat, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu.
 - Oikeellisuus – kirjattuihin liiketapahtumiin ja muihin tapahtumiin liittyvät luvut ja muut tiedot on kirjattu asianmukaisesti.
 - Katko – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikealla tilikaudella.
 - Luokittelu – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikeille tileille.

- Tarkastettavana olevan kauden lopun tilisaldoja koskevat kannanotot:
 - Olemassaolo – varat, velat ja oma pääoma ovat olemassa
 - Oikeudet ja velvoitteet – yhteisö hallitsee varoja tai kontrolloi oikeuksia niihin, ja velat ovat yhteisön velvoitteita.
 - Täydellisyys – kaikki varat, velat ja oma pääoma, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu.
 - Arvostaminen ja kohdistaminen – varat, velat ja oma pääoma esitetään tilinpäätöksessä asianmukaisina määrinä ja arvostamisesta tai kohdistamisesta johtuvat oikaisut on kirjattu asianmukaisesti.

- Esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat kannanotot:
 - Tapahtuminen sekä oikeudet ja velvoitteet – tilinpäätöksessä esitetyt tapahtumat, liiketapahtumat ja muut asiat ovat toteutuneet ja kuuluvat yhteisölle.
 - Täydellisyys – kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, jotka tulisi esittää sisältyvät tilinpäätökseen.
 - Luokittelu ja ymmärrettävyys – taloudellinen tieto on esitetty ja kuvattu asianmukaisesti, ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat selkeät.
 - Oikeellisuus ja arvostus – taloudellinen ja muu tieto on esitetty tilinpäätöksessä oikein ja asianmukaisina määrinä.

Tämän tutkimuksen kannalta olennaisimmat kannanotot ovat luokittelu ja arvostaminen sekä esittäminen, koska näihin liittyvät sisäisesti aikaansaatuisten aineettomien hyödykkeiden suurimmat poikkeamat muihin eriin. Luonnollisesti tilintarkastuksessa tulee jokaiseen kannanottoon vastata, mutta tämän tutkimuksen osalta keskitymme sisäisesti aikaansaatuisten aineettomien hyödykkeiden erityispiirteisiin.

Luokittelun osalta kysymys on siitä, kuinka voidaan varmistua, että kulut ovat aktivointikelpoisia säädösten valossa, täytyvätkö kaikki kirjanpitolain sekä Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen 1066/2008 säädökset tai vaihtoehtoisesti kansainvälisen tilinpäätösnormiston yhteydessä IAS 38:n vaatimukset.

Arvostamisen osalta kysymys on siitä, että onko kehitetyt aineettomat hyödykkeet aktivoitu taseeseen varovaisuuden periaatetta noudattaen alimpaan arvoon suomalaisen tilinpäätösnormiston mukaisesti sekä IAS 38 standardin ohjeiden mukaan kansainvälisen tilinpäätösnormiston osalta, jossa keskeistä on arvonalentumistestauksen suorittaminen. Myös IAS 36 arvonalentumisen testaaminen tulee tarkastaa kansainvälisen tilinpäätöskäytännön osalta.

Esittämisen osalta on olemassa erityisiä säädöksiä, joita on noudatettava (IAS 38 ja KPA 2:4§). Näiden noudattaminen tulee myös tarkastaa.

4.3 Tilintarkastussuunnitelman luomiseen liittyvät oletukset ja lähtökohdat

Suunnitelma tehdään perustuen tilintarkastusalan standardi 500 mukaisiin tilintarkastuskannanottoihin koskien tilikauden aikaisia tapahtumia, tilikauden loppusaldoja ja esittämistapaa olennaisin osin. Tutkimuksessa oletetaan, että muita ja yleisiä tarkastustoimia tehdään riittävässä määrin, jolloin tässä yhteydessä ei ole tarpeellista ottaa kantaa esimerkiksi katkoon tai olemassaoloon, vaan keskitytään tarkasteltavan tase-erän luonteen kannalta olennaisiin tarkastuskohtiin.

Oletamme lisäksi, että kyseessä on tilinpäätöksen kannalta olennainen erä tilintarkastettavan yrityksen taseessa. Lisäksi oletamme, että asiaan ei liity yritysten liiketoimintojen yhdistäminen vaan kyseessä on puhtaasti tarkastettavassa yrityksessä sisäisesti aikaansaatu aineeton hyödyke.

Tilintarkastussuunnitelmassa tullaan esittämään tehtävät tarkastustoimenpiteet, niiden toteuttamistapa sekä mihin tilintarkastuksen kohteena olevaan kannanottoon ne liittyvät. Lisäksi tarkastustoimenpiteet luokitellaan sen mukaan kuuluvatko ne suomalaisen (FAS) vai kansainvälisen tilinpäätösnormiston (IFRS) mukaiseen tilintarkastukseen.

4.4 Tilintarkastussuunnitelma ja tilintarkastuksen toteuttaminen

Tase-erän tilintarkastuksen kannalta käsitykseni mukaan olennaisinta on arvostus. Luokittelu ja esittäminen ovat myös selkeästi helpommat tarkastaa, koska luokittelu tulee tarkastettua siinä yhteydessä kun todetaan että onko kehittämismenojen aktivoinnista annettuja ohjeita noudatettu. Esittäminen taas on tarkastuksen kannalta yksiselitteistä, koska IAS 38.118 standardi ja antavat selkeät ohjeet siitä, mitä tietoja on kyseisestä erästä on esitettävä. Arvostuksen tarkastamisessa on taas

pystyttävä ottamaan kantaa yrityksen johdon tekemiin arvioihin sekä selvitettävä laskentaperusteita. Seuraavassa kappaleessa keskitytään arvostuksen tarkastamisen erityisiin ongelmakohtiin.

Tilintarkastus sisäisesti aikaansaatuisten hyödykkeiden osalta alkaa haastatteluvaiheella, jossa kerätään perustiedot tilintarkastettavasta erästä ja samalla saadaan varmennettua erän todellinen luonne. Haastateltavat tahot ovat kehityshankkeen ja yrityksen johto. Kehityshankkeen johdolta saadaan tiedot hankkeen luonteesta ja lopputuotteesta oikean luokittelun varmentamista varten sekä tiedot hankkeen hallinnoinnin järjestelyistä, joiden perusteella voidaan arvioida, ovatko hankkeelle kirjatut kulut huomioitu sekä tarkasteltavan normiston että hyvän kirjanpitoavan mukaisesti. Yrityksen johdolta saadaan haastattelemalla arvostamiseen liittyvät arviot ja laskelmat dokumentaatioineen. Näitä tarvitaan, kun otetaan kantaa johdon arvioimien tulevien kerrytettävissä olevien rahamäärien todennäköisyyttä. Lisäksi yrityksen johto määrittelee poistoperusteet ja taloudellisen vaikutusajan, joita tarvitaan myös arvostamisen tarkastamisessa, jos poistoja on tehty.

Seuraavassa vaiheessa, kun materiaali on kerätty, tehdään tarpeelliset tarkastuslaskelmat sekä arvonvaraisten osien (kuten tulevat rahavirrat ja diskonttokorko) tarkastus. Tätä on myös käyty läpi tarkemmin seuraavassa kappaleessa. Yksityiskohtaisempi tarkastussuunnitelma sisäisesti aikaansaaduille aineettomille hyödykkeille löytyy liitteestä 2.

4.4.1 Arvonalentumisen tarkastus

IAS 36 standardin arvonalentumistestaus on tehtävä rajattoman taloudellisen vaikutusajan aineettomille hyödykkeille vähintään vuosittain. Kokemus on osoittanut, että vastaava testaus olisi hyvä tehdä myös rajallisen taloudellisen vaikutusajan aineellisille hyödykkeille sekä kansainvälisten että suomalaisten tilinpäätösnormistojen mukaan. Tällä menettelyllä voidaan varmistua siitä, ettei erän kirjanpitoarvo ylitä tulontuottokykyä.

Hanna Silvola (2007) on tutkinut väitöskirjatutkimuksessaan tutkimus- ja kehitysintensiivisten yritysten sisäisessä laskennassa käyttämiä johdon laskentatoimen menetelmiä aineettomiin hyödykkeisiin tehtävien investointien kannattavuuden selvittämiseksi. Nettonykyarvomenetelmää ja sisäisen korkokannanmenetelmät nousevat suurempien yritysten yleisimmin käyttämäksi menetelmäksi tutkimus- ja kehityskulujen investointien kannattavuuden laskentamenetelmäksi tutkimuksen mukaan.

Alla on esitetty nettonykyarvon laskentakaava.

Selitteet:

C_t = Investointi vuodessa t

P_t = Tulo vuodessa t

T = Investointiaika

r = Jakson korkokanta

Nettonykyarvo äärellisellä aikahorisontilla:

$$\text{Nettonykyarvo} = \sum_{t=0}^T \frac{P_t}{(1+r)^t} - \sum_{t=0}^T \frac{C_t}{(1+r)^t}$$

Nykyarvo äärettömällä aikahorisontilla:

$$\text{Nykyarvo} = \sum_{t=0}^{\infty} \frac{P_t}{(1+r)^t} = \frac{P}{r}$$

Sisäistä korkokantaa käytetään yhdessä nettonykyarvomenetelmän kanssa. Sisäinen korkokanta on se laskentakorko, jolla nettonykyarvo on nolla.

Investointilaskelmia voidaan käyttää hyväksi myös tilintarkastuksessa. Vaikka ne eivät koskisi tarkastettavaa erää, niistä voidaan saada viitteitä yrityksen käyttämistä sisäisistä korkokannoista, josta saadaan lisäevidenssiä arvioitaessa aineettomien hyödykkeiden arvonalentumistestauksessa käytettävää diskonttokorkoa. IAS 36 standardi vaatii tekemään laskelmat taloudelliselta vaikutusajaltaan rajattomille aineettomille hyödykkeille, joten kansainvälisen tilinpäätösnormiston mukaan tehdyn tilinpäätöksen yhteydessä tällaiset laskelmat tulisi olla tilintarkastajan saatavilla.

Suomalainen tilinpäätösnormisto ei tällaista laskelmaa suoraan vaadi tekemään (eikä hyväksy rajoittamattoman taloudellisen vaikutusajan aineettomia hyödykkeitä), mutta Työ- ja elinkeinoministeriön asetus 1066/2008 esittää vaatimuksen, että aineettomat hyödykkeet tulevat tuottamaan vastaista hyötyä. Mikään ei estäne tarkastustoimenpiteenä tilintarkastajaa tekemästä vastaavia laskelmia, olettaen, että riittävästi materiaalia on saatavilla rahavirtojen arvioinniksi. Toisaalta laskelmat voitaneen laatia myös siten, että selvitetään sopivalla korkokannalla vaadittavat rahavirtojen määrät, jotta kirjanpitoarvo tulee ylitetyksi. Tämän jälkeen voidaan arvioida yritysjohtoon kanssa onko realistista saavuttaa nämä rahavirrat.

Tulevien rahavirtojen arvion tarkastaminen on mielestäni haasteellisempaa kuin diskonttokoron tarkastaminen. Siinä missä diskonttokorolle on aina löydettävissä vertailukohtia markkinoilta, ei sisäisesti aikaansaaduille aineettomille hyödykkeille tällaisia markkinoita ole useinkaan olemassa, etenkin jos on kehitetty yrityksen sisäisiä järjestelmiä ja tulevat rahavirrat ovat säästöjä. Tämän tyyppisissä tapauksissa on tarkasteltava yrityksen johdon aiempien arvioiden tarkkuutta, jos tällaista tietoa on saatavilla. Edelleen, jos on kehitetty uusi myytävä tuote, voidaan tarkastustoimenpiteenä tutkia aiempien tuotteiden myyntibudjettien toteutumista, jos tällaista tietoa on saatavilla.

Kokonaisuutena on kuitenkin hyvin vaikea arvioida suoraan pelkkien lukujen perusteella ovatko tulevat rahavirrat sekä diskonttokorko arvioitu oikein. Yleinen yrityksen ja toimialan tuntemus sekä kokemus vastaavista tarkastuksista korostuvat varsinkin rahavirtojen tarkastamisessa.

4.4.2 Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

Tilinpäätösstandardi IAS 38.118 mukaan yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään jokaisesta aineettomien hyödykkeiden luokasta seuraavat tiedot siten, että sisäisesti aikaansaatuja aineettomia hyödykkeitä ja muita aineettomia hyödykkeitä koskevat tiedot esitetään erikseen:

- ovatko taloudelliset vaikutusajat rajoittamattomia vai rajallisia, ja jos ne ovat rajallisia, esitetään taloudelliset vaikutusajat tai käytetyt poisto-prosentit;
- poistomenetelmät, joita on sovellettu taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisiin aineettomiin hyödykkeisiin;
- bruttomääräinen kirjanpitoarvo ja kertyneet poistot (kertyneisiin arvonalentumistappioihin yhdistettyinä) kauden alussa ja lopussa;
- laajan tuloslaskelman erä (tai erät), johon (tai joihin) aineettomien hyödykkeiden poistot sisältyvät;
- kauden alun ja lopun kirjanpitoarvojen täsmäytyslaskelma, joka osoittaa:
 - lisäykset siten, että sisäisestä kehittämistyöstä syntyneet, erikseen hankitut ja liiketoimintojen yhdistämisen kautta hankitut esitetään erikseen;
 - omaisuuserät, jotka on luokiteltu myytävänä oleviksi tai sisältyvät myytävänä olevaksi luokiteltuun luovutettavien erien ryhmään IFRS 5:n mukaisesti, sekä muut vähennykset;
 - uudelleenarvostuksesta johtuvat kappaleiden 75, 85 ja 86 mukaiset lisäykset tai vähennykset kaudella sekä muihin laajan tuloksen eriin kirjatusta IAS 36:n mukaisista arvonalentumistappioista tai niiden peruutuksista johtuvat lisäykset tai vähennykset kaudella (jos tällaisia on);
 - IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappiot (jos tällaisia on);
 - IAS 36:n mukaisesti tulosvaikutteisesti kirjatut arvonalentumistappioiden peruutukset (jos tällaisia on);
 - kaudella kirjatut poistot;
 - nettomääräiset kurssierot, jotka johtuvat tilinpäätöksen muuntamisesta esittämismuuttamaan ja ulkomaisen yksikön tilinpäätöstietojen muuntamisesta yhteisön esittämismuuttamaan; ja
 - muut kirjanpitoarvon muutokset kaudella

Tilintarkastuksen kannalta on kohtuullisen yksiselitteistä tarkastaa kansainvälisen tilintarkastusnormiston mukaisen tilinpäätöksen sisäisesti aikaansaatuisten aineettomien hyödykkeiden esittäminen perustuen yllä esitettyyn listaan. Listan vaatimuksia verrataan relevanteilta osin tilinpäätöksessä esitettyihin tietoihin, minkä jälkeen voidaan todeta onko oikeat ja riittävät tiedot esitetty.

Suomalaisessa tilinpäätösnormistossa esittämiselle ei ole annettu muuta erityistä ohjeistusta kuin vaatimus esittää selvitys poistamatta olevista aktivoituista kehittämismenoista (kirjanpitoasetus 2 luku 4§) ja erikseen on annettava selvitys poistamatta olevista kirjanpitolain 5:8.2§ mukaisista aktivoituista kehittämismenoista.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Keskeisimmät kysymykset sisäisesti aikaan saatujen aineettomien hyödykkeiden tilintarkastuksessa liittyvät mielestäni arvionvaraisten seikkojen tarkastukseen. Tarkastus muilta osin on kohtuullisen mekaanista työtä, jossa tehtyä työtä verrataan vastaavaan pykälään joko standardissa, laissa tai asetuksessa. On kuitenkin vaikeaa arvioida objektiivisesti yrityksen johdon tekemää arviota esimerkiksi tulevaisuuden tuotto-odotuksista. Lisäksi tämä arvio ja sitä seuraava kannanotto tulisi pystyä perustelemaan aukottomasti.

Vertailtaessa eroja esiteltyjen tilinpäätöskäytäntöjen välillä nousee selkeästi esille, että suomalainen tilinpäätöskäytäntö on ohjeistuksessaan vähemmän tarkka. Kansainvälisen tilinpäätöskäytännön ohjeistaessa yksityiskohtaisesti, miten tilinpäätäjän tulee menetellä tehdessään arviointia esimerkiksi tulevaisuuden tuotto-odotuksista, toteaa suomalainen tilinpäätöskäytäntö vain, että tuottojen on ylitettävä menot. Tilintarkastuksen kannalta tämä luo kahdenlaisia haasteita. Suomalaista tilinpäätöskäytäntöä noudatettaessa vaaditaan tilintarkastajalta näkemystä siitä, ovatko tilinpäätäjän tuotto-laskelmat todenmukaisia laskentaperiaatteista alkaen. Kansainvälisessä tilinpäätöskäytännössä tilintarkastajan on taas tiedettävä yksityiskohtaisesti tarkat laskentaperiaatteet, jotka tilinpäätöskäytäntö määrää. Voitaneen siis sanoa, että suomalainen tilinpäätöskäytäntö jättää enemmän tulkinnan varaa sekä tilinpäätöksen laatijalle että tilintarkastajalle ja että kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö taas pyrkii säätelemään tilinpäätöksen laatijan toimia tarkemmin, jolloin tilintarkastajan työhön jää vähemmän tulkinnan varaa.

Kummassakin tilinpäätöskäytännössä tilintarkastajalle jää käytännön työhön kuitenkin paljon mahdollisuuksia työn toteuttamiselle. Tässä tutkimuksessa on esitetty jotain mahdollisia tarkastustoimenpiteitä aineettomien oikeuksien tase-erän tarkastukselle, mutta käytännön työssään tilintarkastajan on kuitenkin aina noudatettava ammatillista harkintaa. Yleispätevän ohjeen luominen on myös hyvin haastavaa, koska tilintarkastettavien yritysten tilanteet vaihtelevat käytännössä erittäin paljon. Tutkimuksen tuloksena aikaan saatu tarkastusohjelma jääkin näin ollen vääjäämättä vain pohjaksi, mille voidaan lähteä tekemään käytännössä toteutuskelpoista tilintarkastussuunnitelmaa.

Tilinpäätöksen laatijan näkökulmasta kansainväliset tilinpäätösstandardit antavat selkeästi yksityiskohtaisemmat ohjeet sisäisesti aikaansaatujen aineettomien hyödykkeiden esittämiselle sekä niihin liittyviin muihin toimenpiteisiin. Käytäntö on tosin osoittanut, että suomalainen tilinpäätösnormisto lähestyy kansainvälistä normistoa ja on ollut yleisesti hyväksyttyä (ja jopa joissain tapauksissa suositeltavaa) käyttää kansainvälisen tilinpäätösnormiston ohjeita laadittaessa tilinpäätöstä suomalaisen käytännön mukaisesti.

Jatkotutkimuksena olisi mielenkiintoista tehdä case-tutkimus yrityksestä, jossa on käytössä molemmat käytännöt. Esimerkkitapauksena voisi olla esimerkiksi suomalaisen tytäryhtiön tekemä tilinpäätös, joka emoyhtiössä muutetaan kansainvälisen käytännön mukaiseksi. Vaihtoehtoisesti tutkimusta voitaisiin suorittaa yhtiössä, joka siirtyy suomalaisesta tilinpäätöskäytännöstä kansainväliseen. Tällai-

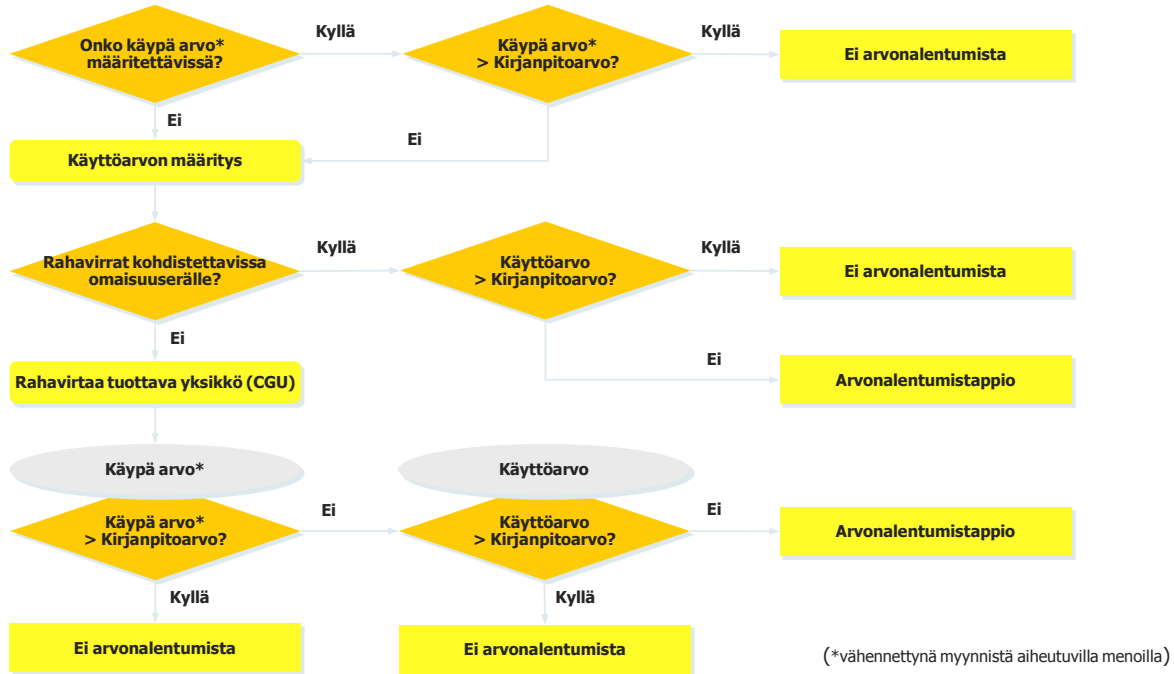
sen jatkotutkimuksen yhteydessä voitaisiin myös laatia tarkempi ja havainnollisempi suunnitelma ti-
lintarkastukselle.

LÄHTEET

- Haaramo, Virpi, Palmuaro, Sirkku ja Peill, Elina. 2013. IFRS-raportointi. Helsinki: Sanoma Pro. Verkkodokumentti [viitattu 20.5.2013]. Saatavissa: <http://onlinepalvelu.sanomapro.fi>
- Haaramo, Virpi ja Rätty Päivi. 2009. Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö. 3., uudistettu painos. Helsinki: WSOYPro.
- Heikkilä, Tarja. 2009. Tilastollinen tutkimus. 7.-8. painos. Helsinki: Edita Publishing
- IFRS-standardit 2013. International Accounting Standards Board. 2013. Suomennos: KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry. Helsinki: KHT-media.
- Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2012. International Auditing and Assurance Standards Board, International Ethics Standards Board for Accountants. 2013. Suomennos: KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry. Helsinki: KHT-media.
- Kirjanpitolaki. L 1336/1997. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 18.5.2013]. Saatavissa: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>
- Leppiniemi, Jarmo. 2009. Liikekirjanpito. WSOYpro. Helsinki. Verkkodokumentti. [viitattu 20.5.2013] Saatavissa: <http://www.wsoypro.fi>
- Luostarinen, Nina. 2008. Tutkimus- ja kehittämismenojen tilinpäätöksittäely suomalaisen käytännön, IFRS normiston ja US GAAP normiston mukaan. Pro Gradu-tutkielma. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Lappeenranta: Kauppätieteellinen tiedekunta.
- Pekkarinen, Pasi. Koulutus. Ernst & Young Oy. 10.6.2013.
- Silvola, Hanna. 2007. Management accounting and control systems used by R&D intensive firms in different organizational life-cycle stages. Väitöskirja. Oulu: Oulu university press.
- Sveiby, Karl-Eric. 2010. Methods for measuring intangible assets. Verkkodokumentti. Viitattu 17.5.2013. <http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>
- Tilastokeskus. 2013. Suomen virallinen tilasto (SVT): Tutkimus- ja kehittämistoiminta [verkkosivusto]. ISSN=1798-6206. Helsinki: Tilastokeskus [viitattu: 18.5.2013]. Saatavilla: <http://tilastokeskus.fi/til/tkke/meta.html>
- Työ- ja elinkeinoministeriön asetus 1066/2008 kehittämismenojen aktivoinnista. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 20.5.2013]. Saatavissa: <http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2008/20081066>

Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon käsikirja. Verkkodokumentti. Luettu 21.10.2011. Valtionkonttori. Saatavissa: <http://www.valtiokonttori.fi/kasikirja/public/default.aspx?nodeid=23970>

Arvon alentumistestauksen päätöspuu



Sisäisesti aikaansaatuisten aineettomien hyödykkeiden tilintarkastussuunnitelma				
Normisto	Tilintarkastustoimenpide	Tarkastusohje	Saatava evidenssi	Kannanotot
1 FAS/IFRS	Varmennutaan siitä että tarkastettavan erän kulut ovat kehittämistyötä	Haastattele projektipäällikköä tai vastaavaa henkilöä, joka on ollut vastuullisessa asemassa kehityshankkeen toteuttamisessa	Muistio	Luokittelu
2 FAS	Varmennutaan että tarkastettavan erän lopputuote vastaa TEM 1066/2008 määritteliä	Vertaa hankkeen synnyttämää ja aktivoitua aineetonta hyödykettä asetuksen listaukseen.	Hyödykkeen kuvaus	Luokittelu
3 FAS	Varmennutaan erän sisältämien kulujen hyväksyttävyydestä TEM 1066/2008 mukaan	Selvitä aktivoitujen kulujen sisältö projektikirjanpidosta. Kirjaa samalla ylös myös kulujen määrä, jotta tätä voidaan verrata hankintamenoön ja poistoihin	Tosittekopiot	Luokittelu, Arvostus
4 FAS/IFRS	Selvitetään hankkeen kulujen seurannan perusteet	Haastattele projektipäällikköä tai vastaavaa henkilöä, joka on ollut vastuullisessa asemassa kehityshankkeen toteuttamisessa	Muistio, seurantaodokumentaatio	Arvostus
5 FAS/IFRS	Tarkastetaan onko seurantaoperusteita noudatettu	Edellisen haastattelun perusteella todettujen seurantacontrollien tarkastus, jolloin voidaan varmistua että hankkeelle ei ole kirjattu sille kuulumattomia kustannuksia (esim henkilöitä, joiden palkkoja on aktivoitu voidaan verrata tutkimus- ja kehitysosaston organisaatioon.)	Kulujen hyväksyntämerkinnät	Arvostus
6 FAS	Selvitetään poistoperusteet ja tarkastetaan poistot	Haastattele yrityksen johtoa. Pyydä poistosuunnitelma ja tarkasta täsmäävät kirjatut poistot suunnitelmaan	Poistosuunnitelma	Arvostus
7 FAS/IFRS	Selvitetään tulontuotto-odotukset	Pyydä yrityksen johdolta laskelema tulevista tuotoista tai vastaava arvio	Tuottolaskelma	Arvostus
8 IFRS	Selvitetään hankkeen jako tutkimus- ja kehitysvaiheisiin	Pyydä projektipäälliköltä tai vastaavalta henkilöiltä kopio projektisuunnitelmasta tai vastaavasta	Projektisuunnitelma	Luokittelu
9 IFRS	Selvitetään aineettoman hyödykkeen taloudellinen käyttöaika	Haastattele yrityksen johtoa. Pyydä perusteet luokittelulle rajoittamattomaksi. Jos rajallinen tehdään FAS kohdan 6 mukaiset toimenpiteet.	Dokumentaatio luokittelusta	Arvostus
10 IFRS	Selvitetään tukevatko olosuhteet edelleen taloudelliselta käyttöajaltaan rajattoman hyödykkeen arviota	Haastatellaan yrityksen johtoa onko heidän näkemyksensä mukaan olosuhteet näiltä osin muuttuneet	Muistio	Arvostus
11 IFRS	Selvitetään rajattoman taloudellisen tuottoajan hyödykkeiden arvonalentumistatus	Pyydä yrityksen johdolta IAS 36 mukaisen arvonalentumistestauksen tulokset ja perusteet	Yrityksen testauslaskelmat	Arvostus