

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

Kauppatieteiden tiedekunta, Laskentatoimi

Kandidaatintutkielma

**ELOKUVIEN ESITYSOIKEUDET  
ELOKUVATUOTANTOYHTIÖN TILINPÄÄTÖKSESSÄ  
CAPITALIZATION OF FILM COSTS IN THE ACCOUNTING  
BY PRODUCERS OF FILMS**

15.1.2007

Laatija: Olli Ekholm  
Opponentti: Jarmo Hono  
Tarkastaja: Ulla Kotonen

# TIIVISTELMÄ

**Tekijä:** Olli Ekholm

**Tutkielman nimi:** Elokuvien esitysoikeudet elokuvatuotantoyhtiön tilinpäätöksessä

**Tiedekunta:** Kauppatieteiden tiedekunta, Laskentatoimi

**Vuosi:** 2006

**Kauppatieteiden kandidaatin tutkinnon tutkielma:** Lappeenrannan teknillinen yliopisto. 44 sivua

**Tarkastaja:** Professori Ulla Kotonen

**Hakusanat:** Elokuvien esitysoikeudet, kirjanpitolaki, IFRS

**Keywords:** Right of Presentation, Finnish GAAP, IFRS

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on tehdä sekä teoreettinen että empiirinen katsaus elokuvien esitysoikeuksien käsittelyyn tuotantoyhtiön tilinpäätöksessä. Tutkielman teoreettinen viitekehys rakentuu sekä koti- että ulkomaisista elokuva-alalle laadituista erityisistä kirjanpito-ohjeistuksista. Tämän lisäksi tarkastellaan elokuvien esitysoikeuksia Suomen kirjanpitolain ja IFRS-tilinpäätösnormiston näkökulmasta. Tutkimuksen empiirinen osa perustuu pääasiassa tuotantoyhtiöiden tilinpäätöstietojen analysointiin. Sekä tutkimuksen teoreettisen että empiirisen osan johtopäätösten tekemisessä on apuna käytetty elokuva-alan asiantuntijoiden näkemyksiä.

Johtopäätöksenä voitiin havaita, että tuotantoyhtiöiden tilinpäätöskäytännöt ovat edelleen varsin kirjavia, vaikka elokuva-alalla vallitsevia kirjauskäytäntöjä on pyritty yhdenmukaistamaan.

# SISÄLLYSLUETTELO

1. JOHDANTO .....	1
1.1 Taustaa.....	1
1.2 Tutkimusongelma ja tavoitteet .....	3
1.3 Tutkimuksen rajaukset, lähdeaineisto ja tutkimusmenetelmä .....	4
1.4 Tutkimuksen rakenne .....	6
2. TEOREETTINEN KATSAUS ELOKUVIEN ESITYSOIKEUKSIEN KÄSITTELYYN TUOTANTOYHTIÖIDEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ.....	7
2.1 Elokuvien esitysoikeuksien määritelmä .....	7
2.2 Elokuvien esitysoikeuksien kirjaamista koskevat kotimaiset ohjeet.....	8
2.2.1 Elokuvien esitysoikeuksien kirjaaminen kirjanpitolain mukaan.....	13
2.2.2 Elokuvien esitysoikeuksien kirjaaminen verolakien mukaan.....	16
2.2.3 Esimerkki elokuva-oikeuksien kirjaamisesta ja jaksottamisesta tuotantoyhtiön kirjanpidossa.....	17
2.3 Elokuvien esitysoikeuksien kirjaamista koskevat ulkomaiset ohjeet.....	21
2.3.1 Elokuvien esitysoikeudet IFRS-tilinpäätösnormistossa .....	24
2.4 Yhteenveto.....	27
3. EMPIIRINEN KATSAUS ELOKUVIEN ESITYSOIKEUKSIEN KÄSITTELYYN TILINPÄÄTÖKSESSÄ .....	29
3.1 Analysoitavat yritykset.....	29
3.2 Keskenkäynteisten elokuvien esitysoikeudet .....	31
3.3 Valmiiden elokuvien esitysoikeudet.....	34
3.4 Taseen ulkopuolinen varallisuus .....	37
3.5 Erilaisten tuotantojen erilainen käsittely .....	38
3.6 Elokuva-alan valvonta .....	39
3.7 Yhteenveto.....	40
4. JOHTOPÄÄTÖKSET .....	42
LÄHDELUETTELO .....	45
LIITTEET .....	49

# 1. JOHDANTO

## 1.1 Taustaa

Kiinnostukseni kotimaiseen elokuvaan heräsi, kun vuonna 1999 lukiossamme järjestettiin työharjoittelukurssi. Pääsin harjoittelijaksi MRP Matila Röhr Productions Oy:n Talent House-nimiseen tuotantoyksikköön. MRP Matila Röhr Productions Oy on yksi Suomen elokuva-alan suurimpia konserneja. Työharjoitteluni aikana Talent Housen kokoillan elokuva Pitkä kuuma kesä sai ensi-illan.

Kun kandidaatin tutkielman aihe piti valita, kiinnostuin tutkimaan aineettomia oikeuksia. Elokvien esitysoikeuksien käsittely tilinpäätöksessä sopi siten tämän tutkielman aiheeksi mainiosti. Onhan jo pelkästään elokuvan esitysoikeuden määrittäminen vaikeaa, sehän sijoittuu johonkin aineettoman ja aineellisen hyödykkeen välimaastoon.

Suomalaisista elokuvista on viimeisten vuosien aikana kirjoitettu ja puhuttu paljon, tutkielman aihe on siten hyvin ajankohtainen. Kotimainen elokuva on menestynyt viime vuosina hyvin. Suomen elokuväsäätiön tilastojen mukaan suomalaisen elokuvan katsojamäärä on vakiintunut miljoonan katsojan tasolle vuodessa. Useat pitkät elokuvat saavat kansainvälisten menestyselokuvien kanssa vertailukelpoiset katsojaluvut kotimaan teattereissa joka vuosi. Suomalaisen elokuvan katsojaosuus kotimaan elokuvateattereissa on ollut 17-22 % (Suomen elokuväsäätiö, 2005). Myös suomalaisen elokuvan vienti on kasvanut. Yrittäjän maailma -lehti on koonnut 500 Suomen parasta ja kannattavinta vientiyritystä. Listalle pääsi myös yksi elokuva-alan tuottaja, MRP Matila Röhr Productions -konserni sijalle 426. (Yrittäjän maailma, 2006, s. 12-26) Toistaiseksi Suomesta on tosin viety maailmalle vain yksi todellinen elokuvahitti. Kaurismäen *Mies vailla menneisyyttä* –elokuva on levinnyt yli 50 maahan ja se on saanut arviolta kahden ja puolen miljoonan ihmisen yleisön. (Karttunen, 2006, s. 31)

Ensi-iltansa saaneiden pitkien elokuvien määrä vuosina 2003-2005 on ollut keskimäärin 12. Elokuvan tuotannon ja jakelun tukeen käytettävät määrärahat ovat nousseet noin 10,7 miljoonasta eurosta (2002) 13,1 miljoonaan euroon (2005) eli 22,5 %. Tuotantotukia maksetaan kuitenkin Suomessa selvästi vähemmän kuin muissa Pohjoismaissa. Suomen elokuvasäätiön tavoitteena on nostaa kotimaisen elokuvan rahoitus Pohjoismaiselle tasolle seuraavan viiden vuoden aikana. Tämä tarkoittaisi sitä, että tuen tulisi kasvaa 17 % vuodessa. (Suomen elokuvasäätiö, 2006)

Suomalainen elokuvateollisuus on kuitenkin kansainvälisesti verrattuna varsin pientä. Teatterilevitykseen tarkoitettuja kotimaisia pitkiä elokuvia tehdään harvoin ilman elokuvasäätiön tukea. Elokuvien budjetti on Suomessa keskimäärin 1,3 miljoonaa euroa (Kinnunen, 2006, s.17).

Seuraavassa on kahden Suomen elokuvasäätiön (2006) laatiman esimerkin avulla kuvattu suomalaisen elokuvan tuotantoa.

Tuotantoesimerkki 1. Elokuvan kustannukset

**Pahat Pojat (2003)**

Tuotantoyhtiö Solar Films Oy

Ohjaaja Aleksi Mäkelä

Kustannukset:

Tuotanto	1.830.000 €
Markkinointi ja levitys	445.000€
Yhteensä	2.275.000€
Josta Suomen elokuvasäätiön (SES) tuki:	770.000€

Tuotantoesimerkki 2. Elokuvan rahoitus

**Lapsia ja aikuisia (2004)**

Tuotantoyhtiö Blind Spot Pictures Oy

Ohjaaja Aleksi Salmenperä

Tuotantobudjetti:

SES	700.000€
YLE TV1	300.000€
FS FILM	100.000€
Media Dev	50.000€
Sonet/Film i Väst	75.000€
Canal Plus	50.000€
Celluloid Dreams	75.000€
Blind Spot Pictures (tuottajan oma rahoitus)	50.000€
Yhteensä:	1.400.000€

Edellä esitetyt tuotantoesimerkit ovat Suomen mittakaavassa keskimääräistä suurempia tuotantoja. Niiden avulla on tarkoitus antaa lukijalle kuva siitä, kuinka paljon kotimaisen elokuvan tuottaminen maksaa ja mistä kaikkialta tuotantoyhtiö tyypillisesti saa rahoituksen.

## **1.2 Tutkimusongelma ja tavoitteet**

Tämän tutkielman tutkimusongelma voidaan kiteyttää kysymykseen:

Miten tuotantoyhtiöt ovat käsitelleet elokuvien esitysoikeuksia tilinpäätöksessään? Kyseinen tutkimusongelma on varsin yleinen ja herättää monia jatkokysymyksiä. Pääongelmaa voidaankin syventää seuraavilla kysymyksillä:

Miten elokuvan esitysoikeus määritellään ja miten se tuotantoyhtiön tuotantoprosessissa syntyy? Miten Suomen kirjanpitolain ja IFRS-tilinpäätösnormiston mukaisesti tulisi toimia? Minkälaisia kirjanpito-ohjeita suomalaiset tuotantoyhtiöt ovat saaneet? Eroavatko ne elokuva-alan kansainvälisistä ohjeistuksista?

Voidaanko erilaisia tuotantoja käsitellä eri tavalla? Jos tuotantoja on käsitelty eri tavalla, niin millä tavalla?

Onko tuotantoyhtiöiden käsittelytavoilla ollut vaikutusta tilikauden tulokseen? Voiko julkaistujen tilinpäätöstietojen perusteella päätellä, mikä on ollut syynä tilinpäätöksessä sovelletun menettelytavan valintaan?

Tutkielman päätavoitteena on selvittää, miten suomalaiset tuotantoyhtiöt käsittelevät elokuvien esitysoikeuksia tilinpäätöksissään, ja millaisia kirjauskäytäntöjä alalla valitsee. Lisäksi tavoitteena on selvittää, ovatko valitsevat käytännöt ohjeiden mukaisia, ja miten annetut ohjeet poikkeavat toisistaan eri maiden välillä.

### **1.3 Tutkimuksen rajaukset, lähdeaineisto ja tutkimusmenetelmä**

Tutkielman tavoitteiden saavuttamiseksi aihepiiriä on rajattu. Teoreettisen osan tarkoituksena on esitellä lukijalle tutkimuksen varsinaisen aiheen taustaa. Tilinpäätösnormiston osalta lähtökohdaksi on otettu se, että käsitellään sellaisia säännöksiä, joita kotimaisten tuotantoyhtiöiden on noudatettava. Tällaiset säännökset löytyvät Suomen kirjanpitolainsäädännöstä. Suomen kirjanpitolakia koskeva tarkastelu on rajattu siten, että siinä keskitytään tarkastelemaan pysyvien vastaavien aineettomien hyödykkeiden erää Muut pitkävaikutteiset menot. Tällaiseen ratkaisuun on päädytty, koska kirjanpitolautakunta (KILA) on antanut lausunnon elokuvien esitysoikeuksien käsittelystä tilinpäätöksessä, jonka mukaan esitysoikeudet tulisi kirjata kyseeseen tase-erään. Lisäksi tutkielmassa esitetään, miten verolakeja sovelletaan elokuvien esitysoikeuksiin.

Tutkimuksessa esitetään vertailun vuoksi, miten IFRS-tilinpäätösnormisto käsittelee elokuvien esitysoikeuksia. Lähtökohtana tällöinkin on, että normistoa käsitellään elokuvien esitysoikeuksia silmällä pitäen. Tutkielma keskittyy nykyiseen lainsäädäntöön ja normistoon. Suomen kirjanpitolain ja IFRS-tilinpäätösnormiston lisäksi muita normistoja ei tässä tutkielmassa ole tarkasteltu lainkaan.

Lainsäädännön ja standardien osalta tutkielman mielenkiinto kohdistuu niihin kohtiin, jotka koskevat elokuvien esitysoikeuksia. Suomen kirjanpitolaisissa asiaa käsitellään luvussa 5. Verolakien osalta tässä tutkielmassa tarkastellaan elinkeinoverolain 24 §:ää (EVL 24§ 24.6.1968/360). IFRS-tilinpäätösnormiston osalta keskitytään IAS 38:aan.

Tutkielman empiirisessä osuudessa analysoidaan, miten elokuvien esitysoikeuksia on todellisuudessa käsitelty. Pääasiallisesti analyysi rakentuu alalla toimivien yhtiöiden tilinpäätösten tulkintaan. Kaikkien Suomen tuotantoyhtiöiden tarkastelu olisi kuitenkin tämän tutkielman puitteissa ollut liian suuri kokonaisuus. Tästä syystä tutkimus on edelleen tarkennettu koskemaan kotimaisten kokoillan näytelmäelokuvia

tuottaneiden yritysten tilinpäätösten analysointia. Lyhyt- ja dokumenttielokuvien tuotantoon erikoistuneet yritykset jätettiin tutkimuksen ulkopuolelle.

Tutkielmassa analysoitavat tilinpäätökset on saatu kaupparekisteristä, jonne jokainen Suomessa toimiva osakeyhtiö on velvollinen tilinpäätöstiedot toimittamaan kahden kuukauden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta. Itse tutkielma on rajattu siten, että siinä käsitellään vuoden 2004 tilinpäätöksiä. Tämä on perusteltua tutkimusaineiston kannalta, sillä tuotantoyhtiöiden vuoden 2005 tilinpäätöksiä ei kaupparekisteriin ollut vielä kattavasti toimitettu. Analyysi rajattiin koskemaan riittävän pitkää aikaväliä, jotta mukaan saatiin suuri otos kotimaisista elokuvayhtiöistä. Tästä syystä mukaan on otettu sellaiset Suomen elokuvasäätiön tukea saaneet yritykset, joiden tuottaman elokuvan ensi-ilta on ollut vuosien 2000-2004 välisenä aikana. Kyseiset ehdot täyttivät 27 eri elokuvayhtiötä, jotka tuottivat yhteensä 54 elokuvaa. Suomen elokuvasäätiön myöntämien tukien käyttäminen rajauksena on perusteltua, sillä teatterilevitykseen tarkoitettuja kotimaisia pitkiä elokuvia tehdään hyvin harvoin ilman säätiön tukea. Edellinen oli vuonna 2001 valmistunut leirintäaluefarssi *Ponte-rosa* (Kinnunen, 2006, s.17).

Tutkimusongelmaa on pyritty ratkaisemaan analysoimalla tuotantoyhtiöiden tilinpäätöstietoja. Lisäksi tutkielmaa on täydennetty kahdella teemahaastattelulla ja kahdella puhelinhaastattelulla. Haastateltavat pyrittiin valitsemaan siten, että he edustaisivat kotimaisen elokuva-alan korkeaa asiantuntemusta. Haastattelujen tarkoituksena oli lisätä tutkijan omaa ymmärrystä aiheesta, saada tutkimukseen mukaan käytännön näkökulmaa sekä asiantuntijoiden mielipiteitä. Tutkimuksen sekä teoreettisessa että empiirisessä osiossa viitataan useassa kohtaa haastatteluihin. Haastattelurungot ovat tutkielman liitteenä (liite 1).

Haastateltavat olivat KTM Keijo Remes sekä KTM Niina Otva. Remes on Laskentajärjestelmä Oy:n omistaja, joka tarkastaa useiden kotimaisen elokuva-alan yritysten tilinpäätökset. Remes on omien sanojensa mukaan vuodesta 1979 lähtien seurannut työnsä puolesta elokuva-alaa ja toiminut muun muassa Kinoproduction Oy:n tilintarkastajana. Tutkimusongelman ratkaisemisen kannalta oli tärkeää saada haastateltavaksi tilintarkastaja, jolla on ymmärrystä elokuva-alan erikoispiirteistä. Toinen



haastateltava on Suomen elokuvasäätiön hallintopäällikkö Niina Otva. Häntä on haastateltu siksi, että tutkielmaan haluttiin mukaan myös elokuvasäätiön näkökulma.

Puhelinhaastatteluissa pyrittiin saamaan lisäinformaatiota kahteen tutkimuksen erityisongelmaan, joihin palataan tarkemmin tutkielman kolmannessa luvussa. Haastateltavat olivat KHT Juhani Selinheimo ja KTM Marko Röhr.

## **1.4 Tutkimuksen rakenne**

Tutkielma koostuu neljästä kappaleesta. Tutkielma noudattaa kaavaa, jossa alun johdantokappaleen jälkeen käsitellään aiheeseen liittyvää teoriaa. Kun teoria on saatu käsiteltyä, siirrytään empiirisen aineiston analysointiin.

Toisen kappaleen alussa pyritään määrittelemään, mitä elokuvien esitysoikeuksilla tässä tutkielmassa tarkoitetaan. Luvussa kerrotaan myös tuotantoyhtiöiden saamista kirjanpito-ohjeista. Kirjanpitolautakunta (KILA 2001/1662) on antanut lausunnon elokuvien esitysoikeuksien kirjaamisesta ja Suomen elokuvasäätiö on laatinut omat kirjanpito-ohjeet ja suositukset. Ohjeistusta verrataan tämän jälkeen Suomen kirjanpitolakiin. Toisessa luvussa tarkastellaan vielä, miten ulkomaiset elokuva-alan kirjanpito-ohjeet eroavat kotimaisesta ohjeistuksesta. Lisäksi lukijalle esitellään, miten elokuvien esitysoikeuksia tulisi käsitellä IFRS-tilinpäätösnormistossa.

Kolmannessa luvussa pyritään antamaan vastaus itse tutkimusongelmaan. Kappaleen alussa esitellään analyysissä mukana olevat tuotantoyhtiöt. Tämän jälkeen yritysten tilinpäätöstietoja analysoimalla selvitetään, miten tuottajat ovat omissa tilinpäätöksissään käsitelleet elokuvien esitysoikeuksia. Luvussa neljä kootaan lopuksi tutkielman pohjalta tehdyt johtopäätökset.

## **2. TEOREETTINEN KATSAUS ELOKUVIEN ESITYSOIKEUKSIEN KÄSITTELYYN TUOTANTOYHTIÖIDEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ**

Tässä kappaleessa kerrotaan, miten esitysoikeuden arvo tuotantoyhtiössä syntyy. Lisäksi lukijalle esitetään elokuvia koskevia erityisiä kirjanpito-ohjeita sekä kirjanpito- ja verolakien soveltamista elokuvien esitysoikeuksiin. Kappaleessa 2.4 havainnollistetaan elokuvaoikeuksien kirjaamista ja jaksottamista esimerkin avulla. Kappaleen lopussa tarkastellaan elokuvien esitysoikeuksia koskevia kansainvälisiä käytäntöjä ja määräyksiä.

### ***2.1 Elokuvien esitysoikeuksien määritelmä***

KILA on antanut lausunnon (KILA 2001/1662) elokuvien esitysoikeuksien kirjaamisesta. Jatkossa tässä tutkielmassa kyseisestä lausunnosta puhuttaessa käytetään siitä yksinkertaisesti muotoa KILAn lausunto. Se on kokonaisuudessaan luettavissa tutkielman liitteenä (liite 2). KILAn lausunnossa todetaan, että elokuvan esitysoikeuden arvo syntyy tuotantoyhtiössä elokuvan valmistuksesta aiheutuneista menoista eli elokuvan hankintamenoista. Kyseistä määritelmää käytetään myös tässä tutkimuksessa. Tämä on perusteltua, sillä tutkielma pohtii elokuvien esitysoikeuksien problematiikkaa juuri kirjanpidon näkökulmasta. Hankintameno on määritelty kirjanpitolain 4:5 §:ssä. Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta aiheutuneet muuttuvat menot. Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenoon verrattuna, saadaan myös niiden osuus lukea hankintameno.

Suomen elokuvasäätiö on laatinut omat kirjanpito-ohjeet ja suositukset KILAn lausunnon pohjalta. Elokuväsäätiön kirjanpito-ohjeiden (2001, s.1) mukaan elokuvan tuotantokustannukset määritellään seuraavasti: ”Elokuvan hankintamenoon luetaan kaikki elokuvan hankkimisesta aiheutuneet menot lähtien elokuvan perustana olevan teoksen option hankkimisesta siihen saakka kun sen esityskopio tai televisiomaster on valmistunut.” Ohjeissa myös edellytetään, että tuotantokustannukset voidaan kustannuslaskennan avulla luotettavasti selvittää. Kustannuslaskennan on ol-

tava tarkastettavissa ja täsmäytettävissä yrityksen liikekirjanpitoon. Elokuvasäätiön kirjanpito-ohjeet ja suositukset ovat tutkimuksen liitteenä (liite 3). Tutkielman liitteenä esitetään myös Suomen elokuvasäätiön tuotantobudjetin rakenne (liite 4). Se havainnollistaa hyvin, mistä elokuvan hankintamenon rakenne koostuu.

## ***2.2 Elokuviensesitysoikeuksien kirjaamista koskevat kotimaiset ohjeet***

Tämän kappaleen alussa esitelty KILAn lausunto pohjautuu Suomen elokuvasäätiön hakemukseen, jossa pyydettiin ohjeistusta elokuvien esitysoikeuksien käsittelyyn tilinpäätöksessä. Tarkoituksena on ollut yhtenäistää tuotantoyhtiöiden tilinpäätöskäytäntöjä. Tämä käy ilmi muun muassa Suomen elokuvasäätiön kirjanpito-ohjeista (2001, s.1), joissa kerrotaan, miten tuenvarauspäätöstä tehtäessä otetaan huomioon hakijan taiteelliset, ammatilliset ja taloudelliset edellytykset. Taloudellisia edellytyksiä pyritään tarkastelemaan yhtenäisin perustein, joten myös tuotantoyhtiöiden tilinpäätökset tulisi olla laadittu yhdenmukaisin perustein. Niiden tulisi antaa oikeat ja riittävät tiedot tuen hakijan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Erityisesti tuotantoyhtiöille on painotettu varovaisuutta ja erillisarvostusta. Erillisarvostuksen todetaan merkitsevän elokuvayhtiön kannalta sitä, että ”kukin elokuva on arvostettava erillisenä eikä yhden elokuvan aliarvoa voi kattaa toisen yliarvolla”.

Remksen (2006) mukaan yhtenäisille ohjeille oli todellinen tarve olemassa, sillä ennen KILAn lausuntoa elokuva-alalla oli hyvin kirjavaa aktivointikäytäntöä. Joillain tuotantoyhtiöillä aktivoinnit saattoivat olla hyvin rankasti ylimitoitettuja. Tilanne oli pahimmillaan 1980- ja 90-lukujen taitteessa, jolloin aktivoinnit johtivat alalla konkurssiin, vaikka yhtiöiden taseissa oma pääoma oli täysin kunnossa. Remes kuitenkin painottaa, että vaikka tilanne on parantunut, niin ongelma on edelleen olemassa.

Suomen elokuvasäätiön laatima hakemus KILAlle lähti siitä olettamuksesta, että elokuvien esitysoikeudet tulisi kirjata vaihto-omaisuudeksi. Esitysoikeuksien kirjaamista vaihto-omaisuuteen ei kuitenkaan pidetty hyvän kirjanpitotavan mukaisena. KILAn lausunnossa asiaa perustellaan seuraavalla tavalla: ”Kirjanpitolautakunta

katsoo, että sille esitetyn perusteella valmiin elokuvan esitysoikeuksia ei pääsääntöisesti voida kirjata hakijan esittämällä tavalla vaihto-omaisuuteen. KPL 4:3 ja 4.4.2 §:n määritelmistä voidaan johtaa se periaate, että vaihto-omaisuutta ei pidetä eriä, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Esitysoikeuksien luovuttamista ulkopuoliselle muuten kuin pysyvästi voidaan pitää eräänlaisena aineettoman oikeuden vuokraustoimintana. Siten niiden lukeminen vaihto-omaisuuteen ei ole hyvän kirjanpito-tavan mukaista.”

KILAn lausunnossa kuitenkin todetaan, että vaihto-omaisuuskäsittelyä voidaan pitää mahdollisena silloin, kun kyseessä on oikeuksien kertakaikkista myyntiä varten valmistettu elokuva. Lausunnosta kuitenkin käy ilmi, että tällaista toimintaa pidetään varsin poikkeuksellisenä. Pääsääntöisesti elokuvien tuottajat eivät luovu esitysoikeuksista lopullisesti vain luovuttavat ne määräaikaisilla sopimuksilla ulkopuolisille, minkä jälkeen oikeudet palaavat tuottajalle. Esitysoikeuksista luopuminen lopullisesti on alalla harvinaista, ja liittyy yleensä tuotantoyhtiön taloudellisiin ongelmiin.

Keskeneräisen elokuvan esitysoikeudella tarkoitetaan tuotantoa, joka tilikauden päättyessä on vielä kesken. Keskeneräisten elokuvien esitysoikeuksista KILAn lausunnossa todetaan: ”Elokuvoikeuksien hankintamenot eli elokuvan valmistusmenot voidaan tilinpäätöksessä aina vähentää vuosikuluina. Hankintamenot voidaan myös aktivoida varovaisuutta noudattaen enintään niistä saataviksi arvioitujen tuottojen määrään asti. Arvioinnin tulee perustua laskelmaan näistä tulonodotuksista. Tilikauden päättyessä keskeneräisen elokuvan hankintamenot kirjataan tällöin taseeseen pysyvien vastaavien aineettomien hyödykkeiden erään Muut pitkävaikutteiset menot.”

Suomen elokuvasäätiön kirjanpito-ohjeissa on tarkennettu edellistä lausuntoa. Elokuvasäätiön ohjeiden mukaisesti keskeneräiset elokuvat tulisi aktivoida, eikä niitä saisi vähentää vuosikuluina. Tämä käy ilmi muun muassa seuraavassa kohdassa elokuvasäätiön kirjanpito-ohjeita (2001, s.1): ”Elokuvan hankintamenosta kirjataan välittömästi kuluksi arvioidut kokonaistuotot ylittävä osa. Muu osa jaksotetaan kuluksi sitä mukaa kun tuotot kertyvät.”

KILAn lausunnossa sallitaan myös valmiiden elokuvien esitysoikeuksien aktivoimisen tase-erään Muut pitkävaikutteiset menot. Poistosuunnitelmaa tehtäessä tulisi kuitenkin ottaa huomioon elokuva-oikeuksista saatavien tuottojen painottuminen elokuvan valmistusaikaiseen ja sitä seuraavaan tilikauteen.

Sekä keskeneräisen tuotannon että valmiin elokuvan esitysoikeuden aktivoinnin ehdottomana edellytyksenä pidetään tulonodotuksia. Elokuva-alalla tulonodotuksia syntyy teatteri- ja videolevityksestä. Tyypillisesti elokuvien esitysoikeudet myydään myös televisiolevitykseen, joko julkisille tai maksullisille kanaville. Koko elokuvan esitysoikeus voidaan myydä myös kerralla kokonaisuudessaan. Lisäksi tuotantoyhtiöillä voi olla tulonodotuksia elokuvan oheismyynistä. (Baumgarten ym., 1992, s.50-55)

Elokuvasäätiön kirjanpito-ohjeissa ja suosituksissa (2001, s.1) vaaditaan laatimaan arvio tulonodotuksista jokaisen elokuvan osalta jo ennen tuotannon aloittamista ja arviota on seurattava elokuvan valmistumisvaiheessa. Elokuvan valmistuttua on teatterilevityksen perusteella tarkistettava arviota tilinpäätöstä laadittaessa. Arviota on tarkastettava niin kauan kunnes koko elokuvan hankintameno on kirjattu kokonaisuudessaan kuluksi. Lisäksi ohjeiden mukaisesti teatterilevityksestä arvioidaan tuottojen kertyvän vuoden kuluessa ensi-illasta. Varovaisuuden periaatteen mukaisesti arvioon saa ottaa televisiolevityksen osalta mukaan vain ne tuotot, jotka perustuvat jo sovittuun sopimukseen. Myös videolevityksestä kertyvät tuotot voidaan ottaa tulonodotuksissa huomioon vain siinä tapauksessa, että videolevityksestä on tehty sopimus.

Seuraava taulukko (taulukko 1) kuvaa, miten tulonodotukset tyypillisesti elokuva-alalla muodostuvat.

Tulonlähde	Toteutuneet 1995	Arvio 2001
<b>USA</b>		
Teatterilevitys	2,66	3,479
Videolevitys	4,332	6,649
Televisiolevitys	636	690
Maksutelevisio	1500	2561
<b>Ulkomaat</b>		
Teatterilevitys	2410	3706
Videolevitys	3760	5802
Televisiolevitys	2140	5802
Maksutelevisio	745	1497
<b>Muut</b>		
Kertamaksupalvelut (Pay-per-view)	124	1417
Hotelli/lentokone/muut tuotot	46	70
Tuotot yhteensä	18353	29913

Taulukko 1 Levittäjän arvioidut tulovirrat (miljoonaa dollaria) (Kagan 1996, teoksessa Levison, 1998, s.75)

Taulukko on tehty Pohjois-Amerikan markkinoita silmällä pitäen. Taulukosta näkee hyvin, että varsin pieni osa elokuvan tulonodotuksista tulee teatterilevityksestä. Tulevaisuudessa teatterilevityksen osuuden kokonaistuloista ennustetaan yhä pienevän, kun taas tallennemarkkinoiden ja televisiorahoituksen uskotaan kasvattavan osuutta. Illott (1996, s.14) on havainnut, että myös Euroopassa teatterilevityksen merkitys on vähentynyt, vaikka sen osuus kokonaistuloista on suurempi kuin Yhdysvalloissa.

Suomessa kehitys on pitkälti samansuuntaista. Suurin osa elokuvista tulee jatkosakin päätymään teatterilevitykseen, mutta etenkin DVD-jakelu tulee olemaan tuottajille ja levittäjille entistä tärkeämpää. Suomalaisen elokuva-alan ennustetaan kansainvälistyvän kovaa vauhtia. Yhteistuotantojen määrän odotetaan kasvavan tulevaisuudessa selvästi. (Suomen elokuvaseura, 2006)

Tulonodotusten lisäksi KILAn lausunnossa painotetaan erityisesti liitetietojen merkitystä. Kuten edellä esitetään, elokuvien esitysoikeuksien aktivoiminen ei suomalaisen lainsäädännön mukaan ole koskaan pakollista. Täten tuotantoyhtiöillä saattaa olla halussaan esitysoikeuksia, jotka eivät näy tilinpäätöksessä lainkaan. KILAn lausunnon mukaan, tilinpäätöksen liitetietoina pitää esittää tiedot elokuva-oikeuksien hankintamenojen arvostus- ja jaksotusperiaatteista ja –menetelmistä. Oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tarpeelliset liitetiedot tulee ilmoittaa myös sellaisista elokuvista ja esitysoikeuksista, joiden aktivoitu hankintameno on kokonaisuudessaan kirjattu kuluksi, mutta joihin liittyy olennaisia tulonodotuksia.

Elokuvasäätiön kirjanpito-ohjeissa ja suosituksissa (2001, s.2) tarkennetaan vielä, mitä informaatiota liitetiedoissa tulee antaa taseen ulkopuolisesta varallisuudesta. Elokuvakohtaisesta luettelosta on käytävä ilmi arvioinnin kannalta oleelliset tiedot mm.

- valmistusvuosi
- teatterilevityksestä kertyneet tuotot (viimeiseltä viideltä vuodelta, jos valmistumisesta kulunut yli 5 vuotta)
- televisio-oikeuksista selvitys kenellä ovat ja koska palaavat tuottajalle (esityskertojen määrä ja paljonko jäljellä)
- video- ja muun vastaavan tuotannon osalta kertyneet tuotot (viimeiseltä viideltä vuodelta, jos valmistumisesta kulunut yli 5 vuotta)
- ulkomaisen levityksen osalta tehdyt sopimukset ja kertyneet tulot (viimeiseltä viideltä vuodelta, jos valmistumisesta kulunut yli 5 vuotta).

Otvan mukaan elokuva-alalla on myös kritisoitu tuotantoyhtiöille annettuja ohjeita, muun muassa KILAn lausuntoa on arvosteltu epäoikeudenmukaiseksi. Lausunnon esikuvana on käyttöomaisuusajattelu, joka ilmenee siten, että esitysoikeuksista tulee tehdä poistoja. Hänen mielestään elokuvien esitysoikeuksia olisi mahdollista verrata leasingiin, koska tuotantoyhtiöt luopuvat esitysoikeuksista harvoin kokonaan. Tyypillistä on, että esitysoikeudet luovutetaan määräajaksi esimerkiksi tv-yhtiön hallintaan, jonka jälkeen ne palautuvat jälleen tuottajalle. (Otva, 2006)

### 2.2.1 Elokuvien esitysoikeuksien kirjaaminen kirjanpitolain mukaan

Edellä todettiin, että elokuvien esitysoikeudet tulisi pääsääntöisesti kirjata erään Muut pitkävaikutteiset menot. Seuraavassa on esitetty, mitä kirjanpitolaissa on muista pitkävaikutteisista menoista säädetty, millä perusteilla kyseiseen tase-erään voidaan aktivoida ja minkälainen poistosuunnitelma aktivoinneille tulisi tehdä.

Kirjanpitolain 3 luvun 1§:n mukaan tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen, liitetiedot ja toimintakertomuksen. Tase kuvaa tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa. Se jaetaan vastaavaa- ja vastattavaa-puoliin. Kirjanpitolain 4 luvun 3 §:ssä säädetään, että taseen vastaavat erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin käyttötarkoituksensa perusteella. Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia.

Muut pitkävaikutteiset menot löytyvät KPA 1 luvun 6 §:n mukaisessa tasekaavasta taseen vastaavaa puolelta kohdasta Pysyvät vastaavat. Pysyvät vastaavat jaetaan taseessa kolmeen alaryhmään: Aineettomat hyödykkeet, Aineelliset hyödykkeet ja Sijoitukset. Aineettomat hyödykkeet esitetään edelleen tarkennettuna tasekaavassa seuraavina alaryhminä:

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

Kirjanpitolaki sisältää tiettyjen yksilöitävissä olevien aineettomien hyödykkeiden osalta säännöt aktivointivelvollisuudesta, mutta taas toisaalta kieltää tiettyjen menojen aktivoinnin. Sen lisäksi lakiin on jätetty mahdollisuus aktivoida niin sanottuja muita pitkävaikutteisia menoja (Uudistunut kirjanpitolaki s.248-249). Leppiniemen (1999, s.52) mukaan Muut pitkävaikutteiset menot ovat luonteeltaan sellaisia, että ne olisi mahdollista merkitä myös vuosikuluiksi. Niillä on tyypillisesti taloudellista arvoa vain ne taseeseensa merkinneen yrityksen tulonhankinnassa. Muitten pitkävaikutteisten



menojen aktivoiminen on aina harkinnanvaraista, eikä niitä ole koskaan pakko aktivoida.

KILA käsittelee Muita pitkävaikutteisia menoja myös lausunnossa numero 1579 (12.4.1999, Lausunto muiden pitkävaikutteisten menojen aktivoinnista). Vaikka kyseinen lausunto käsittelee yhdistyksen toiminnan vauhdittamiseksi ja lisätulojen saannin tehostamiseksi aiheutuneista toimenpiteistä johtuvien menojen aktivointia, se on tarkoitettu periaatteelliseksi kannanotoksi pitkävaikutteisten menojen aktivoinnista. Lausunnossa päädyttiin siihen, että suoriteperusteen mukaista muun pitkävaikutteisen kuluksi kirjaamista on aina pidettävä hyvän kirjanpitotavan mukaisena. Aktivointiedellytysten olemassaolo ja liiketapahtumien merkityksellisyyden arviointi katsottiin kulloiseenkin tilanteeseen liittyväksi näyttökysymykseksi, johon KILA ei ottanut lausunnossa kantaa. Pitkävaikutteisten menojen aktivoinnin ehdottomana edellytyksenä pidettiin niihin perustuvaa vastaista tulonodotusta. (Ahti ym. 2000, s.176). Leppiniemen (1998, s.351) mielestä tulonodotukset on arvioitava varovaisuuden periaatetta noudattaen riittävän konservatiivisesti. Erityinen varovaisuus edellyttää lisäksi, että odotettavissa olevien tulojen nykyarvo riittää aktivoitun menon kattamiseen. Tulonodotuksia on siis alennettava tuottovaatimusta vastaavalla korkokannalla.

Kirjanpitolain 5 luvun 5 a §:ssä säädetään aineettoman omaisuuden hankintameno-  
na jaksottamisesta: ”Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan. Muun aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen, jollei 7-9 §:stä muuta johdu.” (7 §:ssä kielletään perustamismenojen aktivointi, 8 §:ssä kielletään tutkimismenojen aktivointi ja sallitaan kehittämismenojen aktivointi ja 9 §:ssä sallitaan liikearvon hankintamenon aktivointi).

Edelleen kirjanpitolain 5 luvun 11 §:ssä säädetään muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottamisesta seuraavasti: ”Jos muita kuin 7-10 §:ssä tarkoitettuja pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.” Vuorion (2005, s.256) mielestä

pitkävaikutteisten menojen aktivointiin suhtaudutaan kirjanpitolaissa varauksellisesti. Tämä käy ilmi selville säännöksen sanamuodosta ”Jos muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu...”

Säännöksen mukaisesti aktivoitavia muita pitkävaikutteisia menoja voi aiheuttaa esimerkiksi vuokrahuoneiston perusparannus, atk-ohjelmistojen hankinta, erilaiset liittymismaksut, aineettomista oikeuksista suoritettavat kertakorvaukset, tavaramerkit, liikenneluvat, tekijänoikeudet, kustannusoikeudet, valmistusoikeudet, taitotiedon (know-how) hankinta, tutkimusmenot, vuokrattavan pihan tasaus tai asfaltointi. Myös pitkävaikutteiset markkinointitoimenpiteet, joihin liittyy selvästi usealle vuodelle kohdistuvia tulonodotuksia, voivat olla pykälässä tarkoitettuja pitkävaikutteisia menoja. (Järvinen ym. 2000, s.483) Kyseiseen tase-erään voidaan siis elokuvien esitysoikeuksien lisäksi kirjata varsin monenlaisia asioita.

Muut pitkävaikutteiset menot poistetaan yleensä enintään viidessä vuodessa, sillä pitkävaikutteisista menoista kertyviin ennakoituihin tuloihin liittyy usein erityisiä arviointivaikeuksia. Tästä syystä tulonodotusten perustelevuus yli viittä vuotta pidemmälle ajanjaksolle voi olla vaikeaa. Vain erityisistä syistä voidaan viiden vuoden ylittävää poistoaikaa pitää hyväksyttävänä. Aktivoinnin perusteita (tulonodotukset, poistoaika ja –menetelmä) tulisikin tarkastella säännöllisesti jokaisen tilinpäätöksen (ja osavuosikatsauksen) yhteydessä. (Vuorio, 2005, s.256-257) Elokuvien esitysoikeudet eivät siinä mielessä poikkea muista pitkävaikutteisista menoista, että niiden todellisen arvon määrittäminen on äärimmäisen vaikeaa. Otvan mukaan esitysoikeuksien arvo saattaa heilahdella vuosittain todella paljon. Hän luonnehtii tilannetta seuraavasti: ”tänään joku voi olla valmis maksamaan esitysoikeuksista suurenkin summan rahaa, huomenna ei välttämättä kukaan tarjoa enää mitään”. (Otva, 2006)

Aineettomien hyödykkeiden jaksottamista koskevat säännökset poikkeavat siitä, mitä on säädetty pysyviin vastaaviin kuuluvien aineellisten hyödykkeiden jaksottamisesta. Aktivoitujen hyödykkeiden poistajoille on asetettu taloudellisesta vaikutusajasta riippumattomia enimmäismääriä. Joidenkin pysyvien vastaavien jaksottamisessa on noudatettava yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin kuuluvaa varovaisuutta ankarampaa erityisen varovaisuuden vaatimusta. (Leppiniemi, 1999, s.126)

Vuorio (2005, s.257) kirjoittaa teoksessa Uudistunut kirjanpitolaki Kirjanpitolautakunnan yleisohjeesta, jonka mukaan muista pitkävaikutteisista menoista tehtävät poistot aloitetaan yleensä heti menojen syntymistilikautena. Poistojen aloittamista voi ainoastaan poikkeustapauksissa lykätä siihen tilikauteen, jona menoista ennakoidaan alkavan kertyä tuloja. Poistojen aloittamisen lykkääminen edellyttää kohtuullista varmuutta vastaisuudessa kertyvien tulojen riittävydestä aktivoitujen pitkävaikutteisten menojen kattamiseen.

### **2.2.2 Elokuvienvesitysoikeuksien kirjaaminen verolakien mukaan**

Kirjanpitolaissa ei ole säädetty millekään muiden pitkävaikutteisten menojen ryhmään kuuluvalla hyödykkeelle aktivointipakkoa. Elinkeinoverotuksessa kulukirjausta ei kuitenkaan aina hyväksytä vähennyskelpoiseksi. Laissa elinkeinotulon verottamisesta (EVL 24§ 24.6.1968/360) säädetään: ”Kolmen tai sitä useamman verovuoden ajan tuloa kerryttävä tai sitä säilyttävä meno vähennetään, mikäli jäljempänä ei muuta säädetä, yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan, tai jos menon todennäköinen vaikutusaika on 10 vuotta pitempi, 10 verovuotena.”

Tikka & Nykänen (2003, s.10:26) kirjoittavat asiasta seuraavasti: ”EVL 24 §:n soveltamisalan piiriin kuuluvat pitkävaikutteiset menot voidaan jakaa tyypiltään sellaisiin, jotka lainkohdan perusteella on aktivoitava, ja sellaisiin, jotka yritys voi harkintansa mukaan EVL 24 §:n mukaan aktivoida. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvilla menoilla on objektiivisesti todettavissa oleva vähintään kolmelle vuodelle ulottuva vaikutusaika. Jälkimmäisen ryhmän menoilla vaikutusaika on arvionvarainen, mutta yritys itse voi perustellusti katsoa menon kerryttävän tuloa vähintään kolmena vuotena.” Vuokrakiinteistöjen ja huoneistojen perusparannusmenot ovat tyypillisesti sellaisia menoja, joihin kohdistuu EVL 24 §:n mukainen aktivointipakko.

Vastaavanlaista ennakkopäätöstä elokuvien esitysoikeuksille ei kuitenkaan tiedettävästi ole. Tähän saattaa olla syynä se, ettei verottajalla ole suurta kiinnostusta tuotantoyhtiöitä kohtaan. Elokuva-alan erikoisuus on, että alalla toimivat tuotantoyhtiöt maksavat vain hyvin harvoin tuloveroa. Kyseinen erikoispiirre selittyy sillä, että Suomen elokuvasäätiön myöntämä tuotantotuki on säädetty verovapaaksi (EVL 6 §

6). Andersson & Ikkala (2000, s.105) kommentoivat kyseistä elinkeinoverolainsäädännön kohtaa seuraavasti: "Lainmuutoksella 1983/825 (4.11.1983) lisättiin 6,1 §:ään uusi 6 kohta, jonka mukaan kotimaiselle elokuvatuottajalle valtion tai Suomen elokuvasäätiön varoista myönnetty tuotantotuki ei ole veronalaista tuloa. Aikaisemmin mainittu tuotantotuki oli säädetty vuosittain annettavassa poikkeuslaissa verovapaaksi tuloksi. Koska kotimaisen elokuva tuotantotukijärjestelmä on vakiintunut, haluttiin verovapaudestakin säätää pysyvässä laissa."

Suomalaisille tuotantoyhtiöille tuotantotuen osuus on lähes poikkeuksetta todella merkittävä. Tästä syystä elokuva-alalla on tyypillistä, että yhtiöille syntyy jatkuvasti verotuksessa vahvistettavia tappioita. Näin ollen tutkimusongelmaan ei liity olennaisia verotuksellisia kysymyksiä.

### **2.2.3 Esimerkki elokuvaoikeuksien kirjaamisesta ja jaksottamisesta tuotantoyhtiön kirjanpidossa**

Tutkimuksen ymmärrettävyyden kannalta on perusteltua esitellä lukijalle, mistä elokuvan hankintameno koostuu ja miten edellä esiteltyjen lakien ja ohjeiden perusteella elokuvan esitysoikeus tulisi kirjata kirjanpitoon. Tätä on seuraavassa kuvattu fiktiivisen esimerkin avulla, joka kuvaa kotimaisen pitkän elokuvan tuotantoa ja sen käsittelyä tuotantoyhtiön kirjanpidossa. Vaikka laatimani esimerkki on kuvitteellinen, on sen pohjana käytetty todellisten elokuvatuotantojen budjetteja.

Esimerkissä elokuvan tuotanto jakaantuu kolmelle vuodelle. Ensimmäisenä vuonna tehdään ennakkovalmistelu, joka kattaa käsikirjoituksen ja tuotannon suunnittelun sekä rahoituksen järjestämisen. Ennakkovalmistelun osuus on 100.000 euroa, ja sitä varten on saatu Suomen elokuvasäätiöltä erillinen tuki tuotannon kehittämiseen. Ennakkovalmistelu saattaa johtaa myös siihen, että tuotantoa ei lainkaan tehdä. Toisena vuonna elokuva kuvataan. Tämän vaiheen osuus tuotantomenoista on miljoona euroa. Kolmantena vuonna tehdään elokuvan jälkikäsittely (leikkaus, musiikki, tehosteet, laboratorio jne.).

**Vuosi 1**

Elokuvan ennakkovalmistelun menot 100.000 tuhatta euroa kertyvät kirjanpidossa luonteensa mukaisesti eri menotileille (palkat, sosiaalimenot, matkat, palveluostot) ja samalla elokuvaprojektin kustannuspaikalle. Tilikauden päättyessä ne aktivoidaan taseeseen ryhmään muut pitkävaikutteiset menot. Aktivoinnin vastatili on tuloslaskelmassa valmistus omaan käyttöön.

Elokuvasäätiön tuki 60.000 euroa kirjataan taseeseen vastattavaa-puolelle erään ennakkomaksut.

**Vuosi 2**

Elokuva on päätetty tuottaa, kun elokuvan rahoitus on varmistunut. Elokuvan tuotannon rahoitus on sovittu seuraavasti:

Tuet:

Suomen elokuvasäätiö, tuotantotuki	570.000 €
Pohjoismainen elokuva- ja tv-rahasto, tuotantotuki	30.000 €
Kotimaan myynti:	
Televisioyhtiö, kotimaan tv-oikeudet	270.000 €
Levitysyhtiö, kotimaan teatterioikeudet, ennakko joka vähennetään teatterituotoista sovittuun rajaan saakka, mutta jota ei makseta takaisin, vaikka odotettua katsojatavoitetta ei saavutettaisi	230.000 €
Sponsorit	50.000 €
Ulkomaan myynti	
Ulkomainen tv-yhtiö, yhtiön kotimaan tv-oikeudet	50.000 €
Tuotantoyhtiön oma rahoitus	200.000 €
<b>Yhteensä</b>	<b>1.400.000 €</b>

Rahoitus maksetaan erissä tuotannon edistymisen mukaan. Esimerkissä tuotantovuonna maksetaan 1000.000 €. Saadut maksut kirjataan taseen erään ennakkomaksut. Ne ovat tuotantoyhtiön kannalta vierasta pääomaa elokuvan valmistumiseen saakka, koska käytännössä kaikissa sopimuksissa on velvollisuus palauttaa ennakot ellei tuotanto valmistu.

Elokuvan tuotantomeno on budjetoitu Suomen elokuvasäätiön budjettipohjan mukaisesti. Kirjanpidossa tilikartta on laadittu samalla perusteella ja menot kertyvät tuotantomenoista vastaavasti elokuvan kustannuspaikalle ja ao. menotileille (tuotantotiimin, ohjaajan, kameraryhmän, ääniryhmän, lavastusryhmän, puvustusryhmän, maskiryhmän sekä näyttelijöiden palkka- ja palkkiomenot, matkat ja kuljetukset, majoitus, lavastus- ja rekvisiitta, puvustus, make up ja hiukset, studiot ja kuvauspaikat, elokuvatekninen välineistö, originaalimateriaali, laboratorio ja toimistokulut). Tuotantovaiheen menot ovat 1000.000 euroa. Tilinpäätöksessä ne aktivoidaan taseeseen kirjauksella per muut pitkävaikutteiset menot (keskeneräiset elokuvat) an valmistus omaan käyttöön.

Esimerkissä on oletettu, että kaikki tuotantomeno ovat myös kirjanpidossa realisoituneita ja ulkopuolelle maksettuja menoja. Käytännössä budjeteissa ja tukitilityksissä hyväksytään myös esim. tuotantoyhtiön omistaman oman kaluston käytöstä aiheutuneet laskennalliset menot, jotka eivät liikekirjanpidossa tule näkyviin.

### **Vuosi 3**

Kolmantena vuonna tehdään elokuvan jälkikäsittely, elokuva valmistuu ja saa ensi-iltansa.

Jälkituotanto (kuva- ja äänileikkaus, musiikki, digitaaliefektit, laboratorio ym.) kirjataan omille menotileilleen. Tässä on jälkikäsittelyn menoiksi määritelty 300.000 €. Lisäksi tuotantokustannuksiin on budjetissa laskettu erä satunnaiset menot, jotka voivat olla enintään 10 % tuotantomenoista. Tämä kattaa myös elokuvan yleiskuluja, joten ei välttämättä realisoidu liikekirjanpidossa. Esimerkissä on oletettu satunnaisia menoja olevan 100.000 €.

Kolmannen vuoden päättyessä elokuva on siis saanut ensi-iltansa ja elokuva on edelleen teattereissa ohjelmistossa. Tilinpäätöksessä jälkituotannon menot siirretään taseeseen 300.000 € ryhmään muut pitkävaikutteiset menot. Loput ulkopuolisesta rahoituksesta on saatu ja ne on kirjattu kirjanpidossa ennakkomaksuihin.

Tilinpäätöksessä saadut ennakkomaksut tuloutetaan seuraavasti:

Saadut tuet kirjataan per ennakkomaksut an liiketoiminnan muut tuotot 500.000 €.

Saadut myynnit kirjataan per ennakkomaksut an myyntituotot 800.000 €.

Valmistumisen jälkeen saadut tuotot kirjataan suoraan myyntituotot. Niitä on esimerkiksiämme 200.000 €.

Ennen tilinpäätöstä tilillä muut pitkävaikutteiset menot (keskeneräiset elokuvat) on saldo 1.400.000 €. Tilinpäätöksessä tuotantoyhtiö voi käyttää tämän erän kirjaamisessa harkintaa: Se voi kirjata koko tuotantomenojen kuluksi poistokirjauksella per poistot muista pitkävaikutteisista menoista 1.400.000 €. Vaihtoehtoisesti se voi katsoa, että elokuvalla on vielä runsaasti tulonodotuksia kotimaan teatterileivityksestä vuonna 4, äänitemyynnistä, dvd- ja videomyynnistä, ulkomaan myynneistä ja oheistuotteista. Tuotantoyhtiö dokumentoi ja budjetoii nämä tulonodotukset tuleville vuosille. Näitä tulonodotuksia vastaavat osuudet tuotantomenoista se voi aktivoida edelleen tilille muut pitkävaikutteiset menot (valmiit elokuvat). Aktivoiduille menoille tehdään poistosuunnitelma, jota tarkennetaan vuosittain.

Elokuvaan on tehty myös 500.000 €:n suuruinen markkinointibudjetti. Elokuvan markkinointiin on saatu Suomen elokuväsäätiöltä 100.000 €. Loput on saatu sponsoreilta (esimerkissämme eräältä aikakauslehdeltä). Elokuvasäätiön markkinointituki kirjataan liiketoiminnan muihin tuottoihin. Muut tuet myyntituottoihin (tai mahdollisesti ne jäävät kirjanpidon ulkopuolelle, jos sponsorina toimiva aikakauslehti ei laskuta ilmoituksista).

Esimerkkielokuvan tuotantobudjetti on 1,5 miljoonaa euroa, eli tuotantokustannukset ovat lähellä kotimaisen elokuvan keskiarvobudjettia (1,3 miljoonaa euroa). Vertailun vuoksi voidaan todeta, että uusimman James Bond-elokuvan, Casino Royalen, pelkät tuotantokustannukset olivat 150 miljoonaa dollaria, jonka lisäksi elokuvan markkinointi maksoi 120 miljoonaa dollaria (Eller, 2006).

### ***2.3 Elokvien esitysoikeuksien kirjaamista koskevat ulkomaiset ohjeet***

Edellä käsiteltiin KILAn lausuntoa elokvien esitysoikeuksien kirjaamisesta, jota verrattiin tämän jälkeen kotimaiseen kirjanpitolakiin. Elokvien esitysoikeuksia tutkittaessa on perusteltua verrata, mitä muissa maissa on säädetty elokvien esitysoikeuksien kirjaamisesta. Tästä syystä seuraavassa esitetään lyhyesti Ruotsin, Saksan ja Yhdysvaltain säännöksiä.

#### **Ruotsi**

Bokföringsnämnden (BFN), joka on Ruotsin vastine KILAlle, on lausunnossaan Redovisning av utgifter vid produktion av film (Uttalande BFN U 88:12) ottanut kantaa elokvien esitysoikeuksien kirjaamiseen. Siinä tultiin siihen johtopäätökseen, että elokvien esitysoikeudet pitää jaksottaa usealle tilikaudelle ja poistaa vaikutusaikanaan. Lausunto on johdettu suoraan Ruotsin kirjanpitolaista. Lausunto siis eroaa osittain KILAn lausunnosta, jossa esitysoikeuksien kirjaamista vuosikuluksi pidettiin aina hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

#### **Saksa**

Saksassa elokvien esitysoikeudet luetaan käyttöomaisuuteen kuuluviksi. Itse tuotteilla käyttöomaisuushyödykkeillä on laissa säädetty aktivointikielto, joten elokvayhtiöt kirjaavat kaikki tuotantokustannukset kokonaan kuluiksi. Ostettuja elokvaoikeuksia puolestaan koskee ehdoton aktivointipakko. (Radau, 2005)

#### **Yhdysvallat**

Myös Yhdysvaltain tilintarkastajayhdistys AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) on antanut lausunnon elokvatuottajien ja – jakelijoiden kirjanpito- ja tilinpäätösperiaatteista heinäkuussa 2000 (Statement of Position 00-2 Accounting by Producers or Distributors of Films). Lausunnon laatijat tulivat osittain eri johtopäätökseen kuin KILA. Merkittävin ero on, että AICPAn mukaan esitysoikeudet on aktivoitava. Myös poistosuunnitelmat ja poistoajat ovat eroavat suomalaisten tuotantoyhtiöiden saamista kirjanpito-ohjeista. Seuraavassa on tiivistetysti esitetty lausunnon keskeinen sisältö.



Lausunnon mukaan elokuvan tuotantokustannukset sisältävät kaikki elokuvan fyysisestä tuottamisesta välittömät kustannukset kuten käsikirjoitus, tuotantokustannukset sekä jälkituotantokustannukset. Ne sisältävät myös osuuden tuotannon yleiskustannuksista ja aktivoidut korkomenot. Tuotannon yleiskustannukset käsittävät kustannukset, jotka aiheutuvat henkilöistä tai osastoista, joilla on merkittävä vastuu elokuvan tuottamisesta. Nämä eivät saa sisältää hallinnollisia tai suoraan projekteille kohdistamattomia yleiskustannuksia.

Ennakkosuunnittelukustannukset voidaan kohdistaa tuotannolle. Yrityksen tulee tilikausittain tarkastaa kehitysvaiheessa olevat projektit. Jos tehdään päätös, että projektia ei oteta tuotantoon, se on poistettava tällä tilikaudella. Jos kehitteillä olevaa tuotantoa ei ole otettu tuotantoon kolmen vuoden kuluessa ensimmäisestä aktivoinnista, se on poistettava.

Yrityksen on poistettava elokuvan tuotantomenoja käyttäen ”erillisennustusmenetelmää” (individual-film-forecast method). Tällä tarkoitetaan sitä, että menetelmässä lasketaan kuinka monta prosenttia vuoden tuotot ovat arvioiduista kokonaistuotoista ja sillä prosenttiluvulla poistetaan tuotantomenoja.

Esimerkki

Tuotantomeno (Film cost)		62.500 \$
Ensimmäisen vuoden tuotot	75.000 \$	
Arvioidut kokonaistuotot		125.000 \$

Ensimmäisen vuoden poisto (Film cost amortization)

$$(75.000 \text{ kertyneet tuotot} / 125.000 \text{ kokonaistuotot}) \times 62.500 \text{ (tuotantomeno)} = 37.500$$

Menetelmän hyötynä on, että vuosittain voitto elokuvasta pysyy suhteellisesti samana. Saadusta luvusta vähennetään kuluina tilikauden aikana kertyneet lisäkustannukset. Tilanne voi luonnollisesti muuttua, jolloin myös ennustetta on muutettava. Tällöin yli jäävä osuus on vähennettävä poistona korjauksen tekovuonna.

Esimerkki

Tuotantokustannukset 100.000 \$

Ensimmäisen vuoden toteutuneet tuotot 120.000 \$ ja arvioidut kokonaistuotot 200.000 \$.

Ensimmäisen vuoden poisto =  $(120.000/200.000) \times 100.000 = 60.000$  \$

Toisena vuonna toteutuneet tuotot 20.000 \$, arvio kokonaistuotoista 180.000 \$ (jäljellä siis enää odotettavia tuloja 60.000 \$) Tuotantomenojen menojäännös 40.000 \$.

$(20.000/60.000) \times 40.000$  \$ = 13.333 \$ = poisto

Kokonaistuottoja arvioitaessa on otettava huomioon seuraavat seikat:

- tuotto periodi ei saa olla pidempi kuin 10 vuotta ensi-illasta
- tulevat tuotot pitää diskontata nykyarvoonsa
- käytetään nykyisiä valuuttakursseja
- tulevia tuottoihin ei tehdä inflaatiokorjausta.

Tulevaa kassavirtaa voidaan arvioida myös seuraavilla kriteereillä: yleisön keskuudessa saatu vastaanotto koskien tarinaa, ohjaajaa, tuottajaa tai näyttelijöitä, vastaavista filmeistä aikaisemmin kertynyt kokemus, aikaisemmat tulokset koskien ohjaajaa, tuottajaa tai näyttelijöitä sekä aikaisemmat markkinakokemukset.

Aktivoidut elokuvamenot esitetään taseen pysyvissä vastaavissa. Seuraavana vuonna poistettava osa täytyy käydä ilmi liitetiedoissa tai tilinpäätöksessä. Aktivoidut menot esitetään erikseen teatterielokuvien ja televisioelokuvien osalta. Aktivoidut menot jaetaan seuraaviin luokkiin:

- valmiit ja jo ensi-illan saaneet
- valmiit, ei vielä ensi-iltaa
- tuotannossa
- kehittelyvaiheessa.

Lisäksi on esitettävä valmiiden tuotteiden suunnitellut kolmen seuraavan vuoden poistojen määrä. Jos yhteispoistot ovat vähemmän kuin 80% aktivoitujen menojen määrästä, yhtiön on esitettävä suunnitelma jolla 80 % taso saavutetaan. Lisäksi

vaaditaan tietoja sovelletuista tulojen, menojen, yhteistuotantokustannusten ja markkinointikustannusten laskentaperusteista. Ilmeisesti myös jonkinlainen riskianalyysi tarvitaan tulevista tuotoista.

Vertailu muiden maiden kirjanpito-ohjeistuksiin osoittaa, että elokuvien esitysoikeuksia voi perustellusti käsitellä monella eri tavalla. Kaikissa kolmessa maassa oltiin samaa mieltä siitä, että elokuvaoikeus on aineeton hyödyke, joka kuuluu taseen pysyviin vastaaviin. Jokaisessa maassa elokuvien esitysoikeuksilla katsottiin myös olevan tulonodotuksia useana vuonna.

Merkittävimmät erot maiden välillä koskivat esitysoikeuksien aktivoimista. Saksassa, jossa esitysoikeuksien aktivoiminen on siis ehdottomasti kiellettyä, painotetaan ilmeisesti varovaisuuden periaatetta. Koska elokuva-alalla tulonodotusten ennustaminen on hyvin epävarmaa, ei aktivointejakaan sallita. Ruotsissa ja Yhdysvalloissa pyrkimyksenä on kohdistaa menot tulojen kohdalle, sillä näissä maissa aktivoiminen on pakollista. Suomessa ollaan näiden käytäntöjen välimaastossa, sillä aktivoiminen on sallittua, jos realistisia tulonodotuksia on olemassa. Aktivoiminen ei kuitenkaan koskaan ole pakollista.

### **2.3.1 Elokuvien esitysoikeudet IFRS-tilinpäätösnormistossa**

Rajanveto aineellisen ja aineettoman hyödykkeen välillä ei aina ole yksiselitteinen. Eräät aineettomat hyödykkeet saattavat sisältyä tai liittyä aineelliseen kohteeseen, kuten cd-tietolevyyn (esim. atk-ohjelma) tai filmiin. Tällöin ongelmana on, käsitelläänkö omaisuuserää IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet –standardin mukaisesti vai aineettomana hyödykkeenä. IFRS-tilinpäätösnormistossa lähtökohtana pidetään sitä, kumpi elementti on merkittävämpi. (Räty & Virkkunen, 2004, s.164)

Aineettomat hyödykkeet määritellään uudistetussa IAS 38 –standardissa seuraavalla tavalla: Aineeton hyödyke on yksilöitävissä oleva ei-monetaarinen omaisuuserä, jolla ei ole aineellista olomuotoa. Omaisuuserä täyttää aineettoman hyödykkeen määritelmän sisältyvän yksilöitävyyskriteerin, kun se

- on erotettavissa; toisin sanoen se pystytään erottamaan tai irrottamaan yrityksestä ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtamaan joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen, omaisuuserän tai velan kanssa; tai
- johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista riippumatta siitä, ovatko nämä oikeudet siirrettävissä tai ovatko ne erotettavissa yrityksestä tai muista oikeuksista ja velvoitteista.

Yritykselle aiheutuu usein menoja aineettomien voimavarojen hankinnasta, kehittämisestä, ylläpidosta ja parantamisesta. Esimerkkejä tällaisista aineettomista panostuksista ovat: tieteellinen ja tekninen tietämys, lisenssit, atk-ohjelmistot ja **elokuvat**. (Räty & Virkkunen, 2004, s.162)

Tilinpäätöksen tarkoitus on antaa yrityksen ulkopuolisille oikea ja riittävä kuva yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Oikean ja riittävän kuvan antaminen on asetettava tavoitteeksi myös tilinpäätössuunnittelussa. Tällöin sellaiselle tilinpäätössuunnittelulle, jonka tavoitteena on pyrkiä näyttämään tietty tulos tai oman pääoman rakenne, ei lähtökohtaisesti ole jätetty tilaa. IFRS -standardit ovat kuitenkin joiltain osin hieman joustavampia kuin Suomen nykyinen kirjanpitolaki. (Leppiniemi, 2003, s.259) IFRS -standardit tarjoavat mahdollisuuksia vaikuttaa tilinpäätökseen sallimalla tiettyjen vaihtoehtoisten laskenta- ja esittämistapojen käyttämisen, mikä vaatii tilinpäätöksen käyttäjältä tarkkaavaisuutta. Vaihtoehtoisia menetelmiä sisältyy erityisesti aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, aineettomien hyödykkeiden ja sijoituskiinteistöjen sekä rahoitusinstrumenttien arvostamiseen ja eläkevastuiden kirjauskäytäntöön. (Pörssisäätiö, 2005, s.4-5) Arvostuskysymyksissä johdon mahdollisuudet vaikuttaa tilinpäätökseen liittyvät siihen, arvostetaanko omaisuus hankintamenoon vai käypään arvoon (Leppiniemi, 2003, s.260).

IAS 38:n mukaan aineeton hyödyke merkitään taseeseen hankintamenoon perustuen silloin ja vain silloin, kun on todennäköistä, että yritys saa hyväkseen erästä johtuvan vastaisen taloudellisen hyödyn ja kun erän hankintameno voidaan määrittää luotettavasti. Aktivointikriteerit ovat voimassa siitä huolimatta, onko aineeton hyödyke hankittu yrityksen ulkopuolelta vai aikaansaatu itse. Itse aikaansaatu liikearvoa, brändejä, lehtien nimiä, julkaisujen nimikkeitä, asiakasluetteloja tai vastaavia eriä ei

ole lupa merkitä taseeseen. Taseeseen ei voi myöskään merkitä tutkimusmenoja, toiminnon ja liiketoiminnan käynnistämismenoja, koulutusmenoja, mainonnan ja myynninedistämisen menoja tai toiminnan uudelleen organisoinnista aiheutuneita menoja. (Leppiniemi, 2003, s. 159-161) Suomen kirjanpitolaki on aktivointien suhteen siis jonkin verran IFRS-tilinpäätösnormistoa sallivampi.

Alkuperäisen kirjaamisen jälkeen IAS 38:ssa sallitaan kaksi vaihtoehtoista menettelytapaa. Ensisijaisen tavan mukaan aineeton hyödyke voidaan merkitä taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalennustappioilla vähennetyn hankintamenon määräisenä. Vaihtoehtoisesti hyödyke merkitään uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään, joka on sen uudelleenarvostamispäivän käypä arvo. Tällainen menettelytapa on kuitenkin mahdollinen vain toimivilla markkinoilla. Aineettomien hyödykkeiden erityisluonteesta johtuen tällainen menettely ei useimmiten ole mahdollinen. Aineeton hyödyke poistetaan hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana. Lähtökohtaisesti oletetaan, että taloudellinen vaikutusaika ei ylitä kahtakymmentä vuotta. Poistomenetelmän tulee kuvastaa sitä, miten yritys käyttää hyväkseen hyödykkeeseen liittyvää taloudellista hyötyä. Jos hyväksikäytön jakautuminen ei ole todettavissa luotettavasti, käytetään tasapoistomenetelmää. (Troberg, 2003, s.42-43)

Sekä kotimaisen- että IFRS-tilinpäätösnormiston mukaan elokuvien esitysoikeuksien aktivoiminen taseeseen on mahdollista sen hankintamenoon, mikäli esitysoikeudella katsotaan olevan realistisia tulonodotuksia. IFRS-standardien erikoisuus on se, että hyödykkeiden arvostusmenetelmänä voidaan käyttää käypää arvoa. Leppiniemi (2003, s.14) pitää tätä IFRS:n suurimpana etuna perinteiseen kirjanpitokäytäntöön verrattuna. Täysin ongelmattomaa se ei kuitenkaan ole, sillä käyvän arvon määrittäminen voi olla vaikeaa, jos varallisuudelle ei ole saatavissa riittävän laajasti ja tarkasti käypiä arvoja. Vain pieni osa varallisuudesta on pörssinoteerattua, eikä pörssinoteeraukseen välttämättä riitä kuvaamaan käypää arvoa. Käypien arvojen määrittämiseksi onkin kehitetty laskentamalleja, kuten esimerkiksi tuottoarvomalli. Tästä syystä voidaan olettaa, että elokuvien esitysoikeuksien arvostusmenetelmänä pidettäisiin niiden hankintamenoa.

Saksalaisessa tutkimuksessa (Küting & Zwirner, 2001, s.200-201) on tutkittu ”uusilla markkinoilla” toimivia elokuva- ja media-alojen yrityksiä. Näille on tyypillistä, että ne

joutuvat hankkimaan rahoitusta laajalti kansainvälisiltä markkinoilta ja antamaan paljon tietoa tulevaisuudennäkymistään. Tällöin ne joutuvat tekemään IFRS-tilinpäätöksiä. Tutkimuksessa havaittiin, että IFRS-normiston soveltaminen johti ongelmallisiin tilanteisiin, sillä IFRS-normit eivät ole toimialakohtaisia. Tämän takia elokuva-alalla joudutaan käytännössä seuraamaan edellä kappaleessa 2.3 esitettyjä amerikkalaisia normeja. Isot saksalaiset tuotantoyhtiöt Constantin Film AG ja Helkon Media AG tekevätkin tilinpäätöksensä US-GAAP normien mukaan ja noudattavat edellä esitettyjä amerikkalaisia jaksotuskäytäntöjä.

Uuden kirjanpitolain 7A luvun 2 §:n (30.12.2004/1304) mukaisesti kaikkien julkisesti noteerattujen yhtiöiden on laadittava konsernitilinpäätöksensä IAS-standardien mukaisesti. Laki tuli voimaan vuoden 2005 alusta lukien. Taloushallintoliitto (2004) kertoo verkkosivuillaan, että kirjanpitolainsäädännössä on niin sanottu "ei estettä, ei pakkoa" -periaate. Tämä tarkoittaa sitä, että miltään kirjanpitovelvollisen ryhmältä ei estetä IAS-standardien käyttöä. Yhtiöllä tulee kuitenkin olla hyväksytty tilintarkastaja.

Suomalaiset elokuva-alan tuotantoyhtiöt ovat keskimäärin hyvin pieniä, joten niiden ei tarvitse pääsääntöisesti soveltaa kansainvälisiä IFRS-standardeja. Poikkeuksen muodostaa Helsinki –filmi Oy, joka kuuluu pörssissä noteerattuun Talentum-konserniin. Kansainväliset yhteistuotannot saattavat tulevaisuudessa edellyttää IFRS-standardien noudattamista myös muissa tuotantoyhtiöissä.

## **2.4 Yhteenveto**

Elokuva-alan tuotantoyhtiöille annettujen erityisten kirjanpito-ohjeiden mukaisesti elokuvan esitysoikeudella tarkoitetaan sen hankintamenoa. KILAn lausunnon mukaan, niin keskeneräiset kuin valmiitkin elokuvat voidaan varovaisuutta noudattaen kirjata pysyvien vastaavien erään Muut pitkävaikutteiset menot. Kyseiseen tase-erään tehtävien aktivointien ehdottomana edellytyksenä pidetään tulevia tulonodotuksia. Yleisesti katsotaan, että elokuvalla on tulonodotuksia useana vuonna, mutta tulonodotusten ennustaminen on äärimmäisen vaikeaa. KILAn lausunnon mukaan elokuvien esitysoikeuksien vähentämistä vuosikuluna voidaan aina pitää hyvän kirjanpitoivan mukaisena.

Elokuva-alan erikoispiirre on se, että Suomen elokuvasäätiön maksama tuotantotuki on säädetty kokonaan verovapaaksi. Tuotantotuki on kotimaisilla elokuvamarkkinoilla toimiville yrityksille todella merkittävä, joten kotimaiset tuotantoyhtiöt eivät tyypillisesti maksa tuloveroa. Tämän vuoksi verottajalla ei ole ollut intressiä ottaa kantaa elokuva oikeuksien käsittelyyn tilinpäätöksessä.

Vertailu kansainvälisiin käytäntöihin osoitti, että yleisesti hyväksyttiin elokuvien esitysoikeuksien olevan aineettomia hyödykkeitä, joiden katsotaan kuuluvan taseen pysyvien vastaavien erään, joko aineettomiin oikeuksiin tai muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Lausuntojen laatijat olivat kuitenkin tulleet osittain eri johtopäätökseen kuin KILA. Esimerkiksi Ruotsissa ja Yhdysvalloilla elokuvien esitysoikeudet on pakko aktivoita. Saksassa puolestaan elokuvien esitysoikeuksien aktivoiminen on ehdottomasti kielletty.

IFRS-tilinpäätönormistossa säädetään aineettomista oikeuksista IAS 38:ssa. Sen mukaisesti aineeton hyödyke voidaan merkitä taseeseen hankintamenoon perustuen silloin ja vain silloin, kun on todennäköistä, että yritys saa erästä vastaisen taloudellisen hyödyn ja kun erän hankintameno voidaan selvittää luotettavasti. IFRS:n erikoisuus on mahdollisuus arvostaa hyödykkeet käypään arvoon. Suomalaisten tuotantoyhtiöt ovat niin pieniä, ettei niiden tarvitse soveltaa IFRS-standardeja. Tulevaisuudessa kansainväliset yhteistuotannot kuitenkin saattavat johtaa siihen, että myös suomalaiset tuotantoyhtiöt joutuvat IFRS-standardeja noudattamaan.

### **3. EMPIIRINEN KATSAUS ELOKUVIEN ESITYSOIKEUKSIEN KÄSITTELYYN TILINPÄÄTÖKSESSÄ**

Tässä luvussa pyritään ratkaisemaan johdantokappaleessa määritelty empiirinen tutkimusongelma: miten tuotantoyhtiöt ovat todellisuudessa noudattaneet annettuja säännöksiä ja ohjeita. Tutkimus rakentuu tuotantoyhtiöiden tilinpäätöstietojen analysoimiseen.

Empiirinen osuus etenee siten, että luvun alussa lukijalle esitellään analyysissä mukana olevat yhtiöt. Tämän jälkeen tutkimusongelman purkaminen on jaettu kahteen osaan, joista ensimmäinen käsittelee keskeneräistä tuotantoa ja toinen valmiiden tuotteiden käsittelyä. Lisäksi tutkielmassa esitetään kuinka tuotantoyhtiöt käsittelevät esitysoikeuksia taseen ulkopuolisena varallisuutena ja pohditaan voidaanko erilaisia tuotantoja käsitellä eri tavalla tilinpäätöksessä.

#### ***3.1 Analysoitavat yritykset***

Tutkimuksen johdantokappaleessa määriteltiin, miten tuotantoyhtiöt on analyysiin valittu. Mukaan on otettu kaikki Suomen elokuvasäätiöltä tukea saaneet tuotantoyhtiöt, joiden tuottama kokoillan elokuva on saanut Suomen ensi-illan vuosien 2000-2004 välillä. Tällaista rajausta perusteltiin sillä, että kotimaista elokuvaa ei juuri koskaan tuoteta ilman säätiön tukea. Tutkielman liitteenä (liite 5) on täydellinen lista tarkasteluvälillä ensi-iltansa saaneista elokuvista. Lisäksi listassa on mainittu elokuvan tuottaja, ohjaaja ja tuotantobudjetti.

Tutkielma rajattiin koskemaan vuoden 2004 tilinpäätöksiä. Mikäli tilikauden kesto poikkeaa kalenterivuodesta, on analyysiin valittu tilikaudeksi se, joka päättyi vuonna 2004. Analyysiin on otettu mukaan myös vanhempia tilinpäätöksiä, mikäli vuoden 2004 tilinpäätöstä ei ole ollut saatavilla. Näin on toimittu Kinoproduction Oy:n, Sepä Callahanin Filmimaailma Oy:n ja Sputnik Oy:n osalta. Näiden yhtiöiden uudempiä tasekirjoja on kysely kaupparekisteristä, mutta tämän tutkielman aikarajoitteet tulivat vastaan ennen kun tuotantoyhtiöt saivat toimitettua puuttuvat tilinpäätökset kaupparekisteriin.



Analyysissä on mukana 27 eri yhtiötä. Kaikkien tuotantoyhtiöiden tilinpäätöstietoja ei kuitenkaan kaupparekisteristä ollut saatavilla. Tästä syystä tutkielman ulkopuolelle jouduttiin jättämään GNUfilms Oy, Dada-filmi Oy, Blind Spot Pictures Oy, Mandart Entertainment sekä Helsingin Deline Oy. Näidenkin yhtiöiden osalta puuttuvista tasekirjoista tehtiin kaupparekisteriin ilmoitus, mutta tutkielmaan puuttuvat tilinpäätökset eivät ehtineet mukaan. Mainstream pictures on AI-Filmi Oy:n aputoiminimi. Siitä käytetään tutkielmassa nimeä AI-Filmi Oy. Samoin Talent House on MRP Matila Röhr Productions Oy:n aputoiminimi.

Elokuva-alan kahden suurimman tuotantoyhtiön, MRP Matila Röhr Productions Oy:n ja Solar Films Inc. Oy:n, merkitys kotimaisen elokuvan tuotannossa on merkittävä. Tutkimusta varten rajatulla aikavälillä ensi-illan sai yhteensä 54 elokuvaa, joista kaksi suurinta yhtiötä olivat tuottaneet yli 20 %. MRP Matila Röhr Productions Oy oli tuottanut vuosina 2000-2004 yhteensä viisi ja Solar Films Inc. Oy kuusi elokuvaa. Jos MRP Matila Röhr Productions Oy:n aputoiminimen Talent Housen sekä tytäryhtiö Fantasiafilmi Oy:n tuottamat elokuvat lasketaan emoyhtiölle kuuluviksi, niin kahden suurimman osuus tuotannosta kasvaa edelleen kolmella elokuvalla. Tarkasteltavalla aikavälillä Talent House oli tuottanut yhden ja Fantasiafilmi Oy kaksi kokoillan elokuvaa. Tässä tutkimuksessa Fantasiafilmi Oy on kuitenkin käsitelty itsenäisenä yhtiönä.

Työn liitteenä (liite 6) on listattu analyysissä käsiteltävät yhtiöt esittämällä muutamia tilinpäätöksistä poimittuja avainlukuja. Taulukon olen koonnut itse tuotantoyhtiöiden tilinpäätöstiedoista. Yhtiöiden esittely on perusteltua, sillä osa johdantokappaleessa määritellyistä tutkimusongelmista on sellaisia, että alalla toimivien yhtiöiden kokoluokkien hahmottaminen on välttämätöntä. Vaikkei kyseessä olekaan toimiala-analyysi, niin yhtiöiden tilinpäätökset muodostavat tutkimuksen eräänlaisen selkärangan. Tästäkin syystä tuotantoyhtiöiden tilinpäätöstietojen avainlukujen esittelemisen lukijalle on perusteltua. Taulukossa esitetään liikevaihto, tilikauden tulos ja taseen loppusumma. Yhtiöt on listattu aakkosjärjestyksessä.

Täytyy kuitenkin huomioida, että vertailukelpoisten tilinpäätöstietojen tai tunnuslukujen antaminen ei ole elokuva-alalla mahdollista, sillä toiminnan volyyymi saattaa hei-

lahdella vuodesta toiseen erittäin paljon. Tämä johtuu muun muassa siitä, että kaikilla yhtiöillä ei vuosittain valmistu elokuvia, jolloin liikevaihto saattaa jäädä hyvin pieneksi. Taulukko ei ole täysin vertailukelpoinen kaikilta osin siitäkään syystä, että kaikista yhtiöistä ei ollut vuoden 2004 tilinpäätöstä saatavilla. Taulukossa on kuitenkin selkeästi mainittu, jos kyseessä ei ole vuoden 2004 tilinpäätös. Lisäksi on ilmoitettu tilikauden kesto, mikäli se ei noudata kalenterivuotta. Taulukosta kuitenkin näkee hyvin, että suomalaiset tuotantoyhtiöt ovat varsin pieniä yrityksiä. Poikkeuksen muodostaa kahden alan suurimman toimijan lisäksi Talentum-konserniin kuuluva Helsinki –filmi Oy, joka on siis pörssiyhtiön tytäryhtiö. Tyypillisesti tuottajat ovat kuitenkin pieniä yksittäisiä yhtiöitä, joille kalliin kokoillan elokuvan tuottaminen on valtava ponnistus.

### ***3.2 Keskeneräisten elokuvien esitysoikeudet***

Tilikauden päättyessä tuotantoyhtiöillä on usein keskeneräistä tuotantoa. Täytyy huomioida, että suuren elokuvan tuotanto saattaa kestää usein vuosia, joten keskeneräinen tuotanto voi tarkoittaa hyvinkin keskeneräistä tuotantoa. Julkisista tilinpäätöstiedoista ei ulkopuolisen tutkijan kuitenkaan ole mahdollista arvioida, missä vaiheessa keskeneräinen tuotanto tilikauden päättyessä on. Alan suurimmilla tuotantoyhtiöillä saattaa myös olla useita projekteja käynnissä samanaikaisesti.

Taulukossa kolme esitetään, miten analyysissä mukana olevat yhtiöt ovat kirjanneet keskeneräisten elokuvien esitysoikeudet tilikauden päättyessä. Keskeneräisiä tuotantoja on aktivoitu kahdella eri tavalla, vaihto-omaisuutena tai taseen pysyvien vastaavien aineettomien hyödykkeiden eränä Muut pitkävaikutteiset menot. Taulukossa ilmoitetaan euromääräisesti aktivoinnin suuruus, mikäli se on tilinpäätöstiedoista voitu päätellä. Osa tilinpäätöksistä oli laadittu siten, että aktivointiperusteet olivat selvillä, mutta ulkopuolisen tutkijan ei ollut mahdollista päätellä kuinka suuri osa aktivoinneista koskee keskeneräistä tuotantoa ja kuinka suuri osa valmiiden elokuvien esitysoikeuksia. Tällaisissa tapauksissa taulukkoon on merkitty ruksilla (X) mihin taseerään keskeneräiset tuotannot on kirjattu. Samoin ruksilla on tehty merkintä kohtaan ”ei aktivointeja” sellaisten yhtiöiden osalta, jotka eivät ole aktivointeja suorittaneet lainkaan.

Yhtiö	Muut pitkävaikutteiset menot (€)	Vaihto-omaisuus (€)	Ei aktivoiteja
AL-Filmi Oy			X
Artista Filmi Oy		154448	
Cinemaker Oy			X
DO Films Oy	1259565		
Ere Kokkonen Oy			X
Fantasia filmi Oy	2078438		
Fennada-Filmi Oy			X
Helsinki -filmi Oy		1452260	
Illume Oy	228719		
Jörn Donner Productions Oy		47157	
Kinoproduction Oy	463955		
Kinotar Oy	277355		
Kinotaurus Oy	20440		
Lasihelmi Filmi Oy		97057	
Lumifilm Oy	X		
Millenium Film Ltd Oy	91073		
MRP Matila Röhr Productions Oy	2361574		
Seppä Callahanin Filmimaailma Oy			X
Sputnik Oy	11873		
Solar Films Inc. Oy		1851606	
Åke Lindman Film-Production Oy	X		

Taulukko 2. Keskeneräisten elokuvien kirjaukset.

Millenium Film Ltd. Oy:n ja Jörn Donner Productions Oy:n vuoden 2004 tilinpäätöstiedot olivat hyvin puutteelliset. Ensiksi mainittu oli aktivoinut eriä muihin pitkävaikutteisiin menoihin ja jälkimmäinen vaihto-omaisuuteen. Varmuutta siitä, mitä kyseisiin tase-eriin sisältyy, ei tilinpäätöstiedoista voinut päätellä. Viisi tuotantoyhtiötä ei ollut tehnyt aktivoiteja lainkaan. Tähän saattaa olla selityksenä se, ettei yhtiöllä ole ollut keskeneräisiä projekteja tilikaudella. Toisaalta aktivoiteja ei saa tehdä ilman tulonodotuksia. Kuten edellä on todettu elokuvan valmistumismenot voidaan aina vähentää vuosikuluna. Analyysissä mukana olevien yritysten tilinpäätöstiedoissa ei kuitenkaan ollut havaittavissa viitteitä siitä, että tuottajat olisivat vähentäneet keskeneräisen tuotannon kokonaan vuosikuluna. Kyseessä olevilla viidellä yhtiöllä ei ollut saatuja ennakoita. Tämä viittaisi siihen, ettei yrityksillä ollut tilinpäätöshetkellä olennaista keskeneräistä tuotantoa.

Suurin osa analyysissä olevista tuotantoyhtiöistä ei ole tehnyt aktivointeja lainkaan tai on aktivoinut keskeneräiset tuotannot annettujen ohjeiden mukaisesti erään muut pitkävaikutteiset menot. Huomiota kuitenkin herättää, että Solar Films Inc. Oy, Artista Filmi Oy, Helsinki –filmi Oy ja Lasihelmi Filmi Oy ovat kirjanneet keskeneräiset tuotannot vaihto-omaisuuteen annettujen ohjeiden vastaisesti. Etenkin Solar Films Inc. Oy:n kohdalla annetuista ohjeista poikkeaminen pistää silmään, sillä se on suomalaisen elokuva-alan merkittävimpiä tuotantoyhtiöitä. Kirjauksella ei ole tulosvaikutusta, mutta tällainen toimintatapa aiheuttaa luonnollisesti sen, että toimialan vertailukelpoisuus kärsii. Esimerkiksi maksuvalmiuden tunnuslukujen vertailukelpoisuuteen kirjauksella on merkitystä.

Solar Films Inc. Oy:n tilintarkastaja on KHT Juhani Selinheimo Tilintarkastustoimisto Selinheimo Oy:stä. Hän kertoi puhelinhaastattelussa, että Solar Films Inc. Oy:n viimeisestä tarkastuksesta on kulunut jo melkein vuosi, eikä hän tästä johtuen muista tarkkaa syytä siihen, miksi keskeneräiset elokuvat on kirjattu vaihto-omaisuuteen. Hän kuitenkin painottaa, että aktivoinneissa on pyritty noudattamaan elokuva-alan yleisohjeita. Joinain vuosina Solar Films Inc. Oy on tuottanut sarjoja, jotka on valmistettu kertakaikkista myyntiä varten. Selinheimo kuitenkin myöntää, että tämä ei selitä kokonaan kyseistä kirjausta. (Selinheimo, 2006) Solar Films Inc. Oy:n vuoden 2004 toimintakertomuksessa kerrotaan, että tilikaudella valmistunut televisiotuotanto oli laajaa.

Ulkopuolisen tutkijan on mahdotonta varmasti tietää, miksi Artista Filmi Oy, Helsinki –filmi Oy ja Lasihelmi Filmi Oy ovat käytännöstä poikenneet. Yhtiöiden julkisista tilinpäätöstiedoista ei käy ilmi mitään sellaista seikkaa, joka selittäisi kirjauksen. Edellisessä kappaleessa käsiteltiin KILAn lausuntoa elokuvien esitysoikeuksien kirjaamisesta. Siinä todettiin yksiselitteisesti, että ainoastaan tapauksissa, joissa elokuva on valmistettu oikeuksien kertakaikkista myyntiä varten, voidaan vaihto-omaisuuskäsittelyä pitää mahdollisena. Tämä saattaa olla kyseisessä tapauksessa aktivointien syynä, mutta selitystä voidaan pitää varsin epätodennäköisenä, sillä tällaista menettelyä pidettiin KILAn lausunnossa erittäin harvinaisena ja sen sanottiin yleensä viittaavan tuotantoyhtiön taloudellisiin vaikeuksiin. Keskeneräistä tuotantoa

vaihto-omaisuuteen aktivoineiden yritysten tilinpäätöstiedoista ei voitu havaita, että kyseiset tuotantoyhtiöt olisivat olleet suurissa taloudellisissa vaikeuksissa.

Remeksen mukaan keskeneräisen tuotannon esittämiseen vaihto-omaisuutena saattaa olla monia syitä. Kyseessä voi olla traditio, josta ei ole poikettu. Kysymys saattaa myös olla jatkuvuuden periaatteen noudattamisesta, antaako uusi käytäntö paremman kuvan? Yritys on saattanut myös valmistaa tuotteen suoraan myytäväksi. Elokuva-alalla ei välttämättä ole edes kuultu KILAn lausunnosta, sillä alan ihmiset ovat taiteilijoita, eivät talousalan ihmisiä. (Remes 2006)

### **3.3 Valmiiden elokuvien esitysoikeudet**

Taulukkoon kolme on kerätty tutkimuksessa olevista tuotantoyhtiöistä ne, jotka ovat vuoden 2004 tilinpäätöksessä aktivoineet valmiiden elokuvien esitysoikeuksia. Aktiivoinnin euromäärä on ilmoitettu, jos se on tilinpäätöstiedoista voitu päätellä. Lumifilm Oy:n ja Åke Lindman Film-Productions Oy:n tilinpäätöstiedoista ei käy ilmi, kuinka suuri osa aktivoinneista koskee keskeneräisiä ja kuinka suuri osa valmiita elokuvia. Yhtiöiden liitetiedoista käy kuitenkin ilmi, että valmiita elokuvia on aktivoitu taseeseen. Remeksen (2006) mukaan tällaista esitystapaa ei voi pitää riittävänä. Hän sanoo, ettei sen voida katsoa täyttävän oikeiden ja riittävien tietojen vaatimusta. Yhtiöt ovat kuitenkin otettu mukaan taulukkoon. Tällöin euromääräisen arvon kohdalle on taulukossa kirjattu rasti (X).

Fantasiafilmi Oy	176.466
Kinoproduction Oy	385.199
Kinotaurus Oy	1.145
Lumifilm Oy	X
MRP Matila Röhr Productions Oy	1.783.663
Sputnik Oy	605
Åke Lindman Film-Productions Oy	X

Taulukko 3 Valmiiden elokuvien kirjaukset

Tutkielman johdantokappaleessa esitettiin yhtenä tutkimusongelman lisäkysymyksenä syytä mahdollisiin elokuvien esitysoikeuksien aktivointeihin. Seuraavassa on selvitetty voidaanko tilinpäätöstiedoista löytää viitteitä siitä, onko aktivointi mahdollistanut osingonjaon tai estänyt selvitystilaolosuhteen syntymisen. Huomiota on kiinnitetty kahteen seikkaan: miten valmiiden elokuvien esitysoikeuksien aktivointeja on käsitelty tuloslaskelmassa sekä miten aktivointeja on perusteltu liitetiedoissa. Lisäksi on mainittu, mikäli aktivointeihin näyttäisi olleen jokin erityinen syy.

Fantasiafilmi Oy ei ole analysoitavalla tilikaudella aktivoinut valmiiden elokuvien esitysoikeuksia lainkaan. Yhtiön kirjaa aktivoinnit tuloslaskelmassa riville Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos, mutta tilille ei ole tehty kirjauksia tilikaudella 2004. Yhtiön taseessa näkyvät valmiit elokuvat ovat siis aktivoitu aikaisemmilla tilikausilla. Yhtiön tilinpäätöksen liitetiedoissa aktivoinneista kerrotaan seuraavasti: ”Muut pitkävaikutteiset menot, valmiit elokuvat, on poistojen jälkeen arvostettu tilinpäätöshetkellä 176.465,86 euroon, mikä perustuu varovaisesti arvioituihin tulo-odotuksiin. Yrityksellä on tuotto-odotuksia valmiiden elokuvien osalta 5-7 vuotta ja muut pitkävaikutteiset menot, valmiit elokuvat, poistetaan tänä aikana.”

Kinoproduction Oy: ”Valmiiden elokuvien arvostuksessa on siirrytty kirjanpitolautakunnan ohjeen (KILA 1662/2001) mukaiseen käytäntöön, jonka mukaan elokuvan esitysoikeudet voidaan aktivoida Muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Yhtiön valmiiden elokuvien arvot, yhteensä 385.199€, perustuvat Ylen kanssa 19.9.97 tehdyn sopimuksen mukaisesti, elokuvien televisioesitysoikeuksien myynnistä saatuihin hintoihin.” Kinoproduction Oy on aktivoinut tilikaudella valmiita töitä 130.000 euron arvosta. Aktivointi näkyy tuloslaskelman erässä Liiketoiminnan muut kulut, Valmiiden töiden aktivointi. Mikäli Kinoproduction Oy ei olisi aktivointeja tehnyt, niin sen oma-pääoma olisi selvästi negatiivinen. Näin ollen yhtiöllä näyttäisi olevan selvät motiivit parantaa tulostaan.

Kinotaurus Oy: ”Valmiit tuotteet ovat valmiita elokuvia, jotka on arvostettu todennäköisin luovutushinnoin, kuitenkin enintään välittömien hankintahinnoin”.

Lumifilm Oy: ”Pitkävaikutteisiin menoihin on aktivoitu keskeneräiset elokuvatuotannot välittömien kulujen suuruisina ja valmis tuotanto odotettavissa olevien tulojen

suuruksina”. Yhtiö on kirjannut elokuvien esitysoikeudet tuloslaskelman riville valmistus omaan käyttöön. Tilinpäätös aineistosta on kuitenkin ulkopuolisen mahdotonta sanoa, kuinka suuri osa aktivoinneista koskee valmiiden elokuvien esitysoikeuksia.

MRP Matila Röhr Productions Oy: ”Muut pitkävaikutteiset menot, valmiit tuotteet, on poistojen jälkeen arvostettu tilinpäätöshetkellä 1.783.662,73 euroon, mikä perustuu varovaisesti arvioituihin tulo-odotuksiin. Yrityksellä on tuotto-odotuksia valmiiden elokuvien osalta 5-7 vuotta ja erillinen poistosuunnitelma perustuu tuotto-odotuksiin.” Yritys on käsitellyt aktivointeja tuloslaskelman erässä Liiketoiminnan muut kulut, aktivoinnit. Tilikauden aktivointien määrä oli 320.828,84 euroa. MRP Matila Röhr Productions Oy:llä näyttäisi Kinoproduction Oy:n tapaan olevan selvä motiivi valmiiden elokuvien aktivointiin. Yhtiön oma pääoma olisi nimittäin selvästi negatiivinen, jos esitysoikeudet olisi vähennetty kokonaan vuosikuluina. Lisäksi MRP Matila Röhr Productions Oy on ainoa valmiita elokuvia aktivoinut yhtiö, joka on jakanut osinkoa vuonna 2004. Yhtiö oli jakanut 15.000 euroa osinkoa omistajilleen.

Sputnik Oy: ”Valmiit tuotteet ovat valmiita elokuvia, jotka on arvostettu todennäköisin luovutushinnoin, kuitenkin enintään välittömin hankintahinnoin”. Sputnik Oy:n taaseessa näkyvät aktivoinnit on tehty aikaisempina vuosina, sillä tuloslaskelman riville Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varaston muutos ei ole tehty minkäänlaista kirjausta analysoitavalla tilikaudella.

Åke Lindman Film-Productions Oy: ”Muihin pitkävaikutteisiin menoihin on kirjattu keskeneräiset tuotannot nettokustannusten suuruksina. Valmistunut elokuvatuotanto on aktivoitu Kirjanpitolautakunnan ohjeen mukaisesti todennäköisten odotettavissa olevien tulojen suuruksena”. Yhtiö on kirjannut esitysoikeuksien aktivoinnit tuloslaskelman riville valmistus omaan käyttöön.

Silmiin pistävää on, että vain seitsemän yhtiötä oli aktivoinut valmiiden elokuvien esitysoikeuksia. Lisäksi huomion arvoista on, että kaksi MRP Matila Röhr Productions konserniin kuuluvaa yhtiötä, MRP Matila Röhr Productions Oy ja Fantasiafilmi Oy, ovat tehneet selvästi elokuva-alan suurimmat aktivoinnit. Konsernin toimitusjohtaja Marko Röhr (2006) kertoo puhelinhaastattelussa, että konsernin linja poikkeaa jonkin verran muista suomalaisista tuotantoyhtiöistä, vaikka lähtökohtana onkin

noudattaa elokuva-alan kirjanpito-ohjeistuksia. Jokaisen elokuvan kohdalla tehdään tulonodotusten mukaisesti uusi aktivointisuunnitelma, jossa esitysoikeuden arvoksi pyritään määrittelemään sen käypä arvo. Lisäksi huomioon otetaan ulkomaanmyynnin vaikutus, joka pidentää aktivointiaikoja. Röhr myös arvioi, että heidän tuottamat elokuvat ovat keskimäärin pitkäikäisempiä kuin muiden kotimaisten elokuvayhtiöiden tuotannot. Esimerkkinä hän mainitsee lastenelokuva Röllin, josta dvd-versioita myydään jatkuvasti uusina painoksina.

Röhr (2006) kertoi myös, että MRP Matila Röhr Production Oy:llä on yhteistyösopimus tanskalaisen Nordisk Filmin kanssa, joka vastaa kaikkien konsernin elokuvien levityksestä. Nordisk Film on Pohjoismaiden suurin levitysyhtiö. Sopimuskumppanin kanssa on pyritty yhdenmukaistamaan käytäntöjä myös aktivointien suhteen. Röhrin mukaan tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että esitysoikeudet aktivoidaan pidemmälle ajanjaksolle, sillä yhä pienemmän osan tuloista arvioidaan syntyvän elokuvateattereissa.

### ***3.4 Taseen ulkopuolinen varallisuus***

Kuten edellisessä kappaleessa todettiin, saattaa tuotantoyhtiöillä myös olla halussaan elokuvia ja esitysoikeuksia, jotka eivät näy ollenkaan taseessa. Tämä johtuu muun muassa siitä, että esitysoikeuksien aktivoiminen on täysin vapaaehtoista.

Tässä tutkimuksessa mukana olevista tuotantoyhtiöistä kuitenkin vain kahdella oli mainittu taseen ulkopuolisessa varallisuudessa yhtiön hallussa olevista elokuvaoikeuksista. Kyseiset tuotantoyhtiöt ovat Åke Lindman Film-Production Oy ja Lumifilm Oy. Näiden lisäksi MRP Matila Röhr Productions Oy ilmoittaa liitetiedoissaan, että yrityksen hallussa olevista elokuvaoikeuksista on olemassa erillinen luettelo. Tämän tarkempaa informaatiota ei kuitenkaan yhtiön liitetiedoissa ole saatavilla.

Remksen (2006) mielestä tilinpäätös ei anna oikeita tietoja, jos liitetiedoissa ei ilmoiteta taseen ulkopuolisessa varallisuudessa mitään hallussa olevista elokuvien esitysoikeuksista. Taseen ulkopuolisesta varallisuudesta ei välttämättä edes haluta ilmoittaa, sillä esitysoikeudet voidaan siirtää omistajien yksityisomaisuudeksi. Tällai-



nen käytäntö onnistuu varsin helposti. Yhtiön velvollisuus on säilyttää tositteita 10 vuoden ajan, jonka jälkeen asioiden todistaminen on täysin mahdotonta.

Remes (2006) painottaa muutenkin liitetietojen merkitystä. Hän sanoo, että viimeistään liitetiedoissa tulee esittää asiat siten, että oikean ja riittävän kuvan ehdot täytyvät ja tuotantoyhtiöiden tilinpäätöstiedot ovat vertailukelpoisia. Esimerkiksi sekä KILLAn lausunnossa, että Suomen elokuvasäätiön laatimissa kirjanpito-ohjeissa painotetaan, että jokaisesta projektista tulisi olla erilliset laskelmat. Tuotantoyhtiöt eivät kuitenkaan ole tältä osin ohjeita noudattaneet.

### ***3.5 Erilaisten tuotantojen erilainen käsittely***

Tutkielman johdantokappaleessa esiteltiin tutkimusongelmat. Yhdeksi selvitettäväksi kysymykseksi määriteltiin voidaanko erilaisia tuotantoja käsitellä eri tavalla. Aktivointien ehdottomana edellytyksenä pidetään tulonodotuksia, joiden arvioiminen elokuva-alalla on hyvin vaikeaa. Eri tuotantojen tulonodotusten olisi siis oltava erilaisia, jos tuotantoja käsiteltäisiin tilinpäätöksessä eri tavoin. Suurempia tulonodotuksia voitaisiin perustella esimerkiksi elokuvan tuotantokustannuksilla. Mitä suurempi on elokuvan hankintameno, sitä suuremmat ovat myös tulonodotukset.

Tähän asti kalleimmat suomalaiselokuvat ovat olleet sotaelokuvia, joiden tuottaminen on maksanut noin neljä miljoonaa euroa. Suomessa on tällä hetkellä valmisteilla kaksi animaatioelokuvaa, joiden tuotantobudjetit ylittävät selvästi aiemmat ennätykset. Animaatioelokuvat ovat näytelmäelokuvaan verrattuna todella työvoimavaltaisia, joten ne myös maksavat huomattavasti enemmän. Vuonna 2007 ensi-illan saa *Rölin sydän*, jonka budjetti on 4,6 miljoonaa euroa. Vuotta myöhemmin valmistuvasta *Lentäjän poika*-elokuvasta tulee Suomen kaikkien aikojen kallein elokuva. Sen budjetti on 6,2 miljoonaa euroa. (Okkonen, 2006, s. 10) Näin massiivisten tuotantojen tulonodotusten on oltava suuria, jotta elokuvaan sijoitetut rahat saataisiin takaisin. Suomen markkinat ovat hyvin pienet, joten kalliin elokuvan elinkaaren on väistämättä oltava pidempi kuin halvemman tuotannon.

Röhr (2006) kertoi puhelinhaastattelussa, että tuotantoyhtiöt myös todellisuudessa toimivat näin. MRP Matila & Röhr Productions Oy:n linjana elokuvien esitysoikeuksia aktivoitaessa on ollut se, että erilaisia tuotantoja käsitellään eri tavalla. Röhr tosin myöntää, että lyhyempi ikäisten tuotantojen kanssa tulisi olla tarkempi ja konsernin historian aikana joidenkin elokuvien kohdalla on tehty ylimitoitettuja aktivointeja. Hän kuitenkin lisää, että taas toisaalta joidenkin elokuvien kohdalla olisi ollut mahdollista tehdä suurempiakin aktivointeja.

Remeksen (2006) mukaan erilaisten tuotantojen mahdollinen erilainen käsittely on ikuisuuskysymys ja sama kysymys voidaan esittää kaikille toimialoille. Samasta asiasta on kyse esimerkiksi kun konsulttiryitys lanseeraa tuotteen, jolla yrittäjä väittää olevan tulonodotuksia. Remes painottaa varovaisuuden periaatetta, sillä muuten ei ole mitään rajaa olemassa. Hän kertoi myös esimerkin elokuva-alan tuotantoyhtiöstä, joka joutui vaikeuksiin. Yritys oli aktivoinut merkittäviä summia taseeseen, ilman realistisia tulonodotuksia.

Edellä esitetyn KILAn lausunnon mukaan tuotantoyhtiöiden tulee liitetiedoissa esittää elokuva-oikeuksien hankintamenojen arvostus- ja jaksotusperiaatteista ja –menetelmistä. Käytännössä tutkielmassa mukana olevat tuotantoyhtiöt eivät kuitenkaan ole liitetiedoissaan esittäneet tällaista tietoa. Ulkopuolisen tutkijan ei siten ollut mahdollista tehdä kattavia johtopäätöksiä siitä, onko erilaisia tuotantoja mahdollisesti käsitelty eri tavoin.

### **3.6 Elokuva-alan valvonta**

Elokuva-alan tuotantoyhtiöiden tilinpäätöstietojen analysointi osoittaa, että elokuvien esitysoikeuksien käsitellään edelleen hyvin monin eri tavoin, vaikka tilinpäätöskäytäntöjä on pyritty yhtenäistämään. Otva (2006) myöntää, että alalla on edelleen hyvin kirjavia käytäntöjä havaittavissa. Käytännössä tuotantoyhtiöiden tilinpäätösten vertailukelpoisuutta vaikeuttaa se, että osa tuotantoyhtiöistä on tehnyt suuria aktivointeja ja toisaalta taas osalla tuotantoyhtiöistä on taseen ulkopuolista varallisuutta, joka ei kuitenkaan tilinpäätöstiedoista tule ilmi.

Suomen elokuvasäätiö ei systemaattisesti seuraa, ovatko tuotantoyhtiöt noudattaneet annettuja ohjeita. Otvan (2006) mukaan tässä kohtaa tilintarkastajalle on jätetty varsin suuri vastuu. Elokuvasäätiöllä on oikeus tehdä tuotantoyhtiöille tilintarkastus, mutta tätä mahdollisuutta ei lähinnä resurssien puutteen takia ole viime vuosina käytetty. Otva kuitenkin painottaa, että tulevaisuudessa valvonta tiukentuu. Hän mainitsee esimerkkeinä, että jatkossa tuotantoyhtiöitä vaaditaan toimittamaan osakasluettelo ja valvotaan, että eläkemaksut on hoidettu kunnolla. Valvonnan merkitys saattaa myös kasvaa, jos tilintarkastusvelvollisuus poistuu pieniltä yhtiöiltä. Tällainen lainmuutos koskisi monia elokuva-alan tuotantoyhtiötä.

### **3.7 Yhteenveto**

Tämä tutkimus rajattiin koskemaan suomalaisten elokuvatuotantoyhtiöiden vuoden 2004 tilinpäätöksiä. Tilinpäätöstietoja analysoimalla voitiin havaita, että suomalaiset elokuvien tuotantoyhtiöt ovat keskimäärin varsin pieniä yrityksiä, joille yksittäisenkin elokuvatuotannon merkitys on todella suuri. Kahden suurimman yhtiön, Solar Films Inc. Oy:n ja MRP Matila Röhr Productions Oy:n, vaikutus kotimaiselle elokuva-alalle on merkittävä. Niiden osuus tarkasteluajanjakson tuotetuista elokuvista oli yli 20 %.

Vaikka tuotantoyhtiölle on annettu varsin tarkat kirjanpito-ohjeet, niin elokuva-alan tilinpäätösperiaatteissa on edelleen havaittavissa kirjavuutta. Analyysissä mukana olleesta 21 tuotantoyhtiöstä 16 oli aktivoinut keskeneräisiä tuotantoja. Näistä yksitoista (52 %) oli kirjannut ne muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Viisi oli kirjannut ne vaihto-omaisuuteen. Viisi yhtiötä ei ollut tehnyt lainkaan keskeneräisen tuotannon aktivointeja. Tähän on ilmeisesti syynä se, ettei kyseisillä yrityksillä ollut tilikauden aikana olennaista tuotantoa. Tilinpäätöstiedoista ei voitu havaita viitteitä siitä, että esitysoikeudet olisi vähennetty kokonaan vuosikuluina.

Aineiston perusteella mahdollisuutta valmiiden elokuvien esitysoikeuksien aktivoimiseen oli käytetty varsin vähän. Vuonna 2004 tilinpäätöksissä valmiiden tuotteiden aktivointeja oli ainoastaan seitsemällä yhtiöllä 21 yhtiöstä eli 33 %:lla. Näistä yksi viittasi tehtyyn sopimukseen, kuusi muuta odotettavissa oleviin tuloihin, tulonodotuksiin tai todennäköisiin luovutushintoihin. Kahdessa tapauksessa tilinpäätöstie-

doista ei ollut mahdollista päätellä keskeneräisten ja valmiiden elokuvien esitysoikeuksien suhdetta. Kahdella valmiita elokuvia aktivoineella yrityksellä oma pääoma olisi ollut selvästi negatiivinen, jos aktivointeja ei olisi tehty. Tämän lisäksi yksi valmiiden elokuvien esitysoikeuksia aktivoinut yhtiö jakoi osinkoa vuonna 2004.

Tuotantoyhtiöille annettujen ohjeiden mukaan myös taseen ulkopuolella olevista elokuvien esitysoikeuksista tulisi mainita liitetiedoissa. Tätä ohjetta on kuitenkin noudattanut ainoastaan kaksi tuotantoyhtiötä.

## 4. JOHTOPÄÄTÖKSET

Elokuva-alalla tuotantoyhtiö tuottaa elokuvan käsikirjoituksesta valmiiksi elokuvaksi. Alan käytännön mukaan elokuvan esitysoikeudet jäävät tyypillisesti tuotantoyhtiölle, joka luovuttaa ne määräajaksi tai rajatuiksi esityskerroiksi elokuvateatterin levitykseen, televisioyhtiölle tai muulle vastaavalle. Näin ollen elokuvan esitysoikeuden arvo syntyy tuotantoyhtiössä elokuvan valmistuksesta aiheutuneista menoista eli elokuvan hankintamenosta.

Suomessa elokuva-alalla toimivat tuotantoyhtiöt ovat saaneet varsin tarkat kirjanpito-ohjeet. Kirjanpitolautakunta (KILA) on antanut lausunnon siitä, miten elokuvien esitysoikeuksia tulisi käsitellä tilinpäätöksessä. Suomen elokuväsäätiö on täydentänyt lausuntoa omilla kirjanpito-ohjeilla ja suosituksilla.

Sekä ulkomaisten että kotimaisten kirjanpito-ohjeiden tarkastelu osoittaa, että elokuvien esitysoikeuksien hyväksytään yleisesti olevan aineettomia hyödykkeitä. Niiden katsotaan kuuluvan taseen pysyvien vastaavien erään, joko aineettomiin oikeuksiin tai muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Elokuvan esitysoikeuksilla on katsottu pääsääntöisesti olevan tulonodotuksia useana vuonna.

Meno tulon kohdalle -periaatteen mukaan pysyviin vastaaviin kuuluva hyödyke pitäisi poistaa vaikutusaikaan tulojen kertymisen mukaan. Tämän periaatteen mukaan tulonodotuksia vastaava määrä on aktivoitava. Toisin sanoen tulonodotusten selvittäminen on tärkeää. Tulojen ennustaminen on elokuva-alalla poikkeuksellisen vaikeaa tai jopa mahdotonta, sillä jokainen elokuva on ainutkertainen hyödyke. Siksi varovaisuuden periaatteen mukaan esitysoikeus on kirjattava kuluksi mahdollisimman pian elokuvan valmistumisen jälkeen. Edellä olevien vastakkaisten argumenttien soveltaminen on johtanut siihen, että elokuvan esitysoikeuksia voidaan käsitellä eri tilinpäätöksissä eri tavoin. Tämän vuoksi kansainvälisesti käytännöt poikkeavat toisistaan.

Näyttäisi myös siltä, että erilainen suhtautuminen esitysoikeuksien aktivoimiseen johtuisi erilaisesta suhtautumisesta itse elokuvaan. Yhdysvalloissa elokuva-ala on puhtaasti liiketoimintaa, kun taas Euroopassa merkittävä osa elokuvien kustannuk-

sista katetaan jo tuotantovaiheessa julkisilla tuilla. Voitaneen siis sanoa, että Euroopassa elokuvia pidetään ensisijaisesti kulttuurina ja vasta toissijaisesti liiketoimintana.

Eri maiden kirjanpito-ohjeet kuvastavat erilaista suhtautumista toisaalta varovaisuuden periaatteen ja toisaalta meno tulon kohdalle -periaatteen soveltamiseen. Esimerkiksi Saksassa itse tuotettujen elokuvien esitysoikeuksien aktivoiminen on laissa ehdottomasti kiellettyä. Tällaisen menettelyn ei voida sanoa antavan kovinkaan oikeaa kuvaa elokuvayhtiön taloudellisesta asemasta, vaikka menetelmää voi puolustella ainakin sen yhdenmukaisuudella. Ruotsissa ja Yhdysvalloissa puolestaan elokuvien esitysoikeudet on pakko aktivoida, mikäli niillä on tulonodotuksia. Tällöin ohjeistusten pyrkimyksenä näyttäisi olevan se, että tilinpäätöstiedot noudattaisivat mahdollisimman tarkasti meno tulon kohdalle -periaatetta.

Suomessa ollaan käytäntöjen välimaastossa, sillä elokuva-oikeuksien aktivointi on harkinnanvaraista. KILAn lausunnon mukaan niin keskeneräiset kuin valmiitkin elokuvat voidaan varovaisuutta noudattaen kirjata pysyvien vastaavien aineettomien hyödykkeiden erään Muut pitkävaikutteiset menot. Aktivointien ehdottomana edellytyksenä ovat tulevat tulonodotukset. KILAn lausunnon mukaisesti elokuvien esitysoikeuksien vähentämistä vuosikuluna voidaan aina pitää hyvän kirjanpitolavan mukaisena.

Tutkielmassa suomalaista käytäntöä verrattiin IFRS-tilinpäätösnormistoon. IFRS-standardit painottavat sitä, että aktivoidessaan elokuvien esitysoikeuksia yrityksen tulee saada erästä vastainen taloudellinen hyöty ja erän hankintameno on kyettävä selvittämään. IFRS:n erikoisuus on, että se sallii hyödykkeiden arvostamisen käypään arvoon.

Tämän tutkimuksen empiirisen osan tavoitteena oli elokuva-alan yhtiöiden tilinpäätöstietoja analysoimalla selvittää, kuinka suomalaiset elokuvayhtiöt käsittelevät elokuvien esitysoikeuksia tilinpäätöksessään. Analyysin kenties mielenkiintoisin havainto oli huomata, että elokuva-alalla vallitsee erilaisia menettelytapoja, vaikka elokuvayhtiöille on annettu varsin tarkat kirjanpito-ohjeistukset. Tosin ohjeet jättävät tilinpäätöksen laatijalle yhä jonkin verran harkinnanvara.

Suomessa elokuva-alalla toimivat tuotantoyhtiöt ovat keskimäärin hyvin pieniä yrityksiä. Osittain tästä johtuen joidenkin tuotantoyhtiöiden tilinpäätöstiedot olivat varsin puutteelliset.

Suomessa elokuvien esitysoikeuksien aktivoinneissa voitiin havaita monenlaisia käytäntöjä. Keskenäisiä tuotantoja oli kirjattu vaihto-omaisuuteen sekä muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Lisäksi osa tuotantoyhtiöistä ei ollut tehnyt aktivointeja lainkaan. Valmiiden elokuvien esitysoikeuksista oli tehty varsin vähän aktivointeja, sillä ainoastaan seitsemän analysoidusta 21 tuotantoyhtiöstä oli aktivointeja tehnyt.

Myös Suomessa tilinpäätöskäytäntöjen välillä voidaan nähdä monenlaisia näkökulmaeroja. Tämä tulee selvästi esiin esimerkiksi silloin, kun pohditaan kysymystä, voidaanko erilaisia elokuvia arvostaa eri tavoin. Tällöin voidaan perustellusti korostaa varovaisuuden periaatetta, koska rajojen asettaminen on täysin mahdotonta. Toisaalta voidaan ajatella, että kaikkien elokuvien elinkaari ei ole sama. Esimerkiksi kansainvälisille markkinoille tähtäävän elokuvan tulonodotukset ajoittuvat pitkälle aikavälille. Tällöin tilinpäätöstiedot eivät anna oikeaa kuvaa yhtiön toiminnasta, mikäli aktivoinnit eivät vastaa tulonodotuksia.

Elokuvamarkkinat ovat muuttuneet ja muuttuvat todennäköisesti myös jatkossa. Tulot painottuvat jatkuvasti teatterilevityksen sijasta tallennemarkkinoille, oheistuotteiden myyntiin sekä sponsorointi- ja mainosrahoitukseen. Lisäksi tuotannot ja niiden rahoitus kansainvälistyvät. Tämä aiheuttaa jatkossakin muutospaineita ja yhtenäistämistarvetta elokuva-alan kirjanpitokäytäntöihin.

## LÄHDELUETTELO

### *Kirjallinen lähdeaineisto*

Ahti, A., Koivikko, A., Tuominen, J., Vesanen, T., Ylipiha, R., Perälä, S., Kaukinen, E. 2000. Hyvä tilinpäätöskäytäntö. Jyväskylä: Gummerus kirjapaino

Andersson, E. & Ikkala, J. 2000. Elinkeinoverolainsäädännön kommentaari. Helsinki: Kauppakaari

Baumgarten, P., Farber, D., Fleischer, M. 1992. Producing, Financing and Distributing Film. New York: Limelight Editions.

Bokföringsnämnden: Uttalande – BFN U 88:12 Redovisning av utgifter vid produktion av film. 1988. [verkkodokumentti] Saatavissa: [http://www.bfn.se/index.asp?/redovisning/bfn\\_u/bfn\\_u88\\_12.asp](http://www.bfn.se/index.asp?/redovisning/bfn_u/bfn_u88_12.asp) [viitattu 25.11.]

Eller, C. 2006. Sony shakes the dice with 'Casino Royale'. Los Angeles Times. [verkkolehti] 10.10.2006. Saatavissa: <http://www.chicagotribune.com/business/la-fi-bond10nov10,0,827759.story?> [viitattu 24.11.2006]

Illott, T. 1996. Budgets and Markets - a study of the budgeting of European film. Lontoo: Routledge

Järvinen R., Prepula E., Riistama V., Tuokko Y. 2000. Kirjanpito ja tilinpäätös – uuden kirjanpitolain mukaan Porvoo: WSOY

Karttunen, A. 2006. Suomi-leffalla on vientiä. Talouselämä 11/2006. s. 30-33.

Kinnunen, K. 2006. Elokuvasäätiö luottaa genre-elokuvaan. Suomen Kuvalehti 41/2006. s. 16-17.

Kirjanpitolautakunnan lausunto 1999/1579 Lausunto pitkävaikutteisten menojen aktivoimisesta.



Kirjanpitolautakunnan lausunto 2001/1662. Lausunto elokuvien esitysoikeuksien kirjaamisesta.

Küting, K. & Zwirner, C. 2001. Probleme der Bilanzierung bei Film- und Medienunternehmen des Neuen Marktes. Finanz Betrieb 3/2001. s. 200-201

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

Leppiniemi, J. 1999. Omaisuuden arvo. Jyväskylä: Gummerus kirjapaino

Leppiniemi, J. 2001. Tilinpäätös- ja verosuunnittelu. 9. uudistettu laitos. Porvoo: WSOY

Leppiniemi J. 2003. IFRS – Johdon käsikirja. Juva: WSOY

Levine M.H. & Siegel J.G. 2006. Accounting Changes for the Film Industry. The CPA Journal. [verkkodokumentti]. Saatavissa:  
<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2001/1000/features/f103201.htm> [viitattu 28.11.2006]

Levison, L. 1998. Filmmakers and Financing Business Plans for Independents. Boston: Focal Press

Okkonen, K. 2006. Jouluanimaatiosta tulee kallein suomalaiselokuva. Taloussanommat 25.11.2006. s.10.

Pörssisäätiö. 2005. Miten tilinpäätös muuttuu – Opas IFRS-standardien vaikutuksista.

[pdf-tiedosto Pörssisäätiön www-sivuilla]. Saatavissa:  
[http://www.porssisaatio.fi/files/1117-IFRS-opas\\_suomi.pdf](http://www.porssisaatio.fi/files/1117-IFRS-opas_suomi.pdf)  
[www.porssisaatio.fi/opaat](http://www.porssisaatio.fi/opaat). [viitattu 27.11.2006]

Radau, H. 2005. Bilanzierung und Abschreibung von Filmrechten. [pdf-tiedosto] Saatavissa: [www.urheberrecht.org/topic/medienerlass.radau.pdf](http://www.urheberrecht.org/topic/medienerlass.radau.pdf) [viitattu 21.11.2006]

Räty, P. & Virkkunen V. 2004. Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö –IFRS-raportointi. Porvoo: WSOY

Suomen elokuvasäätiö. 2001. Suomen elokuvasäätiö kirjanpito-ohjeet ja suositukset. [pdf-tiedosto. Suomen elokuvasäätiön www-sivuilla]. Saatavissa: <http://www.ses.fi/dokumentit/kpohjeet.pdf> [viitattu 30.9.2006]

Suomen elokuvasäätiö. 2006. Suomalaisen elokuvan tavoiteohjelma 2006-2010. Saatavissa: <http://www.ses.fi/dokumentit/tavoiteohjelma.pdf> [viitattu 20.10.2006]

Taloushallintoliitto. 2004. Kirjanpitolakia muutettiin. Saatavissa: <http://www.taloushallintoliitto.fi/ajankohtaista/?E=10422&N=10&O=40&numEXISTS=1> [viitattu 2.12.2006]

Tikka, K. & Nykänen, O. 2003. Yritysverotus I. Porvoo: WSOY

Troberg, P. IAS ja kansainvälinen tilinpäätös. 2003. Jyväskylä: Gummerus kirjapaino

Vuorio, A. 2005. Pysyvien vastaavien hankintamenon ja pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen sekä arvonalennukset. Uudistunut kirjanpitolaki. Jyväskylä: Gummerus kirjapaino

Yrittäjän maailma. 2006. 500 Suomen parasta ja kannattavinta vientiyritystä. 4/2006. s. 12-26.

## **Haastattelut**

Remes, Keijo 15.11.2006. KTM, toimitusjohtaja, Laskentajärjestelmä Oy. Haastattelun teema: Elokuviain esitysoikeuksien käsittely tilinpäätöksessä tilintarkastajan näkökulmasta. Haastattelun kesto: noin 1 tunti.

Otva, Niina 21.11.2006 KTM, Suomen elokuvasäätiön hallintopäällikkö. Haastattelun teema: Elokuviain esitysoikeudet. Suomen elokuvasäätiön näkökulmasta. Haastattelun kesto: noin 45 minuuttia.

Selinheimo, Juhani 1.12.2006. KHT-tilintarkastaja, Tilintarkastustoimisto Selinheimo Oy. Puhelinhaastattelu. Haastattelun teema: Solar Films Inc. Oy:n tapa käsitellä keskeneräisten elokuvain esitysoikeuksia vaihto-omaisuutena. Haastattelun kesto: noin 5 minuuttia.

Röhr, Marko 28.12.2006. KTM, toimitusjohtaja, elokuvatuottaja, MRP Matila Röhr Productions Oy. Puhelinhaastattelu. Haastattelun teema: MRP Matila Röhr konsernin valmiiden elokuvain aktivoiminen taseeseen. Haastattelun kesto: noin 10 minuuttia.

## LIITTEET

### *Liite 1 Haastattelujen rungot*

Keijo Remes 15.11.2006

Mikä on oma suhteesi elokuva-alaan?

Elokuva-alan tilinpäätöskäytäntöjä on pyritty yhdenmukaistamaan. Onko tämä mielestäsi tärkeää? Entä kuinka hyvin siinä on onnistuttu?

Osa tuotantoyhtiöistä on kirjannut elokuvien esitysoikeudet vaihto-omaisuuteen, vastoin elokuva-alan ohjeistuksia. Mistä uskot tämän johtuvan?

Miksi Kinoproduction Oy on tehnyt aktivointeja?

Minkälaisia ja kuinka tarkkoja tietoja elokuvien esitysoikeuksien aktivoinneista yritysten tulisi liitetiedoissa mielestäsi antaa?

Voidaanko erilaisia tuotantoja mielestäsi käsitellä eri tavalla?

Niina Otva 21.11.2006

Minkälainen on tyypillisen elokuvatuotannon kustannusrakenne? Entä tulojen?

Elokuva-alan käytäntöjä on pyritty yhdenmukaistamaan. Kuinka hyvin tässä on mielestäsi onnistuttu?

Miten Suomen elokuvasäätiö seuraa ohjeiden noudattamista?

Mitä Säätiö tekee, jos tuotantoyhtiöt eivät noudata annettuja ohjeita?

Minkälaisia ja kuinka tarkkoja tietoja elokuvien esitysoikeuksien aktivoinneista yritysten tulisi liitetiedoissa mielestäsi antaa?

Voidaanko erilaisia tuotantoja käsitellä eri tavalla?

## **Liite 2 KILA 2001/1662**

### 1 Hakemus

Hakija on yhteisö, joka on laatinut elokuvien tuotantotukea hakeville elokuvayhtiöille ohjeet/suosituksset näissä yrityksissä noudatettavista kirjanpito- ja tilinpäätösperiaatteista. Hakija pyytää lausuntoa mainitusta ohjeistuksesta siltä osin, kuin se koskee valmiiden elokuvien esitysoikeuksien kirjaamista. Kyseinen kohta kuuluu seuraavasti:

*Mikäli valmiiden elokuvien oikeuksia halutaan käsitellä yhtiön vaihto-omaisuudessa, on ne arvostettava hankintamenoon tai sitä alhaisempaan todennäköiseen luovutushintaan (KPL 5:6). Arvostusperiaatteet on tällöin esitettävä taseen liitetiedoissa elokuvakohtaisesti. Arvio käyvästä arvosta tulee perustua ulkopuolisen taholta saatun arviolausuntoon (esim. tv-yhtiön esittämä tarjoushinta).*

Hakijan laatimassa ohjeistuksessa todetaan edelleen, että elokuvan hankintamenot tulee kirjata kuluksi sitä mukaan kun elokuvasta arvioidut kokonaistuotot (ml. tuotantotuki) kertyvät. Tuottoarvio tulee tehdä ennen elokuvan tuotannon aloittamista ja tarkistaa elokuvan valmistusvaiheessa sekä teatterilevityksen perusteella viimeistään elokuvan valmistusvuodelta laadittavaa tilinpäätöstä laadittaessa. Tämän jälkeen tarkistus tulee tehdä vuosittain niin kauan kunnes elokuvan hankintameno on kirjattu kokonaisuudessaan kuluksi. Hankintamenosta tulee kuitenkin kirjata välittömästi kuluksi arvioidut kokonaistuotot ylittävä osa. Pääsääntöisesti elokuva katsotaan valmistuneeksi silloin, kun sen ensi-ilta on tai kun se muutoin voidaan antaa levitykseen. Kaikkien teatterilevityksestä kertyvien tuottojen arvioidaan kertyvän vuoden kuluessa ensi-illasta. Televisiolevityksen osalta voidaan varovaisuuden periaate huomioon ottaen ottaa arvioon vain ne tuotot, jotka kertyvät esitysoikeuksien ennakkomyynnistä sovitun sopimuksen perusteella. Esitysoikeuksien palauttamisen jälkeen tapahtuneesta uudelleen myynnistä kertyneitä tuottoja ei oteta huomioon arviotaessa kokonaistuottoja jaksottamista varten.

Hakijan mukaan ohjeistuksen perusteella useimmissa tapauksissa elokuvan hankintameno tulee varovaisuuden perusteella kirjata kuluksi sinä vuonna, jona elokuva

valmistuu, ellei ole varmuutta siitä, että myöhemmin tulee kertymään tuloja elokuvan oikeuksien myymisestä.

Tuottajalle on siten yleensä aina omistuksessaan elokuvien esitysoikeuksia, joiden hankintamenot on kirjattu kokonaisuudessaan kuluksi. Taseeseen sisältymättömien valmiiden elokuvien ja elokuva-oikeuksien arvosta on ohjeistuksen mukaan annettava tilinpäätöksen liitetiedoissa tarpeelliset lisätiedot. Näitä on mm. valmistusvuosi, teatterilevityksessä kertyneet tuotot, selvitys televisio-oikeuksista sekä video- ja muun vastaavan tuotannon osalta kertyneet tuotot. Valmiiden elokuvien kirjaus vaihto-omaisuuteen, minkä oikeellisuutta hakija kysyy, on ohjeistuksessa esitetty vaihtoehtoinen käsittelytapa.

## 2. Lausunnon perustelut

### 2.1 Kirjanpitolaki

Kirjanpitolain (1336/1997, jäljempänä KPL) 4:3 ja 4 §:ssä määritellään käyttö- ja vaihto-omaisuus. Käyttö-omaisuuteen luetaan esineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet ja muut hyödykkeet, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Vaihto-omaisuutta taas ovat sellaisenaan tai jalostettuna luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet.

### 2.2 Kirjanpitolautakunnan aikaisemmat lausunnot

Kirjanpitolautakunta on antanut vuoden 1973 kirjanpitolain voimassaoloaikana lausunnon (KILA 168/1976), jossa se on ottanut kantaa myynti- ja vuokraustarkoituksessa omistettujen autojen lukemisesta eri omaisuuseriin. Hakija harjoitti automyyntin ohella myös autojen vuokraustoimintaa, jossa vuokra-aika ulottui yhdestä päivästä kahteen vuoteen. Lausunnossaan lautakunta totesi yksiselitteisesti, että auto liikkeen vuokrattavaksi tarkoitetut autot luetaan käyttöomaisuuteen. Sen sijaan myytäväksi tarkoitetut autot luetaan vaihto-omaisuuteen satunnaisen vuokraustoiminnan sitä estämättä.

Kirjanpitolautakunta otti lausunnossaan (KILA 1604/2000) kantaa aineettomien oikeuksien aktivoimiseen taseessa. Lautakunta katsoi, että kirjanpitovelvollisen ostamien atk-ohjelmistojen hankintamenot voitiin aktivoida ja merkitä KPL 1:6 §:ssä tar-

koitetun tasekaavan erään ”Aineettomat oikeudet” siltä osin kuin niihin liittyy lisenssi- tai vastaava oikeus. Muilta osin hankintamenot tuli merkitä tasekaavan erään ”Muut pitkävaikutteiset menot”.

### 2.3 Kirjanpitolautakunnan kannanotto

Hakemuksessa on kyse siitä, voidaanko valmiiden elokuvien esitysoikeuksia käsitellä tuotantoyhtiön taseessa vaihto-omaisuutena. Hakija on antamassaan lisäselvityksessä kertonut, että pääsääntöisesti elokuvien tuottajat eivät luovu esitysoikeuksista lopullisesti vain luovuttavat ne määräaikaisilla sopimuksilla ulkopuolisille, minkä jälkeen oikeudet palaavat tuottajalle. Esitysoikeuksista luopuminen lopullisesti on alalla harvinaista, ja liittyy yleensä tuotantoyhtiön taloudellisiin ongelmiin.

Kirjanpitolautakunta katsoo, että sille esitetyn perusteella valmiin elokuvan esitysoikeuksia ei pääsääntöisesti voida kirjata hakijan esittämällä tavalla vaihto-omaisuuteen. KPL 4:3 ja 4.4.2 §:n määritelmistä voidaan johtaa se periaate, että vaihto-omaisuutta ei pidetä eriä, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Esitysoikeuksien luovuttamista ulkopuoliselle muuten kuin pysyvästi voidaan pitää eräänlaisena aineettoman oikeuden vuokraustoimintana. Siten niiden lukeminen vaihto-omaisuuteen ei ole hyvän kirjanpitoavan mukaista.

Ainoastaan tapauksissa, joissa elokuva on valmistettu oikeuksien kertakaikkista myyntiä varten, voidaan vaihto-omaisuuskäsittelyä pitää mahdollisena. Tällöin valmiiden elokuvien esitysoikeudet tulee aktivoida KPL 5:6.1 §:n mukaisesti tilinpäätöksessä hankintamenoonsa tai, esitysoikeuksien todennäköisen luovutushinnan alittaessa tilikauden päättyessä hankintamenon, luovutushintaansa. Esitysoikeuden aktivoitavana hankintamena voidaan pitää elokuvan valmistuksesta aiheutuneita menoja, jotka on voitava KPL 5:6.2§:n nojalla selvittää kustannuslaskelman tai –laskelmien avulla. Aktivoitu hankintameno kirjataan kirjanpitoasetuksen (1339/1997, jäljempänä KPA) 1:6§:n mukaisessa tasekaavassa erään ”Muu vaihto-omaisuus”. Jos elokuvan valmistus on tilikauden päättyessä vielä kesken, hankintameno kirjataan tase-erään ”Keskeneneräiset tuotteet”.

Alalla vallitsevan elokuva-oikeuksien luovutuskäytännön mukaisesti voidaan kuitenkin pitää pääsääntönä esitysoikeuksien lukeutumista käyttöomaisuuteen. Kun kyse

on pysyviin vastaaviin kuuluvasta aineettomasta oikeudesta, ei sen hankintamenoon liity KPL 5:5 §:n mukaista aktivointivelvollisuutta. Niiden välitön kuluksi kirjaaminen on siten aina mahdollista. Koska aineettomien oikeuksien aktivointi edellyttää aina niihin perustuvia vastaisia tulonodotuksia, on niiden hankintaan liittyvien menojen kuluksi kirjaaminen myös aina hyvän kirjanpitotavan ja KPL 3::3 §:ssä tarkoitetun varovaisuuden periaatteen mukaista.

Tilikauden päättyessä keskeneräisen elokuvan hankintamenot voidaan aktivoida sillä osin kuin niihin voidaan katsoa liittyvän tulonodotuksia. Hankintamenojen aktivoinnissa tulee noudattaa varovaisuutta ja käyttää kriteerinä elokuvan esitysoikeuksien luovuttamisesta odotettavia tuloja. Arvioidut tuotot ylittävä menojen osa on kirjattava kuluksi. Aktivoidut hankintamenot kirjataan KPA 1:6 §:n mukaisen tasekaavan pysyvien vastaavien erään ”Muut pitkävaikutteiset menot”.

Elokuvan valmistuttua sen tuottajalla on omistuksessaan elokuvan esitysoikeudet, joiden hankkimisesta aiheutuneet menot voidaan edelleen aktivoida edellisessä kappaleessa kuvatulla tavalla ja kirjata pysyvien vastaavien erään Muut pitkävaikutteiset menot. Elokuviin esitysoikeuksien aktivoitujen menojen kuluksikirjaamisessa tulee noudattaa KPL 5:11 §:ssä määriteltyä jaksottamissäännöstä. Jaksottaminen tapahtuu siten suunnitelmapoistoin enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää, enintään 20 vuoden poistoaikaa voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena. Ottaen huomioon elokuva-alalle ominaisen tuottojen keskittymisen elokuvan valmistushetken ja viimeistään sitä seuraavan tilikauteen kirjanpitolautakunta kuitenkin katsoo, että poistoajan tulee olla lyhyt ja suunnitelmapoistojen painottua elokuvan elinkaaren alkuvaiheeseen. Elokuvan ensimmäisen teatterilevityskierroksen jälkeen tulevien tuottojen arvioinnissa tulee ottaa ensisijaisesti huomioon vain muut sitovat esitys- ja levityssopimukset.

Tilinpäätöksen liitetietona tulee esittää KPA 2 luvun mukaiset tiedot elokuva-oikeuksien hankintamenojen arvostus- ja jaksotusperiaatteista ja –menetelmistä. Mikäli jo kuluksi kirjattuihin esitysoikeuksien hankintamenoihin liittyy olennaisia tulonodotuksia, on näistä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kirjanpitovelvollisen taloudellisesta asemasta ilmoitettava tarpeelliset liitetiedot.



### 3. KILAn lausunto

Elokuvoikeuksien hankintamenot eli elokuvan valmistusmenot voidaan tilinpäätöksessä aina vähentää vuosikuluina. Hankintamenot voidaan myös aktivoida varovaisuutta noudattaen enintään niistä saataviksi arvioitujen tuottojen määrään asti. Arvioinnin tulee perustua laskelmaan näistä tulonodotuksista. Tilikauden päättyessä keskeneräisen elokuvan hankintamenot kirjataan tällöin taseeseen pysyvien vastavien aineettomien hyödykkeiden erään Muut pitkävaikutteiset menot. Elokuvan valmistuttua sen esitysoikeudet voidaan edelleen aktivoida Muihin pitkävaikutteisiin menoihin ja poistaa KPL 5:11 §:ssä säädetyllä tavalla suunnitelman mukaan. Poistosuunnitelmaan tehtäessä tulee ottaa huomioon elokuvoikeuksista saatavien tuottojen painottuminen elokuvan valmistusaikaiseen ja sitä seuraavaan tilikauteen.

Tilinpäätöksen liitetietoina tulee esittää tiedot elokuvoikeuksien hankintamenojen arvostus- ja jaksotusperiaatteista ja –menetelmistä. Oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tarpeelliset liitetiedot tulee ilmoittaa myös sellaisista elokuvista ja esitysoikeuksista, joiden aktivoitu hankintameno on kokonaisuudessaan kirjattu kuluksi, mutta joihin liittyy olennaisia tulonodotuksia.

Esitysoikeuksien käsittelyä vaihto-omaisuutena voidaan pitää hyvän kirjanpitoavan mukaisena silloin, kun elokuva on valmistettu oikeuksien kertakaikkista myymistä myyntiä varten. Tällöin niiden hankintameno eli elokuvan valmistuksesta aiheutuneet menot tulee aktivoida KPL 5:6§:n vaihto-omaisuuden jaksotussäännösten mukaisesti.

### ***Liite 3 Suomen elokuvasäätiön kirjanpito-ohjeet ja suositukset***

#### Elokuvan hankintameno

Elokuvan hankintamenoon luetaan kaikki elokuvan hankkimisesta ja valmistamisesta aiheutuneet menot lähtien elokuvan perustana olevan teoksen option hankkimisesta siihen saakka kun sen esityskopio tai televisiomaster on valmistunut.

Elokuvan hankintameno selvittäminen edellyttää, että kunkin hankkeen kustannukset voidaan luotettavasti selvittää luotettavan kustannuslaskennan avulla (KILA). Kustannuslaskenta on oltava tarkastettavissa ja täsmäytettävissä yrityksen liikekirjanpitoon.

Hankintameno saadaan sisällyttää tukisopimuksen liitteenä olevan budjetin mukainen ennalta sovittu määrä hallintokuluja ja tuotantoyhtiön palkkoja ns. kustannuslaskennan sisäisinä siirtoina. Nämä sisäiset siirrot eivät saa ylittää todellisia kustannuksia, ja siten ne on kyettävä projektikohtaisesti selvittämään, ja ne on eriteltävä myös loppuselvityksessä. Mikäli tuensaaja on kirjannut ylisuuria sisäisiä siirtoja, on säätiö oikeutettu purkamaan tukisopimuksen ja perimään maksamansa tuen takaisin. Samoin on loppuselvityksessä eriteltävä oman kaluston käyttökorvaus, jonka enimmäismääräksi sallitaan 60% käyvästä vuokraushinnasta.

#### Tuottojen ja hankintameno jaksottaminen

Elokuvatuotannon tulojen on katsottava kertyvän teatterimyynnin osalta silloin, kun tuottajalle syntyy lopullinen oikeus saada korvaus teatteriesitysten perusteella. Jos kuitenkin esityskorvaukselle sovitaan vähimmäismäärä, tuloutetaan tämä vähimmäismäärä sinä tilikautena, jona siitä on sovittu. Tv-esityskorvaukset tuloutetaan silloin, kun niihin syntyy peruuttamaton oikeus siitä riippumatta, milloin televisioesitys tapahtuu.

Tv:n ennakko-ostosopimusten ja yhteistuotantosopimusten mukaiset korvaukset sekä muut tuotantovaiheen myyntitulot tuloutetaan silloin, kun elokuva valmistuu. Sii-

hen asti nämä saadut erät esitetään ennakkomaksuina. Samoin käsitellään saadut tuotantotukierät. Elokuva on katsottava valmistuneeksi silloin, kun sen ensi-ilta on, tai kun se muutoin voidaan antaa levitykseen. Mikäli elokuvaa ei syystä tai toisesta esitetä tai levitetä, on se katsottava valmistuneeksi silloin, kun tukiohjeiden mukaisesti elokuvan loppuselvitys on esitettävä elokuvasäätiölle.

Elokuvan hankintameno tulee kirjata kuluksi sitä mukaan, kun elokuvasta arvioidut kokonaistuotot kertyvät. Kokonaistuottoihin luetaan tällöin myös tuotantotuki. Kunkin elokuvan osalta on laadittava arvio odotetuista tuotoista ennen elokuvan tuotannon aloittamista ja arvio on tarkastettava elokuvan valmistusvaiheessa sekä teatterilevityksen perusteella viimeistään elokuvan valmistusvuodelta laadittavaa tilinpäätöstä laadittaessa sekä vuosittain niin kauan kunnes elokuvan hankintameno on kirjattu kokonaisuudessaan kuluksi.

Tilikauden päättyessä keskeneräisen elokuvan hankintamenot kirjataan taseeseen pysyvien vastaavien aineettomien hyödykkeiden erään Muut pitkävaikutteiset menot (KILA 1662/2001).

#### Valmiiden elokuvien oikeudet

Elokuvan valmistuttua sen esitysoikeudet voidaan edelleen aktivoida muihin pitkävaikutteisiin menoihin ja poistaa KPL 5:11 §:ssä säädetyllä tavalla suunnitelmien mukaan Poistosuunnitelmaa tehtäessä tulee ottaa huomioon elokuvaoikeuksista saatavien tuottojen painottuminen elokuvan valmistusaikaiseen ja sitä seuraavaan tilikauteen. Tilinpäätöksen liitetietoina tulee esittää tiedot elokuvaoikeuksien hankintamenojen arvostus- ja jaksotus periaatteista ja menetelmistä (KILA 1662/2001).

Oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (KPL 3:2) tarpeelliset liitetiedot tulee ilmoittaa myös niistä elokuvista ja esitysoikeuksista, joiden aktivoitu hankintameno on kokonaisuudessaan kirjattu kuluksi, mutta joihin liittyy olennaisia tulonodotuksia.

## Liite 4 Suomen elokuvaäätiön tuotantobudjetin rakenne

### KUSTANNUSARVIO

Tuotantoyhtiö:

Elokuvan nimi:

### YHTEENVETO KUSTANNUKSISTA

#### KÄSIKIRJOITUS JA TUOTANNONVALMISTELU

Käsikirjoitus

Tuotannonvalm.palkat

Matkat & majoitus

Muut tuotannonvalm.kulut

#### KÄSIKIRJOITUS JA TUOTANNONVALMISTELU

#### ELOKUVAHENKILÖKUNTA

Tuotanto

Ohjaus

Kuvaus

Äänitys

Lavastus

Puvustus

Maskeeraus

#### ESIINTYJÄT

#### KULJETUKSET JA MATKAT

#### LAVASTEET

#### PUVUT

#### MASKEERAUS & KAMPAUS

#### STUDIOT JA KUVAUSPAIKAT

#### ELOKUVATEKNINEN VÄLINEISTÖ JA TARVIKKEET

#### ORIGINAALIMATERIAALIT

#### TUOTANTO/ LABORATORIO

#### TUOTANTO YHTEENSÄ

#### LEIKKAUS

#### MUSIIKKI

#### KUVAN JÄLKIKÄSITTELY

#### TEKSTIT

#### ÄÄNEN JÄLKIKÄSITTELY

#### LABORATORIO/ JÄLKITUOT.

#### JÄLKITUOTANTO YHTEENSÄ

#### KOPIOKUSTANNUKSET

#### MARKKINOINTIKUSTANNUKSET

#### SEKALAISET KUSTANNUKSET

#### MUUT YHTEENSÄ

#### VARAUS SATUNNAISIIN KULUIHIN

#### OVERHEAD

#### VAKUUTUKSET

#### TUOTANNONVALMISTELU

#### TUOTANTO

10 %

#### JÄLKITUOTANTO

0 %

#### MUUT

0 %

#### KOKONAISKUSTANNUKSET YHTEENSÄ

**Liite 5 Analyysissä mukana olevat yhtiöt**

<b>Ensi-ilta</b>	<b>Tuotantoyhtiö</b>	<b>Ohjaus</b>	<b>Tuotantokust.</b>
<b>2000</b>			
Lakeuden kutsu	MRP Matila & Röhr Productions Oy	Ilkka Vanne	1154000
Pelon maantiede	Blind Spot Pictures Oy	Auli Mantila	1445000
Levottomat	Solar Films Inc. Oy	Aku Louhimies	1121000
Hylätyt talot, autiot pihat	Jörn Donner Productions Oy	Lauri Törhönen	1646000
Seitsemän laulua tundralta	Jörn Donner Productions Oy	Anastasia Lapsui & Markku Lehmuskallio	227000
Hurmaava joukkoitsemurha	Ere Kokkonen Oy	Ere Kokkonen	874000
Badding	Fennada-Filmi Oy	Markku Pölönen	1339000
Bad Luck Love	GNUfilms Oy	Olli Saarela	550000
Lomalla	Solar Films Inc. Oy	Aleksi Mäkelä	1357000
<b>2001</b>			
Rentun ruusu	Artista Filmi Oy	Timo Koivusalo	918000
Tango Kabaree	MRP Matila & Röhr Productions Oy	Pekka Lehto	1260000
Ken tulta pyytää	Kinotar Oy	Sakari Kirjavainen	980000
Klassikko	Sputnik Oy	Kari Väänänen	692000
Cyclomania	Blind Spot Pictures Oy	Simo Halinen	1189000
Turilas ja Jäärä	Lumifilm Oy	Mariko Härkönen & Ismo Virtanen	864000
Young Love	Mainstream Pictures Oy	Arto Lehkamo	890000
Leijat Helsingin yllä	Kinoproduction Oy	Peter Lindholm	2096000
Joki	Lasihelmi Filmi Oy	Jarmo Lampela	849000
Kyytiä Moosekselle	Illume Ltd.	Kajja Juurikkala	300000
Emmauksen tiellä	Fennada-Filmi Oy	Markku Pölönen	332000
Röllä ja metsänhenki	MRP Matila & Röhr Productions Oy	Olli Saarela	2178000
<b>2002</b>			
Minä ja Morrison	Solar Films Inc. Oy	Lenka Hellstedt	1051000
Aleksis Kiven elämä	Seppä Callahanin filmimaailma Oy	Jari Halonen	1505000
Kuutamolla	MRP Matila & Röhr Productions Oy	Aku Louhimies	1268000
Mies vailla menneisyyttä	Sputnik Oy	Aki Kaurismäki	1206000
Kymmenen riivinrautaa	Ere Kokkonen Oy	Ere Kokkonen	175000
Menolippu Mombasaan	Cinemaker Oy	Hannu Tuomainen	1281000
Umur	Fantasiafilmi Oy	Kai Lehtinen	847000
Kahlekuningas	Kinoproduction Oy	Artp Koskinen	1639000
Haaveiden kehä	Dada-filmi Oy	Matti Ijäs	850000
Heinähattu ja vilttitossu	Kinotaurus Oy	Kaisa Rastimo	1287000
<b>2003</b>			

Pahat pojat	Solar Films Inc. Oy	Aleksi Mäkelä	1826000
Raid	Kinoproduction Oy	Tapio Piirainen	1655000
Mosku	FantasiaFilmi Oy	Tapio Suominen	1443000
Nousukausi	Kinotar Oy	Johanna Vuoksenmaa	1041000
Eila	Blind Spot Pictures Oy	Jarmo Lampela	985000
Helmiä ja sikoja	Talent House	Perttu Leppä	1269000
Sibelius	Artista Filmi Oy	Timo Koivusalo	1315000
Broidit	Kinotar Oy	Esa Illi	539000
Hymypoika	Helsinki -filmi Oy	J-P Siili	997000
Vieraalla maalla	MRP Matila & Röhr Productions Oy	Ilkka Vanne	1259000
<b>2004</b>			
Levottomat 3	Solar Films Inc. Oy	Minna Virtanen	1001000
Koirankynnen leikkaaja	Fennada-Filmi Oy	Markku Pölönen	1303000
Jumalan morsian	Millenium Film Ltd. Oy	A. Lapsui & M. Leh-	440000
Framom första linjen	Åke Lindman Film-Productions Oy	muskallio	
Joensuun Elli	Helsingin Dextrine Oy	Åke Lindman	3493000
Vares	Solar Films Inc. Oy	Anssi Mänttari	604000
Ystäväni Henry	Do Films Oy	Aleksi Mäkelä	350000
Juoksuhaudantie	Auli Mantila	Veikko Aaltonen	1387000
Uuno Turhapuron tarina	Kinotar Oy	1092000	
Lapsia ja aikuisia –kuinka niitä tehdään?	Ere Kokkonen Oy	Ere Kokkonen	737000
Kukkia ja sidontaa	Blind Spot Pictures Oy	Aleksi Salmenperä	1311000
Keisarikunta	Kinotaurus Oy	Janne Kuusi	1056000
Pelikaanimies	Mandart Entertainment Oy	Pekka Mandart	1249000
	Lumifilm Oy	Liisa Helminen	2173000

**Liite 6 Toimialatilasto**

Yritys	Liikevaihto	Tilikauden tulos	Taseen lop- pusumma	Tilikausi
AL-Filmi Oy	15000	-5250	95248	
Artista Filmi Oy	1521791	256987	1209807	1.7.03- 30.6.04
Cinemaker Oy	210245	225961	365324	1.2.03- 31.01.04
Do Films Oy	73141	16320	1381272	1.4.03- 31.3.04
Ere Kokkonen Oy	517978	80763	1988866	1.8.03- 31.7.04
Fantasia filmi Oy	23663	-102767	2846465	
Fennada Filmi Oy	660470	-906	523094	1.7.03- 30.6.04
Helsinki -fimi Oy	822535	-13176	383850	
Illume Oy	150767	5202	341173	
Jörn Donner Produc- tions Oy	47067	-18675	634622	
Kinoproduction	899627	7014	1162984	1.1.- 31.12.03
Kinotar Oy	548348	313400	932096	
Kinotaurus Oy	928518	8126	228524	
Lasihelmi Filmi Oy	215697	35691	221317	
Lumifilm	14492	-2614	1750601	1.2.03- 31.1.04
Millenium Film Ltd Oy	633084	67370	263448	1.2.03- 31.1.04
MRP Matila Röhr Pro- ductions Oy	759418	-387881	4773491	
Seppä Callahanin Fil- mimaailma Oy	36304	7914	511053	1.10.02- 30.9.03
Sputnik Oy	898104	230163	1483978	1.1.- 31.12.02
Solar Films Inc. Oy	5514645	347247	3587219	
Åke Lindman Film- Production Oy	230616	-21026	451765	