

IFRS-periaatteiden mukainen myynnin tulouttaminen – oppimistehtävä opetuskäyttöön

Maria Ritschkoff

Opinnäytetyö

Liiketalouden koulutusohjelma

7.5.2014



Liiketalouden koulutusohjelma

<p>Tekijä tai tekijät Maria Ritschkoff</p>	<p>Ryhmätunnus tai aloitusvuosi 2012</p>
<p>Raportin nimi IFRS-periaatteiden mukainen myynnin tulouttaminen – oppimistehtävä opetuskäyttöön</p>	<p>Sivu- ja liitesivumäärä 40 + 14</p>
<p>Opettajat tai ohjaajat Heli Kortesalmi</p>	
<p>IFRS-standardit ovat jatkuvassa muutostilassa vastatakseen nykyisiä liiketoimen käytäntöjä. Kansainvälinen tilinpäätöslautakunta (IASB) on yhteistyössä Yhdysvaltojen tilinpäätössääntelyelimen FASB:n kanssa työskennellyt tuloutusstandardin uudistamiseksi. Projektin tavoitteena on ollut kehittää yksi standardi <i>Revenue from Contracts with Customers</i>, joka korvaa IAS 18 - ja IAS 11 -standardit.</p> <p>Tuloutusstandardin uudistusprojekti on ollut tekeillä useita vuosia. Hallitukset (IASB ja FASB) ovat useasti muuttaneet hankkeen aikataulua, mutta nyt huhtikuun lopussa 2014 on ilmoitettu <i>Revenue from Contracts with Customers</i> -standardin julkaistavan toukokuun loppupuolella 2014. Luvun 3 viitekehys perustuu helmikuun lopun 2013 tilanteeseen, ja standardiin saattaa tulla muutoksia ennen sen julkaisua.</p> <p>Tämä produktityyppinen opinnäytetyö on tehty toimeksiantona HAAGA-HELIA ammattikorkeakoululle. Tavoitteena on ollut luoda oppimistehtävä tulevasta tulouttamisstandardista <i>Revenue from Contracts with Customers</i>. Opinnäytetyöprosessi jakautuu kahteen osioon: suomenkieliseen opinnäytetyöhön ja englanninkieliseen tuotteeseen.</p> <p>Opinnäytetyöosiossa esitetään standardien <i>IAS 18 Tuotot</i>, <i>IAS 11 Pitkäaikaishankkeet</i> ja <i>Revenue from Contracts with Customers</i> teoreettinen viitekehys, tuotteen toteutussuunnitelma ja pohdinta. Tuotoksena on syntynyt rakennushankkeen oppimistehtävä ja sen ratkaisu. Rakennushankkeeksi valikoitui Pasilan uudistamishanke, Pasilan keskus Tripla, joka rakentuu noin 10 vuoden aikana. Oppimistehtävää käytetään IFRS-tilinpäätöskäytännön englanninkielisellä opintojaksolla. Standardimuutos on ajankohdainen ja tämän vuoksi se huomioidaan opintojakson oppimissisällössä. Opintojaksolla on käytössä ongelmaperustainen oppimismenetelmä.</p> <p><i>Revenue from Contracts with Customers</i> -standardi muuttaa monen yhteisön myynnin tulouttamista. Laajentuneet liitetietovaatimukset vaikuttavat myös kaikkien yhteisöjen raportointiin.</p>	
<p>Asiasanat IFRS-standardit, tuotot, soveltaminen, muutos</p>	

Degree programme in Business Administration

<p>Authors</p> <p>Maria Ritschkoff</p>	<p>Group or year of entry</p> <p>2012</p>
<p>The title of thesis</p> <p>Revenue Recognition Under IFRS – Case Study for Educational Use</p>	<p>Number of report pages and attachment pages</p> <p>40 + 14</p>
<p>Advisor(s)</p> <p>Heli Kortesalmi</p>	
<p>International Financial Reporting Standards (IFRS) are constantly evolving to keep up with current business practices. Instead of having two revenue recognition standards, IAS 18 and IAS 11, The International Standards Board (IASB) jointly with the U.S. Financial Standards Board (FASB) has been working on developing one single standard <i>Revenue from Contracts with Customers</i>.</p> <p>The revenue recognition project has been several years in the making. The boards (IASB and FASB) have extended the timeline on their revenue recognition project many times. Finally at the end of April 2014 it was announced that the final standard will be published in the second half of May 2014. The framework in chapter 3 is based on the situation end February 2013, the decisions are subject to change until a final standard is issued.</p> <p>The product-oriented thesis was assigned by HAAGA-HELIA University of Applied Sciences. The objective of the thesis is to create a case study of revenue recognition according to the forthcoming standard <i>Revenue from Contracts with Customers</i>. The Bachelor's thesis is divided into two parts: the thesis in Finnish and the product in English.</p> <p>The thesis contains the theoretical framework of revenue recognition according to standards <i>IAS 18 Revenue</i>, <i>IAS 11 Construction Contracts</i> and <i>Revenue from Contracts with Customers</i>, an implementation plan for the product, and analysis. The output of the work is the case study of the construction project and the resulting solution. The construction project concerns the new Pasila centre called Tripla which will be constructed in approximately 10 years. The accounting students must understand the impacts of the proposed standard. The students of HAAGA-HELIA will use the case in a course that studies International Financial Reporting Standards. Problem-based learning techniques will be used in the course.</p> <p>The standard <i>Revenue from Contracts with Customers</i> is set to change the way many companies recognize revenue in their financial statements. The standard will also result in a significant increase in the volume of disclosures related to revenue.</p>	
<p>Key words</p> <p>IFRS – International Financial Reporting Standards, revenue, application, changes</p>	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tavoitteet ja rajaukset	1
1.2	Menetelmä	3
1.3	Keskeiset lyhenteet.....	3
2	IFRS ja tulouttaminen IAS 11 - ja IAS 18 -standardien mukaisesti	4
2.1	IFRS-normiston sisältö.....	5
2.2	Standardien muutokset	5
2.3	Myynnin tulouttaminen	6
2.4	Tuotot – IAS 18 -standardin mukaan.....	7
2.4.1	Tuottojen määrittäminen.....	8
2.4.2	Incoterms 2010 -toimitustapalausekkeiden vaikutus	9
2.5	Pitkäaikaishankkeet – IAS 11 -standardin mukaan.....	10
2.5.1	Standardin soveltaminen.....	11
2.5.2	Pitkäaikaishankkeen tulot ja menot.....	11
2.5.3	Hankkeen tuottojen ja kulujen kirjaaminen	13
3	Tulouttamisen standardimuutos.....	15
3.1	Sopimuksen analysointi uuden standardiluonnoksen mukaisesti	16
3.2	Uuden standardiluonnoksen käsittely kommenttikierroksen jälkeen.....	18
3.3	Mallin vaiheiden tarkentaminen	19
3.3.1	Erillisten suoritusvelvoitteiden tunnistaminen	19
3.3.2	Suoritusvelvoitteiden täyttäminen	19
3.3.3	Tulouttamisen rajoitteet.....	20
3.3.4	Rahan aika-arvo	20
3.4	Tarkennukset mallin keskeisiin käsitteisiin	21
3.5	Liitetietovaatimuksista	22
3.5.1	Erittely liikevaihdosta kauden aikana.....	22
3.5.2	Selvitys sopimusvaroista ja -veloista	23
3.5.3	Selvitys suoritusvelvoitteista.....	23
3.5.4	Merkittävä harkinta sovellettaessa standardia.....	24

3.5.5 Sopimuksen hankkimisesta ja täyttämisestä aiheutuneet menot sekä osavuosikatsaukset	24
4 Produktin suunnittelu ja toteutus.....	25
4.1 Opintojakson oppimismenetelmä.....	25
4.2 Projektin aikataulu.....	27
4.3 Lähdeaineiston kokoaminen	29
4.4 Oppimistehtävän suunnittelu ja laatiminen	29
4.5 Oppimistehtävän testaaminen	31
4.6 Oppimistehtävän ratkaisun laatiminen	33
5 Pohdinta	34
5.1 Kehitysehdotukset.....	34
5.2 Opinnäytetyön onnistuminen	34
5.3 Oma kehittyminen.....	36
Lähteet.....	38
Liitteet.....	41
Liite 1. Myynnin tulouttamisen oppimistehtävä.....	41
Liite 2. Myynnin tulouttamisen oppimistehtävän ratkaisu.....	47

1 Johdanto

Opinnäytetyön aiheena on IFRS-periaatteiden (International Financial Reporting Standards) mukaisen myynnin tulouttamisen oppimistehtävä opetuskäyttöön. Käytyäni IFRS-tilinpäätöskäytännön opintojakson syksyllä 2013 halusin perehtyä IFRS-raportointiin opintojaksoa laajemmin, koska maailmassa yritystoiminta on muuttunut ja muuttuu edelleenkin kansainvälisemmäksi. Myynnin tuloutusperiaatteita koskeva standardiuudistus on erittäin ajankohtainen ja huomionarvoinen, koska se koskee käytännössä kaikkia IFRS-raportoijia. Uuden standardin myötä, toimialasta riippumatta, kaikki asiakassopimusten tuotot käsitellään samoin periaattein (Halonen ym. 2013, 116). Tulevaisuuden osaamistarpeet on syytä ennakoida opetuksessa, jotta laskenta-alan opiskelijat saavat taitoja elämänlaajuiseen oppimiseen, jota työelämässään heiltä odotetaan. Kansainvälisiin konserneihin kuuluu suomalaisia yrityksiä ja eri maissa tilinpäätöskäytännöt ovat erilaisia. IFRS-tilinpäätös -standardit on luotu harmonisoimaan tilinpäätöskäytäntöjä ja tuottamaan vertailukelpoista tilinpäätösasiakirjoihin sisältyvää informaatiota eri maissa toimivien yritysten välillä (Haaramo, V. 2012, 30).

Standardit ja tulkinnat ovat jatkuvan uudistamistyön alla. Tulevina vuosina myynnin tuloutuksen standardimuutoksen lisäksi on tulossa muutoksia myös standardeihin, jotka liittyvät vuokrasopimuksiin ja rahoitusinstrumentteihin. (Halonen ym. 2013, XXI.) Ajankohtaisen tulouttamista koskevan sääntelyn uudistamishankkeen vuoksi ehdotin opinnäytetyön aihetta toimeksiantajalle. Tulouttamisen standardit *IAS 18 Tuotot* ja *IAS 11 Pitkäaikaisbankkeet* kumotaan tulevina vuosina ja tulouttamista koskeva sääntely tullessaan sisällyttämään yhteen uuteen standardiin *Revenue from Contracts with Customers*. Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii HAAGA-HELIA ammattikorkeakoulu.

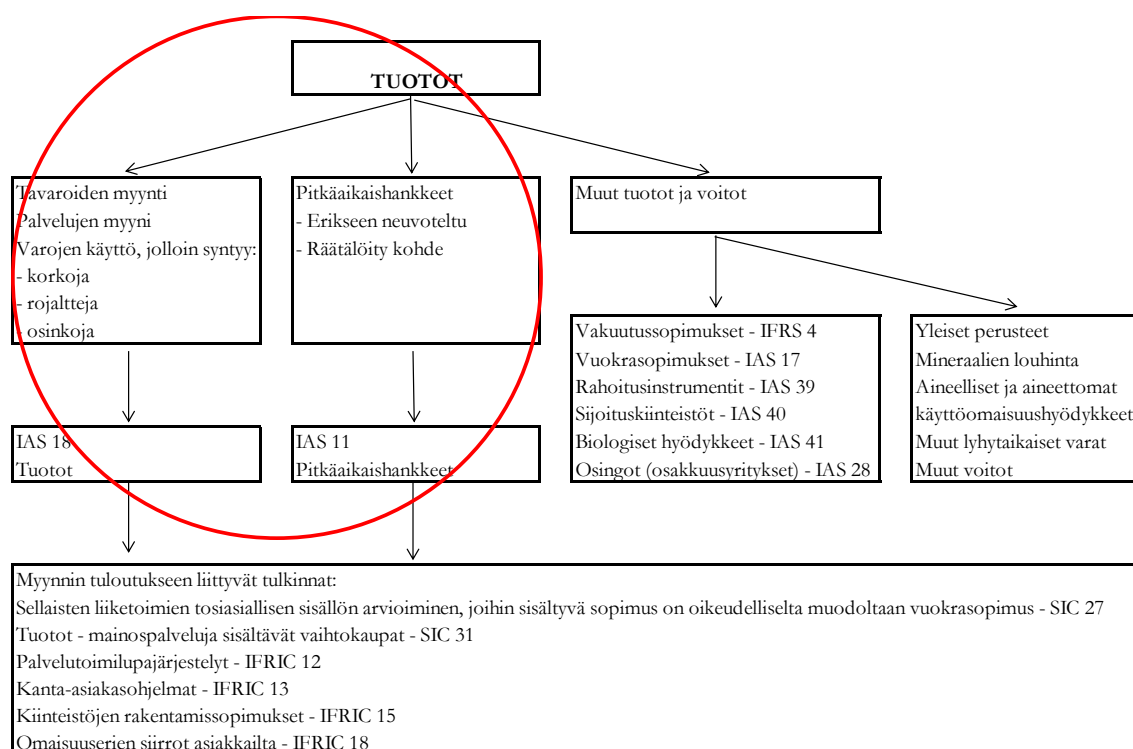
1.1 Tavoitteet ja rajaukset

Opinnäytetyön tavoitteena on luoda myynnin tulouttamisen oppimistehtävä, jota käytetään ulkoisen laskentatoimen erityiskysymysten opintojakson IFRS-tilinpäätöskäytäntö yhden viikon opiskeluaineistona. Oppimistehtävän kautta opiskelijoille avautuu IAS 11 - ja IAS 18 -standardien sekä

uuden standardin olennaiset asiat sekä tuloutusesimerkin avulla tehdään oppimistehtävä käytännönläheiseksi ja työelämälähtöiseksi.

Opintojakso on tarkoitettu liiketalouden koulutusohjelman opiskelijoille, se on kolmen opintopisteen arvoinen ja se suoritetaan yhden kahdeksanviikkoisen periodin aikana. Opintojakson tavoitteena on, että opiskelija tuntee keskeisten IFRS-standardien pääperiaatteet ja osaa lukea IFRS-tilinpäätöstä sekä osaa analysoida, miten suomalainen tilinpäätöskäytäntö ja IFRS-tilinpäätöskäytäntö eroavat toisistaan. (HAAGA-HELIA 2014.)

Koska IFRS-tilinpäätöskäytännön opintojakso käsittelee standardeja yleisellä tasolla, opinnäytetyö on rajattu koskemaan tavaroiden ja palveluiden sekä pitkäaikaishankkeiden myynneistä syntyviin tuottoihin. Kuvion 1 ympyrän ulkopuolisia, muissa standardeissa käsiteltäviä, tuottoja sekä myynnin tulouttamiseen liittyviä tulkintoja ei käsitellä tässä opinnäytetyössä.



Kuvio 1. Tuottojen ryhmittely (Halonen ym. 2013, 97.)

Opinnäytetyön myötä IFRS-tilinpäätöskäytännön opintojakson opiskelijat saavat opiskelumateriaalin, joka edistää opiskelijoiden oppimista opintojakson myynnin tulouttamiseen liittyvässä aiheessa. Opinnäytetyön toimeksiantaja saa käyttöönsä toimivan työ-

kalun opettamiseen. Standardimuutos on ajankohtainen ja tämän vuoksi toimeksiantajan on tärkeä huomioida se opintojakson oppimissisällössä.

1.2 Menetelmä

Toiminnallinen opinnäytetyö sisältää raportin, joka kuvaa produktin tuottamisen, ja itse produktin. Lähtökohtana on oppimistehtävän toimeksianto, johon opinnäytetyön avulla etsitään ratkaisu. Raportin ja produktin tulee täydentää toisiaan. Produktin tavoitteiden, tarpeellisuuden ja kohderyhmän lisäksi raportti sisältää tietoperustan eli teoreettisen viitekehyksen, johon produkti perustuu.

Viitekehys harkitaan tarkoin ja rajataan siten, että siihen sisällytetään ainoastaan produktin kannalta oleelliset asiat. Viitekehys kirjoitetaan ennen varsinaisen produktin suunnittelua ja toteuttamista. Opinnäytetyön toiminnallinen osuus eli produkti ei sisällä mitään perinteistä tutkimusta, vaan se luodaan lähteiden perusteella. Tavoitteena on yhdistää teoriatieto käytäntöön ja tutkivalla asenteella toteuttaa käytännön työelämätilanteita vastaava, ajankohtainen ja tulevaisuuteen suuntautuva oppimistehtävä. Toiminnallinen osuus luodaan toimeksiantajan kanssa sovittujen kriteerien pohjalta ja opintojakson opettajan kanssa varmistetaan oppimistehtävän soveltuvuus opintojaksolle.

1.3 Keskeiset lyhenteet

DP	Discussion Paper
ED	Exposure Draft
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB
IFRS	International Financial Reporting Standards
SIC	Standing Interpretation Committee of the IASB
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

2 IFRS ja tulouttaminen IAS 11 - ja IAS 18 -standardien mukaisesti

IFRS-standardit (International Financial Reporting Standards) on laaja tilinpäätösinformaatiota sääntelevä säännöstö. Globaalia normistoa sovelletaan noin 100 maassa, mutta sen soveltaminen ei ole lainsäädännön perusteella välttämättä pakollista. Normiston tarkoituksena on parantaa kansainvälisten tilinpäätösten vertailukelpoisuutta. (Haaramo, V. 2012, 21–27.) Seuraava havainnollistava esimerkki kertoo harmonisoinnin tarpeesta. Saksalaisen autonvalmistaja Daimler-Benz AG:n listautuessa New Yorkin pörssiin vuonna 1993 sen tulos Saksan tilinpäätösraportoinnin sääntöjen mukaisesti oli voittoa 615 miljoonaa Saksan markkaa. Yhdysvaltojen kirjanpitosäännöstön, US GAAP:n (United States Generally Accepted Accounting Principles), kirjanpitoperiaatteiden mukaan yritys teki tappiota kyseisenä vuonna 1 839 miljoonaa Saksan markkaa. (Tronberg, P. 2013, 17.)

Arvopaperimarkkinoilla sijoittajan kannalta korostuu tilinpäätösinformaation vertailukelpoisuus. IFRS-standardeja on sovellettu Euroopan julkisesti noteeratuille yrityksille vuodesta 2005 alkaen. IFRS-standardien soveltamisvelvollisuus perustuu EU:n antamalle IAS-asetukselle. Tämän asetuksen perusteella listayhtiöiden tulee noudattaa EU:ssa hyväksytyjä IFRS-standardeja. (Haaramo, V. 2012, 21.)

International Accounting Standards Committee (IASC), joka 2000-luvulla siirtyi käyttämään lyhennettä IASB (International Accounting Standards Board), on jo 1970-luvun alkupuolelta alkaen ohjannut kansainvälisen tilinpäätöskäytännön kehitystä. IASB on sitoutunut laatimaan korkealaatuisten ja yleismaailmallisten tilinpäätösstandardien kokonaisuuden. Riippumaton säätiömuotoinen järjestö, IFRS Foundation, luo puitteet IASB:n työlle. Säätiö valitsee IASB:n jäsenet, valvoo sen toimintaa ja huolehtii sen rahoituksesta. Sekä IASB:n että IFRS Foundationin toiminnan ohjaamisesta vastaavat luottohenkilöt (Trustees). Luottohenkilöt nimittävät jäsenet myös sekä IFRS-tulkintakomiteaan (IFRS Interpretations Committee) että neuvoa-antavaan toimikuntaan (IFRS Advisory Council). Tulkintakomitea antaa kannanottoja sellaisiin kysymyksiin, joihin IFRS-standardit eivät anna vastausta. Organisaatioon kuuluva neuvoa-antava toimikunta informoi säätiötä ja ohjeistaa IASB:ta. IASB tekee tiivistä yhteistyötä

IFAC:n (International Federation of Accountants) kanssa. Maailmanlaajuisella, lähinnä tilintarkastajien, järjestöllä on jäseniä yli sadasta maasta. (IFRS-standardit 2013, 25; Haaramo, V. 2012, 30–31.)

2.1 IFRS-normiston sisältö

IFRS-standardisto sisältää kolme osaa (Haaramo, V. 2012, 32):

- käsitteellinen viitekehys (The Conceptual Framework of Financial Reporting)
- kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS-standardit ja IAS-standardit)
- tulkintaohjeet (IFRIC-tulkinnat ja SIC-tulkinnat).

Käsitteellisessä viitekehyksessä esitetään tilinpäätöksen laatimisen ja esittämisen pohjana olevat käsitteet. Viitekehyksessä käsitellään taloudellisen raportoinnin tarkoitusta, hyödyllisen taloudellisen tiedon laadullisia ominaisuuksia, tilinpäätöksen perustekijät, kirjaamisedellytykset ja arvostusperiaatteet sekä pääoman ja sen säilyttämisen käsitteet. (IFRS-standardit 2013, 39.)

1.1.2014 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla on voimassa kolmetoista IFRS-standardia ja kaksikymmentäkahdeksan IAS-standardia (IFRS-standardit 2013, 17–18). Kukin standardi säätelee tietyn liiketapahtuman kirjaamista, arvostamista ja esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia (Pörssisäätiö 2014). Lisäksi on voimassa parikymmentä IFRIC-tulkintaa ja kymmenisen SIC-tulkintaa (IFRS-standardit 2013, 18–19).

2.2 Standardien muutokset

Jatkuvat muutokset standardeihin sekä uudet standardit ja tulkinnat ovat ominaista IFRS-raportoinnille. Osa muutoksista johtuu IFRS:n ja US GAAP:n välisestä lähentymisprojektista. IASB:n ja Yhdysvaltojen tilinpäätössääntelyelimen FASB:n (Financial Accounting Standards Board) vuonna 2006 sopiman Memorandum of Understanding -yhteistyösopimuksen lähtökohtana on standardien välisen yhteensopivuuden aikaansaaminen. Tavoitteena on ollut yhdenmukaistaa tiettyjä osa-alueita IFRS:n ja US GAAP:n välillä. Useilla osa-alueilla säännökset ovat lähellä toisiaan, mutta joillain osa-alueilla yhteisymmärrykseen pääseminen on ollut haasteellista. Viime vuosina onkin

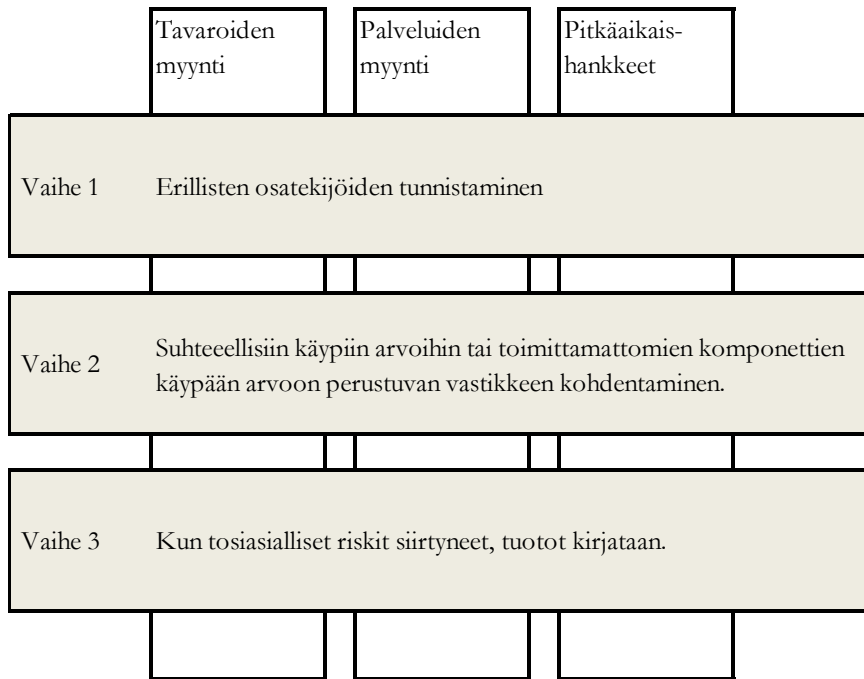
tavoitteeksi asetettu olemassa olevien IFRS-standardien käytettävyyden parantaminen yhdentymistavoitteiden sijaan. (Halonen ym. 2013, XXI.)

2.3 Myynnin tulouttaminen

Tulouttamisella tarkoitetaan sitä, milloin tuotot kirjataan liikevaihdoksi. Myynnin tuloutuksen oikeellisuus tarkoittaa myynnin kirjaamista sekä oikeaan määrään että oikeaan aikaan (Halonen ym. 2013, 100). Myynnin tulouttamista ohjaavat IFRS-standardien taloudellisen raportoinnin käsitteellinen viitekehys, *IAS 18 Tuotot* -standardi ja *IAS 11 Pitkäaikaisbankkeet* -standardi (Halonen ym. 2013, 95). Viitekehyksessä tilinpäätöksen perustavanlaatuisiksi laadullisiksi ominaisuuksiksi mainitaan merkityksellisyys (relevance) ja totuudenmukainen esittäminen (faithful representation). Olennaisuus (materiality) on merkityksellisyyteen liittyvä näkökohta. Tieto on olennaista, jos sen poisjättäminen tai virheellinen esittäminen voi vaikuttaa päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät. IAS 18 -standardissa määritellään tarkat edellytykset, jotta myynti voidaan tulouttaa. (IFRS-standardit 2013, 47–48.)

IAS 18 -standardin (IFRS-standardit 2013, 570) mukaan ”*Tuotto kirjataan, kun on todennäköistä, että vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi ja tämä hyöty on luotettavasti määritettävissä.*”

Tulouttamisen lähtökohtana on, että tavarat on toimitettu tai palvelu on suoritettu sopimuksen mukaisesti. Kuviossa 2 kuvataan yleistä lähestymistapaa erityyppisiin tulotuskysymyksiin. Vaiheessa 1 liiketoimen erikseen yksilöitävissä olevat osatekijät tulee tunnistaa. Mikäli tuotteen myyntihintaan sisältyy myöhemmin tapahtuva palvelu, joka on yksilöitävissä, tämä palvelu merkitään taseeseen velaksi ja tuloutetaan, kun palvelu toteutetaan. Osatekijällä tulee olla asiakkaalle erillistä arvoa ja sen käypä arvo on kyettävä määrittelemään luotettavasti. Mikäli vaiheessa 1 on tunnistettu osatekijöitä, vaiheessa 2 määritellään kunkin osatekijän osuus vastikkeesta. Kohdistaminen voidaan tehdä osatekijöiden käypien arvojen suhteessa tai toimittamattoman osatekijän käyvän arvon mukaan. Vaiheessa 3, kun tuottojen kirjaamisen yleiset edellytykset täyttyvät, kirjataan tuotto. (Halonen ym. 2013, 103–106.)



Kuvio 2. Yleinen lähestymistapa tulouttamiseen (Halonen ym. 2013, 104.)

2.4 Tuotot – IAS 18 -standardin mukaan

Tuotoilla tarkoitetaan tilikauden aikana tapahtuvaa taloudellisen hyödyn lisäystä, joka johtaa oman pääoman lisäykseen muutoin kuin omistajien tekemien pääomasijoitusten takia. Tuotot jaotellaan varsinaisiin tuottoihin ja voittoihin. Myyntituotot tavaroiden myynnistä, tuotot palvelujen tuottamisesta sekä korot, rojalit ja osingot katsotaan varsinaisiksi tuotoiksi. Tavaroilla tarkoitetaan myyntitarkoituksessa valmistettuja tuotteita tai myytäväksi hankittuja tuotteita ja myös myyntitarkoituksessa pidettäviä maa-alueita ja muita kiinteistöjä. Palvelun tuottamisella tarkoitetaan sopimuksen mukaisen tehtävän suorittamista sovittuna ajankohtana. Korvoja, rojalteja ja osinkoja syntyy, kun yhteisön varoja on muiden käytössä. Tuottojen kirjanpitokäsittelyä ohjeistavat sekä IAS 18 -standardi että IAS 11 -standardi. Voittojen tulouttamista ohjeistetaan pääosin muissa standardeissa. (Halonen ym. 2013, 96–99.)

Jotta tuotto tavaroiden myynnistä voidaan kirjata liikevaihdoksi, tulee kaikkien seuraavien ehtojen täytyä samanaikaisesti (IAS 18 kohta 14):

- ostajalle on siirretty tavaran omistamiseen liittyvät merkittävät riskit ja edut

- myyjälle ei jää omistamiseen liittyvää liikkeenjohdollista roolia eikä määräysvaltaa myytyihin tavaroihin
- tuotot ovat luotettavasti määritettävissä
- liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu todennäköisesti yhteisön hyväksi
- liiketoimeen kohdistuvat menot ovat määriteltäessä luotettavasti.

Palvelujen tulouttamisen edellytyksenä on, että liiketoimen lopputulos on arvioitavissa luotettavasti. Lopputulos on arvioitavissa luotettavasti, kun kaikki seuraavat ehdot täyttyvät (IAS 18 kohta 20):

- tuotot ovat luotettavasti määritettävissä
- liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu todennäköisesti yhteisön hyväksi
- liiketoimen valmistumisaste on raportointikauden päättymispäivänä luotettavasti määritettävissä
- liiketoimen toteutuneet menot ja sen valmiiksi saattamiseksi tarvittavat menot ovat luotettavasti määritettävissä.

2.4.1 Tuottojen määrittäminen

Myynti kirjataan oikeaan aikaan ja oikeaan määrään. Tuotoksi kirjataan se taloudellinen hyöty, mikä koituu yhteisön hyväksi. Ulkopuolisten puolesta perittyjä määriä, kuten arvonlisä- tai myyntiveroa, ei voida lukea tuottoihin. Toimiessaan agenttina yhteisö suorittaa palvelua komissio- tai palkkiopohjaisena ja myynniksi luetaan agentin palkkio, ei päämiehelle tilitettävää osuutta. Tuotto määritetään standardissa saadun tai saatavan käyvän arvon perusteella, jossa on huomioitu myönnetty alennukset. Tuotto on saatavien rahavarojen määrä, paitsi mikäli on myönnetty normaalista poikkeava luottoaika, jolta ei veloiteta korkoa. Tällöin käypä arvo määritellään diskonttaamalla vastaiset maksut tarkasteluhetkeen laskennallisella korolla. Käyvän arvon ja nimellisarvon erotus kirjataan korkotuotoksi järjestelyjen kuluessa. Etukäteismaksussa rahan aika-arvoa ei huomioida. Asiakkaalle saatetaan luvata prosenttialennus, kun ostoraja on saavutettu. Alennus on otettava huomioon myynnin tuloutuksessa jo ennen kuin ostoraja on saavutettu, mikäli alennuksen myöntäminen on todennäköistä ja sen määrä kyetään luotettavasti määrittämään. Tavaroiden ja palveluiden vaihdosta puuttuu taloudellinen substanssi, joten vaihto ei kerrytä tuloja. (Halonen ym. 2013, 100–102.)

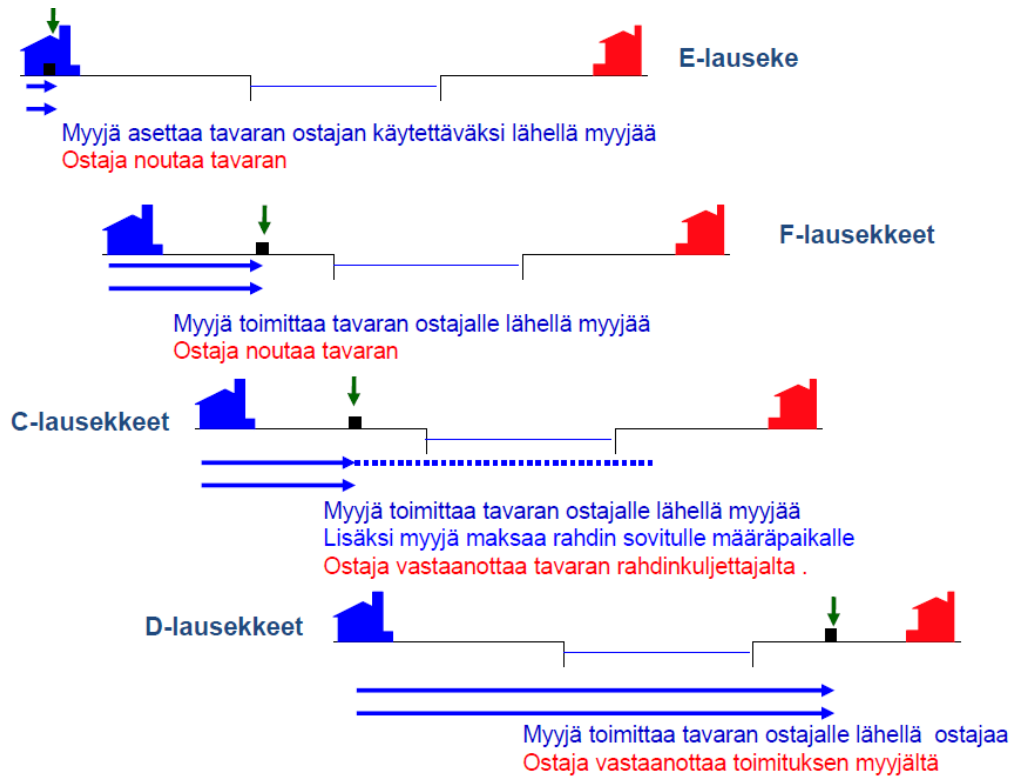
2.4.2 Incoterms 2010 -toimitustapalausekkeiden vaikutus

Kansainvälisen kauppakamarin julkaisema Incoterms 2010 -toimituslausekekokoelma on kansainvälisen kaupan käytetyin kauppasanojen tulkintakokoelma. Sen avulla pyritään vähentämään kauppaehtojen erilaisia tulkintoja eri maissa. Toimituslausekekokoelman käyttö rajoittuu myyjän ja ostajan välisen kauppasopimuksen mukaisiin velvollisuuksiin ja oikeuksiin aineellisten hyödykkeiden toimittamisessa. Incoterms keskittyy myyjän toimitusvelvollisuuteen. Kun myyjä on tämän velvollisuuden täyttänyt, siirtyy riski tavaran vaurioitumisesta tai tuhoutumisesta sekä velvollisuus maksaa tavaraan kohdistuvat kustannukset ostajalle. (Incoterms 2010, 5–9.)

Yksitoista toimituslauseketta voidaan ryhmitellä riskin jakautumisen osalta neljään ryhmään: E-lauseke, F-lausekkeet, C-lausekkeet ja D-lausekkeet (ICC Finland 2014). Toimituslauseke ei määritä tavaran omistusoikeutta, mutta käytännössä myyjän myynnin tuloutusajankohta on se hetki, kun tuotteen omistukseen liittyvä riski siirtyy myyjältä ostajalle. Stora Enson vuoden 2013 konsernitilinpäätöksen tuloutusperiaatteissa kerrotaan seuraavasti:

”Tuotot tavaroiden myynnistä tuloutetaan sillä hetkellä, kun tuotteen omistukseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät ostajalle eikä konsernilla ole enää valvonta- eikä määräysvaltaa tuotteeseen. Yleensä tämä tarkoittaa hetkeä, jona tuote on toimitettu sovitun toimituslausekkeen mukaisesti ostajalle.”

F-lausekkeiden mukaan myynnin toteutushetki on tuotteiden toimittaminen ostajan palkkaamalle rahdinkuljettajalle sovittuun paikkaan. C-lausekkeiden myynnin toteutushetki on se, jona myyjä luovuttaa tavaran rahdinkuljettajalle sovittuun määräpaikkaan kuljettamista varten ja D-lausekkeiden mukainen myynnin toteutushetki on toimitus ostajalle. (Stora Enso Oyj 2014.) Kuviossa 3 myynnin toteutushetki on osoitettu vertikaalisella nuolimerkillä.



Kuvio 3. Tulkinta myynnin tuloutusajankohdasta Incoterms 2010 toimituslausekkeita käytettäessä (ICC Finland 2014.)

2.5 Pitkäaikaishankkeet – IAS 11 -standardin mukaan

Pitkäaikaishanke (construction contract) on erityisesti neuvoteltu sopimus. Sopimuksen mukaan valmistetaan läheisesti toisiinsa liittyvä tai toisistaan suunnittelun, teknologian ja toiminnan tai lopullisen käyttötarkoituksen suhteen riippuvainen omaisuuseriä tai ryhmä omaisuuseriä. IAS 11:ssä ei ole määritelty mitä tarkoitetaan pitkäaikaaisuudella, mutta standardin tavoiteosassa sanotaan, että pitkäaikaishankkeisiin liittyvän toiminnan luonne on sellaista, että hankkeiden aloittaminen ja päättäminen ajoittuvat yleensä eri tilikausille. (IAS 11 kohta 3.)

Standardi tuntee kahdenlaisia sopimustyyppisiä ja on rakennettu niiden varaan. *Kiinteähintaisessa sopimuksessa* toimittajaosapuoli sitoutuu kiinteään sopimus- tai yksikköhintaan. Sopimusta voi joskus koskea kustannustason nousua koskeva ehto: kun menot nousevat, tulotkin nousevat. Toimittajan saama korvaus *kustannuslisäsopimuksessa* vastaa hyväksyttävistä tai muutoin määriteltäviä menoja lisättynä näiden menojen perusteella lasketulla prosentiosuudella tai kiinteällä palkkiolla. Suomen kirjanpitolaki mahdollistaa osatuloutuksen, mutta IAS 11 -standardin mukaan tilinpäätöksen tulee kuvata yhteisön

toiminnan volyyymia sekä siihen liittyviä kustannuksia ja tämän takia pitkäaikaishankkeet tulee kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. (Haaramo, V. 2012, 266–267.)

2.5.1 Standardin soveltaminen

Vertailukelpoisuus paranee sekä yhteisön eri tilikausien tilinpäätösten välillä että eri yhteisöjen välillä, koska sekä liikevaihto että tulos kirjataan valmistusasteen mukaisella tuloutuksella tulosvaikutteisesti tasaisesti. Ennen kuin sovelletaan IAS 11 -standardia, tulee analysoida onko kyse sopimuksesta, johon ko. standardia voidaan soveltaa vai kuuluuko sopimus IAS 18 Tuotot -standardin soveltamisalaan. Seuraavat kriteerit viittaavat siihen, että kyseessä on pitkäaikaishanke (Halonen ym. 2013, 117–118):

- osapuolet ovat laatineet ennen työn aloittamista räätälöidyn sitovan sopimuksen, missä huomioidaan tilaajan vaatimukset
- omaisuuserät on suunniteltu ja kehitetty yksilöllisesti ja ne valmistetaan tilaajalle räätälöityinä toisin kuin standardituotteet
- sopimus on täytäntöönpanokelpoinen ja sopimuksessa on sovittu ilmeisistä peruuttamishdoista ja sopimussakoista.

IAS 11 -standardia sovelletaan tavallisesti kuhunkin pitkäaikaishankkeeseen erikseen. Tämä tarkoittaa, että hanketta tulee käsitellä erillisenä kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Standardi määrittelee kuitenkin, milloin useita omaisuuseriä kuuluvan hankkeen omaisuuseriä käsitellään erillisenä hankkeena eli erilliset sopimukset muodostavatkin yhden sopimuksen. Vastaavasti yhden tai useamman asiakkaan kanssa sovittu hanke käsitellään yhtenä hankkeena tietyin kriteerein. Mikäli hankkeesta on alun perin neuvoteltu kokonaisuutena, ei hanketta käsitellä kirjanpidossa asiakas- tai tilaajakohtaisesti. Pitkäaikaishankkeeseen voi kuulua myös lisäomaisuuserän valmistamista käsittävä ostajan optio tai se voidaan ulottaa käsittämään tällaisen lisäomaisuuserän valmistaminen. (IAS 11 kohdat 8–10; Haaramo, V. 2012, 267–268.)

2.5.2 Pitkäaikaishankkeen tulot ja menot

Pitkäaikaishankkeen tuloksen laskemiseksi on ennen jaksotusongelman ratkaisemista otettava kantaa hankkeen tulojen ja menojen laajuusongelmaan. IAS 11 -standardissa on määritelty tarkasti, mitä tuloja ja menoja hankkeeseen on sisällytettävä.

Hankkeen tuloja ovat (IAS 11 kohdat 11–15; Haaramo, V. 2012, 268):

- alkuperäisen sopimuksen mukainen tulon määrä
- hankkeeseen tehtävät muutokset, lisäveloitukset, kannustinpalkkiot.

Hankkeen menoja ovat (IAS 11 kohdat 16–21; Haaramo, V. 2012, 268):

- hankkeeseen välittömästi liittyvät menot
- hankkeelle kohdistettavissa olevat hankkeen yleismenot
- muut sopimukseen perustuvat menot, jotka veloitettavissa asiakkaalta sopimuksen ehtojen mukaisesti.

Tuloihin vaikuttavat muutokset, lisäveloitukset ja kannustinpalkkiot huomioidaan tuot-
tojen kirjaamisen yleisten kirjausedellytysten mukaan ainoastaan siinä määrin kuin ne
todennäköisesti toteutuvat tuloina ja muutoksen määrä on luotettavasti määritettävissä.
Alkuperäisessä sopimuksessa ei välttämättä ole sovittu menosta, jonka toimittaja pyrkii
perimään asiakkaalta lisäveloituksena. Lisäveloitukseen liittyy näin epävarmuus siitä,
tuleeko asiakas hyväksymään sen vai ei. Tämän takia lisäveloituksen tulo kirjataan vasta,
kun neuvottelut ovat edenneet niin pitkälle, että asiakas hyväksyy vaatimuksen ja lisäve-
loitus on luotettavasti määritettävissä. Kannustinpalkkiot ovat sopimuksessa määrätty-
jen suoritusstandardien täytyessä toimittajalle suoritettavia lisämaksuja. Sopimuksessa
voidaan luvata palkkio toimittajalle, mikäli hanke valmistuu etuajassa. Kun määritetyt
suoritusstandardit tullaan luultavasti saavuttamaan tai ylittämään ja niiden määrä voi-
daan luotettavasti mitata, kannustinpalkkiot voidaan kirjata. (IAS 11 kohdat 13–15;
Haaramo, V. 2012, 268–269.)

Hankkeen välittömiä menoja ovat muun muassa työmaalla tehtävästä työstä johtuvat
menot sisältäen työnjohdon menot, valmistuksessa käytettyjen materiaalien hankinta-
meno, hankkeessa käytettyjen koneiden ja laitteiden vuokrausmenot, koneiden, laittei-
den tai materiaalien kuljetuskustannukset sekä hankkeen suunnittelusta ja teknisestä
avusta johtuvat menot. Myös kiinteitä menoja, kuten hankkeessa käytettyjen koneiden
ja laitteiden poistoja sekä korjaus- ja takuutöistä aiheutuvia menoja ja kolmansien osa-
puolten vaatimuksia, luetaan välittömiin menoihin. Hanketuotannosta yleisesti johtuvia
menoja ovat muun muassa vakuutukset, suunnittelun ja teknisen avun menot, joita ei
voida kohdistaa yksittäiselle hankkeelle sekä valmistuksen yleismenot. Hankkeen me-

noihin ei saa sisällyttää menoja, jotka eivät ole kohdistettavissa hankkeelle tai jotka eivät johdu hanketuotannosta yleisesti. Tällaisia menoja ovat muun muassa yleiset hallintomenot tai tutkimus- ja kehittämismenot, joista ei ole sovittu sopimuksessa. (IAS 11 kohdat 16–21; Haaramo, V. 2012, 269.)

2.5.3 Hankkeen tuottojen ja kulujen kirjaaminen

Silloin kun pitkäaikaishankkeen lopputulos voidaan määritellä luotettavasti, kyseisen hankkeen tulos on esitettävä hankkeen raportointikauden päättymispäivän valmistusasteen perusteella. Tulosta ei esitetä lainkaan tilikaudelle, mikäli tulosta ei voida määritellä luotettavasti. Käytännössä myynniksi kirjataan sama määrä kuin on kertynyt toteutuneita menoja ja näin hankkeesta ei tulouteta katetta. Hankkeesta odotettavissa oleva tappio on kirjattava välittömästi. Standardi määrittelee ehdot, joiden kaikkien täytyessä, hankkeen tulos voidaan määritellä luotettavasti. (Haaramo, V. 2012, 270, IAS 11 kohta 22.)

Kiinteähintainen sopimus (Haaramo, V. 2012, 271; IAS 11 kohta 23):

- hankkeen kokonaistulo on luotettavasti määritettävissä
- hankkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty tulee yhteisölle
- hankkeen valmiiksi saattamiseksi tarvittavat menot sekä valmistusaste on määriteltävissä luotettavasti
- hankkeen menot ovat selkeästi yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä, jotta voidaan verrata niitä aikaisemmin tehtyihin arvioihin.

Kustannuslisäsopimus (Haaramo, V. 2012, 271; IAS 11 kohta 24):

- hankkeeseen liittyvä taloudellinen hyöty tulee yhteisölle
- hankkeen menot ovat selkeästi yksilöitävissä ja luotettavasti määritettävissä.

Tulouttaminen valmistusasteen perusteella on erittäin virhealtista. Huolellisuus, kehittynyt laskentatoimi, systemaattinen projektiseuranta sekä luotettava jälkilaskenta pienentävät virhealttiutta. Valmistusasetetta voidaan määritellä muun muassa seuraavalla kahdella tavalla. Cost to cost -menetelmässä valmistusaste määritellään laskemalla tarkasteluhetken mennessä suoritettuun työhön perustuvien toteutuneiden menojen osuus hankkeen arvioiduista kokonaismenoista. Menetelmä vaatii yksityiskohtaisen

projektiseurannan, jotta menetelmä on käytännössä luotettava. Milestone-menetelmässä projekti jaetaan eri vaiheisiin eli erillisiin fyysisiin osuuksiin, joiden valmistumisen perusteella hanke tuloutetaan. Kateosuutta tuloutettaessa kate perustuu aina raportointikauden päättyessä tehtyyn arvioon projektin kokonaistuottojen ja kokonaiskustannusten erotuksesta. Projektin edetessä kokonaiskatearvio yleensä vaihtelee ja tarkastelukaudelle kirjataan kateosuus, joka sisältää aikaisemmille kausille kuuluvan oikaisuerän. (Halonen ym. 2013, 122–124.)

3 Tulouttamisen standardimuutos

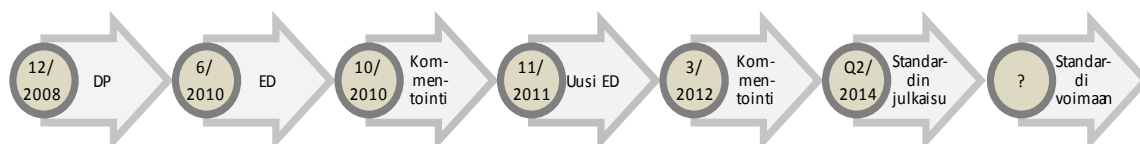
Vuonna 2002 IASB ja FASB aloittivat yhteisprojektin tuloutusperiaatteiden uudistamiseksi ja yhdenmukaistamiseksi. Projektin tavoitteena on ollut saada aikaan yksi standardi *Revenue from Contracts with Customers*, joka korvaa IFRS-säännöstössä IAS 11:n Pitkäaikashankkeet ja IAS 18:n Tuotot sekä niihin liittyvät tulkinnat. US GAAP:n puolella standardi vastaavasti korvaa suuren määrän erityyppisiä ohjeistuksia. (IFRS 2014a.)

IFRS-standardien laatimisessa sovelletaan avointa toimintaprosessia, johon liittyy laajaa kansainvälistä konsultaatiota. IASB vastaa täysin IFRS-standardien ja standardiluonnosten laatimisesta ja julkaisemisesta sekä IFRS-tulkintakomitean laatimien tulkintojen lopullisesta hyväksymisestä. Ennen kuin IASB lisää jonkun kohdan asialistallensa, se pyytää neuvoa-antavalta toimikunnalta kannanoton. (IFRS-standardit 2013, 28.)

Uuden projektin aloituksesta päätetään yleisölle avoimessa kokouksessa. IASB päättää toteuttaako se hankkeen yksin vai yhteistyössä jonkin toisen normeja antavan tahon kanssa sekä perustaako se työryhmän. IASB julkaisee yleensä keskeisistä uusista aiheista ensin keskusteluasiakirjan Discussion Paper (DP). Keskusteluasiakirja sisältää kattavan katsauksen aiheesta, potentiaalisia lähestymistapoja, muistion laatijoiden tai IASB:n alustavia näkemyksiä sekä kommentointipyynnön. Tämän jälkeen julkaistaan standardiluonnos Exposure Draft (ED), mikä valmistellaan yleisölle avoimessa IASB:n kokouksessa. Standardiluonnos sisältää IASB:n harkintaa ja päätöksentekoa, joka henkilökunnan selvitysten ja suositusten lisäksi huomioi keskusteluasiakirjan perusteella saadut kommentit ja ehdotukset neuvoa-antavalta toimikunnalta, työryhmiltä ja sekä useilta muilta tahoilta. Standardiluonnos sisältää myös kommentointipyynnön. IASB käsittelee saamansa kirjalliset kommentit ja eri konsultointien tulokset. Asioiden tarkentamiseksi se järjestää julkisia kuulemisia, keskustelutilaisuuksia ja tekee tarvittaessa kenttäkäyntejä. Kun standardiluonnoksesta esille nousseet asiat on ratkaistu, standardin valmistelu tapahtuu yleisölle avoimissa IASB:n kokouksissa. (IFRS-standardit 2013, 28–29.)

Tuloutushanketta koskevat alustavat näkemykset julkaistiin vuonna 2008 keskusteluasiakirjassa (DP) ja ensimmäinen standardiluonnos (ED) *Revenue from Contracts with Customers* julkaistiin kesäkuussa 2010. Ensimmäisen standardiluonnoksen kommentointiai-

ka päättyi lokakuussa 2010. Standardiluonnoksen monet ehdotukset saivat runsaasti kritiikkiä ja lähes 1000 kommenttikirjettä. IASB ja FASB julkaisivat uuden version standardiluonnoksesta marraskuussa 2011. Uuden luonnoksen osalta lähetettiin yli 350 kommenttikirjettä. Uuden luonnoksen ehdotukset otettiin suopeammin vastaan, vaikka monessa kohden kaivattiin edelleen tarkempia määrittelyjä ja soveltamisohjeita. Lopullinen standardi julkaistaan vuoden 2014 toisella kvartaalilla ja vielä tätä raporttia kirjoittaessa ei tiedetä tarkkaan, koska se astuu voimaan (kuvio 4). (IFRS 2014a.)

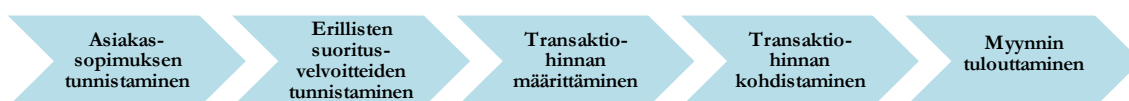


Kuvio 4. Tulouttamisen standardiuudistuksen vaiheet (IFRS 2014a.)

3.1 Sopimuksen analysointi uuden standardiluonnoksen mukaisesti

Uuden standardin lähtökohtana on sopimus asiakkaan kanssa. Uusi standardi on periaatepohjainen, ja asiakassopimusten tuotot käsitellään toimialasta riippumatta samoin perustein. Lähtökohtaisesti yhteisö tulouttaa vastikkeena määrän, jonka se odottaa saavansa asiakkaalta tavaran tai palvelun toimittamisesta. Tuloutus tapahtuu ajan kuluessa tai tietyllä ajan hetkellä. Standardiluonnoksessa 11/2011 esitetään viisivaiheinen malli (kuvio 5). Mallin avulla analysoidaan, milloin sopimuksesta kertyvät tuotot voidaan tulouttaa ja mihin määrään tuotot kirjataan. Standardissa ei käsitellä tuottoja, jotka syntyvät (IFRS 2014b):

- vuokrasopimuksista, jotka kuuluvat *IAS 17 Vuokrasopimukset* soveltamisalaan
- vakuutusopimuksista, jotka kuuluvat *IFRS 4:n Vakuutusopimukset* soveltamisalaan
- rahoitusvarojen ja -velkojen käyvän arvon muutoksista ja niiden luovuttamisesta, jotka kuuluvat *IFRS 9:n Rahoitusinstrumentit* soveltamisalaan.



Kuvio 5. Myynnin tulouttamisen malli (PwC 2014.)

Vaihe 1. Asiakassopimuksen tunnistaminen

Sopimus on kahden tai useamman tahon välinen toimi, jolla luodaan valvottavissa olevia oikeuksia ja velvollisuuksia. Sopimus voi olla muodoltaan kirjallinen, suullinen tai yhteisön tavanomaisen liiketoimen käytäntöjen mukainen. Sen on oltava toimeenpantavissa ja luonteeltaan kaupallinen. Mikäli kahden erillisen sopimuksen hinnat ovat toisistaan riippuvaisia, käsitellään näitä sopimuksia yhtenä sopimuksena. Itsenäisesti hinnoiteltuja sopimuksia käsitellään erillisinä. (IFRS 2014b.)

Vaihe 2. Sopimukseen sisältyvien erillisten suoritusvelvoitteiden tunnistaminen

Suoritusvelvoite on sopimuksessa yhteisön sitoumus toimittaa tavara tai palvelu asiakkaalle. Jos yhteisö sitoutuu toimittamaan useamman kuin yhden tavaran tai palvelun, suoritusvelvoitteet kirjataan yksittäisinä tapahtumina vain, jos ne ovat erotettavissa tai suoritusvelvoitteet täyttyvät eri ajankohtina. Tavara tai palvelu on erotettavissa, kun yhteisö tai toinen yhteisö säännöllisesti myy tai sillä on mahdollisuus myydä tavaraa tai palvelua erikseen. (IFRS 2014b.)

Vaihe 3. Transaktiohinnan määrittäminen

Transaktiohinnan määrittämisen lähtökohtana on vastikkeen määrä, jonka yhteisö odottaa saavansa asiakkaalta tavaran tai palvelun toimittamisesta. Transaktiohintaa määritettäessä on huomioitava:

- alennuksista, hyvityksistä, kannustimista, bonuksista ym. johtuvan vaihtuvan vastikkeen määrä
- rahan aika-arvon vaikutus
- ei-rahamääräisen vastikkeen käypä arvo
- asiakkaalle maksettava vastike esim. alennus toisesta tavarasta tai palvelusta

Asiakkaan luottoriskin vaikutus kirjataan IFRS 9 -standardin mukaisesti. (IFRS 2014b.)

Vaihe 4. Transaktiohinnan kohdistaminen sopimuksen erillisille suoritusvelvoitteille

Sopimuksiin, joissa on enemmän kuin yksi suoritusvelvoite, yhtiö kohdistaa jokaiselle erilliselle suoritusvelvoitteelle transaktiohinnan, joka kuvaa vastikkeen määrää, jonka yhteisö odottaa saavansa asiakkaalta. Vastikkeen määrä kohdennetaan erillisille suori-

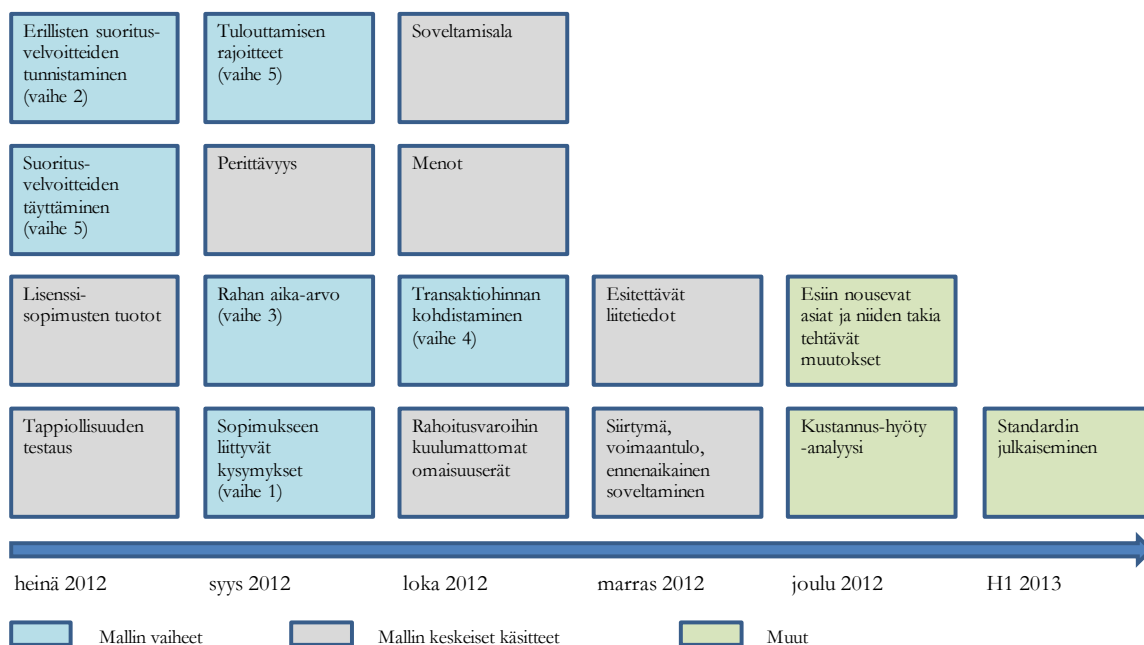
tusvelvoitteille niihin sisältyvien tavaroiden ja palveluiden itsenäisten myyntihintojen suhteessa. (IFRS 2014b.)

Vaihe 5. Suoritusvelvoitteen täyttyessä myynnin tulouttaminen

Vastikkeen määrä kirjataan myynniksi, kun yhteisö on täyttänyt suoritusvelvoitteen. Tällöin määräsvalta tavaroihin ja palveluihin on siirtynyt asiakkaalle. (IFRS 2014b.)

3.2 Uuden standardiluonnoksen käsittely kommenttikierroksen jälkeen

Saatujen kommenttien perusteella IASB ja FASB aloittivat uuden standardiluonnoksen käsittelyn heinäkuun 2012 kokouksessa. Tällöin määriteltiin myös tavoitteet tuloutusmallin vaiheiden käsittelemiseksi. Yleisesti palautteissa kannatettiin tuloutusmallin keskeistä viitekehystä. Tarkennusta ja lisäohjeistusta kaivattiin edelleenkin moneen kohtaan. Kuviossa 6 on esitetty tärkeimmät työstettäväksi määritellyt aiheet ja niiden aikataulu. (IFRS 2014c.)



Kuvio 6. IASB:n heinäkuussa 2012 laatima projektisuunnitelma ja -aikataulu tuloutusmallin vaiheiden käsittelemiseksi (IFRS 2014c.)

3.3 Mallin vaiheiden tarkentaminen

Tähän kappaleeseen on koottu tärkeimmät työstettäväksi määritellyt tarkennukset mallin eri vaiheiden asioista, joita IASB ja FASB ovat käsitelleet yhteisissä kokouksissaan loppuvuonna 2012 ja alkuvuonna 2013.

3.3.1 Erillisten suoritusvelvoitteiden tunnistaminen

Erillisten suoritusvelvoitteiden tunnistamiseksi selvennettiin suoritusvelvoitteiden tunnistamisen periaatteita. Erillisyyden käsitettä selvennettiin kahdella kriteerillä. Standardissa määritellään milloin tuote tai palvelu pystyy olemaan erillinen (capable of being distinct), sekä milloin tuote ja palvelu ovat erilliset sopimuksen sisällön kannalta tarkasteltuna. Tuote tai palvelu pystyy olemaan erillinen siksi, että asiakas voi hyötyä siitä joko erillisenä tai yhdessä muiden heti saatavilla olevien resurssien kanssa. Sopimuksen sisällön kannalta tarkasteltuna tuote tai palvelu on erillinen siksi, että se ei ole merkittävästi riippuvainen tai merkittävästi sidoksissa muihin samassa sopimuksessa luvattuihin tuotteisiin tai palveluihin. (IFRS 2014d.)

Sopimuksen sisällön kannalta tarkasteltuna arviointi tuotteen tai palvelun erillisyydestä tulisi perustua indikaattoreihin, joita ovat mm. (IFRS 2014d):

- yhteisö ei toimita olennaista palvelua tuotteen tai palvelun yhdistämiseksi muihin sopimuksen tuotteisiin tai palveluihin
- asiakas voi valita ostaako se tuotteen tai palvelun ilman olennaista vaikutusta sopimuksen muihin tuotteisiin tai palveluihin
- tuote tai palvelu ei olennaisesti muuta tai räätälöi toista sopimuksessa luvattua tuotetta tai palvelua
- tuote tai palvelu ei ole osa peräkkäin toimitettavien ajan kuluessa tuloutettavien tuotteiden ja palveluiden sarjaa.

3.3.2 Suoritusvelvoitteiden täyttäminen

Tuloutuksen perustana standardiluonnoksessa on yhteisön suoritusvelvoitteen toteuttaminen. Luonnoksen periaatteet suoritusvelvollisuuden täyttymisestä on päätetty pitää ennallaan. Kriteerit ajan kuluessa täytettävästä suoritusvelvoitteesta on määritelty uu-

destaan. Tuottojen tuloutus tapahtuu ajan kuluessa yhden seuraavista kriteereistä täytyessä (IFRS 2014e):

- yhteisön suorituksesta syntyy omaisuuserä asiakkaan määräysvallan alaisuuteen
- asiakas vastaanottaa ja hyödyntää suoritteen sitä mukaa kuin sen yhteisö tuottaa
- yhteisön suorituksesta ei synny omaisuuserää, jolla olisi yhteisölle vaihtoehtoinen käyttö sekä yhteisöllä on oikeus saada jo valmistuneen osan suoritus ja se odottaa täyttävänsä sopimuksen sovitun mukaisesti.

3.3.3 Tulouttamisen rajoitteet

Mikäli saatavan myyntihinnan määrä voi vaihdella, yhteisön tulee rajoittaa liikevaihtoon kirjattavaa kokonaismäärää. Rajoittaminen koskee sopimuksia, joissa myyntihinta on muuttuva sekä sellaisia kiinteähintaisia sopimuksia, joissa oikeus maksun saamiseen suoritusveloitteen täyttämisen jälkeen on epävarmaa. (IFRS 2014f.)

Yhteisön tulisi kirjata tuottoja sitä mukaa, kun suoritusveloitteita täytetään siihen summaan, johon yhteisöllä on suuri varmuus (high level of certainty) siitä, että tuottoa ei jouduta merkittävästi oikaisemaan tulevaisuudessa. Yhteisön arvioita oikaisujen todennäköisyydestä tukisi yhteisön kokemus vastaavista suoritusveloitteista. Yhteisön tulisi kuitenkin huomioida kaikki tosiseikat ja olosuhteet, jotka liittyvät epävarmuuteen. Rajoitetta sovellettaisiin myyntihinnan arvostamiseen ja se ehdotettiin siirrettäväksi tuloutusprosessin vaiheesta 5 vaiheeseen 3. (IFRS 2014g.)

3.3.4 Rahan aika-arvo

Tuloutettavassa määrässä huomioidaan rahan aika-arvo silloin, kun sopimukseen sisältyy merkittävä rahoituskomponentti. Standardiluonnoksessa ehdotettu teksti, jonka mukaan rahan aika-arviota ei huomioida sellaisten sopimusten osalta, joissa suorituksen ja maksun välinen aika on korkeintaan yksi vuosi, päätettiin säilyttää. Mikäli asiakas voi päättää tuotteen tai palvelun toimittamisajankohdan, yhteisön ei tule huomioida ennakkomaksuja kirjatessaan rahan aika-arvoa. Näillä päätöksillä ei kuitenkaan ole tarkoitus estää korkotuoton kirjaamista liikevaihtoon sopimuksissa, jotka sisältävät merkittävän rahoituskomponentin. (IFRS 2014f.)

3.4 Tarkennukset mallin keskeisiin käsitteisiin

Tappiollisuustestauksen vaatimusta ei sisällytetä uuteen standardiin. Myös kaikkiin tulouttamisstandardin soveltamisalaan kuuluvien tappioiden kirjaamisessa sovelletaan *LAS 37:n Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat* periaatteita. (IFRS 2014h.)

Viimeisimmän standardiluonnoksen mukaisesti arvonalentumistappiot esitetään liikevaihdon yhteydessä paitsi silloin, kun tappiot liittyvät sopimuksiin, joihin sisältyy merkittävä rahoituksellinen osuus. Marraskuun 2012 kokouksessa päätettiin kuitenkin, että kaikki asiakassuhteiden arvonalentumiset tulisi esittää kuluna laajassa tuloslaskelmassa. Lisäksi vahvistettiin viimeisimmän luonnoksen ehdotus, jonka mukaan tulouttamisen ehtona ei tulisi olla erityinen perittävyyskriteeri liittyen asiakkaan luottoriskien. Kirjattavat tuotot arvostetaan siis määrään, johon yhteisö on oikeutettu. (IFRS 2014g.)

Osa lisenssijärjestelyistä on lupauksia siirtää jokin oikeus asiakkaalle tietyssä ajankohdassa ja osa lisenssijärjestelyistä on lupauksia tarjota asiakkaalle pääsy yhteisön aineettomiin oikeuksiin, jolloin hyödyt asiakkaalle siirtyvät tietyn ajanjakson aikana. Määräysvalan siirtymisen määrittämiseksi yhteisön tulee arvioida lisenssiin sisältyvän lupauksen luonnetta. Seuraavat ominaisuudet saattavat viitata siihen, että lisenssiin sisältyvän lupauksen luonne edustaa lupauksia käyttää aineettomia oikeuksia (IFRS 2014g):

- asiakkaalle siirtyvä oikeus kuvastaa yhteisön aineettoman oikeuden tuotosta, vastaavasti kuin aineellisen hyödykkeen
- yhteisö voi helposti luoda lisenssin uudestaan eikä sillä ole vaikutusta yhteisön aineettomien oikeuksien arvoon
- asiakas voi määrittää, miten ja milloin se käyttää oikeutta eikä tarvitse yhteisöltä muita toimenpiteitä voidakseen kuluttaa saamansa hyödyt.

Takaisinostosopimus on oikeustoimi, jossa yhteisö myy omaisuuserän ja samalla sovitetaan yhteisön ehdottomasta takaisinosto-oikeudesta tai velvollisuudesta hankkia omaisuuserä takaisin asiakkaalta. Myynti-takaisinvuokrausopimuksen (sale-leaseback transaction) liiketoimi kirjataan kirjanpitoon rahoitusjärjestelyinä. Siinä yhteisöllä on ehdoton velvoite hankkia omaisuuserä asiakkaalta takaisin alkuperäistä myyntihintaa alemmalla

hinnalla ja asiakkaalla on huomattava taloudellinen kannuste toteuttaa myyntioptionsa. (IFRS 2014i.)

3.5 Liitetietovaatimuksista

Uuden standardiluonnoksen perusteella voi päätellä, että uuteen tuloutusstandardiin tulee voimassa olevia standardeja enemmän liitetietovaatimuksia. Helmikuun 2013 kokouksessaan IASB ja FASB päättivät alustavasti liitetietovaatimuksista. (IFRS 2014j.)

Yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään seuraavat laadulliset ja määrälliset liitetietovaatimukset (IFRS 2014b):

- sopimukset asiakkaiden kanssa
- merkittävä harkinta ja arvioiden muutokset sovellettaessa standardia sopimukseen asiakkaiden kanssa
- sopimuksen hankkimisesta tai täyttämisestä aiheutuneet menot.

3.5.1 Erittely liikevaihdosta kauden aikana

Liikevaihto eritellään sellaisiin pääluokkiin, jotka kuvaavat taloudellisten tekijöiden vaikutusta tuottojen luonteeseen, määrään, ajoitukseen, epävarmuuteen ja rahavirtoihin.

Esimerkkejä kyseisistä luokista ovat (IFRS 2014k):

- tuotteen tai palvelun tyyppi
- maantieteellinen sijainti
- markkinat tai asiakastyypit
- sopimustyyppi
- sopimuksen kestoaika
- tavaroiden tai palveluiden siirtymisen ajankohta
- myyntikanavat.

Yhteisön tulisi harkita, kuinka tilinpäätöksen liitetietoja esitetään ulkopuolisissa julkaisuissa kuten tulostiedotteissa, vuosikertomuksissa tai sijoittajaesitteissä, johdon raporteissa sekä muissa analyyseissä, missä yhteisö tai tiedon käyttäjät arvioivat suoritusta tai varjojen käyttöä. Yhteisön tulisi myös selvittää liitetiedoissa, miten tuloinformaation

erittely korreloi *LAS 8 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet* -standardin mukaisen segmentointiraportoinnin kanssa. (IFRS 2014j.)

3.5.2 Selvitys sopimusvaroista ja -veloista

Yhteisö esittää sopimusvaroista ja -veloista tilinpäätöksen liitetietoina seuraavat laadulliset ja määrälliset tiedot (IFRS 2014j):

- tilikauden alku- ja loppusaldon
- kauden aikana sopimusvastuista tuloutetun määrän
- selvityksen siitä, miten yhteisön sopimukset ja tyypilliset maksuehdot vaikuttavat yhteisön sopimuskantaan
- selvityksen merkittävistä muutoksista yhteisön sopimusvaroissa ja -veloissa johtuen esim. yritysjärjestelyistä, muutoksista transaktiohinnoissa tai sopimuksissa, joilla on vaikutus sopimuskantaan, sopimusvarojen arvonalentumisista sekä muutoksista sopimusprojektien edistymisarvioissa.

3.5.3 Selvitys suoritusvelvoitteista

Myös aikaisempien kausien aikana täytetyistä suoritusvelvoitteista kirjatut tuotot esitetään liitetiedoissa. Tämä voi johtua transaktiohinnan kohdistamisen muutoksista tai arvioista, jotka johtuvat tulouttamisen rajoitteesta. (IFRS 2014j.)

Yli vuoden kestävästä suoritusvelvoitteista, yhteisö esittää jäljellä olevalle osuudelle kohdistetun transaktiohinnan määrän sekä tiedon siitä, milloin kyseinen määrä odotetaan kirjattavan tuotoksi. Sopimusten uusimisia ei sisällytetä jäljellä oleviin suoritusvelvoitteisiin. Jäljellä olevan transaktiohinnan määrä on summa, jota ei jouduttaisi merkittävästi oikaisemaan. Yhteisöä ei kielletä sisällyttämästä jäljellä oleviin suoritusvelvoitteisiin sopimuksia, joiden kesto on alle vuoden. (IFRS 2014j.)

Kuten sopimusluonnoksen 118 pykälässä on ehdotettu, asiakassopimuksista syntyneiden suoritusvelvoitteiden tulee kuvata kaikkea seuraavaa (IFRS 2014b):

- milloin yhteisö tyypillisesti täyttää suoritusvelvoitteensa
- merkittävät maksuehdot
- siirrettävien tavaroiden ja palveluiden luonne

- palautus- ja takaisinmaksuveloitteet
- takuutyypit ja niihin liittyvät veloitteet.

3.5.4 Merkittävä harkinta sovellettaessa standardia

Yhteisön tulee esittää suoritusveloitteiden täyttämisen ajoituksen määrittämiseen liittyvää harkintaa. Ajan kuluessa tuloutettavista suoritusvelvoitteista esitetään tuottojen kirjaamiseen käytetyt menetelmät sekä selvitys siitä, miksi käytetyt menetelmät kuvaavat totuudenmukaisesti tavaroiden ja palveluiden siirtymistä. Tietyllä hetkellä tuloutettavista suoritusvelvoitteista esitetään tavaroiden ja palveluiden siirtymishetken määrittämiseen käytetty harkinta. (IFRS 2014j.)

Yhteisön tulee lisäksi esittää harkintaa, joka liittyy transaktiohinnan määrittämiseen ja sen kohdistamiseen suoritusvelvoitteille. Tällöin esitetään tietoa menetelmistä, tekijöistä ja oletuksista, joita on käytetty transaktiohinnan, erillisen myyntihinnan sekä palautus- ja takaisinmaksuveloitteiden ym. samantyyppisten veloitteiden määrittämisessä. (IFRS 2014j.)

3.5.5 Sopimuksen hankkimisesta ja täyttamisestä aiheutuneet menot sekä osavuosikatsaukset

Yhteisön tulee esittää pääluokittain sopimuksen hankkimisesta ja täyttamisestä aiheutuneiden menojen määrä tilikauden lopussa, kauden aikana poistoina kirjattu summa sekä kunkin kauden poistomenetelmä. (IFRS 2014j.)

Tämänhetkiset *LAS 34 Osavuosikatsaukset* -standardin mukaiset liitetietovaatimukset päätettiin säilyttää. IASB päätti alustavasti, että osavuosikatsauksiin ei liitettäisi muuta erittelyä kuin erittely liikevaihdosta tämän raportin alaluvun 3.5.1 mukaisesti. FASB sen sijaan päätti alustavasti, että osavuosikatsauksiin tulisi lisätä useita kvantitatiivisia tietoja, joita vaaditaan myös tilinpäätöksessä. Tällaisia kvantitatiivisia tietoja on liikevaihdon erittelyn lisäksi mm. sopimusvarat ja -velat sekä jäljellä olevat suoritusveloitteet. (IFRS 2014j.)

4 Produktin suunnittelu ja toteutus

Tavoitteena oli luoda käyttökelpoinen oppimistehtävä, jota voidaan hyödyntää IFRS-tilinpäätöskäytännön opintojaksolla. Opintojakson keskeinen sisältö käsittää IFRS-normiston sisällön, IFRS-standardien käyttöönoton, IFRS:n arvostus- ja jaksotussäännöksiä, tilinpäätöksen esittämisen ja konsernitalinpäätöksen laadintaa koskevat standardit. Lähiopetuksen lisäksi opintojakson suoritustapa voi olla virtuaalinen. Opintojakso muuttuu syksystä 2014 alkaen toteutettavaksi englanninkielisenä.

Tammikuun 2014 alussa sovittiin opintojakson opettajan kanssa yhdessä seuraavat oppimistehtävän kriteerit:

- oppimistehtävä toivotaan englanninkielisenä, mutta sen saa tehdä myös suomeksi
- opintojaksolla käytetään soveltaen ongelmaperustaisen oppimisen (problem-based learning, PBL) menetelmää, johon oppimistehtävän tulee soveltua
- sen pitää soveltua sekä lähi- että virtuaaliopiskelun materiaaliksi
- oppimistehtävän johdanto-osuudessa kuvataan lyhyesti standardit IAS 18 ja IAS 11 sekä tuleva uusi standardi
- oppimistehtävän tekemiseen kuuluu opiskelijalta opintojakson suunnitelman mukaisesti 4–6 tuntia
- opiskelijoille perustellaan eri vaihtoehtoja punniten oikea ratkaisu

4.1 Opintojakson oppimismenetelmä

Syksystä 2013 alkaen IFRS-tilinpäätöskäytännön opintojaksolla on opetusmenetelmänä käytetty soveltaen ongelmaperustaista oppimista. Menetelmässä opiskelijat ratkovat esimerkiksi työelämässä vastaan tulevia käyttötapauksia. Tarkoituksena on soveltaa opiskeltua tietoa käytännössä ja tehdä opiskelusta näin mielekästä. Menetelmässä opiskelijat tekevät työtä ryhmissä ja opettajan tehtävä on toimia opiskelun ohjaajana sen sijaan, että hän tarjoaisi valmiit vastaukset. (Kortesalmi, H. 28.8.2013.)

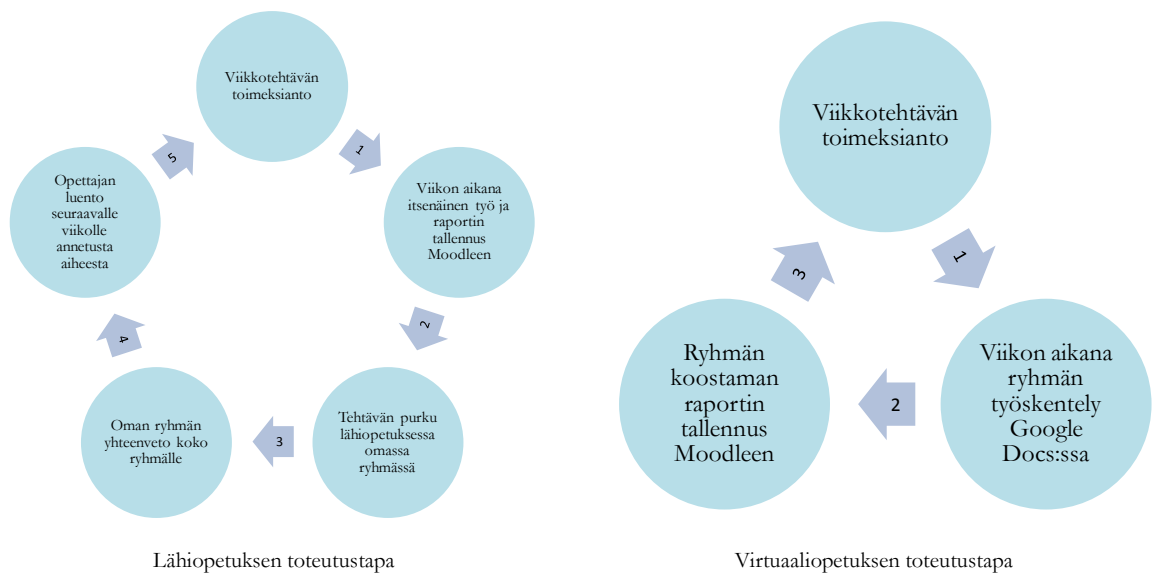
HAAGA-HELIA:n IFRS-tilinpäätöskäytännön lähitoteutuksen opintojaksolla opiskelijat jaetaan noin kymmenen hengen ryhmiin. Ryhmille annetaan viikoittain viikkotehtä-

vä, jota kukin ryhmän opiskelija työstää itsenäisesti kirjoittamalla siitä 2–4-sivuisen raportin ja tallentamalla sen Moodleen viikon kuluessa. Seuraavalla oppimiskerralla ryhmä purkaa annetun oppimistehtävän keskustelemalla siitä omassa ryhmässä. Jokaisessa keskustelussa on etukäteen sovittu puheenjohtaja, kirjuri sekä 1–2 tarkkailijaa. (Kortesalmi, H. 28.8.2013.)

Purkukeskustelua käydään puheenjohtajan suunnitelman mukaisesti ja puheenjohtaja varmistaa, että kaikki opiskelijat osallistuvat keskusteluun aktiivisesti sekä selvittää, mitä lähteitä opiskelijat ovat käyttäneet tehtävän ratkaisemiseksi. Keskustelua käydään yhden oppitunnin verran kirjurin tehdessä muistiinpanot ja tarkkailijoiden arvioidessa keskustelun. Keskustelun jälkeen tarkkailijat antavat palautteen puheenjohtajan valmistautumisesta, johtamistaidoista ja kaikkien osallistamisesta. Lisäksi annetaan keskustelijoista lyhyt yksilöarviointi valmistautumisen, lähteiden laadun, keskusteluun osallistumisen, kuuntelun ja muiden ajatuksiin viittaamisen, teorian hyödyntämisen ja kunnioituksen osalta. Tällä menetelmällä jokaisella on mahdollisuus verrata omaa työtään muiden ryhmäläisten työhön. (Kortesalmi, H. 28.8.2013.)

Purkukeskustelun jälkeen opettaja antaa seuraavan viikon oppimistehtävän, jonka osalta opiskelijat voivat ryhmässä pohtia mitä pitäisi tutkia, kuinka ratkaista ongelma ja mitkä olisivat hyvät lähteet. Tämän jälkeen ryhmät kokoontuvat yhteen ja kirjuri esittäessä ryhmän yhteenvedon vaihdetaan tietoa ja opitaan toisiltaan. Lopuksi opettaja pitää lyhyen luennon antamastaan seuraavan viikon oppimistehtävästä. (Kortesalmi, H. 28.8.2013.)

Opintojakson toteutustavat on esitetty kuviossa 7. Lähiopetuksessa 50 % opintosuorituksista arvioidaan opiskelijan viikkotehtävien mukaan. Nämä arvioi sekä opettaja että kirjuri. Viimeisellä opetuskerralla järjestettävän perinteisen tentin painoarvo on myös 50 %. (Kortesalmi, H. 28.8.2013.)



Kuvio 7. Opintojakson toteutustavat

Virtuaalitoteutuksessa opiskelijat jaetaan 6–7 hengen ryhmiin. Ryhmillä on keskustelualueet Moodlella, missä ryhmät keskustelevat opettajalta saamastaan viikoittaisesta aiheesta, työnjaosta jne. Pienryhmät kirjoittavat yhdessä viikon aikana raportin, jonka kirjoittamiseen hyödynnetään yhteisölliseen tiedon muodostamiseen tarkoitettua Google Docsia ja tallentavat raportin Moodleen. Toteutustapaan kuuluu henkilökohtaisen oppimispäiväkirjan viikoittainen kirjoittaminen. Oppimispäiväkirjan on tarkoitus syventää osaamista ja kerrata samalla viikon aihetta. Opintojakson lopuksi pidetään kirjallinen verkkotentti. (Kortesalmi, H. 17.1.2014.)

Virtuaalitoteutuksen arviointi perustuu raporttien osalta ryhmäarvosteluun ja kirjallisen verkkotentin osalta yksilöarvosteluun. Molempien painoarvo opintojakson arvostelussa on 50 %. (Kortesalmi, H. 17.1.2014.)

4.2 Projektin aikataulu

Toimeksiannosta sovittiin virallisesti toimeksiantajan kanssa tammikuun alussa 2014. Tavoitteeksi opinnäytetyön valmistumisesta asetettiin 30.4.2014. Projekti käynnistettiin heti, jotta varmistettiin pysyminen tavoiteaikataulussa (taulukko 1). Projektin käynnistämiseksi tein heti toimintasuunnitelman ja aikataulun. Suunnitelmassa annoin opinnäytetyölleni työnimen, kuvasin taustan ja sille asetettiin yhdessä toimeksiantajan kanssa tavoite sekä määriteltiin oppimistehtävän kriteerit.

Tämän jälkeen rajasin aiheen, valitsin tarvittavan tietoperustan ja viitekehysten ja tein alustavan sisällysluettelon raportin rakenteesta.

Muilta opinnäytetyötä tehneiltä opiskelijoilta olin kuullut, että aikataulussa pysyminen on ollut suuri ongelma. Tämän vuoksi päätin heti aikatauluttaa ja suunnitella hyvin opinnäytetyöprosessini. Jaoin projektin neljään osaan: lähdeaineiston kokoaminen ja siihen tutustuminen sekä niistä teoreettisen viitekehysten kirjoittaminen, produktin suunnittelu, produktin työstö ja lopuksi opinnäytetyön viimeistely. Kaiken kirjasin tekemääni viikkoaikatauluun.

Viikkoaikataulutuksen jälkeen merkkasin kalenteriin jokaiselle aikataulun viikolle noin 25 tuntia opinnäytetyön työstöön. Viikoittain teemoitetun opinnäytetyön aikataulun suunnittelin viikkotasolla siten, että tiesin mitä milloinkin luin tai suunnittelin tai mitä osiota kirjoitin. Aikataulun tein haasteelliseksi, koska tulouttamisen standardiuudistusta koskeva viitekehys, johon myös produkti nojautuu, piti koostaa IFRS Foundationin englanninkielisiltä sivuilta löytyvästä standardiluonnoksesta sekä standardiluonnokseen päätetyistä tarkennuksista tai muutoksista.

Taulukko 1. Opinnäytetyön aikataulu

Tammikuu	Vko 2	Opinnäytetyön toimeksianto
	Vko 3	Lähdeaineiston kokoaminen ja siihen tutustuminen
	Vko 4	Lähdeaineiston kokoaminen ja siihen tutustuminen
	Vko 5	Ensimmäinen produktipaja, lähdeaineiston kokoaminen ja siihen tutustuminen
Helmikuu	Vko 6	Ensimmäinen opinnäytetyöseminaari, teoreettisen viitekehysten kokoaminen
	Vko 7	Teoreettisen viitekehysten kokoaminen
	Vko 8	Teoreettisen viitekehysten kokoaminen
	Vko 9	Produktin suunnittelu
Maaliskuu	Vko 10	Produktin suunnittelu
	Vko 11	Produktin työstäminen
	Vko 12	Produktin työstäminen
	Vko 13	Produktin työstäminen
Huhtikuu	Vko 14	Ensimmäinen tekstipaja, pohdinta, opinnäytetyön viimeistely
	Vko 15	Opinnäytetyön viimeistely
	Vko 16	Produktin jättö toimeksiantajalle, opinnäytetyön viimeistely
	Vko 17	Opinnäytetyön palautus ja kypsyysnäyte

4.3 Lähdeaineiston kokoaminen

Toiminnallisessa opinnäytetyössä tutkimuksellinen selvitys kuuluu produktin toteutustapaan (Vilkkä & Airaksinen 2003, 56). Opintojakson luentomateriaalista varmistin, mitä tietoa oppimistehtävän tueksi tarvitsin. Toteutustapa tarkoittaa sekä keinoja, joilla materiaali produktin sisällöksi hankitaan että keinoja, joilla produkti toteutetaan (Vilkkä & Airaksinen 2003, 56). Aineiston ja tiedot harkitsin tarkkaan, jotta työmäärä pysyi kohtuullisena eli kymmenen opintoviikon opinnäytetyönä. Materiaalin opinnäytetyöhön hankin pääasiallisesti kirjallisuudesta, standardeista, Internetistä sekä IFRS Foundation (ks. www.ifrs.org) että neljän suurimman ns. Big Four -tilintarkastustoimiston sivustoilta. Tietojen oikeellisuuteen ja luotettavuuteen piti kiinnittää huomiota, koska uusi standardi ei ole vielä ilmestynyt ja standardiluonnoksen päivitystieto on saattanut kumota aiemman tiedon.

Produktin työstämisen kannalta oleellisin materiaali oli A revision of Exposure Draft Revenue from Contracts with Customers ja siihen liittyvä Illustrative Examples. Lisäksi oli hyödyllistä tutustua IFRS Foundationin helmikuussa 2013 tekemään yhteenvedoon (Effects of joint IASB and FASB redeliberations on the November 2011 Exposure Draft Revenue form Contracts with Customers) IASB:n ja FASB:n heinäkuun 2012 kokouksessa uudelleenharkintaa vaatineista aiheista. Standarditekstin lukemisen pohjustukseksi sopi mainiosti pikaluettavaksi IFRS Now -kirja, joka on englanninkielinen, mutta sisältää osittain suomenkielisiä termejä.

Lähdeaineiston huolellinen läpikäynti oli erittäin tärkeätä, jotta pystyin työstämään viitekehyksen sekä sain tarvittavan osaamisen produktin työstöä varten. Ajallisesti lähdeaineiston lukemiseen ja siitä viitekehyksen kirjoittamiseen kului lähes puolet koko opinnäytetyön työstöajasta.

4.4 Oppimistehtävän suunnittelu ja laatiminen

Maaliskuun alkupuolella sovin toimeksiantajan kanssa tapaamisen oppimistehtävän sisällöstä. Toimeksiantaja ei mitenkään rajoittanut myynnin tulouttamisen oppimistehtävän aiheita. Kyseisen tapaamisen jälkeen oppimistehtävän aihe kirkastui ja aloin etsiä sen kehittelyyn sopivia aineistoja. Oppimistehtävän laatimiseksi oli muistettava sovitut

oppimistehtävän kriteerit. Opintojakso on laajuudeltaan kolme opintopistettä ja kyseinen tehtävä on tuon opintojakson yhden viikon viikkotehtävä. Tämä käytännössä tarkoittaa sitä, että tehtävän tekemiseen saa kulua aikaa korkeintaan 4–6 tuntia.

Tuloutustehtäväksi valikoitui Pasilan uudistamishanke. Pasilan keskus Tripla rakentuu noin 10 vuoden aikana ja rakentaminen alkaa vuonna 2015. HAAGA-HELIA:n Pasilan toimipisteen naapuriin valmistuu Helsingin toinen keskus nykyisen keskustan rinnalle ja Pasilan rooli liiketoiminnan keskittymänä sekä media-, tapahtuma- ja kongressikaupunginosana vahvistuu. (Helsingin kaupunki 2014.)

Pasilan keskustan suunnitelmaan ja Pasila 3.0 -näyttelyyn oli mahdollista tutustua Laiturilla Helsingin Narinkan laidalla Kampissa. Tulevaisuuden Pasilan sai kokea liikkumalla julkisissa tiloissa virtuaalikypärän ja animaation avulla kulkumuotoa vaihdellen. Tripla on kolmen korttelin kokonaisuus, johon toteutetaan joukkoliikenneterminaalin lisäksi kauppakeskus, asuntoja, hotelli ja pääkonttoritason toimistoja. Kortteli, joka on yli kaksi kertaa Kampin keskusta suurempi, yhdistää Itä- ja Länsi-Pasilan (Helsingin kaupunki 2014). Miljardihankkeen innoittamana päätin tehdä tulouttamistehtävän tästä aiheesta.

Rakennuksen valmistamista koskeva pitkäaikaishanke ei kuulu ydinosaamiseen. Lähtien maaliskuun alussa kyselyn rakennushankkeeseen liittyvistä perusasioista suurelle rakennusalan konsernille. Taustoitin kyselyni motiiveja, mutta en saanut mitään vastausta kyselyyni. Kaikeksi onneksi oppimistehtävän kehittelyyn löytyi aineistoa IFRS Foundationin sivustoilta, Big Four -tilintarkastustoimistojen sivustoilta sekä englanninkielisistä IFRS-tilinpäätöskäytäntöä koskevista kirjoista.

Opintojaksolla on ollut käytössä viikkotehtävien osalta lyhyen raportin kirjoitustehtävä sekä kirjaustehtäviä. Tein oppimistehtävän samoja periaatteita noudattaen ja se koostuu kahdesta osiosta. Ennen varsinaista oppimistehtävää johdanto-osuudessa kuvataan lyhyesti IAS 18 - ja IAS 11 -standardit sekä tuleva uusi standardi. Ensimmäisessä osiossa kirjoitetaan lyhyt raportti sopimuksen analysoinnin viisivaiheisesta mallista ja toisessa osiossa on tuloutustehtävä. Tuloutustehtävä on jaettu a- ja b-kohtaan. Kohta a on tarkoitettu tuloutustehtäväksi, joka vaatimustasoltaan pitäisi olla kaikkien ulkoisen laskennan erityiskysymysten opiskelijoiden ratkaistavissa. Kohta b on tarkoitettu oppilaille,

jotka haluavat perehtyä aiheeseen syvällisesti ja tavoittelevat kiitettävää arvosanaa. Toimeksiantajan kanssa ei sovittu, että ottaisin kantaa oppimistehtävän arviointiin. Tämän vuoksi se annetaan opettajan vastuulle, mutta toivon kirjoitustehtävän mahdollistavan oppimistehtävän hyväksytyn arvioinnin, mikäli tuloutustehtävä on liian haastava.

Produktin toteutustavan muotoa ei ollut määritelty toimeksiantajan kanssa eikä toimeksiantajalla ollut typografisia ohjeistuksia, joita olisi pitänyt noudattaa. Valitsin sekä oppimistehtävän että sen ratkaisun osalta perinteisen Word-tiedoston, koska se on helppo jakaa sekä lähiopetuksen että virtuaaliopetuksen opetusmateriaalina ja tämän vuoksi palvelee parhaiten toimeksiantajaa. Kirjasintyypiksi valikoitui Times New Roman, koska se sopii mielestäni hyvin painotuotteeseen luettavuutensa ansiosta. Tiedostojen sisältö on ulkoasua tärkeämpi, mutta tekstin molempia reunoja on tasattu sekä tehty termistön osalta kirjallinen toteutus.

Välttämättä passiivien käyttöä suunnittelin oppimistehtävän englanninkielisen tekstin puhuttelemaan kohderyhmää. Teksti sisältää laskennan ammattisanastoa, mutta pyrin kirjoittamaan sen helpotajuisesti käyttämällä konkreettisia sanoja ja lisäämällä yhteenvevotaulukot hankkeen etenemisestä. Asiat on pyritty sanomaan selkeästi ja tiiviisti kuitenkin siten, että teksti etenisi rytmikkäästi ja loogisesti. Alkuperäinen englanninkielinen standarditeksti on kohtalaisen haastavaa luettavaa ja tästä sain ajatuksen lisätä pienen IFRS-termistön oppimistehtävän loppuun.

Oppimistehtävä lähetettiin toimeksiantajalle maaliskuun lopussa kommentoitavaksi. Sitä ennen olin ehtinyt jo kertaalleen muuttaa tulouttamiseen liittyvää tehtävää. Oppimistehtävä sai hyvinkin positiivisen vastaanoton, mutta toimeksiantajan toiveen mukaisesti oppimistehtävän tuloutusesimerkkiin lisättiin hankkeen maksusuunnitelma sekä pyyntö tehdä kirjaukset kahdelta ensimmäiseltä vuodelta.

4.5 Oppimistehtävän testaaminen

Oppimistehtävä testattiin huhtikuun alussa kolmella HAAGA-HELIA:n ja yhdellä Metropolian suomenkielisen IFRS-tilinpäätöskäytännön opintojakson käyneellä opiskelijalla. Kyseisillä opiskelijoilla on ulkoisen laskentatoimen kiitettävät arvostukset;

luasteikko 0-5, missä 0 (hylätty) ja 5 (kiitettävä). Opiskelijoiden englanninkielen taso vaihtelee hyvästä (3) kiitettävään (5).

Testauksessa halusin selvittää englanninkielisen tekstin toimivuutta kohderyhmän käyttäjien edustajilla. Lisäksi halusin palautteen oppimistehtävän vaikeustasosta ja kiinnostavuudesta sekä tehtävän soveltuvuudesta lähi- ja virtuaaliopetukseen. Tärkeätä oli myös saada kohderyhmän edustajilta arvio siitä, kuinka kauan tehtävän tekemiseen kuuluu aikaa. Sana oli vapaa, joten arvokkaita kommentteja ja parannusehdotuksia oli myös mahdollista antaa minulle.

Englanninkielen ymmärrettävyyttä pidettiin yleisesti vaativana, koska laskentatoimen englanninkielistä sanastoa ei opiskella suomenkielisessä koulutusohjelmassa. Kieli on testaajien mielestä kuitenkin selkeää, sujuvaa ja tiiviisti ilmaistua eikä mitään ns. vaikeaa kapulakieltä. Yleisesti tehtävän arvioitiin olevan joillekin helppolukuinen ja toisille taas vaikeahko. Ammattisanasto on tehtävään nähden sopivalla tasolla ja termistö lopussa koettiin plussana sitä tarvitseville.

Oppimistehtävän tason määrittely vaihteli. Yhden mielestä se ei ollut vaikea vaan pikemminkin laaja. Toisen mielestä se oli huomattavasti vaikeampi kuin hänen käymänsä opintojakson tulouttamistehtävät, mutta hän ei pitänyt sitä huonona asiana, koska koki oppivansa parhaiten vaativia tehtäviä tehdessään. Loput pitivät tehtävän tasoa sopivana opintojakson tavoitteisiin verrattuna.

Kaikki pitivät oppimistehtävää kiinnostavana sekä lähiopetukseen että virtuaaliopetukseen sopivana. Sitä pidettiin ajankohtaisena sekä standardimuutoksen että laskutehtävän osalta. Tehtävä innosti ja tällaisella tehtävällä koettiin oppivan enemmän kuin lyhyillä pienillä kirjaustehtävillä. Keskimäärin tehtävän tekemiseen arvioitiin menevän neljä tuntia, mutta innokkaalla opiskelijalla saattaa mennä hieman kauemminkin.

Testauksessa selvisi, että oppimistehtävän sisältöä ei kannata vaihtaa helpommaksi tai vaikeammaksi kuin se oli toimeksiantajan kanssa sovittu. Lisäksi selvisi, että ammattikorkeakoulujen saman opintojakson viikkotehtävien laajuus on erilainen. HAAGA-HELIA:n viikkotehtävät ovat laajempia kuin Metropolian, jonka opiskelija ehdotti teh-

tävän jakoa muutamalle viikolle siten, että yhden viikon tehtävänä olisi raportin kirjoitus ja toisen viikon tehtävinä olisi laskelmat ja kirjaukset. Kirjasintyyppi Times New Roman, joka askarrutti minua, koettiin hyväksi.

4.6 Oppimistehtävän ratkaisun laatiminen

Toimeksiantajan kanssa oli sovittu, että oppimistehtävään kirjoitetaan ratkaisu, joka on salainen toimeksiantajan pyynnöstä. Kirjoitin ensin kirjallisen osion vastauksen ja sen jälkeen aloin laskea, kirjata ja kirjoittaa ratkaisua tuloutustehtävään. Ratkaisua laskiessani huomasin, että alun perin suunnittelemani lukuja olisi syytä hieman muuttaa, jotta vastaukseksi saadaan kokonaislukuja desimaalilukujen sijaan.

Englanninkieliset tilit aiheuttivat jonkin verran päänvaivaa. Tileihin ei löytynyt vastausta oppimistehtävän kehittelyyn löytyneestä aineistosta. Internetistä löytyi esimerkkejä rakennushankkeiden tilikartoista, mutta niistä en kaikkia tilejä olisi osannut valita oikein. Hyödyntämällä omia kontakteja sekä kyselemällä toimeksiantajan mielipidettä tilit saatiin määriteltyä ratkaisuun.

Oppimistehtävän ratkaisu lähetettiin toimeksiantajalle huhtikuun ensimmäisellä puoliskolla. Saadun palautteen perusteella oppimistehtävän kannustinpalkkioon liittyvää bonuksen laskentatapaa tarkennettiin sekä tarkennettiin uudestaan muutamien tilien englanninkielisiä nimiä.

5 Pohdinta

Oman opinnäytetyön kokonaisuuden arviointi on tärkeä osa oppimisprosessia (Vilkkä & Airaksinen 2003, 154). Opinnäytetyön tavoitteena oli luoda myynnin tulouttamisen oppimistehtävä, jota voidaan käyttää toimeksiantajan IFRS-tilinpäätöskäytännön englanninkielisellä opintojaksolla yhden viikon opiskeluaineistona. Tässä luvussa pohditaan kriittisesti, kuinka opinnäytetyö ja produktin osiot (oppimistehtävä ja sen ratkaisu) onnistuivat. Luvussa arvioin myös omaa ammatillista kasvuani.

5.1 Kehitysehdotukset

Oppimistehtävän kohderyhmän edustajien mieltymysten mukaan viikkotehtävien halutaan olevan laajoja kokonaisuuksia, joissa yhdistyy standardien teoria ja kirjaukset. Saadun palautteen perusteella viikkotehtävät kannattaa laatia vastaamaan työelämän tilanteita mahdollisimman hyvin. Kirjoitustehtävällä varmistetaan standardin sisällön oppiminen ja kirjaustehtävällä tehdään se käytännönläheiseksi.

Myynnin tulouttamisen osalta on mahdollista tehdä lukuisia erilaisia viikkotehtäviä. Yksi kiinnostava aihe on monivuotiset sähkön siirto- ja jakelusopimukset, joihin sisältyisivät alkuperäisen sopimuksen pidentäminen ja tämän johdosta sovitun hinnan muutos. Toisena aiheena nousee esiin myynnin tuloutusesimerkki tuoteperheestä, jonka tuotteista osaa yritys myy erikseen ja osaa yritys ei ole myynyt lainkaan aiemmin ja tuoteperheen toimitukseen sisältyy ehtoja. Oppimistehtävää tehdessä virisi myös ajatus, että rahan aika-arvon huomioiminen oppimistehtävässä olisi mielekästä. Toiseen aiheeseen voi yhtenä osiona sisällyttää toimitusten ehtojen lisäksi tuoteperheen tuotteiden toimitukset eri vuosina. Näistä tulouttamisen aiheista voi tehdä viikkotehtävän, johon sisältyy sekä teoriaa että laskemista ja tarvittaessa kirjauksia.

5.2 Opinnäytetyön onnistuminen

Opinnäytetyötä suunnitellessa valitsin aiheen, joka motivoi ja jossa oli mahdollista syventää omaa asiantuntemusta kyseisestä aiheesta. Lisäksi varmistin, että aihe on alalla ajankohtainen ja siitä on hyötyä muillekin. Rajasin aiheen tarkasti koskemaan IAS 18

- ja IAS 11 -standardien tavaroiden ja palveluiden sekä pitkäaikaishankkeiden myynnistä syntyviin tuottoihin. Selkeä rajausta helpotti työn tekoa ja mahdollisti työn toteuttamisen kymmenen opintoviikon laajuisena.

”Hyvin suunniteltu on puoliksi tehty” -sanonta sopii opinnäytetyöprosessiinkin. Laatimani aikataulu oli täysin realistinen ja sopiva luonteelleni, jolle tekemisen pitkittäminen ei sovi. Jotkut viikkoaiheet veivät vähemmän aikaa, kuin olin alun perin suunnitellut. Siirryin heti jatkamaan seuraavan viikon aihetta, koska arvatenkin joihinkin aiheisiin kului vastaavasti alkuperäistä suunnitelmaa enemmän aikaa. Silloin kun aikataulu oli kiinni muiden tekemisistä, pyrin sopimaan hyvissä ajoin aikataulut kyseisten tahojen kanssa. Haluan kiittää toimeksiantajani joustavasta yhteistyöstä, jonka ansiosta myös opinnäytetyöprosessini pysyi aikataulussa. Oppilaitokselta saamani produktipajan, tekstipajan ja opinnäytetyöleirin tuki on ollut erittäin arvokasta ja kannustanut työn tekemisessä.

Teoreettisessa viitekehyksessä on pyritty antamaan kattavat tiedot lukijalle myynnin tulouttamisesta ja sitä koskevasta standardimuutoksesta. Se toimi apuvälineenä produktin työstämiseksi ja sen määrittely onnistui kohtalaisen hyvin, koska sen avulla oli vaivatonta työstää produkti. Käsitteet ja termit tuntuivat luontevalta esitellä tekstin lomassa sitä mukaa, kun ne mainitaan ensimmäistä kertaa.

Opinnäytetyön lähtökohtana oli luoda myynnin tulouttamisen oppimistehtävä. Oppimistehtävän luonti on onnistunut hyvin, sillä sekä toimeksiantajalta että kohderyhmän edustajilta saamani palaute on ollut myönteistä. Oppimistehtävä täyttää luvun 4 alussa mainitut kriteerit, joista toimeksiantajan kanssa sovimme tammikuun alussa. Olen laatinut tehtävän siten, että siinä vaatimustaso nousee portaittain loppua kohden. Tämän tarkoituksena on helpottaa viikkotehtävän arviointia, vaikka tästä ei sovittu mitään toimeksiantajan kanssa. Haluan myös kiittää oppimistehtävän testaajia, koska heidän ansiostaan pystyin varmistamaan, että työni vastasi niitä vaatimuksia, joita sille oli asetettu. Oppimistehtävä otetaan käyttöön syksyllä 2014 IFRS – International Financial Reporting Standards -opintojaksolla ja tuolloin saadaan varsinainen palaute sen käytettävyydestä ja toimivuudesta.

Oppimistehtävän ratkaisu on julistettu toimeksiantajan pyynnöstä salaiseksi. Ratkaisu on kirjoitettu sekä laskelmat ja kirjaukset tehty viitekehyksen mukaisesti. Tehtävän ratkaisu on selkeä ja riittävän perusteellinen, koska siinä on sanallisen selvityksen lisäksi laskentakaavan, laskelmien, taulukoiden ja tiliristikoiden avulla pyritty helpottamaan ratkaisun ymmärtämistä.

Tammikuun alussa, kun toimeksiannosta sovittiin, IFRS Foundationin Internet-sivuilla oli tieto, että standardi julkaistaan ensimmäisellä neljänneksellä 2014. Standardin julkaisu olisi varmistanut viitekehyksen oikeellisuuden. Opinnäytetyön tiedonhankkimiseksi ja tietojen tarkistamiseksi tein suuren työn lukemalla luvussa 4.3 mainitut oleelliset materiaalit. Selvitystyö oli mielekästä, koska ilman sitä en olisi kyennyt työstämään opinnäytetyötäni. Luvun 3 viitekehys on alustava ja ohjeellinen sekä muutokset mahdollisia, kunnes standardi on julkaistu ja tiedot voidaan varmistaa.

Olen kirjoittanut opinnäytetyön pitäytyen kohtalaisen asiapitoisessa ilmaisussa. Viitekehyksen luvun 3 kirjoittaminen oli aika ajoin haastavaa. Tämä johtui siitä, että standardiluonnos on englanninkielinen eikä sitä ole käännetty suomen kielelle. Monella englanninkielisellä sanalla on sama suomenkielinen vastine. Esimerkkinä standardiluonnoksen teksti missä sanotaan, että *”a contract is an agreement”* – tämän suomensin, että sopimus on toimi. Joissain kohdin katsoin viisaaksi lisätä virallisen englanninkielisen sanan tai sanonnan sulkeisiin varmistamaan, että kohderyhmän lukija ymmärtää oikein tarkoittamani merkityksen.

5.3 Oma kehittyminen

Opinnäytetyön tekeminen alkoi lähdeaineiston kokoamisella ja siihen tutustumisella. Tammikuun alkupuolella aloin lukea englanninkielistä myynnin tulouttamisen standardiluonnosta. Ensimmäinen viikko tuntui todella raskaalta, koska englanninkielinen laskentatoimen sanasto ei ollut minulle tuttua. Tein aluksi sen virheen, että aloin kääntää standardiluonnosta englannista suomeksi. Onneksi hyvin nopeasti oivalsin sen olevan täysin turhaa, koska tarkoituksena oli ymmärtää standardiluonnoksen sisältö ja siitä omin sanoin suomentaa teksti opinnäytetyöhän sopivaksi. Opinnäytetyön tekemisen myötä englanninkielinen IFRS-termistö ja laskentatoimen ammattisanasto tuli hyvin

tutuksi. Yrity maailmassa tehdään yhä enemmän työtä kansainvälisessä toimintaympäristössä ja tämän vuoksi on laskentatoimen tradenomille englanninkielisen laskentatoimen ammattisanaston hallinta eduksi.

Opinnäytetyön liitteenä olevan produktin osalta oli hienoa päästä astumaan oppijan saappaista opettajan rooliin. Halusin jättää itselleni mahdollisimman vapaat kädet oppimistehtävän sisällön suhteen, vaikka huomioin asetetut kriteerit ja kyseisellä opintojaksolla aiemmin olleet viikkotehtävät. Vastaan tuli paljon asioita, joita en ollut ajatellut lainkaan. Opintojakson opettaja on vastuussa kokonaisuudesta ja sijaisena ottaa paineita siitä, että oppimistehtävä on varmasti laadukas. Opintojaksojen suunnittelu ja kehittäminen oppimistehtävineen vaatii laskentatoimen opettajalta luovuutta. Työelämäyhteyden kytkemiseen opetukseen, ajantasaisen tieto-aidon ylläpito, eri opetusmenetelmien tarkoituksenmukainen käyttö ja muu huolellinen suunnittelu ja valmistelu ovat työlästä ja aikaa vievää.

Myynnin tulouttamisen standardimuutoksen substanssiosaamisen lisäksi sain hyvän ymmärryksen IFRS-standardien laatimisprosessista. Yllätyin, kuinka suuri rooli ns. Big Four -tilintarkastustoimistoilla on standardien uudistus- ja kehitystyössä ja kuinka avoin koko toimintaprosessi on. Kommenttipyyntö, konsultaatiot, julkiset kuulemiset, keskustelutilaisuudet ym. vievät aikaa ja IASB käsittelee kaiken tarkasti ja perusteellisesti laatimisprosessin aikana, jotta tulkintaepäselvyyksiltä vältytään. Standardimuutoksen vaikutuksia tuloutukseen on vielä vaikea arvioida, koska ne vaihtelevat toimialakohtaisesti. Laajentuneet liitetietovaatimukset tuottavat riittävästi lisätyötä kuitenkin kaikille IFRS-raportoijille, ja käyttöönoton valmistelut kannattaa aloittaa heti lopullisen standardin julkaisun jälkeen.

Lähteet

HAAGA-HELIA 2014. IFRS-tilinpäätöskäytäntö. Luettavissa: <http://www.haaga-helia.fi/fi/opinto-opas/opintojaksokuvaukset/ACC4LH002>. Luettu: 9.1.2014.

Haaramo, V. 2012. Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö IFRS-raportointi. Sanoma Pro Oy. Helsinki.

Halonen, J., Jalkanen-Steiner, J., Johansson, N., Kyrölä, P., Nurmo, P., Pyykkönen, R., Sundvik, P., Suomela, M., Tolvanen, M., Torkel, T., Tornainen, T., Tuomala, M., Vesikukka, E. 2013. IFRS Käytännön käsikirja. Edita Publishing Oy. Helsinki.

Helsingin kaupunki 2014. Pasila uudistuu – Pasilasta tulee Helsingin toinen keskus. Luettavissa: <http://www.hel.fi/www/uutiset/fi/kaupunginkanslia/pasila-uudistuu?pageDesign=helsinkishared/uutisartikkeli-virasto>. Luettu: 26.3.2014.

IAS 11. Kansainvälinen tilinpäätösstandardi IAS 11. Pitkäaikaishankkeet.

IAS 18. Kansainvälinen tilinpäätösstandardi IAS 18. Tuotot.

ICC Finland 2014. Incoterms 2010. Työkaluja ulkomaankauppaan. Luettavissa: <http://www.icc.fi/userData/5176/pdf/ICC-Finland-Incoterms-2010-in-Nutshell.pdf>. Luettu: 3.2.2014.

IFRS-standardit 2013. IFRS-standardit. Konsolidoitu versio. KHT-Media Oy. Helsinki.

IFRS 2014a. Revenue Recognition. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-Recognition.aspx>. Luettu: 25.2.2014.

IFRS 2014b. Exposure Draft ED/2011/6. Revenue from Contracts with Customers. Luettavissa: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec_EDII_Standard.pdf. Luettu: 19.1.2014.

IFRS 2014c. Staff paper Agenda ref 161. Revenue recognition. Cover memo – July 2012. Luettavissa:
<http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/Archive/Revenue-Recognition/CS/RR-0712b7.pdf>. Luettu: 25.1.2014.

IFRS 2014d. Staff paper Agenda ref 161A. Revenue recognition. Identifying separate performance obligations. Luettavissa:
<http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/Archive/Revenue-Recognition/CS/RR-0712b7A.pdf>. Luettu: 25.1.2014.

IFRS 2014e. Staff paper. Agenda ref 161C. Revenue recognition. Performance obligations satisfied over time. Luettavissa:
<http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/Archive/Revenue-Recognition/CS/RR-0712b7C.pdf>. Luettu: 25.1.2014.

IFRS 2014f. Revenue recognition. IASB/FASB September 2012. Luettavissa:
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Meeting-Summaries-and-Observer-Notes/Pages/IASB-Sept-2012.aspx>. Luettu: 25.1.204.

IFRS 2014g. Revenue recognition. IASB November 2012. Luettavissa:
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Meeting-Summaries-and-Observer-Notes/Pages/IASB-Nov-12.aspx>. Luettu: 25.1.2014.

IFRS 2014h. Revenue recognition. IASB/FASB July 2012. Luettavissa:
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Meeting-Summaries-and-Observer-Notes/Pages/IASBJuly12.aspx>. Luettu: 19.1.2014.

IFRS 2014i. Revenue recognition. IASB January 2013. Luettavissa:
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Meeting-Summaries-and-Observer-Notes/Pages/IASB-Jan-13.aspx>. Luettu: 19.1.2014.

IFRS 2014j. IASB/FASB February 2013. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Meeting-Summaries-and-Observer-Notes/Pages/IASB-FASB-February-2013.aspx>. Luettu: 7.3.2014.

IFRS 2014k. Supplement to REVREC agenda paper 7A/167A February 2013, Disclosures: disaggregation of revenue. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Board-discussions-5.aspx>. Luettu: 7.3.2014.

Incoterms 2010. ICC rules for the use of domestic and international trade terms. ICC Palvelu ry. Helsinki.

Kortesalmi, H. 28.8.2013. Lehtori. HAAGA-HELIA ammattikorkeakoulu. Lähiopeutuksen toteutussuunnitelma.

Kortesalmi, H. 17.1.2014. Lehtori. HAAGA-HELIA ammattikorkeakoulu. Virtuaaliopetuksen toteutussuunnitelma.

PwC 2014. Practical guide to IFRS - Revenue from contracts with customers. Luettavissa:

<https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id=1313185103101308>. Luettu: 7.3.2014.

Pörssisäätiö 2014. Opas IFRS -standardien vaikutuksista. Luettavissa:

http://www.porssisaatio.fi/wp-content/uploads/2012/01/1117-IFRS-opas_suomi.pdf. Luettu: 3.1.2014.

Stora Enso Oyj 2014. Tasekirja 31.12.2013. Luettavissa:

http://assets.storaenso.com/se/com/DownloadCenterDocuments/Stora_Enso_F_Financial_Report_2013.pdf. Luettu: 9.3.2013.

Tronberg, P. 2013. IFRS NOW In the light of US GAAP and Finnish practices.

KHT-Media Oy. Helsinki.

Liitteet

Liite 1. Myynnin tulouttamisen oppimistehtävä

IFRS Accounting Standards

ACC4LH002

Maria Ritschkoff

Teacher

HAAGA-HELIA University of Applied Sciences

Case study

7 May 2014

Revenue recognition

Introduction

The objective of this assignment is to present revenue recognition according to International Financial Reporting Standards (IFRS) so you are able to learn about the subject through the experience of problem solving. At the end of the assignment you can find a small IFRS terminology.

Till today, revenue has been recognized according to two standards *IAS 18 Revenue and IAS 11 Construction Contracts*. The standard addressing revenue recognition principals in general terms has been IAS 18. IAS 18 applies to revenue arising from the sale of goods, the rendering of services and the use by others of an entity's assets, yielding interest, royalties and dividends. IAS 11 covers construction contracts, which typically take the number of accounting periods to complete.

Revenue is the gross inflow of economic benefits arising from the company's ordinary operations. Gross means before deducting expenses but however, should be stated net of VAT. Revenue should be measured at the fair value of the consideration received. This means that cash discounts and volume rebates should be deducted to determine fair value. However, payment discounts are not deducted.

Key issue in IAS 18 is also the criteria for revenue recognition. Revenue recognition from the sales of goods takes place as follows:

- the significant risks and rewards of ownership of the goods are transferred from seller to the buyer
- the seller don't retain managerial involvement of ownership or effective control over the goods sold
- the amount of revenue can be measured reliably
- it is probable that the economic benefits of the transaction will flow to the seller
- the cost incurred of the transaction can be measured reliably

Revenue recognition of services takes place when (similar to IAS 11 Construction Contracts):

- the amount of revenue can be measured reliably
- it is probable that the economic benefits of the transaction will flow to the seller
- at the end of the reporting period the stage of completion can be measured reliably
- the cost incurred of the transaction can be measured reliably

Recognition of revenue will soon be changing. The International Standards Board (IASB) jointly with the U.S. Financial Accounting Standards Board (FASB) has been working on developing one single standard. A revised exposure draft (ED) was issued on November 2011 entitled, *Revenue from Contracts with Customers*. ED is a document released by boards for public commentary on proposed new accounting standard. The revenue recognition ED was issued as part of the IASB/FASB convergence project which primary objective is to eliminate differences between IFRS and U.S. GAAP and to facilitate the development of high quality global financial accounting standards. The changes proposed in the ED will affect revenue recognition and the recognition of sales and service related issues for many companies in the nearly 120 nations that utilize International Financial Reporting Standards (IFRS). An effective date, on which companies must start applying the new requirements, has not yet been announced.

The exposure draft has a five-step performance obligation model which proposes significant changes to the measurement, classification, the timing of recognition of revenue and related transactions, such as warranty costs, returns and allowances, provision for uncollectible accounts and multiple deliverables.

Because of the critical importance of revenue, the significant changes proposed in the ED and the potential effect on companies' financial statements, accounting students must begin learning changes of the revenue recognition. Once a final standard becomes effective, it will supersede all revenue related standards under IFRS.

Assignment

1)

The boards (IASB and FASB) believe a single, comprehensive revenue recognition model for all contracts with customers. The standard will contain principles that the seller will apply to determine the measurement of revenue and timing of when it is recognized. The basic revenue recognition principle is that the seller must recognize revenue when it transfers promised goods or services to the customer. The amount recognized should be the transaction price to which the seller expects to be entitled.

In the proposed re-exposed revenue standard *Revenue from Contract with Customers* the seller applies a five-step revenue recognition model. Please study the proposed standard and write a short report (2-3 pages) of the five-step approach required in that standard. This information you can find by using the Big4 or IFRS Foundation (Standards development/Work plan for IFRSs) websites.

2)

The city of Helsinki aims to build a business and media hub to Pasila. The role of Pasila as the second centre of Helsinki is becoming stronger. The new Pasila centre is called Tripla, which is a three-block complex with a shopping centre, housing units, a hotel, head office level offices and public transport terminal. Tripla will be constructed in about 10 years. Building rights of approximately 183,000 square metres will be zoned in the area and the total value of the project is about one billion euros.

a) A construction company has signed a contract with a customer to build a shopping centre in Pasila. The construction company is responsible for the overall management of the project and identifies various goods and services to be provided, including engineering, site clearance, foundation, procurement, construction of the structure, piping and wiring, installation of equipment and finishing.

The original transaction price for a six-year project in the fixed price contract is 300 million € with estimated costs of 240 million €. For this project the construction company has estimated the costs per year according to table 1. At the end of the first year, the construction company has satisfied as scheduled 15 percent of its performance obligation

on the basis of costs incurred (36 million €). Over the life of project, the billings related to the project are agreed according to table 1.

Table1. Estimated costs per year

	Year-1 (€'000)	Year-2 (€'000)	Year-3 (€'000)	Year-4 (€'000)	Year-5 (€'000)	Year-6 (€'000)
Revenue agreed in contract	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000
Estimated costs	240 000	240 000	240 000	240 000	240 000	240 000
Contract cost incurred to date	36 000	84 000	120 000	168 000	204 000	240 000
Percentage of completion	15 %	35 %	50 %	70 %	85 %	100 %
Billings	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000

Please analyze and calculate this project according to five-step approach required in proposed re-exposed revenue standard *Revenue from Contract with Customers*. Please also draft the accounting postings for year 1 and 2 expecting that the percentage of completion at the end of the second year is 35 %.

b) At the beginning of the second year, the customer requests changes to the design of the shopping centre. The modification increases the transaction price by 10 million € and the estimated costs by 5 million €. The customer agrees to pay the cost of the modification during year 2. The construction company estimates the costs again according to table 2.

Table2. Estimated costs after modification

	Year-1 (€'000)	Modification	Year-2 (€'000)	Year-3 (€'000)	Year-4 (€'000)	Year-5 (€'000)	Year-6 (€'000)
Revenue agreed in contract	300 000	10 000	310 000	310 000	310 000	310 000	310 000
Estimated costs	240 000	5 000	245 000	245 000	245 000	245 000	245 000
Contract cost incurred to date	36 000		85 750	122 500	171 500	208 250	245 000
Percentage of completion	15 %		35 %	50 %	70 %	85 %	100 %
Billings	50 000		60 000	50 000	50 000	50 000	50 000

At the same time the parties to the contract agreed on a performance bonus of 3 million € that will be based on the timing of completion. The amount of the performance bonus decreases by 40 percent per week for every week (e.g. 1, 2 million € per week) beyond the agreed-upon completion date. It means, in case the timing of completion is 3 weeks beyond the agreed-upon completion date the construction company is not entitled to receive any bonus. The contract requirements are similar to ones the construction company has performed in the past and the management estimates that there is a 70 % probability that the contract will be completed by the agreed-upon completion date, a 20 % probability that it

will be completed one week late, and only a 10 % possibility that it will be completed two weeks late.

Please analyze how the modification of the contract and the performance bonus should be taken into consideration according to the proposed re-exposed revenue standard *Revenue from Contract with Customers*. Please also draft the accounting postings for year 1 and 2 expecting that the percentage of completion at the end of the second year is 35 %.

IFRS terminology

Consideration	Transaction price in a contract
Contract	An agreement between two or more parties that creates enforceable rights and obligations
Contract asset	A seller's right to consideration in exchange for goods or services that the seller has transferred to a customer
Contract liability	A seller's obligation to transfer goods or services to a customer for which the seller has received consideration from a customer
Customer	A party who has contracted with a seller to obtain goods or services that are an output of the seller's ordinary activities
Exposure draft	A document released by the International Standards Board (IASB) and the U.S. Financial Accounting Standards Board (FASB) for public commentary on proposed new accounting standards
Fair value	An amount for which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable, willing parties in an arm's-length transaction
Performance obligation	A promise in a sales contract with a customer to provide a good or service to the customer
Revenue	The gross inflow of economic benefits from the ordinary activities of an enterprise. Gross means before deducting expenses and stated net of VAT that is payable
Stand-alone selling price	The price at which a seller would sell a promised good or service separately to a customer
Transaction price	The amount of consideration to which a seller expects to be entitled in exchange for providing promised goods or services to a customer, excluding amounts collected on behalf of third parties (for example, sales taxes)

References

IAS 11 Construction Contracts

IAS 18 Revenue

International Accounting Standards Board (2014). *Exposure Draft: Revenue from Contracts with Customers*, June 2011.

Helsingin kaupunki 2014. Renewal of Pasila: Pasila becomes the second centre of Helsinki.

Liite 2. Myynnin tulouttamisen oppimistehtävän ratkaisu

Liite 2 on salainen toimeksiantajan pyynnöstä.