

IFRS 15 – Myyntituotot asiakassopimuksista

Standardin käyttöönotto ja vaikutus yhteisön tulouttamiskäytäntöihin

Kandidaatintutkielma
Jere Rignell
Aalto-yliopiston Kauppakorkeakoulu
Laskentatoimi
Syksy 2016

Tekijä Jere Rignell

Työn nimi IFRS 15 - Myyntituotot asiakassopimuksista - Standardin käyttöönotto ja vaikutus yhteisön tulouttamiskäytäntöihin

Tutkinto Kauppatieteiden kandidaatin tutkinto

Koulutusohjelma Kauppatieteet

Työn ohjaaja(t) Tapani Kykkänen

Hyväksymisvuosi 2016

Sivumäärä 22

Kieli Suomi

Tiivistelmä

IFRS 15-standardin laatiminen on osa länsimaalaisen kirjanpitostandardien harmonisointiprosessia, jonka ensisijaisena tavoitteena on luoda listatuille yrityksille yhteiset raportointivaatimukset liikevaihdon esittämisen suhteen toimintavaltiosta riippumatta. Näin toimiessaan yhteisöt tarjoavat kansainvälisille sijoittajille vertailtavat tiedot omasta toiminnastaan, ja sijoittajat sekä muut sidosryhmät voivat mahdollisesti tehdä parempia päätöksiä yhteisöä koskien.

Tämän tutkimuksen keskeisimpänä tavoitteena on tarkastella uuden standardin aiheuttamia muutoksia yhteisöjen raportointitavoissa koskien liikevaihdon määrää. Tämän lisäksi tutkimuksessa keskitytään selvittämään, minkälaisia vaiheita yhteisöt joutuvat käymään implementointiprosessin aikana läpi, sekä minkälaisia käyttöönottovaihtoehtoja yhteisöllä on uuden standardin näkökulmasta. Tutkielma toteutettiin deskriptiivisenä kirjallisuuskatsauksena ja ilmiötä pyrittiin konkretisoimaan käytännön esimerkkien kautta.

Uusi standardi ohjeistaa yhteisöt tarkastelemaan asiakassopimuksiaan viisivaiheisen mallin kautta. Tämän mallin keskeisimpinä kohtina on ottaa kantaa, voidaanko suoritevelvoitteita yhdistellä, miten transaktiohinta arvioidaan sekä miten tuloutuksen ajankohta määritetään. Lisäksi yhteisöt voivat valita kolmen eri käyttöönottovaihtoehdon väliltä, millaisella aikataululla yhteisö ottaa uuden standardin ohjeistukset käyttöön.

IFRS 15 tulee muuttamaan jopa kokonaisten toimialojen raportointitapoja liikevaihdon suhteen ja uusi standardi tulee vähintään vaikuttamaan kaikkiin listattuihin yrityksiin uusien liitetietovaatimusten kautta. Tutkielman luettuaan lukijalle tulisi muodostua laaja kokonaiskuva viisivaiheisen mallin vaiheista ja käyttöönottovaihtoehdoista. Lisäksi yhteisöt voivat tutkimusta lukemalla saada ymmärrystä tulevista raportointivaatimuksista sekä mahdollisista tuottojen tuloutusmuutoksista.

On kuitenkin vielä liian aikaista sanoa, onko standardin lopullinen viitekehys absoluuttisesti tässä. IFRS 15:n todellinen merkitys nähdään tulevaisuudessa ja sen merkityksellisyys raportoinnin vaikuttajana ilmenee vasta vuoden 2018 jälkeisillä tilikausilla, kun vanhat standardit korvataan lopullisesti uudella IFRS 15-standardilla.

Avainsanat: IFRS 15, tulouttaminen, IFRS-standardit

Sisällysluettelo

1. JOHDANTO	1
1.1. Ajankohtaisuus, aiemmin julkaistut tutkimukset	1
1.2. Tutkimusmenetelmä ja rakenne	2
2. RAPORTOINTI ENNEN UUTTA STANDARDIA	3
2.1. IAS 18 - Tuotot	3
2.2. IAS 11 - Pitkäaikaishankkeet	4
3. IFRS 15:N ESITTELY	6
3.1. Viisivaiheinen malli	7
3.1.1. Asiakassopimuksen yksilöiminen	7
3.1.2. Suoritevelvoitteiden yksilöiminen	9
3.1.3. Transaktiohinnan määrittäminen	10
3.1.4. Transaktiohinnan kohdistaminen suoritevelvoitteelle	11
3.1.5. Myyntituoton tulouttaminen	11
3.2. Uuden standardin käyttöönotossa huomioitavat osa-alueet	12
3.2.1. Muodostetaan käsitys standardin vaatimuksista	13
3.2.2. Arvioidaan standardin vaikutukset organisaatioon	14
3.2.3. Tunnistetaan osa-alueet, jotka vaativat tarkempaa analyysia tai tehtäviä muutoksia	14
3.2.4. Määritellään käyttöönottotapa	15
3.2.5. Kommunikointi sidosryhmille	16
3.3. Käyttöönoton vaihtoehdot	17
4. YHTEENVETO	19
5. LÄHTEET	21

1. JOHDANTO

Ulkoinen laskentatoimi on hyvin altis muutoksille nopeasti muuttuvan maailman tahdissa. Tilinpäätösstandardien ja lainsäädännön tulee vastata sisällöltään mahdollisimman hyvin nykymaailman tasoa. Vauhkonen (2010) ja Ruuskanen (2009) ovat tutkineet kansainvälisiä rahoitusmarkkinoita sekä niihin liittyvää sääntelyä ja ovat tehneet sen johtopäätöksen, ettei sääntely itsessään tuo ratkaisua monimutkistuvaan maailmaan. Toki yhteisistä pelisäännöistä on sovittava, mutta sitäkin tärkeämpi asia on lain tulkitseminen samalla tavalla kaikissa sitä noudattavissa maissa. Kansainväliset tilinpäätösstandardit pyrkivät juuri tähän tavoitteeseen uusien standardien kautta ja ulkoinen laskentatoimi joutuu muuttumaan sen mukana. Tämä tutkimus tulee avaamaan uusiutuvan tilinpäätösstandardien maailmaan niin säätäjien osalta kuin yksittäisen myyntituottojen tulouttamista koskevan IFRS 15-standardin osalta.

Yrityksen muuttaessa raportointiaan kansainvälistä normistoa vastaavaksi, se palvelee ulkomaisia sidosryhmiä tehden siitä vertailukelpoisen muiden ulkomaisten yritysten kanssa. Yritysraportointi ja –viestinnästä tulee kansainvälistä. Nämä edellä mainitut sääntelyyn liittyvät seikat sekä esimerkiksi, miten yrityksen raportointi tulee muuttumaan vuoden 2018 jälkeen tulouttamisen osalta, on tämän tutkimuksen keskiössä.

1.1. Ajankohtaisuus, aiemmin julkaistut tutkimukset

Suomen kirjanpitolaissa ainoastaan listatuilta yhtiöiltä vaaditaan IFRS-tilinpäätöstä. Näidenkin osalta vain konsernitilinpäätös tulee laatia IFRS-standardit huomioiden (Leppiniemi, 2014). Raportoinnin perustana toimii 10 IFRS- ja 12 IAS-standardia, joiden merkitys korostuu koko ajan vain enemmän, kun eri maantieteellisten alueiden markkinat lähentyvät. On kuitenkin huomattu, että useat IAS-standardit eivät vastaa enää nykymaailman tarpeita ja sen takia uusia IFRS-standardeja kehitellään FASB:n (Financial Accounting Standards Board) ja IASB:n (International Accounting Standards Board) toimesta. Nämä organisaatiot ovat tehneet esityksen nykyisten IAS 11- ja IAS 18-standardien yhdistämisestä yhdeksi IFRS standardiksi. Tavoitteena on vähentää yritysten raportoinnin erilaisuutta eri maiden välillä. Uusi standardi (IFRS 15) myös vähentää tulkinnanvaraisuutta, koska standardilla on paljon selkeämmät ja yksityiskohtaisemmat kriteerit myyntien tulouttamisesta. Standardi vastaa tarkemmin, millä

perustein projektin tuotot voidaan tai ei voida jakaa eri tilikausien kesken tai millä perustein eri suoritevelvoitteita voidaan yhdistellä.

Uuden standardin käytännön vaikutuksista ei ole juuri lainkaan akateemista tutkimusta, sillä itse standardi tulee käyttöön 1.1.2018 ja sen jälkeisillä tilikausilla. Asiaan perehtyneet konsulttiyritykset ovat tarjonneet omia esityksiä tilinpäätösstandardin esittelemiseen. Käytännön maailmassa esimerkiksi suomalaisten pörssiyritysten, on pitänyt alkaa jo hyvissä ajoin varautumaan tätä standardia koskevaan muutokseen. Kesällä 2016, Suomen Finanssivalvonta on lähestynyt pörssiyrityksiä kirjeellä, jossa pyytää yhtiöitä tekemään selvityksen, miten niiden omat tuloutuskäytänteet tulevat muuttumaan pitkäaikaishankkeiden osalta (Finanssivalvonta, 2016).

1.2. Tutkimusmenetelmä ja rakenne

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mikä on nykytilanne ennen uutta standardia: miten yritykset tällä hetkellä tulouttavat tuottoja ja miten raportointi tämän osalta tapahtuu. Toiseksi, selvitetään uuden standardin tuomat muutokset yleisiin tuloutuskäytänteisiin ja miten esimerkiksi viisivaiheinen malli toimii asiakassopimusten luokittelussa. Kolmannessa osassa tutkimuksessa käydään läpi niitä vaiheita, joita yhteisöjen kannattaa käyttää hyvänä, kun standardin vaikutuksia arvioidaan organisaation käytäntöön.

IFRS 15 sisältää hyvin paljon uusia soveltamisohjeita standardin käytöstä. Lisäksi standardi tulee korvaamaan IAS 18 ja 11-standardit sekä IFRIC 13, IFRIC15, IFRIC18 ja SIC 31-tulkinnat. Liitetietovaatimukset myös lisääntyvät raportoinnin suhteen. Tämän tutkimuksen ulkopuolelle rajataan soveltamisohjeet ja liitetietovaatimusten esittäminen. Tutkielman metodina käytetään deskriptiivistä kirjallisuuskatsausta uuden standardin yleisistä muutoksista. Standardin vaikutus eri toimialoihin jätetään tämän tutkielman ulkopuolelle.

2. RAPORTOINTI ENNEN UUTTA STANDARDIA

International Accounting Standards Committee (IASC) perustettiin vuonna 1973, jonka tarkoituksena oli luoda yhtenäiset tilinpäätösraportointia koskevat säännöt (Deloitte & Touche, 2016). Miksi tällainen kansainvälinen ja kansakuntien välisiä markkinoita yhdistävä sääntelijä perustettiin, johtui halusta saada myös Britannia mukaan yhteisten kirjanpitosstandardien laadintaan. Alkuvuosista lähtien IASC on valmistellut tilinpäätösstandardeja, jotka kulkevat nykyainsäädössä IAS-kirjainyhdistelmällä. Näitä standardeja on vielä 25 jäljellä, mutta tulevien vuosien kuluessa näidenkin IAS-standardien merkitys vähenee ja niitä mahdollisesti korvataan uusilla IFRS-standardeilla.

IASC:n toimintaa uudelleenorganisoiitiin vuonna 2001, jolloin organisaatio muutti nimensä International Accounting Standards Boardiksi (IASB) (Deloitte & Touche, 2016). Samankaltaisia julkisyhteisöjä toimii myös Yhdysvalloissa, joista tärkein toimija FASB vastaa uusien tilinpäätösstandardien laatimisesta. Vuosituhannen alussa IASB ja FASB solmivat yhteistyösopimuksen vuonna 2002, ja yhteistyön tavoitteena on poistaa standardien välisiä eroavaisuuksia eri maiden väliltä. Näin tilinpäätöstä hyödyntävien sidosryhmien olisi helpompi vertailla esimerkiksi saman toimialan yrityksiä globaalisti. Pitkän aikavälin tavoitteena on valmistella jokaiselle IAS-standardille vastaava IFRS-standardi. Seuraavaksi käydään läpi vuodesta 2018 eteenpäin vanhentuvat standardit: IAS 18 (tuotot) ja IAS 11 (pitkäaikaishankkeet).

2.1. IAS 18 – Tuotot

Tuotto kirjataan, kun luovutusta vastaava myynti on todennäköinen yritykselle ja saatava hyöty on luotettavasti määriteltävissä (Kallunki, Lantto & Sahlström, 2008). Luotettavuuden määrittäminen onkin tuoton kirjaamisen lähtökohta. Jos esimerkiksi asiakkaan kanssa on tehty esisopimus myöhemmin vahvistettavasta kaupasta, ei tämä vielä ole todennäköinen myynti yritykselle, eikä sitä voida kirjata yrityksen kirjanpitoon.

”Osapuolella on oikeus 2 §:n 2 momentissa tarkoitettussa määräajassa kanteella vaatia toista osapuolta tekemään kauppa esisopimuksessa sovitulla ehdoilla”.

Vaikka lain mukaan voidaan vaatia toista osapuolta tekemään kauppa, ei se vielä yritysmaailmassa tarkoita vastapuolen olevan todennäköinen maksaja suoritteelle. Asiakas voi ajautua esimerkiksi maksukyvyttömäksi lyhyeksi ajaksi tai jopa konkurssiin ja ei täten voi suoriutua velvoitteestaan toista osapuolta kohtaan.

IAS 18-standardin mukaan tuotot tavaroiden myynnistä kirjataan seuraavien ehtojen täytyessä (Leppiniemi, 2014):

❖ myytyihin hyödykkeisiin liittyvät olennaiset edut ja riskit ovat siirtyneet ostajalle
❖ myyjällä ei ole enää tosiasiallista määräysvaltaa myytyihin hyödykkeisiin
❖ tuoton määrä voidaan esittää luotettavasti
❖ liiketoimesta on aiheutunut liiketaloudellista hyötyä myyjälle
❖ liiketoimeen kohdistuvat toteutuneet ja toteutuvat menot voidaan määrittää luotettavasti

Kirjanpitolain mukaan (KPL 2:3§) tulo kirjaamisperusteena on suoritteen luovuttaminen, eli tulo syntyy, kun suorite luovutetaan. Tässä siis lähdetään siitä, että luovuttamistapahtuma on se hetki, jolloin laillinen omistusoikeus siirtyy ostajalle. Hyödyt ja riskit eivät kuitenkaan välttämättä vielä tässä vaiheessa siirry ostajalle. Tuotteen saaminen siihen kuntoon, mihin se on tarkoitettu, voi vielä viedä ostajalta resursseja. Eroavuus kirjanpitolain ja IAS 18:n välillä perustuu juuri etujen ja riskien huomioonottamiseen: siinä vaiheessa, kun suorite luovutetaan, ei IAS-standardin mukaan vielä kirjata tuloa. Tuotto kirjataan vasta siinä vaiheessa, kun edut ja riskit ovat myös siirtyneet kokonaan ostajalle. Jos esimerkiksi tuote vaatii asennustyötä tullakseen siihen käyttötarkoitukseen, johon se on suunniteltu, tulo kirjataan siinä vaiheessa, kun toimitus ja asennus on hyväksytysti vastaanotettu (Kallunki, Lantto & Sahlström, 2008).

2.2. IAS 11 – Pitkäaikaishankkeet

Kun tavara tai palvelu vaihtaa omistajaa, tavarantoimittaja kirjaa tapahtuman omaan kirjanpitoonsa. Yleisperiaate tuottojen ja kulujen kirjaamisessa on suoriteperusteisuus. Puhutaan siis yhtenä ajanhetkenä tapahtuvasta liiketoimesta. Miten sitten toimitaan tilanteessa, jossa esimerkiksi rakennusprojekti kestää tilikausien yli ja valmis työ luovutetaan

useiden vuosien päästä? Tällaisessa tilanteessa voidaan noudattaa ajan kuluessa tapahtuvaa tuloutusta, jos suoritteen luovutuksen mukaiselle tuloutukselle ei nähdä perusteita. Listaamattomien yhtiöiden osalta tähän standardiin ottaa kantaa kirjanpitolaki sekä – asetus (KPL, KPA) ja listayhtiöillä tarkempaa ohjeistusta antaa IAS 11 pitkäaikaishankkeiden tulouttamisesta.

KPL 3:3.1§:n 5 kohdan mukaan tulee tuotot ja kulut pitää kirjata sille tilikaudelle, millä suorite on luovutettu asiakkaalle, riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä. Eli yritys kirjaa nyt tapahtuneet myynnit myöhempään ajankohtaan, jos suorite luovutetaan vasta tulevaisuudessa, riippumatta kassaan tulleista ennakkomaksuista. KPL 5:4§:ssa on kuitenkin olemassa poikkeussääntö tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella:

"Pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Suoritteesta kertyvän erilliskatteen tulee tällöin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien tässä tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa tuotoiksi."

Valmistusasteen määrittely perustuu projektin alussa tehtyyn kokonaiskuluarvioon, jonka perusteella valmistusaste määrittyy. Kuluja kirjataan suoritteelle niiden syntymisen mukaan, ja näitä taas verrataan kokonaisarvioon kuluista, jota työnjohto ja taloushallinto seuraavat. Kertynyt kuluerä tietylle projektille määrittää sen valmistusasteen, kun kumulatiivisia kuluja verrataan ennustettaviin kokonaiskuluihin (Rekola-Nieminen, 2006; Leppiniemi, 2007). Valmistusaste kertoo tietyn kuukauden osuuden tästä kumulatiivisesta kokonaiskuluarviosta, jonka perusteella samassa suhteessa tuloutetaan tuottoa. Näin toimiessaan kirjanpitovelvollisen liikevaihto ja tulos kehittyvät tasaisemmin eri tilikausille ja tämä parantaa eri tilikausien tilinpäätösten vertailukelpoisuutta. Esimerkki Consti Yhtiöt Oyj:n vuosikertomuksessa (2015), jossa todetaan seuraavaa pitkäaikaishankkeiden tulouttamisesta: "... Pitkäaikaishankkeet kirjataan tuotoiksi valmistusasteen perusteella, kun liiketoimen lopputulos voidaan arvioida luotettavasti. Valmistusaste määritetään laskemalla kunkin hankkeen tilinpäätöspäivään mennessä kertyneiden menojen suhteellinen osuus kyseisen hankkeen tai sopimuksen arvioiduista kokonaismenoista. Tuottoja kirjataan valmistusastetta vastaava määrä..."

3. IFRS 15:N ESITTELY

IASB ja FASB julkaisivat vuoden 2014 toukokuussa IFRS 15 standardin Myyntituotot asiakassopimuksista. Alun perin standardin piti tulla voimaan vuoden 2017 alusta ja sitä seuraavilla tilikausilla. Aikataulun huomattiin kuitenkin olevan liian tiukka ja standardin käyttöönottoa lykättiin vuodella eteenpäin. Standardiin lisättiin vuoden 2016 aikana useita selvennyksiä ja helpotettiin siirtymävaiheen aikana tapahtuvia muutoksia. Itse standardin pääperiaatteet pysyivät kuitenkin muuttumattomina (Deloitte & Touche, 2016).

Yrityksen toiminnan yhtenä tärkeimmistä mittareista voidaan pitää liikevaihtoa. Se kuvaa, kuinka paljon yritys saa myyntiä aikaan tietyssä ajassa, mutta kertoo myös esimerkiksi, minkä kokoisella markkinaosuudella se toimii, jos suhteuttaa yhden yrityksen liikevaihtoa koko alan liikevaihtoon. Liikevaihdon kehitys kiinnostaa erityisesti yrityksen omistajia, sillä nykyinen osakekurssi on rahoitusteoriassa tulevien kassavirtojen määrä siirrettynä nykyhetkeen (Ikäheimo, ym. 2011). IFRS 15:llä tulee olemaan merkittävä vaikutus nimenomaan osakkeenomistajien arvoon muutaman seuraavan vuoden ajanjaksolla.

IFRS-raportoinnin aikaisemmat ohjeet tuottojen määrittelystä erosivat esimerkiksi Suomen kirjanpitoa ja Yhdysvaltojen vastaavasta ohjeesta (US GAAP), ja vaativat sen takia ohjeiden uudelleenkirjoittamista ja yhdenmukaistamista kaikille markkinoille sopiviksi (IASB, 2016). Uusi standardi tulee vaikuttamaan toimialarajojen yli sekä tiukentaa ja selkeyttää nykyisiä laskentamenetelmiä. Tämän takia olisi hyvä, että yritykset alkaisivat jo hyvissä ajoin huomioida standardin vaikutukset omaan raportointiin, jotta vältettäisiin standardin tuomat yllätykset ja rajoitukset (Ihamäki, 2014).

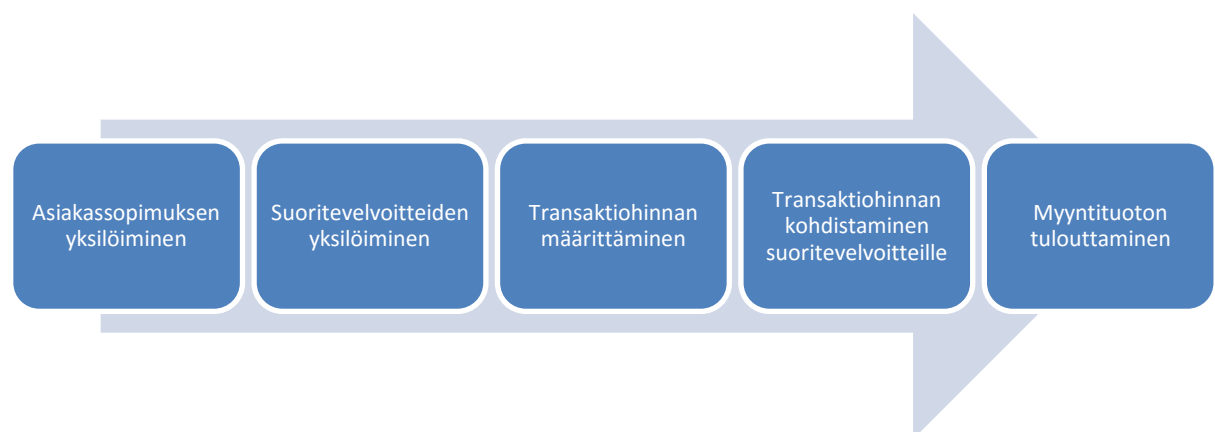
Käydään ensiksi läpi, mitä IFRS 15-standardin yleinen viitekehys pitää sisällään. Kolme tärkeintä asiaa uuden standardin mukaan ovat: asiakassopimusten tuloutusajankohdan muutos, suoritevelvoitteiden erittely sekä uusien liitetietojen esittäminen yrityksen raportoinnissa. Standardi perustaa asiakassopimuksen luokittelun viisivaiheeseen prosessiin. Viisivaiheisen prosessin keskeisimpänä tavoitteena on selvittää kunkin asiakassopimuksen

tulouttamisajankohta sekä yksilöidä suoriteveloitteet sopimusten kokonaisuudesta. Esimerkiksi nykyisin yhden tilikauden aikana tuloutettava tuotto voidaan joutua jakamaan useamman tilikauden kesken ja päinvastoin. Tästä lisää seuraavalla sivulla.

Toiseksi, yritykset joutuvat esittämään uusia liitetietoja raportoinnissaan, jotta tilinpäätöskien hyödyntäjät saisivat oikean ja riittävän kuvan asiakassopimusten luonteesta. Lisääntyneiden tuloutusvaatimusten takia, standardi sisältää hyvin paljon esimerkkejä erilaisista standardin soveltamistilanteista ja antaa näihin käytännön toimintaohjeita (Ihamäki, 2014). Liitetietovaatimusten yksityiskohtainen läpikäyminen on rajattu tämän tutkimuksen ulkopuolelle.

3.1. Viisivaiheinen malli

Tutkimuksen osalta seuraavaksi esitellään standardiin sisältyvä viisivaiheinen malli. Yrityksien tulisi käyttää kyseistä mallia viimeistään 1.1.2018 ja sen jälkeisillä tilikausilla. Mallin tarkoituksena on käydä kaikki myyntisopimukset läpi, jotta jokaisen tuoton tulouttamisajankohta saadaan selville ja niihin liittyvät kirjanpitokäsittelyt voidaan todeta oikeiksi. Vaiheet ovat: 1. asiakassopimuksen yksilöiminen, 2. suoriteveloitteiden yksilöiminen, 3. transaktiohinnan määrittäminen, 4. transaktiohinnan kohdistaminen suoriteveloitteille ja 5. myyntituoton tulouttaminen (Ihamäki, 2014).



KUVIO 1: Viisivaiheinen malli (Ihamäki, 2014).

3.1.1. Asiakassopimuksen yksilöiminen

Sopimuksen tulee täyttää kaikki seuraavat viisi kohtaa, jotta sitä ylipäätään voidaan käsitellä yrityksen kirjanpidossa:

1. Sopijaosapuolet ovat hyväksyneet sopimuksen kirjallisesti tai suullisesti ja sitoutuneet täyttämään sopimuksessa yksilöidyt velvollisuudet. Myös tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen kautta voidaan katsoa sopimuksen syntyminen.
2. Yhteisö pystyy yksilöimään sopimuksessa ilmenevät oikeudet ja velvollisuudet.
3. Maksuehtoihin liittyvät velvollisuudet voidaan yksilöidä.
4. Sopimuksella on kaupallista merkitystä. Sopimuksella on kaupallista merkitystä sellaisessa tilanteessa, kun yrityksen odottamat rahavirrat muuttuvat, ja kun näihin rahavirtoihin liittyy jokin epävarmuustekijä.
5. Kun on todennäköistä, että yhteisö saa kauppaan sisältyvän vastikkeen, jonka asiakas luovuttaa saamiensa tavaroita ja palveluita vastaan. Tässä kohdassa yhteisö arvioi asiakkaan kykyä ja aikomusta maksaa kyseinen vastikkeen määrä sen erääntyessä. Tarvittaessa vastikkeen määrää voidaan joutua kirjaamaan alas, jos esimerkiksi asiakkaan maksukyky vaikeutuu. Tästä seuraa myös sopimuksen uudelleenarviointi (KHT Media, 2014).

Asiakkaan maksukyvyyn heikentyessä yhteisö joutuu arvioimaan uudelleen kohdat 1 ja 4. Esimerkiksi konkurssitilanteessa asiakkaan solmima sopimus voi olla edelleen voimassa, mutta sitoutuneisuus sopimuksen täyttämistä kohtaan ei. Tällaisesta syystä yhteisö joutuu tekemään alaskirjauksen kirjanpidossa jäljellä olevan velan suuruisena. Velan kirjaaminen tulisi kuvastaa jokaisena raportointipäivänä yhteisön odottamaa todennäköistä suoritemäärää asiakassopimuksista, kun esimerkiksi alaskirjaukset ja asiakkaiden maksukyky on arvioitu sitä hetkeä vastaavaksi.

Sopimuksia voidaan neuvotella myös kokonaisuuksina. Jos esimerkiksi sopimuksilla on yhteinen kaupallinen tavoite ja ne neuvotellaan yhden asiakkaan kanssa, nämä erilliset sopimukset voidaan niputtaa yhdeksi sopimuskokonaisuudeksi. Sopimuksia voidaan käsitellä yhtenä kokonaisuutena myös sellaisessa tilanteessa, kun tavaran tai palvelun hinta määräytyy jonkun toisen suoritteen mukaan. Esimerkiksi kone, joka vaatisi asennuspalvelun sen käyttöönottamiseksi, voidaan käsitellä yhtenä sopimuksena asennuspalvelun kanssa, koska nämä kaksi suoritetta (kone ja asennus) mitä ilmeisimmin vaikuttavat toinen toistensa hinnoitteluun (KHT Media, 2014).

3.1.2. Suoritevelvoitteiden yksilöiminen

Edellisessä vaiheessa tarkasteltiin, onko sopimus syntynyt kahden osapuolen välille ja käsiteltävä yrityksen kirjanpidossa sekä, onko mahdollista yhdistellä sopimuksia ja suoritevelvoitteita. Sopimuksia voitiin yhdistellä yhdeksi kokonaisuudeksi ja niitä voidaan käsitellä yrityksen kirjanpidossa yhtenä kokonaisuutena. Toisessa vaiheessa käsitellään niitä kriteereitä, joiden perusteella useasta sopimuskomponentista koostuvasta kokonaisuudesta voidaan joutua yksilöimään tavaroita tai palveluita, joiden tulouttamista ei voida tehdä samaan aikaan kuin muun kokonaisuuden tulouttamista. Toisin sanoen näitä tavaroilla ja palveluilla koskee eri tulouttamisajankohta (Jalkanen-Steiner & Tuomala, 2014).

Suoritevelvoitteita (palveluita tai tavaroita) voidaan joutua erottelemaan muusta sopimuksesta, jos kaksi seuraavaa kriteeriä ovat voimassa (Jalkanen-Steiner & Tuomala, 2014):

1. Asiakas pystyy saada hyötyä tavarasta tai palvelusta joko sellaisenaan tai helposti saatavissa olevien voimavarojen kanssa.
2. Suoritevelvoitetta ei ole yksilöity juuri tietyn asiakkaan tarpeisiin.

Ensimmäisessä kriteerissä mainittu helposti saatavissa oleva voimavara tarkoittaa esimerkiksi tuotteen oston jälkeen tapahtuvaa pienimuotoista asennusta ilman, että asiakas joutuisi hankkimaan jonkun lisäkomponentin. Yrityksen erikseen myytävä palvelu tai tavara voidaan luokitella asiakkaan kohdalla helposti saatavissa olevaksi, jos yhteisö myy sitä muutenkin säännöllisesti erikseen muista suoritteista (Jalkanen-Steiner & Tuomala, 2014).

Toinen kriteeri liittyy tavaran tai palvelun räätälöintiin tietylle asiakkaalle. Jos suoritetta ei ole yksilöity pelkästään yhdelle asiakkaalle ja ei ole riippuvainen muusta sopimuksesta, suoritevelvoite joudutaan erottelemaan muusta sopimuksesta. Ensimmäisen ja toisen kriteerin tulee olla samanaikaisesti voimassa, jotta useita suoritteita koskevasta sopimuskokonaisuudesta joudutaan erottelemaan yksittäisiä suoritteita. Nyrkkisääntö: sellaiset tavarat tai palvelut, joita voidaan kuluttaa erillään toisistaan, käsitellään myös kirjanpidossa erillään (KHT Media, 2014).

3.1.3. Transaktiohinnan määrittäminen

Transaktiohinnan tulisi kuvastaa sitä rahamäärää, jonka yritys odottaa olevansa oikeutettu saamaan asiakkaalle luvattuja luovutettavia tavaroita tai tuotteita vastaan (KHT Media, 2014). Ei ole siis yksiselitteistä, että transaktiohinta vastaisi sopimuksessa sovittua rahamäärää. Yhteisön tulee ottaa transaktiohintaa määriteltäessä huomioon esimerkiksi suoritteen muuttuva myyntihinta, rahan aika-arvo sekä bonukset. Vasta, kun nämä edellä mainitut vaikutukset on otettu huomioon, voidaan määrittää se rahamäärä, jonka yhteisö todennäköisesti on saamassa. Seuraavaksi esitellään transaktiohintaan vaikuttavia tekijöitä.

Muuttuva myyntihinta

Muuttuva myyntihinta määritellään tapauskohtaisesti ja se määritellään sopimuksen syntymisajankohtana, joko odotusarvomenetelmää tai todennäköisimmän arvon menetelmää käyttäen (KHT Media, 2014). Odotusarvomenetelmää laskettaessa yhteisön tulee ottaa huomioon erilaiset skenaariot (hyvä, normaali, huono) ja painottaa näissä vaihtoehdoissa odotettua rahamäärää tietyllä painolla. Lopputulokseksi saadaan sopimuksen perusteella todennäköisin rahamäärä, kun erilaiset skenaariot on otettu huomioon.

Toinen tapa laskea muuttuva myyntihinta, on käyttää todennäköisintä rahamäärää. Jos esimerkiksi projektilla on kaksi rahamääräisesti erilaista lopputulemaa, käytetään näistä kirjanpidossa sitä todennäköisempää. Esimerkiksi yhteisö joko saa suoritukseen perustuvan bonuksen tai ei saa sitä Yritysjohdon tulee kuitenkin olla valppaana arvioitaessa erilaisten bonusten saamista, sillä raportointipäivien tulisi kuvastaa oikeaa ja riittävää kuvaa myös mahdollisista bonuksista. Yhteisön tulisi valita se muuttuvan myyntihinnan menetelmä, jonka uskoo paremmin kuvastavan saatavaa vastikemäärää ja menetelmää pitäisi soveltaa johdonmukaisesti koko sopimukseen (KHT Media, 2014).

Rahan aika-arvo

Rahan aika-arvon vaikutus transaktiohintaan otetaan huomioon vain yli vuoden pituisissa sopimuksissa ja aika-arvoa joudutaan soveltamaan uuden standardin mukaan myös ennakkomaksuissa (Jalkanen-Steiner & Tuomala, 2014). Rahan aika-arvo otetaan huomioon

kirjanpidossa siten, että yhteisö kirjaa sen rahamäärän, jonka uskoo kuvastavan parhaiten sitä hintaa, jonka asiakas tulee maksamaan luvatuista palveluista ja tavaroista (KHT Media, 2014). Yhteisö joutuu siis arvioimaan pidemmän aikavälin projekteissa esimerkiksi diskontattuja rahavirtoja hyväksikäyttäen kokonaisvastikemäärää. Tällä periaatteella näyttäisi olevan merkittävä vaikutus esimerkiksi sijoittajien arviointiin yrityksen tulevasta kehityksestä, ja osakehintojen määrittämisestä. Uuden standardin astuessa voimaan sijoittajat eivät ole enää ainoita tahoja, jotka pyrkivät määrittelemään yhteisön tulevia rahavirtoja, vaan myös yritysjohto pyrkii tähän tavoitteeseen.

3.1.4. Transaktiohinnan kohdistaminen suoritevelvoitteelle

Neljännän vaiheen tavoite on kohdistaa jokaiselle suoritevelvoitteelle se transaktiohintaa, joka kuvaa sitä rahamäärää, jonka yhteisö odottaa olevansa oikeutettu saamaan asiakassopimuksen perusteella. Tässä vaiheessa kohdistetaan siis edellä selvitetty transaktiohintaa toisessa vaiheessa eriytettyille suoritevelvoitteille ja sopimuskokonaisuuksille. Kohdentamisen periaatteena on myös osoittaa se määrä suoritteelle, joka kohdistettaisiin yhteisön myydessä kyseinen tavara tai palvelu vastaavanlaisissa olosuhteissa vastaavanlaiselle asiakkaalle. Suoritteen hinta ei siis voi muuttua tietyn asiakasryhmän sisällä (KHT Media, 2014).

3.1.5. Myyntituoton tulouttaminen

Viisivaiheisen mallin viimeisessä osassa määritellään, milloin tulouttaminen tapahtuu. Suoritteen luovutus ja määräysvallan siirtyminen asiakkaalle osoittaa sen ajanhetken, jolloin suoritevelvoitteelle kohdistettu myyntihinta voidaan tulouttaa. Yksittäisissä tavara- tai palvelumyynneissä määräysvallan katsotaan siirtyvän asiakkaalle esimerkiksi tavarantoimituksen yhteydessä. Ihamäen (2014) ym. mukaan määräysvalta on siirtynyt asiakkaalle muun muassa, kun:

❖ Asiakas voi päättää siitä, miten suoritetta käytetään ja saamaan pääosin kaikki hyödyt itselleen.
❖ Yhtiöllä on olemassa oleva oikeus saada omaisuuserästä maksu.
❖ Asiakkaalla on omaisuuserän omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut.

Pitkäaikaishankkeiden määräysvallan siirtyminen asiakkaalle on yritysjohdon arvioinnin vastuulla. Jalkanen-Steiner ja Tuomala (2014) esittävät ajan kuluessa tulouttamiselle seuraavat kriteerit:

❖ Asiakas samanaikaisesti saa ja kuluttaa suoritetta sitä, mukaan kun yhteisö tuottaa sitä. Asiakkaalla voi myös määräysvalta keskeneräiseen tuotantoon.
❖ Yhteisön suoritteesta syntyy omaisuuserä, johon asiakkaalla on määräysvalta.
❖ Yhteisön suoritteesta ei synny omaisuuserää, jolla olisi yhteisölle vaihtoehtoista käyttöä ja yhteisöllä on oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta.

Mikäli yksikään edellisistä Jalkanen-Steiner ja Tuomalan (2014) esittämistä kolmesta kriteeristä ei täyty, määräysvalta siirtyy yhtenä ajankohtana ja tuloutus suoritetaan täten myös yhtenä ajankohtana, suoritteen luovuttamisen yhteydessä.

3.2. Uuden standardin käyttöönotossa huomioitavat osa-alueet

Yrityksen muuttuva toimintaympäristö asettaa omat haasteensa organisaatiolle ja se pakottaa yhteisön pohtimaan omaa tulevaisuuttaan nykyisten toimintatapojen kautta. Uuden oppiminen ja vanhojen käytänteiden hylkääminen voi välillä tuntua haastavalta ja ikävältä, eikä muutosta välttämättä aina oteta kovin hyvin vastaan. Uusien ajatusmallien omaksumista vaaditaan kuitenkin yhä useammassa työpaikoissa, jotta kilpailussa voitaisiin pysyä mukana (Juuti, 1992). Sama koskee uusien tilinpäätösstandardien ja -asetuksien omaksumista yhteisössä.

Seuraavaksi esitellään IFRS 15:n käyttöönotossa huomioitavat osa-alueet, mutta seuraavaa mallia voisi käyttää myös muiden uusien tilinpäätösstandardien käyttöönotossa.



Kaavio 1 (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014): Uuden standardin käyttöönotossa huomioitavat osa-alueet.

3.2.1. Muodostetaan käsitys standardin vaatimuksista

Vuoden 2015 tilinpäätöksestä lähtien pörssiyrityksiä on vaadittu toimittamaan tarvittavat kommentit tulevan standardin vaikutuksista yrityksen tulouttamiskäytäntöihin. Periaatteen mukaisesti uusien standardien vaikutukset käydään ensin läpi ylimmän johdon sekä jonkun ulkopuolisen konsulttipalveluja toimittavan yrityksen kanssa. Konsulttiyrityksillä harvoin on sopimuskohtaista tietoa yrityksen asiakkaista, joten alkuvaihe sujuu yleensä vuoropuheluna asiantuntijayrityksen antaessa viitekehysten johdolle, jonka perusteella toimia.

Alkuvaiheessa tehdään myös suunnitelma, millä aikataululla asiakassopimusten sisältö tulisi olla käytynä läpi ja tähän voidaan käyttää tarvittaessa apuna myös asiakkaiden tietojärjestelmiä, jos sellaisia on saatavilla. Asiakassopimukset voidaan myös kategorisoida asiakasryhmittäin sekä voidaan laatia periaatteet suoritevelvoitteiden määrän mukaan. Pitkään jatkuneiden asiakassuhteiden osalta tämä voisi tarkoittaa, että useampia sopimuksia voidaan yhdistellä yhteisen kaupallisen tavoitteen näkökulmasta. Molempien etu kyseisen standardin kohdalla perustuu siihen, ettei sopimuksia jouduta erottelemaan toisistaan erillisten suoritevelvoitteiden takia.

3.2.2. Arvioidaan standardin vaikutukset organisaatioon

Laatimisperiaatteet, liitetiedot, kirjanpito, raportointi ja verotus

Toisessa vaiheessa joudutaan arvioimaan, millä tavalla uuden standardin myötä tulevat muutokset vaikuttavat nykyisiin tulouttamistapoihin ja miten uusia liitetietoja tulee esittää. Uusi standardi sisältää kattavasti uusia raportointia tukevia liitetietovaatimuksia tulouttamiseen liittyen. Lisäksi tulojen kirjaukseen liittyy uuden standardin myötä tiukasti aikaan liittyviä uudistuksia. Näitä on käyty jo aiemmin läpi, mutta kirjanpitoon uusi standardi tulee mahdollisesti vaikuttamaan niin, että kaikki sopimukset joudutaan uudelleen kirjaamaan järjestelmään joko sen perusteella ovatko ne ajan kuluessa vai yhtenä ajankohtana tuloutettavia tuottoja. Ajankohdan ja määrien muuttuminen tulouttamisessa voi vaikuttaa myös tilikauden veroihin ja/tai laskennallisen verovelan määrään (Jalkanen-Steiner & Tuomala, 2014).

Järjestelmät, prosessit ja sisäiset kontrollit

Uusien raportointivaatimusten takia yritykset joutuvat keräämään sellaisia tietoja, joita ei ole ennen vaadittu. Tämän takia voidaan olettaa, että taloushallintajärjestelmiä joudutaan mahdollisesti muokkaamaan käyttöönnoton helpottamiseksi. Järjestelmän muokkaaminen uuden standardin takia voi myös altistaa yrityksen henkilöstölle uudenlaisia mahdollisuuksia vaikuttaa omaan suoritukseen ja tästä syystä myös sisäisten kontrollien ja hallintojärjestelmien toiminta tulisi ottaa huomioon standardin vaikutuksia arvioidessa. Esimerkiksi, jos projekti on aiemmin vaatinut ajan kuluessa tulouttamista, mutta uuden standardin tullessa voimaan, projekti määriteltäisiin yhden ajanhetken mukaan tuloutettavaksi. Jos sitten taloushallintajärjestelmään olisi ajettu pitkän ajan vaatimissa projekteissa tulouttamisaikaan sidottu bonus eikä sitä huomioitaisi uuden standardin astuessa voimaan. Tällöin vanhojen periaatteiden mukaan jaettu bonus antaisi tuloksen perusteella huomattavaa etua uudessa raportointiympäristössä.

3.2.3. Tunnistetaan osa-alueet, jotka vaativat tarkempaa analyysia tai tehtäviä muutoksia

Kolmannessa vaiheessa, jossa tunnistetaan lisäselvityksien kohteena olevat osa-alueet. Nämä voisivat hyvin olla sellaisia kohteita, joiden arviointiin yritysjohdolla ei kykyjä tai sitten niitä ei

olla erikseen standardissa mainittu. Ja, koska standardia ollaan vasta tuomassa yritysten toimintaan, standardin soveltamiskohteita ei välttämättä osata vielä arvioida kokonaisuutena. Esimerkiksi putkiremontin sattuessa, korjausurakointia tekevä yritys joutuu standardin mukaan jaottelemaan jokaisen kerrostalo asunnon erilliseksi sopimukseksi, jos näissä on pienikin eroavaisuus siitä mitä rakennusfirma ja taloyhtiö ovat alkuperäisessä sopimuksessa sopineet. On selvää, että jokainen asunto on erillinen suoritevelvoite ja ne voidaan niputtaa, koska niillä on yhteinen kaupallinen tavoite. Sopimusten yhdisteleminen sellaisessa tilanteessa, jossa asukas haluaa lisä- tai muutostöitä taloyhtiön tekemän sopimuksen lisäksi, ei välttämättä oikeuta sopimusten yhdistelyyn näiden muutosten osalta. Tämänkaltaiset sopimustekniset yksityiskohdat vaativat lisäselvityksiä niin yritykseltä itseltään, kuin asiaan perehtyneeltä asiantuntijaorganisaatiolta. Ja yleisesti lainsäätäjät pyrkivät uusia lakeja säätäessään ottamaan huomioon erilaiset liiketoimintaympäristöt, jotta uusien asetusten ja lakien toimeenpanemisesta ei muodostuisi yrityksille suhteettoman suurta haittaa.

3.2.4. Määritellään käyttöönottopolku

Kesällä 2016 Finanssivalvonta on lähestynyt pörssiyrityksiä kirjeellä, jolla pyytää yhteisöjä tekemään selvityksen siitä, millä tavalla ne itse tulevat ottamaan uuden standardin huomioon tulevissa tilinpäätöksissä (Finanssivalvonta, 2016). Hyvä tapa lähteä lähestymään aihetta on tehdä alustava eroanalyysi, jossa verrataan uuden standardin tuomia muutoksia nykyisin vielä voimassa oleviin standardivaatimuksiin. On hyvä tehdä selväksi myös voimaantulevien liitetietovaatimusten sisältö. Kun näiden vaiheiden jälkeen on määritelty standardin vaikutukset organisaation toimintaan, yritysjohdon on helpompi ottaa kantaa siitä, mikä olisi yhteisön kannalta kannattavin tapa toimia. Sidosryhmien erilaiset halut tulee ottaa tässä huomioon. Jos yrityksellä on esimerkiksi muutama institutionaalinen omistaja, he saattavat arvostaa yritysjohdon mahdollisimman nopeaa standardin toimeenpanoa, kun taas perheyhtiön omistajat saattavat suhtautua paljon penseämmin uuden standardin toimeenpanoon. Lisäksi kilpailijoiden aktiivisuus voi toimia yritysjohdon päätöksen veturina. Jalkanen-Steiner ja Tuomala (2014) erottavat kolme erilaista vaihtoehtoa standardin implementointiin: täydellinen takautuvuus, osittainen takautuvuus ja kertynyt vaikutus. Näistä lisää sivulla 18.

3.2.5. Kommunikointi sidosryhmille

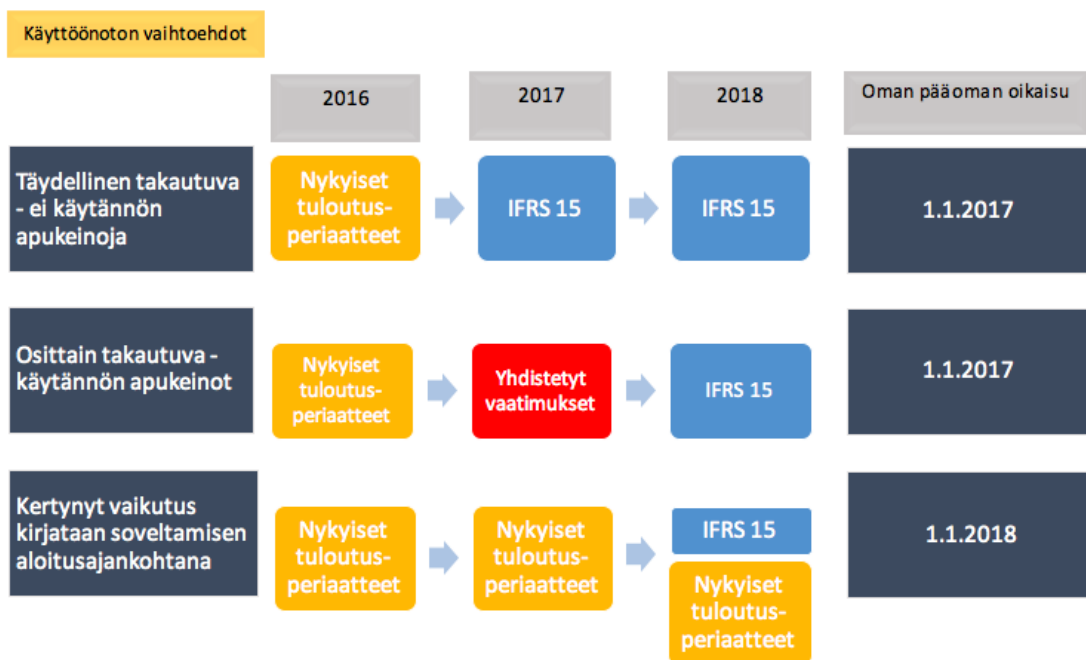
Juholinin (1999) mukaan yritysviestinnän arvoja ovat rehellisyys, avoimuus ja ennakoitavuus. Näitä samoja periaatteita kunnioittamalla muodostuu yrityksen raportointivelvollisuus sisäisille ja ulkoisille sidosryhmille. Sijoittajat arvostavat osakekohtaisen osingon ennustettavuutta ja vakaata tuloksentekoa. Suuri vaihtelu tulevissa tilikauden voitoissa nähdään riskinä yritystoiminnassa ja alhaisempana osakearvostuksena jälkimarkkinoilla. Tavarantoimittajat toivovat yhteisöltä vakaata tilauskantaa ja työntekijät avointa ja rehellistä työympäristöä. Näiden edellä mainittujen sidosryhmien tavoitteet ja intressit vaihtelevat toisistaan, mutta ne tulee ottaa kokonaisuutena huomioon organisaation kohdatessa muutoksia. Mitchell, Agle ja Wood (1997) tosin huomauttavat, että yritysjohdon tulisi mallintaa niiden sidosryhmien intressit, joilla nähdään olevan suurin vaikutus yrityksen päätöksenteossa.

Uuden standardin astuessa voimaan vuonna 2018, omistajien sekä rahoittajien tavoitteet ja intressit noussevat yritysjohdon keskeisimmiksi viestinnän kohteiksi. Osakeyhtiölain viidennessä pykälässä mainitaan, että yrityksen tärkein tavoite on maksimoida omistaja-arvoa. Ja, jos standardi vaikuttaa suoraan tuloslaskelman ylimpään riviin, on sillä suora vaikutus sijoittajien omistuksiin. Pankkien ja muiden luottolaitoksien intresseissä taas on saada vakaata korkotuottoa yrityksen lainaamalla vieraan pääoman lainoilla. Ja sen takia niiden yhteisöjen, joiden tuottojen tulouttamiseen liittyy suuria muutoksia, olisi pankin näkökulmasta hyvä kertoa, jos lyhyen tähtäimen velkojen maksu vaikeutuu.

Standardilla tulee olemaan merkittävä vaikutus etenkin pitkän vaikutusajan vaativien projektien tulouttamisen ajankohdassa ja määrässä. Siksi tulisi arvioida standardin vaikutuksia yrityksen kirjanpitoon, prosesseihin ja millä tavoin raportointi tulisi muuttumaan verrattuna nykytilaan. Uudessa standardissa tulee olemaan aiempaa yksityiskohtaisemmat kriteerit, kuuluuko myynnin tuloutettavaksi ajan kuluessa vai yhtenä ajankohtana. Myyntien tuloutusajankohta taas vaikuttaa laskennallisen veron määrään (Jalkanen-Steiner & Tuomala, 2014).

3.3. Käyttöönoton vaihtoehdot

Uusi standardi tulee todennäköisesti vaikuttamaan useiden eri toimialojen yrityksiin. Myös eri toimialojen välillä saattaa esiintyä suurta vaihtelua. Esimerkiksi rakennus- ja konepajateollisuus mahdollisesti joutuvat tekemään enemmän töitä asiakassopimusten luokittelussa kuin esimerkiksi kulutustavaroita myyvä vähittäiskauppa. On siis hyvä pitää mielessä, että standardi ei välttämättä edes kosketa jotain tiettyä toimialaa, ja sen takia on olemassa erilaisia käyttöönoton vaihtoehtoja. Käydään nämä kolme käyttöönottoa seuraavaksi läpi.



Kaavio 2 (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014): Käyttöönoton vaihtoehdot

Täysin takautuva soveltaminen

Täysin takautuvan soveltamisen vaihtoehdossa kauden avaava tase oikaistaan ja vertailukauden että raportointikauden tilinpäätös esitetään IFRS 15:n vaatimusten mukaan. Tämä vaihtoehto on näistä kolmesta rankin sopimusanalyysin nopean aikataulun takia ja on vaatinut tähän mennessä paljon valmistelua yrityksiltä, jotka aikovat tätä vaihtoehtoa käyttää. Jalkanen-Steiner ja Tuomala (2014) esittävät vaihtoehdon hyväksi puoliksi sijoittajaviestinnän, sillä tällä tavoin sijoittajat pääsevät varhaisessa vaiheessa selville yritysten tekemien asiakassopimusten luonteesta. Sijoittajat arvostavat myös vertailukelpoisuutta eri tilikausien välillä ja tässä vaihtoehdossa he saavat mahdollisimman varhaisessa vaiheessa tietää miten uusi standardi oikeasti vaikuttaa yrityksen tuottojen tulouttamiseen.

Osittain takautuva käyttöönotto – apukeinoja käytössä

Periaate on sama kuin täysin takautuvassa vaihtoehdossa, mutta joidenkin vertailukauden tietojen raportoiminen helpottunee. Esimerkiksi yritys ei joudu oikaisemaan sellaisten sopimusten tuottamia eriä, jotka alkavat ja päättyvät vertailukaudella (Jalkanen-Steiner & Tuomala, 2014). Yritys ei myöskään joudu esittämään vertailukaudelle kohdistettujen suoritteiden transaktiohintaa eikä tarvitse kertoa, milloin näiden erien odotetaan tuloutuvan. Tämä vaihtoehto antaa yritysjohdolle eniten liikkumavaraa tulevan standardiin liittyvän tulouttamisen ajoittamisessa sekä antaa lisää aikaa sopimusanalyysin tekoon yritysjohdolle.

Standardin soveltamisesta aiheutuvan kertyneen vaikutuksen vaihtoehto

Yritys ei oikaise tasettaan vertailukaudelta, vaan se kirjaa kertyneet vaikutukset raportointikauden alkuun eli vuoteen 2018. Tässä vaihtoehdossa sijoittajilla on vähiten varmuutta yritysjohton tekemisistä vertailukaudella, koska raportointivuoden kirjaukset perustuvat täysin johdon päätöksentekokykyyn. Tämän viimeisen vaihtoehdon osalta on kuitenkin säädetty johdon kommentointivastuu jokaisen tilinpäätöksen erän osalta. Johdon tulee ottaa kantaa, miten raportointikauden erät eroavat aiempien standardien tulkinnoista sekä miksi erot ovat sellaisia kuin ovat. Kolmannen vaihtoehdon hyödyt ovat selvimmin nähtävissä kuitenkin sellaisissa tapauksissa, joissa yritysjohto uskoo, ettei uudella standardilla ole kovin suurta merkitystä yrityksen tuloutuskäytäntöön. Tällöin raportointikauden alun kirjaus on häviävän pieni eikä sillä ole olennaista merkitystä sijoittajien päätöksenteossa.

4. YHTEENVETO

Käsillä olevan uuden tilinpäätösstandardin säätäjät IASB ja FASB ovat jo vuodesta 2002 pitäneet kiinni yhteisestä tavoitteesta, jossa yhdysvaltalaisen ja eurooppalaisten yhtiöitä koskevaa raportointikäytäntöjä harmonisoidaan. Täytyy muistaa, että tuleva IFRS 15 on vain yksi osa suurta harmonisointiprosessia, jossa maanosien välisiä käytäntöjä yhdenmukaistetaan. Näin toimiessaan IASB ja FASB palvelevat suurempaa sijoittajajoukkoa ja lisäksi paikallisia yrityksiä, kun ulkomaiset sijoittajat ymmärtävät tilinpäätöksiä myös paikallisessa kontekstissa.

Uusi standardi pitää sisällään hyvin suuren määrän uusia liitetietovaatimuksia sekä enemmän ohjeistusta tulouttamiseen liittyen sekä vähentää tulkinnanvaraisuutta standardin soveltamiseen liittyen. Standardi sisältää myös viisivaiheisen mallin, jota läpikäymällä yhteisö pystyy luokittelemaan nykyiset ja tulevat asiakassopimukset ja erittelemään suoritevelvoitteet standardin vaatimusten puitteissa. Seuraavaksi käydään läpi tutkimuksen rakenne ja tulokset.

Tutkimuksen ensimmäisessä varsinaisessa kappaleessa selvitettiin, mitkä ovat nykyiset raportointikäytännöt ja tuottojen esittämismuodot IAS 18- ja 11-standardien maailmassa. Nykytilanteen analysoinnin jälkeen selvitettiin, mitä uusi standardi pitää sisällään. Tutkimuksessa on analysoitu muun muassa viisivaiheista mallia suoritevelvoitteiden ja sopimuskokonaisuuksien näkökulmasta sekä otettu kantaa uusien tuloutusstandardin vaikutukseen. Lopuksi esiteltiin kolme vaihtoehtoa standardin käyttöönottoon liittyen.

Tämän tutkimuksen käytännön merkitys lienee viisivaiheisen mallin ja käyttöönottovaihtoehtojen analysoinnissa, sillä yhteisöt voivat tätä tutkimusta lukemalla saada ymmärrystä tulevista raportointivaatimuksista sekä mahdollisista tuottojen tuloutusmuutoksista. On kuitenkin vielä liian aikaista sanoa, että standardin viitekehys olisi absoluuttisesti tässä, sillä ohjeistukset tulevat todennäköisesti joltain osin muuttumaan ensimmäisen tuloutusvaihtoehdon astuessa voimaan.

Esiteltäviin jatkotutkimusaiheisiin liittyy tilanteeseen, jossa standardi on jo voimassa. Tietyn käyttöönottovaihtoehdon valintaa olisi mielenkiintoista pohtia eri toimialojen sisällä sekä eri toimialojen välillä. Mitkä ovat olleet sen päätöksen ajureita, miksi esimerkiksi rakennusalalla on päätetty ottaa täysin takautuvan mallin mukaan huomioon standardin vaatimukset?

Toinen mielenkiintoinen kysymys liittyy myös käyttöönoton valintaan. Jos yhteisön päättää valita kertyvän vaikutuksen standardin käyttöönoton suhteen, kuinka paljon raportointikauden alkuun tehdään kirjausta? Kolmas tutkimusaihe voisi olla selvittää, kuinka paljon pörssiyritykset ovat käyttäneet voimavaroja standardin vaatimuksiin valmistautuessa.

5. LÄHTEET

Ala-Mutka, J. & Talvela, E. 2004. Tee asiakassuhteista tuottavia: Asiakaslähtöinen liiketoiminnan ohjaus. Jyväskylä: Gummerus.

Bank for International Settlements. 2014. Basel Committee on Banking Supervision. Basel III: A global regulatory framework for more resilient banks and banking systems. Viitattu: 19.11.2016. Luettavissa: <http://www.bis.org/publ/bcbs189.pdf>

Deloitte & Touche, 2016. History of IFRS 15. Viitattu 18.11.2016. Luettavissa: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>.

Deloitte & Touche, 2016. Formation of the International Accounting Standards Committee. Viitattu 19.11.2016. Saatavana: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>

Finanssivalvonta: Listayhtiöiltä odotetaan vuoden 2016 tilinpäätöksissä tietoja uuden myyntituottoja koskevan tilinpäätösstandardin käyttöönotosta. 2016. Viitattu: 19.11.2016. Luettavissa: http://www.finanssivalvonta.fi/fi/Tiedotteet/Verkkouutiset/Pages/08_2016.aspx

Ihamäki, T.: Uusi IFRS 15, Balanssi 4/2014, 2014, 19.9.2014

Ikäheimo, S., Laitinen, E., Laitinen, T., Puttonen, V.: Laskentatoimi ja rahoitus, 2011. Vaasan yritys-informaatio Oy

Jalkanen-Steiner, J., Tuomala, M.: KPMG:n neuvontapalveluiden IFRS-artikkelikokoelma: Uusi IFRS 15: Myyntituotot asiakassopimuksista- standardi vaikuttaa kaikkiin yrityksiin, 2015. Helsinki: KPMG.

Juholin, E. Sisäinen viestintä. 1999. Juva: WSOY.

Juuti, P. Yrityskulttuurin murros. 1992. Tampere: Aavaranta Oy.

Kallunki, J-P., Lantto, A-M. & Sahlström, P.: Tilinpäätösanalyysi IFRS-maailmassa, 2008. Hämeenlinna: Talentum.

Leppiniemi, J.: Tilinpäätäjän käsikirja, 2.painos, 2014. Helsinki: Talentum.

Leppiniemi, J.: Ratkaisuja tilinpäätäjän ongelmiin. 2007. Juva: WS Bookwell Oy.

Mitchell, R. K., Agle, B. R. & Wood, D. J. 1997. Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really counts. *Academy of Management Review* 22 (4), 853-886.

Ruuskanen, O. Pankkikriisi ja rahoitusmarkkinoiden sääntely. 2009. Joensuu: Joensuun Yliopisto (väitöskirja).

Rekola-Nieminen, L.: Kirjanpitolaki käytännössä. 2006. Helsinki: Edita Prima Oy.

Vauhkonen, J. 2010. Basel III -uudistus parantaa pankkien riskinkantokykyä. *Euro & Talous* (3), 21–30

Vuosikertomus, Consti Yhtiöt Oyj, 2015.