



Piia Pöyliö

## **MYNNIN OIKEA-AIKAINEN TULOOTTAMINEN**

IFRS versus Incoterms

## **MYNNIN OIKEA-AIKAINEN TULOOTTAMINEN**

IFRS versus Incoterms

Piia Pöyliö  
Opinnäytetyö  
Kevät 2012  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Oulun seudun ammattikorkeakoulu

## TIIVISTELMÄ

Oulun seudun ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden koulutusohjelma

---

Tekijä(t): Piia Pöyliö

Opinnäytetyön nimi: Myynnin oikea-aikainen tulouttaminen, IFRS versus Incoterms

Työn ohjaaja(t): Erkki Raudaskoski

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: 06/2012

Sivumäärä: 37 + 16 liitesivua

---

*Tämä toiminnallinen opinnäytetyö on tehty Elektrobit Oyj:lle, joka on oululainen, kansainvälisillä markkinoilla toimiva pörssiyritys. Yrityksen toimialana on auto- ja elektroniikkateollisuuden ohjelmistojen, laitteiden ja muiden tuotteiden suunnittelu, valmistus ja myynti, tuotekehitys- ja muiden palveluiden tuottaminen sekä muu teollinen toiminta.*

*Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää Kansainvälisen tilinpäätösnormiston eli IFRS – standardien mukainen ohjeistus tavaramyyntien oikea-aikaisesta tuloutuksesta sekä selvittää Incoterms eli kansainvälisten toimituslausekkeiden vaikutus tavaramyynnin tuloutuskypsyteen. Työn toiminnallisessa osuudessa laadittiin konsernille opas, jonka tavoitteena on helpottaa tavaramyyntien oikea-aikaisessa tulouttamisessa.*

*Tietoperustassa keskityttiin tavaramyynnin tuloutukseen vaikuttaviin säännöksiin IAS 18 standardin kautta, jossa käsitellään tuotot sekä selvitettiin kansainvälisten toimituslausekkeiden ohjeistus riskien, vastuiden ja kustannusten siirtymisestä myyjältä ostajalle. Merilausekkeet rajattiin toimituslausekkeista pois, koska toimeksiantoyrityksessä on käytössä vain kaikkia kuljetusmuotoja koskevat toimituslausekkeet. Teoriapohja kerättiin IFRS -standardeja ja kansainvälisiä toimituslausekkeitä käsittelevästä kirjallisuudesta, oppaista, artikkeleista ja internet-sivustoista.*

*Opinnäytetyön tuloksena Elektrobit Oyj sai tavaramyynnin tulouttamiseen huomioonotettavien seikkojen kuvauksen IFRS:n ja kansainvälisten toimituslausekkeiden näkökulmasta. Tuotoksena syntynyt ohje, myynnin oikea-aikaisesta tulouttamisesta, on tarkoitettu hyödynnettäväksi kaikille yrityksessä myynnin kanssa työskenteleville sekä niille, jotka tarvitsevat sitä työtehtäviensä hoidossa.*

*IFRS –standardit ovat jatkuvassa muutostilassa vastatakseen tämänhetkisiin maailmantalouden haasteisiin. Tämä vaatii myös yritykseltä jatkuvaa reagoitiherkkyttä ja sopeutumiskykyä näihin muutoksiin. Kehitysehdotuksena yritys voisi laatia oppaan suomen verolainsäädännön piirissä oleville yrityksille myynnin tulouttamiskypsyteen huomioon otettavista asioista verottajan näkökulmasta.*

---

Asiasanat:

Kansainvälinen tilinpäätösnormisto, IFRS, kansainväliset toimituslausekkeet, Incoterms, tulouttaminen, myynti, ohje

## ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences  
Degree Programme in Business Economics

---

Author(s): Piia Pöyliö

Title of thesis: Timely income recognition of sales of goods, IFRS versus Incoterms

Supervisor(s): Erkki Raudaskoski

Term and year when the thesis was submitted: 06/2012

Number of pages: 37+16

---

*This project-based thesis was assigned by Elektrobitt Corporation registered in Oulu which is a public limited company operating in internal market. The corporation's line of business consist of automotive and electronics industries implement a software, hardware and other products in the design, manufacture and sales, product development and other services as well as other industrial operations.*

*The objective of this study was to clarify the International Accounting Standards i.e. IFRS on timely income recognition of sales of goods. Another objective was to find out the effect of incoterms i.e. international commercial terms on the timely income recognition sales of goods. A project-based part of the work was Corporation guideline aiming to facilitate the sales of goods timely income recognition.*

*The theoretical background of the thesis focused on the recognition of income from the sale of goods that affect the provisions of IAS 18, which consisted of income. Furthermore international commercial terms guidance on the risks, liabilities and costs of the transition from seller to buyer were studied. In the target company only incoterms called rules for any mode or modes of transport were used, so the rules for sea and inland waterway were omitted from the study. The theoretical framework was based on literature, articles and internet sites on IFRS-standards and incoterms.*

*As a result of this study, Elektrobitt Corporation was provided with a description of considerations in sales of goods income recognition from the perspective of IFRS and incoterms. As a output of this work was guideline, timely income recognition of sales of goods, which purpose is help those who working in company concerning of sales and those who need it for their work tasks.*

*International Financial Reporting Standards (IFRS) are constantly evolving to meet the current global economic challenges. This also requires continuous response sensitivity from a company and adaptability to these changes. As a development proposal, the corporation could draw up the guideline on Finnish tax legislation within the companies, which takes a position for a timely income recognition of sales in to consideration from the perspective of the tax authorities.*

---

Keywords:

International Financial Accounting Standards, IFRS, international commercial terms, incoterms, sales, income recognition, guideline

# SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	6
2	IFRS.....	8
2.1	Rakenne .....	9
2.2	Tuotot.....	10
2.3	Tuottojen määrittäminen .....	12
2.4	Kirjauskypsyys .....	13
2.5	Tulevia muutoksia tuloutukseen.....	15
3	INCOTERMS .....	17
3.1	EXW - EX Works.....	21
3.2	FCA - Free Carrier .....	22
3.3	CPT - Carriage Paid To .....	22
3.4	CIP - Carriage and Insurance Paid to .....	23
3.5	DAT - Delivered At Terminal .....	24
3.6	DAP - Delivered At Place .....	25
3.7	DDP - Delivered Duty Paid.....	26
4	YRITYKSEN TULOUTUSKÄYTÄNTÖ .....	27
5	JOHTOPÄÄTÖKSET .....	31
6	POHDINTA .....	33
	LÄHTEET .....	35
	LIITTEET .....	37

# 1 JOHDANTO

Myynti on tapahtuma, jossa tuote tai palvelus vaihdetaan rahaa vastaan. Myynnin oikea-aikaiseen tulouttamiseen on monta näkökulmaa. Eri instituutioilla on omat näkemyksensä myynnin tulouttamisesta. Näitä ovat mm. Suomen verolainsäädäntö, KILA (kirjanpitolautakunta), Kirjanpitolaki ja –asetus sekä IFRS (kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö).

IFRS -standardit ovat kansainvälinen tilinpäätösnormisto, joka yritystoiminnan kansainvälistyessä, on luotu yritysten tilinpäätösten vertailukelpoisuuden parantamiseen eli tilinpäätöskäytäntöjen harmonisointiin. Vertailukelpoisuus on tärkeää varsinkin arvopaperimarkkinoilla toimiessa, koska sijoittavat edellyttävät vertailukelpoista informaatiota sijoituspäätöksensä tueksi. (Haaramo & Rätty 2009, 17, 25.)

Ulkomaankaupassa Incoterms eli kansainväliset toimituslausekkeet ovat laajimmin hyväksytyt kaikista toimitusehtolausekekokoelmista. Incoterms –lausekkeiden avulla määritellään kansainvälisessä tavarakaupassa ostajan ja myyjän välisien velvollisuuksien, riskien sekä kustannusten siirtymistä kauppasopimuksen osapuolten välillä. Incoterms –lausekkeita on yhteensä 11 kappaletta, joista seitsemän sopivat kaikille kuljetusmuodoille ja neljä näistä lausekkeista on merilausekkeita. (International Chamber of Commerce 2010, jatkossa ICC, 5.)

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää IFRS –standardien ohjeistus tavaramyyntien oikea-aikaisesta tuloutuksesta sekä selvittää kansainvälisten toimituslausekkeiden vaikutus tavaramyyntien tuloutuskypsytyteen. Tämän lisäksi tehtävänä on laatia yritykselle opas, jonka tavoitteena on helpottaa tavaramyyntien tuloutuksessa.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsitellään tavaramyyntien tuloutukseen vaikuttavista säännöksistä IAS 18 standardin kautta, jossa käsitellään tuotot sekä selvitetään kansainvälisten toimituslausekkeiden ohjeistus riskien, vastuiden ja kustannusten siirtymisestä myyjältä ostajalle. Teoriapohja on kerätty IFRS:ää ja Incoterms:ejä käsittelevästä kirjallisuudesta, oppaista, artikkeleista ja internet-sivustoista.

Opinnäytetyö on rajattu käsittelemään tavaroiden myynneistä syntyviä tuottoja. Siinä ei oteta kantaa tuottoihin, jotka syntyvät palveluiden myynneistä, pitkäaikaishankkeisiin liittyvistä myyn-

neistä eikä muihin tuottoihin ja voittoihin liittyvistä tuloutuksista. Tässä opinnäytetyössä käsitellään vain kaikkia kuljetusmuotoja käsitteleviä toimituslausekkeitä ja niin sanotut merilausekkeet jätetään käsittelemättä, koska toimeksiantajayrityksessä on pääsääntöisesti käytössä vain kaikki kuljetusmuodot sisältävät toimituslausekkeet.

Tämä opinnäytetyö on tehty Elektrobit Oyj:lle ja tuotoksena syntyvä ”guidelinen” eli ohjeen on tarkoitus laatia palvelemaan konserniin kuuluvia yrityksiä, niin kotimaisia -kuin ulkomaisiakin tytäryhtiöitä, jotka harjoittavat tavarakauppaa. Ohje tehdään myynnin oikea-aikaisesta tulouttamisesta IFRS:n ja Incoterms:n näkökulmasta.

Elektrobit Oyj on oululainen, vuonna 1985 perustettu, kansainvälisillä markkinoilla toimiva pörssi-yhtiö, jolla on toimintaa seitsemässä maassa. Toimipisteet sijaitsevat Saksassa, Suomessa, Itävallassa, Ranskassa, USA:ssa, Kiinassa ja Japanissa. Elektrobit:stä käytetään useasti lyhennettä EB, mikä on yrityksen brändinimi. EB on erikoistunut autoteollisuuden ja langattomien teknologioiden vaativiin sulautettuihin ohjelmisto- ja laiteratkaisuihin. EB muodostuu kahdesta liiketoimintasegmentistä, langaton tietoliikenne ja auto-ohjelmistot. Yhtiön palveluksessa on noin 1 600 henkilöä seitsemässä eri maassa. (Elektrobit 2012, hakupäivä 29.5.2012.)

## 2 IFRS

IFRS (International Financial Reporting Standards), joka aikaisemmin tunnettiin nimellä IAS (International Account System), on laaja tilinpäätösinformaatiota sääntelevä säännöstö. IFRS- standardien, eli Kansainvälisen tilinpäätösnormiston, luomisen tarkoituksena on parantaa kansainvälisten tilinpäätösten vertailukelpoisuutta. Varsinkin arvopaperimarkkinoilla korostuu tilinpäätösinformaatioiden yhtenäistämisen tärkeys. (Haaramo & Rätty 2009, 17, 25.)

Kansainvälistä tilinpäätöksen kehittymistä on 1970- luvun alkupuolelta asti ohjannut International Accounting Standards Board -järjestö (IASB-järjestö), antamalla tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevia kansainvälisiä tilinpäätösnormeja. Järjestön tukielimenä toimii IFRIC (The International Financial Reporting Interpretations Committee), aikaisemmin tunnettu nimellä SIC (Standing Interpretations Committee), joka antaa tulkintakannanottoja IASB:lle. IASB tekee myös tiivistä yhteistyötä kansainvälisten laskentatoimen ammattilaisten kanssa, joista tärkein yhteistyökumppani on tilintarkastajien muodostama organisaatio IFAC (International Federation of Accountants). IFAC:ssa on jäsenenä yli sadasta maasta 150 laskentatoimen ammattilaisten järjestöä. (Haaramo & Rätty 2009, 28-29.)

Tätä ennen myös Yhdistyneet Kansakunnat (YK) sekä Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) tekivät aktiivisesti harmonisointityötään monikansallisten yritysten raportointikysymysten parissa. Viime vuosina IASB:n painoarvo on kasvanut tilinpäätöksen kehityksen ohjaajana, koska YK ja OECD ovat suuntautuneet ennemminkin periaatteellisimpiin corporate governance -kysymyksiin. EU-alueella toimenpiteet vertailukelpoisten tilinpäätösten varmistamiseksi on muihin kansainvälisiin järjestöihin nähden vaativammat. Euroopan unionissa on ollut 1970- luvulta lähtien omia monitahoisia yhtiölainsäädännön muutoshankkeita, joissa on käsitelty myös tilinpäätösten vertailukelpoisuuden parantamista. Euroopan Unionissa on hyväksytty IFRS- standardit vuodesta 2005 lähtien kaikkien julkisesti noteerattujen yhtiöiden konsernitilinpäätösten yhteiseksi tilinpäätösnormistoksi. (Haaramo & Rätty 2009, 17, 25-27, 30-32.) IAS -asetus tuotiin myös Suomen kirjanpitolakiin periaatteella ”ei estettä, ei pakkoa, joka mahdollisti myös noteeraamattomien yritysten siirtymisen IFRS -raportointiin. Tämän mahdollisuuden on moni noteeraamaton yritys käyttänytkin, vaikka Suomen verotuksen avoin tilanne on rajoittanut erillisyhtiöiden IFRS -siirtymiä” (Anttila, Halonen, Jalkanen-Steiner, Kemppinen, Kärpänen, Nurmo, Penttilä-Rätty, Pyykönen, Sundvik, Suomela, Toivanen, Torkkel, Tornainen & Tuomala 2010, XXI). Uusia IFRS –



standardeja ei oteta käyttöön EU-alueella ennen kuin EU on ne hyväksynyt. (Eur-Lex, hakupäivä 7.6.2012.)

Suomen kirjanpito- ja tilinpäätösnormisto perustuu perinteisesti velkojien suojaan, kun taas IFRS-normiston lähtökohtana on sijoittajien näkökulma. IFRS on Suomen kirjanpito- ja tilinpäätösnormistoa yksityiskohtaisempi mm. tilinpäätöksen esittämisessä, arvostus- ja jaksotuseriaatteissa sekä konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteissa. Nykyisin IFRS sisältää vain poikkeuksellisesti vaihtoehtoisuuksia. Suomessa verotuksella ja kirjanpidolla on vahva kytkentä toisiinsa. IFRS – standardeissa ei ole juuri otettu huomioon verotusnäkökulmaa. Standardit sisältävät kuitenkin yksittäisiä sääntöjä verotuksen ja kirjanpidon yhteyksistä, esimerkiksi verotuksen ja kirjanpidon välisten jaksotuserojen huomioon ottamisesta tilinpäätöksessä. (Haaramo & Rätty 2009, 31-32.)

IFRS -raportoinnille on tunnuksenomaista jatkuvat muutokset standardeihin sekä uudet standardit ja tulkinnat. Merkittävä osa muutoksista on johtunut viime vuosina lähentymisprojektista IFRS:n ja US GAAP:n (United States Generally Accepted Accounting Principles) välillä. Lokakuussa 2002 IASB ja FASB (Financial Accounting Standards Board) sitoutuivat periaatepäätöksellä (The Norfolk Agreement) kehittämään keskenään yhteensopivia, korkealaatuisia standardeja. Tämän IASB:n ja FASB:n lähestymisprojektin tarkoituksena on luoda standardit, joita pystyttäisiin käyttämään sekä kansallisesti että rajat ylittävissä listautumistilanteissa. Jatkona vuoden 2002 solmitulle sopimukselle IASB ja FASB sopivat helmikuussa 2006 Memorandum of Understanding -sopimuksen puitteissa tietyistä standardien muutosten ongelmakohdista. Projektin tavoitteena on eri osa-alueiden yhdenmukaistaminen IFRS:n ja US GAAP:n raportoinnin välillä. (Anttila ym. 2010, XXI; Haaramo & Rätty 2009, 32.)

## 2.1 Rakenne

IFRS- standardit koostuvat kolmesta osasta:

- Tilinpäätöksen laadintaa ja esittämistä koskevat yleiset perusteet (Framework)
- Kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS, IAS)
- Tulkintaohjeet (IFRIC, SIC), jotka sisältävät 11 kappaletta SIC- tulkintaa ja 15 kappaletta IFRIC tulkintaa

Tilinpäätösinformaation tavoitteet, laadulliset ominaisuudet, jotka määrittelevät tilinpäätösinformaation hyödyllisyyden, tilinpäätöksen laadinnan perusolettamukset, tilinpäätöksen perustekijät,

kirjaus- ja arvostusperiaatteet sekä pääoman ja sen säilyttämisen käsitteet määritellään yleisissä periaatteissa. (Haaramo & Rätty 2009, 30.)

Tällä hetkellä (vuonna 2012) voimassa olevia IAS- standardeja on kaksikymmentyhdeksän kappaletta ja IFRS- standardeja on kahdeksan kappaletta. IFRS- ja IAS- standardit määrittelevät tietyn liiketapahtuman kirjaamista, arvostamista sekä esitettäviä tietoja koskevia vaatimuksia. Vuonna 2012 voimassa olevia tulkintaohjeita on yhteensä 26 kappaletta, näistä 11 kappaletta on SIC- tulkintaa ja 15 kappaletta IFRIC –tulkintaa. (Pörssisäätiö, hakupäivä 15.5.2012.)

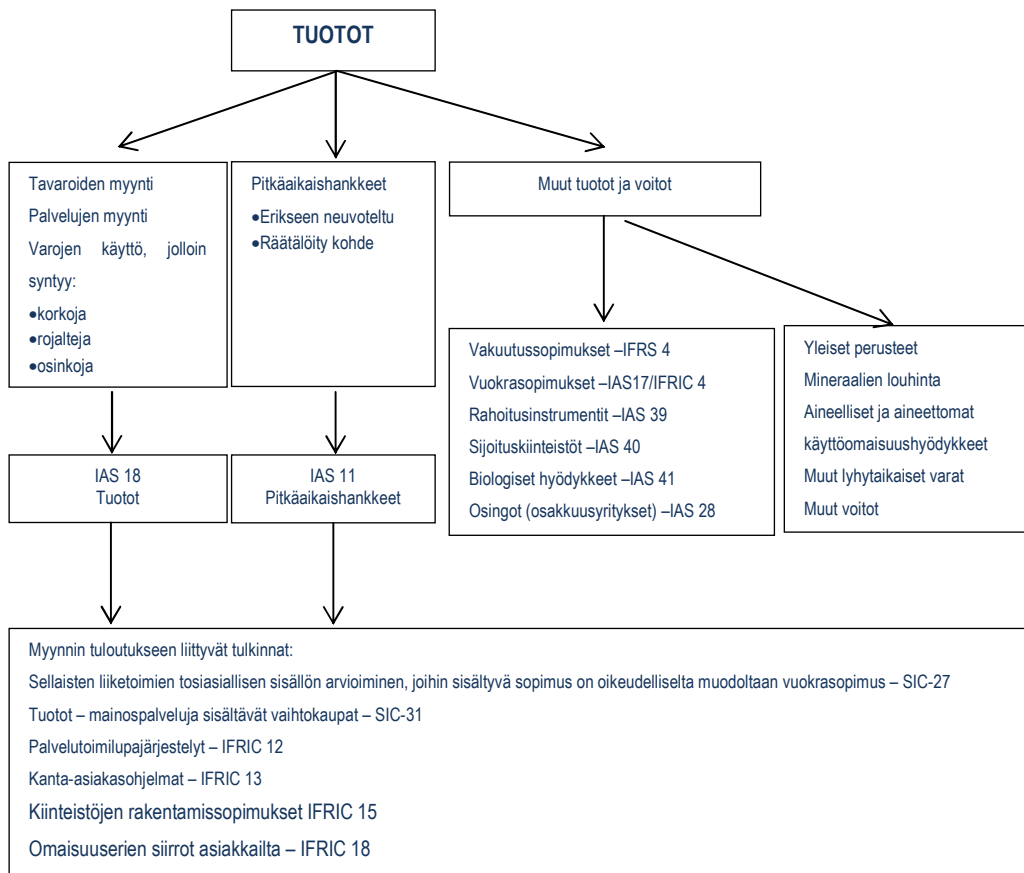
## 2.2 Tuotot

Framework eli yleiset perusteet, IAS 18 tuotot ja IAS 11 pitkäaikaishankkeet -standardit ohjaavat myynnin tulouttamista sekä IFRS -standardien mukaisen tilinpäätöksen laatimista. Yleisissä periaatteissa mainitaan myynnin tulouttamiseen läheisesti liittyvää terminologiaa kuten suoriteperuste, olennaisuuden periaate, sisältöpainotteisuus ja oikean kuvan antaminen. Myynnin tulouttamisen tarkat edellytykset määritellään IAS 18 -standardissa. US GAAP sisältää tietyltä osin merkittävästi yksityiskohtaisempia myynnin tuloutusohjeita, kuin mitä IAS 18:n säännökset tarjoavat, joten näitä ohjeita voidaan käyttää suuntaviivana myös tulkintakysymyksissä IAS 18:ssa. (Anttila ym. 2010, 85.)

Tuottoja käsitellään IAS 18 standardissa. Standardia käytetään liiketapahtumista tai muista tapahtumista johtuvien tuottojen kirjauskäsittelyssä. Näitä tapahtumia on tavaroiden myynti, palvelujen tuottaminen sekä korot, rojalit että osingot, jotka saadaan kun yhteisön varoja on muiden käytössä. (KHT-yhdistys 2010, 356.)

Tavarat ovat yhteisön myyntitarkoituksessa valmistamia tai edelleen myytäväksi hankkimia tuotteita. Tämänkaltaisia tavaroita ovat myös myyntitarkoitukseen hankitut maa-alueet ja muut kiinteistöt. Palvelujen tuottaminen on sopimuksen mukaisen veloitteen suorittamista yhden tai useamman tilikauden aikana. Pitkäaikaishankkeiden, jolloin hankkeen aloittaminen ja valmistuminen ajoittuvat eri tilikausille, tuottojen kirjaamisesta on määräykset IAS 11 Pitkäaikaishankkeet – standardissa. ”Korot ovat korvausta rahavarojen käytöstä tai yhteisöllä olevista saamisista. Rojalit ovat korvauksia yhteisön pitkäaikaisten omaisuserien, esimerkiksi patenttien, tavaramerkkien,

tekijänoikeuksien ja tietokoneohjelmien käyttämisestä. Osingot ovat voitonjakoa oman pääoman sijoittajille.” (Anttila ym. 2010, 87.)



KUVIO 1. Tuottojen ryhmittely (Anttila ym. 2010, 86.)

Tuotoilla tarkoitetaan tilikauden aikana tavanomaisesta toiminnasta saatavan taloudellisen hyödyn bruttomäärää, joka juontaa oman pääoman lisäykseen, joka ei johdu omistajien pääomasijoituksista. Tuotot koostuvat vain siitä taloudellisen hyödyn bruttomäärästä, jotka yhteisö on saanut tai tulee saamaan hyödykseen. Tuottoihin ei sisällytetä kolmansien osapuolten puolesta perittyjä määriä, esimerkiksi arvonlisävero ja liikevaihtovero, koska nämä erät eivät tuota taloudellista hyötyä yhteisölle, eivätkä kasvata sen omaa pääomaa. Agenttisuhteessa vastaavasti voidaan lukea vain agentin palkkio myynniksi, ei päämiehelle tilitettävää osuutta. (KHT-yhdistys 2010 357.)

Agentti- päämiessuhteen identifioinnissa tulee kiinnittää erityistä huomiota siihen että kumman kuuluu kantaa riskit ja velvoitteet. Yhteisön toimiessa päämiehenä, sillä on:

- vastuu tavaroiden ja palveluiden toimittamisesta sekä se vastaa tilausten toimittamisesta
- omistusoikeus tavaroihin
- kannettavana omistamiseen kuuluvat riskit, kuten luottotappioriski ja yleinen varastointiriski
- oikeus käyttää harkintaa hinnoittelussa
- lupa muokata tuotetta tai palvelua sekä olla mukana määrittämässä tuotetta tai palvelua
- valtuus valita toimittaja tilauksen toimittamiseen

Komissio- tai palkkiopohjainen palvelun suorittaminen viittaa taas yhteisön toimintaan agenttina. (Anttila ym. 2010, 89.)

### 2.3 Tuottojen määrittäminen

IFRS:n mukaan ”tuotot on määritettävä saadun tai saatavan vastikkeen käyvän arvon perusteella”. ”Käypä arvo on rahamäärä, johon omaisuuserä voitaisiin vaihtaa tai jolla velka voitaisiin suorittaa asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan riippumattomien osapuolten kesken.” (KHT-yhdistys, 2010, 357). Tuottojen määrä on yhtä suuri kuin saatujen tai saatavien rahavarojen määrä, kun vastike on rahavarojen muodossa. Kun maksua lykätään rahoitusjärjestelyillä, käypä arvo voi olla pienempi. ”Tällöin vastikkeen käypä arvo määritellään diskonttaamalla vastaiset maksut tarkasteluhetkeen. Käyvän arvon ja nimellisarvon erotus kirjataan korkotuotoiksi rahoitusjärjestelyn kuluessa” (Anttila ym. 2010, 90.)

Alennukset tulee myös huomioida vastikkeen määrässä. Myynnin tuloutuksessa on otettava huomioon määräalennukset, joissa asiakas saa tietyn suuruisen prosenttialennuksen kun tietty ostoraja on saavutettu. Määräalennus on otettava huomioon jo ennen kuin ostoraja on saavutettu, mikäli alennuksen myöntäminen on todennäköinen ja sen määrä on määriteltävissä luotettavasti. Alennuksena käsitellään myös sopimuksen uudistamisesta myönnettävät rahamääräiset ennakoalennukset tai ilmaiset tuotteet ja palvelut, joista ei voida lähtökohtaisesti saatavan erillistä hyötyä toimitussopimuksen ulkopuolella (Anttila ym. 2010, 90.)

Vaihtokaupassa tuottoja ei synny, kun vaihdettavat tavarat ja palvelut ovat luonteeltaan ja arvoltaan samankaltaisia. Olennaista onkin arvioida hyödykkeiden samankaltaisuus, sillä erilaisiin

hyödykkeisiin vaihdettaessa kyse on tuottoja kerryttävästä vaihdosta. Tällöin tuottojen määrä muodostuu saatujen tavaroiden tai palvelujen käyvän arvon perusteella, oikaistuna siirrettyillä rahavaroilla. Jos ei pystytä luotettavasti määrittämään saatujen tavaroiden tai palvelujen käypää arvoa, tulee käyttää luovutettujen hyödykkeiden käypää arvoa, oikaistuna siirrettyjen rahavarojen määrällä. (Anttila ym. 2010, 90.)

## 2.4 Kirjauskypsyys

Tuottojen keskeisin ongelma kirjanpitokäsittelyssä on niiden oikea-aikainen kirjaaminen (KHT-yhdistys, 2010, 356). Tuotto tulee kirjata, kun kaksi seuraavaa seikka toteutuu: "On todennäköistä, että erään liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi tai siirtyy pois yrityksestä sekä erällä on hankintameno tai arvo joka on luotettavasti määritettävissä" (Haaramo & Rätty 2009, 87).

Tavaroiden myynnistä saadut tuotot tulee kirjata, kun seuraavat kohdat täyttyvät:

- tavaroiden omistukseen kuuluvat olennaiset riskit ja edut ovat siirtyneet yhteisöltä ostajalle
- omistamiseen liittyvä liikkeenjohdollinen intressi ja tosiasiallinen määräysvalta myytyihin tavaroihin on siirtynyt ostajalle
- tuotot ovat määriteltävissä luotettavasti
- voidaan edellyttää, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi
- liiketoimeen kohdistuvat toteutuneet tai toteutuvat menot ovat profiloitavissa luotettavasti

IAS 18:n säädöksen mukaisesti tulisi tuloutusehtoja soveltaa erikseen jokaiseen liiketoimeen. Useampi liiketoimi voi muodostaa yhdessä suuremman kokonaisuuden, jolloin vasta kokonaisuuden ymmärtäminen antaa edellytykset arvioida liiketoimen realistista taloudellista vaikutusta. Tällaiset liiketoimet tulee tarkastella kokonaisuutena, samoin niiden kirjanpidolliset vaikutukset. (Haaramo & Rätty 2009, 421.)

Tuloutuksen kannalta kriittinen hetki on merkittävien riskien ja etujen siirtyminen. Olosuhteet, joissa riskit ja etuudet siirtyvät, on arvioitava huolella. Useasti riskien ja etujen siirtyminen tapahtuu yhtä aikaa laillisen omistajuuden siirtymishetken kanssa, mutta eri maissa lainsäädännössä voi olla säännöksiä, jotka määrittelevät ajankohdan riskien ja etujen siirtymisestä. Joskus voi, vaikka laillinen omistajuus siirtyykin, riskit ja edut jäädä siirtymättä. Tällaisista tilanteita IAS 18 mukaan voi olla:

- yhteisöllä voi olla normaalista poikkeavia takuovelvoitteita
- suoritusta ei saada myynnistä, ennen kuin ostaja on myynyt tavarat eteenpäin
- tavarat toimitetaan asennettuina ja asennus on huomattava osa toimitusta
- ostajalla on oikeus peruuttaa kauppa, eikä kaupan toteutumisen todennäköisyydestä ole varmuutta

Myyntituotot voidaan kuitenkin tulouttaa, jos yhteisölle omistamiseen jäävä riski on merkityksetön. Erilaisissa myynti- ja takaisinostosopimuksissa voi tulla esiin liiketoimen tunnistamiskysymys. Tällöin on selvitettävä omistamiseen liittyvien riskien ja etujen todellinen siirtyminen myyjältä ostajalle. Vaikka laillinen omistajuus olisikin siirtynyt, mutta myyjä pitää edelleen omistamiseen liittyvät riskit ja edut itsellään, ei tällaista tapausta voida pitää myyntinä. Tapahtuman todellinen luonne on tällöin rahoituskäsittely. (Anttila ym. 2010, 93.)

Etupäässä ulkomaankauppaa harjoittaessa kauppakumppanit käyttävät toimituslausekkeita määrittämään omistajuuden sekä riskien ja etujen siirtymisen myyjältä ostajalle. Vähintään vientikaupassa tulee kiinnittää huomiota käytettyihin toimitusehtoihin. (Anttila ym. 2010, 94.)

IAS 18:n liitteessä otetaan kantaa kauppatapaan jota kutsutaan bill and hold –menettelyksi. Siinä ostajan pyynnöstä siirretään toimitusta, mutta omistusoikeus tavarahan siirtyy ostajalle ja ostaja hyväksyy laskun. Tällaisissa tapauksissa tuotot voidaan kirjata, jos toimituksen toteutuminen on todennäköistä, tavara on käytettävissä, yksilöitävissä ja toimitusvalmis myynnin tuloutushetkellä sekä ostaja on antanut luvan toimituksen siirtämiselle ja kaupassa käytetään tavanomaista maksuehtoa. (Anttila ym. 2010, 96.)

Toimitukset joihin sisältyy ehtoja, voivat mahdollisesti olla tuloutuskypsiä vasta sen jälkeen kun kyseiset ehdot täyttyvät. Tavarahan myynti asennettuna voi olla tällainen ehto, jolloin tuotot voidaan kirjata vasta kun ostaja on hyväksynyt toimituksen. Ainoastaan siinä tapauksessa, että asennus on luonteeltaan helppo tai toimituksen tarkastus ja hyväksyntä on vain sopimuksen hinnan lopullista määräämistä varten. (Anttila ym. 2010, 96.)

Osamaksukaupassa myynti tuloutetaan suoriteperiaatteen mukaisesti, kun tavara toimitetaan. Toimitus tapahtuu kun asiakas on maksanut viimeisen erän osamaksusta. Jos kokemukseen nojaten tiedetään, että tällaiset kaupat toteutuvat, voidaan myynti tulouttaa, edellyttäen tavarantoimittajan käytettävissä, yksilöitävissä ja toimitusvalmiina asiakkaalle. (Anttila ym. 2010, 97.)

## 2.5 Tulevia muutoksia tuloutukseen

Viime vuosina on tapahtunut taloudellisessa raportoinnissa merkittäviä muutoksia. Huomattavin muutos on IFRS –standardien käyttöönoton yleistymisen eri puolilla maailmaa. Monin paikoin on jo muutaman vuoden ajan sovellettu IFRS -standardeja ja vuonna 2012 on tulossa mukaan uusia käyttäjiä. Ainakin Kanada, Australia, Uusi-Seelanti, Etelä-Afrikka, Israel ja Venäjä ovat siirtyneet tai siirtymässä IFRS:n käyttöön, mutta tärkein maa tässä suhteessa on Yhdysvallat. Edut, jotka kansainvälinen ja yhtenäinen tilinpäätöskäytäntö tuo mukanaan, korostuvat mikäli USA hyväksyy IFRS -tilinpäätökset omilla markkinoillaan, sillä EU ja USA vastaavat yhdessä jopa 70 prosentista koko maailman pääomamarkkinoista. Yhdysvalloissa ei ole vielä tehty päätöstä IFRS:n käyttöönotosta, mutta todennäköisenä pidetään vuotta 2016. Siihen asti jatketaan IFRS:n ja US GAAP:n yhdenmukaistamista. Myös monet maat, kuten Japani, Intia ja Kiina, ovat soveltaneet omia kirjanpitostandardejaan IFRS:ää vastaavaksi. IFRS -standardien käyttö on nopeuttanut kirjanpito-standardien uudistamista maailman suurimmilla markkinoilla. (Anttila ym. 2010, XXII; Reuters 2012, hakupäivä 7.5.2012; Tilisanomat 2011, hakupäivä 7.6.2012.)

IASB (International Accounting Standards Board) ja US FASB (US Financial Accounting Standards Board) ovat tehneet yhteisprojektina kehitystyötä standardeihin. IASB ja FASB ovat julkaisseet marraskuussa 2011 toisen luonnoksen myynnin tulouttamista koskevasta standardista. Kommentointiaika tähän standardiin päättyi maaliskuussa 2012 ja standardiluonnoksen kehittämisestä alustavia päätöksiä odotetaan kesäkuussa 2012. Uusi standardi arvioidaan julkaistavan vuoden 2012 aikana ja sitä sovellettaisiin aikaisintaan 1.1.2015 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Standardin voimaantulo on joka tapauksessa takautuva, eli vertailuvuoden aloittava tase on oikaistava. (Ernst & Young 16.5.2012, sähköpostiviesti).

”Standardiluonnoksessa pääperiaate on, että myyntitulojen kirjaamistapa kuvastaisi vastikkeen määrää, jonka yhteisö odottaa saavansa myymistään tuotteista ja palveluista” (Maaliskuu IFRS-tiedote, E&Y, 20.03.2012). Myyntituloon määrän ja tuloutushetken tarkastelu pohjautuu viisivai-

heiseen prosessiin, jossa merkittävässä määrin vaaditaan johdon harkintaa ja arviointia liiketapah-tuman hinnan määrittämisessä ja kohdistamisessa suoritusvelvoitteille. Arvioinnissa tulee ottaa huomioon varsinaisten sopimusehtojen ohessa vallitsevat tosiasiat ja olosuhteet pitäen sisällään myös epäsuorat sopimusehdot. (Ernst & Young 16.5.2012, sähköpostiviesti).

Osatuloutuksen soveltaminen, sopimukseen sisältyvien erillisten suoritusvelvoitteiden tulouttami-nen ja lisenssien tulouttaminen ovat osa-alueita joihin voi tulla merkittäviä muutoksia nykykäytän-töön verraten. Esitettävien liitetietojen määrä lisääntyy ja yhteisön odotetaan esittävän aikaisem-paa yksityiskohtaisempia liitetietoja. (Ernst & Young 16.5.2012, sähköpostiviesti).



### 3 INCOTERMS

Incoterms® -toimituslausekkeet ovat yritysten välisessä kansainvälisessä tavarakaupassa noudatettujen käytäntöjen määritelmiä. Toimituslausekkeet kuvaavat tavarantoimitukseen liittyviä kauppasopimuksen osapuolten eli myyjän ja ostajan välisiä velvollisuuksia sekä kustannusten jakoa ja riskin siirtymistä heidän välillään. (ICC 2010, 5.)

Incoterms on laajimmin hyväksytty kaikista toimitusehtolausekekokoelmista ulkomaankaupassa. Incoterms -toimituslausekkeet laaditaan yhteistyössä Kansainvälisen kauppakamarin (International Chamber of Commerce) ja yritysasiantuntijoiden kanssa. Toimituslausekkeiden tarkoituksena on helpottaa yritysten jokapäiväistä toimintaa, tuoda kustannussäästöjä sekä edesauttaa riskienhallinnassa. Lausekkeita käytetään pääsääntöisesti ulkomaankaupassa, joissa tavara ylittää kansainväliset rajat. Toimituslausekkeilla on määritelmän lisäksi nimi sekä kolmikirjaiminen lyhenne. Aika ajoin tehtyjen muutosten vuoksi on tärkeää varmistua siitä, osapuolten sisällyttäessä Incoterms -lausekkeen kauppasopimukseensa, että sopimuksessa viitataan voimassaolevaan versioon sekä lauseke on määritelty erittäin selvästi, esimerkiksi FCA, Tutkijantie 8, Oulu, Suomi Incoterms®2010. (ICC 2010, 5.)

Toimituslausekkeet ovat tärkeä ja oleellinen osa kauppasopimusta. Toimituslausekkeissa ei kuitenkaan määritellä hintaa, maksuehtoja, tavarantoimitusta tai sopimusrikkomuksen seuraamuksia, vaan kauppasopimuksen ehdot tai lainsäädäntö säätelevät ne. Incoterms -lausekkeet kertovat kuitenkin, että kumpi kauppasopimuksen osapuolista on velvollinen hoitamaan vakuutukset ja kuljetussopimukset. Paikalliset pakottavat lainsäädännöt voivat ohittaa kauppasopimuksen ja sen myötä Incoterms -lausekkeen. (ICC 2010, 5-10.)

Toimituslausekkeita on uudistettu vuodesta 1936 lähtien säännöllisin väliajoin vastaamaan senhetkistä kaupankäynnin kehitystä. Uudistukset on tehty vuosina 1953, 1967, 1976, 1980, 1990 ja 2000. Tällä hetkellä voimassa olevat uudistetut toimituslausekkeet on julkaistu maailmanlaajuisesti 2010 ja ne astuivat voimaan 1.1.2010. Incoterms 2010 ehdoissa on huomioitu uudistunut sähköinen tiedonvälitys ja tekniset menetelmät sekä ulkomaankauppaa käyville osapuolille asetettujen tavaraliikenteen turvallisuutta koskevat velvollisuudet. Aikaisemmin toimituslausekkeita oli kolmetoista, mutta uudistetussa toimituslausekekokoelmassa niitä enää on yksitoista lausekettä. Vanhat lausekkeet DAF, DES, DEQ ja DDU on korvattu uusilla lausekkeilla DAT ja DAP (ICC

2010, 5-10). Incoterms –lausekkeiden laatijat ovat vakuuttaneita, että toimituslausekkeiden kehityssuunta on oikea, sillä kauppiat ovat alkaneet käyttää niitä myös kotimaisissa kauppasopimuksissa. Incoterms -lausekkeiden suosion kasvusta kertoo myös USA:n halu käyttää lausekkeitä kotimaan kaupassa mieluummin kuin UCC:n (U.S.Chamber of Commerce) laivaus- ja toimituslausekkeitä (Lukander & Ruohola Oy Asianajotoimisto 2012, hakupäivä 11.5.2012). Suomessa on käytössä myös Finnterms, kotimaisen kaupan toimituslausekkeet, jotka on laadittu Suomen Logistiikkayhdistyksen aloitteesta. Yhtymäkohtia Incoterms -lausekkeisiin on runsaasti, vaikka Finnterms –lausekkeet ovat itsenäisiä (Lähivakuutus 2012, hakupäivä 7.6.2012).

Näkyvin käytännön muutos Incoterms 2010 päivityksessä on toimituslausekkeiden jako kahteen ryhmään, kaikki kuljetusmuodot ja vesikuljetukset. Lausekkeiden jaottelu on tärkeä, koska vesikuljetuksissa käytettäviä merikuljetuslausekkeitä (FAS, FOB, CFR, CIF) tulee koskaan valita tilanteessa, jossa kuljetus tapahtuu muutoin kuin vesitse (Lukander & Ruohola Oy Asianajotoimisto 2012, hakupäivä 11.5.2012). Ensimmäisessä ryhmässä on seitsemän lausekettä jotka sopii kaikkiin kuljetusmuotoihin, vaikka käytettäisiin useampaa kuin yhtä kuljetusmuotoa sekä myös siinäkin tapauksessa, jos vesikuljetus on osa kuljetuskokonaisuutta. Toisessa ryhmässä on neljä kappaletta niin sanottuja ”merilausekkeitä”, missä toimituskohta ja – paikka, johon tavara kuljetetaan ovat molemmat satamassa. (ICC 2010, 6-7.)

TAULUKKO 1. Incoterms 2010, Pic 2 Fly, hakupäivä 11.5.2012

INCOTERMS 2010											
SERVICES	Rules for any mode or modes of transport							Rules for sea and inland waterway transport			
	EXW	FCA	CPT	CIP	DAT	DAP	DDP	FAS	FOB	CFR	CIF
	Ex Works	Free Carrier	Carriage Paid To	Carriage & Insurance Paid To	Delivered at Terminal	Delivered at Place	Delivered Duty Paid	Free Alongside Ship	Free on Board	Cost & Freight	Cost, Insurance & Freight
	Who Pays	Who Pays	Who Pays	Who Pays	Who Pays	Who Pays	Who Pays	Who Pays	Who Pays	Who Pays	Who Pays
Export Packing	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller
Marking & Labeling	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller
Block and Brace	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Export Clearance (License, EI/AES)	Buyer	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller
Freight Forwarder Documentation Fees	Buyer	Buyer	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Buyer	Buyer	Seller	Seller
Inland Freight to Main Carrier	Buyer	2	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller
Origin Terminal Charges	Buyer	Buyer	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Buyer	Seller	Seller	Seller
Vessel Loading Charges	Buyer	Buyer	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Buyer	Seller	Seller	Seller
Ocean Freight / Air Freight	Buyer	Buyer	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Buyer	Buyer	Seller	Seller
Nominate Export Forwarder	Buyer	Buyer	Seller	Seller	Seller	Seller	Seller	Buyer	Buyer	Seller	Seller
Marine Insurance	3	3	3	Seller	3	3	3	3	3	3	Seller
Unload Main Carrier Charges	Buyer	Buyer	4	4	Seller	Seller	Seller	Buyer	Buyer	4	4
Destination Terminal Charges	Buyer	Buyer	4	4	4	Seller	Seller	Buyer	Buyer	4	4
Nominate On-Carrier	Buyer	Buyer	5	5	5	5	Seller	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer
Security Information Requirements	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer
Customs Broker Clearance Fees	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Seller	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer
Duty, Customs Fees, Taxes	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Seller	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer
Delivery to Buyer Destination	Buyer	Buyer	5	5	5	5	Seller	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer
Delivering Carrier Unloading	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer	Buyer

Incoterms -lausekkeet jaetaan myös niiden alkukirjaimien mukaan neljään pääryhmään, jotka ovat E-, F-, C- ja D-ryhmä. E-ryhmässä, Ex Works, myyjällä on varsin vähän velvollisuuksia kauppaan liittyvien kustannusten, toimenpiteiden ja kuljetusriskien osalta. Myyjän velvollisuudet lisääntyvät asteittain F- ja C-lausekkeita käytettäessä. C-ryhmään kuuluvien lausekkeiden ehdoissa myyjä maksaa rahdin, mutta vastuu on ostajalla. Myyjä sitoutuu joihinkin tavarantoimituksen jälkeisiin velvoitteisiin. D-ryhmässä tavara luovutetaan ostajan luona, mikä merkitsee sitä, että kustannukset vakuutuksista, kuljetuksista jne. kuuluvat myyjälle.

Osapuolet voivat sopia kauppasopimuksessa noudatettavasta lainsäädännöstä, mutta jos siitä ei ole erikseen sovittu otetaan käyttöön Incoterms:n ryhmäjaon mukainen käytäntö. F- ja C-ryhmän lausekkeiden osalta sovelletaan myyjän maan lainsäädäntöä, koska toimitus tapahtuu lähtömaassa. D-ryhmän lausekkeiden käytössä toimitus tapahtuu määrämaassa, jolloin pätee ostajan maan lainsäädäntö. (Lukander & Ruohola Oy Asianajotoimisto 2012, hakupäivä 11.5.2012; hakupäivä 10.5.2012; Rätty 2.11.2010, koulutus).

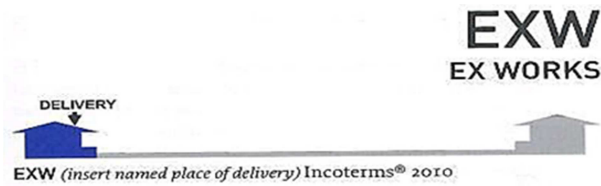
Myyjän ja ostajan velvollisuudet esitetään peiliperiaatteen mukaisesti, jolloin A-artikloissa ovat myyjän velvollisuudet ja B-artikloissa ovat ostajan velvollisuudet. Myyjä ja ostaja saattavat hoitaa nämä velvollisuudet itse tai teettää ne alihankkijoilla, kuten rahdinkuljettajilla, huolitsijoilla tai muil-

la myyjän tai ostajan tarkoitusta varten nimeämällä henkilöillä. Taulukossa 2 on tarkemmin velvollisuuksien jaottelu näihin artikloihin. (Räty 2.11.2010, koulutus).

TAULUKKO 2. Velvollisuuksien jakautuminen. Helsingin seudun kauppakamarin koulutus 2.11.2010

<b>Velvollisuuksien jakautuminen</b>	
<b>A Myyjän velvollisuudet</b>	<b>B Ostajan velvollisuudet</b>
A1 Myyjän yleiset velvollisuudet	B1 Ostajan yleiset velvollisuudet
A2 Lisenssit, luvat, turvallisuus selvitykset ja muut mahdollisuudet	B2 Lisenssit, luvat, turvallisuus selvitykset ja muut mahdollisuudet
A3 Kuljetus- ja vakuutus sopimukset	B3 Kuljetus- ja vakuutus sopimukset
A4 Toimitus	B4 Toimituksen vastaanotto
A5 Riskin siirtyminen	B5 Riskin siirtyminen
A6 Kustannusten jakautuminen	B6 Kustannusten jakautuminen
A7 Ilmoitus ostajalle	B7 Ilmoitus myyjälle
A8 Toimitusasiakirjat	B8 Todiste toimituksesta
A9 Tarkastaminen - pakkaus - merkintä	B9 Tavarankäytön tarkastus
A10 Avustaminen ja kustannukset tiedon saannissa.	B10 Avustaminen ja kustannukset tiedon saannissa

### 3.1 EXW - EX Works



EXW- lauseke tarkoittaa, että tavara on erotettuna ostajalle. Toimituslausekkeen mukaisesti tavara luovutetaan myyjän luona, joten pääasialliset velvollisuudet toimituksessa ovat ostajalla. Tässä ryhmässä myyjällä on vähimmäisvelvollisuudet kustannuksista ja riskeistä, joten sitä tulee sen vuoksi käyttää harkiten. Lauseke sopii kaikille kuljetusmuodoille, myös yhdistetyille kuljetusmuodoille. Sitä käytetään kotimaan kaupassa, kun taas kansainvälisessä kaupassa toimii paremmin FCA. (ICC 2010, 15-21.)

Myyjän tulee toimittaa ostajalle kauppasopimuksen mukaisesti tavara ja kauppalasku sekä sopimuksen mahdollisesti määrätty muu näyttö siitä että toimitus vastaa sopimusta. EX Works lausekkeen mukaan tavara on toimitettu ostajalle, kun myyjä on erottanut tavaran asiakkaan käyttöön tiloissaan tai muussa nimetyssä paikassa, esimerkiksi myyjän varastossa. Toimituskohta nimetyllä toimituspaikalla täytyy olla määriteltynä tarkasti, koska riskit ja kustannukset ovat siihen asti myyjän vastuulla. Ostaja vastaa kaikista kustannuksista ja riskeistä mitä tavaran kuljetuksesta määrättyltä toimituspaikalta koituu. Ostajan vastuulle kuuluu vakuuttaa tavara. (ICC 2010, 15-21; Fennia 2012, hakupäivä 5.6.2012).

Myyjällä ei ole velvollisuuksia osallistua tavaran lastaukseen, vaikka hän pystyisi siihen ostajaa paremmin. Jos myyjä kuitenkin lastaa tavaran, hän tekee sen ostajan kustannuksella ja vastuulla. Myyjän täytyy toimittaa ostajalle tarvittavat tiedot, jotta tämä voi vastaanottaa tavaran. Tavaraa viedessä rajojen yli myyjällä on vain velvollisuus avustaa ostajaa vientimuodollisuuksissa, ei järjestää vientiselvitystä. Myyjän tulee kuitenkin tarvittaessa, ostajan pyynnöstä ja tämän kustannuksella, avustaa niiden asiapapereiden ja tietojen hankkimisessa, jotka ostaja tarvitsee tavaran lopulliseen määränpäähän kuljettamista varten. Myyjän tulee huomioida, että myös ostajalla on rajoitettu velvollisuus antaa tietoja tavaran viennistä, joita myyjä voi tarvita verotusta ja tilastointia varten. (ICC 2010, 15-21.)

### 3.2 FCA - Free Carrier



Vapaasti rahdinkuljettajalla, tarkoittaa että myyjä toimittaa tavaran rahdinkuljettajalle. Tähän ryhmään kuuluvissa toimituslausekkeiden ehdoissa myyjä maksaa rahdin, mutta vastuu on ostajalla. FCA -lausekkeessa myyjän tulee toimittaa ostajalle kauppasopimuksen mukaisesti tavara ja kauppalasku sekä sopimuksessa mahdollisesti määrätty muu näyttö siitä että toimitus vastaa sopimusta. Myyjän toimitusvelvollisuus on täytetty ja vastuu tavarasta siirtyy ostajalle, kun myyjä luovuttaa tavaran ostajan nimeämälle rahdinkuljettajalle tai muulle henkilölle myyjän omissa tiloissaan tai muussa sovitussa, tarkasti määrättyssä paikassa. Myyjän tulee vakuuttaa tavara rahdinkuljettajalle asti ja ostajan siitä eteenpäin. (ICC 2010, 23-31; Fennia 2012, hakupäivä 5.6.2012).

FCA -toimituslausekkeessa edellytetään myyjän hoitavan vientiselvitykset omalla vastuullaan ja kustannuksilla, kun se on tarpeellista. Myyjän velvollisuuksiin ei lueta tavaran tuontiselvitystä, tuontitullin maksua tai muita tuontimuodollisuuksia, vaan ne kuuluvat ostajan velvollisuuksiin. (ICC 2010, 23-31.)

### 3.3 CPT - Carriage Paid To



Kuljetus maksettuna tarkoittaa, että myyjän toimitusvelvollisuus on täytetty, kun hän on luovuttanut tavaran nimeämälleen rahdinkuljettajalle tai muulle henkilölle sovitussa paikassa. Myyjän velvollisuuksiin kuuluu sopimuksen solmiminen rahdinkuljettajan kanssa sekä maksaa rahti tavaran kuljettamisesta sovittoon määräpaikkaan. Myyjän tulee vakuuttaa tavara rahdinkuljettajalle asti, mutta hänellä ei ole velvoitetta sopia vakuutussopimusta ostajaan nähden. Hänen tulee kuitenkin antaa tarvittavat tiedot ostajalle jotta tämä voi ottaa vakuutuksen. Tässä lausekkeessa

riskin siirtyminen ja kustannusten jakautuminen myyjän ja ostajan välillä tapahtuu eri paikoissa. Kauppasopimuksessa tulee olla erittäin tarkasti määrätty toimituspaikka, missä vastuu ja riskit siirtyvät myyjältä ostajalle sekä myös määräpaikka mihin myyjän on solmittava ja maksettava kuljetussopimus. (ICC 2010, 33-39.)

Jos on tavanomaista tai ostaja sitä vaatii, niin myyjän on toimitettava omalla kustannuksellaan viipymättä kuljetusasiakirjat tai asiakirjat sovitusta kuljetuksesta. Jos osapuolet eivät ole sopineet tietystä toimituspaikasta ja määräpaikkaan kuljettamisessa käytetään useampaa rahdinkuljettajaa, voidaan olettaa, että myyjän vastuu päättyy kun hän on luovuttanut tavarankuljettajalle myyjän valitsemassa paikassa, jossa ostajalla ei ole valvontaa. Jos riski halutaan siirtyvän myöhemmässä vaiheessa myyjältä ostajalle, siitä on sovittava kauppasopimuksessa. (ICC 2010, 33-39.)

Myyjän edellytetään hoitavan omalla vastuullaan ja kustannuksillaan tavarankuljetukseen tarvittavat luvat ja muodollisuudet, kuten vientilisenssit ja tullimuodollisuudet, ennen tavarankuljetusta jonkun maan kautta. Tavarankuljetukseen ja kuljettamiseen jonkin maan kautta aiheutuneet kustannukset, kuten verot, tullit ja muut maksut, eivät kuulu myyjän velvollisuuksiin, vaan ne hoidetaan ostajan puolesta. Ostajan kuuluu maksaa kaikki tavarasta aiheutuneet kustannukset, kun myyjä on toimittanut tavarankuljetuksen edellä mainituilla tavalla. (ICC 2010, 33-39; Fennia 2012, haku päivä 5.6.2012).

### 3.4 CIP - Carriage and Insurance Paid to



Kuljetus ja vakuutus maksettuna tarkoittaa, että myyjä on luovuttanut tavarankuljettajalle tai muulle henkilölle nimetyssä paikassa, joka on sovittu ostajan kanssa. Myyjän kuuluu solmia kuljetussopimus sekä maksaa rahti sovitun määränpäähän. Vakuutus sopimus tavarankuljetuksen tai vahingoittumisen varalle kuljetuksen aikana solmii myyjä. Myyjän on täyttävä ehtojen mukaisen vakuutusvelvollisuutensa jo ottamalla vähimmäissuojan, joten jos ostaja haluaa laajemman vakuutussuojan, on hänen sovittava siitä myyjän kanssa tai hoidettava

vakuutusjärjestelyt itse. Ostajan pyynnöstä ja kustannuksella myyjän on tarpeen vaatiessa hankittava sota- ja lakkovakuutus. (ICC 2010, 41-51; Fennia 2012, hakupäivä 5.6.2012).

Tässä lausekkeessa on myös kaksi kriittistä pistettä, jotka koskettavat riskin siirtymistä ja kustannusten jakautumista myyjän ja ostajan välillä. Sopimuksissa osapuolten välillä tulee olla tarkoin määriteltynä sekä toimituspaikka, jossa riski siirtyy ostajalle, että määräpaikka jonne myyjän on solmittava kuljetussopimus. Kun kuljetuksessa käytetään useampaa rahdinkuljettajaa ja osapuolet eivät ole sopineet toimituspaikasta, katsotaan riskin siirtyneen ostajalle kun myyjä luovuttaa tavarat ensimmäiselle rahdinkuljettajalle kohdassa, joka on myyjän valittavissa ja ostajalla ei ole valvontaa. Riskin siirtymisestä myöhempään ajankohtaan, esimerkiksi lentokentällä, on osapuolten sovittava erikseen kauppasopimuksessa. (ICC 2010, 41-51.)

Toimituslauseke edellyttää että myyjä tarvittaessa tavarat vientiä varten, eli hoitaa omaan lukuun vientilisenssit tai muut viralliset luvat ja kaikki tullimuodollisuudet, jotka ovat tarpeen tavarat vientiä ja ennen toimitusta jonkin maan kautta kuljettamista varten. Jos on tavanomaista tai ostaja sitä vaatii, niin myyjän on toimitettava omalla kustannuksellaan viipymättä kuljetusasiakirjat tai asiakirjat sovittuun kuljetukseen. Myyjän tulee kuitenkin tarpeen vaatiessa avustaa ostajaa tämän pyynnöstä niiden asiakirjojen ja tietojen hankkimisessa, jotka ostaja tarvitsee tavarat vientiä, tuontia ja lopulliseen määrään päihin kuljettamista varten. Ostajan vastuulla ja kustannuksella on hoitaa tarvittavat asiakirjat ja muodollisuudet jotka tavarat maahantuonti ja kuljetus jonkun maan kautta vaatii. (ICC 2010, 41-51.)

### 3.5 DAT - Delivered At Terminal



Toimitettuna terminaalissa tarkoittaa, että myyjä toimittaa tavarat kuljetusvälineestä purettuna ostajan käytettäväksi, sovittuun terminaalissa nimetyssä määräpaikassa tai –satamassa. Terminaali käsitteenä voi tarkoittaa varastoa, laituria, konttipihaa, tie-, rautatie-, tai lentoterminaalia. Myyjä vastuulla on kaikki riskit siihen asti, että tavara on purettuna terminaaliiin nimetyllä määräpaikalla. Kauppasopimuksessa tulee olla täsmennettynä tarkoin terminaali ja mahdollisesti myös



erityinen toimituskohta terminaali-alueella sovitulla määräpaikalla tai –satamassa, koska myyjän velvollisuus on tehdä kuljetussopimus juuri tuohon paikkaan. Myyjän tulee vakuuttaa tavara määräpaikkaan asti. (ICC 2010, 53-59; Fennia 2012, hakupäivä 5.6.2012).

Myyjän edellytetään omalla kustannuksella tarvittaessa hoitavan tavarantoimitukseen liittyvät muodollisuudet ja toimenpiteet. Myyjän tulee kuitenkin tarpeen vaatiessa avustaa ostajaa tämän pyynnöstä niiden asiapapereiden ja tietojen hankkimisessa, jotka ostaja tarvitsee tavarantoimitusta, tuontia ja lopulliseen määränpäähän kuljettamista varten. Tavarantoimitukseen liittyvät selvitykset, tullit ja muut tuontimuodollisuudet kuuluvat ostajan vastuulle ja kustannukselle. Ostajan kuuluu tarvittaessa ja hyvissä ajoin avustaa myyjää tämän pyynnöstä, vastuulla ja kustannuksella asiapapereiden ja tietojen hankkimisessa, jotka ovat myyjälle tarpeellisia tavarantoimitusta, vientiä ja jonkun maan kautta kuljetusta varten. (ICC 2010, 53-59.)

### 3.6 DAP - Delivered At Place



Toimitettuna määräpaikalle tarkoittaa kun myyjä on toimittanut tavarantoimituksen ostajan käytettäväksi nimettyyn määräpaikkaan kuljetusvälineestä purettavaksi. Kaikki kuljetuksen aikaiset riskit, kunnes tavara on toimitettu nimettyyn paikkaan, kantaa myyjä yksin. Kauppasopimuksessa on tärkeää mainita toimituskohta sovitussa määräpaikassa tarkasti, koska myyjän tulee tehdä kuljetussopimus juuri tuohon paikkaan ja hän kantaa myös riskin siihen saakka. Myyjän tulee vakuuttaa tavara määräpaikkaan asti. Jos kuljetussopimuksen perusteella myyjälle tulee kustannuksia esimerkiksi tavarantoimituksen purkamisesta määräpaikassa tai sen jälkeen, ei hän ole oikeutettu perimään niitä ostajalta. (ICC 2010, 61-67; Fennia 2012, hakupäivä 5.6.2012).

Myyjällä on tarvittaessa velvollisuus vientiselvittää tavara. Myyjän tulee kuitenkin tarpeen vaatiessa avustaa ostajaa tämän pyynnöstä niiden asiapapereiden ja tietojen hankkimisessa, jotka ostaja tarvitsee tavarantoimitusta, tuontia ja lopulliseen määränpäähän kuljettamista varten. Ostajan vastuulla on tavarantoimitusta varten hoitaa tarvittavat tullimuodollisuudet ja maksaa tullit. Ostajan kuuluu tarvittaessa ja hyvissä ajoin avustaa myyjää tämän pyynnöstä, tämän vastuulla ja

kustannuksella asiapapereiden ja tietojen hankkimisessa, jotka ovat myyjälle tarpeellisia tavarankuljetusta, vientiä ja jonkun maan kautta kuljetusta varten. (ICC 2010, 61-67.)

### 3.7 DDP - Delivered Duty Paid



Toimitettuna tullattuna tarkoittaa, että myyjä toimittaa tavarankuljetuksen ostajalle nimettyyn määräpaikkaan asettamalla sen saapuneesta kuljetusvälineestä purettavaksi. Myyjä kantaa kaikki kustannukset ja riskit tavarankuljetuksesta määräpaikkaan. Osapuolten kuuluu määrittellä sopimuksella mahdollisimman tarkoin määräpaikka, sillä myyjä kantaa kaikki riskit ja kustannukset tavarankuljetuksesta määräpaikkaan. Myyjän tulee solmia kuljetussopimus ja vakuuttaa tavara juuri tuohon nimettyyn paikkaan. Jos kuljetussopimuksen perusteella myyjälle tulee kustannuksia esimerkiksi tavarankuljetuksesta määräpaikassa tai sen jälkeen, ei hän ole oikeutettu perimään niitä ostajalta. (ICC 2010, 69-75.)

Myyjän velvollisuus on tuonti- ja vientiselvittää tavara, maksaa vienti- ja tuontitullit sekä hoitaa kaikki tullimuodollisuudet. Tuonnin yhteydessä maksettava arvonlisävero tai muu vero lankeaa myyjän maksettavaksi, ellei kauppasopimuksessa ole muuta sovittu. Jos arvonlisävero halutaan ostajan maksettavaksi, asia on tuotava selvästi esille täydentämällä lauseketta vastaavasti "DDP. VAT unpaid. DDP- lausekkeessa myyjällä on enimmäisvelvollisuudet, verrattuna muihin toimituslausekkeisiin. Tätä lauseketta ei tule käyttää, jos myyjä ei pysty tuontiselvitykseen joko suoraan tai välillisesti. Osapuolten niin halutessaan, että ostaja vastaa kaikista tuontimuodollisuuksien kustannuksista ja riskeistä, tulisi heidän käyttää lauseketta DAP. (ICC 2010, 69-75; Fennia 2012, hakupäivä 5.6.2012).

## 4 YRITYKSEN TULOUTUSKÄYTÄNTÖ

Elektrobit Oyj on informaatioteknologiakonserni, jonka toimialana on auto- ja elektroniikkateollisuuden ohjelmistojen, laitteiden ja muiden tuotteiden suunnittelu, valmistus ja myynti, tuotekehitys- ja muiden palveluiden tuottaminen sekä muu teollinen toiminta. (Kauppalehti, hakupäivä 28.5.2012). Yhtiö voi hallinnoida tuote- ym. oikeuksia sekä harjoittaa tutkimus- ja tuotekehitystoimintaa, arvopapereiden ja kiinteistöjen hallintaa ja kauppaa sekä muuta sijoitustoimintaa. Elektrobit konsernissa työskenteli vuoden 2011 lopussa noin 1 600 henkilöä maailmanlaajuisesti. Yrityksen liikevaihto vuonna 2011 oli 162,18 miljoonaa euroa ja kasvua edelliseen vuoteen oli 0,2 prosenttia. Konsernin raportointi perustuu kahteen toimintasegmenttiin, jotka ovat Automotive ja Wireless. Raportoinnin muut toiminnot koostuvat emoyhtiön palveluista ja tukitoiminnoista. (EB 2012, hakupäivä 29.5.2012).

Konsernin emoyritys on Elektrobit Oyj, joka on osakemarkkinoilla toimiva julkinen osakeyhtiö, joka on listautunut Helsingin Pörssissä. Toiminta pörssiyhtiönä antaa tiukasti säädellyn ympäristön yrityksen toimintaan, kuten kirjanpitoikäntöihin sekä ulkoiseen ja sisäiseen raportointiin. Elektrobit Oyj noudattaa pörssiyhtiöiden mukaista lainsäädäntöä ja siten myös raportoi IFRS:n mukaisesti. Elektrobit Oyj:n ollessa kansainvälinen konserniyritys, sen tytäryhtiöt raportoivat sijainti maansa kirjanpitolain mukaisesti. Yritys harjoittaa myös tyttäriensä kautta kansainvälistä kauppaa, joten Incoterms -lausekkeet auttavat tavarakaupassa määrittämään vastuiden, riskien ja kustannusten jakautumisessa.

Elektrobit Oyj:ssä noudatetaan kvartaalitaloutta, mutta käytännössä yrityksessä tehdään kuitenkin joka kuukausi pienimuotoinen tilinpäätös. Kuukausittaisen- ja neljännesvuosiraportoinnissa on eroja vain ulkopuolisten sijoittajien kannalta tärkeiden lukujen raportoinnissa. Yrityksellä on kuukausittaiseen raportointiin laadittu aikataulu, jota jokainen Elektrobit konserniin kuuluva yritys noudattaa. Kuukausittainen raportointiaikataulu on tiukka, jotta konserniin kuuluvien yritysten raportoivat luvut saadaan kasattua konsernitasolla yhteen analysoitavaksi. Raportointiaikataulu on määritelty päivätasolla, koska Elektrobit konserniin kuuluu yrityksiä jotka sijoittuvat eri aikavyöhykkeelle. Yrityksellä raportoidaan sisäisesti yritystasolla, management -tasolla sekä ulkoisesti sijoittajien näkökulman, IFRS:n mukaisesti.

Konsernin ollessa monikansallinen, jokainen yritys noudattaa sen maan kirjanpitolakia, jossa sijaitsee. Konserniraportoinnissa käytetään apuna IBM:n Cognos Controller työkalua, johon jokainen EB:n yritys raportoi kuukausittain kirjanpidostaan saamansa luvut. Tässä ohjelmassa yhdenmukaistetaan tilitasolla IFRS:n raportoinnin mukaisesti eri maissa sijaitsevien EB:n yritysten kirjanpidot ja raportoidaan kvartaaleittain yritykselle tärkeitä tunnuslukuja sekä liitetiedoissa tarvittavia tietoja. Konsernin yritysten tilinpäätökseen liittyvät erät arvostetaan kunkin yrityksen pääasiallisen toimintaympäristön valuuttaan (toimintavaluutta). Niiden konserniyhtiöiden, joiden toiminnallinen valuutta ei ole euro, tuloslaskelmat muunnetaan euroiksi tilikauden keskipäivillä ja taseet tilinpäätöspäivän kursseilla. Cognos Controller ohjelmistosovelluksen avulla konserni nostaa omat lukunsa ja raporttinsa, jotka se sitten raportoi myös ulkoisesti, sijoittajien käyttöön.

Yrityksessä harjoitetaan kansainvälistä tavarakauppaa, jossa Incoterms eli kansainväliset toimituslausekkeet auttavat oikea-aikaisen tulouttamisen ajoittamisessa. Varsinkin tilinpäätöshetkien, joita ovat kvartaali-, puolivuotis- ja vuotuinen tilinpäätös, raportoinnissa noudatetaan erityistä varovaisuutta myyntien tulouttamisessa. Yrityksessä huomioidaan toimituslausekkeiden ohessa myös kirjanpitolain säännökset, jotka koskevat myynnin oikea-aikaista tulouttamista.

Myyntiprosessi käynnistyy, kun liiketoiminnan osalta on tehty kauppasopimus asiakkaan kanssa. Kauppasopimuksessa on sovittu tavaran toimitukseen vaikuttavat seikat, kuten toimituksen sisältö, toimitusajankohta, hinta, toimituslauseke, maksuehto, valuutta jne. Myyntiosasto ja logistiikka hoitavat tavarantoimituksen asiakkaalle ja ilmoittavat talousosastolle, kun asiakasta voi laskuttaa. Talousosasto tarkistaa, että tavarat ovat toimituslausekkeen mukaisesti toimitettu asiakkaalle ennen kuin laskutetaan asiakasta. Toimituksen todentamisessa apuna ovat muun muassa logistiikan toimittamat rahtikirjat ja joissakin tapauksissa myös kauppakirjat.

Yrityksessä on käytössä ohjeistus, jossa kehoitetaan EU:n (Euroopan Unionin) sisäisessä tavarakaupassa käyttämään toimitusehtoja EXW, FCA, CPT ja DDP. Näiden toimituslausekkeiden käytön syynä on yrityksen periaate, jossa kuljetuksesta aina vastaa kokonaisuudessaan myyjä tai ostaja. Jos halutaan, että ostaja vastaa kuljetuksesta kokonaan valitaan joko EXW tai FCA. Kun taas myyjä vastaa kuljetuksesta alusta loppuun valitaan toimituslauseke CPT tai DDP. Euroopan Unionin ulkoisessa kaupassa on ohjeistettu toimituslausekkeiden EXW, FCA, DAP ja CPT käyttö. CPT –lauseketta käytetään, kun myyjä maksaa rahdin, mutta vastuu halutaan siirtää heti myyjältä ostajalle. Yrityksessä hoidetaan aina tavaran vientitullaus. Näin varmistetaan, että yritys saa kaikki tarpeelliset vientitullausasiakirjat, joita tarvitaan mm. verottajaa varten arvonlisäverottoman

myynnin todentamiseksi. EU:n ulkopuolisessa kaupassa käytännössä käytetään aina FCA –lauseketta, vaikka kauppasopimuksessa olisikin EXW –lauseke, koska halutaan hoitaa vientitul- laus itse. DAP- ja DDP –lausekkeita ei suositella käytettävän, koska vastuu myyjältä ostajalle siirtyy vasta kun tavara luovutetaan määräpaikassa.

Myynnin tulouttamisessa huomioidaan myös kirjanpitolain mukaiset määräykset oikea-aikaisesta tulouttamisesta. Tämä tulee huomioida varsinkin silloin, kun on kyse ennakkolaskutuksesta. En- nakkolaskutuksessa on kyse laskun lähettämisestä asiakkaalle, ennen kuin tavara on toimitettu asiakkaalle. Ennakkolaskutus tapahtuu yleensä asiakkaan pyynnöstä. Tässä käytännössä on tärkeää myyntihenkilöstön, logistiikkaosaston ja taloushallinnon välinen kommunikointi, jotta myynti tulee tuloutettua oikea-aikaisesti.

Myös konserniyhtiöiden välillä harjoitetaan tavarakauppaa, jolloin on erittäin tärkeää, että konser- niyhtyksissä tavaratoimitukset käsitellään synkronoidusti. Myynnin oikea-aikaisessa tulouttami- sessa on haasteellisuutta kuukausien taitteessa, kun tavara on vielä matkalla. Tällöin tarkastel- laan toimituslausekkeiden määräytyksiä vastuiden, riskien ja kustannusten osalta sekä IFRS:n säädöksiä myyntien tuloutuskypsyydestä. Haasteellisuutta myynnin oikea-aikaisessa määrätyk- sessä lisää myös tavaratoimitusten lähettäminen toisesta konserniyhtyksestä suoraan loppu- asiakkaalle, jolloin se ei kierrä toisen konserniyhtyksen kautta lainkaan. Tällöin on selvitettävä rahtikirjojen, vienti ja tuontipapereiden avulla tarkoin tavaran liikkuminen ja sen sijainti tilinpää- töshetkellä.

Yrityksen toimiessa kansainvälisessä tavarakaupassa tulee esiin toimituksia, jotka vaativat huo- miota, jotta myynti tulee kirjattua oikealle kuukaudelle. Kussakin toimituslausekkeissa on tarkoin määritelty riskien, vastuiden ja kustannusten siirtyminen myyjän vastuulta ostajalle, jota tulee myös noudattaa kirjaimellisesti. Kirjanpitolaki on yhtenevä toimituslausekkeiden kanssa riskien, vastuiden ja kustannusten suhteen. Jos kauppasopimuksessa on osapuolten välillä sovittu jotain muuta kuin mitä toimituslausekkeet määrittävät, esimerkiksi myyjä on luvannut maksaa varastoin- tikustannukset ostajan puolesta, tulee tämä seikka ottaa huomioon myynnin oikea-aikaisessa tulouttamisessa. Tällöin on tärkeää selvittää ennen myynnin kirjausta, että kaikki myynnin tulout- tamiseen vaikuttavat seikat ovat toteutuneet. Kun toimitusten tuloutuskypsyydessä on epäselvyyt- tä, pyydetään näissä tapauksissa yrityksen tilintarkastajien kannanottoa.

Yrityksessä tavarakaupan ympärillä toimivien henkilöiden onkin tärkeää ymmärtää toimituslausekkeiden sisältö, jotta niitä käytettäisiin oikein. Yrityksessä kannustetaan työntekijöitä, jotka ovat jotenkin toimituslausekkeiden kanssa tekemisissä, käymään säännöllisesti koulutuksissa, joissa käsitellään toimituslausekkeiden muutoksia ja päivityksiä. Yrityksessä on myös käytäntö, että ne jotka ovat käyneet koulutuksessa jakavat saamansa tiedon pitämällä koulutustilaisuuden muillekin työntekijöille, joita aihealue koskettaa.

Yrityksellä ei ole tällä hetkellä tallennettuna tietoa yhteen paikkaan tavaratoimitusten tulouttamiseen vaikuttavista seikoista, vaan tieto täytyy joka kerta hakea eri lähteistä. Tällä hetkellä tarpeellisen tiedon hakeminen on aikaa vievää ja työlästä. Tämän tiedon saaminen ja sen mukainen toiminta on monelle yrityksessä työskentelevälle tarpeellista.

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tavoitteena oli kerätä tietoa myynnin oikea-aikaisesta tulouttamisesta IFRS:n ja Incoterms:n näkökulmasta ja kerättyä tietopohjaa hyödyntäen tehdä guideline eli ohje toimeksiantajalle myynnin oikea-aikaisessa tulouttamisessa huomioitavista asioista. Ohjeen tarkoituksena on helpottaa tavarakauppaa harjoittavien, konserniin kuuluvien yritysten, niin kotimaisten -kuin ulkomaistenkin tytäryhtiöiden, oikea-aikaisen tulouttamisen kanssa. Ohje on suunnattu kaikille yrityksessä työskenteleville, jotka ovat jotenkin tekemisissä tavaramyynnin kanssa.

Ensimmäisessä teoriaosassa käytiin läpi IFRS:n (International Financial Reporting Standards) historiaa, siihen liittyviä käsitteitä, rakennetta ja säännöksiä. Teoriaosa rajattiin käsittelemään IAS 18:ssa käsiteltävät tuotot. Tuotot avattiin yleisesti ja käytiin läpi tarkemmin tavaroiden tuloutukseen liittyviä asioita. IFRS:ssä määritellään selkeästi kaikki ne huomioonotettavat seikat, jotka tulee toteutua samanaikaisesti, jotta tavaramyynti voidaan tulouttaa. Lopussa otettiin lyhyt katsaus IFRS raportoinnissa tapahtuviin tuottoihin liittyviin tuleviin tai vireillä oleviin muutoksiin.

Toimeksiantajayritys on listautunut Helsingin pörssissä, joten IFRS:n mukainen raportointi on tärkeä osa yrityksen raportointijärjestelmää. Viime vuosina taloudellinen raportointi on elänyt suuren muutoksen aikaa ja IFRS –standardit tullaan ottamaan käyttöön yhä useammassa maassa, mikä helpottaa yritysten vertailua maailmanlaajuisesti. Nykypäivinä on havaittavissa myös poliittikan huomattava vaikutus IFRS –standardeihin. Finanssikriisi, rahoitussektorin ongelmat ja poliitikkojen yritykset ratkaista näitä ongelmia, on luonut paineita IASB:lle standardien, varsinkin rahoitusinstrumentteja koskevien, muuttamisessa. IASB pyrkii vastaamaan tähän haasteeseen parhaansa mukaan ja standardit tulevatkin muuttumaan lähivuosien aikana jatkuvasti. Yrityksen täytyy olla valppaana, jotta pysyy näiden uudistusten vaatimusten perässä.

Seuraavassa teoriaosassa käsiteltiin Incoterms eli toimituslausekkeiden merkitystä kansainvälisessä tavarakaupassa. Teoriassa käytiin läpi kansainvälisten toimituslausekkeiden historiaa ja rakennetta sekä niiden päivityksiä tähän päivään. Toimeksiantajayrityksessä käytetään pääsääntöisesti vain kaikkia kuljetusmuotoja käsitteleviä toimituslausekkeitä ja tältä pohjalta niin sanotut merilausekkeet jätettiin käsittelemättä. Läpi käytävistä toimituslausekkeista pyrittiin kokoamaan teoriaan vain olennainen. Toimituslausekkeissa määriteltujen riskien, vastuiden ja kustannusten siirtyminen myyjältä ostajalle auttaa myyntien oikea-aikaisessa tulouttamisessa.

Incoterms eli toimituslausekkeiden merkitys ja niiden soveltaminen käytännössä toimeksiantajayrityksessä on arkipäivää. Incoterms -lausekkeitä on päivitetty säännöllisin väliajoin vastamaan tämän päivän tarpeisiin ja onkin tärkeää, että myös yrityksessä seurataan aktiivisesti näitä muutoksia. Toimituslausekkeiden käytössä on tärkeää, epäselvyyksien estämiseksi, olla viittaus mihin versioon kansainvälisissä toimituslausekkeista viitataan. Toimituslausekkeiden valintaan vaikuttaa myös yrityksen harjoittama myyntipolitiikka. Yritys pystyy toimituslausekkeitä oikein käyttäessään saaman myös taloudellista hyötyä. Tämä edellyttää, että toimituslausekkeiden kanssa työskentelevät tuntevat niiden sisällön sekä lausekkeiden synnyttämät kustannukset kuljetuksen että vastuunkin suhteen.

IAS 18 standardin mukaan tavaramyynnin tuloutuksen kannalta kriittisin hetki on oleellisten riskien ja etujen siirtyminen myyjältä ostajalle. Riskien ja etujen siirtyminen tapahtuu useasti samanaikaisesti omistusoikeuden siirtymisen kanssa, mutta joissakin maissa voi olla lainsäädännössä säädöksiä, jotka määrittelevät ajankohdan riskien ja etujen siirtymisestä. Kauppasopimuksessa voidaan sopia noudatettavasta lainsäädännöstä, mutta jos siitä ei ole erikseen sovittu otetaan käyttöön Incoterms:n ryhmäjaon mukainen käytäntö. F- ja C -ryhmään kuuluvien lausekkeiden mukaisesti sovelletaan myyjän maan lainsäädäntöä, koska toimitus tapahtuu lähtömaassa. D-ryhmän lausekkeissa toimitus tapahtuu määrämaassa, joten tällöin noudatetaan ostajan maan lainsäädäntöä. IAS 18 standardin mukaan tilanteita, joissa laillinen omistajuus siirtyy, mutta riskit ja edut jäävät siirtymättä voi olla kun myyjälle kuuluu normaalista poikkeavia takuuvelloitteita, suoritusta ei saada ennen kuin ostaja on myynyt tavarat eteenpäin, tavarat myydään asennettuna ja asennus on merkittävä osa toimitusta sekä ostajalla on oikeus peruuttaa kauppa. Näissä tapauksissa myynti voidaan kuitenkin tulouttaa, jos myyjälle omistamiseen jäävä riski on vähäpätöinen. Edellä mainittuihin seikkoihin ei oteta kantaa Incoterms -lausekkeissa vaan ne tulee huomioida kauppasopimuksessa. Incoterms -lausekkeitä käytetään ensisijaisesti ulkomaankaupassa määrittämään omistajuuden sekä riskien ja etujen siirtymistä myyjältä ostajalle.

Opinnäytetyön tuotoksena syntyvä ohje testataan toimeksiantajayrityksessä muutaman työntekijän keskuudessa, jotka toimivat tavaramyynnin parissa. Koekäytössä mahdolliset esiin tulevat puutteet korjataan, ennen kuin ohje käännetään englannin kielelle. Tämän jälkeen ohje luetaan ja hyväksytetään esimiehellä sekä talousjohtajalla. Talousjohtajan hyväksynnän jälkeen ohje laitetaan yrityksen intranettiin, jossa se on käytettävissä kaikissa konsernin yhtiöissä.



## 6 POHDINTA

Ajatus tämän opinnäytetyön aihevalintaan on kypsynyt jo vuoden 2011 keväästä lähtien ja ajatus-työtä opinnäytetyön eteen onkin tehty siitä lähtien. Itse tehtävän kirjoittamisen aloitin maaliskuussa 2012 ja aloitusseminaari pidettiin huhtikuussa 2012. Aikataulun mukaisesti opinnäytetyö valmistui kesäkuussa 2012. Tiukka aikataulu vaati opinnäytetyön tekemiseen jokaisen vapaa-ajan hetken sekä jouduin töistä ottamaan muutaman päivän kirjoitusvapaata pysyäkseni suunnittele-massani aikataulussa.

Olen toiminut kirjanpitäjänä yhdessä Elektrobit Oyj:n tytäryhtiössä vuodesta 2007 lähtien. Yritys, jonka kirjanpitoa teen, harjoittaa kansainvälistä tavarakauppaa, joten toimituslausekkeet ovat tulleet tutuiksi vuosien varrella. Elektrobit Oyj:n suomalaiset erillisyhtiöt raportoivat FAS:n (Finnish accounting standards) mukaisesti, joten IFRS maailma ei ollut juurikaan tuttua minulle ennen tämän opinnäytetyön tekoa. IFRS:n mukaan ottaminen Incoterms:n niin sanotuksi vastinpariksi oli loogista, koska Elektrobit Oyj on pörssiyhtiö, joka taas raportoi IFRS:n mukaisesti. Opinnäytetyön tuotoksena syntyvä ohjeistus myynnin oikea-aikaiseen tulouttamiseen tullaan ottamaan käyttöön kaikissa Elektrobit Oyj:n yhtiöissä, myös ulkomaisissa tytäryhtiöissä. Ohjeessa on kompaktissa pakettissa tavarakauppaan liittyviä asioita, joita tulee ottaa huomioon tavaramyyntien tuloutuksessa.

Työn teoriaosuuden kerääminen oli useammasta tietolähteestä opinnäytetyötä edistävää tarpeellisen tiedon hankintaa, joka paikoitellen, varsinkin IFRS osuudessa, oli hieman vaikeaselkoista ja monitahoista. Onneksi joissakin muissa teoksissa sama asia oli helpommin käsitelty. Vaikka toimituslausekkeet ovatkin tuttuja jokapäiväisessä työssäni, olen ottanut selvää vain niistä lausekkeista, joita olemme käyttäneet toimituksissamme. Opinnäytetyön teon yhteydessä myös muut lausekkeet tuli avattua. Tekstiä tukevia kuvioita, taulukoita ja kuvia ei juuri ollut, varsinkaan IFRS osuudessa, joten jouduin tekemään ne itse mallista.

Elektrobit Oyj:llä on käytössä guidelinet eli ohjeet, joissa ohjeistetaan mm. kirjanpidon kirjaamis-periaatteet tiliryhmittäin. Guidelinet ovat tallennettuna yrityksen intraan, josta jokainen voi halutessaan käydä lukemassa niitä. Guidelinet ovat tehty kaikki samalla ulkoasulla ja tämän opinnäytetyön tuotoksena syntyvä guideline noudattaa samaa formaattia. Yrityksen työskentelykielenä, suomenkielen ohessa, on englantia, joten oppaat on laadittu englanniksi. Yrityksessä oleville oh-

jeille on kaikille nimetty vastaava henkilö, jonka tulee tarpeen vaatiessa päivittää ohje vastaamaan tätä päivää.

Opinnäytetyön tuotoksena syntyvän ohjeen, myynnin oikea-aikainen tulouttaminen, tarkoituksena on listata myynnin tulouttamiseen huomioonottamisessa vaikuttavia seikkoja IFRS:n ja kansainvälisten toimituslausekkeiden osalta. Ohjeen laadinnasta on ollut työpaikallani jo jonkin aikaa puhetta, koska tiedon etsiminen oikea-aikaisesta tulouttamisesta on ollut työlästä. Epäselvissä myynnin tuottoihin kirjaamisessa tietoa on pitänyt hakea useammasta lähteestä. Yrityksessä käytössä olevat guidelinet ovat tehty englannin kielellä, mutta tiukan aikatauluni vuoksi opinnäytetyön tuotoksena syntyvä ohje on poikkeuksellisesti laadittu suomeksi. Ohje tullaan kääntämään englanniksi mahdollisimman pian.

Kehittämistehtävänä toimeksiantoyrityksessä voitaisiin laatia ohje, jossa käsiteltäisiin verottajan näkökantaa myyntien oikea-aikaisessa tulouttamisessa. Tämä ohje laadittaisiin suomen verolainsäädännön näkökulmasta, joten se voitaisiin ottaa käyttöön vain konsernin suomalaisissa yrityksissä, koska ulkomaisissa tytäryrityksissä noudatetaan sen maan verolainsäädäntöä missä ne sijaitsevat.

Opiskeluni on venähtänyt jo kauan aikaa sitten jatkoajalle ja halusin saada omalta osaltani kaikki tutkintoon vaadittavat tehtävät tehtyä kesäkuun loppuun mennessä. Opinnäytetyötäni aloittaessa urakka tuntui hetken ylitsepääsemättömältä, mutta vauhtiin päästäessä kirjoittaminen sujui luontevasti. Opinnäytetyöni aiheen valinta oli helppo, koska tutkimusongelma johon hain opinnäytetyössäni vastausta, on myös arkipäivää työssäni. Ammatillisessa mielessä opinnäytetyön tekeminen toi minulle tietoisuutta lisää IFRS maailmasta sekä varmuutta kansainvälisten toimituslausekkeiden käytössä. Kaiken kaikkiaan olen tyytyväinen suoritukseeni sekä siihen, että sain pidettyä tiukan suunnitellun aikatauluni.

## LÄHTEET

Asianajotoimisto Lukander & Ruohola Oy. 2012. Uudet Incoterms 2010-toimituslausekkeet. Hakupäivä 11.5.2012 <http://www.llr.fi/index.php?page=60c5ea03ba38b5d00e8612ed5e78a8b>

Anttila, R., Halonen J., Jalkanen-Steiner, J., Kempainen, O., Kärpänen, M., Nurmo, P., Penttilä-Räty, E., Pyykönen, R., Sundvik, P., Suomela, M., Toivanen, M., Torkkel, T., Torniaainen, T. & Tuomala, M. 2010. IFRS käytännön käsikirja. Helsinki: Edita Publishing Oy.

EB. 2012. Elektrobit vuosikertomus 2011. Hakupäivä 29.5.2012  
<https://www.elektrobit.com/file.php?fid=2945>

Ernst & Young. 2012. IFRS – International Financial Reporting Standards. Hakupäivä 3.6.2012  
<http://www.ey.com/FI/fi/Issues/IFRS>

Eur-Lex. 2012. KOM(2008) 215 lopullinen. Hakupäivä 7.6.2012  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52008DC0215:FI:HTML>

Fennia. 2012. Incoterms 2010 toimitustapalausekkeet. Hakupäivä 5.6.2011.  
[http://lomakkeet.fennia.fi/lomakepalvelu/servlet/fi.efennia.lomakepalvelu.LomakeHandler?open=1711&contentType=application/pdf&url=DF6FABD7549EAFD666A0468FF16D0030&name=Incoterms 2010 -toimitustapalausekkeet](http://lomakkeet.fennia.fi/lomakepalvelu/servlet/fi.efennia.lomakepalvelu.LomakeHandler?open=1711&contentType=application/pdf&url=DF6FABD7549EAFD666A0468FF16D0030&name=Incoterms%202010%20-toimitustapalausekkeet)

Haaramo, Virpi ja Räty, Päivi. 2009. Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö – IFRS-raportointi. Helsinki: WSOYpro Ekonomia.

ICC. Incoterms 2010 by the International Chamber of Commerce (ICC). 2010. Helsinki: ICC Palvelu Oy.

info@fi.ey.com. Ernst & Young. Maaliskuu IFRS -tiedote. Sähköpostiviesti, 16.5.2012.

International Chamber of Commerce. 2012. The new Incoterms® 2010 rules. Hakupäivä 28.5.2012 <http://www.iccwbo.org/incoterms/id3040/index.html>

Kauppalehti. 2012. Elektrobitt Oy. Hakupäivä 28.5.2012.

<http://www.kauppalehti.fi/yritykset/yritys/elektrobitt+oyj/10041295>

KHT-yhdistys. 2010. IFRS-standardit 2010. Helsinki: KHT-Media Oy

Läshivakuutus. 2012. Finnterms toimituslausekkeet 2011. Hakupäivä 7.6.2012

<http://www.lahivakuutus.fi/FI/Yritykset/vakuutukset/Toiminta/Kuljetukset/Toimituslausekkeet/Sivut/default.aspx>

Pic 2 Fly Inc. 2011. Incoterms 2010. Hakupäivä 11.5.2012 <http://www.pic2fly.com/Incoterms-Glossary.html>

Pohjola. Uudet Incoterms 2010 -toimituslausekkeet astuivat voimaan 1.1.2011. Hakupäivä 25.4.2012 <https://www.pohjola.fi/pohjola?cid=331420490&srcpl=3>

PricewaterhouseCoopers Oy. 2007-2012. IFRS-taskuopas 2010. Hakupäivä 16.5.2012

[http://www.pwc.com/fi/fi/ifrs-julkaisut/tiedostot/IFRS-taskuopas\\_2010.pdf](http://www.pwc.com/fi/fi/ifrs-julkaisut/tiedostot/IFRS-taskuopas_2010.pdf)

Pörssisäätiö. 2012. Opas IFRS-standardien vaikutuksesta. Hakupäivä 15.5.2012

[http://www.porssisaatio.fi/wp-content/uploads/2012/01/1117-IFRS-opas\\_suomi.pdf](http://www.porssisaatio.fi/wp-content/uploads/2012/01/1117-IFRS-opas_suomi.pdf)

Reuters. 2012. Former U.S. regulator urges SEC decision on IFRS. Hakupäivä 8.6.2012

<http://www.reuters.com/article/2011/10/05/accounting-goldschmid-idUSN1E7940EV20111005>

Räty, A. Helsingin seudun kauppakamari. 2010. Incoterms® 2010 koulutus 2.11.2010.

Tilisanomat. 2011. Töissä Brysselissä Kirjanpitolainsäädäntö risteyskohdassa. Hakupäivä

7.6.2012 <http://www.tilisanomat.fi/lehti/printview.php?catid=14&artid=393>

## LIITTEET

Liite 1 Opas Myynnin oikea-aikainen tulouttaminen, IFRS versus Incoterms

**EB Guideline**  
**Myynnin oikea-aikainen tulouttaminen**

**Company Confidential**

Copyright Elektrobit



**VERSION HISTORY:**

<b>Version</b>	<b>Date</b>	<b>Author</b>	<b>Notes</b>	<b>Status</b>
0.0.1	28.5.2012		Initial Draft	Draft

**APPROVAL:** CFO

**OWNER:**

**DELIVERY:** EB Finance



**SISÄLLYS:**

1.	YLEISTÄ.....	4
2.	TUOTOT.....	5
2.1	Tavarat.....	5
2.2	Kirjauskypsyys.....	6
3.	INCOTERMS® 2010.....	8
3.1	EX WORKS – Noudettuna lähettäjältä.....	10
3.2	FREE CARRIER – Vapaasti rahdinkuljettajalla.....	10
3.3	CARRIAGE PAID TO – Kuljetus maksettuna.....	11
3.4	CARRIAGE AND INSURANCE PAID TO – Kuljetus ja vakuutus maksettuina.....	12
3.5	DELIVERED AT TERMINAL – Toimitettuna terminaalissa.....	14
3.6	DELIVERED AT PLACE – Toimitettuna määräpaikalle.....	15
3.7	DELIVERED DUTY PAID – Toimitettuna tullattuna.....	16





## 1. YLEISTÄ

Tämän ohjeen tarkoituksena on antaa suuntaviivat myynnin oikea-aikaiseen tulouttamiseen. Ohje on laadittu konsernin näkökulmasta. Huomaa, että paikallinen lainsäädäntö ja laskentaperiaatteet voivat poiketa konsernin tarpeista. Paikallinen kirjanpito tulee järjestää niin että molemmat, paikalliset raportointi ja konsernin raportointi tarpeet täyttyvät. Tämän ohjeen kysymyksissä voit ottaa yhteyttä Financeen.

Ohje on rajattu käsittelemään tavaroiden myynneistä syntyviä tuottoja. Siinä ei oteta kantaa tuottoihin, jotka syntyvät palveluiden myynneistä, pitkäaikaishankkeisiin liittyvistä myynneistä eikä muihin tuottoihin ja voittoihin liittyvistä tuloutuksista. Ohjeessa käsitellään tavaramyynnin tuloutukseen vaikuttavista säännöksistä IAS 18 standardin kautta, jossa käsitellään tuotot sekä selvitetään kansainvälisten toimituslausekkeiden ohjeistus riskien, vastuiden ja kustannusten siirtymisestä kauppasopimuksen osapuolten välillä.

## 2. TUOTOT

Tuotot = tilikauden aikana tapahtuva taloudellisen hyödyn lisäys, joka johtaa sellaiseen oman pääoman lisäykseen, joka ei johdu omistajien pääomasijoituksista.

Framework eli yleiset perusteet, IAS 18 tuotot ja IAS 11 pitkäaikaishankkeet -standardit ohjaavat myynnin tulouttamista sekä IFRS -standardien mukaisen tilinpäätöksen laatimista. Yleisissä periaatteissa mainitaan myynnin tulouttamiseen läheisesti liittyvää terminologiaa kuten suoriteperuste, olennaisuuden periaate, sisältöpainotteisuus ja oikean kuvan antaminen. Myynnin tulouttamisen tarkat edellytykset määritellään IAS 18 -standardissa. US GAAP sisältää tietyltä osin merkittävästi yksityiskohtaisempia myynnin tuloutusohjeita, kuin mitä IAS 18:n säännökset tarjoavat, joten näitä ohjeita voidaan käyttää suuntaviivana myös tulkintakysymyksissä IAS 18:ssa.

Tuottoja käsitellään IAS 18 standardissa. Standardia käytetään liiketapahtumista tai muista tapahtumista johtuvien tuottojen kirjauskäsittelyssä. Näitä tapahtumia on tavaroiden myynti, palvelujen tuottaminen sekä korot, rojalit että osingot, jotka saadaan kun yhteisön varoja on muiden käytössä.

### 2.1 Tavarat

Tavarat ovat yhteisön myyntitarkoituksessa valmistamia tai edelleen myytäväksi hankkimia tuotteita. Tämänkaltaisia tavaroita ovat myös myyntitarkoitukseen hankitut maa-alueet ja muut kiinteistöt. Palvelujen tuottaminen on sopimuksen mukaisen veloitteen suorittamista yhden tai useamman tilikauden aikana. Pitkäaikaishankkeiden, jolloin hankkeen aloittaminen ja valmistuminen ajoittuvat eri tilikausille, tuottojen kirjaamisesta on määräykset IAS 11 Pitkäaikaishankkeet -standardissa. Korot ovat korvausta rahavarojen käytöstä tai yhteisöllä olevista saamisista. Rojalit ovat korvauksia yhteisön pitkäaikaisten omaisuuserien, esimerkiksi patenttien, tavaramerkkien, tekijänoikeuksien ja tietokoneohjelmien käyttämisestä. Osingot ovat voitonjakoa oman pääoman sijoittajille.

## 2.2 Kirjauskypsyys

Tuottojen keskeisin ongelma kirjanpitokäsittelyssä on niiden oikea-aikainen kirjaaminen.

Tavaroiden myynnistä saadut tuotot tulee kirjata, kun alla olevat kohdat täyttyvät samanaikaisesti:

- tavaroiden omistukseen kuuluvat olennaiset riskit ja edut ovat siirtyneet yhteisöltä ostajalle
- omistamiseen liittyvä liikkeenjohdollinen intressi ja tosiasiallinen määräysvalta myytyihin tavaroihin on siirtynyt ostajalle
- tuotot ovat määriteltävissä luotettavasti
- voidaan edellyttää, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi
- liiketoimeen kohdistuvat toteutuneet tai toteutuvat menot ovat määriteltävissä luotettavasti

IAS 18:n säädöksen mukaisesti tulisi tuloutusehtoja soveltaa erikseen jokaiseen liiketoimeen. Useampi liiketoimi voi muodostaa yhdessä suuremman kokonaisuuden, jolloin vasta kokonaisuuden ymmärtäminen antaa edellytykset arvioida liiketoimen realistista taloudellista vaikutusta. Tällaiset liiketoimet tulee tarkastella kokonaisuutena, samoin niiden kirjanpidolliset vaikutukset.

Tuloutuksen kannalta kriittinen hetki on merkittävien riskien ja etujen siirtyminen. Olosuhteet, joissa riskit ja etuudet siirtyvät, on arvioitava huolella. Useasti riskien ja etujen siirtyminen tapah-tuu yhtä aikaa laillisen omistajuuden siirtymishetken kanssa, mutta eri maissa lainsäädännössä voi olla säännöksiä, jotka määrittelevät ajankohdan riskien ja etujen siirtymisestä. Joskus voi, vaikka laillinen omistajuus siirtyykin, riskit ja edut jäädä siirtymättä. Tällaisista tilanteita IAS 18 mukaan voi olla:

- yhteisöllä voi olla normaalista poikkeavia takuovelvoitteita



- suoritusta ei saada myynnistä, ennen kuin ostaja on myynyt tavarat eteenpäin
- tavarat toimitetaan asennettuina ja asennus on huomattava osa toimitusta
- ostajalla on oikeus peruuttaa kauppa, eikä kaupan toteutumisen todennäköisyydestä ole varmuutta

Myyntituotot voidaan kuitenkin tulouttaa, jos yhteisölle omistamiseen jäävä riski on merkityksetön.

Erilaisissa myynti- ja takaisinostosopimuksissa voi tulla esiin liiketoimen tunnistamiskysymys. Tällöin on selvitettävä omistamiseen liittyvien riskien ja etujen todellinen siirtyminen myyjältä ostajalle. Vaikka laillinen omistajuus olisikin siirtynyt, mutta myyjä pitää edelleen omistamiseen liittyvät riskit ja edut itsellään, ei tällaista tapausta voida pitää myyntinä. Tapahtuman todellinen luonne on tällöin rahoituskäsittely.

Etupäässä ulkomaankauppaa harjoitettaessa kauppakumppanit käyttävät toimituslausekkeita määrittämään omistajuuden sekä riskien ja etujen siirtymisen myyjältä ostajalle. Vähintään vienti-kaupassa tulee kiinnittää huomiota käytettyihin toimitusehtoihin.

IAS 18:n liitteessä otetaan kantaa kauppatapaan jota kutsutaan bill and hold –menettelyksi. Siinä ostajan pyynnöstä siirretään toimitusta, mutta omistusoikeus tavaraan siirtyy ostajalle ja ostaja hyväksyy laskun. Tällaisissa tapauksissa tuotot voidaan kirjata, jos toimituksen toteutuminen on todennäköistä, tavara on käytettävissä, yksilöitävissä ja toimitusvalmis myynnin tuloutushetkellä sekä ostaja on antanut luvan toimituksen siirtämiselle ja kaupassa käytetään tavanomaista mak-suehtoa.

Toimitukset joihin sisältyy ehtoja, voivat mahdollisesti olla tuloutuskypsiä vasta sen jälkeen kun kyseiset ehdot täyttyvät. Tavarahan myynti asennettuna voi olla tällainen ehto, jolloin tuotot voidaan kirjata vasta kun ostaja on hyväksynyt toimituksen. Ainoastaan siinä tapauksessa, että asennus on luonteeltaan helppo tai toimituksen tarkastus ja hyväksyntä on vain sopimuksen hinnan lopullista määräämistä varten

### 3. INCOTERMS® 2010

Incoterms®-toimituslausekkeet ovat yritysten välisessä kansainvälisessä tavarakaupassa noudatettujen käytäntöjen määritelmiä. Toimituslausekkeet kuvaavat tavaran toimittamiseen liittyviä kauppasopimuksen osapuolten eli myyjän ja ostajan välisiä velvollisuuksia sekä kustannusten jakoa ja riskin siirtymistä heidän välillään.

Sekaannusten välttämiseksi toimituslausekkeen perään tulee aina merkitä lausekekokoelman nimi, esimerkiksi FOB Helsinki, Incoterms 2010.

Incoterms -lausekkeet jaetaan myös niiden alkukirjaimien mukaan neljään pääryhmään, jotka ovat E-, F-, C- ja D-ryhmä. E-ryhmässä, Ex Works, myyjällä on varsin vähän velvollisuuksia kauppaan liittyvien kustannusten, toimenpiteiden ja kuljetusriskien osalta. Myyjän velvollisuudet lisääntyvät asteittain F- ja C-lausekkeita käytettäessä. C-ryhmään kuuluvien lausekkeiden ehdoissa myyjä maksaa rahdin, mutta vastuu on ostajalla. Myyjä sitoutuu joihinkin tavaran toimituksen jälkeisiin velvoitteisiin. D-ryhmässä tavara luovutetaan ostajan luona, mikä merkitsee sitä, että kustannukset vakuutuksista, kuljetuksista jne. kuuluvat myyjälle

Osapuolet voivat sopia kauppasopimuksessa noudatettavasta lainsäädännöstä, mutta jos siitä ei ole erikseen sovittu, otetaan käyttöön Incoterms:n ryhmäjaon mukainen käytäntö. F- ja C –ryhmän lausekkeiden osalta sovelletaan myyjän maan lainsäädäntöä, koska toimitus tapahtuu lähtömaassa. D-ryhmän lausekkeiden käytössä toimitus tapahtuu määrämaassa, jolloin pätee ostajan maan lainsäädäntö

Myyjän ja ostajan velvollisuudet esitetään peiliperiaatteen mukaisesti, jolloin A-artikloissa ovat myyjän velvollisuudet ja B-artikloissa ovat ostajan velvollisuudet. Myyjä ja ostaja saattavat hoitaa nämä velvollisuudet itse tai teettää ne alihankkijoilla, kuten rahdinkuljettajilla, huolitsijoilla tai muilla myyjän tai ostajan tarkoitusta varten nimeämällä henkilöillä. Taulukossa on tarkemmin velvollisuuksien jaottelu näihin artikloihin.



Velvollisuuksien jakautuminen	
A Myyjän velvollisuudet	B Ostajan velvollisuudet
A1 Myyjän yleiset velvollisuudet	B1 Ostajan yleiset velvollisuudet
A2 Lisenssit, luvat, turvallisuus selvitykset ja muut muodollisuudet	B2 Lisenssit, luvat, turvallisuus selvitykset ja muut muodollisuudet
A3 Kuljetus- ja vakuutus sopimukset	B3 Kuljetus- ja vakuutus sopimukset
A4 Toimitus	B4 Toimituksen vastaanotto
A5 Riskin siirtyminen	B5 Riskin siirtyminen
A6 Kustannusten jakautuminen	B6 Kustannusten jakautuminen
A7 Ilmoitus ostajalle	B7 Ilmoitus myyjälle
A8 Toimitus asiakirjat	B8 Todiste toimituksesta
A9 Tarkastaminen - pakkaus - merkintä	B9 Tavarankäytön tarkastus
A10 Avustaminen ja kustannukset tiedon saannissa.	B10 Avustaminen ja kustannukset tiedon saannissa

### 3.1 EX WORKS – Noudettuna lähettäjältä



Ex Works on myyjän kannalta minimilauseke. Se asettaa lähes kaikki velvollisuudet ostajalle.

Lausekkeen EX Works mukaan myyjä toimittaa tavaran ostajalle silloin, kun hän asettaa sen ostajan käytettäväksi tiloissaan tai muussa nimetyssä paikassa, esim. tuotantolaitoksessa tai varastossa. Myyjän ei tarvitse lastata tavaraa sitä noutavaan ajoneuvoon eikä huolehtia mahdollisesti sovellettavasta vientiselvityksestä.

Osapuolten tulisi täsmentää toimituskohta nimetyllä toimituspaikalla mahdollisimman selvästi, sillä kustannukset ja riskit siihen saakka ovat myyjän vastuulla. Ostaja vastaa kaikista kustannuksista ja riskeistä viedessään tavaran sovitusta kohdasta nimetyltä toimituspaikalta.

### 3.2 FREE CARRIER – Vapaasti rahdinkuljettajalla



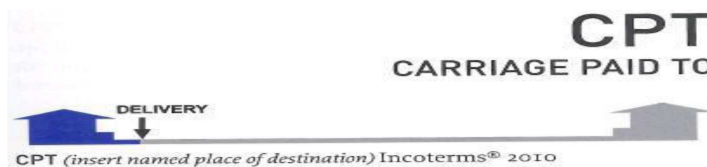
Lauseke “vapaasti rahdinkuljettajalla” tarkoittaa, että myyjä toimittaa tavaran luovuttamalla sen ostajan nimeämälle rahdinkuljettajalle tai muulle henkilölle myyjän tiloissa tai muussa nimetyssä paikassa. Osapuolten tulisi täsmentää toimituskohta mahdollisimman selvästi, sillä riski siirtyy ostajalle siinä kohdassa.

Jos osapuolten aikomuksena on, että myyjä toimittaa tavaran ostajalle toimitiloissaan, heidän tulisi nimetä toimipaikaksi toimitilojen osoite. Jos taas

osapuolet haluavat toimituksen tapahtuvan muualla, heidän on osoitettava toinen, tarkka toimituspaikka

Toimituslauseke FCA edellyttää, että myyjä vientiselvittää tavaran silloin, kun se on tarpeellista. Myyjällä ei kuitenkaan ole velvollisuutta tuontiselvittää tavaraa, maksaa tuontitullia tai hoitaa mitään tuontimuodollisuuksia. Lauseke soveltuu kaikkiin kuljetustapoihin.

### 3.3 CARRIAGE PAID TO – Kuljetus maksettuna



Lauseke “kuljetus maksettuna” tarkoittaa, että myyjä luovuttaa tavaran nimeämälleen rahdinkuljettajalle tai muulle henkilölle sovituksessa paikassa (jos osapuolet ovat siitä sopineet) sovittuna ajankohtana. Myyjä solmii kuljetussopimuksen ja maksaa rahdin tavaran kuljettamisesta nimettyyn määräpaikkaan. Lauseketta CPT käytettäessä myyjä täyttää toimitusvelvollisuutensa silloin, kun hän luovuttaa tavaran rahdinkuljettajalle eikä vasta silloin, kun tavara saapuu ostajalle määräpaikassa.

Lausekkeella on kaksi kriittistä pistettä, koska riski siirtyy ja kustannukset jakautuvat eri paikoissa. Osapuolten on täsmennettävä sopimuksessaan mahdollisimman tarkasti sekä toimituspaikka, jossa riski siirtyy ostajalle, että nimetty määräpaikka, jonne myyjän on solmittava kuljetussopimus. Jos määräpaikkaan kuljettamisessa käytetään useita rahdinkuljettajia ja osapuolet eivät ole sopineet tietystä toimituspaikasta, riskin oletetaan siirtyvän silloin, kun tavara on toimitettu ensimmäiselle rahdinkuljettajalle kohdassa, joka on täysin myyjän valittavissa ja jossa ostajalla ei ole valvontaa. Mikäli osapuolet haluavat riskin siirtyvän myöhemmässä vaiheessa, esim. valtamerisatamassa tai lentokentällä, on se täsmennettävä kauppasopimuksessa.



Osapuolia kehoitetaan mainitsemaan sovitulla määräpaikalla oleva kohta mahdollisimman selvästi, sillä kuljetuskustannukset siihen saakka kuuluvat myyjälle. Myyjän tulisi solmia kuljetussopimus juuri tuohon paikkaan. Jos myyjälle koituu kuljetussopimuksen perusteella kustannuksia esim. tavarankäsittelystä tai käsittelystä määräpaikalla tai sen jälkeen, myyjä ei ole oikeutettu perimään niitä ostajalta, ellei osapuolten välillä ole toisin sovittu.

Myyjä vakuuttaa tavarankuljettajalle asti ja ostaja siitä eteenpäin. CPT edellyttää myyjän tarpeen vaatiessa vientiselvittävän tavarankuljetuksen. Myyjällä ei kuitenkaan ole velvollisuutta tuontiselvittää tavaraa, maksaa tuontitullia tai hoitaa mitään tuontimuodollisuuksia. Lauseke soveltuu kaikkiin kuljetustapoihin.

### 3.4 CARRIAGE AND INSURANCE PAID TO – Kuljetus ja vakuutus maksettuina



“Kuljetus ja vakuutus maksettuina” tarkoittaa, että myyjä luovuttaa tavarankuljettajalle tai muulle henkilölle sovitussa paikassa (jos osapuolet ovat siitä sopineet). Myyjä solmii kuljetussopimuksen ja maksaa tavarankuljetuksen ja vakuutuksen nimettyyn määräpaikkaan.

Myyjä myös solmii vakuutusjärjestelynsä siltä varalta, että tavara tuhoutuu tai vahingoittuu sen ollessa kuljetuksen aikana ostajan vastuulla. Ostajan on huomattava, että CIP –lausekkeen mukaan myyjän edellytetään hankkivan vakuutuksen vain vähimmäislausekkeen mukaisesti. Jos ostaja haluaa laajemman vakuutusjärjestelynsä, hänen on joko sovittava siitä myyjän kanssa tai tehtävä omat vakuutusjärjestelynsä. Ostajan pyynnöstä ja kustannuksella myyjän on hankittava sota- ja lakkovakuutus. CIP –lauseketta käytettäessä myyjä täyttää

toimitusvelvollisuutensa silloin, kun hän luovuttaa tavaran rahdinkuljettalle eikä vasta silloin, kun tavara saapuu ostajalle määräpaikassa.

Lausekkeessa on kaksi kriittistä pistettä, sillä riskin siirtyminen ja kustannusten jakautuminen tapahtuu eri pisteissä. Osapuolten on siksi täsmennettävä sopimukseen mahdollisimman tarkasti sekä toimituspaikka, jossa riski siirtyy ostajalle, että nimetty määräpaikka, jonne myyjän on solmittava kuljetussopimus. Jos määräpaikkaan kuljettamisessa käytetään useita rahdinkuljettajia ja osapuolet eivät ole sopineet tietystä toimituspaikasta, riskin oletetaan siirtyvän silloin, kun tavara on toimitettu ensimmäiselle rahdinkuljettajalle kohdassa, joka on täysin myyjän valittavissa ja jossa ostajalla ei ole valvontaa. Mikäli osapuolet haluavat riskin siirtyvän myöhemmin, esim. valtamerisatamassa tai lentokentällä, heidän on täsmennettävä se kauppasopimuksessaan. Osapuolia kehoitetaan mainitsemaan nimetyllä määräpaikalla oleva kohta mahdollisimman selvästi, sillä kuljetuskustannukset siihen saakka kuuluvat myyjälle. Myyjän tulisi tehdä kuljetussopimus juuri tuohon paikkaan. Jos myyjälle koituu kuljetussopimuksen perusteella kustannuksia, esim. tavaran purkauksesta tai käsittelystä määräpaikalla tai sen jälkeen, ei hän ole oikeutettu perimään niitä ostajalta, ellei osapuolet ole toisin sopineet.

CIP –lausekkeessa edellytetään myyjän tarvittaessa vientiselvittävän tavaran. Myyjällä ei kuitenkaan ole velvollisuutta tuontiselvittää tavaraa, maksaa tuontitullia tai hoitaa mitään tuontimuodollisuuksia.

### 3.5 DELIVERED AT TERMINAL – Toimitettuna terminaalissa



Lauseke “toimitettuna terminaalissa” tarkoittaa, että myyjä toimittaa tavaran ostajalle asettamalla sen ostajan käytettäväksi kuljetusvälineestä purettuna nimetyssä terminaalissa nimetyssä määräpaikassa tai määräsatamassa. ”Terminaali” voi olla avoin tai katettu paikka, kuten laituri, varasto, konttipiha tai tie-, rautatie- tai lentorahtiterminaali. Myyjä vastaa kaikista riskeistä kuljetuksen aikana siihen asti, kunnes tavara on purettu terminaaliin nimetyllä määräpaikalla.

Osapuolia kehoitetaan täsmentämään mahdollisimman selvästi terminaali ja mahdollisesti erityinen toimituskohta terminaali-alueella sovitulla määräpaikalla tai määräsatamassa, sillä riskit sinne saakka kuuluvat myyjälle. Myyjän kuuluisi tehdä kuljetussopimus juuri tuohon paikkaan. Myyjä myös vakuuttaa tavaran määräpaikkaan asti.

DAT –lauseke edellyttää myyjän tarvittaessa vientiselvittävän tavaran. Myyjällä ei kuitenkaan ole velvoitetta tuontiselvittää tavaraa, maksaa tuontitullia tai hoitaa tuontimahdollisuuksia. Osapuolten niin halutessa, että myyjä vastaa terminaalin jälkeisistä riskeistä ja kustannuksista tavaran kuljetuksessa ja käsittelyssä, tulisi heidän käyttää lauseketta DAP tai DDP.

### 3.6 DELIVERED AT PLACE – Toimitettuna määräpaikalle



”Toimitettuna määräpaikalle” tarkoittaa, että myyjä toimittaa tavaran ostajalle asettamalla sen hänen käytettäväkseen nimetyllä määräpaikalla saapuneesta kuljetusvälineestä purettavaksi. Myyjä vastaa kaikista kuljetuksen aikaisista riskeistä viedessään tavaran nimettyyn paikkaan. Osapuolia kehoitetaan täsmentämään toimituskohta sovitulla määräpaikalla mahdollisimman selvästi, sillä myyjä vastaa riskeistä siihen saakka. Myyjän tulisi tehdä kuljetussopimus juuri tuohon paikkaan. Jos myyjälle koituu kuljetussopimuksen perusteella kustannuksia esim. tavaran purkamisesta määräpaikalla tai sen jälkeen, ei hän ole oikeutettu perimään niitä ostajalta elleivät osapuolet ole sopineet toisin. Myyjä vakuuttaa tavaran määräpaikkaan asti.

DAP –lausekkeen mukaisesti myyjällä on tarvittaessa vientiselvitysvelvollisuus. Hänellä ei kuitenkaan ole velvollisuutta tuontiselvittää tavaraa eikä maksaa tullia tai tullimuodollisuuksia. Jos osapuolet haluavat, että myyjä tuontiselvittää tavaran, tulisi heidän käyttää toimituslauseketta DDP.

### 3.7 DELIVERED DUTY PAID – Toimitettuna tullattuna



Lausekkeessa “toimitettuna perille” myyjä toimittaa tavaran ostajalle asettamalla sen hänen käytettäväkseen nimetyllä määräpaikalla purettavaksi saapuneesta kuljetusvälineestä. Myyjä vastaa kaikista kustannuksista ja riskeistä tavaran tuomiseksi määräpaikkaan. Hän on velvollinen vienti- ja tuontiselvittämään tavaran, maksamaan vienti- ja tuontitullin sekä hoitamaan kaikki tullimuodollisuudet. DDP –lauseke kuvaa myyjän enimmäisvelvollisuuksia. Osapuolia kehoitetaan täsmentämään sovittu määräpaikka mahdollisimman selvästi, sillä myyjä vastaa riskeistä ja kustannuksista siihen saakka. Myyjän tulisi tehdä kuljetussopimus juuri tuohon paikkaan. Jos myyjälle koituu kuljetussopimuksen perusteella kustannuksia esim. tavaran purkauksesta määräpaikalla, ei hän ole oikeutettu perimään niitä ostajalta elleivät osapuolet ole sopineet toisin. Myyjän tehtävänä on vakuuttaa tavara ostajalle asti.

Tätä lauseketta ei tule käyttää, jos myyjä ei pysty tuontiselvitykseen joko suoraan tai välillisesti. Osapuolten halutessaan, että ostaja vastaa kaikista tuontimuodollisuuksien kustannuksista ja riskeistä, tulisi heidän käyttää lauseketta DAP. Arvonlisävero tai muu tuonnin yhteydessä maksettava vero kuuluu myyjän maksettavaksi, ellei kauppasopimuksessa ole nimenomaisesti toisin sovittu. Jos arvonlisävero halutaan ostajan maksettavaksi, asia on tuotava selvästi esille täydentämällä lauseketta vastaavasti ”DDP. VAT unpaid”.