

LAPPEENRANNAN-LAHDEN TEKNILLINEN YLIOPISTO LUT

School of Business and Management

Kauppatiede

*Sara Salmi*

**IFRS 15 – MYYNTITUOTTOJEN TULOUTTAMINEN  
ASIAKASSOPIMUKSISSA – STANDARDIMUUTOKSEN  
ARVIOINTI TAPAUSTUTKIMUKSENA**

Työn tarkastajat:

Professori Satu Pätäri

Tutkijaopettaja Helena Sjögrén

# TIIVISTELMÄ

<b>Tekijä:</b>	Sara Salmi
<b>Tutkielman nimi:</b>	IFRS 15– Myyntituottojen tulouttaminen asiakassopimuksissa – standardimuutoksen arviointi tapaustutkimuksena
<b>Tiedekunta:</b>	LUT School of Business and Management
<b>Maisteriohjelma:</b>	Laskentatoimen maisteriohjelma
<b>Vuosi:</b>	2020
<b>Pro gradu -tutkielma:</b>	77 sivua, 3 taulukkoa, 8 kuviota ja 2 liitettä
<b>Tarkastajat:</b>	Satu Pätäri ja Helena Sjögrén
<b>Hakusanat:</b>	IFRS 15, myyntituottojen tulouttaminen, IFRS-raportointi

Yritysten ja rahoitusmarkkinoiden toiminnan kansainvälistyminen on johtanut tarpeeseen yhtenäistää kansainvälistä tilinpäätösraportointia. IFRS 15 -standardin tavoitteena on näin ollen parantaa yhteisöjen myyntituottojen tulouttamisen myötä syntyvän liikevaihdon vertailukelpoisuutta. Vuoden 2018 alusta käyttöön otetun tulouttamisstandardin noudattaminen on pakollista kaikille pörssiyrityksille toimialasta riippumatta. Tulouttamisstandardi on muuttanut kaikkien toimialojen liikevaihdon laskennan riippuvaiseksi asiakassopimuksesta ja sen ehdoista.

Tutkielman tavoitteena on osoittaa ja arvioida standardin käyttöönoton vaikutuksia rakennusalan talouden raportoinnissa. Tutkimus toteutettiin laadullisena tapaustutkimuksena, jonka aineiston keruumenetelmänä käytettiin puolistrukturoituja teemahaastatteluita. Haastatteluiden teemat suunniteltiin perusteellisesti, jotta tutkittavasta ilmiöstä saatiin kerättyä mahdollisimman hyvin tutkimuksen tavoitteeseen vastaavaa tutkimusaineistoa.

Tutkimustulokset osoittavat, että erilaisten asiakassopimusten kerääminen ja tulkinta on vaatinut talouden henkilöstön resursseja. Lisäksi IFRS 15 ja sen tiukat raportointivaatimukset aiheuttavat yhteisöille mahdollisesti tarpeen kehittää sisäisiä raportointimenetelmiään. Monenlaisten tulouttamistapojen noudattaminen talouden raportoinnin tuottamisessa luo paineita myös talouden järjestelmien uudistamiseen.

## ABSTRACT

<b>Author:</b>	Sara Salmi
<b>Title:</b>	IFRS 15 – Revenue from contracts with customers – evaluation of the standard change as a case study
<b>Faculty:</b>	LUT School of Business and Management
<b>Master's programme:</b>	Master's Programme in Accounting
<b>Year:</b>	2020
<b>Master's thesis:</b>	77 pages, 3 tables, 8 figures and 2 appendices
<b>Examiners:</b>	Satu Pätäri and Helena Sjögrén
<b>Keywords:</b>	IFRS 15, revenue recognition, IFRS reporting

Globalization of business activities and financial markets has led to the need of harmonizing financial statements and reporting internationally. The goal of the “IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers” standard is to specify how and when an IFRS reporter will recognize revenue and hence increase the international comparability of reported revenues. Compliance with the IFRS 15 standard has been mandatory since January 2018 for all listed companies regardless of the industry. The IFRS 15 standard has changed the calculation of revenue to be dependent on the customer contract and its terms.

The aim of this thesis is to identify and assess the impacts of IFRS 15 standard implementation to financial reporting in construction industry companies. The thesis work was carried out as qualitative case study and semi-structured interviews were used as the data collection method. The interview themes and questions were carefully planned to collect as much material as possible about the research question.

The case study shows that the collection and interpretation of various customer contracts has required resources from the financial staff. In addition, the IFRS 15 standard and its strict reporting requirements has potentially increased the need to develop internal reporting. Complying with multiple revenue recognition methods it also increases the pressure to renew and develop financial reporting systems.

## ALKUSANAT

Tämän tutkielman kirjoittaminen päättää opiskeluni LUT:issa. Tutkielman kirjoittaminen on ehdottomasti ollut opintojeni loppuunsaattamisen hyvä yhteenveto. Sen tekeminen on syventänyt osaamistani IFRS-standardien mukaisesta myyntituottojen tulouttamisesta ja raportoinnista.

Tutkimusprosessi on ollut pitkä, sillä siirryin työelämään jo varhaisessa opintojeni vaiheessa. Tutkielman kirjoittaminen eteni varsinkin aluksi hyvin hitaasti ja haluankin kiittää suuresti tutkimukseni ohjaajaa Satu Pätäriä kärsivällisyydestä ja joustavuudesta gradun etenemisen suhteen.

Haluan kiittää myös työnantajaani mahdollisuudesta tutkimusaineiston keräämiseen yrityksestä sekä varsinkin kaikkia haastatteluihin osallistuneita kollegoitani. Haluan osoittaa erityisen kiitollisuuteni perheelleni; vanhemmilleni ja siskoilleni, joiden tsemppaaminen ja henkinen tuki prosessin aikana on ollut suurena apuna opintojeni loppuunsaattamisessa.

Sara Salmi

Espoo 16.6.2020

# SISÄLLYSLUETTELO

<b>1. JOHDANTO</b> .....	<b>1</b>
1.1. Aiemmat löydökset aiheesta.....	5
1.2. Työn viitekehys, tavoite, tutkimusongelma ja rajaukset .....	9
1.3. Käytetty tutkimusmenetelmä ja -aineisto .....	12
1.4. Työn rakenne.....	13
<b>2. IFRS 15 MYYNTITUOTTOJEN TULOUTTAMINEN</b> .....	<b>14</b>
2.1. IFRS 15 -standardin tausta.....	14
2.2. IFRS 15 -standardin sisältö .....	16
2.2.1. Asiakassopimusten yksilöinti .....	18
2.2.2. Suoritevelvoitteiden yksilöinti .....	19
2.2.3. Transaktiohinnan määrittely .....	21
2.2.4. Transaktiohinnan kohdistus.....	24
2.2.5. Tuloutus.....	26
2.2.6. Yhteenveto viisivaiheisesta mallista .....	29
2.2.7. Sopimuksesta aiheutuvat menot .....	30
2.2.8. Esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot .....	31
2.3. Standardin implementointi ja vaikutukset .....	34
<b>3. EMPIIRINEN CASE-ANALYYSI</b> .....	<b>38</b>
3.1. Tutkimusmenetelmä ja -aineisto.....	38
3.1.1. Case-yrityksen esittely.....	42
3.1.2. Aineiston käsittely .....	44
3.2. Tutkimustulokset ja analyysi.....	45
3.2.1. IFRS-standardien käsittely .....	45
3.2.2. IFRS 15 ja myyntituottojen tulouttaminen.....	48
3.2.3. Talouden raportointi.....	57
3.2.4. Ymmärrys IFRS-raportoinnista .....	63
<b>4. TULOJEN POHDINTA</b> .....	<b>65</b>
<b>5. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET</b> .....	<b>69</b>
5.1. Tutkimuskritiikki .....	70
5.2. Jatkotutkimusaiheita .....	72

**LÄHTEET ..... 73**

**LIITTEET**

Liite 1. Haastatteluluettelo

Liite 2. Haastattelurunko

## 1. JOHDANTO

Viime vuosikymmenien aikana tapahtuneen rajun globalisaation myötä on talouden raportoinnin näkökannalta rakentunut haasteelliseksi se, että yritykset ovat noudattaneet eri maiden lainsäädäntöjen mukaisia tilinpäätöskäytäntöjä. Yritysten ja rahoitusmarkkinoiden toiminnan kansainvälistyminen on nostanut tarpeita talouden raportoinnin maailmanlaajuiselle harmonisoinnille. Jatkuvasti kehittyvän maailmantalouden kannalta on hyvin tärkeää, että eri puolilla maailmaa on käytössä yhtenäiset talouden raportoinnin standardit, jotta tuotettava tilinpäätösinformaatio olisi globaalisti vertailukelpoista. Läpinäkyvämmän tilinpäätöstiedon saatavuuden merkitys korostuu erityisesti arvopaperimarkkinoilla, sillä sijoittajat tarvitsevat vertailutietoa eri sijoituskohteiden välillä tehtävien sijoituspäätösten pohjaksi. Pääomien vapaan liikkuvuuden myötä on sijoittajien kannalta muodostunut ensisijaisen tärkeäksi, että yritysten tilinpäätöstiedoista johdettavien tunnuslukujen laskennassa noudatetaan globaalisti yksiselitteisiä periaatteita. (Räty ja Virkkunen 2004, 23–24; Haaramo, Palmuaro ja Peill 2017)

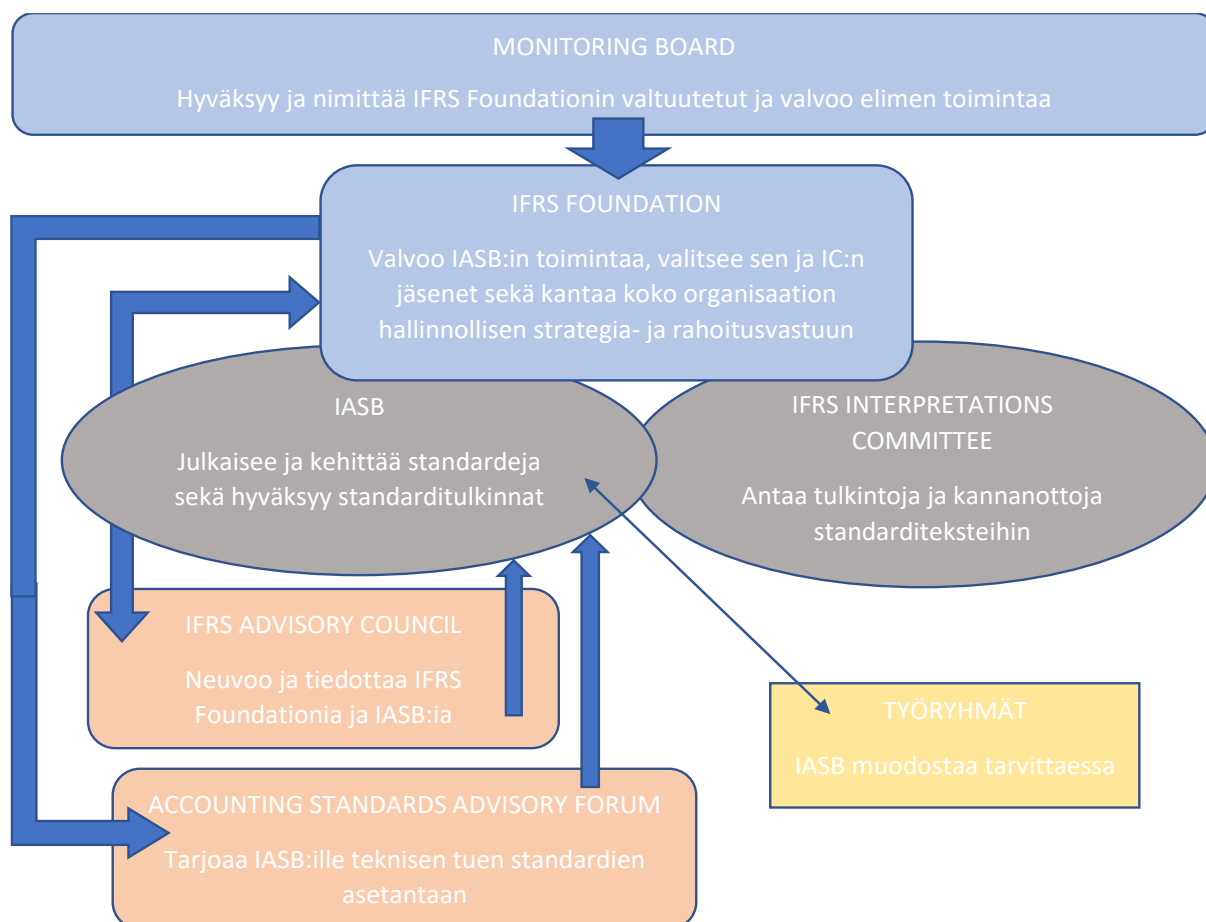
Yritys- ja sijoitustoiminnan kansainvälistymisen myötä syntyneen tilinpäätösraportoinnin yhtenäistämistarpeen seurauksena tilintarkastajista koostuva ryhmä perusti 70-luvulla International Accounting Standards Committee -komitean (IASC), joka aloitti kehitystyön tavoitteenaan tuottaa aiempien moninaisten käytäntöjen sijaan maailmanlaajuisesti käyttöönotettava yhtenäinen raportointinormisto (Haaramo et al. 2017). IASC aloitti työnsä globaalien IFRS (International Financial Reporting Standards) raportointistandardien luomisessa, mutta pian haasteeksi muodostui rinnakkainen Yhdysvalloissa käytössä oleva US GAAP -standardisäännöstö (Generally Accepted Accounting Principles), josta vastaa FASB (American Financial Accounting Standards Board). Merkittävimmät haasteet IFRS-standardinormiston luomisessa liittyivät nimenomaan sen eroihin US GAAP-säännösten kanssa, jonka todettiin olleen paljon alustavaa IFRS-säännöstöä yksityiskohtaisempi ja tiukempi. Lähtökohtaisesti ratkaisuna näiden säännösten eroihin IFRS-standardien mukaista (eurooppalaista) talouden raportointia on kehitetty kohti yhdysvaltalaisista mallia, jossa sijoittajan ja pörssin merkitys korostuu. Näiden kahden standardinormiston

harmonisoinnissa jatkuva ja tiivis yhteistyö standardeja laativien elinten välillä on ratkaisevan tärkeää. (Troberg 2007, 26–29, 33)

Samalla kun standardikokoelmaa uusittiin ja kehitettiin, vahvistettiin IFRS-tilinpäätösstandardeja laativaa organisaatiota, ja IASC korvattiin IFRS Foundationilla vuonna 2001. Tämän säätiön alaisuudessa toimii IASB (International Accounting Standards Board) ja IFRS Interpretations Committee (IC), jotka teknisesti vastaavat standardien asettamisesta ja julkaisemisesta sekä tulkintaohjeiden antamisesta. (Haaramo et al. 2017) Vaikka IFRS-normiston ja US GAAP:n välisiä eroavaisuuksia on kritisoitu, on säännösten laskentaperiaatteet saatu suurimmalta osin yhdenmukaisiksi (Troberg 2007, 33).

Gornik-Tomaszewski ja Showerman (2010, 60) korostavat, että IFRS-normiston asema on vahvistunut koko ajan, sillä standardit otetaan yhä useammassa valtioissa käyttöön, ja samaa aikaa akateemiset tutkimukset osoittavat todisteita IFRS:n mukaisen talouden raportoinnin luotettavuudesta. Näiden kahden standardinormiston yhtenäistämisen prosessi on kuitenkin käynnissä. Jopa Yhdysvaltojen liittymisestä IFRS-raportoinnin piiriin on keskusteltu paljon, vaikkei tähän olekaan löytynyt tarpeeksi houkuttelevaa kannustinta. (Gornik-Tomaszewski ja Showerman 2010, 68–69). Alla kuvio nykyisestä organisaatiosta, joka vastaa IFRS-tilinpäätöskäytännöstä (kuvio 1.).





Kuvio 1. IFRS-standardeista vastaava hallintorakenne ja sen elinten päävastuut (Deloitte 2019a)

Kuten kuviosta nähdään, IFRS-standardiston taustalla on erityinen, koko maailmanlaajuista IFRS-tilinpäätöskäytäntöä ohjaava organisaatio. IFRS organisaation korkein seurantaelin on vuonna 2009 perustettu Monitoring Board, jonka jäsenet ovat kansainvälisiä pääomamarkkinoita valvovia viranomaisia. Sen tarkoituksena on muodostaa yhteys pääomamarkkinoita valvovien viranomaisten ja IFRS Foundationin välille. Tavoitteena on korostaa itsenäisen IFRS Foundationin julkista vastuuta tuotetusta kansainvälisestä tilinpäätösinformaatiosta. Kuitenkin tärkeää on, että säätiö pysyy riippumattomana itse standardien laadintaprosessista. Monitoring Board valitsee jäsenet IFRS Foundationiin ja valvoo sen toimia (Deloitte 2019b).

Täysin hallinnollinen IFRS Foundation on voittoa tavoittelematon säätiö, jolla on laaja itsenäinen vastuu koko IFRS-kentästä (IFRS Foundation 2017a). Se valitsee ja

nimittää IASB:n ja Interpretations Committee'n jäsenet sekä varmistaa näiden elimien asianmukaisen toimintatavan. IFRS Foundation vastaa IASB-järjestön toiminnasta, jonka tehtävänä on kehittää ja julkaista käyttöön otettavat kansainväliset tilinpäätösstandardit. IFRS Interpretations Committee vastaa puolestaan standardeihin liittyvien tulkintojen ja kannanottojen antamisesta, joiden tarkoituksena on helpottaa ja keventää standardien käytännön implementointia. IC raportoi toiminnastaan IASB:lle, jonka vastuulla on hyväksyä IC:n kehittämät standarditulkinnat (IFRIC-tulkinnat) ennen niiden lopullista julkaisemista. IASB:lla on lisäksi mahdollisuus muodostaa erillisiä työryhmiä keskeisimpiä hankkeita varten, jos lisäresursseja esimerkiksi analyyttisempaan tutkimustyöhön tarvitaan. Käytännössä näitä erityisiä työryhmiä perustetaan aina kun tilinpäätösstandardeja uudistetaan. (Deloitte 2017a; Haaramo ja Rätty 2002, 27–29) Näin ollen IASB vastaa yhdessä Interpretations Committee'n kanssa IFRS-standarditekstien ja IFRIC-tulkintojen operatiivisesta läpiviemisestä.

Näiden lisäksi IFRS-standardeista vastaavaan organisaatioon kuuluu vielä kaksi neuvoja antavaa elintä IFRS Advisory Council ja Accounting Standards Advisory Forum (ASAF). Nämä elimet toimivat IFRS Foundationin alaisuudessa ja niiden tarkoituksena on tukea standardien laatimisessa antamalla tärkeitä näkökulmia korkealaatuisen kansainvälisen tilinpäätösinformaation tuottamiseksi. IFRS Advisory Council on muodollinen valtuusto, jonka kansainvälinen jäsenistö koostuu useiden liiketaloudellisesti merkittävien ryhmien edustajista, kuten yritysjohtajista, sijoittajista, tutkijoista, rahoittajista ja tilintarkastajista. Näiden kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista kiinnostuneiden valtuuston jäsenten tehtävänä on jakaa tietoa, näkemyksiä ja neuvoja IFRS Foundationille ja IASB:lle muun muassa standardien vaikutuksista pääomamarkkinoihin ja yritystoimintaan. Vuonna 2013 perustettu ASAF puolestaan tarjoaa maantieteellisesti relevanttia tietoa IASB:lle, sillä sen jäsenet edustavat kattavasti eri maanosia. Tarkoituksena on helpottaa ja kehittää standardien teknistä laadintaa jakamalla foorumissa palautetta alueellisista kokemuksista. (Deloitte 2019c ja 2019d)

Tänä päivänä IFRS-standardien käyttöönoton laajuutta ei kuitenkaan voida selittää ainoastaan niiden potentiaalisesti mukanaan tuomilla hyödyillä. Nimittäin melko nopeasti IFRS-hallintoelinten organisaatiouudistuksen jälkeen Euroopan komissio antoi EU-alueen listayhtiöiden tilinpäätöksiä koskevan määräyksen yhteisten IFRS-

standardien noudattamisen pakollisuudesta vuoden 2005 alusta lähtien (Troberg, 2007, 26). Nämä listayhtiöitä pakottavat standardit muodostavat laajan tilinpäätöksiä sääntelevän normiston, jota kehitetään ja päivitetään jatkuvasti IASB:n toimesta. Standardien lisäksi säännöstö sisältää tilinpäätöksen laadintaa koskevan teoreettisen viitekehyksen ja tulkintakannanottoja, joiden tarkoituksena on täsmentää kunkin standardin sisältöä. (Räty ja Virkkunen 2004, 26–27)

Odotetusti standardien pakottavuuden myötä niiden tulkintaohjeet ovat saaneet entistä merkittävämmän roolin, sillä ne sisältävät ohjeistusta standardien käyttöönottoon ja soveltamiseen, mihin itse standarditekstit eivät ota kantaa. Tulkintaohjeiden tarkoituksena on luonnollisesti auttaa yrityksiä standardien ymmärtämisessä ja näin auttaa standardien implementoinnissa. Monet maat (mukaan lukien Suomi) ovat ottaneet tilinpäätösstandardit jopa sellaisenaan suoraan osaksi tilinpäätösraportointia koskevaa lainsäädäntöään. (Halonen et al. 2006, 13–15)

### **1.1. Aiemmat löydökset aiheesta**

Kuten aiemmin on mainittu, IFRS-standardien tavoitteena on saavuttaa kansainvälisesti nykyistä läpinäkyvämmät ja vertailukelpoisemmat tilinpäätökset, kun niiden perustana ovat yhteiset laatimisperiaatteet. Tilinpäätösinformaatioon liittyvää materiaalia haettaessa, on selvää, että IFRS-kenttää on tutkittu paljon sekä kansainvälisesti että kansallisesti. Näin ollen aiempien tutkimusten tuloksista voidaan vetää johtopäätöksiä siitä, onko muutoksen tavoite toteutunut. Alla olevaan taulukkoon 1 on kerätty yleisesti kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista tehtyä tutkimuksia sekä IFRS 15 -standardista kirjoitettuja artikkeleita. Tämän kappaleen tarkoituksena onkin avata hieman aiempaa tutkimusta IFRS-standardien tutkimuskentästä ja tarkastella aiemman tutkimuksen fokusta uuden IFRS 15 -standardin tutkimuksessa.

Taulukko 1. Aiempaa tutkimusta IFRS-kentästä ja IFRS 15 -standardista

Tekijä(t)	Tutkimuksen nimi	Pääasiallinen sisältö
Artikkelit		
Ball R. (2006)	<i>International Financial Reporting Standards: pros and cons for investors</i>	IFRS-standardit, niiden tausta, hyödyt ja kritiikki sekä implementointi ja erot implementoinnissa maailmanlaajuisesti.
Berchowit & Whitehead (2014)	<i>IFRS 15: Revenue recognition will never be the same again</i>	Uuden standardin merkityksen ja vaikutusten ennakoiti. Standardin sisältö.
Harden S. (2014)	<i>Revenue recognition</i>	Tulouttamisen toimialakohtaiset erot, IFRS 15 sisältö, periaate ja implementointi.
Holthausen R. (2009)	<i>Accounting Standards, Financial Reporting Outcomes, and Enforcement</i>	IFRS-normiston implementointi, standardien vaikutus taloudelliseen raportointiin, täytäntöönpanon erot ja taloudellisen raportoinnin laatu.
Lund M.E. (2010)	<i>Proposed accounting standard would change revenue recognition practices for construction contractors</i>	Rakennusalan erityispiirteet, IFRS 15 sisältö ja periaate, vertailu aiemmin käytössä olleisiin tulouttamissääntöihin.

Ball (2006) nostaa artikkelissaan esille hyvin monipuolisesti IFRS-standardien käyttöönoton hyviä ja huonoja puolia. Keskeisimmät hyödyt liittyvät Ballin (2006) mukaan vertailukelpoisempaan tilinpäätösdataan, joka laskee sijoittajien riskiä pääomamarkkinoilla sekä pienentää informaatiokustannuksia, kun esitettyjen tilinpäätöstietojen vertailu helpottuu. Tämä vertailukelpoisuus on nimenomainen tavoite myös IFRS 15 -standardin käyttöönotossa, sillä standardi muuttaa yritysten myynnin tuloutuksen käsittelyn perustumaan samoihin yhdenmukaisiin periaatteisiin riippumatta toimialasta (pois lukien vakuutus- ja leasing-ala). Tarkoituksena on siis eliminoida monimuotoiset toimialakohtaiset tulouttamissäännöt, joita esiintyy erityisesti US GAAP -säännöstä noudattavilla yrityksillä. (Harden 2014, 17)

Ball (2006) katsoo, että erityisesti piensijoittajat hyötyvät tästä tietojen vertailtavuudesta, sillä he eivät yleensä saa tietoa muualta. Toisaalta hän myös korostaa, että empiirisiä todisteita IFRS-normiston todellisista hyödyistä on vain vähän. Lisäksi hän uskoo, että IFRS-standardien implementointi voi olla epätasaista johtuen

valtioiden paikallisesta vaikutusvallasta laskentatoimeen. Yhtenäiset standardit, kun kansainväliset erot käytänteissä ovat suuria, saattaa johtaa siihen, että tuotettu tilinpäätösinformaatio todellisuudessa jopa heikentyy.

Ball (2006) kritisoi väkevästi IFRS-adaptaation olematonta laadunvalvontaa sekä sitä, ettei käytössä ole sanktioita niille, jotka eivät noudata normistoa tarkoituksenmukaisesti. Toisaalta jos implementointi olisi tasaista ja onnistunutta kaikkialla maailmassa, Ball (2006) näkee, että läpinäkyvämmän tilinpäätöstiedon tuomat epäsuorat hyödyt voivat olla hyvinkin merkittäviä pitkällä aikavälillä. Näitä potentiaalisia hyötyjä ovat muun muassa agenttiongelman pieneneminen. Agenttiongelman vähentyessä yhteisön johto toimii paremmin osakkeenomistajien eduksi, jolloin tiedon ajankohtaisuus parantaa toiminnan ennustettavuutta ja voi johtaa parempiin sopimuksiin rahoitusmarkkinoilla.

Myös Holthausen (2009) havaitsee, että yhtenäisten tilinpäätösstandardien nopean maailmanlaajuisen adaptaation taustalla suurimpana vaikuttavana tekijänä on raportoinnin lisääntyvä vertailtavuus ja läpinäkyvyys. Silti, kuten Ball (2006), Holthausen (2009) toteaa IFRS-standardien adaptaatiossa olevan vielä useita käytännön puutteita. Holthausenin (2009) näkemyksen mukaan tutkimuksen ja kirjallisuuden vaikutus kunkin maan taloudelliseen lakiin ja IFRS-tilinpäätösraportointiin on valitettavasti lähinnä täydentävä. Se, miten lait ja standardit vaikuttavat taloudellisen raportoinnin lopputulemaan, on hänen mielestään IFRS-tutkimuskentässä kaikkein keskeisintä.

Holthausen (2009) korostaa tutkimuksen merkitystä lakien ja standardien tuomien taloudellisten seurausten analysoinnissa, sillä standardien noudattaminen ei yksinään paranna taloudellisen raportoinnin laatua. Tilinpäätösstandardien lisäksi tuotetun tilinpäätösinformaation laatuun vaikuttavat monet muutkin voimat, joista hän nostaa esille johdon kannustimet, tilintarkastuksen laadun, muun sääntelyn ja lait sekä omistusrakenteen vaikutukset. Holthausen (2009) päättelee, että vaikka IFRS-standardien adaptaatio on yhtenevä maiden välillä, ei taloudellisen raportoinnin lopputulos ole välttämättä sama. Hänen mukaansa tuotettu tilinpäätösinformaatio heijastaa loppujen lopuksi kompromissia kulujen ja hyötyjen sekä informatiivisemman talouden raportoinnin ja paikallisen täytäntöönpanon välillä.

Tämän pro gradu -työn lähtökohtana on perehtyä ja tutkia tarkemmin yhtä IFRS-kentän uusimmista standardimuutoksista – IFRS 15, joka astui voimaan 1.1.2018. Standardi on talouden raportoinnin kannalta hyvinkin merkittävä, sillä kyseinen standardi on muuttanut yritysten tulouttamiskäytännöt riippuvaisiksi solmituista asiakassopimuksista (KHT-Media 2014, 7). Tämä tarkoittaa käytännössä, että tiettyjen asiakassopimusten kohdalla myyntituottojen tulouttamisen ajankohta on muuttunut, mikä on mahdollisesti johtanut suuriinkin muutoksiin yritysten talouden raportoinnissa. Tässä työssä tutkitaan uuden standardin vaikutuksia projektiliiketoiminnan (rakennusalan) näkökulmasta, johon uuden standardin käyttöönotolla on televiestintä- ja media-alan ohella arvioitu olevan merkittävimmät vaikutukset (Berchowitza ja Whitehead 2014, 27).

Lund (2010, 37) korostaa tutkimuksessaan uuden standardin käyttöönoton vaikutuksia nimenomaan rakennusosalalla. Hän tuo esille sen, kuinka suuren merkityksen uusi standardi tuo solmitulle sopimukselle ja sen velvoitteiden täyttämiseksi liikevaihdon tulouttamisessa. Perinteisesti rakennusyrietykset ovat tulouttaneet projektejaan niiden valmiusasteen mukaisesti, mutta uuden standardin myötä tulouttamissäännöt riippuvat solmitun sopimuksen velvoitteiden täyttymisestä. Sopimukset ja niiden ehdot täten määrittävät yritysten liikevaihdon laskentaa. Tämä johtaa siihen, että yritykset joutuvat käyttämään merkittävästi enemmän resurssejaan sopimusten suunnitteluun, tulkintaan ja hallintaan.

Suomessa IFRS 15 -standardia on tutkittu lähinnä tilintarkastuksen ja tilitoimistojen näkökulmasta, jolloin artikkeleiden kirjoittajat ovat tilintarkastajia ja IFRS-asiiantuntijoita. IFRS 15 vaikutuksia ei ole kuitenkaan aiemmin tutkittu rakennusalan yrityksen näkökulmasta. Lisäksi aihetta ei ole Suomessa tutkittu sellaisen yrityksen näkökulmasta, jossa standardin vaatimat toimenpiteet on suunniteltu ja toteutettu sekä standardin mukainen tilinpäätös annettu. Kansainvälisessäkin tutkimuskentässä tämä on olematonta, sillä yhteisöjen kokemuksia käyttöönoton vaikutuksista ei ole varsinaisesti osoitettu, tai ainakaan niitä ei ole arvioitu tarkemmin standardin käyttöönoton jälkeen.

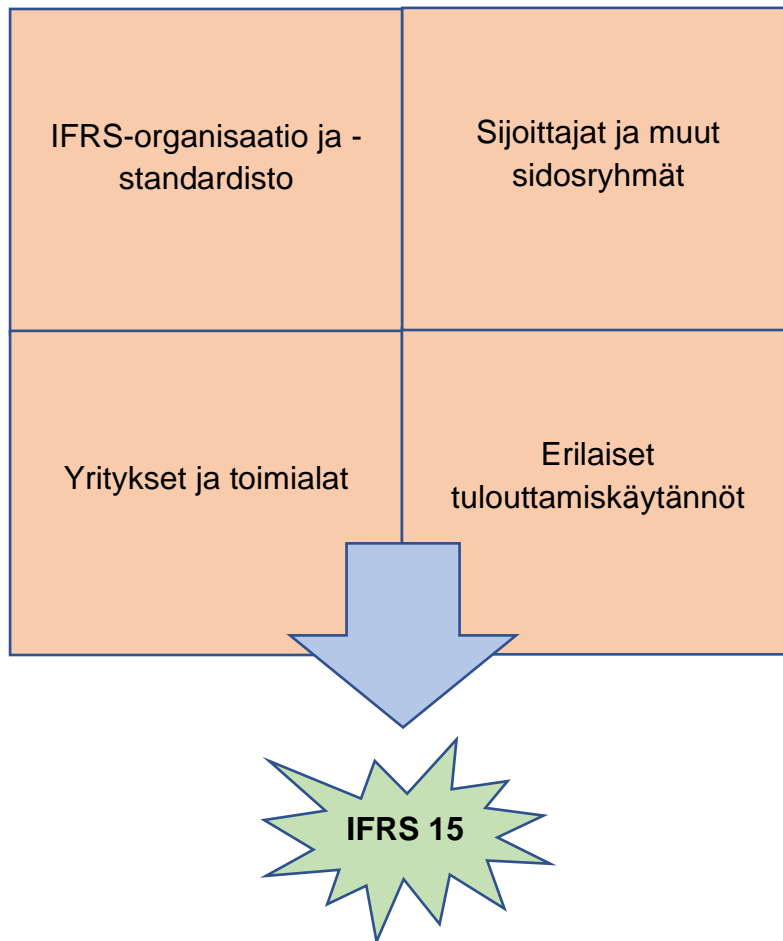
Kaiken kaikkiaan aihetta on tutkittu Suomessa verrattain melko vähän johtuen todennäköisesti siitä, että standardin käyttöönoton vaikutuksia on ollut ehkä hiukan

hankala etukäteen määrittää. Kansainvälisesti joidenkin yhteisöjen ja toimialojen arvioidaan olevan standardin vaikutusten keskiössä, mutta todellisten vaikutusten osoittamisen todetaan olevan mahdollista vasta myöhemmin standardin käyttöönoton jälkeen (Berchowitza ja Whitehead 2014, 29; Huefner 2015, 78). Tämän vuoksi empiiristä tutkimusmateriaalia on voinut olla hyvinkin vaikea kerätä ennen standardin pakollista käyttöönottoa ja sen mukaisen tilinpäätöksen antamista. Toisaalta voi olla ylipäätään haastavaa saada yrityksiltä tietoa tulouttamismenettelyistä ja tuloutuskäsittelystä yrityksen sisällä. Tämä voi johtua siitä, että IFRS-standardit asettavat jo sinällään tarkat ja laajat vaateet tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista ja liitetiedoista. Voidaan näin ollen olettaa, ettei ole yritysten intressissä avata aihetta välttämättä julkisesti enempää kuin mitä tilinpäätös vaatii.

IFRS 15 -standardiin liittyvää materiaalia haettaessa voidaan huomata, että aiheesta on saatavilla hyvin paljon erilaisia julkaisuja, jotka ovat esimerkiksi eri asiantuntijoiden lausuntoja, kommentteja, arviointeja, mielipidekirjoituksia sekä spekulatioita ja arvioita uuden standardin tulevista vaikutuksista (Berchowitza ja Whitehead 2014). Tämä kertoo siitä, että myyntituottojen tulouttamisstandardi kiinnostaa yleisöä ja on mahdollisesti ilmiönä haastava ymmärtää. Onhan aiheen kiinnostavuus täysin ymmärrettävää, kun valtaosalle yrityksistä myynnin tuotot muodostavat selkeästi suurimman yksittäisen tilinpäätöserän. Knudson ja Shepherd (2014, 34) korostavatkin artikkelissaan myyntituottojen tulouttamisen määrän ja ajankohdan olevan selkeästi yksi merkittävin tarkastelun kohde sekä yrityksen johdolle että tilinpäätösten loppukäyttäjille.

## **1.2. Työn viitekehys, tavoite, tutkimusongelma ja rajaukset**

Yllä on kartoitettu tämän tutkielman taustoja, jotka luovat hyvän pohjan tutkimuksen viitekehykselle. Alla oleva kuvio 2 kuvaa tutkielman viitekehystä, johon on nostettu tutkimuksen aiheen taustan kannalta keskeisimmät tekijät. Kyseessä on case-tutkimus, minkä vuoksi tutkielman aihetta pyritään tutkimaan, kuvaamaan ja selittämään nimenomaan yrityksen (toimialan) näkökulmasta.



Kuvio 2. Tutkielman viitekehys

Tutkielman aihe on ajankohtainen, sillä kyseinen standardi astui voimaan vuoden 2018 alusta. Tämä tarkoittaa, että kaksi ensimmäistä standardin mukaista tilinpäätöstä on julkaistu, ja sen mukanaan tuomat vaikutukset ovat näin ollen tutkittavissa ja raportoitavissa. Standardin vaikutusten keskiössä on mielenkiintoista tutkia ja osoittaa, minkälaisia myyntituottojen tulouttamisen malleja rakennusosalalla käytetään ja miten IFRS 15-standardin sääntely heijastuu sekä ulkoiseen (IFRS-raportointiin ja -tilinpäätökseen) että operatiiviseen (johdon) raportointiin. Työn keskeisenä tavoitteena onkin pohtia IFRS 15 -tulouttamisstandardin vaikutuksia talouden raportointiin ylipäänsä.

Voidaan todeta, että tämän tutkielman aiheelle ja näkökulmalle on tarve, sillä selkeä tutkimusaukko on olemassa. Tämä voidaan huomata hyvin selkeästi myös aiheesta aiemmin tehtyjen tutkimusten tuloksista nousseista jatkotutkimustarpeista. Jatkotutkimustarpeista nousee lähes poikkeuksetta esille, että standardin



käyttöönoton todellisten vaikutusten arvioiminen myöhemmin käyttöönoton jälkeen olisi äärimmäisen aiheellista nimenomaan yrityksen näkökulmasta (Huefner 2015, 78). Tästä voidaan juontaa työn tarkoitus, tavoite ja tutkimusongelma. Tämän työn lähtökohtana on tutkia uutta standardia ja sen vaikutuksia rakennusalalla. Tavoitteena on osoittaa ja arvioida IFRS 15 -standardin käyttöönoton vaikutuksia rakennusliiketoiminnan talouden raportoinnille. Tavoitteen pohjalta on muodostettu tutkielman päätutkimusongelma:

*Millaisia vaikutuksia tulouttamisstandardin käyttöönotolla on ollut rakennusalan talouden raportoinnissa?*

Päätutkimuskysymykseen haetaan vastauksia tutkimalla lisäksi kahta alatutkimuskysymystä, joiden tarkoituksena on täydentää tämän tutkielman päätutkimusongelmaa. Nämä alatutkimusongelmat ovat:

*Minkälaisia myyntituottojen tulouttamisen malleja käytetään ja miten IFRS 15 -standardin olemassaolo näkyy niiden raportoinnissa?*

*Millaisella tasolla IFRS-raportoinnin ymmärrys on talouden henkilöstön keskuudessa?*

Tutkielma rajataan koskemaan ainoastaan rakennusala, sillä standardin vaikutukset ovat varmasti hyvin voimakkaasti toimialakohtaisia, eikä tutkimuksen tuloksia voitaisi muuten millään tasolla yleistää. Rakennusala on toimialana asian tutkimiseen otollinen, sillä, kuten aiemmin on jo todettu, rakennusala on odotettavasti ollut yksi niistä toimialoista, joihin uudella standardilla on aiemman tutkimuksen mukaan arvioitu olevan merkittävimmät vaikutukset. Tämä johtuu oletettavasti siitä, että rakennusalalla esiintyy pitkäkestoista projektimyyntiä, jolloin valmistettava tuote koostuu useista komponenteista ja lopputuote on yleensä suhteessa hyvinkin arvokas. Samalla on olennaista huomioida, että tutkimus kohdistuu rakennusalan alasektoreista

koskemaan talonrakentamisen ja perustajaurakoinnin liiketoimintaa, jolloin laajempi konsernitilinpäätöksen näkökulma rajautuu pois.

### **1.3. Käytetty tutkimusmenetelmä ja -aineisto**

Tämän pro gradu -tutkielman empiirinen osio toteutetaan laadullisena tapaustutkimuksena. Tapaustutkimus kohdistuu yritykseen, jossa standardin vaatimat toimenpiteet yrityksen raportoinnissa ja IFRS-tilinpäätöksessä on suunniteltu ja otettu käyttöön. Näin ollen standardin vaikutukset talouden raportointiin ovat todennettavissa. Empiirisen osion aineisto on kerätty Skanska Oy:n henkilöstölle pidetyillä puolistrukturoiduilla teemahaastatteluilla.

Tutkimuksen haastattelut toteutetaan teemahaastatteluina, sillä tämä haastattelumuoto antaa tilaa haastattelukysymysten vapaammalle muokkaamiselle haastatteluiden etenemisen ja luonteen mukaan. Tähän tutkimukseen ei täten sovi strukturoitu lomakehaastattelu, koska standardin vaikutuksia tutkittaessa se mahdollisesti rajaa tutkimuksen kannalta arvokasta aineistoa pois. Puolistrukturoitu haastattelu sopii parhaiten tähän tutkimukseen, jossa halutaan tietoa tietystä aiheesta, kuitenkin antamatta haastateltaville liikaa vapauksia, jotta tutkimusaineiston laatu ja laajuus pysyvät hallinnassa. (Hirsjärvi ja Hurme 2008, 47; Patton 2002, 341–348)

Tutkimukseen tarvittavan aineiston laajuuden ja luonteen tarpeen arvioinnin perusteella haastatteluihin valittiin ainoastaan taloushallinnon henkilöstöä. Haastattelut pidettiin henkilöille, joilla arvioitiin olevan yrityksessä eniten ymmärrystä, tietoa ja käytännön osaamista IFRS-standardien käsittelystä, ulkoisesta ja operatiivisesta raportoinnista sekä erityisesti rakentamisliiketoiminnan myyntituottojen tulouttamiskäsittelystä. Näin ollen työn empiirisen osion teemahaastattelut pidettiin pääkirjanpitäjälle, kirjanpitopäällikölle, talousjohtajalle, konsernin taluspäällikölle sekä controllerille. Haastatteluiden teemat laadittiin työn teoreettisen osion myötä muodostuvan teoreettisen viitekehyksen perusteella. Tutkimuksen teossa on tärkeää huomata, että tutkimuksen tekijä työskentelee pääkirjanpitäjänä case-yrityksessä, ja työhön kuuluu osallistuminen sekä IFRS-raportoinnin että operatiivisen raportoinnin toteumalukujen tuottamiseen. Huolimatta tekijän roolista case-yrityksen työyhteisössä,

tutkimuksen tekijän rooli pyrittiin läpi tutkimuksen tekemisen pitämään mahdollisimman objektiivisena.

#### **1.4. Työn rakenne**

Tämän tutkielman pääasiallinen sisältö on jaettu kahteen osioon: teoriataustaan ja empiiriseen osioon. Tutkielman teoriataustan tavoitteena on avata laajalti IFRS 15 taustaa ja sisältöä sekä sen käyttöönoton vaikutuksia yhteisöille. Empiirisen tutkimusosion alussa kuvataan käytetty tutkimusmenetelmä ja -aineisto sekä esitellään lyhyesti tapaustutkimuksen case-yritys. Tämän jälkeen käydään läpi vielä empiirisen aineiston käsittelytavat ennen tulosten analyysiä. Tutkimuksesta saadut tulokset pyritään esittelemään kattavasti haastatteluteemoittain. Tutkielman empiriaan kuuluu empiirisen case-analyysin lisäksi oma osionsa tulosten pohdinnalle, jossa vastataan tiivistetysti yhteenvetona edellä esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Empirian jälkeen tutkielmassa siirrytään Yhteenveto ja johtopäätökset -osioon, jossa nostetaan tutkimuksen keskeisimmät tulokset yleisemmälle tasolle. Lisäksi pohditaan vielä tutkimukseen kohdistuvaa kritiikkiä ja jatkotutkimusaiheita.

Työn seuraavassa pääluvussa siis pureudutaan tutkielman aiheeseen – asiakassopimuksista saatavien myyntituottojen tulouttamiseen. Tutkielman aiheeseen syvennytään IFRS 15 -standarditekstin ja standardista kirjoitetun tutkimuksen ja muun kirjallisuuden avulla, minkä jälkeen seuraa työn empiirinen tutkimusosio.

## **2. IFRS 15 MYYNTITUOTTOJEN TULOUTTAMINEN**

Tähän päälukuun on koottu tutkielman tekoa ohjaava teoriatausta, joka on jaoteltu kolmeen osioon: IFRS 15 tulouttamisstandardin taustaan, sisältöön sekä implementointiin ja sen vaikutuksiin. Ensimmäisessä osiossa avataan standardin taustaa, tarkastellaan sen tavoitteita sekä mainitaan aikaisemmasta tulouttamiskäytännöstä lyhyesti. Aikaisempi tulouttamissääntely käydään hyvin pintapuolisesti läpi, sillä tämän tutkimuksen tarkoituksena ei ole keskittyä vertailemaan standardeissa tapahtuneita muutoksia vaan syventyä nimenomaan IFRS 15 -standardiin ja sen vaikutuksiin.

Valtaosa tutkielman teoriataustasta koostuu standardin sisällön tarkastelusta. IFRS 15 on hyvin laaja ja yksityiskohtainen standardi, jonka sisällön käsittäminen on tärkeää, jotta voidaan ymmärtää sen käyttöönoton vaikutuksia yhteisöille. Standardin sisältöä tarkastellaan standardin tarjoaman viisivaiheisen tulouttamisen mallin avulla. Sisällön läpikäyntiin kuuluvat myös sopimuksesta aiheutuvien menojen tarkastelu ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen käsitteleminen.

Teorian viimeinen osio syventyy käsittelemään standardin implementointia ja sen vaikutuksia. Siinä pohditaan kokonaisvaltaisesti standardin käyttöönoton tuomia muutoksia yhteisöille. Lisäksi tulouttamisstandardin vaikutuksia arvioidaan eri toimialojen ja erityisesti rakennusalan kannalta. Tämän aikaisempaan kirjallisuuteen perustuvan tarkastelun ja pohdinnan tavoitteena on johdatella lukija työn empiiriseen osioon.

### **2.1. IFRS 15 -standardin tausta**

IFRS 15 standardin tarkoituksena on luoda viitekehys ja yhdenmukaiset periaatteet myyntituottojen kirjaamiselle riippumatta yhteisön toimialasta tai maantieteellisestä sijainnista (KHT-Media 2014, 7). Standardi on korvannut aiemmin sovelletut IAS 11 ja IAS 18 tulouttamisstandardit. IAS 11 Pitkäaikaishankkeet -standardi säänteli nimensä mukaisesti tulojen ja menojen kirjaamista pitkäaikaishankkeissa. IAS 18 Tuotot -standardi puolestaan määritteli tuottojen tulouttamista hyvin yleisellä tasolla. Siinä

tuottojen tulouttamiskäytännöt jaettiin tuottojen mukaan viiteen eri osa-alueeseen: tavaroiden myyntiin, palveluiden tuottamiseen, korkoihin, osinkoihin ja royalteihin. Näiden standardien lisäksi IFRS 15 -standardin käyttöönotto korvasi IFRIC 13 -Kanta-asiakasohjelmat, IFRIC 15 -Sopimukset kiinteistöjen rakentamisesta, IFRIC 18 - Omaisuuserien siirrot asiakkailta ja SIC 31 -Tuotot vaihtokaupoista -standarditulkinnat. (Oncioiu ja Tånase 2016, 31–32)

Kuten edellä on mainittu, IFRS-standardien olemassaolon ajatuksena on, että käytössä ovat globaalisti yhtenäiset ja vertailukelpoiset talouden raportointia määrittävät standardit. Tämä on myös uuden tulouttamisstandardin tarkoitus – yhtenäistää ja samalla tiivistää olemassa olevia tulouttamissäännöksiä (EY 2015). Ajatuksena on virtaviivaistaa aikaisempaa tulouttamiskäytäntöä ja vähentää ylimääräistä ohjeistusta eli tarjota laadukkaampaa tulouttamistietoa tilinpäätösten käyttäjille tiiviin ja vankan tulouttamisohjeistuksen avulla. Tarkoituksena on samalla parantaa vertailukelpoisuutta eri yhteisöjen, toimialojen, pääomamarkkinoiden ja maatieteellisten alueiden välillä, poistaa aiempien tulouttamisstandardien sisältämät epä johdonmukaisuudet sekä lisätä ohjeistusta kohdissa, joissa se on ollut liian rajoitettua (esimerkiksi koskien monitahoisten sopimusten tulouttamiskäytäntöä). (Pitman, Campbell ja Martin 2017, 63)

Koska kyseisen standardin käyttöönotolla on katsottu olevan merkittävä vaikutus yritysten talouden raportointiin, se julkaistiin jo hyvissä ajoin toukokuussa 2014, eli noin 3,5 vuotta ennen standardin pakottavaa käyttöönottoa. IASB sai julkaistua myös standardin tulkinnat ennen sen käyttöönoton pakollisuutta. Tämä mahdollisti sen, että yrityksillä oli aikaa tutustua tarkemmin standardiin ennen sen implementoinnin pakottavuutta. (Yeaton 2015, 50)

IFRS 15 -standardin kehittäminen aloitettiin jo vuonna 2002 ja sitä pidetään hyvin pitkänä ja raskaana prosessina (Jones ja Pagach 2013, 30). Kuten myös muissa standardeissa, IFRS 15-standardista julkaistiin hyvissä ajoin tulkintaluonnoksia, joita yleisöllä oli mahdollisuus kommentoida ennen lopullisen standarditulkinnan julkaisemista. Muiden IFRS-standardien tavoin, IFRS 15 -standardi lisää tilinpäätösinformaation tasekeskeisyyttä, jolloin tasepohjaisen informaation merkitys korostuu entisestään (Peill ja Virolainen 2014, 33).

Standardi oli alun perin tarkoitus ottaa pakollisena käyttöön vuoden 2017 alusta, mutta pian standardin julkistamisen jälkeen etenkin amerikkalaiset listayhtiöt vastustivat kiivaasti implementoinnin tiukkaa aikataulua. Suuryritykset kokivat liian hankalaksi uusien tulouttamiskäytäntöjen suunnittelun ja implementoinnin vajaan kolmen vuoden aikataululla. Yritykset vetosivat FASB:iin ja hakivat pakollisen käyttöönoton viivästyttämistä vähintään vuodella vedoten mahdollisuuteen uuden standardin syvällisestä ymmärtämisestä ja tulkittamisesta ennen kuin muutoksia voitaisiin yritysten nykyjärjestelmiin tehdä. (Afterman 2015, 1–2; Rapoport 2014)

Vetoomusten seurauksena vuonna 2015 FASB ja IASB päätyivät yhteisymmärryksessä siirtämään uuden myyntituottojen tulouttamisstandardin pakollisen käyttöönoton alkamaan vuoden 2018 alusta (Deloitte 2019e). Yksityisellä sektorilla IFRS 15 mukainen tulouttaminen saatiin ottaa käyttöön jo joulukuun 2016 jälkeen alkavilla tilikausilla edellyttäen, että tämä uusi tulouttamiskäytäntö ja sen noudattamisperiaatteet tuotiin esille tilinpäätöstiedoissa. Puolestaan julkisella sektorilla ei tätä aikaisen adaptaation mahdollisuutta ollut käytössä. (Bloom ja Kamm 2014, 52)

## **2.2. IFRS 15 -standardin sisältö**

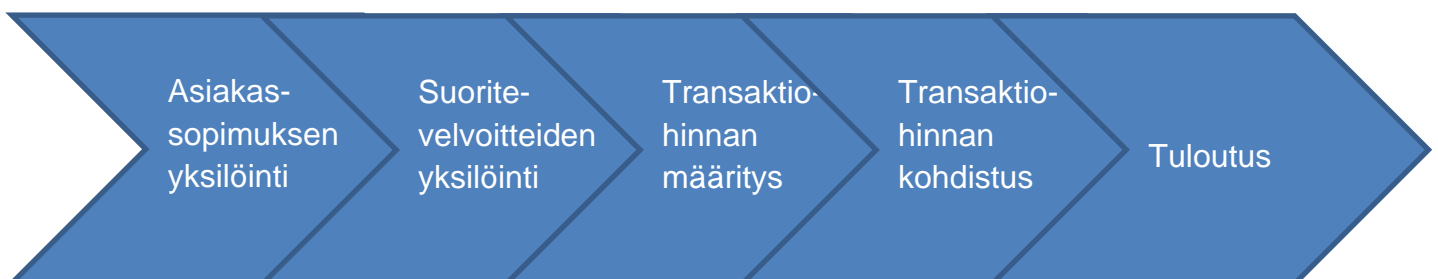
IFRS 15 -standardin soveltamisalaan kuuluvat kaikki asiakassopimukset, joista ei säädetä jossakin toisessa standardissa. Näitä IFRS 15 -standardin ulkopuolisia sopimuksia ovat vuokrasopimukset (IFRS 16), vakuutusopimukset (IFRS 4), rahoitusinstrumentit (IFRS 9) ja konsernitilinpäätökseen (IFRS 10), yhteisjärjestelyihin (IFRS 11), erillistilinpäätökseen (IAS 27) sekä osakkuus- ja yhteisyritysten sijoituksiin (IAS 28) liittyvät sopimukset sekä muut näihin sopimuksiin perustuvat oikeudet ja velvoitteet. (IFRS Foundation 2017b)

Standardin piiriin eivät myöskään kuulu sellaiset ei-rahalliset vaihtosopimukset, joiden tarkoituksena on helpottaa myyntiä asiakkaalle. Esimerkkinä tilanne, jossa öljy-yhtiöt vaihtavat öljyä keskenään vastatakseen asiakkaiden kysyntään tietyllä alueella paremmin. Nämä edellä mainitut sopimukset ovat nimenomaisesti suljettu pois

kyseenomaisen standardin piiristä, joten kaikkiin muihin asiakassopimuksiin tulee soveltaa IFRS 15 -standardin tulouttamisperiaatteita. (KHT-Media 2014, 7–8)

Tarkoituksena on luoda selkeät periaatteet kaikkien myyntituottojen tulouttamiselle. Tulouttamisperiaatteiden tavoitteena on, että yhteisöjen tilinpäätöstietojen käyttäjät saavat mahdollisimman arvokasta ja hyödyllistä informaatiota erityisesti yhteisöjen liikevaihdon ja kassavirran luonteesta, ajoituksesta ja epävarmuudesta. Standardin keskiössä on se, miten ja milloin asiakassopimuksista saatavaa liikevaihtoa voidaan tulouttaa. (Mattei ja Paoloni 2019, 171)

Standardin sisältämien tulouttamisääntöjen pohjana käytetään nimenomaan asiakassopimusta sekä siihen sisältyviä ehtoja ja rajoitteita. IFRS 15 -standardi tarjoaa viisiportaisen mallin, jonka tarkoituksena on helpottaa uusien tulouttamiskäytäntöjen implementointia. (Deloitte 2020) Tulee huomata, että vaikka IFRS 15 on yksityiskohtaisempi ja laajempi kuin aikaisemmat tuloutusstandardit, yhteisöt joutuvat edelleen merkittävässä määrin käyttämään myös omaa harkinnanvaraisuutta myyntituottojensa tulouttamisessa (Ihamäki 2014, 18).



Kuvio 3. Viisivaiheinen implementointimalli (CPA 2014)

Uuden standardin käyttöönottoa varten julkaistiin yllä kuvattu (kuvio 3.) viisivaiheinen malli, joka toimii viitekehyksenä IFRS 15 -standardin noudattamisessa. Mallin tarkoituksena on auttaa yhteisöjä laajan standardin ymmärtämisessä ja näin helpottaa erilaisten myyntituottojen tulouttamisessa. Malli jäsentää erilaisten asiakassopimusten tarkastelun viiteen eri vaiheeseen, joissa jokaisessa arvioidaan niitä sopimuksen keskeisimpiä piirteitä, jotka vaikuttavat sen tulouttamistapaan. (Knudson ja Shepherd

2014, 34) Viisivaiheisen mallin perusteella tehtävän tarkastelun lopputuloksena yhteisöt saavat luotettavan läpikäynnin kunkin myyntisopimuksen muodostaman liikevaihdon oikeanlaisesta ja oikea-aikaisesta tulouttamisesta (Bloom ja Kamm 2014, 50). Seuraavissa kappaleissa avataan tarkemmin kunkin vaiheen sisältöä.

### **2.2.1. Asiakassopimusten yksilöinti**

IFRS 15 -standardin noudattaminen lähtee liikkeelle kunkin asiakassopimuksen tunnistamisesta ja yksilöimisestä. Tarkoituksena on tunnistaa jokainen kahden tai useamman tahon välinen sopimus, joka sisältää toimeenpanokelpoisia oikeuksia tai velvoitteita ja kaupallisen substanssin. (Deloitte 2020; Knudson ja Shepherd 2014, 34–35) Olennaista sopimusten yksilöinnissä on, että sopimuksen tunnusmerkistö täyttyy ennen kuin sen voidaan katsoa olevan olemassa ja molempia osapuolia sitova. Kuten edellä on mainittu, sopimuksen tulee muodostaa lain mukaan tunnistettavia oikeuksia ja/tai velvoitteita sen osapuolille. Tunnusmerkistöön kuuluu lisäksi se, että sopimus on kunkin osapuolen hyväksymä. Hyväksynnän ei kuitenkaan tarvitse aina olla kirjallinen, vaan myös suullisesti tehdyt sopimukset katsotaan sen osapuolia sitovaksi. (KHT-Media 2014, 8)

Asiakassopimus tarvitsee myös aina kaupallisen sisällön, millä tarkoitetaan sitä, että sopimuksen voimaansaattamisen myötä voidaan olettaa sopimuksen osapuolten tulevaisuuden kassavirtojen muuttuvan. Tavallisesti sopimuksen mukaan hyödykkeen luovuttava osapuoli myös saa itselleen vastineen vastapuolelle siirrettävistä sopimusoikeuksista, jolloin sopimuksesta tulee selvitä siirrettävien hyödykkeiden maksuehdot. Sopimus on tietenkin sitova, vaikka hyödyke siirretään vastikkeetta, mutta tällöin tästä pitää olla selkeä maininta solmitussa sopimuksessa, jotta sopimus on täytäntöönpanokelpoinen. (KHT-Media 2014, 8–9)

Erilaisten asiakassopimusten yksilöimisessä tärkeää on sopimuksen sisältämän suoritteen hallinnan siirtämisen ajankohta. Sopimuksen myyntituotto tulee tulouttaa silloin, kun sopimussuoritteen hallinta siirtyy asiakkaalle. Hallintaoikeus siirtyy, kun asiakkaalla on mahdollisuus ohjata tuotteen tai palvelun käyttöä ja hyötyä siitä. Täten tavarain tai palvelun hallinnan siirtyminen asiakkaalle ei edellytä siihen mahdollisesti liittyvien riskien ja palkkioiden samanaikaista siirtymistä. (PwC 2014)



Erillisiä asiakassopimuksia, joilla on samanlaiset ominaisuudet (sama asiakas ja läheinen ajankohta) on mahdollista myös yhdistää, mikäli katsotaan, että yksittäisen sopimuksen vaikutukset eivät olennaisesti eroa yhdistetyn sopimusportfolion vaikutuksista (Mattei ja Paoloni 2019, 171). Näin ollen voidaan olettaa, että erityisesti sopimukset, jotka ovat yhteisölle sen liiketoiminnan kannalta hyvin tavanomaisia ja jopa samojen osapuolten välillä solmittuja, ovat yhdisteltävissä sopimuskokonaisuuksiksi. Tämän voidaan odottaa helpottavan monilta osin sopimusten käsittelyä sen tuottamien myyntituottojen tulouttamisessa, sillä jokaista sopimusta ei näin ollen tarvitse käsitellä erikseen.

IFRS 15 -standardissa on jopa määräys siitä, että samojen osapuolten väliset sopimukset, jotka neuvotellaan yhtenä kokonaisuutena, tulisi käsitellä yhtenä sopimuksena. Tämä säännös kuitenkin edellyttää, että tällä sopimuskokonaisuudella on yhteinen kaupallinen substanssi. Vaikkei sopimuksia neuvotella kokonaisuutena, standardin mukaan sopimukset on yhdistettävä myös, jos sopimuksen myötä siirrettävät hyödykkeet muodostavat yhtenäisen suoritevelvoitteen tai, jos sopimuksesta maksettavan vastikkeen määrä riippuu toisen sopimuksen hinnasta tai sopimussuoritteesta. (KHT-Media 2014, 10–12) Voidaan siis päätellä, että nimenomaan rakennusala tavataan paljon yhdisteltyjä sopimuskokonaisuuksia, kun yleensä kyseessä ovat hyvinkin moninaiset ja pitkäaikaiset sopimukset sekä kompleksiset ja arvokkaat lopputuotteet.

### **2.2.2. Suoritevelvoitteiden yksilöinti**

Asiakassopimukset saattavat monesti sisältää useita asiakkaalle luovutettavia tavaroita tai palveluita sekä niiden muodostamia kokonaisuuksia. Näitä kutsutaan suoritevelvoitteiksi. Standardin mukainen tulouttaminen vaatii, että sopimuksen muodostamat suoritteet ovat yksilöitävissä. Toisin sanoen sopimuksen alkaessa yhteisön tulee arvioida jokainen asiakkaalle luvattu hyödyke – tavara tai palvelu – erillisenä, jotta voidaan varmistua niiden oikeanlaisesta tulouttamisesta. Täten olennaista on, ovatko hyödykkeet ja niiden muodostamat kokonaisuudet eroteltavissa toisistaan ja käsitelläkö ne kirjanpidollisesti erillisinä suoritteina, jolloin saman

sopimuksen sisältämällä suoritteilla voi olla erilainen tulouttamisajankohta. (Ihamäki 2014, 19; KHT-Media 2014, 12)

Erillinen suoritevelvoite, joka pitää näin ollen myös erillisenä suoritteena tulouttaa, syntyy jos se on selkeästi eroteltavissa ja yksilöitävissä, ja luovutuksen saajan (asiakkaan) on mahdollista siitä sellaisenaan tai jonkun muun helposti saatavilla olevan voimavaran kanssa hyötyä. Vaivattomasti saatavissa olevalla voimavaralla tarkoitetaan käytännössä tilannetta, jossa kyseinen yhteisö tai jokin toinen markkinoilla toimiva yhteisö myy tavaraa tai palvelua säännöllisesti erikseen, jolloin asiakas pystyisi tämän muuta kautta hankitun voimavaran kanssa hyötymään tavarasta tai palvelusta sellaisenaan. (Haaramo 2014, 567; KHT-Media 2014, 13–14)

Asiakkaan tulee siis hyötyä tästä yksittäisestä suoritevelvoitteesta ilman loppuja sopimuksessa luvattuja tavaroita tai palveluja, jotta se käsitetään erilliseksi suoritevelvoitteeksi. Tällaisessa tilanteessa tietysti myös erillään muista sopimukseen liittyvistä lupauksista, yhteisön lupaus kyseenomaisen tavaran tai palvelun tulee olla yksilöitävissä. (KHT-Media 2014, 14) Oletettavasti tällaiset tilanteet liittyvät ennen kaikkea tavaroiden ja palvelujen erotettavuuteen erillisinä suoritevelvoitteina.

Jos asiakassopimuksessa luvattu hyödyke ei ole edellä mainituin tavoin erotettavissa ja näin ollen yksilöitävissä erilliseksi suoritevelvoitteeksi, on yhteisön yhdisteltävä kyseenomainen tavara tai palvelu muihin luvattuihin hyödykkeisiin, jotta voidaan tunnistaa tavara- tai palvelukokonaisuus (KHT-Media 2014, 14–15). Ihamäki (2014, 19) antaa artikkelissaan tästä esimerkin rakennusalalta, jossa rakennusyhtiö rakentaa talon asiakkaalle. Urakasopimuksessa on sovittu, että urakoitsija vastaa projektin johtamisesta, suunnittelusta, perustustöistä, sähköistyksistä ja kaikista muista tavaroista ja palveluista, joita talon valmiiksi saattamiseen tarvitaan. Vaikka rakennusyhtiö tarjoaa näitä palveluitaan myös erillisinä, jolloin myös asiakas pystyisi näistä periaatteessa erillisinä hyödykkeinä hyötymään, niin sopimuksen sisällön mukaan nämä suoritevelvoitteet eivät ole erotettavissa toisistaan. Katsotaan rakennusyhtiön suorittavan kokonaisvaltaista integrointipalvelua asiakkaalle sopimuksen mukaisen suoritteensa luovuttamiseksi. Näin ollen kyseessä on yksi suoritevelvoite. (Ihamäki 2014, 19)

Esimerkin avulla voidaan päätellä tämän johtavan siihen, että rakennusalan toimijat käsittelevät vastaavanlaisissa normaaliin liiketoimintaansa kuuluvissa urakkasopimuksissa luvatut tavarat ja palvelut kirjanpidollisesti yhtenä suoritevelvoitteena. Onhan kyse selkeästä tavara- ja palvelukokonaisuudesta.

### **2.2.3. Transaktiohinnan määrittely**

Kuten aiemmin on mainittu, asiakassopimuksen olemassaolo vaatii aina kaupallisen sisällön ja merkityksen, eli sopimuksen täyttämisen tulee saada aikaiseksi kassavirta sopimuksen osapuolien välille. Tämä kassavirta on sopimuksen transaktiohintaa eli sopimuslupauksen täyttämisestä saatava vastike. Standardin sisältämän viisivaiheisen mallin kolmanteen vaiheeseen kuuluu tämän sopimuksen sisältämän transaktiohinnan määrittäminen. Toisin sanoen tehtävänä on arvostaa kukin asiakassopimus. Arvostamisella tarkoitetaan, että yhteisön on tuloutettava kyseiselle suoritevelvoitteelle kohdistettu transaktiohinnan määrä, kun suoritevelvoite täyttyy. Suoritevelvoite taas katsotaan täytetyksi, kun yhteisö on luovuttanut sopimussuorituksen asiakkaalle ja näin olleen asiakas saa hallinnan kyseenomaiseen tuotteeseen, palveluun tai niiden muodostamaan kokonaisuuteen. Täten suoritevelvoitteen täyttämällä on suora yhteys suoritevelvoitteen oikea-aikaiseen tulouttamiseen, jota tarkastellaan myöhemmin omana vaiheenaan. (Haaramo 2014, 569; KHT-Media 2014, 15, 18)

Transaktiohintaa on se vastikkeen määrä, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu sopimuksen mukaan luovutettavia tavaroita ja palveluita vastaan. Transaktiohintaan ei sisälly kolmansille osapuolille kerätyt maksut, kuten myynteihin perustuva arvonlisävero. Hinnan määrittelyssä olennaista on ottaa huomioon sopimusehdot, eli että sopimuksessa luvatut hyödykkeet luovutetaan asiakkaalle juuri siten, kun sopimuksessa on sovittu eikä sopimusta muuteta tai peruuteta. (KHT-Media 2014, 18–19)

Tulee huomata, että transaktiohintaa ei kuitenkaan ole aina välttämättä samansuuruinen kuin sopimushintaa. Transaktiohinnassa tulee nimittäin huomioida sopimushintaan mahdollisesti vaikuttavat muuttuvat tekijät ja olosuhteet. Näitä sopimukseen mahdollisesti sisältyviä ja näin transaktiohinnan määrittämiseen

vaikuttavia seikkoja ovat muuttuva vastike, merkittävän rahoituskomponentin sisältyminen sopimukseen, muuna kuin rahana suoritettava vastike ja asiakkaalle maksettava vastike. (KHT-Media 2014, 19)

Kuten aiemmin on mainittu, transaktiohinnan määrä on se, jonka yhteisö odottaa saavansa vastineeksi luovuttamistaan tavaroista tai palveluista. Muuttuvan vastikkeen kohdalla tämä yhteisön oman harkinnan ja arvioinnin merkitys korostuu, kun vastikemäärään voivat vaikuttaa muun muassa erilaiset alennukset, vähennykset, palautukset, hyvitykset, kannustimet ja rangaistusseuraamukset. Myös esimerkiksi tuotteen palautusoikeus tai määrätyn vaiheen saavuttamisesta luvattu kiinteä suoriutumiseen perustuva bonus tekevät vastikkeesta muuttuvan. (KHT-Media 2014, 19) Esimerkiksi tuotteen palautusoikeuden vallitessa yhteisö ei saa tulouttaa koko suoritevelvoitteen täyttämisestä muodostuvaa myyntituottoa, mikäli katsotaan, että todennäköisyys liikevaihdon peruuntumiselle on merkittävä (CPA 2015).

Vastike on muuttuva, mikäli niin on sopimuksessa sovittu tai jos voidaan odottaa hinnanhuojennusta yhteisön tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen tai nimenomaisten ilmoitusten perusteella. Toisaalta muuttuvaan vastikkeeseen eli tässä tapauksessa hintahuojennuksen huomioimiseen riittää myös, jos katsotaan, että yhteisön aikomuksena on tarjota asiakkaalle alennus tai hyvitys. (KHT-Media 2014, 20)

Transaktiohinnasta muuttuvat voi tehdä myös sopimukseen sisältyvä merkittävä rahoituskomponentti, vaikkei siitä olisi nimenomaisesti sovittu. Vastikkeen määrään vaikuttava merkittävä rahoituskomponentti saattaa siis muodostua jo pelkästään sopimukseen sisältyvien maksuehtojen perusteella. Merkittävä rahoituskomponentti muodostuu, kun sovittujen maksuajankohtien perusteella asiakas tai yhteisö saa merkittävänä rahoitushyödyn liittyen sopimuksen mukaisen hyödykkeen luovuttamiseen asiakkaalle. Tällaisessa tilanteessa yhteisön on oikaistava sopimuksessa luvattua vastikemäärää rahan aika-arvon vaikutuksella. (KHT-Media 2014, 21)

Rahan aika-arvon arvioinnissa olennaista ovat esimerkiksi sopimuksen mukaisen vastikkeen ja käteismyynnin ero (kassa-alennukset), luovutuksen ja maksun

toimeenpanon välinen ajanjakso sekä markkinakorkokannat. On hyvä huomioida, että luovutuksen ja maksun välisen aikaviiveen ollessa enintään yhden vuoden, ei rahan aika-arvoa tarvitse ottaa huomioon. (Ihamäki 2014, 20) Alla on kuvattu esimerkki (CPA 2015) tilanteesta, jossa rahan aika-arvo vaikuttaa transaktiohintaan ja näin tuloutettavaan liikevaihtoon:

\*Yritys tekee sopimuksen asiakkaan kanssa hyödykkeestä, joka luovutetaan asiakkaalle kahden vuoden päästä. Yritys tarjoaa kaksi maksutapavaihtoehtoa: 5000 euroa hallintaoikeuden siirtyessä tai 4000 euroa, kun sopimus allekirjoitetaan. Asiakas valitsee itselleen edullisemman vaihtoehdon eli hyödykkeen maksettavaksi heti sopimuksen solmimisen yhteydessä. Näin ollen sopimus, josta maksu saadaan heti, mutta tavara luovutetaan vasta kahden vuoden kuluttua, sisältää merkittävän rahoitushyödyn yritykselle. Yritys määrittelee vallitsevan korkotason huomioiden diskonttauskoroksi 6 prosenttia, joka toteutuisi yrityksen ja sen asiakkaan välisessä erillisessä rahoitustransaktiossa samana ajankohtana.

#### Transaktion kirjaukset:

→sopimuksen allekirjoitusajankohta: maksutapahtuma 4 000 € tulee kassaan ja kirjataan velaksi.

→kummankin vuoden korot 494 € (240 € + 254 €) kirjataan korkokuluihin ja velaksi.

→suoritevelvoitteen täyttämisaikajankohta: 4 494 € velka kirjataan pois ja myyntituotto 4 494 € tuloutetaan liikevaihdoksi. (CPA 2015)

Näin ollen voidaan huomata, että merkittävän rahoitushyödyn huomioiminen transaktiohinnassa tuo yritykselle korkokuluja ja nostaa lopullisen tuloutetun liikevaihdon määrää. Toisaalta yrityksellä on myös ollut kahden vuoden ajan mahdollisuus investoida ennakkoon saatu vastikemäärä. Huomattava kuitenkin on, että mikäli asiakas saa vastaavanlaisessa sopimustilanteessa itse valita tuotteen tai palvelun luovutusajankohdan, asiakassopimukseen ei tällöin sisälly merkittävää rahoituskomponenttia (KHT-Media 2014, 22).

Transaktiohinnan määrittämiseen vaikuttaa myös muuna kuin rahana suoritettava vastike ja sen määrä. Kun asiakas lupaa vastikkeen muussa muodossa kuin rahana, on yhteisön arvostettava suoritettava vastike sen käypään arvoon. Jos saatavan vastikkeen käypää arvoa ei pystytä kohtuudella arvioimaan, yhteisön on arvostettava se epäsuorasti perustuen luovutettavien tavaroiden ja palveluiden erillismyyntihintaan. Joskus asiakas saattaa antaa hyödykkeitä edistääkseen yhteisön sopimuksen täyttämistä, tällöin yhteisön on arvioitava saako se tarjottuihin tavaroihin tai palveluihin määräysvallan. Jos yhteisö saa näihin määräysvallan, tulee hyödykkeet käsitellä asiakkaalta saatuina muuna kuin rahana maksettuna vastikkeena. (KHT-Media 2014, 23) Tulee huomata, että aiemmin mainitut myynnin edistämistä varten tehtävät vaihtosopimukset eivät kuitenkaan kuulu IFRS 15 -standardin soveltamispiiriin.

Viimeinen IFRS 15 -standarditekstissä määritelty transaktiohinnan määrittelyyn vaikuttava seikka on asiakkaalle maksettava vastike. Tällainen asiakkaalle maksettava vastike sisältää ne käteisvarat, joiden yhteisön sopimuksen mukaan odotetaan maksavan asiakkaalle. Asiakkaalle suoritettavan vastikkeen määrä pitää sisällään myös hyvitykset tai muut erät, kuten kupongit ja voucherit, joilla voidaan hyvittää asiakkaan velkoja yhteisölle. Jos asiakkaalle maksettavan vastikkeen määrä ylittää asiakkaalta erillisenä saatavan tavaran tai palvelun käyvän arvon, ylimenevä rahamäärä tulee käsitellä transaktiohintaa pienentävänä ja näin myyntituottojen vähennyksenä. Puolestaan jos maksettava vastike on tavanomainen maksu asiakkaalta saatuja tavaroita ja palveluita vastaan, käsitellään transaktio kirjanpidossa normaalina ostona. (KHT-Media 2014, 23–24)

#### **2.2.4. Transaktiohinnan kohdistus**

Transaktiohinnan määrittämisen jälkeen hinta täytyy kohdistaa suoritevelvoitteelle ennen sen tulouttamista. Hinta tulee kohdistaa kullekin suoritevelvoitteelle rahamääränä, joka kuvaa yhteisön odotettavissa olevaa vastiketta luovuttamiaan tavaroita ja palveluita vastaan. Hinnan kohdistamisen tavoitteena on arvostaa jokainen yksilöity suoritevelvoite suhteessa sen erillismyyntihintaan, kuitenkin alennukset ja muuttuva vastike huomioon ottaen. Erillismyyntihinnalla tarkoitetaan hintaa, joka suoritteesta saataisiin, jos se myytäisi erillisenä tavarana tai palveluna. Kaikille hyödykkeille ei erillismyyntihintaa kuitenkaan aina ole määriteltävissä, jolloin

transaktiohinnan kohdistaminen perustuu yhteisön arvionvaraisuuteen. (Haaramo 2014, 570; KHT-Media 2014, 24–25) Tällöin yhteisön on otettava huomioon muun muassa vallitsevat markkinaolosuhteet, hyödykkeen mahdolliset erityispiirteet ja se asiakasluokka, jolle hyödyke on tarkoitus luovuttaa (CPA 2015).

IFRS 15 -standardi tarjoaa erillismyyntihinnan arvioimiseen kolme erilaista menetelmää, joskin myös muiden menetelmien käyttö jätetään sallittavaksi. Nämä standardissa esitellyt menetelmät ovat: oikaistuun markkina-arvoon perustuva lähestymistapa, odotettavissa oleviin menoihin ja katteeseen perustuva menetelmä sekä jäännösmenetelmä. Markkina-arvoon perustuvan menettelyn ideana on arvioida hintaa, jonka asiakas olisi näissä markkinaolosuhteissa valmis maksamaan kyseisestä hyödykkeestä. Voidaan verrata myös kilpailijoiden näillä markkinoilla tarjoamia vastaavanlaisia tavaroita ja palveluita sekä niistä saatuja hintoja. Suoritevelvoitteen täyttämistä odotettavissa olevien menojen arviointi on myös hyvä lähestymistapa transaktiohinnan kohdistamisessa. Yhteisö voi ennustaa tulevat menot ja lisätä suoritevelvoitteelle asiaankuuluvan katteen. (KHT 2014, 24–25)

Viimeinen standardissa esitelty erillismyyntihinnan arviointiin soveltuva menetelmä perustuu jäännösarvoon, joka jää jäljelle, kun sopimuksen kokonaistransaktiohinnasta vähennetään muiden sopimuksen mukaan luovutettavien tavaroiden ja palveluiden erillismyyntihinnat. Tätä menetelmää saa käyttää kuitenkin vain, jos yhteisön myymän hyödykkeen myyntihinnat vaihtelevat erittäin paljon asiakkaan mukaan, jolloin hyödykettä edustavan erillismyyntihinnan määrittely on äärimmäisen hankalaa tai mikäli yhteisö ei ole vielä aiemmin erillismyynyt kyseistä hyödykettä eikä näin ollen ole määrittellyt sille (vielä) hintaa. (KHT 2014, 25)

Standarditekstissä (KHT-Media 2014, 24) mainitaan, etteivät transaktiohinnan kohdistamisessa käytettävän erillismyyntihinnan määrittelyyn soveltuvat menetelmät kuitenkaan rajoitu näihin edellä mainittuihin. Voidaan täten olettaa, että yhteisöt voivat käyttää oman harkinnan mukaan myös muita menettelytapoja tai esimerkiksi standardissa esitettyjen menetelmien yhdistelmää, mikäli niiden käyttäminen on relevanttia ja hyvin perusteltua.

Transaktiohinnan kohdistamisessa on otettava huomioon myös alennusten suhteellinen osuus hyödykkeiden erillismyyntihinnoista. Tästä esimerkkinä voidaan antaa jälleenmyyjä, joka myy tietokoneen ja tulostimen asiakkaalle pakettina 900 eurolla, johon sisältyy 100 euron alennus. Laitteiden erillismyyntihinnat ovat seuraavat: tietokone 700e ja tulostin 300e. Kun yritys kohdistaa koko transaktiohinnan suoritevelvoitteille, on sen laskettava alennuksen suhteellinen osuus kummankin laitteen erillismyyntihinnasta. Näin ollen kohdistettu transaktiohintaa on tietokoneelle 630e ( $=900 \cdot (700/1000)$ ) ja tulostimelle 270e ( $=900 \cdot (300/1000)$ ). (CPA 2015)

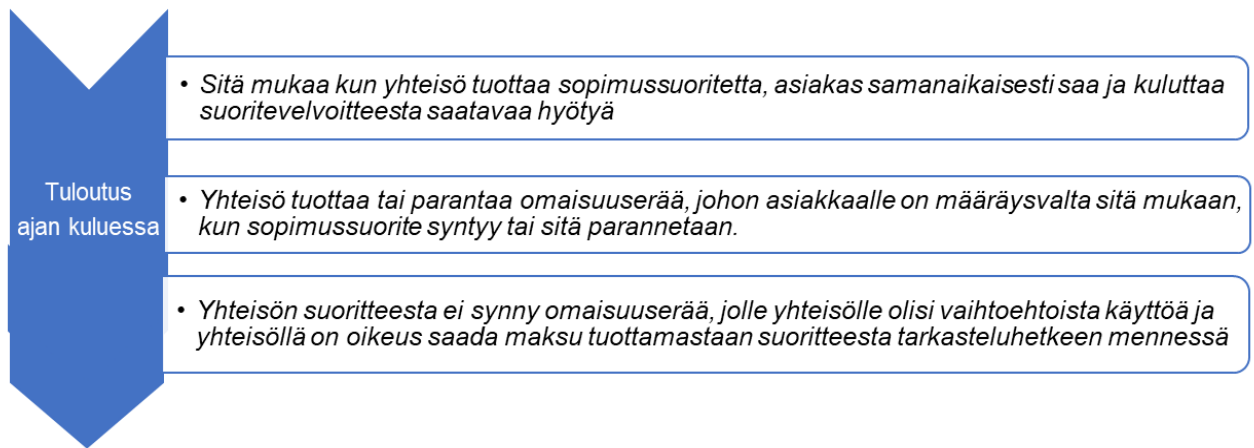
### 2.2.5. Tuloutus

Viisivaiheisen mallin viimeinen vaihe on sopimusvelvoitteen täyttämistä saatavan myyntiuoton tulouttaminen. Kuten aiemmin on kerrottu, sopimusvelvoitteen täyttäminen on se hetki, kun tavara tai palvelu luovutetaan asiakkaalle ja asiakas saa siihen määräysvallan. Yhteisön tulee siis kirjata myyntituotto, kun (tai sitä mukaa kuin) se luovuttaa sopimuksessa luvattun tavaran tai palvelun (omaisuuserän) asiakkaalle. Tavarat ja palvelut lasketaan omaisuuseriksi, vaikka ne olisivat sitä vain hetkellisesti, kun ne vastaanotetaan tai käytetään, kuten usein palveluiden tapauksessa tapahtuu. (KHT-Media 2014, 15)

Kuten aiemmin on todettu, IFRS-standardien myötä tasepohjaisen informaation merkitys on kasvanut, mikä näkyy myös IFRS 15 -standardissa, johon on otettu uutena tulouttamiseen vaikuttava määräys suoritevelvoitteen määräysvallan siirtymisestä. Yhteisön on siis pidettävä omaisuuserä tuloutumattomana eränä taseessaan, kunnes suoritevelvoite on täytetty ja se voidaan tulouttaa. (Peill ja Virolainen 2014, 34) Omaisuuserään kohdistuvalla määräysvallalla tarkoitetaan asiakkaan kykyä ohjata olennaisilta osin sen käyttöä ja siitä saatavaa hyötyä. Määräysvaltaan kuuluu myös asiakkaan kyky estää muita käyttämästä omaisuuserää tai hyötymästä siitä. Omaisuuserän hyödyillä viitataan potentiaalisiin rahavirtoihin, jotka voidaan vastaanottaa käyttämällä omaisuuserää tavaroiden tai palveluiden tuottamiseen, muiden omaisuuserien arvon kasvattamiseen, velkojen maksamiseen tai kulujen vähentämiseen. Lisäksi rahallinen hyöty voidaan saavuttaa myymällä tai vaihtamalla omaisuuserä, antamalla omaisuuserä panttina lainan vakuudeksi tai yksinkertaisesti vain pitämällä omaisuuserä hallussa. (KHT-Media 2014, 15)



Asiakassopimuksista saatavien myyntituottojen tulouttamisessa olennaista on, täytetäänkö sopimuksen mukainen suoritevelvoite yhtenä ajanhetkenä vai ajan kuluessa. Tämä suoritevelvoitteen täyttämistapa tulee olla selvillä sopimuksen solmimisajankohtana. Standardi määrittelee mitkä suoritevelvoitteet katsotaan täytettäväksi ajan kuluessa, ja mitkä puolestaan ovat yhtenä ajankohtana täytettäviä suoritevelvoitteita. Tulouttaminen tapahtuu ajan saatossa eli osatuloutuksena, mikäli yksikin alla olevassa kuviossa 4 esitetyistä kriteereistä täyttyy. (KHT-Media 2014, 15–16)



Kuvio 4. Ajan kuluessa täytettävät suoritevelvoitteet (KHT-Media 2014, 15–16)

Ensimmäisen kriteerin mukainen tilanne tulee esille tyypillisesti palvelusopimuksissa, kuten kuljetuspalveluissa. Toisen kriteerin mukainen tilanne on normaali pitkäkestoisessa projektiliiketoiminnassa (tyypillisesti rakennusalalla), jolloin myyjäyhteisöllä tällaiset omaisuuserät käsitellään keskeneräisenä tuotantona. Puolestaan viimeisen kriteerin kohdalla mainittu tilanne voi tulla, jos sopimuksessa rajataan omaisuuserän vaihtoehtoista käyttöä tai mikäli tuotettu suorite on hyvin erityinen ja varta vasten asiakkaalle räätälöity. (Haaramo 2014, 571; Huefner 2015, 80)

Ajan kuluessa täytettävien suoritevelvoitteiden kohdalla on tärkeää pystyä määrittämään, kuinka paljon myyntituottoa voidaan tulouttaa kuhunkin

tarkasteluhetkeen mennessä. Tämän ratkaisemisesta varten tarvitsee määrittää koko suoritevelvoitteen täyttämistä. Täyttämistä määrittämisessä voidaan käyttää tuotokseen ja panokseen perustuvia menetelmiä. Tuotokseen perustuvaa menetelmää käytettäessä tarkasteluhetkellä luovutetun omaisuuserän arvo suhteutetaan jäljellä oleviin tulevaisuudessa sopimuksen mukaan luovutettaviin tavaroihin ja hyödykkeisiin. Panokseen perustuvissa menetelmissä myyntituotto lasketaan tarkasteluhetkeen mennessä yhteisön käyttämien panosten mukaan, perustuen muun muassa tehtyihin työtunteihin, kulutettuihin voimavaroihin tai syntyneisiin menoihin. Täyttämistä saadaan, kun näitä tehtyjä panoksia verrataan sopimuksen mukaisen suoritevelvoitteen täyttämiseksi odotettavissa oleviin kokonaispanoksiin. (KHT-Media 2014, 25, 41–42)

Yhteisön täytyy ottaa täyttämistä määrittämismenetelmän valinnassa huomioon asiakkaalle luovutettavan tavaran tai palvelun luonne. Valittua menetelmää tulee myös noudattaa johdonmukaisesti aina samankaltaisten suoritevelvoitteiden kohdalla. Lisäksi yhteisön on otettava huomioon olosuhteiden muutokset ajan kuluessa. Mahdollisten muutosten huomioon ottamiseksi, yhteisön tulee päivittää määrittämänsä koko ajan kuluessa täytettävän suoritevelvoitteen täyttämistä jokaisen raportointikauden lopussa. (KHT-Media 2014, 17–18)

Jos mikään ajan kuluessa tuloutettavien suoritteiden kriteereistä ei täyty, yhteisö täyttää suoritevelvoitteen yhtenä ajankohtana, jolloin suoritevelvoite on tuloutettava kertaluonteisesti. Tässä tuloutustavassa olennaista ja samalla myös mahdollisesti haastavaa on löytää tuo tulouttamisen ajanhetki. Ajankohdan määrittelyssä on huomioitava aiemmin esitetyt määräysvallan siirtymistä määrittävät vaatimukset. (KHT-Media 2014, 16)

Näiden lisäksi yhteisön on otettava huomioon seuraavat määräysvaltaan yleisesti viittaavat seikat: yhteisön oikeus maksuun, asiakkaan omistusoikeus omaisuuserään, asiakkaan fyysinen hallinta omaisuuserään, asiakkaan riskit ja edut omaisuuserästä ja asiakkaan hyväksyntä omaisuuserälle. Tulee huomata, että kyseinen luettelo standardissa esitetyistä viittauksista omaisuuserän määräysvallan siirtymisestä asiakkaalle ei ole tyhjentävä eikä näiden seikkojen olemassaolo aina välttämättä tarkoita määräysvallan muodostumista. (KHT-Media 2014, 16–17) Voidaan täten

olettaa, että tässä kohtaa yhteisön oma harkinta ja arvio ajankohdasta määräysvallan muodostumisen ajankohdasta saa painoarvoa.

### **2.2.6. Yhteenveto viisivaiheisesta mallista**

IFRS 15 -standardi antaa hyvin yksityiskohtaisen ohjeistuksen viisivaiheisen mallin eri kohdista, joten on loogista esittää vielä tiivistetysti yhteenveto eri vaiheinen pääkohdista. Näiden kaikkien vaiheiden läpikäynti on tehtävä sopimuksen syntyajankohtana (Deloitte 2020). Toki voidaan olettaa, että varsinkin yhteisöjen liiketoiminnalle tyypillisten sopimusten käsittelymalli on jo valmiina silloin, kun sopimusta solmitaan.

1. Ensimmäiseksi on tärkeää yksilöidä jokainen asiakassopimus. Asiakassopimus solmitaan kahden tai useamman tahon välille ja se synnyttää sen osapuolille toimeenpantavia oikeuksia ja velvoitteita sekä sisältää kaupallisen substanssin. Myös suulliset ja niin sanotut hiljaiset sopimukset tulee huomioida. Saman asiakkaan kanssa tehtyjä sopimuksia on tietyn ehdoin mahdollisuus yhdistää sopimuskokonaisuudeksi. (KHT-Media 2014, 8–9)

2. Toisessa vaiheessa yksilöidään sopimuksen sisältämä suoritevelvoite. Suoritevelvoite on sopimuksen sisältämä lupaus tavarain tai palvelun siirtämisestä asiakkaalle. Sopimuksen sisältämä suoritevelvoite tulee käsitellä erillisinä, mikäli asiakas pystyy hyötymään sen vastaanottamisesta sellaisenaan, erillään muista sopimuksessa luvatuista tavaroista tai palveluista. Muutoin sopimuksen sisältämät suoritevelvoitteet käsitellään kokonaisuudessaan yhtenä suoritevelvoitteena. (Ihamäki 2014, 19; KHT-Media 2014, 12)

3. Kolmanneksi määritellään sopimuksessa luvattujen tavarain ja palveluiden vastike eli transaktiohintaa. Transaktiohintaa on se vastikkeen määrä, jonka yhteisö voi sopimuksen perusteella odottaa saavansa lupaamistaan tavaroista ja palveluista. Transaktiohinnan määrittelyssä on otettava huomioon mahdollisesti sopimukseen sisältyvät muuttuvat tekijät: muuttuva vastike, merkittävän rahoituskomponentin sisältyminen sopimukseen, muuna kuin rahana suoritettava vastike ja asiakkaalle maksettava vastike. (KHT-Media 2014, 18–19)

4. Neljännen vaiheen tarkoitus on kohdistaa transaktiohintaa asiakassopimuksen suoritevelvoitteelle. Kohdistaminen tehdään sopimuksen sisältämien suoritevelvoitteiden erillismyyntihintojen suhteessa. Yhteisön on otettava luvattujen tavaroiden ja palveluiden erillismyyntihintojen määrittelyssä huomioon kaikki kohtuudella saatavissa oleva tieto. (KHT-Media 2014, 24–25)

5. Viimeisessä vaiheessa sopimuksen sisältämän suoritevelvoitteen transaktiohintaa tuloutetaan eli kirjataan myyntituloksi (liikevaihdoksi). Tuloutus tapahtuu joko tietyllä ajanhetkellä tai ajan kuluessa. Tuloutusajankohdan määrittelyssä olennaista on sopimuksessa luvattun tavaran tai palvelun määräysvallan siirtyminen asiakkaalle. Jos tuloutus tehdään ajan kuluessa, tulee yhteisön arvioida ja määrittää selkeästi sopimuksen suoritevelvoitteen täyttämistä kullakin tarkasteluhetkellä. Mikäli tuloutus puolestaan tapahtuu tietynä ajankohtana, on kyse hetkestä, jolloin asiakas saa suoritevelvoitteen määräysvallan. (KHT-Media 2014, 15–17)

### **2.2.7. Sopimuksesta aiheutuvat menot**

IFRS 15 -standardin sisältöön kuuluu edellä käytyjen tavoitteiden, soveltamisalan sekä kirjaamisen ja arvostamisen (viisivaiheinen malli) lisäksi vielä sopimuksesta aiheutuvien menojen käsittelyn sekä tilinpäätöksen esittämistavan läpikäynti. Tässä luvussa tarkastellaan sopimusmenojen määritelmää ja niiden kuluksi jaksottamista. Seuraavassa luvussa puolestaan perehdytään standardin esittämistapaan ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

Standardi ottaa asiakassopimuksesta saatavan myyntituoton tulouttamisen ohella kantaa sopimusmenojen kirjaamiseen. Tämä on relevanttia, sillä erityisesti tietyillä toimialoilla näiden menojen osuus on hyvinkin merkittävä. Sopimusmenot jaetaan kahteen luokkaan: sopimuksen saamisesta aiheutuviin menoihin ja sopimuksen täyttämistä aiheutuviin menoihin. Sopimuksen saamisen seurauksena aiheutuvat menot ovat menoja, joita yhteisölle ei olisi ilman sopimuksen syntymistä muodostunut. Toisin sanoen ne ovat menoja sopimuksen saamiseksi, kuten myyntipalkkioita. Yhteisön on kirjattava tällaiset menot omaisuuseräksi, jos on odotettavissa, että yhteisö saa kerrytettyä kyseisiä menoja vastaavan tulon. Puolestaan sellaiset menot, jotka syntyvät pyrkimyksestä sopimuksen solmimiseksi, tulee kirjata kuluksi, mikäli ne

syntyvät joka tapauksessa riippumatta siitä, onko sopimus saatu. Toki tällaiset kustannukset voidaan sopia nimenomaisesti asiakkaalta veloitettaviksi, jolloin yhteisö ei tietenkään kirjaa näitä kuluiksi. (KHT-Media 2014, 28; PwC 2014)

Toinen ja huomattavasti merkittävämpi sopimuksesta aiheutuvien menojen kategoria on sopimuksen täyttämistä johtuvat menot. Tällaiset sopimusmenot käsitellään IFRS 15 -standardin mukaisesti, mikäli ne eivät kuulu vaihto-omaisuuden (IAS 2), aineellisen käyttöomaisuuden (IAS 16) tai aineettomien hyödykkeiden (IAS 38) käsittelyn piiriin. Tulouttamisstandardin mukaan yhteisön tulee aktivoida taseeseen omaisuuseräksi sopimuksen täyttämistä aiheutuvat menot, jos (KHT-Media 2014, 28–29):

1. ne liittyvät välittömästi sopimukseen (tai tulevaan sopimukseen) eli ne voidaan nimenomaisesti yksilöidä kyseistä sopimusta koskeviksi,
2. ne tuottavat tai parantavat yhteisön niitä voimavaroja, joita käytetään suoritevelvoitteiden täyttämiseen; ja
3. niitä vastaan on odotettavissa kerryttää vastaava rahamäärä eli tulo.

Sopimuksesta aiheutuvien menojen kuluksi jaksottamisessa olennaista on se, että se tehdään suhteessa sopimuksesta odotettavissa oleviin tuloihin. Omaisuuserä on täten jaksotettava kuluksi systemaattisella tavalla suhteellisena osuutena asiakkaalle luovutetuista tavaroiden ja palveluiden määrästä tarkasteluhetkellä. Menojen määrittelyn helpottamiseksi, standardissa listataan sopimuksen täyttämiseen ei-välittömästi kuuluvat menot, jotka kirjataan suoraan kuluksi niiden toteutumishetkellä. Näitä ovat hallinnon menot ja yleismenot, materiaali- tai palveluhävikistä johtuvat menot sekä menot, jotka aiheutuvat sopimuksen sisältämistä jo luovutettuihin suoritevelvoitteiden tuottamisesta. Myös sellaiset menot, joista yhteisö ei pysty erottamaan, liittyvätkö ne täytettyihin vai täyttämättömiin suoritevelvoitteisiin, on kirjattava kuluksi niiden toteutuessa. (KHT-Media 2014, 29)

### **2.2.8. Esittämistapa ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot**

Viimeinen standardin sisällössä ilmaistava seikka koskee standardin mukaisten määräysten noudattamisen esittämistapaa sekä niistä tilinpäätöksessä esitettäviä

tietoja. Esittämistavalla tarkoitetaan, että jommankumman sopimusosapuolen toimiessa sopimuksen mukaisella tavalla, on yhteisön esitettävä sopimukseen perustuva omaisuuserä tai velka taseessa riippuen yhteisön tuottaman suoritteen ja asiakkaan maksaman vastikkeen välisestä suhteesta. Yhteisön ehdottomat oikeudet vastikkeeseen on esitettävä erillisenä saamisena. Ehdottomuudella tarkoitetaan sitä, että ainoastaan ajan kuluminen on edellytys vastikkeen maksun erääntymiselle. Tällainen saaminen tulee esittää tilinpäätöksessä velkana, mikäli asiakas on suorittanut maksun tai se on erääntynyt ennen kuin yhteisö luovuttaa suoritevelvoitteen asiakkaalle. Velan tarkoituksena on kuvata yhteisön velvoitetta luovuttaa asiakkaalle tavaroita tai palveluita saatua vastiketta vastaan. Toisaalta yhteisön luovuttaessa suoritevelvoitetta ennen kuin asiakas maksaa vastikkeen tai maksu erääntyy, on yhteisön esitettävä tämä tilinpäätöksessä omaisuuseränä (kuitenkin ilman sitä vastikemäärää, joka esitetään saamisena). Loogisesti tämän omaisuuserän tarkoituksena on puolestaan kuvata yhteisön oikeutta vastikkeeseen niistä tavaroista tai palveluista, jotka se on jo luovuttanut asiakkaalle. (KHT-Media 2014, 30)

Standardi määrittelee ne seikat, jotka yhteisön on standardin noudattamiseen liittyvistä tiedoista esitettävä tilinpäätöksessään. Kuten työssä on jo edellä todettu, esitettävien tietojen tavoitteena on antaa yhteisöjen tilinpäätöstietojen käyttäjille riittävästi arvokasta informaatiota asiakassopimuksista saatavien myyntituottojen ja kassavirran määrästä, luonteesta, ajoituksesta ja epävarmuudesta. Sekä laadullisia että määrällisiä tietoja on annettava yhteisön asiakassopimuksista, merkittävään harkintaan perustuvista ratkaisuista ja niihin tehdyistä muutoksista sekä asiakassopimuksesta aiheutuvista menoista kirjatuista omaisuuseristä. Sopimuksesta aiheutuvien menojen kirjaamisesta on raportointikaudella kuluksi jaksotetun määrän lisäksi annettava kuvaus siitä menetelmästä, jota yhteisö käyttää määrittäessään kuluksi jaksotettavan määrän. (KHT-Media 2014, 31, 35)

Asiakassopimuksista esitetään seuraavat rahamäärät (ellei niitä ole eritelty jo laajassa tuloslaskelmassa muiden standardien mukaisesti): asiakassopimuksista kirjatut myyntituotot erillään muista myyntituotoista ja asiakassopimusten saamisista tai omaisuuseristä kirjattujen arvonalentumistappiot erillään muista sopimuksista aiheutuvista arvonalentumisista. Asiakassopimusten myyntituotot tulee jaotella ryhmiin sen mukaan, miten taloudelliset tekijät vaikuttavat näiden myyntituottojen määrään,

luonteeseen, ajoittumiseen ja epävarmuuteen. Yhteisön on ryhmittelytapaa valitessaan otettava huomioon tilinpäätöksen ulkopuolella, kuten tulosjulkaisuissa, vuosikertomuksissa ja sijoittajille annettavissa esityksissä esitettävät tiedot sekä operatiivisessa raportoinnissa esitettävät tiedot, jotka kuvaavat toimintasegmenttien taloudellista tuloksellisuutta. Käytettävissä olevia ryhmittelymuotoja ovat esimerkiksi tavara- tai palvelutyypin, maantieteellisen alueen, sopimustyyppin tai sopimuksen kestoajan mukaan ryhmitellyt myyntituotot. (KHT-Media 2014, 32, 55–56)

Tilinpäätöksessä on lisäksi esitettävä asiakassopimuksista johtuvien saamisten ja omaisuuserien alku- ja loppusaldot (ellei niitä eritellä taseessa tai sen liitetiedoissa), raportointikaudella kirjatut myyntituotot, jotka kauden alussa olivat osana sopimusperusteista velkaa ja raportointikaudella kirjatut myyntituotot aiemmillä tilikausilla täytetyistä suoritevelvoitteista. Olennaista on, että yhteisö selostaa, miten sen suoritevelvoitteiden täyttäminen ajoittuu tyypillisesti suhteessa niiden maksuajankohtaan. (KHT-Media 2014, 32–33) Tärkeää on raportoida ja selostaa nimenomaan näissä saamisten ja omaisuuserien käsittelyssä tapahtuneista muutoksista tai poikkeuksista sekä laadullisen että määrällisen informaation avulla (PwC 2014).

Asiakassopimukseen sisältyviin suoritevelvoitteisiin liittyen yhteisöjen tulee esittää kuvaus siitä, milloin ja miten se tyypillisesti täyttää suoritevelvoitteensa (tulouttamisajankohta). Lisäksi tilinpäätöksessä on kuvattavat merkittävät maksuehdot, suoritevelvoitteiden eli tavaroiden ja palveluiden luonne, niiden palautus- ja takaisinmaksuvelvoitteet sekä erityyppiset takuut ja niihin liittyvät velvoitteet. Näiden lisäksi on tärkeää, että yhteisö esittää tilinpäätöksessään raportointikauden lopussa täyttämättä olevien suoritevelvoitteiden kokonaistransaktioiden sekä tiedon siitä, milloin se odottaa tulouttavansa tämän vastikemäärän eli toisin sanoen tulouttavansa tämän summan liikevaihdoksi. (KHT-Media 2014, 33)

Jää yhteisön harkinnan varaan, kuinka paljon ja miten perusteellisia tietoja tilinpäätöksessä täytyy esittää, jotta ne voidaan todeta riittäviksi. Toisaalta yhteisö ei saa myöskään esittää liikaa merkityksettömiä detaljeja, ettei hyödyllisen tilinpäätöstiedon poimiminen käy sen käyttäjälle hankalaksi. (KHT-Media 2014, 31) Yhteenvedon voidaan todeta, että yhteisöjen tulee tilinpäätöksissään avata niille

tyypillinen myyntituottojen käsittelytapa, siihen liittyvät mahdolliset erikoisuudet ja poikkeukset sekä muutokset ja niiden perustelut, joita käsittelytapaan mahdollisesti on tilikauden aikana tehty. Voidaan vetää johtopäätös, että tulouttamisstandardin raportoinnissa merkittävää huomiota saa nimenomaan ne asiakassopimuksista saatavien myyntituottojen käsittelyssä käytettävät ratkaisut, joissa yhteisön oman harkinnan ja arvioinnin merkitys korostuu. Näistä tärkeimmät ovat suoritevelvoitteille kohdistetut transaktiohinnat ja tulouttamisen ajoittuminen (KHT 2014, 34). Yksinkertaisuudessaan tulouttamisstandardista tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkoituksena on antaa tietoa asiakassopimuksista jo tuloutetusta liikevaihdosta sekä niistä tulevaisuudessa odotettavissa olevasta liikevaihdosta (PwC 2014).

### **2.3. Standardin implementointi ja vaikutukset**

Tämän kappaleen tarkoituksena on syventyä tarkastelemaan IFRS 15 -standardin käyttöönottoa ja sen tuomia vaikutuksia yhteisöille. Standardin käyttöönotto muuttaa merkittävästi tilinpäätöstulojen kirjaamista ja raportointia sekä poistaa toimialojen erityispiirteet myyntituottojen tulouttamisessa. Toisin sanoen standardi on suunniteltu sovellettavaksi kaikilla toimialoilla. Aiemman tutkimuksen mukaan standardin myötä talousjohtamisen avainhenkilöiden on kiinnitettävä enemmän huomiota siihen, miten johtamisessa tehtävät tekniset valinnat heijastuvat yhteisön tilinpäätökseen. (Huefner 2015, 81)

Choubey (2016, 43) toteaa artikkelissaan, etteivät standardin käyttöönoton vaikutukset rajaudu koskemaan ainoastaan kirjanpitoa ja tilinpäätöstä vaan ne ulottuvat yhteisöjen päätöksentekoon, sisäisiin järjestelmiin, kontrolleihin ja prosesseihin saakka. Tätä tuloutusstandardin kokonaisvaltaista näkökulmaa ovat tuoneet esille myös suuret tilintarkastusyhteisöt. Alla oleva kuvio 5 havainnollistaa, ettei IFRS 15 -standardin käyttöönotto ole ollut ainoastaan kirjanpidollinen muutos.





Kuvio 5. IFRS 15 -standardin käyttöönoton vaikutukset (EY 2017)

Tulouttamisstandardin käyttöönotossa on taten huomioitava vaikutukset liiketoimintoihin, prosesseihin ja järjestelmiin, johtamiseen (erityisesti tuottojohtamiseen), työntekijäin suoritukseen ja palkitsemiseen, sidosryhmäsuhteisiin, verotukseen, sisäisiin kontroleihin sekä koulutukseen ja kommunikointiin. Näiden lisäksi huomiota on kiinnitettävä toimialakohtaisiin seikkoihin ja projektiliiketoiminnassa erityisesti projektien hallintaan. Käyttöönotossa keskeistä on sen huolellinen suunnittelu, datan kerääminen ja dokumentointi. Huolellinen suunnittelu pitää sisällään tarvittavien resurssien, budjetin ja henkilöstön kouluttamisen varmistamisen. Puolestaan uudenlaisen tulouttamiseen liittyvän datan kerääminen ja dokumentoiminen voi aiheuttaa tarpeen uudistaa yhteisöjen IT-järjestelmiä. (EY 2017)

Strauss (2017, 29) korostaakin artikkelissaan IT-järjestelmien muutostarpeisiin panostamista erityisesti tilanteissa, joissa yhteisöllä on ollut käytössään monenlaisia hinnoittelumenetelmiä ja myyntituottojen seuranta- ja raportointijärjestelmiä. Näiden uudistaminen ja päivittäminen on tärkeää, jotta järjestelmät mahdollistavat yhtenäisen tulouttamiskäytännön käyttöönoton, seurannan ja raportoinnin. Edelleen sekä sisäisen

että ulkoisen kommunikoinnin ja raportoinnin merkitys korostuu. Esimerkiksi sijoittajat ja osakkeenomistajat ovat kiinnostuneita yhteisöjen tilinpäätöstiedoista, joten on tärkeää pohtia, miten heitä informoidaan mahdollisista tulouttamistapojen muutoksista. Lisäksi on huomioitava mahdollinen muutos tulouttamisen ajoittumisessa (aikaistuminen tai viivästyminen), joka vaikuttaa suoraan yhteisön tilikaudella verotettavaan tuloon. Standardin käyttöönotto voi näin ollen vaikuttaa myös yhteisön verosuunnitteluun. (KPMG 2014)

Standardilla saattaa olla vain vähäinen vaikutus joihinkin yhteisöihin, mutta etenkin niihin yhteisöihin, joiden liiketoiminnalle aikaisemmat tulouttamissäännökset ovat antaneet vain vähän soveltamisohjeita, ovat vaikutukset kirjanpidollisesti merkittäviä (EY 2019). Erityisesti sellaisilla valmistusteollisuuden aloilla, joilla tarjotaan selkeästi erillisiä vakiohinnoiteltuja hyödykkeitä (suoritevelvoitteita) markkinoille, ei standardin käyttöönotto edellytä välttämättä minkäänlaista tulouttamiskäytäntöjen muutostarvetta. IFRS 15 -standardin mukaiset muutokset tulouttamiskäytännöissä vaikuttavat puolestaan eniten aloille, joissa tarjotaan yhdistettyjä tavaroiden ja palveluiden kokonaisuuksia, kuten ohjelmistoteollisuudessa, rakennus- ja kiinteistöalalla sekä televiestintä- ja media-alalla. Tulouttamiskäytäntöjen muutoksia aiheutuu todennäköisimmin myös aloille, joissa on pitkät tuotantocyklit, kuten mailu- ja rakennusteollisuuteen. (Huefner 2015, 81; Oncioiu ja Tănase 2016, 39)

Mercado ja Miller (2015, 19–20) nostavat artikkelissaan esille IFRS 15 -standardin merkittävimpiä huomioita rakennusalan kannalta. Rakennusalan näkökulmasta tärkeää on satsata asiakassopimusten keskitettyyn keräämiseen, analysointiin ja hallintaan. Tulee olla selvää, täytetäänkö kunkin sopimuksen suoritevelvoite tietyllä ajanhetkellä vai ajan kuluessa. Näin varmistutaan sopimuksen perusteella saatavien myyntituottojen oikeasta tulouttamisajankohdasta. Täten toimivien sisäisten kontrollien merkitys korostuu, jotta kaikki tarvittava sopimusdata saadaan kerättyä. Lisäksi artikkelissa korostetaan tulouttamiskäytäntöjen muutosten lisäävää vaikutusta yhteisöjen auditointivaatimuksiin. Auditointivaatimuksista nostetaan esille dokumentoinnin merkitys erityisesti yhteisöjen ennusteiden käyttämisestä myyntituottojen tulouttamisessa sekä mahdollisesti sisäisissä kontrolleissa, prosesseissa, periaatteissa ja käytännöissä tehdyistä muutoksista.

Tulee huomata, että IFRS 15 -standardin vaikutukset ulottuvat myös tiettyjen tuottoihin kuulumattomien erien käsittelyyn. Luonnollisesti näiden sopimuksesta aiheutuneiden kustannusten käsittelyn merkitys korostuu niiden osuuden ollessa merkittävä. Tällaisten menojen sääntelyn vaikutus esimerkiksi rakennusosalalla voi olla huomattava. (PwC 2014)

Tulouttamistapojen mahdollisten muutosten lisäksi standardi lisää tulouttamiseen liittyviä julkisia tiedonantovaatimuksia. Standardin käyttöönotossa mahdollisesti muuttunut myyntituottojen tulouttamismenetelmä on kuvattava huolellisesti yhteisön tilinpäätöksessä (Mercado ja Miller 2015, 21). Lisäksi tärkeää on, että yhteisöt ovat ajan tasalla standardista annettavista tulkinnoista ja poikkeuksista. Yhteisöjen tulee raportoida IFRS-tilinpäätöksessä erityisesti omalle liiketoiminnalleen poikkeuksellisten myyntituottojen käsittelystä tarkemmin. (EY 2017)

Yhteenvedona voidaan todeta, että niissä yhteisöissä, joissa standardin käyttöönotto on vaikuttanut sen tulouttamistapoihin, tapahtunut standardimuutos on ollut merkittävä. Tämä johtuu siitä, että tällöin muutoksia on todennäköisesti jouduttu tekemään kokonaisvaltaisemmin muun muassa yhteisön prosesseihin, päätöksentekoon, järjestelmiin ja kontroleihin. Toki lisääntynyt tulouttamiseen liittyvä informaatiovaade yhteisöjen tilinpäätöksissä ja niiden liitetiedoissa koskee yhtä lailla kaikkia yhteisöjä.

Tulee huomata, että edellä esitellyt vaikutukset ovat ennakoituja arvioita tulouttamisstandardin vaikutuksista yhteisöille. Koska tulouttamisstandardin vaikutuksia sen käyttöönoton jälkeen ei ole tutkittu tai ainakaan tutkimuksia ei ole julkaistu case-yrityksen näkökulmasta, on edellä mainittujen vaikutusten tarkempi arviointi mahdotonta. Seuraavan pääluvun tarkoituksena onkin tutkia tarkemmin tulouttamisstandardin aiheuttamia konkreettisia muutoksia rakennusalan yrityksessä.

### 3. EMPIIRINEN CASE-ANALYYSI

Tämä luku sisältää tutkielman empiirisen osion, jonka tavoitteena on käydä tyhjentävästi läpi tutkimuksen lähtökohdat, kulku ja tulokset. Empiirisen analyysin alussa kuvataan tutkimuksessa käytetty tutkimusmenetelmä ja -aineisto, jotta lukija ymmärtää, millaisen aineiston pohjalta tutkimustulokset on johdettu. Ennen varsinaisten tutkimustulosten tarkastelua esitellään vielä lyhyesti tutkimuksen case-yritys sekä käydään läpi tutkimuksessa käytetyt empiirisen aineiston käsittelytavat. Tutkielman tutkimustulokset ja niiden analyysi on koottu omaan osioon, joka on jaoteltu tutkielman aiheesta haastatteluissa käytettyjen teemojen mukaan.

#### 3.1. Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Kvalitatiiviset tutkimusmenetelmät ovat pitkälti subjektiivisia, sillä niiden avulla tuotettuun tutkimustietoon vaikuttavat monet ihmisten yksilölliset piirteet, kuten näkemykset, kokemukset, ennakkoluulot ja kompetenssi. Tämän tutkimuksen ensisijaisena empiirisen aineiston keruumenetelmänä on käytetty haastatteluita. Tähän menetelmävalintaan päädyttiin, sillä se antaa mahdollisuuden syvemmän informaation saamiseen tutkittavasta ilmiöstä. Muun muassa tilaisuus lisäkysymysten ja tarkennusten esittämiseen ja saamiseen haastateltavilta, on tärkeää, jotta tutkimuskohteesta saadaan mahdollisimman syvälinen ja monipuolinen käsitys. (Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara 2001, 192–193)

Haastattelutyypiksi valittiin puolistrukturoitu haastattelu, jota varten määriteltiin etukäteen haastattelurunko, mutta ei valmiita vastausvaihtoehtoja. Tämä mahdollistaa laajemman tiedonsaannin ja jouston haastattelutilanteessa (Hirsjärvi ja Hurme 2008, 48). Puolistrukturoitujen haastatteluiden tyypillisin aineistonkeruumenetelmä on teemahaastattelu, jota on käytetty myös tässä tutkimuksessa (Ruusuvuori ja Tiittula 2005, 11).

Teemahaastatteluiden puolistrukturoidun mallin mukaisesti aihepiirit ja kysymykset määriteltiin huolellisesti etukäteen tutkielman tutkimusongelmien ja teoriataustan pohjalta. Teemat keskittyivät täten IFRS-standardien yleiseen käsittelyyn, IFRS 15 -

standardiin ja myyntituottojen tulouttamiseen, talouden raportointiin sekä ymmärrykseen IFRS-raportoinnista. Haastatteluissa käytetty teemahaastattelurunko on lisätty liitteeksi tutkimuksen loppuun (liite 2). Haastatteluteemojen läpikäynnissä käytettiin ennalta määriteltyjä kysymyksiä, jolla varmistettiin, että haastatteluista saatiin tutkimuksen kannalta tarkoituksenmukaista aineistoa. Haastattelun teemoja ei kuitenkaan annettu haastateltaville etukäteen vaan heille kerrottiin ainoastaan haastatteluiden aihepiiri eli myyntituottojen tulouttaminen asiakassopimuksissa.

Edellä mainitut haastatteluiden teemat käytiin läpi jokaisen haastateltavan kanssa. Haastatteluteemoja tukevien kysymysten järjestystä ja laajuutta kuitenkin muunneltiin ja painotettiin tilanteen sekä haastateltavan henkilön kompetenssin mukaan haastattelusta toiseen. Näiden lisäksi haastatteluissa esitettiin tarvittaessa haastattelutilanteeseen sopivia lisäkysymyksiä ja tarkennuksia. Teemahaastattelun valikoituminen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmäksi on hyvin perusteltua, sillä se mahdollisti vapaamman keskustelun aiheesta ja tuotti näin ollen jopa lisäarvoa tutkimuksesta saatuihin tuloksiin.

Tutkimuksen teemahaastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina Microsoft Teams -sovelluksen välityksellä 25. ja 26.5.2020. Haastatteluista pidettiin näiden kahden päivän aikana viisi ja jokaiseen varattiin aikaa 45 minuuttia. Haastatteluiden lopullinen kesto kuitenkin vaihteli 35–55 minuutin välillä. Haastattelut nauhoitettiin, jotta saatiin kaikki tutkimusaineisto kätevästi tallennettua aineiston myöhempää käsittelyä (litterointia) varten. Pidettyjen haastattelujen tiedot on koottu haastatteluluetteloksi tutkielman loppuun (liite 1).

Tutkimusaineisto kerättiin suuren kansainvälisen rakennusyhtiön, Skanskan, talouden henkilöstöltä Suomesta. Kaikenlainen IFRS-standardien käsittely tapahtuu Skanskalla talouden organisaatiossa, joten on luonnollista, että haastatellut henkilöt työskentelevät nimenomaan talouden parissa. Kaikki haastateltavat toimivat Skanska Suomen (Skanska Oy) palveluksessa Helsingin Ruskeasuolla. Skanska Oy:n taloushallinnon organisaatioon kuuluvat Talouden palvelukeskus, controller-toiminnot, konsernilaskenta ja -raportointi sekä verotus. Näistä toiminnoista haastatteluihin valittiin kaksi henkilöä Talouden palvelukeskuksen kirjanpidon tiimistä, kaksi controller-toiminnoista ja yksi konsernilaskennasta. Verotuksen henkilöstö on jätetty tarkastelun

ulkopuolelle, sillä tutkielmassa ei ole tarkoituksena analysoida standardin verotuksellista näkökulmaa. Skanskan Talouden palvelukeskukseen puolestaan sisältyvät kirjanpito, osto- ja myyntireskontrat, vakuutukset ja takaukset sekä kassatoiminnot. Talouden palvelukeskuksesta haastatteluihin valikoitui kuitenkin ainoastaan kirjanpidon henkilöstöä, sillä myyntituottojen tulouttamista ei käsitellä muissa edellä mainituissa tiimeissä.

Tutkielman empiirisen aineiston keräämiseksi toteutettuihin haastatteluihin valittiin konsernin taluspäällikkö, kirjanpitopäällikkö, pääkirjanpitäjä, controller ja talousjohtaja. Haastateltavien valinnassa painotettiin ymmärrystä ja käytännön osaamista IFRS -standardien käsittelystä, sisäisestä ja ulkoisesta raportoinnista sekä rakentamisliiketoiminnan myyntituottojen tulouttamisesta. Konsernin taluspäällikkö valittiin haastateltavaksi, sillä hänellä oletettiin olevan asiantuntemusta IFRS-standardien yleisestä käsittelystä ja sääntelyn mukaisista kontrolleista Skanskalla. Puolestaan pääkirjanpitäjällä katsottiin olevan käytännön tekninen osaaminen myyntituottojen tulouttamisprosessista ja controllerilla edelleen näiden tuloutusten operatiivisesta raportoinnista ja IFRS-raportoinnista. Sen sijaan talousjohtaja pyydettiin haastatteluun, sillä hän vastaa kokonaisuudessaan oman liiketoimintayksikkönsä (asuntoprojektikehityksen) talouden raportoinnista. Alla olevaan taulukkoon 2 on kerätty kootusti haastateltujen taustatietoja, joiden nähtiin olevan merkittävässä roolissa haastateltavien valinnassa.

Taulukko 2. Haastateltujen taustat

Työnimike	Koulutus	Työtehtävät	Työvuodet Skanskalla	Haastattelu -tyyppi
konsernin talouspäällikkö	KTM	konsernilaskenta, -raportointi ja -tilinpäätös	24	yksilöhaastattelu
kirjanpitopäällikkö	tradenomi	kirjanpidon esimiestehtävät, ulkoinen laskenta ja raportointi	1,5	yksilöhaastattelu
pääkirjanpitäjä	merkonomi	pääkirjanpito, tilinpäätös ja viranomaisraportointi	7	yksilöhaastattelu
controller	KTM	sisäinen laskenta ja raportointi, ulkoinen raportointi	30	yksilöhaastattelu
talousjohtaja	KTM	talouden tiimin esimiestehtävät, vastuu oman liiketoiminta-alueen talouden raportoinnista	8	yksilöhaastattelu

Valinnassa korostettiin myös sen merkitystä, että kyseiset henkilöt työskentelivät case-yrityksessä jo standardin muutosajankohtana eli vuosina 2017–2018. Poikkeuksen tähän tekee kirjanpitopäällikkö, joka työskennellyt Skanskalla vasta vuoden 2019 alusta. Hänet valittiin haastateltavaksi kuitenkin sen perusteella, että hän viime kädessä vastaa kirjanpitotiimin tuottamista tilinpäätöksistä ja muusta ulkoisesta raportoinnista. Tämän lisäksi on hyvä huomata, että rakennusalan ulkoinen laskenta on tullut hänelle tutuksi jo ennen Skanskan palvelukseen siirtymistä. Kaiken kaikkiaan tutkimukseen valikoituvat kyseiset henkilöt, sillä heillä arvioitiin olevan tutkimukseen tarvittavan aineiston luonteen ja laajuuden arvioinnin perusteella eniten tietoa.

Tutkielman kannalta olennaista on huomata tutkimuksen tekijän rooli paitsi tutkimuksen tekijänä myös case-yrityksen työntekijänä. Tutkimuksen tekijä työskentelee pääkirjanpitäjänä ja hänen työtehtäviinsä kuuluu osallistuminen IFRS-raportointiin ja sisäiseen raportointiin case-yrityksessä. Läpi tutkimuksen teon tavoitteena oli pitää oma ammatillinen tietotaito tutkimuksen ulkopuolella. On kuitenkin huomattava, että kirjoittajan ammatillinen intressi ja etenkin asema työyhteisössä heijastuu tutkimukseen. Tämä vaikutus näkyy haastateltavien valinnassa,

haastattelutilanteissa ja haastateltavien kompetenssien mukaisessa kysymysten asettelussa. Ammatillinen intressi näkyy puolestaan tutkielman aiheen valinnassa. Varsinaisen haastatteluaineiston muodostumisessa tekijän rooli nähtiin hyvin pienenä. Aineiston analyysissä tekijän ammatillinen tietotaito kuitenkin luonnollisesti vaikutti siihen, miten haastatteluaineistoa teemoitettiin ja käsiteltiin. Tutkimustulosten muodostamisessa tutkimuksen tekijän vaikutus pyrittiin kuitenkin pitämään mahdollisimman pienenä.

### **3.1.1. Case-yrityksen esittely**

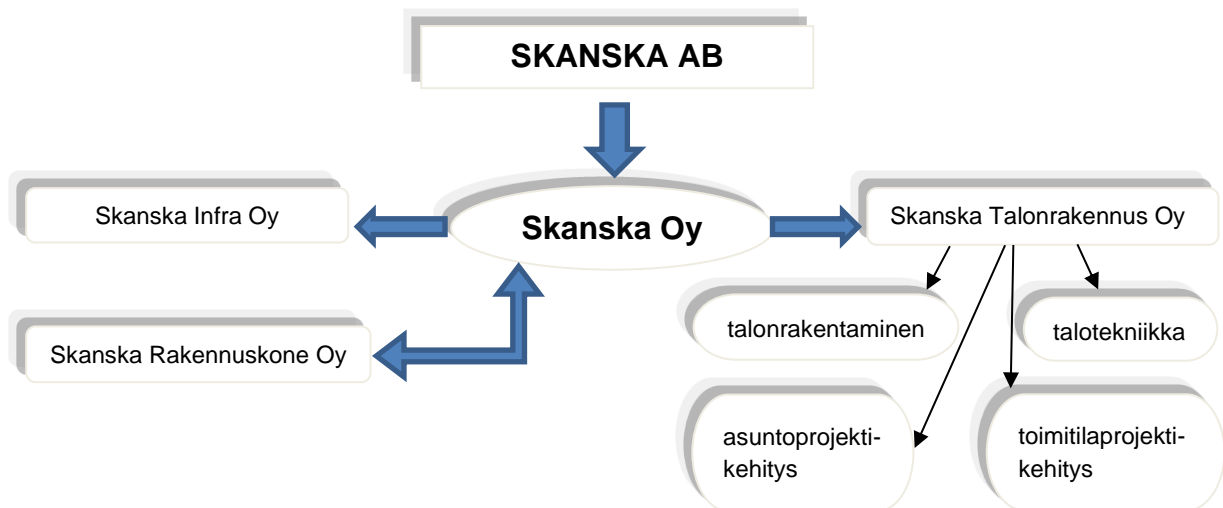
Tässä pro gradu -työssä käytetty empiirinen tutkimusaineisto on kerätty Skanskasta, joka on vuonna 1887 Ruotsissa perustettu rakennuskonserni. Skanskalla oli vuonna 2019 palveluksessaan noin 34 000 työntekijää, ja liikevaihto samana vuonna oli noin 16,7 miljardia euroa. Täten Skanska on yksi maailman suurimmista rakennusalalla toimivista yrityksistä. Kansainvälinen Skanska-konserni tarjoaa rakentamis- ja projektikehityspalveluitaan pohjoismaiden ja muun Euroopan lisäksi myös Yhdysvalloissa. Skanskan liiketoimintoihin kuuluu rakentamispalvelut sekä asuntojen ja toimitilojen projektikehitys. (Skanska AB 2020)

Skanska Oy on yksi Skanska-konsernin liiketoimintayksiköistä, jonka emoyhtiö Skanska AB on listattu Tukholman pörssissä. Skanska Oy vastaa Skanskan liiketoiminnasta Suomessa. Suomen osuutta koko Skanska-konsernin liikevaihdosta ei pystytä erillisenä tarkastelemaan, sillä Skanska Oy:n liikevaihto ja tulos on vuodesta 2018 lähtien raportoitu osana koko Skanska konsernin pohjoismaisten liiketoimintojen kokonaisuutta. Henkilöstöä Skanska työllisti Suomessa vuonna 2019 2179. (Skanska Oy 2020a)

Suomeen vuonna 1994 perustetun Skanska Oy:n liiketoimintaan kuuluu rakentamispalvelut, asuntojen ja toimitilojen projektikehitys sekä julkisen sektorin elinkaarihankkeet. Rakentamispalvelut kattavat asunto- ja toimitilarakentamisen lisäksi infrastruktuurirakentamisen sekä talotekniikkapalvelut. Skanska Suomen infrarakentamisesta vastaa Skanska Infra Oy ja asunto- ja toimitilarakentamisesta sekä talotekniikasta vastaa Skanska Talonrakennus Oy, jotka toimivat suoraan



Skanska Oy:n alaisuudessa. Puolestaan Talonrakennus Oy:n alla toimivat talonrakentamisen, talotekniikan, asuntoprojektikehityksen sekä toimitilaprojektikehityksen omat yksiköt. Edellä mainittujen palveluiden lisäksi Skanskalla on Suomessa myös konevuokraustoimintaa, jota harjoittaa Skanska Oy:n tytäryhtiö Skanska Rakennuskone Oy. (Skanska Oy 2020b) Alle on tehty kuvio havainnollistamaan Skanska-konsernin organisaatorakennetta Suomessa.



Kuvio 6. *Skanska Suomessa*

Tämän pro gradu -tutkielman tavoitteena on tarkastella IFRS 15 -tulouttamisstandardin vaikutuksia nimenomaan rakentamisliiketoiminnan talouden raportoinnissa. Näin ollen on olennaista huomioida, että Skanska Oy:n tytäryhtiöistä vain Skanska Talonrakennus Oy ja Skanska Infra Oy ovat rakentamispalveluita tarjoavia yrityksiä. Näiden yhtiöiden kirjanpidon ja raportoinnin hoitaa konsernin eli Skanska Oy:n taloushallinnon henkilöstö. Näistä yhtiöistä merkittävästi suurempi ja koko Suomen Skanskan liikevaihdon ja tuloksen muodostamisesta valtaosan generoiva on Skanska Talonrakennus Oy.

Näin ollen tutkielman empiriassa keskitytään nimenomaan Talonrakennus Oy:n eli talonrakentamisen (myöhemmin rakentamisen) ja asuntoprojektikehityksen eli perustajaurakointiliiketoiminnan tulouttamismenetelmiin. Toimitilaprojektikehitys ja talotekniikka on jätetty tarkastelun ulkopuolelle, sillä niiden liikevaihdon osuus on asuntorakentamiseen nähden pieni. Luonnollisesti näiden vastuualueiden mukaan

myös tutkimukseen haastatellut henkilöt valikoituivat rakentamisen ja perustajaurakoinnin tulouttamisen parissa työskentelevistä talouden ammattilaisista.

### 3.1.2. Aineiston käsittely

Tutkimuksen haastattelut nauhoitettiin äänitteiksi, jotka myöhemmin purettiin litteroimalla aineisto tekstimuotoon. Haastatteluiden litteroinnissa käytettiin sanatarkkuutta, sillä sen katsottiin olevan tutkimusaineiston käsittelyssä riittävä taso tutkielman tavoitteiden saavuttamiseksi. Näin ollen muita haastattelutilanteessa kuuluneita ympäristön tai haastatteluihin osallistuneiden ääniä ei huomioitu litteroinnissa. Myös haastateltujen eleiden, ilmeiden ja kielellisten seikkojen tulkinnat jätettiin litteroinnin ulkopuolelle, sillä niiden roolin ei katsottu olevan merkityksellinen tutkimustulosten tarkastelussa.

Tutkimuksen aineiston analyysimenetelmänä käytettiin sisällönanalyysiä. Tässä tutkimuksessa sisällönanalyysillä tarkoitetaan luettujen sisältöjen (litteroitu haastatteluteksti) analyysin väljää teoreettista runkoa, jonka myötä tehtiin laadullista sisällönanalyysiä ja sisällön erittelyä. Tutkimusaineiston analyysin lähtökohtana oli induktiivinen eteneminen. Tällä tarkoitetaan, että aineiston käsittelyssä ajattelua kehitettiin yksityiskohdista yleisemmälle tasolle ja pyrittiin näin uuden tiedon tuottamiseen. (Tuomi ja Sarajärvi 2018, 4)

Koko tekstiaineisto pilkottiin ja eriteltiin yksityiskohtia myöten haastatteluille asetettujen teemojen mukaiseen järjestykseen käyttäen jokaisella haastateltavalla omaa värikoodia. Teemoittamisen jälkeen laajasta tekstimuotoisesta aineistosta poimittiin jokaiseen aihepiiriin liittyen yhteneväisyyksiä ja eroja, jotka osuvimmin vastasivat kuhunkin teemaan liittyviin kysymyksiin. Nämä poiminnat järjesteltiin uudelleen ja taulukoitiin aineiston käsittelyn helpottamiseksi. Taulukoituja teema-aineistoja pyrittiin vielä tiivistämään, ja näin koottiin tutkimuksen tulokset uudenlaiseksi kokonaisuudeksi. Seuraavassa luvussa käydään läpi tutkimuksen tulokset teemoittain, jonka jälkeen tutkimuksen tulokset esitellään tiivistetysti omassa luvussaan vastaamalla tutkielman johdannossa asetettuihin tutkimusongelmiin. Tutkielman johtopäätösten tarkastelussa tutkimustuloksia on tiivistetty entisestään ja ne on pyritty nostamaan yleistettävämmälle tasolle.

## 3.2. Tutkimustulokset ja analyysi

Tässä kappaleessa käydään läpi empiirisen tutkimuksen tulokset. Tulokset on tekstissä jaoteltu omiksi osioikseen haastatteluissa käytettyjen teemojen mukaan. Tutkittavasta ilmiöstä saadaan muodostettua kattava kokonaiskuva, kun tutkimusaineiston tulokset kuvataan haastatteluissa käytettyjen teemojen avulla. Tutkimustulosten raportoinnin ja analyysin tukemiseksi tekstissä on käytetty suoria haastatteluaineistosta poimittuja lainauksia. Lisäksi osioon on koottu esimerkkejä tutkimustulosten selkeyttämiseksi ja havainnollistamiseksi. Tutkimustulosten läpikäynnin jälkeen tutkimuksen tuloksia pohditaan vielä tiivistetympin erillisessä Tulosten pohdinta -luvussa varsinaisiin tutkielmalle asetettuihin tutkimuskysymyksiin vastaamalla.

### 3.2.1. IFRS-standardien käsittely

Kansainvälisten IFRS-standardien olemassaolo näkyy kaikkien haastateltujen työssä. Erityisen vahvasti standardisäännökset koetaan vaikuttavan työhön konsernilaskennassa ja controller-toiminnoissa. Säännösten todetaan vaikuttavan konsernilaskennassa käytännön tekemiseen muun muassa tulouttamiskäytäntöjen, vuokrasopimusten (leasing) ja liikearvon (goodwill) käsittelyn osalta. Myös controller-toiminnoissa säännösten noudattamisen määritellään vaikuttavan käytännön raportointiin laajasti sekä taseen, kassavirran että tuloslaskelman osalta. Alla olevat kommentit kuvaavat hyvin IFRS-standardien olemassaolon heijastumista työskentelyyn talouden raportoinnissa.

*”Kyllähän ne on ihan ratkaiseva tekijä, että ne säännöstelee esimerkiksi sen, miten meidän täytyy tulouttaa keskeneräisiä ja valmiita projekteja.” (controller)*

*”Tottakai meidän pitää noudattaa kaikkia IFRS-säännöksiä, taseen arvostuksissa ja tietenkin tuloutuksissa. Sit on vastuut ja vuokrasopimukset, korot ja muut rahoituserät, mitä saa aktivoida missäkin vaiheessa, ja miten nää sitten kaikki raportoidaan ja eritellään.” (talousjohtaja)*

Vähiten varsinaisten standardien kanssa on tekemisissä kirjanpidon tiimi. Kuitenkin kirjanpitopäällikkö toteaa, että myös ulkoisessa laskennassa pitää ottaa huomioon

kirjanpitolain ohella IFRS-standardit ja konsernissa noudatettavat politiikat. Hän korostaa lisäksi sitä, että jos näihin säännöksiin tulee muutoksia, niin vaikutukset erityisesti talouden järjestelmiin tulee ymmärtää. Toki kirjanpidon tiimin sisällä on vaihtelua standardien käsittelyn osalta, sillä IFRS-raportoinnin todetaan kuitenkin vaikuttavan kirjanpidon tekemiseen etenkin perustajaurakoinnin eli rakennuttajan rakennusaikaisen kirjanpidon osalta.

Kun uusia standardeja julkaistaan, niin Skanskalla niihin perehdytään ensimmäisenä konsernin emoyhtiön, Skanska AB:n, talouden organisaatiossa Ruotsissa. Emoyhtiön konsernilaskennan osastolla työskentelee IFRS-asiantuntija, jolle on nimitetty konsernin IFRS-raportoinnin asiantuntijavastuu. Emoyhtiö tiedottaa tulevista standardimuutoksista hyvissä ajoin, jopa useampia vuosia ennen standardin käyttöönoton konkretisoitumista, Suomen konsernilaskennan osastoa, jotta on reilusti aikaa miettiä, mitä mahdollisia muutoksia aiheutuu. Tämän voi päätellä alla olevasta konsernin talouspäällikön antamasta vastauksesta.

*”Ollaan oltu paljon yhteydessä IFRS-asiantuntijaan näiden uusimpien merkittävien standardimuutosten eli IFRS 16 ja 15 osalta. Aina kun joku uus on tulossa, niin siitähän puhutaan jo useamman vuoden ajan ennen kuin se konkretisoituu. Hyvissä ajoin ne siitä meitä informoi, käydään yhdessä keskusteluita ja ne kyselevät meiltä vertailutietoja ja muuta.”*

On tavallista, että varsinkin standardeihin liittyvissä harkinnanvaraisissa asioissa Ruotsin IFRS-asiantuntija tiimeineen käy standardia yhdessä Suomen konsernilaskennan henkilöstön kanssa läpi. Tarkoituksena on tarkastella mahdollisimman laajasti erilaisia tapauksia ja projekteja, mikä selviää myös talousjohtajan alla olevasta kuvauksesta.

*”Jos mahdollisia uusia standardeja tulee, niin Ruotsi kyselee Suomelta, että minkälaisia tapauksia meillä täällä on. Nehän voi olla tosi erilaisia, vaikka Suomessa ja Jenkeissä, kun esimerkiksi sopimuksia tehdään eri tavalla ja erilaisia.”*

Näin ollen uusiin standardeihin liittyvä tiedottaminen ja kyselyt nykyisistä toimintatavoista tulee emoyhtiöltä Ruotsista, minkä jälkeen emoyhtiö ohjeistaa

Suomen konsernilaskennan osastoa mahdollisista uusista toimintatavoista. Toisin sanoen vastuu standardien mukaisten ohjeistusten julkaisemisesta on Ruotsin konsernilla. Suomessa konsernilaskennan tiimi analysoi ja suodattaa ohjeistuksen ensin tarkoituksenaan pohtia, tuleeko vaikutuksia nykyisiin toimintatapoihin ja jos tulee niin mihin ja millaisia. Tämän jälkeen konsernilaskenta tiedottaa ohjeistuksesta talouden organisaatiossa niitä tiimejä tai henkilöitä, keiden työhön uusi ohjeistus mahdollisesti vaikuttaa. Toisaalta esimerkiksi vastuu IFRS 16 -standardin velvoittamasta leasing-sopimusten keräämisestä ja hallinnasta jätettiin konsernilaskennalle.

Riippuen standardin asiasisällöstä standardien aiheuttamat muutokset vaihtelevat vaikuttaen yleensä konsernilaskentaan, controller-toimintoihin, kirjanpitoon ja/tai tietohallintoon. Jos järjestelmiin pitää tai halutaan tehdä muutoksia tai päivityksiä uusien säännösten myötä, on taloushenkilöstön vastuulla, että tarvittavat muutokset saadaan toteutettua myös järjestelmiin, jotta lopputulos on oikein. Toki mahdollisia muutoksia varten perustetaan tarvittaessa työryhmiä, joissa käydään kunkin tiimin ja sen henkilöstön vastuut muutosprojektissa.

Kaikki ulkoiseen laskentaan ja raportointiin liittyvät uudet konsernin ohjeistukset päivitetään myös Skanska-konsernin niin sanottuun laskennan manuaaliin (accounting manual), joka löytyy Skanskan sisäisestä intranetistä. Se sisältää kaikki konsernin ulkoisen laskennan ja raportoinnin toimintaperiaatteet ja menettelytavat IFRS-raportoinnin tuottamiseksi. Ruotsin emoyhtiön antamia ohjeistuksia kritisoidaan hieman siitä, että ne ovat välillä turhan ylimalkaisia. Oikeastaan nämä manuaalin sisältämät konsernin laskentaperiaatteet sisältävät ainoastaan yleisen ohjeistuksen siitä, mikä lopputulos pitää olla ja miten se esitetään raportoinnissa. Voidaan siis päätellä, että Skanska Suomen oman taloushenkilöstön tehtäväksi jääkin miettiä, miten oikeaan lopputulemaan päästään. Näin ollen laajojen ja melko ylätason ohjeistusten rinnalle kaivataan ajoittain myös tarkempaa käytännön ohjeistusta varsinkin raportointiin liittyen. Tämä heijastuu myös talousjohtajan seuraavasta kannanotosta.

*”Vois olla accounting -periaatteet ja sitten erillinen manuaali, jossa on ihan raportointijärjestelmän kannalta avattu tilikohtainen kuvaus ja määrittelyt siitä, että mitä*

*sinne järjestelmään eritellään. Siitä pystyis tarkistamaan, mitä tällä tarkoitetaan ja mitä tänne pitäisi laittaa.”*

Toisaalta myös todetaan, että yleinen laskennan manuaali sisältää kuitenkin kaikki olennaisimmat asiat. Monisatasivuisesta ohjeistuksesta löytyy myös laskentaa ja esimerkkejä, joskin tiettyjen asioiden poimiminen laajasta aineistosta saattaa tuottaa välillä haasteita. Tarvittaessa neuvonantoa ja apuja IFRS-asioissa pyydetään Ruotsin konsernilaskennan tiimiltä, josta autetaan ja selvitetään epäselviksi jääneitä tapauksia. Puolestaan apuja konsernin ulkopuolelta standardien käyttöönotossa ei tavallisesti juurikaan käytetä, vaan koulutuksia järjestetään nimenomaan konsernin sisäisesti yleensä Skype- tai Teams -sovelluksia hyödyntäen. Kuitenkin kaikki haastatteluihin osallistuneet ovat käyneet vuosien varrella yrityksen ulkopuolisissa IFRS-standardien ajankohtaiseminaareissa, joissa on avattu uusien standardien sisältöä ja mahdollisia vaikutuksia rakennus- ja kiinteistöalalla.

### **3.2.2. IFRS 15 ja myyntituottojen tulouttaminen**

Edellä mainitusta poiketen, Suomessa yrityksen ulkopuolista konsultointiapua kuitenkin käytettiin vuoden 2018 aikana myyntituottojen tulouttamismallien tarkastelussa. Suuren tilintarkastusyhteisön asiantuntijuutta hyödynnettiin projektien tulouttamiskäytäntöjen peilaamisessa IFRS 15 -standardin mukaiseen tulouttamissääntelyyn. Konsernin talouspäällikkö kertoo, että tavoitteena oli käydä läpi mahdollisimman erilaisia projekteja ja sopimuksia edellä avatun viisivaiheisen mallin pohjalta muodostetun kysymyspatteriston avulla.

Suurimman työn tarkastelussa aiheutti erilaisten asiakassopimusten (urakkasopimusten) kerääminen, tulkinta ja hallinta. Läpikäytyihin tapauksiin valikoitiin laajalti erityyppisiä talonrakentamisen, infrarakentamisen, toimitilarakentamisen ja perustajaurakoinnin eli gryndauksen projekteja. Suomen Skanskan konsernihallinnolle oli Ruotsin konsernilaskennan henkilöiden kanssa yhdessä käytyjen keskusteluiden seurauksena kuitenkin alun perin jo käynyt selväksi, ettei muutoksia varsinaisiin tulouttamismenetelmiin tarvitsisi tehdä. Konsernin talouspäällikön mukaan tämän läpikäynnin tavoitteena oli saada hallitusti kerättyä erilaiset urakkasopimusten muodot ja dokumentoitua jo ennestään käytössä olleet tulouttamisprosessit, jotta voitiin

varmistaa, että nämä prosessit ovat kaikilta sopimustyypeiltään IFRS 15 -sääntelyn mukaisia.

Tarkastelun seurauksena pystyttiin todentamaan, että rakentamisprojektin eli rakennusurakan myyntituottojen tulouttamisessa käytettävä valmiusasteen mukainen osatulouttamisen prosessi soveltuu käytettäväksi IFRS 15 -standardin mukaan. Rakentamisprojektit tuloutetaan näin ollen ajan kuluessa. Erilaisten urakasopimusten perusteellisen läpikäynnin seurauksena todettiin, ettei muutoksia itse tulouttamismenettelyyn tarvitse tehdä. Rakentamisen operatiivisessa raportoinnissa jo käytössä olleet laskentaperiaatteet siis soveltuivat sellaisenaan sovellettavaksi myös IFRS-säännöksen mukaisina. Tätä operatiivisen ja IFRS-standardien mukaista rakentamisen raportointia kommentoi esimerkiksi konsernin talouspäällikkö.

*”Rakentamisen puolella niin sanottu segmentti ja IFRS on sama, kun tuloutus on molemmissa valmiusasteen mukainen, eli käytössä on vain yksi raportointitapa.”*

Puolestaan perustajaurakoinnin eli rakennuttajan liikevaihto muodostuu asunto- ja autopaikkaosakkeiden myynnistä. Osakemyynnit perustuvat asiakkaan kanssa tehtyyn kauppakirjaan, joka voidaan tehdä kohteen rakentamisaikana tai sen valmistumisen jälkeen. Vaikkei perustajaurakoinnin varsinaiseen tulouttamisperiaatteeseen tarvinnut IFRS 15 -standardin myötä muutoksia tehdä, niin IFRS-säännösten olemassaolo saa gryndauksen talousraportoinnissa huomattavan merkityksen. Tämä johtuu siitä, että IFRS-raportoinnin pakollinen käyttöönotto on johtanut erillisen operatiivisen segmenttituloutuslaskennan ja -raportoinnin käyttöönottoon Skanskalla. Tätä IFRS-raportoinnin ja segmenttiraportoinnin eroa käydään tarkemmin läpi tämän kappaleen lopussa sekä talouden raportoinnista kertovan teeman alla.

IFRS-säännösten mukaista osakemyyntien tulouttamista ei tehdä osatuloutuksena vaan tuloutusmenetelmä perustuu asuntokohteen luovutukseen. Toisin sanoen myyntituottojen tulouttaminen tapahtuu sillä ajanhetkellä, kun määräysvalta suoritevelvoitteeseen eli asuntoon luovutetaan asiakkaalle. Käytännössä tämä tuloutus tehdään luovutetuista asunnoista jokaisen raportointikuukauden päätteeksi. On hyvä huomata, että luovutuksen mukaista tulouttamisen mallia käytetään myös

omaperusteisissa toimitilaprojekteissa, joissa yhtä lailla myyntituotot saadaan tulouttaa vasta kohteiden luovutuksen jälkeen.

Näin ollen Skanskalla on käytössään kaksi erilaista IFRS-säännösten mukaista asiakassopimuksista saatavien myyntituottojen tulouttamistapaa: rakentajan valmiusasteen mukainen osatulouttamisen malli ja rakennuttajan luovutuksen mukainen tulouttamisen malli. Teknisesti, sekä rakentamisen että osakemyyntien myyntituottojen osalta, tulouttaminen hoidetaan kirjanpidossa, jossa talouden järjestelmä laskee tuloutettavan liikevaihdon vähintään joka raportointikuukauden lopussa ajettavalla tuloutusajolla. Tulouttaminen toteutetaan kuitenkin tiiviissä yhteistyössä controllereiden kanssa, sillä he vastaavat loppupeleissä tuloutetun liikevaihdon oikeellisuudesta. Kirjanpitopäällikkö korostaakin eri tulouttamisprosessien ymmärtämisen merkitystä.

*”Tulouttamisprosessien ymmärtäminen taloudessa on hyvin tärkeää, sillä liikevaihto on kuitenkin tuloslaskelman suurin yksittäinen erä.”*

Rakentamisen valmiusasteen mukaisen tulouttamisen tekemistä varten työpäälliköt ennustavat työmaiden kustannushallinta- ja seurantajärjestelmään heidän vastuulleen kuuluvien työmaiden (projektien) kokonaiskustannukset ja -liikevaihdon. Kustannusennusteet päivitetään keskeneräisten projektien osalta joka kuukausi. Järjestelmään vietävä projektin kokonaisliikevaihto vastaa käytännössä summaltaan urakkasopimuksessa asiakkaan kanssa sovittua kokonaisvastiketta. Controllerit puolestaan vastaavat omille liiketoiminta-alueilleen kuuluvien projektien kustannusennusteiden ja kokonaisliikevaihdon tarkistuksesta ja siirtämisestä talouden järjestelmään. Talouden järjestelmä laskee rakennusprojektien valmiusasteeseen automaattisesti toteutuneiden kustannusten suhteessa ennustettuun kokonaiskustannukseen. Järjestelmään määritelty tuloutusajo laskettaa kunkin tarkasteluhetken valmiusasteen mukaisen osuuden urakan kokonaisliikevaihdosta ja kirjaa sen rakentamisen liikevaihdoksi. Alle on koottu yksinkertaistettu esimerkki (kuvio 7.) rakentamisen liikevaihdon tulouttamisesta.



Keskeneräinen kohde		Työmaan kokonaisennuste	
Kuukausi	Tuloslaskelma	5 000 000,00	liikevaihto
Liikevaihto	1 250 000,00 (5 000 000*0,25)	4 500 000,00	kustannukset
Toteutuneet kustannukset	1 125 000,00	0,25	valmiusasteprosentti
Tulos	125 000,00		
Valmis kohde		Työmaan kokonaisennuste	
Kuukausi	Tuloslaskelma	5 000 000,00	liikevaihto
Liikevaihto	5 000 000,00 (5 000 000*1)	4 500 000,00	kustannukset
Toteutuneet kustannukset	4 500 000,00	1	valmiusasteprosentti
Tulos	500 000,00		

Kuvio 7. Rakentamisen myyntituottojen tulouttaminen

Itse tulouttamisprosessi on täten hyvin tekninen, sillä talouden järjestelmä laskettaa jokaiselle projektille valmiusasteprosentin automaattisesti projektille syötetyn ennusteen perusteella. Valmiusasteen mukainen liikevaihto kirjautuu tuloutusajolla kullekin projektille. Järjestelmätekniikan merkitystä projektien tulouttamisessa korostaa esimerkiksi pääkirjanpitäjä.

*”Se menee teknisesti nyt jo niin, että tuloutus tapahtuu automaattisesti järjestelmäajolla. Tuloutettu liikevaihto kirjautuu tulokseen rakentamisen liikevaihdoksi ja kuittaa tasetta.”*

Taseeseen kirjautuu rakennusajalta myös asiakkaan (tilaajan) maksamat suoritevastikkeet. Ajoituksellinen ero asiakkaan maksaman vastikkeen ja suoritteen täyttämisen eli rakentamisen välille synnyttää taseeseen erän eli saadun ennakon rakentamisen jatkuvuuden takaamiseksi. Rakennusurakat sovitaan jo sopimushetkellä maksettaviksi maksuerätaulukoiden mukaan, jotka tehdään vastikkeen määrän suhteen etupainotteisina. Ennen rakentamisen aloittamista asiakas tavallisesti maksaa myös tietyn ennakon, jotta rakentaminen saadaan käyntiin. Toisin sanoen rakennusurakan tilaaja maksaa etupainotteisesti suoritevelvoitteesta sitä mukaa, kun

se valmistuu tai sitä parannetaan. Tällä ajoituksellisesta erosta muodostuvalla positiivisella kassavirralla rahoitetaan suoritevelvoitteen täyttämistä eli rakentamista.

Sen sijaan rakennuttajan luovutuksen mukainen tulouttaminen on hyvin erilainen prosessi. Luovutuksen mukainen tuloutus tarkoittaa, että asiakassopimuksista saatavat osakemyynnit tuloutetaan vasta, kun kohde (projekti) valmistuu ja asunnot sekä mahdolliset autopaikat saadaan luovutettua asiakkaille. Controller kuvaa perustajaurakoinnin tulouttamismenetelmää seuraavasti.

*”IFRS-säännösten mukaan me ei saada keskeneräisiä kohteita tulouttaa ollenkaan, eli ne pitää kaikki siirtää meillä taseeseen. Sitten kun kohde luovutetaan, niin saadaan IFRS-raportoinnissa tulouttaa kaikki siihen asti myydyt ja ne tulee tuloslaskelmaan kaikki myynnit kumulatiivisesti.”*

Käytännössä tämä tarkoittaa, että rakenteilla olevien kohteiden osalta rakennuttaja ei tulouta myyntituottoja ollenkaan. Projektille rakennusaikana kertyvät kustannukset eli sopimusvelvoitteen täyttämisestä syntyvät menot, kuten rakentamisen kustannukset (materiaalit ja tehty työ), korkokustannukset, oman käytön arvonlisävero ja takausprovisiot siirretään talouden järjestelmästä saatavan raportin avulla taseen omaisuuseräksi. Näin ollen keskeneräisten projektien toteutuneiden kustannusten kertymä löytyy kunkin raportointikauden päätteeksi taseesta keskeneräisenä tuotantona. Taseeseen ei kuitenkaan saada IFRS-säännösten mukaan aktivoida muun muassa juoksevia vastikekuluja ja maa-aluevuokria vaan ne jätetään kuluiksi tuloslaskemaan.

Puolestaan, kun kohde valmistuu ja luovutetaan, IFRS-raportoinnissa tuloutetaan kaikki siihen mennessä myytyjen asuntojen ja autopaikkojen osakemyynnit. Tämä tuloutus tehdään talouden järjestelmässä ajettavalla tuloutusajolla, eli järjestelmä osaa tarkistaa kohteen valmistumistiedon ja sen perusteella kirjata kumulatiivisen osakemyynnin tulokseen. Samalla puretaan taseesta projektille kertyneet kustannukset kuluksi tuloslaskelmaan. Kohteen valmistumisen jälkeen myytyjen asuntojen myyntituotot tuloutetaan liikevaihdoksi aina niiden myyntikuukaudelle. On tärkeää huomata, että myöskään gryndauksessa ei tulouttamisen transaktioiden määrityksessä huomioida rahan aika-arvoa. Tämä johtuu siitä, että asiakas maksaa

rakennusaikana vain pienen osan (noin 8 %) asuntokohteen rakentamisen Skanskan omarahoitusosuudesta (30 %), ja pankin rs-lainasta (70 %) sekä siihen liittyvistä rahoituskustannuksista vastaa Skanska. Tulouttaminen perustuu täysin asiakkaan kanssa sovittuun kauppahintaan, josta valtaosa maksetaan vasta asunnon luovutushetkellä.

Haasteita perustajaurakoinnin myyntituottojen tulouttamisessa aiheuttavat välillä kohteet, jotka valmistuvat, mutta myytyjä asuntoja (tai osaa niistä) ei saada vielä jonkin esteen vuoksi luovutettua asiakkaille. Näiden tilanteiden todetaan olevan hyvin poikkeuksellisia. Tällaisessa tilanteessa taseen omaisuuseräksi on jätettävä se toteutuneen osakemyynnin osuus, joka vastaa luovuttamatta jääneiden asuntojen kauppahintojen mukaista arvoa. Sekä controller että talousjohtaja korostavat näissä tilanteissa dokumentoinnin merkitystä, jotta on helposti todennettavissa, millä perusteella tuloutettu ja tulouttamaton liikevaihto on määritelty.

Näiden IFRS-säännösten mukaisten tulouttamistapojen lisäksi perustajaurakointiliiketoiminnalla on käytössään operatiivinen segmenttituloutusmenettely, jonka laskentatapa ja raportointi eroaa huomattavasti IFRS-raportoinnista. Talousjohtaja alleviivaa, ettei kyseessä periaatteessa ole tuloutustapa, vaikka segmenttimukaisesta tulouttamisesta yleisesti puhutaankin.

*”Vaikka puhutaan tuloutuksesta, niin segmentissä me ei sinänsä tulouteta mitään vaan lasketaan kustannusta.”*

Segmenttituloksen laskenta perustuu siis täysin projektin ennusteen mukaan lasketettavaan kustannukseen. Ennusteista vastaavat projektipäälliköt, jotka syöttävät ja päivittävät kvartaaleittain omien kohteidensa osalta ennustetun kokonaisliikevaihdon ja -kustannukset talouden järjestelmään. Gryndauksessa ennustettava kokonaisliikevaihto muodostuu kaikkien asuntojen (ja autopaikkojen) yhteenlasketuista listahinnoista eli niiden markkina-arvoon perustuvista hinnoista. Järjestelmä laskee ennusteiden perusteella jokaiselle projektille oman segmenttikustannusprosentin eli prosentin, joka kuvaa kustannusten osuutta liikevaihdosta. Tämä prosenttiosuus luonnollisesti muuttuu aina, jos ennustetta muutetaan.

Teknisesti segmenttitulos muodostuu, kun järjestelmässä ajetaan tuloutusajo, joka laskettaa ja kirjaa laskennallisen kustannusprosentin osuuden toteutuneista osakemyynneistä kuluksi. Myytyjen osakkeiden myyntituotot siis viedään talouden järjestelmään aina niiden myyntihetkellä, mikä on tärkeää myyntien seurannan ja segmenttiraportoinnin kannalta. Segmenttiraportoinnissa olennaista on, että toteutuneet asuntokaupat näytetään tuloksessa niiden myyntikuukauden mukaan. Kohteen rakennusaikana näitä myyntituottoja ei kuitenkaan saada IFRS-sääntelyn mukaisessa raportoinnissa tulouttaa. Molempia raportointitapoja palveleva ratkaisu on toteutettu järjestelmässä hyödyntämällä osakemyynnin hyvitystiliä, joka kumooa toteutuneiden osakemyyntien vaikutuksen IFRS-tuloslaskelmalla niin kauan, kun kohde on rakenteilla.

On hyvä huomata, ettei Skanska huomioi tulouttamismenettelyissään liikevaihdon peruuntumisen mahdollisuutta. Rakentamisen asiakassopimukset tehdään huolellisella etukäteissuunnitellulla vain luotettavien tilaajien kanssa. Rakentamisen vastike maksetaan rakentamisen etenemisen mukaan eikä sopimusten purkaminen ole periaatteessa edes mahdollista ilman hyvin painavaa syytä. Päinvastoin urakkasopimuksissa annetaan asiakkaalle vakuuksia rakentajan suoritevelvoitteen täyttämiseksi. Perustajaurakoinnissa puolestaan asiakas saa purkaa rakenteilla olevaan kohteeseen tehdyn asuntokaupan sen rakennusaikana. Luovutuksen jälkeen kaupan purkaminen on mahdollista vain rakennuttajasta johtuvasta viivästyksestä tai virheestä. IFRS-raportoinnissa keskeneräisiä kohteiden osakemyynnejä ei saada tulouttaa, mutta ostajan ”palautusoikeutta” rakenteilla olevasta asunnosta ei huomioida myöskään segmenttilaskennan pohjana käytettävissä ennusteissa. Asuntokauppojen purkujen osuutta ei huomioida tulouttamisessa, sillä niiden osuuden ei katsota olevan merkittävä. Talousjohtaja kommentoi kaupan purkujen määrää ja käsittelyä seuraavasti.

*”Ne purkumäärät ei ole suhteellisesti suuria tai merkityksellisiä. Asuntokaupassa asuntoja kuitenkin ostetaan harkitusti. Jos tulee peruutus, niin se pienentää liikevaihtoa ja laskee sen laskennallisen kustannuksen päinvastaisena.”*

Kaiken kaikkiaan rakentamisen myyntituottojen tuloutus perustuu siis ennustettujen ja toteutuneiden kustannusten suhteeseen, jonka perusteella valmiusaste määritellään.

Rakentamisen tuloutettu liikevaihto on siis laskennallinen. IFRS-sääntelyn mukainen perustajaurakoinnin luovutukseen perustuva tulouttaminen ei sisällä laskennallisuutta, joten menetelmä on sinänsä melko suoraviivainen. Rakennuttajan talouden raportoinnissa laskennallisen erän muodostaa kuitenkin segmenttiraportointia varten lasketettava kustannus.

Haastatteluista käy selvästi ilmi talouden järjestelmien merkittävä vaikutus asiakassopimuksista saatavien myyntituottojen tulouttamisen tekniseen suorittamiseen sekä raportointiin. Huomiota herättävää on se, ettei kukaan haastatteluista puhu varsinaisesta kirjanpitojärjestelmästä. Skanskalla on käytössään Oracle Fusion -talouden järjestelmä, joka on rakennettu räätälöitynä ratkaisuna vastaamaan yrityksen projektien tulouttamis-, seuranta- ja raportointitarpeisiin. Järjestelmän kustomoinnin vuoksi sen suunnittelu ja kehittäminen alkoi jo vuonna 2016, vaikka järjestelmä saatiin talonrakentamisessa ja asuntoprojektikehityksessä käyttöön vasta vuoden 2019 alusta. Järjestelmä uudistuksen päätavoitteena oli tehostaa talousprosessien toimintaa vähentämällä manuaalisen työn osuutta, lisäämällä läpinäkyvyyttä sekä tuomalla käyttöön uusia raportointityökaluja. Tähän tavoitteeseen näytetään päässeen, sillä jokainen haastateltava toi haastattelutilanteessa esille, että erityisesti tulouttamisen automatisointi on tehostanut sekä kirjanpitoa että raportointia. Rakentamisen kirjanpitoon uuden järjestelmän tuomaa muutosta myyntituottojen tulouttamiseen korostaa erityisesti pääkirjanpitäjä.

*”Vanhassa järjestelmässä tulouttamisessa oli paljon manuaalityötä. Vaikkei rakentamispuolella asiasisältöisesti muutosta tulouttamisessa ole tapahtunut, niin järjestelmämuutoksen myötä tekeminen on merkittävästi muuttunut. Teknisen osaamisen merkitys kasvanut ja manuaalityö vähentynyt.”*

Perustajaurakoinnin tuloutuksen ja raportoinnin muutosta uuden järjestelmän myötä kommentoidaan puolestaan eniten controllerin ja talousjohtajan suunnalta. Ennen uuden talousjärjestelmän käyttöönottoa koko segmenttilaskenta ja -raportointi tuotettiin manuaalisesti ylläpidettyjen exceleiden avulla. Myös IFRS-raportoinnin vaatima luovutuksen mukainen tulouttaminen suoritettiin aiemmin eri tavoin, sillä rakenteilla olevien kohteiden osakemyynnit purettiin manuaalisesti joka kuukausi, jottei niillä ollut tulosvaikutusta IFRS-tuloslaskelmalla. Uuden järjestelmän myötä

myyntituottojen tulouttamisprosessien ja etenkin perustajaurakoinnin eri raportointitapojen vaatimien tulouttamismenettelyiden suorittamisen koetaan tehostuneen huomattavasti. Merkittävin järjestelmämuutoksen vaikutus perustajaurakoinnin raportoinnin kannalta olikin se, että nykyjärjestelmästä saadaan myös operatiivisen raportoinnin tuloslaskelma. Kaiken kaikkiaan talouden raportoinnin tekeminen on tehostunut, kun käytössä on entistä monipuolisemmin raportointityökaluja eli projektien hallintaa ja seurantaan helpottavia raportteja ja kyselyitä.

Uuden järjestelmän myötä taloushallinnossa vahvistuneen järjestelmälähtöisyyden todetaan aiheuttavan välillä kuitenkin myös haasteita erityisesti vastuiden jakautumisessa talouden henkilöstön kesken. Kirjanpitoapäällikkö tuo esille, että haasteen vastuiden jakamisessa tuottaa joskus se, että talouden prosessivastuut on jaettu järjestelmäteknisestä näkökulmasta.

*”Se lähtee meillä nyt niin järjestelmäteknisenä, et mikä on kenenkin vastuulla. Järjestelmän projektipalikan vastuu on controller-toiminnoilla ja tulouttamisajo, jonka kirjanpito ajaa on siellä projektipuolella. Meillä lähestulkoon kaikkiin kirjauksiin liittyy kuitenkin projektit, joten projektipalikka on se suurin työkalu myös kirjanpidolle. Toki tämä lisää mielenkiintoa työssä, mutta työn- ja vastuunjako on joskus haastavaa kirjanpidon ja controller-toimintojen välillä.”*

Uusi järjestelmä jakautuu siis kirjanpidon tekemisen kannalta kahteen eri funktioon, varsinaiseen pääkirjaan sekä projektien hallintaan ja seurantaan liittyvään moduuliin. Projektimoduulin toiminnoista täten vastaavat controllerit ja kirjanpito puolestaan vastaa pääkirjasta. Näin karkea vastuujako ei kuitenkaan ole käytännössä mahdollista, sillä esimerkiksi järjestelmän projektimodulissa ajettavan tulouttamisajon lisäksi kirjanpito tekee ajettuihin tuloutuksiin myös pintapuolisen oikeellisuustarkistuksen. Toki controllerit ja konsernilaskennan henkilöstö tarkistavat projektitasolla toteumaluvut tarkemmin raportointia varten. Täten myyntituottojen oikeanlainen tulouttaminen ja raportointi on hyvän talouden järjestelmän lisäksi seurausta taloushallinnon henkilöiden tiiviistä ja toimivasta yhteistyöstä.

### 3.2.3. Talouden raportointi

Skanskalla talonrakentamisen ja perustajaurakoinnin liiketoiminnoista tuotetaan hyvin moninaista talouden raportointia. Joka kuukausi Oracle Hyperion -raportointijärjestelmään viedään operatiivinen segmenttituloslaskelma sekä IFRS-sääntelyn mukainen tuloslaskelma ja tase. Perustajaurakoinnin raportoinnin osalta nämä tuloslaskelmat eroavat toisistaan, joten raportoitavia tuloslaskelmia on kaksi. Rakentamisen osalta tuotetaan vain yksi tuloslaskelma, joka vastaa sekä operatiiviseen ja IFRS-sääntelyn mukaiseen raportointitarpeeseen. Näistä rakentamisen ja perustajaurakoinnin tuloslaskelmien ja taseiden luvuista raportoidaan kuukausittain Ruotsin konsernin erilliseen raportointijärjestelmään liikevaihto, yleiskustannukset ja kassavirta.

Perustajaurakoinnin kuukausittain raportoitava liikevaihto on nimenomaan segmenttiliikevaihto. IFRS-tuloslaskelma on kuitenkin kuukausittain tuotettava, jotta tase saadaan raportoitua. Toisin sanoen segmenttiraportoinnissa ei ole omaa tasetta, vaan tase on nimenomaan IFRS-standardien arvostuksen mukainen sisältäen keskeneräisen tuotannon arvon eli luovutuksen mukaisen tulouttamisen kerryttämän omaisuuserän. Edellä mainittujen raportointivaateiden lisäksi gryndauksesta raportoidaan konsernille joka kuukausi taseen investoinnit, divestoinnit ja korolliset velat sekä asuntomyyntien kappalemäärät.

Kuukausiraportti on laajuudeltaan huomattavasti suppeampi kuin neljännesvuosittain tehtävä kvartaaliraportointipaketti. Ruotsin konsernille tehtävä kvartaaliraportointi sisältää rakentamisen tuloslaskelman ja taseen sekä perustajaurakoinnin segmenttituloslaskelman, IFRS-tuloslaskelman ja taseen lisäksi paljon muuta kvartaaleittain raportoitavaa talousdataa ja siihen liittyviä liitetietoja. Taloushallinnossa tuotettava laaja kvartaaliraportointipaketti sisältää esimerkiksi kuluvan ja seuraavan raportointivuoden ennusteet, rakennusurakoiden tilauskannan, aloitettujen ja valmistuneiden asuntokohteiden määrät sekä paljon muuta operatiiviseen liiketoimintaan liittyvää informaatiota. Gryndausliiketoiminnan raportoitaviin ennusteisiin liittyy projektiennustamisen lisäksi olennaisesti myös maa-alueisiin kohdistuvien investointien ja divestointien ennustaminen. Sekä talousjohtaja että

konsernin talouspäällikkö tuovat esille, että vuoden kaksi viimeistä kvartaalia lisäävät raportointivaatimuksia edelleen.

*”Se on IFRS-tilinpäätös käytännössä, mikä tehdään joka kvartaali Ruotsiin plus tietenkin segmentti. Q3:ssa ja Q4:ssa annetaan vielä paljon lisätietoa, kun ne on hard close -kvartaaleita esimerkiksi velkaerittelyitä ja muita IFRS-taseen omaisuuserien erittelyitä on enemmän.” (talousjohtaja)*

*”Syksyllä eli Q3:ssa ennustetaan vielä yksi vuosi päälle eli raportoidaan ensimmäisen kerran myös 2022.” (konsernin talouspäällikkö)*

Talouden raportointi toteutetaan käytännössä niin, että kukin kahdeksasta rakentamisen controllerista tuottaa oman liiketoiminta-alueensa kuukausiraportoinnin raportointijärjestelmään, jonka jälkeen konsernilaskenta kokoaa rakentamisen luvut Ruotsin konsernille lähetettäväksi kokonaisuudeksi. Asuntoprojektikehityksen controller raportoi puolestaan suoraan perustajaurakoinnin luvut Ruotsin raportointijärjestelmään. On hyvä huomata, että konsernilaskenta kokoaa raportointijärjestelmässä kuukausittain yhteen myös Skanska Talonrakennus Oy:n kokonaisuuden sisältäen sekä talonrakentamisen että perustajaurakoinnin taseet ja tuloslaskelmat. Näihin lukuihin tehdään tarvittavat sisäiset eliminoinnit, jotta koko Talonrakennuksen operatiivinen tuloslaskelma sekä IFRS-tuloslaskelma ja tase saadaan raportoitua. Toki Skanska Talonrakennus Oy:n osalta ulkoisessa laskennassa tuotetaan vuosittain myös osakeyhtiön FAS-sääntelyn (Finnish Accounting Standards) mukainen erillistilinpäätös sekä muita erinäisiä viranomaisraportteja ja -ilmoituksia. Suomen lainsäädännön vaatiman talouden raportoinnin tarkastelu on kuitenkin rajattu tutkimuksen ulkopuolelle.

Kuten case-yrityksen esittelyssä todetaan, Skanska Suomen luvut raportoidaan osana Skanska AB:n konsernin pohjoismaista liiketoiminta-aluetta. Näin ollen Suomen Skanskasta ei anneta operatiivisia tai IFRS-sääntelyn mukaisia lukuja julkisuuteen. Skanska Suomen neljännesvuosittain pidettävät tulosjulkistustilaisuudet pidetään vain henkilökunnalle, mutta organisaation ulkopuolelle tulostietoja ei jaeta. Tämä selviää konsernin talouspäällikön antamasta kommentista.



*”Sisäisestihän raportoidaan segmenttitulos ja on ne tiedotustilaisuudet henkilökunnalle, mutta muille niitä tietoja ei anneta. Ja IFRS:n mukainen tilinpäätös annetaan koko AB-konsernista, pohjoismaat on yhtenä ja sit tulokset on liiketoiminnoittain eriteltyinä.”*

Ruotsin konserni siis kokoaa konsernitilinpäätöksen, joka tuotetaan sekä segmenttiraportoinnin että IFRS-sääntelyn mukaisena. Tämän lisäksi Skanska AB antaa julkisuuteen tulostiedotteita kvartaaleittain. Controller painottaa, että julkisuuteen annettavasta tulosinformaatiosta vastaa nimenomaan Ruotsin konsernin johto, sillä Skanska on listattu pörssiyhtiöksi Ruotsissa. Skanska Suomen luvut raportoidaan oman johtoryhmän lisäksi Ruotsin konsernihallinnolle, jossa konsernilaskennan tiimi kokoaa Skanska AB -konsernin luvut yhteen.

Kuten edellä on mainittu, perustajaurakoinnin talousraportoinnissa otettiin erillinen segmenttiraportointi käyttöön, kun IFRS-raportointi aloitettiin. Ennen IFRS-säännösten mukaista raportointivaadetta, käytössä oli ainoastaan operatiivinen raportointitapa. Segmenttiraportoinnissa käytettävät laskennan ja esittämistavan periaatteet määräytyvät Ruotsin konsernin johdon tekemien päätösten perusteella, mikä voidaan ymmärtää muun muassa konsernin talouspäällikön antamasta vastauksesta.

*”Segmenttiraportointi on johdon tapa raportoida, miten ne seuraa sitä bisnestä. Tää oli AB:n johdon päätös, että ne haluaa seurata myynnin niin kuin se olisi tapahtunut silloin, kun se tapahtuu eikä vasta sitten, kun kohde valmistuu. Segmenttiliikevaihto on reaaliaikaisempaa, sillä tulos näkyy silloin, kun se myyntityö on tehty.”*

Toisaalta korostetaan sitä, että segmenttiraportointi on informatiivisempaa osakkeenomistajille. Tätä perustellaan sillä, ettei IFRS-raportointi välttämättä anna oikeaa kuvaa osakemyynneistä ja näin yrityksen tuloksesta, kun tuloutus on täysin riippuvainen kohteiden valmistumisesta. IFRS-raportointia kritisoidaan erityisesti sen tuloksen muodostamisen syklisestä luonteesta, mikä korostuu etenkin pitkissä, monivuotisissa projekteissa. Esimerkiksi jos rakennusaika on projektilla kolme vuotta, niin kolmen vuoden ajan taseen keskeneräisen tuotannon omaisuus ei kasvaa eikä liikevaihtoa saada tulouttaa lainkaan. Tällaisissa tapauksissa tuloutettavan liikevaihdon nähdään viivästyvän hieman tarpeettomasti. Kuten myös talousjohtajan

kommentista voidaan huomata, segmenttiraportoinnin merkitys yrityksen taloudellisen tilanteen havainnollistamisessa ymmärretään IFRS-raportointia paremmin.

*”IFRS ei oikeestaan kerro siitä liiketoiminnan nykyhetkestä, segmentti kertoo paljon enemmän siitä mitä oikeesti tapahtuu. Mun mielestä segmentti kertoo paremmin yrityksen nykyhetken tuloksesta.”*

IFRS-raportoinnin huonoja puolia yrityksen nykyhetken tuloksen kuvaamisessa perustellaan nimenomaan luovutuksen mukaisen tulouttamiskäytännön kautta. Heikkoutena luovutuksen mukaisessa tulouttamisessa nähdään edellä mainitun liikevaihdon viivästymisen lisäksi se, ettei vallitseva markkinatilanne heijastu IFRS-tulokseen reaaliaikaisesti. Esimerkkinä viitataan tilanteeseen, jossa uusien asuntojen myynti markkinoilla äkillisesti laskee, mutta samaa aikaa valmistuu paljon kohteita, joista asuntoja on myyty jo aiemmin. Tällöin kaikkien näiden luovutettavien asuntojen myynnit realisoituvat liikevaihdoksi, vaikkei sen hetken markkinassa myytäisi välttämättä ollenkaan asuntoja. Näin ollen yrityksen IFRS-raportoinnin tulos näyttäytyy huomattavasti parempana kuin mitä sen hetken asuntojen myynnin markkinatilanteen perusteella voitaisi odottaa.

Tärkeää IFRS-raportoinnin ja segmenttiraportoinnin tarkastelussa on huomata, että tulouttamistapojen lopputulos on kuitenkin yhdenmukainen. Toisin sanoen, kun kohde on luovutettu ja kaikki sen asunto- ja autopaikkaosakkeet on myyty, niin projektin kumulatiivinen tulos on kummassakin raportointimallissa sama. Päätelmää tukevat muun muassa seuraavat toteamukset segmentin ja IFRS-raportoinnin eroista.

*”Vaikka segmentti tasoittaa liikevaihtoa, niin tulos ja kate, kun kaikki on myyty, on kuitenkin samat, eli segmentti on vain ajallinen jaksotus.” (konsernin talouspäällikkö)*

*”Se, miten ne raportointistreamit elää sen myynnin suhteen eroaa, mutta lopputulos on sama, kun kaikki on myyty.” (controller)*

Alle kootun hyvin pelkistetyn esimerkin (kuvio 8.) tarkoituksena on havainnollistaa IFRS- ja segmenttiraportoinnin eroa projektin rakennusaikana ja peilata sitä projektin luovutuksen jälkeiseen lopputulokseen. Kuviossa kuvataan kahden eri

raportointikauden IFRS- ja segmenttituloslaskelmat sekä lopulliset kumulatiiviset tuloslaskelmat.

		Projektin kokonaisennuste	
		10 000 000,00	liikevaihto
		9 000 000,00	kustannukset
		0,9	segmenttikustannusprosentti
		Keskeneräinen kohde	
		*kuukauden aikana myyty asunto 500 000 eurolla	
Kuukausi	IFRS-tuloslaskelma	Segmenttituloslaskelma	
Osakemyynti	0,00	500 000,00	
Toteutuneet kustannukset	0,00		
Segmenttikustannus		450 000,00	(500 000*0,9)
Tulos	0,00	50 000,00	
		Kohde valmistuu ja luovutetaan	
		*asuntoja myyty yhteensä 4 000 000 eurolla	
		*raportointikuukauden aikana myyty asunto 400 000 eurolla	
Osakemyynti	4 000 000,00	400 000,00	
Toteutuneet kustannukset	3 500 000,00		
Segmenttikustannus		360 000,00	(400 000*0,9)
Tulos	500 000,00	40 000,00	
		Kaikki asunnot myyty	
Osakemyynti	10 000 000,00	10 000 000,00	
Toteutuneet kustannukset	9 000 000,00		
Segmenttikustannus		9 000 000,00	(10 000 000*0,9)
Tulos	1 000 000,00	1 000 000,00	

Kuvio 8. Perustajaurakoinnin myyntituottojen tulouttaminen

Kuten yksinkertaisesta esimerkistä voidaan helposti nähdä, vaihtelee kuukausittainen osakemyynti IFRS-raportoinnin ja segmenttiraportoinnin välillä, vaikka projektin lopullinen kumulatiivinen tulos on molemmissa sama. Kun segmentissä asuntojen myynnit kirjautuvat niiden myyntikuukauden mukaan, niin IFRS -standardien mukaisessa raportoinnissa liikevaihto sitä vastoin tuloutetaan suoritevelvoitteen luovutuksen eli asuntojen määräysvallan siirtymisen myötä. Tämä tuloutuksen

poikkeavuus näkyy siis näiden raportointitapojen välillä liikevaihdon ajallisen jaksotuksen erona.

IFRS-raportoinnin tuottamisen pakollisuutta hieman paheksutaan, sillä sen antaman informaation ei nähdä antavan oikeanlaista kuvaa yrityksen nykyhetken taloudellisesta tilanteesta. Kuitenkin ymmärretään, että säännösten mukaan myös IFRS-raportointi on laadittava, vaikka osakemyyntien raportoinnin ja seurannan fokus onkin operatiivisessa tuloksessa. Perustajaurakoinnin osalta haastatteluissa etenkin talousjohtaja painotti segmenttiraportointia yrityksen tuloksen seuraamisessa.

*”Segmentti eli operatiivinen on juuri se tulos mitä me seuraamme, kun on katsottu, että se enemmän kertoo siitä oikeasta tilanteesta. Elikkä sitä johtoryhmä kattoo joka kuukauden et miten menee, missä ollaan, miltä näyttää ja miten se toteuma suhtautuu ennusteeseen.”*

IFRS-raportointia kritisoidaan hieman myös sen työllistävän vaikutuksen vuoksi. Konsernin talouspäällikkö mainitsee, että kvartaaleittain suurimman työn aiheuttaa nimenomaan IFRS-raportoinnin tuottaminen. Operatiivinen raportointi koetaan yksinkertaisempaan raportointitapana esimerkiksi IFRS-raportoinnin vaatimien perusteellisten erittelyiden vuoksi. Tarkempien erittelyiden tekemisestä mainitaan taseen omaisuuserien yksityiskohtaiset erittelyt sekä korkojen ja muiden rahoituserien erittelyt.

Myös talouden raportoinnin läpikäynnissä nousi vahvasti esille järjestelmien merkitys työn tekemisessä. Edelleen todettiin nykyisen talouden järjestelmän helpottaneen tulouttamisprosessia ja perustajaliiketoiminnan raportointia, kun kaikki raportointiin vaadittava laskenta ja data saadaan valmiina järjestelmästä. Toisaalta, kun pohdittiin raportoinnin haasteita, nousi jokaisen haastateltavan kanssa esille tarve lisätä automatisointia entisestään. Haastateltavat korostivat erityisesti nykyisen talouden järjestelmän kehittämistä ja entistä parempaa hyödyntämistä jatkossa. Pääkirjanpitäjän mukaan myös robotiikan hyödyntämistä odotetaan tietyissä standardoiduissa prosesseissa, jotta manuaalityön määrää saataisiin vähennettyä.

### 3.2.4. Ymmärrys IFRS-raportoinnista

IFRS-standardien merkityksen ymmärtämisen koetaan vaihtelevan voimakkaasti talouden henkilöstön keskuudessa. Talouden henkilöstö koostuu suuresta, useamman kymmenen henkilön porukasta, eikä IFRS-säännösten osaamisen koeta kattavan koko taloushallinnon henkilöstöä. IFRS-sääntelyn osaamisen tärkeyttä painotetaan nimenomaan positioissa, joissa standardien vaikutus selkeästi näkyy. Esimerkiksi konsernilaskennassa ja perustajaurakoinnin tulouttamisen ja raportoinnin parissa työskentelevien joukossa tiettyjen standardien ymmärtäminen koetaan välttämättömäksi. Haastatellut uskovat, että erityisesti lähivuosina esillä olleiden IFRS 15 - ja IFRS 16 -standardien pääsisältö on niiden käsittelyssä mukana olleilla varsin hyvin hallussa. Pääkirjanpitäjä mainitsee IFRS-säännösten olevan kuitenkin hyvin laajoja standardikokonaisuuksia, eikä näin ollen usko kenenkään niistä kaikkea tietävän eikä keneltäkään sitä myöskään odotettavan.

Samalla selkeästi tunnistetaan, että jos standardien vaikutus ei selkeästi omaan työhön heijastu eikä aiheita ole esimerkiksi opiskellut tai aikaisemmassa työpaikassa käsitellyt, niin standardien käsittäminen voi ymmärrettävästi olla heikolla tasolla. Sitä, ettei IFRS-standardien merkitystä raportoinnissa kaiken kattavasti Skanskan taloushallinnon henkilöstön keskuudessa ymmärretä, perustelee muun muassa talousjohtaja.

*”Eihän se IFRS kaikkia niin kauheesti heilauta, kun sen merkitys on kuitenkin vaan ollut se, että saatais luotettavaa ja samanlaista tietoa eri pörssiyhtiöistä. Tai jos sä oot vaikka ollut jossain pienessä yrityksessä töissä, niin heitähän se IFRS ei sitten koske ollenkaan.”*

IFRS-standardien ymmärtämisen tason vaihtelevuus heijastuu myös haastateltavien keskuudessa. Kysyttäessä haastateltujen omasta IFRS-standardeihin liittyvästä substanssiosaamisesta, vastaukset ovat vaihtelevia. Konsernilaskennassa ja perustajaurakoinnin raportoinnin parissa työskentelevät ilmaisevat selkeästi ymmärtävänsä esimerkiksi IFRS-standardien vaikutukset tulouttamisessa ja raportoinnissa sekä vaatimukset IFRS-raportoinnin tuottamiseksi. Puolestaan kirjanpidon tiimin edustajat toteavat IFRS-säännösten osaamisen olevan melko

vähäistä. Toisaalta koetaan, että IFRS-raportointi olisi päällisin puolin hyödyllistä myös kirjanpidossa osata ja ymmärtää, vaikkei sen osaamista sinänsä omassa työssä edellytetä. Myös controller mainitsee, ettei kaikkien tarvitse tuloutusstandardien vaikutuksia varsinaisessa raportoinnissa osata, vaikkakin standardisäännöksen ymmärtäminen katsotaan tärkeäksi.

*”Nythän järjestelmä hoitaa sen tuloutuksen automaattisesti, vaikka kyllähän me joudutaan manuaalikirjauksia edelleen myös tekemään. Niiden standardien olemassaoloa ei oikeastaan tarvitse sillein asiana enää ajatella niin vahvasti, mutta ymmärrys on tärkeää.”*

Controller viittaa kommentissaan vahvasti järjestelmämuutokseen ja sen aiheuttamaan vaikutukseen IFRS-säännösten substanssiosaamisessa. Aiemmin eli ennen vuotta 2019, IFRS-säännösten vaatimat kirjaukset tehtiin manuaalisesti, minkä vuoksi perustajaurakoinnin pääkirjanpitäjä ja controller joutuivat sinänsä aktiivisemmin pohtimaan tulouttamisstandardin sisältöä, jotta lopputulos saatiin oikeanlaiseksi. Nykyisen järjestelmän myötä IFRS-säännösten mukainen tulouttaminen toimii automaattiajolla, joten varsinaisten säännösten aktiivista ajattelua ei koeta harjoitettavan enää samalla tavalla kuin ennen. IFRS-sääntelyn yleisen ymmärtämisen ohella haastateltavat painottavat nimenomaan teknisen osaamisen merkitystä talouden raportoinnin tuottamisessa.

## 4. TULOSTEN POHDINTA

Tässä tutkielman osiossa esitellään tutkimuksen tulokset tiivistetysti vastaamalla tutkielman johdannossa asetettuihin tutkimuskysymyksiin. Tutkielman päämääränä oli osoittaa ja arvioida IFRS 15 -standardin vaikutuksia rakennusliiketoiminnan talouden raportoinnissa. Näin ollen tutkielman päätutkimusongelmaksi muodostui: ”*Millaisia vaikutuksia tulouttamisstandardin käyttöönotolla on ollut rakennusalan talouden raportoinnissa?*”. Tutkielman tutkimusongelmiin sisältyi päätutkimusongelman lisäksi kaksi alatutkimusongelmaa, joiden tarkoituksena oli täydentää tutkielman päätutkimuskysymystä, jotta standardin vaikutuksista talouden raportoinnissa saatiin muodostettua kattavampi kuva. Alatutkimusongelmien tavoitteena oli selvittää, minkälaisia myyntituottojen tulouttamisen malleja käytetään ja miten IFRS 15-standardin olemassaolo näkyy talouden raportoinnissa. Lisäksi tutkittiin, millaisella tasolla on IFRS-raportoinnin ymmärrys ja osaaminen case-yrityksessä. Alla olevaan taulukkoon 3 on koottu tutkimuksen perusteella tunnistetut tulouttamisstandardin vaikutukset rakennusalan talouden raportoinnissa.

Taulukko 3. *Tulouttamisstandardin vaikutukset rakennusalan talouden raportoinnissa*

Tulouttamisstandardin vaikutukset
• Erilaisten asiakassopimusten (urakkasopimusten) kerääminen, hallinta ja tulkinta
• Erilaiset tulouttamisperiaatteet rakentamisessa ja perustajaurakoinnissa
• Asuntoprojektikehitys:
→ Tarve ottaa käyttöön erillinen operatiivinen raportointi ja tuloutustapa
→ IFRS-sääntelyn mukainen raportointi vs. operatiivinen raportointi
• Järjestelmien kehittämistarve → uusi talouden järjestelmä → tekninen osaaminen lisääntynyt
• Osalla ymmärrys ja osaaminen tulouttamisstandardin sisällöstä lisääntynyt

Tutkimusaineistosta selviää, että IFRS 15 -standardin sääntelyn läpikäyntiä varten kerättiin mahdollisimman kattava otanta erilaisista asiakassopimuksista, jotka tulkittiin standardin sisältämän viisivaiheisen mallin pohjalta muodostetun kysymyspatteriston avulla. Vaikkei tarkastelun tuloksena muutoksia Skanskan varsinaisiin tulouttamisperiaatteisiin tehty, ovat IFRS-standardien tulouttamissääntelyn vaikutukset

talouden raportoinnille selkeästi osoitettavissa. Aineiston perusteella voidaan todeta, että tuotettava IFRS-raportointi mielletään nimenomaan sen sääntelyn sisältämän tulouttamisstandardin kautta. IFRS-tulouttamissääntelyn seurauksena Skanskalla tuotetaan kolmenlaista talouden raportointia, jotka kaikki ovat myyntituottojen tulouttamisen toteuttamisperiaatteiltaan erilaisia.

Skanskalla on käytössään asuntoprojektikehityksessä asuntokohteen luovutukseen perustuva myyntituottojen tulouttamisen malli ja laskennalliseen segmenttikustannukseen perustuva operatiivinen myyntituottojen tulouttamisen malli sekä rakentamisen valmiusasteeseen perustuva myyntituottojen osatulouttamisen malli. Täten IFRS-sääntelyn mukaiset rakentamisen ja perustajaurakoinnin tulouttamisperiaatteet eroavat toisistaan. Rakentamisen tulouttamisen lähtökohtana on rakentamisprojektin valmiusaste eli suoritevelvoitteen täyttymisaste ja tuloutus tehdään ajan kuluessa. Tätä tulouttamismallia perustellaan sillä, että rakennusurakkaa tuotettaessa asiakkaalla on määräysvalta omaisuuserään sitä mukaan, kun urakka valmistuu. Tuotettava omaisuuserä on näin ollen asiakkaan määräysvallan alla, ja Skanskalta on urakkasopimuksella tilattu periaatteessa rakennustyö ja materiaalit lopputuotteen tuottamiseksi.

Suoritevelvoite täytetään rakentamisen etenemisen perusteella määriteltyjen urakkaerien mukaan laskutusperusteisesti, mikä mahdollistaa rakentamisen rahoittamisen tilaajan maksamilla vastikkeilla. Niin ikään Skanska saa suoritevelvoitteen täyttämistä lisäarvoa (rakentamisen liikevaihtoa ja katetta) sitä mukaan, kun rakennusurakka valmistuu. On olennaista huomata, että rakentamisen lopputuote on tavallisesti asiakkaalle nimenomaisesti spesifioitu ja huomattavan arvokas. Tämä aiheuttaa sen, ettei valmiilla lopputuotteella ole validia jälleenmyyntiarvoa eikä omaisuuserälle ole löydettävissä asianmukaista vaihtoehtoja käyttöä, mikäli sopimus jostain syystä purkautuisi. Kaiken kaikkiaan osatulouttamisen mallin käyttäminen rakentamisprojektien tulouttamisessa on perusteltua.

Perustajaurakoinnin asuntokohteen luovuttamiseen perustuvan tulouttamisen mallin perusteena on suoritevelvoitteen eli myydyin asunnon siirtyminen asiakkaalle sen valmistumisajankohtana. Suoritevelvoitteeseen kohdistuva määräysvalta siirtyy asunnon luovutushetkellä, kun sopimusvelvoitteen täyttämisen vastike eli kauppahinta



on maksettu. Näin ollen omaisuuserä on Skanskan omaisuutta ja määräysvallan alla niin kauan, kunnes asunto on luovutettu asiakkaalle. Perustajaurakoinnin lopputuote tuotetaan yrityksen omalla riskillä ja yritys myös vastaa sen rahoittamisesta. Näiden seikkojen vuoksi perustajaurakoinnin myyntituotot tuloutetaan tietyllä ajanhetkellä.

Tulouttamisstandardin vaikutus korostuu erityisesti asuntoprojektikehityksessä, jossa IFRS-raportoinnin noudattamisen myötä otettiin käyttöön erillinen operatiivisen talouden raportoinnin malli. Perustajaurakoinnin liiketoiminnan operatiivinen segmenttiraportointi poikkeaa olennaisesti IFRS-raportoinnista. Operatiivisessa raportoinnissa myytyjen asuntojen myyntituotot tuloutetaan jo asuntokohteen rakentamisaikana ja tuloksen muodostamista varten hyödynnetään laskennallista kustannuserää. Näin ollen kuukausittaisen IFRS-raportoinnin ja segmenttiraportoinnin tulosten ero on huomattava. Kuitenkin, kun valmistuneen asuntokohteen kaikki asunnot on myyty, on raportointimallien kumulatiiviset tulokset samat, joten kyse on nimenomaan liikevaihdon ajoituksellisesta jaksotuserosta.

Tutkimusaineiston perusteella voidaan vaivattomasti päätellä, että jollei IFRS-raportointi olisi pakollista, sen sisältämää projektin luovutukseen perustuvaa tulouttamismenettelyä ei talouden raportoinnissa käytettäisi. Toisin sanoen perustajaurakointiliiketoiminnan raportointi tuotettaisi operatiivisen segmenttiraportoinnin sisältämien tulouttamisperiaatteiden mukaisesti. Yleisesti ottaen IFRS-standardien mukainen raportointitapa koetaan työllistävänä eikä sen sisältämän luovutukseen perustuvan tulouttamismallin nähdä vastaavan yrityksen omaan talouden seuranta- ja raportointitarpeeseen. Operatiivisen talouden raportoinnin nähdään tarjoavan oikeamman ja informatiivisemmän kuvan perustajaurakointiliiketoiminnan nykyhetken tuloksesta ja taloudellisesta tilanteesta. Voidaan näin ollen päätellä, ettei IFRS-raportoinnin koeta tuottavan sinänsä yritykselle itselleen hyötyä tai lisäarvoa.

Aineistosta on selkeästi pääteltävissä IFRS-säätelyn vaikutus talouden järjestelmien kehittämiseen. Järjestelmien uudistamistarpeeseen on vaikuttanut nimenomaan useampien tulouttamismenettelyiden soveltaminen. Kun tuotetaan monenlaista talouden raportointia, niin on ymmärrettävää, että myös tarpeet järjestelmän toiminnoille lisääntyvät. Näin ollen Skanska näki tarpeelliseksi talouden järjestelmän

uudistamisen, jotta moninaisen talouden raportoinnin vaatimukset pystytään täyttämään tehokkaammin, laadukkaammin ja läpinäkyvämmiin.

IFRS-raportoinnin sisällön ja merkityksen ymmärtämisen taso vaihtelee Skanskan taloushallinnon henkilöstön keskuudessa. Niissä tiimeissä, joissa ei olla standardien kanssa tekemisissä, katsotaan IFRS-osaamisen olevan melko heikkoa. Puolestaan IFRS-sääntelyn edellytysten ymmärtämisen koetaan olevan vahvaa niillä henkilöillä, joiden työhön standardien olemassaolo heijastuu ja vaikuttaa. On selvää, että lähivuosien aikana pidettyjen standardimuutosten läpikäynnit, keskustelut ja sisäiset koulutukset ovat lisänneet niihin osallistuneiden tietoa ja ymmärrystä standardisäännösten sisällöstä.

## 5. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

IFRS 15 -standardin mukaan asiakassopimukset ja niiden ehdot määrittävät yritysten liikevaihdon laskennan. Mercado ja Miller (2015, 19) arvioivat, että rakennusalalla on IFRS 15 -standardin myötä tärkeää satsata erityisesti asiakassopimusten keskitettyyn keräämiseen, analysointiin ja hallintaan, jotta voidaan varmistua kunkin sopimuksen asianmukaisesta tulouttamisesta. Tämän tutkimuksen perusteella voidaan osoittaa, että uuden tulouttamisstandardin käyttöönotto on vaatinut rakennusalalla talouden henkilöstön resursseja nimenomaan erilaisten asiakassopimusten keräämiseen, hallintaan ja tulkintaan. Tosin säännöksen mukaisten tulouttamisperiaatteiden noudattaminen koetaan jo osana talouden raportoinnin niin sanottua rutiinia, eikä verrattain standardoitujen asiakassopimusten käsittely edellytä enää jatkuvaa resursointia. Toisaalta IFRS-raportoinnin työllistävä vaikutus painottuu, kun tulouttamisstandardin noudattamisen seurauksena yrityksille on voinut herätä tarve tuottaa myös toisenlaisen tulouttamisen mallin mukaista operatiivista talouden raportointia. IFRS-raportoinnin työllistävä vaikutus ilmenee myös muun muassa erilaisten erittelyiden ja tarkennusten tekemisessä.

Holthausen (2009, 447) toteaa artikkelissaan, ettei IFRS-standardien noudattaminen yksinään paranna taloudellisen raportoinnin laatua. Tähän johtopäätökseen voidaan myös tämän tutkimuksen perusteella yhtyä. IFRS-standardien mukaisen raportoinnin tuottaminen ymmärretään vahvana osana pörssiyritysten talouden raportointia, sillä se on pakollista, jotta tuotettava raportointi olisi kansainvälisesti vertailukelpoista. Kuitenkin, vaikka kansainvälisen tilinpäätösraportoinnin yhtenäistämistarve ymmärretään, IFRS-raportoinnin hyöty yritykselle itselleen koetaan olemattomaksi. Tämä johtuu siitä, että IFRS-raportoinnin ei koeta antavan riittävää ja oikeaa kuvaa yrityksen taloudellisesta tilanteesta. Näin ollen informatiivisempaa talouden raportoinnin tapana korostetaan operatiivisen raportoinnin tuottamaa liikevaihdon ja tuloksen seurantaa. Vaikka Ball (2006, 11–12) tuo esiin tutkimuksessaan IFRS-raportoinnin läpinäkyvyyden hyötyjä rahoitusmarkkinoilla, tätä näkemystä ei tämän tutkimuksen perusteella yrityksen näkökulmasta puolleta. Päinvastoin tutkimuksen pohjalta voidaan todeta, että rakennusalan yrityksen näkökulmasta IFRS 15 -säännöksen vaatimukset talouden raportoinnille käsitetään tarpeettomina.

Tutkimuksen pohjalta voidaan tehdä johtopäätös, että IFRS-raportoinnin tiukat tulouttamisvaatimukset aiheuttavat yhteisöille tarpeen kehittää omia sisäisiä raportointimenetelmiään. Myyntituottojen monenlaisten tulouttamisen mallien käyttöönotto on lisännyt tarvetta myös talouden järjestelmien päivittämiseen ja uudistamiseen. Kaiken kaikkiaan IFRS-sääntelyn tuomien muutosten myötä rakennusalan yritysjohton on tärkeää tarkastella mahdollisesti erilaisten tulouttamistapojen ja muiden talouden raportoinnin substanssitarpeiden lisäksi vaikutuksia myös talouden järjestelmien hyödyntämisen ja kehittämisen näkökulmasta.

### **5.1. Tutkimuskritiikki**

Tutkimuksen valmistuttua on tutkimukseen kohdistuvan kritiikin tarkastelu tärkeää. Kritiikin tarkastelussa otetaan kantaa tehdyn tutkimuksen luotettavuuteen eli reliabiliteettiin sekä validiteettiin. Reliabiliteetin arvioinnissa painotetaan sitä, onko tutkimus toteutettu luotettavasti ja huolellisesti. Haastatteluaineiston reliabiliteetissa painotetaan toistettavuutta eli sitä, että samanlaiset tutkimustulokset olisivat johdettavissa uudestaan, jos haastattelut toistettaisiin. Puolestaan tutkimuksen validiteetin tarkastelussa pohditaan, onko tutkimuksessa käytetty tutkimusmenetelmä sopiva tutkittavan ilmiön tutkimiseen ja ovatko tutkimustulosten päätelmät valideja ja käyttökelpoisia. (Hirsjärvi ja Hurme 2008, 186, 213)

Tämän tutkielman kannalta tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa olennaista on huomioida tutkimuksen tekijän rooli tutkittavassa työyhteisössä. Tärkeää on arvioida tekijän vaikutusta tutkimusaineiston keräämisessä, käsittelyssä ja tutkimustulosten juontamisessa. Vaikka voidaan todeta tekijän ammatillisen tietotaidon ja aseman työyhteisössä vaikuttaneen jossain määrin haastateltavien valintaperusteissa, haastattelutilanteissa ja haastatteluaineiston teemoittelussa, niin tutkimusaineiston yleisen luotettavuuden ei katsota tämän perusteella heikentyneen. Tämä johtuu siitä, että tekijän rooli varsinaisen tutkimusaineiston ja -tulosten muodostumisessa kyettiin minimoimaan. Kaiken kaikkiaan tekijän vaikutus tutkimuksen etenemiseen onnistuttiin pitämään hyvin pienenä. Tätä perustellaan sillä, että tutkimuksen tekijä tiedosti alusta asti oman asemansa osana case-yrityksen henkilöstöä, ja pyrki näin ollen aktiivisesti varomaan oman tietotaitonsa vaikutusta tutkimuksen kulun ohjaamiseen. Tutkimuksen

tekijän tietämyksen haastateltujen ammatillisesta kompetenssista voidaan samalla päätellä vaikuttaneen jopa positiivisesti tutkimusaineiston laadukkuuteen.

Tutkimuksen katsotaan olevan toteutettu siinä määrin huolellisesti, ettei sen toistettavuuden katsota kärsineen. Tutkimusaineiston haastatteluvallinnat ja aineiston käsittelytavat on perusteltu ja kuvattu selkeästi, joten tutkimuksen voidaan päätellä olevan toistettavissa. Toisaalta luotettavuus samojen tutkimustulosten toistuvuuteen voi kuitenkin olla käytetyn tutkimusmenetelmän luonteen vuoksi heikentynyt. Puolistrukturoitujen teemahaastatteluiden käyttäminen tutkimusmenetelmänä saattaa heikentää tulosten toistettavuutta, sillä haastattelutapa jättää mahdollisuuden joustolle haastattelutilanteissa. Tässä tutkimuksessa tämä huomioitiin haastatteluteemojen huolellisella etukäteissuunnittelulla ja käyttämällä kaikilla haastatelluilla samaa teemahaastattelurunkoa. Tosin tunnistetaan myös haastattelukysymysten laajuuden ja tarkennusten vaihdelleen haastateltujen henkilöiden kompetenssien mukaan.

Tutkimuksen validiteetin arvioinnissa tarkastellaan käytetyn tutkimusmenetelmän sopivuutta ja tutkimustulosten validiutta. Käytetyn tutkimusmenetelmän valinnat ovat perusteellisesti kuvattuja ja ne on perusteltu tutkielman aiheeseen sopiviksi. Saatujen tutkimustulosten perusteella voidaan päätellä, että käytetyt tutkimusmenetelmät sopivat tutkittavan ilmiön tutkimiseen, sillä aineistosta johdetut tutkimustulokset vastaavat hyvin tutkielmalle asetettuihin tutkimusongelmiin. Näin ollen, sekä tutkimuksen haastatteluvallintojen että haastatelluille asetettujen teemojen voidaan todeta olleen onnistuneita.

Tutkimustulosten validiteetin vaikuttaa puolestaan tutkimukselle asetetut rajaukset, sillä ne heikentävät tutkimuksen yleistettävyyttä. Tutkielman kannalta on olennaista huomioida tutkimuksen rajautuminen koskemaan rakennusliiketoimintaa, jolloin ei ole tarkoituksenmukaista yleistää tutkimuksen tuloksia koskemaan kaikkia toimialoja. Tutkimustulosten validiteettia heikentää myös tapaustutkimuksen luonne, joka johtaa siihen, että tutkimuksen tulokset ovat vain yhden rakennusalan yrityksen näkökulmaan perustuvia. Samalla on hyvä huomioida tutkimuksen kohdistuvan nimenomaan suureen moninaista rakennusliiketoimintaa harjoittavaan pörssiyritykseen. Täten tulosten yleistettävyydessä koskemaan kaikkia rakennusalan yrityksiä, on harjoitettava

asiaankuuluvaa harkintaa. On kuitenkin tärkeää ymmärtää, että rajausten asettaminen tutkimukselle on kyseisen tutkimuksen rajallisen laajuuden vuoksi välttämätöntä.

## **5.2. Jatkotutkimusaiheita**

Tutkielmaa tehdessä heräsi useita ajatuksia siitä, minkälaisia jatkotutkimuksia aiheen parissa voisi tehdä. Kuten aiemmin johdannossa on mainittu, tutkimuksia IFRS 15 -tulouttamisstandardin vaikutuksista ei ole standardin käyttöönoton jälkeen yhteisöjen näkökulmasta tehty. IFRS 15 -standardin sääntelemät myyntituottojen tulouttamisen periaatteet käsittävät kaikki toimialat, mikä aiheuttaa sen, että sääntelyn sisältö on hyvin laaja ja erilaisten tulouttamisen mallien käyttäminen on saman sääntelyn soveltamisen piirissä mahdollista. Näin ollen tulevaisuudessa olisi mielenkiintoista tutkia, minkälaisia eri tulouttamisstandardin mukaisia tulouttamisen tapoja on eri toimialojen yhteisöissä käytössä. Toisaalta jatkotutkimustarve voisi löytyä myös rakennusosalta, jonka sisällä olisi kiehtovaa vertailla ja arvioida erilaisia operatiivisen talouden raportoinnin malleja.

## LÄHTEET

### Tieteelliset artikkelit ja kirjallisuus:

Afterman, A. (2015) Deferral of the effective dates of the new revenue recognition rules. *Journal of Accounting & Auditing Update Service*, 14, 1–2.

Ball R. (2006) International Financial Reporting Standards: pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36, 1, 5–27.

Berchowicz, G. & Whitehead S. (2014) IFRS 15: Revenue recognition will never be the same again. *Accountancy SA*, 27–29.

Bloom R. & Kamm J. (2014) Revenue Recognition: How we got here and where it will take us. *Financial Executive*, 30, 3, 48–52.

Choubey S. (2016) IFRS 15 in Telecommunication Industry. *The Management Accountant*, 51, 5, 43-46.

Gornik-Tomaszewski S. & Showerman S. (2010) IFRS in the United States: Challenges and opportunities. *Review of Business*, 30, 2, 59–71.

Haaramo, V. (2014) Tuottojen IFRS-tilinpäätössääntely uudistuu. *Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu*, 64, 5, 566–572.

Haaramo V., Palmuaro S. & Peill E. (2017) IFRS-raportointi. Päivittyvä verkkoteos. Helsinki, Alma Talent Oy.

Haaramo, V. & Rätty, P. (2012) *Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö*. Helsinki, WSOYpro.

Halonen, J. Jalkanen, J. Kyrölä, P. Kärpänen, M. Nurkkala, J. Nurmo, P. Penttilä-Rätty, E. Sundvik, P. Suomela, M. Tolvanen, M. Torkkel, T. & Tuomala, M. (2006) *IFRS: Käytännön käsikirja*. Helsinki, Edita Publishing Oy.

Harden, S. (2014) Revenue recognition. *Journal of California CPA*, 28, 10, 17-18.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2008) Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki, Gaudeamus Yliopistopaino.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2001) Tutki ja kirjoita. 7. painos. Helsinki, Tammi.

Holthausen R. (2009) Accounting Standards, Financial Reporting Outcomes, and Enforcement. *Journal of Accounting Research*, 47, 2, 447–458.

Huefner R. J. (2015) The impact of new financial reporting standards on revenue management. *Journal of Revenue and Pricing Management*, 15, 1, 78–81.

Ihamäki T. (2014) Uusi IFRS 15, Balanssi: raportointi & hyvä hallinto 4, 18–21.

Jones J. P. & Pagach D. (2013) The Next Step for Revenue Recognition - Examining the New Principles-Based Five-Step Model. *The CPA Journal* 83, 10, 30–34.

KHT-Media (2014) IFRS-standardit. IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista. Helsinki, KHT-Media.

Knudson T. & Shepherd S. (2014) 5 Steps to revenue recognition. *Journal of Equipment Leasing & Finance*, 30, 3, 34–35.

Lund M.E (2010) Proposed accounting standard would change revenue recognition practices for construction contractors. *Journal of Construction Accounting & Taxation*, 20, 6, 36–41.

Mattei G. & Paoloni N. (2019) Understanding the Potential Impact of IFRS 15 on the Telecommunication Listed Companies, by the Disclosures' Study. *International Journal of Business and Management*, 14, 1, 169–179.

Mercado R. S. & Miller J. W. (2015) New Revenue Recognition Standards Require Contractors to Think Differently. *Construction Accounting and Taxation* 25, 1, 11-21.

Oncioiu i. & Tănase, A-E. (2016) Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: New Perspectives on Practice. *EuroEconomica*, 35, 2, 31–40.

Patton M. Q. (2002) *Qualitative Research & Evaluation Methods*. Patton M. Q. (2002) *Qualitative Research & Evaluation Methods*. CA, Sage Publications Inc.



Peill, E. & Virolainen, R. (2014) IFRS 15 - miten uusi tulouttamisperiaate vaikuttaa käytännössä? *Balanssi: raportointi & hyvinvointi*, 5, 33–35.

Pitman M., Campbell L. & Martin K (2017) U.S. tax and FASB's new paradigm for revenue recognition. *Journal of Accountancy*, 223, 6, 62–64, 66, 68, 70-71.

Rapoport M. (2014) FASB to Consider Delaying Changes to Revenue Recognition Rules; Some Companies Complain 2017 Effective Date Too Soon to Implement New Rules. *Wall Street Journal*. New York, Dow Jones & Company Inc.

Ruusuvuori, J. & Tiittula, L. (2005) *Haastattelu: Tutkimus, tilanteet ja vuorovaikutus*. Tampere, Vastapaino.

Räty P. & Virkkunen V. (2004) *Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö – IFRS-raportointi*. 2. uud. p. Porvoo, WS Bookwell Oy.

Strauss N. (2017) Implementing New Standards for Revenue Recognition, Leases, and Financial Statements. *The CPA Journal* 87, 8, 28-30.

Troberg P. (2007) *IFRS and US GAAP – A Finnish perspective*. Helsinki, Talentum Media Oy.

Tuomi J. & Sarajärvi A. (2018) *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki, Tammi.

Yeaton K. (2015) A New World of Revenue Recognition. *The CPA Journal*, 85, 7, 50–54.

### **Verkkodokumentit ja muut lähteet:**

CPA (2015) IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers – Your questions answered [verkkodokumentti] [Viitattu 4.4.2020] Saatavilla [https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/financial-and-non-financial-reporting/international-financial-reporting-standards-ifrs/publications/ifrs-15-your-questions-answered?utm\\_source=provincial\\_update&utm\\_medium=Article&utm\\_campaign=fin\\_reporting\\_ENG](https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/financial-and-non-financial-reporting/international-financial-reporting-standards-ifrs/publications/ifrs-15-your-questions-answered?utm_source=provincial_update&utm_medium=Article&utm_campaign=fin_reporting_ENG)

Deloitte (2019a) Overview of the structure of the IFRS Foundation and IASB [verkkodokumentti] [Viitattu 1.12.2019] Saatavilla <https://www.iasplus.com/en-us/resources/global-organisations/ifrs>

Deloitte (2019b) Monitoring Board [verkkodokumentti] [Viitattu 1.12.2019] Saatavilla <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/governance/monitoring-board>

Deloitte (2019c) IFRS Advisory Council [verkkodokumentti] [Viitattu 2.12.2019] Saatavilla <https://www.iasplus.com/en-us/resources/global-organisations/ifrs/ifrs-advisory-council>

Deloitte (2019d) Accounting Standards Advisory Forum (ASAF) [verkkodokumentti] [Viitattu 2.12.2019] Saatavilla <https://www.iasplus.com/en-us/resources/global-organisations/ifrs/asaf>

Deloitte (2019e) Effective Date of IFRS 15 - One-year deferral [verkkodokumentti] [Viitattu 7.12.2019] Saatavilla <https://www.iasplus.com/en-ca/projects/ifrs/completed-projects-2/effective-date-of-ifrs-15-proposed-amendment-to-ifrs-15>

Deloitte (2020) IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers [verkkodokumentti]. [Viitattu 4.4.2020] Saatavilla <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>

EY (2015) The new revenue recognition standard [verkkodokumentti] [Viitattu 4.4.2020] Saatavilla [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EMEIA\\_FAAS\\_The-new-revenue-recognition-standard/\\$FILE/EY\\_The-new-revenue-recognition-standard\\_November-2015.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EMEIA_FAAS_The-new-revenue-recognition-standard/$FILE/EY_The-new-revenue-recognition-standard_November-2015.pdf)

EY (2017) IFRS-standardien muutosnäkymät. Ajankohtaista kiinteistöalalla, Helsinki 19.5.2017, EY Suomi, 2–39.

EY (2019) Applying IFRS - A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard [verkkodokumentti] [Viitattu 31.5.2020] Saatavilla [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-revenue-september-2019-new/\\$File/ey-applying-revenue-september-2019.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-revenue-september-2019-new/$File/ey-applying-revenue-september-2019.pdf)

IFRS Foundation (2017a) About us [verkkodokumentti] [Viitattu 1.12.2019] Saatavilla <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#about-us>

IFRS Foundation (2017b) List of IFRS Standards [verkkodokumentti] [Viitattu 3.5.2020] Saatavilla <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

KPMG (2014) IFRS AND U.S. GAAP – Issues In-Depth: Revenue from Contracts with Customers [verkkodokumentti] [Viitattu 31.5.2020] Saatavilla <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/09/IFRS-practice-issues-revenue-sept14.pdf>.

PricewaterhouseCoopers AG (2014) Revenue will never be the same again...New IFRS 15 “Revenue from contracts with customers” [verkkodokumentti] [Viitattu 27.5.2020] Saatavilla [https://www.pwc.ch/en/publications/2016/pwc\\_ifrs\\_15\\_revenue\\_will\\_never\\_be\\_the\\_same\\_again.pdf](https://www.pwc.ch/en/publications/2016/pwc_ifrs_15_revenue_will_never_be_the_same_again.pdf)

Skanska AB (2020) Skanska in brief [verkkodokumentti] [Viitattu 24.5.2020] Saatavilla <https://group.skanska.com/about-us/skanska-in-brief/>

Skanska Oy (2020a) Skanska Oy teki kaikkien aikojen parhaan tuloksensa Suomessa vuonna 2019 [verkkodokumentti] [Viitattu 24.5.2020] Saatavilla <https://www.skanska.fi/tietoa-skanskasta/media/uutiset/242079/Skanska-Oy-teki-kaikkien-aikojen-parhaan-tuloksensa-Suomessa-vuonna-2019>

Skanska Oy (2020b) Yritystietoa: Skanska lyhyesti [verkkodokumentti] [Viitattu 24.5.2020] Saatavilla <https://www.skanska.fi/tietoa-skanskasta/skanska-suomessa/skanska-lyhyesti/>

# LIITTEET

## Liite 1. Haastatteluluettelo

Haastattelu 1. Teams videohaastattelu. 25.5.2020. Kesto 45 min. Yksilöhaastattelu. Konsernin talouspäällikkö.

Haastattelu 2. Teams videohaastattelu. 25.5.2020. Kesto 35 min. Yksilöhaastattelu. Kirjanpitoapäällikkö.

Haastattelu 3. Teams videohaastattelu. 25.5.2020. Kesto 35 min. Yksilöhaastattelu. Pääkirjanpitäjä.

Haastattelu 4. Teams videohaastattelu. 26.5.2020. Kesto 40 min. Yksilöhaastattelu. Controller.

Haastattelu 5. Teams videohaastattelu. 26.5.2020. Kesto 55 min. Yksilöhaastattelu. Talousjohtaja.

## **Liite 2. Haastattelurunko**

### 1. Haastateltavan tausta (koulutus, työkokemusvuodet ja työtehtävät)

### 2. IFRS-standardien käsittely

- Näkyykö IFRS-säännösten olemassaolo omassa työssäsi? Miten?
- Kuka perehtyy ensimmäisenä uusiin standardeihin ja kenellä on vastuu standardien tiedottamisesta ja käyttöönotosta?
- Pidetäänkö standardeihin liittyen erillisiä koulutuksia?
- Käytetäänkö standardien käsittelyssä yrityksen ulkopuolista apua?

### 3. IFRS 15 ja myyntituottojen tulouttaminen

- Miten standardin sisältöä ja sen mahdollisesti tuomia muutoksia käytiin läpi?
- Aiheuttiko standardi muutoksia tulouttamiskäytännöissä, prosesseissa, raportoinnissa, kontrolleissa ja/tai järjestelmissä? Millaisia?
- Tehtiinkö muihin käytäntöihin muutoksia?
- Miten ja millä perusteella myyntituotot käsitellään ja tuloutetaan?
- Kuka vastaa oikeanlaisesta tulouttamisesta?

### 4. Talouden raportointi

- Millaista talouden raportointia tuotetaan ja kuinka usein?
- Kenelle raportointi tuotetaan?
- Millaisia järjestelmiä raportoinnissa käytetään?
- Onko raportoinnissa jotain haasteita? Millaisia?

### 5. Ymmärrys IFRS-raportoinnista

- Uskotko, että kaikki Skanskalla talouden parissa työskentelevät ymmärtävät, mitä IFRS-raportointi tarkoittaa ja mitä varten tällaisia standardeja on ylipäätään olemassa?
- Miten kuvailisit oman ymmärryksesi ja osaamisesi tasoa IFRS-raportoinnista?