



**TURUN
YLIOPISTO**
Kauppakorkeakoulu

Yhtiöiden tulosraportoinnin vertailukelpoisuuden ja läpinäkyvyyden parantaminen IFRS 18 -standardin avulla

Laskentatoimen ja rahoituksen
kandidaatintutkielma

Laatija:
Emilia Kyllönen

Ohjaaja:
KTM Matti Niinikoski

29.11.2024
Turku

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Kandidaatintutkielma

Oppiaine: Laskentatoimi ja rahoitus

Tekijä: Emilia Kyllönen

Otsikko: Yhtiöiden tulosraportoinnin vertailukelpoisuuden ja läpinäkyvyyden parantaminen IFRS 18 -standardin avulla

Ohjaaja: KTM Matti Niinikoski

Sivumäärä: 31 sivua + liitteet 1 sivua

Päivämäärä: 29.11.2024

IASB:n kehittäessä IFRS-standardeja on vaikeaa sanoa etukäteen, tulevatko muutokset vaikuttamaan raportointiin halutulla tavalla. Tähän vaikuttaa osaltaan IFRS-standardien tapa jättää jonkin verran tulkinnan varaa standardien soveltamiseen. Uusien standardien implementointi ja implementoinnin suunnittelu vaatii yhtiöiltä ylimääräistä työtä, jonka määrä riippuu paljon uuden standardin tuomista muutoksista ja niiden vaikutuksista yhtiöihin.

Tämän tutkielman tavoitteena on avata uuden IFRS 18 -standardin myötä tulevia uusia vaatimuksia ja tutkia edistävätkö muutokset standardin tavoitetta edistää tulosraportoinnin ja vertailukelpoisuuden parantamista. Tämän lisäksi pohditaan, millaisia vaikutuksia uusilla vaatimuksilla on IFRS-standardien mukaisesti raportoivien yritysten kannalta sekä millaisia muutoksia ne tuovat yhtiöiden raportointiin.

Tutkielma rakentuu kirjanpitoon ja IFRS-raportointiin liittyvän kirjallisuuden sekä IASB:n julkaisujen ympärille. Tutkielmassa verrataan myös Marimekko Oyj:n vuoden 2023 tuloslaskelmarakennetta tällä hetkellä ja standardin soveltamisen jälkeen. Lisäksi haastateltiin finanssialan konsernissa työskentelevää IFRS-asiiantuntijaa. Tutkielman tulokset osoittavat, että IFRS 18 -standardin muutosten merkittävyys ja laajuus riippuvat hyvin pitkälti yhtiön toimialasta ja aikaisemmista raportointitavoista. Ei siis voida tehdä yksiselitteistä johtopäätöstä muutosten vaikutuksista yhtiöihin. Mikäli yhtiöt noudattavat standardin vaatimuksia, pitäisi IFRS 18 -standardin tavoite vertailukelpoisuuden ja läpinäkyvyyden parantamisesta toteutua, vaikka standardi jättääkin sen soveltamiseen tulkinnan varaa.

Avainsanat: IFRS-standardit, IFRS 18, vertailukelpoisuus, läpinäkyvyys

SISÄLLYS

1	Johdanto	6
1.1	Johdatus aihepiiriin	6
1.2	Tutkielman tavoite ja rakenne	7
2	Tilinpäätöksen laadulliset ominaisuudet	8
2.1	Miksi laadullisia ominaisuuksia tarvitaan	8
2.2	Laadulliset ominaisuudet	8
2.3	Laadullisten ominaisuuksien jaottelu	11
3	IFRS 18:n tuomat muutokset	14
3.1	Muutosten taustat	14
3.2	Nykytila	14
3.2.1	Tuloslaskelman rakenne	15
3.2.2	Johdon määrittelemät tunnusluvut, MPM	17
3.2.3	Yhdistämis- ja erittelyperiaatteet	17
3.2.4	Muutokset muihin standardeihin	18
3.3	Mitä toimia muutokset luovat yhtiöihin	18
4	Muutokset konkreettisesti	20
4.1	Haastattelun toteutus	20
4.2	Haastattelu	20
4.3	Luokittelun vaikutukset tuloslaskelmassa	24
5	Johtopäätökset	25
5.1	Pohdinta	25
5.2	Yhteenveto	28
	Lähteet	30
	Liitteet	32
	Liite 1. Haastattelun kysymykset	32

KUVIOT

Kuva 1 Haaramon ym. (2023) jaottelutapa	11
Kuva 2 Ihantola-Leppänen ym. (2023) laadullisten ominaisuuksien jaottelu	12
Kuva 3 Catheyn ym. (2009) laadullisten ominaisuuksien hierarkia	13
Kuva 4 Tuloslaskelman rakenne (PwC 2024)	16
Kuva 6 Marimekko Oyj tuloslaskelma 2023	24
Kuva 5 Marimekko Oyj IFRS 18 mukainen tuloslaskelma 2023	24

1 Johdanto

1.1 Johdatus aihepiiriin

IASB julkisti huhtikuussa 2024 korvaavansa IAS 1 -standardin uudella IFRS 18 -standardilla. IAS 1 -standardi käsittelee tilinpäätöksen esittämistä. Muutoksen tarkoituksena on parantaa yhtiöiden tulosraportoinnin vertailukelpoisuutta ja läpinäkyvyyttä. IFRS 18 -standardin myötä merkittävimmät muutokset koskevat tuloslaskelman rakennetta, tuloslaskelmaan liittyviä liitetietoja sekä yhdistämis- ja erittelyperiaatteita. IFRS 18 -standardi astuu voimaan 1.1.2027 ja se tulee vaikuttamaan kaikkiin IFRS-tilinpäätösstandardien mukaan raportoiviin yhtiöihin. (Project Summary: IFRS 18.)

IASB vastaa IFRS 18 -standardilla sijoittajilta saatuun palautteeseen IAS 1 -standardista. Palaute on koskenut tuloslaskelman vaihtelevaa rakennetta, ilmoitettujen tunnuslukujen laskentaperiaatteiden ja käyttötarkoituksen puutteellisuutta sekä yhdistelyn ja erittelyn yksityiskohtaisten ohjeiden puutetta. Kaikki nämä liittyvät vertailukelpoisuuteen ja läpinäkyvyyteen. (Project Summary: IFRS 18.)

IASB on määritellyt taloudellisen raportoinnin käsitteellisen viitekehyksen, jonka tarkoituksena on tukea ja ohjeistaa raportointia. Se pitää sisällään tietynlaisia laadullisia ominaisuuksia, jotka eivät kuitenkaan ole standardeja tai kumoa niissä säädettyjä asioita. Näihin laadullisiin ominaisuuksiin kuuluu myös esimerkiksi vertailukelpoisuus. (Conceptual Framework for Financial Reporting, SP1.1–SP1.2.)

IASB kehittää jatkuvasti IFRS-standardeja parantaakseen jotakin raportoinnin osa-aluetta. Ennen uuden standardin julkistamista sen sisällöstä pyydetään palautetta ja kun IASB kokee standardin tuovan toivotun vaikutuksen raportointiin, he julkistavat sen. Ennen standardin käyttöönottoa voi olla haastavaa sanoa, tulevatko toivotut tavoitteet täyttymään standardin tuomien muutosten avulla, sillä IFRS-standardit jättävät aina hieman tulkinnan varaa. Uudet standardit tuottavat myös tietyn määrän implementointiin ja sen suunnitteluun liittyvää normaalista raportoinnista poikkeavaa työtä. Tämän työn määrä on kuitenkin jokaisen standardin kohdalla hieman erilainen, riippuen standardin myötä tulevista muutoksista.

1.2 Tutkielman tavoite ja rakenne

Tämän tutkielman tavoitteena on avata IFRS 18 -standardin mukana tulevia muutoksia ja niiden tavoitteita sekä pohtia muutosten vaikutuksia IFRS-standardien mukaisesti raportoivien yritysten kannalta. Tutkielman tutkimuskysymykset ovat:

- Kuinka merkittäviä ja laajoja muutokset tulevat olemaan yhtiöille?
- Edistetäänkö muutoksilla IFRS 18 -standardin tavoitetta tulosraportoinnin vertailukelpoisuuden ja läpinäkyvyyden parantamisesta?

Näihin tutkimuskysymyksiin pyrin vastaamaan kirjanpitoon ja IFRS-raportointiin liittyvän kirjallisuuden, IASB:n julkaisujen sekä tekemäni teemahaastattelun avulla. Haastattelemani henkilö työskentelee IFRS-asiantuntijana finanssialalla toimivassa konsernissa. Tutkielmassa vertaan myös Marimekko Oyj:n tuloslaskelmarakennetta nyt ja standardin soveltamisen jälkeen.

Tutkielmassa paneudun aluksi tilinpäätöksen laadullisiin ominaisuuksiin, joihin myös vertailukelpoisuus lukeutuu. Laadulliset ominaisuudet luovat standardien kanssa perustan raportoinnille ja niillä on merkittävä rooli laadukkaan tilinpäätöksen raportoinnissa. Tämän jälkeen kerron IFRS 18 -standardin mukana tulevista muutoksista, joiden tavoitteita, merkitystä ja laajuutta pohdin tässä tutkielmassa. Neljännessä luvussa raportoin tekemästäni haastattelusta, joka antaa paljon konkreettista näkökulmaa muutosten vaikutuksista haastateltavassa konsernissa. Viimeisessä luvussa pohdin tutkimuskysymysten teemoja ja esitän johtopäätökset niihin.

2 Tilinpäätöksen laadulliset ominaisuudet

2.1 Miksi laadullisia ominaisuuksia tarvitaan

Tilinpäätösraportointi perustuu standardien soveltamiseen, mutta standardien toteutumista tukemaan on kehitetty tilinpäätösraportoinnin käsitteellinen viitekehys (conceptual framework), joka pitää sisällään yleisen taloudellisen raportoinnin tavoitteen ja käsitteet. Käsitteellisen viitekehysten tavoitteena on auttaa IASB:tä kehittämään IFRS-standardeja, jotka perustuvat yhdenmukaisiin käsitteisiin. Se myös avustaa tilinpäätöksen laatijoita tekemään johdonmukaisen tilinpäätöksen, kun tapahtumaan ei sovelleta tiettyä standardia tai standardi jättää harkinnan varaa sekä avustaa standardien tulkinnassa ja ymmärtämisessä. Käsitteellinen viitekehys ei ole siis tilinpäätösstandardi eikä se kumoa sellaista tai sen vaatimuksia vaan enemmänkin tukee standardien soveltamista. (Conceptual Framework for Financial Reporting, SP1.1–SP1.2.)

IFRS-viitekehysten mukainen taloudellinen informaatio on hyödyllistä silloin, kun se on merkityksellistä ja esittää todenmukaisesti sitä, mitä on tarkoituskin. Tilinpäätösinformaatio on käyttökelpoista, mikäli se on vertailukelpoista, todennettavaa, oikea-aikaista ja ymmärrettävää. Informaation laadulliset ominaisuudet lisäävät taloudellisen informaation hyödyllisyyttä. Niiden avulla voidaan myös tukea järkevien esittämistapojen valintaa. (Haaramo ym. 2023.)

Tilinpäätöksen laadullisia ominaisuuksia ja erilaisia periaatteita on määritelty enemmänkin kuin Haaramon ym. (2023) mainitsemat. Muita laadullisia ominaisuuksia ovat muun muassa erillisyys, varovaisuus, sisältöpainotteisuus ja tasejatkuvuuden periaate. Käsitteellinen viitekehys esittelee osan laadullisista ominaisuuksista, mutta niitä löytyy myös esimerkiksi tilinpäätösraportointiin liittyvästä kirjallisuudesta sekä kirjanpitolaista. Koska niitä on niin paljon, menevät ne osittain myös hieman päällekkäin ja tukevat toinen toistensa toteutumista. Toisaalta osa niistä on myös ristiriidassa keskenään, eikä niitä jokaista pystytä näin ollen noudattamaan täydellisesti samanaikaisesti. Vaikka laadullisia ominaisuuksia on paljon ja ne voivat olla myös osittain ristiriidassa, edesauttavat ne kuitenkin laadukkaasti tilinpäätöksen esittämistä.

2.2 Laadulliset ominaisuudet

Tilinpäätöksen oletetaan aina antavan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta *oikea ja riittävä kuva (true and fair view)*. (Kirjanpitolaki 3:2) Oikea ja riittävä kuva toimii lähtökohtana kaikkien tilinpäätösstandardien laadinnalle. Jokainen laadittu standardi pyrkii luomaan tilinpäätöksestä omalta osaltaan realistisen ja aidon kuvan kirjanpitovelvollisen toiminnasta, johon

jokainen tilinpäätöstä hyödyntävä voi luottaa. Mikäli tilinpäätös ei anna sellaisenaan oikeaa ja riittävää kuvaa, pitää kirjanpitovelvollisen ilmoittaa lisätietoa liitetietojen muodossa, jotka tekevät alun perin puutteellisesta tiedosta oikean ja riittävän. (Kirjanpitolaki 3:2) Tilinpäätöksen liitetiedoilla on voi siis olla tietyissä tapauksissa hyvinkin kriittinen rooli, jotta tietyt tilikauden tapahtumat voidaan tulkita oikein ja sellaisina kuin ne todellisuudessa olivatkin. Oikean ja riittävän kuvan muodostumista tukevat myös muut yleiset tilinpäätösperiaatteet. Kun tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan, voi tilinpäätöksen tietoa hyödyntävä taho luottaa siihen, ettei tilinpäätös sisällä olennaisia ja suuria virheitä tai puutteellisuuksia. (Ihantola – Leppänen 2023, 47.) Vaikka IFRS-maailman laadulliset ominaisuudet eivät tunne suoraan oikean ja riittävän kuvan käsitettä, pyritään IFRS-standardien ja laadullisten ominaisuuksien kanssa saavuttamaan oikean ja riittävän kuvan tavoite. Jokaisen yhtiön tilinpäätöksen pitää käydä tilintarkastajan kautta, jossa tilintarkastaja arvioi antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan. Tähän ei vaikuta se, raportoiko yhtiö IFRS-standardien vai joidenkin muiden tilinpäätösstandardien mukaan, joten myös IFRS-standardien mukaan raportoivien yhtiöiden pitää noudattaa oikean ja riittävän kuvan periaatetta.

Kun kirjanpitovelvollinen tilinpäätöstä luodessaan pyrkii antamaan oikean ja riittävän kuvan, voi haasteeksi muodostua kysymys: Mikä tieto on riittävä? Tätä varten on laadittu *olennaisuuden (materiality)* määritelmä. Tieto on olennaista, jos sen poisjättämisellä tai virheellisellä esittämisellä on vaikutusta tilinpäätöksen käyttäjän tekemiin päätöksiin. Yhtiöt tekevät päätöksiä siitä mitkä tiedot ovat merkityksellisiä tilinpäätöksen käyttäjille tai kuinka pienet tietokokonaisuudet ovat vielä olennaisia esittää tilinpäätöksessä. Olennaisuudelle ei voida määritellä tiettyä yhtenäistä raja-arvoa, sillä olennaisuus riippuu täysin tilanteesta. (Conceptual Framework for Financial Reporting, 2.11.) Haasteellista voi kirjanpitovelvollisen näkökulmasta olla se, mikä tieto on olennaista. Siksi onkin yhtiöstä kiinni, kuinka tärkeinä ja olennaisina erilaiset asiat nähdään tilinpäätöstä tehdessä, joten on myös monia erilaisia tapoja määritellä tiedon olennaisuus.

Todenmukainen esittäminen (faithful representation) tarkoittaa taloudellisen tiedon esittämistä niin, että kuvatus tapahtuman sisältö tulee selkeästi esille. Monesti tähän sisältyy myös tapahtuman esittäminen sille määrättyssä muodossa. Välillä tilanne voi kuitenkin olla se, että sisällöllinen ja muodollinen esittäminen eivät tapahdu samalla tavalla, jolloin tapahtuma esitetään sisältö edellä, sillä muoto edellä esitettynä tapahtuma ei kuvastaisi sen todellista sisältöä ja väärinkäsityksiä voisi syntyä. (Conceptual Framework for Financial Reporting, 2.12.)

Merkityksellinen (relevance) taloudellinen informaatio vaikuttaa tilinpäätöksen käyttäjien päätöksiin. Taloudellisella informaatiolla on ennustearvoa, vahvistusarvoa tai molempia näistä.

Informaation ennustearvo tulee siitä, että informaatiota voidaan käyttää prosesseissa, joilla ennustetaan tulevaa. Taloudellisella informaatiolla on vahvistusarvoa, mikäli se antaa palautetta aiempien ennusteiden onnistumisesta. Näiden informaation ominaisuuksien avulla taloudellisella informaatiolla pystytään vaikuttamaan tilinpäätöksen käyttäjien päätöksiin. Yleensä informaatiolla on sekä ennuste- että vahvistusarvoa. (Conceptual Framework for Financial Reporting, 2.6–2.10.)

Vertailukelpoisuus (comparability) on tilinpäätöksen laadullinen ominaisuus, jonka avulla tilinpäätöksen käyttäjät pystyvät tunnistamaan ja ymmärtämään yhtiöiden tilinpäätösten tai yhtiön eri tilikausien yhtäläisyydet ja erot. Johdonmukaisuus auttaa saavuttamaan vertailukelpoisuuden, mutta ne eivät ole silti sama asia. (Conceptual Framework for Financial Reporting, 2.25–2.26.)

Johdonmukaisuus liittyy siihen, että tilinpäätöksen tieto olisi esitetty mahdollisimman yhtenäisellä ja johdonmukaisella tavalla tilikaudesta toiseen. Tämä koskee laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistusongelmia, joissa on hieman erilaisia esitystapoja, joista kirjanpitovelvollinen voi valita itselleen sopivimman. (Fredriksson ym. 2008, 231.)

Todennettavuus (verifiability) on keino todistaa tilinpäätöksen käyttäjille tilinpäätöksen antamien tietojen oikeellisuus. Tieto todennetaan erilaisten asiantuntevien ja itsenäisten tarkkailijoiden avulla, jotka pyrkivät löytämään mahdollisimman hyvän yhteisymmärryksen esitetyn tiedon uskottavuudesta. Tiedon todentaminen voi tapahtua suorasti tai epäsuorasti. Suora todentaminen on tiedon todentamista suoralla havainnolla, esimerkiksi laskemalla rahat. Epäsuora todentaminen tarkoittaa mallin, kaavan tai muun käytetyn menetelmän arvojen tarkastamista ja tulosten laskemista uudelleen samalla metodilla, esimerkiksi todennettaessa vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvoa. Joitakin tietoja ei pysytä todentamaan ollenkaan, jolloin näiden kohdalla olisi hyvä esittää tilinpäätöksessä esitetyn tiedon perustana olleet asiat. (Conceptual Framework for Financial Reporting, 2.30–2.32.)

Oikea-aikaisuus (timeliness) tarkoittaa tiedon antamista tarpeeksi ajoissa, jotta se on vielä ajankohtaista ja merkityksellistä tilinpäätöksen käyttäjille. Mitä enemmän aikaa kuluu tiedon antamisesta, sitä vähemmän siitä on hyötyä. Vanhemmastakin tiedosta voi kuitenkin olla hyötyä, mikäli sitä käytetään esimerkiksi tulevaisuuden ennustamisen tukena. (Conceptual Framework for Financial Reporting, 2.33.)

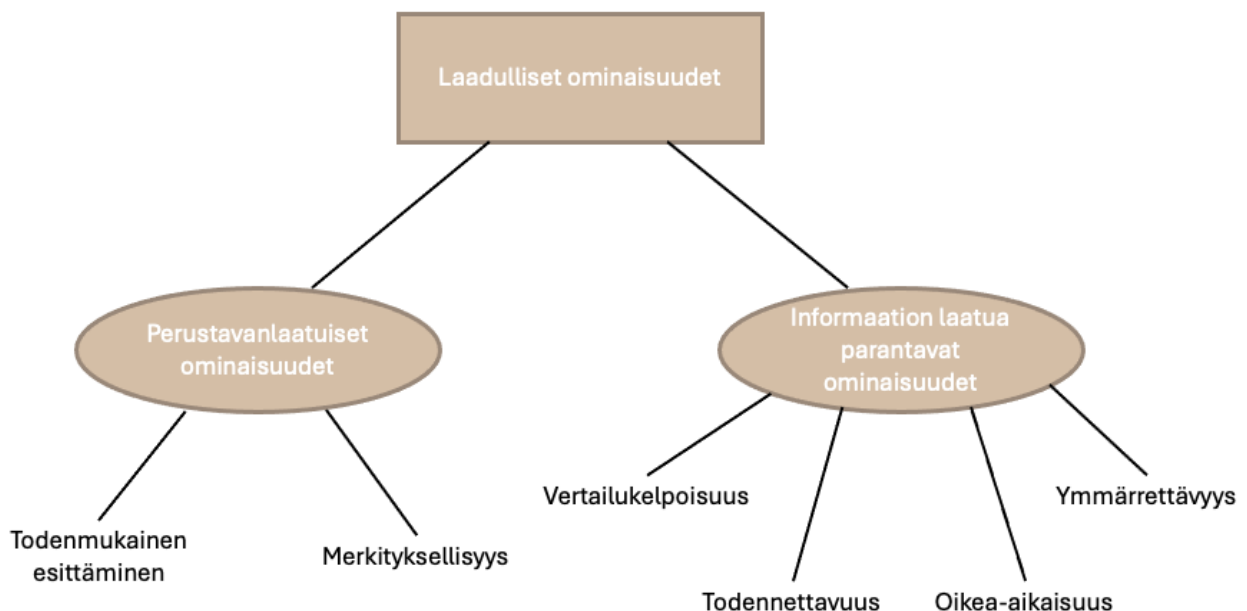
Ymmärrettävyys (understandability) on tilinpäätöksen laadullinen tekijä, joka pitää sisällään tiedon luokittelun, luonnehdinnan ja esittämisen selkeästi ja tiiviisti. Välillä joitakin asioita on mahdoton esittää ymmärrettävästi, jos ne ovat todella monimutkaisia. Monimutkaisia tietoja ei kuitenkaan kannata jättää kokonaan pois tilinpäätöksestä, vaikka se ei edistäisi sen ymmärrettävyyttä, sillä se

voisi johtaa tilinpäätöksen virheelliseen tulkintaan eikä tällöin antaisi enää oikeaa ja riittävää kuvaa. (Conceptual Framework for Financial Reporting, 2.34–2.35.)

Läpinäkyvyys tarkoittaa tiedon ja toiminnan olemista helposti saatavilla ja näkyvillä. Siihen liittyy myös paljon pyytämättä annettua kommunikaatiota. (Kiiskinen 2018.) Taloudellisen raportoinnin laadullisena ominaisuutena läpinäkyvyys siis varmistaa, että yrityksen tilinpäätös on esitetty selkeästi ja ymmärrettävästi. Läpinäkyvyyden toteutumiseen liittyvät vahvasti myös muut laadulliset ominaisuudet, kuten vertailukelpoisuus, ymmärrettävyys ja merkityksellisyys. Läpinäkyvyyden toteutuessa yhtiön raportointi herättää sen käyttäjissä luottamusta yhtiön toimintaa kohtaan.

2.3 Laadullisten ominaisuuksien jaottelu

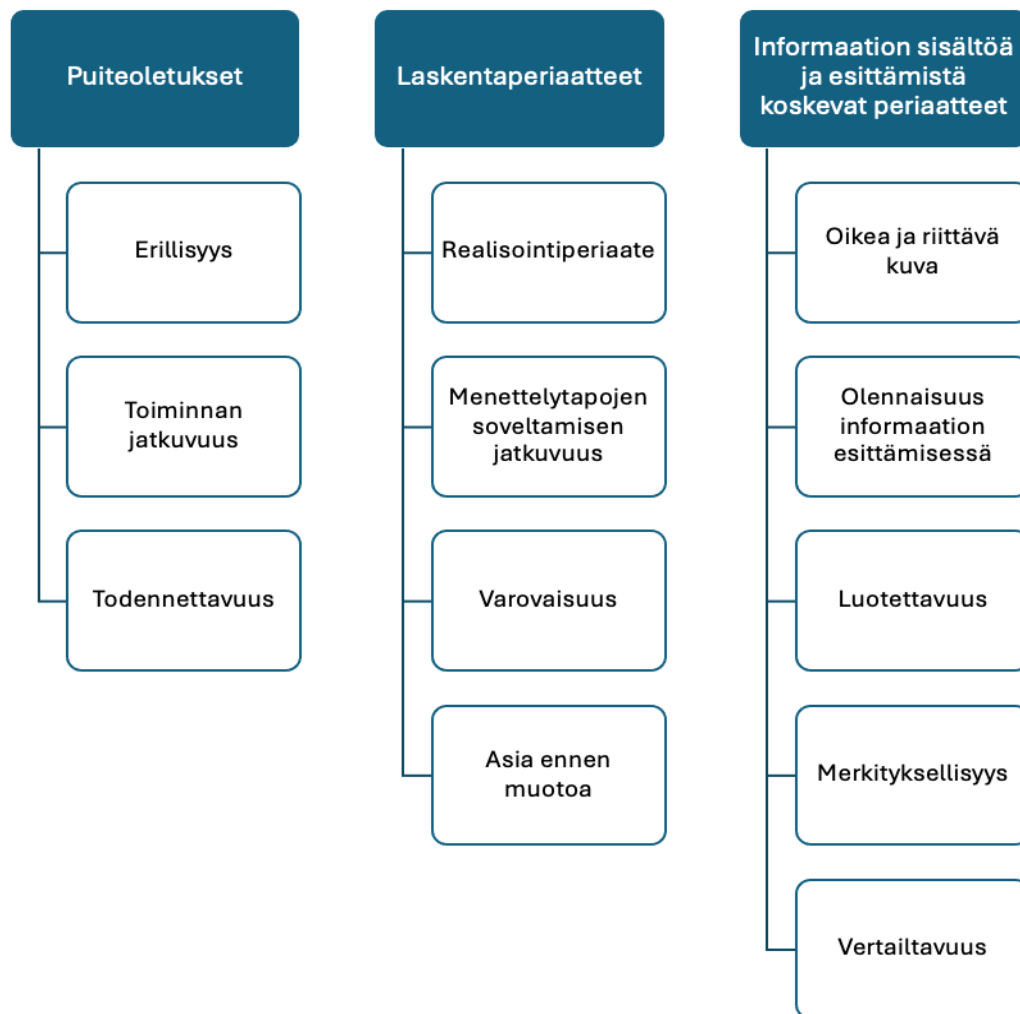
Tilinpäätöksen laadullisia ominaisuuksia voidaan jaotella monella eri tavalla. Haaramo ym. (2023) jaottelee ominaisuudet perustavalaatuisiin laadullisiin ominaisuuksiin ja informaation laatua parantaviin ominaisuuksiin. Perustavalaatuisiin laadullisiin ominaisuuksiin kuuluvat merkityksellisyys ja todenmukainen esittäminen. Informaation laatua parantavat ominaisuudet pitävät sisällään vertailukelpoisuuden, todennettavuuden, oikea-aikaisuuden ja ymmärrettävyyden. (Haaramo ym. 2023.) IASB käyttää myös tätä jaottelua.



Kuva 1 Haaramon ym. (2023) jaottelutapa

Ihantola-Leppänen (2023) jaottelee laadulliset ominaisuudet kolmeen ryhmään: puiteoletukset, laskentaperiaatteet ja tilinpäätösinformaation sisältöä ja esittämistä koskevat periaatteet.

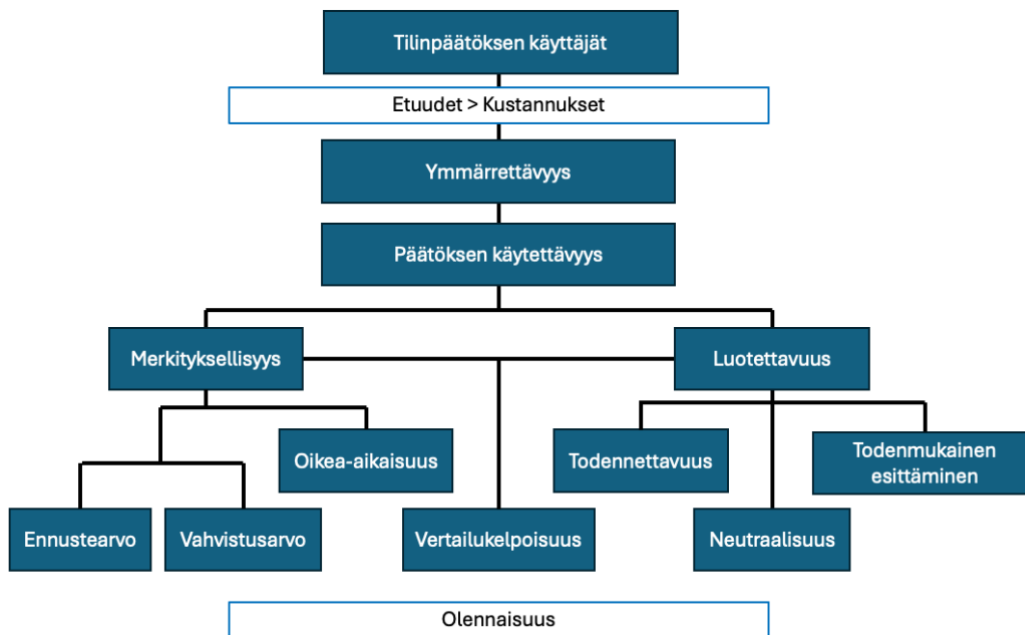
Puiteoletuksiin sisältyvät kaikki tilinpäätöksen perusoletukset, joita ovat muun muassa erillisuus, toiminnan jatkuvuus ja todennettavuus. Laskentaperiaatteisiin luetaan tilinpäätöksen laatimiseen liittyviä ominaisuuksia, kuten esimerkiksi realisointiperiaate, menettelytapojen soveltamisen jatkuvuus, varovaisuus ja asia ennen muotoa. Informaation sisältöä ja esittämistä koskevat periaatteet ovat myös tilinpäätöksen laadintaan ja sisältöön liittyviä, mutta koskevat enemmän tilinpäätöksen käyttäjän näkökulmaa. Näitä ovat esimerkiksi oikea ja riittävä kuva, olennaisuus informaation esittämisessä, luotettavuus, merkityksellisyys sekä vertailtavuus. (Ihantola – Leppänen 2023, 46–47.)



Kuva 2 Ihantola-Leppänen ym. (2023) laadullisten ominaisuuksien jaottelu

Cathey ym. (2009) kuvaa laadullisia ominaisuuksia hierarkian kautta, jossa on ylimpänä tilinpäätöksen käyttäjät. Hierarkiassa tärkeimmäksi ominaisuudeksi nostetaan tilinpäätöksinformaation käyttökelpoisuus päätöksenteossa. Toisin kuin yleensä, ominaisuuksia ei laiteta tärkeysjärjestykseen hierarkiassa. Ei siis määritellä ensisijaisia ominaisuuksia ja muita

ominaisuuksia erikseen. Hierarkiassa ominaisuuksista on mainittu muun muassa merkityksellisyys, luotettavuus, oikea-aikaisuus, todennettavuus ja vertailukelpoisuus. (Cathey ym. 2009, 48.)



Kuva 3 Catheyn ym. (2009) laadullisten ominaisuuksien hierarkia

Tilinpäätöksen laadullisia ominaisuuksia voi siis jaotella eri tavoilla tai olla jaottelematta ollenkaan. Se, mikä näitä kaikkia kuitenkin yhdistää on, että jokaisessa näissä eri jaottelutavoissa mainitaan hyvin pitkälti samat ominaisuudet.

Mahdollisimman hyvän vertailukelpoisuuden varmistamiseksi yhteiset säännöt eli standardit ja periaatteet ovat erittäin tärkeitä. Jos yhteistä ohjenuoraa kirjanpidon ja tilinpäätöksen tekemiselle ei olisi, tilinpäätöksiä ei voisi mitenkään vertailla keskenään. Myös laatu kärsisi tässä tapauksessa suuresti, jos jokainen saisi tehdä omat valintansa toteuttaa kirjanpito ja tilinpäätös.

Vaikka yleisiä tilinpäätösperiaatteita ja kirjanpitostandardeja on lähes jokaiseen tilanteeseen, jonka kirjanpitovelvollinen voi kohdata, niiden soveltamiseen on kuitenkin yhtä monta tapaa kuin on kirjanpitovelvollisia. Tämä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi olennaisuutta mietittäessä toinen yhtiö voi ajatella jonkin tiedon olevan todella olennaista, mutta samaan aikaan eri yhtiö voi pitää samaa tietoa täysin epäolennaisena kokonaisuuden kannalta. (Rekola-Nieminen 2024) Haasteellista on myös muut tulkintaerot, joita voi syntyä standardeja ja tilinpäätösperiaatteita sovellettaessa. Siksi standardeja muutetaan ja kehitetään jatkuvasti.

3 IFRS 18:n tuomat muutokset

3.1 Muutosten taustat

Tällä hetkellä kirjanpitovelvolliset soveltavat tilinpäätöksessään IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen -standardia. Standardi sisältää tilinpäätöksen esittämistä, tilinpäätöksen rakennetta ja sisältöä koskevat vaatimukset. Se käsittelee myös kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuutta, erien netottamista sekä tilinpäätöksen esittämistavan muutoksia ja erien uudelleenluokittelua. Standardin mukaan yhteisön pitää esittää vähintään kerran vuodessa kunnollinen tilinpäätös, josta löytyvät myös edellisen tilikauden luvut vertailutietona. Tilinpäätöksen pitäisi sisältää tieto tilikauden päättävästä taseesta, tilikauden aikaisen tuloslaskelman ja muut laajan tuloksen erät, oman pääoman muutoslaskelman ja rahavirtalaskelman tilikauden ajalta sekä liitetiedot tilinpäätöksen merkittävimmistä laatimisperiaatteista ja muista niitä vaativista asioista. Tilinpäätöksestä pitää myös löytyä edellisen tilikauden aloittava tase, mikäli kirjanpitovelvollinen on muuttanut tilinpäätöksen laadintaperusteitaan, oikaisee takautuvasti joitakin tilinpäätöksen eriä tai jaottelee uudelleen tilinpäätöksen eriä. (IAS 1.)

Standardin tarkoitus on siis varmistaa tilinpäätöksen oikeaoppinen esittäminen, joka myös samalla edistää vertailukelpoisuuden toteutumista. Kirjanpitovelvollisen pitää täyttää kaikki IFRS-standardeissa määritellyt vaatimukset, jotta se voi raportoida niiden mukaisesti. Siksi IAS 1 -standardin mukaan liitetiedoissa pitää myös antaa selkeä lausunto, jonka mukaan kirjanpitovelvollinen raportoi IFRS-standardien mukaan. (IAS 1)

IASB on saanut sijoittajilta palautetta IAS 1 -standardista ja päättänyt muuttaa vaatimuksia ja korvata standardin kokonaan uudella standardilla. Sijoittajat olivat antaneet palautetta tuloslaskelman vaihtelevasta rakenteesta ja sisällöstä, joka vaikeutti yritysten tuloslaskelmien vertailua keskenään. Sijoittajat pitivät hallinnon määrittelemiä tunnuslukuja hyödyllisinä, mutta kokivat sen haasteellisenä, ettei tunnuslukujen laskuperiaatteita tai käyttötarkoitusta ollut selitetty. Myös tietojen yhdistelyyn ja erittelyyn kaivattiin enemmän yksityiskohtaisia ohjeita, jotta esitettävät tiedot antaisivat paremman kuvan yrityksen toiminnasta. (Project Summary: IFRS 18.)

3.2 Nykytila

IASB julkaisi 9.4.2024 tiedon uudesta IFRS-standardista, IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*, joka tulee korvaamaan tällä hetkellä käytössä olevan IAS 1 -standardin. Uuden standardin taustalla on tahto parantaa yhtiöiden vertailukelpoisuutta ja läpinäkyvyyttä. IAS 1

-standardissa esitetyt asiat joko säilytetään sellaisenaan myös IFRS 18:ssa, korvataan uusilla päivityksillä vaatimuksilla tai siirretään muihin standardeihin. (Project Summary: IFRS 18.) IASB on aloittanut pohtimaan IFRS 18 -standardia jo vuoden 2016 huhtikuussa. Vuonna 2019 toukokuussa IASB teki päätöksen, että seuraava julkaisu tulee olemaan standardin luonnos (exposure draft, ED). Kyseinen ED julkaistiin samana vuonna joulukuussa ja siihen annettiin noin puoli vuotta aikaa kommentoida, jota vuoden 2020 keväällä pidennettiin vielä syyskuun loppuun asti. Tämän jälkeen IASB muokkasi standardin lopulliseen muotoonsa ja julkaisi sen 2024 huhtikuussa. IFRS 18 -standardi otetaan käyttöön 1.1.2027, mutta sen käytännön soveltaminen pitää aloittaa jo vuoden 2026 aikana, jotta vuonna 2027 julkaistut raportit noudattavat sen vaatimuksia. (History of IFRS 18.) Muutokset tulevat koskemaan tuloslaskelman rakennetta, johdon tunnuslukuja, yhdistämis- ja erittelyperiaatteita sekä hieman myös muita standardeja.

3.2.1 Tuloslaskelman rakenne

IFRS 18 -standardin myötä tuloslaskelman rakenne ja pakolliset välisummat tulevat muuttumaan osittain. Tuloslaskelman erät pitää jatkossa luokitella viiteen eri kategoriaan: liiketoiminta, investoinnit, rahoitus, tuloverot ja lopetetut toiminnot. Näistä liiketoiminta, investoinnit ja rahoitus ovat pääluokkia. (Project Summary: IFRS 18.)

Pääluokka ”liiketoiminta” pitää sisällään yhtiön kaiken liiketoiminnan tuotto- ja kuluerät riippumatta siitä onko erä aiheutunut pääliiketoiminnasta vai jostakin lisä- tai tilapäistoiminnasta. Liiketoiminnan alle luetaan siis kaikki erät, jotka eivät kuulu muihin luokkiin. Tämä antaa kokonaiskuvan yhtiön liiketoiminnasta tilikauden aikana. (Project Summary: IFRS 18.)

Investointeihin luetaan tuotto- ja kuluerät investoinneista, jotka tekevät voittoa itsenäisesti ja ovat riippumattomia yhtiön varsinaisesta toiminnasta. Tällaisia ovat esimerkiksi nettotuotot investoinneista osakkuus- ja yhteisyrityksiin sekä raha- ja pankkisaamisten nettotuotot. (Project Summary: IFRS 18.)

Rahoitus-luokkaan sisältyvät kaikki tuotot ja kulut, jotka liittyvät puhtaasti rahoituksen hankintaan, esimerkiksi pankkilainan tai joukkovelkakirjalainan korkokustannukset. Tähän luokkaan kirjataan myös korkojen muutosten vaikutukset muihin velkoihin ja varauksiin, esimerkiksi eläkevelkaan ja vuokrasopimuksiin. (Project Summary: IFRS 18.) Näiden pääluokkien lisäksi tuloslaskelmalla eritellään omina luokkinaan tuloverot ja tulos lopetetuista toiminnoista. ”Tuloverot”-luokkaan luetaan tuloverot sekä niihin liittyvät valuuttakurssierot. Tuloksessa lopetetuista toiminnoista esitetään lopetettujen toimintojen tuotto- ja kuluerät. (Project Summary: IFRS 18.) Lopetettujen

toimintojen vaikutus esitetään ennen IFRS 18 -standardin voimaantuloa joko liitetiedoissa tai laajassa tuloslaskelmassa. Koska luokittelusääntöjä on paljon, pyritään yhtiöissä siihen, että muut-kategoriaan kohdistettaisiin mahdollisimman vähän tapahtumia. Muut-kategoria sisältää sellaiset tapahtumat, joita ei luokitella viiteen määriteltyyn luokkaan.

Valuuttakurssieroihin liittyvät tuotot ja kulut luokitellaan samaan kategoriaan, johon valuuttakurssin eron synnyttänyt erä on luokiteltu. Mikäli valuuttakurssierojen luokittelu niiden syntyperän mukaan on hallinnollisesti kohtuuttoman työlästä, voidaan valuuttakurssierot luokitella kokonaisuutena ”liiketoiminta”-pääluokassa. IFRS 18 sisältää myös vaatimuksia johdannaisten ja suojaavien instrumenttien käyvän arvon muutoksista syntyvien tuottojen ja kulujen luokittelusta. Luokitteluohjeita annetaan myös hybridisopimuksille. (Project Summary: IFRS 18.)

Erien luokittelun lisäksi IFRS 18 tuo mukanaan vaatimuksia pakollisten välisummien esittämisestä. Uuden standardin myötä tilinpäätöksessä pitää esittää ”liikevoitto tai -tappio” ja ”voitto tai tappio ennen rahoitusta ja tuloveroja”. Esitystavoissa on joitakin poikkeuksia, mikäli yritys toimii vakuutus- tai rahoitusalailla. Tällöin normaalisti ”investointi” ja ”rahoitus”-luokkiin luokiteltavia erä esitetään osana ”liiketoiminta”-luokkaa. Tämä johtuu siitä, että näillä aloilla toimivilla yhtiöillä pääliiketoiminta koostuu rahoituksen tai vakuutusten tarjoamisesta asiakkaille. (Project Summary: IFRS 18.)

Tuloslaskelman rivi	Valuutta / yksikkö	Luokka
Tuotot	X	Liiketoiminta
Myytyjä suoritteita vastaavat kulut	(X)	
Bruttokate	X	
Myynnin kulut	(X)	
Yleiset ja hallinnon kulut	(X)	
Tutkimus- ja kehityskulut	(X)	
Liikevoitto	X	Vaadittu välisumma
Osuus pääomaosuusmenetelmällä käsiteltävien osakkuus- ja yhteisyritysten tuloksesta	X	Investoinnit
Korkotuotot rahavaroista	X	
Voitto ennen rahoitusta ja veroja	X	Vaadittu välisumma
Lainojen korkokulut	(X)	Rahoitus
Muiden velkojen korkokulut	(X)	
Voitto ennen veroja	X	
Tuloverot	(X)	Tuloverot
Jatkuvien toimintojen voitto	X	
Tappio lopetetuista toiminnoista	(X)	Lopetetut toiminnot
Tilikauden voitto	X	Vaadittu välisumma

Kuva 4 Tuloslaskelman rakenne (PwC 2024)

3.2.2 Johdon määrittelemät tunnusluvut, MPM

Yhtiön johto voi tällä hetkellä halutessaan määritellä omia tunnuslukuja kuvaamaan yrityksen taloudellista tulosta. Näitä tunnuslukuja kutsutaan vaihtoehtoisiksi tunnusluvuiksi (alternative performance measures, APM) tai ”non-GAAP-tunnusluvuiksi” ja ne raportoidaan tilinpäätöksen ulkopuolella. IFRS 18 -standardin myötä osa näistä vaihtoehtoisista tunnusluvuista muuttuu johdon määrittelemiksi tunnusluvuiksi (management-defined performance measures, MPM), jotka pitää jatkossa esittää koottuna tilinpäätöksen liitetiedoissa. (Project Summary: IFRS 18.)

MPM-liitetiedon täytyy pitää sisällään täsmäytyslaskelma, jossa verrataan MPM:ää sekä IFRS-standardeissa määriteltyä tuloslaskelman parhaiten vastaavaa välisummaa. Täsmäytyslaskelmien osalta vaaditaan myös, että niistä käy ilmi täsmäytyserän verovaikutus ja vaikutus määräysvallattomien omistajien osuuteen. Liitetiedossa pitää myös selittää miksi valittu MPM kuvaa parhaiten johdon näkemystä yhtiön liiketoiminnasta tai sen kehityksestä sekä miten MPM on laskettu. Liitetiedosta pitää käydä ilmi, mikäli MPM:iä on muutettu ja miksi siihen on päädytty. Liitetiedosta täytyy myös löytyä lausunto, jonka mukaan valitut MPM:t kuvaavat kyseisen yhtiön johdon näkemystä liiketoiminnasta, eivätkä ne välttämättä ole samoja kuin kilpailevan yhtiön MPM:t. (Project Summary: IFRS 18.)

MPM ei ole tuloslaskelmassa jo olemassa oleva, pakollisena ilmoitettava välisumma. MPM johdetaan yhdistelemällä tai erittelemällä tuloslaskelman eriä, jolloin saadaan aikaiseksi erä, joka kuvaa parhaiten yhtiön toiminnan luonnetta ja sen ohjausta. Olennaista MPM:n osalta on, että johto käyttää sitä päätöksentekonsa tukena. (Project Summary: IFRS 18.)

3.2.3 Yhdistämis- ja erittelyperiaatteet

IFRS 18 -standardissa määritellään aikaisempaan verrattuna enemmän yhdistämis- ja erittelyperiaatteita eli vaatimukset niiden osalta tiukentuvat. Jatkossa liiketapahtumia tai tilinpäätöksen eriä ryhmitellään ominaisuuksien perusteella, jolloin sellaiset liiketapahtumat tai tilinpäätöksen erät, joiden ominaisuudet liittyvät toisiinsa ryhmitellään yhteen. Erien yhdistäminen tehdään sen pohjalta, että olennainen informaatio tulee esitetyksi ja esittämistapa ei johda informaation väärinymmärryksiin. Standardissa määritellyjä periaatteita sovelletaan koko tilinpäätöksen osalta ja niiden avulla määritellään päälaskelmilla sekä liitetiedoissa esitettävät erät. (Project Summary: IFRS 18.)

Kirjanpitovelvollinen yhtiö raportoi liiketoiminnan kulut joko kululajikohtaisesti niiden luonteen mukaan, toimintokohtaisesti toiminnan luonteen mukaan tai näiden yhdistelmänä.

Kululajikohtainen raportointi pitää sisällään esimerkiksi materiaalit, palkat ja mainonnan kulut. Toimintokohtaisiin kustannuksiin luetaan esimerkiksi myyntikustannukset, jakelukustannukset ja hallinnon kulut. IFRS 18 myötä ohjeistus esittämistavan valinnasta tarkentuu ja yhtiöille annetaan yksityiskohtaisempia ohjeita, joilla valita paras esittämistapa tosiasioiden ja olosuhteiden perusteella. Mikäli yhtiö raportoi tuloslaskelmansa toimintokohtaisena tai yhdistelmänä, pitää heidän esittää liitetiedoissaan kululajikohtainen erittely poistojen, työsuhde-etuuksien ja arvonalentumistappioiden osalta toiminnoittain. (Project Summary: IFRS 18.)

3.2.4 Muutokset muihin standardeihin

IFRS 18 -standardi vaikuttaa hieman myös muihin tilinpäätöksen esittämistä ja siinä esitettäviä tietoja käsitteleviin standardeihin. IAS 7 eli rahavirtalaskelmia käsittelevä standardi on yksi niistä. Jos kirjanpitovelvollinen käyttää raportoinnissaan epäsuoraa esittämistapaa liiketoiminnan rahavirtojen esittämisessä, pitää niiden jatkossa määritellä ”liikevoitto tai -tappio” lähtökohdaksi. Toinen IAS 7 -standardia koskeva muutos on, että korkoihin ja osinkoihin liittyvien kassavirtojen esittämisvaihtoehdot poistetaan. Maksetut osingot ja korot esitetään pääsääntöisesti osana rahoituksen rahavirtaa. Saadut osingot ja korot esitetään pääsääntöisesti osana investointien rahavirtaa. (Project Summary: IFRS 18.)

IFRS 18 myötä pieniä muutoksia tulee myös IAS 33 -standardiin, joka käsittelee osakekohtaista tulosta sekä IAS 34 -standardiin, joka sisältää ohjeistuksen osavuosisikastausten osalta. (Project Summary: IFRS 18.)

3.3 Mitä toimia muutokset luovat yhtiöihin

On täysin yhtiökohtaista kuinka merkittäviä muutokset tulevat olemaan. Tähän vaikuttaa se, kuinka helposti vaadittu informaatio on saatavissa nykyisillä prosesseilla. Yhtiöiden kannattaakin alkaa pohtia standardin vaatimukseen tutustumisen jälkeen kuinka merkittäviä muutoksia standardi tuo yhtiön nykyiseen esittämistapaan, pitääkö yhtiön kerätä ja tuottaa uutta tietoa täyttääkseen standardin vaatimukset ja tuottaako raportointi johdonmukaisesti yhtäläistä tietoa tytäryhtiöistä, mikäli kyse on konsernista. (PwC 2024.)

Yhdistelyyn ja erittelyyn liittyen yhtiöiden pitää käydä läpi tilikarttansa ja arvioida pitääkö niihin tehdä jotakin muutoksia, jotta tiedot olisi ryhmitelty ja esitetty oikeaoppisesti. Tilikarttoihin ja

järjestelmiin voi tulla merkittäviäkin muutoksia myös tuloslaskelman rakenteessa tapahtuvien muutosten sekä laajempien lisätietovaatimusten myötä. Kun tuloslaskelman uusi esittämistapa on hallussa, yhtiöiden pitää alkaa pohtia miten yhtiön tilikartta linkitetään muun muassa uudistettuun tuloslaskelmaan ja sen liitetietoihin. Käytännössä tämä tarkoittaa siis järjestelmien uudistamista. (PwC 2024.)

Kun yhtiöt määrittävät MPM:iään, pitää heidän niiden määrittelyn lisäksi määritellä niiden raportointiin dokumentoidut prosessit ja kontrollit. Näiden lisäksi yhtiön pitää määritellä MPM:lle selkeä ohjeistus, jolla ne voidaan tunnistaa, tuottaa ja täsmätä tuloslaskelmassa esitettyyn lähimpään mahdolliseen välisummaan. (PwC 2024.)

IFRS 18 -standardilla on vaikutuksia myös johdon raportointiin kuten esimerkiksi budjetointiin ja ennustamiseen. Yhtiöiden pitää selvittää mihin kaikkiin sopimuksiin muutoksilla on vaikutusta ja millainen vaikutus on. Muutokset vaikuttavat todennäköisesti myös työntekijöiden tavoitteisiin ja palkitsemisjärjestelmiin, joiden toteutuminen on sidottu tiettyyn välisummaan, johon voi tulla IFRS 18 -standardin myötä muutoksia. Näin ollen tiettyjen välisummien tavoiteltuja arvoja voidaan joutua muuttamaan jonkin verran. Tärkeintä on viestiä tulevista muutoksista yhtiön sisällä koko projektin ajan, jotta IFRS 18 -standardin implementointi onnistuisi sujuvasti. (PwC 2024.)

4 Muutokset konkreettisesti

4.1 Haastattelun toteutus

IFRS 18 -standardin myötä tulevat muutokset kuulostavat suurilta ja laajoilta, mutta kuinka merkittäviä muutokset ovat konkreettisesti yhtiöille. Haastattelin tähän tutkielmaan IFRS-asiantuntijaa, joka työskentelee finanssialalla toimivassa konsernissa. Pyysin häntä haastateltavaksi, koska ajattelin hänen osaavan tuoda hyvin esille muutosten konkreettiset vaikutukset. IFRS-asiantuntijana hänellä on myös paljon ymmärrystä IFRS-standardeista sekä niiden käytännön vaikutuksista tilinpäätökseen yksittäisinä standardeina ja kokonaisuutena.

Tutkimusmenetelmänä käytin siis teemahaastattelua, jonka idea on selvittää mitä joku ajattelee haastatellusta asiasta. Se on suosittu menetelmä Suomessa kerätä laadullista aineistoa.

Teemahaastattelussa aihepiirit ovat ennakkoon määrättyjä, mutta kysymyksiä ei ole muotoiltu tarkkaan ja ne jättävät vastaajalle vapautta painottaa haluamiaan teemoja. (Aarnos 2018.)

Haastattelu toteutettiin 7.11.2024 videoyhteydellä ja se kesti noin 17 minuuttia. Haastateltava oli saanut perehtyä kysymyksiin etukäteen. Kysymyksiä oli 8 kappaletta ja ne löytyvät liitteenä tämän tutkielman lopusta. Tallensin haastattelutilanteen ja litteroin sen jälkikäteen. Tämän jälkeen kirjoitin haastattelun puhtaaksi ja lähetin tekstin vielä tarkastettavaksi haastateltavalle.

4.2 Haastattelu

Kysyessäni yleisesti merkittävimpiä eroja nykyisen esittämistavan ja IFRS 18 -standardin mukana tulevien vaatimusten välillä, kävi ilmi, että muutokset esittämistapaan tuloslaskelmalla ja liitetiedoissa eivät ole kovin merkittäviä. Tämä johtuu IFRS 17 Vakuutus sopimukset -standardin muutama vuosi aikaisemmin tuomista muutoksista, jotka muokkasivat jo osaltaan tuloslaskelmaa ja liitetietoja samaan suuntaan, kuin IFRS 18 -standardin ohjeistus edellyttää. Muutoksia pitää kuitenkin edelleen tehdä, jotta päästään IFRS 18 -standardin vaatimalle tasolle. Yksi iso osa-alue, johon IFRS 18 tuo lisää konkreettista ohjeistusta on se, mitkä tiedot esitetään päälaskelmalla ja mitkä liitetiedoissa sekä kuinka tarkkoja liitetiedoissa esitettävät tiedot ovat. Haastateltavan mukaan merkittävimmät muutokset tältä osalta tulevat pohdittaessa tietojen esittämisen syvyyttä ja tarkkuuta, mitkä tiedot ovat olennaisia nostaa liitetiedoissa esille ja mitä tietoja esitetään muuttokategoriassa.

Toinen suurempi osa-alue, jossa tulee näkymään merkittäviä muutoksia, on kustannusten esittäminen. Finanssialan yhtiöt ovat velvoitettuja IFRS 17 -standardin mukaan raportoimaan

liiketoimintansa kulut toiminnoittain. IFRS 18 -standardi tuo toiminnoittain tai sen ja kululajikohtaisen tavan yhdistelmänä raportoiville yhtiöille lisää liitetietovaatimuksia, jotka ovat huomattavasti laajemmat kuin IAS 1 -standardissa. Kolmas haastateltavan nostama merkittävä muutos on MPM:ien tuomat liitetietovaatimukset, joita ei ole aikaisemmin ollut IFRS-standardeissa.

Seuraava kysymys koski tuloslaskelman rakenteessa tapahtuvia muutoksia. Haastateltavan mukaan heidän konserninsa tuloslaskelman rakenne ei tule muuttumaan kovinkaan paljon, johtuen jo IFRS 17 -standardin mukana tulleista vaatimuksista. IFRS 18 -standardin mukana tulee muutamia tarkkoja vaatimuksia tietyistä uusista välisummista, joten ne pitää toki lisätä tuloslaskelmaan. Muuten yhtiön tuloslaskelma noudattelee jo tällä hetkellä hyvin pitkälti uuden standardin mukana tulevia vaatimuksia liiketoiminta, investointi ja rahoitus -kategorioista. Pohdintaa tulevat kuitenkin varmasti aiheuttamaan luokitteluun liittyvät kysymykset eli mihin tietyt erät tulee luokitella, esimerkiksi vuokrasopimuksista ja sijoituskiinteistöistä saatavat erät. IFRS 18 -standardi ei kuitenkaan tarjoa täysin suoraa vastausta näihin luokittelukysymyksiin, joten tämä vaatii vielä paljon pohdintaa ja arviointia alalla ja yhtiöiltä.

Kolmannessa kysymyksessä kysyin, onko konsernin MPM:iä jo pohdittu ja eroavatko eri segmenttien MPM:t toisistaan merkittävästi. Tähän haastateltava ei kuitenkaan osannut vastata, sillä heillä on vielä analyysityö ja vertailu mahdollisten MPM:ien, APM:ien ja muiden johdon tunnuslukujen välillä kesken. Tuleviin MPM:iin voi myös vaikuttaa se, millaiseksi toimialan käytäntö muotoutuu niiden osalta.

Seuraavassa kysymyksessä selvitin, tuottaako konsernin raportointi jo tarvittavat tiedot vai pitääkö uutta standardia varten kerätä ja tuottaa uutta tietoa.

”Me emme koe, että tämä IFRS 18:sta aiheuttaisi merkittävää tarvetta kerätä uutta tietoa tai uudistaa raportointijärjestelmiä sinänsä. Enemmän ehkä kyse on siitä, että meidän pitää määritellä uusia tapoja kerätä tietoa niiden järjestelmäkokonaisuuksien sisällä esimerkiksi näihin kuluihin liittyen.”, haastateltava kertoi.

Uutta tietoa pitää kerätä ja tunnistaa myös IFRS 18 -standardin käyttöönottoon liittyviin siirtymälaskelmiin. Tämä ei kuitenkaan haastateltavan mukaan vaadi järjestelmien uudistusta tai muita vastaavia toimenpiteitä, vaan uusien tiedon osa-alueiden haltuunottoa.

Viides kysymys liittyi tilikartassa tarvittaviin muutoksiin yhdistelyn ja erittelyn lisääntyneiden vaatimusten myötä. Haastattelun perusteella tilikarttaan tulee varmasti joitakin täsmennyksiä, jotka ilmenevät esimerkiksi liitetietojen syventämisenä ja erien eriyttämisenä. Muutosten laajuuteen vaikuttavat muut yhtiön tavat kerätä tietoa. Standardin ohjeistus toteaa esimerkiksi muut-kategorian

osalta, että sen sisällön pitäisi olla mahdollisimman pieni. Tiedon syventäminen voi tapahtua tilikartan, muiden tiedonkeräämis tapojen tai raportointijärjestelmien ominaisuuksien avulla. Tämän valinnan yhtiö voi tehdä itse. Kuitenkin, kun implementointivaihe ei ole vielä käynnissä, haastateltu konserni vasta tunnistaa muutettavia osa-alueita ja pohtii millä laajuudella tietoa pitää syventää verrattuna IAS 1 -standardissa vaadittuun.

Kysyessäni standardin myötä tulevista mahdollisista järjestelmämuutoksista, haastateltava kertoi, että taloushallinnon järjestelmät ovat jatkuvan muutoksen kohteena, joten vaikka järjestelmiin ja tiedonkeruun tasoon tulee varmasti muutoksia, ei IFRS 18:sta ole ainoa muutoksen ajuri. Muutos tulee olemaan normaalia järjestelmäkehitystä, jossa IFRS 18:sta myötä tulevat uudet vaatimukset laajemmasta tiedon tarpeesta ovat vain yksi lisäulottuvuus. Suuremmat ja perustavanlaatuiset muutokset järjestelmiin tulivat jo IFRS 17:sta mukana.

Seitsemäs kysymys käsitteli IFRS 18 -standardiin valmistautumisen ja implementoinnin aikataulua. Haastateltava kertoi, että he ovat seuranneet standardin kehitystä koko ajan heti ensimmäisestä luonnoksesta alkaen.

”Niitä vaihteita seurataan hyvin tiiviisti, jotta koko ajan pysyy vähän sellainen ymmärrys, että mikä se tuleva säännöskelikko tulee olemaan. Eli sitä on seurattu niin kauan kun se on ollut markkinoilla.”, hän kertoo.

Standardin implementointiin varsinainen valmistautuminen ja soveltamisohjeistuksen läpikäynti on aloitettu tänä vuonna, kun virallinen standardiversio tuli ulos. Itse implementointiprosessin pituudesta haastateltavalla ei ollut vielä tietoa. Tällä hetkellä työn alla on muutosten laadullinen ja tiedollinen arviointi eli mitä uusi standardi tarkoittaa. Seuraava vaihe eli miten muutokset toteutetaan alkaa haastateltavan mukaan ensi vuoden puolella, jolloin pystytään sanomaan varmemmin, paljonko tullaan tarvitsemaan esimerkiksi työtunteja, kun on tiedossa lopputulos, johon halutaan päästä.

Viimeisenä kysyin haastateltavan omaa näkemystä siitä, edistävätkö IFRS 18 -standardin mukana tulevat muutokset tavoitetta parantaa tilinpäätöksen luettavuutta. Hänen mukaansa standardin tavoite on hyvä ja se, että tilinpäätöksen laatijat joutuvat perustelemaan ja pohtimaan tiedon olennaisuutta ja harkitsemaan jatkuvasti sopivaa esittämistapaa tulee parantamaan tilinpäätöksen laatua ja ennen kaikkea tilinpäätöksen läpinäkyvyyttä ja vertailukelpoisuutta. Mikäli muutoksia sovelletaan asianmukaisesti, ne ohjaavat tavoiteltuun suuntaan. Hän näkee, että haasteeksi voi muodostua yleisesti IFRS-standardien jättämä harkinnanvara olennaisuuden määrittelystä ja sen

sitomisesta esittämisvaatimuksiin. Kuitenkin lisääntyneellä sääntelyllä esittämislajuuutta sekä erien yhdistämistä ja erittelyä kohtaan on hyvä tavoite lisätä entisestään tilinpäätöksen ymmärrettävyyttä.

Haastateltava näkee myös, että MPM:t ovat hyvä uusi tekijä, jolla parannetaan tilinpäätöstiedon käytettävyyttä. Niillä saadaan sidottua tilinpäätöksen tiedot tarkemmin hallituksen toimintakertomukseen ja APM:iin. Hänen mukaansa uusi asia, joka yllätti sekä markkinat että IFRS-asiantuntijat on se, että MPM:illä saadaan sidottua tilinpäätöksen tiedot myös muuhun sijoittajakommunikaatioon kuin tilinpäätökseen. Tämä tarkoittaa sitä, että tiedon käsittely laajentui myös suulliseen ja kirjalliseen sijoittajakommunikaatioon, joka johtaa siihen, että yhtiöiden pitää katsoa tilinpäätöstä laajempaa kokonaisuutta arvioidessaan yhtiön MPM:iä. Tämä sitoo tilinpäätöksen liitetiedot suurempaan tietokokonaisuuteen, joka hänen mukaansa tulee yhdenmukaistamaan sitä, miten asioista puhutaan ja auttamaan tilinpäätöksen käyttäjiä ja sijoittajia ymmärtämään eri lukujen välisiä suhteita.

Lisätietovaatimukset MPM:ien osalta tuovat lisätyötä yhtiöille, mutta haastateltava pitää muutoksia merkittävinä. Hän kertoo, että MPM:ien liitetietovaatimukset ja täsmäytyslaskelmat on myös nostettu erityisenä muutoksena esille Big 4:n ja IASB:n julkaisuissa ja koulutusmateriaaleissa ja pitää niitä myös itse arvokkaana informaationa tilinpäätöksen käyttäjille.

”Toivon, että vertailukelpoisuus ja läpinäkyvyys lisääntyy, mitkä ovat muutoksen tavoitteet tai ajurit. Uskon siihen, että tällä sääntelyllä, jos sitä oikein noudattaa niin siihen päästään ja ehkä isona nostona tosiaan MPM:t ja niiden tuoma lisätieto niin ainakin toivon, että se johtaa asetettuihin tavoitteisiin.”

4.3 Luokittelun vaikutukset tuloslaskelmassa

Halusin tuoda vielä lisää konkretiaa tuloslaskelmaan tulevista uusista luokitteluista. Käytin pohjana Marimekko Oyj:n vuoden 2023 tuloslaskelmaa, jonka muokkasin IFRS 18 -standardin luokitteluvaatimusten mukaisesti.

Milj. euroa	1-12 / 2023	
Liikevaihto	174,1	Liiketoiminta
Liiketoiminnan muut tuotot	0,1	
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos	-4,5	
Aineiden ja tarvikkeiden käyttö	-63,2	
Työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut	-33,5	
Poistot ja arvonalentumiset	-9,2	
Liiketoiminnan muut kulut	-32,4	
Liikevoitto	31,4	
Rahoitustuotot	0,4	Investointi
Voitto ennen rahoitusta ja veroja	31,8	
Rahoituskulut	-2,1	Rahoitus
Tulos ennen veroja	29,7	
Tuloverot	-6,1	Tuloverot
Jatkuvien toimintojen voitto	23,6	
Tappio lopetetuista toiminnoista	0	Lopetetut toiminnot
Tilikauden tulos	23,6	

Kuva 6 Marimekko Oyj IFRS 18 mukainen tuloslaskelma 2023

Suurin muutos Marimekon tuloslaskelman rakenteessa luokittelun myötä oli rahoitustuottojen ja rahoituskulujen esittäminen eri kohdissa. Aikaisemmin ne esitettiin peräkkäin vähentäen/lisäten ne liikevoittoon/liikevoitosta, jonka jälkeen esitettiin välisumma ”tulos ennen veroja”. IFRS 18 -standardin mukaisessa tuloslaskelmassa rahoitustuotot lisätään liikevoittoon kuten alkuperäisessäkin, mutta sen jälkeen esitetään uusi välisumma ”voitto ennen rahoitusta ja veroja”. Vasta tämän jälkeen huomioidaan rahoituskulut vähentäen ne, jolloin saadaan tulos ennen veroja. Tämän jälkeen esitetään tuloverojen vaikutus kuten alkuperäisessäkin tuloslaskelmassa. IFRS 18 -standardi toi mukanaan myös vaatimuksen esittää lopetettujen toimintojen vaikutus tuloslaskelmalla, joka huomioidaan viimeisenä ennen tilikauden tuloksen esittämistä. Marimekolla ei ollut vuonna 2023 lopetettuja toimintoja.

Milj. euroa	1-12 / 2023
Liikevaihto	174,1
Liiketoiminnan muut tuotot	0,1
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos	-4,5
Aineiden ja tarvikkeiden käyttö	-63,2
Työsuhde-etuuksista aiheutuvat kulut	-33,5
Poistot ja arvonalentumiset	-9,2
Liiketoiminnan muut kulut	-32,4
Liikevoitto	31,4
Rahoitustuotot	0,4
Rahoituskulut	-2,1
Tulos ennen veroja	29,7
Tuloverot	-6,1
Tilikauden tulos	23,6

Kuva 5 Marimekko Oyj tuloslaskelma 2023

5 Johtopäätökset

5.1 Pohdinta

Kaikki lähtee siis liikkeelle tilinpäätöksen laadullisista ominaisuuksista, joiden toteutumista eri standardit pyrkivät mahdollisimman hyvin edistämään. Kun standardeja laaditaan, on haastavaa tietää, miten ne tulevat käytännössä noudattelemaan laadullisia ominaisuuksia. Siksi standardeja muutetaan ja korvataan jatkuvasti tilinpäätöksen käyttäjiltä saadun palautteen perusteella.

IASB päätti korvata IAS 1 -standardin kokonaan uudella IFRS 18 -standardilla parantaakseen tilinpäätösten laadullisia ominaisuuksia vertailukelpoisuuden ja läpinäkyvyyden osalta. Muutokset tuntuvat suurilta, mutta haastattelun perusteella on hyvin yhtiökohtaista, kuinka merkittäviä muutokset ovat. Yksi merkittävä huomio, joka haastattelussa nousi esille, on aikaisemmin julkaistun IFRS 17 -standardin vaikutukset IFRS 18 -muutosten laajuuteen. IFRS 17 -standardi toi mukanaan jo merkittäviä muutoksia, jotka toivat vakuutusosalalla toimivien yhtiöiden raportointivaatimuksia osaltaan lähemmäs IFRS 18 -standardin mukana tulevia vaatimuksia. Tämä vaikuttaa kuitenkin vain vakuutusalan yhtiöihin, joten muilla aloilla toimivien yhtiöiden osalta muutokset voivat olla tietyiltä osin laajemmat.

Tuloslaskelman rakenteen luokittelumuutokset kuulostavat suurilta. Haastattelun perusteella muutokset haastattelussa konsernissa eivät ole kovin suuria, johtuen jo IFRS 17 -standardin mukana tulleista suuremmista muutoksista. Konsernin tuloslaskelman rakenne on siis jo lähempänä vaadittua tasoa. Marimekko Oyj:n nykyisen tuloslaskelman vertailu IFRS 18 -standardin soveltamisen jälkeiseen tuloslaskelmaan osoittivat, etteivät muutokset ole ainakaan kokonaiskuvassa kovin suuria. Marimekko Oyj:n tuloslaskelmassa tapahtuva ainoa käytännön muutos oli yhden erän siirtyminen eri kohtaan tuloslaskelmaa ja lopetettujen toimintojen huomiointi. En kuitenkaan osaa sanoa, millaisia tapahtumia esimerkiksi liiketoiminnan alla oleviin eriin on kirjattu, joten on haasteellista sanoa, vaaditaanko joidenkin erien luokitteluun tästä syystä muutoksia. Joka tapauksessa on selvää, että IFRS 18 -standardi ei anna yksiselitteistä ohjeistusta jokaisen erän luokitteluun, joten luokittelukysymykset vaativat yhtiöissä enemmän tai vähemmän pohdintaa toimialasta riippumatta. Joka tapauksessa tämä tekee tuloslaskelmista vertailukelpoisemmat, koska samaan asiaan liittyvät erät on esitetty saman kategorian alla.

Tuloslaskelmassa esitettävien tietojen liitetiedot tulevat myös syventymään, joka lisää yhtiöiden työmäärää. Tämä nousi haastattelussa myös merkittävästi esille. Yhtiöiden pitää pohtia kaikilta niiltä osa-alueilta, joista vaaditaan enemmän liitetietoja, mitkä kaikki asiat on ilmoitettava niissä ja

kuinka tarkasti. Standardeissa liitetietovaatimukset ovat myös yksi osuus, joka esitetään enemmänkin kokonaisuutena, joka kertoo mistä osa-alueista pitää antaa lisätietoa. Niistä ei siis anneta kovin yksityiskohtaista ohjeistusta, että millaisia niiden pitäisi olla, joka osaltaan luo haastetta yhtiöille tulkita itse annettavat lisätiedot, jotta tapahtumasta saisi esimerkiksi oikean ja riittävän kuvan.

MPM:t ja niistä annettavat liitetiedot ovat täysin uusi osa-alue tilinpäätöksessä, joka tekee siitä erittäin merkittävän muutoksen. Tämä nousi merkittävänä muutoksena esille myös haastattelussa. Vaikka johdolla on voinut olla omia tunnuslukujaan jo aikaisemmin, tuovat MPM:t silti merkittävän muutoksen niistä annettavien laajojen liitetietojen myötä. Tämä tulee myös hyvin todennäköisesti tuottamaan yhtiöille paljon työtä, kun he pohtivat mitkä MPM:t kuvaisivat parhaiten heidän toimintaansa ja loisivat lisäarvoa tilinpäätöstä hyödyntäville sijoittajille. Haastateltava oli sitä mieltä, että MPM:t tulevat tuomaan merkittävästi lisäarvoa sijoittajille, sillä niiden avulla yhtiö pystyy luomaan paremman yhteyden hallituksen toimintakertomuksen ja tilinpäätökseen tietojen välille. Koska MPM:n raportointi on kokonaan uusi osa-alue tilinpäätöksessä, voi olla, että niiden raportoinnista on vielä enemmän hyötyä kuin tällä hetkellä osataan ajatella tai päinvastoin niihin liittyviä vaatimuksia pitää vielä myöhemmin täsmentää, jotta niiden raportointi toisi enemmän hyötyä sijoittajille. Kuitenkin uskon, että MPM:t tulevat lisäämään tilinpäätöksen ymmärrettävyyttä, vaikka niiden vaatimuksia pitäisikin vielä täsmentää.

Yhdistely- ja erittelyperiaatteiden mukana tulevien muutosten laajuus riippuu yhtiön aikaisemmasta tavasta yhdistellä eriä. Mikäli yhtiö on aikaisemminkin yhdistellyt eriä ominaisuuksien mukaan, muutosten ei pitäisi olla niin laajoja tältä osaa. Muutosten laajuuteen liittyy myös haastattelussa esiin noussut tiedon keräämisen tapa ja liitetietojen syvyys. Yhdistely- ja erittelyperiaatteiden tuomien muutosten laajuutta on siis mahdoton sanoa varmasti, koska se riippuu täysin yhtiön järjestelmistä, tiedonkeruutavoista, aikaisemmista yhdistelyperiaatteista ja kuinka laajoja liitetietoja eristä täytyy antaa.

Uusien tapojen pohtiminen ja keksiminen kerätä tietoa on yksi hyvin vahva asia, joka nousee esille monessa kohdassa pohdittaessa muutosten laajuutta ja merkityksellisyyttä. IFRS 18 -myötä vaaditaan paljon lisää tietoa ja haastattelun perusteella nousee vahvana se, että sitä varten pitää enemmänkin määritellä uusia tapoja kerätä tietoa jo olemassa olevien järjestelmäkokonaisuuksien sisällä kuin lähteä keräämään täysin uutta tietoa tai uudistamaan järjestelmiä merkittävästi. Yhtiöiden pitää siis jokaisen osaltaan pohtia millä tavoin ratkaisee uuden tiedon hankkimisen tai tiedon laajentamiseen liittyvät kysymykset.

Yksi ainakin haastattelun perusteella merkittäväksi muutokseksi nouseva uusi vaatimus on toimintokohtaisesti tai yhdistelmänä liiketoiminnan kulut raportoivien yhtiöiden lisätietovaatimukset. IFRS 17 -standardia raportoinnissaan soveltaville yhtiöille tämä muutos on merkittävä, sillä heille toimintokohtainen raportointi on pakollinen. Muutos on tietenkin merkittävä myös niille yhtiöille, jotka ovat päättäneet raportoida liiketoiminnan kulut toimintokohtaisesti tai yhdistelmänä. Luulen, että annettavat erittelyt kuitenkin täsmentävät poistojen, työsuhde-etuuksien ja arvonalentumistappioiden osuutta toiminnoissa ja lisäävät myös raportoitavan tiedon syvyyttä, mikä kasvattaa yhtiöiden välistä vertailukelpoisuutta. Tällä on myös ymmärrettävyyttä lisäävä vaikutus niihin yhtiöihin, joilta vaaditaan erittelyt toiminnoista. Kuten sanottu, tämä ei kuitenkaan vaikuta kaikkiin yhtiöihin, joten tämän muutoksen merkityksellisyys riippuu yhtiöstä.

Uuden standardin kehittäminen vie monia vuosia aikaa ja kun se julkaistaan, menee vielä muutama vuosi lisää ennen kuin sitä aletaan soveltamaan. Kun lopullinen standardi julkaistaan, alkaa varsinainen työ yhtiöissä. Toki standardin kehitystä seurataan heti ensimmäisestä ED:stä alkaen, kuten haastattelussa tuli ilmi, mutta muutosten vaikutuksia aletaan pohtia kunnolla vasta, kun lopullinen varmuus standardin sisällöstä on saatu. Uuden standardin muutoksiin aluksi tutustuminen, sen jälkeen uusien vaatimusten täyttämisen suunnittelu ja lopuksi uusien toimintatapojen ja tietokokonaisuuksien implementointi on iso prosessi, joka vaatii paljon resursseja ja kärsivällisyyttä. Yhtiöiden pitää miettiä tarkoin, mitkä tavat se valitsee vastatakseen uusiin vaatimuksiin ja pyrkiä miettimään asiaa monelta kannalta, jotta valitut tavat olisivat yhtiön raportoinnin kannalta hyvät mahdollisimman pitkään. Tämä vaatii paljon keskustelua, standardin sanasta sanaan tulkintaa ja huonoja ideoita, jotka lopulta johtavat ratkaisuihin.

Implementointiprosessille ja sen suunnittelulle on mahdoton määritellä tiettyä aikaa kauanko se kestää tai sen pitäisi kestää. Ainoa lukkoon lyöty päivämäärä on se, jolloin standardia pitää alkaa soveltaa raportoinnissa. Siksi kaikelle suunnittelulle ja implementoinnille pitää antaa yhtiössä riittävästi aikaa, jotta ratkaisut ovat harkittuja ja perusteltuja.

Standardin tavoitteiden toteutumista voi tällä hetkellä vain toivoa ja arvella. Tähän saadaan vastaus vasta, kun standardia on alettu soveltaa ja nähdään, millä tavalla yhtiöt ovat tulkinneet sitä. Haastateltavan mukaan tavoitteet vertailukelpoisuuden ja läpinäkyvyyden lisäämisestä ovat mahdolliset uuden standardin vaatimusten myötä. Hän kuitenkin myös mainitsee IFRS-standardien jättämän harkinnanvaran esimerkiksi tietojen olennaisuuden suhteen. Tällä voi olla vaikutusta raportoinnin laatuun, kun tietojen olennaisuus riippuu yhtiöstä. Mikäli olennaisuus jää merkittävästi toteutumatta standardin uusia vaatimuksia tulkittaessa, on tilintarkastajien tehtävä viimeistään

huomauttaa siitä. Tämä takaa siis sen, että IFRS 18 -standardin vaatimusten pitäisi pääpiirteittäin täyttyä toivotulla tavalla.

Tekemälläni haastattelulla on iso merkitys lopputulosten kannalta. Koska tein vain yhden haastattelun, sen perustella voidaan tulkita vain yhden yhtiön näkemyksiä muutoksiin. Toisin sanoen haastattelun tuloksia ei voi yleistää, sillä näkökulmat muutoksiin voivat olla erilaisia eri yhtiöissä ja eri toimialoilla. Haastattelun tulokset kuitenkin antavat suuntaa muutosten vaikutuksista.

5.2 Yhteenveto

Tämän tutkielman tavoitteena oli avata IFRS 18 -standardin myötä tulevia uusia vaatimuksia ja pohtia niiden vaikutuksia yrityksiin, jotka raportoivat IFRS-standardien mukaan. Lähdin tutkimaan tätä kahden tutkimuskysymyksen avulla, jotka olivat: Kuinka merkittäviä ja laajoja muutokset tulevat olemaan yhtiölle? Edistetäänkö muutoksilla IFRS 18 -standardin tavoitetta tulosraportoinnin vertailukelpoisuuden ja läpinäkyvyyden parantamisesta?

IFRS 18 -standardin muutosten merkittävyys ja laajuus riippuvat hyvin pitkälti yhtiön toimialasta ja aikaisemmista raportointitavoista, jotka voivat jonkin verran vaihdella yhtiöiden välillä IFRS-standardien jättämän harkinnanvaran myötä. Muutokset verrattuna toisiinsa ovat osa suurempia ja osa pienempiä. Tuloslaskelman rakenteen luokittelun muutokset voivat olla suurempia, jos yhtiön joihinkin luokkiin lukemat erät eivät muutosten jälkeen kuulu enää sinne tai erien luokittelu ei muuten ole selkeä. Muussa tapauksessa luokittelumuutokset ovat enemmänkin muutaman erän kohdan muuttamista tuloslaskelmassa.

MPM:ien tuoma muutos tulee olemaan merkittävä, ja voidaan olettaa, että se tuo myös paljon uusia näkökulmia sijoittajille sekä yhtiön johdon näkökulmaa paremmin esille. Yhdistely- ja erittelyperiaatteisiin liittyvien muutosten laajuus on myös paljon kiinni yhtiön aikaisemmista raportointitavoista. Näihin liittyy myös olennaisesti yhtiön tavat kerätä tietoa ja vaadittujen liitetietojen syvyys. Uuden tiedon kerääminen sen sijaan on merkittävä muutos, johon ei kuitenkaan ole yksiselitteistä vastausta. Yhtiön pitää siis pohtia prosessejaan tältä osin ja pyrkiä löytämään heille hyödyllisin vaihtoehto uuden tiedon hankintaan. Hyödyllisintä kuitenkin olisi, ettei kovin suuria järjestelmämuutoksia tarvitsisi tehdä tätä varten. Toimintokohtaisesti tai yhdistelmänä kulunsa raportoiville yhtiöille yksi merkittävimmistä muutoksista on laajemmat lisätietovaatimukset toiminnoista.

IFRS 18 -standardin implementointi tulee viemään aikaa yhtiöissä enemmän tai vähemmän, mutta hyvin ja huolellisesti tehtynä standardin myötä sijoittajien pitäisi tulla saamaan enemmän tietoa yhtiön toiminnasta. Tätä kautta myös standardin tavoite vertailukelpoisuuden ja läpinäkyvyyden parantamisesta pitäisi toteutua, vaikka standardi jättääkin paikoitellen jonkin verran tulkintahaasteita.

Lähteet

- Aarnos, Eila – Eskola, Jari – Hakala, Juha T. – Heikkinen, Hannu L. T. – Kiviniemi, Kari – Lätti, Johanna – Niikko, Anneli – Perkkilä, Päivi – Ropo, Eero – Saarela, Maria – Saloviita, Timo – Syrjälä, Leena - Valli, Raine – Wallin, Anna – Vastamäki, Jaana – Vilkkä Hanna – Virtanen, Satu – Åhlberg, Mauri (2018) *Ikkunoita tutkimusmetodeihin. 1, Metodien valinta ja aineistonkeruu: virikkeitä aloittelevalle tutkijalle*. 5. uudistettu painos. PS-kustannus, Jyväskylä
- Cathey, Jack M. – Clark, Myrtle W. – Schroeder, Richard G. (2009) *Financial Accounting Theory and Analysis: text and cases*. 9. painos. John Wiley & Sons, inc. Yhdysvallat
- Conceptual Framework for Financial Reporting < <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2024/issued/cf/> > Haettu 15.11.2024
- Fredriksson, Antti – Havukainen, Jari – Hilmola, Juha – Ilkka, Heikki – Laitinen, Elina – Luoma, Jukka – Mikkola, Johanna – Mäkinen, Terhi – Nevalainen, Rabbe – Ojala, Anu – Saari, Jussi – Termäs, Kari – Tikka, Marja – Virtanen, Päivi – Vuorio, Anne (2008) *Kirjanpitolaki tänään*. Talentum, Helsinki
- Haaramo, Virpi – Palmuaro, Sirkku – Peill, Elina (2023) *IFRS-raportointi*. Alma Talent Oy, Helsinki
- Halonen, Jari – Jaatinen, Iida – Jalkanen-Steiner, Johanna – Johansson, Nina – Lähdemäki, Jukka – Mäkinen, Kasper – Pyykönen, Riikka-Liisa – Rantanen, Heidi – Sundvik, Peter – Suomela, Mari – Toivonen, Pekka – Torkkel, Timo – Torniainen, Tiina – Tuomala, Margit – Uttula, Santeri (2017) *IFRS: käytännön käsikirja*. 4. uud. p. Edita, Helsinki
- History of IFRS 18 < <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-18> > Haettu 15.11.2024
- IAS 1 Presentation of Financial Statements < <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2024/issued/ias1/> > Haettu 22.10.2024
- Ihantola, Eeva-Mari – Leppänen, Pasi (2023) *Yrityksen kirjanpito: liiketapahtumista tilinpäätökseen*. 6. laitos, 1. painos. Gaudeamus, Helsinki
- Kiiskinen, Arto (2018) *Avoimuus ja läpinäkyvyys – tiimin askelmat luottamukseen*. Eficode.com päivitetty 20.6.2022 < <https://www.eficode.com/fi/blog/avoimuus-ja-lapinakyvyys-tiimin-askelmat-luottamukseen> > Haettu 20.11.2024
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336

Marimekko Oyj tuloslaskelma 2023 <

https://company.marimekko.com/app/uploads/2024/03/Marimekon_vuosi_2023-1.pdf >

Haettu 14.11.2024

Project Summary: IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements <

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/primary-financial-statements/ifrs-standard/projectssummary-ifrs18-april2024.pdf> > Haettu 28.10.2024

PwC 2024, IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements on julkaistu – Mitä jokaisen IFRS-tilinpäätösstandardeja soveltavan yhtiön tulisi nyt tehdä? <

<https://www.pwc.fi/fi/tiedostot/pwc-ifrs-18-in-brief-suomeksi-1352024.pdf> > Haettu 28.10.2024

Rekola-Nieminen, Leena (2024) Olennaisuuden periaate. *Tilisanomat* 4.3.2024. <

<https://tilisanomat.fi/kirjanpito/olennaisuuden-periaate> > Haettu 17.11.2024

Liitteet

Liite 1. Haastattelun kysymykset

1. Mitkä ovat merkittävimmät erot yhtiönne nykyisen esittämistavan ja IFRS 18:n vaatimusten välillä?
2. Tuleeko yhtiönne tuloslaskelman rakenne muuttumaan merkittävästi uuden luokittelun myötä?
3. Onko yhtiönne jo pohtinut konsernin MPM:iä? Eroavatko yhtiönne nykyisten segmenttien MPM:ät toisistaan merkittävästi?
4. Tuottaako raportointinne jo tarvittavat tiedot vai pitääkö IFRS 18:ta varten kerätä ja tuottaa uutta tietoa?
5. IFRS 18 mukana tulee enemmän ohjeistusta liittyen yhdistämiseen ja erittelyyn. Onko yhtiönne tilikartta edelleen asianmukainen vai näettekö, että siihen pitää tehdä muutoksia?
6. Tuleeko standardin myötä merkittäviä muutoksia järjestelmiin?
7. Koska yhtiönne aloitti IFRS 18 -standardiin valmistautumisen? Paljonko arvelette implementoinnin vievän aikaa?
8. Muutoksilla pyritään parantamaan tilinpäätöksen lukijan mahdollisuutta ymmärtää yrityksen kannattavuutta nyt ja tulevaisuudessa. Koetko, että näillä muutoksilla edistetään tähän tavoitteeseen pääsyä?