



Millaista ohjeistusta yritys tarvitsee? Tapaustutkimus IFRS 15 -standardin mukaisen myynnin tuloutuksen kehittämistä kohdeyrityksessä

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

Laskentatoimen kandidaatti, Kauppatieteiden kandidaatintutkielma

2023

Vilma Tammisto

Tarkastaja: Yliopisto-opettaja Nina Sorsa

TIIVISTELMÄ

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

LUT-kauppakorkeakoulu

Kauppätieteet

Vilma Tammisto

Millaista ohjeistusta yritys tarvitsee? Tapaustutkimus IFRS 15 -standardin mukaisen myynnin tuloutuksen kehittämistä kohdeyrityksessä

Kauppätieteiden kandidaatintutkielma

2023

44 sivua, 2 kuvaa, 1 taulukko ja 2 liitettä

Tarkastaja: Yliopisto-opettaja Nina Sorsa

Avainsanat: IFRS 15, Myynnin tuloutus, Incoterms, IFRS

Kansainvälisten IFRS-raportointistandardien tarkoituksena on edistää tilinpäätösraportoinnin luotettavuutta, vertailukelpoisuutta ja läpinäkyvyyttä maailmanlaajuisesti. IFRS-raportoinnissa IFRS 15 *Tuotot asiakassopimuksista* -standardi käsittää yrityksen tärkeimmän tilinpäätöserän, myyntituotot, ja määrää sen tuloutuksellisesta käsittelystä. Jotta vertailukelpoisen raportointiaineiston tuottaminen onnistuu, on yritysten kyettävä noudattamaan standardien määräyksiä.

Tämän kandidaatintutkielman tarkoituksena on selvittää, millaista ohjeistusta yritys tarvitsee IFRS 15 -standardin mukaisen myynnin tuloutuksen kehittämiseksi. Näitä kehityskohtia selvitettiin tutkimalla myyntituottojen tuloutuksen nykytilaa yrityksessä sekä Incoterms 2020 -toimitusehtojen vaikutusta yrityksen tuloutuskäytäntöihin. Tutkimus toteutettiin tapaustutkimuksena, jossa tutkimusaineistona käytettiin teemahaastatteluin kerättyä aineistoa kohdeyrityksestä. Toteutetuissa haastatteluissa käsitellyt teemoja ovat IFRS 15 -standardi, myyntituottojen tulouttaminen sekä toimitusehtojen vaikutus tuloutukseen.

Tulokset osoittavat IFRS 15 -standardin mukaisen tuloutuksen kehittämismahdollisuuksien keskittyvän standardin varsinaisen tuloutusvaiheen toimintojen ympärille. Tutkimuksen tärkeimpiä havaintoja ovat kehityskohdat yrityksen tavarakaupan tuloutuksessa, jossa haasteina ovat sovellettavat toimitusehdot sekä toimitusehtojen yksinomainen vaikutus tuloutusajankohtaan. Tuloksissa nousi esiin myös tuloutuksen ajallisen kohdistamisen haasteet sekä henkilöstön epäselvyydet toimintatavoissa. Tämän tutkielman perusteella myyntituottojen tuloutusta voidaan kehittää etsimällä ratkaisuja näihin tutkimuksessa ilmenneisiin kehityskohtiin.

ABSTRACT

Lappeenranta–Lahti University of Technology LUT

LUT Business School

Business Administration

Vilma Tammisto

What kind of guidance does the company need? Case study on development of revenue recognition in accordance with IFRS 15 standard in target company

Bachelor's thesis

2023

44 pages, 2 figures, 1 table and 2 appendices

Examiner: University Lecturer Nina Sorsa

Keywords: IFRS 15, Revenue recognition, Incoterms, IFRS

The purpose of the IFRS standards is to promote the reliability, comparability, and transparency of financial statement reporting worldwide. In order to produce comparable reporting, companies need to be able to follow the standard regulations. In IFRS reporting, IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* includes the most important financial statement item, sales revenue, and defines its revenue recognition practices.

The aim of this bachelor's thesis is to study what kind of guidance the company needs to develop its revenue recognition in accordance with IFRS 15. These development points were examined by researching the current state of revenue recognition within the company as well as the impact of Incoterms 2020 delivery clauses on the company's revenue recognition practices. The study was conducted as a case study, and the research data was collected through thematic interviews from the target company. The themes included in the interviews are IFRS 15, revenue recognition and the impact of delivery clauses on revenue recognition.

The results show that the possible development points of revenue recognition according to IFRS 15 concentrate on the actual revenue recognition step of the five-step model of IFRS 15. The main findings of this research are the development points in revenue recognition of sales of goods, in which the delivery terms applied by the company and the exclusive effect of delivery terms on the time of revenue recognition created the challenges. The results also highlighted the challenges of targeting revenue recognition in time and the staff's ambiguities in operating methods. Based on this research, revenue recognition can be developed by responding to these development points found in the study.

Sisällysluettelo

Tiivistelmä

Abstract

1	Johdanto.....	6
1.1	Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset	7
1.2	Työn rakenne	8
2	IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista	10
2.1	IFRS 15 tausta	10
2.1.1	Aiempia tutkimuksia	11
2.2	IFRS 15 sisältö.....	12
2.2.1	Asiakassopimuksen tunnistaminen	14
2.2.2	Asiakassopimuksen suoritevelvoitteiden tunnistaminen.....	15
2.2.3	Transaktiohinnan määrittäminen	16
2.2.4	Transaktiohinnan kohdistaminen suoritevelvoitteille	18
2.2.5	Myyntituottojen tulouttaminen	19
3	Toimitusehdot	21
3.1	Incoterms 2020	21
3.2	Toimitusehtojen vaikutus myynnin tuloutukseen	24
4	Empiirinen case-analyysi.....	27
4.1	Tutkimusmenetelmä ja -aineisto	27
4.1.1	Kohdeyritys.....	28
4.1.2	Aineiston käsittely	29
4.2	Tutkimustulokset.....	30
4.2.1	IFRS 15 ja myyntituottojen tulouttaminen	30
4.2.2	Toimitusehtojen vaikutus	34
5	Johtopäätökset ja yhteenveto	37
5.1	Johtopäätökset.....	39
5.2	Tutkimuksen rajaukset ja tutkimuskritiikki.....	41
5.3	Mahdollisia jatkotutkimusaiheita.....	42

Lähteet	43
---------------	----

Liitteet

Liite 1. Haastattelurunko

Liite 2. Haastattelut

1 Johdanto

Kansainväliset tilinpäätösstandardit luotiin vastaamaan globalisaation ja kansainvälisen kaupan luomiin uudenlaisiin haasteisiin koskien eri maiden yritysten tuottamaa erilaista tilinpäätösinformaatiota. Kaupankäynnin kansainvälistyessä yleistyi kysymys eri maiden yritysten raportoimien tietojen vertailukelpoisuudesta. Eri maiden kansalliset tilinpäätösstandardit vaikeuttivat yritysten toiminnan laajentamista maan ulkopuolelle ja useassa maassa toimivat kansainväliset konsernit raportoivat tietojaan noudattaen kunkin maan omia raportointistandardeja. Tilinpäätöksien yhtenäistämiseksi kehitettiin Financial Reporting Standards eli IFRS-standardit, joita noudattamalla raportoinnissa voidaan tuottaa yhtenäistä ja maailmanlaajuisesti vertailukelpoista tilinpäätösinformaatiota yrityksestä. Yritysten tuottamien tilinpäätösinformaatioiden samankaltaisuus, läpinäkyvyys sekä vertailtavuus ovat muotoutuneet liberalismiin ja tietotekniikan yleistymisen myötä erittäin tärkeiksi tilinpäätöksien käyttäjille. (Haaramo, Palmuaro & Peill, 2021; Karim & Riya, 2022.)

IFRS-standardit otettiin Euroopan unionin asetuksen myötä käyttöön EU-alueella vuoden 2005 alussa ja yhteensä IFRS-standardeja sovelletaan laajasti pörssiyrityksiin yli 120 maassa (Haaramo et al., 2021). IFRS-standardien tavoitteena on yhtenäistää eri maissa toimivien yritysten tuottama tilinpäätösinformaatio ja tuottaa korkealaatuisia, kansainvälisesti tunnettuja kirjanpitostandardeja, jotka tuovat tehokkuutta, vastuullisuutta ja läpinäkyvyyttä markkinoille (IFRS Foundation, 2022). IFRS-standardit parantavat kansainvälistä vertailukelpoisuutta sekä laatua ja esimerkiksi Barhin, Landsmanin ja Langin (2008) mukaan IFRS-standardeja noudattavien yritysten kirjanpitoarvot ovat laadukkaampia kuin niiden, jotka eivät käytä IFRS-standardeja raportointiperusteenaan. Oppongin ja Agan (2019) mukaan IFRS:n käyttöönotto myös parantaa merkittävästi talouskasvua. IFRS-standardien avulla pyritään varmistamaan tilinpäätösinformaation vertailukelpoisuus suhteessa niin yrityksen omiin tilinpäätöksiin kuin toisten yritysten tilinpäätöksien kanssa (Halonen, 2017).

Keskeisessä osassa oikeanlaisen, laadukkaan ja vertailukelpoisen tilinpäätösinformaation tuottamista on raportoinnin onnistuminen. Jotta tilinpäätösinformaation raportointi on mahdollista toteuttaa IFRS-standardeja noudattaen, on ensin kyettävä toimimaan näiden standardien mukaisesti. Standardien noudattamisen onnistuminen koko yrityksen mittakaavassa on lähtöisin hyvästä sisäisestä ohjeistuksesta. Houcinen, Zitounin ja Srairin (2022) mukaan taloudellisen raportoinnin laadun ja sijoitustehokkuuden välinen suhde paranee paremman Corporate Governancen ja IFRS:n käyttöönoton myötä. Myös Cavelius ja Mundy

(2011) löysivät yhteyden sisäisen raportoinnin laadun ja taloudellisten tietojen julkistamisen välillä.

Tässä tutkielmassa tarkastellaan yhtä yritysten tilinpäätöksen tärkeimmistä eristä, myyntituottoja. Tuotot ovat yrityksen elinehto, sillä ilman riittäviä tuottoja yritys ei voi kattaa kustannuksiaan tai ylläpitää toimintaansa. Tuotot tukevat myös organisaation kasvua parantamalla ja laajentamalla asiakaspohjaa. (Huefner, 2015, 2.) Tuotot ovat myös yksi tärkeimmistä yrityksen tuloksen ja toiminnan tuloksen mittareista ja näin ollen niin osakkeenomistajat kuin yrityksen muutkin sidosryhmät tukeutuvat usein kyseiseen erään arvioidessaan yrityksen tuloskehitystä (Karim & Riya, 2022). Halosen (2017) mukaan erityisesti myynnistä saadut tuotot ovat tärkeässä asemassa yrityksen tilinpäätöksessä ja kyseessä on erä, jota sijoittajat sekä muut tilinpäätöksen lukijat erityisesti tarkastelevat.

IFRS-raportoinnissa IFRS 15 -standardi on kytköksissä tilinpäätöksen tärkeimpään erään, tuottoihin, joita ilman yksikään yritys ei voi toimia markkinoilla (Karim & Riya, 2022). IFRS 15 *Tuotot asiakassopimuksista* -standardi astui voimaan 1.1.2018 ja se korvasi aiemmat tuloutusstandardit IAS 11 ja IAS 18. Standardin tarkoituksena on tarjota yksi kattava tuloutusmalli kaikille asiakkaiden kanssa tehtäville sopimuksille laajasti eri toimialoilla, toimialojen sisällä sekä pääomamarkkinoilla. (PWC, 2023.) Tämän tutkimuksen tarkoituksena on tarkastella IFRS 15 -standardin mukaista myynnin tuloutusta sekä sen ohjeistusta kohdeyrityksessä. Tarkoituksena on tutkia sitä, millaista ohjeistusta kohdeyritys tarvitsee standardin mahdollisimman kokonaisvaltaiseksi toteuttamiseksi.

Koska myynti on pääsääntöisesti yrityksen tärkein tuottojen lähde, on myynnin tuloutuksella siten merkittävä rooli yrityksen tulovirran havainnollistamisessa. Se miten, millä perustein, millaisina ajanjaksoina ja missä määrin myynnin tuloutusta toteutetaan, vaikuttaa yrityksestä ja sen tuotoista syntyvään kuvaan. Yleisesti tärkeää kuitenkin on, että tilinpäätöksen lukijalle raportoidaan hyödyllistä informaatiota myyntituotoista sekä niistä rahavirtojen luonteista, ajoittumisista ja epävarmuuksista, joita näihin tuottoihin liittyy (Halonen, 2017).

1.1 Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset

Tämän tutkielman tavoitteena on tutkia sitä, millaista ohjeistusta hitsausalalla toimiva monikansallinen yritys tarvitsee koskien IFRS 15 -standardin sääntelemää myynnin tuloutusta. Tutkielma pyritään toteuttamaan sellaisella tavalla, että sitä pystytään myöhemmin hyödyntämään yrityksen sisäisen toimintaohjeen muodostamisessa. Ohjeistuksen tarvetta pyritään kartoittamaan tutkimalla, miten tuloutus toteutetaan kohdeyrityksessä tutkimushetkellä,

millaisia puutteita siihen mahdollisesti liittyy ja miten eri toimitusehdot vaikuttavat IFRS 15 mukaiseen myynnin tuloutuskäsittelyyn. Aihe on ajankohtainen, sillä IFRS 15 -standardi astui voimaan vain viisi vuotta ennen tämän tutkimuksen tekoa vuoden 2018 alusta ja on siten vielä tuore muutos tilinpäätösinformaation raportoinnissa.

Aikaisemmat tutkimukset IFRS 15 -standardista ovat käsitelleet pitkälti standardin muutoksen vaikutuksia yrityksiin ja niiden ulkoiseen raportointiin sekä tiedonantovelvollisuuteen. On myös tehty havaintoja siitä, että standardin noudattaminen ei välttämättä ole linjassa yrityksen tapauskohtaisten intressien kanssa. Aiemmissä tutkimuksissa ei kuitenkaan ole tarkasteltu IFRS 15 -standardin mukaista raportointia yrityksen sisäisen ohjeistuksen näkökulmasta. Tämä on tärkeää, sillä yrityksen ulkoisen raportoinnin lähtökohdat ovat sen sisäisessä viestinnässä ja tiedonannossa.

Tutkimus toteutetaan laadullisia tutkimusmenetelmiä käyttäen, sillä ne soveltuvat parhaiten tutkimukseen tarvittavan aineiston keräämiseen ja analysointiin. Tutkimusmenetelmänä käytetään case- eli tapaustutkimusta ja aineistonkeruu toteutetaan tekemällä haastatteluja kohdeyrityksessä.

Tutkimuksen tavoite pyritään saavuttamaan vastaamalla tutkimuksen päätutkimuskysymykseen:

- *Miten kohdeyritys voisi kehittää IFRS 15 mukaista myynnin tuloutusta?*

Lisäksi tutkimuksen kaksi apututkimuskysymystä rajaavat tutkimuksen aihetta ja auttavat vastamaan päätutkimuskysymykseen:

- *Miten IFRS 15 -standardi näkyy kohdeyrityksessä tällä hetkellä?*
- *Miten eri toimitusehdot vaikuttavat IFRS 15 mukaiseen myynnin tuloutuskäsittelyyn?*

1.2 Työn rakenne

Tutkielma koostuu neljästä johdannon jälkeisestä pääluvusta. Pääluvussa kaksi esitellään tutkielman varsinainen teoreettinen viitekehys sekä kirjallisuuskatsaus aiheeseen. Kolmannessa pääluvussa tarkastellaan toisen apututkimuskysymyksen tutkimusrajausta toimitusehdoista. Neljäs pääluku käsittelee tutkielman empiiristä osiota, jossa kuvaillaan käytetyt

tutkimusmenetelmät, tutkimuksen tiedonkeruu sekä analysoidaan ja esitellään tutkimuksen tuloksia. Viimeisessä eli viidennessä pääluvussa tarkastellaan yhteenvedona tutkielman tärkein sisältö, vastataan johdannossa määritettyihin tutkimuskysymyksiin, esitetään johtopäätökset tutkimuksen tuloksista sekä tarkastellaan tutkielman tutkimuskritiikkiä ja mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

2 IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista

Tässä osiossa tarkastellaan IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardia. Luvussa 2.1 käsitellään standardin syntyä, taustaa sekä aiempia tutkimuksia standardista ja luvussa 2.2 standardin sisällön rakentumista viisivaiheisen tuloutusmallin. Osion tarkoituksena on taustoittaa standardin sisältöä ja merkitystä yrityksen liiketoiminnalle johdatellen lukija tutkimuksen empiiriseen osioon.

IFRS 15 -standardi käsittelee myöhemmin esiteltävän viisivaiheisen mallin lisäksi myös sopimuksesta aiheutuvia menoja, standardin esittämistapaa sekä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Tässä kandidaatin tutkielmassa sisällön tarkastelu on kuitenkin rajattu koskemaan vain varsinaista myynnin tuloutuksen prosessia, sillä se on kaikkein olennaisimmassa osassa tutkittaessa tuloutuskäsittelyn onnistumista.

2.1 IFRS 15 tausta

IFRS 15 -standardi astui voimaan tammikuussa 2018 ja yhteisöjen on sovellettava standardia kyseisen vuoden aikana tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Lisäksi standardin varhainen käyttöönotto on ollut sallittua. IFRS 15 -standardi korvasi voimaan astuessaan aiemmat tuloutusstandardit IAS 11 Pitkäaikaishankkeet ja IAS 18 Tuotot sekä näiden lisäksi useita standarditulkintoja. (Trabelsi, 2018.) IFRS 15 toi tulojen kirjaamiseen aiempaa laajempaa ohjeistusta ja tiukempia kirjanpitovaatimuksia kuin mitä sitä edeltävät standardit olivat tarjonneet (Kabir & Su, 2022). Tuloutusstandardin kehittäminen alkoi jo yli 20 vuotta sitten vuonna 2002. Standardin kehitysvaiheessa toteutettiin useita kuulemisprosesseja, joiden aikana eri tahot saivat kommentoida standardia ja sen sisältöä. Standardiin tehtiin parannuksia vuosina 2010 ja 2011, kunnes se viimein sai lopullisen muotonsa. Lopullinen IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardi julkaistiin vuonna 2014. (Suman, 2021.)

Tulojen kirjaamista käsittelevän yhtenäisen tilinpäätösstandardin luominen on ollut International Accounting Standards Board eli IASB:n tärkein hanke. Suurin syy uudelle tuloutusstandardille oli aiempien standardien (IAS 11 ja IAS 18) laajat tuloutuskonseptit, jotka mahdollistivat erilaisen kirjanpitokäsittelyn taloudellisesti samanlaisille liiketoimille. Esimerkkinä tästä voidaan pitää tietyillä toimialoilla tavanomaista tuotteiden ja palveluiden yhdistettyä,

samanaikaista myyntiä asiakkaalle. Koska aiemmat standardit eivät sisältäneet ohjeistusta esimerkin kaltaisiin tilanteisiin, epäselväksi jäi, kirjataanko nämä kokonaisuudet erikseen ja miten kirjaus käytännössä tapahtui. Tämä johti yritysten kirjanpitoarvojen vertailukelpoisuuden heikentymiseen, sillä saman toimialan yritykset tuottivat erilaisia kirjanpitoarvoja ja erot tulojen kirjaamisen ajoituksessa lisääntyivät. (Onie, Ma, Spiropoulos & Wells, 2022.)

2.1.1 Aiempia tutkimuksia

IFRS 15 -standardia on tutkittu aiemminkin. Napier ja Stadler (2020) tutkivat IFRS 15 -standardin käyttöönoton yleisiä vaikutuksia eri toimialoilla. He havaitsivat, että standardin käyttöönotto ei merkittävästi vaikuttanut kirjanpitolukuihin yleisesti muutamaa toimialaa lukuun ottamatta. Toisaalta standardin käyttö lisäsi yritysten tiedottamista yleisellä tasolla. Joissakin tapauksissa standardin käyttöönottoon on liittynyt huomattavia kustannuksia ja lisäksi yritykset ovat huomioineet standardin vaikutukset uusia sopimuksia laatiessaan. Osa yrityksistä on myös päättänyt tehdä liiketoimintoihinsa muutoksia niin, että ne mukautuvat tarkemmin IFRS 15:n vaatimuksiin. Pääasiassa IFRS 15 -standardin käyttöönotosta syntyvät vaikutukset ovat kuitenkin marginaalisia, eivätkä tarkoita yritysten ydintoimintojen merkittävää uudelleenjärjestelyä. (Napier & Stadler, 2020.)

Coetsee ja Van Wyk (2020) tutkivat IFRS 15 -standardin ohjeistuksen riittävyyttä rakennus-alalla. Tutkimuksen tarkoituksena oli tarkastella, riittävätkö standardin sisältämät ohjeet käsittelemään rakennusalan monimutkaisuutta, jotta rakennushankkeista saadut tuotot voitaisiin kirjata. Tuloksena oli, että IFRS 15 tarjoaa asianmukaiset puitteet pitkäaikaishankkeiden tulouttamiselle, vaikkakin ohjeen soveltaminen perustuu rakennusurakkasopimusten oikeuksien ja velvollisuuksien oikeanlaiseen tulkintaan, mikä voi käytännössä lisätä epävarmuutta standardin käytössä. (Coetsee & Wyk, 2020.)

Boujelben ja Kobbi-Fakhfakh (2020) tutkivat, millaisella tasolla Euroopan unionin alueella IFRS 15 pakollisten tietojen noudattamisaste on kahdella valitulla toimialalla, televiestinnässä ja rakentamisessa. Tutkimus osoitti, että otokseen valitut ryhmät eivät täysin noudattaneet IFRS 15 -standardin pakollisia tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ja noudattamisaste vaihteli tutkittujen kahden sektorin välillä. (Boujelben & Kobbi-Fakhfakh, 2020.) Karim ja Riya (2022) puolestaan arvioivat tutkimuksessaan IFRS 15 -standardin tiedonantovaatimusten tasoa. He tutkivat, noudattavatko yritykset standardia kokonaisuudessaan koskien riittävää tiedonantovelvollisuutta. Tutkimuksen pääasiallinen havainto on, että yritykset ovat

haluttomia paljastamaan IFRS 15:n pakollisia tietoja. (Karim & Riya, 2022.) Molemmissa tutkimuksissa havaittiin siis puutteita standardin noudattamisessa.

Edeltäjiinsä verrattuna IFRS 15 -standardin tuottama uusi ohjeistus on merkittävästi laajempaa ja sen keskeisimpänä tavoitteena on eri toimialojen välisten kirjanpitoarvojen epäjohdonmukaisuuden vähentäminen. IFRS 15 ei siten huomioi eri toimialoja, vaan samaa standardia sovelletaan yhtenäisesti kaikkiin yhteisöjen tekemiin asiakassopimuksiin. Tästä huolimatta IFRS 15 -standardin vaikutukset ovat olleet vaihtelevia eri toimialojen ja yhteisöjen välillä. Tämä johtuu siitä, että eri toimialoilla käytössä olleet erilaiset raportointiperusteet on nyt koottu yhdeksi, yhtenäiseksi standardiksi, jolloin eri toimialojen välisten erojen tasoittaminen merkitsee mittavia muutoksia toisilla toimialoilla ja lähes mitättömiä toisilla. (Napier & Stadler, 2020.)

2.2 IFRS 15 sisältö

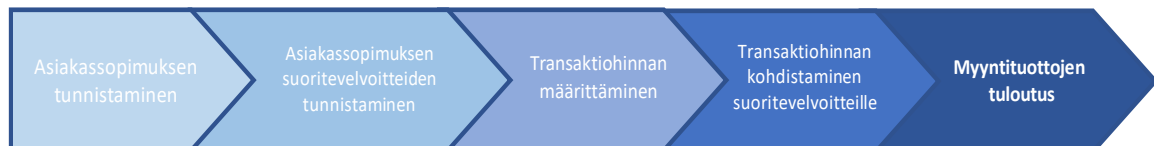
IFRS 15 -standardin tarkoituksena on tarjota yksi yhtenäinen ja kokonaisvaltainen malli myyntituottojen tuloutukseen. Mallin avulla pyritään lisäämään johdonmukaisuutta ja vertailukelpoisuutta eri toimialojen ja liiketoimintakäytäntöjen välillä määrittämällä peruseriaatteet, joita sovelletaan raportoitaessa tietoa asiakkaan kanssa tehdystä sopimuksesta aiheutuvien tuottojen ja kassavirtojen luonteesta, määrästä, ajoituksesta sekä epävarmuudesta. (Onie et al., 2022.) Ciessielski ja Weirich (2015) esittävät, että ajatus standardin taustalla on myyjän velvollisuus täyttää tietty sitoumus ostajalle, ja kun tämä velvollisuus täyttyy, täyttyy myös myyjän oikeus tulouttaa vastikkeeksi saamansa tuotto.

IFRS 15:tä tulee soveltaa johdonmukaisesti sopimuksiin, joilla on keskenään samanlaiset ominaisuudet ja joissa vallitsee samankaltaiset olosuhteet. IFRS 15 -standardia voidaan soveltaa vain, jos kyseessä on nimenomaisesti asiakassopimus. Deloitte (2018) määrittelee asiakkaan osapuoleksi, joka on tehnyt sopimuksen yhteisön kanssa hankkiakseen vastiketta vastaan tavaroita tai palveluita, jotka ovat yhteisön tavanomaisen toiminnan tuotos. Lähtökohtaisesti IFRS 15 -standardia tulisi soveltaa kaikkiin asiakassopimuksiin, tosin tietyin poikkeuksin. Näitä poikkeuksia ovat pääasiassa sellaiset asiakassopimukset, jotka sisällöltään tai luonteeltaan sisältyvät jonkin toisen IFRS-standardin soveltamisalaan. Tällaisiin asiakassopimuksiin kuuluvat vuokrasopimukset, jotka sisältyvät IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardiin, vakuutus sopimukset, jotka kuuluvat IFRS 17 Vakuutus sopimukset -standardin vaikutuspiiriin sekä IFRS 9 Rahoitusinstrumentit -standardiin sisältyvät rahoitusinstrumentit ja muut sopimukseen perustuvat oikeudet ja velvoitteet. Lisäksi samalla toimialalla toimivien yritysten välillä tapahtuvat ei-rahalliset vaihdot, joiden tarkoituksena on

edistää myyntiä asiakkaille tai potentiaalisille asiakkaille, jätetään IFRS 15 -standardin ulkopuolelle. Sopimus voi kuulua myös vain osittain IFRS 15 -standardin soveltamisalaan ja osittain jonkin toisen IFRS-standardin soveltamisalaan. (Deloitte, 2018.)

IFRS 15 -standardiin sisältyy myös vaatimus siitä, että yrityksen tulee määrittellä toimittansa hyödykkeitä asiakkaalle, toimiiko tämä sopimussuhteessa päämiehenä vai agenttina. Deloitte (2018) mukaan tilanteissa, joissa kolmas osapuoli on mukana tarjoamassa tavaroita tai palveluja asiakkaalle, yrityksen tulee määrittää, onko sen sopimukseen sisältyvä lupaus luonteeltaan suoritusvelvoite tarjota tietyt hyödykkeet itse, vai vain järjestää näiden hyödykkeiden toimittaminen asiakkaalle kolmannen puolesta. Yritys on päämies silloin, kun se hallitsee hyödykettä ennen sen toimittamista asiakkaalle ja agentti silloin, kun se ei hallitse kyseistä hyödykettä, vaan vain vastaa sen toimittamisesta. (Deloitte, 2018.)

Kun päämies täyttää suoritevelvoitteensa, se tulouttaa vastikkeen bruttomäärään, johon se odottaa olevansa oikeutettu hyödykkeiden toimituksesta. Kun agentti täyttää suoritusvelvoitteensa, yhteisö kirjaa tuotot sen palkkion suuruisena, johon se odottaa olevansa oikeutettu vastineeksi toisen osapuolen hyödykkeiden toimittamisen järjestämisestä. Päämies vai agentti -tarkastelun keskeisin päämäärä on siinä, mitkä toimet tuloutukseen oikeuttavat ja minkä suuruinen tuloutettava tuotto on. (IFRS Foundation, 2021.)



Kuvio 1. IFRS 15 viisivaiheinen malli (Deloitte, 2018)

Standardin sisällön tarkastelu toteutetaan yllä esitetyn 5-vaiheisen mallin avulla (Kuvio 1.) Mallin mukaisesti ensin tunnistetaan mahdollinen asiakassopimus. Sen jälkeen tunnistetaan asiakassopimukseen liittyvät suoritevelvollisuudet, jota seuraa transaktiohinnan määrittäminen. Kun hinta on määritetty, se kohdistetaan suoritevelvoitteille. Kun nämä kaikki vaiheet on suoritettu, voidaan myyntituotot tulouttaa. (Huefner, 2016.)

2.2.1 Asiakassopimuksen tunnistaminen

IFRS 15 -standardissa asiakassopimukselle on määrätty tietyt kriteerit, jotka sen on täytettävä, jotta sopimus voidaan katsoa standardin soveltamisalaan kuuluvaksi. IFRS Foundation (2021) määrittää seuraavaksi esiteltävät viisi ehtoa, joiden täytyttyä sopimus voidaan käsitellä IFRS 15 -standardin alaisena asiakassopimuksena. Ensinnäkin sopimuksen osapuolien tulee olla hyväksynyt tehty sopimus. Merkitystä ei ole sillä, onko sopimus tehty suullisesti, kirjallisesti vaiko muiden toimialan tavanomaisten liiketoimintatapojen mukaisesti. Tämän lisäksi osapuolien tulee olla sitoutuneet täyttämään omat sopimukseen sisältyvät suoritevelvoitteensa. Toisekseen sopimusosapuolena toimivan yhteisön tulee kyetä yksilöimään kunkin osapuolen oikeudet koskien toimitettavia tavaroita ja palveluita. Yhteisön on myös pystyttävä yksilöimään toimitettavien hyödykkeiden maksuehdot. (IFRS Foundation, 2021; Huefner, 2016.)

Neljännän ehdon mukaisesti tehdyllä sopimuksella tulee olla kaupallista merkitystä. Ehdolla tarkoitetaan, että syntyneen sopimuksen seurauksena yhteisön rahavirtoihin liittyvän määrän, riskin tai ajoituksen odotetaan muuttuvan. Lisäksi tulee olla todennäköistä, että sopimusosapuolena oleva yhteisö saa vastikkeen korvauksena asiakkaalle luovutetuista hyödykkeistä. Kun yhteisö arvioi, miten todennäköistä jonkin määrämuotoisen vastikkeen saaminen on, huomioon tulee ottaa vain asiakkaan todennäköinen kyky ja aikomus maksaa kyseinen vastike määräaikaan mennessä. (IFRS Foundation, 2021.)

Osana asiakassopimusten tunnistamista IFRS 15 -standardi määrää myös sopimusten yhdistämisestä. Asiakassopimuksen tunnistaminen voi tarkoittaa useiden erillisten oikeudellisten sopimusten yhdistämistä yhdeksi sopimukseksi tai yksittäisen sopimuksen jakamista useiksi sopimuksiksi tunnistamista varten. Standardin mukaan saman asiakkaan kanssa ajallisesti lähekkäin tehdyt kaksi tai useampi sopimusta tulee käsitellä yhtenä sopimuksena, jos yksi tai useampi seuraavista ehdoista täyttyy: Sopimukset on neuvoteltu kokonaisratkaisuna ja niillä on yksi kaupallinen tavoite, yhdessä sopimuksessa maksettavan vastikkeen määrä on kytköksissä muiden sopimusten hintaan tai suoritukseen, tai sopimuksissa luvatut hyödykkeet muodostavat yhden suorituksen. (IFRS Foundation, 2021; Napier & Stadler, 2022.)

2.2.2 Asiakassopimuksen suoritevelvoitteiden tunnistaminen

Kun asiakassopimuksen on todettu täyttävän edellä esitetyt kriteerit ja on todettu, että standardin mukaista viisivaiheista mallia voidaan siihen soveltaa, tulee yhteisön seuraavaksi arvioida, onko tehdyssä sopimuksessa luvattu sellaisia hyödykkeitä, joihin kohdistuvat suoritevelvoitteet ovat toisistaan erillisiä (Deloitte, 2018). Huerferin (2016) mukaan suoritevelvoitteet ovat yhteisön tekemiä lupauksia toimittaa asiakkaalle erillinen tavara tai palvelu tai sarja olennaisesti samanlaisia tavaroita tai palveluita. Suoritevelvoitteiden yksilöinti on tärkeää, jotta myöhemmin määriteltävä kauppahinta voidaan kohdistaa eri suoritevelvoitteille oikeassa suhteessa (Huefner 2016).

IFRS 15 -standardin mukaisesti erilliseksi suoritevelvoitteeksi katsotaan sellainen tavara tai palvelu tai näiden muodostama kokonaisuus, joka on erotettavissa. Lisäksi erilliseksi suoritevelvoitteeksi luetaan myös sarja tällaisia erotettavissa olevissa olevia tavaroita tai palveluja, jotka ovat olennaisilta osiltaan samanlaisia ja joiden toimittaminen asiakkaalle tapahtuu keskenään samanlaisen luovutustavan mukaisesti. (IFRS Foundation, 2021.)

Yhden sopimuksen sisältämä yksi hyödyke käsitellään yhtenä suoritevelvoitteena. Puolestaan, jos asiakassopimus sisältää useampia hyödykkeitä, tulee tarkastella, muodostavatko hyödykkeet yhden vai useamman suoritevelvoitteen. Saman sopimuksen suoritevelvoitteet katsotaan erillisiksi, jos asiakas pystyy hyötymään toimitetuista hyödykkeistä yksinään ja lisäksi toimitettu hyödyke on erillinen sopimuksen muista lupauksista. Jos luvattu hyödyke ei täytä näitä erillisyyden ehtoja, yhteisön tulee yhdistää sopimuksen hyödykkeitä keskenään, kunnes yhdistetyt hyödykkeet muodostavat erillisiä suoritevelvoitteita. Joissakin tapauksissa tämä johtaa siihen, että kaikki sopimuksessa luvatut hyödykkeet käsitellään yhtenä suoritevelvoitteena. (Deloitte, 2018; Huefner, 2016; Yeaton, 2015.)

Yksittäisten suoritevelvoitteiden osalta tulee lisäksi tarkastella, muodostavatko ne yhdessä aiemmin määritellyn sarjan olennaisilta osiltaan samanlaisia, erotettavissa olevia hyödykkeitä. Jos sarjan jokainen hyödyke toimitetaan peräkkäisinä toimituksina ja suoritevelvoite täyttyy ajan kuluessa sekä jokaisen hyödykkeen kohdalla käytetään samaa menetelmää mittaamaan täyttymisen edistymistä, katsotaan sarja yhdeksi suoritevelvoitteeksi. Jos määritelmä ei täyty, jokainen erillinen hyödyke käsitellään omana suoritevelvoitteenaan. (Deloitte, 2018.) Erillisten hyödykkeiden tunnistaminen on IFRS 15 -standardin osa-alue, joka vaatii yhteisöltä paljon harkintaa ja voi aiheuttaa merkittäviä toteutushaasteita (Yeaton, 2015).

Vaikka yleensä luvatut hyödykkeet on nimenomaisesti kirjattu tehtyyn sopimukseen, ei yhteisön varsinaisia suoritevelvoitteita ole välttämättä rajattu niihin. Asiakassopimus saattaa sisältää myös sellaisia kirjaamattomia lupauksia, jotka yhteisön oletetaan täyttävän yhteisön tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen, yleisten toimintatapojen tai erityisten lausuntojen vuoksi, ja jotka sopimuksen tekohetkellä muodostavat perustellun odotuksen sille, että yhteisö myös nämä hyödykkeet toimittaa. Toisaalta myöskään kaikkea sopimukseen liittyvää toimintaa ei katsota suoritevelvoitteeksi. Sopimuksen täyttämiseksi tehty toiminta katsotaan suoritevelvoitteeksi vain, jos se on hyödykkeen luovuttamista asiakkaalle. (IFRS Foundation, 2021; Yeaton 2015.)

2.2.3 Transaktiohinnan määrittäminen

Sopimuksen suoritevelvoitteiden tunnistamisen jälkeen yhteisön tulee mallin kolmannessa vaiheessa määrittää sopimuksen transaktiohinta, jotta se voidaan myöhemmin esitellyllä tavalla kohdistaa tunnistetuille suoritevelvoitteille. Transaktiohinnan määrittämisen tarkoituksena on arvostaa kukin yksilöity asiakassopimus, eli yhteisön täyttäessä suoritevelvoitteensa sen on tuloutettava kyseiselle suoritevelvoitteelle kohdistettu transaktiohinnan osuus. (Deloitte, 2018.)

Transaktiohinnalla tarkoitetaan vastiketta eli sitä kauppahintaa, jonka yhteisö asettaa vastineeksi asiakkaalle toimittamista tavaroista ja palveluista. Määritetty kauppahinta perustuu siihen vastikemäärään, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu hyödykkeiden toimitamisesta (Huefner, 2016). Kauppahinnan määrittelyssä tulee ottaa huomioon niin sopimusehdot kuin yhteisön tavanomaiset liiketoimintatavat. Kauppahinnan arvion määrittelyyn vaikuttavat asiakkaan lupaaman vastikkeen määrä, luonne sekä maksun suorittamisen ajankohta. Kauppahintaan ei sisälly kolmansille osapuolille maksetut erät, esimerkiksi kuljetuspalveluista maksetut korvaukset. (Deloitte, 2018.)

Varsinainen kauppahinta ei välttämättä ole samansuuruinen kuin sopimushinta. Kauppahinnan todelliseen määrään vaikuttavat muuttuvat olosuhteet ja muut sopimukseen sisältyvät, sopimushintaan mahdollisesti vaikuttavat seikat. Kauppahintaa määritettäessä huomioon tulee ottaa ainakin muuttuva vastike, merkittävän rahoituskomponentin sisältyminen sopimukseen, muuna kuin rahana suoritettava vastike sekä asiakkaalle maksettava vastike. (Deloitte, 2018.)

Kauppahinnan määrittäminen voi aiheuttaa erityisiä vaikeuksia silloin, kun osa sopimukseen sisältyvästä vastikkeesta on muuttuvaa. Tällöin yhteisön on arvioitava sille oikeutettu vastikemäärä. (Napier & Stadler, 2022.) Kauppahinnan arviointiin yhteisön on sovellettava joko odotusarvomenetelmää tai todennäköisintä rahamäärää riippuen siitä, kumpi soveltuu vastikemäärän määrittämiseen paremmin (Halonen, 2017). Yhtä valittua keinoa yhteisön tulee soveltaa koko sopimuksen voimassaoloajan (Deloitte, 2018).

Muuttuva vastike voi konkretisoitua esimerkiksi sakkorangaistuksina, alennuksina, hyvityksinä, tai erilaisina kannustimina ja bonuksina. Vastikkeen määrä voi olla riippuvainen myös jonkin tulevan tapahtuman toteutumisesta, kuten maksetaanko hyvästä suoriutumisesta tulospalkkioita tai käyttääkö asiakas tälle myönnetyn palautusoikeuden. Muuttuva vastike voi olla selkeästi mainittu sopimusehdoissa, tai se voi perustua asiakkaan perusteltuihin odotuksiin yhteisön tavanomaisten liiketoimintakäytäntöjen johdosta. (IFRS Foundation, 2021; Yeaton 2015.)

Myös merkittävän rahoituskomponentin sisältyminen sopimukseen on tilanne, joka vaikuttaa oleellisesti kauppahinnan määrittelyyn. Merkittävällä rahoituskomponentilla tarkoitetaan sovittuun maksuajankohdan tuottamaa huomattavaa rahoituksellista etua kummalle sopimusosapuolelle tahansa, jolloin vastikkeen määrää joudutaan oikaisemaan rahan aika-arvolla. Tällainen tilanne voi muodostua riippumatta siitä, onko siitä nimenomaisesti sovittu, vai viitataan siihen vain sopimuksen maksuehdoissa. (IFRS Foundation, 2021.)

IFRS 15 ohjaa yhteisöä kirjaamaan tuotot samansuuruisena, kuin jos asiakas olisi suorittanut hyödykkeistä käteismaksun niiden toimituksen yhteydessä. Kuitenkin, jos maksuaika on vuoden tai sen alle, ei IFRS 15 vaadi rahan aika-arvon huomiointia. Kun merkittävän rahoituskomponentin olemassaoloa arvioidaan, huomioon tulee ottaa luvattu ja varsinaisen vastikkeen välinen määräero sekä se odotettu aika, joka hyödykkeiden luovuttamisen ja maksun välillä on ja lisäksi merkitykselliset, markkinoilla vallitsevat korkokannat. (Deloitte, 2018.)

Vastike voidaan suorittaa myös muuna kuin rahamääräisenä vastikkeena. Yhteisö voi esimerkiksi saada asiakkaalta korvauksena materiaaleja, laitteistoja tai työtä toimitettuja hyödykkeitä vastaan. Tällöin yhteisön tulee arvostaa saadut ei-rahamääräiset vastikkeet käypään arvoon, jos se on mahdollista kohtuudella arvioida. Muutoin vastike määritetään epäsuorasti viittaamalla luvattujen hyödykkeiden erilliseen myyntihintaan. Myös ei-rahamääräisen vastikkeen käypä arvo saattaa vaihdella vastikkeen muodon mukaan. (IFRS Foundation, 2021.)

IFRS 15 esittelee myös asiakkaalle maksettavan vastikkeen osana kauppahinnan määrittelyä. Tällaisia asiakkaalle maksettavia vastikkeita ovat esimerkiksi erilaiset kupongit, etusetelit, paljousalennukset, hyllytilamaksut tai asiakkaalle maksettavat käteiserät. Yhteisön tulee kirjata tällainen maksu kauppahinnan alennuksena, kun yhteisö on kirjannut saadut tuotot ja maksaa tai lupautuu maksamaan vastikkeen. Jos kyseessä on asiakkaalle suoritettu maksu jostakin erillisestä hyödykkeestä, jonka asiakas toimittaa yhteisölle, tulee yhteisön käsitellä ostoa samoin kuin ostoa toimittajalta. (Deloitte, 2018.)

2.2.4 Transaktiohinnan kohdistaminen suoritevelvoitteille

Mallin neljäntenä vaiheena on määritellyn kauppahinnan kohdistaminen tunnistetuille suoritevelvoitteille. Hinnan kohdistamista suoritevelvoitteille on pidetty yhtenä IFRS 15 -standardin suurimpana muutoksena verrattuna aiempiin tuloutusmalleihin (Onie et al., 2022.)

Ennen myyntituottojen tulouttamista kauppahinta tulee kohdistaa suoritevelvoitteille. Jos asiakassopimus sisältää vain yhden suoritevelvoitteen, kohdistuu koko sopimuksen kauppahinta tähän yhteen suoritevelvoitteeseen. Puolestaan, kun tehty asiakassopimus sisältää useamman tunnistetun suoritevelvoitteen, tulee kauppahinta kohdistaa sopimuksen jokaiselle suoritevelvoitteelle erikseen. IFRS 15 -standardin mukaan kauppahinta tulee kohdistaa suoritevelvoitteille suhteessa niiden yksittäisiin erillismyyntihintoihin (Yeaton, 2015). Erillismyyntihinta on hinta, jolla yhteisö myisi tuotteen asiakkaalle yksittäisenä tuotteena, ja se tulee määrittellä sopimusta tehdessä. Erillismyyntihinta voi olla tuotteen sopimushinta tai sen listahinta, muttei sitä ehdottomasti tule olettaa. (Deloitte, 2018.)

Jos erillismyyntihinta ei ole selkeästi tunnistettavissa, yhteisön tulee arvioida se (Yeaton, 2015). Arvioinnissa tulee ottaa huomioon kaikki sellainen tieto, joka on yhteisölle saatavissa kohtuullisesti, esimerkiksi vallitseva markkinatilanne, yhteisökohtaiset tekijät sekä kyseiseen asiakkaaseen liittyvät tiedot. IFRS 15 tarjoaa arviointiin kolme erilaista menetelmää, joita ovat oikaistuun markkina-arvioon perustuva lähestymistapa, odotettavissa oleviin menoihin ja katteeseen perustuva lähestymistapa sekä jäännökseen perustuva lähestymistapa. Menetelmiä ei kuitenkaan ole rajattu näihin, vaan arviointimenetelmänä voidaan myös käyttää jotain näiden yhdistelmää, tai kokonaan toista menetelmää. (Deloitte, 2018.)

Poikkeuksia ovat tapaukset, joissa alennuksia tai vaihtuvia määriä sisältävää vastiketta kohdistetaan suoritevelvoitteille. Asiakassopimukseen kohdistuvat alennukset tulee kohdistaa samassa suhteessa kaikkiin sopimuksen sisältämiin erillisiin suoritevelvoitteisiin, ellei voida

selkeästi osoittaa, että alennus koskee vain yhtä sopimuksen suoritevelvoitetta. (Deloitte, 2018; Yeaton 2015.)

2.2.5 Myyntituottojen tulouttaminen

Viisivaiheisen mallin viimeisenä vaiheena on myyntituottojen tulouttaminen. IFRS 15 mukaan myyntituotot tuloutetaan, kun yhteisö täyttää suoritevelvoitteensa toimittamalla tavaran tai tuottamalla palvelun asiakkaalle. (Deloitte, 2018.)

Ciesielski & Weirich (2015) määrittävät tulon kirjaamisen lähtökohdaksi määräysvallan täydellisen siirtymisen. Toimitus siis katsotaan tapahtuneeksi, kun asiakas saa määräysvallan kyseiseen hyödykkeeseen. Yeatonin (2015) mukaan määräysvallalla tarkoitetaan kykyä ohjata omaisuuden käyttöä ja saada itselleen kaikki siitä jäljellä oleva hyöty eli suoraan tai epäsuorasti saatavat potentiaaliset kassavirrat. Määräysvaltaan sisältyy myös mahdollisuus estää muita toimijoita ohjaamasta hyödykkeen käyttöä ja saamasta siitä hyötyä (IFRS Foundation, 2021).

Yhteisö voi täyttää suoritevelvoitteensa joko ajan kuluessa tai tietyssä ajankohtana Yeaton (2015). Tämä yhteisön tulee päättää jo sopimusta tehdessä. Kun yhteisö täyttää suoritevelvoitteensa ajan kuluessa, siitä saatava tuotto tuloutetaan sitä mukaa, kun suoritevelvoite täyttyy. Suoritevelvoitteen katsotaan täyttyvän ajan kuluessa, jos asiakas saa ja kuluttaa yhteisön tuottamaa hyödykettä samanaikaisesti kuin yhteisö täyttää suoritevelvoitettaan, yhteisön suoritus luo tai parantaa omaisuutta, jota asiakas hallitsee tai suoritus ei luo yhteisölle omaisuutta johonkin toiseen käyttötarkoitukseen ja yhteisöllä on oikeus maksuun tähän mennessä täytetyistä suoritteista. (Deloitte, 2018.)

Ajan kuluessa täytettävän suoritevelvoitteen yhteydessä erityisen tärkeää on suoritevelvoitteen täyttämistason määrittely. Täyttämistason tarkoitetaan, kuinka suuri osuus ajan kuluessa täyttyvästä suoritevelvoitteesta on jo täytetty. Siten yhteisön saamat tuotot tuloutetaan ajan kuluessa mittaamalla täyttämistason edistymistä suhteessa kokonaan täytettyyn suoritevelvoitteeseen. (Yeaton, 2015.) IFRS 15 määrittelee tuotokseen ja panokseen perustuvat mittaamismenetelmät. Tuotokseen perustuvassa mittaamismenetelmässä suoritevelvoitteen täyttämistasetta arvioidaan vertaamalla asiakkaalle jo toimitettujen hyödykkeiden arvoa suhteessa sopimuksessa luvuttuihin, vielä toimittamatta olevien hyödykkeiden arvoon. Panokseen perustuvassa menetelmässä täyttämistasetta mitataan vertaamalla suoritevelvoitteen täyttämiseksi käytettyjen panosten määrää suhteessa odotettuihin

kokonaispanoksiin, jotka vaaditaan koko suoritusvelvoitteen täyttämiseksi. Panoksia voidaan arvioida esimerkiksi käytettyjen resurssien, tehtyjen työtuntien tai yhteisölle aiheutuneiden kustannusten muodossa. (Deloitte, 2018.)

Täyttämistasteen määrittämiseen käytetään yhtä valittua menetelmää ja sitä tulee soveltaa koko sopimuksen keston ajan. Lisäksi yhteisön tulee käyttää samaa menetelmää samantapaisiin suoritevelvoitteisiin ja samantapaisissa olosuhteissa. Soveltuvaa menetelmää valitessaan yhteisön tulee ottaa huomioon toimitettavan hyödykkeen luonne. Mittausmenetelmät eivät rajoitu vain tuotokseen ja panokseen perustuviin menetelmiin, vaan näiden lisäksi olemassa on muitakin menetelmiä. (Deloitte, 2018.)

Jos suoritevelvoite ei täytä ajan kuluessa täyttyvän suoritevelvoitteen kriteerejä, se katsotaan tiettyä ajankohtana täyttyväksi. Tällöin kun suoritevelvoite täyttyy, sitä vastaava vastike tuloutetaan kerralla kokonaisuudessaan. Tiettyä ajankohtana täyttyvän suoritevelvoitteen täyttymisajankohtana on hyödykkeen määräysvallan siirtyminen asiakkaalle. IFRS 15 määrittää viisi määräysvallan siirtymisen indikaattoria, jotka yhteisön tulee huomioida, kun se arvioi suoritevelvoitteen täyttymisen ajankohtaa. Määräysvallan siirtymistä voi merkitä asiakkaan laillinen omistusoikeus omaisuuteen, yhteisön olemassa oleva oikeus maksuun omaisuudesta, omaisuuserän fyysisen hallinnan siirtäminen yhteisön toimesta, asiakkaalla olevat omaisuuden omistamiseen liittyvät merkittävät riskit ja edut sekä asiakkaan hyväksyntä omaisuuden omistamiseen. (Deloitte, 2018.)

3 Toimitusehdot

Tämän osion tarkoituksena on tarkastella toimitusehtoja osana IFRS 15 -standardin tarkoittamaa myynnin tuloutusprosessia, sillä ne ovat merkittävässä asemassa myyntituottojen oikeanlaisen tulouttamisen ajankohdan määrittämisen näkökulmasta. Tässä tutkimuksessa toimitusehdot on rajattu koskemaan kohdeyrityksessä käytettäviä toimitusehtoja Incoterms 2020.

3.1 Incoterms 2020

Incotermsit ovat International Chamber of Commercen eli ICC:n tuottamia kansainvälisiä kaupallisia ehtoja, jotka määrittävät kaupankäyntikustannusten jaon kauppakumppanien välillä. Ne ovat maailmanlaajuisia toimitusehtoja ja tarjoavat yrityksille selkeyttä sekä enustettavuutta. Incotermsit määrittelevät myyjän ja ostajan väliset velvollisuudet tavarantoimituksessa sekä sen, miten nämä velvollisuudet jakautuvat osapuolten kesken. Incotermsien avulla eri kulttuureista ja oikeusjärjestelmistä tulevat kaupan osapuolet voivat päättää, miten sopimukseen liittyvät maksut jakautuvat kaupan osapuolille. Incotermsit määrittävät esimerkiksi siitä, maksaako ostaja vai myyjä kaupan kuljetus-, lähetys-, vakuutus- ja tullimaksut. Pääasiassa ne jakavat ostajien ja myyjien vastuita ja pyrkivät välttämään väärinkäsityksiä, joita saattaa syntyä tavaroiden toimituksesta, jos yritykset käyvät kauppaa yli maiden välisten rajojen. Oikeanlaisten toimituslausekkeiden valinta on tärkeää, sillä väärät Incotermsit aiheuttavat parhaimmillaan odottamattomia kustannuksia tai riskejä ja pahimmillaan käyttökelvottomia sopimuksia kaikkine haasteineen. (Kohlhase & Wielhouwer, 2022; Sakchutchawan, 2009; Davis & Vogt, 2021; Avsar & Batmaz, 2022.)

Incoterms toimituslausekkeet ovat joukko yksinkertaisia kolmikirjaimia koodeja, jotka edustavat erilaisia tapoja järjestää kansainväliset lähetykset. Incotermsit hallitsevat olennaisesti tavaroiden toimittamista maailmanlaajuisista kaupasta harjoittavien osapuolten välillä ja jokainen toimitusehto selventää, kuinka toiminnot, riskit ja kustannukset jaetaan kaupan osapuolten kesken. (Kohlhase & Wielhouwer, 2022; Avsar & Batmaz, 2022.) Vuoden 2020 Incoterms-ehdot on kaikkiaan 11 kappaletta ja ne jakautuvat kahteen erilaiseen ryhmään, kaikkiin kuljetusmuotoihin sovellettaviin toimituslausekkeisiin (7kpl) ja vesitiekuljetuksiin sovellettaviin toimituslausekkeisiin (4kpl). Tämän tutkielman kannalta kuitenkin merkitystä on vain omistusoikeuden kaltaisen aineksen siirtymisellä, joten toimituslausekkeita

tarkastellaan perinteisen jaottelun mukaisesti neljänä ryhmänä E-, F-, C- ja D-lausekkeittain. E-lauseke edustaa ryhmistä toista ääripäätä ja on myyjälle kaikkein edullisin lauseke. Myyjän vastuu kasvaa ryhmittäin F-, C- ja D-sääntöjen yli, joista D-lausekkeet edustavat toista ääripäätä, joissa myyjän vastuu on suurimmillaan. F- ja C-lausekkeet sijoittuvat näiden kahden ääripään välille. (Avsar & Batmaz, 2022; ICC, 2019.)

E-ehto

E-ehtoihin sisältyy vain yksi toimituslauseke EXW (Ex Works - Noudettuna lähettäjältä). E-ehto on toimituslausekkeista myyjälle kaikkein edullisin vaihtoehto, sillä myyjän velvollisuuksiin kuuluu vain toimitettavien tavaroiden asettaminen ostajan saataville noudettavaksi nimettyyn paikkaan, joka voi olla esimerkiksi myyjän toimitila. Siten EXW:n toimituspiste on vain sovittu noutopaikka, josta ostaja tavarat noutaa, riippumatta siitä, mihin ostaja ne kuljettaa. Tästä syystä toimitusehdon riskinriisto tapahtuu jo ennen kuin kuljetussykli edes alkaa. Myyjä siis täyttää velvollisuutensa toimittaa tavara eli suoritevelvoitteensa riippumatta siitä, saapuvatko tavarat määräpaikkaansa vai eivät. (Avsar & Batmaz, 2022; ICC, 2019.)

F-ehdot

F-ryhmän ehdot muodostuvat kolmesta toimituslausekkeesta FCA, FAS ja FOB. Riskin siirtyminen myyjältä ostajalle tapahtuu kuljetussyklin aikaisessa vaiheessa myyjän päässä. F-ryhmän toimituslausekkeita käytettäessä ostajan vastuulle jää kuljetussopimuksen tekeminen ja tavaroiden kuljetuksen järjestäminen toimituspaikan tai -sataman ulkopuolella myyjän ne sinne toimitettua. F-ehdoissa maahantuojasta vastaa pääasiallisen kansainvälisen lähetysten kustannuksista ja riskeistä. (Avsar & Batmaz, 2022; ICC, 2019.)

FCA (Free Carrier – Vapaasti rahdinkuljettajalla) toimituslausekkeessa toimituspaikkana voi olla joko myyjän kiinteistöalue tai muu nimetty paikka. Toimitus tapahtuu lastaamalla tavarat ostajan toimittamiin kuljetusvälineisiin tai asettamalla ne ostajan rahdinkuljettajan saataville. Kun tavarat on toimitettu ja lastattu rahdinkuljettajalle, kaikki riskit ja kustannukset kuuluvat ostajalle. (Kohlhase & Wielhouwer, 2022; ICC, 2019.)

FAS (Free Alongside Ship – Vapaasti aluksen sivulla) toimituslausekkeessa tavarat katsotaan toimitetuksi, kun ne asetetaan ostajan nimeämässä lähetyssatamassa laivan viereen esimerkiksi laiturille. Tavarain katoamisen tai vahingoittumisen riski siirtyy, kun tavarat ovat laivan vieressä, ja ostaja vastaa kaikista kustannuksista siitä hetkestä eteenpäin. (ICC, 2019.)

FOB (Free On Board – Vapaasti aluksessa) toimituslausekkeessa tavaran hallinta siirtyy asiakkaalle, kun tavarat ovat ostajan nimeämässä aluksessa lähetysessä nimetyssä satamassa. Ostaja vastaa kaikista kustannuksista ja riskeistä kyseisestä hetkestä eteenpäin. (ICC, 2019.)

C-ehdot

C-ryhmän lausekkeiden ominaisuudet ovat jokseenkin samankaltaiset kuin F-ryhmässä. Myös C-ryhmässä riskin siirtyminen myyjältä ostajalle tapahtuu kuljetussyklin aikaisessa vaiheessa myyjän päässä. Erona kuitenkin on, että C-ryhmän toimituslausekkeitä käytettäessä vastuu kuljetussopimuksen tekemisestä ja kuljetuksen järjestämisestä toimituspaikan tai -sataman ulkopuolella myyjän toimitettua tavarat on ostajan sijaan myyjällä. F-ehdoissa maahantuojat vastaa pääasiallisen kansainvälisen lähetysten kustannuksista ja riskeistä, kun taas myyjä vastaa niistä C-ehdoissa. C-ehtoihin sisältyy neljä erilaista toimituslausekettä CFR, CIF, CPT ja CIP, joista CFR ja CIF on tarkoitettu vesitiekuljetuksiin ja CPT ja CIP sovellettavaksi kaikkiin kuljetusmuotoihin. (Avsar & Batmaz, 2022; ICC, 2019.)

CFR (Cost and Freight – Kulut ja rahti maksettuna) ja CIF (Cost, Insurance and Freight – Kulut, vakuutus ja rahti maksettuna) toimituslausekkeissa toimitus tapahtuu, kun tavara asetetaan aluksen kyytiin nimetyssä satamassa. Tällöin myös riski siirtyy myyjältä ostajalle. Tämän lisäksi CIF:ssä myyjän on myös solmittava vakuutus ostajan riskiä vastaan tavaroiden katoamisesta tai vahingoittumisesta lähetyspaikasta vähintään määräsatamaan. (ICC, 2019.)

CPT (Carriage Paid To – Kuljetus maksettuna) toimituslausekkeessa toimitus tapahtuu luovuttamalla tavarat rahdinkuljettajalle. Myyjä vastaa kustannuksista ja riskeistä toimitukseen asti. Myyjä hoitaa vientiselvityksen ja rahtikulut tähän määräpaikkaan. Ostaja kantaa kaikki kuljetusriskit. (Kohlhase & Wielhouwer, 2022; ICC, 2019.)

CIP:ssä (Carriage and Insurance Paid To – Kuljetus ja vakuutus maksettuina) toimitus tapahtuu luovuttamalla tavarat rahdinkuljettajalle. Myyjä vastaa rahtikuluista ja vakuutuksista vahinkojen tai menetysten varalta. (Kohlhase & Wielhouwer, 2022; ICC, 2019.)

D-ehdot

Toimituslausekkeiden toisen ääripään muodostavat D-ryhmän lausekkeet DAP, DPU ja DDP. D-ryhmän lausekkeissa varsinaisen toimituspaikka on sama kuin toimituksen määränpää, jonne myyjä tai tämän alaisuudessa toimiva rahdinkuljettaja toimittaa tavarat. Siten D-ryhmän lausekkeissa riskin siirtyminen tapahtuu kuljetussyklissä hyvin myöhäisessä

vaiheessa. D-ehdoissa myyjä täyttää velvollisuutensa tavaroiden toimituksesta vain, jos ne todella saapuvat määränpäähänsä. (ICC, 2019.)

DAP (Delivered At Place – Toimitettuna määräpaikalle) toimituslausekkeessa tavara toimitetaan, kun se asetetaan ostajan saataville saapuvassa kuljetusvälineessä, joka on valmis purkamista varten nimetyssä määräpaikassa. Ostajalle kuuluvat vain purku- ja tuontimuodollisuudet, kuten tuontimaan tullit. (Kohlhase & Wielhouwer, 2022; ICC, 2019.)

DPU (Delivered at Place Unloaded – Toimitettuna purettuna) toimituslausekkeessa tavarat katsotaan toimitetuksi, kun ne on purettu saapuvasta kuljetusvälineestä ja asetettu ostajan saataville nimetyssä määräpaikassa. Myyjä kantaa kaikki riskit, jotka liittyvät tavarantoimitukseen ja purkamiseen nimettyyn määräpaikkaan. DPU on ainoa toimituslauseke, joka vaatii myyjä purkamaan toimitetun tavarantoimituksen määräpaikassa. (ICC, 2019.)

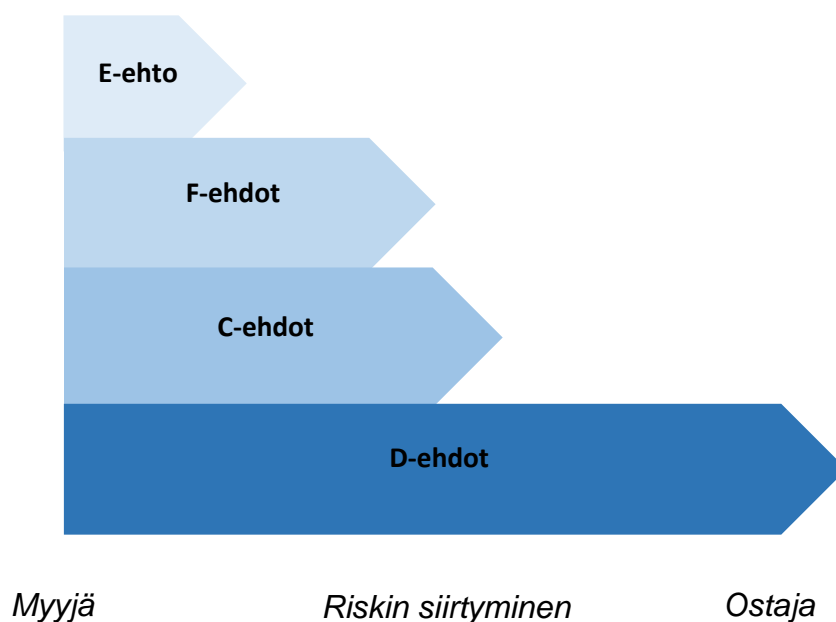
DDP:ssä (Delivered Duty Paid – Toimitettuna tullattuna) tavarat katsotaan toimitetuksi, kun ne asetetaan ostajan saataville saapuvassa kulkuneuvossa nimetyssä määräpaikassa, tuontiselvitettynä ja valmiina purkuun. Kaikki riskit ja kustannukset kuuluvat myyjälle, kunnes tavarat toimitetaan valittuun määränpäähän, mukaan lukien tullit ja verot tuontimaassa. DDP on ainoa toimituslauseke, jossa tuontimaan tullimaksut kuuluvat myyjän vastuulle. (Kohlhase & Wielhouwer, 2022; ICC, 2019.)

3.2 Toimitusehtojen vaikutus myynnin tuloutukseen

Toimitusehdot ovat merkityksellisessä asemassa erityisesti IFRS 15 -standardin ja myynnin tuloutuksen yhteydessä ja nimenomaisesti tietyinä ajankohtana täyttyvän suoritevelvoitteen määrittämisen yhteydessä. Koska standardi määrää tuottojen kirjaamisesta tietyinä ajankohtana, toimitusehtojen analyysi on osa arviointia siitä, milloin hyödykkeiden määräysvalta siirtyy. Vaikka toimitusehdot eivät yksinään määritä toimitettavien hyödykkeiden omistusoikeuden siirtymistä myyjältä ostajalle (yhteisöltä asiakkaalle), ne vaikuttavat siihen, milloin omistusoikeuteen liittyvät riskit ja edut siirtyvät asiakkaalle. Toimitusehdot ovat siten merkityksellisessä asemassa arvioitaessa viittä IFRS 15 -standardissa aiemmin esitettyä määräysvallan siirtymisen indikaattoria. Yhteisön tulee arvioida toimitusehtoja yhdessä muiden määräysvallan tunnuslukujen kanssa määrittääkseen, milloin asiakkaalla on kyky ohjata omaisuuden käyttöä ja saada siitä kaikki olennaiset hyödyt, siis milloin yhteisön voidaan katsoa täyttäneen suoritevelvoitensa. Toimitusehdot myös osoittavat pääsääntöisesti ajankohdan, jolloin asiakkaalla on laillinen omistusoikeus hyödykkeeseen, omistukseen

liittyvät riskit ja edut kuuluvat asiakkaalle sekä tälle syntyy maksuvelvollisuus yhteisölle. Kaikki nämä ovat näyttöjä siitä, että määräysvalta on siirtynyt. (Deloitte, 2018; KPMG, 2022.)

IFRS 15 -standardin mukaan toimitus katsotaan tapahtuneeksi, kun asiakas saa määräysvallan toimitettavaan hyödykkeeseen (Deloitte, 2018). Standardi kuitenkin jättää määräysvallan siirtymisen arvioinnin yhteisön vastuulle, minkä tueksi se tarjoaa vain määräysvallan siirtymisen indikaattorit, joita yhteisön tulee arvioinnissa hyödyntää. Lisäksi IFRS 15 -standardissa todetaan nimenomaisesti, että myyntituotot tuloutetaan, kun yhteisö täyttää suoritevelvoitteensa toimittamalla tavaran asiakkaalle (Deloitte, 2018). Näiden seikkojen osalta voidaan katsoa, että Incoterms toimituslausekkeiden yhteydessä toimituksen tapahtumista voidaan ainakin lähtökohtaisesti pitää määräysvallan siirtymisenä asiakkaalle, vaikkakaan IFRS 15 esittämiä indikaattoreita ei tule jättää tarkastelun ulkopuolelle. Incoterms toimituslausekkeissa toimituksen toteutumisen ja riskin siirtymisen ajankohta myyjältä ostajalle voidaan karkeasti esittää neljän edellä esitellyn toimituslausekeryhmän muodossa (Kuvio 2), joissa toimituksen varsinainen ajankohta (toimituspaikka) on ryhmien sisällä samankaltainen ja jonka perusteella voidaan olettaa, että tuloutus toteutetaan siten ryhmien sisällä pääsääntöisesti saman säännön mukaan. E-ehdossa toimitus tapahtuu jo myyjän kotitontilla. F- ja C ehdoissa toimitus katsotaan tapahtuneeksi ja riski siirtyneeksi, kun tavara luovutetaan joko rahdinkuljettajalle tai asetetaan satamassa laiturille tai laivan kyytiin. D-ehdoissa toimituspaikka on tavaran varsinainen määränpää, ehdosta riippuen joko valmiiksi purettuna tai purkuvalmiina (ICC, 2019).



Kuvio 2. Toimituksen ajankohta ja riskin siirtyminen toimituslausekeryhmittäin

Määräysvallan siirtymisen arviointi on kuitenkin hyvin tapauskohtaista. Esimerkiksi FOB toimituslauseketta käytettäessä yhteisön lastattua tavarat ja asiakkaan vastaanotettua tälle kuuluvan konossementin ja sen mukana siirtyvät vastuu tavarankatoamisesta ja riski tavarankahingoittumisesta, yhteisö voi arvioinnista riippuen katsoa, että asiakas saa määräysvallan tavaraan ja yhteisön suoritevelvoite täyttyy. Yhteisön tulee määräysvallan siirtymistä arvioidessaan ottaa huomioon, että kuljetuksen yhteydessä riski voi siirtyä myös väliaikaisesti kolmannelle osapuolelle. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että asiakkaalla on mahdollisuus ohjata tavarankäyttöä tai saada siitä olennaisesti kaikki hyöty itselleen, jolloin myöskään määräysvallan ei voida katsoa siirtyneen asiakkaalle. Lisäksi yhteisön tulee huomioida, että E-, F- ja C-lausekkeissa tavarankatoamiselta siirtyy asiakkaalle ennen sen toimitusta lopulliseen määränpäähän. Tällöin yhteisön tulee arvioida, onko kuljetuspalvelu erillinen suoritevelvoite, ja jos on, toimiiko yhteisö tällöin päämiehen vai agentin roolissa. (KPMG, 2022.)

4 Empiirinen case-analyysi

Laadullisen tutkimuksen perimmäisenä tavoitteena on pyrkiä ymmärtämään tutkittavaa ilmiötä tutkimuksen kohteena olevien ihmisten näkökulmasta. Tutkimuksen kohteena olevien henkilöiden subjektiivinen kokemusmaailma ja näkemykset muodostavat laadullisen tutkimuksen perustan. Laadullisessa tutkimuksessa ollaan siis kiinnostuneita niistä merkityksistä, joita tutkittavat henkilöt omien ajatustensa, kokemuksiansa ja tunteidensa puitteissa tutkittavalle ilmiölle muodostavat. Koska toisen ihmisen kokemusmaailman tarkastelu täysin samalla tavalla kuin hän sen itse kokee ei ole mahdollista, erilaisten kehitettyjen laadullisten menetelmien avulla tätä yhteyttä on pyritty helpottamaan. (Puusa, Juuti & Aaltio, 2020.)

Tämän osion tarkoituksena on esitellä aluksi tutkimuksen lähtökohdat eli tutkimuksessa käytetyt laadulliset tutkimusmenetelmät sekä tutkimusta varten kerätty aineisto. Tämän jälkeen esitellään tutkimuksen kulku eli toteutusprosessi ja lopuksi analysoidaan tutkimuksen tuloksia.

4.1 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tämä tutkimus toteutettiin laadullisena haastattelututkimuksena kohdeyrityksessä. Tutkimusmenetelmäksi valittiin haastattelu, koska se soveltuu hyvin halutun tiedon keruuseen ja on tutkimusaiheeseen sopiva menetelmä. Haastattelu myös mahdollistaa syvemmän ymmärryksen kerryttämisen tutkitusta aiheesta esimerkiksi perusteluja pyytämällä ja tarvittavia lisäkysymyksiä esittämällä. (Hirsjärvi & Hurme, 2022.)

Haastattelutyyppiä valittiin puolistrukturoitu teemahaastattelu, jossa on valmis haastattelurunko, mutta vastaukset ovat avoimia. Haastattelukysymykset ovat siis kaikille haastateltaville samat, mutta vastaajat pääsevät vastaamaan omin sanoin esitettyihin kysymyksiin. Teemahaastattelussa haastattelu ei ole sidottu yksittäisiin kysymyksiin, vaan etenee ennalta määrättyjen, tutkimukselle keskeisten teemojen mukaisesti (Hirsjärvi & Hurme, 2022). Haastattelun teema-alueet ovat kaikille haastateltaville samat.

Haastattelun kysymykset määriteltiin perustuen tutkimuksen aiheeseen ja teoriaan. Haastattelun teemat keskittyvät IFRS 15 -standardiin, myynnin tuloutukseen sekä toimitusehtoihin. Haastattelurunko on saatavilla liitteenä työn lopussa (Liite 1.) Haastattelu toteutettiin ennalta määriteltyjen kysymysten avulla, joita ei kuitenkaan kerrottu haastateltaville

etukäteen. Haastateltaville ilmoitettiin ennakkoon vain haastattelun keskeiset teemat eli aihealueet, joihin haastattelu keskittyy. Jokaisen haastateltavan kanssa käytiin läpi haastattelun teemat, mutta kysymysten painotus ja mahdollisten tarkentavien lisäkysymysten määrät ja aiheet vaihtelivat tilanteen ja haastateltavien osaamisalan mukaan. Teemahaastattelu tutkimuksen aineistonkeruumenetelmänä antoi mahdollisuuden vapaammalle keskustelulle haastateltavan ja haastattelijan välillä ja siten mahdollisti syvemmän ymmärryksen tutkimuksen aiheesta.

Haastateltaviksi valikoitui kolme henkilöä kohdeyrityksen organisaatiosta. Haastattelut toteutettiin kolmena erillisenä päivänä, yksi haastattelu päivässä. Haastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina Microsoft Teams -sovelluksen välityksellä. Haastatteluihin varattiin aikaa noin 45 minuuttia per haastattelu. Haastattelujen lopullinen kesto kuitenkin vaihteli 30 minuutin ja 45 minuutin välillä. Haastattelut nauhoitettiin, jotta ne voitiin myöhemmin litteroida. Pidetyt haastattelut on koottu työn loppuun luetteloksi (Liite 2.)

Haastateltaviksi valikoitui henkilöitä kohdeyrityksen talouden henkilöstöstä sekä logistiikasta, sillä ne ovat kohdeyrityksen kaksi merkittävintä yksikköä, jotka työskentelevät myynnin tuloutuksen parissa. Logistiikkatiimi työskentelee tuloutuksen käytännön lähimaastossa ja käsittelee päivittäisessä työssään toimitusehtoja. Talouden henkilöiden työnkuvaan puolestaan sisältyy merkittävästi IFRS-standardit sekä muut kohdeyrityksen talouden kehitystehtävät. Haastateltaviksi valikoitui kohdeyrityksen logistiikkapäällikkö, ulkoisen laskennan controller sekä talouspäällikkö. Haastateltavien valinnassa korostui osaaminen ja ymmärrys käsiteltävistä aiheista, sillä valitut henkilöt ovat yrityksessä lähimpänä tuloutusprosessin käsittelyä. Lisäksi tutkimuksen kannalta oli mielekästä saada mahdollisimman monipuolinen katsaus tutkielman aiheeseen, joten tuloutusprosessiin tutustuminen sekä käytännössä, että teoriatasolla oli tarpeen. Valinnassa korostui lisäksi ulkoisen laskennan controllerin työskentely kohdeyrityksessä jo ennen standardin käyttöönottoa. Muut haastateltavat ovat siirtyneet tehtäviinsä vasta standardimuutoksen jälkeen.

4.1.1 Kohdeyritys

Tässä tutkielmassa käytetty tutkimusaineisto on kerätty kohdeyrityksestä, joka on osa kansainvälistä hitsausalalla toimivaa konsernia. Konsernilla on liiketoimintaa yli 70 maassa ja se työllistää maailmanlaajuisesti lähes 800 työntekijää. Kohdeyritys on yksi merkittävimmistä toimialansa yrityksistä tällä hetkellä. Kohdeyrityksen pääasiallista liiketoimintaa on

teollinen tavarakauppa, jonka lisäksi yrityksellä on marginaalinen määrä palveluita ja ohjelmistokauppaa. Yrityksen myynti on pääasiassa myyntiä tuotteiden jälleenmyyjille niin kansainvälisesti kuin kotimaisestikin. Tässä tutkimuksessa tarkastelussa on konsernin Suomen yksikkö, joka on yksi konserniin kuuluvista yhtiöistä.

Konserni noudattaa taloudellisessa raportoinnissaan IFRS-standardeja ja toimitusten yhteydessä se soveltaa Incoterms 2020 -toimitusehtoja. Yrityksen taloudellisesta raportoinnista vastaa konsernin taloushallinnon henkilöstö, jota on haastateltu tätä tutkimusta varten. Lisäksi tulouttamiskäsittely koskee vahvasti logistiikkaosastoa, minkä vuoksi haastatteluihin valikoitui myös henkilö kyseiseltä osastolta.

4.1.2 Aineiston käsittely

Kukin haastattelu nauhoitettiin ja myöhemmin litteroitiin tekstimuotoon. Haastatteluaineiston litteroinnissa käytettiin sanatarkkuutta, sillä sen katsottiin olevan riittävä tarkkuus tutkimuksen tutkimusongelman selvittämiseksi. Haastatteluissa ei siis huomioitu haastateltavien ilmeitä, eleitä tai erilaisia kielellisiä ilmauksia, sillä niitä ei pidetty tutkimuksen tavoitteiden kannalta merkityksellisinä. Myöskään haastattelujen ympäristön tai haastateltavien ääniä ei otettu osaksi litteroitua aineistoa.

Haastatteluista muodostettiin yksi tekstimassa, jossa kutakin haastateltavaa kuvattiin omalla värikoodillaan. Aineiston analyysimenetelmänä hyödynnettiin sisällönanalyysiä. Aineistoa alettiin käsitellä pelkistämällä eli yksinkertaistamalla ja pilkkomalla tekstiä osiin. Pelkistetyistä tekstistä etsittiin samanlaisuuksia ja eroavaisuuksia, joita koottiin ja ryhmiteltiin omiksi aihekokonaisuuksikseen. Näitä löydettyjä kokonaisuuksia ryhmiteltiin edelleen ja yhdisteltiin erilaisiksi alaluokiksi. Muodostetuista alaluokista koottiin yläluokkia, joita yhdistelemällä pyrittiin muodostamaan haastatteluaineistoa kuvaavia pääluokkia, teemoja.

Seuraavassa luvussa analysoidaan kerätyn aineiston tuloksia. Erilaiset aineistosta löydetyt teemat on käsitelty omina alalukuinaan. Pääluvussa 5 tuloksia työstetään entisestään ja vastataan tutkimuksen tutkimuskysymyksiin. Lisäksi tuloksista kootaan yhteenveto ja esitetään johtopäätöksiä.

4.2 Tutkimustulokset

Alla on esitelty ja analysoitu tutkimuksen tuloksia ryhmiteltynä aineistosta löydettyjen teemojen mukaisesti. Aineistosta tunnistettuja teemoja ovat IFRS 15 -standardia ja myyntituloutusprosessia käsittelevä aiheet sekä toimitusehtojen asema kohdeyrityksessä.

4.2.1 IFRS 15 ja myyntitulojen tulouttaminen

Kohdeyrityksessä talousosasto vastaa IFRS 15 -standardin teoreettisesta toteutuksesta ja logistiikka standardin soveltamisesta käytännössä. Logistiikkatiimin vastuulle kuuluu laskujen kirjaus käytettyyn järjestelmään, ja tiimin myyntikoordinaattorit vastaavat oikea-aikaisesta tuloutuksesta. Talousosasto puolestaan seuraa logistiikan toimintaa sekä konsultoi ja auttaa epäselvissä tapauksissa. Jos epäselvyyksiä ilmenee, talous ja logistiikka pohtivat niitä myös usein yhdessä. Lisäksi talousosaston toimintaan kuuluu tehdä tarkastuksia ja seurata, että tuloutuskäsittelyt menevät oikein.

Kohdeyrityksessä ilmeni kuitenkin epäselvyyttä siitä, kuka tuloutuksen oikeanmukaisuudesta loppupelissä vastaa. Koska tulouttaminen koskettaa useita eri henkilöitä ja osastoja yrityksessä, koettiin vastuuhenkilön nimeäminen haastavaksi. Nimetyt vaihtoehdot vaihtelivat kirjanpidon henkilöistä logistiikkaan ja aina toimitusjohtajaan saakka. Logistiikkapäällikkö korosti oman tiimensä merkitystä ja piti heitä päävastuussa. Toisaalta myös talouden henkilöstön rooleja pidettiin merkityksellisenä heidän seurantavastuunsa vuoksi.

”Aika hyvä kysymys, että onko se kukaan yksi ihminen, että kuka siitä nyt sitten vastaa. Niin, kyllä mä nyt sanoisin, että tietysti kyllä siellä logistiikassa varmaan täytyy tietää mitä he siellä tekee, mutta toki me sitten taloudessa seurataan sitä parhaan kykymme mukaan, että yritetään vähän tehdä tsekkauksia, että asiat menee oikein.” (Ulkoisen laskennan controller)

Vastauksissa korostui vastuunjako logistiikkatiimin ja talousosaston välillä, mutta yhden vastuuhenkilön nimeäminen koettiin hankalaksi.

”Kyllä sitten tavallaan tollaisistakin prosesseista on jollain suoraan vastuu. Laskujen kirjauksesta vastaa logistiikkapäällikön tiimi, että se on niinku siellä, mutta kyllähän jos on jotain epäselviä juttuja, niin kyllähän me niitä yhdessä pohditaan. Jos pitäisi sanoa joku, yksi, joka on vastuussa... Varmaan minä tai [logistiikkapäällikkö].” (Talouspäällikkö)

Kohdeyrityksestä voitiin tunnistaa kolme erityyppistä suoritevelvoitetta, jotka sisältyvät yrityksen liiketoimintaan. Valtaosa liiketoiminnasta muodostuu teollisesta tavarakaupasta, joka itsessään on tulouttamisen kannalta hyvin yksinkertaista. Tavarakaupan lisäksi muu yrityksen liiketoiminta koostuu erilaisista palveluista, kuten huolto- ja asennuspalveluista

sekä ohjelmistokaupasta, johon sisältyvät pääasiassa erilaiset lisenssit. Tuloutusprosessia ohjaa alusta loppuun kohdeyrityksen käytössä oleva tietojärjestelmä, jonka avulla yrityksen kaikkea myyntiä ja toimituksia hallitaan.

Kohdeyrityksen alkaessa soveltaa IFRS 15 -standardia sen tullessa pakolliseksi vuoden 2018 alusta, ei varsinaisia vaikutuksia standardin käyttöönotolla yritykselle juuri ollut. Standardin tuomia vaikutuksia pidettiin olemattomina tai hyvin vähäisinä. Suurimpana tekijänä vaikutusten vähäisyyteen oli kohdeyrityksen liiketoiminnan perustuminen pääosin tavara-kauppaan, johon standardin käyttöönotto ei oikeastaan vaikuttanut ollenkaan.

"Meillähän aikanaan, kun tutkittiin tätä asiaa, kun tämä standardi tuli voimaan niin eihän se ihan hirveästi tuonut meille muutoksia, koska meillä pääpiirteittäin on tätä laitekauppaa niin iso volyyymi, niin siihen se ei nyt oikeastaan tuonut vaikutuksia." (Ulkoisen laskennan controller)

Ne standardimuutoksen vaikutukset, jotka kohdeyrityksessä voitiin havaita, näkyivät pitkälti vain kohdeyrityksen liiketoiminnan yksityiskohtia tarkastellessa. Esimerkiksi asiakkaiden vuosialennuksien määrän arviointi ja jaksottaminen sekä kohdeyrityksen tilinpäätösraportoinnin liitetietojen muutokset voidaan katsoa johtuvan standardimuutoksesta.

Kohdeyrityksen yksinkertaisen liiketoimintamallin vuoksi IFRS 15 -standardin soveltaminen yrityksessä on valtaosin helppoa. Pääosin yksinkertaiseen tavara-kauppaan perustuvan liiketoiminnan johdosta standardin 5-vaiheisen mallin eri vaiheet ovat yritykselle selkeät ja tuloutusprosessi on kokonaisuudessaan helposti hallittavissa. Mallin eri vaiheille on kehitetty selkeitä toimintamalleja ja ohjeistuksia, joiden mukaan myyntiprosessia toteutetaan. Tämä mahdollistaa johdonmukaisen menettelyn mallin lähes kaikissa vaiheissa.

"Siis suurin osahan on suhteellisen yksinkertaista. Miksi se on suhteellisen yksinkertaista, niin on, että meillä on aika selkeät sopimukset ja toimintamallit meidän asiakkaiden kanssa siitä, miten me tehdään." (Logistiikkapäällikkö)

Mallin ensimmäinen vaihe *asiakassopimusten tunnistaminen* on kohdeyritykselle yksinkertainen monimutkaisten sopimusten puuttuessa. Selkeät sopimukset ja toimintamallit asiakkaiden kanssa tekevät vaiheen käsittelystä kohdeyritykselle suoraviivaista. Kaikkien asiakkaiden kanssa ei jokaisesta kaupasta varsinaisia sopimuksia ole edes muodostettu, vaan sopimus saattaa perustua vain tilaukseen ja tilausvahvistukseen. Kohdeyrityksen yksinkertaiset liiketoiminnot tekevät myös suoritevelvoitteiden tunnistamisesta selkeää. Sopimusten vähyyys yleisesti sekä palvelujen ja ohjelmistojen marginaalinen osuus liiketoiminnasta jättävät useampia suoritevelvoitteita sisältävien sopimusten olemassaolon lähes olemattomaksi.

Meillä ei mitään kauhean monimutkaisia ja haasteellisia sopimuksia kuitenkaan ole, bisneksenä kuitenkin kohtuu simppeleitä. Tavarakauppaa hyvin pitkälle. (Ulkoisen laskennan controller)

Transaktiohinnan määrittäminen kohdeyrityksessä on muotoutunut selkeäksi sopimushintojen pohjautuessa ennalta määrättyihin hinnastoihin. Lisäksi yrityksessä on määritelty toimivat työkalut tilanteille, joissa ilmenee tarvetta poiketa näistä hinnastoista. Toimintaa tukee myös asiakkaiden segmentointi ja toiminnan painottuminen asiakaskohtaisuuden sijaan asiakasryhmien erilliseen käsittelyyn. Muiden vaiheiden ollessa yksiselitteisiä ei kauppahinnan kohdistaminen suoritevelvoitteillekaan aiheuttanut erityisiä haasteita.

”Ja sitten hinnat on määritelty hinnastojen perusteella eli transaktiohinnan määrittely on aika selkeää, siinä nyt ei kauheasti ole harkinnan varaa.” (Talouspäällikkö)

Puolestaan mallin viimeisen vaiheen myyntituottojen tuloutuksen koettiin haastattelujen perusteella tuottavan kohtalaisia haasteita kohdeyrityksessä. Yrityksen kolmen eri suoritevelvoitetyyppin tuloutuskäytännöt ovat toisistaan poikkeavia: tavarakauppa tuloutetaan tietyinä ajankohtana toimitusehtojen perusteella ja palvelujen osalta yhteisö täyttää suoritevelvoitensa ajan kuluessa eli silloin, kun palvelu on suoritettu. Ohjelmistokaupassa lisenssit laskutetaan vuosi-, kvartaali tai kuukausilaskutuksella, jotka jaksotetaan kuukausille myyntimäärien mukaisesti.

”No kyllä niin kyllä mä sanoisin, että se on se vika vaihe, just se itse tuloutus, mikä on se kriittinen.” (Ulkoisen laskennan controller)

Palvelujen osalta haasteet muodostuvat tuloutuksen ajankohdan oikeellisuudesta. Vaikka tarjottujen palvelujen määrä on suhteessa pieni, tulisi palvelut silti lähtökohtaisesti tulouttaa sen mukaan, milloin ne on suoritettu. Tästä ei välttämättä ole ymmärrystä kaikilla tuloutukseen osallistuvilla, ja lisäksi myös tarkan toteutusajankohdan selville saaminen voi olla vaikeaa.

”Se, että siellä myöskin laskuttajat ymmärtää, että se pitää olla suoritettu se palvelu, että kun niillähän saattaa tulla se tieto, että tämmöinen nyt on, että laskuttakaa. Ei ne välttämättä tiedä milloin se suoritetaan oikeasti konkreettisesti. Vähän sitä herättelisi, että oikeasti kun palvelu on suoritettu, niin sitten se on tuloutuskypsä.” (Ulkoisen laskennan controller)

Ohjelmistokaupassa lisenssien tulouttamisessa haasteita tuottavat sekä tietojärjestelmään liittyvät puutteet että laskutuksen jaksotuksen epäonnistuminen. Kohdeyrityksen käyttämä tietojärjestelmä ei sovellu ohjelmistomyyntien käsittelyyn samalla lailla, kuin miten se soveltuu tavarakaupan myyntiprosesseihin. Tästä syystä ohjelmistokauppa on jäänyt kohdeyrityksessä pitkälti muistinvaraiseksi toiminnaksi, mikä helposti vaikeuttaa käsittelyä.

”Mutta sitten meillä on näitä ohjelmistomyyntejä ja niissä se tuloutus tehdään esimerkiksi näistä lisensseistä kvartaaleittain sen mukaan, että minkä verran siellä on käyttäjiä. Ne on

ehkä nyt sitten vähän sellaista epäselvempää, mutta kyllä nekin mun mielestä menee ihan OK:sti.” (Talouspäällikkö)

”Jos mieltii [tietojärjestelmää] niin se ihan hyvin toimii tämmöiseen teollisen valmistuksen myyntiin, mutta ohjelmistokauppa ei ehkä ole ihan sitä, mitä nää on miettinyt, kun ne on sitä tehnyt. Se on muistinvaraista.” (Talouspäällikkö)

Tämän lisäksi kohdeyrityksessä ei tällä hetkellä jaksoteta lisenssien laskutusta kuukausille, sillä sitä pidetään suhteessa muuhun liiketoimintaan vähäisenä.

”Kohdeyrityksellä ei ehkä niin kauhean tarkasti olla kuukausille lähdetty kaikkein jakamaan, koska se on ollut aika vähäistä. Mutta se on semmoinen seurattava asia, mikä tiedetään, että jos määrät sitten kasvaa, niin sitten myöskin ruvetaan tarkemmin niitä jaksottelemaan.” (Ulkoisen laskennan controller)

”Minun mielestäni pitäisi tehdä [jaksotus]. Tiedän nyt tällä hetkellä ei [yrityksessä] tehdä.” (Ulkoisen laskennan controller)

Tavarakaupan osalta tuloutukselliset haasteet liittyvät pitkälti käytännön toteutuksen kysymyksiin. Toimitusehtojen tulkinnan oikeellisuus ja tuloutuksen ajallisen kohdistamisen onnistuminen nähdään tuloutuksessa vaikeina. Haastatteluissa nousi esiin myös työntekijöiden runsaan määrän aiheuttamat vaikeudet: Kun tulouttaminen ei ole vain yksittäisen ihmisen vastuulla, vaan siitä vastaa koko tiimi, haasteena on saada kaikki osalliset ymmärtämään kaikki ne asiat, jotka tuloutukseen vaikuttavat.

”Suurimmat haasteet on varmaan just siinä itse tulouttamisessa sitten. Eikä nekään valtavia haasteita ole, mutta että just se, että me saadaan se ymmärrys kaikille siitä, että näillä asioilla on merkitystä ja missä kohtaa mitään sitten pitää tehdä.” (Logistiikkapäällikkö)

Haastateltavat kokivat, että koko tuloutuksesta vastaava henkilöstö ei tiedosta IFRS 15 -standardin olemassaoloa ja lisäksi työntekijät tietävät miten toimia, mutta eivät syitä toiminnan taustalla. Haasteita lisäsi entisestään henkilöstön vaihtuvuus. Lisäksi henkilöstön toimintaa ohjaavat usein omat, työtehtäviin sisältyvät tavoitteet, jolloin standardin asettamat tavoitteet jäävät taka-alalle.

”Kaikki meistä ei välttämättä edes tiedosta, että nämä pohjautuu IFRS 15 tai johonkin. Ihmiset vaan tietää, että meidän pitää tehdä näin, mutta että he ei välttämättä edes ymmärrä, että miksi meidän pitää tehdä niin.” (Logistiikkapäällikkö)

Käytännön tasolla IFRS 15 -standardin merkitys kohdeyrityksessä näkyy pitkälti vain sääntöinä varsinaisen toiminnan taustalla. Tuloutuksen operatiivisten toimintojen parissa työskentelevät henkilöt eivät suoranaisesti pyri noudattamaan standardia, vaan standardi antaa ohjeita ja tietoja velvollisuuksista, joita työntekijöiden tulee toiminnassaan noudattaa.

”Mutta miten se muuten näkyy niin ei se käytännössä näy meille muuten kuin tavallaan pelikirjana siitä, että mitä meidän tulee ottaa huomioon tavallaan tätä koko putkea [tarkastellessa] siitä asiakassuhteen hallinnasta sinne kokonaistulouttamiseen asti, että

muutenhan se on meille vaan siellä taustalla semmoinen, että semmoinen on olemassa joka sitten tavallaan jalostaa meille toimintaohjeet siitä mitä me tehdään.” (Logistiikkapäällikkö)

4.2.2 Toimitusehtojen vaikutus

Kohdeyrityksessä käytetään toimitusehtoina Incoterms 2020 -toimituslausekkeita niiden yksiselitteisyyden, tuttuuden ja kansainvälisen tunnettavuuden vuoksi. Incoterms-toimituslausekkeiden koetaan olevan tuttuja yrityksen erilaisille sidosryhmille, kuten rahdinkuljettajille ja asiakkaille, mikä mahdollistaa ja helpottaa tavaroiden toimitusta. Lisäksi olemassa olevat, selkeät kuvaukset toimintatavoista ja valmiit materiaalit toimituslausekkeista helpottavat toimituksia entisestään.

”Ne on kansainvälisesti niin tuttuja. On helppo puhua Incotermseistä, kun mennään jonnekin. Ne on rahdinkuljettajille tuttuja, ne on meidän asiakkaille tuttuja, niistä on olemassa hyvät kuvaukset, milloin mitään tapahtuu. Ne on ne pääsytyt, miksi niitä sovelletaan, miksi niitä käytetään.” (Logistiikkapäällikkö)

Toimitusehtojen asema kohdeyrityksen tuloutusprosessissa on merkittävä. Tavarakaupassa tuloutuksen ajankohta on vahvasti sidottu riskin siirtymiseen eli hetkeen, jolloin asiakas ottaa vastuun lähetyksestä. Toimituslausekkeen osoittamaa riskin siirtymisen hetkeä pidetään samalla suoraan määräysvallan siirtymisen ajankohtana.

”Mutta kyllä se siis meillä se hyvin pitkälti pohjautuu tähän riskin siirtymiseen. Ja mikä taas meillä indikoi sen riskin siirtymisen on sitten taas toimituslausekkeet, koska niissä se määritellään niin selkeästi, että mikä se piste on, missä se tapahtuu, että kyllä se meidän näkökulmasta näin.” (Logistiikkapäällikkö)

Haastatteluissa ei tule ilmi muiden määräysvallan siirtymisen indikaattorien pohdinta, vaikka toimitusehdon asema kyseisessä tarkastelussa on vain osittainen. Syynä suoraviivaiselle tulkinnalle on yrityksen operatiivisen toiminnan haasteet. Yrityksen suuri koko ja toimitusten valtaisia lukumäärä eivät mahdollista jokaisen yksittäisen toimituksen tuloutusajankohdan yksityiskohtaista tarkastelua.

”Käytännön elämässä niitä kuljetuksia menee hirveitä määriä, että eihän meillä ole mitään mahdollisuutta käydä niitä mitenkään läpi. Tiedän kanssa sen, että se ei vaan niin sanotusti yksin saisi määrätä, mutta mä en sitten tiedä. Varmaan on sitten jotain spesiaalia caseja, että se [tuloutusajankohta] olisi sitten jotain muuta kuin mitä se toimitusehto vihjaa, niin sanotusti.” (Ulkoisen laskennan controller)

Toimituslausekkeiden valinnassa tuloutusnäkökulma ja yrityksen operatiivisten toimintojen optimointi kilpailevat keskenään. Kun toimituslausekkeita valitaan, pyritään valinnassa

huomioimaan sekä tuloutusnäkökulma, että tekemään toimitusprosessista yritykselle mahdollisimman sujuva.

”Huomioidaan [tuloutusnäkökulma], eli se on minun mielestäni ihan selkeä juttu. Toimitusehdon valinnassa pyritään nimenomaan huomioimaan sitä ja tekemään siitä prosessista meille mahdollisimman yksinkertainen.” (Logistiikkapäällikkö)

Tuloutusnäkökulmasta pienemmän vastuun lausekkeet olisivat optimaalisia. EXW:n tai FCA:n soveltaminen toimituksissa mahdollistaisivat riskin siirtymisen toimitusketjun mahdollisimman aikaisessa vaiheessa ja siten myös tuloutuksen ajankohta olisi mahdollisimman aikainen. Ongelmaksi kuitenkin muodostuisivat toimitusten operatiivisen käsittelyn ongelmat, kun asiakasnoutojen järjestelyt valtavalle massalle muodostuisivat lähes mahdottomiksi, eikä useissa tapauksissa kyseinen järjestely olisi edes mahdollinen.

”Vaikka sitten jonkun tulouttamisen kannalta joku EXWhän olisi ideaali. Siinä tulette hakemaan, kun haette, tuossa on lasku. Se olisi hyvin yksinkertaista, mutta sitten me tiedetään mitä tapahtuisi varastolla: olisi valtava kasa siellä kaikkea lähetystä ja sitten meillä olisi ihan hirveä hallinnollinen möykky siinä hallinnoida sitä, että kuka on tulossa ja milloin on tulossa ja mitä on tulossa. Mutta tuloutuksen kannalta me oltaisiin ihan tyytyväisiä.” (Logistiikkapäällikkö)

Tästä syystä kohdeyrityksen etu on monin paikoin asettaa toimitusketjujen toimivuus tuloutuksen edelle. Tämä korostuu erityisesti myyjän näkökulmasta pienempien vastuiden toimituslausekkeiden kohdalla, eli kun valintaa tehdään E-, F- tai C-ehtojen välillä. Tuloutusnäkökulman huomiointi puolestaan korostuu, kun käytettäviä toimituslausekkeitä valitaan C- tai D-ehtojen väliltä.

Myös IFRS 15 -standardilla on oma osansa käytettyjen toimitusehtojen valinnassa. Vaikka standardi ei suoranaisesti sanele toimituslausekkeiden käyttöä, on standardi kuitenkin yhtä kuin yrityksen tuloutuspolitiikka. Koska standardimuutos ei kohdeyrityksessä ole merkittävästi näkynyt, ei tuloutuspolitiikkaankaan ole tullut merkittäviä muutoksia. Kun kuitenkin pohditaan toimitusehdon mukaista tuloutushetkeä, koetaan tarkastelu myös käytettävän tuloutusstandardin näkökulmasta tärkeäksi. Standardin ei siis itsessään voida katsoa vaikuttaneen toimitusehtojen valintaan, mutta sen alaisia ehtoja kuitenkin harkitaan ja sovelletaan.

”Mä en tavallaan tiedä onko se IFRS 15 oikeasti ollut se mikä siihen on vaikuttanut vaan ihan yleisesti se, että miten se tuloutus on mennyt aikaisemmin. Mä nyt ihan osaa tuohon kysymykseen vastaan, mutta että tavallaan kyllä se on mielessä sitten kun sitä harkitaan, että mikä se on, se toimitusehdon mukainen tuloutushetki.” (Talouspäällikkö)

”Joo on sillä [IFRS 15] rooli, koska siitähän me puhutaan, kun me puhutaan tulouttamisesta. Mietitään sitä, että mitkä siihen ylipäänsä vaikuttaa, niin kyllä IFRS 15:stä on merkittävä vaikutus.” (Logistiikkapäällikkö)

Kohdeyrityksessä erilaisten toimituslausekkeiden käyttö oli monipuolista ja eri tasoihin vastuisiin painottuvia lausekkeitä hyödynnettiin erilaisissa toimituksissa ja tilanteissa. Käytettyjen toimituslausekkeiden pääpaino pyrittiin keskittämään myyjän näkökulmasta pienempien vastuiden lausekkeisiin, jolloin D-ryhmän lausekkeitä ei mieluusti sovellettu. Joissain tapauksissa niidenkin käyttö oli kuitenkin välttämätöntä. Selkeästi suurimpina toimituslausekkeina voitiin tunnistaa FCA (Free Carrier) sekä CIP (Carriage and Insurance Paid). Näiden lisäksi myös CPT (Carriage Paid To) ja DAP (Delivered At Place) olivat yleisesti kohdeyrityksen soveltamia lausekkeitä.

Haastateltavien mukaan kohdeyrityksessä vältetään joidenkin toimituslausekkeiden käyttöä kokonaan niiden tuloutukseen liittyvien tai käytännön haasteiden vuoksi. Tällaisia toimituslausekkeitä ovat esimerkiksi lausekkeet, joissa toimitushetki ja riskin siirtyminen myyjältä ostajalle tapahtuvat tavaran saapuessa johonkin terminaaliin. Tällaisista toimituslausekkeista esimerkiksi FAS (Free Alongside Ship) ja FOB (Free on Board) ei sovelleta kohdeyrityksessä koskaan.

"Kyllä ne pääsääntöisesti mitkä on, niin ne on meille selkeitä. Sitten jos me otettaisiin käyttöön jotkut DPU, DAT, että milloin se on jossain terminaalissa tai milloin se meni johonkin satamaan tai tällaiset niin ne mä näkisin kyllä aika vaikeina." (Logistiikkapäällikkö)

Lisäksi merkittäviä haasteita koettiin D-ryhmän toimituslausekkeiden soveltamisen osalta, sillä tuloutusajankohdan pitkittyminen ja kohdeyrityksen näyttövelvollisuus tavaran saapumisesta määränpäähän tekivät D-ehdoista haastavia. Esimerkiksi lausekettä DPU (Delivered Paid Unloaded) ei tällä hetkellä sovelleta kohdeyrityksessä. Myös EXW-ehdot (Ex Works) sovelletaan yrityksessä hyvin vähän sen operatiivisten haasteiden vuoksi.

5 Johtopäätökset ja yhteenveto

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, millaista ohjeistusta kohdeyritys tarvitsee IFRS 15 -standardin mukaisen myynnin tuloutuksen kehittämiseksi. Tutkimus toteutettiin tapaus-tutkimuksena, jossa tutkimusaineistona käytettiin teemahaastatteluin kerättyä aineistoa kohdeyrityksestä. Saatujen tulosten perusteella voidaan IFRS 15 -standardin mukaisen tuloutuksen kehittämismahdollisuuksien todeta keskittyvän varsinaisen tuloutusvaiheen toimintojen ympärille. Erityisesti tuloutuksen ajalliset haasteet ja epäselvyydet toimintata-voissa nousivat haastatteluissa esiin.

Tutkielman tavoitteena oli selvittää, millaista ohjeistusta kohdeyritys tarvitsee IFRS 15 -standardin mukaisen myynnin tuloutuksen toteuttamiseksi. Tällöin tutkielman päätutkimus-ongelmaksi muotoutui: ”*Miten kohdeyritys voisi kehittää IFRS 15 mukaista myynnin tulou-tusta?*” Päätutkimusongelman lisäksi tutkielmaan sisältyi kaksi alatutkimusongelmaa, joiden avulla pyrittiin antamaan lisätietoa päätutkimusongelmaan ja rajaamaan tutkielman sisältöä. Alatutkimusongelmien tavoitteena oli selvittää, miten IFRS 15 -standardia toteutetaan koh-deyrityksessä tällä hetkellä eli miten standardi yrityksessä näkyy sekä tarkastella eri toimi-tusehtojen vaikutusta standardin mukaiseen myynnin tuloutuskäsittelyyn.

Ensimmäisen alatutkimuskysymyksen *Miten IFRS 15 -standardi näkyy kohdeyrityksessä tällä hetkellä?* tuloksena voidaan todeta IFRS 15 -standardin muodostavan kohdeyrityk-sessä myynnin tuloutuksen suuntaviivat. Vaikka vuoden 2018 standardimuutos ei tuonut merkittäviä muutoksia yrityksen tuloutusprosessiin, on IFRS 15 -standardi vaikuttamassa silti yrityksen kaiken tuloutuksellisen toiminnan taustalla. Kohdeyritys soveltaa standardin mukaista viisivaiheista mallia, jonka toteuttamiseksi yrityksessä on muodostettu tehokkaat toimintamallit vastaamaan tuloutusprosessin haasteisiin. Selkeiden sopimusten, hyvien hin-noittelun työkalujen ja tehokkaan asiakassegmentoinnin ansiosta mallin neljän ensimmäi-sen vaiheen toteutus yrityksessä onnistuu ongelmitta. Viisivaiheisen mallin helppo seuraa-minen selittyy myös kohdeyrityksen yksinkertaisella liiketoimintamallilla, jossa tuloutuksel-lista tulkinnallisuutta ei juurikaan ilmene. Mallin viimeinen vaihe koetaan yrityksessä kuiten-kin kohtalaisen haastavaksi ja tutkimuksessa havaitut tuloutukselliset ongelmat ilmenevät juuri viimeisessä vaiheessa. Yrityksen operatiivisissa toiminnoissa IFRS 15 -standardin rooli on lähinnä toimia toiminnan taustalla olevina toimintaohjeina, joita henkilöstö soveltaa jokapäiväisessä työssään.

Toisen alatutkimuskysymyksen *Miten eri toimitusehdot vaikuttavat IFRS 15 mukaiseen myynnin tuloutuskäsittelyyn?* tuloksena voidaan Incoterms 2020 -toimitusehdoilla olevan merkittävä vaikutus myynnin tuloutukseen kohdeyrityksessä. Yrityksessä toimitusehtojen riskin siirtymisen ajankohtaa sovelletaan myynnin tuloutuksen ajankohtana, jolloin toimitusehto itsessään määrittää tuloutuksen tavarakaupassa, vaikka tuloutushetken arvioinnissa tulisi hyödyntää myös muita IFRS 15 -standardissa määritettyjä määräysvallan siirtymisen indikaattoreita. Kohdeyrityksessä sovelletaan monipuolisesti erilaisia toimituslausekkeitä kaikista neljästä E-, F-, C- ja D-toimituslausekeryhmästä, jolloin myös toimitusten tuloutukselliset ajankohdat vaihtelevat merkittävästi. Käytettävien toimitusehtojen pääpaino on ehdoissa, jotka tuottavat myyjälle suhteessa pienempiä vastuita toimituksista, mutta myös D-ryhmän lausekkeitä käytetään paljon. Yrityksen operatiivisen toiminnan tehokkuus ajaa toimitusehtojen valinnassa tuloutuksellisen näkökulman ohitse, mikä heikentää myynnin tuloutuksellista tehokkuutta.

Tutkielman päätutkimuskysymyksen *Miten myynnin tuloutusta voidaan kehittää?* esittämää ongelmaa voidaan lähteä tarkastelemaan vastaamalla tutkimuksessa ilmenneisiin tuloutuksellisiin haasteisiin. Haasteita havaittiin kaikissa kolmessa kohdeyrityksen liiketoiminnan suoritevelvoitetyyppissä eli tavarakaupassa, palveluissa sekä ohjelmistokaupassa, joka koostuu pääasiassa lisensseistä. Tavarakaupassa keskeinen tuloutuksellinen haaste on erityisesti toimitusehdon määräämä tuloutusajankohta, jossa toimitusehto ei yksistään ole riittävä peruste, vaan muut IFRS 15 -standardin esittämät määräysvallan siirtymisen indikaattorit tulisi ottaa tarkastelussa huomioon. Lisäksi tavarakaupassa käytettävien D-ehtojen tuloutus on kohdeyrityksen näkökulmasta haastavaa. Palveluiden osalta haasteita aiheuttavat erityisesti tuloutusajankohdan epäselvyydet, kun palveluiden todellisesta toteutumisaikajankohdasta ei ole tarkkaa tietoa. Lisenssikaupassa puolestaan lisenssien jaksotus ei toteudu ja lisäksi kohdeyrityksen käyttämä tietojärjestelmä ei sovi lisenssien käsittelyyn. Näiden lisäksi tutkimuksessa ilmeni haasteita myös yrityksen henkilöstön ymmärryksessä tuloutukseen ja IFRS 15 -standardiin liittyen ja lisäksi tuloutuksen vastuuhenkilöitä ei osattu nimetä.

Näihin kehityskohtiin tarttumalla ja ratkaisemalla niissä ilmenneet ongelmat voidaan kohdeyrityksen tuloutusta helposti kehittää. Havaittuihin kehityskohteisiin voidaan vastata suhteellisen yksinkertaisilla ratkaisuilla ja menetelmillä, kuten lisäämällä yleistä ohjeistusta ja tiedonantoa sekä täsmentämällä yhteisiä toimintamalleja, jolloin tuloutusprosessissa voidaan nähdä jo merkittäviä muutoksia. Lisäksi toimitusehtojen tarkempi tarkastelu osana tuloutusprosessia sekä määräysvallan siirtymisen arviointia voivat johtaa täsmällisempään ja tehokkaampaan toimintaan. Edellä mainittujen kaltaisten toimenpiteiden avulla

kohdeyrityksen IFRS 15 -standardin mukaista myynnin tuloutusta voidaan kehittää sujuvammaksi, selkeämmäksi ja kokonaisuudessaan tehokkaammaksi prosessiksi.

5.1 Johtopäätökset

Kohdeyrityksen myynnin tuloutusprosessia olisi mahdollista kehittää keskittymällä tutkimuksessa esiin nousseisiin ongelma-kohtiin. Prosessin suurimmat haasteet ilmenivät IFRS 15 -standardin viimeisessä vaiheessa myynnin tuloutuksessa. Kehityskohtia oli mahdollista havaita kaikkien kolmen suoritevelvoitetyypin kohdalla. Painotus tulisi kuitenkin kohdistaa tavara-kauppaan, sillä sen merkitys yrityksen liiketoiminnassa on kaikkein suurin. Mahdollisia kehityskohtia ja toimenpide-ehdotuksia on esitelty alla Taulukossa 1.

Taulukko 1. Toimenpide-ehdotuksia tuloutuksen kehittämiseksi

Kohde	Toimenpide-ehdotus
Tavarakauppa	Määräysvallan siirtymisen tarkempi arviointi Toimitusehtojen tarkempi valinta
Palvelut	Suoritevelvoitteen täytyminen ajan kuluessa Todellisen tuloutusajankohdan huomioiminen
Lisenssit	Jaksotuksen kehittäminen Järjestelmähaasteisiin vastaaminen
Muut	Henkilöstön ymmärryksen lisääminen Vastuuhenkilöiden nimeäminen

Tavarakaupassa tuloutuksen kehityskohdat liittyvät toimitusehtoihin ja määräysvallan siirtymisen määrittelyyn. Yrityksen tulisi kiinnittää huomiota muihinkin määräysvallan siirtymisen indikaattoreihin ja selvittää niiden mahdollista käyttöönottoa toimitusehtojen rinnalle tuloutusajankohtaa arvioitaessa. Deloitte (2018) mukaan näitä indikaattoreita ovat *yhteisön oikeus saada maksu hyödykkeestä, asiakkaan laillinen omistusoikeus hyödykkeeseen, hyödykkeen fyysisen hallinnan siirtäminen asiakkaalle, hyödykkeen omistukseen liittyvien merkittävien riskien ja etujen kuuluminen asiakkaalle sekä asiakkaan hyväksyntä hyödykkeen omistukseen*. Näistä indikaattoreista kaksi määräytyvät toimitusehtojen vaikutuksesta, siis

riskien kuuluminen ja fyysisen hallinnan siirtäminen asiakkaalle (Deloitte, 2018). Loppuja indikaattoreita kohdeyrityksen tulisi arvioida osana toimitusehtojen vaikutusta. Toimitusehtojen valinnassa tuloutuksen kannalta epäsuotuisien ehtojen, kuten D-ehtojen, käytön tarpeellisuutta voitaisiin tarkastella perusteellisemmin. Koska D-ehdoissa tuloutuksen ajankohta määräytyy vasta toimituksen määränpäässä ja lisäksi toimittajalla on näyttövelvollisuus toimituksen saapumisesta kyseiseen määränpäähän, on D-ehdoisen toimituksen tuloutus selkeästi muita vaihtoehtoja hankalampaa ja heikommin hallittavissa. Sovellettavien toimituslausekkeiden uudelleen arvioinnilla toimitusten tuloutusta voitaisiin mahdollisesti tehostaa.

Palveluiden osalta kohdeyrityksessä tulisi paremmin huomioida suoritevelvoitteen täyttyminen ajan kuluessa ja korostaa palvelun täydellistä suorittamista ennen kuin se voidaan katsoa tuloutuskypsäksi. Tällöin myös kommunikoinnin lisääminen osastojen välillä tuloutusajankohdan selvittämiseksi voisi olla tarpeen. Lisäksi vähäisenkin lisenssimyynnin jaksoitukseen tulisi panostaa ja selvittää mahdollisuuksia järjestelmähaasteiden selättämiseksi, jotta lisenssimyynnin tuloutus vastaisi sen todellista toteumaa ja muistinvaraisesta toiminnasta voitaisiin siirtyä tehokkaampiin toimintamalleihin. Myös henkilöstön yleisen ymmärryksen lisääminen standardista ja sen tavoitteista sekä tuloutusprosessista kokonaisuudessaan voisi kehittää myynnin tuloutusta. Lisäksi myynnin tuloutusprosessin vastuuhenkilöiden nimeäminen olisi mahdollinen lisätoimi tuloutuksen kehittämiseksi, sillä yhtä vastuuhenkilöä ei haastatteluissa osattu nimetä.

Tämän tutkielman tarkoituksena oli selvittää myynnin tuloutuksen kehittämismahdollisuuksia kohdeyrityksessä. Tutkielma antaa uutta näkökulmaa kuitenkin myös siihen, miten IFRS 15 -standardin soveltaminen yrityksessä muutama vuosi standardimuutoksen jälkeen onnistuu. Aiemmat tutkimukset keskittyvät pitkälti standardimuutoksen välittömiin vaikutuksiin, jolloin pidemmän aikavälin tarkastelu on jäänyt vähemmälle huomiolle. Lisäksi tutkimustuloksissa voidaan havaita teoreettisten tasojen lisäksi standardin soveltamisen merkitystä käytännön tasolla, jota voidaan pitää erityisen merkittävänä tasona yritysten jokapäiväisessä toiminnassa. Siten myös käytännön näkökulma on tutkimuksen kannalta mielenkiintoinen.

Tutkimuksen havainto standardimuutoksen merkityksen vähäisyydestä yrityksessä on linjassa aiempien tutkimusten kanssa. Esimerkiksi Napier & Stadler (2020) havaitsivat tutkimuksessaan, että yritykset, joiden liiketoiminta koostuu pääosin yksinkertaisista toiminoista, eivät ole juurikaan kokeneet uuden tuloutusstandardin vaikutuksia. Samanlainen havainto voitiin johtaa myös tämän tutkimuksen tuloksista. Tästä syystä voidaan esittää, että kohdeyrityksen tuloutusprosessin haasteet tai onnistumiset eivät lähtökohtaisesti ole

riippuvaisia IFRS 15 -standardista tai sen käyttöönotosta, vaan yleisesti kohdeyrityksen soveltamista tuloutuksellisista käytännöistä. Toisaalta näyttöä ei ole siitä, ovatko tuloutuksen haasteet ja onnistumiset olleet samalla tasolla ennen standardimuutosta. Siten tuloutusprosessin kehityskohtia on tarkasteltava nykytilan perusteella, kun tuloutusstandardi on ollut voimassa jo hetken aikaa ja nykyiset tavat ja toimintamallit ovat vakiintuneet.

Tutkielman johdannossa mainittiin, että tämän selvitystyön avulla on tarkoitus koostaa kohdeyrityksen sisäinen, kokonaisvaltainen ohje tuloutusprosessin kehittämiseksi. Tutkimuksessa saatuja tuloksia hyödynnetään ohjeen laatimisessa kiinnittämällä erityistä huomiota tuloksissa esiin nousseisiin kehityskohtiin. Lisäksi laadittavan ohjeen tarkoituksena on lisätä yrityksen sisäistä tiedonantoa IFRS 15 -tuloutusstandardista ja näin vastata myös käytännön tasolla ilmenneisiin henkilöstön ymmärryksen haasteisiin.

5.2 Tutkimuksen rajaukset ja tutkimuskritiikki

Tutkimuksen luotettavuutta tarkastellaan sen toteutuneen reliabiliteetin ja validiteetin avulla. Reliabiliteetin arvioinnissa tarkastellaan sitä, onko tutkimus toteutettu huolellisesti ja luotettavasti. Lisäksi tarkastellaan haastatteluaineiston toistettavuutta eli voitaisiinko samanlaiset tutkimustulokset tuottaa uudestaan toistettaessa haastattelut. Validiteettitarkastelussa huomiota kiinnitetään käytettyjen tutkimusmenetelmien sopivuuteen ilmiötä tarkastellessa sekä saatujen tutkimustuloksien käyttökelpoisuuteen. (Puusa, Juuti & Aaltio, 2020.)

Tehty tutkimus voidaan katsota toteutetuksi niin, että se on toistettavissa uudelleen. Haastateltujen henkilöiden valinnat on perusteltu ja aineiston käsittelytavat on kuvattu selkeästi. Tutkimuksen toistettavuuteen saattaa tosin vaikuttaa puolistrukturoidun teemahaastattelun käyttäminen tutkimusmenetelmänä, sillä menetelmä mahdollisti liikkumavaran haastattelu-tilanteessa, jolloin haastattelukysymysten tarkennukset ja laajuus vaihtelivat haastateltavien osaamisalan mukaan. Tätä liikkumavaraa pyrittiin kuitenkin minimoimaan suunnittelemalla kaikkiin haastateltaviin sovelletut haastattelukysymykset ja käytettävät haastattelu-teemat tarkasti etukäteen. Käytetyn tutkimusmenetelmän valinnat on perusteltu ja kuvattu tarkasti. Käytettyjen tutkimusmenetelmien voidaan katsoa sopivan hyvin tutkimuksen tekemiseen, sillä saadut tutkimustulokset vastaavat hyvin asetettuihin tutkimusongelmiin.

Tapaustutkimus tutkimusmenetelmänä heikentää tutkimuksen yleistettävyyttä, sillä tutkimus rajoittuu tutkimaan vain kohdeyrityksen tapausta. Siten tutkimusta ei voida yleistää koskemaan laajempaa otantaa. Lisäksi muut tehdyt rajaukset heikentävät tutkimuksen yleistettävyyttä. Huomioitavaa on myös, että laadullinen tutkimus perustuu aina tutkittavien

henkilöiden subjektiiviseen kokemusmaailmaan. Koska tutkimus on toteutettu keräämällä tietoa haastattelemalla kohdeyrityksen henkilöstöä, tutkimusaineisto rajoittuu osittain myös haastateltavien henkilökohtaisiin näkemyksiin ilmiöstä.

5.3 Mahdollisia jatkotutkimusaiheita

Tutkimusprosessin edetessä ilmeni monia ideoita siitä, miten tehtyä tutkimusta voisi kehittää edelleen. Mielenkiintoista olisi laajentaa tutkimusta koskemaan jotakin tiettyä, kokonaista toimialaa ja tarkastella näin saatuja tuloksia aiheesta. Lisäksi mielenkiintoista olisi keskittyä viisivaiheisen mallin viidennen vaiheen tuloutuksellisiin ongelmiin ja erityisesti määräysvallan viiden indikaattorin arvioinnin toteutumiseen suuremmassa mittakaavassa.

Lähteet

- Avsar, V.;& Batmaz, O. (2022). Legal, Financial, and Strategic Forces in Cross-border Delivery Terms. *Emerging markets finance & trade*, 58(13), 3609-3621.
- Boujelben, S.;& Kobbi-Fakhfakh, S. (2020). Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. *Journal of financial reporting & accounting*, 18(4), 707-728.
- Cavelius, F.;& Mundy, J. (2011). Opening the “black box”: How internal reporting systems contribute to the quality of financial disclosure. *Journal of applied accounting research*, 12(3), 187-211.
- Ciesielski, J. T.;& Weirich, T. R. (2015). Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 26(3), 31-39.
- Coetsee, D.;& Van Wyk, M. (2020). The adequacy of IFRS 15 for revenue recognition in the construction industry. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 13(1), 1-13.
- Davis, J.;& Vogt, J. (2021). Hidden Supply Chain Risk and Incoterms®: Analysis and Mitigation Strategies. *Journal of risk and financial management*, 14(12), 619.
- Deloitte. (2018). *Revenue from Contracts with Customers*. Deloitte. Haettu 1. 3 2023 osoitteesta <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lu/Documents/audit/lu-IFRS-15.pdf>
- Haaramo, V.;Palmuaro, S.;& Peill, E. (2021). *IFRS raportointi*. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Halonen, J. (2017). *IFRS: käytännön käsikirja*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Hirsjärvi, S.;& Hurme, H. (2022). *Tutkimushaastattelu : teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus.
- Houcine, A.;Zitouni, M.;& Srairi, S. (2022). The impact of corporate governance and IFRS on the relationship between financial reporting quality and investment efficiency in a continental accounting system. *EuroMed journal of business*, 17(2), 246-269.
- Huefner, R. J. (2015). *Revenue management : a path to increased profits*. New York: Business Expert Press.
- Huefner, R. J. (2016). The impact of new financial reporting standards on revenue management. *Journal of revenue and pricing management*, 15(1), 78-81.
- ICC. (2019). *Incoterms® 2020*. Paris: ICC Services.
- IFRS Foundation. (2021). *Revenue from Contracts with Customers*. IFRS Foundation. Haettu 14. 3 2023 osoitteesta <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.pdf>
- IFRS Foundation. (2022). *Why global accounting standards?* IFRS Foundation. Haettu 17. 2 2023 osoitteesta <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>

- Kabir, H.;& Su, L. (2022). How did IFRS 15 affect the revenue recognition practices and financial statements of firms? Evidence from Australia and New Zealand. *Journal of international accounting, auditing & taxation*, 49, 100507.
- Karim, M. R.;& Riya, A. I. (2022). Compliance of disclosure requirements of IFRS 15: an empirical evidence from developing economy. *International journal of disclosure and governance*, 19(3), 301-312.
- Kohlhase, S.;& Wielhouwer, J. L. (2022). Tax and tariff planning through transfer prices: The role of the head office and business unit. *Journal of accounting & economics*, 19(1), 101568.
- KPMG. (2022). *Revenue: IFRS 15 handbook*. KPMG IFRG Limited. Haettu 21. 3 2023 osoitteesta <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/2022/handbook-revenue-IFRS15.pdf>
- Napier, C. J.;& Stadler, C. (2020). The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and business research*, 50(5), 474-503.
- Onie, S.;Ma, L.;Spiropoulos, H.;& Wells, P. (2022). An evaluation of the impacts of the adoption of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and finance (Parkville)* .
- Opping, C.;& Aga, M. (2019). Economic growth in European Union: does IFRS mandatory adoption matter? *International journal of emerging markets*, 14(5), 792-808.
- Puusa, A.;Juuti, P.;& Aaltio, I. (2020). *Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät* (1. Verkkoaineisto p.). Helsinki: Gaudeamus.
- PWC. (2023). *IFRS 15: Revenue from Contract with Customers*. PWC. Haettu 16. 2 2023 osoitteesta <https://www.pwc.com/vn/en/services/assurance/ifrs/ifrs-15.html>
- Sakchutchawan, S. (2009). AN INQUIRY INTO THE STRICT COMPLIANCE OF THE INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE TRADE RULES IN FINANCING PROCESS. *North American journal of finance and banking research*, 3(3), 17.
- Suman, S. (2021). Revenue from Contracts – Essential Issues Under the International Financial Reporting Standards. *International journal of global business*, 14(2), 18-24.
- Trabelsi, N. S. (2018). IFRS 15 EARLY ADOPTION AND ACCOUNTING INFORMATION: CASE OF REAL ESTATE COMPANIES IN DUBAI. *Academy of Accounting and Financial Studies journal*, 22(1), 1-12.
- Yeaton, K. (2015). A new world of revenue recognition: revenue from contracts with customers. *The CPA journal*, 85(7), 50.

Liitteet

Liite 1. Haastattelurunko

Osio 1: Haastateltavan tausta

- Työssäolovuodet yrityksessä, työtehtävät

Osio 2: IFRS 15

- Milloin yritys otti IFRS 15 standardin käyttöön?
- Kuka yrityksessä vastaa oikeanlaisesta tuloutuskäsittelystä?
- Miten ja millä perusteella myyntituotot käsitellään ja tuloutetaan?
- Miten IFRS 15 (erityisesti) näkyy myynnin tuloutuksessa?
- Onko myynnin tuloutuksessa jotain erityisiä haasteita?
 - o Onko esim. jokin 5 vaiheesta erityisen haastava?
- Onko standardin käyttöönotolla ollut merkittäviä vaikutuksia yritykselle?

Osio 3: Toimitusehdot

- Miksi yrityksessä käytetään juuri Incoterms toimitusehtoja?
- Mitkä ovat yleisimmin käytössä olevat toimituslausekkeet?
- Millä perusteella toimitusehtojen valinta tehdään?
 - o Huomioidaanko valinnassa tuloutusvaikutusta?
- Onko IFRS 15 (käyttöönotto yrityksessä) vaikuttanut toimitusehtojen valintaan? Miten?
- Onko olemassa jokin tietty toimituslauseke, joka on tuloutuksen näkökulmasta erityisen haastava? Mikä?
- Miten yritys arvioi määräysvallan siirtymistä toimitusehtojen yhteydessä?

Liite 2: Haastattelut

Haastattelu 1. Videohaastattelu. 3.4.2023. Kesto 30min. Yksilöhaastattelu. Yrityksen talouspäällikkö.

Haastattelu 2. Videohaastattelu. 4.4.2023. Kesto 45min. Yksilöhaastattelu. Konzernin logistiikkapäällikkö.

Haastattelu 3. Videohaastattelu. 5.4.2023. Kesto 30min. Yksilöhaastattelu. Ulkoisen laskennan controller.