



Turun yliopisto  
University of Turku

# **ERI KIRJAAMISVAIHTOEHTOJEN VAIKUTUKSET PROJEKTIKOHTAISEEN TULOKSEEN**

**Case: Kirjakustantamo Helsinki-kirjat Oy**

Liiketaloustiede, laskentatoimen  
pro gradu -tutkielma

Laatija:  
Maria Routa 450206

Ohjaajat:  
KTT Heli Hookana  
KTM Anu Ikonen-Kullberg

21.10.2011

Pori



Turun kauppakorkeakoulu • Turku School of Economics



# SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	7
1.1	Johdatus tutkimuksen aihepiiriin.....	7
1.2	Tutkimuksen tavoitteet ja rajaus .....	8
1.3	Tieteenfilosofiset ja metodologiset valinnat .....	10
1.4	Tutkimuksen kulku.....	14
1.5	Määritelmä ja termit.....	15
2	PROJEKTIKOHTAISEN KIRJANPIDON VAATIMUKSET.....	17
2.1	Lait ja asetukset.....	17
2.2	Projektikohtaiset laskelmat ja kirjanpito .....	19
2.3	Kirjanpidosta tilinpäätökseen.....	20
2.3.1	Tilikauden päätyminen .....	20
2.3.2	Vaihto-omaisuuden arvostaminen .....	22
2.3.3	Oma pääoma .....	24
2.4	Tilinpäätösperiaatteet .....	24
2.4.1	Peruseriaatteet .....	24
2.4.2	Täydentävät tilinpäätösperiaatteet .....	27
2.5	Kenellä on vastuu tehdyistä ratkaisuksista?.....	29
2.5.1	Vastuun jakautuminen .....	29
2.5.2	Esimerkkitapaus KKO:2010:91 .....	29
3	EMPIIRINEN TUTKIMUS .....	35
3.1	Case-yritys Helsinki-kirjat Oy .....	35
3.2	Tutkimuksen projektit .....	36
3.2.1	Projektien kulut.....	38
3.2.2	Projektien tuotot.....	40
3.3	Ajan vaikutus tutkimukseen .....	42
3.4	Vaihtoehtoiset kirjaamistavat ja niiden vaikutukset.....	44
3.4.1	Vaihtoehto 1: Kulut ja tuotot suoraan tulokseen.....	45
3.4.2	Vaihtoehto 2: Kuin elokuvissa.....	49
3.4.3	Vaihtoehto 3: Hidas purku ja kulujen ennakointi .....	52
3.5	Vaihtoehtojen vertailu ja kirjaamistavan valinta.....	56
4	LOPUKSI .....	61
4.1	Yhteenveto .....	61
4.2	Tutkimusprosessin arviointi .....	62
4.3	Jatkotutkimusmahdollisuudet.....	64

LÄHTEET.....	65
LIITE 1 KULULAJIKOHTAINEN TASEKAAVA .....	69
LIITE 2 KULULAJIKOHTAINEN TULOSLASKELMA .....	71

## **KUVIOLUETTELO**

Kuvio 1	Tieteenfilosofiset perusolettamukset (Burrell & Morgan 1979, 3).....	10
Kuvio 2	Laskentatoimen tutkimusotteet (Kasanen, Lukka & Siitonen 1991, 317) 12	
Kuvio 3	Tasekaava (KPA 1:6) .....	21
Kuvio 4	Yellow Film & TV Oy –konserni.....	35
Kuvio 5	Eri vaihtoehtojen kuukausittaiset tulokset.....	58
Kuvio 6	Eri vaihtoehtojen kumulatiiviset tulokset.....	58
Kuvio 7	Vaihtoehdot 2 ja 3 kumulatiiviset tulokset.....	59

## TAULUKKOLUETTELO

Taulukko 1	Projektit, painoskoot ja myyntihinta.....	38
Taulukko 2	Kulut, projekti A ja projekti B.....	38
Taulukko 3	Kulut, projekti C ja projekti D.....	39
Taulukko 4	Projektien myytävien kappaleiden määrät ja tuotot .....	41
Taulukko 5	Projektien katteet .....	42
Taulukko 6	Projektin A käänöskirjan läpimenoaika.....	43
Taulukko 7	Projektien B, C ja D läpimenoajat .....	44
Taulukko 8	Projektin A tulosvaikutus .....	46
Taulukko 9	Projektien B, C ja D tulosvaikutukset .....	46
Taulukko 10	Projektien yhteisvaikutus kuukausittaiseen tulokseen.....	47
Taulukko 11	Projektien yhteisvaikutus kuukausittaiseen tulokseen skenaario 2 ....	49
Taulukko 12	Projektien ensi-iltojen eli julkaisuhetkien määrittäminen .....	50
Taulukko 13	Vaihtoehdon 2 mukaiset kuukausittaiset tulosvaikutukset projekteittain.....	51
Taulukko 14	Vaihtoehdon 3 mukaiset kirjaukset, projekti A .....	52
Taulukko 15	Vaihtoehdon 3 mukaiset kirjaukset, projekti B .....	53
Taulukko 16	Vaihtoehdon 3 mukaiset kirjaukset, projekti C .....	54
Taulukko 17	Vaihtoehdon 3 mukaiset kirjaukset, projekti D .....	55
Taulukko 18	Projektien kuukausittaiset tulosvaikutukset yhteensä .....	56



# 1 JOHDANTO

## 1.1 Johdatus tutkimuksen aihepiiriin

Suomessa 1800-luvulla kehittynyt kauppiaiden kirjanpito on suomalaisen kirjanpidon perusta. Ensimmäinen suomenkielinen oppikirja aiheesta julkaistiin 1862. Se oli August Liliuksen *Käytännön opastus Yksinkertaisessa kirjanpidossa varsinkin Tehdastelijoille ja Ammattilaisille*. Se perustui käytännön tarpeeseen seurata saamisia, velkoja ja omaisuuden muutoksia. Kirjanpitovelvollisuus tuli pakolliseksi Suomessa vuonna 1925, josta se on kehittynyt nykypäivän kansainväliseen käytäntöön. Jo ensimmäisessä kirjanpito-laissa oli vaatimus, että kirjanpito tuli laatia yleisten kirjanpidon periaatteiden mukaan ja hyvää kauppiastapaa noudattaen. (Virtanen 2007, 9-13.)

Myös osakeyhtiö yhtiömuotona syntyi 1800-luvulla. Talouselämän kehittyessä tuli tarve ulkopuoliselle pääomalle. Riskialttiiden pääomasijoitusten myötä yhtiöiden omistus ja toimeenpaneva johto eriytyivät. Yhtiöihin sijoittaneet kokivat olevansa oikeutettuja sijoituksensa käytön valvontaan ja tuottavuuden seurantaan. Yhtiöön sijoitettuun riskipääomaan katsottiin kuuluvan valvontaoikeus. Koska pääoman sijoittajia saattoi olla lukuisia, tarvittiin ulkopuolinen ja luotettava tarkkailija, josta tilintarkastus sai alkunsa. Näistä ajoista on tultu pitkälle ja maakohtaisista säädöksistä siirrytty kohti Euroopan laajuisia yhtenäisiä standardeja. (Kosonen 2005, 30.)

Suomen kirjanpitolaki ja -asetus ovat kaikille Suomessa toimiville samat, mutta kirjanpitoa voi tehdä monella eri tavalla. Vähimmillään kirjanpito on yksinkertaista menneisyyden tallentamista, mutta parhaimmillaan se on suunniteltua ja huolella tehtyä taloudenpitoa. Kirjanpidon on oltava lain ja asetusten mukaista, mutta sen tulee palvella myös yrityksen sisästä tiedonsaantitarvetta. Laskentajärjestelmän toteuttaminen kaikki tietojen tarvitsijat huomioon ottaen on periaatteessa yksinkertaista. Se voidaan toteuttaa luomalla tarvittavat hierarkiat ja koodistot, esimerkiksi projektit ja kustannuspaikat. Projektien avulla voidaan rajata tarkasteluun haluttu tuote ja esimerkiksi kustannuspaikkojen avulla vielä syventyä sen yhden toiminnon kulujen ja tuottojen tarkasteluun. Järjestelmän luonti ei niinkään ole ongelma, vaan se, kuinka saada organisaatio tuottamaan tietoa oikein. Myös yrityksen koko vaikuttaa vaadittavaan järjestelmään ja sen käytössä oleviin hierarkiatasoihin. (Ahola & Lauslahti 2006, 41–42.)

Tässä tutkimuksessa tutkitaan projektikohtaista kirjanpitoa. Tarkastelussa ovat projektikohtaisten kirjausten tulosvaikutukset ja mahdollisuudet vaikuttaa niihin. Tutkimuksen tavoitteena on luoda malli projektin kulujen kirjaamiseen ilman turhia tulosheilahteluja. Jo olemassa olevan tiedon pohjalta luodaan eri vaihtoehdot kirjauksille. Näiden vaihtoehtojen vaikutuksia tutkitaan case-yrityksen avulla ja ratkaistaan seuraavassa luvussa esitetyt tutkimusongelmat.

Tutkimuksen case-yritys Helsinki-kirjat on syyskuussa 2009 perustettu kirjakustantamo. Helsinki-kirjat Oy julkaisi ensimmäiset kirjansa keväällä 2010. Sen ensimmäinen tilikausi on 16 kuukautta ja ensimmäinen tilinpäätös kalenterivuoden 2010 lopussa. Tämän tutkimuksen tavoitteena on tutkia vaihtoehdot Helsinki-kirjojen projektikohtaiseen kirjanpitoon ja näiden vaihtoehtojen vaikutukset tulokseen ja taseeseen. Historiaa, jonka pohjalta tehdä kirjaukset, ei ole, joten vaihtoehdot on tutkittava ja valittava niistä paras. Helsinki-kirjat Oy on osa Suomen suurinta yksityisesti omistettua elokuva- ja televisiotuotantoyhtiö Yellow Film & TV Oy:tä. Konsernin taloushallinnossa on kokemusta projektikirjanpidosta elokuvien ja TV-ohjelmien osalta, mutta kirjakustantaminen on täysin uusi aluevaltaus. Konsernin talous hoidetaan neljän ihmisen voimin: talousjohtajan, kahden kirjanpitäjän ja talousassistentin. Yritykset on jaettu kirjanpitäjien kesken, joten yksi kirjanpitäjä hoitaa yrityksen kaikki osa-alueet talousassistentin avustuksella. Joka kuunvaihe yrityksissä tehdään tilinpäätös ja konsernitilit täsmäytetään. Hallitus seuraa kokouksissaan yritysten tekemää tulosta. Tuotot ja kulut eivät voi heitellä kuusta toiseen, vaan tuloskehityksen täytyy olla ennakoitu ja hallittu sekä mielellään ennusteiden mukainen. Tämä tarkoittaa, että projektien kuluja täytyy kohdistaa tuotoille ja positiivista tulosta voi näyttää vasta, kun ennustetut kulut ovat toteutuneet.

## 1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja raja

Tutkimuksen tavoitteena on näyttää, mikä vaikutus eri tavoin tehdyllä päivittäisellä kirjanpidolla on yrityksen tulokseen. Ulkoinen laskentatoimi jää usein sisäisen laskenta-toimen ja rahoituksen varjoon, vaikka ammattitaitoista kirjanpitäjää tarvitaan joka yrityksessä. Suomalaisista yrityksistä 99,1 prosenttia oli vuonna 2009 pieniä, alle 50 henkilöä työllistäviä. Keskisuuria, jotka työllistävät alle 250 henkilöä, oli 0,7 prosenttia ja suuria 0,2 prosenttia. Jo työntekijöiden määrästä voidaan päätellä, että monessakaan yrityksessä ei ole moniportaista laskentaosastoa, vaan yrityksen tarvitsema talousosaaminen tuotetaan yhden tai muutaman ihmisen voimin. (Tilastokeskus 2010.)

Tavoitteena on olemassa olevan tiedon pohjalta, empiriaa hyödyntäen löytää uusi tapa projektikohtaisen kirjanpidon tekemiseen. Tavoitteena on löytää käyttökelpoinen ratkaisumalli tutkimalla eri vaihtoehtoja ja niiden tulosvaikutuksia. Tämän uuden tavan tulee hyödyntää kirjanpitolaissa olevia mahdollisuuksia. Mahdollisuuksiin liittyy myös vastuu, johon on perehdytty oikeustapauksen avulla. Tapaus havainnollistaa, kuinka ammattitaitoa on käytetty väärin ja mitkä rangaistukset siitä seuraavat.

Vaikka tässä tutkimuksessa ratkaistaan vain yhden yrityksen kirjanpidollinen ongelma, tutkimuksen tavoitteena on ratkaista se yleispätevällä tavalla, jonka käyttöä voi mahdollisuuksien mukaan laajentaa myös muihin saman alan tai kulurakenteeltaan samantyyllisiä projekteja läpivieviin yrityksiin. ”Hedelmällinen tiede ratkaisee ongelmia ja



muotoilee uusia ongelmia.” (Kasanen, Lukka & Siitonen 1991, 318–319.) Tutkimuksen tarkoitus on ratkaista ongelma, mutta lopuksi pohditaan myös jatkotutkimusmahdollisuuksia, joista joku toinen tutkija voi jatkaa.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on löytää ratkaisu projektin kulujen ja tuottojen kirjaamiseen. Haastatteluiden perusteella yrityksen johdon ja konsernin hallituksen toiveena on minimoida tuloksen turhat heilahtelut. Kulut syntyvät yleensä aina ennen tuottoja, mutta tuloksen pitäisi olla informatiivinen ja kertoa yrityksen tekemästä tuloksesta eikä kassavaihteluista.

Tutkimusongelmat ovat:

- Miten kirjanpidon kirjauksilla voidaan vaikuttaa projektin tulokseen?
- Kuinka case-yrityksen projektien tulokset saataisiin kuvaamaan projektien kannattavuutta?

Kun eri vaihtoehdot kulujen ja tuottojen kirjaamiseksi ovat selvillä, voidaan tutkia niiden vaikutukset tulokseen sekä valita tulosten perusteella tutkimusongelmat parhaiten ratkaiseva vaihtoehto. Projektien tuotot ja kulut vaihtelevat sekä summiltaan että toteutumisajankohdaltaan. Tarkoituksena on huomioida nämä mahdolliset poikkeamat ja luoda mahdollisimman kattava malli kulujen ja tuottojen kirjaamiseen. Tavoitteena on myös tehdä tutkimus niin selkeästi, että samat taidot omaava toinen tutkija pystyy samoilla tiedoilla seuraamaan tutkimusta ja päättämään samoihin lopputuloksiin.

Tutkittava yritys on uusi yritys, jolla ei ole vanhaa tapaa tehdä kirjauksia. Ensimmäisen tilinpäätöksen lähestyessä on suunniteltava tulosvaikutteiset toimet ja luotava kirjausperiaatteet projekteille. Jokainen kustannettava kirja on oma projektinsa, jolle tulee kuluja ja kun kirja myydään, myös tuottoja. Tuottojen ja kulujen kohdilleen saaminen ja oikean tuoton näyttäminen on haaste, koska kirja saattaa olla myynnissä jo ennen kun kaikki kulut ovat toteutuneet. Toisaalta on todennäköisempää, että kaikki kulut toteutuvat ennen kuin kirjasta saadaan mitään myyntiä, joten tulosvaikutus on ensin miinusta ja sitten plussaa, vaikka projektin olisi laskettu olevan tuottoisa.

Tutkimus on tarpeellinen, koska konsernissa seurataan Helsinki-kirjojen ja koko konsernin tulosta kuukausittain. Tällöin ongelmia aiheuttavat aiheettomasti miinuksella olevien projektien tulokset. Jos jokainen uusi projekti tekee aluksi tappiota, yrityksen ja konsernin tulos heikkenee. Heikko tulos vaikuttaa myös taseeseen, jonka oman pääoman tulee olla positiivinen tai yritys joutuu selvitystilaan (vuositilinpäätöksessä). Toisaalta kulujen varastoiminen taseen toiselle puolelle ei välttämättä sekään ole pysyvä ratkaisu. Kuinka ratkaistaan projektin kirjanpito niin, että se kuvaa todellista tilannetta, mutta ei kuormita tasetta tai tulosta kohtuuttomasti?

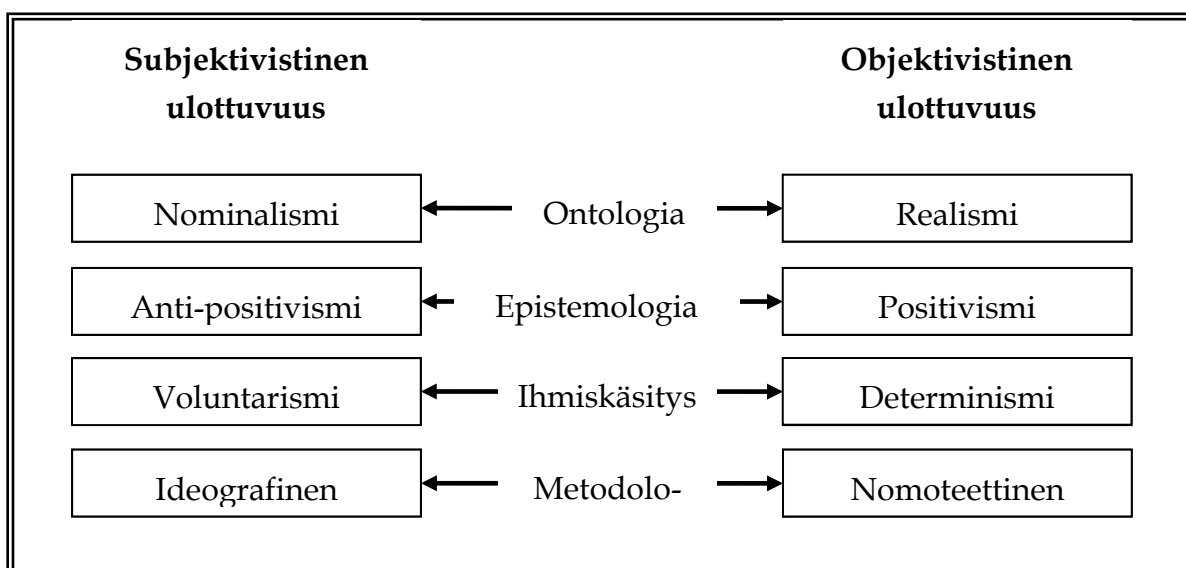
Tutkimuksen tarkoituksena on löytää ratkaisu kulujen ja tuottojen kirjaamiseen. Osa kirjausperusteista perustuu projekteille tehtyihin ennusteisiin. Niiden paikkansapitävyyttä voidaan korjata projektin edetessä, jos ennuste ei ole todenmukainen. Myös nämä korjaukset täytyy huomioida kirjanpidossa varsinkin tilinpäätösaikaan, jolloin tulosvai-

kutuksella on suurempi merkitys kun tilikauden aikana. Konsernin kuukausittaiset tilinpäätökset kuitenkin osaltaan myös vaikuttavat ennusteisiin, joten mitä hallitumpi ja selkeämpi projektien kulujen tuottojen kirjausmekanismi on, sitä parempi tulos saadaan aikaiseksi sekä yritys- että konsernitason tasolla.

Tutkimus on rajattu Helsinki-kirjojen kirjaprojekteihin, se ei ota kantaa yrityksen muiden kulujen käsittelyyn tai muiden yritysten kulujen ja tuottojen kirjaamiseen. Tutkimuksen kohteena olevat projektit ovat myös vain ne projektit, joista on tehty kustannuspäätös ja sen vaatimat laskelmat. Kirjanpidon päätökset pohjautuvat kustannuslaskelmaan. Ne eivät ota kantaa onko kyseinen laskelma hyvä vai huono ennustukseltaan, mutta jos laskelmaa korjataan, voidaan kirjanpidon kirjauksia muuttaa korjatun laskelman mukaisiksi.

### 1.3 Tieteenfilosofiset ja metodologiset valinnat

Tieteenfilosofiset valinnat on havainnollistettu neljään perusolettamukseen jakautuvan käsitejärjestelmän avulla. Tarkoituksena on havainnollistaa tutkijan suhdetta todellisuuteen (ontologia) ja tiedon luonteeseen (epistemologia) sekä valita ihmiskäsitys ja metodologia. Ulottuvuuksia on kaksi: subjektivistinen ja objektivistinen. Subjektivistisessä ulottuvuudessa todellisuus on nominalismista. Tiedon lähteenä on anti-positivismi, ihmisluonne on voluntaristinen ja metodologiana on ideografia. Objektivistiseen ulottuvuuteen kuuluvat realismi ja positivismi, deterministinen ihmisluonne sekä nomoteettinen metodologia. (Burrell & Morgan 1979, 1-4.) Kuviossa 1 näkyy neljän perusolettamuksen jako subjektivistisen ja objektivistisen ulottuvuuden mukaisesti.



Kuvio 1 Tieteenfilosofiset perusolettamukset (Burrell & Morgan 1979, 3)

Ontologia eli oppi todellisuudesta jakautuu kahteen ääripäähän, nominalismiin ja realismiin, kuten kuviosta 1 nähdään. Nominalismissa todellisuus on yksilön tajunnasta riippuvainen. Todellisuus rakentuu jokaisen yksilön omana kokemuksena. Nominalistit eivät myönnä maailmassa vallitsevan mitään ”varsinaista” rakennetta, joka olisi olemassa ilman subjektia, ihmistä, joka sen kokee. Realismissa puolestaan todellisuus rakentuu ihmisestä irrallisena ja on olemassa riippumatta onko kukaan sitä kokemassa. Objektii-visessa todellisuudessa eri tutkijat tulevat samaan lopputulokseen samasta aineistosta (Uusitalo 1991, 25). Realismin todellisuus on siis objektii-vista, kun taas nominalismissa se on subjektii-vista. (Burrell & Morgan 1979, 4.)

Epistemologialla tarkoitetaan oppia tiedon luonteesta. Burrellin ja Morganin (1979) mukaan tieto voi olla subjektii-vista, jolloin kyseessä on anti-positivismi, tai objektii-vista, jolloin kyseessä on positivismi. Anti-positivistisen oletuksen mukaan tieto on subjektii-vista. Se perustuu kokemuksiin ja empiirisiin havaintoihin. Positivismissa tieto puolestaan on objektii-vista ja siirrettävissä. Positivisteille on tyypillistä säännönmukaisuusien ja riippuvuussuhteiden etsiminen, sosiaalisen maailman selittäminen sekä ennustaminen. Tiedon olemassaolo tarkoittaa myös sitä, että tiedon määrä kasvaa ja se vahvistaa itseään. Niiniluoto (1980, 18) toteaa tiedon määrän kasvaneen 15–20 vuoden välein eksponentiaalisesti 1700-luvulta asti. Tiedon itsestään vahvistava piirre myös poistaa vääriä hypoteeseja. (Burrell & Morgan 1979, 5; Lukka & Kasanen 1994, 357; Machin 1983, 22.)

Ihmiskäsitys jakautuu voluntarismiin ja determinismiin. Subjektii-visessa voluntarismissa ihminen on itsenäinen ja vapaatahtoinen ympäristönsä muokkaaja. Objektii-vinen determinismi puolestaan määrittää ihmisen toiminnan johtuvan tilanteesta ja ympäristöstä. Ihminen on ympäristönsä tuote. (Burrell & Morgan 1979, 6.)

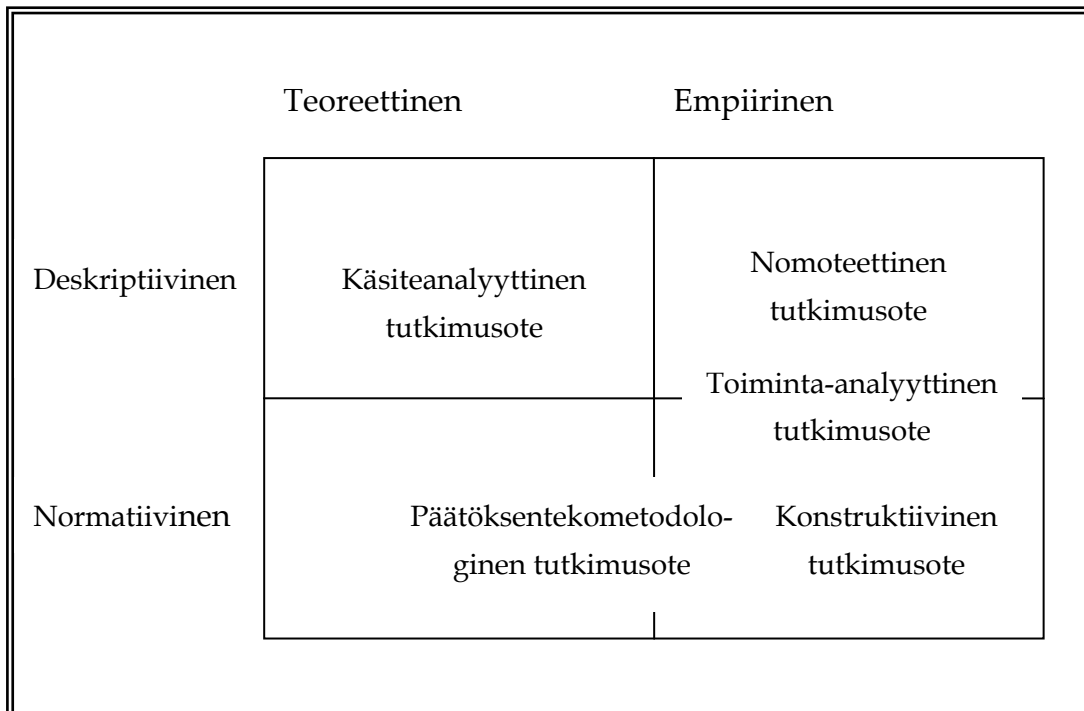
Metodologiassa subjektivistis-objektivistinen-ulottuvuus näkyy ideografisena tai nomoteettisena lähestymistapana. Ideografinen lähestymistapa on subjektii-vista, tutkija osallistuu kohteen toimintaan. Pyrkimyksenä on selvittää miten yksilö luo, muokkaa ja tulkitsee maailmaa ja sen ilmiöitä. Nomoteettinen lähestymistapa on objektii-vista. Standardoiduilla tutkimusmenetelmillä testataan hypoteeseja. Tätä edustavat esimerkiksi tieteelliset kokeet ja kvantitatiivisuus. Pyrkimyksenä on selvittää havaintomaailman lainalaisuuksia. (Burrell & Morgan 1979, 2–3, 6–7.)

Tieteen tulee olla objektivistista. Se on myös tämän tutkimuksen tavoite. Käytetyt lähteet, joista teoria muodostuu, ovat tieteellistä tietoa. Case-yrityksen kautta mukana on runsaasti myös subjektivistisia piirteitä. Subjektivistisuus näkyy myös tutkijan teke-missä valinnoissa ja painotuksissa. (Uusitalo 1991, 25.) Tutkittavasta yrityksestä ja tilanteesta saadaan tietoa haastatteluiden kautta, jolloin ne kuvastavat yrityksen ja konsernin johdon näkemyksiä sekä toiveita. Lukka & Kasanen (1993, 350) toteavat kaikkien yleistämiseen liittyvien ongelmien yhdistyvän yhteiskuntatieteissä. Tästä johtuen tutkimustulosten pysyvyydestä ajan ja paikan suhteen ei voi koskaan olla varma. Case-

tutkimukselle tyypillinen yhden tapauksen otoskoko on perinteisen yleistämisen kannalta riittämätön. Tutkimuksen tavoitteena on saavuttaa syvällisempi ja kokonaisvaltaisempi kuva tutkittavasta ilmiöstä, joka muodostaa erilaisen perustan yleistämiselle kuin tilastollisten päätelmien teko liian pienestä otannasta. (Lukka & Kasanen, 1993, 365; Kasanen ym. 1991, 314, 322.)

### Metodologia

Kasanen, Lukka ja Siitonen (1991) ovat täydentäneet Neilimon ja Näsin (1980) esittämää neljää tutkimusotetta viidennellä, konstruktiiivisella tutkimusotteella. Neljä muuta ovat käsiteanalyyttinen, nomoteettinen, päätöksentekometodologinen ja toiminta-analyyttinen tutkimusote. Nämä jakautuvat nelikenttään kahden akselin suhteen. Nelikentästä selviää, onko tutkimusote teoreettinen, vai sisältyykö siihen empiriaa ja onko se deskriptiivinen vai normatiivinen. Deskriptiivisyydellä tarkoitetaan kuvailevaa ja normatiivisuudella suosituksia antavaa. Seuraava kuvio (kuvio 2) selkeyttää tutkimusotteiden sijoittumista nelikenttään.



Kuvio 2 Laskentatoimen tutkimusotteet (Kasanen, Lukka & Siitonen 1991, 317)

Kuten kuviosta 2 käy ilmi, puhtaasti deskriptiivisiä tutkimusotteita ovat vain käsiteanalyyttinen ja nomoteettinen tutkimusote. Näistä käsiteanalyyttinen on niin sanottu ”kir-

joituspöytä tutkimus”. Se ei sisällä empiriaa muuten, kuin välillisesti hankittuna. Käsiteanalyttisen tutkimuksen tarkoituksena on tuottaa käsitejärjestelmiä, joiden avulla voidaan kuvailla yritysmaailman ilmiöitä. Vaikka tutkimus perustuukin aikaisempaan teoriaan, tavoitteena on saavuttaa teoreettinen kontribuutio.

Empiriaa sisältävässä nomoteettisessa tutkimuksessa etsitään ja selitetään kausaalisia eli syy-seuraus -suhteita. Yleisiä tutkimuskohteita ovat reaali maailman ilmiöt. Tutkimukset perustuvat laajoihin aineistoihin, joissa käytetään tilastollista otantaa. Empiirinen materiaali teorian kanssa synnyttää säännönmukaisuuksia ja tilastollisen otannan ansiosta yleistäminen ja lainalaisuuksien löytäminen on mahdollista.

Toiminta-analyttisen tutkimuksen tarkoituksena on ymmärtää yritys elämän ilmiöitä. Vahvasti normatiivisen tutkimuksen tavoitteena on vaikuttaa tutkimuskohteeseen. Tutkimuksen kohteena ovat subjektiivisen tietoisuuden kautta lähestyttävät reaali maailman ilmiöt. Toiminta-analyttisessä tutkimuksessa on harvoja tutkimusyksiköitä, joiden tutkimusmenetelmänä on case- tai field-tutkimus. Tarkastelun kohteena ovat laadulliset aineistot ja historiallinen tausta. Teorian ansiosta yksittäistapauksen syvälinen ja kokonaisvaltainen tarkastelu on mahdollista. Empirian osuus on keskeistä, vaikka se olisi pelkästään havainnollistavaa. Pihlannon (1994) mukaan toiminta-analyttinen tutkimus sisältää parhaimmillaan tutkimusproblematiikan, joka on syntynyt tutkijan rikkaan maailmankuvan, kehittyneen henkisen toiminnan ja monipuolisen situationaalisuuden tuloksena. Sen voi siirtää haastateltavan tilanteen kautta aidosti tämän maailmankuvan osaksi. On myös esitetty, että toiminta-analyttisen tutkimuksen tutkimusten yleistettävyyden tavoittelu pitäisi hylätä ja käyttää tätä tutkimusotetta ainoastaan ilmiöiden syvälinen analysointiin ja ymmärtämiseen. (Pihlanto 1994, 16; Lukka & Kasanen 1993, 366.)

Konstruktiivisessa tutkimuksessa on sen nimen mukaisesti tarkoitus luoda ja osoittaa toimivaksi konstruktio, malli, jolla uudella tavalla voidaan lähestyä organisaation tehtäviä. Tutkimus lähtee liikkeelle liiketoiminnan käytännön ongelmasta, jonka tulee olla relevantti ja tutkimuksellisesti mielenkiintoinen. Ongelmaan tutustutaan ja ratkaisuksi innovoidaan konstruktio, uusi ratkaisumalli. Tutkimus on case- eli tapaustutkimusta, jossa tutkittavia kohteita on vain yksi tai muutamia. Konstruktiivisen tutkimusotteen mukainen tutkimus on normatiivinen eli mallintava, ohjaileva ja suositteleva. Tavoitteena on vaikuttaa toimijoihin. Tutkija osallistuu organisaation päivittäiseen toimintaan. Konstruktiivinen tutkimus on korostuneen empiirinen. Alkuvaiheessa tutkimus perustuu aikaisempaan teoreettiseen tietämykseen, johon empiriaa verrataan. Tutkimuksen tutkimustulokset voidaan myös testata. (Kasanen ym. 1991, 315–317.)

Päätöksentekometodologisessa tutkimusotteessa tutkimuksen kohteena on liiketaloudellinen ongelma tai sitä vastaava kuviteltu asetelma. Tarkoituksena on luoda päätöksentekomalli, jolla ongelma ratkaistaan. Päämetodeina ovat ajattelu ja päättely, joita täydennetään teknisillä apuvälineillä. Teorian rooli on keskeinen ja järkjohotteisuus on

tutkimusotteen olennainen piirre. Empiriaa voi olla joko välittömästi tai välillisesti, mutta sen rooli ei ole merkittävä. Saavutettua mallia voidaan kokeilla tai toteuttaa käytännössä, jolloin empirian osuus päätöksentekometodologisessa tutkimuksessa on suurempi. (Lukka 1991, 168–169.)

Tämä tutkimus on konstrukttiivinen. Se keskittyy yhden case-yrityksen pääliiketoimintaan liittyvään erittäin oleelliseen koko yrityksen tulokseen vaikuttavaan ongelmaan kuinka kirjata projektikohtaiset kulut ja tuotot. Kun tutkimusongelma on määritelty, perehdytään aiheeseen liittyvään jo olemassa olevaan kirjallisuuteen, lainsäädäntöön, aikaisempiin tutkimuksiin sekä tieteellisiin artikkeleihin. Tämän pohjalta kehitetään vaihtoehtoiset kirjaamistavat kuluille ja tuotoille. Eri ratkaisujen toimivuutta testaamalla saadaan selville tutkimuksen tavoitteiden kannalta paras ratkaisu, oikeaksi osoitettu konstruktio. Mitä syvällisemmin case-yrityksen toiminta ja tutkittavan tapauksen erityispiirteet tunnetaan, sitä sopivampi ratkaisu ongelmaan on mahdollista löytää. Ratkaisulle, konstruktioille, on olennaista sen yksinkertaisuus ja toimivuus. Tutkimus päättyy ratkaisussa käytettyjen teoriakäytönten näyttämiseen sekä ratkaisun laajuusalueen tarkasteluun. (Kasanen ym. 1991, 306.)

## 1.4 Tutkimuksen kulku

Tutkimus alkaa johdannolla, joka johdattelee lukijan aiheeseen. Alussa käydään läpi perusmääritelmät ja tutkimuksen lähtötilanne. Tutkimuksen tavoitteet on kiteytetty kahdeksi kysymykseksi eli tutkimusongelmiksi. Johdannossa on esitelty myös tutkimuksessa käytetyt tieteenfilosofiset ja metodologiset vaihtoehdot sekä perusteltu juuri tässä tutkimuksessa käytetyt valinnat. Tieteenfilosofiset ja metodologiset valinnat helpottavat ymmärtämään tutkimuksen lähtökohtia sekä tutkijan suhtautumista todellisuuteen ja tiedon luonteeseen. Tutkimusote puolestaan määrittää tutkimuksen rakenteen vaatimukset. Tämä tutkimus on vahvasti empiriaan sidoksissa. Tutkimus tähtää olemassa olevan yrityksen kirjanpidollisen ongelman ratkaisuun parhaalla mahdollisella tavalla.

Tutkimuksen alussa tutustutaan tutkittavaan yritykseen ja sen lähtötilanteeseen. Esi-tellään tutkimusongelmat, jotka myöhemmin ratkaistaan. Sitten perehdytään jo olemassa olevaan tietoon, joka muodostaa tutkimuksen tieteellisen viitekehyksen. Tämän tutkimuksen kannalta olennaisia ovat kirjanpitolaki (KILA) ja kirjanpitoasetus (KPA). Ne rajaavat yrityksen toimintavaihtoehtojen määrää, sillä toiminnan täytyy noudattaa lakia ja olla hyvän kirjanpitotavan mukaista. Samalla perehdytään myös aiheesta tehtyyn kirjallisuuteen, tieteellisiin tutkimuksiin, artikkeleihin sekä aiheeseen liittyviin kokoomateoksiin. Verotukseen ei tässä tutkimuksessa oteta kantaa.

Yrityksen tarpeet selvitetään haastattelemalla Jan Erolaa, yrityksen toimitusjohtajaa. Konsernitason yleiset käytännöt ja toimintaperiaatteet sekä tulokseen liittyvät vaatimuk-

set selvitetään haastattelemalla konsernin talousjohtajaa Jorma Reinilää sekä kirjanpitäjää Tuija Koivistoa. Haastattelemalla myyntipäällikkö Eetu Alvikia saadaan oleelliset tiedot kirjojen myynnistä eli projektien tuotoista. Haastattelut auttavat tutkijaa löytämään yritykselle parhaiten sopivan ratkaisun, jossa huomioidaan myös konsernin hallituksen näkökulma.

Tämän kerätyn tiedon pohjalta, lain sallimissa rajoissa, muodostetaan eri ratkaisu- vaihtoehdot tutkittavaan ongelmaan. Ratkaisuvaihtoehtoja vertaillaan niiden eri vaikutusten perusteella ja niistä valitaan yrityksen tarpeisiin sopivin. Tarkastelu painottuu tulos- ja tasevaikutuksiin sekä projektin tekemän tuloksen informatiivisuuteen. Projektin tuloksen tulisi kuvata projektin vaihetta ja heijastaa projektin tulosenustetta sen valmistumisasteen mukaisesti. Tutkimuksen tavoitteena on löytää mahdollisimman hyvä menetelmä projektikohtaisen kirjanpidon tekemiseen yrityksen ensimmäiseen viralliseen tilinpäätökseen.

Tutkimuksen lopuksi esitetään saadut tulokset sekä niistä tehdyt johtopäätökset. Koska yritys toimii ”oikeassa elämässä”, tuloksen on oltava kunnollinen, lainmukainen ja käytäntöön soveltuva. Lopuksi tutkimusprosessi arvioidaan sekä kartoitetaan mahdolliset jatkotutkimusmahdollisuudet.

## 1.5 Määritelmä ja termit

Tutkimuksessa usein käytetty termi on kuunvaihe, jolla tarkoitetaan joka kuukausi yrityksessä tehtävää tilinpäätöstä. Tämä tilinpäätös vastaa vuodenvaihteessa tehtävää, mutta liitetietoja ja muita selvityksiä ei kuitenkaan tehdä kun kerran vuodessa virallisen tilikauden päättyessä. Yritys on vasta aloittanut toimintansa. Ensimmäinen tilikausi päättyi 31.12.2010.

Projektilla tarkoitetaan yhtä kirjaa, josta on tehty kustannuspäätös. Ennen kustannuspäätöstä projektia ei kirjanpidossa ole olemassa. Kustannuspäätöksen perustana on laskelma, jossa arvioidaan projektille tulevat kulut ja myyntihinta, josta voidaan ennustaa tuleva kate. Kun kirjaa myydään, varmistuneet hinnat lisätään laskelmaan, samoin mahdollisesti muuttuneet arvioidut kulut korjataan oikeiksi senhetkisen tiedon perusteella. Kirjanpidon kirjauksissa perustana on tämä laskelma, sen kulut ja tuotot.

Varastonmuutos-tiliä käytetään apuna kulujen siirtämisessä tuottoja vastaan, tästä käytetään konsernissa myös termiä KET-kirjaus, keskeneräisen työn mukaan. Kuukausittain tehtävät varaston muutoskirjaukset vaikuttavat tulokseen joko suurentamalla tai pienentämällä sitä.

Kirjakustantamisen termeistä tärkeitä ovat painos eli määrä, kuinka monta kirjaa tehdään. Uusintapainoksen tekeminen on halvempaa, koska teksti on jo kirjoitettu ja toimitettu ja tarvitsee enää vain painaa kirjat. Tässä tutkimuksessa keskitytään kuitenkin vain

ensimmäisiin painoksiin. Kustannuspäätöksellä tarkoitetaan päätöstä tehdäkö kirja vai ei. Siihen liittyy oleellisesti kirjan kustannuslaskelma, jossa lasketaan projektin arvioit-  
dut kulut ja tuotot eli projektin kannattavuus. Tekijäpalkkioennakko on kertamaksu kir-  
jailijalle kirjan tekemisestä. Sitä kutsutaan ennakoksi, koska yleensä sopimuksissa on  
sovittu kirjailijalle tietty prosenttiosuus kirjan kaikesta tuotosta. Ennakko, joka makse-  
taan kirjaa tehdessä, vähennetään vuosittain raportoitavista myynneistä.

Kirjanpidossa käytetään projekteja erottamaan eri tuotteiden eli kirjojen tuomat tuo-  
tot ja kulut. Tämä on järkevää myös yrityksen toimintaa ja tulosta seurattaessa, koska  
projektien ansiosta on helppo nähdä menestyneet tuotteet sekä ne, jotka ehkä olivat vir-  
hearvioita. Projektikohtainen seuranta on välttämätöntä myös sopimussyistä, koska kir-  
jailijoille maksetaan sopimuksen mukainen osa kirjan myynnistä.

Myyntihintana tutkimuksessa on käytetty keskimääräistä myyntihintaa, joka laske-  
taan painoksen kaikkien myytyjen kirjojen myyntihinnoista. Myyntihinnat vaihtelevat  
asiakkaan ja myydyt määrän perusteella. Myydyt määrän mukaan määräytyy myös  
Kirjavälityksen kulu. Kirjavälitys hoitaa kirjojen varastoinnin sekä myytyjen kirjojen  
toimittamisen asiakkaalle.



## 2 PROJEKTIKOHTAISEN KIRJANPIDON VAATIMUKSET

Tämän tutkimuksen kannalta oleellista tietoa ovat kirjanpitoa säätelevä Kirjanpitolaki ja –asetus. Kuten seuraavasta kappaleesta tulee ilmi, myös muut tahot säätelevät kirjanpitoa. Kaikki nämä lait ja säännökset, hyvä kirjanpito tapa sekä oma moraalinen ohjaavat kirjanpitäjän ja kirjanpidosta vastuussa olevien henkilöiden toimintaa. Kirjanpitoa tehdään projektikohtaisesti, joten myös projektikohtaista kustannusseurantaa on käsitelty. Case-yrityksessä tilinpäätös tehdään kuukausittain sekä lakisääteinen vuositilinpäätös, joten on asianmukaista tutustua myös tilinpäätösperiaatteisiin. Kappaleen kaksi lopussa on myös käyty läpi esimerkkitapaus, jossa ammattitaitoa on käytetty väärin.

### 2.1 Lait ja asetukset

Kirjanpitolaki (KPL) alkaa lauseella: ”Jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa, on tästä toiminnastaan kirjanpito velvollinen.” Kirjanpidon on oltava kahdenkertaista. Jokainen liiketapahtuma kirjataan kaksipuolisten tilien vastakkaisille puolille, toisen tilin veloitus- ja toisen hyvitysventinä. Juoksevassa kirjanpidossa on lain puitteissa liikkumavaraa, mutta vaatimuksena on hyvän kirjanpito tavan noudattaminen. Laki ei yksiselitteisesti kerro hyvän kirjanpito tavan sisältöä. Sen määritetään muodostuvan käytännössä noudatetuista kirjanpidon periaatteista, määräyksistä sekä ohjeistuksista. Hyvää kirjanpito tapaa muokkaavat tilintarkastuksen ammattikunnat ja yhdistykset sekä kirjanpitolautakunta. Kirjanpitolautakunta antaa lausuntoja lain soveltamisesta sekä yleisohjeita lain tulkinnasta. Hyvä kirjanpito tapa siis muodostuu kirjanpito laista ja -asetuksesta, kirjanpitolautakunnan ohjeista ja lausunnoista, tilintarkastajien KHT-yhdistyksen ja muiden laskentatoimen ammattilaisjärjestöjen lausunnoista ja kannanotoista sekä EU-direktiiveistä Suomen kirjanpidon historian tuomat erityispiirteet huomioiden. Myös IAS/IFRS-standardien kaikkia koskevat periaatteet on huomioitava. Hyvä kirjanpito tapa edellyttää myös, että kirjanpito velvollista koskevia erityislakeja noudatetaan. (KPL 1; Leppiniemi 2008, 10–11; Fredriksson, Havukainen, Ilkka, Laitinen, Luoma, Luoma, Nevalainen, Ojala, Perälä, Pärssinen, Saari, Smeds, Termäs, Tikka, Virtanen & Vuorio 2005, 22–25.)

Kirjanpitoa ohjaavat säännökset:

- Kirjanpitolaki (KPL) ja –asetus (KPA)
- Kirjanpitolautakunnan (KILA) yleisohjeet ja päätökset
- International Accounting Standards (IAS)
- International Financial Reporting Standards (IFRS)
- Rahoitustarkastus

- KHT-yhdistyksen ja muiden ammattilaisjärjestöjen lausunnot
- kirjanpitovelvollisen liiketoimintaa koskevat erityislait

Pelkkä kirjanpitolaain noudattaminen ei riitä, vaan kirjanpitoa tehdessä on otettava huomioon monta eri säännöstöä sekä seurattava alan julkaisuja ja käytäntöjä. Kaikkia näitä edellä mainittuja säännöksiä on käytetty tässä tutkimuksessa lähteenä kattavan ja oikean kuvan aikaansaamiseksi. Suomessa kirjanpidon ja tilinpäätöksen voi tehdä joko perustuen suomalaisiin kirjanpito- ja tilinpäätössäännöksiin ja -käytäntöihin tai noudattaen yhteiseurooppalaista IAS- ja IFRS-standardeja. Nämä standardit ovat jatkuvassa muutostilassa, koska ne lähenevät Yhdysvalloissa käytössä olevaa U.S. GAAP-normistoa. (Ernst & Young 2011.)

”Oikeat ja riittävät tiedot. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva)” (KPL 3:2). Tätä samaa vaatii myös EU-direktiivin 2 artikla. Jotta tulos ja tase antaisivat oikean kuvan, täytyy kirjanpidon merkintöjen olla oikeita ja riittäviä sekä tilikaudella että tilinpäätöstä laadittaessa. Tilinpäätös ja tase muodostetaan kirjanpidon pohjalta. Sen kirjauserustaksi voidaan valita joko suoritus- tai maksuperuste. Yrityksen, joka käyttää maksuperusteista kirjanpitoa, on kuitenkin vuosittaisessa tilinpäätöksessä siirryttävä suoriteperusteiseen kirjanpitoon. Koko ajan on kuitenkin tiedettävä yrityksen saamisten ja velkojen määrä. Jos tuloslaskelma ja tase eivät anna riittävää kuvaa kirjanpitovelvollisen tuloksesta, voidaan tietoja täydentää liitetiedoilla. Liitetiedot varmistavat oikean ja riittävän kuvan antamisen. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 29–30; Koskua 2001,12.)

Kirjanpidon peruseriaatteista mainitsemisen arvoisia ovat myös olennaisuus, luotettavuus ja taloudellisuus. Kirjanpitolautakunnan ohjeissa ja lausunnoissa olennaisuuden periaate on noussut erityisen useasti esille. Olennaisuudella tarkoitetaan periaatetta, jossa informaatioarvoltaan merkityksettämiä tapahtumia ei tarvitse käsitellä ehdottoman tarkasti. Tämä näkökulma ei tarjoa suurta liikkumavaraa, mutta informaation tuottamisen kustannukset suhteessa saadun informaation rooliin kirjanpidossa on järkevä ottaa huomioon kirjanpitoa tehdessä. (Leppiniemi 2008, 12; Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 29–30.)

Kirjanpitolautakunnan vuonna 2000 antaman yleisohjeen mukaan kirjanpitovelvollisen on tehtävä täsmäytyksiä pääkirjanpidon ja osakirjanpidon välillä. Täsmäytyksiä voidaan tehdä myös kahden kirjanpitovelvollisen välillä. Täsmäytyksillä varmistetaan, että kirjanpitovelvollisen kaikki liiketapahtumat on käsitelty pääkirjanpidossa. ”Hyvän kirjanpitotavan mukaan kirjanpitovelvollinen seuraa säännöllisesti koneellisen kirjanpidon sisällön täydellisyyttä ja oikeellisuutta olennaisella tarkkuudella.” (KILA 2000, 19.) Olennaisella tarkkuudella tarkoitetaan pääsääntöisesti tilisaldon täsmäyttämistä saldon suuruuden perusteella päivittäin tai viikoittain. Avoimien laskujen täsmäytykset suosi-

tellaan tehtäväksi kuukausittain. Täsmäytys selvitykset yksinkertaisimmillaan sisältävät pankkitilien saldojen vahvistukset sekä myyntisaamiset ja ostovelat eriteltynä. Olennaisinta on, että erittelyt täsmäävät taseen lukuihin. (KILA 2000, 20; Fredriksson ym. 2005, 65.)

## 2.2 Projektikohtaiset laskelmat ja kirjanpito

Jotta jokaisen kirjan tarkastelu projektikohtaisesti onnistuu, kirjanpitoon on luotava jokaiselle projektille oma tunnus. Tunnus voi olla projektin numero tai nimitunnus kuten Helsinki-kirjoilla (haastattelu Koivisto 20.8.2010). Kustannusten seuranta kustannuspaikka- eli projektikohtaisesti onnistuu, kun kustannukset merkitään omille projekteille heti niiden syntyessä. Tämän ansiosta kirjanpidosta on mahdollista saada esimerkiksi projektikohtainen pääkirja, jolloin tarkasteltavan projektin jo toteutuneet kulut saadaan esille vaivatta. Kustannuslaskennassa puhutaan aiheuttamisperiaatteesta, jonka perusteella kulut kohdistetaan projekteille. Jos kyseistä projektia ei olisi tehty, olisivatko kulut joka tapauksessa toteutuneet? Ne kulut, jotka olisivat joka tapauksessa toteutuneet, eivät aiheuttamisperiaatteen mukaan kuulu tarkasteltavalle projektille. Projektin kuluja ovat ainoastaan kulut, joita ei olisi syntynyt ilman tarkasteltavaa projektia. Samoista kuluista voi käyttää myös nimeä muuttuvat kulut. Näitä muuttuvia ja kiinteitä kuluja tarkistellaan myöhemmin vaihto-omaisuuden arvonmäärityksen yhteydessä. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 90, 287-288; Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 92.)

Suomala, Manninen ja Lyly-Yrjänäinen kirjassaan *Laskentatoimi johtamisen tukena toteavat*:

*”Kulu puolestaan on se osa menosta, jota vastaava tulo on saatu. Kulut esitetään tuloslaskelmassa. Se osa menosta, jota vastaava tulo on saamatta, esitetään taseessa.”* (Suomala ym 2011, 91.)

Tämä taseessa esittäminen ei kuitenkaan onnistu ilman asianmukaisia kulun aktivointia tukevia laskelmia. Projektin budjetti on hyvä esimerkki aktivointia tukevasta laskelmasta. Budjetin avulla on mahdollista osoittaa projektille laskettu kannattavuus, jolloin projektin kulujen siirto taseeseen odottamaan tuottoa on perusteltua. Budjetilla tarkoitetaan rahamääräistä toimintasuunnitelmaa, joka päättyy mahdollisimman hyvään taloudelliseen suoritustasoon. Perinteisesti budjetista puhuttaessa tarkoitetaan vuosibudjettia, mutta tässä tutkimuksessa keskitytään projektikohtaiseen laskentaan ja jokaiselle tutkitavalle projektille on tehty omat budjettinsa, arviot kuluista ja tuotoista. Projektien budjetit eivät aina ole ajallisesti vuoden kestäviä tai varsinkaan tasan tilikauden pituisia. Projektista riippuen kesto voi olla lyhyt, esimerkiksi neljä kuukautta, tai pitkä, jopa vuo-

sia. Projektibudjetit mahdollistavat toteuman vertailun. Onko projekti edennyt odotusten mukaisesti? Muuttuneisiin ennusteisiin tulee reagoida nopeasti varsinkin, jos taseessa on menoja odottamassa tuottoa. (Järvenpää ym. 2010, 207; Suomala ym. 2011, 285–289; Ricketts & Gray 1988, 209–212.)

Kirjanpitolaissa ei säädetä yrityksen sisäisestä laskennasta tai projektiseurannasta. Se siis ei ole lakisääteistä, mutta yrityksen toiminnan ja tuloksen seurannan kannalta se on olennaista. Kun kirjanpito eli ulkoinen laskenta keskittyy historian tallentamiseen ja raportointiin, johdon laskentatoimi eli sisäinen laskenta tuottaa ennusteita ja analyysejä kannattavuudesta ja halutusta suunnasta, johon yritystä ohjataan. Tämän tutkimuksen kannalta oleellisia ovat projektikohtaiset laskelmat, kuten edellä mainittu projektikohtainen budjetointi. Toimintansa juuri aloittanut case-yritys on vielä suhteellisen pieni, eikä erillistä sisäisen laskennan yksikköä ole. Yrityksen kirjanpitäjä hoitaa myös sisäisen seurannan toteutuksen. Projektien budjetointi on hyödyllistä myös kulujen ennakoinnin ja seurannan näkökulmasta. Etukäteen on mahdollista laskea projektin arvioitu kannattavuus ja jälkikäteen tarkistaa kuinka ennusteet (budjetit) pitivät paikkansa. (Ricketts & Gray, 1988, 11–13; Gordon 2000, 247-251.)

## 2.3 Kirjanpidosta tilinpäätökseen

### 2.3.1 Tilikauden päätyminen

Virallinen tilinpäätös tehdään tilikauden loppuessa. Yrityksessä on toki mahdollista myös tehdä tilinpäätöksiä kuukausittain tai kvartaaleittain, jotka vaatimuksista riippuen usein helpottavat vuositilinpäätöksen tekoa. Tilikausi on normaalisti vuoden pituinen. Tilikausi voi sijoittua kalenterivuoteen nähden vapaasti, kunhan sen pituus normaalitilanteessa on 12 kuukautta. Poikkeustilanteita ovat yrityksen aloittaminen, lopettaminen sekä yritysostot tai tilikauden ajankohdan muutokset. Kirjanpitolain mukaan tilikausi voi maksimissaan olla 18 kuukautta. Konsernin yrityksillä täytyy olla sama tilikausi. Erityistapauksissa voi kirjanpitolautakunta voi antaa poikkeusluvan tähän sääntöön. (KPL 3-4; Fredriksson ym. 2005, 27–28.)

Tilinpäätös kirjanpitolain yleissäännöksen mukaan sisältää taseen, tuloslaskelman, liitetiedot ja rahoituslaskelman. Toimintakertomus on erillinen tilinpäätökseen liitettävä asiakirja, joka ei ole pakollinen kaikille. Näissä on myös esitettävä lukujen edellisvuoden vastaava vertailutieto. (KILA 3:1) Suomen kirjanpitolaki eroaa hieman kansainvälisestä IAS-standardistosta. IAS 1:n mukaan tilinpäätöksen tarkoitus on tuottaa informaatiota kirjanpitovelvollisen taloudellisesta asemasta, tuloksesta sekä rahavirroista. Tilinpäätös sisältää tietoa varoista, veloista, omasta pääomasta, tuotoista ja kuluista. IAS 1:n

mukaan liitetiedot auttavat käyttäjää ennakoimaan tulevia rahavirtoja, niiden ajoittumista ja varmuutta. (IAS 1.)

Kaavat tuloslaskelmaan ja taseeseen on esitetty kirjanpitoasetuksessa. Kirjanpitoasetuksen 1:6 mukainen tase on esitetty kokonaisuudessaan liitteessä 1 ja tuloslaskelma liitteessä 2. Kuviossa 3 on esitetty taseen pääkohdat. Niiden sisältämistä eristä on kuviossa eritelty vain tämän tutkimuksen kannalta olennaiset kohdat, vaihtuvien vastaavien vaihto-omaisuus ja oma pääoma. Oman pääoman erät ovat tutkimuksen kannalta oleellisia, mutta niissä ei ole erikseen eriteltäviä alakohtia, jotka eivät tällä tarkkuudella näkyisi.

<b>TASE</b>	
<b>VASTAAVAA</b>	<b>VASTATTAVAA</b>
<p><b>Pysyvät vastaavat</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Aineettomat hyödykkeet</li> <li>Aineelliset hyödykkeet</li> <li>Sijoitukset</li> </ul> <p><b>Vaihtuvat vastaavat</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Vaihto-omaisuus</li> <li>Saamiset</li> <li>Rahoitusarvopaperit</li> <li>Rahat ja pankkisaamiset</li> </ul>	<p><b>Oma pääoma</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma</li> <li>Ylikurssirahasto</li> <li>Arvonkorotusrahasto</li> <li>Käyvän arvon rahasto</li> <li>Muut rahastot</li> <li>Edellisten tilikausien voitto (tappio)</li> <li>Tilikauden voitto</li> </ul> <p><b>Tilinpäätössiirtojen kertymä</b></p> <p><b>Pakolliset varaukset</b></p> <p><b>Vieras pääoma</b></p>

Vaihto-omaisuus

- Aineet ja tarvikkeet
- Keskenkäynteiset tuotteet
- Valmiit tuotteet/tavarat
- Muu vaihto-omaisuus
- Ennakkomaksut

Kuvio 3 Tasekaava (KPA 1:6)

Tase kuvaa tilinpäätöshetken taloudellista asemaa. Kuten kuviossa 3 nähdään, taseesta käy ilmi yhtiön varallisuus. Kuten aiemmin todettiin, tämän tutkimuksen kannalta oleellinen tase-erä on vaihto-omaisuus, joka kuviossa 3 on eritelty muita tase-eriä tarkemmin. Vaihto-omaisuudesta säädetään kirjanpitolain luvun 5. arvostus- ja jaksotussäännökset 6 §:ssä.

### 2.3.2 *Vaihto-omaisuuden arvostaminen*

Tämän tutkimuksen kannalta olennainen erä on vaihto-omaisuus. Kirjanpitolain mukaan sillä tarkoitetaan hyödykkeitä, jotka on tarkoitettu luovutettavaksi tai kulutettavaksi sellaisenaan tai jalostettuna (KPL 4:4.2). Vaihto-omaisuuteen saa kirjata ainoastaan hyödykkeitä, jotka ovat tarkoitettu edelleen myytäväksi (Fredriksson 2005, 263). Kuten kuvioista 3 näkyy, vaihto-omaisuus jaotellaan vielä ryhmiin, jotka ovat aineet ja tarvikkeet, keskeneräiset tuotteet, valmiit tuotteet/tavarat, muu vaihto-omaisuus sekä ennakkomaksut. Aineet ja tarvikkeet -ryhmään tulee tuotteiden ja tavaroiden valmistamiseksi ostetut raaka-aineet. Keskeneräisiin tuotteisiin kuuluvat yrityksen itse valmistamat tuotteet (yrityksen toiminnasta riippuen aineelliset tai aineettomat), jotka eivät tilinpäätöshetkellä ole vielä valmiita eli Helsinki-kirjojen keskeneräiset kirjat. Valmiiden tuotteiden tai tavaroiden erässä ovat valmiit itse valmistetut tuotteet tai sellaisenaan myytäväksi ostetut tavarat. Muuhun vaihto-omaisuuteen kirjataan esimerkiksi suunnittelutyöt, arvopaperit, kiinteistöt ja sellaiset vaihto-omaisuushyödykkeet, joita ei muihin eriin ole sisällytetty. Ennakkomaksut ovat nimensä mukaisesti ennakkomaksuja vaihto-omaisuushyödykkeistä. (Fredriksson 2005, 264; Tomperi 2009, 90.)

Tilikauden päättyessä vaihto-omaisuuden määrä ja arvostusperiaate täytyy selvittää. Vaihto-omaisuuden arvo eli hankintameno aktivoidaan, koska sen uskotaan tuottavan tuloja seuraavalla tilikaudella. Varasto inventoidaan tilinpäätöspäivänä, jotta varmistutaan varastossa olevien kappaleiden määrästä. Juokseva inventointi tilikauden aikana on myös mahdollista, kunhan tilinpäätöspäivän varastosaldot ovat tiedossa. Inventaariossa selvitetään myös varastossa olevien kappaleiden myyntikelpoisuus ja varmistetaan tehtyjen myynti- ja ostojaksojen oikea-aikainen jaksotus. Arvo vaihto-omaisuudelle saadaan vertailemalla todennäköistä jälleenhankintamenoa tai luovutushintaa alkuperäiseen ostohintaan eli hankintamenoon. (Fredriksson 2005, 264–265; Kykkänen & Leppiniemi 2005, 49; Tomperi 2005, 16.)

Vaihto-omaisuutta arvostettaessa noudatetaan alimman arvon periaatetta. Kirjanpitolain 3 luvun 3 §:ssä on säädetty velvollisuudesta ottaa huomioon tilikauden päättymisen jälkeen ennen tilinpäätöksen valmistumista esille tulleet seikat. Arvostusratkaisu tehdään siis kaiken käytettävissä olevan tiedon pohjalta. Jos tilinpäätöksen valmistuttua tulee esille huomioitavia seikkoja, voidaan niistä mainita vielä toimintakertomuksen tulevaisuuden näkymiä -kohdassa. Vaihto-omaisuuden arvoa määritettäessä tulee myös tarkistaa oletus toiminnan normaalista jatkuvuudesta. Jos kyseinen varasto aiotaan esimerkiksi myydä loppuun alennushinnoin, täytyy se huomioida erän tasearvossa. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 303; Fredriksson 2005, 264–265.)

Tulonodotus on hankintameno arvostamisessa olennaista. Jos arvostettavaan erään liittyy tulonodotus, oletama, että tavarat myymällä saadaan tuottoa, voidaan erä aktiivoida taseeseen. Jos erään ei liity tulonodotusta, täytyy hankinta meno kirjata kuluksi

kuluvalle tilikaudelle. (Kykkänen & Leppiniemi 2005, 49.) Myös jos vaihto-omaisuuden arvo on merkittävästi heikentynyt, täytyy vanhan arvon ja uuden heikentyneen arvon välinen erotus kirjata kuluksi. Jos tilanne muuttuu, voidaan kirjattu arvonalennus purkaa (KPL 5:16 §).

Vaihto-omaisuuden arvonmäärittämisestä säädetään KPL 4:5:ssä. Hankintamenon laskemiseen on kolme vaihtoehtoa. Ensimmäisessä vaihtoehdossa hankintamenoksi lasketaan vain hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Tämä tapa johtaa pienimpään hankintamenoarvoon. Siihen lasketaan vain ne kulut, jotka jäisivät pois, jos kyseistä hyödykettä ei valmistettaisi. Kun volyyymiä lisätään, muuttuvat kulut kasvavat välittömästi (raaka-aineet, työntekijöiden työtunnit, jne). Kiinteän henkilökunnan palkat eivät tästä lisäyksestä kuitenkaan muutu, joten niitä ei lasketa mukaan vaan ainoastaan volyymin muuttuessa muuttuvat kulut. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 293; Kykkänen & Leppiniemi 2005, 49–50.)

Toisessa vaihtoehdossa mukaan lasketaan myös osa kiinteistä kuluista. Kiinteitä kuluja saa sisällyttää hankintamenuon kuitenkin vain, jos muuttuvat ja kiinteät kulut yhdessä ovat määrältään olennaisia verrattuna vain muuttuvat kulut sisältävään hankintamenuon. Toisena edellytyksenä kiinteiden kulujen kohdistamiselle on, että yrityksellä on riittävät laskennalliset valmiudet kiinteiden menojen kohdistamiseen hyödykkeille. Kustannuslaskentajärjestelmän tiedot on myös pystyttävä täsmäyttämään kirjanpitoon. Kiinteitä menoja voi kohdistaa vain ajalta, jolloin tuotetta on valmistettu. Tämä tarkoittaa aikaa ensimmäisen oston tekemisestä tavaran ulosmyymiseen. Ennen ostohetkeä aiheutuneita suunnittelu- ja kehittämiskuluja ei saa sisällyttää hankintamenuon. Ei myöskään menoja, jotka syntyvät, kun tuote on jo valmis, kuten markkinoinnin tai mainonnan kuluja. Hankintamenuon ei myöskään voi sisällyttää koko yritystä koskevia hallinnollisia menoja, kuten ylimmän johdon tai kirjanpitäjän palkkaa. (Kykkänen & Leppiniemi 2005, 50; Fredriksson ym. 2005, 265; Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 294–295.)

Kolmannessa vaihtoehdossa hankintamenuon kohdistetaan myös valmistusaikaiset korkomenot. Tämä koskee esimerkiksi rakennusta, ei vaihto-omaisuushyödykkeitä. Samoin kun kiinteitä kuluja kohdistettaessa, myös korkomenoja kohdistettaessa yrityksen kustannuslaskentajärjestelmän on oltava tarpeeksi luotettava kulujen todentamiseksi. (KPL 4:5 §; Leppiniemi 2008, 53; Kykkänen & Leppiniemi 2005, 50.)

Yrityksen liiketoiminnasta riippuen voi tulla aiheelliseksi myös ratkaista varastossa olevien erien arvo. Jos yritys ostaa usein ja hinnat vaihtelevat paljon, täytyy arvostusperiaate valita myös tuotteiden käyttöjärjestyksen kannalta. Kirjanpitolain 5:5 §:n mukaan: *”Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu tai että luovutusjärjestykselle päinvastainen. Tällaisten hyödykkeiden hankintamenoksi saadaan merkitä myös toteutuneiden hankintameno-*

*jen keskiarvo, joka on painotettu vastaavilla hankintamäärillä.”* FIFO-periaatteella tarkoitetaan, että ensimmäiseksi sisään tullut myydään ensimmäisenä ulos ja LIFO-periaatteella, että viimeiseksi sisään tullut tavara myydään ensimmäiseksi ulos. Keskihintaperiaatteessa lasketaan nimensä mukaisesti hankintamenoksi ostojen keskihinta, jota käytetään jokaisen tuotteen arvona. (Kykkänen & Leppiniemi 2005, 50; Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 298–299.)

### **2.3.3 Oma pääoma**

Kuviosta 3 (sivu 21) nähdään, että vaihtuvat vastaavat (vaihto-omaisuus) ja oma pääoma ovat taseen eri puolilla. Oman pääoman erät ovat osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma, ylikurssirahasto, arvonkorotusrahasto, käyvänarvon rahasto, muut rahastot, edellisten tilikausien voitto ja tilikauden voitto. Osakepääoma koostuu yrityksen osakkeista, minimiarvoltaan sen on oltava 2 500 euroa yksityisesti omistetussa yrityksessä (OYL 1:3§). Oma pääoma jakautuu sidottuun omaan pääomaan ja vapaaseen omaan pääomaan. Vapaata omaa pääomaa ovat muut rahastot, edellisen tilikauden voitto ja tilikauden voitto. Muut erät ovat sidottua omaa pääomaa. (OYL 8:1§.)

Tutkimuksen kannalta oma pääoma eränä on oleellinen, koska tilikauden tulos vaikuttaa suoraan oman pääoman määrään. OYL 20:23§:n mukaan, jos hallitus huomaa, että yhtiön oma pääoma on negatiivinen, on sen viipymättä tehtävä ilmoitus osakepääoman menettämisestä rekisteriin. Ilmoitus voidaan poistaa, jos uuteen rekisteri-ilmoitukseen liitetyn taseen ja muiden vaadittujen selvitysten perusteella yhtiön oma pääoma on vähintään puolet osakepääomasta.

Omaa pääomaa voi kasvattaa kolmella tavalla. Ne ovat sijoittamalla yritykseen (osakepääoma) rahaa, hallussapitovoitot (arvonkorotusrahastot ja käyvän arvon rahasto) ja tulorahoituksena kertyvää rahaa (tilikauden voitto tai tappio ja edellisten tilikausien voitto tai tappio). (Kykkänen & Leppiniemi 2005, 70.) Pääomalaina kuuluu taseen omaan pääomaan ja sitä voi käyttää yhtiön tappioiden kattamiseksi (OYL 12:1§.)

## **2.4 Tilinpäätösperiaatteet**

### **2.4.1 Peruseriaatteet**

Kirjanpitolain 3:3:ssa on säädetty yleiset kuusi tilinpäätösperiaatetta. Ne ovat jatkuvuus, johdonmukaisuus, varovaisuus, tasejatkuvuus, suoriteperusteisuus sekä erillisarvostus. Jos näistä yleisistä tilinpäätösperiaatteista poiketaan, on siitä ilmoitettava liitetiedoissa



(Leppiniemi 2008, 12). Vaikutuksista tulokseen ja taseeseen on myös esitettävä laskelma. Seuraavaksi käydään pääpiirteissään läpi nämä kuusi yleistä tilinpäätösperiaatetta.

### *Jatkuvuus*

Jatkuvuuden periaate nimensä mukaisesti on oletus toiminnan jatkuvuudesta. Jatkuvuuden periaatteesta käytetään myös termiä ”going concern”. Tilintarkastuksessa lähtöoletuksena on jatkuvuus paitsi, jos poikkeamiseen on erityinen peruste. Taseeseen arvostettu omaisuus, pysyvät vastaavat, on tarkoitettu yrityksen tulonhankintaan ja arvostettujen perusteella eikä mahdollisen jälleenmyyntihintansa mukaan. Jos yrityksen omaisuus on arvostettu liian korkeaksi, on mahdollista kirjata arvonalennus. Arvon alennuksen perustana on kuitenkin ”todennäköisesti tulevaisuudessa kertyvä tulo” eikä hyödykkeen jälleenmyyntihinta. IFRS 5 –standardi sääntelee myytävänä olevia pitkäaikaisia omaisuuseriä ja lopetettuja toimintoja. (Kykkänen & Leppiniemi 2005, 40; Leppiniemi 2008, 14.)

Vaihtuvat vastaavat tuottavat tuloa vain yhtenä tilikautena. Vaihtuvien vastaavien tasearvoksi määritetään niiden todennäköinen luovutushinta (KPL 5:2). Vaihto-omaisuus puolestaan arvostetaan KPL 5:6:n mukaan alimman arvon periaatteella.

Tilinpäätöksen toimintakertomuksessa kommentoidaan yrityksen toiminnan kehittymistä, annettujen odotusten ja ennustusten toteutumista sekä mahdollisesti yrityksen toimintaan tulevaisuudessa vaikuttavia tekijöitä. Jatkuvuuden kannalta nämä hallituksen tai muun vastaavan tahon tekemät odotukset ja ennusteet ovat oleellisia samoin kun niiden toteutumisen tarkistelu verrattuna edellisvuoden ennusteisiin. (KILA 2006, 12; Leppiniemi 2008, 17.)

### *Johdonmukaisuus*

Johdonmukaisuudella tarkoitetaan menettelytapojen jatkuvuutta johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen. Tämä koskee myös tilinpäätöksen esittämistapaa ja siinä esitettyjä asioita. Helsinki-kirjoilla ei vielä ole menneisyyttä, jonka mukaan kirjaukset voisi tehdä. Yrityksen jatkuvuus alkaa tästä ensimmäisestä tilinpäätöksestä, jonka mallia toistetaan seuraavina vuosina. Johdonmukaisuudesta huolimatta, jos yrityksen toiminnassa tai toimintaympäristössä tapahtuu muutoksia, voidaan esittämistapaa muuttaa perustellusti. Laatimisperiaatteet ja –menetelmät tulevat esille jaksotus- ja arvostuspäätöksiä tehtäessä. Hyvä esimerkki tästä on hyödykkeen hankintamenon määrittäminen, jota käsiteltiin tarkemmin luvussa 2.2.1. Hyödykkeen hintana voidaan taseeseen arvostaa vain hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat kulut tai sisällyttää muuttuneisiin myös osa kiinteistä. Kolmas vaihtoehto on muuttuvien ja kiinteiden lisäksi lisätä vielä korkokulua. Johdonmukaisuuden periaatteen mukaan, kun valittu tapa on tehty,

tulee sitä noudattaa tilikaudesta toiseen. Jos valituista periaatteista poiketaan, tulee asiasta kertoa perustellusti tilinpäätöksen liitetiedoissa. Samassa yhteydessä tulee myös ilmoittaa vaikutukset tulokseen ja taseeseen. Tilikausia on muutoksesta huolimatta pysyttävä vertailemaan, joten liitetiedoissa on annettava tiedot myös aiemmin käytetyn tavan mukaisesti laskettuna. (Leppiniemi 2008, 18; Kykkänen & Leppiniemi 2005, 49.) Poikkeuksena johdonmukaisuuden soveltamiseen on väärän menettelytavan käyttö, joka täytyy korjata oikeaksi, eikä odottaa, että se tasoittuisi ajan kanssa (KILA 2005/1766).

### *Varovaisuus*

Varovaisuuden periaatteen mukaan tuloksessa saadaan ottaa huomioon vain tilikaudella realisoituneet tuotot. Mahdolliset vastuut ja menetykset, jotka tiedetään, tulee ottaa huomioon tilikaudesta riippumatta. Tapauksesta riippuen tulevat menot tai tulon vähennykset tulee esittää joko tuloksessa, taseen liitetiedoissa tai toimintakertomuksessa. Varovaisuus ei kuitenkaan salli yliarvostamaan velkoja tai aliarvostamaan varastoa, jolloin kyseessä on niin sanottu piilovaraus. Suomen tilinpäätöskäytännön ja IFRS-säännösten keskeisin ero liittyy juuri varovaisuuteen. IFRS:n tavoitteen on tuottaa sijoittajalle avointa, läpinäkyvää ja vertailukelpoista informaatiota, jolloin ylivarovaisuus voidaan tulkita jopa tuloksen manipulointina. (Fredriksson ym. 2005, 191–192.) Varovaisuuden periaatteeseen kuuluu myös tuottoarvolaskelman tekeminen aktivoitavasta menosta. Laskelmalla näytetään, ettei kulu ole aktivoitu liikaa suhteessa tulevaan tuottoon. (Leppiniemi 2008, 23, 26; Fredriksson ym. 2005, 202.)

### *Tasejatkuvuus*

Koska yrityksen toiminta jatkuu, tilien avaavien saldojen täytyy perustua edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen. Lukuja ei voi eikä saa muuttaa. Jos jo päätetylle tilikaudelle huomataan vielä kuuluvan tuottoja tai kuluja ne kirjataan huomaamisajan tilikaudelle. Jos kulut tai tuotot ovat merkittäviä, ne kirjataan omaan pääomaan tilikauden voitto- tai tappioutilille. Erä näkyy tase-erittelyssä, mutta siitä tulee myös kertoa liitetiedoissa tai sen luonteesta riippuen toimintakertomuksessa. (KILA 1334/1995; Leppiniemi 2008, 27-28.)

### *Suoriteperusteisuus*

”Accrual basis” eli suoriteperusteisuus tarkoittaa tilikaudelle kuuluvien tulojen ja menojen ottamista huomioon niiden maksujen suorituspäivästä riippumatta. Aikaisemmin kirjanpitoa käsiteltäessä esitettiin siihen kaksi vaihtoehtoa; suoriteperusteinen tai maksuperusteinen kirjanpito. Tilinpäätöksen yhteydessä maksuperusteisesta kirjanpidosta on

siirryttävä suoriteperusteiseen. Poikkeuksina ovat vähäiset liiketapahtumat, vastaiset menot ja menetykset (jotka täytyy vähentää, kuten edellisessä kappaleessa jo kerrottiin) sekä osatulouttaminen. Edellä esitettyjä periaatteita tulee soveltaa myös tässä, merkityksättömän pientä kuluja ei kulun maksajan kannata jakaa suoriteperusteisesti (olennaisuus), vaikka myyjän näkökulmasta se on jaettava, jos sen liiketoiminta perustuu juuri näihin maksuihin ja osa niistä kohdistuu seuraavalle tilikaudelle. (Leppiniemi 2008, 29.)

### *Erillisarvostus*

Nimensä mukaisesti erillisarvostusperiaatteella tarkoitetaan jokaisen tase-erän ja niihin sisältyvien yksittäisten erien arvostamista eräkohtaisesti tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa. Valmistustoimintaa harjoittavan yrityksen täytyy tilinpäätöstä varten laatia itse valmistettavista tuotteista kustannuslaskelmat, joihin erien arvot perustuvat. Erillisarvostuksesta käytetään myös termiä netottamiskielto, joka korostaa jokaisen erän esittämistä erillisenä eikä niiden arvoja saa yhdistää tai vähentää toisistaan. Pysyvien vastaavien arvostuspäätökset on tehtävä yksityiskohtaisesti, vaikka kokonaisarvo pysyisi samana, jokainen arvonnousu ja -lasku on ilmoitettava. Sama sääntö pätee myös poistettavaan omaisuuteen. Poistettavien summien tekijät on pystyttävä erittelemään hyödykekohtaisesti. Kuten edellä, myös tässäkin periaatteessa olennaisuus on tärkeä huomioida. Vaihto-omaisuuden tase-erässä varasto on inventoitava ja arvostettava hyödykekohtaisesti. Erillisarvostus pätee myös saamisten erittelyyn ja arvostamiseen yksityiskohtaisesti. (Leppiniemi 2008, 36; Tomperi & Keskinen 2010, 10.)

Edellä esitettyihin kirjanpitolain mukaisiin kuuteen peruseriaatteeseen on hyvä lisätä vielä yksi, sisältöpainotteisuus. Tarkoitus on keskittyä liiketapahtuman tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan oikeudelliseen muotoon. Sisältöpainotteisuuden kanssa rinnakkaisia termejä ovat myös ”asia ennen muotoa” ja ”substance over form” –termit. (Leppiniemi 2008, 21.)

#### **2.4.2 Täydentävät tilinpäätösperiaatteet**

Edellä esitetyt kuusi yleistä periaatetta sisältyvät kirjanpitolakiin. Niitä täydentävät muut yleisperiaatteet, jotka käyvät ilmi esimerkiksi lain valmisteluissa ja kirjanpitolautakunnan lausunnoissa, joissa perustana on kirjanpitolain 1:3 vaatimus hyvän kirjanpitolaitavan noudattamisesta. Näitä täydentäviä tilinpäätösperiaatteita ovat olennaisuus (esitelly lyhyesti jo kirjanpitoon liittyen kappaleessa 2.1), luotettavuus, täydellisyys, sisältöpainotteisuus, vakaan rahanarvon periaate, merkityksellisyys, todennettavuus ja julkiuus. Seuraavaksi esitellään lyhyesti tämän tutkimuksen kannalta olennaiset periaatteet, jotka täydentävät kirjanpitolaisissa esitettyjä tilinpäätösperiaatteita. Erityislakien esimer-

kiksi osakeyhtiölain tai verolainsäädännön kirjanpitoon vaikuttavia säännöksiä ja tulkintoja ei tässä tutkimuksessa käsitellä, koska ne eivät liity tämän tutkimuksen aihepiiriin.

### *Olennaisuus*

Olennaisuus sisältyy sekä kirjanpidossa että tilinpäätöksessä noudatettavaan hyvään kirjanpitotapaan (KPL 1:3). Olennaisuus ei ole yksiselkoinen. On mahdollista, ettei erä yksittäin tarkasteltuna tarvitse erittelyä tilinpäätöslaskelmissä, mutta saattaa olla perusteltua esittää se erillisenä liitetiedoissa. Informaatio on olennaista, jos sen esittämättä jättäminen saattaisi vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin. (IAS 1:30; KILA 2006, 11)

Merkittävyys on keskeinen kriteeri olennaisuutta tutkittaessa. Se millä on merkittävä vaikutus, on oleellista, kun taas se millä ei ole merkitystä, ei ole oleellista. (Leppiniemi 2008, 38.) Olennaisuutta pohdittaessa tulee ratkaistavasi myös esitetäänkö tiedot tilinpäätöksessä vai toimintakertomuksessa. Kirjanpitolautakunnan (2006) Yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta -mukaan mitä yksityiskohtaisemmasta tiedosta on kyse, sitä varmemmin se tulee sijoittaa tuloslaskelmaan. Toimintakertomuksen rakenteen tulee olla selkeä ja yhtenäinen, eikä sen luettavuutta tule heikentää liian tarkoilla, epäolennaisilla yksityiskohdilla. Olennaisuus tiivistyy kysymykseen onko kyseisellä tiedolla merkitystä tilinpäätöksen lukijalle. (KILA 2006, 11, Leppiniemi 2008, 47.)

### *Luotettavuus*

Luotettavuus on kaiken perusta. Jos juokseva kirjanpito on epäluotettavaa, siitä on mahdotonta tehdä luotettavaa tilinpäätöstä josta saa oikeat ja riittävät tiedot. Luotettavuudella tarkoitetaan mahdollisimman suurta todenperäisyyttä. Arvioitaessa tulevaisuudessa toteutuvia lukuja täytyy arviointiperusteiden sekä tehtyjen oletusten olla tiedossa ja puolueettomia. Kirjanpidon luotettavuutta voidaan lisätä parantamalla sen tarkistettavuutta. Juoksevan kirjanpidon oikeellisuus on oltava tarkistettavissa sen materiaalin perusteella. Siksi tositteiden täytyy sisältää riittävät tiedot liiketapahtuman todellisesta sisällöstä. Puhutaan aineiston todistusvoimaisuudesta sekä sen tarkistettavuudesta. Luotettavuutta varmistetaan myös juoksevassa kirjanpidossa tehtävillä täsmäytyksillä. Pankkitilin täsmäminen on perusta luotettavalle kirjanpidolle sekä kirjanpidossa tehtäville muille täsmäytyksille. Luotettavuuteen liittyy myös vaihto-omaisuuden inventointi tilikausittain fyysisesti laskemalla. (Leppiniemi 2008, 47–49.)

## 2.5 Kenellä on vastuu tehdyistä ratkaisuksista?

### 2.5.1 Vastuun jakautuminen

Suomalaisissa yrityksissä kirjanpidon ja tilinpäätöksen hoitaa yleensä joko yrityksen palveluksessa oleva oma kirjanpitäjä tai tilitoimiston toimihenkilö. Työ tehdään itsenäisesti. Yhtiön kirjanpidon lainmukaisuus on kuitenkin yksiselitteisesti toimitusjohtajan vastuulla. Hänen ei kuitenkaan tarvitse itse sitä tehdä, vaan yleistä on, että hän valitsee tehtävään sopivan henkilön tai yrityksen. Riippumatta siitä kuka kirjanpidon tekee, vastuu on kuitenkin toimitusjohtajalla. Vaatimus toimitusjohtajan huolellisuudesta ei tarkoita taloudellisesti ylimitoitettuja toimia vaan toimii vertailukohteena mitä huolellinen harkitseva henkilö tekisi samassa tilanteessa. (Vilkkumaa 2009, 49–51; Karttunen 2006, 43–44.)

Hallitus vastaa yhtiön kirjanpidon valvonnasta ja sen järjestämisestä asiallisesti (OYL 6:2.1). Villan (2006) mukaan hallituksen ensisijaisena tehtävänä on kuitenkin osakkeen arvon lisääminen eli voiton tuottaminen osakkeenomistajille. Hallituksen vastuulla on myös varainhoidon hoitaminen asianmukaisesti. Hallituksen on huolehdittava, ettei lisäarvon tuottamisessa oteta riskejä, jotka ovat liian suuria tai vääriä. (Villa 2006, 257; Vilkkumaa 2009, 49.)

Hallituksen valitsemalla tilintarkastajalla on vastuu omasta toiminnastaan. Tilintarkastajan tulee suorittaa saamansa tehtävä mahdollisimman virheettömästi ja täydellisesti. Koko kirjanpitoaineiston läpikäynti on kuitenkin mahdotonta, joten tilintarkastajan suoritusta arvioidaankin sen olennaisuuden mukaan. Tilintarkastaja voidaan tuomita eri perustein vastuuseen. Eri vastuutyyppejä ovat tulosvastuu, moraalinen vastuu, rikosvastuu sekä korvausvastuu. Horsmanheimon ja Steinerin (2002, 413) mukaan tilintarkastajan rikosvastuu toteutuu käytännössä lähinnä osallisuuden kautta, eikä puhtaasti tilintarkastusrikoksesta. Ongelmatilanteita selvittäessä myös kirjanpitäjä voi kuulua vastuullisten joukkoon. Seuraavassa luvussa on käyty pääkohdittain läpi tuore tapaus, joka rangaistusten kovuuden takia sai huomiota alalla. (Karttunen 2006, 43–47; Horsmanheimo & Stener 2002, 413.)

### 2.5.2 Esimerkkitapaus KKO:2010:91

Kirjanpitäjän vastuu riippuu tapauksesta, toimeksiannosta sekä saatavilla olevasta tiedosta. Seuraavaksi esitellään lyhyesti korkeimman oikeuden päätös vuodelta 2010 liittyen kirjanpitorikokseen ja vastuuseen niistä. Kun kirjanpitäjä tai kirjanpidosta vastaava on ammattitaitoinen ja tietää mitä voi tehdä ja millä keinoin tulokseen voi vaikuttaa,

rajojen venytys yli sallitun saattaa näyttäytyä houkuttelevana vaihtoehtona tiukan tilanteen ratkaisuksi. Vastuu oikean ja riittävän kuvan antamisesta täytyy tutkia tapauskohtaisesti. Tässä esitetyissä oikeustapauksessa eri oikeusasteet ovat antaneet toisistaan poikkeavia päätöksiä, mutta korkeimman oikeuden päätös on viimeinen ja ratkaiseva.

### ***KKO:2010:91***

Diaarinumero: R2009/11

Antopäivä: 15.12.2010

*Ulosotossa varattomaksi todettu A omisti yksin yhtiön osakekannan ja oli hallituksen ainoa jäsen. A oli lainannut yhtiöstä rahaa, vaikka hänellä ei ollut velkojen maksuun käytettävissä olevia varoja. Lainat oli kirjattu yrityksen taseeseen nimellisarvoonsa, vaikka A:n ainoat lyhennykset oli tehty yrityksestä saaduilla osingoilla. Tämän lisäksi yhtiöstä oli annettu lainoja myös kahdelle A:n lähipiiriyhtiölle, joilla ei myöskään ollut varoja lainojen maksamiseen eikä lainoille ollut annettu takuuta. Myös nämä lainat oli merkitty tilinpäätöksiin sen määräisinä kun lainat oli nostettu. Nämä erät sisältäneet tilinpäätökset ovat vuosilta 1998–2004.*

### ***Jyväskylän kärjäoikeus***

*Syyttäjä vaati yhtiön edustajalle, A:lle ja yrityksen kirjanpitotoimeksiannon saaneelle B:lle rangaistusta törkeästä kirjanpitorikoksesta. Syyttäjän mukaan A ja B olivat tahallaan laiminlyöneet tilinpäätöksien laatimisen. Taseen vastaaviin, lainasaamiin oli merkitty saatavat A:lta ja hänen lähipiiriyhtiöiltään nimellisarvoonsa, vaikka A ja B tiesivät, ettei saatavilla ollut arvoa huomioonottaen A:n ja lainaa saaneiden lähipiiriyhtiöiden taloudellisen tilanteen. A ja B olivat myös laiminlyöneet tietojen kirjaamisen liitetietoihin. Liitetiedoissa olisi pitänyt myös olla merkintä A:n osakaslainan lainvastaisuudesta. A ja B olivat toiminnallaan olennaisesti vaikeuttaneet oikean ja riittävän kuvan saamista yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.*

*Kärjäoikeus hylkäsi syytteet. Sen mielestä yleisen kirjanpitotavan mukaan osakaslainoja ei tulisi kirjata taseeseen arvottomiksi. Kärjäoikeus ei nähnyt syytä, että erät olisi pitänyt kirjata muuhun arvoon kuin nimellisarvoonsa. Kärjäoikeus hylkäsi syytteet edellä mainituista, mutta tuomitsi A:n ehdolliseen vankeuteen 1 vuodeksi ja 2 kuukaudeksi muista rikoksista.*

### ***Vaasan hovioikeus 24.10.2008***

*Syyttäjä valitti hovioikeuteen. Hovioikeus katsoi tapauksessa tarvittun oikean kirjaamistavan vaativan ammattitaitoa, joten vastuu oli lähtökohtaisesti tilitoimiston edustajalla B. A:n ei voitu olettaa ohjeistavan tilitoimistoa saatavan kirjaamisesta, jolloin vastuu oikean kuvan antamisesta oli B:llä. Myös A oli vastuussa kirjanpidosta, hän tiesi taloudellisen tilanteensa ja osakaslainojensa lainvastaisuuden. Syyteen mukaan B:n maksukyvyttömyys oli myös A:n tiedossa, jolloin kirjanpidossa oli tahallaan annettu vääriä ja harhaanjohtavia tietoja. Lainat oli arvostettu nimellisarvoonsa eikä todennäköiseen arvoonsa eli arvottomiksi.*

*Hovioikeus totesi päätöksessään, että A oli jatkuvasti tehnyt yhtiölle las-  
kutettavaa työtä ja yhtiö oli tehnyt voittoa, joten A:lla oli kyky yhtiölle tulosta tuottavaan toimintaan. Todistajan kertomuksen mukaan osakaslainojen alaskirjaus on poikkeuksellista muun muassa veroseuraamusten takia, joten hovioikeus katsoi tältä osin A:n ja B:n toimineen oikein. Hovioikeus puuttui kuitenkin A:n lähipiiriyhtiöille annettujen lainojen arvostukseen. Hovioikeus katsoi saatavat arvottomiksi ja A:n ja B:n laiminlyönnin tahalliseksi. Liitetiedoissa lähipiiriyhtiöitä koskevat tiedot olivat hovioikeuden päätöksen mukaan harhaanjohtavia ja johtivat ulkopuolista tilinpäätöksen lukijaa harhaan. Saamiset yrityksiltä eivät kuitenkaan olleet suuria, joten menettely ei olennaisesti vaikeuttanut oikean ja riittävän kuvan saamista, eikä täyttänyt törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistöä. Hovioikeus ei muuttanut A:n käräjäoikeudessa saamaa rangaistusta, mutta tuomitsi B:n 80 päiväsakon rangaistukseen.*

### ***Korkein oikeus***

*Ratkaistavia asioita ovat miten vastuu jakautuu A:n ja B:n välillä ja täyttääkö heidän menettelynsä kirjanpitorikoksen vai törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön. On ratkaistava myös sovellettava laki, sillä säännöstöä on muutettu 1.4.2003.*

Sovellettava laki on rikoksen tekoaikana voimassa ollut tai nykyinen, jos nykyinen johtaa lievempään lopputulokseen (rikoslaki 3:2 §). Rikoksen teko hetkellä voimassa olleen lain (rikoslaki 30:9 §) mukaan kirjanpito velvollisen edustaja tai toimeksiannon saaja tuomitaan sakkoon tai enintään kolmen vuoden vankeusrangaistukseen, jos liiketapahtumien kirjaaminen laiminlyödään kokonaan tai osaksi. Näin myös, jos kirjanpito velvollinen on vaikeuttanut oikean ja riittävän kuvan saamista toiminnan taloudellisesta tuloksesta tai taloudellisesta asemasta merkitsemällä kirjanpitoon vääriä tai harhaanjohtavia tietoja. Kirjanpitorikoksen enimmäisrangaistus alennettiin kahdeksi vuodeksi van-

keutta vuonna 2003. Samalla lisättiin rikoslain 30 luvun 9 a §, jossa säädetään törkeästä kirjanpitorikoksesta. Kirjanpitorikos on törkeä, jos liiketapahtumien kirjaaminen ja tilinpäätöksen laatiminen laiminlyödään kokonaan tai olennaisilta osiltaan. Annetaan vääriä tai harhaanjohtavia tietoja, joiden määrä on huomattavan suuri, ne koskevat suuria summia tai ne perustuvat sisällöltään väärin tositteisiin. Myös jos kirjanpitorikos on kokonaisuutena arvostellen törkeä, kyseessä on törkeä kirjanpitorikos, josta tuomitaan vähintään neljän kuukauden ja enintään neljän vuoden vankeusrangaistus.

Kirjanpitolain mukaan saamiset tulee merkitä taseeseen nimellisarvoonsa, mutta enintään todennäköiseen arvoonsa (KPL 5:2 §). Luvussa kolme säädettyt yleiset tilinpäätösperiaatteet velvoittavat noudattamaan tilikauden tuloksesta riippumatonta varovaisuutta (KPL 3:3 §). Jos varovaisuudesta poiketaan, tulisi siitä olla selostus tilinpäätöksen liitetiedoissa sekä laskelmat sen vaikutuksista tilikauden tulokseen ja taseeseen (KPL 3:3§).

### ***Ovatko kirjaukset olleet kirjanpitolain vastaisia?***

*Saamiset on merkittävä taseeseen nimellisarvoonsa, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoonsa (KPL 5:2§1). Tämän perusteella ja varovaisuuden periaatetta noudattaen arvonmäärittämisessä täytyy huomioida myös perintään vaikuttavat asiat kuten velallisen maksukyky ja mahdolliset vakuudet. Mikäli johonkin taseen erään liittyy erityisiä epävarmuustekijöitä, täytyy niistä antaa selvitys liitetiedoissa.*

*Korkein oikeus katsoo, että tilinpäätöksiin merkityt saatavat ovat olleet todennäköisesti arvottomia. Jos erät olisi kirjattu arvottomina, ei yritys olisi voinut jakaa osinkoa. Osinko oli ainoa velan takaisinmaksutapa. Tästä johtuen osakaslainojen arvostus nimellisarvoonsa on vääristänyt yrityksen kirjanpidollisen tuloksen. Myöskään liitetiedoissa ei ollut mainintaa lainojen arvottomuudesta, eikä muuta tietoa, josta se olisi tullut ilmi. Kokonaisuutena arvioiden tilinpäätökset eivät ole antaneet oikeaa ja riittävää kuvaa yrityksen taloudellisesta tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Korkein oikeus katsoo, että kyseessä on väärin ja harhaanjohtavien tietojen merkitseminen kirjanpitoon tilinpäätösten laiminlyönnin tilalta.*

### ***Olellisuuden ja rikosasteen arviointi***

Saatavat ovat määrittään olleet noin puolet tai kaksi kolmasosaa taseen loppusummasta ja samaa tasoa kuin tilikauden tulos. Huomioitaessa arvottomien saatavien osuus yhtiön koko taseen loppusummasta sekä eri vuosien tuloksista voidaan todeta, että saatavien kirjaaminen todennäköistä arvoa korkeampaan ar-



voonsa on olennaisesti vaikeuttanut oikean ja riittävän kuvan saamista yhtiön taloudellisesta tuloksesta ja -asemasta.

Laki vaihtui 1.4.2003. Tässä tapauksessa rikoslain 30 luvun 9 a §:n törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistö täyttyi. Menettely on koskenut suuria summia ja tekoa kokonaisuutena arvioiden on pidettävä törkeänä. Kirjanpidon antama virheellinen kuva vaarantaa kirjanpitovelvollisen liiketoiminnasta tietoja tarvitsevan ulkopuolisen (veroviranomaiset, rahoittajat ja muut liikekumppanit) mahdollisuutta saada tietoja kirjanpitovelvollisen toiminnasta ja taloudellisesta asemasta. Rangaistusasteikkona on ennen 1.4.2003 muutettu sakkoa tai vankeutta enintään kaksi vuotta. Korkeimman oikeuden mukaan liitetiedot eivät olleet puutteelliset, koska saatavat olisi tullut kirjata arvottomiksi jo taseessa.

### **Vastuun jakautuminen**

Lain (rikoslaki 30:9 §) mukaan kirjanpitorikoksen voi tehdä kirjanpitovelvollisen edustaja tai henkilö, jonka tehtäväksi kirjanpito on uskottu toimeksiannolla. Vastuun jakautumisessa ratkaisevaa on, mikä osuus toimeksiannon saajalla on käytännössä ollut. Onko hän saanut vain materiaalin ilman ohjeita vai tuntee hän yrityksen ja tietää taustat tekemistään kirjauksista. Jos kirjanpitovelvollinen ja toimeksiannon saanut laativat kirjanpidon tai tilinpäätöksen yhdessä, he myös vastaavat sen oikeellisuudesta yhdessä. A:lla ei kertomansa mukaan ollut riittävästä kirjanpidollista osaamista, jotta hän olisi voinut antaa kyseisten kirjauksien ohjeistusta. Hän oli luottanut ammattitaitoiseen kirjanpitotoimistoon. Kirjanpidosta huolehtinut B, kirjanpitotoimiston toimitusjohtaja, oli oikeudessa kertonut tunteneensa A:n ja muun muassa laatineensa hänen veroilmoituksensa. B oli tietoinen A:n huonosta taloudellisesta tilanteesta. Toimiston kirjanpitäjä oli huolehtinut kirjanpidon teknisestä toteutuksesta.

Korkein oikeus toteaa A:n toimineen yritystoiminnassa jo pitkään ja häneltä voidaan edellyttää tietoisuutta kirjanpidon peruseriaateista. Näitä ovat muun muassa varovaisuuden periaate ja säännös saatavan arvostamisesta enintään todennäköiseen arvoonsa. B:llä on toimeksiantonsa puolesta ollut mahdollisuus vaikuttaa kirjauksiin ja tilinpäätösratkaisuihin. B on tekijävastuussa. Teon moitittavuutta arvioitaessa on huomioitava, että B oli KHT-tilintarkastajatutkinnon suorittanut erityisasiantuntija. Asemansa puolesta hänen on täytynyt olla tietoinen, että kirjaukset taseessa eivät ole kirjanpitolain mukaisia.

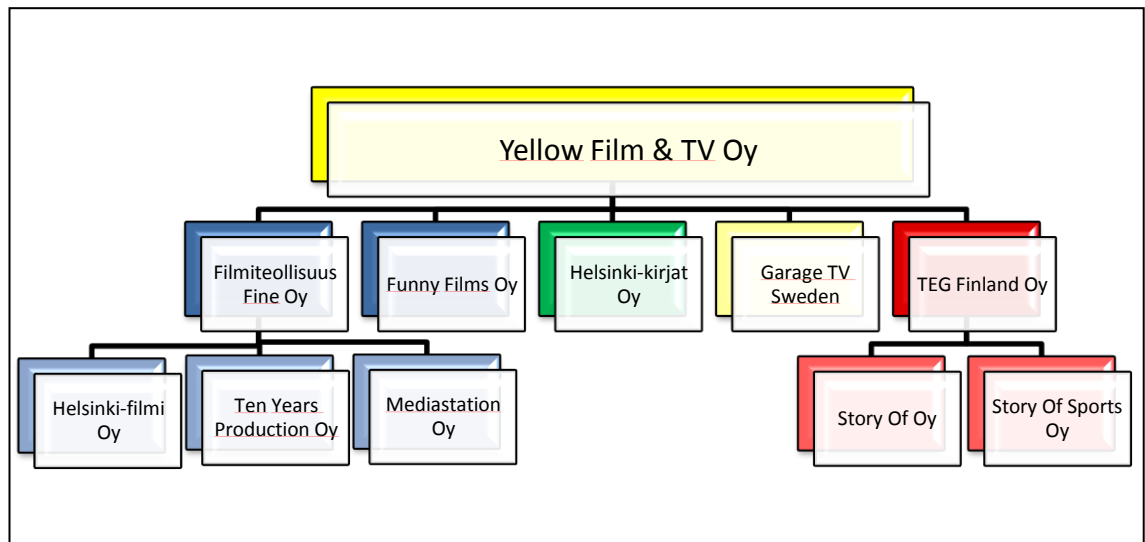
## Syyksilukeminen

Kirjanpitovelvollinen A ja kirjanpidon toimeksiantona saanut B ovat tahallaan antaneet vääriä tietoja yrityksen tilinpäätöksissä ajalla 1999–2004. Molemmat ovat tienneet, ettei saatavilla velallisen taloudellisen tilanteen vuoksi ollut arvoa. Näin toimiessaan he ovat olennaisesti vaikeuttaneet oikean ja riittävän kuvan saamista ja näin syyllistyneet kirjanpitorikokseen. Korkeimman oikeuden mukaan A tulisi tuomita yhden vuoden kuuden kuukauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen ja B 100 päiväsakon suuruiseen sakkorangaistukseen. Oikeudenkäynnin viivästymisen vuoksi A tuomittiin yhden vuoden ja kahden kuukauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen ja B 80 päiväsakon sakkorangaistukseen. Asian olivat ratkaisseet kuusi oikeusneuvosta, josta yksi oli eri mieltä.

### 3 EMPIIRINEN TUTKIMUS

#### 3.1 Case-yritys Helsinki-kirjat Oy

Case-yritys Helsinki-kirjat Oy on aloittanut toimintansa syyskuussa vuonna 2009. Sen ensimmäinen tilikausi on 16 kuukautta ja ensimmäinen virallinen tilinpäätös tehtiin kalenterivuoden 2010 lopussa. Yrityksen omistaa Oy Yellow Film & TV Ab, joka on konsernin emoyhtiö. Konsernirakenteen ja konserniin kuuluvat muut yhtiöt näkyvät seuraavasta vuokaaviosta, kuvio 4. (haastattelu Erola 19.8.2010, haastattelu Reinilä 19.8.2010.)



Kuvio 4 Yellow Film & TV Oy –konserni.

Kuviossa 4 esitetyt konsernin muut yritykset painottuvat pääasiassa TV- ja elokuva-tuotantoon. Filmitoiminta Oy ja sen tytäryhtiöt kuuluivat aikaisemmin Talentum-konserniin, kunnes yrityksen omistaja-johtajat ostivat konsernin itselleen ja laajensivat sitä perustamalla uusia yrityksiä sekä yritysostoilla. Helsinki-kirjat on yksi perustetuista uusista yrityksistä, toinen uusi perustettu yhtiö on ruotsalainen tv-tuotantoyhtiö Garage TV, joka toimii Ruotsissa. Konserni on laajentunut myös yritysostoilla, joista viimeisin on TEG Finlandin osto elokuussa 2010. (haastattelu Reinilä 19.8.2010.)

Konsernin kirjanpito tehdään konsernissa, kuten jo johdannossa kerrottiin. Helsinki-kirjojen toimiala poikkeaa edellä esitellyn konsernin muista yrityksistä. Tämän uuden toimialan myötä myös kirjanpidossa tulee vastaan uusia ratkaistavia asioita. TV-tuotannot pidetään keskeneräisenä työnä, kunnes tuotantovaihe alkaa. Sopimuksista riippuen yleensä tällöin syntyy oikeus laskuttaa tilaajaa ja samalla siirrytään myyntijak-

sotuksiin. Pitkät elokuvat pidetään keskeneräisenä työnä, kunnes niiden teatteriensi-iltana kulut ja tuotot puretaan ja elokuva näkyy tuloksessa. (haastattelu Koivisto 20.8.2010.)

Helsinki-kirjojen toimitusjohtajalla Jan Erolalla ja myyntipäälliköllä Eetu Alvikilla on monien vuosien kokemus kirjojen kustantamisesta, mutta ei kirjakustantamisen kirjanpidosta, varsinkaan kirjaustasolla. Tämä tutkimus perustuu uuden yrityksen projekti-kohtaisten kirjausperiaatteiden luomiseen. Tutkimuksen tavoitteena on myös testata eri kirjausvaihtoehtojen vaikutukset tulokseen ja taseeseen. Tulostaikuteisuuden huomiointi on olennaista, sillä tulos näkyy myös taseessa, sen omassa pääomassa. Jos tilikauden tulos on negatiivinen, se pienentää oman pääoman määrää. Osakeyhtiölain 20:23.1 §:n mukaan osakeyhtiön hallituksen on tehtävä rekisteri-ilmoitus, jos osakeyhtiön oma pääoma muuttuu negatiiviseksi. Oman pääoman menettämistä koskeva rekisteri-ilmoitus poistetaan uudella ilmoituksella, kun osakepääomasta yli puolet on jäljellä, kun tilintarkastaja on sen osoittanut tarkastamalla uuden taseen tai muun selvityksen avulla. Tutkimustuloksen testaamiseen kuuluu myös sen lainmukaisuuden varmistaminen. Tästä johtuen konsernin tilintarkastajaa KHT Kare Kotirantaa on myös haastateltu liittyen tutkimuksen tulokseen ja sen lainmukaisuuteen. (haastattelu Erola 19.8.2010; KILA; Leppiniemi 2008, 63.)

### **3.2 Tutkimuksen projektit**

Tarve tutkimukselle syntyi, kun yrityksellä oli jo muutama valmis kirja. Kirjoista syntyneet kulut ja tuotot oli saatava kohdakkain ja kertomaan oikeaa viestiä projektin vaiheesta ja tulossennusteesta. Yhtenäinen käytäntö ja kirjausperusteet tarvitaan, jotta kokonaisuus antaisi luotettavan kuvan yrityksen toiminnasta. Eri projektien kulut ja tuotot käyttäytyvät eri tavalla. Tutkimuksessa varioidaan neljää eri projektia eli kustannettavaa kirjaa. Niistä käytetään nimiä projekti A, B, C ja D. Jokainen oikea projekti on uniikki ja toteutuu omalla tavallaan, mutta tämän tutkimuksen projektit ovat yleistyksiä, keski-vertoja. Niiden kulut ja tuotot perustuvat olemassa oleviin kustannuspäätöksiin ja niiden toteutuneisiin kuluihin niitä yksinkertaistaen, mutta samalla realistisesti esittäen. Oikeista projekteista on myös otettu mallia kulujen ja tuottojen ajallista toteutumista tutkittaessa ääritapahtumia kuitenkin pehmittäen. Projektit ovat yleistyksiä edustamistaan kirjatyypeistä, jotta tutkimus palvelisi mahdollisimman suurta joukkoa erilaisia projekteja eli kirjojen kustannuspäätöksiä. (haastattelu Erola, 19.8.2010.)

Painoksen kappalemäärä vaikuttaa projektiin. Yleensä painosten ensimmäiset erät ovat määriltään kohtuullisia, jotta mahdolliset korjaukset tekstiin voidaan tehdä ennen seuraavaa painosta tai väärin arvioitu myyntiennuste korjata ja minimoida tappiot. Tässä tutkimuksessa painosten määrät vaihtelevat 1 000 kappaleesta 3 000 kappaleeseen.

Kuluja kirjan kustantamisessa syntyy alkuhetkellä, kun ostetaan ulkomaisen kirjan oikeudet tai suomalainen kirjoitettu romaani tai tietokirja. Teksti joko käännetään tai uuden kirjan kohdalla yleensä kustannustoimittaja lukee kirjan ja kommentoi. Prosessi jatkuu kannen suunnitteluun. Yleensä myös ulkomaisiin kirjoihin suunnitellaan uudet markkinoille sopivat kannet, jonka jälkeen vuorossa on kirjan taitto. Taitettu kirja on painovalmis. Kirja painetaan ja rahdataan Kirjavälitykseen, josta se jaellaan tilausten mukaan myyntipisteisiin. Lisäkuluja syntyy kirjan mainostamisesta, lehdistökappaleiden postituksista sekä julkistamistilaisuudesta. Julkistamistilaisuus on yleensä kirjan hengen mukainen juhlava tilaisuus, usein päivällä pidetty kahvitilaisuus, jossa lehdistölle on mahdollisuus haastatella kirjailijaa sekä kustantajaa. Julkaisutilaisuuden tavoitteena on kerätä kirjalle julkisuutta ja edistää myyntiä. Usein tilaisuudet ovat hyvin tärkeitä myös kirjailijalle ja kustantajalle, sillä joissakin tapauksissa projektit saattavat kestää useita vuosia.

Eri projektien tuotot käyttäytyvät yleensä samalla tavalla. Kirjan julkaisuhetkellä kysyntä on kova, kun kaupat ostavat kirjaa varastoon. Julkaisun jälkeen myynti yleensä hiipuu tasaisesti, kunnes loppuu alennusrysäykseen tai myynti jatkuu hyvänä ja kirjasta tilataan uusi painos. Esimerkkiprojekteistamme yksi, projekti D on hittituote, jonka koko painos myytiin nopeasti. Yleensä tällaisessa tapauksessa kirjasta teetetään uusi painos. Kirjan kustantajan kannalta toiset painokset ovat kannattavia, kuluja aiheutuu vain kirjan painosta (sekä mahdollisista korjauksista, jotka yleensä ovat hyvin pieniä kuluja). Tässä tutkimuksessa tutkitaan aloittavan kirjakustantamon toimintaa, joten toiset painokset on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle.

Tutkimuksen kohteena olevat projektit ovat käännöskirja (projekti A), kotimainen romaani (projekti B), kotimainen tietokirja (projekti C) ja pamfletti (projekti D). Projekti A on klassinen esimerkki tavallisesta kirjasta, joka on ulkomailta myynyt hyvin ja nyt sen oikeudet on ostettu Suomeen. Painos tästä kirjasta on 3 000 kappaletta ja arvioitu keskihinta 12,50 euroa. Hinnalla tarkoitetaan kustantamon saamaa hintaa, ei vähittäiskaupassa asiakkaan maksamaa hintaa. Projekti B:n painos on varovaisempi, 2 500 kappaletta, mutta arvioitu tutkimuksessa käytetty keskihinta on sama. Tämä on hyvin mahdollista, sillä ulkomaisen kirjan suosio on jo testattu ulkomailta, joten 500 kappaletta suurempi painos on realistista saada myydyksi. Projektit, niiden painoskoot ja arvioidut keskimääräiset myyntihinnat on esitetty taulukossa 1.

Taulukko 1 Projektit, painoskoot ja myyntihinta

Projekti	Painos	Arvioitu keskimääräinen myyntihinta
PROJEKTI A käännöskirja	3 000	12,50 €
PROJEKTI B romaani	2 500	12,50 €
PROJEKTI C tietokirja kotimainen	3 000	14,00 €
PROJEKTI D pamfletti	1 000	10,00 €

Projekti C on kotimainen tietokirja, sen arvioitu keskihinta on tutkittavista kirjaprojekteista korkein, 14 euroa, kuten taulukosta 1 nähdään. Tietokirjan menestykseen kuitenkin uskotaan ja ensimmäisen painoksen kooksi on valittu 3 000 kappaletta. Tutkimuksen projekteista pienin painoskoko on projektilla D, 1 000 kappaletta. Projekti D on pehmeäkantinen pamfletti, jonka valmistuskustannukset ovat pienet samoin kun keskimääräinen myyntihinta 10 euroa kappale. Tässä kappaleessa esitetyt tiedot esitetään uudelleen myöhemmin taulukossa 4. Seuraavaksi käydään tarkemmin läpi eri projektien kulut.

### 3.2.1 Projektien kulut

Projekti A on käännöskirja, jonka oikeudet ostetaan ulkomailta. Kirja täytyy kääntää ja toimittaa suomeksi. Kääntäjälle maksetaan yleensä kahdessa erässä ja sen jälkeen kirjan kustannustoimittajalle kirjan lukemisesta ja kommentoimisesta. Kuten kaikissa kirjoissa kansi täytyy suunnitella ja teksti taittaa. Tämän jälkeen kirja painetaan ja kuljetetaan myytäväksi. Kuluja syntyy painon lisäksi Kirjavälityksestä, joka hoitaa kirjojen logistiikkaa ja varastointia. Kirjavälityksen kulu on prosenttiosuus myynnistä, tässä tutkimuksessa on käytetty 7 prosenttia. Prosentti on neuvoteltavissa ja vaihtelee eri yrityksillä. Seuraavassa taulukossa on esitetty projektien A ja B kulut.

Taulukko 2 Kulut, projekti A ja projekti B

<b>PROJEKTI A, käännöskirja</b>	<b>-19 900 €</b>	<b>PROJEKTI B, romaani</b>	<b>-12 788 €</b>
Oikeuksien osto	-3 000 €		
Kääntäjän kulut erä 1	-3 000 €		
Tekstin toimittaminen	-1 000 €	Tekstin toimittaminen	-1 000 €
Kääntäjän kulut erä 2	-3 000 €	Kirjailijan ennakko	-3 000 €
Kansi, suunnittelu ja kuvat	-1 000 €	Kansi, suunnittelu ja kuvat	-500 €
Kirjan taitto	-500 €	Kirjan taitto	-500 €
Painokulut	-5 000 €	Painokulut	-4 000 €
Kirjavälityksen kulut	-2 100 €	Kirjavälityksen kulut	-1 488 €
Mainonta	-1 000 €	Mainonta	-2 000 €
Postitukset	-300 €	Postitukset	-300 €

Taulukossa 2 on esitetty projektien A ja B kulut. Käännöskirja tässä tapauksessa tulee kalliimmaksi. Kääntäjälle maksetaan yleensä sivumäärän perusteella, joten palkkio ei juuri ole neuvoteltavissa, ainakaan hyvien kääntäjien kohdalla. Huonon kääntäjän käyttö saattaa kostautua kustannustoimittajalta vaadittujen työtuntien määränä. Projekti A on kalliimpi verrattuna projektiin B osittain myös suuremman painoksen takia. Kohdassa mainonta on kirjan mainonnan lisäksi julkistamistilaisuuden kulut, tilavuokra ja tarjoilut. Kotimaisille kirjoille järjestetään usein julkistamistilaisuus, jossa kirjailijaa haastatellaan ja esitellään kirja medialle. Jos julkistamistilaisuus saa paljon mediatilaa, kirja saa sitä kautta tarvitsemaansa mainontaa. Ulkomaisia kirjailijoita ei aina saada paikanpäälle ja heidän kohdallaan käytetäänkin enemmän mainontaa. Varsinkin, jos kirjailija on suurelle yleisölle entuudestaan tuntematon. (haastattelu Alvik, 22.9.2010.)

Kirjailijan ennakolla tarkoitetaan kirjailijalle maksettavaa palkkiota. Yleensä kirjailijat haluavat sopimuksiinsa oikeuden tuottoon. Kirjailijan saama ennakko vähennetään tilitettävästä tuotoista, josta nimi ennakko tulee. Kiinteä summa on siis ennakkomaksu kirjan tuotoista. Tuotot maksetaan kirjailijoille jokaisen päättyneen vuoden seuraavana kesänä. Tämä tutkimus keskittyy ensimmäisen vuoden toimintaan ja ensipainoksiin. Kun ensimmäinen painos myydään kokonaan, yleensä kirjailijalle tilitettävää tuottoa syntyy. Tämän tutkimuksen kannalta kulu ei ole oleellinen, joten sitä ei tässä tutkimuksessa huomioida.

Projektit C ja D eivät ole yhtä vertailukelpoisia keskenään kuin projektit A ja B. Ne ovat lähes toistensa vastakohdat. Projektissa C kustannukset ovat suuret, samoin kun myyntihinta. Korkealaatuisia kuvia on käytetty paljon ja sivumäärä on suuri. Kansi, sen suunnittelu ja kuvat ovat iso kustannuserä tietokirjassa samoin kun painokulut. Hyvälaatuinen painojälki maksaa. Projekti D, pamfletti, on edullinen tehdä. Sen ainoa kuva on kannessa ja sekin kirjan hengen mukaisesti yleensä edullinen. Pamfletin painokulut ovat myös alhaiset, tutkimuksen projekteista alhaisimmat, se myös myydään pienemmällä hinnalla.

Taulukko 3 Kulut, projekti C ja projekti D

<b>PROJEKTI C, tietokirja</b>	<b>-16 456 €</b>	<b>PROJEKTI D, pamfletti</b>	<b>-7 750 €</b>
Tekstin toimittaminen	-1 000 €	Tekstin toimittaminen	-500 €
Kirjailijan ennakko	-3 000 €	Kirjailijan ennakko	-2 000 €
Kansi, suunnittelu ja kuvat	-3 000 €	Kansi, suunnittelu ja kuvat	-500 €
Kirjan taitto	-500 €	Kirjan taitto	-500 €
Painokulut	-5 500 €	Painokulut	-2 400 €
Kirjavälityksen kulut	-2 156 €	Kirjavälityksen kulut	-700 €
Mainonta	-1 000 €	Mainonta	-1 000 €
Postitukset	-300 €	Postitukset	-150 €

Taulukossa 3 on esitetty projektien C ja D kulut. Ylimmällä rivillä ovat kulut yhteensä. Projektin C painokulut ovat kaikkein kalleimmat, mutta tästä huolimatta projektin A kulut kokonaisuudessaan ovat suurimmat. Seuraavassa kappaleessa tutustutaan projektien tuottoihin.

### 3.2.2 *Projektien tuotot*

Tutkimuksessa käytetyt projektien tuotot lasketaan jokaisen painoskoon mukaan kertomalla myytävät kappaleet arvioidulla keskimääräisellä myyntihinnalla. Keskimääräinen myyntihinta lasketaan keskiarvona jokaisen myydyn kappaleen hinnasta. Ensimmäiset kappaleet myydään aina kalleimmalla ja viimeiset usein alennuksella. Eri asiakkaille on yleensä eri hinnat ostettavien määrien ja tehtyjen sopimusten mukaan. Laskelmissa joudutaan käyttämään arviota ja vasta jälkeenpäin voidaan laskea, mikä on ollut kyseisen erän toteutunut keskimääräinen myyntihinta. Tutkimuksen case-yritys Helsinki-kirjat Oy on vasta aloittanut toimintansa, eikä yhdenkään kustannetun kirjan painosta ole vielä myyty loppuun, joten arvioituja keskihintoja ei päästä vielä tässä vaiheessa tarkastamaan. Myöhemmin, kun on mahdollista verrata arvioitua ja toteutunutta keskimääräistä hintaa, voidaan ennustaa paremmin. Ennustettujen hintojen vertaaminen toteutuneisiin on tärkeää, sillä se parantaa ennusteita. Seuraavalla kerralla tiedetään edelliskertojen virhearviot ja ne voidaan huomioida uusia laskelmia tehtäessä. Luonnollisesti on myös otettava huomioon, että jokainen projekti on omanlaisensa ja ostajaryhmien käytös saattaa poiketa toisistaan, esimerkiksi ajankohtaiset kirjat ostetaan heti ja myöhemmin ne ovat poistomyynneissä, kun taas toiset kirjat myyvät hitaasti, mutta varmasti.

*“Mikael Jungnerin Outolintu-kirjan ensipainos melkein loppuunmyyty.*

*YLEn entisen toimitusjohtajan muistelmateos on kiinnostanut kansalaisia yli odotusten. Kirjan kustantanut Helsinki-kirjat painatti muistelmateoksesta 5 000 kappaleen ensipainoksen. Kustantamon myynti- ja markkinointipäällikkö **Eetu Alvik** sanoo kustantamon olevan tyytyväinen kirjan menekkiin.*

*– Olemme olleet erittäin tyytyväisiä kirjan menekkiin. Se on hyvin kirjoitettu ja tempaa mukaansa. Toivotaan nyt, että kirjasta otettaisiin lisäpainoksia, meillä ei ole enää varastossa kuin muutamia satoja.*

*Alvikin mukaan lähestyvät tapahtumat, isänpäivä ja Helsingin kirjamesut, voivat nostaa kirjan kysyntää sen verran, että Outolinnusta otetaan lisäpainos.*



– *Olen kyllä iloinen Jungnerin puolesta, että kirja on kiinnostanut näin paljon ja se on saanut julkisuutta, koska kirja on aina iso projekti. Hän on taitava kirjoittaja ja sanankäyttäjä.*”  
(MTV3-Ann-Mari Leinonen, 2010)

Tässä tutkimuksessa käytettävät projektit ovat edustamiensa kirjatyyppeiden ”normaaleja tapauksia”, samoin niiden arvioidut keskimääräiset myyntihinnat. Jokaisesta painoksesta, varsinkin ensipainoksista annetaan lehdistölle ja muille sidosryhmille ilmaiskappaleita. Ilmaiskappaleiden määräksi on projekteissa määritetty 100 kappaletta paitsi projektissa D, pamfletissa jossa ilmaiskappaleita ei anneta. Tämä johtuu projektin D pienemmästä painoskoosta. Jotta kateprosentit olisivat lähellä alan yleisiä keskiarvoja, on vielä huomioitava varastoon jäävät kappaleet. Nämä myydään vasta seuraavan syksyn poistomyynissä. Seuraavassa taulukossa on esitetty jokaisen projektin myyntimäärä, arvioitu myyntihinta ja sen avulla lasketut tuotot.

Taulukko 4 Projektien myytävien kappaleiden määrät ja tuotot

Projekti	Painos	Ilmaiskappaleet	Varastoon jäävät kappaleet	Myytävä määrä	Arvioitu keskimääräinen myyntihinta	Tuotot
PROJEKTI A käännöskirja	3 000 kpl	100 kpl	500 kpl	2 400 kpl	12,50 €	30 000 €
PROJEKTI B romaani	2 500 kpl	100 kpl	700 kpl	1 700 kpl	12,50 €	21 250 €
PROJEKTI C tietokirja	3 000 kpl	100 kpl	700 kpl	2 200 kpl	14,00 €	30 800 €
PROJEKTI D pamfletti	1 000 kpl	0 kpl	0 kpl	1 000 kpl	10,00 €	10 000 €

Taulukosta 4 nähdään, että suurimmat tuotot ovat projektilla C, samoin kallein myyntihinta. Kuten jo aiemmin on todettu, projekti D on edullisin, siitä on pienin painos ja tästä syystä myös tuotot tulevat olemaan alhaisimmat. Pelkät tuotot ja kulut eivät irtonaisina anna oikeaa kuvaa. Yrityksen toiminnan kannalta kulujen ja tuottojen suhde on olennainen. Onko tuottoja enemmän kun kuluja? Saadaanko projektin kulut katettua sen tuotoilla? Seuraavassa taulukossa tuotot ja kulut on esitetty yhteissummoina rinnakkain. Projektien kustannuspäätöstä tehdessä on oleellista huomioida projektin kannattavuus, kulut suhteessa tuottoihin, sillä tuoton täytyy kyetä kantamaan myös projektille kuulumattomia yleiskuluja, jotka aiheutuvat yrityksen olemassaolosta. Taulukossa 6 on esitetty projektien katteet. Katteissa on huomioitu ilmaiskappaleet ja varastoon jäävät kappaleet, jotka todennäköisesti myydään edullisesti alennusmyynneissä.

Taulukko 5 Projektien katteet

Projekti	Tuotot	Kulut	Tulo	Kateprosentti
PROJEKTI A käännöskirja	30 000 €	-19 900 €	10 100 €	34 %
PROJEKTI B romaani	21 250 €	-12 788 €	8 463 €	40 %
PROJEKTI C tietokirja kotimainen	30 800 €	-16 456 €	14 344 €	47 %
PROJEKTI D pamfletti	10 000 €	-7 750 €	2 250 €	23 %

Taulukosta 5 nähdään projekteilta yrityksen muiden kulujen kattamiseksi jäävä tulo sekä projektikohtainen kateprosentti. Projektilla D kate on pienin, 23 prosenttia, kun puolestaan projektilla C se on 47 prosenttia. Tämä on mahdollista, koska projekteille ei vielä ole kohdistettu mitään muita kuluja, kuin tässä esiteltyt. Todellisuudessa projektille voidaan kohdistaa paljon enemmän kuluja, jotka pienentävät katetta. Tosielämässä suurempi osa painoksesta saattaa jäädä varastoon tai kirjan kiinnostavuus on arvioitu väärin, jolloin hintaa joudutaan laskemaan.

Samankaltaiset projektit, projektit A ja B, ovat myyntihinnaltaan molemmat 12,50 euroa, mutta B:n painos on 500 kappaletta pienempi ja kulut noin 7 000 euroa pienemmät, tästä johtuen kate on parempi sekä projektilta jäävä tulo suurempi. Tutkimuksen tarkoituksena on tutkia miten projektin kulut ja tuotot aiheutuessaan eri aikaan näkyvät yrityksen kirjanpidossa ja kuinka ne tulisi kirjata, jotta kirjanpidon tulos ennakoisi lopullista tulosta.

### 3.3 Ajan vaikutus tutkimukseen

Eri kustannusprojekteja verratessa täytyy tehdä valintoja mitkä projektit toteutetaan. Osa saatetaan valita kannattavuuden perusteella, toiset yhteiskunnallisen merkittävyyden, synergiaetujen tai jonkun muun kustantajalle oleellisen asian takia.

*”Lukeminen on intohimolaji.*

*Julkaisemme koskettavia, kiehtovia ja ajatuksia herättäviä romaaneja, runoja, elämäkertoja ja muita tietokirjoja, huumoria, sarjakuvia sekä nuortenkirjallisuutta.”*

(Helsinki-kirjat, 2010)

Ennen projektiin sitoutumista tehtävä kustannuslaskelma antaa kuvan projektin kulu-rakenteesta. Kun oikeudet kirjaan tai käsikirjoitukseen ostetaan, syntyy ensimmäinen virallisesti projektille kuuluva kulu. Kirjan etsimiseen käytettyä työpanosta ja muita hankittuja vaihtoehtoisia projekteja ja niiden tuottoja vaille jääviä kuluja ei kommentoida tässä tutkimuksessa. Projektin ensimmäiset kulut ovat yleensä neuvottelukuluja. Kun sopimus on tehty syntyvät ensimmäiset varsinaiset kulut, tekstin toimituspalkkiot tai

maksu kirjan oikeuksista. Kirja on fyysisesti tehtävä melko valmiiksi, ennen kuin edes ennakkomyynti voidaan aloittaa. Tästä johtuen kulut aiheutuvat ennen tuottoja. Nopeimmat projektit ovat yleensä puolesta vuodesta vuoteen kestäviä ja hitaimmat saattavat olla vireillä useita vuosia koskaan lopullisesti toteutumatta. Tämän tutkimuksen projekteista projekti C on ajallisesti lyhyin, tuote valmistetaan ja myydään seitsemässä kuukaudessa. Projekti A on kestoaltaan pisin, 15 kuukautta. Seuraavassa taulukossa on esitetty projektin A kulujen ja tuottojen ajalliset kestot ensimmäisten kulujen syntymisestä kirjan huippumenekin loppuun asti.

Taulukko 6 Projektin A käännöskirjan läpimenoaika

Aika / Projekti		A	
1kk	Oikeuksien osto	KULUT	
2 kk			
3 kk			
4 kk	Kääntäjän kulut erä 1		
5 kk			
6 kk			
7 kk	Tekstin toimittaminen, Kääntäjän kulut erä 2		
8 kk	Kansi, suunnittelu ja kuvat, Kirjan taitto		
9 kk	Painokulut		
10 kk	Kirjavälityksen kulut		
11 kk	Mainonta, Postitukset		
12 kk		TUOTOI	
13 kk			
14 kk			
15 kk			

Taulukossa 6 on esitetty ainoastaan projekti A, koska sen ajallinen kesto poikkeaa merkittävästi muista tutkimuksen projekteista. Projektin A kestossa näkyy kääntämiseen käytetty aika. Tämän tutkimuksen kannalta aika on merkittävä tekijä. Jos kaikki kulut ja tuotot tapahtuisivat samanaikaisesti, tälle tutkimukselle ei olisi tarvetta. Niin ei kuitenkaan ole, joten tutkimus on välttämätön ja hyödynnettävissä yrityksen toiminnassa. Projektin A kohdalla tutkimuksen merkitys korostuu, sillä aloitusajankohdasta riippumatta projektin kesto ylittää normaalin tilikauden. Tilikauden päättyessä keskeneräiset projektit on arvostettava taseeseen tai jätettävä kuluna (tai tuottona) päättyvän tilikauden tulokseen. Tämän tutkimuksen ydin nimensä mukaisesti on tutkia projektikohtaisen päätöksenteon vaikutuksia tulokseen ja taseeseen. Jos projekti A sijoittuisi ajallisesti niin, että yrityksen tilinpäätös olisi yhdeksännen kuukauden kohdalla, projekti olisi tähän mennessä aiheuttanut vain kuluja yritykselle. Antaisiko tilinpäätös oikean ja riittävän

kuvan yrityksen toiminnasta, jos kaikki kulut kirjattaisiin päättyvälle vuodelle ja tuotot seuraavalle?

Projektien B romaani, C kotimainen tietokirja ja D pehmeäkantinen pamfletti kulut ja tuotot suhteessa aikaan on esitetty taulukossa 7. Näiden kolmen projektin kulut syntyvät saman rakenteen mukaan, samassa tahdissa. Tuotot poikkeavat toisistaan hieman, projekti B myy parhaiten ja projektilla D on välissä kuukausi ilman myyntituloja.

Taulukko 7 Projektien B, C ja D läpimenoajat

Aika / Projekti		B	C	D
1kk	Tekstin toimittaminen, Kirjailijan ennakko	KULUT	KULUT	KULUT
2 kk	Kansi, suunnittelu ja kuvat, Kirjan taitto			
3 kk	Painokulut			
4 kk	Kirjavälityksen kulut			
5 kk	Mainonta, Postitukset			
6 kk		TUOTOT	TUOTOT	TOT
7 kk				TUO-
8 kk				
9 kk				

Taulukoita 6 ja 7 vertailtaessa tutkimuksen tärkeys korostuu projektin A kohdalla. Ei kuitenkaan pidä väheksyä sen tärkeyttä myös muiden projektien suhteen, sillä vaikka kirjakustannusalalla on kaksi pääsesonkia, kevät ja syksy, valitut projektit eivät aina ala ja pääty samaan aikaan tai varsinkaan eivät ole aina päättyneet tilinpäätöksen tullessa. Seuraavaksi tarkastellaan kolmea eri tapaa näiden edellä esitettyjen kulujen ja tuottojen kirjaamiseksi kirjanpitoon ajan vaikutus huomioiden.

### 3.4 Vaihtoehtoiset kirjaamistavat ja niiden vaikutukset

Edellä esitetyt kulut ja tuotot toteutuvat eri aikaan, ensin suurin osa kuluista ja sitten tuotot. Seuraavaksi käydään läpi eri tavat kulujen ja tuottojen kirjaamiseen sekä tutkitaan niiden tulosvaikutukset. Kuten johdannossa on jo mainittu, konsernin hallitus seuraa yritysten tulosta kuukausittain ja linjan tulisi olla vakaa ja mielellään vastata kulu- van vuoden ennustettua tulosta. Vaihtoehtoisia kirjaamistapoja tässä tutkimuksessa esitetään kolme. Ensimmäisessä kulut ja tuotot kirjataan niiden aiheutuessa. Mitään jakso- tuksia tai keskeneräisen työn varastoja ei tehdä. Tämä on niin sanotusti laiskan kirjanpi- täjän tapa. Asiaan ei perehdytä, kulut ja tuotot kirjataan niiden toteutuessa esimerkiksi tiliotteelta.

Toinen vaihtoehto kulujen ja tuottojen kirjaamiselle on konsernin muissa yrityksissä käytetty ”ketittäminen” eli kulujen kirjaaminen keskeneräiseksi työksi, kunnes elokuvalla on ensi-ilta tai kirja julkaistaan, jolloin keskeneräisentyön varasto eli kulut puretaan taseesta tulokseen. Tätä tapaa projektien kulujen vaikutuksen korjaamiseen konsernissa käytetään paljon. Yhden elokuvan tekeminen kestää useita vuosia. Elokuvista saatavat tulot eivät aina kohdistu kulujen kanssa samanaikaisesti ja kannattavankin projektin eri aikaan sijoittuvat tuotot ja kulut saattaisivat turhaan rasittaa yrityksen tulosta, vaikka kokonaisuudessa projekti olisi kannattava. (haastattelu Reinilä 21.10.2010.)

Kolmas kirjaamisvaihtoehto vaatii eniten sisäistä laskentaa. Siinä ensin projektin alkaessa arvioidaan tulevat kokonaiskulut. Sitten kuluja ”ketitetään” eli kirjataan kuukausittain keskeneräiseksi työksi kunnes arvioidut kulut ovat täynnä, jolloin taseeseen kerättyä kuluja aletaan purkaa tuottojen tahdissa. Luvussa 2.2.1 on käsitelty vaihto-omaisuuden arvostamista, sen periaatteet ja kulut, jotka vaihto-omaisuuden hankintamenoon voidaan aktivoida. Helsinki-kirjojen kirjanpidossa jokainen kirja on oma projektinsa. Muuttuvat kulut eli projektin kulut on helppo osoittaa. Kiinteitä kuluja ei kohdisteta kirjaprojekteille, eikä myöskään korkokuluja. Seuraavissa luvuissa on tutkittu miten eri kirjaamistavat vaikuttavat tulokseen ja lopuksi vaihtoehtoja on vertailtu keskenään.

### ***3.4.1 Vaihtoehto 1: Kulut ja tuotot suoraan tulokseen***

Vaihtoehto 1 on kirjanpidollisesti vähiten toimenpiteitä vaativa. Kulut kirjataan niiden toteutuessa, samoin tuotot. Laskennallisia erityisvaatimuksia tai kirjanpidon tukilaskelmia ei tässä vaihtoehdossa tarvita. Projekti A, käännöskirja, on kulurakenteeltaan muista projekteista poikkeava. Siinä kulujen ja tuottojen syntymisaika on yli vuoden, eli projekti on käynnissä kahtena tilikautena. Projektit B, C ja D voivat myös ajoittua kahdelle tilikaudelle, jos tilikausi päättyy kesken projektin yhdeksän kuukauden läpimenoaikaa. Skenaariossa 1 oletetaan, että projektit B, C ja D ovat syksyn kirjoja, joiden valmistaminen aloitetaan maaliskuussa ja kaikki nämä kolme mahtuvat kestoltaan yhden tilikauden sisään.

Kun kulut ja tuotot kirjataan suoraan tulokseen ja tilikausi katkeaa suunnittelemattomasti ajan myötä, projekti heikentää ensimmäisen vuoden tulosta (kulut) ja vastaavalla summalla parantaa seuraavan vuoden tulosta, sillä kulut ovat jo edellisvuoden tuloksessa. Projektikohtaisessa laskennassa kate pysyy samana, koska siinä projektia seurataan sen alusta loppuun, ei tilikausittain. Taulukossa 8 on esitetty projektin A kuukausittaiset tulosvaikutukset ja vuosittaiset tulosvaikutukset, kun kulut ja tuotot on kirjattu suoraan tulokseen niiden toteutuessa.

Taulukko 8 Projektin A tulosvaikutus

Aika	PROJEKTI A, käännöskirja	Kulut	Tuotot	Tulosvaikutus / kk	Tulos
1kk	Oikeuksien osto	-3 000 €		-3 000 €	
2 kk				0 €	
3 kk				0 €	
4 kk	Kääntäjän kulut erä 1	-3 000 €		-3 000 €	-6 000 €
5 kk				0 €	
6 kk				0 €	
7 kk	Tekstin toimittaminen, Kääntäjän kulut erä 2	-4 000 €		-4 000 €	
8 kk	Kansi, suunnittelu ja kuvat, Kirjan taitto	-1 500 €		-1 500 €	
9 kk	Painokulut	-5 000 €		-5 000 €	
10 kk	Kirjavälityksen kulut	-2 100 €	2 000 €	-100 €	
11 kk	Mainonta, Postitukset	-1 300 €	12 500 €	11 200 €	
12 kk			7 500 €	7 500 €	
13 kk			5 000 €	5 000 €	
14 kk			2 000 €	2 000 €	
15 kk			1 000 €	1 000 €	16 100 €
<b>Yht.</b>		<b>-19 900 €</b>	<b>30 000 €</b>	<b>10 100 €</b>	<b>10 100 €</b>

Taulukosta 8 on nähtävissä projektin A kulujen etupainotteisuus. Projektin kuukausittainen tulosvaikutus on kuutena kuukautena negatiivinen. Taulukon 8 punainen katkoviiva kuvaa tilikauden vaihtumista, jolloin osa kuluista toteutuu edellisen tilikauden aikana ja rasittaa sen vuoden tulosta ilman tuottoja. Tässä tapauksessa - 6 000 euroa. Toisen vuoden tulos on aiemmin taulukossa 5 esitetty tuotto 10 100 euroa lisättyä edellisvuotena tuloutuneella - 6 000 eurolla, joten toisen tilikauden tuotto projektin A osalta on 16 100 euroa.

Projektit B, C ja D ovat samankaltaisuutensa vuoksi esitetty samassa taulukossa, taulukko 9. Projektit noudattavat samaa kaavaa, viisi kuukautta kuluja, joista jo neljännen aikana kirjasta saadaan tuottoja, joten vain kolme ensimmäistä kuukautta jäävät tappiollisiksi. On todennäköistä, että oikeassa elämässä projektit eivät alkaisi saamaan aikaan ja myös kirjan valmistusprosessit saattavat venyä. Näihin muutostekijöihin ei tässä tutkimuksessa oteta kantaa.

Taulukko 9 Projektien B, C ja D tulosvaikutukset

Aika		B/ Kulut	B/ Tuotot	B/ Tulosvaikutus	C/ Kulut	C/ Tuotot	C/ Tulosvaikutus	D/ Kulut	D/ Tuotot	D/ Tulosvaikutus
1kk	Tekstin toimittaminen, Kirjailijan ennako	-4 000 €		-4 000 €	-4 000 €		-4 000 €	-2 500 €		-2 500 €
2 kk	Kansi, suunnittelu ja kuvat, Kirjan taitto	-1 000 €		-1 000 €	-3 500 €		-3 500 €	-1 000 €		-1 000 €
3 kk	Painokulut	-4 000 €	1 000 €	-3 000 €	-5 500 €	1 000 €	-4 500 €	-2 400 €		-2 400 €
4 kk	Kirjavälityksen kulut	-1 488 €	12 500 €	11 013 €	-2 156 €	16 000 €	13 844 €	-700 €	5 000 €	4 300 €
5 kk	Mainonta, Postitukset	-2 300 €	4 000 €	1 700 €	-1 300 €	10 000 €	8 700 €	-1 150 €	3 000 €	1 850 €
6 kk			2 000 €	2 000 €		2 500 €	2 500 €		0 €	0 €
7 kk			1 000 €	1 000 €		1 300 €	1 300 €		1 000 €	1 000 €
8 kk			500 €	500 €		0 €	0 €		1 000 €	1 000 €
9 kk			250 €	250 €		0 €	0 €		0 €	0 €

Taulukosta 9 nähdään myös myyntien vaihtelevuus. Projekteilla B ja C myynti lähtee käyntiin pienellä ennakkomyynnillä. Kirjan julkaisutilaisuuden aikaan myynnissä on piikki ja sen jälkeen taas rauhallista. Projekti D puolestaan myy ensin paljon, sitten vähän lisää ja loppu, niin sanottu häntä toteutuu parissa erässä. Voidaan olettaa, että kirja-kaupat ovat tankanneet varastot kerralla täyteen ja kuudennen kuukauden aikana ei satumalta tullut yhtään lisämyyntiä. Yrityksessä on samanaikaisesti monessa eri vaiheessa olevia kirjoja. Ihanteellisessa tilanteessa projektit pyörivät ja toisten kirjojen positiivisilla kassavirroilla saadaan rahoitettua alussa olevien projektien negatiiviset kassavaikutukset.

Tutkimuksen kannalta oleelliset kuukausittaiset vaikutukset yrityksen tulokseen saadaan yhdistämällä projektit. Projekti A alkaa jo edellisen tilikauden aikana, joten siinä projektissa 7. kuukausi vastaa muiden projektien ensimmäistä kuukautta. Seuraavassa taulukossa on esitetty kaikkien projektien yhteisvaikutus kuukausittaiseen tulokseen.

Taulukko 10 Projektien yhteisvaikutus kuukausittaiseen tulokseen

Tulosvaikutus kaikki projektit yhteensä						
Aika	Tilikausi 1		Tilikausi 2		Tasevaikutus	
	Kumulatiivinen tulos	Tasevaikutus Oma pääoma	Kumulatiivinen tulos	Tasevaikutus Oma pääoma		
1kk				0 €	-6 000 €	<i>edellisen tilikauden tulos</i>
2 kk				0 €		
3 kk			-14 500 €	-14 500 €		
4 kk			-7 000 €	-21 500 €		
5 kk			-14 900 €	-36 400 €		
6 kk			29 057 €	-7 344 €		
7 kk			23 450 €	16 107 €		
8 kk			12 000 €	28 107 €		
9 kk	-3 000 €	-3 000 €	8 300 €	36 407 €		
10 kk	0 €	-3 000 €	3 500 €	39 907 €		
11 kk	0 €	-3 000 €	1 250 €	41 157 €		
12 kk	-3 000 €	-6 000 €	-6 000 €	41 157 €	41 157 €	<i>tilikauden tulos</i>
yht.	-6 000 €	-6 000 €	41 157 €	35 157 €		<i>oman pääomaan muutos</i>

Taulukosta 10 nähdään kulujen ja tuottojen tulosvaikutus, kun ne kirjataan suoraan tulokseen niiden toteutuessa. Tutkimuksen neljän projektin yhteisvaikutuksena kumulatiivinen tulos on kahdeksan kuukautta negatiivinen ja loput kuusi kuukautta positiivinen. Taulukossa 5 esitetyt tulot yhteensä ovat 35 157 euroa eli projekteista jäävä raha, jolla voidaan kattaa yrityksen muita kuluja. Vaihtoehdossa 1 siis ensimmäisen vuoden tulos on 6 000 euroa heikompi, koska projektin A kulut jakautuvat kahdelle tilikaudelle ja seuraavan vuoden tulos puolestaan 6 000 euroa parempi, kuin tapauksessa, jossa kaikki projektien kulut ja tuotot toteutuisivat samana tilikautena. Jos yrityksen ensimmäinen tilikausi on muilta osin ollut tuottava, voi olla jopa perusteltua ottaa kulut ensimmäisen vuoden tulokseen ja saada toisen vuoden tulokseen hieman enemmän katetta. Case yritys Helsinki-kirjat Oy on juuri toimintansa aloittanut yritys, joten vanhoja projekteja, joiden tuotot voisivat kantaa projektin A kulut, ei ole.

Tilikausittain yrityksen tekemä tulos, voitto tai tappio, näkyy myös tilinpäätöspäivän taseessa. Taseessa tilikauden voitto (tappio) on oman pääoman eränä. Katso liite 1. Näin ollen ensimmäisen tilikauden - 6 000 euron tulos myös heikentää yrityksen omaa pääomaa. Toisen tilikauden jälkeinen suurempi tulos taas tasapainottaa tilanteen kuin projektit olisivat ajallisesti mahtuneet yhteen vuoteen. Vaikutus on sama.

Konsernissa tuloksen kehitystä seurataan kuukausittain. Tämän mallin mukaisesti yrityksen kumulatiivinen tulos toisella tilikaudella ensin sukeltaa miinukselle ja sitten nousee loppuvuodesta reilusti positiiviselle puolelle. Kun yrityksen tulosta käytetään kuukausitasolla yrityksen suorituksen tarkasteluun, tämä malli antaa kahdeksan kuukauden ajalta vääristyneen kuvan. Aivan kuin yrityksen toiminta ei olisi kannattavaa. Projektit, joista jokainen tulee jättämään tuloa, tekevät alkuvaiheissaan tappiota ja saattavat yrityksen tuloksen miinukselle (riippuen toki myös yrityksen muista projekteista). Kirjamyynä painottuu vahvasti syksyyn ja loppuvuoteen, jolloin myös julkaistaan valtaosa teoksista. Kirjoja ostetaan edelleen paljon lahjaksi, jonka takia joulusesonki on kustantamoille taloudellisesti tärkeä. Loppuvuodesta kuukausitasolla taas näytettävät ylisuuret tuotot antavat myös väärää kuvaa, sillä niiden kulut on jo kannettu ja negatiivisen tuloksen alkuvuosi tasoittaa vuositasolla näitä tuottoja ja projektikohtainen lopputulot on ennustetun mukainen.

Taulukossa 10 tilikausi katkeaa projektien kokonaistuloksen kannalta suotuisasti. Projektia A lukuun ottamatta kaikki kulut ja tuotot mahtuvat samalle tilikaudelle. Jos tilikausi katkeaisi toisen tilikauden viidennen kuun jälkeen, kuten taulukossa 11 on esitetty, tulisi ensimmäiselle tilikaudelle kaikki kulut (tulovaikutus yhteensä - 42 400 euroa) ja toiselle tilikaudelle kaikki tuotot (tulovaikutus yhteensä + 77 557 euroa) voisi ensimmäisen tilikauden tappio jo sinällään aiheuttaa yrityksen selvitystilaan joutumisen ja mahdollisen konkurssin. Kuten jo johdannossa todettiin, jos oma pääoma muuttuu negatiiviseksi, täytyy siitä tehdä rekisteri-ilmoitus. (OYL 20:23.1 §.) Vaikka tiedettäisiin projektikohtaiset odotukset ja seuraavan vuoden olevan tuottoisa, tilikauden tulos vaikuttaa taseen omaan pääomaan (katso kuvio 3 tai liite 1) ja voi näin heikentää yrityksen toimintamahdollisuuksia.

Taulukossa 11 (jossa harmaa otsikkorivi) on esitetty kulut ja tuotot yrityksen kannalta huonoimmalla katkeamiskohdalla, kaikki kulut sijoittuvat ensimmäiselle tilikaudelle ja tuotot seuraavalle. Aloittavan yrityksen ollessa kyseessä tämä ensimmäinen tilikausi voi suurilla tappioilla koitua yrityksen kohtaloksi. Rahoittajilta kysytään malttia ja uskoa yrityksen toiminnan muuttumiseen kannattavaksi.



Taulukko 11 Projektien yhteisvaikutus kuukausittaiseen tulokseen skenaario 2

Tulosvaikutus kaikki projektit yhteensä						
Aika	Tilikausi 1	Kumulatiivinen tulos	Tasevaikutus Oma pääoma	Tilikausi 2	Kumulatiivinen tulos	Tasevaikutus Oma pääoma
1kk				29 057 €	29 057 €	-42 400 €
2 kk				23 450 €	52 507 €	
3 kk				12 000 €	64 507 €	
4 kk	-3 000 €	-3 000 €		8 300 €	72 807 €	
5 kk	0 €	-3 000 €		3 500 €	76 307 €	
6 kk	0 €	-3 000 €		1 250 €	77 557 €	
7 kk	-3 000 €	-6 000 €		0 €	77 557 €	
8 kk	0 €	-6 000 €		0 €	77 557 €	
9 kk	0 €	-6 000 €		0 €	77 557 €	
10 kk	-14 500 €	-20 500 €		0 €	77 557 €	
11 kk	-7 000 €	-27 500 €		0 €	77 557 €	
12 kk	-14 900 €	-42 400 €	-42 400 €	0 €	77 557 €	77 557 €
yht.	-42 400 €		-42 400 €	25 050 €		35 157 €

edellisen tilikauden tulos

tilikauden tulos

oman pääomaan muutos

Taulukon 11 mukainen skenaario on mahdollinen kun tehdään kirjoja kevät sesonkiin. Kirjojen kulut toteutuvat edellisellä tilikaudella ja kirjat tulevat myyntiin seuraavan vuoden keväällä. Tässä tapauksessa yrityksen ensimmäisen vuoden tulos saisi projekteista kannettavakseen - 42 400 euroa sekä tutkimuksen ulkopuolelle jäävät muiden projektien kulut ja kiinteät kulut. Sama summa näkyy myös taseen omassa pääomassa. Jos oman pääoman muut erät eivät ole tarpeeksi suuria kantamaan tappio, voi yritys joutua selvitystilaan. Toinen tilikausi on voitokas, mutta taseessa olleet edellisen tilikauden tappiot syövät jaettavaa tulosta. Joka tapauksessa ensimmäisen ja toisen vuoden tulosten yhteisvaikutus on sama kuin skenaariossa 1 ja ennustetun mukainen.

Hallituksen tarkastellessa tulosta, on vaikea sanoa aikaa milloin negatiivinen tulos muuttuu positiiviseksi. Tuloksen informaatioarvo on tässä vaihtoehdossa mitätön ja voi jopa hankaloittaa päätöksentekoa. Tosielämässä uusia projekteja eli uusia negatiivisia kuukausia alkaa toinen toisensa perään ja yrityksen toisen vuoden tulos saattaisi kulua jo näiden kattamiseen, jolloin luottavuus ja tuloksesta ennustettavuus ovat heikkoja.

### 3.4.2 Vaihtoehto 2: Kuin elokuvissa

Vaihtoehdon kaksi nimi kertoo mallin käyttämisestä elokuvien projektikohtaisessa kirjanpidossa. Elokuvien tekeminen on konsernin ydinliiketoimintaa ja siksi tapa on tuttu. Seuraavaksi testataan sen soveltumista kirjakustantamon projektikohtaiseen kirjanpitoon. Kirjakustantamo eroaa elokuvatuotantoyhtiöstä siinä, että yleensä elokuvia tehdään yksi kahdessa vuodessa, kun taas kirjoja useita kymmeniä vuodessa.

Nyt vaihtoehdossa 2 kirjausohjeena on kulujen kirjaaminen keskeneräisen työn tilille taseeseen (vaihto-omaisuus, taseen vastaavaa puoli) kuukausittain kuunvaihteita eli tilinpäätöksiä tehtäessä. Luvun 2.3.2 vaihto-omaisuuden arvostamisteorioista valitaan määrältään pienin hankintameno eli hankintamenoa ovat ainoastaan projektin muuttuvat

kulut, jotka ovat jo toteutuneet. Kuukausittain kulut kirjataan kulutilin keskeneräinen työ kautta taseen vaihto-omaisuuteen.

*Kirjaus: PER tase-tili keskeneräinen työ AN kulutili keskeneräinen työ*

Kulut siirretään taseeseen, jolloin ne eivät vaikuta tulokseen, eivätkä näin rasita omaa pääomaa. Elokuviin teossa kulut ja tuotot siirretään keskeneräisen työn tilille, kunnes elokuvalla on ensi-ilta. Kirjakustantamisessa ensi-iltaa vastaa kirjan julkaisutilaisuus. Tämän perusteella, kun kirja on julkaistu, keskeneräinen työ puretaan taseesta. Taulukossa 12 on esitetty kulut ja tuotot uudelleen niin sanotun ensi-illan eli julkistamishetken määrittämistä varten. Ainoastaan projektilla D myynti alkaa ilman pientä ennakkomyyntiä. Muissa projekteissa myyntiä on ensin vähän ja seuraavassa kuussa enemmän.

Taulukko 12 Projektien ensi-iltojen eli julkaisuhetkien määrittäminen

Aika		Projekt A			Projekt B			Projekt C			Projekt D		
		Kulut	Tuotot	Tulos /kk	Kulut	Tuotot	Tulos /kk	Kulut	Tuotot	Tulos /kk	Kulut	Tuotot	Tulos /kk
9 kk	Oikeuksien osto	-3 000 €		-3 000 €			0 €			0 €			0 €
10 kk				0 €			0 €			0 €			0 €
11 kk				0 €			0 €			0 €			0 €
12 kk	Kääntäjän kulut erä 1	-3 000 €		-3 000 €			0 €			0 €			0 €
1 kk				0 €			0 €			0 €			0 €
2 kk				0 €			0 €			0 €			0 €
3 kk	Kirjailijan p./kääntäjä 2 ja tekstin toim.	-4 000 €		-4 000 €	-4 000 €		-4 000 €	-4 000 €		-4 000 €	-2 500 €		-2 500 €
4 kk	Kansi, suun. ja kuvat, kirjan taitto	-1 500 €		-1 500 €	-1 000 €		-1 000 €	-3 500 €		-3 500 €	-1 000 €		-1 000 €
5 kk	Painokulut	-5 000 €		-5 000 €	-4 000 €	1 000 €	-3 000 €	-5 500 €	1 000 €	-4 500 €	-2 400 €		-2 400 €
6 kk	Kirjavälityksen kulut	-2 100 €	2 000 €	-100 €	-1 488 €	12 500 €	11 013 €	-2 156 €	16 000 €	13 844 €	-700 €	5 000 €	4 300 €
7 kk	Mainonta, Postitukset	-1 300 €	12 500 €	11 200 €	-2 300 €	4 000 €	1 700 €	-1 300 €	10 000 €	8 700 €	-1 150 €	3 000 €	1 850 €
8 kk			7 500 €	7 500 €		2 000 €	2 000 €		2 500 €	2 500 €		0 €	0 €
9 kk			5 000 €	5 000 €		1 000 €	1 000 €		1 300 €	1 300 €		1 000 €	1 000 €
10 kk			2 000 €	2 000 €		500 €	500 €		0 €	0 €		1 000 €	1 000 €
11 kk			1 000 €	1 000 €		250 €	250 €		0 €	0 €		0 €	0 €

Taulukossa 12 on korostettu keltaisella ehdotetut keskeneräisen työn purkamiskaudet. Keskeneräisen työn varaston purkaminen pientä ennakkomyyntiä vastaan ajatuksella heti kun myynti on alkanut, saisi tuloksen romahtamaan kyseisenä kuukautena. Tämä ei vielä itsessään kerro paljon, vaan on tarkisteltava projektien tulosvaikutusta projektikohtaisesti sekä niiden yhteisvaikutusta tulokseen.

Taulukossa 13 on esitetty jokaisen projektin kuukausikohtainen tulos. KET (kum.) tarkoittaa siirtoa keskeneräisen työn tilille taseeseen ja saldo on kumulatiivinen. Kumulatiivisuus johtuu taseen luonteesta, sinne siirrettävät kulut eivät niin sanotusti virtaa pois kuten tuloksen luvut, vaan kertyvät ja säilyvät vuodesta toiseen, jos niitä ei sieltä pureta. Taulukossa 13 esitetyssä laskelmassa kulujen tulosvaikutus on poistettu siirtämällä kulut taseeseen kuukausittain (KET). Hetkellisesti vaihtoehto voi tuntua ratkaisulta kaikkeen, varsinkin aloittavan yrityksen tai yrityksen, jonka tulos näyttää huonolta, taloudessa. On hyvä kuitenkin pitää mielessä tilinpäätösperiaatteiden varovaisuus ja siihen kuuluva tuottoarvolaskelman tekeminen. Laskelmalla varmistetaan, ettei kulua ole aktivoitu liikaa suhteessa tulevaan tuottoon. (Leppiniemi 2008, 23, 26.) Taulukossa 4 on laskettu jokaisen projektin arvioidut tuotot. Näiden tuotto-odotusten perusteella on sallittua ja perusteltua olla näyttämättä kulua tuloksessa, koska sitä vastaavaa tuottoa on

odotettavissa, kun kirja saadaan valmiiksi ja myyntiin. Myynnin ennusteet ja varsinkin ennusteisiin tulevat muutokset on tärkeää saada nopeasti talousosaston käyttöön, jotta kuluja ei aktivoida taseeseen, jos projektin myynti ei pysy tavoitteissaan ja näin ollen projekti on tappiollinen.

Taulukko 13 Vaihtoehdon 2 mukaiset kuukausittaiset tulosvaikutukset projekteittain

Aika	Projekti A			Projekti B			Projekti C			Projekti D			YHT. Tulos/kk
	tulos / kk	KET (kum.)	Tulos / kk	Tulos / kk	KET (kum.)	Tulos / kk	tulos / kk	KET (kum.)	Tulos / kk	tulos / kk	KET (kum.)	Tulos / kk	
9 kk	-3 000 €	3 000 €	0 €										
10 kk	0 €	3 000 €	0 €										
11 kk	0 €	3 000 €	0 €										
12 kk	-3 000 €	6 000 €	0 €										
3 kk	-4 000 €	10 000 €	0 €	-4 000 €	4 000 €	0 €	-4 000 €	4 000 €	0 €	-2 500 €	2 500 €	0 €	
4 kk	-1 500 €	11 500 €	0 €	-1 000 €	5 000 €	0 €	-3 500 €	7 500 €	0 €	-1 000 €	3 500 €	0 €	
5 kk	-5 000 €	16 500 €	0 €	-3 000 €	8 000 €	0 €	-4 500 €	12 000 €	0 €	-2 400 €	5 900 €	0 €	0 €
6 kk	-100 €	16 600 €	0 €	11 013 €	-8 000 €	3 013 €	13 844 €	-12 000 €	1 844 €	4 300 €	-5 900 €	-1 600 €	3 257 €
7 kk	11 200 €	-16 600 €	-5 400 €	1 700 €		1 700 €	8 700 €		8 700 €	1 850 €		1 850 €	6 850 €
8 kk	7 500 €		7 500 €	2 000 €		2 000 €	2 500 €		2 500 €	0 €		0 €	12 000 €
9 kk	5 000 €		5 000 €	1 000 €		1 000 €	1 300 €		1 300 €	1 000 €		1 000 €	8 300 €
10 kk	2 000 €		2 000 €	500 €		500 €	0 €		0 €	1 000 €		1 000 €	3 500 €
11 kk	1 000 €		1 000 €	250 €		250 €	0 €		0 €	0 €		0 €	1 250 €
Yht.	10 100 €		10 100 €	8 463 €		8 463 €	14 344 €		14 344 €	2 250 €		2 250 €	35 157 €

Taulukossa 13 keltainen ja harmaa väri korostavat jokaisen projektin ensi-iltaa eli kirjan julkaisuhetkeä. Jokaisessa projektissa on silloin purettu tasesaldo vastakirjauksella ja keskeneräisen työn varaston käyttö on lopetettu. Projekti A ja D tuottavat ensimmäisenä kuukautenaan tappiota (keltainen tausta), mutta projektit B ja C heti tuottoa (harmaa tausta). Projektien yhteisvaikutus tulokseen on nolla, kunnes toisen vuoden neljännestä kuukaudesta alkaen positiivinen. Keltaisella korostetut ovat julkaisutilaisuuden jälkeen toteutuneet tappiolliset kuukaudet. Nämä johtuvat suurista kertyneistä kuluista verrattuna alkaneen kuukauden myyntiin. Taulukosta 12 nähdään, että projektin A kulut on purettu vasta varsinaisen myynnin alettua, mutta silti kuukauden tulos on negatiivinen. Projektin D kohdalla voisi spekuloida liian pienenä alkaneella myynnillä. Yhden projektin osalta suurin tappiokuukausi on projektilla A – 5 400 euroa (5 kk).

Käyttämällä vaihtoehdon 2 mukaista kirjaamislogiikkaa vältytään negatiiviselta kokonaistulokselta, vaikka tuotto 35 157 euroa on sama kun vaihtoehdossa 1 toisen vuoden lopussa. Vaihtoehdossa 2 on kuitenkin vielä hiomista, sillä kulujen purku julkaisuhetkellä heikosti alkaneeseen myyntiin yhdistettynä voi aiheuttaa negatiivisia kuukausia. Jos projektin myynti on ennustetun mukainen, mutta toteutuu hitaasti negatiivinen tuloskuukausi on turha ja sotkee muuten vakaata linjaa piirtävää kokonaistulosta. Aiemmin esitellyt tilinpäätösperiaatteet, keskeisin oikean ja riittävän kuvan antaminen sekä varovaisuus ja muut sitä tukevat periaatteet täytyy pitää mielessä, jotta tulosta ei kaunistella aiheettomilla taseaktivoinneilla.

### 3.4.3 Vaihtoehto 3: Hidas purku ja kulujen ennakointi

Vaihtoehto 3 on kehitetty aikaisempien vaihtoehtojen kirjaamistapojen pohjalta puutteet parannettuna. Tutkittaessa vaihtoehtoa 2 kävi ilmi, että tiedolla on olennainen merkitys kirjanpidon ratkaisuja tehdessä. Jos tiedetään mitä kuluja ja tuottoja on tulossa, kirjanpitoa voidaan tehdä tarkemmin ja samalla perustellusti. Tiedot, joita vaihtoehdossa 3 käytetään hyväksi, ovat arvioidut kustannukset (esitetty kappaleessa 3.2.1) sekä arviot myynnistä (esitetty kappaleessa 3.2.2). Tavoitteena on, että kulut kirjataan keskeneräiseksi työksi kunnes ne puretaan toteutuneen myynnin tahdissa. Vaihtoehdossa 2 ongelmana olivat keskeneräisen työn purun aikaan toteutuneet negatiiviset kuukaudet (projekteilla A ja D), vaihtoehdossa 3 tämä on huomioitu mukauttamalla purettavaa määrää. Kuluja puretaan vain sen verran mitä tulos kestää. Tämä siis tapauksessa, jossa projektin on kokonaisuudessaan kannattava ja myynti toteutuu ennustetun mukaisesti. Taulukossa 14 on esitetty projektin A kirjaukset.

Taulukko 14 Vaihtoehdon 3 mukaiset kirjaukset, projekti A

		Projekti A					
Aika		Kulut	Tuotot	Tulos/kk	KET muutos	KET (kum.)	Tulos / kk
9 kk	Oikeuksien osto	-3 000 €		-3 000 €	3 000 €	3 000 €	0 €
10 kk				0 €	0 €	3 000 €	0 €
11 kk				0 €	0 €	3 000 €	0 €
12 kk	Kääntäjän kulut erä 1	-3 000 €		-3 000 €	3 000 €	6 000 €	0 €
3 kk	Kääntäjä erä 2 ja tekstin toim.	-4 000 €		-4 000 €	4 000 €	10 000 €	0 €
4 kk	Kansi, suunnittelu ja kuvat, taitto	-1 500 €		-1 500 €	1 500 €	11 500 €	0 €
5 kk	Painokulut	-5 000 €		-5 000 €	5 000 €	16 500 €	0 €
6 kk	Kirjavälityksen kulut	-2 100 €	2 000 €	-100 €	100 €	16 600 €	0 €
7 kk	Mainonta, postitukset	-1 300 €	12 500 €	11 200 €	-11 200 €	5 400 €	0 €
8 kk			7 500 €	7 500 €	-5 400 €	0 €	2 100 €
9 kk			5 000 €	5 000 €			5 000 €
10 kk			2 000 €	2 000 €			2 000 €
11 kk			1 000 €	1 000 €			1 000 €
<b>Yht.</b>		<b>-19 900 €</b>	<b>30 000 €</b>	<b>10 100 €</b>	<b>0 €</b>		<b>10 100 €</b>

Taulukossa 14 on korostettu keltaisella ensimmäinen myyntikuukausi. Se ei kuitenkaan saa kuukauden tulosta vielä positiiviseksi, vaan kuukauden tulos jää kulujen takia miinukselle. Tämä 100 euroa kuluja siirretään vielä keskeneräiseksi työksi taseeseen. Kahden seuraavan kuukauden aikana myynti kasvaa ja tasetta voidaan purkaa. Ensin puretaan vain kuukauden positiivisen tuloksen verran ja seuraavassa kuunvaihteessa loput. Näin tulos ei heittele eikä mene negatiiviseksi missään vaiheessa. Projekti näkyy tuloksessa vasta kahdeksannen kuukauden kohdalla, mutta toisaalta sitä edeltäneet kuukaudet ovat olleet vaikutukseltaan nolla euroa. Taulukossa 15 on projektin B vastaavat kirjaukset.

Taulukko 15 Vaihtoehdon 3 mukaiset kirjaukset, projekti B

		Projekti B					
Aika		Kulut	Tuotot	Tulos/kk	KET muutos	KET (kum.)	Tulos / kk
9 kk				0 €	0 €	0 €	0 €
10 kk				0 €	0 €	0 €	0 €
11 kk				0 €	0 €	0 €	0 €
12 kk				0 €	0 €	0 €	0 €
3 kk	Kirjaailijan palkio ja tekstin	-4 000 €		-4 000 €	4 000 €	4 000 €	0 €
4 kk	Kansi, suun. ja kuvat, taitto	-1 000 €		-1 000 €	1 000 €	5 000 €	0 €
5 kk	Painokulut	-4 000 €	1 000 €	-3 000 €	3 000 €	8 000 €	0 €
6 kk	Kirjavälityksen kulut	-1 488 €	12 500 €	11 013 €	-10 300 €	-2 300 €	713 €
7 kk	Mainonta, postitukset	-2 300 €	4 000 €	1 700 €	2 300 €	0 €	4 000 €
8 kk			2 000 €	2 000 €			2 000 €
9 kk			1 000 €	1 000 €			1 000 €
10 kk			500 €	500 €			500 €
11 kk			250 €	250 €			250 €
<b>Yht.</b>		<b>-12 788 €</b>	<b>21 250 €</b>	<b>8 463 €</b>	<b>0 €</b>		<b>8 463 €</b>

Taulukossa 15 esitetyn projektin B myynti alkaa ennakkomyynnillä, josta jo seuraavana kuukautena keskeneräisen työn kulujen varasto on mahdollista purkaa kokonaan. Tämä on tehty kirjaamisvaihtoehdossa 2. Vaihtoehdossa 3 huomioidaan myös turkoosilla korostetut tulevat kulut. Sovitut mainos- ja postituskulut ovat 2 300 euroa. Kun kirjauksista vastaava kuunvaihteen yhteydessä käy projektin toteutuneet ja ennustetut kulut läpi, tulee ilmi, että mainos- ja postituskulut ovat vielä toteutumatta. Jotta tulos ei olisi liian optimistinen, täytyy myyntiä jaksottaa vielä tulevia kuluja varten. Toisaalta, kun tavoitteena on pitää kirjausperiaatteet mahdollisimman yksinkertaisina ja selkeinä, on mahdollista tehdä käänteinen keskeneräisen työn kirjaus myyntijaksotuksen tilalta. Kirjaus, jolla jo saatua myyntiä kirjataan varastoon odottamaan toteutuvaa kulua. Kirjataan kuluja vastaava tulossa oleva kulukirjaus tulokseen keskeneräisen työn tilille ja vastakirjaus eli ”miinuskulu” taseeseen, jotta tuloksessa ei näytetä tuottoa, jota pian tarvitaan kulun kattamiseksi.

*Kirjaus: PER kulutili keskeneräinen työ AN tasetili keskeneräinen työ*

Tällä kirjauksella saadaan kuluvaikutus tulokseen kirjasta saadun myynnin kohdalle. Kun kulu ennustetusti toteutuu, puretaan keskeneräisestä työstä taseesta niin sanotusti varastossa ollut myynti. Taulukossa 15 turkoosilla korostetut KET muutos seitsemännen kuukauden kohdalla puretaan ja KET (kum.), joka kuudennen kuukauden kohdalla oli poikkeuksellisesti negatiivinen, muuttuu purun vaikutuksesta nolllaksi. Tulosvaikutusta ei kulun syntyessä tule, koska taseen kautta kulu kirjattiin jo myynnin toteutuessa.

Näitä tulokseen vaikuttavia keinoja käyttäessä kirjauksista vastaavan on tiedettävä enemmän kuin vaihtoehdossa 1 tai 2. On oltava olemassa laskelmat ja ennusteet, joihin kirjaukset pohjautuvat. Myös projektikohtaisen kirjanpidon on oltava tarkkaa ja ajantasaista. Jokaiseen kirjaukseen on oltava perusteet. Tämä malli vaatii yhteistyötä myynnin lisäksi kustannuspäätösten tekijältä sekä projektien alkaessa, että niiden keston ai-

kana. Ennusteet ovat kirjausten perusta, mutta tiedot niiden muutoksista kaikkein olennaisimpia paikkansa pitävää tulosta tehdessä. Arvioidut kulut ja projektien tuotto-odotukset ovat avainasemassa kirjaamisvaihtoehdon 3 mukaista kirjanpitoa tehtäessä.

Taulukko 16 Vaihtoehdon 3 mukaiset kirjaukset, projekti C

		Projekti C					
Aika		Kulut	Tuotot	Tulos / kk	KET muutos	KET (kum.)	Tulos / kk
9 kk				0 €	0 €	0 €	0 €
10 kk				0 €	0 €	0 €	0 €
11 kk				0 €	0 €	0 €	0 €
12 kk				0 €	0 €	0 €	0 €
3 kk	Kirjailijan palkio ja tekstin toim.	-4 000 €		-4 000 €	4 000 €	4 000 €	0 €
4 kk	Kansi, suun. ja kuvat, taitto	-3 500 €		-3 500 €	3 500 €	7 500 €	0 €
5 kk	Painokulut	-5 500 €	1 000 €	-4 500 €	4 500 €	12 000 €	0 €
6 kk	Kirjavälityksen kulut	-2 156 €	16 000 €	13 844 €	-13 300 €	-1 300 €	544 €
7 kk	Mainonta, postitukset	-1 300 €	10 000 €	8 700 €	1 300 €	0 €	10 000 €
8 kk			2 500 €	2 500 €			2 500 €
9 kk			1 300 €	1 300 €			1 300 €
10 kk			0 €	0 €			0 €
11 kk			0 €	0 €			0 €
<b>Yht.</b>		<b>-16 456 €</b>	<b>30 800 €</b>	<b>14 344 €</b>	<b>0 €</b>		<b>14 344 €</b>

Taulukossa 16 esitetty projekti C kirjataan samalla tavalla kun projekti B. Tulossa olevia kuluja on 1 300 euroa. Kun projektin kokonaismyynniksi on arvioitu 30 800 euroa, voidaan miettiä, onko tarpeenmukaista kirjata myyntiä varastoon 1 300 euron kulua varten, kun voidaan odottaa seuraavan kuun myynnin kattavan kyseisen kulun. Kuitenkin valittua periaatetta tulee noudattaa, jotta yhtenäisyys ja loogisuus säilyvät. Samoin aiemmin esillä ollut tuloksen luottavuus ja siihen pohjautuvien päätösten tekeminen on luotettavampaa, kun tiedon käyttäjät tietävät kirjausperiaatteet, joita noudatetaan poikkeuksetta. Vaihtoehdon 3 mukaan tehdyissä kuunvaihteissa ja tilinpäätöksissä tulosta ei näytetä ennen kun sillä on katettu kulut. Tulos on niin sanottua ylijäämää.

Periaatetta tulee noudattaa, mutta kuten yleisissäkin tilinpäätösperiaatteissa oli korostettu merkittävyyttä. Jos suurituottoiselle projektille tiedetään olevan tulossa kuluja muutamalla sadalla, kun myynti on kovimmillaan, ei ole tarkoituksenmukaista kirjata sitä varten myyntiä varastoon. Ja vastakohtana pieni projekti, jonka myyntituotto on muutama tuhat euroa, sen tuottoon puolestaan satojen eurojen kululla on tulosta heilauttava vaikutus, joten saman määräinen kulu on merkittävä ja siitä tulee tehdä vastaava kirjaus. Nämä tapauskohtaiset päätökset tulevat kirjauksista vastaavan mietittäväksi ja ratkaistavaksi kuukausikohtaisesti tilinpäätöksiä tehdessä. Mitä enemmän tietoa on saatavilla, sitä tarkempaa kirjanpitoa voidaan tehdä.

Taulukossa 17 on esitetty projekti D ja sen kirjaukset. Projektin kulut keskeneräisen työn varastosta puretaan kahden kuukauden aikana, jonka jälkeen tulos on puhtaasti myynnistä tulevaa. Kirjaamisvaihtoehdossa 2 projektin D kulut purettiin kerralla, joka aiheutti negatiivisen tuloskuukauden. Tässä mallissa kulut puretaan kahdessa erässä,

jolloin negatiivista tulosta ei synny. Verrattuna projekteihin B ja C taulukoissa 15 ja 16 turkoosilla korostettuihin tuleviin kuluihin, projektin D tulevaa seitsemannen kuukauden kuluja ei erikseen tarvitse ennakoida, koska projektilla on vielä kuluvarastoa ja sitä puretaan vain jos myyntiä on tarpeeksi. Jos keskeneräisen työn kuluvarasto saataisiin kokonaan purettua ja projektilla näytettäisiin tulosta ennen kun kaikki kulut ovat toteutuneet, silloin tulevat kulut pitäisi ottaa huomioon ja tehdä niistä projektien B ja C mallin mukainen käänteinen keskeneräisen työn kirjaus. Taulukossa 17 näkyvät myös nollatuloskuukaudet, jotka johtuvat myynnin katkonaisuudesta. Kaikki kulut ovat jo toteutuneet, joten myynti niin sanotusti tulee läpi sellaisenaan projektin tulokseen.

Taulukko 17 Vaihtoehdon 3 mukaiset kirjaukset, projekti D

		Projekti D					
Aika		Kulut	Tuotot	Tulos / kk	KET muutos	KET (kum.)	Tulos / kk
9 kk				0 €	0 €	0 €	0 €
10 kk				0 €	0 €	0 €	0 €
11 kk				0 €	0 €	0 €	0 €
12 kk				0 €	0 €	0 €	0 €
3 kk	Kirjailijan palkio ja tekstin to	-2 500 €		-2 500 €	2 500 €	2 500 €	0 €
4 kk	Kansi, suun. ja kuvat, taitto	-1 000 €		-1 000 €	1 000 €	3 500 €	0 €
5 kk	Painokulut	-2 400 €		-2 400 €	2 400 €	5 900 €	0 €
6 kk	Kirjavälityksen kulut	-700 €	5 000 €	4 300 €	-4 300 €	1 600 €	0 €
7 kk	Mainonta, postitukset	-1 150 €	3 000 €	1 850 €	-1 600 €	0 €	250 €
8 kk			0 €	0 €			0 €
9 kk			1 000 €	1 000 €			1 000 €
10 kk			1 000 €	1 000 €			1 000 €
11 kk			0 €	0 €			0 €
<b>Yht.</b>		<b>-7 750 €</b>	<b>10 000 €</b>	<b>2 250 €</b>	<b>0 €</b>		<b>2 250 €</b>

Taulukosta 17 nähdään projektin tulosvaikutus. Näin kirjattuna tulosvaikutusta on vain kolmella kuukaudella, mutta jokainen niistä on positiivinen. Keskeneräisen työn varastoa käyttämällä vain tuotot näkyvät tuloksessa, jolloin tuloksen voidaan sanoa olevan turvallista tulosta. Sitä vastaan ei ole tulossa kuluja.

Jos projekti on ollut ajallisesti lyhytkestoinen, on hyvin mahdollista, että kirja on valmis, vaikka osa kuluista on vielä laskuttamatta. Myös silloin voidaan käyttää tätä mallia. Myyntiä päästetään tulokseen vain tuotto-odotusten eli myyntiarvioiden ja tulevien arvioidujen kulujen erotuksen verran. Erityistä varovaisuutta tässä mallissa on kiinnitettävä projekteihin, joiden myyntiennusteet eivät toteudu tai kulut ylittävät arvioidut kulut. Näiden tilanteiden välittämiseksi talousosaston on aktiivisesti kerättävä projektien tulevia kuluja ja tuottoja koskevaa informaatiota.

Kuten aikaisemmissakin vaihtoehdoissa, tutkitaan vielä kaikkien neljän projektin kuukausittaiset tulosvaikutukset yhteensä. Taulukosta 18 nähdään, että projektien kuukausittaiset tulosvaikutukset ovat joka kuukausi positiivisia. Aikaisemmin taulukossa 5 esitetyt projektien katteet toteutuvat suoraan ilman ylisuuria tuloksia tai negatiivisia

kuukausia. Tuotot toteutuvat muita vaihtoehtoja myöhemmin, mutta kuten edellisissäkin vaihtoehtoisissa tuottojen yhteissumma on sama 35 157 euroa.

Taulukko 18 Projektien kuukausittaiset tulosvaikutukset yhteensä

Aika	Projekti A	Projekti B	Projekti C	Projekti D	YHT.
	Tulos / kk	Tulos / kk	Tulos / kk	Tulos / kk	Tulos / kk
9 kk	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
10 kk	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
11 kk	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
12 kk	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
3 kk	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
4 kk	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
5 kk	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
6 kk	0 €	713 €	544 €	0 €	1 257 €
7 kk	0 €	4 000 €	10 000 €	250 €	14 250 €
8 kk	2 100 €	2 000 €	2 500 €	0 €	6 600 €
9 kk	5 000 €	1 000 €	1 300 €	1 000 €	8 300 €
10 kk	2 000 €	500 €	0 €	1 000 €	3 500 €
11 kk	1 000 €	250 €	0 €	0 €	1 250 €
<b>Yht.</b>	<b>10 100 €</b>	<b>8 463 €</b>	<b>14 344 €</b>	<b>2 250 €</b>	<b>35 157 €</b>

Taulukosta 18 nähdään, ettei projekteilla ole tulosvaikutusta ensimmäisenä tilikaute-  
na. Tuotot painottuvat toisen tilikauden loppupuolelle. Vaihtoehdon 3 mukaista tulosta  
on helppo lukea, koska sen tiedetään huomioivan kaikki kulut jo etukäteen. Riskinä täs-  
sä mallissa on, jos ennusteet ja todellisuus eroavat toisistaan. Jos projektin myynti ro-  
mahtaa tai mainontaan käytetään yllättäen suunniteltua enemmän rahaa, täytyy tiedon  
kulkea nopeasti myös kirjauksista vastaavalle henkilölle, jotta tulos on ennustetun mu-  
kainen.

### 3.5 Vaihtoehtojen vertailu ja kirjaamistavan valinta

Tutkimuksen kirjaamisvaihtoehdot kehittyivät vaihtoehdosta 1, jossa lisätietoja kuluista  
tai tuotoista ei ollut käytettävissä vaihtoehtoon 3, jossa tieto on olennainen osa kirjauk-  
sissa ja sitä tarvitaan, jotta vaihtoehdon 3 mukaista kirjanpitoa voidaan tehdä. Seuraa-  
vaksi esitellään lyhyesti jokaisen vaihtoehdon tutkimuksessa esille tulleita havaintoja.

#### Vaihtoehto 1

- + erittäin varovainen tapa, mitään tuottoja ei ennakoida
- + kirjanpitoa on helppo tehdä, ei vaadi yhteistyötä yksiköiden välillä
- + laskelmia ei tarvita
- + kulut näkyvät heti tuloksessa, negatiivisia yllätyksiä ei tule
- tulosheilautelut
- tuloskehitys sattumanvaraista



- tuloksen mitätön informaatioarvo
- tuloksen vaikutus omaan pääomaan

#### Vaihtoehto 2

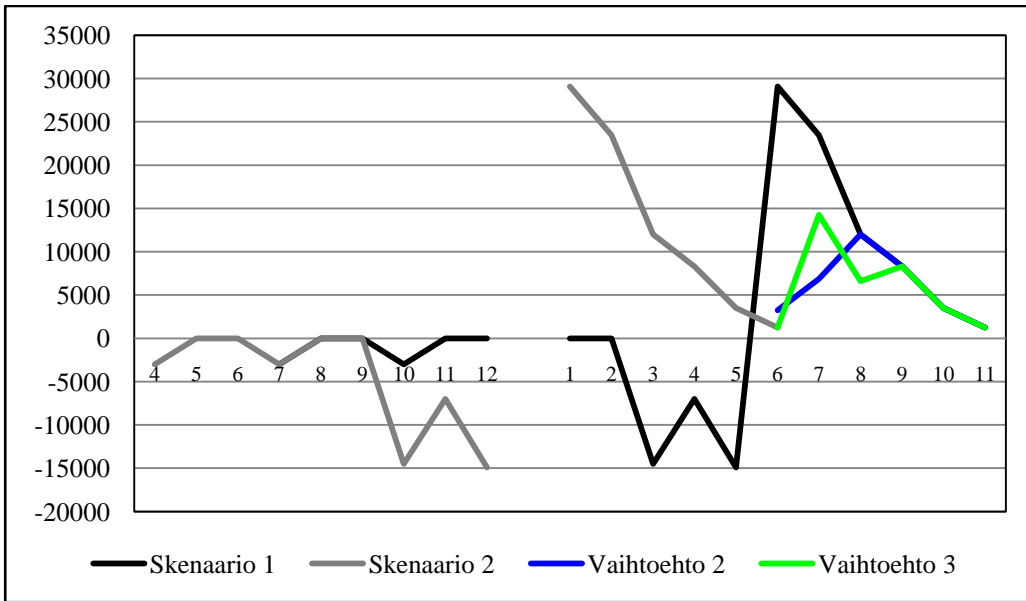
- + ei tuloksen heilahtelua
- + selkeä logiikka, käytetty yleisesti konsernissa
- ei loppuun asti hiottu malli
- kulujen purku voi aiheuttaa negatiivisen kuukauden
- vaatii myyntiennusteet

#### Vaihtoehto 3

- + tulos mukailee ennustetta
- + ei tuloksen heilahtelua
- vaatii kulu- ja myyntiennusteet
- vaatii jatkuvan tiedonvaihdon yksiköiden välillä
- vaikutukset, jos ennuste ei toteudu
- työläs

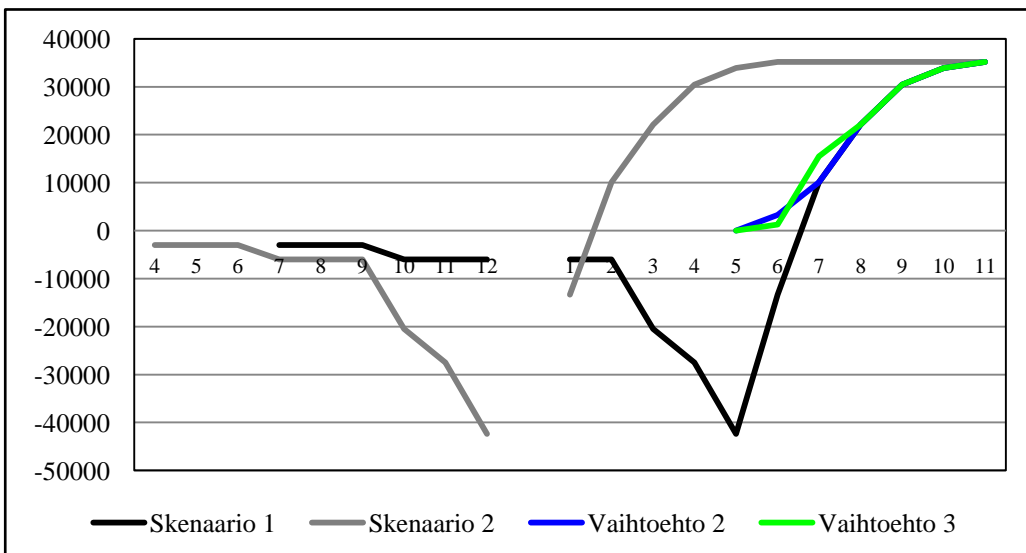
Edellä esitetyt plussat ja miinukset eivät ole suoraan vertailtavissa. Vaikka vaihtoehto 1 sai eniten plus-kohtia, se ei silti ole paras vaihtoehto. Kun vertaillaan vaihtoehtoja 1 ja 3 kuukausittaiset tulokset ovat aivan erilaiset. Vaihtoehdossa 1 kirjaukset tehdään toteutuneiden ostojen ja myyntien perusteella, kun taas vaihtoehto kolme vaatii sisäistä laskentaa ja se ennustaa tulevaa, siinä projektilla ei ole tulosta ennen myyntiä, eikä välttämättä vielä silloinkaan. Vaihtoehdot 2 ja 3 ovat samankaltaisia, koska kirjaamistapa vaihtoehto 3 on kehitetty vaihtoehdon 2 pohjalta.

Yksi tärkeä kriteeri kirjaamistavan valinnalle on toinen tutkimusongelma ”*Kuinka projektien tulokset saataisiin kuvaamaan projektien kannattavuutta?*”. Kuukausittaisia tuloksia käytetään päätöksenteon tukena konsernin hallituksen kokouksissa ja yritystä johdettaessa. Pelkkä vuositason tuloksen oikeellisuus ei tässä tapauksessa siis riitä, vaan tuloksen halutaan kuvaavan yrityksen toiminnan menestymistä. Tämä kriteerin kannalta on hyvä tarkistella eri vaihtoehtojen aikaansaamia kuukausittaisia tuloksia ja niiden muutoksia. Kokonaisvaikutukseltaan jokaisen vaihtoehdon tuotto oli sama eli toisen vuoden lopussa jokaisella vaihtoehdolla päästään samaan tulokseen. Kuviossa 5 on esitetty jokaisen vaihtoehdon kuukausittaiset tulokset. Vaihtoehdossa 1 oli kaksi skenaariota, joten skenaariot 1 ja 2 ovat vaihtoehdon 1 mukaisten kirjauksien tulosvaikutukset.



Kuvio 5 Eri vaihtoehtojen kuukausittaiset tulokset

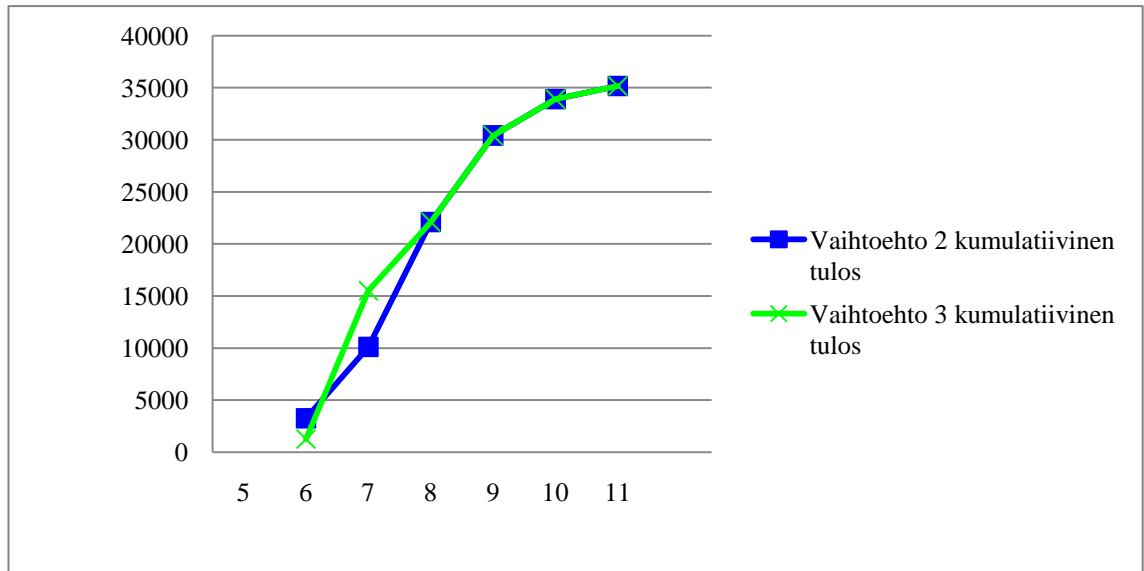
Kuviossa 5 harmaa ja musta viiva ovat vaihtoehdon 1 mukaiset kuukausittaiset tulokset. Kuvaajat sahaavat ensin nollan alapuolella, sitten toisen vuoden tammikuun ja kesäkuun kohdalla nousevat rajusti huippukuukauteensa. Tämän jälkeen tulos pysyy positiivisena. Kuten edellä jo todettiin, sahaavan tuloksen informaatioarvo on erittäin heikko. Kuukausittaisen tuloksen perusteella on vaikea sanoa millaisia projekteja yrityksessä on meneillään. Kuukausittaisten vaihtelujen lisäksi on syytä tarkistella myös eri vaihtoehtojen kumulatiivisia tuloksia. Ne on esitetty kuviossa 6.



Kuvio 6 Eri vaihtoehtojen kumulatiiviset tulokset

Kuvion 6 kumulatiivisia tuloksia tarkisteltaessa vaihtoehdon 1 mukaiset skenaariot 1 ja 2 sekä niiden vuosittaiset tulosvaikutukset näkyvät selvästi. Ensimmäinen vuosi päät-

tyy molemmissa skenaarioissa negatiiviseen tulokseen. Jo näillä perusteluilla vaihtoehto 1 on syytä jättää jatkotarkasteluista pois. Se on case-yrityksen konsernin vaatimusten kannalta riittämätön. Kuvioista 6 nähdään, että vaihtoehtojen 2 ja 3 kuukausittaiset tulokset eroavat toisistaan kolmena ensimmäisenä kuukautenaan, mutta sitten jatkavat samalla linjalla. Kuviossa 7 on esitetty tarkemmin vaihtoehtojen 2 ja 3 kumulatiiviset tulokset. Vaihtoehdot 2 ja 3 eroavat kumulatiivisia tuloksia tarkisteltaessa vain kuukausien kuusi ja seitsemän kohdalla.



Kuvio 7 Vaihtoehdot 2 ja 3 kumulatiiviset tulokset

Kuviosta 7 nähdään, että kuukauden kuusi kohdalla vaihtoehto 3:n tulos on hieman heikompi, kun vaihtoehdon 2. Seitsemännen kuukauden kumulatiivinen tulos puolestaan on selkeästi parempi ja loput kuukaudet projektien kumulatiiviset tulokset ovat samat. Tämän perusteella siis ainoa kuukausi, jossa vaihtoehto 3 oli tulokseltaan heikompi, oli kuudes kuukausi.

Kun huomioidaan vaihtoehtoon 2 perehdyttäessä esille tulleet kahden projektin negatiiviset kuukaudet (keskeneräiset työt purettaessa) ja sen, että vaihtoehto 3 on kehitetty vaihtoehdon 2 pohjalta, on todettava, että vaihtoehto 3 on yrityksen tuloksen kannalta paras vaihtoehto. Vaihtoehto 3 on riittävä myös kun huomioidaan konsernitason vaatimukset. Siinä projektilla ei näytetä tulosta ennen kun kulut on saatu katettua myynnillä, joten yrityksen suoritusta tarkisteltaessa projektit, jotka tekevät tuottoa, ovat kokonaisuudessaan kannattavia, eikä vain sinä kuukautena.

Kirjaamistapavaihtoehto 3 vaatii laskelmia tuekseen. Myös taseessa oleva keskeneräisen työn varasto on voitava perustella laskelmin. Tämä tulee esille ainakin vuosittaisessa tilintarkastuksessa. Apulaskelmat ja kirjanpito on hyvä täsmäyttää kuukausittain kuten reskontratkin. Vaihtoehto 3 vaatii myös muilta osastoilta yhteistyötä. Samalla

yhteistyö kuitenkin vahvistaa kirjanpidon oikeellisuutta ja ajantasaisuutta, vaikka se vie enemmän työntekijöiden aikaa. Kun projektit ja niiden taloudelliset tilanteet käydään läpi kuukausittain, myös muut osastot pysyvät mukana talousnäkökulmassa ja osaavat ottaa sen huomioon omassa työssään. Tulosvaikutus vaihtoehdossa 3 verrattuna vaihtoehtoon 1 on merkittävä.

## 4 LOPUKSI

### 4.1 Yhteenveto

Case-yritys Helsinki-kirjat Oy on aloittanut kirjakustannustoimintansa ja tarvitsi tavan kirjata projektien kulut. Tavoitteena oli löytää kirjaamistapa, joka vastaisi yrityksen ja konsernin hallituksen tarpeisiin. Toiveena oli löytää tapa, jota käyttämällä yrityksen kuukausittainen tulos ei heittelisi, vaan ennakoisi lopullista tulosta. Tutkimuksen yleisempänä tavoitteena oli löytää ratkaisu, jota voisi laajentaa myös muihin samankaltaisiin yrityksiin tai yrityksiin, joissa on vastaavanlaisia projekteja.

Tutkimuksessa vertailtiin kolmea vaihtoehtoista tapaa kulujen ja tuottojen kirjaamiseksi ja kuten edellisessä kappaleessa on perusteltu, päädyttiin vaihtoehtoon 3. Tässä vaihtoehdossa kulut kirjataan varastoon, kunnes kirja on valmis, ja sitten kuluvarastoa puretaan myynnin tahdissa tulevat kulut huomioon ottaen. Näin tehtyä tulosta seurattaessa tiedetään projektin tekemän tuoton olevan puhdasta voittoa, siis yrityksen muihin kuluihin käytettävissä olevaa katetta.

Tutkimuksen teoria painottuu kirjanpitolakiin ja -asetukseen, joiden perusta on oikeat ja riittävät tiedot. Tutkimuksen tuloksen voidaan todeta antavan oikeat tiedot, sillä jokainen vaihtoehtomalli päätyi samaan tulokseen, voittoa 35 157 euroa. Tiedot ovat myös riittävät, jopa enemmän kuin riittävät, koska tulos on informatiivinen. Tuloksen perusteella voidaan todeta kulujen syntyneen ja kirjan olevan myynnissä.

Teoria vahvistaa yrityksessä käytössä olleita rutiineja. Kuten reskontrat, myös keskeneräisen työn laskennalliset saldot ja kirjanpidon saldot on hyvä täsmäyttää kuukausittain. Tämä lisää luotettavuutta. Jatkuvuuden periaatteen mukaisesti, jos tämän tutkimuksen myötä käyttöön otetusta kirjaustavasta poiketaan, tulee siitä ilmoittaa tilinpäätöksen liitetiedoissa. Varovaisuuden periaatetta noudattaen projekteille ei kohdisteta kiinteitä kuluja, eikä myöskään korkokuluja. Varovaisuutta on myös olla näyttämättä projektilla tulosta ennen kun sovitut kulut on katettu.

Yksi olennaisuuden määritelmä oli ”se millä ei ole merkitystä, ei ole oleellista” (Leppiniemi 2008, 38). Tätä voisi soveltaa tulossa olevien kulujen huomioinnissa, mutta kuten tutkimuksessa todettiin, toimitusjohtaja ja hallitus käyttävät kuukausittaista tulosta hyväksi päätöksenteossa, joten valitusta tavasta ennakoida tulevat kulut ei tule poiketa. Olennaisuus on hyvä muistaa kuitenkin tietyllä tasolla, jos mitättömän kulun ennakointi tulee yritykselle kirjanpitäjän käyttämien työtuntien kautta tuplahintaiseksi, sitä ei ole järkevää ottaa huomioon.

Käyttämällä kirjaamisvaihtoehtoa 3, ensimmäisen vuoden vaikutus näkyy taseessa, mutta ei negatiivisena tuloksena vaan keskeneräisenä työnä. Ensimmäisen vuoden tilinpäätöksen antama informaatio on siis täysin vastakohtainen vaihtoehtojen 1 ja 3 välillä.

Vaihtoehdossa 1 ensimmäisen tilikauden tulos oli miinuksella. Tilinpäätöksen lukijalla on vain yksi vihje yrityksen toiminnasta käytössä. Ensimmäisen vuoden negatiivinen tulos kertoo toiminnan tehneen tappiota. Vaihtoehdon 3 mukaan tehdyssä tilinpäätöksessä tulos voi kiinteiden kulujen tai muun toiminnan takia olla miinuksella, mutta tilinpäätöstä lukevalle tarjolla on enemmän informaatiota. Taseen vastaavissa, vaihtomaisuudessa on keskeneräistä työtä, joka kertoo yrityksessä käynnissä olevista projekteista, joista odotetaan tuottoa seuraavilla tilikausilla. Vaihtoehdon 3 mukaan kirjatessa taseeseen saadaan odotus tuloksesta. Toiminta on käynnissä, tulosta ei vielä vaan näy.

Tutkimus on hyvä esimerkki kirjanpidon vaikutusmahdollisuuksista tulokseen ja taseeseen. Kirjanpidosta vastaavan henkilön on ymmärrettävä yrityksen toimintaa, tunnettava projektit ja niiden yksityiskohdat sekä pysyttävä ajan tasalla käytettäessä kirjaimisvaihtoehtoa 3. Toisaalta vaikka vaihtoehto 3 vaatii enemmän, se myös näkyy. Tulos ei heittele. Tutkimuksessa perehdyttiin myös vastuuseen. Se, kenellä on vastuu, jos mahdollisuuksia vaikuttaa tulokseen käytetään väärin, vaihtelee tapauskohtaisesti. Tiedon määrä ja ihmisten ammattitaito ovat yleensä avaintekijöitä vastuun kantamiseen.

## 4.2 Tutkimusprosessin arviointi

Tutkimusprosessia arvioitaessa tutkimusongelma oli kokoajan tutkijan mielessä kirkkaana, samoin tutkimuksen kulku. Sen paperille saanti oli hieman hitaampi prosessi. Idea tutkimukseen syntyi loppukesänä 2010 ja tavoitteena oli saada tutkimus valmiiksi helmikuussa 2011. Tutkimus kuitenkin hidastui johtuen tutkijan päivätyöstä ja kiireisestä vuodenvaihteen ajasta. Aikaa tutkimukselle oli erittäin vähän käytössä, joka näkyi tutkimuksen hitaana edistymisenä.

Uusitalon (1991) mukaan ”Tutkijoilla on yhteiskunnallinen vastuunsa, ja heidän tulisi tutkia sellaisia ongelmia, joilla on ihmisten, yhteiskunnan ja luonnon hyvinvoinnin kannalta merkitystä. Esimerkiksi liiketaloustieteen tutkijat selvittelevät usein ongelmia, joilla on merkitystä yritysten käytänteiden edistämiseksi”. Tämä tutkimus kohdistuu Uusitalon tarkoittamaan käytäntöön, joka tutkimuksen myötä kehittyi.

Teoriaosuudessa näkyy vahvasti Jarmo Leppiniemen asema suomalaisessa ulkoisen laskentatoimen tutkimuksessa. Aalto-yliopiston Helsingin kauppakorkeakoulun laskentatoimen professori Jarmo Leppiniemi on kauppatieteiden tohtori ja kirjoittanut tutkimukseen liittyvästä teoriasta laajasti. Ulkomaisia lähteitä ei juuri ole, koska case-yritys toimii Suomessa ja sitä koskevat Suomen lait ja asetukset. Teoriaosuudessa on keskitytty tämän tutkimuksen kannalta olennaisiin kohtiin, jotka säätelevät kirjanpitoa ja sen tekemistä.

Empirian keräämiseksi on käytetty haastatteluja. Tutkija työskentelee itse samassa konsernissa, joten haastateltavat olivat kaikki entuudestaan tuttuja. Haastattelut olivat

epävirallisia ja jokainen haastateltava sai myös esittää toiveitaan tutkimusta kohtaan. Tämä auttoi kohdentamaan tutkimuksen fokusta juuri oikeaan, yrityksen kannalta hyödylliseen tutkimusongelmaan. Haastatteluiden runkona toimi luonnos tutkimuksesta, joka kehittyi haastattelujen myötä. Jokainen haastattelu oli kestoaltaan noin 45 minuuttia. Haastattelun aikana tutkija teki käsin muistiinpanot keskusteluista. Samassa konsernissa työskentely helpotti myös lisätietojen kysymistä, kun se voitiin hoitaa epävirallisesti toimiston käytävällä tavatessa. Kaikki haastateltavat suhtautuivat erittäin myönteisesti tutkimukseen ja olivat halukkaita osallistumaan haastatteluun. Tutkimuksen neljä projektia ovat yleistyksiä edustamistaan projektityypeistä. Ne kehitettiin yhteistyössä toimitusjohtaja Jan Erolan kanssa, jotta ne vastaisivat todellisuutta mahdollisimman tarkasti.

Tutkimustuloksen uskottavuuden vahvistaa KHT-tilintarkastaja Kare Kotirannan kommentti, jonka mukaan tutkimuksessa aikaan saatu menetelmä kulujen kirjaamiseksi myynnin tahdissa on kirjanpitolain ja -asetuksen mukainen ja hyvä tapa kulujen ja tuotosten kohdilleen saamiseksi. Tilinpäätöstä varmentamassa on oltava laskelmat jokaisesta taseeseen aktivoitavasta projektista, jotka osaltaan vielä vahvistavat menetelmän luotettavuutta. (haastattelu Kotiranta, 31.1.2011.)

Kaiken kaikkiaan tutkimusprosessi eteni hitaasti, mutta varmasti. Tutkija on tyytyväinen saamaansa tutkimustulokseen. Tuloksen mukaista kirjanpitoa tekemällä voi nukkua yönsä rauhassa ja seurata tulosta, joka on varmaa rahaa.

Konstruktiiivisen tutkimusotteen kannalta tarkisteltaessa tutkija on luonut uuden teoreettisesti perustellun konstruktion eli mallin, tässä tutkimuksessa siis vaihtoehdon 3 kirjausperiaatteet. Kirjausperiaatteiden avulla voidaan ratkaista case-yrityksen ongelma, eli miten kirjata projektin tuotot ja kulut, jotta tulos kuvaa mahdollisimman hyvin projektin tulosenustetta ja ajallista tilannetta. Kuten sisällysluettelonkin painotuksista nähdään, tutkimus on korostuneen empiirinen. Konstruktiiiviseen tutkimukseen kuuluu myös tutkimustulosten testaamismahdollisuus. Tutkimustulokset on testattu käytössä, sillä tutkimustuloksen mukainen kirjaustapa otettiin Helsinki-kirjoissa käyttöön syksyllä 2010. Yrityksen ensimmäisessä tilinpäätöksessä oli keskeneräistä työtä kirjattu 17 projektilla, jotka on eritelty tilinpäätöksen tase-erittelyssä. Tilinpäätös tarkastettiin ja suoritusta tarkastuksesta annettiin puhdas kertomus 1.2.2011. Tämän perusteella tutkimusprosessin voidaan sanoa onnistuneen.

Tutkimuksen yleistettävyydestä ei tämän case-tutkimuksen perusteella voi sanoa kattavasti. Tämä malli toimii tässä yrityksessä nyt. Mallin kopioiminen toiseen saman alan yritykseen on mahdollista, jos yrityksessä tehdään projektikohtaista kuukausittaista seuranta. Malli voisi sopia myös vastaavia projekteja läpivieviin toisen alan yrityksiin. Harkintaa kannattaa kuitenkin käyttää ja muistaa yleiset tilinpäätösperiaatteet, etenkin varovaisuus. On myös todettava, että kirjauksiin tarvitaan ammattitaitoa ja niiden tueksi laskelmat, joihin kirjaukset perustuvat. Paperilla malli saattaa vaikuttaa yksinkertaiselta, mutta tosiasiaassa se vaatii aikaa ja syventymistä asiaan. Kirjauksia tekevän on ymmär-

rettävä tasevaikutus ja seurattava keskeneräisten töiden varastojen kasvua, jotta unohduksia tai virheellisiä aktivointeja ei pääsisi tapahtumaan. Projektien määrän kasvu lisää osaltaan haastavuutta, koska jokainen taseeseen aktivoitavaan projektiin on perehdyttävä ja sen lisäksi tiedot projektin kuluista ja tuotoista on pidettävä ajan tasalla.

### 4.3 Jatkotutkimusmahdollisuudet

Tutkimusta tehdessä tuli ilmi tilanteita, joissa jatkotutkimus olisi paikallaan. Näitä ovat niin sanotut vaaranpaikat. Mitä, jos kulut ovat keskeneräisen työn varastossa odottamassa tuottoja, mutta kirja ei myy. Tätä voisi tutkia tekemällä erilaisia skenaarioita mitä voi tapahtua ja miten se vaikuttaa tulokseen ja taseeseen. Olisi hyvä myös tutkia keskimääräiset myynnin alkamisajat, joiden perusteella voisi laatia säännön, jonka perusteella kulut purettaisiin aina tietyn ajan kuluttua. Vuosittaisten tilinpäätösten yhteydessä jokainen projekti ja sen taseaktivointi käydään läpi, mutta kannattaisiko vastaavia tarkistuksia tehdä kaksi tai neljä kertaa vuodessa, jotta lipsahduksia ei pääsisi tapahtumaan.

Toinen mahdollinen tätä tutkimusta tukeva tutkimuspaikka on kulujen toteutuminen ennustetun mukaisesti. Kuinka monella projektilla kulut ovat olleet ennustetun mukaiset ja miksi joissain ennustukset ovat menneet pieleen. Esimerkiksi kirjoitusvirhe kirjan nimessä voi tulla yllättävän kalliiksi, jos kirjat joudutaan painamaan uudelleen. Näitä ennusteita ja toteutuneita vertailtaessa voisi löytyä säännönmukaisuuksia, jotka helpottaisivat ennustamista jatkossa.

Tässä tutkimuksessa saatu ratkaisu kirjanpidon kirjauksien tekemiseksi on työläs ja vaatii tietoa eri yksiköiltä. Jatkotutkimusmahdollisuutena voisi olla tämän vaihtoehdon kehittäminen kevyemmäksi ja vähemmän tietoa vaativaksi tai niin sanotun hälytysjärjestelmän luominen. Hälytysjärjestelmämallissa tiedot annettaisiin kerran esimerkiksi standardimuotoisella lomakkeella (kuluennuste ja myyntiennuste) projektin käynnistyessä ja poikkeukset ilmoitettaisiin esimerkiksi sähköpostilla tai valmiilla tarkastuslistalla, jonka jokainen osasto kävisi itsekseen läpi kuukausittain ja raportoisivat vain muutokset. Toisaalta ihmisten ollessa kanssakäymisissä synergiaetuja syntyy muitakin, kuin vain hoidettava asia. Eri osastojen välinen yhteistyö lisää kirjauksista vastaavan tietoa ja alan bisnesosaamista, joten yhdessä läpikäytävät projektit ovat kokonaisuuden kannalta varmasti hyvä tapa toimia.



## LÄHTEET

Ahola, Kari – Lauslahti, Sanna (2006) *Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta*. WSOY, Helsinki.

Burrell, Gibson – Morgan, Gareth (1979) *Sociological Paradigms and Organizational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*. Heinemann, London

Gordon, Lawrence (2000) *Managerial Accounting. Concepts and Empirical Evidence*. McGraw-Hill Higher Education, USA.

Fredriksson, Antti, Havukainen, Jari, Ilkka, Heikki, Laitinen, Elina, Luoma, Jukka, Luoma, Pekka, Nevalainen, Rabbe, Ojala, Anu, Perälä, Samuli, Pärssinen, Harri, Saari, Jussi, Smeds, Markus, Termäs, Kari, Tikka, Marja, Virtanen, Päivi & Vuorio, Anne (2005) *Uudistunut kirjanpitolaki*. Talentum, Helsinki.

Horsmanheimo, Pasi – Steiner, Maj-Lis (2002) *Tilintarkastus. Asiakkaan opas*. Tumavuoren kirjapaino Oy, Vantaa.

Järvenpää, Marko – Länsiluoto, Aapo – Partanen, Vesa – Pellinen, Jukka (2010) *Talousohjaus ja kustannuslaskenta*. WSOY Pro Oy, Helsinki.

Karttunen, Jouko (2006) *Kirjanpitäjän vastuu tilinpäätöksen oikeellisuudesta*. Kirjanpitoimistojen liitto 2006:4, s.43–47. Tilisanomat, Helsinki.

Kasanen, Eero – Lukka, Kari – Siitonen Arto (1991) *Konstruktiiivinen tutkimusote liiketaloustieteessä. Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1991, Vol 40, No. 3*.

Kasanen, Leena (2005) *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan: sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto, Lappeenranta.

Koskua, Leena (toim.) (2001) *Tilinpäätöksen sisältö ja toteutus*. WS Bookwell Oy, Porvoo.

Kykkänen, Tapani – Leppiniemi, Jarmo (2005) *Kirjanpito, tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulkinta*. Dark Oy, Vantaa.

- Leppiniemi, Jarmo (2008) *Ratkaisuja tilinpäätäjän ongelmiin. 2. Uudistettu painos.* WS Bookwell Oy, Juva.
- Leppiniemi, Jarmo – Leppiniemi, Raili (2007) *Oikeat ja riittävät kirjaukset.* WS Bookwell Oy, Juva.
- Lukka, Kari – Kasanen, Eero (1993) Yleistettävyyden ongelma liiketaloustieteessä. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1993, Vol 41, No.4, 348-381.*
- Lukka, Kari (1991) Laskentatoimen tutkimuksen epistemologiset perusteet. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1991, Vol 40, No2, 161–184.*
- Machin, John (1983) *Management control systems: whence and whither? New Perspectives in Management Control.* Macmillan, 22-42.
- Neilimo, Kari – Näsi, Juha (1980) *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede. Tutkimus positivismiin soveltamisesta.* Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, sarja A2: Tutkielmia ja raportteja. Tampereen yliopisto, Tampere.
- Niiniluoto, Ilkka (1980) *Johdatus tieteen filosofiaan.* Otava, Keuruu.
- Pihlanto, Pekka (1994) *Tutkija ja tutkimus ihmiskäsityksen valossa.* Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja 8:1994: Turku.
- Ricketts, Don – Gray, Jack (1988) *Managerial accounting.* Houghton Mifflin Company, Boston, USA.
- Suomala, Petri – Manninen, Olli – Lyly-Yrjänäinen, Jouni (2011) *Edita Prima Oy, Helsinki.*
- Tomperi, Soile – Keskinen, Virpi (2010) *Yrityksen taloushallinto 2 – Kirjanpidon erityiskysymyksiä.* Edita Prima Oy, Helsinki.
- Tomperi, Soile (2009) *Tilintarkastus: normeista käytäntöön.* Edita Prima Oy, Helsinki.
- Tomperi, Soile (2005) *Kehittyvä kirjanpito.* 9. Uudistettu painos. Edita Prima Oy, Helsinki.

Uusitalo, Hannu (1991) *Tiede, tutkimus ja tutkielma. Johdatus tutkielman maailmaan*. WSOY, Juva.

Vilkkumaa, Matti (2009) *Toimitusjohtaja. Oikeudet, vastuut ja velvollisuudet*. Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä.

Villa, Seppo (2006) *Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiöt*. 3. Uudistettu painos. Gummerus Kirjapaino Oy, Helsinki.

Virtanen, Aila (2007) *Kauppamiehen käytännöstä kansainväliseen kirjanpitoon. Kirjanpidon historia Suomessa 1862–2005*. Jyväskylän yliopisto, Jyväskylä.

### ***Lait ja asetukset***

Kirjanpitolaki

KILA 2005/1766

KILA 1334/1995

Kirjanpitolautakunnan yleisohje (2006) *Yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta*. Kauppa- ja teollisuusministeriö.

### ***Internetlähteet***

Ernst & Young, Näkemyksiä *IFRS –International Financial Reporting Standards*. <<http://www.ey.com/FI/fi/Issues/IFRS>> haettu 17.3.2011.

Helsinki-kirjat (2010) <[www.helsinkikirjat.fi](http://www.helsinkikirjat.fi)> haettu 26.10.2010.

MTV 3, Leinonen Ann-Mari (2010) *Mikael Jungnerin Outolintu-kirjan ensipainos melkein loppuunmyyty*. <<http://www.mtv3.fi/viihde/uutiset/muut.shtml/1203505/mikael-jungnerin-outolintu-kirjan-ensipainos-melkein-loppuunmyyty>> haettu 12.10.2010.

Tilastokeskus (2010) *Yritysrekisterin vuositilasto 2009. Taantuma näkyy yritysten määrässä, henkilöstössä ja etenkin liikevaihdossa vuonna 2009*. <[http://www.tilastokeskus.fi/til/syr/2009/syr\\_2009\\_2010-11-26\\_tie\\_001\\_fi.html](http://www.tilastokeskus.fi/til/syr/2009/syr_2009_2010-11-26_tie_001_fi.html)> haettu 7.10.2011.

***Haastattelut***

Alvik, Eetu, myyntipäällikkö, Helsinki-kirjat Oy. Haastattelu 6.9.2010.

Erola, Jan, toimitusjohtaja, Helsinki-kirjat Oy. Haastattelu 19.8.2010.

Koivisto, Tuija, kirjanpitäjä, Oy Yellow Film & TV Ab. Haastattelu 20.8.2010.

Kotiranta, Kare, KHT-tilintarkastaja, Nexia Oy. Haastattelu 31.1.2011.

Reinilä, Jorma, talousjohtaja, Oy Yellow Film & TV Ab. Haastattelut 19.8.2010 ja  
21.10.2010.

## LIITE 1 KULULAJIKOHTAINEN TASEKAAVA

V a s t a a v a a

A PYSYVÄT VASTAAVAT

I Aineettomat hyödykkeet

1. Kehittämismenot
2. Aineettomat oikeudet
3. Liikearvo
4. Muut pitkävaikutteiset menot
5. Ennakkomaksut

II Aineelliset hyödykkeet

1. Maa- ja vesialueet
2. Rakennukset ja rakennelmat
3. Koneet ja kalusto
4. Muut aineelliset hyödykkeet  
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankin-
5. nat

III Sijoitukset

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä
3. Osuudet omistusyhteisyriyksissä
4. Saamiset omistusyhteisyriyksiltä
5. Muut osakkeet ja osuudet
6. Muut saamiset

B VAIHTUVAT VASTAAVAT

I Vaihto-omaisuus

1. Aineet ja tarvikkeet
2. Keskeneräiset tuotteet
3. Valmiit tuotteet/tavarat
4. Muu vaihto-omaisuus
5. Ennakkomaksut

II Saamiset

1. Myyntisaamiset
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä
3. Saamiset omistusyhteisyriyksiltä
4. Lainasaamiset
5. Muut saamiset
6. Maksamattomat osakkeet/osuudet
7. Siirtosaamiset

III Rahoitusarvopaperit

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä
2. Muut osakkeet ja osuudet
3. Muut arvopaperit

IV Rahat ja pankkisaamiset

## V a s t a t t a v a a

- A OMA PÄÄOMA
- I Osake-, osuus-, tai muu vastaava pääoma
- II Ylikurssirahasto
- III Arvonkorotusrahasto
- IV Käyvän arvon rahasto
- V Muut rahastot
  - 1. Vararahasto
  - Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot
  - 2. Muut rahastot
  - 3. Muut rahastot
- V Edellisten tilikausien voitto (tappio)
- VI Tilikauden voitto (tappio)
- B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ
- 1. Poistoero
- 2. Vapaaehtoiset varaukset
- C PAKOLLISET VARAUKSET
- 1. Eläkevaraukset
- 2. Verovaraukset
- 3. Muut pakolliset varaukset
- D VIERAS PÄÄOMA
- 1. Joukkovelkakirjalainat
- 2. Vaihtovelkakirjalainat
- 3. Lainat rahoituslaitoksilta
- 4. Eläkelainat
- 5. Saadut ennakot
- 6. Ostovelat
- 7. Rahoitusvekselit
- 8. Velat saman konsernin yrityksille
- 9. Velat omistusyhteisyriksille
- 10. Muut velat
- 11. Siirtovelat

(KPA Yr 302:6)

**LIITE 2 KULULAJIKOHTAINEN TULOSLASKELMA**

1. LIIKEVAIHTO
2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos
3. Valmistus omaan käyttöön
4. Liiketoiminnan muut tuotot
5. Materiaalit ja palvelut
  - a) Aineet, tarvikkeet ja tavarat
    - aa) Ostot tilikauden aikana
    - ab) Varastojen muutos
  - b) Ulkopuoliset palvelut
6. Henkilöstökulut
  - a) Palkat ja palkkiot
  - b) Henkilösivukulut
    - aa) Eläkekulut
    - ab) Muut henkilösivukulut
7. Poistot ja arvonalentumiset
  - a) Suunnitelman mukaiset poistot
  - b) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä
  - c) Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset
8. Liiketoiminnan muut kulut
9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
10. Rahoitus tuotot ja -kulut
  - a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä
  - b) Tuotot osuuksista omistusyhteisyhteisöissä
  - c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista
  - d) Muut korko- ja rahoitustuotot
  - e) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
  - f) Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
  - g) Korkokulut ja muut rahoituskulut
11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ
12. Satunnaiset erät
  - a) Satunnaiset tuotot
  - b) Satunnaiset kulutVOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VERO-
13. JA
14. Tilinpäätössiirrot
  - a) Poistoeron muutos
  - b) Vapaaehtoisten varausten muutos
15. Tuloverot
16. Muut välittömät verot
17. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

(KPA Yr 302:1)